

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 1

## *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտը սահմանում է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման հիմունքները՝ կազմակերպության նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների, ինչպես նաև տվյալ կազմակերպության և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների համադրելիությունը ապահովելու համար: Այն սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման ընդհանուր պահանջները, դրանց կառուցվածքի վերաբերյալ ցուցումներ և բովանդակության նկատմամբ նվազագույն պահանջներ:

### Գործողության ոլորտը

2. **Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի ընդհանուր նշանակության բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք պատրաստվում և ներկայացվում են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխան:**
3. Այլ ՖՀՄՍ-ներ սահմանում են ճանաչման, չափման և բացահայտման պահանջներ կոնկրետ գործառնությունների և այլ դեպքերի համար:
4. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ՀՀՄՍ 34 «Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտի համաձայն պատրաստված համառոտ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքի և բովանդակության նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ կիրառվում են 15-35-րդ պարագրաֆները: Սույն ստանդարտը հավասարապես կիրառվում է բոլոր կազմակերպությունների նկատմամբ, ներառյալ այն կազմակերպությունները, որոնք ներկայացնում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչպես նաև այն կազմակերպությունները, որոնք ներկայացնում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտում:
5. Սույն ստանդարտը կիրառում է այնպիսի տերմինաբանություն, որը կիրառելի է շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների նկատմամբ, ներառյալ հանրային հատվածի առևտրային կազմակերպությունները: Եթե մասնավոր հատվածում կամ հանրային հատվածում շահույթ չհետապնդող գործունեություններով զբաղվող կազմակերպությունները կիրառում են սույն ստանդարտը, ապա այդ կազմակերպությունները գուցե անհրաժեշտություն ունենան փոփոխելու ֆինանսական հաշվետվությունների կոնկրետ տողային հոդվածների, ինչպես նաև ամբողջ ֆինանսական հաշվետվությունների համար օգտագործված նկարագրությունները:
6. Նմանապես, այն կազմակերպությունները, որոնք չունեն սեփական կապիտալ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտում (օրինակ՝ որոշ փոխադարձ ֆոնդեր), և այն կազմակերպությունները, որոնց բաժնային կապիտալը սեփական կապիտալ չէ (օրինակ՝ որոշ կոոպերատիվ կազմակերպություններ), գուցե անհրաժեշտություն ունենան հարմարեցնելու ֆինանսական հաշվետվությունները՝ անդամների կամ փայտերերի մասնակցության ներկայացման համար:

### Սահմանումներ

7. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝  
*Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ* (կոչվում են «ֆինանսական հաշվետվություններ»): այն հաշվետվություններն են, որոնց նպատակն է բավարարել այն օգտագործողների կարիքները, որոնք ի գործ չեն պահանջել կազմակերպությունից՝ պատրաստել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ:  
*Անհրաժեշտ է*. պահանջը համարվում է անհրաժեշտ է, երբ կազմակերպությունը չի կարողանում կիրառել այն՝ իր կողմից բոլոր խելամիտ ջանքերը ներդնելուց հետո:  
*Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ (ՖՀՄՍ-ներ)*. Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից ընդունված ստանդարտները և դրանց մեկնաբանությունները: Դրանք ներառում են՝  
ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները.

բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները.

գ) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների մեկնաբանությունների կոմիտեի (ՖՀՄՄԿ) կամ նախկին Մեկնաբանությունների մշտական կոմիտեի (ՄՄԿ) կողմից մշակված մեկնաբանությունները:

**Էական.** հողվածների բացթողումները կամ ոչ ճիշտ ներկայացումները համարվում են էական, եթե դրանք՝ առանձին կամ միասին, կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ ոչ ճիշտ ներկայացման մեծությունից և բնույթից, որոնց մասին դատողություն է կատարվում՝ ելնելով առկա հանգամանքներից: Հողվածի մեծությունը կամ բնույթը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ:

Որպեսզի գնահատվի, թե արդյոք բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա և, հետևաբար, լինել էական, անհրաժեշտ է դիտարկել այդ օգտագործողներին բնութագրող առանձնահատկությունները: «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքների» 25-րդ պարագրաֆում ասվում է. «ենթադրվում է, որ օգտագործողներն ունեն բավականաչափ գիտելիք ձեռնարկատիրական գործունեության, տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման մասին, ինչպես նաև պատրաստակամություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պատշաճ ուշադրությամբ ուսումնասիրելու համար»: Հետևաբար, էականությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է խելամտորեն հաշվի առնել, թե տեղեկատվության բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը ինչպես կարող է ազդել նման բնութագրող առանձնահատկություններ ունեցող օգտագործողների տնտեսական որոշումների կայացման վրա:

**Ծանոթագրություններ.** ներառում է տեղեկատվություն՝ ի լրումն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության (եթե ներկայացվում է), սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության: Ծանոթագրությունները պարունակում են պատմողական նկարագրություններ կամ տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված չմանրամասնեցված հողվածների, ինչպես նաև այն հողվածների մասին, որոնք չեն բավարարում այդ հաշվետվություններում ճանաչման չափանիշներին:

**Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք.** ներառում է եկամտի և ծախսի այն հողվածները (ներառյալ վերադասակարգման ճշգրտումները), որոնք չեն ճանաչվում շահույթում կամ վնասում՝ ինչպես պահանջվում կամ թույլատրվում է այլ ՖՀՄՄ-ներով:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները ներառում են՝

ա) վերագնահատումից աճի փոփոխությունները (տե՛ս ՀՀՄՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» և ՀՀՄՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտները).

բ) սահմանված հատուցումների պլանների գծով ակտուարային օգուտները և վնասները, որոնք ճանաչվում են ՀՀՄՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտի 93Ա պարագրաֆի համաձայն.

գ) արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկելիս առաջացող օգուտները և վնասները (տե՛ս ՀՀՄՄ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտը).

դ) վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների վերաչափումից առաջացող օգուտները և վնասները (տե՛ս ՀՀՄՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»).

ե) դրամական միջոցների հոսքերի հեջավորման ժամանակ հեջավորման գործիքների գծով օգուտների և վնասների արդյունավետ մասը (տե՛ս ՀՀՄՄ 39):

**Սեփականատերեր.** որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գործիքների տիրապետողներ:

**Շահույթ կամ վնաս.** եկամուտներից հանած ծախսերի հանրագումարը՝ առանց այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչների:

**Վերադասակարգման ճշգրտումներ.** ընթացիկ ժամանակաշրջանում շահույթին կամ վնասին վերադասակարգված գումարներ, որոնք ճանաչված են եղել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջաններում:

**Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումար.** ժամանակաշրջանի ընթացքում գործառնությունների և այլ դեպքերի արդյունքում սեփական կապիտալի փոփոխությունն է, բացառությամբ սեփականատերերի հետ իրականացրած՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնություններից առաջացող փոփոխությունների:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը ներառում է «շահույթի կամ վնասի» և «այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի» բոլոր բաղադրիչները:

8. Չնայած սույն ստանդարտը կիրառում է «այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք», «շահույթ կամ վնաս» և «համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումար» տերմինները՝ կազմակերպությունը հանրագումարները նկարագրելու համար կարող է կիրառել այլ տերմիններ, քանի դեռ իմաստը հստակ է: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է կիրառել «զուտ եկամուտ» տերմինը՝ շահույթը կամ վնասը նկարագրելու համար:
- 8Ա. Ստորև բերված տերմինները նկարագրված են ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտում և սույն ստանդարտում օգտագործվում են ՀՀՄՍ 32-ում սահմանված իմաստով՝
- ա) որպես բաժնային գործիք դասակարգված՝ վերադարձնելի ֆինանսական գործիք (նկարագրված է ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում).
  - բ) գործիք, որը կազմակերպությանը ենթարկում է մեկ այլ կողմին կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը հատկացնելու պարտականության՝ միայն լուծարման պահին, և դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք (նկարագրված է ՀՀՄՍ 32-ի 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում):

## **Ֆինանսական հաշվետվություններ**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը**

9. Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների համակարգված ներկայացումն են: Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները նաև ցուցադրում են կազմակերպության ղեկավարության կողմից իրեն վստահված ռեսուրսների կառավարումը: Այս նպատակն ապահովելու համար ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում են տեղեկություններ կազմակերպության՝
- ա) ակտիվների,
  - բ) պարտավորությունների,
  - գ) սեփական կապիտալի,
  - դ) եկամուտների և ծախսերի, ներառյալ օգուտները և վնասները,
  - ե) սեփականատիրական հարաբերություններից բխող՝ սեփականատերերի կողմից ներդրումների և սեփականատերերին բաշխումների.
  - զ) դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ:
- Նշված տեղեկատվությունը ծանոթագրություններում ներառված այլ տեղեկատվության հետ միասին օժանդակում է, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները կանխատեսեն կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, մասնավորապես դրանց ժամկետայնությունը և որոշակիությունը:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը**

10. Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է՝
- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
  - բ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - ե) ծանոթագրություններ, որոնք բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական տեղեկատվությունից.
  - զ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ համադրելի ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ կատարում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ երբ այն վերադասակարգում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածները:
- Կազմակերպությունը հաշվետվությունների համար կարող է կիրառել վերնագրեր, որոնք տարբերվում են սույն ստանդարտում կիրառվածներից:

11. Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում հավասար կարևորությամբ պետք է ներկայացնի իր բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունները:
12. Ինչպես թույլատրվում է 81-րդ պարագրաֆով, կազմակերպությունը կարող է շահույթի կամ վնասի բաղադրիչները ներկայացնել կա՛մ որպես համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին մեկ հաշվետվության մաս, կա՛մ ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում: Երբ ներկայացվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, այն ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի մաս է և պետք է ցուցադրվի անմիջապես՝ նախքան համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը:
13. Շատ կազմակերպություններ ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս ներկայացնում են ղեկավարության կողմից իրականացվող ֆինանսական ուսումնասիրություն, որը նկարագրում և բացատրում է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի հիմնական հատկանիշները, ինչպես նաև սկզբունքային անորոշությունները: Նման զեկույցը կարող է ներառել ստորև նշվածների ուսումնասիրությունը՝
- ա) ֆինանսական արդյունքները որոշող հիմնական գործոնները և ազդեցությունները, ներառյալ այն միջավայրի փոփոխությունները, որում կազմակերպությունը գործում է, կազմակերպության արձագանքը նշված փոփոխություններին և դրանց հետևանքները, ինչպես նաև ֆինանսական արդյունքները ապահովելու և բարելավելու կազմակերպության ներդրումային քաղաքականությունը, ներառյալ կազմակերպության շահաբաժինների քաղաքականությունը.
  - բ) կազմակերպության ֆինանսավորման աղբյուրները և նրա սեփական կապիտալի ու պարտավորությունների հարաբերակցությունը.
  - գ) կազմակերպության ռեսուրսները, որոնք ՖՀՄՍ-ների համաձայն չեն ճանաչվել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:
14. Շատ կազմակերպություններ ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս ներկայացնում են նաև զեկույցներ և հաշվետվություններ, ինչպես օրինակ՝ միջավայրային զեկույցներ և ավելացված արժեքի հաշվետվություններ, մասնավորապես այն ճյուղերում, որտեղ միջավայրային գործոնները նշանակալի են, իսկ աշխատակիցները դիտարկվում են որպես օգտագործողների կարևոր խումբ: Ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս ներկայացվող զեկույցները և հաշվետվությունները դուրս են ՖՀՄՍ-ների գործողության ոլորտից:

## Հիմնական հատկանիշներ

### Ճշմարիտ ներկայացում և ՖՀՄՍ-ների համապատասխանություն

15. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը: Ճշմարիտ ներկայացումը պահանջում է գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ճիշտ ներկայացում՝ ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի համար *Հիմունքներում* տրված սահմանումների և ճանաչման չափանիշների համաձայն: ՖՀՄՍ-ների կիրառումը, անհրաժեշտության դեպքում՝ լրացուցիչ բացահայտումներով, հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացմանը:
16. Կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարում են ՖՀՄՍ-ների պահանջներին, պետք է ծանոթագրություններում հստակ և անվերապահ հայտարարություն անի նման համապատասխանության վերաբերյալ: Կազմակերպությունը չպետք է որակի ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող, եթե դրանք չեն բավարարում ՖՀՄՍ-ների բոլոր պահանջներին:
17. Բոլոր պարագաներում, կազմակերպությունը ճշմարիտ ներկայացումն ապահովում է կիրառելի ՖՀՄՍ-ների բոլոր պահանջների բավարարմամբ: Ճշմարիտ ներկայացումը կազմակերպությունից պահանջում է նաև՝
- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն ու կիրառում՝ ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի համաձայն: ՀՀՄՍ 8-ը սահմանում է ցուցումների պարտադիր հիերարխիկ հերթականություն, որով պետք է ղեկավարվի կազմակերպության ղեկավարությունը յուրահատուկ հոդվածների վերաբերյալ ՖՀՄՍ-ի բացակայության դեպքում,
  - բ) առկա տեղեկատվության, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ներկայացումն այն եղանակով, որն ապահովում է տեղին, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի տեղեկատվություն,
  - գ) լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումն այն դեպքերում, երբ ՖՀՄՍ-ների յուրահատուկ պահանջները բավարար չեն, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն տան հասկանալու գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

18. Կազմակերպությունը չի կարող ուղղել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ կիրառումը ո՛չ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտմամբ, և ո՛չ էլ ծանոթագրություններով կամ բացատրական նյութերով:
19. Ծայրահեղ հազվադեպ հանգամանքներում, երբ կազմակերպության ղեկավարությունը եզրակացնում է, որ որևէ ՖՀՄՍ-ի որևէ պահանջին համապատասխանելը կազմակերպության համար կդառնա այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասի *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, կազմակերպությունը պետք է 20-րդ պարագրաֆում սահմանված եղանակով հրաժարվի այդ պահանջի կատարումից, եթե համապատասխան կարգավորող նորմերը պահանջում են կամ այլ կերպ չեն արգելում նման հրաժարումը:
20. Երբ կազմակերպությունը հրաժարվում է կատարել որևէ ՖՀՄՍ-ի որևէ պահանջ՝ 19-րդ պարագրաֆի համաձայն, ապա պետք է բացահայտի, որ՝
- ա) ղեկավարության եզրակացության համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացնում կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը.
  - բ) այն համապատասխանում է կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունը հրաժարվել է որևէ պահանջի կատարումից՝ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու նպատակով.
  - գ) ՖՀՄՍ-ի անվանումը, որի պահանջների կատարումից հրաժարվել է կազմակերպությունը, հրաժարման բնույթը, ներառյալ ՖՀՄՍ-ում պահանջվող մոտեցումը, պատճառը, թե ինչու է կոնկրետ հանգամանքներում այդ մոտեցումն այնքան ապակողմնորոշիչ, որ հակասում է *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, ինչպես նաև կազմակերպության կողմից որդեգրած մոտեցումը.
  - դ) ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների այն բոլոր հոդվածների վրա հրաժարման հետևանքով առաջացող ֆինանսական ազդեցությունը, որը պետք է ներկայացվեր այդ հրաժարված պահանջի համաձայն:
21. Երբ կազմակերպությունը որևէ ՖՀՄՍ-ի պահանջից հրաժարվել է նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում, և այդ հրաժարումը ազդում է ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը՝ 20-րդ պարագրաֆի «գ» և «դ» կետերի համաձայն:
22. 21-րդ պարագրաֆը կիրառվում է, օրինակ, երբ կազմակերպությունը որևէ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում հրաժարվել է որևէ ՖՀՄՍ-ի՝ ակտիվների և պարտավորությունների չափման պահանջներից, և այդ հրաժարումը ազդում է ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխությունների չափման վրա:
23. Ծայրահեղ հազվադեպ հանգամանքներում, երբ կազմակերպության ղեկավարությունը եզրակացնում է, որ որևէ ՖՀՄՍ-ի որևէ պահանջին համապատասխանելը կազմակերպության համար կդառնա այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասի *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, սակայն համապատասխան կարգավորող նորմերն արգելում են հրաժարվել այդ պահանջի կատարումից, կազմակերպությունը պետք է, որքան հնարավոր է, նվազեցնի ապակողմնորոշիչ ասպեկտները՝ բացահայտելով՝
- ա) դիտարկվող ՖՀՄՍ-ի անվանումը, ստանդարտի պահանջի բնույթը, ինչպես նաև պատճառը, թե ինչու է ղեկավարությունը գտնում, որ կոնկրետ հանգամանքներում այդ պահանջին համապատասխանելը կազմակերպության համար այնքան ապակողմնորոշիչ է, որ հակասում է *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին.
  - բ) ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր հոդվածի ճշգրտումը, որը, ղեկավարության կարծիքով, ամհրաժեշտ է՝ ճշմարիտ ներկայացման հասնելու համար:
24. 19-23-րդ պարագրաֆների իմաստով՝ այն հոդվածում ներկայացված տեղեկատվությունն է հակասում ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, որը ճշմարիտ չի ներկայացնում գործառնությունները, այլ դեպքերը և իրադարձությունները, որը կամ ենթադրվում էր, որ այն ներկայացնում է, կամ կարելի էր խելամտորեն ակնկալել, որ այն ներկայացնում է, և, հետևաբար, հավանական է, որ ազդեցություն կունենա ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների տնտեսական որոշումների կայացման վրա: Երբ գնահատվում է, թե արդյոք ՖՀՄՍ-ի կոնկրետ պահանջին համապատասխանելը կլինի այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասի *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, ապա ղեկավարությունը դիտարկում է՝
- ա) ինչու կոնկրետ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը չի բավարարվում, և
  - բ) ինչպես են կազմակերպությանը վերաբերող վերոհիշյալ հանգամանքները տարբերվում տվյալ պահանջին համապատասխանող այլ կազմակերպությունների մնամատիպ հանգամանքներից: Եթե համանման հանգամանքներում այլ կազմակերպություններ համապատասխանում են տվյալ պահանջին, առկա է

անհերքելի ենթադրություն առ այն, որ կազմակերպության կողմից ստանդարտի պահանջին համապատասխանելը չի լինի այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասի *Հիմունքներում* սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին:

## Անընդհատություն

25. **Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս ղեկավարությունը պետք է իրականացնի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում:** Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստի անընդհատության հիմունքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է ղեկավարության՝ կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք: Երբ այդպիսի գնահատական տալիս կազմակերպության ղեկավարությունը տեղյակ է դեպքերին կամ իրադարձություններին վերաբերող էական անորոշություններին, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ, կազմակերպությունը այդ անորոշությունները պետք է բացահայտի: Երբ կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները չի պատրաստում անընդհատության հիմունքով, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտի այն հիմունքների հետ միասին, որոնցով պատրաստել է ֆինանսական հաշվետվությունները, ինչպես նաև պետք է բացահայտի այն պատճառը, թե ինչու կազմակերպությունը չի համարվում անընդհատ գործող:
26. Անընդհատության ենթադրության տեղին լինելը գնահատելու համար ղեկավարությունը հաշվի է առնում տեսանելի ապագային վերաբերող հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը, որն ընդգրկում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ոչ պակաս, քան տասներկուամսյա ժամանակաշրջան: Տեղեկատվության վրա հիմնվելու աստիճանը կախված է յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքին առնչվող փաստերից: Երբ կազմակերպությունն ունի շահութաբեր գործունեություն վարելու պատմություն և հեշտությամբ հասանելի է ֆինանսական ռեսուրսներին, ապա կազմակերպությունն առանց մանրամասն վերլուծության կարող է եզրակացնել, որ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է: Այլ դեպքերում, նախքան անընդհատության հիմունքը տեղին համարելը, ղեկավարության կողմից կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել գործոնների լայն շրջանակ, որոնք կապված են ընթացիկ և ակնկալվող շահութաբերության, պարտավորությունների մարման ժամանակացույցի և այլընտրանքային ֆինանսավորման պոտենցիալ աղբյուրների հետ:

## Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունք

27. **Կազմակերպությունը պետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվությունները, բացառությամբ դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության՝ կիրառելով հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը:**
28. Երբ կիրառվում է հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը, կազմակերպությունը հողվածները ճանաչում է որպես ակտիվներ, պարտավորություններ, սեփական կապիտալ, եկամուտ և ծախսեր (ֆինանսական հաշվետվությունների տարրեր), երբ դրանք բավարարում են *Հիմունքներում* սահմանված այդ տարրերի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին:

## Էականություն և միավորում

29. **Կազմակերպությունը համանման հողվածների յուրաքանչյուր էական դաս պետք է ներկայացնի առանձին: Կազմակերպությունը տարբեր բնույթի և գործառույթի հողվածները պետք է ներկայացնի առանձին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք էական չեն:**
30. Ֆինանսական հաշվետվություններն արդյունք են մեծ քանակի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների մշակման, որոնք համակարգվում են՝ միավորվելով իրենց բնույթին և գործառույթին համապատասխան խմբերում: Միավորման և դասակարգման գործընթացի ավարտական փուլը խտացված և դասակարգված տվյալների ներկայացումն է, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններում ձևավորում են տողային հողվածներ: Եթե տողային հողվածն առանձին վերցված էական չէ, այն միավորվում է այլ հողվածների հետ կամ ֆինանսական հաշվետվություններում, կամ ծանոթագրություններում: Որևէ հողված, որն առանձին վերցրած բավականաչափ էական չէ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին ներկայացվելու համար, կարող է էական լինել՝ ծանոթագրություններում առանձնացված ներկայացվելու համար:
31. Կազմակերպությունը կարող է չտրամադրել որևէ ՖՀՄՍ-ով պահանջվող կոնկրետ բացահայտում, եթե տեղեկատվությունն էական չէ:

## Հաշվանցում

32. **Կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի ակտիվները և պարտավորությունները, ինչպես նաև եկամուտները և ծախսերը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հաշվանցումը պահանջվում կամ թույլատրվում է ՖՀՄՍ-ներով:**

33. Կազմակերպությունը ակտիվները և պարտավորությունները, ինչպես նաև եկամուտը և ծախսերը ներկայացնում է առանձին-առանձին: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) հաշվանցումները, բացի այն դեպքերից, երբ հաշվանցումն արտացոլում է գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների էությունը, նվազեցնում են օգտագործողների կարողությունը՝ հասկանալու կատարված գործառնությունները կամ այլ դեպքերն ու իրադարձությունները և գնահատելու կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերը: Ակտիվների չափումը՝ առանց դրանց արժեքային ճշգրտման գումարների (օրինակ՝ պաշարները՝ առանց արժեքի իջեցման հետ կապված նվազեցումների, կամ դեբիտորական պարտքերը՝ առանց կասկածելի պարտքերի գծով նվազեցումների), հաշվանցում չէ:
34. ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը սահմանում է «հասույթ» տերմինը և պահանջում է, որ կազմակերպությունն այն չափի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով՝ հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական զեղչերի և քանակային զիջումների գումարները: Իր սովորական գործունեության ընթացքում կազմակերպությունն իրականացնում է այլ գործառնություններ, որոնք չեն առաջացնում հասույթ, սակայն ուղեկցում են հասույթների առաջացնող հիմնական գործունեություններին: Այդպիսի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների արդյունքները կազմակերպությունը ներկայացնում է՝ հաշվանցելով ցանկացած եկամուտ նույն գործառնության կամ այլ դեպքի և իրադարձության արդյունքում առաջացած համապատասխան ծախսերի դիմաց: Օրինակ՝
- ա) ոչ ընթացիկ ակտիվների, ներառյալ ներդրումների և գործառնական ակտիվների օտարումից օգուտները և վնասները կազմակերպությունը ներկայացնում է՝ օտարման գծով մուտքերից ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և օտարման հետ կապված համապատասխան ծախսերը հանելով.
  - բ) կազմակերպությունը կարող է համապատասխան փոխհատուցման գումարից հանել ծախսերը, որոնք վերաբերում են ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի համաձայն ճանաչված պահուստին և փոխհատուցվում են երրորդ կողմի հետ պայմանագրային պայմանավորվածությունների համաձայն (օրինակ՝ մատակարար կազմակերպության երաշխիքային համաձայնագիր):
35. Ի լրումն՝ կազմակերպությունը համանման գործարքների խմբից առաջացող օգուտները և վնասները ներկայացնում է զուտ հիմունքով, օրինակ՝ արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից օգուտները և վնասները, կամ առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական գործիքների գծով օգուտները և վնասները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը այդպիսի օգուտները և վնասները ներկայացնում է առանձին-առանձին, եթե դրանք էական են:

### Հաշվետվությունների ներկայացման հաճախականությունը

36. Կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ներառյալ համադրելի տեղեկատվությունը) ներկայացնի առնվազն տարին մեկ անգամ: Երբ կազմակերպությունը փոփոխում է իր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը և ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է մեկ տարվանից ավելի երկար կամ ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար, ապա կազմակերպությունը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկված ժամանակաշրջանի, պետք է բացահայտի՝
- ա) պատճառը, թե ինչու է օգտագործվել ավելի երկար կամ ավելի կարճ ժամանակաշրջան.
  - բ) այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարները ամբողջովին համադրելի չեն:
37. Սովորաբար, կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները հետևողականորեն պատրաստում է մեկ տարի ընդգրկող ժամանակաշրջանի համար: Այնուամենայնիվ, գործնական նպատակներից ելնելով, որոշ կազմակերպություններ նախընտրում են հաշվետվությունը ներկայացնել, օրինակ, 52 շաբաթ ընդգրկող ժամանակաշրջանի համար: Սույն ստանդարտը չի արգելում նման պրակտիկան:

### Համադրելի տեղեկատվություն

38. Ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր գումարների՝ նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի տեղեկատվությունը, եթե այլ ՖՀՄՍ-ներով չի պահանջվում կամ չի թույլատրվում այլ մոտեցում: Կազմակերպությունը համադրելի տեղեկատվությունը պետք է ներառի նաև պատմողական և նկարագրական տեղեկատվության մեջ, երբ դա տեղին է՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:
39. Կազմակերպությունը, որը բացահայտում է համադրելի տեղեկատվություն, պետք է ներկայացնի ֆինանսական վիճակի մասին առնվազն երկու հաշվետվություն, մյուս հաշվետվություններից

յուրաքանչյուրից երկու հաշվետվություն, ինչպես նաև դրանց ծանոթագրությունները: Երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ իր ֆինանսական հաշվետվություններում կատարում է հողվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ իր ֆինանսական հաշվետվություններում վերադասակարգում է հողվածները, ապա պետք է ներկայացնի ֆինանսական վիճակի մասին առնվազն երեք հաշվետվություն, մյուս հաշվետվություններից յուրաքանչյուրից երկու հաշվետվություն, ինչպես նաև դրանց ծանոթագրությունները: Կազմակերպությունը ներկայացնում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունները ստորև նշվածների դրությամբ՝

ա) ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերջ,

բ) մախորդ ժամանակաշրջանի վերջ (որը համընկնում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի հետ)։

գ) ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկիզբ:

40. Որոշ դեպքերում մախորդ ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված պատմողական տեղեկատվությունը շարունակում է տեղին լինել նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Օրինակ՝ կազմակերպությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանում բացահայտում է իրավաբանական վեճի մանրամասները, որի արդյունքները դեռ անորոշ են անմիջականորեն մախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և դեռ պետք է լուծում ստանան: Օգտագործողներին օգտակար է իմանալ, որ անորոշությունը դեռ գոյություն ունի անմիջականորեն մախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, և որ ժամանակաշրջանի ընթացքում միջոցներ են ձեռնարկվել անորոշությունը վերացնելու ուղղությամբ:

41. Երբ կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխում է հողվածների ներկայացումը կամ դասակարգումը, այն պետք է վերադասակարգի համադրելի գումարները, բացի այն դեպքերից, երբ վերադասակարգումն անիրագործելի է: Երբ կազմակերպությունը վերադասակարգում է համադրելի գումարները, այն պետք է բացահայտի՝

ա) վերադասակարգման բնույթը.

բ) վերադասակարգված յուրաքանչյուր հողվածի կամ հողվածների դասի գումարը.

գ) վերադասակարգման պատճառը:

42. Երբ համադրելի գումարների վերադասակարգումն անիրագործելի է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) գումարները չվերադասակարգելու պատճառը.

բ) այն ճշգրտումների բնույթը, որոնք տեղի կունենային գումարների վերադասակարգումն իրականացնելու դեպքում:

43. Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղեկատվության համադրելիության ապահովումն օգտագործողներին օժանդակում է տնտեսական որոշումների կայացման գործընթացում, մասնավորապես, երբ անհրաժեշտ է լինում կանխատեսման մպատակով գնահատել միտումները ֆինանսական տեղեկատվությունում: Որոշ հանգամանքներում անիրագործելի է վերադասակարգել համադրելի տեղեկատվությունը՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի տեղեկատվության հետ համադրելիությունն ապահովելու համար: Օրինակ՝ մախորդ ժամանակաշրջանում (ժամանակաշրջաններում) կազմակերպությունը կարող է տվյալները հավաքագրած չլինել այն ձևով, որը վերադասակարգման հնարավորություն ընձեռի, և կարող է անիրագործելի լինել այդ տվյալների վերականգնումը:

44. ՀՀՄՍ 8-ը անդրադառնում է համադրելի տեղեկատվության գծով պահանջվող ճշգրտումներին, երբ կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կամ ուղղում է սխալը:

## Ներկայացման հետևողականություն

45. Կազմակերպությունը պետք է պահպանի ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածների ներկայացումը և դասակարգումը մի ժամանակաշրջանից մյուսը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

ա) պարզ 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 ՀՀՄՍ 8-ի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման չափանիշները, կամ

բ) ներկայացման փոփոխությունը պահանջվում է ՖՀՄՍ-ներով:

46. Օրինակ՝ նշանակալի ձեռքբերումը կամ օտարումը, կամ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման վերլուծությունը կարող է հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների այլ ձևով ներկայացման: Կազմակերպությունը փոփոխում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը միայն այն դեպքում, եթե փոփոխված ներկայացումը տրամադրում է տեղեկատվություն, որն արժանահավատ և ավելի տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար, և վերանայված կառուցվածքը



հավանաբար կապահպանվի և այսպիսով համադրելիությունը չի տուժի: Երբ ներկայացման եղանակում կատարվում են փոփոխություններ, կազմակերպությունը վերադասակարգում է իր համադրելի տեղեկատվությունը՝ 41-րդ և 42-րդ պարագրաֆների համաձայն:

## Կառուցվածք և բովանդակություն

### Ներածություն

47. Սույն ստանդարտով պահանջվում է, որ որոշակի բացահայտումներ արվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) կամ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, և պահանջում է այլ տողային հոդվածների բացահայտումներ կամ այլ հաշվետվություններում, կամ ծանոթագրություններում: ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվությունը դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտը սահմանում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության ներկայացման պահանջները:
48. «Բացահայտում» տերմինը սույն ստանդարտում երբեմն օգտագործվում է լայն իմաստով՝ ընդգրկելով հոդվածներ, որոնք ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվություններում: Բացահայտումներ պահանջվում են նաև այլ ՀՀՄՍ-ներով: Եթե սույն ստանդարտի որևէ այլ մասում կամ այլ ՀՀՄՍ-ներում այլ բան նախատեսված չէ, ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են կատարվել նման բացահայտումներ:

### Ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացում

49. **Կազմակերպությունը հրապարակվող միևնույն փաստաթղթում ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է հստակ նույնականացնի և տարբերակի այլ տեղեկատվությունից:**
50. ՀՀՄՍ-ները կիրառվում են միայն ֆինանսական հաշվետվությունների, և ոչ անպայմանորեն տարեկան զեկույցում, կարգավորող փաստաթղթում կամ այլ փաստաթղթում ներկայացվող տեղեկատվության նկատմամբ: Հետևաբար, կարևոր է, որ օգտագործողներն ի վիճակի լինեն տարբերակել ՀՀՄՍ-ների համաձայն պատրաստված տեղեկատվությունը այլ տեղեկատվությունից, որոնք կարող են օգտակար լինել օգտագործողների համար, սակայն ստանդարտների կարգավորման առարկա չեն:
51. **Կազմակերպությունը պետք է հստակորեն նույնականացնի ֆինանսական հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը և ծանոթագրությունները:** Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է հստակորեն ցուցադրի հետևյալ տեղեկատվությունը և կրկնի այն, եթե դա անհրաժեշտ է ներկայացվող տեղեկատվությունը հասկանալի լինելու համար՝
- ա) հաշվետվու կազմակերպության անվանումը, կամ դրա նույնականացման այլ միջոցները և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ տեղեկատվությունում ցանկացած փոփոխություն.
  - բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են մեկ կազմակերպության, թե կազմակերպությունների խմբի.
  - գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում կամ ծանոթագրություններում արտացոլվող ժամանակաշրջանը.
  - դ) ներկայացման արժույթը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 21-ում.
  - ե) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների կլորացման աստիճանը:
52. Կազմակերպությունը բավարարում է 51-րդ պարագրաֆի պահանջները՝ էջերի, հաշվետվությունների, ծանոթագրությունների, սյունակների և նմանատիպ տեղեկատվության համապատասխան վերնագրեր ներկայացնելու միջոցով: Պահանջվում է դատողություն՝ նման տեղեկատվությունը լավագույն ձևով ներկայացնելու համար: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է էլեկտրոնային եղանակով, առանձին էջեր միշտ չէ, որ օգտագործվում են: Այս դեպքում, կազմակերպությունը ներկայացնում է վերոնշյալ հոդվածները՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվության հասկանալի լինելը ապահովելու համար:
53. Ֆինանսական հաշվետվությունները հաճախ ավելի դյուրին ընկալելի դարձնելու համար կազմակերպությունը տեղեկատվությունը ներկայացնում է հաշվետու արժույթի միավորի հազարներով կամ միլիոններով: Սա ընդունելի է միայն այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը բացահայտում է թվային ցուցանիշների կլորացման աստիճանը և բաց չի թողնում էական տեղեկատվություն:

## Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

### Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

54. Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝
- ա) հիմնական միջոցներ.
  - բ) ներդրումային գույք.
  - գ) ոչ նյութական ակտիվներ.
  - դ) ֆինանսական ակտիվներ (բացառությամբ «ե», «զ» և «թ» կետերում նշված գումարների).
  - ե) ներդրումներ՝ հաշվարկված բաժնեմասնակցության մեթոդով.
  - զ) կենսաբանական ակտիվներ.
  - է) պաշարներ.
  - ը) առևտրական և այլ դերիտորական պարտքեր.
  - թ) դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ.
  - ժ) ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի համաձայն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների հանրագումարը և օտարման խմբում ներառված՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների հանրագումարը.
  - ժա) առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքեր.
  - ժբ) պահուստներ.
  - ժգ) ֆինանսական պարտավորություններ (բացառությամբ «ժա» և «ժբ» կետերում նշված գումարների).
  - ժդ) ընթացիկ հարկերի գծով պարտավորություններ և ակտիվներ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտում.
  - ժե) հետաձգված հարկային պարտավորություններ և հետաձգված հարկային ակտիվներ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 12-ում.
  - ժզ) ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն օտարման խմբում ներառված՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված պարտավորություններ.
  - ժէ) սեփական կապիտալում ներկայացված չվերահսկվող մասնակցություններ.
  - ժը) մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի թողարկված կապիտալ և ռեզերվներ:
55. Կազմակերպությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացնի լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ, երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար:
56. Երբ կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես առանձին դասակարգում ներկայացնում է ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվները, ինչպես նաև ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորությունները, այն չպետք է դասակարգի հետաձգված հարկային ակտիվները (պարտավորությունները) որպես ընթացիկ ակտիվներ (պարտավորություններ):
57. Մույն ստանդարտով չի սահմանվում ձև և հերթականություն, ըստ որոնց կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի հոդվածները: 54-րդ պարագրաֆը պարզապես հոդվածների ցանկ է, որոնք իրենց բնույթով կամ գործառնությամբ բավականաչափ տարբեր են՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում առանձին ներկայացվելու համար: Ի լրումն՝
- ա) ավելացվում են տողային հոդվածներ, երբ հոդվածի չափը, բնույթը կամ գործառնությունը, կամ համանման հոդվածների միավորումն այնպիսին է, որ առանձին ներկայացումը կարևոր է կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար, և
  - բ) կազմակերպության և նրա գործառնությունների բնույթը հաշվի առնելով՝ փոփոխությունների կարող են ենթարկվել օգտագործված անվանումները, համանման հոդվածների միավորումը և հոդվածների հերթականությունը՝ նպատակ ունենալով տրամադրելու այնպիսի տեղեկատվություն, որը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար: Օրինակ՝ ֆինանսական հաստատությունը կարող է փոփոխել վերը բերված նկարագրությունը՝ տրամադրելու համար այնպիսի տեղեկատվություն, որը տեղին է ֆինանսական հաստատության գործառնությունների համար:
58. Կազմակերպությունը լրացուցիչ հոդվածների առանձին ներկայացման վերաբերյալ կատարում է դատողություններ՝ հիմնված հետևյալ գնահատականների վրա՝

- ա) ակտիվների բնույթը և իրացվելիությունը.
- բ) կազմակերպության ներսում ակտիվների գործառույթը.
- գ) պարտավորությունների գումարները, բնույթը և ժամկետայնությունը:

59. Ակտիվների տարբեր դասերի համար տարբեր չափման հիմունքների կիրառումը ենթադրում է, որ դրանք տարբեր են իրենց բնույթով կամ գործառույթով և, հետևաբար, կազմակերպությունը դրանք ներկայացնում է որպես առանձին տողային հոդվածներ: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների տարբեր դասեր կարող են հաշվառվել ինքնարժեքով կամ վերագնահատված գումարով՝ համաձայն ՀՀՍՍ 16-ի:

## Տարբերակումը ընթացիկի և ոչ ընթացիկի

60. Կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է ներկայացնի առանձին դասակարգմամբ՝ 66-76-րդ պարագրաֆների համաձայն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ըստ իրացվելիության ներկայացումը տրամադրում է արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն: Նշված բացառությունը կիրառելիս կազմակերպությունը բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներկայացնի ըստ իրացվելիության հերթականության:

61. Անկախ ներկայացման ընտրված մեթոդից՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն գումարները, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն կամ կմարվեն ավելի քան տասներկու ամիս հետո՝ 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.

բ) հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո:

62. Երբ կազմակերպությունը մատակարարում է ապրանքներ կամ մատուցում ծառայություններ հստակ որոշելի գործառնական փուլում, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվների և պարտավորությունների առանձնացված դասակարգումն ապահովում է օգտակար տեղեկատվություն՝ որպես գործող կապիտալ մշտապես շրջանառվող զուտ ակտիվները տարանջատելով այն զուտ ակտիվներից, որոնք օգտագործվում են կազմակերպության երկարաժամկետ գործառնություններում: Այսպիսի դասակարգմամբ ցույց են տրվում մաս այն ակտիվները, որոնք ակնկալվում է իրացնել ընթացիկ գործառնական փուլում, և պարտավորությունները, որոնք ակնկալվում է մարել նույն ժամանակաշրջանում:

63. Որոշ կազմակերպությունների համար, ինչպիսիք են, օրինակ, ֆինանսական հաստատությունները, ակտիվների և պարտավորությունների ներկայացումը իրացվելիության աճող կամ նվազող հերթականությամբ տրամադրում է ավելի արժանահավատ և տեղին տեղեկատվություն, քան ընթացիկ/ոչ ընթացիկ ներկայացումը, քանի որ կազմակերպությունը չի մատակարարում ապրանքներ կամ մատուցում ծառայություններ հստակ որոշելի գործառնական փուլի ընթացքում:

64. 60-րդ պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությանը թույլատրվում է ներկայացնել իր ակտիվների և պարտավորությունների մի մասը՝ կիրառելով ընթացիկ/ոչ ընթացիկ դասակարգումը, իսկ մյուս մասը՝ ըստ իրացվելիության հերթականության, երբ այսպիսի ներկայացումը տրամադրում է ավելի արժանահավատ և տեղին տեղեկատվություն: Խառը ներկայացման անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ, երբ կազմակերպությունն իրականացնում է տարատեսակ գործունեություն:

65. Ակտիվների և պարտավորությունների ակնկալվող իրացման ժամկետների մասին տեղեկատվությունը օգտակար է կազմակերպության իրացվելիությունը և վճարումնակությունը գնահատելիս: ՖՀՍՍ 7 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ստանդարտով պահանջվում է թե՛ ֆինանսական ակտիվների, և թե՛ ֆինանսական պարտավորությունների մարման ժամկետների բացահայտում: Ֆինանսական ակտիվները ներառում են առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքերը, իսկ ֆինանսական պարտավորությունները՝ առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքերը: Ոչ դրամային ակտիվների փոխհատուցման ակնկալվող ժամկետների, օրինակ՝ պաշարների և պարտավորությունների մարման ակնկալվող ժամկետների, օրինակ՝ պահուստների, վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգտակար է՝ անկախ նրանից, ակտիվները և պարտավորությունները դասակարգվել են որպես ընթացիկ, թե ոչ ընթացիկ: Օրինակ՝ կազմակերպությունը բացահայտում է այն պաշարների գումարը, որոնք ակնկալվում են փոխհատուցվել հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո:

## Ընթացիկ ակտիվներ

66. Կազմակերպությունը ակտիվը պետք է դասակարգի որպես ընթացիկ, երբ՝

ա) ակնկալվում է ակտիվն իրացնել կամ մտադիր է այն վաճառել կամ սպառել՝ իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում.

բ) պահում է ակտիվը հիմնականում առևտրական նպատակներով.

- զ) ակնկալում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ
- ը) ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցների համարժեք (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 7-ում), բացառությամբ երբ ակտիվի փոխանակումը կամ օգտագործումը պարտավորություն մարելու նպատակով, սահմանափակված է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիսների ընթացքում:

**Կազմակերպությունը բոլոր այլ ակտիվները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ:**

- 67. Մույն ստանդարտում «ոչ ընթացիկ» տերմինն օգտագործվում է՝ ընդգրկելու համար երկարաժամկետ բնույթի նյութական, ոչ նյութական և ֆինանսական ակտիվները: Չի արգելում այլընտրանքային այլ անվանումների կիրառում, քանի դեռ դրանց իմաստը հստակ է:
- 68. Կազմակերպության գործառնական փուլը մշակման նպատակով ակտիվների ձեռքբերման և դրամական միջոցներով կամ դրանց համարժեքներով դրանց իրացման միջև ընկած ժամանակաշրջանն է: Երբ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլը հստակ որոշելի չէ, ընդունվում է, որ այն լինելու է տասներկու ամիս: Ընթացիկ ակտիվները ներառում են ակտիվներ (ինչպիսիք են՝ պաշարները և առևտրական դեբիտորական պարտքերը), 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 առևտրական նպատակներով պահվող ակտիվները (օրինակ՝ ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն, որպես առևտրական նպատակներով պահվող դասակարգված որոշ ֆինանսական ակտիվներ) և ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ընթացիկ մասը:

### **Ընթացիկ պարտավորություններ**

**69. Կազմակերպությունը պարտավորությունը պետք է դասակարգի որպես ընթացիկ, երբ՝**

- ա) ակնկալում է պարտավորությունը մարել կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում.
- բ) պահում է պարտավորությունը հիմնականում առևտրական նպատակներով.
- գ) պարտավորությունը ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ
- դ) կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

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

- 70. Որոշ ընթացիկ պարտավորություններ, ինչպիսիք են առևտրական կրեդիտորական պարտքերը, աշխատակիցների գծով որոշ հաշվեգրումները և գործառնական այլ ծախսումներ, կազմում են կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում օգտագործվող գործող կապիտալի մի մասը: Կազմակերպությունը այդպիսի գործառնական հոդվածները դասակարգում է որպես ընթացիկ պարտավորություն, նույնիսկ եթե դրանք մարման ենթակա են 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, ընդունվում է, որ այն լինելու է տասներկու ամիս:
- 71. Այլ ընթացիկ պարտավորություններ չեն մարվում որպես սովորական գործառնական փուլի մի մաս, բայց ենթակա են մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում կամ հիմնականում պահվում են առևտրական նպատակով: Օրինակ՝ որպես առևտրական նպատակներով պահվող դասակարգված ֆինանսական պարտավորությունները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի, բանկային օվերդրաֆտները, ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորությունների ընթացիկ մասը, վճարվող շահաբաժինները, շահութահարկը և այլ ոչ առևտրական կրեդիտորական պարտքեր: Ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք ապահովում են ֆինանսավորում երկարաժամկետ հիմունքով (այսինքն՝ չեն համարվում կազմակերպության սովորական գործառնական փուլի ընթացքում օգտագործվող գործող կապիտալի մաս) և մարման ենթակա չեն հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, ոչ ընթացիկ պարտավորություններ են, և դրանց նկատմամբ կիրառվում են 74-րդ և 75-րդ պարագրաֆները:
- 72. Կազմակերպությունը դասակարգում է իր ֆինանսական պարտավորությունները որպես ընթացիկ, եթե դրանք մարման ենթակա են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, նույնիսկ եթե՝
  - ա) մարման սկզբնական ժամկետը ի սկզբանե տասներկու ամսից ավելի էր, և
  - բ) երկարաժամկետ հիմունքով վերաֆինանսավորման, կամ վճարումների ժամանակացույցի վերանայման համաձայնություն է ձեռք բերվել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո՝ մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը:

73. Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է և իրավասու է վերաֆինանսավորել կամ երկարաձգել պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս՝ համաձայն փոխառու միջոցների ներգրավման գոյություն ունեցող պայմանագրի, ապա այդ պարտավորությունը դասակարգում է որպես ոչ ընթացիկ, նույնիսկ եթե այն կարող է մարվել ավելի կարճ ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, երբ պարտավորության վերաֆինանսավորումը կամ երկարաձգումը կազմակերպության իրավասության շրջանակներում չէ (օրինակ՝ եթե առկա չէ վերաֆինանսավորման համաձայնություն), կազմակերպությունը չի դիտարկում պարտավորության վերաֆինանսավորման հնարավորությունը և պարտավորությունը դասակարգվում է որպես ընթացիկ:
74. Երբ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի դրությամբ կամ մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանը խախտում է երկարաժամկետ փոխառու միջոցների ներգրավման համաձայնագիրը, որի արդյունքում պարտավորությունը դառնում է ցայահանջ, այն պարտավորությունը դասակարգում է որպես ընթացիկ, եթե նույնիսկ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը փոխատուն համաձայնել էր չպահանջել վճարումը որպես խախտման հետևանք: Կազմակերպությունը պարտավորությունը դասակարգում է որպես ընթացիկ, քանի որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այն չունի անվիճելի իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:
75. Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պարտավորությունը դասակարգում է որպես ոչ ընթացիկ, եթե փոխատուն մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը համաձայնել է տրամադրել մարման հետաձգման հնարավորություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս, որի ընթացքում կազմակերպությունը կարող է ուղղել խախտումը և որի ընթացքում փոխատուն չի կարող պահանջել անհապաղ մարում:
76. Եթե որպես ընթացիկ պարտավորություն դասակարգված վարկերի գծով ստորև նշված դեպքերը տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատման ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում, ապա այդ դեպքերը բացահայտվում են որպես չճշգրտող դեպքեր՝ ՀՀՄՍ 10 «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ստանդարտի համաձայն՝
- ա) վերաֆինանսավորում երկարաժամկետ հիմունքով.
  - բ) երկարաժամկետ փոխառության համաձայնագրի խախտման վերացում.
  - գ) փոխատուի կողմից հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս հետաձգման ժամանակաշրջանի հնարավորության տրամադրում՝ վերացնելու երկարաժամկետ վարկային համաձայնագրի խախտումը:

**Տեղեկատվություն, որը պետք է ներակայացվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում**

77. **Կազմակերպությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի ներկայացվող տողային հոդվածների հետագա ենթադասակարգումն այնպիսի եղանակով, որը հատուկ է կազմակերպության գործառնություններին:**
78. Ենթադասակարգման մանրամասնության աստիճանը կախված է ՖՀՄՍ-ների պահանջներից, ինչպես նաև համապատասխան գումարների չափից, բնույթից և գործառնությունից: Կազմակերպությունը նաև օգտագործում է 58-րդ պարագրաֆում շարադրված գործոնները՝ ենթադասակարգման հիմունքները որոշելու համար: Բացահայտումներն արվում են յուրաքանչյուր հոդվածի առանձնահատկություններից ելնելով, օրինակ՝
- ա) հիմնական միջոցների հոդվածները բաժանվում են դասերի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի.
  - բ) դեբիտորական պարտքերը բաժանվում են առևտրական հաճախորդների գծով պարտքերի, կապակցված կողմերի պարտքերի, կանխավճարների և այլ գումարների.
  - գ) պաշարները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի, բաժանվում են այնպիսի դասերի, ինչպիսիք են ապրանքները, նյութերը և օժանդակ միջոցները, անավարտ արտադրությունը և պատրաստի արտադրանքը.
  - դ) պահուստները բաժանվում են աշխատակիցների հատուցումների և այլ հոդվածների.
  - ե) սեփական կապիտալը և ռեզերվները բաժանվում են տարբեր դասերի, ինչպիսիք են համալրված կապիտալը, էմիսիոն եկամուտը և ռեզերվները:
79. **Կազմակերպությունը կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հետևյալը՝**
- ա) **բաժնետիրական կապիտալի յուրաքանչյուր դասի գծով՝**
    - (i) **բաժնետոմսերի հայտարարված քանակը.**

- (ii) թողարկված և լրիվ վճարված բաժնետոմսերի, ինչպես նաև թողարկված, սակայն լրիվ չվճարված բաժնետոմսերի քանակը.
- (iii) բաժնետոմսերի անվանական արժեքը, կամ նշում այն մասին, որ բաժնետոմսերը չունեն անվանական արժեք.
- (iv) ժամանակաշրջանի սկզբի և ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի քանակի համադրում.
- (v) տվյալ դասի հետ կապված իրավունքները, արտոնությունները և սահմանափակումները, ներառյալ շահաբաժինների բաշխման և սեփական կապիտալի փոխհատուցման սահմանափակումը.
- (vi) կազմակերպության բաժնետոմսերը, որոնք պահվում են իր իսկ (կազմակերպության) կողմից, կամ իր դուստր կազմակերպությունների, կամ ասոցիացված կազմակերպությունների կողմից.
- (vii) օպցիոն և վաճառքի պայմանագրերով թողարկման համար պահուստավորված բաժնետոմսերը, ներառյալ ժամկետները և գումարները.

բ) սեփական կապիտալում յուրաքանչյուր պահուստի բնույթի և նպատակի նկարագրությունը:

80. Կազմակերպությունը, որը չունի բաժնետիրական կապիտալ, օրինակ՝ ընկերակցությունը կամ հավատարմագրային կառավարման հիմնադրամները, պետք է բացահայտի 79-րդ պարագրաֆի «ա» կետի պահանջներին համարժեք տեղեկատվություն՝ ցույց տալով ժամանակաշրջանի ընթացքում բաժնային մասնակցության յուրաքանչյուր կատեգորիայում փոփոխությունները, ինչպես նաև բաժնային մասնակցության յուրաքանչյուր կատեգորիայի հետ կապված իրավունքները, արտոնությունները և սահմանափակումները:

80Ա. Եթե կազմակերպությունը վերադասակարգել է՝

ա) որպես բաժնային գործիք դասակարգված՝ վերադարձնելի ֆինանսական գործիք, կամ

բ) գործիք, որը կազմակերպությանը ենթարկում է միայն լուծարման պահին կազմակերպության գուտակտիվների համամասնական բաժինը մեկ այլ կողմի հատկացնելու պարտականության, և դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք

Ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի միջև, ապա այն պետք է բացահայտի յուրաքանչյուր կատեգորիայում և կատեգորիայից դուրս վերադասակարգված գումարը (ֆինանսական պարտավորություններ կամ սեփական կապիտալ), ինչպես նաև այդ վերադասակարգումների ժամկետայնությունը և պատճառը:

## Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

81. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները՝

ա) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին մեկ հաշվետվությունում, կամ

բ) երկու հաշվետվություններում՝ շահույթի կամ վնասի բաղադրիչները ներկայացնող հաշվետվությունում (ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում), և շահույթով կամ վնասով սկսվող և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները ներկայացնող հաշվետվությունում (համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն):

## Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

82. Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

ա) հասույթը.

բ) ֆինանսական ծախսերը.

գ) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ գործունեության շահույթի կամ վնասի մասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.

դ) հարկի գծով ծախսը.

ե) մեկ ընդհանուր գումար, որը ներառում է ստորև նշված գումարների հանրագումարը՝

(i) ընդհատվող գործունեության շահույթը կամ վնասը հարկերը հանելուց հետո, և

(ii) ընդհատվող գործունեությունը կազմող ակտիվները կամ օտարման խումբը (խմբերը) իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, չափելիս կամ օտարելիս ճանաչված օգուտը կամ վնասը հարկերը հանելուց հետո.

զ) շահույթը կամ վնասը.

է) ըստ բնույթի դասակարգված այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր բաղադրիչ (բացառելով «ը» կետում նշված գումարները).

ը) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ գործունեության այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասը՝ բաժնետնասնակցության մեթոդով հաշվառված.

թ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը:

83. Կազմակերպությունը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտի հետևյալ հոդվածները՝ որպես ժամանակաշրջանի համար բաշխումներ՝

ա) ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը, որը վերագրելի է՝

(i) չվերահսկող մասնակցությանը, և

(ii) մայր կազմակերպության սեփականատերերին.

բ) ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը, որը վերագրելի է՝

(i) չվերահսկող մասնակցությանը, և

(ii) մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

84. Ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (տե՛ս պարագրաֆ 81) կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել 82-րդ պարագրաֆի «ա»-«զ» կետերի տողային հոդվածները և 83-րդ պարագրաֆի «ա» կետի բացահայտումները:

85. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում և ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացնում է), երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները հասկանալու համար:

86. Քանի որ կազմակերպության տարբեր գործունեությունների, գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների հետևանքները տարբեր են իրենց հաճախականությամբ, օգուտ կամ վնաս ստեղծելու պոտենցիալով և կանխատեսելիությամբ, ֆինանսական արդյունքների տարբերի բացահայտումն օգտագործողներին օգնում է հասկանալ ձեռք բերված ֆինանսական արդյունքները և գնահատել ապագա ֆինանսական արդյունքները: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում և ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) կազմակերպությունը ներառում է լրացուցիչ տողային հոդվածներ, իսկ օգտագործված անվանումները և հոդվածների հերթականությունը փոփոխում է, եթե դա անհրաժեշտ է՝ ֆինանսական արդյունքների տարբեր բացատրելու համար: Կազմակերպությունը հաշվի է առնում այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են եկամտի և ծախսի բաղադրիչների էականությունը, բնույթը և գործառնությունը: Օրինակ՝ ֆինանսական հաստատությունը կարող է փոփոխել նկարագրությունները՝ տրամադրելու համար այնպիսի տեղեկատվություն, որը տեղին է ֆինանսական հաստատության գործառնությունների համար: Կազմակերպությունը եկամտի և ծախսի հոդվածները չի կարող հաշվանցել, բացառությամբ երբ բավարարված են 32-րդ պարագրաֆի չափանիշները:

87. Կազմակերպությունը եկամտի կամ ծախսի որևէ հոդված չպետք է ներկայացնի որպես արտասովոր հոդված համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է), կամ էլ ծանոթագրություններում:

## Ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնաս

88. Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, եթե որևէ ՖՀՄՄ այլ բան չի պահանջում կամ թույլատրում:

89. Որոշ ՖՀՄՄ-ներ սահմանում են հանգամանքներ, երբ կազմակերպությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչում է կոնկրետ հոդվածներ: ՀՀՄՄ 8-ը սահմանում է երկու նման հանգամանք. սխալների ուղղում և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետևանք: Այլ ՖՀՄՄ-ներ պահանջում կամ թույլատրում են, որ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները, որոնք բավարարում են «Հիմունքների» եկամտի կամ ծախսի սահմանմանը, բացառվեն շահույթից կամ վնասից (տե՛ս պարագրաֆ 7):

## Ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ

90. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր բաղադրիչին վերաբերող շահութահարկի գումարը, ներառյալ վերադասակարգման գծով ճշգրտումները, կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում:**

91. Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները՝  
ա) հանելով համապատասխան հարկային հետևանքները, կամ

բ) մինչև համախառնասխան հարկային հետևանքները՝ մեկ գումարով ցույց տալով այդ բաղադրիչներին վերաբերող շահութահարկի հանրագումարը:

92. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչներին վերաբերող վերադասակարգման ճշգրտումները:**

93. Այլ ՖՀՄՄ-ներ սահմանում են՝ արդյոք այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում նախկինում ճանաչված գումարները վերադասակարգվում են որպես շահույթ կամ վնաս, և՛ երբ: Սույն ստանդարտում նման վերադասակարգումները կոչվում են վերադասակարգման ճշգրտումներ: Վերադասակարգման ճշգրտումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների համապատասխան բաղադրիչի հետ միասին ներառվում է այն ժամանակաշրջանում, երբ ճշգրտումը վերադասակարգվում է որպես շահույթ կամ վնաս: Օրինակ՝ վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների օտարման գծով իրացված օգուտները ներառվում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում: Նշված գումարները կարող էին ճանաչված լինել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ որպես ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջանների չիրացված օգուտներ: Այդ չիրացված օգուտները պետք է նվազեցվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներից այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում իրացված օգուտները վերադասակարգվում են որպես շահույթ կամ վնաս՝ խուսափելու համար համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարում դրանց կրկնակի ներառումից:

94. Կազմակերպությունը կարող է վերադասակարգման ճշգրտումները ներկայացնել համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում: Կազմակերպությունը, որը վերադասակարգման ճշգրտումները ներկայացնում է ծանոթագրություններում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները ներկայացնում է ցանկացած համապատասխան վերադասակարգման ճշգրտումից հետո:

95. Վերադասակարգման ճշգրտումներն առաջանում են, օրինակ՝ արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումից (տե՛ս ՀՀՄՄ 21), վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից (տե՛ս ՀՀՄՄ 39) և, երբ հեջավորված կանխատեսված գործարքը ազդում է շահույթի կամ վնասի վրա (տե՛ս ՀՀՄՄ 39-ի 100-րդ պարագրաֆը՝ դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի վերաբերյալ):

96. Վերադասակարգման ճշգրտումներ չեն առաջանում վերագնահատումից արժեքի աճի փոփոխություններից՝ ՀՀՄՄ 16 կամ ՀՀՄՄ 38 ստանդարտների համաձայն, կամ սահմանված հատուցումների պլանների ակտուարային օգուտներից և վնասներից, որոնք ճանաչվել են՝ ՀՀՄՄ 19-ի 93Ա պարագրաֆի համաձայն: Նշված բաղադրիչները ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և հետագա ժամանակաշրջաններում չեն վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս: Վերագնահատումից արժեքի աճի փոփոխությունները հետագա ժամանակաշրջաններում կարող են փոխանցվել չբաշխված շահույթին՝ կազմակերպության կողմից ակտիվ օգտագործելու ընթացքում, կամ, երբ այն ապաճանաչվում է (տե՛ս ՀՀՄՄ 16 և ՀՀՄՄ 38): Ակտուարային օգուտները և վնասները ներկայացվում են չբաշխված շահույթում այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք ճանաչվում են որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ (տե՛ս ՀՀՄՄ 19):

## **Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում**

97. **Երբ եկամտի կամ ծախսի հոդվածները էական են, կազմակերպությունը դրանց բնույթը և գումարը պետք է բացահայտի առանձին:**

98. Հանգամանքները, որոնք կարող են հանգեցնել եկամտի և ծախսի հոդվածների առանձին բացահայտման, հետևյալն են՝

ա) պաշարների արժեքի իջեցումները մինչև իրացման գուտ արժեք, կամ հիմնական միջոցների արժեքի իջեցումները մինչև փոխհատուցվող գումար, ինչպես նաև նման իջեցումների հակադարձումները.

բ) կազմակերպության գործունեությունների վերակազմավորումները և այդ վերակազմավորումների ծախսումների գծով ցանկացած պահուստի հակադարձումները.

գ) հիմնական միջոցների միավորների օտարումները.

դ) ներդրումների օտարումները.

ե) ընդհատվող գործունեությունները.

զ) դատական վեճերի կարգավորումները.



է) պահուստների գծով այլ հակադարձումները:

**99. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի շահույթում կամ վնասում ճանաչված ծախսերի բաժանումը (վերլուծումը)՝ օգտագործելով կա՛մ ծախսերի բնույթի, կա՛մ կազմակերպության մեջ դրանց գործառնության վրա հիմնված դասակարգումը՝ կախված այն հանգամանքից, թե դրանցից որն է ներկայացնում ավելի արժանահավատ և տեղին տեղեկատվություն:**

100. Խրախուսվում է կազմակերպությունների կողմից 99-րդ պարագրաֆում նկարագրված բաժանման ներկայացումը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է):

101. Ծախսերի հոդվածները ենթադասակարգվում են, որպեսզի ընդգծեն ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները, որոնք կարող են տարբերվել ըստ հաճախականության, օգուտների կամ վնասների ստացման պոտենցիալի և կանխատեսելիության: Այս բաժանումը ներկայացվում է երկու եղանակներից որևէ մեկով:

102. Ծախսերի բաժանման մի մեթոդը կոչվում է ծախսերի բնույթի մեթոդ: Կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում ծախսերը միավորում է՝ ըստ իրենց բնույթի (օրինակ՝ մաշվածություն, նյութերի ձեռքբերումներ, տրանսպորտային ծախսումներ, աշխատակիցների հատուցումներ և գովազդային ծախսումներ) և դրանք չի վերաբաշխում կազմակերպության տարբեր գործառնությունների միջև: Այս մեթոդը կարող է հեշտ կիրառելի լինել, քանի որ անհրաժեշտ չէ ծախսերը բաշխել ըստ գործառնությունների: Ստորև բերվում է ծախսերի բնույթի մեթոդի կիրառմամբ դասակարգման օրինակ:

Հասույթ	X
Այլ եկամուտ	X
Պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրանքի պաշարների փոփոխություններ	X
Օգտագործված հումք և նյութեր	X
Աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսեր	X
Մաշվածության և ամորտիզացիայի ծախսեր	X
Այլ ծախսեր	X
Ընդամենը ծախսեր	(X)
Շահույթ նախքան հարկումը	X

103. Ծախսերի բաժանման մյուս մեթոդը կոչվում է «ծախսերի գործառնության» կամ «վաճառքի ինքնարժեքի» մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ ծախսերը դասակարգվում են ըստ գործառնության՝ որպես վաճառքի ինքնարժեքի մաս, կամ, օրինակ՝ բաշխման կամ վարչական գործունեության ծախսեր: Այս մեթոդի համաձայն՝ կազմակերպությունը, նվազագույնը, իր վաճառքի ինքնարժեքը բացահայտում է այլ ծախսերից առանձին: Այս մեթոդը օգտագործողների համար կարող է ապահովել ավելի տեղին տեղեկատվություն, քան ծախսերի՝ ըստ բնույթի դասակարգումը: Սակայն ծախսերի բաշխումը գործառնությամբ կարող է վիճելի լինել և պահանջել առավել խորը դատողություններ: Ստորև բերվում է ծախսերի՝ ըստ գործառնության դասակարգման օրինակ:

Հասույթ	X
Վաճառքի ինքնարժեք	(X)
Համախառն շահույթ	X
Այլ եկամուտ	X
Բաշխման ծախսեր	(X)

Վարչական ծախսեր	(X)
Այլ ծախսեր	(X)
Շահույթ նախքան հարկումը	X

**104. Կազմակերպությունը, որը ծախսերը դասակարգում է ըստ գործառույթի, պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն ծախսերի բնույթի վերաբերյալ, ներառյալ մաշվածության և ամորտիզացիայի գծով ծախսերը և աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսերը:**

105. Վերը նկարագրված ծախսերի բաժանման մեթոդներից որևէ մեկի ընտրությունը կախված է ինչպես պատմական և ճյուղային գործոններից, այնպես էլ կազմակերպության բնույթից: Երկու մեթոդներն էլ անդրադառնում են ծախսերի, որոնք կարող են ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն փոփոխվել՝ կապված կազմակերպության վաճառքի կամ արտադրության ծավալների հետ: Քանի որ մեթոդներից յուրաքանչյուրն իր առավելություններն ունի կազմակերպությունների տարբեր տեսակների համար, սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպության ղեկավարությունը ընտրի այն մեթոդը, որն ապահովում է առավել արժանահավատ և տեղին ներկայացում: Այնուամենայնիվ, երբ կիրառվում է ըստ գործառույթի ծախսերի դասակարգումը, պահանջվում են լրացուցիչ բացահայտումներ, քանի որ ըստ բնույթի դասակարգված ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգտակար է ապագա դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսման համար: 104-րդ պարագրաֆում օգտագործված «աշխատակիցների հատուցումներ» տերմինն ունի ՀՀՄՍ 19-ում ներկայացված նույն իմաստը:

**Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն**

**106. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ ներկայացնելով՝**

- ա) ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը՝ առանձին ներկայացնելով մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող մասնակցություններին վերագրելի ընդհանուր գումարները,
- բ) սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար, ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն ճանաչված հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները.
- գ) [հանված է]
- դ) սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար, ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի միջև համադրում՝ առանձին բացահայտելով ստորև թվարկվածից առաջացող փոփոխությունները՝
  - (i) շահույթ կամ վնաս.
  - (ii) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր հոդված.
  - (iii) սեփականատերերի հետ՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնությունները՝ առանձին ներկայացնելով սեփականատերերի կողմից ներդրումները և սեփականատերերին բաշխումները, ինչպես նաև դուստր կազմակերպություններում սեփականության բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք վերահսկման կորստի արդյունք չեն:

**107. Կազմակերպությունը սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես սեփականատերերին բաշխումներ ճանաչված շահաբաժինների գումարը, ինչպես նաև մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող համապատասխան գումարը:**

108. 106-րդ պարագրաֆում, սեփական կապիտալի բաղադրիչները ներառում են, օրինակ՝ ներդրված սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր դաս, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր դասի կուտակված մնացորդը և չբաշխված շահույթը:

109. Հաշվետու ժամանակաշրջանների սկզբի և վերջի միջև կազմակերպության սեփական կապիտալում փոփոխություններն արտացոլում են տվյալ ժամանակաշրջանում նրա գուտ ակտիվների ավելացումը կամ նվազումը: Սեփականատերերի հետ՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնություններից առաջացած փոփոխություններից (ինչպես օրինակ՝ սեփական կապիտալի ներդրումներ, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների վերաձեռքբերում և շահաբաժիններ) և ուղղակիորեն նման գործառնություններին վերաբերող գործառնությունների ծախսումներից բացի, ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփական կապիտալում ընդհանուր փոփոխությունը ներկայացնում է

Ժամանակաշրջանի եկամտի կամ ծախսի հանրագումարը, ներառյալ օգուտները և վնասները, որոնք առաջացել են այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության գործունեությունից:

110. ՀՀՄՍ 8-ը պահանջում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետևանքներն արտացոլելու համար կատարել հետընթաց ճշգրտումներ, որքանով դա իրագործելի է, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ՖՀՄՍ-ների անցումային դրույթներով այլ բան է պահանջվում: ՀՀՄՍ 8-ը նաև պահանջում է սխալների ուղղման նպատակով կատարել հետընթաց վերահաշվարկներ, որքանով դա իրագործելի է: Հետընթաց ճշգրտումները և հետընթաց վերահաշվարկները սեփական կապիտալի փոփոխություններ չեն, այլ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտումներ են, բացառությամբ երբ այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվում է կատարել սեփական կապիտալի մեկ այլ բաղադրիչի հետընթաց ճշգրտում: 106-րդ պարագրաֆի «բ» կետը պահանջում է սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում բացահայտել սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների արդյունքում և առանձին՝ սխալների ուղղման արդյունքում հանրագումարային ճշգրտումը: Այս ճշգրտումները բացահայտվում են յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար և ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:

## Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

111. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին տրամադրում է հիմքեր՝ գնահատելու դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդ միջոցներն օգտագործելու կարիքները: ՀՀՄՍ 7-ը սահմանում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության մեթոդաչափեր և բացահայտման պահանջները:

## Ծանոթագրություններ

### Կառուցվածքը

112. Ծանոթագրությունները պետք է՝

- ա) ներկայացնեն տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու հիմունքների, ինչպես նաև 117-124-րդ պարագրաֆների համաձայն ընտրված կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մասին.
- բ) բացահայտեն ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող այն տեղեկատվությունը, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում.
- գ) տրամադրեն տեղեկատվություն, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում, սակայն տեղին է՝ այդ հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը հասկանալու համար:

113. Կազմակերպությունը ծանոթագրությունները պետք է ներկայացնի համակարգված ձևով՝ այնքանով, որքանով դա իրագործելի է: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվության (եթե ներկայացվում է), սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության յուրաքանչյուր հոդվածի վերաբերյալ ծանոթագրություններում արտացոլված տեղեկատվությունը կազմակերպությունը պետք է փոխկապակցի տվյալ հաշվետվության համապատասխան տեղեկատվության հետ:

114. Կազմակերպությունը սովորաբար ծանոթագրությունները ներկայացնում է ստորև նկարագրված հերթականությամբ՝ օգտագործողներին օգնելու հասկանալ ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք համադրել այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ՝

- ա) ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանության մասին հայտարարություն (տե՛ս պարագրաֆ 16),
- բ) կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագիր (տե՛ս պարագրաֆ 117),
- գ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է), 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 հոդվածը.
- դ) այլ բացահայտումներ, ներառյալ՝
  - (i). պայմանական պարտավորությունները (տե՛ս ՀՀՄՍ 37-ը) և չճանաչված պայմանագրային պարտականությունները, և

(ii). ոչ ֆինանսական բնույթի բացահայտումները, օրինակ՝ կազմակերպության ֆինանսական ռիսկերի կառավարման նպատակները և քաղաքականությունը (տե՛ս ՖՀՄՄ 7-ը):

115. Որոշ հանգամանքներում կարող է անհրաժեշտ կամ ցանկալի լինել ծանոթագրություններում կատարել առանձին հոդվածների հերթականության փոփոխություն: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է շահույթում կամ վնասում ճանաչված իրական արժեքի փոփոխությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը միացնել ֆինանսական գործիքների մարման ժամկետների վերաբերյալ տեղեկատվությանը, թեև առաջինները համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության կամ ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվության (եթե ներկայացվում է) բացահայտումներ են, իսկ վերջիններս վերաբերում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությանը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պահպանում է ծանոթագրությունների համակարգված կառուցվածքը այնքանով, որքանով դա իրագործելի է:
116. Կազմակերպությունը կարող է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմունքների վերաբերյալ ծանոթագրություններում տրամադրվող տեղեկատվությունը ներկայացնել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին բաժին:

## **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտում**

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

**ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված չափման հիմունքը (հիմունքները), և**

**բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառված այլ մոտեցումները, որոնք տեղին են՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:**

118. Կարևոր է, որ կազմակերպությունը օգտագործողներին տեղեկացնի ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված չափման հիմունքին կամ հիմունքներին (օրինակ՝ սկզբնական արժեք, ընթացիկ արժեք, իրացման գույք արժեք, իրական արժեք, փոխհատուցվող գումար), քանի որ հիմունքները, որոնցով պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, նշանակալի ազդեցություն ունեն օգտագործողների կողմից իրականացվող վերլուծությունների վրա: Երբ կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառում է ավելի քան մեկ չափման հիմունք, օրինակ՝ երբ վերագնահատվում են որոշակի դասի ակտիվներ, բավարար է ներկայացնել ակտիվների և պարտավորությունների դասերը, որոնց նկատմամբ կիրառվել է տվյալ չափման հիմունքը:
119. Որոշելու համար, թե արդյոք պետք է բացահայտվի կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ղեկավարությունը քննության է առնում այն հարցը, թե արդյոք բացահայտումը օգտագործողներին կօգնի հասկանալ կազմակերպության գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը ներկայացվող ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վրա: Կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումը օգտագործողների համար հատկապես օգտակար է, երբ այդ քաղաքականությունն ընտրվում է ՖՀՄՄ-ներում ներկայացված թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցումներից: Բացահայտման օրինակ է այն, թե արդյոք ներդրողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր մասնակցությունը ճանաչում է՝ կիրառելով համամասնական համախմբման, թե բաժնեմասնակցության մեթոդը (տե՛ս ՀՀՄՄ 31 «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ստանդարտը): Որոշ ՀՀՄՄ-ներ հատկապես պահանջում են բացահայտել հաշվապահական հաշվառման կոնկրետ քաղաքականությունը, ներառյալ տարբեր թույլատրելի մոտեցումների միջև ղեկավարության կողմից կատարած ընտրությունները: Օրինակ՝ ՀՀՄՄ 16-ով պահանջվում է հիմնական միջոցների դասերի նկատմամբ կիրառված չափման հիմունքների բացահայտում:
120. Յուրաքանչյուր կազմակերպություն հաշվի է առնում իր գործառնությունների բնույթը և քաղաքականությունը, որոնք, օգտագործողի ակնկալմամբ, պետք է բացահայտվեն կազմակերպության տվյալ տեսակի համար: Օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները շահութահարկ վճարող կազմակերպությունից ակնկալում են, որ այն բացահայտի շահութահարկի, ներառյալ հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը: Երբ կազմակերպությունն ունի արտերկրյա ստորաբաժանում կամ արտարժույթով նշանակալի գործառնություններ է իրականացնում, օգտագործողները կազմակերպությունից ակնկալում են, որ այն կբացահայտի արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից օգուտների և վնասների ճանաչման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:
121. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մոտեցումը կարող է նշանակալի լինել՝ ելնելով կազմակերպության գործառնության բնույթից, նույնիսկ եթե այդ գործառնության գծով ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների գումարները էական չեն: Նպատակահարմար է նաև բացահայտել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այն նշանակալի մոտեցումները, որոնք սահմանված չեն ՖՀՄՄ-ներով, սակայն կազմակերպությունը ընտրել և կիրառել է ՀՀՄՄ 8-ի համաձայն:
122. Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագրում կամ այլ ծանոթագրություններում, բացի գնահատումներ պարունակող դատողություններից

**(տե՛ս պարագրաֆ 125), պետք է բացահայտի նաև դատողությունները, որոնք կատարվել են ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման ընթացքում, և որոնք նշանակալի ազդեցություն են բողել ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա:**

123. 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՝
- ա) արդյոք ֆինանսական ակտիվները մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ են.
  - բ) արդյոք ֆինանսական ակտիվների և վարձակալված ակտիվների սեփականության հետ կապված բոլոր նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցվել են այլ կազմակերպությունների.
  - գ) արդյոք ապրանքների որոշակի վաճառքը, ըստ էության, համարվում է ֆինանսավորման պայմանավորվածություն և, հետևաբար, չի առաջացնում հասույթ.
  - դ) արդյոք կազմակերպության և հատուկ նշանակության կազմակերպության միջև փոխհարաբերությունների էությունը ցույց է տալիս, որ այդ կազմակերպությունը վերահսկում է հատուկ նշանակության կազմակերպությանը:
124. 122-րդ պարագրաֆի համաձայն կատարված բացահայտումներից մի քանիսը պահանջվում են այլ ՖՀՄՍ-ներով: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 27-ը կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել, թե ինչու կազմակերպության տիրապետվող բաժնեմասը չի առաջացնում վերահսկման իրավունք՝ կապված ներդրման օբյեկտի հետ, որը դուստր կազմակերպություն չէ՝ չնայած նրա ձայների կամ պոտենցիալ ձայների իրավունքի կեսից ավելին իրեն է պատկանում ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով: ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտը պահանջում է բացահայտել կազմակերպության մշակված չափանիշները, որոնցով ներդրումային գույքը տարբերակվում է սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցրած գույքից, ինչպես նաև սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող գույքից, երբ գույքի դասակարգումը դժվար է:

#### **Գնահատման անորոշության աղբյուրները**

**125. Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է տեղեկատվություն բացահայտի ապագայի վերաբերյալ իր ենթադրությունների, ինչպես նաև գնահատման անորոշության հիմնական այլ աղբյուրների վերաբերյալ, որոնց ղեկավարը 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՝**

**ա) դրանց բնույթին վերաբերող մանրամասներ, և**

**բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դրանց հաշվեկշռային արժեքին վերաբերող մանրամասներ:**

126. Որոշ ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների որոշման համար անհրաժեշտ է գնահատել այդ ակտիվների և պարտավորությունների վրա ապագա անորոշ զեպքերի ազդեցությունը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Օրինակ՝ արդի շուկայական գների բացակայության դեպքում, ապագայի վերաբերյալ գնահատականներն անհրաժեշտ են՝ չափելու հիմնական միջոցների դասերի փոխհատուցվող գումարը, պաշարների տեխնոլոգիական հնացվածության ազդեցությունը, պահուստները, որոնց մեծությունը կախված է ընթացքի մեջ գտնվող դատավարության ապագա արդյունքից, ինչպես նաև աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների գծով պարտավորությունները, ինչպիսիք են թոշակային պարտականությունները: Այս գնահատականները ներառում են ենթադրություններ այնպիսի հոդվածների վերաբերյալ, ինչպիսիք են դրամական միջոցների հոսքերի ռիսկերի կամ զեղչման դրույքի ճշգրտումը, աշխատավարձերի ապագա փոփոխությունները, ինչպես նաև այլ ծախսումների վրա ազդող գների ապագա փոփոխությունները:

127. Ենթադրությունները և գնահատման անորոշության այլ աղբյուրներ, որոնք բացահայտվում են 125-րդ պարագրաֆի համաձայն, վերաբերում են այն գնահատումներին, որոնք ղեկավարությունից պահանջում են առավել դժվար, սուբյեկտիվ կամ բարդ դատողություններ: Անորոշությունների վերաբերյալ հնարավոր ապագա որոշումների վրա ազդող փոփոխականների և ենթադրությունների թվի աճմանը զուգընթաց դատողությունները դառնում են էլ ավելի սուբյեկտիվ և բարդ, և, որպես հետևանք, ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների էական ճշգրտման հնարավորությունը, սովորաբար, համապատասխան կերպով աճում է:

128. Հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում հաշվեկշռային արժեքների էական փոփոխման մեծ ռիսկ ունեցող ակտիվների և պարտավորությունների նկատմամբ 125-րդ պարագրաֆի բացահայտումները չեն պահանջվում, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դրանք չափվում են իրական արժեքով՝ ելնելով արդի շուկայական գներից: Այդպիսի իրական արժեքները էականորեն կարող են փոփոխվել հաջորդ

ֆինանսական տարվա ընթացքում, սակայն այդ փոփոխությունները չեն առաջանա հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գնահատման անորոշության հետ կապված ենթադրություններից կամ այլ աղբյուրներից:

129. Կազմակերպությունը 125-րդ պարագրաֆի բացահայտումները ներկայացնում է այնպես, որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին օգնի հասկանալ ապագայի, ինչպես նաև գնահատման անորոշության այլ աղբյուրների վերաբերյալ ղեկավարության կողմից կիրառած դատողությունները: Ներկայացվող տեղեկատվության բնույթը և ծավալը տատանվում են՝ կախված ենթադրության և այլ հանգամանքների բնույթից: Կազմակերպության կողմից կատարվող բացահայտումների տեսակների օրինակներ են՝

- ա) ենթադրության կամ այլ գնահատման անորոշության բնույթը.
- բ) հաշվեկշռային արժեքների հաշվարկման հիմքում ընկած մեթոդների, ենթադրությունների և գնահատականների նկատմամբ հաշվեկշռային արժեքների գզայունությունը, ներառյալ այդ գզայունության պատճառները.
- գ) անորոշության ակնկալվող լուծումը և ազդեցության ենթարկված ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների գծով հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում հնարավոր խելամիտ արդյունքների միջակայքը.
- դ) այդ ակտիվների և պարտավորությունների գծով նախկին ենթադրությունների վերաբերյալ կատարված փոփոխությունների պարզաբանումը, եթե անորոշությունը մնում է չլուծված:

130. 125-րդ պարագրաֆի բացահայտումները կատարելիս սույն ստանդարտով կազմակերպությունից չի պահանջվում բացահայտել բյուջեի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կամ կանխատեսումները:

131. Երբեմն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անհրազործելի է բացահայտել ենթադրության կամ գնահատման անորոշության այլ աղբյուրի հնարավոր ազդեցության հետևանքների չափը: Նման դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է, որ, հիմնվելով առկա գիտելիքի վրա, խելամտորեն հնարավոր է, որ հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում ենթադրություններից տարբերվող արդյունքների դեպքում պահանջվի ազդեցության ենթարկված ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի էական ճշգրտում: Բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ենթադրության հետևանքով ազդեցություն կրած կոնկրետ ակտիվի կամ պարտավորության (կամ ակտիվների կամ պարտավորությունների դասի) հաշվեկշռային արժեքը և բնույթը:

132. Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման գործընթացում ղեկավարության կատարած կոնկրետ դատողությունների վերաբերյալ 122-րդ պարագրաֆի բացահայտումները կապված չեն 125-րդ պարագրաֆի գնահատման անորոշության աղբյուրների բացահայտումների հետ:

133. Այլ ՖՀՄՄ-ներ պահանջում են որոշ ենթադրությունների բացահայտում, ինչն այլապես կկատարվեր 125-րդ պարագրաֆի համաձայն: Օրինակ՝ ՀՀՄՄ 37-ով պահանջվում է կոնկրետ հանգամանքներում բացահայտել ապագա դեպքերին վերաբերող հիմնական ենթադրությունները, որոնք ազդել են պահուստների վրա: ՖՀՄՄ 7-ով պահանջվում է բացահայտել իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքների գնահատման ժամանակ կազմակերպության կիրառած կարևոր ենթադրությունները: ՀՀՄՄ 16-ը պահանջում է բացահայտել հիմնական միջոցների վերագնահատված հոդվածների իրական արժեքների գնահատման ժամանակ կազմակերպության կիրառած կարևոր ենթադրությունները:

## Կապիտալ

134. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այնպիսի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատելու կազմակերպության նպատակները, քաղաքականությունը և կապիտալը կառավարելու գործընթացները:**

135. 134-րդ պարագրաֆին համապատասխանելու նպատակով՝ կազմակերպությունը բացահայտում է հետևյալը՝

- ա) կազմակերպության նպատակների, քաղաքականության և կապիտալը կառավարելու գործընթացների վերաբերյալ որակական տեղեկատվություն, ներառյալ՝
  - (i) իր կողմից կառավարվող կապիտալի նկարագրությունը.
  - (ii) երբ կազմակերպությունը կապիտալի արտաքին ներգործության պահանջների առարկա է, այդ պահանջների բնույթը, ինչպես նաև, թե ինչպես են այդ պահանջները ներառվում կապիտալի կառավարման գործընթացում.
  - (iii) ինչպես է այդ պահանջների կատարումը նպաստում կապիտալի կառավարման նպատակներին.
- բ) կազմակերպության կողմից կառավարվող կապիտալի վերաբերյալ քանակական ամփոփ ցուցանիշներ: Որոշ կազմակերպություններ որոշ ֆինանսական պարտավորություններ (օրինակ՝ ստորադաս պարտքերի որոշ ձևեր) համարում են կապիտալի մաս: Այլ կազմակերպություններ կապիտալում չեն ներառում

սեփական կապիտալի որոշ բաղադրիչներ (օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերի հեջերից առաջացող բաղադրիչներ)։

- զ) նախորդ ժամանակաշրջանից «ա» և «բ» կետերում առաջացող ցանկացած փոփոխություն։
- դ) արդյոք ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը կատարել է կապիտալի արտաքին ներգործության ցանկացած պահանջ, որոնց առարկա է այն։
- ե) եթե կազմակերպությունը չի կատարել նշված կապիտալի արտաքին ներգործության պահանջները, ապա չկատարելու հետևանքները։

Կազմակերպությունը նշված բացահայտումները ներկայացնելիս հիմնվում է հանգուցային կառավարչական անձնակազմին տրամադրվող ներքին տեղեկատվության վրա։

136. Կազմակերպությունը կարող է կապիտալը կառավարել մի շարք եղանակներով և լինել կապիտալի տարբեր պահանջների կատարման առարկա։ Օրինակ՝ կոնգլոմերատը կարող է ներառել կազմակերպություններ, որոնք իրականացնում են ապահովագրական գործունեություն և բանկային գործունեություն և կարող են գործել տարբեր իրավահամակարգերում։ Երբ կապիտալի պահանջների միասնական բացահայտումը, ինչպես նաև այն, թե ինչպես է կառավարվում կապիտալը, չի ներկայացնում օգտակար տեղեկատվություն կամ աղավաղում է ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների՝ կազմակերպության կապիտալ ռեսուրսների վերաբերյալ ընկալումը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առանձին տեղեկատվություն կապիտալի յուրաքանչյուր պահանջի համար, որի առարկա է հանդիսանում։

### Որպես սեփական կապիտալ դասակարգված վերադարձների ֆինանսական գործիքներ

136Ա. Որպես բաժնային գործիքներ դասակարգված վերադարձների ֆինանսական գործիքների համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի (այնքանով, որքանով բացահայտված չէ որևէ այլ տեղում)՝

- ա) որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գումարի վերաբերյալ քանակական ամփոփ ցուցանիշներ,․
- բ) գործիքները հետ գնելու կամ մարելու իր պարտականությունը կառավարաբերելու կազմակերպության նպատակները, քաղաքականությունը և գործընթացը, երբ այդպես պահանջվում է գործիքի տիրապետողի կողմից, ներառյալ նախորդ ժամանակաշրջանի ցանկացած փոփոխություն։
- գ) ֆինանսական գործիքների տվյալ դասի մարման կամ հետգնման գծով դրամական միջոցների ակնկալվող արտահոսքը։
- դ) տեղեկատվություն, թե ինչպես է որոշվել մարման կամ հետգնման գծով դրամական միջոցների ակնկալվող արտահոսքը։

### Այլ բացահայտումներ

137. Ծանոթագրություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) շահաբաժինների գումարները, որոնք առաջարկվել կամ հայտարարվել են մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը, սակայն որոնք չեն ճանաչվել որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփականատերերին կատարված բաշխումներ, ինչպես նաև մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող համապատասխան գումարը։
- բ) ցանկացած կուտակային արտոնյալ շահաբաժինների չճանաչված գումարը։

138. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե այն չի բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվությունների հետ հրապարակվող այլ տեղեկատվությունում՝

- ա) կազմակերպության մշտական գտնվելու վայրը և կազմակերպական իրավական ձևը, գտնվելու երկիրը և գրանցված գրասենյակի հասցեն (կամ գործունեության հիմնական վայրը, եթե գրանցված գրասենյակից տարբեր է)։
- բ) կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և նրա հիմնական գործունեության նկարագրությունը։
- գ) մայր կազմակերպության և խմբի գլխավոր մայր կազմակերպության անվանումը .
- դ) եթե կազմակերպությունն ունի գործելու սահմանափակ ժամկետ, ապա նշված ժամկետի տևողություն վերաբերյալ տեղեկատվություն։

### Անցում և ուժի մեջ մտնելը

139. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ։ Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է։

Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

139Ա. ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թվականին) փոփոխել է 106-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների նկատմամբ, ապա փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ: Փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց:

139Բ. 2008 թվականի փետրվարին հրապարակված «*Վերադարձների ֆինանսական գործիքներ և լուծարման գծով առաջացող պարտականություններ*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32 և ՀՀՄՍ 1 ստանդարտներում) փաստաթղթի արդյունքում փոփոխվել է 138-րդ պարագրաֆը և ավելացել են 8Ա, 80Ա և 136Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը նշված փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և ՀՀՄՍ 32, ՀՀՄՍ 39, ՖՀՄՍ 7 ստանդարտների համապատասխան փոփոխություններն ու ՖՀՄՍԿ 2 «*Կոտպերատիվ կազմակերպություններում անդամների բաժնեմասերը և նմանատիպ գործիքներ*» սեկնաբանությունները կիրառի միևնույն ժամանակ:

139Գ. 68-րդ և 71-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ներում բարեփոխումների*» արդյունքում: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## **ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2003 թվականին) չեղյալ հայտարարումը**

Սույն ստանդարտը փոխարինում է 2003 թվականին վերանայված, 2005 թվականին փոփոխված ՀՀՄՍ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ստանդարտին:

# **Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտ 2**

## **Պաշարներ**

### **Նպատակը**

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է մոտեցումներ սահմանել 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 հասությների ճանաչումը: Սույն ստանդարտը տրամադրում է պաշարների ինքնարժեքի որոշման և դրա՝ հետագայում որպես ծախս ճանաչման մոտեցումներ, ներառյալ դրա արժեքի ցանկացած նվազեցում մինչև իրացման գուտ արժեք: Այն նաև տրամադրում է արժեքի հաշվարկման բանաձևեր, որոնք օգտագործվում են պաշարներին ծախսումներ (արժեք) վերագրելու նպատակով:

### **Գործողության ոլորտը**

2. Սույն ստանդարտը կիրառելի է բոլոր պաշարները հաշվառելիս, բացառությամբ՝
  - ա) կառուցման պայմանագրերի գծով անավարտ աշխատանքների, ներառյալ անմիջականորեն դրա հետ կապված ծառայությունների պայմանագրերը (տե՛ս ՀՀՄՍ 11 «*Կառուցման պայմանագրեր*» ստանդարտը).
  - բ) ֆինանսական գործիքների (տե՛ս ՀՀՄՍ 32 «*Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը*» և ՀՀՄՍ 39 «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» ստանդարտները) և
  - գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների և բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «*Գյուղատնտեսություն*» ստանդարտը):



3. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում այն պաշարների չափման նկատմամբ, որոնք պահվում են՝
  - ա) գյուղատնտեսական և անտառային տնտեսության արտադրանք, բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանք, օգտակար հանածոներ և վերամշակված օգտակար հանածոներ արտադրողների կողմից՝ այնքանով, որքանով դրանք չափվում են իրացման գուտ արժեքով՝ այդ ոլորտներում պատշաճ ձևավորված պրակտիկայի համաձայն: Երբ նման պաշարները չափվում են իրացման գուտ արժեքով, այդ արժեքի փոփոխությունները ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:
  - բ) ապրանքային բրոքեր-դիլերների կողմից, ովքեր իրենց պաշարները չափում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխությունները իրական արժեքում՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:
4. 3-րդ պարագրաֆի «ա» կետում նշված պաշարները տվյալ արտադրության որոշակի փուլերում չափվում են իրացման գուտ արժեքով: Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ հացահատիկը հավաքված է կամ օգտակար հանածոներն արդյունահանված են, և դրանց վաճառքն ապահովված է ֆորվարդային պայմանագրով կամ կառավարության երաշխավորությամբ, կամ առկա է գործող շուկա, իսկ վաճառքի տապալման ռիսկը նշանակալի չէ: Այս պաշարները սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:
5. Բրոքեր-դիլերները նրանք են, ովքեր գնում կամ վաճառում են ապրանքներ ուրիշների համար կամ ուրիշների հաշվին: 3-րդ պարագրաֆի «բ» կետում նշված պաշարները հիմնականում ձեռք են բերվում մոտ ապագայում վաճառելու, ինչպես նաև գնային տատանումների հետևանքով կամ բրոքեր-դիլերային մարժայից շահույթ ստեղծելու նպատակով: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, դրանք սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:

## Սահմանումներ

6. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝
 

**Պաշարներ.** այն ակտիվներն են, որոնք՝

  - ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար.
  - բ) արտադրության ընթացքում են նման վաճառքի համար.
  - գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայություններ մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:

**Իրացման գուտ արժեք.** սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ենթադրվող գինն է՝ հանած համալրման ենթադրվող ծախսումները և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ենթադրվող ծախսումները:

**Իրական արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրագել, պատրաստական կողմերի միջև՝ «ամկախ կողմերի միջև գործարքում»:
7. Իրացման գուտ արժեքը վերաբերում է կազմակերպության կողմից սովորական գործունեության ընթացքում պաշարի վաճառքից ակնկալվող գուտ գումարին: Իրական արժեքն արտացոլում է այն գումարը, որով նման պաշարը շուկայում կարող է փոխանակվել իրագել և պատրաստական գնորդների և վաճառողների միջև: Իրացման գուտ արժեքը կազմակերպությանը բնորոշ արժեք է, իսկ իրական արժեքը՝ ոչ: Պաշարների իրացման գուտ արժեքը կարող է հավասար չլինել իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները:
8. Պաշարներն ընդգրկում են գնված և վերավաճառքի համար պահվող ապրանքները, ներառյալ, օրինակ՝ մանրածախ վաճառողի կողմից վերավաճառքի նպատակով գնված արագ սպառվող ապրանքները կամ վերավաճառքի համար պահվող հողամասը և այլ գույքը: Պաշարները նաև ընդգրկում են կազմակերպության պատրաստի արտադրանքը կամ անավարտ արտադրությունը և ներառում են հումքը և նյութերը, որոնք նախատեսված են արտադրության ընթացքում օգտագործելու համար: Ծառայություն մատուցող կազմակերպության դեպքում պաշարները ներառում են ծառայության ծախսումները, ինչպես նկարագրված է 19-րդ պարագրաֆում, որոնց գծով կազմակերպությունը դեռևս չի ճանաչել համապատասխան հասույթը (տե՛ս ՀՀՄՄ 18 «Հասույթ» ստանդարտը):

## **Պաշարների չափումը**

9. Պաշարները պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման գուտ արժեքից նվազագույնով:

### **Պաշարների ինքնարժեքը**

10. Պաշարների ինքնարժեքը պետք է ներառի ձեռքբերման, արտադրանքի վերամշակման բոլոր ծախսումները և պաշարները ներկա գտնվելու վայր և վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր այլ ծախսումները:

### **Ձեռքբերման ծախսումներ**

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, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ: Ձեռքբերման ծախսումները որոշելիս առևտրային զեղչերը, գների իջեցումները և նմանատիպ այլ ճշգրտումները հանվում են:

### **Վերամշակման ծախսումներ**

12. Պաշարների վերամշակման ծախսումները ներառում են արտադրանքի վերամշակման հետ ուղղակիորեն կապված ծախսումները, ինչպիսիք են աշխատուժի գծով ուղղակի ծախսումները: Այն ներառում է նաև պատրաստի արտադրանքի վրա 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, ինչպես օրինակ՝ նյութերի և աշխատուժի գծով անուղղակի ծախսումները:
13. Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները վերամշակման ծախսումների վրա բաշխվում են՝ ելնելով արտադրական հզորությունների նորմալ մակարդակից: Հզորությունների նորմալ մակարդակը արտադրության սպասվելիք ծավալն է, որին նորմալ հանգամանքների դեպքում կարելի է հասնել միջինը մի քանի ժամանակաշրջանների կամ սեզոնների ընթացքում՝ հաշվի առնելով պլանավորված շահագործման արդյունքում հզորությունների կորուստը: Արտադրության փաստացի մակարդակը կարող է օգտագործվել, եթե այն մոտավորապես համապատասխանում է նորմալ մակարդակին: Յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը չի ավելանում ցածր արտադրողականության կամ արտադրության պարապուրդի հետևանքով: Չբաշխված վերադիր ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Արտադրության ծավալների անսովոր բարձր լինելու ժամանակաշրջաններում յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը նվազեցվում է այնպես, որ պաշարները չչափվեն ինքնարժեքից բարձր: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվում են արտադրական հզորությունների փաստացի օգտագործման հիման վրա:
14. 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 բաշխվում են խելամիտ և հետևողական հիմունքով: Բաշխումը կարող է կատարվել, օրինակ, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի վաճառքի համապատասխան արժեքի հիման վրա արտադրական գործընթացի փուլում, երբ յուրաքանչյուր արտադրատեսակ արդեն կարելի է տարբերակել, կամ՝ արտադրության ավարտի պահին: Երկրորդական արտադրատեսակների մեծամասնությունն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում դրանք սովորաբար չափվում են իրացման գուտ արժեքով, և այդ արժեքը հանվում է հիմնական արտադրատեսակի ինքնարժեքից: Արդյունքում հիմնական արտադրատեսակի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չի տարբերվում իր ինքնարժեքից:

## Այլ ծախսումներ

15. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ այլ ծախսումները ներառվում են միայն այն չափով, որ չափով դրանք կատարվել են՝ պաշարները ներկա գտնվելու վայր և պատշաճ վիճակի բերելու համար: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել առանձին գնորդների համար կատարված ոչ արտադրական վերադիր ծախսումները կամ արտադրանքների նախագծման ծախսումները ներառել տվյալ պաշարի ինքնարժեքի մեջ:
16. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ չներառվող և դրանց կատարման ժամանակաշրջանում ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝
  - ա) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և արտադրական այլ ծախսումների գերաժախսի հետ.
  - բ) պահպանման ծախսումները, բացառությամբ եթե դրանք անհրաժեշտ են արտադրության գործընթացում՝ նախքան հաջորդ արտադրական փուլին անցնելը.
  - գ) վարչական վերադիր ծախսումները, որոնք կապված չեն պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու կամ պատշաճ վիճակի բերելու հետ.
  - դ) վաճառքի ծախսումները:
17. ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտը առանձնացնում է սահմանափակ հանգամանքներ, երբ փոխառության ծախսումները ներառվում են պաշարների ինքնարժեքում:
18. Կազմակերպությունը կարող է պաշարներ ձեռք բերել հետաձգված մարման ժամկետով: Երբ նման պայմանավորվածությունը, ըստ էության, ներառում է ֆինանսավորման տարր, ապա այդ տարրը, օրինակ՝ վճարման նորմալ պայմաններում ձեռքբերման գնի և վճարված գումարի տարբերությունը, ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս ֆինանսավորման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

## Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը

19. Այնքանով, որքանով ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններն ունեն պաշարներ, դրանք չափում 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: Վաճառքի և ընդհանուր վարչական անձնակազմի հետ կապված աշխատուժի և այլ ծախսումներ չեն ներառվում պաշարների ինքնարժեքում, այլ ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը չի ներառում շահույթի մարժաները կամ չբաշխվող վերադիր ծախսումները, որոնք հաճախ ներառվում են ծառայության ոլորտի կազմակերպությունների կողմից գանձվող վճարներում:

## Կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքի ինքնարժեքը

20. ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտի համաձայն՝ այն պաշարները, որոնք ներառում են կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից կազմակերպության կողմից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանք, չափվում են սկզբնապես ճանաչման պահին դրանց իրական արժեքով՝ հանած բերքահավաքի պահին վաճառքի ծախսումները: Վերը նշվածը, սույն ստանդարտի կիրառման առումով, պաշարների ինքնարժեքն է՝ այդ ամսաթվի դրությամբ:

## Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները

21. Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, ինչպիսիք են ստանդարտ ծախսումների մեթոդը կամ մանրաձախ մեթոդը, կարող են օգտագործվել նպատակահարմարությունից ելնելով, եթե արդյունքները մոտավորապես հավասար են ինքնարժեքին: Ստանդարտ ծախսումները հաշվի են առնում հումքի և նյութերի, աշխատուժի, արդյունավետության և հզորության նորմալ մակարդակը: Դրանք պարբերաբար վերլուծվում են և, անհրաժեշտության դեպքում, վերանայվում են՝ արդի պայմաններից ելնելով:
22. Մանրաձախ մեթոդը, որպես կանոն, օգտագործվում է մանրաձախ առևտրի ոլորտում՝ մեծ քանակության արագ փոփոխվող միավորներով պաշարներ գնահատելու համար, որոնք ունեն հավելագնի մոտավորապես նույն տոկոսը և որոնց նկատմամբ կիրառելի չեն ինքնարժեքի որոշման այլ մեթոդներ: Պաշարների ինքնարժեքը որոշվում է դրանց վաճառքի գնով հաշվարկված արժեքը ընդհանուր հավելագնի համապատասխան տոկոսով նվազեցնելու միջոցով: Տոկոսը որոշելիս պետք է հաշվի առնել մանրաձախ վաճառքի գնի փոփոխությունները: Մանրաձախ առևտրում ապրանքատեսակների յուրաքանչյուր խմբի համար սովորաբար կիրառվում է միջին տոկոս:

## Ինքնարժեքի բանաձևերը

23. **Սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար նախատեսված ու արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը պետք է որոշվի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով:**
24. Ծախսումների հստակ առանձնացումը նշանակում է, որ կոնկրետ ծախսումները վերագրելի են պաշարների որոշված հոդվածներին: Այս մոտեցումը տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք նախատեսված են հատուկ ծրագրերի համար՝ անկախ այն բանից, դրանք ձեռք են բերվել, թե արտադրվել են: Այնուամենայնիվ, ծախսումների հստակ առանձնացումը տեղին չէ, երբ առկա է պաշարների հոդվածների մեծ քանակություն, որոնք սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի են: Նման հանգամանքներում շահույթի կամ վնասի կանխորոշված արդյունքի ստացման համար կարող է օգտագործվել պաշարներում մնացող հոդվածների ընտրության մեթոդը:
25. **Պաշարների ինքնարժեքը, բացի 23-րդ պարագրաֆում նշվածներից, պետք է որոշվի՝ կիրառելով «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ՖԻՖՈ) կամ միջին կշռված արժեքի բանաձևերը: Կազմակերպությունը պետք է կազմակերպության համար համանման բնույթ և կիրառություն ունեցող բոլոր պաշարների համար կիրառի ինքնարժեքի նույն բանաձևը: Տարբերույթ կամ տարբեր կիրառություն ունեցող պաշարների դեպքում ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը կարող է արդարացվել:**
26. Օրինակ՝ մեկ գործառնական սեզմենտում օգտագործվող պաշարները կարող են կազմակերպության համար ունենալ այնպիսի կիրառություն, որը տարբեր է մեկ այլ գործառնական սեզմենտում օգտագործվող նույն տեսակի պաշարների կիրառությունից: Այնուամենայնիվ, տարբեր աշխարհագրական տարածքներում պաշարների գտնվելը (կամ համապատասխան տարբեր հարկային օրենսդրությունները), ինքնըստինքյան, բավարար չէ՝ արդարացնելու ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը:
27. ՖԻՖՈ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների հոդվածները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, վաճառվում են առաջինը և, հետևաբար հոդվածները, որոնք ժամանակաշրջանի վերջին մնում են պաշարներում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են: Միջին կշռված արժեքի բանաձևով յուրաքանչյուր հոդվածի ինքնարժեքը որոշվում է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ համանման հոդվածների և ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կամ արտադրված համանման հոդվածների միջին կշռված արժեքով: Միջին կշռված արժեքը կարող է հաշվարկվել պարբերականության հիմունքով կամ լրացուցիչ խմբաբանակների ստացմանը զուգընթաց՝ կախված կազմակերպության մոտեցումից:

## Իրացման գուտ արժեք

28. Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել, եթե դրանք մասամբ կամ ամբողջությամբ օգտագործելի չեն՝ վնասվել են, փչացել են, հնացել են կամ դրանց վաճառքի գինը նվազել է: Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել նաև այն դեպքում, եթե աճել են համալրման ենթադրվող ծախսումները, կամ այնպիսի ենթադրվող ծախսումները, որոնք պետք է կատարվեն վաճառքը կազմակերպելու համար: Պաշարների՝ ինքնարժեքից մինչև իրացման գուտ արժեք իջեցման պրակտիկան համապատասխանում է այն տեսակետին, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից:
29. Պաշարների ինքնարժեքը սովորաբար իջեցվում է մինչև իրացման գուտ արժեք՝ ըստ հողվածների: Որոշ հանգամանքներում, այնուամենայնիվ, կարող է տեղին լինել խմբավորել համանման կամ կապակցված հողվածները: Դա կարող է վերաբերել արտադրատեսակի միևնույն տեսականուն պատկանող պաշարների այն հողվածներին, որոնք ունեն նույնատիպ նշանակություն կամ վերջնական կիրառություն, թողարկվում և սպառվում են նույն աշխարհագրական գոտում և գործնականում չեն կարող գնահատվել տվյալ տեսականու այլ հողվածներից առանձին: Տեղին չէ իջեցնել պաշարների ինքնարժեքը՝ հիմնվելով պաշարների դասակարգման վրա, օրինակ՝ պատրաստի արտադրանքի դեպքում, կամ իջեցնել բոլոր պաշարների ինքնարժեքը որոշակի գործառնական սեգմենտում: Ծառայություն մատուցող կազմակերպությունները, սովորաբար, ծախսումները կուտակում են ըստ ծառայության յուրաքանչյուր տեսակի, որոնց համար սահմանվում է վաճառքի առանձին գին: Հետևաբար, յուրաքանչյուր նման ծառայություն դիտվում է որպես առանձին հողված:
30. Իրացման գուտ արժեքի գնահատումները հիմնվում են պաշարների իրացումից սպասվելիք գումարի՝ գնահատման պահին հասանելի առավել արժանահավատ վկայության վրա: Այդ գնահատումները կատարելիս հաշվի են առնվում այդ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետ ուղղակիորեն կապված գների կամ ծախսումների տատանումները՝ այնքանով, որքանով նման դեպքերը հաստատում են ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանները:
31. Իրացման գուտ արժեքի գնահատումը նաև հաշվի է առնում պաշարների նշանակվածությունը: Օրինակ՝ պաշարների այն քանակի իրացման գուտ արժեքը, որոնք նախատեսված են հաստատուն գնով ապրանքների վաճառքի կամ ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը բավարարելու համար, հիմնվում է պայմանագրային գնի վրա: Եթե վաճառքի պայմանագրերով նախատեսված քանակը ավելի փոքր է առկա պաշարների քանակից, ավելցուկի իրացման գուտ արժեքը հիմնվում է վաճառքի գների ընդհանուր մակարդակի վրա: Պաշարների առկա քանակությունը գերազանցող հաստատուն գնով վաճառքի պայմանագրերից կամ հաստատուն գնով ձեռքբերման պայմանագրերից կարող են առաջանալ պահուստներ: Այդպիսի պահուստները կարգավորվում են ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտով:
32. Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող հումքի և նյութերի ինքնարժեքը չի իջեցվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Այնուամենայնիվ, երբ նյութերի գների անկումը վկայում է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման գուտ արժեքը, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման գուտ արժեք: Նման հանգամանքներում նյութերի փոխարինման արժեքը կարող է լինել դրանց իրացման գուտ արժեքի առկա լավագույն չափումը:
33. Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման գուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ պաշարների ինքնարժեքի՝ մինչև իրացման գուտ արժեք իջեցման նախկին հանգամանքներն այլևս գոյություն չունեն, կամ երբ տնտեսական իրավիճակի փոփոխության արդյունքում առկա է հստակ վկայություն իրացման գուտ արժեքի բարձրացման վերաբերյալ, իջեցված գումարը հակադարձվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման գուտ արժեքից նվազագույնը (այսինքն՝ հակադարձումը սահմանափակված է սկզբնապես իջեցված գումարով): Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ պաշարի հողվածը, որը վաճառքի գնի նվազման պատճառով հաշվառվում է իրացման գուտ արժեքով, հաջորդող ժամանակաշրջանում դեռևս առկա է և դրա վաճառքի գինն ավելացել է:

## Որպես ծախս ճանաչելը

34. Երբ պաշարները վաճառվում են, դրանց հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչվում է դրանց հետ կապված հասույթը: Պաշարների ինքնարժեքի ցանկացած իջեցման գումար՝ մինչև իրացման գուտ արժեք, և պաշարների բոլոր կորուստները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է ինքնարժեքի իջեցումը կամ առաջացել է կորուստը: Պաշարների ցանկացած իջեցման գումարի ցանկացած վերականգնման գումար, որը առաջացել է իրացման գուտ արժեքի աճից, պետք է ճանաչվի որպես պաշարների՝ ծախս ճանաչված գումարի նվազեցում այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ տեղի է ունեցել վերականգնումը:

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

## **Բացահայտում**

---

36. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝
- ա) **պաշարների չափման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ օգտագործված ինքնարժեքի բանաձևը.**
  - բ) **պաշարների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը և ըստ կազմակերպությունում ընդունված դասակարգման՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը.**
  - գ) **պաշարների հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվառված իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները**
  - դ) **ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը.**
  - ե) **34-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների ցանկացած իջեցված գումար.**
  - զ) **ցանկացած իջեցված գումարի ցանկացած հակադարձված գումար, որը ճանաչվում է որպես պաշարների գումարի նվազեցում, ճանաչվում է ծախս այդ ժամանակաշրջանում՝ 34-րդ պարագրաֆի համաձայն.**
  - է) **այն հանգամանքները կամ դեպքերը, որոնք բերել են պաշարների իջեցման հակադարձման՝ համաձայն 34-րդ պարագրաֆի. և**
  - ը) **որպես պարտավորությունների երաշխիք գրավադրված պաշարների հաշվեկշռային արժեքը:**
37. Տարբեր դասակարգումներով պահվող պաշարների հաշվեկշռային արժեքների և այդ ակտիվներում փոփոխությունների մակարդակի վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգտակար է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար: Պաշարների ընդհանուր դասակարգումն է՝ արագ սպառվող ապրանքներ, արտադրության հումք և նյութեր, անավարտ արտադրություն և պատրաստի արտադրանք: Ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների պաշարները կարող են համարվել անավարտ արտադրություն:
38. Ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը, որը հաճախ կոչվում է վաճառքի ինքնարժեք, բաղկացած է վաճառված պաշարների չափման մեջ նախապես ներառված ծախսումներից, ինչպես նաև չբաշխված արտադրական վերադիր ծախսումներից և պաշարների արտադրության գերնորմատիվային ծախսումներից: Կազմակերպության տնտեսական գործունեության հանգամանքները կարող են նաև պայմանավորել այլ գումարների ներառումը, ինչպիսիք են բաշխման ծախսումները:
39. Որոշ կազմակերպություններ կիրառում են շահույթի կամ վնասի ներկայացման համար ֆորմատ, որում բացահայտված գումարները տարբերվում են ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների ինքնարժեքի գումարներից: Նշված ֆորմատի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներկայացնում է ծախսերի վերլուծություն՝ կիրառելով ծախսերի բնույթի վրա հիմնված դասակարգում: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է ծախս ճանաչվող ծախսումները՝ հումքի և նյութերի, աշխատուժի և այլ ծախսումների գծով՝ ժամանակաշրջանում պաշարների գուտ փոփոխության գումարի հետ միասին:

## **Ուժի մեջ մտնելը**

---

40. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## **Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը**

---

41. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտին (վերանայված՝ 1993 թվականին):
42. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՄՄԿ-1 «Հետևողականություն – Պաշարների ինքնարժեքի տարբեր բանաձևեր» մեկնաբանությանը:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 7 *Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին\**

## Նպատակը

Կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունն օգտակար է այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տրամադրում է հիմքեր՝ գնահատելու կազմակերպության՝ դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կարողությունը և այդ դրամական միջոցների հոսքերի օգտագործման նրանց պահանջները: Օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումների կայացումը պահանջում է գնահատել դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը, ինչպես նաև դրանց ստեղծման ժամանակը և որոշակիությունը:

Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ժամանակագրական փոփոխությունների վերաբերյալ տեղեկատվության ներկայացումը դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության օգնությամբ, որոնք դրամական հոսքերը դասակարգում են ըստ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների:

## Գործողության ոլորտը

1. Կազմակերպությունը պետք է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը պատրաստի սույն ստանդարտի պահանջներին համապատասխան և այն ներկայացնի որպես իր ֆինանսական հաշվետվությունների անբաժանելի մաս՝ յուրաքանչյուր այն ժամանակաշրջանի համար, որի համար ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններ:
2. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1977 թվականի հուլիսին հաստատված ՀՀՍՍ 7 «Ֆինանսական վիճակում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն» ստանդարտին:
3. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները հետաքրքրված են, թե ինչպես է կազմակերպությունը ստեղծում և օգտագործում դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ: Սա վերաբերում է բոլոր կազմակերպություններին՝ անկախ նրանց գործունեության բնույթից և այն հանգամանքից, որ երբեմն դրամական միջոցները կարող են կազմակերպության համար դիտվել որպես արտադրանք, ինչը բնորոշ է ֆինանսական հաստատություններին: Կազմակերպությունների դրամական միջոցների պահանջը հիմնականում պայմանավորված է նույն պատճառներով, որքան էլ տարբեր լինի հասույթ բերող նրանց հիմնական գործունեությունը: Դրամական միջոցները նրանց անհրաժեշտ են իրենց գործառնությունները վարելու, պարտավորությունները մարելու և ներդրողներին հատույցներ տրամադրելու նպատակով: Հետևաբար, սույն ստանդարտը բոլոր կազմակերպություններից պահանջում է ներկայացնել հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին:

## Դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության օգտակարությունը

4. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը մյուս ֆինանսական հաշվետվությունների հետ միասին տրամադրում է տեղեկատվություն, որը օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու կազմակերպության գուտ ակտիվների, դրա ֆինանսական կառուցվածքի (ներառյալ իրացվելիությունը և վճարունակությունը) փոփոխությունները, ինչպես նաև նրա ունակությունը՝ ազդելու դրամական միջոցների հոսքերի գումարների և ժամանակի մեջ բաշխման վրա՝ փոփոխվող հանգամանքներին և հնարավորություններին հարմարվելու նպատակով: Դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը օգտակար է դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը գնահատելիս և օգտագործողներին մոդելներ մշակելու հնարավորություն է ընձեռում՝ տարբեր կազմակերպությունների ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքները գնահատելու և համադրելու համար: Այն նաև բարձրացնում է տարբեր կազմակերպությունների գործունեության ցուցանիշների համադրելիության աստիճանը, քանի որ բացառում է նույն գործառնությունների և այլ իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման տարբեր մոտեցումների կիրառման ոչ ցանկալի հետևանքները:
5. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին ժամանակագրական տեղեկատվությունը հաճախ օգտագործվում է՝ որոշելու համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարը, ժամանակի մեջ բաշխումը և որոշակիությունը: Այն նաև օգտակար է դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նախորդ գնահատումների ճշտությունը

\* ՀՀՍՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի 2007 թվականին վերանայման հետևանքով ՀՀՍՍԽ-ն 2007 թվականի սեպտեմբերին փոփոխել է ՀՀՍՍ 7-ի վերնագիրը՝ «Դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը» դարձնելով «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին»:

ստուգելու, ինչպես նաև շահութաբերության ու զուտ դրամական միջոցների հոսքերի միջև և փոփոխվող գների ազդեցության փոխհարաբերությունները ուսումնասիրելու համար:

## **Սահմանումներ**

6. 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 հասույթ բերող հիմնական գործունեությունն է և ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն չհանդիսացող այլ գործունեություններ

*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 ներդրված սեփական կապիտալի և փոխառու միջոցների մեծության ու կառուցվածքի փոփոխությունների:

## **Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ**

- Դրամական միջոցների համարժեքները պահվում են կարճաժամկետ դրամական պարտավորությունները 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 դասվում են դրամական միջոցների համարժեքների շարքին միայն այն դեպքում, եթե դրանք ունեն մարման կարճ ժամկետ, օրինակ՝ ձեռքբերման օրվանից երեք ամիս, կամ ավելի քիչ: Սեփական կապիտալում ներդրումները չեն ներառվում դրամական միջոցների համարժեքների մեջ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք ըստ էության դրամական միջոցների համարժեքներ են, օրինակ՝ արտոնյալ բաժնետոմսերի դեպքում, որոնք ձեռք են բերվել իրենց մարման ժամկետին մոտ ժամանակաշրջանում և ունեն հետզման որոշված ժամկետ:
- Բանկային փոխառությունները սովորաբար համարվում են ֆինանսավորման գործունեություն: Այնուամենայնիվ, որոշ երկրներում բանկային օվերդրաֆտները, որոնք ենթակա են ցպահանջ մարման, կազմում են կազմակերպության դրամական միջոցների կառավարման բաղկացուցիչ մասը: Նման դեպքերում բանկային օվերդրաֆտները որպես բաղադրիչ ներառվում են դրամական միջոցներում և դրամական միջոցների համարժեքներում: Բանկային այսպիսի պայմանավորվածությունները ենթադրում են, որ բանկային մնացորդը հաճախ տատանվում է դրական արժեքի և բացասական արժեքի միջև:
- Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների հոգվածների միջև դրամական միջոցների տեղաշարժերը չեն դիտարկվում որպես դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ այդ գործառնությունները մաս են կազմում դրամական միջոցների կառավարման, այլ ոչ թե գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների: Կազմակերպության դրամական միջոցների կառավարումը ներառում է դրամական միջոցների ավելցուկի ներդրումը դրամական միջոցների համարժեքների մեջ:

## **Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության ներկայացումը**

- Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն ժամանակաշրջանում դրամական միջոցների հոսքերը՝ դրանք դասակարգելով ըստ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների:
- Կազմակերպությունը գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից իր դրամական միջոցների հոսքերը ներկայացնում է այն ձևով, որն ավելի բնորոշ է իր գործունեությանը: Կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի՝ ըստ գործունեությունների դասակարգումը օգտագործողներին տրամադրում է տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս գնահատելու գործունեության այդ ձևերի ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, նրա դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարի վրա: Այդպիսի տեղեկատվությունը կարող է օգտագործվել նաև գործունեության տեսակների փոխադարձ կապերի գնահատման նպատակով:
- Մեկ գործարքը կարող է ներառել դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք տարբեր կերպ են դասակարգվում: Օրինակ՝ երբ դրամական միջոցներով վարկի մարումը ներառում է և՛ տոկոսագումար, և՛ մայր գումար, ապա տոկոսային ծախսի տարրը կարող է դասակարգվել որպես գործառնական գործունեություն, իսկ մայր գումարի տարրը՝ որպես ֆինանսավորման գործունեություն:



## Գործառնական գործունեություն

13. Գործառնական գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների գուտ հոսքերի մեծությունը կարևոր ցուցանիշ է այնքանով, որքանով ներկայացնում է, թե կազմակերպության գործունեությունն ինչ չափով է ստեղծում բավարար դրամական հոսքեր՝ իր վարկերի մարման, գործունեության մակարդակի պահպանման, շահաբաժինների վճարման և նոր ներդրումների կատարման համար՝ առանց ֆինանսավորման արտաքին աղբյուրներին դիմելու: Ժամանակագրական առումով դրամական միջոցների գործառնական հոսքերի կոնկրետ բաղադրիչների մասին տեղեկատվությունը այլ տեղեկատվության հետ միասին օգտակար է՝ գործառնական գործունեությունից ապագա դրամական միջոցների հոսքերը կանխատեսելու համար:
14. Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը հիմնականում գոյանում են կազմակերպության հասույթ բերող հիմնական գործունեությունից: Հետևաբար, դրանք սովորաբար հանդիսանում են գործառնությունների և այլ իրադարձությունների արդյունք, որոնք ընդգրկվում են շահույթի կամ վնասի որոշման մեջ: Գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝
- ա) ապրանքների (արտադրանքի) վաճառքից և ծառայությունների մատուցումից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը.
  - բ) ռոյալթիներից, վարձավճարներից, միջնորդավճարներից և այլ հասույթներից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը.
  - գ) ապրանքների և ծառայությունների դիմաց մատակարարներին վճարված դրամական միջոցները.
  - դ) աշխատակիցներին և նրանց անունից դրամական վճարումները.
  - ե) ապահովագրական կազմակերպության դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները՝ ապահովագրավճարներ, վնասապահանջներ, անուիտետներ և ապահովագրական գործունեությանը վերաբերող այլ վճարներ.
  - զ) շահութահարկի գծով դրամական միջոցների վճարումները կամ հետստացումները, բացառությամբ եթե դրանք կապված չեն ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեության հետ.
  - է) դիլերային և առևտրային պայմանագրերից դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները:

Որոշ գործառնություններ, օրինակ՝ սարքավորման վաճառքը, կարող են առաջացնել օգուտ կամ վնաս, որը ներառված է ճանաչված շահույթում կամ վնասում: Նման գործառնություններին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերը ներդրումային գործունեությունից առաջացած դրամական միջոցների հոսքեր են: Այնուամենայնիվ, այլ անձանց վարձակալության տալու նպատակով պահվող և, այնուհետև, հետագայում վաճառքի համար պահվող ակտիվների՝ ինչպես նկարագրված է ՀՀՍՄ16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի 68Ա պարագրաֆում, արտադրության կամ ձեռքբերման համար կատարված դրամական վճարումները գործառնական գործունեությունից առաջացած դրամական միջոցների հոսքեր են: Վարձավճարներից և նման ակտիվների՝ հետագայում վաճառքից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը ևս գործառնական գործունեությունից առաջացած դրամական միջոցների հոսքեր են:

15. Կազմակերպությունները կարող են դիլերային կամ առևտրային նպատակներով պահել արժեթղթեր և փոխառություններ, որոնք այս դեպքում նման են հատկապես վերավաճառքի նպատակով ձեռք բերված պաշարների: Հետևաբար, դիլերային և առևտրային արժեթղթերի առք ու վաճառքից ստացվող դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվում են որպես գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքեր: Նույն կերպ, ֆինանսական հաստատությունների կողմից դրամական միջոցներով կատարվող փոխառությունները և տրամադրվող վարկերը ևս դասակարգվում են որպես գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք վերաբերում են տվյալ կազմակերպությանը դրամական միջոցներ բերող հիմնական գործունեությանը:

## Ներդրումային գործունեություն

16. Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է, քանի որ դրանք ցույց են տալիս այն միջոցների համար կատարված ծախսերի մեծությունը, որոնք պետք է ստեղծեն ապագա եկամուտներ և դրամական միջոցների հոսքեր: Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝
- ա) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերման համար դրամական վճարումները: Դրանք ներառում են սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցների և զարգացման աշխատանքների վրա կապիտալացված ծախսումների հետ կապված վճարումները.
  - բ) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը.
  - գ) 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 առևտրական նպատակներով).

- դ) 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 առևտրական նպատակներով)։
  - ե) այլ կողմերին դրամական միջոցներով տրամադրված փոխատվությունները և վարկերը (բացի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից)։
  - զ) այլ կողմերին տրամադրված փոխատվությունների վերադարձումից և վարկերի մարումից դրամական մուտքերը (բացի ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրված փոխատվություններից և վարկերից)։
  - է) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերի դիմաց դրամական վճարումները, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված վճարումները դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն։
  - ը) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերից ստացվող դրամական միջոցների մուտքերը, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված մուտքերը դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն։
- Երբ պայմանագիրը դիտարկվում է որպես որոշակի դիրքի հեջ, պայմանագրից բխող դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվում են նույն կերպ, ինչպես որ դասակարգվում են հեջի ենթարկված համապատասխան դիրքից բխող դրամական միջոցների հոսքերը։

### **Ֆինանսավորման գործունեություն**

17. Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է, քանի որ այն օգտակար է՝ տվյալ կազմակերպությանը կապիտալ տրամադրող անձանց կողմից ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հանդեպ պահանջները կանխատեսելու համար։ Ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝
- ա) բաժնետոմսերի կամ բաժնային այլ գործիքների թողարկումից դրամական միջոցների մուտքերը։
  - բ) դրամական վճարումները սեփականատերերին՝ կազմակերպության բաժնետոմսերը ձեռք բերելու կամ մարելու համար։
  - գ) չապահովված պարտատոմսերի, վարկերի, մուրհակների, ապահովված պարտատոմսերի, գրավագրերի և այլ կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ փոխառությունների թողարկումից դրամական միջոցների մուտքերը։
  - դ) փոխառությունների՝ դրամական միջոցներով մարումները։
  - ե) վարձակալի կողմից կատարվող դրամական վճարումները՝ ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող պարտավորությունների մարման նպատակով։

### **Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացում**

18. Կազմակերպությունն իր գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը պետք է ներկայացնի՝ օգտագործելով՝
- ա) ուղղակի մեթոդը, ըստ որի բացահայտվում են համախառն դրամական մուտքերի և համախառն դրամական վճարումների հիմնական դասերը, կամ
  - բ) անուղղակի մեթոդը, ըստ որի շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով ոչ դրամական բնույթի գործառնությունների արդյունքները, անցյալ կամ ապագա գործառնական գործունեության դրամական միջոցների մուտքերի կամ վճարումների հետաձգման կամ հաշվեգրման արդյունքները, ինչպես նաև ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի հետ կապված հասույթների կամ ծախսերի հոդվածների արդյունքները։
19. Կազմակերպություններին խրախուսվում է գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը ներկայացնել՝ օգտագործելով ուղղակի մեթոդը։ Ուղղակի մեթոդը տրամադրում է այնպիսի տեղեկատվություն, որը կարող է օգտակար լինել ապագա դրամական միջոցների հոսքերը գնահատելիս և որը առկա չէ անուղղակի մեթոդի դեպքում։ Ուղղակի մեթոդը կիրառելիս դրամական միջոցների համախառն մուտքերի և համախառն վճարումների հիմնական դասերի մասին տեղեկատվությունը կարելի է ստանալ՝
- ա) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններից, կամ
  - բ) վաճառքների, վաճառքի ինքնարժեքի (ֆինանսական հաստատությունների համար՝ տոկոսներ և մնանատիպ այլ հասույթներ, տոկոսային ծախսեր և մնանատիպ այլ վճարումներ), ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այլ հոդվածների ճշգրտման միջոցով, հաշվի առնելով՝

- i. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցած փոփոխությունները.
- ii. այլ ոչ դրամային հոդվածներ.
- iii. այլ հոդվածներ, որոնց գծով դրամական հետևանքները ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունների դրամական միջոցների հոսքեր են:

20. Անուղղակի մեթոդի համաձայն՝ գործառնական գործունեությունից առաջացող զուտ դրամական միջոցների հոսքերը որոշվում են շահույթը կամ վնասը ստորև նշված արդյունքներով ճշգրտելու միջոցով՝

- ա) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցած փոփոխությունները.
- բ) ոչ դրամային հոդվածները, ինչպիսիք են մշակութային, պահուստները, հետաձգված հարկերը, արտարժույթային չիրացված օգուտները և վնասները, ասոցիացված կազմակերպությունների չբաշխված շահույթը.
- գ) մյուս բոլոր հոդվածները, որոնց համար դրամական միջոցների արդյունքը հանդիսանում է ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեության դրամական միջոցների հոսքեր:

Որպես այլընտրանք՝ գործառնական գործունեությունից առաջացող զուտ դրամական միջոցների հոսքերը կարող են ներկայացվել անուղղակի մեթոդի համաձայն՝ ցույց տալով համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ բացահայտված հասույթներն ու ծախսերը և հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցած փոփոխությունները:

## **Ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացում**

21. Կազմակերպությունը պետք է առանձնացված տեղեկատվություն ներկայացնի դրամական միջոցների համախառն վճարումների և համախառն մուտքերի հիմնական դասերի մասին, որոնք առաջանում են ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից, բացի այն դրամական միջոցների հոսքերին վերաբերող տեղեկատվությունից, որոնք նկարագրված են 22-րդ և 24-րդ պարագրաֆներում, և որոնք ներկայացվում են զուտ հիմունքով:

### **Դրամական միջոցների հոսքերի ներկայացում զուտ հիմունքով**

22. Գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից առաջացող հետևյալ դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով՝

- ա) հաճախորդների անունից կատարվող դրամական վճարումները և մուտքերը, եթե այդ դրամական միջոցների հոսքերն արտահայտում են հաճախորդի, այլ ոչ թե կազմակերպության գործունեությունը.
- բ) այն հոդվածներով դրամական վճարումները և մուտքերը, որոնց շրջանառությունն արագ է, գումարները՝ մեծ, իսկ մարման ժամկետները՝ կարճ:

23. 22-րդ պարագրաֆի «ա» կետում նշված դրամական մուտքերի և վճարումների օրինակներ են՝

- ա) բանկերի ցպահանջ ավանդների ընդունումը և մարումը.
- բ) հաճախորդների՝ ներդրումային կամ հավատարմագրային կազմակերպություններում առկա միջոցները.
- գ) վարձակալական վճարը, որը հավաքագրվում է գույքի սեփականատիրոջ անունից և վճարվում է վերջինիս: 22-րդ պարագրաֆի «բ» կետում նշված դրամական մուտքերի և վճարումների օրինակներ են՝
  - ա) հաճախորդների վարկային քարտերին վերաբերող հիմնական գումարները.
  - բ) ներդրումների գնումը և վաճառքը.
  - գ) այլ կարճաժամկետ փոխառություններ, որոնց մարման ժամկետը, օրինակ, երեք ամիս է, կամ՝ պակաս:

24. Ֆինանսական հաստատության հետևյալ գործառնություններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով՝

- ա) մարման հաստատագրված ժամկետով ավանդների ընդունման և վերադարձի համար դրամական միջոցներով կատարվող վճարումները և ստացվող գումարները.
- բ) այլ ֆինանսական հաստատություններում ավանդների տեղաբաշխումը և հետ ստացումը.
- գ) հաճախորդներին տրամադրվող դրամական փոխառություններն ու վարկերը և դրանց մարումը:

### **Արտարժույթով դրամական միջոցների հոսքեր**

25. 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:

26. Արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման օրվա դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը:
27. Արտարժույթով արտահայտված դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացվում է ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտին համապատասխան: Նշվածը հնարավորություն է տալիս կիրառելու այնպիսի փոխանակման փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է փաստացի փոխարժեքին: Օրինակ՝ ժամանակաշրջանի միջին կշռված փոխանակման փոխարժեքը կարող է օգտագործվել՝ գրանցելու համար արտարժույթով գործառնությունները կամ կատարելու արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի վերահաշվարկ: Այնուամենայնիվ, ՀՀՄՍ 21-ը չի թույլատրում կիրառել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքը արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը վերահաշվարկելիս:
28. 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 կառաջանային, եթե այդ դրամական միջոցների հոսքերը գրանցված լինեին ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործող փոխանակման փոխարժեքներով:
29. [Հանված է]
30. [Հանված է]

## **Տոկոսներ և շահաբաժիններ**

31. **Վճարված և ստացված տոկոսներից ու շահաբաժիններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պետք է բացահայտվեն առանձին: Դրանցից յուրաքանչյուրը մի ժամանակաշրջանից մյուսը հետևողականորեն պետք է դասակարգվի որպես գործառնական, ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն:**
32. Ժամանակաշրջանի ընթացքում վճարված տոկոսների ընդհանուր գումարը դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում բացահայտվում է՝ անկախ նրանից, այն ճանաչվել է որպես ծախս՝ շահույթում կամ վնասում, թե կապիտալացվել է՝ ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտի համաձայն:
33. Վճարված տոկոսները, ինչպես նաև ստացված տոկոսներն ու շահաբաժինները ֆինանսական հաստատություններում սովորաբար դասակարգվում են որպես գործառնական գործունեության դրամական միջոցների հոսքեր: Այնուամենայնիվ, այլ կազմակերպությունների դեպքում դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգմանը վերաբերող նման սահմանափակում չկա: Վճարված տոկոսները և ստացված տոկոսներն ու շահաբաժինները կարող են դասակարգվել որպես գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ներառվում են շահույթը կամ վնասը որոշելիս: Որպես այլընտրանք՝ վճարված տոկոսները և ստացված տոկոսներն ու շահաբաժինները կարող են դասակարգվել, համապատասխանաբար, որպես ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ֆինանսական միջոցներ ստանալու ծախսումներ են, կամ ներդրումների դիմաց հատույցներ:
34. Վճարված շահաբաժինները կարող են դասակարգվել որպես ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ֆինանսական միջոցներ ստանալու ծախսումներ են: Որպես այլընտրանք՝ վճարված շահաբաժինները կարող են դասակարգվել որպես գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի բաղկացուցիչ մաս, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին օժանդակեն որոշել գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերից շահաբաժիններ վճարելու կազմակերպության կարողությունը:

## **Շահութահարկ**

35. **Շահութահարկի 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:**
36. Շահութահարկը առաջանում է որպես այն գործարքների հետևանք, որոնց առաջացրած դրամական միջոցների հոսքերը դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում դասակարգվում են որպես գործառնական, ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն: Չնայած ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեության գծով հարկային ծախսերը կարելի է հեշտությամբ որոշակիացնել՝ հարկերի վճարման արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների համապատասխան հոսքերի որոշակիացումը հաճախ անիրագործելի է, և դրանք կարող են առաջանալ մի ժամանակաշրջանում, որը տարբերվում է դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման հիմքում ընկած գործառնությունների կատարման ժամանակաշրջանից: Այդ պատճառով վճարվող հարկերը սովորաբար դասակարգվում են որպես գործառնական գործու-

նեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր: Այնուամենայնիվ, երբ իրագործելի է հարկերի վճարման արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի որոշակիացումը առանձին գործարքի հետ, որն առաջ է բերել դրամական միջոցների հոսքեր և դասակարգվել է որպես ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն, հարկերի վճարման հետևանքով առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվում են համապատասխանաբար՝ կա՛մ որպես ներդրումային, կա՛մ որպես ֆինանսավորման գործունեություն: Երբ հարկերի վճարման արդյունքում դրամական միջոցների հոսքերը բաշխվում են մեկից ավելի գործունեության տեսակների միջև, բացահայտվում է վճարված հարկերի ընդհանուր գումարը:

**Ներդրումներ դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում**

- 37. Երբ ասոցիացված կամ դուստր կազմակերպությունում ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության կամ ինքնարժեքի մեթոդով, ներդրողն իր դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում սահմանափակվում է իր և ներդրման օբյեկտի միջև տեղի ունեցած դրամական միջոցների հոսքերը բացահայտելով (օրինակ՝ շահաբաժինները և փոխատվությունները):
- 38. Կազմակերպությունը, որը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր բաժնեմասի վերաբերյալ հաշվետվությունը ներկայացնում է՝ կիրառելով համամասնական համախմբումը (տես ՀՀՄՍ 31 «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում»), դրամական միջոցների հոսքերի մասին իր համախմբված հաշվետվությունում ընդգրկում է միայն համատեղ վերահսկվող կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի ընդհանուր գումարի իր համամասնական բաժինը: Կազմակերպությունը, որը նման մասնակցության համար հաշվետվությունը ներկայացնում է՝ կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, իր դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ընդգրկում է այն դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք վերաբերում են համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր ներդրումներին, իր և համատեղ վերահսկվող կազմակերպության միջև բաշխումներին և այլ վճարումների ու ստացվող գումարներին:

**Դուստր կազմակերպություններում և այլ ձեռնարկումներում տիրապետվող բաժնեմասի փոփոխություններ**

- 39. Դրամական միջոցների հանրագումարային հոսքերը, որոնք առաջանում են դուստր կազմակերպությունների կամ այլ ձեռնարկումների վերահսկողություն ստանալու կամ կորցնելու արդյունքում, պետք է ներկայացվեն առանձնացված և դասակարգվեն որպես ներդրումային գործունեություն:
- 40. Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում դուստր կազմակերպությունների կամ այլ ձեռնարկումների ինչպես վերահսկողությունը ստանալու, այնպես էլ վերահսկողությունը կորցնելու վերաբերյալ պետք է միասնաբար բացահայտի՝
  - ա) վճարված կամ ստացված հատուցման ընդհանուր գումարը.
  - բ) հատուցման ընդհանուր գումարի՝ դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ կազմող մասը.
  - գ) այն դուստր կազմակերպությունների կամ այլ ձեռնարկումների դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարը, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունը ստացել կամ կորցրել է վերահսկողությունը.
  - դ) այն դուստր կազմակերպությունների կամ այլ ձեռնարկումների՝ դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ չհանդիսացող ակտիվների և պարտավորությունների գումարը՝ ընդհանրացված ըստ յուրաքանչյուր խոշոր կատեգորիայի, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունը ստացել կամ կորցրել է վերահսկողությունը:
- 41. Դուստր կազմակերպությունների և այլ ձեռնարկումների նկատմամբ վերահսկողության ստացումից կամ կորուստից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի արդյունքների առանձին ներկայացումը՝ ձեռքբերված կամ օտարված ակտիվների և պարտավորությունների առանձին ներկայացման հետ միասին, օգնում է նշված դրամական միջոցների հոսքերը տարանջատել այլ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերից: Վերահսկողության կորուստի արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի արդյունքները չեն հանվում այն հոսքերից, որոնք առաջանում են վերահսկողության ստացումից:
- 42. Դուստր կազմակերպությունների և այլ ձեռնարկումների նկատմամբ վերահսկողություն ստանալու կամ կորցնելու դիմաց որպես հատուցում վճարված կամ ստացված դրամական միջոցների հանրագումարը դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացվում է գուտ հիմունքով՝ առանց ձեռքբերված կամ օտարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների՝ որպես այդպիսի գործառնությունների, իրադարձությունների կամ հանգամանքների փոփոխությունների մաս:
- 42Ա. Դուստր կազմակերպությունում տիրապետվող բաժնեմասի այն փոփոխությունների արդյունքում առաջացած դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորուստի, պետք է դասակարգվեն որպես ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքեր:

42Բ. Դուստր կազմակերպությունում տիրապետվող բաժնեմասի այն փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի, օրինակ՝ մայր կազմակերպության կողմից դուստր կազմակերպության բաժնային գործիքների հետագա գնումը կամ վաճառքը, հաշվառվում են որպես սեփական կապիտալի գործառնություններ (տե՛ս ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտը՝ փոփոխված 2008 թ.): Համապատասխանաբար, վերջիններիս արդյունքում առաջացած դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվում են այնպես, ինչպես 17-րդ պարագրաֆում նկարագրված սեփականատերերի հետ այլ գործառնությունները:

## **Ոչ դրամական գործառնություններ**

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

44. 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՝

ա) ակտիվների ձեռքբերում կամ ուղղակիորեն այդ ակտիվների գծով պարտավորությունների ստանձնմամբ, կամ ֆինանսական վարձակալությամբ.

բ) կազմակերպության ձեռքբերումը բաժնային գործիքների թողարկմամբ.

գ) պարտքի փոխարկումը բաժնային գործիքների:

## **Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների բաղկացուցիչները**

45. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների բաղկացուցիչները, ինչպես նաև դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացնի այն գումարները, որոնք համապատասխանեցված են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության համարժեք հոդվածներում արտացոլված գումարներին:

46. Նկատի ունենալով տարբեր երկրներում դրամական միջոցների կառավարման ձևերի և բանկային կանոնների բազմազանությունը, և ելնելով ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի դրույթների պահպանման անհրաժեշտությունից՝ կազմակերպությունը բացահայտում է այն քաղաքականությունը, որը կիրառում է դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների կազմը որոշելիս:

47. Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների բաղկացուցիչների որոշման քաղաքականության ցանկացած փոփոխության ազդեցություն (օրինակ՝ ֆինանսական գործիքների դասակարգման փոփոխությունը, որը նախկինում համարվում էր կազմակերպության ներդրումային պորտֆելի բաղկացուցիչ մաս), ներկայացվում է համաձայն ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի:

## **Այլ բացահայտումներ**

48. Կազմակերպությունը ղեկավարության մեկնաբանությունների հետ միասին պետք է բացահայտի դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների նշանակալի գումարների մնացորդները, որոնք առկա են կազմակերպության հաշիվներում և մատչելի չեն խմբի օգտագործման համար:

49. Գոյություն ունեն տարբեր հանգամանքներ, որոնց դեպքում կազմակերպության ունեցած դրամական միջոցները և դրանց համարժեքները մատչելի չեն խմբի օգտագործման համար: Օրինակ՝ այն դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների մնացորդները, որը գործում է մի երկրում, որտեղ արժուքային հսկողությունը կամ այլ օրենսդրական սահմանափակումներն անմատչելի են դարձնում մայր կազմակերպության կամ այլ դուստր կազմակերպությունների կողմից դրամական միջոցների ընդհանուր օգտագործումը:

50. Լրացուցիչ տեղեկատվություն կարող է տեղին լինել օգտագործողների համար՝ հասկանալու տվյալ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը և իրացվելիությունը: Նման տեղեկատվության բացահայտումը ղեկավարության մեկնաբանությունների հետ միասին խրախուսելի է և կարող է ներառել՝

ա) վարկային հնարավորությունների չօգտագործված գումարը, որը կարող է հասանելի լինել ապագա գործառնական գործունեության համար, ինչպես նաև ներդրումային բնույթի պարտավորությունների կատարման համար՝ նշելով այդ փոխառությունների օգտագործման հետ կապված բոլոր սահմանափակումները.

- բ) գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից յուրաքանչյուրից գոյացող դրամական միջոցների հոսքերի հանրագումարը, որը վերաբերում է համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներին, և որի վերաբերյալ հաշվետվությունը ներկայացվում է համաձայնական համախմբման մեթոդով.
- գ) դրամական միջոցների հոսքերի հանրագումարը, որը ներկայացնում է գործառնական հզորությունների ավելացում այն դրամական միջոցների հոսքերից առանձին, որը անհրաժեշտ է այդ հզորությունը պահպանելու համար.
- դ) յուրաքանչյուր հաշվետու սեգմենտի գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարը (տե՛ս ՖՀՄՄ 8 «Գործառնական սեգմենտներ» ստանդարտը):
51. Գործառնական հզորության ավելացմանն ուղղված դրամական միջոցների հոսքերի և գործառնական հզորությունը պահպանելու համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումը օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս որոշելու՝ արդյոք տվյալ կազմակերպությունն իր գործառնական հզորությունը պահպանելու համար կատարում է բավարար ներդրումներ: Կազմակերպությունը, որն իր գործառնական հզորությունը պահպանելու համար բավարար ներդրումներ չի կատարում, ընթացիկ իրացվելիության և բաժնետերերին վճարումներ կատարելու համար կարող է վտանգել իր ապագա շահույթները:
52. Դրամական միջոցների հոսքերի՝ ըստ սեգմենտների բացահայտումը օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս ավելի լավ հասկանալու կազմակերպության՝ որպես մեկ ամբողջության, դրամական միջոցների հոսքերի և կազմակերպության բաղկացուցիչների դրամական միջոցների հոսքերի միջև կապը, ինչպես նաև սեգմենտների դրամական միջոցների հոսքերի առկայությունը և փոփոխվելիությունը:

## **Ուժի մեջ մտնելը**

53. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1994 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների համար:
54. ՀՀՄՄ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թվականին) փոփոխել է 39-42-րդ պարագրաֆները և ավելացրել է 42Ա և 42Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Փոփոխությունները պետք է կիրառվեն հետընթաց:
55. 14-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներով»: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և կիրառի ՀՀՄՄ 16-ի 68Ա պարագրաֆը:

## **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 8**

### ***Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ***

#### **Նպատակը**

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և փոփոխության վերաբերյալ չափանիշները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունների, սխալների ուղղման հաշվապահական մոտեցումներն ու բացահայտումները: Սույն ստանդարտը նպատակ ունի բարձրացնելու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ռելևանտությունը (տեղին լինելը) և արժանահավատությունը, ինչպես նաև տարբեր ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համադրելիությունը:
2. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումների նկատմամբ պահանջները, բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների նկատմամբ կիրառվող բացահայտման պահանջների, սահմանված են ՀՀՄՄ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտով:

## Գործողության ոլորտը

- Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունն ընտրելիս ու կիրառելիս, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները հաշվառելիս, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններն ու նախորդող ժամանակաշրջանների սխալների ուղղումը հաշվառելիս:
- Նախորդող ժամանակաշրջանների սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետընթաց ճշգրտումների հարկային հետևանքները հաշվառվում և բացահայտվում են՝ համաձայն ՀՀՍՄ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտի:

## Սահմանումներ

- Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն.* որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ, ձևեր 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:

*Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ (ՖՀՄՄ-ներ).* Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ՀՀՄՄԽ) կողմից ընդունված ստանդարտներն ու մեկնաբանությունները: Դրանք բաղկացած են՝

ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից.

բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից.

գ) Մեկնաբանություններից՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների մեկնաբանությունների միջազգային կոմիտեի (ՖՀՄՄԿ) կամ նախկին Մեկնաբանությունների մշտական կոմիտեի (ՄՄԿ) կողմից մշակված:

*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՝

ա) առկա էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվել էին հրապարակման համար.

բ) 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:

*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:

*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՝

ա) հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերաներկայացման հետևանքները որոշելի չեն.

բ) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում են ենթադրություններ կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունների մասին, որոնք կարող էին լինել այդ ժամանակաշրջանում, կամ



զ) հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերաներկայացումը պահանջում են գումարների նշանակալի գնահատումներ և անհնար է օբյեկտիվորեն այլ տեղեկատվությունից տարանջատել այդ գնահատականների մասին տեղեկատվությունը, որը՝

(i) տրամադրում է վկայություն այն ամսաթվերին առկա հանգամանքների մասին, որոնց դրությամբ այդ գումարները պետք է ճանաչվեին, չափվեին կամ բացահայտվեին.

(ii) կարող էին լինել հասանելի այն պահին, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված կլինեին հրապարակման համար:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության և հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքի ճանաչման *առաջընթաց կիրառումը*, համապատասխանաբար, ենթադրում է՝

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառում.

բ) ընթացիկ և ապագա ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքի ճանաչում, եթե այն ազդեցություն ունի նշված ժամանակաշրջանների վրա:

6. Որպեսզի գնահատվի, թե արդյոք բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա և, հետևաբար, լինել էական, անհրաժեշտ է դիտարկել այդ օգտագործողներին բնութագրող առանձնահատկությունները: «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքների» 25-րդ պարագրաֆը նշում է. «ենթադրվում է, որ օգտագործողներն ունեն բավականաչափ զիտելիք բիզնեսի, տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման մասին, ինչպես նաև պատրաստակամություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պատշաճ ուշադրությամբ ուսումնասիրելու համար»: Հետևաբար, էականությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է խելամուռեմ հաշվի առնել, թե ինչպես նման բնութագրող առանձնահատկություններ ունեցող օգտագործողների որոշումների կայացման կամ գնահատականների վրա կարող է ազդել տեղեկատվության բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը:

## **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրում և կիրառում**

7. Երբ որևէ ՖՀՄ կոնկրետ կիրառվում է որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ, այդ հոդվածի նկատմամբ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է ընտրվի՝ կիրառելով այդ ՖՀՄ-ն:

8. ՖՀՄ-ները ներկայացնում են այնպիսի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններ, որոնք ՀՀՄԽ-ի որոշմամբ հանգեցնում են ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների վերաբերյալ տեղին և արժանահավատ տեղեկատվության ներկայացմանը: Հարկ չկա, որ նշված քաղաքականությունները կիրառվեն, եթե դրանց կիրառման արդյունքը էական չէ: Այնուամենայնիվ, չպետք է կատարել կամ չճշգրտված թողնել ոչ էական շեղումները ՖՀՄ-ներից, որոնք կատարվել են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու նպատակով:

9. ՖՀՄ-ներին կցված է ուղեցույց, որը կազմակերպություններին օժանդակում է ՖՀՄ-ների պահանջների կատարման հարցում: Բոլոր այդպիսի ուղեցույցները նշում են, թե արդյոք հանդիսանում են ՖՀՄ-ների անբաժանելի մաս: ՖՀՄ-ների անբաժանելի մաս հանդիսացող ուղեցույցը պարտադիր է: ՖՀՄ-ների անբաժանելի մաս չհանդիսացող ուղեցույցը չի պարունակում ֆինանսական հաշվետվությունների համար ներկայացվող պահանջներ:

10. Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ կիրառվող ՖՀՄ-ի բացակայության դեպքում ղեկավարությունն իր դատողությունների հիման վրա ինքնուրույն պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որ տեղեկատվությունը լինի՝

ա) տեղին (ռելևանտ)՝ օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումներ ընդունելու համար.

բ) արժանահավատ այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝

(i) ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը.

(ii) արտացոլեն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդակությունը.

(iii) չեզոք են, այսինքն՝ կանխակալությունից զերծ.

(iv) հաշվենկատ են.

(v) ամբողջական են բոլոր էական դրսևորումներում:

11. 10-րդ պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է անդրադառնա հետևյալ հաջորդականությամբ ներկայացված աղբյուրներին՝ հաշվի առնելով դրանց կիրառման հնարավորությունը՝

ա) նման և կապակցված հարցերին առնչվող ՖՀՄՄ-ներում ներկայացված պահանջները.

բ) ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի սահմանումները, ճանաչման չափանիշները և չափման հիմունքները՝ ներկայացված «Հիմունքներում»:

12. 10-րդ պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս կազմակերպության ղեկավարությունը կարող է նաև հաշվի առնել ստանդարտներ սահմանող այլ մարմինների վերջին հրապարակումները, որոնք հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ մշակելու համար օգտագործում են մասնատիպ հայեցակարգային հիմունքներ, ինչպես նաև կարող է հաշվի առնել հաշվապահական այլ գրականություն և ոլորտում ընդունված փորձն այնքանով, որքանով վերջիններս չեն հակասում 11-րդ պարագրաֆում նշված աղբյուրներին:

## Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման հետևողականությունը

13. Կազմակերպությունը իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողական հիմունքով, եթե որևէ ՖՀՄՄ հատուկ չի պահանջում կամ թույլատրում հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատմամբ կարող են կիրառվել հաշվապահական հաշվառման տարբեր քաղաքականություններ: Եթե որևէ ՖՀՄՄ պահանջում կամ թույլատրում է հոդվածների նման դասերի բաժանում, ապա պետք է ընտրել հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն և հետևողական հիմունքով այն կիրառել յուրաքանչյուր դասի նկատմամբ:

## Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ

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

ա) պահանջվում է որևէ ՖՀՄՄ-ով, կամ

բ) հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության վերաբերյալ առավել արժանահավատ և տեղին (ռելևանտ) տեղեկատվության ներկայացմանը:

15. Ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները պետք է ի վիճակի լինեն համեմատել կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջաններին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունները, որպեսզի որոշեն նրա ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների միտումները: Հետևաբար, յուրաքանչյուր և հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար կիրառվում է հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, քանի դեռ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության համար առկա չէ 14-րդ պարագրաֆի չափանիշներից որևէ մեկը:

16. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ չեն՝

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների համար, որոնք իրենց բովանդակությամբ տարբերվում են նախկինում կատարված գործառնություններից և տեղի ունեցած իրադարձություններից,

բ) նոր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընդունումը այնպիսի գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների համար, որոնք նախկինում տեղի չեն ունեցել կամ հանդիսացել են ոչ էական:

17. ՀՀՄՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» կամ ՀՀՄՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտների համաձայն ակտիվները վերագնահատված արժեքով հաշվառելու քաղաքականության առաջին անգամ ընդունումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, սակայն դիտարկվում է որպես վերագնահատում՝ համաձայն ՀՀՄՄ 16-ի կամ ՀՀՄՄ 38-ի, այլ ոչ թե որպես քաղաքականության փոփոխություն՝ համաձայն սույն ստանդարտի:

18. 19-31-րդ պարագրաֆները չեն կիրառվում 17-րդ պարագրաֆում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության նկատմամբ:

## Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխությունների կիրառում

19. Ստորև նշված կետերը պետք է դիտարկվեն 23-րդ պարագրաֆի համատեքստում՝

- ա) կազմակերպությունը պետք է հաշվառի ՖՀՄՄ-ի առաջին կիրառման արդյունքում առաջացող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տվյալ ՖՀՄՄ-ի կոնկրետ անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան)։
- բ) երբ կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ կապված որևէ ՖՀՄՄ-ի առաջին անգամ կիրառման հետ, որը չի ներառում այդ փոփոխությանը վերաբերող կոնկրետ անցումային դրույթներ, կամ կամավոր փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ապա կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի հետընթաց։

20. Սույն ստանդարտի իմաստով, որևէ ՖՀՄՄ-ի ավելի վաղ կիրառումը չի համարվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխություն։

21. Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության նկատմամբ կիրառվող որևէ ՖՀՄՄ-ի բացակայության դեպքում կազմակերպության ղեկավարությունը, 12-րդ պարագրաֆի համաձայն, կարող է կիրառել հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ սահմանող այնպիսի այլ մարմինների ամենավերջին հրապարակումների հիման վրա մշակված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որոնք հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ մշակելու համար օգտագործում են մմանատիպ հայեցակարգային հիմունքներ։ Երբ նշված հրապարակումների փոփոխությունների արդյունքում կազմակերպությունը որոշում է փոխել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ապա այդ փոփոխությունը հաշվառվում և բացահայտվում է որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխություն։

### Հետընթաց կիրառում

22. Հաշվի առնելով 23-րդ պարագրաֆի դրույթները, երբ 19-րդ պարագրաֆի «ա» կամ «բ» կետերի համաձայն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառվում է հետընթաց, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ամենավաղ ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանի 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 սահմանափակումներ

23. Եթե 19-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ» կետերով պահանջվում է հետընթաց կիրառում, ապա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ անհրաժեշտ է որոշել կամ այդ փոփոխության ազդեցությունը կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա, կամ դրա կուտակային ազդեցությունը։

24. Եթե անհրաժեշտ է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվությունների փաթեթում բացահայտված համադրելի տեղեկատվության վրա 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 սեփական կապիտալի այն հոդվածների սկզբնական մնացորդների համապատասխան ճշգրտումներ, որոնց առնչվում են այդ փոփոխությունները։

25. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների վրա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառման կուտակային հետևանքի որոշումն անհրաժեշտ է, ապա կազմակերպությունը ճշգրտում է համադրելի տեղեկատվությունը հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառելու համար։

26. Եթե կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, ապա հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառում է նախորդող ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան քաղաքականության հետընթաց կիրառումը իրագործելի է։ Հետընթաց կիրառությունը նախորդող ժամանակաշրջանի նկատմամբ իրագործելի չէ, քանի դեռ հնարավոր չէ որոշել այդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության սկզբնական և վերջնական մնացորդների կուտակային հետևանքը։ Ծճգրտման հանրագումարը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին, վերագրվում է ամենավաղ ժամանա-

կաշրջանում ներկայացված սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած բաղադրիչի սկզբնական մնացորդին: Սովորաբար, ճշգրտումը վերագրվում է չբաշխված շահույթին: Այնուամենայնիվ, ճշգրտումը կարող է վերագրվել սեփական կապիտալի մեկ այլ բաղադրիչի (օրինակ՝ մեկ այլ ՖՀՄՄ-ի պահանջները բավարարելու նպատակով): Նախորդող ժամանակաշրջանների հետ կապված ցանկացած այլ տեղեկատվություն, օրինակ՝ նախորդ տարիների ֆինանսական ցուցանիշների ամփոփագրերը, նույնպես ճշգրտվում են՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան իրագործելի է:

27. Երբ կազմակերպության համար անիրագործելի է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառել հետընթաց՝ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների նկատմամբ նոր քաղաքականության կիրառման կուտակային հետևանքը որոշելու անկարողության պատճառով, ապա կազմակերպությունը, 25-րդ պարագրաֆի համաձայն, նոր քաղաքականությունը կիրառում է առաջընթաց՝ հնարավոր ամենավաղ ժամանակաշրջանից սկսած: Այդ դեպքում կազմակերպությունը հաշվի չի առնում ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի՝ մինչ այդ ամսաթիվն առաջացող կուտակային ճշգրտման բաժինը: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը թույլատրվում է, եթե նույնիսկ հնարավոր չէ այդ քաղաքականությունը առաջընթաց կիրառել ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի համար: 50-53-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառումը որ դեպքերում է անիրագործելի մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համար:

**Բացահայտում**

28. Երբ ՖՀՄՄ-ի առաջին կիրառումը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի վրա, կամ կունենար այդ ազդեցությունը (եթե նույնիսկ այդ ազդեցության ճշգրտման գումարի որոշումն անիրագործելի է), կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) ՖՀՄՄ-ի անվանումը.
- բ) երբ կիրառելի է՝ այն փաստը, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունն իրականացվում է այդ ստանդարտի անցումային դրույթների համաձայն.
- գ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը.
- դ) երբ կիրառելի է՝ անցումային դրույթների նկարագրությունը.
- ե) երբ կիրառելի է՝ անցումային դրույթները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա.
- զ) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝
  - (i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար.
  - (ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՄ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ստանդարտը կիրառելի է կազմակերպության կողմից.
- է) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է.
- ը) եթե 19-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ» կետերով պահանջվող հետընթաց կիրառումն անիրագործելի է ներկայացված նախորդող որևէ ժամանակաշրջանի կամ մի քանի ժամանակաշրջանների համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ փոփոխությունը կիրառվել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

29. Եթե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխությունը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ կամ ցանկացած նախորդող ժամանակաշրջանի վրա կամ ազդեցություն կունենար այդ ժամանակաշրջանի վրա (եթե նույնիսկ այդ ազդեցության ճշգրտման գումարի որոշումն անիրագործելի է), կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը.
- բ) պատճառները, թե ինչու է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումը տրամադրում արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն,
- գ) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝
  - (i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար.
  - (ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՄ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից.

- դ) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է, և
- ե) եթե հետընթաց կիրառումն անիրագործելի է ներկայացված նախորդող որևէ ժամանակաշրջանի կամ մի քանի ժամանակաշրջանների համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ փոփոխությունը կիրառվել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

- 30. Եթե կազմակերպությունը չի կիրառել հրապարակված, սակայն դեռևս ուժի մեջ չմտած որևէ նոր ՖՀՄՄ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
  - ա) այդ փաստը.
  - բ) հայտնի կամ խելամիտ ձևով գնահատելի տեղեկատվությունն այն մասին, թե նոր ՖՀՄՄ-ի կիրառումը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ինչ հնարավոր ազդեցություն կարող է ունենալ դրա առաջին անգամ կիրառման ժամանակաշրջանում:
- 31. 30-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կազմակերպությունը դիտարկում է հետևյալ բացահայտումները՝
  - ա) նոր ՖՀՄՄ-ի անվանումը.
  - բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ակնկալվող փոփոխության կամ փոփոխությունների բնույթը.
  - գ) այն ամսաթիվը, որից սկսած պահանջվում է ՖՀՄՄ-ի կիրառումը.
  - դ) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմակերպությունը նախատեսում է ՖՀՄՄ-ի առաջին անգամ կիրառումը.
  - ե) կա՞մ՝
    - (i) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ՖՀՄՄ-ի առաջին անգամ կիրառմամբ պայմանավորված ազդեցության քննարկումը, կա՞մ՝
    - (ii) եթե այդ ազդեցությունները հայտնի կամ խելամտորեն գնահատելի չեն, ապա՝ հայտարարություն այդ մասին:

## Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում

- 32. Չեռնարկատիրական 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՝
  - ա) անհուսալի պարտքեր.
  - բ) պաշարների հնացվածություն.
  - գ) ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեք.
  - դ) ամորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայություն կամ տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդել.
  - ե) երաշխիքային պարտավորություններ:
- 33. Խելամիտ գնահատումների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևորագույն մասն է և չի խաթարում դրանց արժանահավատությունը:
- 34. Կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել գնահատումը, եթե փոփոխվել են այդ գնահատման համար հիմք հանդիսացող պայմանները կա՞մ նոր տեղեկատվության ստացման, կա՞մ փորձի ավելացման արդյունքում: Իր բնույթով՝ գնահատման վերանայումը չի վերաբերում նախորդող ժամանակաշրջաններին և չի համարվում սխալի ուղղում:
- 35. Կիրառվող չափման հիմունքի փոփոխությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է և չի համարվում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն: Այն դեպքում, երբ դժվար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տարբերակել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունից, փոփոխությունը համարվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն:
- 36. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքը, բացառությամբ այն փոփոխության, որի նկատմամբ կիրառվում է 37-րդ պարագրաֆը, պետք է ճանաչվի առաջընթաց՝ արտացոլվելով շահույթի կամ վնասի մեջ՝

- ա) փոփոխման ժամանակաշրջանում, եթե փոփոխությունն ազդում է միայն տվյալ ժամանակաշրջանի վրա, կամ
- բ) փոփոխման ժամանակաշրջանում և հետագա ժամանակաշրջաններում, եթե փոփոխությունը երկուսի վրա էլ ազդում է:

37. Այնքանով, որքանով հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխությունն առաջացնում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխություն կամ առնչվում է սեփական կապիտալի որևէ հոդվածի հետ, այն պետք է ճանաչվի համապատասխան ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման միջոցով՝ փոփոխության ժամանակաշրջանում:
38. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության հետևանքի առաջընթաց ճանաչումը նշանակում է, որ փոփոխությունը կիրառվում է այն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել փոփոխության ամսաթվից հետո: Հաշվառման գնահատման փոփոխությունը կարող է ազդել ինչպես միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի, այնպես էլ և՛ ընթացիկ, և՛ հետագա ժամանակաշրջանների շահույթի կամ վնասի վրա: Օրինակ՝ անհուսալի պարտքերի գումարի գնահատման փոփոխությունը ազդում է միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի վրա և, հետևաբար, ճանաչվում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Սակայն անորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայության կամ տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելի գնահատման փոփոխությունն ազդում է անորտիզացիոն ծախսերի վրա՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանում և ակտիվի ծառայության հետագա յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում: Երկու դեպքում էլ ընթացիկ ժամանակաշրջանին վերաբերող փոփոխության հետևանքը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Հետագա ժամանակաշրջանում առաջացող փոփոխության հետևանքը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս հետագա ժամանակաշրջաններում:

## Բացահայտում

39. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության բնույթն ու գումարը, որոնք ազդեցություն ունեն ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կամ որոնք ազդեցություն կարող են ունենալ հաջորդող ժամանակաշրջաններում, պետք է բացահայտվեն, բացառությամբ երբ հաջորդող ժամանակաշրջանների վրա ազդեցության գնահատումը անիրագործելի է:
40. Եթե հաջորդ ժամանակաշրջանների վրա ազդեցության գումարը չի բացահայտվում դրա գնահատման անիրագործելիության պատճառով, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ վիաստը:

## Սխալներ

41. Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը ճանաչելիս, չափելիս, ներկայացնելիս կամ բացահայտելիս կարող են առաջանալ սխալներ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին, 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 (տե՛ս 47-51-րդ պարագրաֆները):
42. Հաշվի առնելով 43-րդ պարագրաֆի դրույթները՝ կազմակերպությունը ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի էական սխալները հետընթաց՝ դրանց հայտնաբերումից հետո հրապարակման համար հաստատված առաջին ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում՝
- ա) վերահաշվարկելով ներկայացված այն նախորդող ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համեմատելի գումարները, որոնցում տեղի է ունեցել սխալը, կամ
  - բ) եթե սխալը տեղի է ունեցել նախքան մինչև ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանը, ապա ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները վերահաշվարկելով ներկայացված նախորդող ամենավաղ ժամանակաշրջանի համար:

## Հետընթաց վերահաշվարկման սահմանափակումներ

43. Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը պետք է ուղղվի հետընթաց վերահաշվարկմամբ, բացառությամբ երբ անիրագործելի է կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա սխալի հետևանքների կամ դրա կուտակային հետևանքների որոշումը:

44. Եթե անհրազործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակակաշրջանին վերաբերող սխալի հետևանքները, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի (որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը) ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները, որի համար հետընթաց վերահաշվարկումն իրագործելի է:
45. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ բոլոր նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող սխալի կուտակային հետևանքի որոշումն անհրազործելի է, ապա կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի համադրելի տեղեկատվությունը՝ հնարավոր ամենավաղ ամսաթվից սկսած՝ սխալն առաջընթաց ուղղելու համար:
46. Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի ուղղումը չի վերագրվում այն ժամանակաշրջանի շահույթին կամ վնասին, որում սխալը հայտնաբերվում է: Նախորդող ժամանակաշրջանների հետ կապված ցանկացած այլ տեղեկատվություն, օրինակ՝ նախորդ տարիների ֆինանսական ցուցանիշների ամփոփագրերը, նույնպես վերահաշվարկվում են՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան իրագործելի է:
47. Եթե նախորդող բոլոր ժամանակաշրջանների համար անհրազործելի է որոշել սխալի գումարը (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալ), ապա կազմակերպությունը, 45-րդ պարագրաֆի համաձայն, համադրելի տեղեկատվությունը վերահաշվարկում է առաջընթաց՝ հնարավոր ամենավաղ ժամանակաշրջանից սկսած: Այդ դեպքում կազմակերպությունը հաշվի չի առնում ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի՝ մինչ այդ ամսաթիվն առաջացած կուտակային վերահաշվարկման բաժինը: 50-53-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե սխալների ուղղումը որ դեպքերում է անհրազործելի մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համար:
48. Սխալների ուղղումը տարբերվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներն իրենց բնույթով մոտավոր տվյալներ են և կարող են վերանայման կարիք ունենալ, երբ ի հայտ է գալիս լրացուցիչ տեղեկատվություն: Օրինակ՝ պայմանական դեպքի արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ վնասը սխալի ուղղում չի համարվում:

## Նախորդ ժամանակաշրջանների սխալների բացահայտում

49. 42-րդ պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի բնույթը.
  - բ) յուրաքանչյուր նախորդող ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝
    - (i) ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար.
    - (ii) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՍ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ստանդարտը կիրառելի է կազմակերպության կողմից.
  - գ) ներկայացված ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ուղղման գումարը.
  - դ) եթե հետընթաց վերահաշվարկումն անհրազործելի է նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ սխալն ուղղվել:

Անհրաժեշտություն չկա, որ հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ևս ներառված լինեն վերը նշված բացահայտումները:

## Հետընթաց կիրառման և հետընթաց վերահաշվարկման անհրազործելիությունը

50. Որոշ դեպքերում ընթացիկ ժամանակաշրջանի հետ համադրելիությունն ապահովելու նպատակով մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության ճշգրտումը լինում է անհրազործելի: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ նախորդող ժամանակաշրջանում (ժամանակաշրջաններում) տվյալները չեն հավաքագրվել այնպես, որ հնարավոր լիներ ապահովել հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության հետընթաց կիրառումը (ներառյալ 51-53-րդ պարագրաֆների նպատակով՝ դրա առաջընթաց կիրառումը նախորդող ժամանակաշրջանների նկատմամբ) կամ հետընթաց վերահաշվարկումը՝ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը ուղղելու նպատակով, և հնարավոր է, որ այդ տեղեկատվության վերականգնումը լինի անհրազործելի:
51. Գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների գծով ճանաչված կամ բացահայտված ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն կիրառելիս հաճախ անհրաժեշտ է լինում կատարել գնահատումներ: Գնահատումներին բնորոշ է սուբյեկտիվիզմը, և գնահատումները կարող են կատարվել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Գնահատումներ կատարելը կարող է ավելի դժվար լինել, երբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառվում, կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալն ուղղելու համար

վերահաշվարկումը կատարվում է հետընթաց՝ համապատասխան գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության տեղի ունենալուց հետո բավականին երկար ժամանակ անցած լինելու պատճառով: Այնուամենայնիվ, նախորդող ժամանակաշրջանների վերաբերյալ գնահատումների նպատակը նույնն է, ինչ ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված գնահատումներինը, այսինքն՝ համապատասխան գնահատումը պետք է արտացոլի այն հանգամանքները, որոնք առկա էին գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների տեղի ունենալու ժամանակ:

52. Հետևաբար, հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության հետընթաց կիրառումը կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալի հետընթաց ուղղումը պահանջում է այլ տեղեկատվությունից տարանջատել այն տեղեկատվությունը, որը՝

ա) տրամադրում է վկայություն գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության տեղի ունենալու ամսաթվին առկա հանգամանքների վերաբերյալ.

բ) հասանելի կլինեք, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված էին հրապարակման համար:

Գնահատումների որոշ տեսակների համար (օրինակ՝ իրական արժեքի գնահատումը, որը հիմնված չէ դիտարկելի գնի կամ դիտարկելի մատակարարումների վրա) նման տեսակի տեղեկատվության տարբերակումն անիրագործելի է: Եթե հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերահաշվարկումը պահանջեն նշանակալի գնահատում, որի համար տեղեկատվության վերը նշված երկու տեսակների տարբերակումը կլինի անհնար, ապա անիրագործելի է հետընթաց կիրառել հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կամ հետընթաց ուղղել նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը:

53. Եթե նախորդող ժամանակաշրջանի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականություն կիրառելիս կամ այդ ժամանակաշրջանին վերաբերող գումարներ ուղղելիս ենթադրություններ է արվում, թե ինչպիսին կլինեին նախորդող ժամանակաշրջանում ղեկավարության մտադրությունները կամ, երբ գնահատական է տրվում նախորդող ժամանակաշրջանում ճանաչված, չափված կամ բացահայտված գումարների վերաբերյալ, ապա չեն կարող օգտագործվել այդ ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջաններում ստացված տվյալները: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը, ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի համաձայն, նախկինում որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ դասակարգված ֆինանսական ակտիվները չափելիս ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը, այն չի փոխում չափման հիմունքը այդ ժամանակաշրջանի համար, եթե ղեկավարությունը հետագայում որոշում է այդ ֆինանսական ակտիվները չպահել մինչև մարման ժամկետը: Բացի այդ, երբ կազմակերպությունը, ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտի համաձայն, ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը՝ աշխատակիցների՝ հիվանդության հետ կապված վճարովի կուտակված արձակուրդների գծով իր պարտավորությունը հաշվարկելիս, ապա կազմակերպությունը անտեսում է հաջորդ ժամանակաշրջանի ընթացքում գրիպի անսովոր ուժեղ համաճարակի մասին տեղեկատվությունը, որը հասանելի է դարձել, երբ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները արդեն վավերացված էին հրապարակման համար: Այն փաստը, որ նախորդ ժամանակաշրջանների համար ներկայացված համադրելի տեղեկատվությունը փոփոխելիս հաճախ պահանջվում է իրականացնել նշանակալի գնահատումներ, արգելք չի հանդիսանում համադրելի տեղեկատվության արժանահավատ ճշգրտման կամ ուղղման համար:

## **Ուժի մեջ մտնելը**

54. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## **Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը**

55. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 8 «*Ժամանակաշրջանի գումարային կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ*» ստանդարտին:

56. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝

ա) ՄՄԿ-2 «*Հետևողականություն. փոխառության ծախսումների կապիտալացում*».

բ) ՄՄԿ-18 «*Հետևողականություն. այլընտանրային մեթոդներ*»:

# **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 10**



# Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր

## Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել՝
  - ա) երբ պետք է կազմակերպությունը ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ կապված հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի հետ.
  - բ) բացահայտումները, որոնք կազմակերպությունը պետք է կատարի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար վավերացման ամսաթվի, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի վերաբերյալ:Ստանդարտը նաև պահանջում է, որ կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները չպատրաստի անընդհատության հիմունքով, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը ցույց են տալիս, որ անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ:

## Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը հաշվառելիս և բացահայտելիս:

## Սահմանումներ

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 համար: Տարբերակվում է դեպքերի երկու տեսակ՝
  - ա) դեպքեր, որոնք տրամադրում են վկայություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների վերաբերյալ (*հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր*).
  - բ) դեպքեր, որոնք ցույց են տալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջացած պայմանները (*հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր*):
4. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար վավերացման գործընթացը կարող է տարբերվել՝ կախված կառավարման կառուցվածքից, օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներից, ինչպես նաև այն ընթացակարգերից, որոնց հետևում են ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ավարտելիս:
5. Որոշ դեպքերում, կազմակերպությունից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունները իր բաժնետերերի հաստատմանը ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո: Նման դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված են համարվում հրապարակման ամսաթվի դրությամբ, այլ ոչ թե ֆինանսական հաշվետվությունները բաժնետերերի կողմից հաստատելու ամսաթվի դրությամբ:

## Օրինակ.

Կազմակերպության ղեկավարությունը 20X1թ. տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նախագծի կազմումն ավարտում է 20X2թ. փետրվարի 28-ին: 20X2թ. մարտի 18-ին տնօրենների խորհուրդը ուսումնասիրում է ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք վավերացնում է հրապարակման համար: 20X2թ. մարտի 19-ին կազմակերպությունը հայտարարում է իր շահույթի և այլ ընտրված ֆինանսական տեղեկատվության մասին: Ֆինանսական հաշվետվությունները բաժնետերերին և այլոց մատչելի են դառնում 20X2թ. ապրիլի 1-ին: Բաժնետերերը 20X2թ. մայիսի 15-ին իրենց տարեկան ժողովում հաստատում են ֆինանսական հաշվետվությունները, և հաստատված ֆինանսական հաշվետվությունները 20X2թ. մայիսի 17-ին հանձնվում են կարգավորող մարմնին:

*Ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացված են 20X2թ. մարտի 18-ին (տնօրենների խորհրդի կողմից հրապարակման համար վավերացման ամսաթիվը):*

6. Որոշ դեպքերում, կազմակերպության ղեկավարությունից պահանջվում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատման ներկայացնել խորհրդին (բաղկացած բացառապես գործադիր մարմնում չներգրավված անձանցից): Նման դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվությունները համարվում են հրապարակման համար վավերացված, երբ ղեկավարությունը դրանք վավերացնում է՝ խորհրդին ներկայացնելու համար:

## Օրինակ.

20X2թ. մարտի 18-ին կազմակերպության ղեկավարությունը վավերացնում է ֆինանսական հաշվետվությունները՝ խորհրդին ներկայացնելու համար: Խորհուրդը բաղկացած է բացառապես գործադիր մարմնում չներգրավված անձանցից և կարող է ներառել աշխատակիցների ներկայացուցիչներ և այլ արտաքին շահագրգիռ կողմեր: Խորհուրդը ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատում է 20X2թ. մարտի 26-ին: Ֆինանսական հաշվետվությունները բաժնետերերին և այլոց մատչելի են դառնում 20X2 թ. ապրիլի 1-ին: Բաժնետերերը 20X2թ. մայիսի 15-ին իրենց տարեկան ժողովում հաստատում են ֆինանսական հաշվետվությունները, և հաստատված ֆինանսական հաշվետվությունները 20X2թ. մայիսի 17-ին հանձնվում են կարգավորող մարմնին:

*Ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացված են 20X2թ. մարտի 18-ին (ղեկավարության կողմից վերահսկիչ խորհրդին ներկայացնելու համար վավերացման ամսաթիվը):*

7. Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը ներառում են մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացնելու ամսաթիվը տեղի ունեցած բոլոր դեպքերը, նույնիսկ եթե այդ դեպքերը տեղի են ունեցել շահույթի կամ այլ ընտրված ֆինանսական տեղեկատվության մասին հրապարակավ հայտարարելուց հետո:

## **Ճանաչում և չափում**

### **Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր**

8. **Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:**
9. 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՝
  - ա) հաշվետու ամսաթվից հետո կայացված դատարանի վճիռը, որը հավաստում է, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ ներկա պարտականություն: Կազմակերպությունը ճշգրտում է նշված դատարանի վճռին վերաբերող արդեն ճանաչված ցանկացած պահուստ՝ ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի 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 ՀՀՄՍ 37-ի 16-րդ պարագրաֆի համաձայն.
  - բ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղեկատվության ստացումը, որը վկայում է, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ակտիվը արժեզրկված էր, կամ, որ այդ ակտիվի համար նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորստի գումարը ճշգրտման կարիք ունի: Օրինակ՝
    - i. հաճախորդի սնանկացումը, որը տեղի է ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սովորաբար հաստատում է, որ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առևտրական դեբիտորական պարտքերի գծով կորուստն առկա էր, և կազմակերպությունը կարիք ունի ճշգրտելու առևտրական դեբիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքը.
    - ii. հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո պաշարների վաճառքը կարող է վկայել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դրանց իրացման գուտ արժեքի մասին.
  - գ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ձեռք բերված ակտիվների ինքնարժեքի կամ ակտիվների վաճառքից հասույթների որոշումը.
  - դ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո շահույթի բաշխումների կամ պարգևավճարների գումարի որոշումը, եթե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ նման վճարումներ կատարելու իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես արդյունք մինչև այդ ամսաթիվը տեղի ունեցած դեպքերի (տե՛ս ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը).
  - զ) կեղծիքների կամ սխալների հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն:

### **Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր**

10. **Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:**
11. Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ճշգրտող դեպքի օրինակ է ներդրումների շուկայական արժեքի նվազումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են հրապարակման համար: Շուկայական արժեքի նվազումը սովորաբար կապված չէ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներդրումների վիճակի հետ, այլ արտացոլում է այն հանգամանքները, որոնք առաջացել են հետագայում: Հետևաբար, կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում չի ճշգրտում այդ ներդրումների 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 21-րդ պարագրաֆի:

## Շահաբաժիններ

12. Եթե կազմակերպությունը բաժնային գործիքներ տիրապետողներին շահաբաժիններ է հայտարարում (ինչպես սահմանված է ՀՀՍՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտում) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի այդ շահաբաժինները որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:
13. Եթե շահաբաժինները հայտարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակված համար վավերացնելը, շահաբաժինները չեն ճանաչվում որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, քանի որ այդ ժամանակ պարտականությունն առկա չէ: Նման շահաբաժինները բացահայտվում են ծանոթագրություններում՝ ՀՀՍՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի համաձայն:

## Անընդհատություն

14. Կազմակերպությունը չպետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվություններն անընդհատության հիմունքով, եթե ղեկավարությունը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո որոշում է, որ առկա է կան կազմակերպությունը լուծարելու, կան գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ էլ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք:
15. Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վատթարացումը կարող է վկայել անընդհատության ենթադրության կիրառման՝ դեռևս տեղին լինելու հարցի դիտարկման անհրաժեշտության մասին: Եթե անընդհատության ենթադրությունն այլևս կիրառելի չէ, ապա դրա ազդեցությունն այնքան նշանակալի է, որ սույն ստանդարտը պահանջում է արմատական փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման հիմունքներում, այլ ոչ թե սոսկ հաշվապահական հաշվառման սկզբնապես կիրառված հիմունքների համաձայն ճանաչված գումարների ճշգրտում:
16. ՀՀՍՍ 1-ը սահմանում է պահանջվող բացահայտումներ, եթե՝
  - ա) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պատրաստվում անընդհատության հիմունքով, կամ
  - բ) ղեկավարությունը տեղյակ է էական անորոշություններին՝ կապված այն դեպքերի կամ իրադարձությունների հետ, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Բացահայտում պահանջող դեպքերը կամ իրադարձությունները կարող են առաջանալ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո:

## Բացահայտում

### Հրապարակման համար վավերացման ամսաթիվ

17. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար վավերացման ամսաթիվը և, թե ում կողմից են դրանք վավերացվել: Եթե կազմակերպության սեփականատերերը կամ այլոք իրավասու են ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխել հրապարակելուց հետո, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:
18. Օգտագործողների համար կարևոր է իմանալ, թե երբ են ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվել հրապարակման համար, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում այդ ամսաթվից հետո տեղի ունեցող դեպքերը:

### Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների բացահայտման արդիականացում

19. Եթե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղեկատվություն է ստանում այն պայմանների մասին, որոնք առկա էին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, ապա պետք է արդիականացնի այդ պայմաններին վերաբերող բացահայտումները՝ հաշվի առնելով նոր տեղեկատվությունը:
20. Որոշ դեպքերում, կազմակերպությունը կարիք ունի արդիականացնելու իր ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ստացված տեղեկատվությունն արտացոլելու նպատակով, մույնիսկ եթե այդ տեղեկատվությունը չի ազդում իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա: Բացահայտման արդիականացման անհրաժեշտության օրինակ է, երբ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հայտնի է դառնում պայմանական պարտավորության փաստը, որն առկա էր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն այն դիտարկման, թե արդյոք կազմակերպությունը ՀՀՍՍ 37-ի համաձայն պետք է ճանաչի կամ փոփոխի պահուստը, կազմակերպությունն արդիականացնում է պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ իր բացահայտումները՝ հաշվի առնելով այդ փաստը:

## Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

21. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո չճշգրտող դեպքերն էական են, դրանց չբացահայտումը կարող է ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կայացրած տնտեսական որոշումների վրա: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքի յուրաքանչյուր էական դասի մասին բացահայտի հետևյալը՝
- ա) դեպքի բնույթը.
  - բ) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատումը կամ այդպիսի գնահատում կատարելու անհնարինության մասին հայտարարությունը:
22. Ստորև բերվում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերի օրինակներ, որոնք սովորաբար պետք է բացահայտվեն՝
- ա) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո խոշոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում (ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ») ստանդարտը նման դեպքերում պահանջում է հատուկ բացահայտումներ) կամ խոշոր դուստր կազմակերպության օտարում.
  - բ) գործառնության ընդհատման մտադրության մասին հայտարարում.
  - գ) ակտիվների խոշոր գնումներ, ակտիվների դասակարգում որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի, ակտիվների այլ օտարումներ, կամ պետության կողմից խոշոր ակտիվների բռնագրավում.
  - դ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հրդեհի պատճառով խոշոր արտադրական հզորությունների ոչնչացում.
  - ե) խոշոր վերակազմավորում սկսելը կամ դրա մասին հայտարարելը (տե՛ս ՀՀՄՍ 37).
  - զ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո սովորական բաժնետոմսերով և պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերով խոշոր գործարքներ (ՀՀՄՍ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ») ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի նման գործարքների նկարագրությունը, բացառությամբ երբ նման գործարքները ներառում են կապիտալացման կամ բոնուսային թողարկումներ, բաժնետոմսերի բաժանումներ կամ բաժնետոմսերի միավորումներ, որոնք բոլորն էլ ենթակա են ճշգրտման՝ համաձայն ՀՀՄՍ 33-ի).
  - է) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ակտիվների գների կամ արտարժույթի փոխարժեքների անսովոր խոշոր փոփոխություններ.
  - ը) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հայտարարված կամ ուժի մեջ մտած հարկային օրենքների կամ հարկի դրույքաչափերի փոփոխություններ, որոնք նշանակալի ազդեցություն ունեն ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների վրա (տե՛ս ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտը).
  - թ) նշանակալի պարտավորվածությունների կամ պայմանական պարտավորությունների ստանձնում, օրինակ՝ նշանակալի երաշխիքների տրամադրում.
  - ժ) խոշոր դատական գործընթացի սկիզբը, որն առաջանում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի հետևանքով:

## Ուժի մեջ մտնելը

23. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## ՀՀՄՍ 10-ի (վերանայված՝ 1999 թվականին) չեղյալ հայտարարումը

24. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 10 «Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ստանդարտին (վերանայված՝ 1999 թվականին):

# Չաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 11

## Կառուցման պայմանագրեր

### Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել կառուցման պայմանագրերի հետ կապված հասույթի և ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Կառուցման պայմանագրերի հիման վրա իրականացվող գործունեության բնույթն այնպիսին է, որ սովորաբար այդպիսի պայմանագրային գործունեությունը սկսելու և աշխատանքներն ավարտելու ժամկետները չեն համընկնում և վերաբերում են

տարբեր հաշվապահական ժամանակաշրջանների: Հետևաբար, կառուցման պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրն է պայմանագրի հասույթի և պայմանագրի ծախսումների բաշխումն այն հաշվառման ժամանակաշրջաններին, որոնց ընթացքում կատարվում են կառուցման աշխատանքները: Սույն ստանդարտը կիրառում է *Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներով* սահմանված ճանաչման չափանիշները՝ որոշելու համար, թե երբ պետք է պայմանագրի հասույթը և պայմանագրի ծախսումները համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվեն որպես հասույթ և ծախսեր: Այն ներկայացնում է նաև այդ չափանիշների կիրառման գործնական մոտեցումներ:

## Գործողության ոլորտը

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

## Սահմանումներ

3. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

*Կառուցման պայմանագիր*. պայմանագիր է, որը հատուկ կնքվել է առանձին ակտիվի կամ դրանց նախագծման, տեխնոլոգիայի և գործառույթի, կամ վերջնական նշանակության և օգտագործման առումով սերտորեն փոխկապակցված կամ փոխադարձ կախվածություն ունեցող ակտիվների համախմբություն կառուցելու նպատակով:

*Հաստատուն գնով պայմանագիր*. կառուցման պայմանագիր է, որի համաձայն՝ կապալառուն համաձայնում է պայմանագրով հաստատուն գնին, կամ արդյունքի միավորի հաստատուն գնին, որը, որոշ դեպքերում, ենթարկվում է ծախսումների աճի ազդեցությանը:

*Ծախսում գումարած պայմանագիր*. կառուցման պայմանագիր է, որով կապալառուին փոխհատուցվում են թույլատրելի կամ այլ կերպ որոշված ծախսումները, գումարած նշված ծախսումների լրացուցիչ տոկոս կամ հաստատուն վճար:

4. Կառուցման պայմանագիրը կարող է կնքվել առանձին ակտիվ կառուցելու համար, օրինակ՝ կամուրջ, շենք, ամբարտակ, խողովակաշար, ճանապարհ, նավ կամ թունել: Կառուցման պայմանագիրը կարող է կնքվել նաև մի շարք ակտիվներ կառուցելու համար, որոնք սերտորեն փոխկապակցված են կամ փոխադարձ կախվածություն ունեն իրենց նախագծման, տեխնոլոգիայի և գործառույթի կամ վերջնական նշանակության և օգտագործման առումով. նման պայմանագրերի օրինակները ներառում են մաքրման համակարգերի և մեքենաների կամ սարքավորումների, այլ համալիր մասերի կառուցումը:

5. Սույն ստանդարտի կիրառման առումով կառուցման պայմանագրերը ներառում են՝

ա) պայմանագրեր ծառայություններ մատուցելու մասին, որոնք ուղղակիորեն կապված են ակտիվի կառուցման հետ: Օրինակ՝ նախագծի ղեկավարների և ճարտարապետների կողմից ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր:

բ) պայմանագրեր ակտիվներ քանդելու կամ վերականգնելու, ինչպես նաև ակտիվները քանդելուց հետո շրջակա միջավայրը վերականգնելու մասին:

6. Սույն ստանդարտի կիրառման առումով, կառուցման պայմանագրերը կազմվում են տարբեր եղանակներով, որոնք, սույն ստանդարտի իմաստով, դասակարգվում են հաստատուն գնով պայմանագրերի և ծախսում գումարած պայմանագրերի: Որոշ կառուցման պայմանագրեր կարող են ներառել և՛ հաստատուն գնով պայմանագրերի, և՛ ծախսում գումարած պայմանագրերի դրույթներ, օրինակ՝ այն դեպքում, երբ ծախսում գումարած պայմանագրում համաձայնեցված է առավելագույն գինը: Այսպիսի հանգամանքներում կապալառուն պետք է հաշվի առնի բոլոր այն պայմանները, որոնք նշված են 23-րդ և 24-րդ պարագրաֆներում, որպեսզի հնարավորություն ունենա որոշելու, թե երբ պետք է ճանաչվեն պայմանագրի հասույթն ու ծախսերը:

## Կառուցման պայմանագրերի համախմբումը և տարանջատումը

7. Սույն ստանդարտի պահանջները, սովորաբար, կիրառվում են կառուցման առանձին պայմանագրի նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է սույն ստանդարտը կիրառել մեկ պայմանագրի առանձնացվելի բաղկացուցիչների, կամ մի խումբ պայմանագրերի նկատմամբ, որպեսզի արտացոլվի պայմանագրի կամ պայմանագրերի խմբի էությունը:

8. Երբ տվյալ պայմանագիրն ընդգրկում է մի շարք ակտիվներ, յուրաքանչյուր ակտիվի կառուցումը պետք է դիտել որպես կառուցման առանձին պայմանագիր, եթե՝

ա) առանձին ակտիվի համար ներկայացվել է առանձին առաջարկ:

- բ) յուրաքանչյուր ակտիվի համար տարվել են առանձին բանակցություններ, և կապալառու ու պատվիրատուն հնարավորություն են ունեցել ընդունելու կամ մերժելու պայմանագրի այդ մասը՝ կապված յուրաքանչյուր ակտիվի հետ.
  - գ) յուրաքանչյուր ակտիվի գծով ծախսումները և հասույթները հնարավոր է որոշել:
9. Մեկ կամ մի քանի պատվիրատուների հետ կնքված պայմանագրերի խումբը պետք է դիտել որպես կառուցման մեկ պայմանագիր, եթե՝
- ա) այդ պայմանագրերի խումբը բանակցվում է որպես մեկ միասնական փաթեթ.
  - բ) պայմանագրերն այնքան սերտորեն են փոխկապակցված, որ դրանք իրականում մեկ ծրագիր են կազմում, որն ունի շահութաբերության ընդհանուր մակարդակ.
  - գ) պայմանագրերն իրագործվում են միաժամանակ կամ չընդհատվող հաջորդականությամբ:
10. Պայմանագիրը կարող է նախատեսել լրացուցիչ ակտիվի կառուցում պատվիրատուի ընտրությամբ, կամ պայմանագրում կարող են փոփոխություններ կատարվել՝ լրացուցիչ ակտիվի կառուցման աշխատանքները ներառելու նպատակով: Լրացուցիչ ակտիվի կառուցումը պետք է դիտվի որպես կառուցման առանձին պայմանագիր, երբ՝
- ա) նշված ակտիվն իր նախագծով, տեխնոլոգիայով կամ գործառնությամբ զգալիորեն տարբերվում է այն ակտիվից կամ ակտիվներից, որոնք ներառված են եղել սկզբնական պայմանագրում, կամ
  - բ) ակտիվի գնի վերաբերյալ բանակցությունները տարվում են՝ անկախ սկզբնական պայմանագրի գնից:

## **Պայմանագրի հասույթ**

11. Պայմանագրի հասույթը պետք է ներառի՝
- ա) պայմանագրով համաձայնեցված հասույթի նախնական գումարը.
  - բ) պայմանագրային աշխատանքներում փոփոխությունները, վնասապահանջները և խրախուսիչ վճարումները՝
    - i) այնքանով, որքանով հավանական է, որ դրանք կհանգեցնեն հասույթի.
    - ii) դրանք հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:
12. Պայմանագրի հասույթը չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Պայմանագրի հասույթի չափման վրա ազդում են բազմապիսի անորոշ գործոններ, որոնք կախված են ապագա իրադարձությունների արդյունքներից: Գնահատումները հաճախ վերանայման կարիք ունեն դեպքերի տեղի ունենալուն և անորոշությունների վերացմանը զուգընթաց: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է աճել կամ նվազել մի ժամանակաշրջանից մյուսը: Օրինակ՝
- ա) կապալառու և պատվիրատուն կարող են համաձայնեցնել փոփոխությունները և վնասապահանջները, որոնց հետևանքով պայմանագրի հասույթն աճում կամ նվազում է պայմանագրի սկզբնական կնքման ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջաններում.
  - բ) հաստատուն գնով պայմանագրի վրա հիմնված պայմանագրի համաձայնեցված հասույթի գումարը կարող է աճել ծախսումների աճի արդյունքում.
  - գ) պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է նվազել կապալառուի կողմից պայմանագրի ավարտն ուշացնելու պատճառով առաջացած տուժանքների արդյունքում, կամ
  - դ) երբ հաստատուն գնով պայմանագիրն ընդգրկում է արդյունքի միավորի հաստատուն գին, պայմանագրի հասույթն աճում է այդ միավորների քանակի աճին զուգընթաց:
13. Փոփոխությունը պատվիրատուի ցուցումն է պայմանագրի համաձայն կատարվելիք աշխատանքների շրջանակները փոխելու վերաբերյալ: Փոփոխությունները կարող են հանգեցնել պայմանագրի հասույթի աճի կամ նվազման: Փոփոխությունների օրինակներ են՝ փոփոխություններ ակտիվի նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքում, ինչպես նաև պայմանագրի տևողության մեջ: Փոփոխություններն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթի մեջ, երբ՝
- ա) հավանական է, որ պատվիրատուն կհաստատի փոփոխությունը և այդ փոփոխության հետևանքով առաջացող հասույթի գումարը.
  - բ) հասույթի գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:
14. Վնասապահանջն այն գումարն է, որը կապալառու փորձում է ստանալ պատվիրատուից կամ այլ կողմից՝ որպես այն ծախսումների փոխհատուցում, որոնք չէին ընդգրկվել պայմանագրում նշված գնի մեջ: Վնասապահանջը կարող է առաջանալ, օրինակ՝ պատվիրատուի ուշացումների, նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքներում թույլ տրված սխալների և պայմանագրային աշխատանքներում վիճելի փոփոխությունների պատճառով: Վնասապահանջներից առաջացող հասույթի մեծությունը դժվար է չափել

գզալի անորոշությունների պատճառով և հաճախ կախված է բանակցությունների արդյունքից: Հետևաբար, վնասապահանջներն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում այն դեպքում միայն, երբ՝

ա) բանակցությունները գտնվում են այն փուլում, երբ հավանական է, որ պատվիրատուն կընդունի վնասապահանջը.

բ) այն գումարը, որը հավանական է, որ կընդունվի պատվիրատուի կողմից, կարելի է արժանահավատորեն չափել:

15. Խրախուսիչ վճարումներն այն լրացուցիչ գումարներն են, որոնք վճարվում են կապալառուին, երբ կատարման որոշված չափանիշները բավարարվել կամ գերազանցվել են: Օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է նախատեսել խրախուսիչ վճարում կապալառուին՝ պայմանագրային աշխատանքները ժամկետից շուտ ավարտելու համար: Խրախուսիչ վճարումները ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում, երբ՝

ա) պայմանագիրը գտնվում է կատարման բավարար առաջընթացի այնպիսի փուլում, երբ հավանական է, որ կատարման որոշված չափանիշները կբավարարվեն կամ կգերազանցվեն.

բ) խրախուսիչ վճարման գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

## **Պայմանագրի ծախսումներ**

16. Պայմանագրի ծախսումները պետք է ներառեն՝

ա) այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են կոնկրետ պայմանագրին.

բ) այն ծախսումները, որոնք վերագրվում են ընդհանուր պայմանագրի գործունեությանը և կարող են վերագրվել տվյալ պայմանագրին.

գ) այլ ծախսումներ, որոնք, պայմանագրի պայմանների համաձայն, հատուկ գանձվում են պատվիրատուից:

17. Կոնկրետ պայմանագրին ուղղակիորեն վերաբերող ծախսումներն ընդգրկում են՝

ա) տեղամասերում աշխատողների աշխատանքային ծախսումները, ներառյալ տեղամասերում վերահսկողությունը.

բ) կառուցման աշխատանքների համար օգտագործվող նյութերի ծախսումները.

գ) պայմանագրի կատարման նպատակով օգտագործվող հիմնական միջոցների մաշվածությունը.

դ) հիմնական միջոցները և նյութերը կառուցման տեղամաս և տեղամասից տեղափոխելու ծախսումները.

ե) հիմնական միջոցների վարձակալության ծախսումները,

զ) նախագծման և տեխնիկական օժանդակության ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են տվյալ պայմանագրին.

է) թերությունների վերացման և երաշխիքային աշխատանքների կատարման համար գնահատված ծախսումները, ներառյալ սպասվող երաշխիքային ծախսումները.

ը) երրորդ կողմերի վնասապահանջները:

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

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

ա) ապահովագրական վճարները.

բ) նախագծի և տեխնիկական օժանդակության ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված չեն կոնկրետ պայմանագրին.

գ) կառուցման վերադիր այլ ծախսումներ:

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

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

20. Ծախսումները, որոնք չեն կարող վերագրվել պայմանագրի գործունեությանը կամ չեն կարող վերագրվել պայմանագրին, չեն ներառվում կառուցման պայմանագրի ծախսումների մեջ: Այսպիսի ծախսումներն ընդգրկում են՝
- ա) ընդհանուր վարչական ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը պայմանագրով նախատեսված չէ.
  - բ) վաճառքի ծախսումները.
  - գ) հետազոտության և մշակման ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը պայմանագրով նախատեսված չէ.
  - դ) տվյալ պայմանագրի կատարման ընթացքում չօգտագործված հիմնական միջոցների մաշվածությունը:
21. Պայմանագրի ծախսումներն ընդգրկում են այն ծախսումները, որոնք վերագրելի են տվյալ պայմանագրի կնքման վերաբերյալ համաձայնություն ստանալու ամսաթվից մինչև պայմանագրի վերջնական ավարտն ընկած ժամանակաշրջանին: Այնուամենայնիվ, ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են տվյալ պայմանագրի հետ և առաջացել են մինչև պայմանագրի կնքման համաձայնություն ստանալը, և ներառվում են պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե դրանք հնարավոր է առանձնացնել և արժանահավատորեն չափել, և հավանական է, որ տվյալ պայմանագիրը կկնքվի: Երբ պայմանագրի կնքման համաձայնություն ստանալու հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, դրանք չեն ներառվում պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե պայմանագիրը կնքվում է հետագա ժամանակաշրջանում:

## **Պայմանագրի հասույթի և ծախսերի ճանաչումը**

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



պատվիրատուից ստացման ենթակա գումարներ և հաճախ դասակարգվում են որպես պայմանագրի անավարտ աշխատանքներ:

28. Կառուցման պայմանագրի արդյունքները կարող են արժանահավատորեն գնահատվել միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ պայմանագրի հասույթում ներառված և շահույթում կամ վնասում արդեն իսկ հասույթ ճանաչված գումարների հավաքագրելիության անորոշություններ են առաջանում, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի դիմաց փոխհատուցումը դադարում է լինել հավանական, ճանաչվում է որպես ծախս, այլ ոչ թե պայմանագրի հասույթի գումարի ճշգրտում:
29. Կազմակերպությունը, սովորաբար, ի վիճակի է արժանահավատ գնահատումներ կատարել պայմանագիրը կնքելուց հետո, որը սահմանում է՝
- ա) կառուցվող ակտիվի վերաբերյալ պայմանագրի յուրաքանչյուր կողմի՝ անվերապահ կատարում ապահովող իրավունքները.
  - բ) փոխանակման ենթակա հատուցումները.
  - գ) վճարումների եղանակներն ու պայմանները:

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

30. Պայմանագրի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանը կարող է որոշվել տարբեր եղանակներով: Կազմակերպությունը կիրառում է այն մեթոդը, որով հնարավոր է արժանահավատորեն չափել կատարված աշխատանքները: Պայմանագրի բնույթից կախված՝ այդ մեթոդները կարող են ներառել՝
- ա) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված աշխատանքների համար կրած ծախսումների և պայմանագրի գնահատված ընդհանուր ծախսումների միջև հարաբերակցությունը.
  - բ) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը, կամ
  - գ) պայմանագրի աշխատանքների ֆիզիկական ավարտվածության աստիճանը:

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

31. Երբ ավարտվածության աստիճանը որոշվում է տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված պայմանագրի ծախսումների հիման վրա, տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումների մեջ ներառվում են միայն պայմանագրի այն ծախսումները, որոնք արտացոլում են կատարված աշխատանքները: Պայմանագրի ծախսումների մեջ չներառվող ծախսումների օրինակներ են՝
- ա) պայմանագրի ծախսումներ, որոնք վերաբերում են պայմանագրի ապագա աշխատանքներին, օրինակ՝ այն նյութերի արժեքը, որոնք տեղափոխվել են կառուցման տեղամաս, կամ առանձնացվել են հետագա օգտագործման համար, բայց դեռևս չեն օգտագործվել պայմանագրի աշխատանքների կատարման ընթացքում, բացի այն դեպքերից, երբ նյութերը պատրաստվել են հատուկ պայմանագրի կատարման նպատակով.
  - բ) կանխավճարներ ենթակապալառուներին կատարվելիք ենթակապալային աշխատանքների համար:

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

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

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

33. Պայմանագրի կատարման սկզբնական փուլերում պայմանագրի արդյունքները հաճախ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել: Այնուամենայնիվ, կարող է հավանական լինել, որ կազմակերպությունը կփոխհատուցի պայմանագրի կրած ծախսումները: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթը ճանաչվում է միայն կրած ծախսումների չափով, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն: Քանի որ պայմանագրի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, շահույթ չի ճանաչվում: Այնուամենայնիվ, թեև պայմանագրի արդյունքները չեն կարող արժանահավատորեն գնահատվել, կարող է հավանական լինել, որ պայմանագրի ընդհանուր ծախսումները կգերազանցեն պայմանագրի ընդհանուր հասույթները: Այդպիսի դեպքերում պայմանագրի ընդհանուր ծախսումների ակնկալվող ցանկացած գերազանցումը պայմանագրի ընդհանուր հասույթի նկատմամբ ճանաչվում է որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:

34. Պայմանագրի ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը հավանական չէ, ճանաչվում են որպես ծախս անմիջապես: Հանգամանքների օրինակները, որոնց դեպքում ծախսումների փոխհատուցումը կարող է հավանական չլինել, և որոնց դեպքում պայմանագրի ծախսումները անմիջապես կարող են ճանաչվել որպես ծախս, ներառում են այն պայմանագրերը՝
- ա) որոնք ոչ ամբողջությամբ են սպահովում անվերապահ կատարում, այսինքն՝ դրանց իրավական հիմնավորվածությունը խիստ հարցական է,
  - բ) որոնց ավարտը կախված է դատավարության սպասվող ելքից կամ օրենսդրությունից,
  - գ) որոնք վերաբերում են այն գույքին, որը հավանաբար կբռնագրավվի կամ հարկադրաբար կօտարվի,
  - դ) որոնց դեպքում պատվիրատուն ի վիճակի չէ կատարել իր պարտականությունները, կամ
  - ե) որոնց դեպքում կապալառուն ի վիճակի չէ ավարտի հասցնել պայմանագրի աշխատանքները կամ այլ կերպ կատարել պայմանագրով ստանձնած իր պարտականությունները:
35. Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին պայմանագրի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլև գոյություն չունեն, կառուցման պայմանագրի հասույթն ու ծախսերը պետք է ճանաչվեն 22-րդ պարագրաֆի, այլ ոչ թե 32-րդ պարագրաֆի համաձայն:

### Ակնկալվող վնասների ճանաչում

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

### Փոփոխությունների գնահատումներում

38. Ավարտվածության տոկոսի մեթոդը կիրառվում է կուտակային հիմունքով՝ յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանում պայմանագրի հասույթի և ծախսումների ընթացիկ գնահատումների նկատմամբ: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթի կամ ծախսումների գնահատումների փոփոխությունների հետևանքները կամ պայմանագրի արդյունքների գնահատումների փոփոխությունների հետևանքները հաշվառվում են որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում (տե՛ս ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտը): Փոփոխված գնահատումներն օգտագործվում են փոփոխությունների կատարման ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում ճանաչված հասույթի և ծախսերի գումարները որոշելիս, ինչպես նաև հետագա ժամանակաշրջաններում:

### Բացահայտում

39. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ժամանակաշրջանում որպես հասույթ ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը.
  - բ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ժամանակաշրջանում ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը որոշելիս.
  - գ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ընթացքի մեջ գտնվող պայմանագրերի ավարտվածության աստիճանը որոշելիս:
40. Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացքի մեջ գտնվող պայմանագրերի համար պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) մինչև տվյալ ամսաթիվը կրած ծախսումների և ճանաչված շահույթների (համաձայն ճանաչված վնասները) ընդհանուր գումարը.
  - բ) ստացված կանխավճարների գումարը.
  - գ) պահումների գումարը:
41. Պահումներն այն միջանկյալ հաշիվների գումարներն են, որոնք չեն վճարվում մինչև պայմանագրում նշված պայմանների բավարարումը կամ մինչև թերությունների վերացումը: Միջանկյալ հաշիվները գումարներ են, որոնք ներկայացվել են կատարված պայմանագրային աշխատանքների դիմաց՝ անկախ այն բանից, թե դրանք պատվիրատուի կողմից վճարվել են, թե՛ ոչ: Կանխավճարները գումարներ են, որոնք ստացել է կապալառուն մինչև համապատասխան աշխատանքի կատարումը:

**42. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի՝**

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

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

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

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

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

**45. Կազմակերպությունը բացահայտում է ցանկացած պայմանական պարտավորություն և պայմանական ակտիվ՝ համաձայն ՀՀՍՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի: Պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները կարող են առաջանալ այնպիսի հոդվածներից, ինչպիսիք են երաշխիքային վերանորոգման ծախսումները, վնասապահանջները, տուգանքները կամ հնարավոր վնասները:**

**Ուժի մեջ մտնելը**

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

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 12 «Շահութահարկեր»

**Նպատակը**

Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման հիմնական հարցն այն է, թե ինչպես հաշվառել ստորև նշվածների ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները՝

- (ա) կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված ակտիվների (պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցման (մարման).
- (բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործարքների և այլ իրադարձությունների:

Ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ հաշվետու կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Եթե հավանական է, որ այդ հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը կհանգեցնի ավելի մեծ (փոքր) ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ, ապա սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն (հետաձգված հարկային ակտիվ)՝ որոշակի սահմանափակ բացառություններով:

Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գործարքների և այլ իրադարձությունների հարկային հետևանքները հաշվառի այն նույն եղանակով, որով նա հաշվառում է հենց այդ գործարքները և այլ իրադարձություններ: Այսպիսով, շահույթում կամ վնասում ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները նույնպես ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Շահույթից կամ վնասից դուրս (կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները ևս ճանաչվում են շահույթից կամ վնասից դուրս (կամ այլ

համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կա՛մ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում համապատասխանաբար): Նմանապես, բիզնեսների (ձեռնարկատիրական գործունեության) միավորման ժամանակ առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումը ազդում է այդ միավորումից առաջացող գուղվիլի կամ գեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից ճանաչված օգուտի գումարի վրա:

Սույն Ստանդարտը նաև անդրադառնում է չօգտագործված հարկային վնասներից կամ չօգտագործված հարկային գեղչերից առաջացած հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչմանը, ֆինանսական հաշվետվություններում շահութահարկերի ներկայացմանը և շահութահարկերին վերաբերող տեղեկատվության բացահայտմանը:

## Գործողության ոլորտը

1. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի շահութահարկերը հաշվառելիս:**
2. Սույն ստանդարտի նպատակով շահութահարկերը ներառում են բոլոր ազգային և արտերկրյա հարկերը, որոնց հիմքում ընկած է հարկվող շահույթը: Շահութահարկերը ներառում են նաև այնպիսի հարկեր, ինչպիսիք են, օրինակ, աղբյուրի մոտ պահվող (գանձվող) հարկերը, որոնք ենթակա են վճարման դուստր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից՝ հաշվետու կազմակերպությանը կատարվող բաշխումների գծով:
3. [Հանված է]
4. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում պետական շնորհների (տես՝ «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ՀՀՍՍ 20-ը) կամ ներդրումային հարկային գեղչերի հաշվառման մեթոդներին: Սակայն, սույն ստանդարտն անդրադառնում է այն ժամանակավոր տարբերությունների հաշվառմանը, որոնք կարող են առաջանալ այդպիսի շնորհների կամ ներդրումային հարկային գեղչերի հետևանքով:

## Սահմանումներ

5. **Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով՝**  
**Հաշվապահական շահույթը** ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասն է՝ մինչև հարկի գծով ծախսը հանելը:  
**Հարկվող շահույթը (հարկային վնասը)** հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կանոններին համապատասխան տվյալ ժամանակաշրջանի համար որոշված շահույթը (վնասն) է, որից վճարվում են (որի նկատմամբ փոխհատուցվում են) շահութահարկերը:  
**Հարկի գծով ծախսը (հարկի գծով եկամուտը)**՝ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի հաշվարկում ներառված համախառն գումարն է՝ ընթացիկ հարկի և հետաձգված հարկի գծով:  
**Ընթացիկ հարկը** ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկերի գումարն է:  
**Հետաձգված հարկային պարտավորությունները** ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա շահութահարկերի գումարներն են՝ կապված հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ:  
**Հետաձգված հարկային ակտիվները** ապագա ժամանակաշրջաններում փոխհատուցման ենթակա շահութահարկերի գումարներն են՝ կապված՝
  - (ա) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ.
  - (բ) չօգտագործված հարկային վնասը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ.
  - (գ) չօգտագործված հարկային գեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ:**Ժամանակավոր տարբերությունները** ակտիվի կամ պարտավորության ֆինանսական կարգավիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են: Ժամանակավոր տարբերությունները կարող են լինել կամ՝
  - (ա) **հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ**՝ ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների (երբ փոխհատուցվում կամ մարվում են այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքները) հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են հարկվող գումարների առաջացման. կամ
  - (բ) **նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ**՝ ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների (երբ փոխհատուցվում կամ մարվում են այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքները) հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են նվազեցվող գումարների առաջացման:

**Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան այդ ակտիվին կամ պարտավորությանը հարկային նպատակներով վերագրվող գումարն է:**

6. Հարկի գծով ծախսը (հարկի գծով եկամուտը) բաղկացած է ընթացիկ հարկի գծով ծախսից (ընթացիկ հարկի գծով եկամտից) և հետսաձգված հարկի գծով ծախսից (հետսաձգված հարկի գծով եկամտից):

**Չարկային բազա**

7. Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակով նվազեցվելու է ցանկացած հարկվող տնտեսական օգուտներից, որոնք ստանալու է կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս: Եթե այդ տնտեսական օգուտները հարկվող չեն լինելու, ապա ակտիվի հարկային բազան հավասար է իր հաշվեկշռային արժեքին:

**Օրինակներ.**

1. Մեքենայի սկզբնական արժեքը 100 միավոր է: Հարկային նպատակով 30 միավոր մշակման արդեն իսկ նվազեցվել է ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում, իսկ մնացած արժեքը նվազեցվելու է ապագա ժամանակաշրջաններում՝ կա՛ն որպես մշակման արժեք, կա՛ն օտարման ժամանակ նվազեցվելու միջոցով: Մեքենայի օգտագործումից ստեղծվող հասույթը հարկվող է, մեքենայի օտարումից առաջացած շահույթը կլինի հարկվող, իսկ օտարումից վնասը կլինի հարկային նպատակով նվազեցվող: *Մեքենայի հարկային բազան 70 միավոր է:*
2. Ստացվելիք տոկոսների հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Համապատասխան տոկոսային հասույթը հարկվելու է դրամարկղային մեթոդով: *Ստացվելիք տոկոսների հարկային բազան զրո է:*
3. Առևտրական դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Դրա հետ կապված հասույթը արդեն իսկ ներառվել է հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ: *Առևտրական դեբիտորական պարտքի հարկային բազան 100 միավոր է:*
4. Դուստր կազմակերպությունից ստացվելիք շահաբաժինների հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Շահաբաժինները հարկման ենթակա չեն: *Ըստ էության, ակտիվի ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը ենթակա է նվազեցման տնտեսական օգուտներից: Հետևաբար, շահաբաժինների հարկային բազան 100 միավոր է\*:*
5. Տրամադրված փոխառության հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Փոխառության մարումը չի ունենալու ոչ մի հարկային հետևանք: *Փոխառության հարկային բազան 100 միավոր է:*

\*Վերլուծության կիրառված մեթոդի շրջանակներում հարկվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Վերլուծության այլընտրանքային մեթոդը նախատեսում է, որ ստացվելիք հաշվեկշռված շահաբաժիններն ունեն գրո հարկային բազա, և ստացվող հարկվող ժամանակավոր տարբերության վրա կիրառվում է հարկի զրո դրույք: Վերլուծության երկու մեթոդներով էլ հետսաձգված հարկային պարտավորություն չի առաջանում:

8. Պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած ցանկացած գումար, որը, կապված այդ պարտավորության հետ, հետագա ժամանակաշրջաններում հարկային նպատակներով նվազեցվելու է: Կանխավճարի ձևով ստացված հասույթի դեպքում առաջացող պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած հասույթի ցանկացած գումար, որը ապագա ժամանակաշրջաններում հարկման ենթակա չի լինելու:

**Օրինակներ.**

1. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեկշռված ծախսերը 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսը հարկային նպատակներով նվազեցվելու է դրամարկղային մեթոդով: *Հաշվեկշռված ծախսերի հարկային բազան զրո է:*
2. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են կանխավճարի ձևով ստացված տոկոսային հասույթը, որի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Համապատասխան տոկոսային հասույթը հարկվել է դրամարկղային մեթոդով: *Կանխավճարի ձևով ստացված տոկոսների հարկային բազան զրո է:*
3. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեկշռված ծախսեր 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսն արդեն նվազեցվել է հարկային նպատակներով:

*Հաշվեգրված ծախսերի հարկային բազան 100 միավոր է:*

4. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեգրված տույժեր և տուգանքներ՝ 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Տույժերը և տուգանքները հարկային նպատակներով չեն նվազեցվում: *Հաշվեգրված տույժերի և տուգանքների հարկային բազան 100 միավոր է\*:*

5. Վճարվելիք փոխառության հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Փոխառության մարումը չի ունենալու հարկային հետևանքներ: *Փոխառության հարկային բազան 100 միավոր է:*

Վերլուծության կիրառված մեթոդի շրջանակներում նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Վերլուծության այլընտրանքային մեթոդը նախատեսում է, որ վճարման ենթակա հաշվարկված տույժերն ու տուգանքները ունեն գրո հարկային բազա, և ստացվող՝ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության (որը հավասար է 100-ի) վրա կիրառվում է հարկի գրո դրույք: Վերլուծությունների երկու մեթոդներով էլ հետաձգված հարկային ակտիվ չի առաջանում:

9. Որոշ հոդվածներ ունեն հարկային բազա, սակայն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ չեն ճանաչվում որպես ակտիվներ և պարտավորություններ: Օրինակ՝ հաշվապահական շահույթը որոշելիս հետազոտության ծախսումները ճանաչվում են ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, սակայն հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս դրանց նվազեցումը կարող է հետաձգվել ավելի ուշ ժամանակաշրջան: Հետազոտության ծախսումների հարկային բազայի (ինչն իրենից ներկայացնում է գումար, որի չափով հարկային մարմինները ավելի ուշ կթույլատրեն նվազեցում կատարել) և դրանց հաշվեկշռային արժեքի (որը հավասար է գրոյի) միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն և առաջացնում հետաձգված հարկային ակտիվ:
10. Այն դեպքերում, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան որոշակիորեն ակնհայտ չէ՝ օգտակար է դիտարկել սույն ստանդարտի հիմքում ընկած հիմնական սկզբունքը, այն է՝ կազմակերպությունը պետք է, որոշակի սակավաթիվ բացառություններով, ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն (ակտիվ) բոլոր այն դեպքերում, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը կհանգեցնի ավելի մեծ (փոքր) ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ: 52-րդ պարագրաֆից հետո շարադրված Գ օրինակում նկարագրված են հանգամանքներ, որոնք կարող են օգտակար լինել այդ հիմնական սկզբունքը դիտարկելիս, օրինակ, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան կախված է փոխհատուցման կամ մարման ակնկալվող եղանակից:
11. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ժամանակավոր տարբերությունները որոշվում են՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները համեմատելով համապատասխան հարկային բազայի հետ: Այն իրավակարգերում, որտեղ կիրառվում (լրացվում) է համախմբված հարկային հաշվարկ, հարկային բազան որոշվում է հիմնվելով դրա վրա: Այլ իրավակարգերում հարկային բազան որոշվում է՝ հիմք ընդունելով տվյալ խմբի մեջ մտնող յուրաքանչյուր կազմակերպության հարկային հաշվարկները:

## **Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ընթացիկ հարկային ակտիվների ճանաչումը**

12. **Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկերը, դրանց չվճարված մասի չափով, պետք է ճանաչվեն որպես պարտավորություն: Եթե ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար արդեն վճարված գումարը գերազանցում է այդ ժամանակաշրջանների համար վճարման ենթակա գումարը, ապա գերազանցող մասը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:**
13. **Այն հարկային վնասի հետ կապված օգուտը, որը կարելի է տեղափոխել հետ՝ նախորդ ժամանակաշրջանի ընթացիկ հարկը փոխհատուցելու նպատակով, պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:**
14. Երբ հարկային վնասն օգտագործվում է նախորդ ժամանակաշրջանի ընթացիկ հարկը փոխհատուցելու համար, կազմակերպությունը ճանաչում է այդ գումարը որպես ակտիվ այն ժամանակաշրջանում, երբ առաջացել է հարկային վնասը, քանի որ հավանական է, որ այդ օգուտը կհոսի կազմակերպություն, և այդ օգուտը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

**Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ**

15. Հետաձգված հարկային պարտավորություն պետք է ճանաչվի բոլոր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների համար, բացառությամբ այն հետաձգված հարկային պարտավորությունների, որոնք առաջանում են՝

(ա) գուղվի սկզբնական ճանաչումից. կամ

(բ) ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումից այնպիսի գործարքում, որը՝

(i) բիզնեսների միավորում չէ. և

(ii) գործարքի պահին չի ազդում ո՛չ հաշվապահական շահույթի, ո՛չ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Այնուամենայնիվ, այն հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների համար, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային պարտավորություն պետք է ճանաչվի 39-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

16. Ակտիվի ճանաչումից բխում է, որ դրա հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվելու է տնտեսական օգուտների տեսքով, որոնք հոսելու են կազմակերպություն ապագա ժամանակաշրջաններում: Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է իր հարկային բազան, ապա հարկվող տնտեսական օգուտների գումարը կգերազանցի այն գումարը, որը կթույլատրվի նվազեցնել հարկային նպատակներով: Այդ տարբերությունը հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է, իսկ ապագա ժամանակաշրջաններում առաջացող շահութահարկը վճարելու պարտականությունը՝ հետաձգված հարկային պարտավորություն: Կազմակերպության կողմից ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցմանը զուգընթաց, հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կհակադարձվի, և կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ: Սա հավանական է դարձնում այն, որ տնտեսական օգուտները հարկային վճարումների տեսքով կարտահոսեն կազմակերպությունից: Այսպիսով, սույն ստանդարտը պահանջում է բոլոր հետաձգված հարկային պարտավորությունների ճանաչումը, բացառությամբ 15-րդ և 39-րդ պարագրաֆներում նկարագրված որոշակի հանգամանքների:

**Օրինակ.**

150 միավոր սկզբնական արժեք ունեցող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Հարկային նպատակներով կուտակված ամորտիզացիան 90 միավոր է, իսկ հարկի դրույքը՝ 25 տոկոս:

*Ակտիվի հարկային բազան 60 միավոր է (150 միավոր սկզբնական արժեքից հանած 90 միավոր կուտակված հարկային ամորտիզացիան): 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելու համար կազմակերպությունը պետք է վաստակի 100 միավոր հարկվող եկամուտ, սակայն կկարողանա նվազեցնել միայն 60 միավոր հարկային ամորտիզացիա: Հետևաբար, կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս կվճարի 10 միավոր (40 միավորի 25 տոկոսը) շահութահարկ: 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքի և 60 միավոր հարկային բազայի միջև տարբերությունը՝ 40 միավորը, հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է 10 միավոր (40 միավորի 25 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն, որն իրենից ներկայացնում է շահութահարկ, որը նա վճարելու է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս:*

17. Որոշ ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ եկամուտը կամ ծախսը հաշվապահական շահույթում ներառվում է մեկ ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթում՝ այլ ժամանակաշրջանում: Այդպիսի ժամանակավոր տարբերությունները հաճախ անվանվում են ժամանակային: Ստորև բերվում են այդ տեսակի ժամանակավոր տարբերությունների օրինակներ, որոնք հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ են և, հետևաբար, հանգեցնում են հետաձգված հարկային պարտավորությունների.

(ա) տոկոսային հասույթը ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ ժամանակային համամասնության հիմունքով, սակայն որոշ իրավակարգերում կարող է հարկվող շահույթի մեջ ներառվել դրամական միջոցի ստացման ժամանակ: Այդպիսի հասույթի գծով ֆինանսական հաշվետվությունում ճանաչված դեբիտորական պարտքի հարկային բազան հավասար է գրոյի, քանի որ մինչև դրամական միջոցի ստանալը հասույթը չի ազդում հարկվող շահույթի վրա.

(բ) հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) որոշման համար կիրառվող ամորտիզացիան կարող է տարբերվել հաշվապահական շահույթի որոշման ժամանակ կիրառվողից: Ժամանակավոր տարբերությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի տարբերությունն է,

որը ակտիվի սկզբնական արժեքն է՝ հանած այդ ակտիվի հետ կապված բոլոր նվազեցումները, որոնք հարկային նպատակով թույլատրված են ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս: Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է առաջանում և հանգեցնում հետաձգված հարկային պարտավորության այն դեպքում, երբ հարկային ամորտիզացիան արագացված է (եթե հարկային ամորտիզացիան ավելի դանդաղ է, քան հաշվապահականը, ապա առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն և հանգեցնում հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման):

(գ) հաշվապահական շահույթը որոշելիս մշակման ծախսումները կարող են կապիտալացվել և ամորտիզացվել ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս դրանք կարող են նվազեցվել դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Այդպիսի մշակման ծախսումների հարկային բազան գրո է, քանի որ դրանք արդեն իսկ նվազեցվել են հարկվող շահույթից: Ժամանակավոր տարբերությունը մշակման ծախսումների հաշվեկշռային արժեքի և հարկային բազայի (որը հավասար է գրոյի) միջև տարբերությունն է:

18. Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են նաև, երբ՝

(ա) բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ճանաչվում են դրանց իրական արժեքով՝ *«Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան, սակայն հարկային նպատակների համար դրանց գծով համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (տե՛ս պարագրաֆ 19):

(բ) ակտիվները վերագնահատվում են, իսկ հարկային նպատակների համար համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (տե՛ս պարագրաֆ 20):

(գ) բիզնեսների միավորումից առաջանում է գուղվիլ (տե՛ս պարագրաֆ 21):

(դ) սկզբնական ճանաչման ժամանակ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան տարբերվում է դրա սկզբնական հաշվեկշռային արժեքից, օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը օգուտներ է ստանում ակտիվներին վերաբերող չհարկվող պետական շնորհներից (տե՛ս պարագրաֆներ 22 և 33): կամ

(ե) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (տե՛ս պարագրաֆներ 38-45):

### **Բիզնեսների (ձեռնարկատիրական գործունեության) միավորումներ**

19. Որոշ սահմանափակ բացառություններով, բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած որոշելի պարտավորությունները ճանաչվում են իրենց ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով: Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են այն դեպքում, երբ բիզնեսների միավորումը որոշելի ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների հարկային բազաների վրա չի ազդում, կամ ազդում է այլ ձևով: Օրինակ՝ երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում է մինչև դրա իրական արժեքը, իսկ ակտիվի հարկային բազան մնում է նախորդ սեփականատիրոջ համար ինքնարժեքի մակարդակին, ապա առաջանում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային պարտավորության: Արդյունքում ստացված հետաձգված հարկային պարտավորությունը ազդում է գուղվիլի վրա (տե՛ս պարագրաֆ 66):

### **Իրական արժեքով հաշվառվող ակտիվներ**

20. ՖՀՄՍ-երը թույլ են տալիս կամ պահանջում են, որ որոշ ակտիվներ հաշվառվեն իրական արժեքով կամ վերագնահատվեն (տե՛ս, օրինակ, ՀՀՄՍ 16 *«Հիմնական միջոցներ»*, ՀՀՄՍ 38 *«Ոչ նյութական ակտիվներ»*, ՀՀՄՍ 39 *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»* և ՀՀՄՍ 40 *«Ներդրումային գույք»*): Որոշ իրավակարգերում ակտիվի վերագնահատումը կամ իրական արժեքով այլ վերաչափումը ազդում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա: Արդյունքում ակտիվի հարկային բազան ճշգրտվում է, և ժամանակավոր տարբերություն չի առաջանում: Այլ իրավակարգերում ակտիվի վերագնահատումը կամ վերաչափումը չի ազդում վերագնահատման կամ վերաչափման ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի վրա, և, հետևաբար, ակտիվի հարկային բազան չի ճշգրտվում: Այնուամենայնիվ, հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցումը հանգեցնելու է հարկվող տնտեսական օգուտների ներհոսքի, իսկ այն գումարը, որը հարկային նպատակներով նվազեցվելու է, տարբերվելու է նշված տնտեսական օգուտների գումարից: Վերագնահատված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև տարբերությունը ժամանակավոր տարբերություն է և առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ կամ պարտավորություն: Դա ճիշտ է նույնիսկ, երբ՝

(ա) կազմակերպությունը մտադիր չէ օտարել այդ ակտիվը: Այսպիսի դեպքերում վերագնահատված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կփոխհատուցվի դրա օգտագործման միջոցով, որը



կառաջացնի ապագա ժամանակաշրջանների համար հարկային նպատակներով թույլատրվող ամորտիզացիան գերազանցող հարկվող եկամուտ. կամ

- (բ) կապիտալ ակտիվների օտարումից շահույթի գծով հարկերը հետաձգվում են, եթե ակտիվի օտարումից ստացված մուտքերը ներդրվում են նմանատիպ ակտիվներում: Այսպիսի դեպքերում հարկն ի վերջո վճարվելու է այդ նմանատիպ ակտիվները վաճառելիս կամ օգտագործելիս:

## Գուղվիլ

21. Բիզնեսների միավորման ժամանակ առաջացող գուղվիլը չափվում է որպես ստորև (ա) կետում նշվածի գերազանցումը (բ) կետում նշվածի նկատմամբ՝

(ա) ստորև նշվածների ամբողջությունը՝

(i) փոխանցված հատուցում, որը չափվում է ըստ ՖՅՍՍ 3-ի, որը սովորաբար պահանջում է ձեռքբերման օրվա դրությամբ իրական արժեքի կիրառում.

(ii) ձեռք բերված կազմակերպությունում ՖՅՍՍ 3-ին համապատասխան ճանաչված չվերահսկող բաժնեմասի գումարը. և

(iii) փուլերով ձեռք բերված բիզնեսների միավորման դեպքում, ձեռք բերվողում ձեռք բերողի նախապես ունեցած բաժնային մասնակցության ձեռքբերման օրվա իրական արժեքը.

(բ) ձեռքբերման օրվա դրությամբ որոշելի ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների գուտ գումարը՝ չափված ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան:

Ավելին՝ նման իրավակարգերում գուղվիլի արժեքը հաճախ չի նվազեցվում, երբ դուստր կազմակերպությունն օտարում է իր համապատասխան բիզնեսը: Նման իրավակարգերում գուղվիլի հարկային բազան գրո է: Գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի և իր գրոյական հարկային բազայի միջև տարբերությունն իրենից ներկայացնում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտն արգելում է արդյունքում ստացվող հետաձգված հարկային պարտավորության ճանաչումը, քանի որ գուղվիլը չափվում է որպես մնացորդ, իսկ հետաձգված հարկային պարտավորության ճանաչումը կավելացնեք գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը:

21Ա. Գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացած և այդ իսկ պատճառով չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության հետագա նվազումները նույնպես համարվում են որպես գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացող և, հետևաբար, չեն ճանաչվում ըստ 15(ա) պարագրաֆի: Օրինակ՝ եթե բիզնեսների միավորումում կազմակերպությունը ճանաչում է 100 ԱՄ-ի գուղվիլ, որի հարկային բազան հավասար է գրոյի, ապա 15(ա) պարագրաֆը կազմակերպությանն արգելում է ճանաչել առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Եթե կազմակերպությունը հետագայում այդ գուղվիլի համար ճանաչի 20 ԱՄ-ին հավասար արժեքումից կորուստ, ապա գուղվիլին վերաբերող հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կնվազի 100 ԱՄ-ից 80 ԱՄ-ի, որի արդյունքում նվազում է չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության արժեքը: Չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության արժեքի նվազումը նույնպես համարվում է որպես գուղվիլի սկզբնական ճանաչմանը վերաբերող, և, հետևաբար, դրա ճանաչումը 15(ա) պարագրաֆով արգելվում է:

21Բ. Այնուամենայնիվ, գուղվիլին վերաբերող հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով հետաձգված հարկային պարտավորությունները ճանաչվում են այն չափով, որքանով դրանք չեն առաջացել գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից: Օրինակ՝ եթե բիզնեսների միավորումում կազմակերպությունը ճանաչում է 100 ԱՄ-ին հավասար գուղվիլ, որը հարկային նպատակների համար ենթակա է նվազեցման տարեկան 20 տոկոս դրույքով՝ սկսած ձեռքբերման տարվանից, ապա սկզբնական ճանաչման ժամանակ գուղվիլի հարկային բազան հավասար կլինի 100 ԱՄ-ի, իսկ ձեռքբերման տարվա վերջում՝ 80 ԱՄ-ի: Եթե ձեռքբերման տարվա վերջում գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը մնա անփոփոխ, այսինքն՝ 100 ԱՄ, ապա տարվա վերջում կառաջանա 20 ԱՄ հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Քանի որ այդ հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը չի վերաբերում գուղվիլի սկզբնական ճանաչմանը, առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը ճանաչվում է:

## Ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը

22. Ժամանակավոր տարբերություն կարող է առաջանալ ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին, օրինակ՝ եթե ակտիվի սկզբնական արժեքն ամբողջությամբ կամ մասամբ չի նվազեցվելու հարկային նպատակների համար: Այսպիսի ժամանակավոր տարբերության հաշվառման մեթոդը կախված է այն գործարքի բնույթից, որը հանգեցրել է ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչմանը.

(ա) բիզնեսների միավորման դեպքում կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային պարտավորություն կամ ակտիվ, և դա ազդեցություն է թողնում գուղվիլի կամ զեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից ճանաչված օգուտի գումարի վրա (տե՛ս պարագրաֆ 19).

- (բ) եթե գործարքն ազդում է կան հաշվապահական, կան հարկվող շահույթի վրա, ապա կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը, իսկ արդյունքում առաջացող հետաձգված հարկի գծով ծախսը կամ եկամուտը ճանաչում է շահույթում կամ վնասում (տե՛ս պարագրաֆ 59)։
- (գ) եթե գործարքը բիզնեսների միավորում չէ և չի ազդում ո՛չ հաշվապահական, և ո՛չ էլ հարկվող շահույթի վրա, ապա կազմակերպությունը, եթե չլինեին 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված բացառությունները, կճանաչեր առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը և այդ նույն գումարի չափով կճշգրտեր ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Այդպիսի ճշգրտումները ֆինանսական հաշվետվությունները կդարձնեին ավելի քիչ թափանցիկ: Հետևաբար, սույն ստանդարտը կազմակերպությանը թույլ չի տալիս ճանաչել առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները՝ ո՛չ սկզբնական ճանաչման ժամանակ, և ո՛չ էլ հետագայում (տե՛ս ստորև բերված օրինակը): Ավելին՝ կազմակերպությունը, ակտիվն ամորտիզացնելիս, չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի հետագա փոփոխությունները ևս չի ճանաչում:

**22-րդ պարագրաֆի (գ) կետը պարզաբանող օրինակ.**

Կազմակերպությունը մտադիր է 1000 միավոր սկզբնական արժեք ունեցող ակտիվն օգտագործել դրա ամբողջ օգտակար ծառայության ընթացքում, որը կազմում է հինգ տարի, այնուհետև օտարել այն՝ գրո մնացորդային արժեքով: Հարկի դրույքը 40 տոկոս է: Հարկային նպատակներով ակտիվի ամորտիզացիան չի նվազեցվում: Օտարումից առաջացող շահույթը չի հարկվելու, իսկ վնասը չի նվազեցվելու:

*Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս կազմակերպությունը վաստակում է 1000 միավոր հարկվող եկամուտ և վճարում է 400 միավոր հարկ: Կազմակերպությունը չի ճանաչում առաջացող 400 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորությունը, քանի որ այն առաջացել է ակտիվի սկզբնական ճանաչումից:*

*Հաջորդ տարի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 800 միավոր է: 800 միավոր հարկվող եկամուտ վաստակելիս կազմակերպությունը կվճարի 320 միավոր հարկ: Կազմակերպությունը չի ճանաչում 320 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորությունը, քանի որ այն առաջացել է ակտիվի սկզբնական ճանաչումից:*

- 23. «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՄ 32-ի համաձայն՝ բաղադրյալ ֆինանսական գործիք (օրինակ՝ փոխարկելի պարտատու) թողարկողը դասակարգում է գործիքի պարտավորության բաղադրիչը որպես պարտավորություն, իսկ սեփական կապիտալի բաղադրիչը՝ որպես սեփական կապիտալ: Որոշ իրավակարգերում սկզբնական ճանաչման պահին պարտավորության բաղադրիչի հարկային բազան հավասար է պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների սկզբնական հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարին: Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը առաջանում է սեփական կապիտալի բաղադրիչի՝ պարտավորության բաղադրիչից առանձին սկզբնական ճանաչման հետևանքով: Հետևաբար, 15(բ) պարագրաֆով նախատեսված բացառությունն այստեղ չի կիրառվում: Ուստի կազմակերպությունը ճանաչում է առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: 61Ա պարագրաֆին համապատասխան՝ հետաձգված հարկը ուղղակիորեն դեբետագրվում է սեփական կապիտալի բաղադրիչի հաշվեկշռային արժեքին: 58-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ հետաձգված հարկային պարտավորության հետագա փոփոխությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ որպես հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ):

**Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ**

- 24. Հետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով այն չափով, որքանով հավանական է հարկվող շահույթի ստացում, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, բացառությամբ այն հետաձգված հարկային ակտիվների, որոնք առաջանում են ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումից այնպիսի գործարքի ներքո, որը՝
  - (ա) բիզնեսների միավորում չէ.
  - (բ) այդ գործարքի պահին չի ազդում ո՛չ հաշվապահական շահույթի, ո՛չ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Այնուամենայնիվ, այն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի 44-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

- 25. Պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ դրա հաշվեկշռային արժեքը հետագա ժամանակաշրջաններում մարվելու է կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ պարունակող

միջոցների արտահոսքի եղանակով: Երբ այդ միջոցներն արտահոսում են կազմակերպությունից, դրանց ամբողջ գումարը կամ մի մասը կարող է նվազեցվել պարտավորության ճանաչումից հետո ընկած ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս: Այդպիսի դեպքերում պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և իր հարկային բազայի միջև գոյություն ունի ժամանակավոր տարբերություն: Համապատասխանաբար, հետաձգված հարկային ակտիվ առաջանում է այն շահութահարկի գծով, որը փոխհատուցվելու է այն ապագա ժամանակաշրջաններում, երբ թույլատրվում է, որ պարտավորության այդ մասը նվազեցվի հարկվող շահույթը որոշելիս: Նմանապես, եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոքր է իր հարկային բազայից, տարբերությունն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ այն շահութահարկի գծով, որը փոխհատուցվելու է ապագա ժամանակաշրջաններում:

**Օրինակ.**

Կազմակերպությունը ճանաչում է 100 միավոր պարտավորություն՝ ապրանքի երաշխիքային հաշվեգրված ծախսերի գծով: Հարկային նպատակներով երաշխիքային ծախսերը չեն նվազեցվում, քանի դեռ կազմակերպությունը չի կատարել վճարումներ՝ ըստ պահանջների: Հարկի դրույքը 25 տոկոս է:

*Պարտավորության հարկային բազան զրո է (100 միավոր հաշվեկշռային արժեքից հանած այն գումարը, որը հարկային նպատակներով ապագա ժամանակաշրջաններում այդ պարտավորության գծով պետք է նվազեցվի): Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը մարելիս՝ կազմակերպությունը կկրճատի իր ապագա հարկվող շահույթը 100 միավորով և, հետևաբար, կկրճատի ապագա հարկային վճարումները 25 միավորով (100 միավորի 25 տոկոսը): 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքի և զրո հարկային բազայի միջև տարբերությունը 100 միավոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն է: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է 25 միավոր հետաձգված հարկային ակտիվ (100 միավորի 25 տոկոսը) այն պայմանով, որ հավանական է կազմակերպության կողմից ապագա ժամանակաշրջաններում բավարար հարկվող շահույթ վաստակելը՝ օգտվելու համար հարկային վճարումների կրճատումից:*

26. Ստորև բերվում են նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների օրինակներ, որոնք հանգեցնում են հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացման.
- (ա) հաշվապահական շահույթը որոշելիս թոշակային ծախսումները կարող են նվազեցվել աշխատողի կողմից ծառայությունը մատուցելիս, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս նվազեցվում են, երբ կազմակերպության կողմից հատկացումներ են կատարվում թոշակային հիմնադրամին, կամ երբ կազմակերպության կողմից վճարվում են թոշակները: Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և իր հարկային բազայի միջև գոյություն ունի ժամանակավոր տարբերություն: Պարտավորության հարկային բազան սովորաբար զրո է: Այդպիսի նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման, որովհետև տնտեսական օգուտները հարկվող շահույթից նվազեցումների տեսքով կհոսեն կազմակերպություն՝ թոշակային հատկացումները կատարելիս կամ թոշակները վճարելիս.
  - (բ) հետազոտության ծախսումները հաշվապահական շահույթը որոշելիս ճանաչվում են որպես ծախս իրենց առաջացման ժամանակաշրջանում, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս հաճախ դրանք կարող են նվազեցվել ավելի ուշ ժամանակաշրջանում: Հետազոտության ծախսումների հարկային բազայի, որը հավասար է հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերով ապագա ժամանակաշրջաններում որպես նվազեցում թույլատրվող գումարին, և զրո հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման.
  - (գ) որոշ սահմանափակ բացառություններով, կազմակերպությունը ճանաչում է բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած որոշելի պարտավորությունները դրանց ձեռքբերման օրվա իրական արժեքներով: Երբ ստանձնած պարտավորությունը ճանաչվում է ձեռքբերման ամսաթվին, սակայն համապատասխան ծախսումները հարկվող շահույթները որոշելիս կարող են նվազեցվել ավելի ուշ ժամանակաշրջանում, ապա առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի: Այդպիսի հետաձգված հարկային ակտիվ առաջանում է նաև այն դեպքում, երբ ձեռք բերված ակտիվի իրական արժեքն ավելի ցածր է, քան հարկային բազան: Երկու դեպքում էլ, առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվն ազդում է գուղվիլի վրա (տե՛ս պարագրաֆ 66).
  - (դ) որոշակի ակտիվներ կարող են հաշվառվել իրական արժեքով կամ վերագնահատվել՝ առանց հարկային նպատակներով համարժեք ճշգրտումներ կատարելու (տե՛ս պարագրաֆ 20): Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն կառաջանա, եթե ակտիվի հարկային բազան գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը:

27. Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների մարումը (վերացումը) ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս հանգեցնում է հանումների: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը հարկային վճարումների կրճատման տեսքով տնտեսական օգուտներ կստանա միայն այն դեպքում, եթե վաստակի բավարար հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են հաշվանցվել հանումները: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվները միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ կլինեն հարկվող շահույթներ, որոնց դիմաց կօգտագործվեն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները:
28. Հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց հնարավոր կլինի օգտագործել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, երբ առկա են բավարար չափով հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք վերաբերում են նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին, և որոնք ակնկալվում է մարել՝
- (ա) նույն ժամանակաշրջանում, երբ ակնկալվում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության մարումը. կամ
  - (բ) այն ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված հարկային ակտիվից առաջացող հարկային վնասը կարող է փոխանցվել նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջաններ:
- Այդպիսի հանգամանքներում հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը:
29. Երբ առկա չեն նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին վերաբերող բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այնքանով, որքանով՝
- (ա) հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին վերաբերող բավարար հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում մարվում (վերանում) է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը (կամ այն ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված հարկային ակտիվի մարումից առաջացող հարկային վնասը կարող է փոխանցվել նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջաններ): Կազմակերպության կողմից ապագա ժամանակաշրջաններում բավարար հարկվող շահույթ ունենալը գնահատելիս կազմակերպությունն անտեսում է այն հարկվող գումարները, որոնք կառաջանան նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից, որոնց ձևավորումը ակնկալվում է ապագա ժամանակաշրջաններում, որովհետև այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվն ինքն է հենց պահանջելու ապագա հարկվող շահույթ իր օգտագործման համար. կամ
  - (բ) կազմակերպությունն ունի հարկերի պլանավորման հնարավորություններ, որոնք համապատասխան ժամանակաշրջաններում ստեղծելու են հարկվող շահույթ:
30. Հարկերի պլանավորման հնարավորություններն այն միջոցառումներն են, որոնք կձեռնարկվեն կազմակերպության կողմից՝ որոշակի ժամանակաշրջանում հարկվող շահույթ ստեղծելու կամ ավելացնելու նպատակով՝ մինչև նախորդ ժամանակաշրջանից փոխանցված հարկային վնասի կամ հարկային զեղչի օգտագործման ժամկետի լրանալը: Օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում հարկվող շահույթը կարող է ստեղծվել կամ ավելացվել հետևյալ եղանակներով՝
- (ա) ընտրելով տոկոսային եկամտի հարկման երկու հիմունքներից մեկը՝ կա՛մ դրամարկղային հիմունքը, կա՛մ հաշվեգրման.
  - (բ) հարկվող շահույթից որոշակի նվազեցումներ կատարելու իրավունքը հետաձգելով.
  - (գ) վաճառելով այն ակտիվները, հնարավոր է՝ հետադարձ վարձակալությամբ, որոնք թանկացել են, սակայն որոնց հարկային բազան չի ճշգրտվել այդ արժեքի աճն արտացոլելու համար.
  - (դ) վաճառելով այն ակտիվը, որն առաջացնում է չհարկվող եկամուտ (օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում պետական պարտատոմսերը)՝ նպատակ ունենալով գնել մեկ այլ ներդրում, որը բերում է հարկվող եկամուտ:
- Երբ հարկերի պլանավորման շնորհիվ հարկվող շահույթը փոխանցվում է ավելի ուշ ժամանակաշրջանից դեպի ավելի վաղ ժամանակաշրջան, հարկային վնասի կամ հարկային զեղչի օգտագործումը մնում է կախված ապագա հարկվող շահույթի գոյությունից, որի աղբյուրը տարբեր պետք է լինի ապագայում առաջացող ժամանակավոր տարբերություններից:
31. Եթե կազմակերպությունը վերջին ժամանակաշրջաններում վնասներ է ունեցել, ապա նա պետք է առաջնորդվի 35-րդ և 36-րդ պարագրաֆներում բերված ուղեցույցներով:
32. [Հանված է]

## Գուղվիլ

- 32Ա. Եթե բիզնեսների միավորումում առաջացող գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է իր հարկային բազայից, այդ տարբերությունն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ: Գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի որպես այդ բիզնեսների միավորման հաշվապահական հաշվառման մաս այն չափով, որքանով հավանական է հարկվող շահույթի ստացումը, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը:

## Ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը

33. Ակտիվի սկզբնական ճանաչման ժամանակ հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման դեպքերից մեկն այն է, երբ ակտիվին վերաբերող չհարկվող պետական շնորհը հանվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը որոշելիս, բայց հարկային նպատակներով չի հանվում ակտիվի ամորտիզացվող գումարից (այլ կերպ ասած՝ իր հարկային բազայից). ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է իր հարկային բազայից, և դա առաջացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն: Պետական շնորհները կարող են նաև ներկայացվել որպես հետաձգված եկամուտ, որի դեպքում հետաձգված եկամտի և դրա զրոյական հարկային բազայի միջև եղած տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն: Ներկայացման ինչպիսի մեթոդ էլ որ կազմակերպությունը որդեգրի, այն չի ճանաչում առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը՝ 22-րդ պարագրաֆում շարադրված պատճառով:

## Չօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային զեղչեր

34. Առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցվող չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի գծով պետք է ճանաչվի հետաձգված հարկային ակտիվ այն չափով, որով հավանական է, որ կազմակերպությունը ապագայում կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են օգտագործվել այդ չօգտագործված հարկային վնասները և չօգտագործված հարկային զեղչերը:
35. Չօգտագործված հարկային վնասների և հարկային զեղչերի՝ առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցման հետևանքով առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման չափանիշները նույնն են, ինչ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման համար: Այնուամենայնիվ, չօգտագործված հարկային վնասների գոյությունը լուրջ վկայություն է այն բանի, որ ապագա հարկվող շահույթ կարող է և չլինել: Հետևաբար, երբ կազմակերպությունը վերջերս է կրել վնասներ, նա ճանաչում է չօգտագործված հարկային վնասներից կամ զեղչերից առաջացած հետաձգված հարկային ակտիվը միայն այն չափով, որով այդ կազմակերպությունը ունի բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, կամ առկա է համոզիչ այլ վկայություն, որ նա հետագայում կստանա բավարար հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործել չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը: Այս հանգամանքներում 82-րդ պարագրաֆը պահանջում է բացահայտել հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը, ինչպես նաև դրա ճանաչումը հիմնավորող փաստի բնույթը:
36. Հարկվող շահույթ ստանալու հավանականությունը գնահատելիս, որի դիմաց կարող են օգտագործվել կազմակերպության կողմից չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը, կազմակերպությունը հիմք է ընդունում հետևյալ չափանիշները.
- (ա) արդյոք կազմակերպությունն ունի բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք վերաբերում են նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին, որը կհանգեցնի հարկվող գումարների, որոնց դիմաց կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը մինչև դրանց օգտագործման ժամկետի լրանալը.
  - (բ) հավանական է արդյոք, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթներ մինչև չօգտագործված հարկային վնասների կամ չօգտագործված հարկային զեղչերի օգտագործման ժամկետի լրանալը.
  - (գ) արդյոք չօգտագործված հարկային վնասներն առաջանում են որոշակի պատճառներով, որոնց կրկնվելու հավանականությունը ցածր է.
  - (դ) արդյոք կազմակերպությունն ունի հարկերի պլանավորման հնարավորություններ (տես պարագրաֆ 30), որպեսզի ստեղծի հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, երբ կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը:

Այն չափով, որով հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են իրացվել չօգտագործված հարկային վնասները և չօգտագործված հարկային զեղչերը, հետաձգված հարկային ակտիվները չեն ճանաչվում:

## Չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների վերագնահատում

37. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունը վերագնահատում է չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվները: Կազմակերպությունը ճանաչում է նախկինում չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվներն այն չափով, որով հավանական է դարձել ապագա հարկվող շահույթների հաշվին հետաձգված հարկային ակտիվների փոխհատուցումը: Օրինակ՝ առևտրի պայմանների բարելավումը կարող է առավել հավանական դարձնել այն, որ կազմակերպությունն ի վիճակի կլինի առաջացնել բավարար հարկվող շահույթ ապագայում, որպեսզի հետաձգված հարկային ակտիվը բավարարի 24-րդ կամ 34-րդ պարագրաֆներում բերված ճանաչման չափանիշներին: Մեկ այլ օրինակ է այն, որ կազմակերպությունը վերագնահատում է հետաձգված հարկային ակտիվները բիզնեսների միավորման ամսաթվի դրությամբ կամ հետագայում (տե՛ս պարագրաֆներ 67 և 68):

## Ներդրումներ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում և մասնակցություններ համատեղ ձեռնարկումներում

38. Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը (այն է՝ մայր կազմակերպության կամ ներդրողի բաժնեմասը դուստր կազմակերպության, մասնաճյուղի, ասոցիացված կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվներում, ներառյալ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը) սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (որը հաճախ հավասար է ինքնարժեքին): Այսպիսի տարբերություններ կարող են առաջանալ մի շարք տարբեր հանգամանքներում, օրինակ՝

- (ա) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում չբաշխված շահույթի առկայություն.
- (բ) արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխության դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունը տեղակայված են տարբեր երկրներում.
- (գ) ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի նվազեցումը մինչև դրա փոխհատուցվող գումարը:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ժամանակավոր տարբերությունը կարող է տարբերվել մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած՝ այդ ներդրման հետ կապված ժամանակավոր տարբերություններից, եթե մայր կազմակերպությունն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունում ներդրումն արտացոլում է ինքնարժեքով կամ վերագնահատված արժեքով:

39. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն բոլոր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով՝ կապված դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ, բացառությամբ այն չափի, որով միաժամանակ բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները.**

- (ա) մայր կազմակերպությունը, ներդրողը կամ ձեռնարկողն ի վիճակի է վերահսկել ժամանակավոր տարբերության մարման (վերանայու) ժամանակային բաշխումը.
- (բ) հավանական է, որ ժամանակավոր տարբերությունը չի մարվի (վերանա) տեսանելի ապագայում:

40. Քանի որ մայր կազմակերպությունը վերահսկում է իր դուստր կազմակերպության շահաբաժնային քաղաքականությունը, նա ի վիճակի է վերահսկել այդ ներդրման հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների (ներառյալ ոչ միայն չբաշխված շահույթից, այլև արտարժույթային վերահաշվարկման փոխարժեքային տարբերություններից առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների) մարման (վերանայու) ժամկետները: Ավելին՝ հաճախ գործնականում հնարավոր չի լինում որոշել շահութահարկերի գումարը, որոնք ենթակա են վճարման, երբ ժամանակավոր տարբերությունը հակադարձի: Հետևաբար, երբ մայր կազմակերպությունը որոշում է կայացնում, որ շահույթը չի բաշխվելու տեսանելի ապագայում, նա չի ճանաչում հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Նույն մոտեցումները կիրառվում են մասնաճյուղերում կատարված ներդրումների նկատմամբ:

41. Կազմակերպության ոչ դրամային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են իր ֆունկցիոնալ արժույթով (տե՛ս «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՍՍ 21): Եթե կազմակերպության հարկվող շահույթը կամ հարկային վնասը (և, այսպիսով, նրա ոչ դրամային ակտիվների և պարտավորությունների հարկային բազան) որոշվում է այլ արժույթով, փոխարժեքի փոփոխություններն առաջացնում են ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք հանգեցնում են հետաձգված հարկային պարտավորության կամ (24-րդ պարագրաֆին համապատասխան) ակտիվի

ճանաչման: Առաջացող հետաձգված հարկը դեբետագրվում կամ կրեդիտագրվում է շահույթին կամ վնասին (տե՛ս պարագրաֆ 58):

42. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը չի վերահսկում այդ կազմակերպությանը և, սովորաբար, ի վիճակի չէ որոշել նրա շահաբաժնային քաղաքականությունը: Հետևաբար, տեսանելի ապագայում շահույթի բաշխման պահանջի մասին համապատասխան պայմանագրի բացակայության պայմաններում ներդրողը ճանաչում է իր ներդրումների հետ կապված հարկվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Որոշ դեպքերում ներդրողը կարող է ի վիճակի չլինել որոշել հարկի այն գումարը, որը ենթակա է լինելու վճարման, եթե նա փոխհատուցի ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման արժեքը, բայց կարող է որոշել այն նվազագույն գումարը, որից պակաս չի լինելու հարկի մեծությունը: Այդպիսի դեպքում հետաձգված հարկային պարտավորությունը չափվում է այդ գումարով:
43. Համատեղ ձեռնարկման կողմերի միջև պայմանագիրը սովորաբար կարգավորում է շահույթի բաշխումը և սահմանում, թե արդյոք այս հարցի վերաբերյալ որոշումներն ընդունվում են բոլոր մասնակիցների համաձայնությամբ, թե նրանց որոշակի մեծամասնության կողմից: Եթե ձեռնարկողը կարող է վերահսկել շահույթի բաշխումը, և հավանական է, որ շահույթը չի բաշխվելու տեսանելի ապագայում, ապա հետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվում:
44. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային ակտիվ բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք առաջանում են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցություններից, այն և միայն այն չափով, որով հավանական է, որ՝**
- (ա) **ժամանակավոր տարբերությունը կմարի տեսանելի ապագայում.**
  - (բ) **առկա կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործվել ժամանակավոր տարբերությունը:**
45. Դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ կապված նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով հետաձգված հարկային ակտիվի ճանաչման մասին որոշում ընդունելիս կազմակերպությունը առաջնորդվում է 28-31-րդ պարագրաֆներում նշված ուղեցույցներով:

## **Չափումը**

46. Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկային պարտավորությունները (ակտիվները) պետք է չափվեն այն գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի հարկային մարմիններին (կփոխհատուցվի հարկային մարմինների կողմից)՝ կիրառելով հարկերի դրույքները (և հարկային օրենքները), որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:
47. Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույքների օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում է, որ կկիրառվեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ՝ հիմք ընդունելով հարկերի այն դրույքները (և հարկային օրենքները), որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:
48. Ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները սովորաբար չափվում են գործող (ուժի մեջ գտնվող) հարկի դրույքների (և հարկային օրենքների) կիրառմամբ: Այնուամենայնիվ, որոշ իրավակարգերում կառավարության կողմից հարկի դրույքների (և հարկային օրենքների) հայտարարումը կարող է, ըստ էության, ունենալ նույն ազդեցությունը, ինչ փաստացի ուժի մեջ մտնելը, որը կարող է տեղի ունենալ հայտարարելուց մի քանի ամիս անց: Այդպիսի հանգամանքներում հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չափվում են՝ օգտագործելով հայտարարված հարկերի դրույքները (և հարկային օրենքները):
49. Երբ հարկվող շահույթի տարբեր մակարդակների նկատմամբ կիրառվում են տարբեր դրույքներ, հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չափվում են՝ օգտագործելով միջին դրույքները, որոնք ակնկալվում է կիրառել այն ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) նկատմամբ, երբ սպասվում է ժամանակավոր տարբերությունների մարումը (վերացումը):
50. [Հանված է]
51. Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների չափումը պետք է արտացոլի հարկային հետևանքները, որոնք կառաջանան՝ կախված այն եղանակից, որով կազմակերպությունը, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել իր ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները:
52. Որոշ իրավակարգերում այն եղանակը, որով կազմակերպությունն փոխհատուցում (մարում) է ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը, կարող է ազդեցություն ունենալ ստորև նշվածներից մեկի կամ երկուսի վրա.

- (ա) կազմակերպության կողմից իր ակտիվի (պարտավորության) հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցման (մարման) ժամանակ կիրառվող հարկի դրույք.
- (բ) ակտիվի (պարտավորության) հարկային բազա:

Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը չափում է հետաձգված հարկային պարտավորությունները և հետաձգված հարկային ակտիվները՝ օգտագործելով հարկի այն դրույքը և հարկային բազան, որոնք համապատասխանում են փոխհատուցման կամ մարման ակնկալվող եղանակին:

<b>Օրինակ Ա</b>
<p>Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է, իսկ հարկային բազան՝ 60 միավոր: Ակտիվի վաճառքի դեպքում կկիրառվի հարկի 20 տոկոս դրույքը, իսկ ակտիվից ստացվող այլ եկամուտների նկատմամբ՝ հարկի 30 տոկոս դրույքը:</p> <p><i>Կազմակերպությունը ճանաչում է 8 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 20 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է վաճառել ակտիվը՝ առանց հետագա օգտագործման, կամ 12 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 30 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է պահել ակտիվը և փոխհատուցել դրա հաշվեկշռային արժեքն օգտագործման միջոցով:</i></p>

**Օրինակ Բ**

100 միավոր սկզբնական արժեքով և 80 միավոր հաշվեկշռային արժեքով ակտիվը վերագնահատվում է 150 միավոր: Համարժեք ճշգրտում հարկային նպատակներով չի կատարվում: Կուտակված ամորտիզացիան հարկային նպատակների համար կազմում է 30 միավոր, իսկ հարկի դրույքը՝ 30 տոկոս: Եթե ակտիվը վաճառվում է սկզբնական արժեքը գերազանցող գումարով, ապա կուտակված հարկային ամորտիզացիան կներառվի հարկվող շահույթի մեջ, սակայն վաճառքից հասույթի՝ սկզբնական արժեքը գերազանցող մասը չի հարկվի:

*Ակտիվի հարկային բազան 70 միավոր է, և գոյություն ունի 80 միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել հաշվեկշռային արժեքը ակտիվի օգտագործման միջոցով, ապա նա պետք է ստեղծի 150 միավոր հարկվող եկամուտ, ընդ որում՝ նա ի վիճակի կլինի ամորտիզացիոն նվազեցումներ կատարել միայն 70 միավորի չափով: Այս դեպքում գոյություն ունի 24 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (80 միավորի 30 տոկոսը): Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել հաշվեկշռային արժեքը՝ ակտիվն անմիջապես 150 միավորով վաճառելով, ապա հետաձգված հարկային պարտավորությունը կհաշվարկվի հետևյալ կերպ՝*

		<i>Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն</i>	<i>Հարկի դրույքը</i>	<i>Հետաձգված հարկային պարտավորություն</i>
Կուտակված ամորտիզացիա	հարկային	30	30%	9
Սկզբնական գերազանցող եկամուտ	արժեքը	50	զրո	–
Ընդամենը		80		9

*(Ծանոթագրություն. 61Ա պարագրաֆի համաձայն՝ լրացուցիչ հետաձգված հարկը, որն առաջանում է վերագնահատումից, ճանաչվում է այլ համապարփակ եկամտում):*

**Օրինակ Գ**

Փաստերը նույնն են, ինչ Բ օրինակում, բացառությամբ այն բանի, որ, եթե ակտիվը վաճառվում է սկզբնական արժեքը գերազանցող գումարով, կուտակված հարկային ամորտիզացիան ներառվելու է հարկվող շահույթի մեջ (30 տոկոս հարկի դրույքով), իսկ վաճառքից հասույթը կհարկվի 40 տոկոս հարկի դրույքով՝ 110 միավոր կազմող սղանով ճշգրտված սկզբնական արժեքը հանելուց հետո:

*Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցել ակտիվի օգտագործման միջոցով, նա պետք է ստեղծի 150 միավոր հարկվող եկամուտ, սակայն ի վիճակի կլինի լրիվ 70 միավոր*



ամորտիզացիոն նվազեցումներ (հանումներ) կատարել: Դրա արդյունքում հարկային բազան կազմում է 70 միավոր, հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 80 միավոր, իսկ հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝ 24 միավոր (80 միավորի 30 տոկոսը), ինչպես է օրինակում:

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցել՝ ակտիվն անմիջապես 150 միավորով վաճառելով, ապա նա կկարողանա 110 միավոր ինդեքսավորված սկզբնական արժեքի նվազեցում կատարել: 40 միավոր գուտ եկամուտը ենթակա է հարկման 40 տոկոս դրույքով: Բացի այդ, կուտակված 30 միավոր ամորտիզացիան կներառվի հարկվող շահույթի մեջ և կհարկվի 30%-ով: Այսպիսով, հարկային բազան 80 միավոր է (110 միավորից հանած 30 միավոր), հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը՝ 70 միավոր, և հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝ 25 միավոր (40 միավորի 40 տոկոսը գումարած 30 միավորի 30 տոկոսը): Եթե հարկային բազան բավարար հստակ չէ այս օրինակում, օգտակար կլինեն հիմք ընդունել 10-րդ պարագրաֆում շարադրված հիմնական սկզբունքը:

(Ծանոթագրություն. 61Ա պարագրաֆի համաձայն՝ լրացուցիչ հետաձգված հարկը, որն առաջանում է վերազնահատումից, ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում):

52Ա. Որոշ իրավակարգերում շահութահարկերը ենթակա են վճարման ավելի բարձր կամ ցածր դրույքով, եթե գուտ շահույթը կամ չբաշխված շահույթը ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այլ իրավակարգերում շահութահարկերը կարող են ենթակա լինել փոխհատուցման կամ վճարման, եթե գուտ շահույթը կամ չբաշխված շահույթն ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այս դեպքերում ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են չբաշխված շահույթի նկատմամբ կիրառվող հարկային դրույքով:

52Բ. 52Ա պարագրաֆում նկարագրված դեպքերում շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքները ճանաչվում են այն ժամանակ, երբ ճանաչվում է շահաբաժին վճարելու պարտավորությունը: Շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքներն ավելի ուղղակիորեն են կապված անցյալ գործարքներին կամ դեպքերին, քան սեփականատերերին կատարված բաշխումներին: Հետևաբար, շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որը պահանջվում է 58-րդ պարագրաֆով, բացառությամբ այն մասի, որով շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքներն առաջացել են 58(ա) և (բ) պարագրաֆներում նշված հանգամանքներից:

<p><b>52Ա և 52Բ պարագրաֆները լուսաբանող օրինակ</b></p> <p>Հետևյալ օրինակը առնչվում է այնպիսի իրավակարգում գործող կազմակերպության ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների չափմանը, որտեղ շահութահարկերը չբաշխված շահույթի նկատմամբ վճարվում են ավելի բարձր դրույքով (50%), իսկ շահույթի բաշխման դեպքում շահութահարկի որոշակի գումար փոխհատուցվում է: Բաշխված շահույթների նկատմամբ հակի դրույքը 35% է: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում՝ 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին, կազմակերպությունը չի ճանաչում պարտավորություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջարկված կամ հայտարարված շահաբաժինների գծով: Արդյունքում, 20X1 թվականին որևէ շահաբաժին չի ճանաչվում: 20X1 թ.-ի համար հարկվող շահույթը 100000 է: 20X1 թ.-ի համար գուտ հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը 40000 է:</p> <p><i>Կազմակերպությունը ճանաչում է 50000-ին հավասար ընթացիկ հարկային պարտավորություն և ընթացիկ շահութահարկի գծով ծախս: Հետագա շահաբաժինների արդյունքում հնարավոր փոխհատուցվելիք գումարի գծով ոչ մի ակտիվ չի ճանաչվում: Կազմակերպությունը նաև ճանաչում է 20000-ին (40000-ի 50%-ին) հավասար հետաձգված հարկային պարտավորություն և հետաձգված հարկի գծով ծախս, ինչն իրենից ներկայացնում է այն շահութահարկերը, որ կազմակերպությունը կվճարի իր ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները փոխհատուցելիս կամ մարելիս՝ հիմնվելով չբաշխված շահույթի նկատմամբ կիրառվող հարկային դրույթի վրա:</i></p> <p>Հետագայում, 20X2 թ. մարտի 15-ին, կազմակերպությունը որպես պարտավորություն է ճանաչում նախորդ ժամանակաշրջանների գործառնական շահույթից վճարվելիք 10000-ին հավասար շահաբաժիններ:</p> <p><i>20X2 թ. մարտի 15-ին կազմակերպությունը 1500-ին (որպես պարտավորություն ճանաչված շահաբաժինների 15%-ի) հավասար շահութահարկերի փոխհատուցումը ճանաչում է որպես ընթացիկ հարկային ակտիվ և ընթացիկ շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցում 20X2 թ.-ի համար:</i></p>
--

53. **Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չպետք է զեղչվեն:**

54. Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները զեղչման հիմունքով արժանահավատորեն որոշելու համար պահանջվում է յուրաքանչյուր ժամանակավոր տարբերության համար կազմել ըստ մարման ժամկետների մանրամասն ժամանակացույց: Շատ դեպքերում այդպիսի ժամանակացույցի

մշակումը անհնարին է կամ չափազանց բարդ: Հետևաբար, հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների գեղջման պահանջը տեղին չէ: Ձեռնարկային թույլատրելի, բայց ոչ պարտադրելի, կհանգեցնեն մի իրավիճակի, երբ կառաջանային հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք համադրելի չեն լինի կազմակերպությունների միջև: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի պահանջում և չի թույլատրում հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գեղջումը:

- 55. Ժամանակավոր տարբերությունները որոշվում են ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա: Սա կիրառելի է նաև նույնիսկ այն դեպքերում, երբ հաշվեկշռային արժեքը հենց ինքն է որոշվում գեղջման հիմունքով, օրինակ՝ հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները (տե՛ս «Աշխատակիցների հատուցումներ»):
- 56. **Հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:** Կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այն չափով, որով այլևս հավանական չէ, որ կստանա բավարար հարկվող շահույթ, որը թույլ կտա հետաձգված հարկային ակտիվից օգուտն ամբողջությամբ կամ մասամբ իրացնել: Ցանկացած այդպիսի նվազեցում պետք է վերականգնվի այնքանով, որքանով հավանական է դառնում բավարար հարկվող շահույթի ստացումը:

## **Ընթացիկ և հետաձգված հարկերի ճանաչումը**

- 57. Գործարքի կամ այլ իրադարձության ընթացիկ և հետաձգված հարկային հետևանքների հաշվառումը համապատասխանում է հենց այդ գործարքի կամ իրադարձության հաշվառմանը: Այդ սկզբունքն է իրագործվում 58-68-Գ պարագրաֆներում:

### **Շահույթում կամ վնասում ճանաչված հողվածներ**

- 58. **Ընթացիկ և հետաձգված հարկերը պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվեն տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի մեջ, բացառությամբ հարկի այն մասի, որն առաջանում է՝**
  - (ա) գործարքից կամ իրադարձությունից, որը նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում ճանաչվում է շահույթից կամ վնասից դուրս՝ կան այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կան ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տե՛ս պարագրաֆներ 61Ա-65), կամ
  - (բ) բիզնեսների միավորումից (տե՛ս պարագրաֆներ 66-68):
- 59. Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների մեծ մասն առաջանում է, երբ եկամուտը կամ ծախսը ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ մի ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ՝ մեկ այլ: Արդյունքում առաջացող հետաձգված հարկը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այդպիսի իրավիճակների օրինակներ են.
  - (ա) տոկոսների, ռոյալթիների կամ շահաբաժինների գծով հասույթը ստացվում է ժամանակաշրջանի վերջում և ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ ժամանակային համամասնության հիմունքով՝ «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ին համապատասխան, սակայն հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ ներառվում է դրամարկային հիմունքով.
  - (բ) ոչ նյութական ակտիվների վրա կատարված ծախսումները կապիտալացվել են ՀՀՄՍ 38-ին համապատասխան և շահույթում կամ վնասում ներառվում են ամորտիզացիայի միջոցով, սակայն հարկային նպատակներով նվազեցվել են կատարման պահին:
- 60. Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը կարող է փոփոխվել, նույնիսկ եթե համապատասխան ժամանակավոր տարբերությունների գումարը չի փոփոխվել: Դա կարող է առաջանալ, օրինակ՝
  - (ա) հարկի դրույքների կամ հարկային օրենքներում փոփոխությունների արդյունքում.
  - (բ) հետաձգված հարկային ակտիվի փոխհատուցելիության վերագնահատման արդյունքում. կամ
  - (գ) ակտիվի փոխհատուցման ակնկալվող եղանակի փոփոխության արդյունքում:Առաջացող հետաձգված հարկը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն մասի, որը վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածներին (տե՛ս պարագրաֆ 63):

### **Շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածներ**

- 61. [Հանված է]
- 61Ա. **Ընթացիկ և հետաձգված հարկը պետք է ճանաչվի շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե հարկը վերաբերում է այն հողվածներին, որոնք, նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում, ճանաչված են շահույթից կամ**

վնասից դուրս: Հետևաբար, ընթացիկ և հետաձգված հարկերը, որոնք վերաբերում են այն հողվածներին, որոնք, նույն կամ տարբեր ժամանակաշրջանում, ճանաչված են՝

(ա) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տե՛ս պարագրաֆ 62):

(բ) ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է ճանաչվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տե՛ս պարագրաֆ 62Ա):

62. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները պահանջում կամ թույլատրում են որոշակի հողվածների ճանաչումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Այդպիսի հողվածների օրինակներ են՝

(ա) հաշվեկշռային արժեքի փոփոխություն, որն առաջանում է հիմնական միջոցների վերագնահատումից (տե՛ս ՀՀՄՍ 16):

(բ) [հանված է]

(գ) փոխարժեքային տարբերություններ, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկից (տե՛ս ՀՀՄՍ 21):

(դ) [հանված է]

62Ա. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները պահանջում կամ թույլատրում են որոշակի հողվածների կրեդիտագրումը կամ դեբետագրումը ուղղակիորեն սեփական կապիտալին: Այդպիսի հողվածների օրինակներ են՝

(ա) չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում, որն առաջանում է կա՛մ հետընթաց կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունից, կա՛մ սխալի ուղղումից (տե՛ս «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը):

(բ) այն գումարները, որոնք առաջանում են բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի՝ սեփական կապիտալի բաղադրիչի սկզբնական ճանաչման ժամանակ (տե՛ս պարագրաֆ 23):

63. Որոշ բացառիկ հանգամանքներում կարող է դժվար լինել՝ շահույթից կամ վնասից դուրս (կա՛մ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կա՛մ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված հողվածներին վերաբերող ընթացիկ կամ հետաձգված հարկի գումարը որոշելը: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ՝

(ա) գործում են շահութահարկի տարբերակված դրույքներ, և հնարավոր չէ որոշել այն դրույքը, որով հարկվել է հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) որոշակի առանձին բաղադրիչը:

(բ) հարկերի դրույքների կամ հարկային օրենսդրության այլ փոփոխություններն ազդում են այն հետաձգված հարկային ակտիվի կամ պարտավորության վրա, որը, մասամբ կամ ամբողջությամբ, վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածին. կամ

(գ) կազմակերպությունը որոշում է, որ հետաձգված հարկային ակտիվը, որը մասամբ կամ ամբողջությամբ վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածի, պետք է ճանաչվի կամ չպետք է այլևս ամբողջովին ճանաչվի:

Այդպիսի դեպքերում ընթացիկ և հետաձգված հարկը, որը վերաբերում է շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածներին, հիմնվում է տվյալ հարկային իրավակարգում գործող կազմակերպության ընթացիկ և հետաձգված հարկերի հիմնավորված համամասնական բաշխման, կամ մեկ այլ մեթոդի վրա, որով ապահովվում է ավելի ճշգրիտ բաշխում տվյալ հանգամանքներում:

64. ՀՀՄՍ 16-ը չի որոշակիացնում, թե արդյոք կազմակերպությունը պետք է վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճից ամեն տարի փոխանցի չբաշխված շահույթին մի գումար, որը հավասար է վերագնահատված արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և այդ ակտիվի սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությանը: Եթե կազմակերպությունը կատարում է այդպիսի փոխանցում, ապա փոխանցվող գումարը իր մեջ չի պարունակում դրա հետ կապված հետաձգված հարկը: Նմանատիպ մոտեցում է կիրառվում հիմնական միջոցների օբյեկտի օտարման ժամանակ կատարվող փոխանցումների նկատմամբ:

65. Եթե ակտիվը վերագնահատվում է հարկային նպատակներով, և այդ վերագնահատումը կապված է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների հաշվապահական վերագնահատման կամ ապագա ժամանակաշրջաններում անցկացվելիք վերագնահատման հետ, ապա և՛ ակտիվի վերագնահատման, և՛ հարկային բազայի ճշգրտման հարկային հետևանքները ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում դրանց իրականացման ժամանակաշրջանում: Այնուամենայնիվ, եթե հարկային նպատակներով անցկացվող վերագնահատումը կապված չէ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի կամ ապագա ժամանակաշրջաններում ակնկալվող հաշվապահական վերագնահատման հետ, ապա հարկային բազայի ճշգրտման հարկային հետևանքները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում:

- 65Ա. Երբ կազմակերպությունը իր բաժնետերերին վճարի բաժնեմասեր, կարող է պահանջվել բաժնեմասերից որոշ մաս վճարել հարկային մարմիններին բաժնետերերի անունից: Շատ իրավակարգերում այս գումարը կոչվում է գանձվող հարկ: Հարկային մարմիններին այդպիսի վճարված կամ վճարվելիք գումարը դեբետագրվում է սեփական կապիտալին՝ որպես բաժնեմասերի մաս:

## **Բիզնեսների միավորումից առաջացող հետաձգված հարկ**

66. Ինչպես բացատրված է 19-րդ և 26(գ) պարագրաֆներում, ժամանակավոր տարբերություններ կարող են առաջանալ բիզնեսների միավորման ժամանակ: ՖՀՄՍ 3 ստանդարտի համաձայն՝ կազմակերպությունը ճանաչում է առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվները (այն չափով, որով դրանք բավարարում են 24-րդ պարագրաֆով սահմանված ճանաչման չափանիշներին) կամ հետաձգված հարկային պարտավորությունները՝ որպես որոշելի ակտիվներ և պարտավորություններ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, այս հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները ազդում են կազմակերպության ճանաչած գույքի կամ զեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից օգուտի գումարի վրա: Այնուամենայնիվ, 15(ա) պարագրաֆին համապատասխան՝ կազմակերպությունը չի ճանաչում գույքի սկզբնական ճանաչումից առաջացած հետաձգված հարկային պարտավորությունները:
67. Բիզնեսների միավորման արդյունքում, ձեռք բերողի մինչձեռքբերումային հետաձգված հարկային ակտիվի իրացման հավանականությունը կարող է փոփոխվել: Ձեռք բերողը կարող է հավանական համարել, որ նա կփոխհատուցի իր սեփական հետաձգված հարկային ակտիվը, որը ճանաչված չէր մինչև բիզնեսների միավորումը: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է ի վիճակի լինել օգտագործել չօգտագործված հարկային վնասները ձեռք բերված կազմակերպության ապագա հարկվող շահույթի դիմաց: Եվ հակառակը՝ բիզնեսների միավորման արդյունքում կարող է այլևս հավանական չլինել այն, որ ապագա հարկվող շահույթը թույլ կտա հարկային ակտիվի փոփոխությունը բիզնեսների միավորման ժամանակաշրջանում, բայց այն չի ներառում որպես այդ միավորման հաշվապահական հաշվառման մաս: Հետևաբար, ձեռք բերողը հաշվի չի առնում այն՝ բիզնեսների միավորումում իր ճանաչած գույքի վրա կամ զեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից օգուտը չափելիս:
68. Ձեռք բերողի առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցվող հարկային վնասի կամ այլ հետաձգված հարկային ակտիվի հնարավոր օգուտը կարող է չբավարարել առանձին ճանաչման չափանիշներին բիզնեսների միավորման սկզբնական հաշվառման ժամանակ, բայց կարող է իրացվել հետագայում: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները, որ նա իրացնում է բիզնեսների միավորումից հետո, հետևյալ կերպ՝
- (ա) չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները, որոնք առաջացել են ձեռքբերման օրը գոյություն ունեցող փաստերի և հանգամանքների վերաբերյալ նոր տեղեկատվությունից, պետք է կիրառվեն՝ նվազեցնելու համար այդ ձեռքբերմանը վերաբերող գույքի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե այդ գույքի հաշվեկշռային արժեքը հավասար է գրոյի, ապա մնացած հետաձգված հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում:
  - (բ) մնացած բոլոր իրացված ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում (կամ էլ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե այդպես է պահանջում սույն ստանդարտը):

## **Բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացած ընթացիկ և հետաձգված հարկեր**

- 68Ա. Որոշ հարկային իրավակարգերում կազմակերպությունը ստանում է հարկային նվազեցում (այսինքն՝ գումար, որը հարկվող շահույթը որոշելիս ենթակա է նվազեցման), որը վերաբերում է այդ կազմակերպության բաժնետոմսերով, բաժնետոմսերի օպցիոններով կամ այլ բաժնային գործիքներով վճարվող հատուցումներին: Այդ հարկային նվազեցման գումարը կարող է տարբեր լինել դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսից, և կարող է առաջանալ ավելի ուշ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում կազմակերպությունը կարող է տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների դիմաց որպես հատուցում աշխատակիցներից ստացված ծառայությունների սպառման գծով ճանաչել ծախս՝ «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ին համապատասխան, սակայն հարկային նվազեցում կարող է ստանալ միայն բաժնետոմսերի օպցիոնները իրագործելիս, ընդ որում՝ հարկային նվազեցման չափը որոշվում է իրագործման օրվա դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնի հիման վրա:
- 68Բ. Ինչպես սույն ստանդարտի 9-րդ և 26(բ) պարագրաֆներում նկարագրված հետազոտության ծախսումների դեպքում, մինչև ընթացիկ ամսաթիվը աշխատակիցներից ստացված ծառայությունների հարկային բազայի (որն իրենից ներկայացնում է մի գումար, որ հարկային մարմինները կթույլատրեն

նվազեցնել ապագա ժամանակաշրջաններում) և գրոյին հավասար հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն է, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի: Եթե ապագա ժամանակաշրջաններում հարկային մարմինների կողմից որպես նվազեցում թույլատրվող գումարը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հայտնի չէ, այն պետք է գնահատվի ժամանակաշրջանի վերջում առկա տեղեկության հիման վրա: Օրինակ՝ եթե ապագա ժամանակաշրջաններում հարկային մարմինների կողմից որպես նվազեցում թույլատրվող գումարը կախված է ապագա ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնից, նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը պետք է չափվի ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնի հիման վրա:

- 68Գ. Ինչպես նշված է 68Ա պարագրաֆում, հարկային նվազեցման գումարը (կամ գնահատված ապագա հարկային նվազեցումը՝ չափված 68Բ պարագրաֆին համապատասխան) կարող է տարբեր լինել դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսից: Ըստ սույն ստանդարտի 58-րդ պարագրաֆի՝ ընթացիկ և հետաձգված հարկը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս և պետք է ներառվի ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն մասի, որով այդ հարկն առաջանում է՝ (ա) նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված գործարքից կամ դեպքից, կամ (բ) բիզնեսների միավորումից: Եթե հարկային նվազեցման գումարը (կամ գնահատված ապագա հարկային նվազեցումը) գերազանցում է դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսը, ապա սա նշանակում է, որ հարկային նվազեցումը վերաբերում է ոչ միայն վճարման գծով ծախսին, այլև սեփական կապիտալի հոդվածին: Այս դեպքում համապատասխան ընթացիկ կամ հետաձգված հարկի գերազանցումը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

## Ներկայացում

### Հարկային ակտիվներ և հարկային պարտավորություններ

69. [Հանված է]  
70. [Հանված է]

### Հաշվանցում

71. **Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝**  
(ա) **ուրի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք.**  
(բ) **մտադիր է կա՛ն հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կա՛ն իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:**
72. Թեև ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները ճանաչվում և չափվում են առանձին, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ դրանք հաշվանցվում են՝ համաձայն այնպիսի չափանիշների, որոնք մնան են ֆինանսական գործիքների համար ՀՀՄՍ 32-ում սահմանվածներին: Որպես կանոն՝ կազմակերպությունն ունենում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք՝ հաշվանցելու ընթացիկ հարկային ակտիվն ընթացիկ հարկային պարտավորության դիմաց, երբ դրանք վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, և վերջինս կազմակերպությանը թույլ է տալիս կատարել կամ ստանալ մեկ զուտ վճարում:
73. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում խմբի մեկ կազմակերպության ընթացիկ հարկային ակտիվը հաշվանցվում է մյուսի ընթացիկ հարկային պարտավորության դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ այդ կազմակերպություններն ունեն մեկ զուտ վճարում կատարելու կամ ստանալու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և կազմակերպությունները մտադիր են կատարել կամ ստանալ այդպիսի զուտ վճարում կամ միաժամանակ փոխհատուցել ակտիվը և մարել պարտավորությունը:
74. **Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝**  
(ա) **կազմակերպությունն ունի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք՝ հաշվանցելու ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց.**  
(բ) **հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից՝**  
(i) **նույն հարկատու կազմակերպությունից. կամ**  
(ii) **տարբեր հարկատուներից, որոնք մտադիր են կա՛ն մարել ընթացիկ հարկային պարտավորությունները և ակտիվները զուտ հիմունքով, կա՛ն իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները միաժամանակ՝ յուրաքանչյուր ապագա ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է հետաձգված հարկային**

**պարտավորությունների և ակտիվների նշանակալի գումարների մարում կամ փոխհատուցում:**

75. Յուրաքանչյուր ժամանակավոր տարբերության մարման (վերացման) ժամկետների մանրամասն ժամանակացույցի մշակման անհրաժեշտությունից խուսափելու համար, սույն ստանդարտը պահանջում է կազմակերպությունից հաշվանցել նույն հարկատու կազմակերպության հետաձգված հարկային ակտիվները հետաձգված հարկային պարտավորությունների դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ դրանք վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, իսկ կազմակերպությունն ունի ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք:
76. Հազվագյուտ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է ունենալ հաշվանցում կատարելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք և զուտ մարում կատարելու մտադրություն միայն որոշ, բայց ոչ բոլոր ժամանակաշրջանների համար: Նման հազվադեպ հանգամանքներում կարող է պահանջվել այդպիսի մանրամասն ժամանակացույցի կազմում՝ նպատակ ունենալով արժանահավատորեն պարզել, թե մեկ հարկատու կազմակերպության հետաձգված հարկային պարտավորությունը հանգեցնում է արդյոք հարկային վճարումների ավելացման նույն այն ժամանակաշրջանում, որում երկրորդ հարկատուի հետաձգված հարկային ակտիվը բերելու է այդ երկրորդի հարկային վճարումների կրճատման:

**Հարկի գծով ծախս**

**Հարկի գծով ծախս (եկամուտ), որը վերաբերում է սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին**

77. **Սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին վերաբերող հարկի գծով ծախսը (եկամուտը) պետք է ներկայացվի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:**
- 77Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղադրիչները ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի (փոփոխված՝ 2007-ին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին վերաբերող հարկի գծով ծախսը (եկամուտը) պետք է ներկայացվի այդ առանձին հաշվետվությունում:

**Փոխարժեքային տարբերություններ արտերկրյա հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների գծով**

78. ՀՀՄՍ 21-ը պահանջում է, որ որոշակի փոխարժեքային տարբերություններ ճանաչվեն եկամուտ կամ ծախս, սակայն չի որոշակիացնում, թե համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում դրանք որտեղ պետք է ներկայացվեն: Հետևաբար, երբ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ճանաչվում են արտերկրյա հետաձգված հարկային պարտավորությունների կամ ակտիվների գծով փոխարժեքային տարբերությունները, վերջիններս կարող են դասակարգվել որպես հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ), եթե համարվի, որ այդպիսի ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար կլինի ամենաօգտակարը:

**Բացահայտում**

79. **Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) խոշոր բաղադրիչները պետք է բացահայտվեն առանձին:**
80. Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) բաղադրիչները կարող են ներառել՝
- (ա) ընթացիկ հարկի գծով ծախսը (եկամուտը),
  - (բ) տվյալ ժամանակաշրջանում ճանաչված՝ նախորդ ժամանակաշրջանների ընթացիկ հարկի ճշգրտումները.
  - (գ) հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված ժամանակավոր տարբերությունների ձևավորման և մարման (վերացման) հետ.
  - (դ) հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված հարկերի դրույքների փոփոխության կամ նոր հարկերի ուժի մեջ մտնելու հետ.
  - (ե) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային զեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է ընթացիկ հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար.

- (գ) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային զեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է հետաձգված հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար.
- (ե) հետաձգված հարկային ակտիվի՝ 56-րդ պարագրաֆին համապատասխան իրականացված լրիվ կամ մասնակի դուրսգրումից կամ նախորդ դուրսգրման հակադարձումից առաջացած հետաձգված հարկի գծով ծախսը.
- (ը) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ տեղի ունեցած այն փոփոխությունների և սխալների հետ, որոնք ներառվում են շահույթի կամ վնասի մեջ՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան, քանի որ դրանք չեն կարող հաշվառվել հետընթաց:

**81. Առանձին պետք է բացահայտվի նաև հետևյալը՝**

- (ա) ընթացիկ և հետաձգված հարկերի համախառն գումարը՝ կապված ուղղակիորեն սեփական կապիտալին դեբետագրված կամ կրեդիտագրված հոդվածների հետ (տե՛ս պարագրաֆ 62Ա).
- (աբ) շահութահարկի գումարը, որը վերաբերում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչին (տե՛ս պարագրաֆ 62 և ՀՀՄՍ 1 (փոփոխված՝ 2007-ին)).
- (բ) [հանված է]
- (գ) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև փոխկապակցվածության բացատրությունը՝ հետևյալ երկու եղանակներից մեկի կամ երկուսի միջոցով՝
  - (i) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի ու հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) արտադրյալի թվային համադրում՝ բացահայտելով նաև հարկի կիրառվող դրույքը (դրույքները) հաշվարկելու հիմքերը. կամ
  - (ii) հարկի միջին արդյունավետ դրույքի և հարկի կիրառվող դրույքի թվային համադրում՝ բացահայտելով նաև հարկի կիրառվող դրույքը (դրույքները) հաշվարկելու հիմքերը.
- (դ) նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատությամբ հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) փոփոխությունների բացատրությունը.
- (ե) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների, չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի գումարները (և ուժի մեջ լինելու ժամկետները, եթե կան այդպիսի ժամկետներ), որոնց գծով հետաձգված հարկային ակտիվ չի ճանաչվել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում.
- (զ) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների համախառն գումարը, որոնց գծով հետաձգված հարկային պարտավորություններ չեն ճանաչվել (տե՛ս պարագրաֆ 39).
- (է) ժամանակավոր տարբերության յուրաքանչյուր տեսակի և չօգտագործված հարկային վնասների ու չօգտագործված հարկային զեղչերի յուրաքանչյուր տեսակի գծով՝
  - (i) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գումարը՝ ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար.
  - (ii) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հետաձգված հարկի գծով ծախսի կամ եկամտի գումարը, եթե այն հստակորեն չի երևում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված գումարների փոփոխություններից.
- (ը) ընդհատված գործառնությունների հետ կապված հարկի գծով ծախսը, որը վերաբերում է՝
  - (i) ընդհատումից առաջացող շահույթին կամ վնասին.
  - (ii) տվյալ ժամանակաշրջանում ընդհատված գործառնության գծով սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին՝ յուրաքանչյուր ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանի համապատասխան գումարների հետ միասին.
- (թ) կազմակերպության բաժնետերերին տրված այն շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքները, որոնք առաջարկվել կամ հայտարարվել են նախքան ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման համար հաստատելը, բայց ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում չեն ճանաչվել որպես պարտավորություն.
- (ժ) եթե բիզնեսների միավորման արդյունքում կազմակերպությունը, որը հանդիսանում է ձեռք բերող, փոփոխում է իր մինչձեռքբերումային հետաձգված հարկային ակտիվի գծով ճանաչված գումարը (տե՛ս պարագրաֆ 67).
- (ժա) եթե բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները չեն ճանաչվել ձեռքբերման ամսաթվին, սակայն ճանաչվել են դրանից հետո (տե՛ս պարագրաֆ 68), ապա այն դեպքի կամ հանգամանքների փոփոխության նկարագրությունը, որոնք հանգեցրել են հետաձգված հարկային օգուտների ճանաչմանը:

**82. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը և դրա ճանաչումը հիմնավորող հանգամանքների բնույթը, երբ՝**

- (ա) հետաձգված հարկային ակտիվի իրացումը կախված է առկա հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների մարումից առաջացող շահույթը գերազանցող ապագա հարկվող շահույթից.
- (բ) կազմակերպությունը վնաս է կրել ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջանում այն հարկային իրավակարգում, որին վերաբերում է հետաձգված հարկային ակտիվը:

82Ա. 52Ա պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքերում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բնույթը: Ավելին՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հնարավոր շահութահարկային հետևանքների գումարները, որոնք գործանականում կարող են որոշվել, և այն, թե արդյոք կան հնարավոր շահութահարկային հետևանքներ, որոնք գործնականում հնարավոր չէ որոշել:

83. [Հանված է]

84. 81(գ) պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին թույլ են տալիս հասկանալ, թե արդյոք անսովոր է հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև փոխկապակցվածությունը, ինչպես նաև հասկանալ այն նշանակալի գործոնները, որոնք կարող են ազդել այդ փոխկապակցվածության վրա ապագայում: Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև կապի վրա կարող են ազդել այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են հարկումից ազատված հասույթը, հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս չնվազեցվող ծախսերը, հարկային վնասների և արտերկրյա հարկերի դրույքների ազդեցությունը:

85. Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև կապը բացատրելիս կազմակերպությունն օգտագործում է հարկի կիրառվող դրույքը, որը ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների համար ապահովում է առավելագույն իմաստալից տեղեկատվություն: Հաճախ առավելագույն իմաստալից դրույքը հարկի ներքին դրույքն է կազմակերպության ռեզիդենտության երկրում, որը միավորում է պետական հարկերի համար կիրառվող հարկի դրույքը և տեղական հարկերի համար կիրառվող այն դրույքները, որոնք հաշվարկված են հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) ըստ էության համանման մակարդակի համար: Այնուամենայնիվ, մի քանի իրավակարգերում գործող կազմակերպության համար ավելի իմաստալից կլինեն միավորել առանձին թվային համադրումները, որոնք պատրաստվել են՝ օգտագործելով յուրաքանչյուր առանձին իրավակարգում կիրառվող ներքին դրույքը: Ստորև բերվող օրինակը ցուցադրում է, թե ինչպես է հարկի կիրառվող դրույքի ընտրությունը ազդում թվային համադրումների ներկայացման վրա:

**85-րդ պարագրաֆը պարզաբանող օրինակ.**

19X2 թվականին կազմակերպությունը իր իրավակարգում (երկիր Ա) ունի 1500 միավոր հաշվապահական շահույթ (19X1-ին՝ 2000 միավոր) և երկիր Բ-ում՝ 1500 միավոր (19X1-ին՝ 500 միավոր): Հարկի դրույքը Ա երկրում 30 տոկոս է, Բ երկրում՝ 20: Ա երկրում 100 միավոր ծախսը (19X1-ին՝ 200 միավոր) հարկային նպատակներով նվազեցվող չէ:

*Ստորև բերվում է ներքին հարկի դրույքի համադրման օրինակ.*

	19X1	19X2
Հաշվապահական շահույթ	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Հարկը՝ 30 տոկոս ներքին դրույքով	750	900
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	60	30
Բ երկրում հարկի ավելի ցածր դրույքի ազդեցությունը	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Հարկի գծով ծախս	<u>760</u>	<u>780</u>

*Ստորև բերվում է համադրման օրինակ, որը պատրաստված է յուրաքանչյուր երկրի իրավակարգի համար առանձին համադրումների միավորմամբ: Այս մեթոդի համաձայն՝ հաշվետու կազմակերպության ռեզիդենտության երկրի հարկի ներքին դրույքի և այլ իրավակարգերում ներքին դրույքի միջև տարբերությունների ազդեցությունը համադրման ժամանակ առանձին տողով չի երևում: Հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) փոփոխությունները բացատրելու համար, ինչպես պահանջում է 81(դ) պարագրաֆը, կազմակերպությանը, հավանաբար, անհրաժեշտ կլինի վերլուծել կամ հարկի դրույքների, կամ տարբեր*



Հաշվապահական շահույթ	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Հարկի ներքին դրույթի կիրառումը համապատասխան երկրներում առաջացած շահույթների նկատմամբ	700	750
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	<u>60</u>	<u>30</u>
Հարկի գծով ծախս	<u>760</u>	<u>780</u>

86. Հարկի միջին արդյունավետ դրույքը հարկի գծով ծախսն (եկամուտն) է՝ բաժանած հաշվապահական շահույթի վրա:
87. Հաճախ գործնականում հնարավոր չէ հաշվարկել դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից ու համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցություններից առաջացող չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարը (տե՛ս պարագրաֆ 39): Հետևաբար, սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի հիմքում ընկած ժամանակավոր տարբերությունների ընդհանուր գումարը, սակայն չի պահանջում հետաձգված հարկային պարտավորությունների բացահայտումը: Այնուհանդերձ, որտեղ որ դա գործնականում հնարավոր է, ողջունվում է կազմակերպությունների կողմից չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարների բացահայտումը, քանի որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների համար նման տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել:
- 87Ա. Ըստ 82Ա պարագրաֆի՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բնույթը: Կազմակերպությունը բացահայտում է շահութահարկի համակարգերի կարևոր առանձնահատկությունները և այն գործոնները, որոնք ազդում են շահաբաժինների հնարավոր շահութահարկային հետևանքների գումարի վրա:
- 87Բ. Երբեմն գործնականում հնարավոր չի լինում հաշվարկել բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների ընդհանուր գումարը: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի մեծ քանակությամբ արտերկրյա դուստր կազմակերպություններ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ նման հանգամանքներում ընդհանուր գումարի որոշ հատվածներ կարող են հեշտությամբ որոշվել: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ համախմբված խմբում մայր կազմակերպությունը և իր որոշ դուստր կազմակերպություններ վճարած լինեն շահութահարկ ավելի բարձր դրույքով՝ չբաշխված շահույթների նկատմամբ, և իմանան այն գումարը, որը կփոխհատուցվի համախմբված չբաշխված շահույթից բաժնետերերին ապագայում շահաբաժիններ վճարելիս: Այս դեպքում բացահայտվում է այդ փոխհատուցվող գումարը: Եթե հնարավոր է, կազմակերպությունը նաև բացահայտում է, որ գոյություն ունեն լրացուցիչ շահութահարկային հետևանքներ, որոնք գործնականում հնարավոր չէ որոշել: Մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդպիսիք ներկայացվում են, հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բացահայտումը վերաբերում է մայր կազմակերպության չբաշխված շահույթին:
- 87Գ. Այն կազմակերպությունը, որը պետք է ապահովի 82Ա պարագրաֆի բացահայտումները, կարող է նաև պարտավոր լինել տրամադրել բացահայտումներ, որոնք վերաբերում են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ կապված ժամանակավոր տարբերություններին: Նման դեպքերում կազմակերպությունը հաշվի է առնում այդ հանգամանքը, երբ որոշում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է բացահայտվի՝ համաձայն 82Ա պարագրաֆի: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ կազմակերպությունը պարտավոր լինի բացահայտել դուստր կազմակերպություններում ներդրումների հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների ընդհանուր գումարը, որի գծով հետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվել (տե՛ս պարագրաֆ 81(գ)): Եթե հնարավոր չէ հաշվարկել չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարները (տե՛ս պարագրաֆ 87), ապա կարող են լինել շահաբաժինների հնարավոր շահութահարկային հետևանքներ՝ կապված այս դուստր կազմակերպությունների հետ, որոնց գումարները գործնականում որոշելի չեն:
88. Կազմակերպությունը բացահայտում է հարկերին վերաբերող բոլոր պայմանական ակտիվները և պայմանական պարտավորությունները՝ «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ին համապատասխան: Պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները կարող են առաջանալ, օրինակ, հարկային մարմինների հետ ունեցած չլուծված վեճերի հետևանքով: Իսկ այն դեպքերում, երբ հարկի դրույքների կամ հարկային օրենքների փոփոխությունները ուժի մեջ են մտնում կամ դրանց մասին հայտարարվում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, կազմակերպությունը բացահայտում է իր ընթացիկ և հետաձգված հարկային

## Ուժի մեջ մտնելը

89. Սույն ստանդարտը գործում է այն ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք ներառում են 1998 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանները, բացառությամբ 91-րդ պարագրաֆով սահմանված դեպքերի: Եթե կազմակերպությունը այս ստանդարտը կիրառի այն ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, որոնք ներառում են 1998 թվականի հունվարի 1-ից շուտ սկսվող ժամանակաշրջաններ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն փաստը, որ սույն ստանդարտը կիրառել է 1979 թվականին հաստատված «Շահութահարկերի հաշվառումը» ՀՀՄՍ 12-ի փոխարեն:
90. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1979 թվականին հաստատված «Շահութահարկերի հաշվառումը» ՀՀՄՍ 12-ը:
91. 52Ա, 52Բ, 65Ա, 81(ի), 82Ա, 87Ա, 87Բ, 87Գ պարագրաֆները, ինչպես նաև 3-րդ և 50-րդ պարագրաֆների համումը գործում են այն տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների՝ համար, որոնք ներառում են 2001 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ: Վաղաժամ ընդունումը խրախուսվում է: Եթե վաղաժամ ընդունումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:
92. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Ավելին՝ այն փոփոխել է 23-րդ, 52-րդ, 58-րդ, 60-րդ, 62-րդ, 65-րդ, 68Գ, 77-րդ և 81-րդ պարագրաֆները, հանել է 61-րդ պարագրաֆը և ավելացրել է 61Ա, 62Ա և 77Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
93. ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված՝ 2008-ին) ուժի մեջ մտնելու օրվանից 68-րդ պարագրաֆը բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման նկատմամբ պետք է կիրառվի առաջընթաց՝ սկսած ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված 2008-ին) ուժի մեջ մտնելու օրվանից:
94. Հետևաբար, կազմակերպությունները նախորդ բիզնեսների միավորումների հաշվապահական հաշվառման մեջ չպետք է ճշգրտումներ կատարեն, եթե հարկային օգուտները չեն բավարարել ձեռքբերման օրվա դրությամբ առանձին ճանաչման չափանիշները և ճանաչվել են ձեռքբերման օրվանից հետո, բացառությամբ երբ օգուտները ճանաչվում են չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում և առաջանում են ձեռքբերման օրը գոյություն ունեցող փաստերի և հանգամանքների մասին նոր տեղեկատվությունից: Ճանաչված այլ հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում (կամ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե այդպես է պահանջվում սույն ստանդարտով):
95. ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին) փոփոխել է 21-րդ և 67-րդ պարագրաֆները, ինչպես նաև ավելացրել է 32Ա և 81 (ժ) և (Ժ) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008-ին վերանայված) կիրառի ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

## Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 16 Հիմնական միջոցներ

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները հնարավորություն ունենան տեղեկատվություն ստանալու կազմակերպության կողմից իր հիմնական միջոցներում կատարած ներդրումների և այդ ներդրումներում տեղի ունեցող փոփոխությունների մասին: Հիմնական միջոցների

\* 91-րդ պարագրաֆում օգտագործվում է «տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ տերմինը, որը համապատասխանում է ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը գրելու ավելի բացահայտ լեզվին, որն ընդունվել է 1998 թվականին: 89-րդ պարագրաֆում օգտագործվում է «ֆինանսական հաշվետվություններ տերմինը»:

հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրներն են՝ ակտիվների ճանաչումը, դրանց հաշվեկշռային արժեքի որոշումը և դրանց հետ կապված մաշվածության գումարների և արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը:

## Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հիմնական միջոցները հաշվառելիս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մեկ այլ ստանդարտ պահանջում կամ թույլատրում է հաշվապահական հաշվառման այլ մոտեցումներ:
3. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում՝
  - ա) ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի համաձայն՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցների նկատմամբ.
  - բ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը).
  - գ) հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչման և չափման նկատմամբ (տե՛ս ՖՀՄՍ 6 «Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում» ստանդարտը), կամ
  - դ) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքների և օգտակար հանածոների պաշարների նկատմամբ, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ:Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է հիմնական միջոցների նկատմամբ, որոնք օգտագործվում են «բ»-«դ» կետերում նկարագրված ակտիվների մշակման կամ պահպանման նկատմամբ:
4. Այլ ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որպեսզի հիմնական միջոցի միավորը ճանաչվի սույն ստանդարտով պահանջվող մոտեցումներից տարբեր մեկ այլ մոտեցմամբ: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտով պահանջվում է, որպեսզի կազմակերպությունը վարձակալված հիմնական միջոցի միավորը ճանաչելու համար գնահատի ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը: Այնուամենայնիվ, մնան դեպքերում այսպիսի ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցման այլ ասպեկտներ, ներառյալ՝ մաշվածության հաշվարկը, նկարագրված են սույն ստանդարտում:
5. Կազմակերպությունը, որն օգտագործում է ինքնարժեքի մոդելը ներդրումային գույքի համար՝ համաձայն ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտի, պետք է օգտագործի սույն ստանդարտի ինքնարժեքի մոդելը:

## Սահմանումներ

6. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

**Հաշվեկշռային արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները 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, կամ, որտեղ կիրառելի է, ակտիվի սկզբնապես ճանաչման ժամանակ նրան վերագրված գումարը՝ այլ ՖՀՄՍ-ների, օրինակ՝ ՖՀՄՍ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ստանդարտի հատուկ պահանջներին համապատասխան:

**Մաշվող գումար.** ակտիվի ինքնարժեքն է կամ դրան փոխարինող այլ գումար՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը:

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

**Կազմակերպությանը բնորոշ արժեք.** դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքն է, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի շարունակական օգտագործումից և օգտակար ծառայության ավարտին դրա օտարումից, կամ ակնկալում է կրել, երբ մարվում է որևէ պարտավորություն:

**Իրական արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

**Արժեզրկումից կորուստ.** այն գումարն է, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը:

**Հիմնական միջոցներ.** նյութական ակտիվներ են, որոնք՝
  - ա) առկա են ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, այլ կողմերին վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, և
  - բ) ակնկալվում է օգտագործել ավելի քան մեկ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

**Փոխհատուցվող գումար.** ակտիվի իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

**Ակտիվի մնացորդային արժեք**, այն գնահատված գումարն է, որը կազմակերպությունը կստանա տվյալ պահին ակտիվի օտարումից՝ հանած օտարման գնահատված ծախսումները, եթե ակտիվն արդեն լինելու այն տարիքի և վիճակի, որն ակնկալվում էր, որ կլինելու դրա օգտակար ծառայության վերջում:

**Օգտակար ծառայություն.**

ա) այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը մատչելի կլինի կազմակերպության կողմից օգտագործելու համար, կամ

բ) արտադրանքի կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով:

**Ճանաչում**

7. Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

ա) հավանական է, որ այդ միավորի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և

բ) միավորի սկզբնական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

8. Պահեստամասերը կամ սպասարկող սարքավորումները սովորաբար հաշվառվում են որպես պաշարներ և ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ սպառմանը զուգընթաց: Այնուամենայնիվ, խոշոր պահեստամասերը և ռեզերվային սարքավորումները որակվում են որպես հիմնական միջոցներ, երբ կազմակերպությունն ակնկալում է դրանք օգտագործել ավելի քան մեկ ժամանակաշրջանի ընթացքում: Նմանապես, եթե պահեստամասերը և սպասարկող սարքավորումները կարող են օգտագործվել միայն հիմնական միջոցի միավորի հետ կապակցված, դրանք հաշվառվում են որպես հիմնական միջոց:

9. Սույն ստանդարտը չի նկարագրում, թե որն է ճանաչման համար չափման միավորը, այսինքն՝ թե ինչն է իրենից ներկայացնում հիմնական միջոցի միավոր: Հետևաբար, կազմակերպության առանձնահատկություններից ելնելով, ճանաչման չափանիշները կիրառելու համար պահանջվում է դատողություն: Հնարավոր է, որ տեղին լինի միավորել առանձին վերցրած ոչ նշանակալի միավորները, ինչպիսիք են ձևանմուշները, գործիքները, կադրակները, և չափանիշը կիրառել միավորված արժեքի նկատմամբ:

10. Ծանաչման նշված սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է իր հիմնական միջոցների գծով բոլոր ծախսումները դրանց կատարման պահին: Այս ծախսումները ներառում են հիմնական միջոցի միավորի կառուցման կամ ձեռքբերման սկզբնավորման ծախսումները և հետագայում կատարված ծախսումները՝ կապված դրա ավելացման, մի մասի փոխարինման կամ սպասարկման հետ:

**Սկզբնավորման ծախսումներ**

11. Որոշ հիմնական միջոցներ կարող են ձեռք բերվել անվտանգության կամ շրջակա միջավայրի պահպանության նպատակով: Նման հիմնական միջոցների ձեռքբերումը թեև ոչ ուղղակիորեն է ավելացնում կազմակերպության առկա որոշակի հիմնական միջոցների տնտեսական օգուտները, կարող է անհրաժեշտ լինել կազմակերպությանը՝ իր այլ ակտիվներից ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու համար: Նման հիմնական միջոցների միավորները պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ, քանի որ դրանք կազմակերպությանը հնարավորություն են տալիս կապակցված ակտիվներից ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու ավելի մեծ ծավալով, քան կատարվելին, եթե այդ ակտիվները ձեռք բերված չլինեին: Օրինակ՝ քիմիական նյութեր արտադրող ընկերությունը կարող է քիմիական նյութերի վերամշակման նոր տեխնոլոգիաներ ներդնել՝ վտանգավոր քիմիկատների արտադրության և պահպանման բնապահպանական պահանջներին բավարարելու նպատակով. դրա հետ կապված տեխնոլոգիաների և սարքավորումների բարելավումները ճանաչվում են որպես ակտիվ, քանի որ կազմակերպությունը առանց դրանց հնարավորություն չէր ունենա քիմիկատներ արտադրելու և վաճառելու: Այնուամենայնիվ, այդպիսի ակտիվների և կապակցված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը արժեզրկման տեսանկյունից ստուգվում է՝ համաձայն ՀՀՍՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի:

**Չետագա ծախսումներ**

12. Համաձայն 7-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի՝ կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում չի ճանաչում ամենօրյա սպասարկման ծախսումները: Փոխարենը, այդ ծախսումները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ կատարմանը զուգընթաց: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատուժի և օգտագործված նյութերի ծախսումներն են, ինչպես նաև կարող են ներառել մանր դետալների ծախսումները: Այդ ծախսումների նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես հիմնական միջոցների միավորի «վերանորոգում և պահպանում»:

13. Հիմնական միջոցների որոշ միավորների մասերը կարող են պահանջել պարբերաբար փոխարինում: Օրինակ՝ վառարանի ներքին երեսպատումը գուցե պահանջվի փոխել որոշակի ժամանակահատված օգտագործելուց հետո, կամ օդանավի ներքին կահավորանքը, ինչպիսիք են նստատեղերը և խոհանոցը,

կարող է պահանջվել մի քանի անգամ փոխարինել օդանավի հիմնականախաքի օգտագործման ընթացքում: Հիմնական միջոցների միավորները կարող են ձեռքբերվել նաև պարբերական փոխարինման գործընթացի հաճախակառնությունը պակասեցնելու նպատակով, օրինակ՝ շենքի ներքին պատերի փոխարինում կամ միանգամայն փոխարինումներ: 7-րդ պարագրաֆում նկարագրված ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է նման միավորի փոխարինվող մասի ծախսումները, երբ այդ ծախսումները կատարվում են, և եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները: Այդ փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է՝ համաձայն սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթների (տե՛ս 67-72-րդ պարագրաֆները):

14. Հիմնական միջոցի միավորի (օրինակ՝ օդանավի) շահագործումը շարունակելու համար որպես պայման կարող է լինել անսարքությունների առկայության վերաբերյալ կանոնավոր լայնածավալ ստուգումների իրականացումը՝ անկախ նրանից, դրա արդյունքում մասեր փոխարինվում են, թե՛ ոչ: Յուրաքանչյուր լայնածավալ ստուգման դեպքում դրա գծով ծախսումները ճանաչվում են հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում՝ որպես փոխարինում, եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները: Նախորդ ստուգման գծով ծախսումների (ի տարբերություն ֆիզիկական մասերի) հաշվեկշռային արժեքի մնացորդը ապաճանաչվում է: Սա տեղի է ունենում անկախ այն բանից, արդյոք նախորդ ստուգման ծախսումները իդենտիֆիկացվել են այն գործարքի շրջանակներում, որում ձեռք է բերվել կամ կառուցվել է միավորը: Անհրաժեշտության դեպքում ապագա համանման ստուգման գնահատվող ծախսումները կարող են օգտագործվել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել առկա ստուգման բաղկացուցչի ինքնարժեքը, երբ միավորը ձեռք է բերվել կամ կառուցվել է:

## **2 Զափումը ճանաչման պահին**

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

### **Սկզբնական արժեքի տարրերը**

16. Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է՝
- ա) գնման գինը, ներառյալ ներկրման տուրքերը և չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրային գեղչերը և արտոնությունները.
  - բ) ակտիվը համապատասխան վայր հասցնելու և դեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու հետ ուղղակիորեն կապված ցանկացած ծախսում.
  - գ) հիմնական միջոցների ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև իր զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման սկզբնապես գնահատված ծախսումների գումարը, որոնց գծով կազմակերպության պարտականությունը առաջանում է կա՛մ միավորի ձեռքբերման ժամանակ, կա՛մ միավորները որոշակի ժամանակաշրջանում օգտագործման հետևանքով, որի նպատակը տարբեր է, քան այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների արտադրությունը:
17. Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներ են՝
- ա) աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները (ինչպես սահմանված է ՀՀՍՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտով), որոնք առաջանում են ուղղակիորեն հիմնական միջոցի կառուցման կամ ձեռքբերման արդյունքում.
  - բ) տեղանքի նախապատրաստման ծախսումները.
  - գ) տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման սկզբնական ծախսումները.
  - դ) տեղակայման և հավաքման ծախսումները.
  - ե) ակտիվի անխափան աշխատանքի տեստավորման ծախսումները՝ հանած ակտիվը համապատասխան վայր և վիճակի բերելու ընթացքում արտադրված միավորների վաճառքից ստացված գուտ հասույթը (օրինակ՝ սարքավորումը տեստավորելու ընթացքում արտադրված նմուշները).
  - զ) մասնագետների վարձատրությունը:
18. Կազմակերպությունը ՀՀՍՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը կիրառում է ակտիվի քանդման, ապատեղակայման և զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման պարտականության գծով ծախսումների նկատմամբ, որոնք առաջանում են որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում, երբ միավորները այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում օգտագործվում են պաշարների արտադրության համար: ՀՀՍՄ 2-ի և ՀՀՍՄ 16-ի համաձայն հաշվառված ծախսումների գծով պարտականությունները ճանաչվում և չափվում են՝ համաձայն ՀՀՍՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի:
19. Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքում չներառվող ծախսումների օրինակներ են՝
- ա) նոր արտադրամաս բացելու հետ կապված ծախսումները.
  - բ) նոր արտադրատեսակ կամ ծառայություն ներդնելու հետ կապված ծախսումները (ներառյալ գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները).

գ) նոր վայրում կամ հաճախորդների նոր խմբի հետ գործունեություն իրականացնելու ծախսումները (ներառյալ աշխատակիցների պատրաստման և վերապատրաստման գծով ծախսումները)։

դ) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները։

20. 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։ Օրինակ՝ հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում չեն ներառվում հետևյալ ծախսումները՝

ա) ծախսումներ, որոնք կատարվել են, երբ միավորը, որը հնարավոր է օգտագործել ղեկավարության կողմից նախանշած նպատակներով, դեռևս պետք է տրվի շահագործման կամ շահագործվում է ոչ ամբողջ հզորությամբ։

բ) սկզբնական գործառնական վնասները, ինչպիսիք են այն վնասները, որոնք առաջացել են նախքան միավորի պլանավորված թողունակության հանդեպ պահանջարկի ձևավորումը։

գ) ծախսումները, որոնք կապված են կազմակերպության գործունեության մի մասը կամ ամբողջը վերատեղափոխելու կամ վերակազմակերպելու հետ։

21. Որոշ գործառնություններ կատարվում են հիմնական միջոցի միավորի կառուցման կամ բարելավման հետ կապված, սակայն դրանք անհրաժեշտ չեն՝ միավորը ղեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործելու համար անհրաժեշտ վայր և վիճակի բերելու համար։ Նման հարակից գործառնությունները կարող են տեղի ունենալ մինչև կառուցման կամ բարելավման գործունեությունը կամ այդ գործունեության ընթացքում։ Օրինակ՝ եկամուտ կարող է ստացվել շինարարական տարածքը մինչև շինարարության սկսվելը որպես ավտոկայանատեղի օգտագործելու արդյունքում։ Քանի որ հարակից գործառնությունները անհրաժեշտ չեն՝ միավորը ղեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործելու համար անհրաժեշտ վայր և վիճակի բերելու համար, այդպիսի հարակից գործառնություններից ստացված եկամուտը և դրա հետ կապված ծախսերը ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում և ներառվում են եկամուտի և ծախսերի համապատասխան դասակարգումներում։

22. Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը որոշվում է նույն սկզբունքներով, որոնք կիրառվում են ձեռք բերվող ակտիվի համար։ Եթե կազմակերպությունը համանման ակտիվներ է պատրաստում տնտեսական գործունեության բնականոն ընթացքում վաճառքի համար, ապա այդ ակտիվի ինքնարժեքը սովորաբար նույնն է, ինչ վաճառքի համար կառուցվող ակտիվինը (տես ՀՀՍՍ 2-ը)։ Հետևաբար, ցանկացած ներքին շահույթ չի ներառվում ինքնարժեքում։ Նմանապես, սեփական ուժերով կառուցվող ակտիվի գծով նյութերի, աշխատուժի և այլ ծախսումների նորմալ մակարդակից բարձր ծախսումները (գերնորմատիվային ծախսումները) չեն ներառվում այդ ակտիվի ինքնարժեքում։ ՀՀՍՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտով սահմանվում են չափանիշներ՝ սեփական ուժերով կառուցվող հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքում՝ որպես բաղկացուցիչ, տոկոսների գծով ծախսումները ճանաչելու համար։

## Սկզբնական արժեքի չափումը

23. 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՝ հետաձգված ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե նշված տոկոսային ծախսումը կապիտալացվում է՝ համաձայն ՀՀՍՍ 23-ի։

24. Հիմնական միջոցների մեկ կամ ավելի միավորներ կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամական ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամական և ոչ-դրամական ակտիվների համակցության հետ։ Ստորև դիտարկվում է միայն մեկ ոչ դրամական ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար։ Նման հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով, բացառությամբ երբ. (ա) փոխանակման գործարքը չունի առևտրային բնույթ, կամ (բ) 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։

25. Որոշելու համար, թե արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, թե ոչ, կազմակերպությունը դիտարկում է այն չափը, որով իր ապագա դրամական միջոցների հոսքերը ակնկալվում է, որ փոփոխվելու են գործառնության արդյունքում։ Փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, եթե՝

ա) ստացված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքը (ռիսկը, ժամկետը և գումարը) տարբերվում է տրամադրված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքից, կամ

բ) փոխանակման հետևանքով գործառնության փոփոխությունները ազդում են կազմակերպության գործունեության մի մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքի վրա, և

զ) «ա» կամ «բ» կետերում տարբերությունը փոխանակվող ակտիվների իրական արժեքի համեմատ նշանակալի է:

Որոշելու համար, թե արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ թե ոչ, կազմակերպության գործունեության այն մասով կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որի վրա ազդում է գործառնությունը, պետք է արտացոլի դրամական միջոցների հոսքերը հարկերից հետո: Նշված վերլուծությունների արդյունքը կարող է հստակ լինել՝ առանց կազմակերպության կողմից մանամասն հաշվարկների կատարման անհրաժեշտության:

26. Այն ակտիվի իրական արժեքը, որի համար առկա չեն համեմատելի շուկայական գործառնություններ, արժանահավատորեն չափելի է, եթե. (ա) իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների փոփոխվելիության տիրույթը նշանակալի չէ տվյալ ակտիվի համար, կամ (բ) տվյալ տիրույթում տարբեր գնահատականների հավանականությունը կարող է խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը գնահատելիս: Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն որոշել կա՛ն ստացված, կա՛ն տրված ակտիվի իրական արժեքը, ապա տրված ակտիվի իրական արժեքն օգտագործվում է ստացված ակտիվի ինքնարժեքը չափելու համար, բացառությամբ եթե ստացված ակտիվի իրական արժեքն ավելի հստակորեն է ակնհայտ:
27. Ֆինանսական վարձակալությամբ վարձակալի տիրապետման ներքո գտնվող հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը որոշվում է համաձայն ՀՀՍՍ 17-ի:
28. Հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքը կարող է նվազեցվել ստացված պետական շնորհների չափով՝ համաձայն ՀՀՍՍ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ստանդարտի:

## **Չափումը ճանաչումից հետո**

29. Կազմակերպությունը իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում պետք է ընտրի կա՛ն 30-րդ պարագրաֆում նկարագրված սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, կա՛ն 31-րդ պարագրաֆում նկարագրված վերագնահատման մոդելը, և պետք է այդ քաղաքականությունը կիրառի հիմնական միջոցների ամբողջ դասի նկատմամբ:

## **Սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդել**

30. Հիմնական միջոցի միավորը՝ որպես ակտիվ ճանաչելուց հետո, պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

## **Վերագնահատման մոդել**

31. Հիմնական միջոցի միավորը, որի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, որպես ակտիվ ճանաչելուց հետո պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է դրա իրական արժեքը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ՝ հանած համապատասխան կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ իրական արժեքից:
32. Հողամասերի և շենքերի իրական արժեքը սովորաբար որոշվում է գնահատման միջոցով՝ շուկայի վրա հիմնված վկայությունների հիման վրա, որը սովորաբար իրականացվում է պրոֆեսիոնալ որակավորված գնահատողի կողմից: Մեքենաների, սարքավորումների, ինչպես նաև հողամաս ու շենք չհանդիսացող այլ հիմնական միջոցների միավորների իրական արժեքը սովորաբար դրանց գնահատման միջոցով որոշված շուկայական արժեքն է:
33. Եթե հիմնական միջոցների միավորների յուրահատուկ բնույթի և դրանց առանձին՝ ոչ որպես ձեռնարկատիրական միավորի մաս, հազվադեպ վաճառվելու պատճառով չկա իրական արժեքի՝ շուկայի վրա հիմնված վկայություն, կազմակերպությունը կարող է կարիք ունենալ գնահատելու իրական արժեքը՝ օգտագործելով եկամտի կամ մաշեցված փոխարինման արժեքի մոտեցումները:
34. Վերագնահատման հաճախականությունը կախված է վերագնահատվող հիմնական միջոցի միավորների իրական արժեքի փոփոխություններից: Երբ վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է իր հաշվեկշռային արժեքից, պահանջվում է կատարել նոր վերագնահատում: Հիմնական միջոցի որոշ միավորների իրական արժեքը կարող է նշանակալիորեն և կամայական ձևով փոփոխվել, հետևաբար դրանց տարեկան վերագնահատումն անհրաժեշտ է: Նման հաճախակի վերագնահատումները անհրաժեշտ չեն հիմնական միջոցների այն միավորների համար, որոնց իրական արժեքը աննշան է փոփոխվում: Փոխարենը, կարող է անհրաժեշտ լինել վերագնահատել այդ միավորները երեք կամ հինգ տարին մեկ անգամ:
35. Երբ հիմնական միջոցի միավորը վերագնահատվում է, վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը հաշվառվում է հետևյալ ձևերից որևէ մեկով՝

ա) վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է դրա վերագնահատված գումարին: Այս մեթոդը սովորաբար կիրառվում է, երբ ակտիվը վերագնահատվում է մաշեցված փոխարինման արժեքի գործակցի միջոցով.

բ) փոխբացառվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի դիմաց, և գուտ գումարը վերաձևակերպվում է մինչև ակտիվի վերագնահատված գումարը: Այս մեթոդը սովորաբար կիրառվում է շենքերի համար:

Կուտակված մաշվածության վերաձևակերպումից կամ փոխբացառումից առաջացած ճշգրտման գումարով ավելացվում կամ պակասեցվում է հաշվեկշռային արժեքը, որը հաշվառվում է 39-րդ և 40-րդ պարագրաֆների համաձայն:

36. **Եթե հիմնական միջոցների միավորը վերագնահատվում է, ապա հիմնական միջոցների ամբողջ դասը, որին պատկանում է այդ ակտիվը, նույնպես պետք է վերագնահատվի:**

37. Հիմնական միջոցների դասը համանման բնույթով կամ կազմակերպության գործունեության մեջ համանման օգտագործման եղանակով ակտիվների խմբավորում է: Առանձին դասերի օրինակներ են՝

- ա) հողամասեր.
- բ) հողամասեր և շենքեր.
- գ) մեքենա-սարքավորումներ.
- դ) նավեր.
- ե) օդանավեր.
- զ) ավտոմեքենաներ.
- է) տնտեսական գույք.
- ը) գրասենյակային գույք:

38. Հիմնական միջոցների տվյալ դասի միավորները պետք է վերագնահատվեն միաժամանակ՝ խուսափելու համար ակտիվների ընտրովի վերագնահատումից և ֆինանսական հաշվետվություններում տարբեր ամսաքվերի դրությամբ խառնված համակցությամբ՝ սկզբնական արժեքով և գնահատված արժեքով, ակտիվների գումար ներկայացնելուց: Այնուամենայնիվ, ակտիվների դասը կարող է վերագնահատվել հերթականության սկզբունքով՝ պայմանով, որ ակտիվների դասի վերագնահատումը պետք է ավարտվի կարճ ժամանակահատվածում, և այդ ժամանակահատվածում վերագնահատման արդյունքները արդիականացված են:

39. **Եթե ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճն ուղղակիորեն պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և կուտակվի սեփական կապիտալի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում:** Այնուամենայնիվ, եթե այդ աճը վերականգնում է նույն ակտիվների նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, այն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում՝ այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր շահույթում կամ վնասում:

40. **Եթե ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:** Այնուամենայնիվ, նվազումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում այն գումարի չափով, որը չի գերազանցում այդ ակտիվների գծով վերագնահատումից արժեքի աճի ամկա կրեդիտային մնացորդը: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված նվազումը պակասեցնում է սեփական կապիտալի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում կուտակված գումարը:

41. Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ներառված էր սեփական կապիտալում, կարող է ուղղակիորեն վերագրվել չբաշխված շահույթին, երբ ակտիվները ապաճանաչվում են: Վերագնահատումից արժեքի աճի ամբողջի վերագրումը չբաշխված շահույթին կարող է տեղի ունենալ, երբ ակտիվը դուրս է գրվում կամ օտարվում է: Այնուամենայնիվ, վերագնահատումից արժեքի աճի որոշ մասը կարող է նաև վերագրվել չբաշխված շահույթին՝ կազմակերպության կողմից ակտիվի օգտագործմանը զուգընթաց: Այս դեպքում, վերագրվող գումարի մեծությունը կլինի ակտիվների վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և ակտիվների սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությունը: Վերագնահատումից արժեքի աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին չի կատարվում շահույթի կամ վնասի միջոցով:

42. Հիմնական միջոցների վերագնահատումից բխող հարկային հետևանքները ճանաչվում և բացահայտվում են՝ համաձայն ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտի:

## Մաշվածություն

43. **Հիմնական միջոցների միավորի յուրաքանչյուր մասի համար, որի արժեքը նշանակալի է միավորի ընդհանուր արժեքի նկատմամբ, մաշվածությունը պետք է հաշվարկվի առանձին:**



44. Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի գծով սկզբնապես ճանաչված գումարը բաշխում է ըստ դրա նշանակալի մասերի և այդ յուրաքանչյուր մասի համար մաշվածությունը հաշվարկում է առանձին: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել առանձին մաշվածություն հաշվարկել սեփական կամ ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված օդանավի հիմնականախօքի և շարժիչի համար: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը գործառնական վարձակալության տալու նպատակով՝ որպես վարձատու, ձեռք է բերում հիմնական միջոց, ապա կարող է տեղին լինել առանձին մաշվածություն հաշվարկել այդ միավորի սկզբնական արժեքում արտացոլված գումարների համար, որոնք վերագրելի են շուկայական պայմանների հետ համեմատած բարենպաստ կամ ոչ բարենպաստ վարձակալության պայմաններին:
45. Հիմնական միջոցի միավորի մեկ նշանակալի մասը կարող է ունենալ օգտակար ծառայության նույն ժամկետը և մաշվածության հաշվարկման նույն մեթոդը, ինչ որ նույն միավորի մեկ այլ նշանակալի մասը: Նման մասերը կարող են խմբավորվել մաշվածության գումարը որոշելիս:
46. Այնքանով, որքանով կազմակերպությունը հաշվարկում է հիմնական միջոցի միավորի որոշ մասերի մաշվածությունն առանձին-առանձին, այն նաև առանձին է հաշվարկում այդ միավորի մնացած մասի մաշվածությունը: Մնացած մասն իրենից ներկայացնում է միավորի այն մասերը, որոնք առանձին-առանձին նշանակալի չեն: Եթե կազմակերպությունը տարբեր ակնկալիքներ ունի այդ մասերից, գուցե մնացած մասի մաշվածությունը հաշվարկելու համար անհրաժեշտ լինի կիրառել մոտարկման (ապրոքսիմացիայի) մեթոդներ, որպեսզի այն ճշմարիտ ներկայացնի մասերի օգտագործման մոդելը և/կամ օգտակար ծառայությունը:
47. Կազմակերպությունը կարող է մաշվածությունը առանձին հաշվարկել միավորի առանձին մասերի համար, որոնց արժեքը միավորի ընդհանուր արժեքի համեմատ նշանակալի չէ:
48. **Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի մաշվածության գումարը պետք է ճանաչվի շահություն կամ վնասում, բացառությամբ եթե այն ներառվել է մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:**
49. Ժամանակաշրջանի մաշվածության գումարը սովորաբար ճանաչվում է շահություն կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կլանվում են մեկ այլ ակտիվի արտադրության ընթացքում: Այդ դեպքում մաշվածության գումարը կազմում է այլ ակտիվի արժեքի մի մասը և ներառվում է դրա հաշվեկշռային արժեքում: Օրինակ՝ արտադրական մեքենաների և սարքավորումների մաշվածության գումարը ներառվում է պաշարների վերամշակման ծախսումներում (տե՛ս ՀՀՄՍ 2): Նմանապես, ոչ նյութական ակտիվների մշակման գործունեության համար օգտագործվող հիմնական միջոցների մաշվածության գումարը կարող է ներառվել այդ ոչ նյութական ակտիվների ինքնարժեքում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի:

#### **Մաշվող գումարը և մաշվածության ժամկետը**

50. **Ակտիվի մաշվող գումարը պետք է պարբերական հիմունքով բաշխվի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:**
51. **Ակտիվի մնացորդային արժեքը և օգտակար ծառայությունը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարեվերջի դրությամբ, և եթե ակնկալիքները տարբերվում են նախորդ գնահատումներից, փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի:**
52. Մաշվածությունը ճանաչվում է, նույնիսկ եթե ակտիվի իրական արժեքը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ պայմանով, որ ակտիվի մնացորդային արժեքը չգերազանցի դրա հաշվեկշռային արժեքը: Ակտիվի վերանորոգումը և սպասարկումը չեն ենթադրում, որ մաշվածությունը հաշվարկելու կարիքը վերանում է:
53. Ակտիվի մաշվող գումարը որոշվում է դրա մնացորդային արժեքը հանելուց հետո: Գործնականում ակտիվի մնացորդային արժեքը հաճախ աննշան է, և հետևաբար մաշվող գումարը հաշվարկելիս էական չէ:
54. Ակտիվի մնացորդային արժեքը կարող է աճել՝ հավասարվելով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին կամ գերազանցելով այդ արժեքը: Այդ դեպքում, ակտիվի հաշվարկվող մաշվածության գումարը զրո է այնքան ժամանակ, մինչև որ ակտիվի մնացորդային արժեքը հետագայում նվազի և պակաս լինի, քան ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:
55. Ակտիվի մաշվածությունը սկսում է հաշվարկվել, երբ այն մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ այն գտնվում է այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է՝ ղեկավարության նախանշած նպատակով այն օգտագործելու համար: Ակտիվի մաշվածության հաշվարկումը դադարում է ակտիվի՝ ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու (կամ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառվելու) և ակտիվն ապաճանաչելու ամսաթվերից ամենավաղով: Հետևաբար, մաշվածության հաշվարկը չի դադարում այն դեպքում, երբ ակտիվը գտնվում է պարապուրդի մեջ կամ հանվում է ակտիվ օգտագործումից, բացառությամբ եթե ակտիվը ամբողջությամբ մաշեցվել է: Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտագործման վրա հիմնված մեթոդների համաձայն (օրինակ՝ ըստ արտադրված միավորների քանակի)՝ մաշվածության գումարը կարող է լինել զրո, քանի դեռ չկա արտադրություն:

56. Ակտիվի մեջ մարմնավորված տնտեսական օգուտները կազմակերպությունը սպառում է գլխավորապես դրա օգտագործման միջոցով: Այնուամենայնիվ, այլ գործոններ, ինչպիսիք են տեխնիկական կամ կոմերցիոն հնացածությունը, պարապուրդի ընթացքում ֆիզիկապես մաշվելը, հաճախ պատճառ են դառնում այն տնտեսական օգուտների նվազման, որոնք կարող էին ստացվել ակտիվից: Հետևաբար, ստորև թվարկված բոլոր գործոնները պետք է հաշվի առնվեն ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշելիս՝
- ա) ակտիվի ենթադրվող օգտագործելիությունը, որը գնահատվում է՝ նկատի ունենալով ակտիվի ակնկալվող հզորությունը և ֆիզիկական թողունակությունը.
  - բ) ակնկալվող ֆիզիկական մաշվածությունը, որը կախված է արտադրական գործոններից, օրինակ՝ հերթափոխների քանակը, որոնց ընթացքում ակտիվը պետք է օգտագործվի, ակտիվի վերանորոգման և սպասարկման, ինչպես նաև պարապուրդի ընթացքում դրանց պահպանման և սպասարկման կազմակերպության ծրագրից.
  - գ) տեխնիկական կամ կոմերցիոն հնացածությունը, որն առաջանում է արտադրության մեջ կատարվող փոփոխություններից կամ բարելավումներից, կամ ակտիվի օգտագործումից ստացվող արտադրանքի կամ ծառայության նկատմամբ շուկայի պահանջարկի փոփոխությունից.
  - դ) ակտիվի օգտագործման իրավական կամ համանման այլ սահմանափակումները, օրինակ՝ ակտիվի վարձակալության ժամկետի ավարտը:
57. Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայությունը որոշվում է՝ ելնելով կազմակերպության համար ակտիվի ակնկալվող օգտակարությունից: Կազմակերպության ակտիվների կառավարման քաղաքականությունը կարող է նախատեսել ակտիվների դուրսգրում որոշակի ժամկետից կամ ակտիվի մեջ մարմնավորված տնտեսական օգուտների որոշակի մասի սպառումից հետո: Հետևաբար, ակտիվի օգտակար ծառայությունը կարող է ավելի կարճ լինել, քան նրա տնտեսական ծառայությունը: Ակտիվի օգտակար ծառայության գնահատումը դատողության առարկա է՝ հիմնված կազմակերպության՝ համանման ակտիվների վերաբերյալ փորձի վրա:
58. Հողամասը և շենքերը առանձին ակտիվներ են և հաշվառվում են առանձին-առանձին, նույնիսկ երբ դրանք ձեռք են բերվում միասին: Հողամասը, որոշ բացառություններով, ինչպիսիք են թափոնների համար նախատեսված տարածքներն ու ամբարները, ունի անսահմանափակ օգտակար ծառայություն, հետևաբար դրա համար մաշվածություն չի հաշվարկվում: Շենքերն ունեն սահմանափակ օգտակար ծառայություն, հետևաբար մաշվող ակտիվներ են: Հողամասի արժեքի աճը, որի վրա գտնվում է շենքը, չի ազդում շենքի մաշվող գումարի որոշման վրա:
59. Եթե հողամասի արժեքը ներառում է ապատեղակայման, քանդման և տարածքի վերականգնման ծախսումները, ապա հողամասի այդ մասի մաշվածությունը հաշվարկվում է այդ ծախսումները կրելու շնորհիվ ստացվող օգուտների ստացման ժամանակաշրջանում: Որոշ դեպքերում հողամասը ինքն իրենով կարող է ունենալ սահմանափակ օգտակար ծառայություն, և այդ դեպքում դրա մաշվածությունը հաշվարկվում է այնպես, որպեսզի արտացոլվեն դրանից ստացվելիք օգուտները:

## Մաշվածության մեթոդը

60. **Մաշվածության հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը ակնկալում է սպառել ակտիվի տնտեսական օգուտները:**
61. **Ակտիվի համար կիրառվող մաշվածության հաշվարկման մեթոդը պետք է առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարեվերջի դրությամբ վերանայվի և, եթե այդ ակտիվներից սպասվող տնտեսական օգուտների ստացման ակնկալվող մոդելի մեջ տեղի է ունեցել նշանակալի փոփոխություն, ապա մեթոդը պետք է փոխվի՝ փոփոխված մոդելն արտացոլելու նպատակով: Այդ փոփոխությունը պետք է հաշվառվի որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:**
62. Ակտիվի մաշվող գումարը իր օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերական հիմունքով բաշխելու համար կարող են կիրառվել մաշվածության հաշվարկման տարբեր մեթոդներ: Այդ մեթոդները ներառում են՝ գծային մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը և թողարկված միավորների մեթոդը: Մաշվածության հաշվարկման գծային մեթոդի համաձայն՝ ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում կատարվում են հավասարաչափ մասհանումներ, եթե ակտիվի մնացորդային արժեքը չի փոփոխվում: Նվազող մնացորդի մեթոդի համաձայն՝ կատարվում են նվազող մասհանումներ օգտակար ծառայության ընթացքում: Թողարկված միավորների մեթոդի համաձայն՝ մասհանումները կատարվում են ակնկալվող օգտագործման կամ ակնկալվող թողունակության հիման վրա: Կազմակերպությունն ընտրում է այնպիսի մեթոդ, որն ավելի ճիշտ է արտացոլում ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների ստացման մոդելը: Ընտրված մեթոդը հետևողականորեն կիրառվում է մի ժամանակաշրջանից մյուսը, քանի դեռ չկա ակտիվի տնտեսական օգուտների ստացման ակնկալվող մոդելի փոփոխություն:

## Արժեզրկում

63. Որոշելու համար, թե արդյոք հիմնական միջոցի միավորն արժեզրկված է, թե ոչ, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը: Ստանդարտը պարզաբանում է, թե

կազմակերպությունը ինչպես է վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է որոշում ակտիվների փոխհատուցվող գումարը, և երբ է ճանաչում կամ հակադարձում արժեզրկումից կորուստը:

64. [Հանված է]

## Արժեզրկման համար փոխհատուցում

65. Արժեզրկված, կորած կամ փոխանցված հիմնական միջոցների միավորների գծով երրորդ կողմերից փոխհատուցումը պետք է ներառվի շահույթում կամ վնասում, երբ այդ փոխհատուցումը դառնում է ստացման ենթակա:
66. Հիմնական միջոցների միավորների արժեզրկումը կամ կորուստը, երրորդ կողմերից համապատասխան փոխհատուցման պահանջները կամ փոխհատուցման վճարումները, ինչպես նաև փոխարինող ակտիվների հետագա ձեռքբերումը կամ կառուցումը առանձին տնտեսական դեպքեր են և հաշվառվում են առանձին՝ հետևյալ կերպ՝
- ա) հիմնական միջոցների միավորների արժեզրկումը ճանաչվում է՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
  - բ) դուրսգրված կամ օտարված հիմնական միջոցների միավորների ապաճանաչումը որոշվում է՝ համաձայն սույն ստանդարտի.
  - գ) արժեզրկված, կորած կամ փոխանցված հիմնական միջոցների միավորների գծով երրորդ կողմերից փոխհատուցումը ներառվում է շահույթում կամ վնասում, երբ այդ փոխհատուցումը դառնում է ստացման ենթակա.
  - դ) որպես փոխարինումներ՝ վերականգնված, գնված կամ կառուցված հիմնական միջոցների միավորների ինքնարժեքը որոշվում է՝ համաձայն սույն ստանդարտի:

## Ապաճանաչում

67. Հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ապաճանաչվի, երբ՝
- ա) այն օտարվում է, կամ
  - բ) ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում դրա օգտագործումից կամ օտարումից:
68. Հիմնական միջոցի միավորի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի շահույթում կամ վնասում, երբ միավորը ապաճանաչվում է (բացառությամբ երբ ՀՀՄՍ 17-ով պահանջվում է այլ բան՝ հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի դեպքում): Օգուտները չպետք է դասակարգվեն որպես հասույթ:
- 68Ա. Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը, որն իր սովորական գործունեության ընթացքում կանոնավոր կերպով վաճառում է այլ կողմերին վարձակալության տալու նպատակով պահվող հիմնական միջոցների միավորներ, պետք է այդպիսի ակտիվները վերադասակարգի որպես պաշարներ իրենց հաշվեկշռային արժեքով, երբ դրանք դադարում են տրվել վարձակալության և դառնում են վաճառքի համար պահվող: Նման ակտիվների վաճառքից մուտքերը պետք է ճանաչվեն որպես հասույթ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտի: ՖՀՄՍ 5-ը չի կիրառվում, երբ ակտիվները, որոնք պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար, վերադասակարգվում են որպես պաշարներ:
69. Հիմնական միջոցի միավորի օտարումը կարող է տեղի ունենալ տարբեր ձևերով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության տալու կամ նվիրատվության միջոցով): Միավորի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 18-ի՝ ապրանքների վաճառքից հասույթը ճանաչելու չափանիշները: ՀՀՄՍ 17-ը կիրառվում է հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի միջոցով օտարման դեպքերում:
70. Եթե, 7-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն, կազմակերպությունը ճանաչում է հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքում այդ միավորի մի մասի փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը՝ անկախ այն բանից, արդյոք փոխարինված մասը մաշեցվել է առանձին, թե ոչ: Եթե կազմակերպությունը չի կարող որոշել փոխարինված մասի արժեքը, ապա կազմակերպությունը փոխարինման արժեքը կարող է օգտագործել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ կառուցման պահին:
71. Հիմնական միջոցների միավորի ապաճանաչումից առաջացած օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես ակտիվի իրացումից զուտ մուտքերի (եթե առկա են) և հաշվեկշռային արժեքի տարբերություն:
72. Հիմնական միջոցի միավորի օտարումից ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է դրա իրական արժեքով: Եթե միավորի դիմաց վճարումը հետաձգվում է, ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է անհասկալի վճարման գնի համարժեքով: Վճարման անվանական գումարի և անհասկալի վճարման գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի՝ արտացոլելով ստացվելիք գումարի իրական հավելումը:

## Բացահայտում

73. Հիմնական միջոցների յուրաքանչյուր դասի համար ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն՝
- ա) չափման հիմունքները, որոնք կիրառվում են համախառն հաշվեկշռային արժեքը որոշելու համար.
  - բ) մաշվածության հաշվարկման օգտագործվող մեթոդները.
  - գ) օգտակար ծառայությունը կամ մաշվածության հաշվարկման օգտագործվող դրույքաչափերը.
  - դ) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին.
  - ե) հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, որը ցույց է տալիս՝
    - i) ավելացումները.
    - ii) որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված կամ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառված ակտիվները՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, ինչպես նաև այլ օտարումներ.
    - iii) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումները.
    - iv) աճերը կամ նվազումները, որոնք առաջանում են ըստ 31-րդ, 39-րդ և 40-րդ պարագրաֆների կատարված վերագնահատումների և արժեզրկումից կորուստների հետևանքով, որոնք ուղղակիորեն ճանաչվել կամ հակադարձվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
    - v) արժեզրկումից կորուստները, որոնք ճանաչվել են շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
    - vi) արժեզրկումից կորուստների հակադարձումը, որոնք ճանաչվել են շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
    - vii) մաշվածության գումարը.
    - viii) փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվությունները ֆունկցիոնալ արժույթից մեկ այլ ներկայացման արժույթի վերահաշվարկելու արդյունքում, ինչպես նաև փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները հաշվետու կազմակերպության արժույթով վերահաշվարկելու արդյունքում.
    - ix) այլ փոփոխություններ:
74. Ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն նաև՝
- ա) հիմնական միջոցների սեփականության իրավունքի սահմանափակումների առկայությունը և գումարները, այդ թվում նաև պարտավորությունների ապահովության երաշխիք հանդիսացողներինը.
  - բ) կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսումների գումարը, որը ճանաչված է հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքում.
  - գ) հիմնական միջոցների ձեռքբերման պայմանագրային պարտականությունների գումարը.
  - դ) եթե այն առանձին չի բացահայտվել համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, ապա արժեզրկված, կորած կամ տրված հիմնական միջոցի միավորների դիմաց երրորդ կողմերից փոխհատուցման գումարը, որը ներառվել է շահույթում կամ վնասում:
75. Մաշվածության հաշվարկման մեթոդի ընտրությունը և ակտիվների օգտակար ծառայության գնահատումը դատողության խնդիր է: Հետևաբար, ընդունված մեթոդների, գնահատված օգտակար ծառայության կամ մաշվածության հաշվարկման դրույքաչափերի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին ապահովում են այնպիսի տեղեկատվությամբ, որը թույլ է տալիս վերլուծել դեկավարության կողմից ընտրված քաղաքականությունը և հնարավորություն է տալիս համեմատություններ կատարելու այլ կազմակերպությունների հետ: Այդ իսկ պատճառով, անհրաժեշտ է բացահայտել՝
- ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում մաշվածության գումարը՝ անկախ այն բանից, այն ճանաչված է շահույթում կամ վնասում, թե՛ որպես այլ ակտիվի ինքնարժեքի մաս. և
  - բ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը:
76. Համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի՝ կազմակերպությունը բացահայտում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության բնույթն ու հետևանքը, որն ազդեցություն է թողել ընթացիկ ժամանակաշրջանում կամ ակնկալվում է, որ ազդեցություն է ունենալու հետագա ժամանակաշրջաններում: Հիմնական միջոցների համար գնահատումների փոփոխությունների հետ կապված այսպիսի բացահայտումներ կարող են առաջանալ ստորև թվարկվածների հետ կապված՝

ա) մնացորդային արժեքներ.

բ) հիմնական միջոցների միավորների քանդման, ապատեղակայման և վերականգնման գնահատված ծախսումներ.

գ) օգտակար ծառայություն.

դ) մաշվածության հաշվարկման մեթոդներ:

77. **Երբ հիմնական միջոցների միավորները արտացոլվում են վերագնահատված գումարով, պետք է բացահայտվի հետևյալը՝**

ա) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կատարվել է վերագնահատումը.

բ) գնահատման գծով անկախ փորձագետ ներգրավված լինել կամ չլինելը.

գ) միավորների իրական արժեքի գնահատման ժամանակ օգտագործված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները.

դ) որքանով են միավորների իրական արժեքները որոշվել ուղղակիորեն ակտիվ շուկայում գործող գների կամ շուկայական վերջին գործառնությունների հիման վրա՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքի» պայմաններով, կամ գնահատվել են՝ օգտագործելով գնահատման այլ մեթոդներ.

ե) հիմնական միջոցի վերագնահատված յուրաքանչյուր դասի համար հաշվեկշռային արժեքը, որը կճանաչվեր, եթե ակտիվները հաշվառվեին սկզբնական արժեքի մոդելով.

զ) վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ցույց է տալիս ժամանակաշրջանի ընթացքում փոփոխությունը և բաժնետերերին մնացորդի բաշխման ցանկացած սահմանափակում:

78. Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի կազմակերպությունը, ի լրումն 73-րդ պարագրաֆի «ե» կետի «iv»-«vi» ենթակետերով պահանջվող տեղեկատվության, բացահայտում է նաև արժեգրված հիմնական միջոցների մասին տեղեկատվություն:

79. Ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները կարող են հետևյալ տեղեկատվությունը տեղին համարել իրենց կարիքների համար՝

ա) ժամանակավոր պարապուրդի մեջ գտնվող հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը.

բ) դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող, բայց լրիվ մաշված հիմնական միջոցների համախառն հաշվեկշռային արժեքները.

գ) ակտիվ օգտագործումից հանված և ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն որպես վաճառքի համար պահվող չդասակարգված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը.

դ) հիմնական միջոցների իրական արժեքը, եթե կիրառվում է սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, և եթե իրական արժեքն էապես տարբերվում է հաշվեկշռային արժեքից:

Հետևաբար, կազմակերպություններին խրախուսվում է բացահայտել նշված տեղեկատվությունը:

## **Անցումային դրույթներ**

80. 24-26-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ կապված ակտիվների փոխանակման գործառնությամբ ձեռքբերված հիմնական միջոցի միավորի սկզբնապես չափման հետ, պետք է կիրառվեն առաջընթաց միայն հետագա գործառնությունների համար:

## **Ուժի մեջ մտնելը**

81. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

- 81Ա. Կազմակերպությունը պետք է 3-րդ պարագրաֆի փոփոխությունները կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 6-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 81Բ. ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է տերմինաբանությունը, որը կիրառվում է ամբողջ ՖՀՄՍ-ներում: Ի լրումն՝ փոփոխվել են 39-րդ և 40-րդ պարագրաֆները, ինչպես նաև 73-րդ պարագրաֆի «ե» կետի «iv» ենթակետը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 81Գ. ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտը (վերանայված՝ 2008 թ.) փոփոխել է 44-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3 ստանդարտը (վերանայված՝ 2008 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է նաև կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 81Դ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարեփոխումներով» 6-րդ և 69-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են և ավելացվել է 68Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ կիրառի ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ստանդարտի հետ կապված փոփոխությունները:
- 81Ե. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարեփոխումներով» փոփոխվել է 5-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է, եթե կազմակերպությունը միևնույն ժամանակ կիրառում է նաև ՀՀՄՍ 40-ի 8, 9, 22, 48, 53, 53Ա, 53Բ, 54, 57 և 85Բ պարագրաֆների փոփոխությունները: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը

82. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտին (վերանայված՝ 1998 թ.):
83. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանությունները՝
- ա) ՄՄԿ-6 «Առկա ծրագրային ապահովման բարելավման ծախսումներ».
  - բ) ՄՄԿ-14 «Հիմնական միջոցներ - միավորների արժեզրկման կամ կորստի գծով փոխհատուցում».
  - գ) ՄՄԿ-23 «Հիմնական միջոցներ - հիմնական ստուգում կամ նորոգման ծախսումներ»:

## **Չաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 17**

### **Վարձակալություն**

#### **Նպատակը**

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել վարձակալների և վարձատուների համար հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն, ինչպես նաև վարձակալությունների նկատմամբ կիրառվող բացահայտումներ:

#### **Գործողության ոլորտը**

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր վարձակալությունները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

- ա) օգտակար հանածոների, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող ռեսուրսները, հետախուզման կամ օգտագործման վարձակալությունների, և

բ) արտոնագրային համաձայնագրերի այնպիսի հողվածների նկատմամբ, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, խաղերը, ձեռագրերը, պատենտները և հեղինակային իրավունքները:

Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը չպետք է կիրառվի որպես հիմք հետևյալի չափման համար՝

ա) վարձակալի կողմից պահվող՝ որպես ներդրումային գույք հաշվառվող գույքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտը).

բ) վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված ներդրումային գույքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 40-ը).

գ) վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող կենսաբանական ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը). կամ

դ) վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված կենսաբանական ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 41-ը):

3. Սույն ստանդարտը կիրառվում է այն համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնց համաձայն փոխանցվում է ակտիվների օգտագործման իրավունքը, նույնիսկ եթե վարձատուից կարող է պահանջվել զգալի ծավալի ծառայությունների մատուցում՝ կապված ակտիվի շահագործման կամ պահպանման հետ: Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ծառայությունների մատուցման համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնց համաձայն՝ ակտիվների օգտագործման իրավունքը չի փոխանցվում պայմանագրի մի կողմից մյուսին:

## Սահմանումներ

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: Մեփականության 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՝

ա) որոշ քիչ հավանական հանգամանքների ի հայտ գալու դեպքում.

բ) վարձատուի թույլտվությամբ.

գ) եթե վարձակալը նույն վարձատուի հետ նույն կամ համարժեք ակտիվի վարձակալության համար նոր պայմանագիր է կնքում. կամ

դ) 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՝

ա) վարձակալությունը դասակարգվում է որպես կամ գործառնական, կամ ֆինանսական վարձակալություն.

բ) 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՝ վարձակալությունից բխող ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների կամ ծախսերի ճանաչումն է համապատասխան դեպքում):

**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 կիրառորժի 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՝

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

բ) վարձատուի դեպքում՝ ստորև թվարկվածների կողմից վարձատուին երաշխավորված ցանկացած մնացորդային արժեք՝

i) վարձակալ.

ii) վարձակալի հետ կապակցված կողմ. կամ

iii) վարձատուի հետ չկապակցված 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 իրագել, պատրաստական կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

*Տնտեսական ծառայություն.*

ա) այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի տնտեսապես օգտագործելիությունը մեկ կամ ավելի օգտագործողների կողմից. կամ

բ) արտադրանքի կամ նմանատիպ հողվածների այն քանակն է, որը ակտիվից ակնկալվում են ստանալ մեկ կամ ավելի օգտագործողներ:

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

*Երաշխավորված մնացորդային արժեք.*

ա) 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).

բ) 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:

*Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ.* լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը, բացառությամբ արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից կատարված այդպիսի ծախսումների:

*Վարձակալությունում համախառն ներդրումներ.* հետևյալի հանրագումարն է՝

ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից ստացման ենթակա նվազագույն վարձավճարներ.

բ) վարձատուին հասանելիք ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային արժեք:

*Վարձակալությունում զուտ ներդրումներ.* վարձակալությունում համախառն ներդրումներն են՝ վարձակալությանը ենթադրվող տոկոսադրույքով գեղջված:

*Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ.* հետևյալ երկու մեծությունների տարբերությունն է՝

ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների և

բ) վարձակալությունում զուտ ներդրումների:

*Վարձակալությանը ենթադրվող տոկոսադրույք.* գեղջման այն դրույքն է, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ հանգեցնում է, որ՝ ա) նվազագույն վարձավճարների և բ) չերաշխավորված մնացորդային արժեքի հանրագումարի ներկա արժեքը հավասար լինի՝ (i) վարձակալված ակտիվի իրական արժեքի և (ii) վարձատուի սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների հանրագումարին:

*Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույք.* այն տոկոսադրույքն է, որը վարձակալը ստիպված կլինեք վճարել համանման վարձակալության դիմաց կամ, եթե դա որոշելի չէ, այն դրույքն է, որով վարձակալության սկզբում վարձակալը կներգրավեր համանման ժամկետով և համանման ապահովությանը 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 զների ինդեքսներ, ապագա շուկայական տոկոսադրույքներ):

5. Վարձակալության համաձայնագիրը կամ պարտավորվածությունը կարող է ներառել վարձավճարները ճշգրտելու դրույթ՝ վարձակալության սկզբի և վարձակալության ժամկետի մեկնարկի միջև ընկած ժամանակաշրջանում վարձակալված գույքի կառուցման կամ ձեռքբերման արժեքի փոփոխությունների, կամ մի քանի այլ ծախսումների կամ արժեքի չափման փոփոխությունների, ինչպես օրինակ՝ զների ընդհանուր մակարդակը, կամ վարձակալությունը ֆինանսավորելու վարձատուի ծախսումների փոփոխությունների հետ կապված: Նման դեպքում սույն ստանդարտի նպատակներով պետք է ենթադրել, որ յուրաքանչյուր նման փոփոխության ազդեցություն տեղի է ունեցել վարձակալության սկզբի դրությամբ:
6. Վարձակալության հասկացությունը ներառում է ակտիվի վարձակալության պայմանագրերը, որտեղ կա դրույթ, որը վարձակալին հնարավորություն է տալիս որոշ համաձայնեցված պայմանների կատարումից հետո, ձեռք բերելու ակտիվի նկատմամբ իրավունք: Այդ պայմանագրերը երբեմն կոչվում են հետագա գնման հնարավորությամբ պայմանագրեր:

## **Վարձակալության դասակարգում**

7. Սույն ստանդարտում ընդունված վարձակալության դասակարգումը հիմնված է այն փաստի վրա, թե վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքի հետ կապված ռիսկերը և հատույցները ինչ աստիճանով են վերագրվում վարձատուին կամ վարձակալին: Ռիսկերը ներառում են վարձակալված հզորությունների պարապորտից կամ տեխնոլոգիայի հնացածությունից վնասների հնարավորությունները և տնտեսական պայմանների փոփոխման հետևանքով հատույցի փոփոխությունները: Հատույցները կարող են ներկայացվել որպես ակտիվի տնտեսական ծառայության ընթացքում շահութաբեր շահագործումից և արժեքի բարձրացումից կամ մնացորդային արժեքի իրացումից ավելի շատ օգուտի ստացման ակնկալիքներ:
8. **Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական, եթե վարձակալին են փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական, եթե չեն փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:**
9. Զանի որ վարձատուի և վարձակալի միջև տեղի ունեցող գործառնությունը հիմնվում է նրանց միջև կնքված վարձակալական համաձայնագրի վրա, տեղին է օգտագործել համաձայնեցված սահմանումներ: Այդ սահմանումների կիրառումը տարբեր հանգամանքների նկատմամբ, որում գտնվում են վարձատու և վարձակալը, կարող է հանգեցնել այն բանին, որ նույն վարձակալությունը տարբեր ձևով դասակարգվի նրանց կողմից: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ, եթե վարձատուն օգուտներ է ստանում վարձակալի հետ չկապակցված անձի կողմից տրամադրված երաշխավորված մնացորդային արժեքից:
10. 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՝
  - ա) վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին.
  - բ) վարձակալը հնարավորություն ունի սովյալ 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 կիրառործվի.
  - գ) վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի տնտեսական ծառայության մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում.
  - դ) վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը վարձակալված ակտիվի առնվազն ըստ էության իրական արժեքն է.
  - ե) վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալն է ի վիճակի դրանք օգտագործել առանց էական ձևափոխությունների:
11. Իրավիճակների հայտանիշները, որոնք, առանձին կամ համակցված, նույնպես կարող են հանգեցնել, որ վարձակալությունը դասակարգվի որպես ֆինանսական, հետևյալն են՝
  - ա) եթե վարձակալը կարող է չեղյալ հայտարարել վարձակալությունը, ապա դրանից առաջացող վարձատուի վնասները կրելու է վարձակալը.

\*

**Տես նաև ՄՄԿ-27 «Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը»:**

- բ) մնացորդային գումարի իրական արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձավճարի գծով գեղջի տեսքով, որը հավասար է վարձակալության վերջի դրությամբ վաճառքից առաջացած մուտքերի մեծ մասին)։
- գ) վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու վարձակալությունը ևս մեկ ժամկետով այնպիսի ռենտայով, որը զգալիորեն ցածր է շուկայական վաճառքից։
12. 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում ներկայացված 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 այդ ակտիվի տվյալ պահի իրական արժեքին հավասար փոփոխական վճարով, կամ եթե կա պայմանական ռենտա, որի արդյունքում վարձակալը չի տիրապետում ըստ էության բոլոր ռիսկերին ու հատույցներին։
13. Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ։ Եթե որևէ պահին վարձակալը և վարձատուն համաձայնվում են վարձակալության պայմանագրի դրույթներում կատարել այնպիսի փոփոխություններ (բացի վարձակալության նորացումից), որոնք, եթե ուժի մեջ մտնեին վարձակալության սկզբի դրությամբ, 7-12-րդ պարագրաֆների չափանիշների համաձայն կհանգեցնեին վարձակալության այլ դասակարգման, ապա վերանայված համաձայնագիրը դիտարկվում է որպես նոր համաձայնագիր իր տևողության ընթացքում։ Այնուամենայնիվ, գնահատումներում փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալված ակտիվի տնտեսական ծառայության կամ մնացորդային արժեքի գնահատումներում փոփոխությունները) կամ հանգամանքների փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալի կողմից չվճարումների դեպքում), չեն առաջացնում հաշվառման նպատակներով վարձակալության նոր դասակարգման անհրաժեշտություն։
14. 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, սովորաբար, որոշելի չէ, և եթե չի ակնկալվում, որ սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին կփոխանցվի վարձակալին, ապա վերջինս սովորաբար չի ստանձնում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, հետևաբար հողամասի վարձակալությունը կլինի գործառնական։ Որպես գործառնական վարձակալություն հաշվառվող վարձակալության պայմանագիրը կնքելիս կամ վարձակալությունը ձեռք բերելիս կատարված վճարը հաշվառվում է որպես վարձավճարների կանխավճար, որը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ամորտիզացվում է՝ համաձայն օգուտների ստացման մոդելի։
15. 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՝ անկախ այն հանգամանքից՝ դրանք դիտարկվում են որպես մեկ, թե որպես երկու վարձակալություն, բացառությամբ եթե այլ բնութագրիչներից հստակ է, որ վարձակալությունը չի փոխանցել մեկ կամ երկու տարրերի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերը և հատույցները։ Եթե հողամասն ունի անորոշ տնտեսական ծառայություն, ապա հողամասի տարրը սովորաբար դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն, բացառությամբ եթե ակնկալվում է, որ սեփականության իրավունքը վարձակալին կփոխանցվի վարձակալության ժամկետի ավարտին՝ 14-րդ պարագրաֆի համաձայն։ Շենքերի տարրը դասակարգվում է որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 7-13-րդ պարագրաֆների համաձայն։
16. 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 արժանահավատորեն 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։
17. Հողամասի և շենքերի վարձակալության դեպքում, երբ այն գումարը, որը սկզբնապես պետք է ճանաչվեր որպես հողամասի տարր՝ 20-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՝ 7-13-րդ պարագրաֆների համաձայն։ Նման դեպքում շենքերի տնտեսական ծառայությունը ընդունվում է որպես վարձակալված ամբողջ ակտիվի տնտեսական ծառայություն։
18. Հողամասի և շենքերի տարրերի առանձին չափում չի պահանջվում, երբ վարձակալի բաժինը և՛ հողամասում, և՛ շենքերում դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք՝ ՀՀՄՄ 40-ի համաձայն, և ընդունվում է իրական

արժեքի մոդելը: Այս գնահատման համար մանրամասն հաշվարկներ պահանջվում են միայն այն դեպքում, եթե տարրերից մեկի կամ երկուսի դասակարգումն այլ կերպ հնարավոր չէ:

19. ՀՀՍՍ 40-ի համաձայն՝ վարձակալը կարող է գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգել որպես ներդրումային գույք: Այդ դեպքում գույքում մասնակցությունը հաշվառվում է այնպես, կարծես թե դա ֆինանսական վարձակալություն է և, ի լրումն, ճանաչված ակտիվի համար օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը: Վարձակալը պետք է շարունակի հաշվառել վարձակալությունը որպես ֆինանսական վարձակալություն, նույնիսկ եթե հետագա իրադարձությունը փոխում է վարձակալի գույքում մասնակցության բնույթն այնպես, որ այն այլևս չի կարող դասակարգվել որպես ներդրումային գույք: Նշվածը տեղի է ունենում, երբ, օրինակ, վարձակալը՝

ա) զբաղեցնում է գույք, որն այնուհետև վերադասակարգվում է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք՝ որոշված արժեքով, որը հավասար է այդ գույքի՝ օգտագործման եղանակի փոփոխության ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքին. կամ

բ) շնորհում է ենթավարձակալության, որի դեպքում սեփականության իրավունքի հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները փոխանցվում են վարձակալի կամ վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ կողմին: Այսպիսի ենթավարձակալությունը վարձակալի կողմից հաշվառվում է որպես երրորդ կողմին տրված ֆինանսական վարձակալություն, չնայած այն երրորդ անձի կողմից կարող է հաշվառվել որպես գործառնական վարձակալություն:

## **Վարձակալությունը վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում**

### **Ֆինանսական վարձակալություն**

#### **Սկզբնապես ճանաչում**

20. Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում վարձակալը ֆինանսական վարձակալությունը 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 է վարձակալության սկզբի դրությամբ: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման դրույք է հանդիսանում վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը, եթե այն հնարավոր է որոշել, իսկ եթե ոչ՝ ապա պետք է օգտագործվի վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը: Վարձակալի ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսում ավելացվում է որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

21. Գործառնությունները և այլ դեպքերը պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն ոչ միայն իրենց իրավական ձևին, այլ նաև դրանց բովանդակությանը և ֆինանսական իրողությանը համապատասխան: Չնայած վարձակալական համաձայնագրի իրավական ձևն այն է, 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 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:

22. Եթե այդպիսի վարձակալական գործառնությունները արտացոլված չեն վարձակալի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ապա կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պարտավորությունների մակարդակը արտացոլված են նվազեցված՝ աղավաղելով ֆինանսական ցուցանիշները: Հետևաբար տեղին է, որ ֆինանսական վարձակալությունը վարձակալի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչվի թե՛ որպես ակտիվ, և թե՛ որպես ապագա վարձավճարներ վճարելու պարտականություն: Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, ակտիվը և ապագա վարձավճարներ վճարելու պարտավորությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչվում են միևնույն գումարներով, բացառությամբ վարձակալի ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների, որոնք ավելացվում են որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

23. Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղին չէ վարձակալված ակտիվների գծով պարտավորությունները ներկայացնել որպես վարձակալված ակտիվներից հանումներ: Եթե ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտավորությունները ներկայացվում են՝ տարբերակվելով ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորությունների, միևնույն տարբերակումը կատարվում է վարձակալական պարտավորությունների համար:

24. Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ հաճախ կատարվում են՝ կապված վարձակալության յուրահատկությունների հետ, ինչպիսիք են՝ վարձակալության շուրջ բանակցությունները և համաձայնությունների ձեռքբերումը: Վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալության համար կատարված գործունեություններին ուղղակիորեն վերագրելի տարբերակված ծախսումներն ավելացվում են որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

## Ղեկավարող չափում

25. Նվազագույն վարձավճարները պետք է բաշխվեն ֆինանսական վճարի և չվճարված պարտավորության նվազեցման միջև: 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:
26. Գործնականում, վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական վճարը ըստ ժամանակաշրջանների բաշխելիս վարձակալը կարող է կիրառել մոտարկման որևէ ձև՝ հաշվարկները պարզեցնելու նպատակով:
27. Ֆինանսական վարձակալությունն առաջացնում է մաշվածության (ամորտիզացիայի) ծախս (ծախսում)՝ մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների գծով, ինչպես նաև ֆինանսական ծախսեր՝ յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանի համար: Վարձակալված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի սեփական ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ ճանաչվող մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկը պետք է կատարվի համաձայն ՀՀՍՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի և ՀՀՍՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի: Եթե չկա խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա ակտիվն ամբողջովին պետք է ամորտիզացվի հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:
28. Վարձակալված ակտիվի մաշվող գումարը ակտիվի ակնկալվող օգտագործման ժամկետում պարբերաբար բաշխվում է յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանի վրա՝ պարբերական հիմունքով, վարձակալի սեփական մաշվող ակտիվների համար ընդունած մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը համապատասխան: Եթե կա խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա օգտագործման ակնկալվող ժամկետը համընկնում է ակտիվի օգտակար ծառայության հետ, այլապես ակտիվը ամորտիզացվում է հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:
29. Ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի մաշվածության ծախսերի (ծախսումների) և ֆինանսական ծախսերի հանրագումարը հազվադեպ է հավասարվում տվյալ ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա վարձավճարներին, և, հետևաբար, տեղին չէ վճարման ենթակա վարձավճարները պարզապես ծախս ճանաչելը: Համապատասխանաբար, հազիվ թե ակտիվը և դրա հետ կապված պարտավորությունը վարձակալության ժամկետի մեկնարկից հետո գումարային առումով հավասար լինեն:
30. Որոշելու համար, թե արդյոք վարձակալված ակտիվը արժեզրկվել է, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՍՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը:

## Բացահայտումներ

31. Վարձակալը, ի լրումն ՖՀՍՍ 7 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ստանդարտի պահանջների կատարման, ֆինանսական վարձակալության առումով, պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գուտ հաշվեկշռային արժեքը.
  - բ) ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարների և դրանց ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և դրանց ներկա արժեքը հետևյալ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանների համար՝
    - i. ոչ ուշ, քանի մեկ տարի.
    - ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
    - iii. հինգ տարուց հետո.
  - գ) ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված պայմանական ռենտաները,
  - դ) չեղյալ չհամարվող ենթավարձակալություններից ակնկալվող ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
  - ե) վարձակալի էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով հետևյալը՝
    - i. վճարման ենթակա պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը,
    - ii. նորացման կամ գնման օպցիոնների առկայությունն ու պայմանները, ինչպես նաև սահող գների վերաբերյալ վերապահումը.

iii. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

32. Ի լրումն՝ ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 36, ՀՀՄՍ 38, ՀՀՄՍ 40 և ՀՀՄՍ 41 ստանդարտների բացահայտման պահանջները կիրառվում են ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալված ակտիվների նկատմամբ:

### Գործառնական վարձակալություն

33. Գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները վարձակալության ժամկետի ընթացքում պետք է ճանաչվեն որպես ծախս (ծախսում) գծային հիմունքով, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում օգտագործողի օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը\*:

34. Գործառնական վարձակալության գծով վարձավճարները (բացառությամբ ծառայությունների ծախսումների, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) ճանաչվում են որպես ծախս (ծախսում) գծային հիմունքով, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում օգտագործողի օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը, նույնիսկ եթե վճարումները չեն կատարվում այդ հիմունքով:

### Բացահայտումներ

35. Վարձակալը, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, գործառնական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

ա) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալությունների շրջանակներում ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝

i. ոչ ուշ, քանի մեկ տարի.

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

iii. հինգ տարուց հետո.

բ) չեղյալ չհամարվող ենթավարձակալություններից ակնկալվող ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.

գ) վարձակալությունից և ենթավարձակալությունից ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված վարձավճարները՝ առանձին ներկայացնելով նվազագույն վարձավճարների, պայմանական ռենտաների և ենթավարձակալությունից վարձավճարների գումարները

դ) վարձակալի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով, հետևյալը՝

i. պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը.

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

iii. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

## Վարձակալությունը վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում

### Ֆինանսական վարձակալություն

#### Սկզբնապես ճանաչում

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

37. 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 եկամուտ՝ որպես իր ներդրումների և ծառայությունների դիմաց հատույց:

38. Վարձատուի կողմից հաճախ կատարվում են սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ, ինչպիսիք են միջնորդական և իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները, ինչպես նաև ներքին ծախսումները,

\* Տես նաև ՄՄԿ-15 «Գործառնական վարձակալություն. խրախուսող պայմաններ»:

որոնք լրացուցիչ են և ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը: Այդ ծախսումներում չեն ներառվում ընդհանուր վերադիր ծախսումները, ինչպիսիք են վաճառքի և մարկետինգային խմբի ծախսումները: Ֆինանսական վարձակալության դեպքում, բացառությամբ նրանց, որոնք ներառում են արտադրող կամ դիլեր վարձատուներին, սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքի սկզբնապես չափման մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող եկամտի գումարը: Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը սահմանվում է այնպես, որ սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները մեխանիկորեն ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքում, և անհրաժեշտություն չկա դրանք ավելացնել առանձին: Վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը ուղղակիորեն վերագրելի՝ արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից կատարված ծախսումները բացառվում են սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների սահմանումից: Արդյունքում, դրանք բացառվում են վարձակալությունում գուտ ներդրումից և ճանաչվում են որպես ծախս վաճառքի գծով շահույթի ճանաչման պահին, որը ֆինանսական վարձակալության դեպքում սովորաբար վարձակալության ժամկետի մեկնարկն է:

## Չեռագա չափում

### 39. Ֆինանսական եկամտի ճանաչումը պետք է հիմնված լինի մի գրաֆիկի վրա, որը կապահովի հատուցման հաստատուն պարբերական դրույք ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի գուտ ներդրումների նկատմամբ:

40. Վարձատուի նպատակն է վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտը բաշխել պարբերական և խելամիտ հիմունքով: Եկամտի այդպիսի բաշխումը հիմնվում է ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի գուտ ներդրումների հաստատուն պարբերական հատույցն արտացոլող գրաֆիկի վրա: Ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձավճարները, բացառությամբ ծառայություններին վերաբերող ծախսումների, հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե՛ ներդրումների հիմնական գումարը, և թե՛ չվատակված ֆինանսական եկամուտը:

41. Գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք հաշվի են առնվել վարձակալությունում վարձատուի համախառն ներդրումները հաշվարկելիս, պարբերաբար վերանայվում են: Եթե գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը նվազել է, ապա վարձակալության ժամկետում եկամտի բաշխումը վերանայվում է, իսկ հաշվեգրված գումարների նվազումը ճանաչվում է անմիջապես:

41Ա. Ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում ակտիվը, որը դասակարգվել է որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվել է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում) համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի՝ պետք է հաշվառվի այդ ՖՀՄՍ-ի համաձայն:

42. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները ժամանակաշրջանի ընթացքում վաճառքից շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչեն կազմակերպության կողմից սովորական վաճառքների համար որդեգրված քաղաքականությանը համապատասխան: Եթե սահմանվել են արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույքներ, վաճառքից շահույթը պետք է սահմանափակվի այն գումարով, որը կստացվեր, եթե գանձվեր շուկայական տոկոսադրույք: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից վարձակալության շուրջ բանակցությունների և համաձայնության ձեռքբերման գծով կատարված ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս վաճառքից հատույթի ճանաչման պահին:

43. Արտադրողները կամ դիլերները հաճախ գնորդներին առաջարկում են ընտրություն՝ ակտիվը կամ գներ, կամ վարձակալել: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուի կողմից ակտիվը ֆինանսական վարձակալության տալն առաջացնում է երկու տեսակի եկամուտ՝

ա) շահույթ կամ վնաս, որը համարժեք է վարձակալված ակտիվի՝ նորմալ վաճառքի գներով սովորական վաճառքից ստացվող շահույթին կամ վնասին՝ հաշվի առնելով ցանկացած ընդունելի մեծություն և առևտրային զեղչեր:

բ) ֆինանսական եկամուտ վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

44. Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից ճանաչվող վաճառքից հատույթն այդ ակտիվի իրական արժեքն է, կամ վարձատուի՝ շուկայական տոկոսադրույքով հաշվարկված նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը, եթե վերջինս ավելի ցածր է: Վաճառքի ինքնարժեքը, որը ճանաչվում է վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, վարձակալվող գույքի ինքնարժեքն է կամ դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ եթե դրանք տարբեր են՝ համաձայն չերաշխավորված մնացորդային արժեքի ներկա արժեքը: Վաճառքից հատույթի և վաճառքի ինքնարժեքի միջև տարբերությունը վաճառքից շահույթն է, որը ճանաչվում է՝ կազմակերպության կողմից սովորական վաճառքների համար ընդունված քաղաքականությանը համապատասխան:

45. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները երբեմն սահմանում են արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույքներ՝ հաճախորդներ ներգրավելու նպատակով: Այդպիսի տոկոսադրույքի օգտագործումը կհանգեցնի գործառնությունից՝ վաճառքի պահին ճանաչվող ընդհանուր եկամտի ավելցուկային մասի առաջացման: Եթե

սահմանվում է արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույք, վաճառքից շահույթը սահմանափակվում է այն մեծությամբ, որը կատարվել է, եթե կիրառվեր շուկայական տոկոսադրույք:

46. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից ֆինանսական վարձակալության շուրջ բանակցությունների և համաձայնության ձեռքբերման գծով կատարված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, քանի որ դրանք մեծ մասամբ կապված են արտադրողի կամ դիլերի կողմից վաճառքից շահույթ վաստակելու հետ:

### **Բացահայտումներ**

47. Վարձատուն, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների գումարի և նվազագույն վարձավճարների գծով ընդհանուր դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի վարձակալությունում համախառն ներդրումները և նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ հետևյալ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար՝

i. ոչ ուշ, քան մեկ տարի.

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

iii. հինգ տարուց հետո.

բ) չվաստակած ֆինանսական եկամուտը.

գ) չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք հաշվեգրվում են վարձատուի օգուտներին.

դ) չհավաքագրվող նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի համար հնարավոր կորուստների կուտակված պահուստները.

ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված պայմանական ռենտաները.

զ) վարձատուի էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը:

48. Որպես աճի հայտանիշ՝ հաճախ օգտակար է նաև բացահայտել համախառն ներդրումները՝ հանած ժամանակաշրջանում ավելացված նոր համաձայնագրերի չվաստակած եկամուտը՝ հաշվի առած չեղյալ հայտարարված վարձակալությունների համապատասխան գումարները:

### **Գործառնական վարձակալություն**

49. Գործառնական վարձակալության հանձնված ակտիվները վարձատուն պետք է արտացոլի իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ ըստ ակտիվի բնույթի:

50. Գործառնական վարձակալությունից ստացված եկամուտը պետք է ճանաչվի գծային հիմունքով՝ վարձակալության ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալության տրված ակտիվից օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը՝

51. Վարձակալական եկամուտը վաստակելիս կրած ծախսումները, ներառյալ մաշվածությունը, ճանաչվում են որպես ծախս: Վարձակալական եկամուտը (բացառությամբ մատուցված ծառայություններից ստացված եկամուտը, օրինակ՝ ապահովագրությունից և սպասարկումից) վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվում է գծային հիմունքով, նույնիսկ երբ գումարներն այդ հիմունքով չեն ստացվում, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալության տրված ակտիվից օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը:

52. Գործառնական վարձակալության շուրջ բանակցելիս և համաձայնություն ձեռք բերելիս, վարձատուի կողմից կատարած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ավելացվեն վարձակալության տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին և ճանաչվեն որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում նույն հիմունքով, որը կիրառվում է վարձակալական եկամուտը ճանաչելիս:

53. Վարձակալության տրված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի այն հիմունքով, որը համապատասխանում է նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկը պետք է կատարվի ՀՀՄՍ 16-ի և ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն:

54. Որոշելու համար, թե արդյոք վարձակալության տրված ակտիվը արժեզրկվել է, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 36-ը:

\* Տես նաև ՄՄԿ-15 «Գործառնական վարձակալություն՝ խրախուսող պայմաններ»:

55. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները ակտիվը գործառնական վարձակալության տալիս որևէ վաճառքից շահույթ չեն ճանաչում, քանի որ այն վաճառքին համարժեք չէ:

## **Բացահայտումներ**

56. Վարձատուն, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, գործառնական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալության շրջանակներում ապագա նվազագույն վարձավճարները՝ ընդհանուր գումարով և առանձին՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝

i. ոչ ուշ, քան մեկ տարի.

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

iii. հինգ տարուց հետո.

բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված ընդհանուր պայմանական ռենտաները.

գ) վարձատուի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը:

57. Ի լրումն՝ ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 36, ՀՀՄՍ 38, ՀՀՄՍ 40 և ՀՀՄՍ 41 ստանդարտների բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձատուների՝ գործառնական վարձակալությամբ տրամադրված ակտիվների նկատմամբ:

## **Վաճառք հետադարձ վարձակալությանը գործարքներ**

58. Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքն իրենից ներկայացնում է ակտիվի վաճառք և նույն ակտիվի հետադարձ վարձակալություն: Վարձավճարները և վաճառքի գները սովորաբար փոխադարձ կախվածություն ունեն, քանի որ դրանք բանակցվում են որպես մեկ փաթեթ: Վաճառքի և հետադարձ վարձակալության գործարքի հաշվապահական մոտեցումը կախված է վարձակալության տեսակից:

59. Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության, ապա հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ վաճառքից հասույթի ցանկացած գերազանցում չպետք է անմիջապես ճանաչվի որպես եկամուտ վաճառող-վարձակալի կողմից: Փոխարենը, այն պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

60. Եթե հետադարձ վարձակալությունը ֆինանսական վարձակալություն է, ապա գործարքը վարձատուի կողմից վարձակալին ֆինանսավորում հատկացնելու միջոց է, որում ակտիվը հանդես է գալիս որպես երաշխիք: Այդ պատճառով հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ վաճառքից հասույթի գերազանցումը տեղին չէ դիտել որպես եկամուտ: Այդպիսի գերազանցումը հետաձգվում և ամորտիզացվում է վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

61. Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է գործառնական վարձակալության, և ակնհայտ է, որ գործառնությունը իրականացվել է իրական արժեքով, ապա ցանկացած շահույթ կամ վնաս անմիջապես պետք է ճանաչվի: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից ցածր է, ապա ցանկացած շահույթ կամ վնաս պետք է անմիջապես ճանաչվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ վնասները փոխհատուցվում են ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանի վարձավճարներով: Այս դեպքում այն պետք է հետաձգվի և ակտիվի օգտագործումը: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից բարձր է, ապա իրական արժեքը գերազանցող մասը պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը:

62. Եթե հետադարձ վարձակալությունը գործառնական վարձակալություն է, և վարձավճարներն ու վաճառքի գինը հիմնված են իրական արժեքի վրա, ապա տեղի է ունեցել նորմալ վաճառքի գործարք, և ցանկացած շահույթ կամ վնաս ճանաչվում է անմիջապես:

63. Գործառնական վարձակալության դեպքում, եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների պահին իրական արժեքը ցածր է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, ապա վնասը, որն առաջանում է դրանց տարբերությունից, պետք է ճանաչվի անմիջապես:

64. Ֆինանսական վարձակալության դեպքում այդպիսի ճշգրտման անհրաժեշտություն չկա, բացառությամբ եթե տեղի է ունեցել ակտիվի արժեզրկում, որի դեպքում հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է մինչև փոխհատուցվող գումար՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:

65. Բացահայտման պահանջները վարձակալների և վարձատուների համար հավասարապես կիրառվում են վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների նկատմամբ: Էական վարձակալական համաձայնագրերի գծով պահանջվող նկարագրությունը հանգեցնում է վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների մասին համաձայնագրերի կամ պայմանների յուրահատուկ կամ անսովոր դրույթների բացահայտմանը:

66. Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքները կարող են հանգեցնել ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի առանձին բացահայտման չափանիշին:



## Անցումային դրույթներ

67. 68-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ խրախուսվում, սակայն չի պահանջվում սույն ստանդարտի հետընթաց կիրառում: Եթե սույն ստանդարտը չի կիրառվում հետընթաց, նախկինում առկա ֆինանսական վարձակալության մնացորդը պետք է պատշաճ կերպով որոշվի վարձատուի կողմից և հետագայում հաշվառվի սույն ստանդարտի դրույթների համաձայն:
68. Կազմակերպությունը, որը նախկինում կիրառել է ՀՀՄՍ 17-ի 1997 թվականի վերանայված տարբերակը, սույն ստանդարտում տեղ գտած փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, կամ, եթե ՀՀՄՍ 17-ի 1997 թվականի վերանայված տարբերակը չի կիրառվել հետընթաց, պետք է կիրառի հետընթաց բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, որոնք կնքվել են այդ ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելուց հետո:

## Ուժի մեջ մտնելը

69. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## ՀՀՄՍ 17-ի (վերանայված՝ 1997 թ.) չեղյալ հայտարարումը

70. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1997 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտին:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 18

## Հասույթ

### Նպատակը

«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներում» «եկամուտը» սահմանվում է որպես՝ «հաշվառման ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների աճ՝ ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի»: Եկամուտն իր մեջ ներառում է և՛ հասույթը, և՛ օգուտները: Հասույթը եկամուտ է, որն առաջանում է կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով, այդ թվում՝ վաճառքներ, վճարներ, տոկոսներ, շահաբաժիններ և ռոյալթիներ: Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել գործարքների և դեպքերի որոշակի տեսակներից առաջացող հասույթի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները:

Հասույթի հաշվառման ամենակարևոր հարցն է որոշել, թե երբ պետք է այն ճանաչվի: Հասույթը ճանաչվում է, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և այդ օգուտները կարելի է արժանահավատորեն չափել: Սույն ստանդարտը սահմանում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում վերը նշված չափանիշների պահանջները կբավարարվեն, և, հետևաբար, հասույթը կճանաչվի: Ստանդարտը ներկայացնում է նաև նշված չափանիշների գործնական կիրառման ուղեցույց:

### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետևյալ գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը հաշվառելիս՝
- ա) ապրանքների վաճառք.
  - բ) ծառայությունների մատուցում.
  - գ) այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործում, որը բերում է տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ:
2. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1982 թվականին ընդունված ՀՀՄՍ 18 «Հասույթի ճանաչում» ստանդարտին:
3. Ապրանքներն ընդգրկում են կազմակերպության կողմից վաճառքի համար թողարկված արտադրանքը, ինչպես նաև վերավաճառքի նպատակով գնված ապրանքները, ինչպիսիք են վերավաճառողների կողմից գնված և վերավաճառքի համար պահվող արագ սպառվող ապրանքները, կամ հողամասը և այլ գույք:
4. Ծառայությունների մատուցումը սովորաբար ներառում է կազմակերպության կողմից համաձայնեցված ժամանակաշրջանի ընթացքում պայմանագրով համաձայնեցված առաջադրանքի (աշխատանքների)

կատարում: Ծառայությունները կարող են մատուցվել մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ընթացքում: Ծառայությունների մատուցման որոշ պայմանագրեր ուղղակիորեն կապված են կառուցման պայմանագրերի հետ, օրինակ՝ նախագծերի ղեկավարների և ճարտարապետների կողմից ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը: Այդպիսի պայմանագրերի արդյունքում ստացվող հասույթը չի դիտարկվում սույն ստանդարտում, այլ կարգավորվում է կառուցման պայմանագրերի պահանջներին համապատասխան՝ համաձայն ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտի:

5. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը բերում է հասույթ հետևյալ ձևերով՝
- ա) տոկոս. կազմակերպության դրամական միջոցների, դրանց համարժեքների կամ հասանելիք գումարների օգտագործման համար վճարներ.
  - բ) ռոյալթիներ. կազմակերպության երկարաժամկետ ակտիվների, օրինակ՝ արտոնագրերի, ապրանքանիշերի, հեղինակային իրավունքների և համակարգչային ծրագրերի օգտագործման դիմաց վճարներ.
  - գ) շահաբաժիններ. շահույթի բաշխում սեփական կապիտալում մասնակիցների միջև՝ կապիտալի տվյալ խմբում նրանց մասնակցությանը համամասնորեն:
6. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այն հասույթներին, որոնք առաջանում են՝
- ա) վարձակալության համաձայնագրերից (տե՛ս ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտը).
  - բ) շահաբաժիններից, որոնք առաջանում են բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներից (տե՛ս ՀՀՄՍ 28 «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ստանդարտը).
  - գ) ապահովագրության պայմանագրերից, որոնք ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտի գործողության ոլորտում են.
  - դ) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխություններից կամ դրանց օտարումից (տե՛ս ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտը).
  - ե) ընթացիկ այլ ակտիվների արժեքի փոփոխություններից.
  - զ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների սկզբնապես ճանաչումից և իրական արժեքի փոփոխություններից՝ (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը).
  - է) գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնապես ճանաչումից (տե՛ս ՀՀՄՍ 41-ը).
  - ը) հանքանյութերի արդյունահանումից:

## Սահմանումներ

### 7. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

**Հասույթ.** ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեությունից առաջացող տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում մասնակիցների կողմից ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի:

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

8. Հասույթը ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Երրորդ անձանց անունից հավաքագրված գումարները, օրինակ՝ վաճառքից հարկերը, ապրանքների և ծառայությունների շրջանառության հարկը և ավելացված արժեքի հարկը, դեպի կազմակերպություն հոսող տնտեսական օգուտներ չեն և չեն հանգեցնում սեփական կապիտալի աճի: Հետևաբար, դրանք չեն ներառվում հասույթներում: Նմանապես, գործակալական հարաբերությունների դեպքում տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքերը ներառում են պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները, որոնք չեն հանգեցնում կազմակերպության սեփական կապիտալի աճի: Պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները հասույթ չեն: Փոխարենը, հասույթ է կոմիսիոն վճարը:

## Հասույթի չափում

### 9. Հասույթը պետք է չափվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով\*:

10. Գործարքից առաջացող հասույթի գումարը սովորաբար որոշվում է կազմակերպության և ակտիվը գնողի կամ օգտագործողի միջև կնքված համաձայնագրով: Այն չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով՝ հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական գեղչերի և քանակային զիջումների գումարները:

\* Տես նաև ՍՄԿ 31 «Հասույթ. բարտեռային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ» մեկնաբանությունը:

11. Սովորաբար հատուցումն ունի դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքի տեսք, իսկ հասույթը ստացված կամ ստացվելիք դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է: Այնուամենայնիվ, երբ դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների ստացումը հետաձգվում է, հատուցման իրական արժեքը կարող է ստացված կամ ստացվելիք դրամական միջոցների անվանական արժեքից ցածր լինել: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ապրանքների վաճառքից ստացվելիք գումարները՝ որպես անտոկոս վարկ, տրամադրել գնորդին կամ գնորդից որպես ապրանքների վաճառքի դիմաց հատուցում ընդունել մուրհակ, որն ունի շուկայականից ցածր տոկոսադրույք: Երբ պայմանավորվածության արդյունքում գործարքը վերածվում է ֆինանսավորման գործարքի, հատուցման իրական արժեքը որոշվում է բոլոր ապագա վճարումների գեղչման հիման վրա՝ կիրառելով պայմանական տոկոսադրույքը: Պայմանական տոկոսադրույքն ավելի հստակ որոշվում է՝

ա) մնան վարկունակություն ունեցող թողարկողի մնանատիպ ֆինանսական գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույքով, կամ

բ) տոկոսադրույքով, որը գեղչում է ֆինանսական գործիքի անվանական գումարը՝ այն հասցնելով ապրանքների կամ ծառայությունների ընթացիկ վաճառքի գնին:

Իրական արժեքի և հատուցման անվանական գումարի տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, ինչպես նաև ՀՀՄՄ 39-ի համաձայն:

12. Երբ ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանակվում կամ սվոպի են ենթարկվում նույն բնույթի և արժեքի ապրանքներով ու ծառայություններով, այդպիսի փոխանակումը չի համարվում հասույթ առաջացնող գործարք: Հաճախ այդպես է լինում մավթի և կաթի պես ապրանքների դեպքում, երբ մատակարարները փոխանակում կամ սվոպի են ենթարկում տարբեր վայրերում գտնվող պաշարները՝ տվյալ վայրում առաջացած պահանջը ժամանակին բավարարելու նպատակով: Երբ ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են ոչ մնանատիպ ապրանքներով և ծառայություններով փոխանակելու միջոցով, փոխանակումը դիտվում է որպես հասույթ առաջացնող գործարք: Հասույթը չափվում է ստացված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարով: Երբ ստացված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, հասույթը չափվում է տրված ապրանքների և ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գումարով:

### **Գործարքի նույնականացում**

13. Սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշները սովորաբար յուրաքանչյուր գործարքի համար կիրառվում են առանձին: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է ճանաչման չափանիշները կիրառել գործարքի առանձին բաղկացուցիչների նկատմամբ՝ գործարքի էությունն արտացոլելու նպատակով: Օրինակ՝ երբ արտադրանքի վաճառքի գինն ընդգրկում է հետագա ծառայությունների որոշելի գումար, այդ գումարը հետաձգվում և ճանաչվում է հասույթ այն ժամանակաշրջանում, երբ մատուցվում է ծառայությունը: Ի տարբերություն վերը նշվածի՝ ճանաչման չափանիշները կիրառվում են երկու կամ ավելի գործարքների նկատմամբ միասին, երբ դրանք այնպես են փոխկապակցված, որ դրանց առևտրային արդյունքը չի կարող ընկալվել առանց մի շարք գործարքներ որպես մեկ ամբողջություն դիտարկելու: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է վաճառել ապրանքներ և, միևնույն ժամանակ, կնքել համաձայնագիր՝ ավելի ուշ ետ գնելու այդ ապրանքները՝ այդպիսով ժխտելով գործարքի ինքնուրույն արդյունքը: Այս դեպքում երկու գործարքները դիտարկվում են միասին:

### **Ապրանքների վաճառք**

14. **Ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչվի, երբ բավարարված են հետևյալ բոլոր պայմանները՝**

ա) **կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցում ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների նշանակալի մասը.**

բ) **կազմակերպությունը չի պահպանում ո՛չ կառավարման շարունակական մասնակցություն, որը սովորաբար բխում է սեփականության իրավունքից, և ո՛չ էլ վաճառված ապրանքների նկատմամբ արդյունավետ վերահսկում.**

գ) **հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.**

դ) **հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն.**

ե) **գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**

15. Որոշելու համար, թե երբ է կազմակերպությունը սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցում գնորդին, պահանջվում է գործարքի հանգամանքների ուսումնասիրում: Շատ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը գնորդին համընկնում է սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման հետ: Դա տեղի է ունենում մանրա-

ծախ վաճառքների դեպքում: Այլ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման պահի հետ:

16. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը, ապա գործարքը վաճառք չի համարվում, և հասույթ չի ճանաչվում: Կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկը տարբեր եղանակներով: Օրինակները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, հետևյալն են՝
  - ա) երբ կազմակերպությունը գործարքի պայմանների անբավարար կատարման հանդեպ պահպանում է պատասխանատվություն, որը ապահովված չէ սովորական երաշխիքային պայմաններով.
  - բ) երբ որոշակի վաճառքից հասույթի ստացումը պայմանավորված է գնորդի կողմից ապրանքի վաճառքից ստացվող հասույթով.
  - գ) երբ առաքված ապրանքները ենթակա են տեղակայման, իսկ տեղակայումը կազմում է պայմանագրի նշանակալի մասը, և այդ պայմանագիրը դեռևս վերջնականորեն չի կատարվել կազմակերպության կողմից.
  - դ) երբ գնորդը իրավունք ունի չեղյալ համարելու գումարը՝ վաճառքի պայմանագրով նախատեսված պատճառով, և կազմակերպությունը համոզված չէ՝ գործարքը չեղյալ կհամարվի, թե ոչ:
17. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված ռիսկերի միայն ոչ նշանակալի մասը, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ճանաչվում է: Օրինակ՝ վաճառողը կարող է պահպանել ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը՝ բացառապես ստացման ենթակա գումարի հավաքագրելիությունն ապահովելու նպատակով: Նման դեպքում, եթե կազմակերպությունը փոխանցել է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ճանաչվում է: Կազմակերպության կողմից սեփականության հետ կապված ռիսկերի ոչ նշանակալի մասը պահպանելու մեկ այլ օրինակ կարող է լինել մանրածախ վաճառքը, երբ հաճախորդի բավարարված չլինելու դեպքում երաշխավորվում է վճարի վերադարձ: Այսպիսի դեպքերում հասույթը ճանաչվում է վաճառքի պահին՝ պայմանով, որ վաճառողն ի վիճակի է արժանահավատորեն գնահատել ապագա վերադարձումները, և նա ճանաչում է վերադարձումների նկատմամբ իր պարտավորությունը՝ հիմնվելով նախորդ փորձի և այլ համապատասխան գործոնների վրա:
18. Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Որոշ դեպքերում այն հնարավոր չէ որոշել, քանի դեռ հատուցումը չի ստացվել կամ անորոշությունները չեն վերացել: Օրինակ՝ կարող է առկա լինել օտարերկրյա կառավարման մարմնի կողմից իրենց երկրում վաճառքից ստացված հատուցումը տեղափոխելու թույլտվություն տալու հետ կապված անորոշություն: Երբ տրվում է այդպիսի թույլտվություն, անորոշությունը վերանում է, և հասույթը ճանաչվում է: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:
19. Նույն գործարքին կամ այլ դեպքի վերաբերող հասույթները և ծախսերը ճանաչվում են միաժամանակ: Այս գործընթացը սովորաբար դիտվում է որպես եկամուտների և ծախսերի համապատասխանեցում (հարաբերակցում): Ծախսերը, ներառյալ երաշխիքները և ապրանքները առաքելուց հետո կատարման ենթակա այլ ծախսումներ, սովորաբար կարող են արժանահավատորեն չափվել, երբ բավարարված են հասույթի ճանաչման այլ պայմաններ: Այնուամենայնիվ, հասույթը չի կարող ճանաչվել, երբ ծախսերը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Նման հանգամանքներում ապրանքների վաճառքից արդեն ստացված հատուցումը ճանաչվում է որպես պարտավորություն:

## **Ծառայությունների մատուցում**

20. Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, գործարքից հասույթը պետք է ճանաչվի՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա: Գործարքի արդյունքը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել, եթե բավարարվեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝
  - ա) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.
  - բ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
  - գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանը.

**դ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել գործարքի համար կատարված և գործարքն ավարտելու համար անհրաժեշտ ծախսումները\* :**

21. Հասույթի ճանաչումը, հաշվի առնելով գործարքի ավարտվածության աստիճանը, հաճախ կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ հասույթը ճանաչվում է այն հաշվառման ժամանակաշրջանում, երբ մատուցվում են ծառայությունները: Այս հիմունքով հասույթի ճանաչումը ապահովում է օգտակար տեղեկատվություն ծառայությունների կատարման աստիճանի և հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց արդյունքների վերաբերյալ: ՀՀՄՍ 11-ը նույնպես պահանջում է այս հիմունքով հասույթի ճանաչում: Նշված ստանդարտի պահանջներն ընդհանուր առմամբ կիրառելի են՝ ծառայությունների մատուցման գործարքներից հասույթը և դրա հետ կապված ծախսերը ճանաչելու համար:

22. Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրման անորոշություն, չհավաքագրված գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

23. Կազմակերպությունը սովորաբար կարող է կատարել արժանահավատ գնահատում այն բանից հետո, երբ նա գործարքի մյուս մասնակիցների հետ համաձայնության է եկել հետևյալի շուրջ՝

- ա) ծառայությունների մատուցման և ստացման հետ կապված յուրաքանչյուր կողմի՝ անվերապահ կատարում ապահովող իրավունքները.
- բ) փոխանակման ենթակա հատուցումները.
- գ) վճարումների եղանակները և պայմանները:

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

24. Գործարքի ավարտվածության աստիճանը կարող է որոշվել տարբեր եղանակներով: Կազմակերպությունը կիրառում է այն մեթոդը, որով հնարավոր է արժանահավատորեն չափել մատուցված ծառայությունները: Գործարքի բնույթից կախված՝ այդ մեթոդները կարող են ներառել՝

- ա) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը.
- բ) տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայությունների ծավալի և մատուցվելիք ծառայությունների ամբողջ ծավալի հարաբերակցությունը. կամ
- գ) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումների և գործարքի գնահատված ընդհանուր ծախսումների հարաբերակցությունը: Տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված ծախսումներն ընդգրկում են միայն այն ծախսումները, որոնք վերաբերում են տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայություններին: Գործարքի գնահատված ընդհանուր ծախսումներն ընդգրկում են միայն այն ծախսումները, որոնք վերաբերում են մատուցված կամ մատուցվելիք ծառայություններին:

Հաճախորդներից ստացված ընթացիկ վճարումները և կանխավճարները հաճախ չեն արտացոլում մատուցված ծառայությունների ծավալը:

25. Գործնական նկատառումներից ելնելով, երբ ծառայությունները տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում մատուցվել են անորոշ քանակի գործողությունների տեսքով, հասույթները նշված ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչվում են զծային մեթոդով, եթե չկա որևէ այլ մեթոդ, որով ավելի լավ է ներկայացվում ավարտվածության աստիճանը: Երբ որևէ յուրահատուկ գործողություն շատ ավելի կարևոր է, քան ցանկացած այլ գործողություն, հասույթի ճանաչումը հետաձգվում է մինչև այդպիսի կարևոր գործողության իրագործումը:

**26. Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, հասույթը պետք է ճանաչվի միայն ճանաչված այն ծախսերի չափով, որոնք կփոխհատուցվեն:**

27. Գործարքի սկզբնական փուլերում գործարքի արդյունքը հաճախ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել: Այնուամենայնիվ, կարող է հավանական լինել, որ կազմակերպությունը կփոխհատուցի գործարքի գծով կրած ծախսումները: Հետևաբար, հասույթը ճանաչվում է միայն կրած ծախսումների չա-

\* Տես նաև ՄՄԿ 27 «Արձակատրված իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը» և ՄՄԿ 31 «Հասույթ. բարտեռային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ» մեկնաբանությունները:

փով, որոնք ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն: Քանի որ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, շահույթ չի ճանաչվում:

28. Երբ գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, և հավանական չէ, որ կրած ծախսումները կփոխհատուցվեն, հասույթը չի ճանաչվում, իսկ կատարված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս: Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին գործարքի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլևս գոյություն չունեն, հասույթը ճանաչվում է 20-րդ պարագրաֆի, այլ ոչ թե 26-րդ պարագրաֆի համաձայն:

### **Տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ**

29. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվներն օգտագործելիս առաջացող հասույթները՝ տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ, պետք է ճանաչվեն 30-րդ պարագրաֆում սահմանված հիմունքով, երբ՝

ա) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.

բ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթների գումարը:

30. Հասույթը պետք է ճանաչվի հետևյալ հիմունքներով՝

ա) տոկոսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսի մեթոդը, ինչպես ներկայացված է ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒՏ-ԿՈՒՑ պարագրաֆներում.

բ) ռոյալթիները պետք է ճանաչվեն հաշվեգրման հիմունքով՝ համապատասխան համաձայնագրի բովանդակության համաձայն.

գ) շահաբաժինները պետք է ճանաչվեն, երբ սահմանված է վճարը ստանալու բաժնետերերի իրավունքը:

31. [Հանված է]

32. Երբ նախքան տոկոսաբեր ներդրման ձեռքբերումը կուտակվել են չվճարված տոկոսներ, ստացվելիք տոկոսները բաշխվում են ձեռքբերմանը նախորդող և հաջորդող ժամանակաշրջանների միջև, և հասույթ է ճանաչվում միայն այն մասը, որը վերաբերում է ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանին:

33. Ռոյալթիները հաշվեգրվում են համապատասխան համաձայնագրի պայմանների համաձայն, և սովորաբար այդ հիմունքով էլ ճանաչվում են, եթե, նկատի ունենալով համաձայնագրի բովանդակությունը, ավելի նպատակահարմար չէ հասույթը ճանաչել որևէ մեկ այլ սխտեմատիկ և ռացիոնալ հիմունքով:

34. Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

### **Բացահայտում**

35. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) հասույթի ճանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ծառայությունների մատուցման գործարքների ավարտվածության աստիճանի որոշման համար ընդունված մեթոդները.

բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբի գումարը, ներառյալ հետևյալ աղբյուրներից հասույթները՝

i. սպրանքների վաճառք.

ii. ծառայությունների մատուցում.

iii. տոկոսներ.

iv. ռոյալթիներ.

v. շահաբաժիններ.

գ) հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբում ներառված գումարներ, որոնք առաջացել են սպրանքների և ծառայությունների փոխանակումից:

36. Կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի: Պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ կարող են առաջանալ այնպիսի հոդվածներից, ինչպիսիք են երաշխիքային ծախսումները, պահանջները, սուզանքները կամ հնարավոր կորուստները:

## Ուժի մեջ մտնելը

37. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1995 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
38. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*Դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների ինքնարժեքը*» (փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը*» և ՀՀՄՍ 27 «*Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*» ստանդարտներում) փաստաթուղթը փոփոխել է 32-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ և 38Ա պարագրաֆների համապատասխան փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, այն պետք է միաժամանակ կիրառի 32-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը:

## **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 19 Աշխատակիցների հատուցումներ**

### Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել աշխատակիցների հատուցումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրանց հետ կապված բացահայտման պահանջները: Ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է ճանաչել՝

- ա) պարտավորություն, երբ աշխատակիցը մատուցել է ծառայություններ՝ ապագայում վճարվելիք աշխատակիցների հատուցումների դիմաց և
- բ) ծախս, երբ կազմակերպությունը սպառում է աշխատակցի կողմից՝ աշխատակիցների հատուցումների դիմաց մատուցված ծառայություններից առաջացող տնտեսական օգուտը:

### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի գործատուի կողմից՝ աշխատակիցների բոլոր հատուցումները հաշվառելիս, բացառությամբ նրանց, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՖՀՄՍ 2 «*Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում*» ստանդարտը:
2. Սույն ստանդարտը չի վերաբերում աշխատակիցների հատուցումների պլանների կողմից հաշվետվությունների ներկայացմանը (տե՛ս ՀՀՄՍ 26 «*Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունները*»):
3. Աշխատակիցների հատուցումները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտը, ներառում է այն հատուցումները, որոնք տրամադրվում են՝
  - ա) ֆորմալ պլանների համաձայն կամ կազմակերպության և առանձին աշխատակիցների, աշխատակիցների խմբերի կամ նրանց ներկայացուցիչների միջև այլ ֆորմալ համաձայնագրերի համաձայն.
  - բ) օրենսդրության պահանջների համաձայն կամ ներճյուղային համաձայնությունների միջոցով, որոնցով կազմակերպություններից պահանջվում է մասհանումներ կատարել պետական, ճյուղային կամ այլ մեկից ավելի գործատուների պլաններին. կամ
  - գ) համաձայն ձևավորված պրակտիկայի, որն առաջացնում է կառուցողական պարտականություն: Ձևավորված պրակտիկան առաջացնում է կառուցողական պարտականություն, եթե կազմակերպությունը աշխատակիցների հատուցումներ վճարելուց բացի այլ իրատեսական այլընտրանք չունի: Կառուցողական պարտականության օրինակ է այն դեպքը, երբ կազմակերպության ձևավորված պրակտիկայի փոփոխությունը անընդունելիորեն կվնասի նրա փոխհարաբերությունները աշխատակիցների հետ:
4. Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են՝
  - ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են աշխատավարձերը, սոցիալական ապահովության մասհանումները, վճարովի տարեկան արձակուրդները, հիվանդության հետ կապված

վճարովի արձակուրդները, շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները (եթե դրանք վճարման ենթակա են 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:

- բ) հետաշխատանքային հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված այլ հատուցումները, հետաշխատանքային բուժսպասարկումը և կյանքի ապահովագրությունը:
- գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները, ներառյալ երկարամյա ծառայության համար արձակուրդը կամ գիտական (ստեղծագործական) աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը, հոբելյանների կամ երկարամյա ծառայության համար այլ հատուցումները, երկարաժամկետ անաշխատունակության նպաստները, ինչպես նաև շահույթի բաշխումները, պարգևավճարները և հետաձգված փոխհատուցումները, եթե դրանք ոչ ամբողջությամբ են վճարման ենթակա ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:
- դ) ազատման նպաստները:

Քանի որ վերը նշված «ա»-«դ» կետերում որոշակիացված յուրաքանչյուր կատեգորիա ունի տարբեր բնութագրեր, սույն ստանդարտը առանձին պահանջներ է սահմանում յուրաքանչյուր կատեգորիայի գծով:

- 5. Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են այն հատուցումները, որոնք տրամադրվում են կամ աշխատակիցներին, կամ նրանց խնամարկյալներին, և կարող են իրականացվել վճարումների միջոցով (կամ ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրմամբ), որոնք կատարվում են կամ ուղղակիորեն աշխատակիցներին, նրանց ամուսիններին, երեխաներին, կամ այլ խնամարկյալների, կամ էլ այլոց, ինչպիսիք են ապահովագրական կազմակերպությունները:
- 6. Աշխատակիցը կարող է կազմակերպությանը ծառայություններ մատուցել լրիվ աշխատանքային զբաղվածության, մասնակի աշխատանքային զբաղվածության, մշտական, ոչ կանոնավոր կամ ժամանակավոր հիմունքներով: Սույն ստանդարտի նպատակներով՝ աշխատակիցների թվին են դասվում տնօրենները և այլ կառավարչական անձնակազմ:

## Սահմանումներ

- 7. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

*Աշխատակիցների հատուցումներ.* աշխատակիցների մատուցած ծառայության դիմաց կազմակերպության կողմից ցանկացած ձևով տրվող փոխհատուցումներ:

*Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ.* աշխատակիցների հատուցումներ (բացի ազատման նպաստներից), որոնք պետք է մարվեն 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 կազմակերպության (հիմնադրամի) 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:

*Մեկից ավելի գործատուների պլաններ.* սահմանված մասհանումների պլաններ (բացի պետական պլաններից) կամ սահմանված հատուցումների պլաններ (բացի պետական պլաններից), որոնք՝

- ա) միավորում են ընդհանուր վերահսկման տակ չգտնվող տարբեր կազմակերպությունների կողմից հատկացված ակտիվները, և
- բ) օգտագործում են նշված ակտիվները՝ մեկից ավելի կազմակերպությունների աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար՝ այնպիսի հիմունքով, որ մասհանումների և հատուցումների մակարդակները որոշվում են՝ առանց հաշվի առնելու, թե որ կազմակերպությունում են աշխատում համապատասխան աշխատակիցները:



*Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ.* աշխատակիցների հատուցումներ (բացառությամբ հետաշխատանքային հատուցումների և ազատման նպաստների), որոնք չպետք է մարվեն այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը:

*Ազատման նպաստներ.* աշխատակիցների հատուցումներ, որոնք ենթակա են վճարման որպես հետևանք՝

ա) կազմակերպության որոշման՝ աշխատանքից ազատել աշխատակիցներին մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ

բ) աշխատակցի որոշման՝ աշխատակիցների թվաքանակի կրճատման դեպքում կամավոր ազատվել՝ փոխարենը ստանալով այդ նպաստները:

*Աշխատակիցների երաշխավորված հատուցումներ.* աշխատակիցների հատուցումներ, որոնք պայմանավորված չեն աշխատակցի հետագա աշխատանքով:

*Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեք.* ակնկալվող ապագա այն վճարումների (առանց պլանի ակտիվները հանելու) ներկա արժեքը, որոնք պահանջվում են՝ ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությունից առաջացող պարտականությունը մարելու համար:

*Ընթացիկ ծառայության արժեք.* սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճը, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատակցի ծառայությունից:

*Տոկոսային ծախսում.* սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճը ժամանակաշրջանի ընթացքում, որն առաջանում է հատուցումների մարման ժամկետը մեկ ժամանակաշրջանով մոտենալու արդյունքում:

*Պլանի ակտիվները* ներառում են՝

ա) աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների հիմնադրամին պատկանող ակտիվներ. և

բ) սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսներ:

*Աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների հիմնադրամի կողմից պահվող ակտիվներ.* ակտիվներ են (բացառությամբ հաշվետու կազմակերպության կողմից թողարկված ոչ փոխանցելի ֆինանսական գործիքների), որոնք՝

ա) պատկանում են կազմակերպությանը (հիմնադրամին), որն իրավաբանորեն առանձնացված է հաշվետու կազմակերպությունից և գոյություն ունի բացառապես աշխատակիցների հատուցումները վճարելու կամ ֆինանսավորելու համար. և

բ) մատչելի են միայն աշխատակիցների հատուցումները վճարելու կամ ֆինանսավորելու համար օգտագործման նպատակով, մատչելի չեն հաշվետու կազմակերպության կրեդիտորներին (նույնիսկ սնանկացման դեպքում) և չեն կարող վերադարձվել հաշվետու կազմակերպությանը՝ բացառությամբ եթե՝

i. հիմնադրամի մնացած ակտիվները բավարար են՝ մարելու պլանի կամ հաշվետու կազմակերպության աշխատակիցների հատուցումների գծով բոլոր պարտականությունները, կամ

ii. ակտիվները վերադարձվում են հաշվետու կազմակերպությանը՝ փոխհատուցելու արդեն վճարված աշխատակիցների հատուցումները:

*Սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիս.* հաշվետու կազմակերպության կապակցված կողմ չհանդիսացող (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 24 «Կասպակցված կողմերի բացահայտումներ» ստանդարտում) ապահովագրողի կողմից թողարկված ապահովագրական պոլիս\*, եթե պոլիսից մուտքերը՝

ա) կարող են օգտագործվել միայն աշխատակիցների հատուցումները վճարելու կամ ֆինանսավորելու համար՝ սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն. և

բ) մատչելի չեն հաշվետու կազմակերպության կրեդիտորներին (նույնիսկ սնանկացման դեպքում) և չեն կարող վճարվել հաշվետու կազմակերպությանը, բացառությամբ եթե՝

i. մուտքերն իրենցից ներկայացնում են ավելցուկային ակտիվներ, որոնք անհրաժեշտ չեն՝ աշխատակիցների հատուցումների գծով բոլոր համապատասխան պարտականությունները բավարարելու համար, կամ

ii. այդ մուտքերը վերադարձվում են հաշվետու կազմակերպությանը՝ փոխհատուցելու արդեն վճարված աշխատակիցների հատուցումները:

\* Սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսը պարտադիր չէ, որ լինի ապահովագրության պայմանագիր, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտում:

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

*Պլանի ակտիվների հատույց.* տոկոսներ, շահաբաժիններ և այլ հասույթներ, որոնք ստացվում են պլանի ակտիվներից՝ պլանի ակտիվների գծով իրացված և չիրացված օգուտների կամ վնասների հետ միասին՝ հանած պլանի կառավարման ծախսումները (բացառությամբ նրանց, որոնք ներառվում են սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելու համար կիրառվող ակտուարային ենթադրություններում) և պլանի կողմից վճարվելիք հարկերը:

*Ակտուարային օգուտները և վնասները* ներառում են՝

ա) փորձի վրա հիմնված ճշգրտումները (նախկին ակտուարային ենթադրությունների և փաստացի տեղի ունեցածների միջև տարբերությունների հետևանքները), և

բ) ակտուարային ենթադրություններում փոփոխությունների հետևանքները:

*Անցյալ ծառայության արժեք.* նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի փոփոխությունը, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նոր հետաշխատանքային հատուցումների կամ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների ներդրումից կամ գոյություն ունեցող հատուցումներում փոփոխություններից: Անցյալ ծառայության արժեքը կարող է լինել կամ դրական (երբ հատուցումները ներդրվում կամ փոփոխվում են այնպես, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն աճում է), կամ բացասական (երբ գոյություն ունեցող հատուցումները փոփոխվում են այնպես, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը նվազում է):

## Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ

8. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսիք են՝

ա) աշխատավարձերը և սոցիալական ապահովության մասհանումները.

բ) կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները (ինչպիսիք են վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները), երբ բացակայությունների համար փոխհատուցումների մարումները տեղի կունենան այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը.

գ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը. և

դ) ոչ դրամային հատուցումները (ինչպիսիք են բուժապասարկումը, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովումը, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրումը) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար:

9. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների հաշվապահական հաշվառումը սովորաբար պարզ է, քանի որ պարտականությունը կամ ծախսումները չափելու համար ակտուարային ենթադրություններ չեն պահանջվում, և չեն կարող առաջանալ ակտուարային օգուտներ կամ վնասներ: Ավելին՝ աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների գծով պարտականությունները չափվում են առանց զեղչման:

## Ճանաչումը և չափումը

### Աշխատակիցների բոլոր կարճաժամկետ հատուցումները

10. Երբ աշխատակիցը հաշվառման ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությանը մատուցել է ծառայություն, կազմակերպությունը աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների չզեղչված գումարը, որն ակնկալվում է վճարել այդ ծառայության դիմաց, պետք է ճանաչի՝

ա) որպես պարտավորություն (հաշվեգրված ծախս)՝ արդեն վճարված ցանկացած գումար հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարված գումարը գերազանցում է հատուցումների չզեղչված գումարը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ (կանխավճարված ծախս)՝ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի, օրինակ, ապագա վճարումների կրճատման կամ դրամական միջոցների վերադարձի. և

բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ստանդարտներով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի արժեքի մեջ (տե՛ս, օրինակ, ՀՀՍՍ 2 «Պաշարներ» և ՀՀՍՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտները):

11-րդ, 14-րդ և 17-րդ պարագրաֆները բացառում են, թե կազմակերպությունն ինչպես պետք է այս պահանջը կիրառի փոխհատուցելի բացակայությունների և շահույթի բաշխումների ու պարզավճարների պլանների ձևով աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների նկատմամբ:

#### Կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայություններ

11. Կազմակերպությունը փոխհատուցելի բացակայությունների ձևով աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների ակնկալվող ծախսումները՝ 10-րդ ըստ պարագրաֆի, պետք է ճանաչի՝

ա) կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է իրենց իրավունքները ապագա փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ. և

բ) չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ բացակայությունը տեղի է ունենում:

12. Կազմակերպությունը կարող է փոխհատուցել աշխատակիցների՝ տարբեր պատճառներով առաջացող բացակայությունները, ներառյալ տարեկան արձակուրդը, հիվանդությունը, կարճաժամկետ անաշխատունակությունը, երեխայի խնամքը, որպես երդվյալ ատենակալ աշխատելը և զինվորական ծառայությունը: Փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ իրավունքները բաժանվում են երկու կատեգորիաների՝

ա) կուտակվող.

բ) չկուտակվող:

13. Կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները այն բացակայություններն են, որոնք փոխադրվում են հետագա ժամանակաշրջաններ և կարող են օգտագործվել այդ ժամանակաշրջաններում, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքները ամբողջությամբ չեն օգտագործվել: Կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները կարող են լինել կամ երաշխավորված (այլ կերպ ասած՝ աշխատակիցները կազմակերպությունից դուրս գալու ժամանակ իրավունք ունեն դրամական վճարում ստանալու չօգտագործված իրավունքների գծով), կամ չերաշխավորված (այլ կերպ ասած՝ աշխատակիցները կազմակերպությունից դուրս գալու ժամանակ իրավունք չունեն դրամական վճարում ստանալու չօգտագործված իրավունքների գծով): Պարտականություն է առաջանում, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է նրանց իրավունքները ապագա փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ: Պարտականությունը գոյություն ունի և ճանաչվում է, նույնիսկ եթե փոխհատուցելի բացակայությունները չերաշխավորված են: Այնուամենայնիվ, այն բանի հնարավորությունը, որ աշխատակիցները կարող են դուրս գալ կազմակերպությունից մինչև իրենց կուտակված չերաշխավորված իրավունքների օգտագործումը, ազդում է այդ պարտականության չափման վրա:

14. 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:

15. Ըստ նախորդ պարագրաֆում նկարագրված մեթոդի՝ պարտականությունը չափվում է այն լրացուցիչ վճարումների գումարով, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջանան բացառապես հատուցումների կուտակման պատճառով: Շատ դեպքերում կարող է կարիք չլինել, որ կազմակերպությունը մանրամասն հաշվարկներ կատարի՝ գնահատելու համար, թե արդյոք չօգտագործված փոխհատուցելի բացակայությունների գծով գոյություն ունի՞ էական պարտականություն: Օրինակ՝ հիվանդության հետ կապված արձակուրդի գծով պարտականությունը էական կլինի միայն այն դեպքում, եթե գոյություն ունեն ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ հիմքեր՝ ենթադրելու, որ հիվանդության հետ կապված չօգտագործված վճարովի արձակուրդը կարող է դիտվել որպես վճարովի արձակուրդ:

#### 14-րդ և 15-րդ պարագրաֆների ցուցադրական օրինակ

Կազմակերպությունն ունի 100 աշխատակից, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդի իրավունք՝ տարեկան հինգ աշխատանքային օր տևողությամբ: Հիվանդության հետ կապված չօգտագործված արձակուրդը կարող է փոխադրվել մեկ օրացուցային տարով: Հիվանդության հետ կապված արձակուրդը նախ հանվում է ընթացիկ տարվա համար հասանելիք օրերի թվից, այնուհետև՝ նախորդ տարվանից փոխանցված մնացորդից (ԼԻՖՈ հիմունք): 20X1 թվականի դեկտեմբերի 30-ի դրությամբ հիվանդության հետ կապված արձակուրդի միջին չօգտագործված օրերի թիվը մեկ աշխատողի հաշվով կազմում էր երկու օր: Հիմնվելով անցյալի փորձի վրա, որն ակնկալվում է, որ կշարունակվի՝ կազմակերպությունն ակնկալում է, որ 20X2 թվականին 92 աշխատակից կվերցնի հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդ հինգ օրից ոչ ավելի, իսկ մնացած 8 աշխատակիցները՝ յուրաքանչյուրը միջին հաշվով վեց և կես օր:

Կազմակերպությունն ակնկալում է, որ 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կուտակված չօգտագործված արձակուրդի հետևանքով ինքը կվճարի հիվանդության հետ կապված լրացուցիչ 12 օրվա արձակուրդային վճար (մեկ ու կես օր՝ ութ աշխատակիցներից յուրաքանչյուրի համար): Հետևաբար,

*կազմակերպությունը ճանաչում է պարտավորություն, որը հավասար է հիվանդության հետ կապված 12 օրվա արձակուրդային վճարին:*

16. Չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները չեն փոխադրվում հետագա ժամանակաշրջաններ. դրանք կորում են, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանում չեն օգտագործվում կամ օգտագործվում են ոչ ամբողջությամբ, և աշխատակիցները կազմակերպությունից դուրս գալու ժամանակ չօգտագործված փոխհատուցելի բացակայությունների դիմաց դրամական միջոցներ ստանալու իրավունք չունեն: Սա սովորաբար վերաբերում է հիվանդության հետ կապված արձակուրդներին (այն չափով, որով անցյալում չօգտագործված իրավունքները չեն ավելացնում ապագա իրավունքները), երեխայի խնամքի համար արձակուրդներին, ինչպես նաև որպես երդվյալ ատենակալ աշխատելու կամ զինվորական ծառայության համար փոխհատուցելի բացակայություններին: Կազմակերպությունը չի ճանաչում ո՛չ պարտավորություն, և ո՛չ էլ ծախս մինչև բացակայության տեղի ունենալը, քանի որ աշխատակցի ծառայությունը չի ավելացնում հատուցման գումարը:

## **Շահույթի բաշխումներ և պարգևավճարների պլաններ**

17. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի շահույթի բաշխումներից վճարումների և պարգևավճարներից ակնկալվող ծախսումները՝ համաձայն 10-րդ պարագրաֆի, և միայն այն ժամանակ, երբ՝**

**ա) կազմակերպությունն ունի այդպիսի վճարումներ կատարելու ներկա իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք. և**

**բ) պարտականությունը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:**

**Ներկա պարտականություն գոյություն ունի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը վճարում չկատարելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չունի:**

18. Շահույթի բաշխումների որոշ պլանների համաձայն՝ աշխատակիցները ստանում են շահույթի իրենց բաժինը, միայն եթե նրանք սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում մնում են կազմակերպությունում: Նման պլանները ստեղծում են կառուցողական պարտականություն, քանի որ աշխատակիցները մատուցում են ծառայություն, որն ավելացնում է վճարվելիք գումարը, եթե նրանք մնան կազմակերպությունում մինչև սահմանված ժամանակաշրջանի ավարտը: Այդպիսի կառուցողական պարտականությունները չափելիս հաշվի է առնվում այն բանի հնարավորությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են դուրս գալ կազմակերպությունից՝ առանց շահույթի բաշխումներից վճարումներ ստանալու:

## **18-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

Շահույթի բաշխումների պլանի համաձայն՝ կազմակերպությունը պետք է տարվա իր շահույթի սահմանված մասնաբաժինը վճարի այն աշխատակիցներին, որոնք ծառայություն են մատուցում ամբողջ տարվա ընթացքում: Եթե տարվա ընթացքում ոչ մի աշխատակից դուրս չգա կազմակերպությունից, ապա տարվա կտրվածքով ընդհանուր շահույթի բաշխումների գումարը կկազմի շահույթի 3%-ը: Կազմակերպությունը գնահատում է, որ անձնակազմի հոսունությունը կնվազեցնի վճարումները մինչև շահույթի 2.5%-ը:

*Կազմակերպությունը ճանաչում է պարտավորություն և ծախս՝ շահույթի 2.5%-ի չափով:*

19. Կազմակերպությունը կարող է պարգևավճարներ վճարելու իրավական պարտականություն չունենալ: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում կազմակերպությունում լինում է պարգևավճարներ վճարելու պրակտիկա: Նման դեպքերում կազմակերպությունն ունի կառուցողական պարտականություն, քանի որ պարգևավճարներ չվճարելու իրատեսական այլընտրանք չունի: Կառուցողական պարտականության չափումն արտացոլում է այն բանի հնարավորությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են դուրս գալ կազմակերպությունից՝ առանց պարգևավճարներ ստանալու:

20. Կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն գնահատել շահույթի բաշխման կամ պարգևավճարների պլանների համաձայն իր իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

ա) պլանի ֆորմալ պայմանները պարունակում են հատուցման գումարի որոշման բանաձևը.

բ) կազմակերպությունը վճարվելիք գումարները որոշում է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման համար հաստատելը, կամ

գ) անցյալ փորձը հստակ վկայություն է տրամադրում կազմակերպության կառուցողական պարտականության գումարի վերաբերյալ:

21. Շահույթի բաշխումների և պարգևավճարների պլանների համաձայն՝ պարտականությունն առաջանում է աշխատակցի ծառայությունից, այլ ոչ կազմակերպության սեփականատերերի հետ գործարքներից: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է շահույթի բաշխումների և պարգևավճարների պլանների գծով ծախսումները ոչ որպես շահույթի բաշխում, այլ որպես ծախս:

22. Եթե շահույթի բաշխումների և պարգևավճարների գծով վճարումները ոչ ամբողջությամբ են ենթակա վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը, ապա այդ վճարումներն իրենցից ներկայացնում են

աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ (տե՛ս 126-131-րդ պարագրաֆները):

## Բացահայտում

23. Թեև սույն ստանդարտը չի պահանջում աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ հատուկ բացահայտումներ, նման պահանջներ կարող են պարունակվել այլ ստանդարտներում: Օրինակ՝ ՀՀՍՄ 24-ը պահանջում է բացահայտել հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով աշխատակիցների հատուցումները: ՀՀՍՄ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտը պահանջում է բացահայտել աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսը:

## **Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլանների և սահմանված հատուցումների պլանների տարբերակումը**

24. Հետաշխատանքային հատուցումները ներառում են, օրինակ՝

ա) կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված հատուցումները, ինչպիսիք են կենսաթոշակները. և

բ) այլ հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը կամ հետաշխատանքային բուժսպասարկումը:

Այն համաձայնությունները, որոնցով կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ, հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ են: Բոլոր այդպիսի համաձայնությունների նկատմամբ կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք դրանք նախատեսում են առանձին կազմակերպության ստեղծում՝ մասհանումներ ստանալու և հատուցումներ վճարելու համար:

25. Հետաշխատանքային հատուցումների պլանները դասակարգվում են կա՛ն որպես սահմանված մասհանումների պլաններ, կա՛ն որպես սահմանված հատուցումների պլաններ՝ կախված պլանի՝ իր հիմնական պայմաններից բխող տնտեսական բովանդակությունից: Ըստ սահմանված մասհանումների պլանի՝

ա) կազմակերպության իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը սահմանափակվում է այն գումարով, որը նա համաձայնվել է մասհանել հիմնադրամին: Այդպիսով՝ աշխատակցի կողմից ստացվող հետաշխատանքային հատուցումների գումարը որոշվում է կազմակերպության (հնարավոր է՝ նաև աշխատակցի) կողմից հետաշխատանքային հատուցումների պլանին կամ ապահովագրական կազմակերպությանը վճարված մասհանումների գումարով՝ այդ մասհանումներից առաջացող ներդրումների հատույցի հետ միասին. և

բ) որպես հետևանք, ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից քիչ) և ներդրումային ռիսկը (որ ներդրված ակտիվները բավարար չեն լինի ակնկալվող հատուցումները ապահովելու համար) ընկնում են աշխատակցի վրա:

26. Կազմակերպության պարտականությունը չի սահմանափակվում այն գումարով, որը նա համաձայնվել է մասհանել հիմնադրամին այն դեպքերում, երբ կազմակերպությունն ունի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ կապված, օրինակ՝

ա) պլանի հատուցումների բանաձևի հետ, որը կախված չէ միայն մասհանումների գումարից.

բ) մասհանումների գծով որոշակի հատույցի երաշխիքի հետ՝ լինի անուղղակիորեն՝ պլանի միջոցով, թե՛ ուղղակիորեն. կամ

գ) ձևավորված պրակտիկայի հետ, որն առաջացնում է կառուցողական պարտականություն: Օրինակ՝ կառուցողական պարտականություն կարող է առաջանալ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունում ձևավորվել է նախկին աշխատակիցներին վճարվող հատուցումները ավելացնելու ավանդույթ՝ սղաճի հետևանքները վերացնելու նպատակով, նույնիսկ եթե գոյություն չունի այդպես վարվելու իրավական պարտականություն:

27. Ըստ սահմանված հատուցումների պլանի՝

ա) կազմակերպությունը պարտականություն ունի տրամադրելու համաձայնեցված հատուցումներ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և նախկին աշխատակիցներին. և

բ) ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից շատ) և ներդրումային ռիսկը, ըստ էության, ընկնում են կազմակերպության վրա: Եթե ակտուարային կամ ներդրումային փորձի արդյունքները ակնկալվածից ավելի վատ են, ապա կազմակերպության պարտականությունը կարող է աճել:

28. Ստորև՝ 29-42-րդ պարագրաֆներում, բացատրվում է սահմանված մասհանումների պլանների և սահմանված հատուցումների պլանների տարբերակումը՝ մեկից ավելի գործատուների պլանների, պետական պլանների և ապահովագրված հատուցումների առումով:

## Մեկից ավելի գործատուների պլաններ

29. Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի մեկից ավելի գործատուների պլանը որպես սահմանված մասհանումների պլան կամ որպես սահմանված հատուցումների պլան՝ պլանի պայմանների համաձայն (ներառյալ ցանկացած կառուցողական պարտականություն, որը դուրս է մնում ֆորմալ պայմաններից): Երբ մեկից ավելի գործատուների պլանն իրենից ներկայացնում է սահմանված հատուցումների պլան, կազմակերպությունը պետք է՝

ա) հաշվառի սահմանված հատուցումների գծով պարտականության, պլանի ակտիվների և պլանի հետ կապված ծախսումների իր համամասնական բաժինը ճիշտ այնպես, ինչպես ցանկացած այլ սահմանված հատուցումների պլանի դեպքում.

բ) բացահայտի 120Ա պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը:

30. Երբ առկա տեղեկատվությունը բավարար չէ, որպեսզի իրենից սահմանված հատուցումների պլան ներկայացնող՝ մեկից ավելի գործատուների պլանի նկատմամբ կիրառվի սահմանված հատուցումների պլանի համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման մեթոդը, կազմակերպությունը պետք է՝

ա) պլանի հաշվապահական հաշվառումն իրականացնի 44-46-րդ պարագրաֆների համաձայն՝ այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան.

բ) բացահայտի՝

i. այն փաստը, որ պլանն իրենից ներկայացնում է սահմանված հատուցումների պլան. և

ii. պատճառը, թե ինչու չկա բավարար տեղեկատվություն, որպեսզի կազմակերպությունը կարողանար պլանը հաշվառել ինչպես սահմանված հատուցումների պլան. և

գ) այն չափով, որով պլանի հավելուրդը կամ պակասուրդը կարող է ազդել ապագա մասհանումների գումարի վրա, լրացուցիչ բացահայտի՝

i. այդ հավելուրդի կամ պակասուրդի վերաբերյալ ցանկացած առկա տեղեկատվություն.

ii. այդ հավելուրդը կամ պակասուրդը որոշելու համար օգտագործված հիմունքը. և

iii. կազմակերպության համար դրա հետևանքները, եթե այդպիսիք կան:

31. Մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանի օրինակ է, երբ՝

ա) պլանը ֆինանսավորվում է ընթացիկ հիմունքով, այսինքն՝ մասհանումները սահմանվում են այն մակարդակով, որը համարվում է բավարար՝ վճարելու այդ նույն ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա հատուցումները, իսկ ընթացիկ ժամանակաշրջանում վաստակած ապագա հատուցումները վճարվելու են ապագա մասհանումներից. և

բ) աշխատակիցների հատուցումները որոշվում են իրենց ծառայության տևողությամբ (աշխատանքային ստաժի), և պլանի մասնակից կազմակերպությունները չունեն իրատեսական միջոցներ, որպեսզի դուրս գան պլանից՝ առանց մասհանումներ վճարելու այն հատուցումների գծով, որոնք վաստակել են աշխատակիցները մինչև դուրս գալու օրը: Նման պլանը կազմակերպության համար ստեղծում է ակտուարային ռիսկ. եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ արդեն վաստակած հատուցումների վերջնական արժեքը ակնկալվածից ավելի է, ապա կազմակերպությունը կա՛մ պետք է ավելացնի իր մասհանումները, կա՛մ իր աշխատակիցներին համոզի համաձայնվել հատուցումների կրճատմանը: Հետևաբար, նման պլանն իրենից ներկայացնում է սահմանված հատուցումների պլան:

32. Երբ առկա է բավարար տեղեկատվություն իրենից սահմանված հատուցումների պլան ներկայացնող մեկից ավելի գործատուների պլանի վերաբերյալ, կազմակերպությունը հաշվառում է սահմանված հատուցումների գծով պարտականության, պլանի ակտիվների և պլանի հետ կապված հետաշխատանքային հատուցումների գծով ծախսումների իր համամասնական բաժինը ճիշտ այնպես, ինչպես ցանկացած այլ սահմանված հատուցումների պլանի դեպքում: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել որոշակիացնել իր բաժինը պլանի ֆինանսական վիճակում և ֆինանսական արդյունքներում բավարար արժանահավատությամբ՝ հաշվապահական հաշվառման նպատակներով: Այդպես կարող է լինել, եթե՝

ա) կազմակերպությանը մատչելի չէ պլանի վերաբերյալ տեղեկատվությունը, որը բավարարում է սույն ստանդարտի պահանջներին. կամ

բ) պլանը մասնակից կազմակերպություններին ենթարկում է ակտուարային ռիսկերի՝ կապված այլ կազմակերպությունների ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և մախկին աշխատակիցների հետ, որի արդյունքն այն է, որ չկա պարտականությունը, պլանի ակտիվները և ծախսումները պլանին մասնակցող կազմակերպությունների միջև բաշխելու հետևողական և արժանահավատ հիմունք:

Այսպիսի դեպքերում կազմակերպությունը հաշվառում է պլանն այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան, և բացահայտում է 30-րդ պարագրաֆով պահանջվող լրացուցիչ տեղեկատվությունը:

32Ա. Մեկից ավելի գործատուների պլանի և դրա մասնակիցների միջև կարող է լինել պայմանագրային համաձայնություն, որը սահմանում է, թե ինչպես պետք է պլանում եղած հավելորդը (կամ ֆոնդավորված պակասորդը) բաշխվի մասնակիցներին: Մեկից ավելի գործատուների պլանում նման համաձայնություն ունեցող մասնակիցը, որը պլանը հաշվառում է որպես սահմանված մասհանումների պլան՝ 30-րդ պարագրաֆի համաձայն, պայմանագրային համաձայնությունից առաջացած ակտիվը կամ պարտավորությունը, և արդյունքում՝ եկամուտը կամ ծախսը, պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

### 32Ա պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

Կազմակերպությունը մասնակցում է մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանում, որը չի պատրաստում պլանի գնահատումներ չՀՄՄ 19-ի հիմունքով: Հետևաբար, կազմակերպությունը պլանը հաշվառում է այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան: Ֆոնդավորման գնահատումը, որը չի կազմվում չՀՄՄ 19-ի հիմունքի համաձայն, ցույց է տալիս պլանում 100 միլիոն միավորի պակասորդ: Պայմանագրի շրջանակներում, պլանը համաձայնվել է մասհանումների ժամանակացույցին, համաձայն որի՝ պլանում մասնակից գործատուները հետագա հինգ տարիների ընթացքում կվերացնեն պակասորդը: Կազմակերպության ընդհանուր պայմանագրային մասհանումը կազմում է 8 միլիոն միավոր:

*Կազմակերպությունը ճանաչում է մասհանումների գծով պարտավորությունը՝ ճշգրտելով դրամի արժեքը ժամանակի մեջ և համարժեք ծախսը՝ շահույթում կամ վնասում:*

32Բ. չՀՄՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը տեղեկատվություն բացահայտի որոշ պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ: Մեկից ավելի գործատուների պլանի առումով պայմանական պարտավորություն կարող է առաջանալ, օրինակ՝

ա) այլ մասնակից կազմակերպություններին վերաբերող ակտուարային վնասներից, քանի որ մեկից ավելի գործատուների պլանում մասնակցող յուրաքանչյուր կազմակերպություն կիսում է յուրաքանչյուր այլ մասնակից կազմակերպության ակտուարային ռիսկը, կամ

բ) պլանի պայմաններով նախատեսված ցանկացած պարտավորվածությունից՝ ֆինանսավորելու պլանի պակասորդը, եթե մյուս կազմակերպությունները դադարեն մասնակցելուց:

33. Մեկից ավելի գործատուների պլանները տարբերվում են խմբային կառավարման պլաններից: Խմբային կառավարման պլանը պարզապես առանձին գործատուների պլանների համակցություն է, որոնք միավորվել են, որպեսզի հնարավորություն տան մասնակից գործատուներին իրենց ակտիվները միավորելու պուլում՝ ներդրումներ կատարելու և ներդրումների կառավարման ու վարչական ծախսումները կրճատելու նպատակով, սակայն այս դեպքում տարբեր գործատուների պահանջներն առանձնացված են՝ միայն իրենց աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու նպատակով: Խմբային կառավարման պլանները հաշվապահական հաշվառման համար յուրահատուկ խնդիրներ չեն առաջացնում, քանի որ տեղեկատվությունը հեշտությամբ մատչելի է դրանք դիտարկելու համար ճիշտ այնպես, ինչպես ցանկացած այլ մեկ գործատուի պլանի դեպքում, ինչպես նաև այն պատճառով, որ նման պլանները մասնակից կազմակերպություններին չեն ենթարկում ակտուարային ռիսկերի՝ կապված այլ կազմակերպությունների ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և նախկին աշխատակիցների հետ: Մյուս ստանդարտում բերված սահմանումները պահանջում են, որ կազմակերպությունը խմբային կառավարման պլանը դասակարգի կամ որպես սահմանված մասհանումների պլան, կամ որպես սահմանված հատուցումների պլան՝ ելնելով պլանի պայմաններից (ներառյալ ցանկացած կառուցողական պարտականություն, որը դուրս է մնում ֆորմալ պայմաններից):

## Սահմանված հատուցումների պլաններ, որոնք ռիսկերը կիսում են ընդհանուր վերահսկման տակ գտնվող տարբեր կազմակերպությունների միջև

34. Սահմանված հատուցումների պլանները, որոնք ռիսկերը կիսում են ընդհանուր վերահսկման տակ գտնվող տարբեր կազմակերպությունների միջև, օրինակ՝ մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունները, մեկից ավելի գործատուների պլաններ չեն:

34Ա. Վերը նշված պլանում մասնակցող կազմակերպությունը պլանի մասին տեղեկատվությունը պետք է ստանա որպես մեկ ամբողջություն՝ չափված չՀՄՄ 19-ի համաձայն, այն ենթադրության հիման վրա, որը կիրառվում է պլանի նկատմամբ՝ որպես մեկ ամբողջություն: Երբ գոյություն ունի առանձին խումբ կազմակերպություններից չՀՄՄ 19-ի համաձայն որպես մեկ ամբողջություն չափված պլանի գծով սահմանված հատուցումների գուտ արժեքը գանձելու պայմանագրային համաձայնություն կամ սահմանված քաղաքականություն, ապա կազմակերպությունն իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի գանձված սահմանված հատուցումների գուտ արժեքը: Եթե գոյություն չունի նման համաձայնություն կամ քաղաքականություն, սահմանված հատուցումների գուտ արժեքը պետք է ճանաչվի այն խումբ կազմակերպությունների առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք օրենսդրոեն պլանի համար հանդիսանում են երաշխավորող գործատու կազմակերպություն: Մյուս խումբ կազմակերպություններն իրենց առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչեն ժամանակաշրջանի համար իրենց կողմից վճարման ենթակա մասհանումներին հավասար ծախսում:

34բ. Նման պլանում մասնակցությունը յուրաքանչյուր առանձին խումբ կազմակերպությունների համար հանդիսանում է կապակցված կողմի գործառնություն: Հետևաբար, իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

ա) սահմանված հատուցումների գուտ արժեքը գանձելու պայմանագրային համաձայնությունը կամ սահմանված քաղաքականությունը, կամ փաստը, որ նման քաղաքականություն գոյություն չունի:

բ) կազմակերպության կողմից վճարման ենթակա մասհանումների որոշման քաղաքականությունը:

գ) եթե կազմակերպությունը հաշվառում է սահմանված հատուցումների գուտ արժեքի բաշխումը 34Ա պարագրաֆի համաձայն, ապա՝ պլանի, որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ ամբողջ տեղեկատվությունը՝ 120-121-րդ պարագրաֆների համաձայն:

դ) եթե կազմակերպությունը հաշվառում է ժամանակաշրջանի համար վճարման ենթակա մասհանումը 34Ա պարագրաֆի համաձայն, ապա՝ պլանի, որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ 120Ա պարագրաֆի «բ»-«ե», «ժ», «ժդ», «ժե», «ժզ» կետերի և 121-րդ պարագրաֆի համաձայն պահանջվող տեղեկատվությունը: 120Ա պարագրաֆով պահանջվող այլ բացահայտումները չեն կիրառվում:

35. [Հանված է]:

## Պետական պլաններ

36. **Կազմակերպությունը պետական պլանը պետք է հաշվառի այնպես, ինչպես հաշվառում է մեկից ավելի գործատուների պլանը (տե՛ս 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆները):**

37. Պետական պլանները հիմնադրվում են օրենսդրությամբ՝ բոլոր կազմակերպություններին ընդգրկելու համար (կամ որոշակի կատեգորիայի, օրինակ՝ որոշակի ճյուղի բոլոր կազմակերպություններին), և կառավարվում են ազգային կամ տեղական կառավարման մարմինների, կամ էլ այլ մարմինների (օրինակ՝ հատուկ այդ նպատակով ստեղծված ինքնավար գործակալության) կողմից, որը հաշվետու կազմակերպության կողմից ենթակա չէ վերահսկման կամ ազդեցության: Կազմակերպության կողմից հիմնադրված որոշ պլաններ տրամադրում են և՛ պարտադիր հատուցումներ, որոնք փոխարինում են այն հատուցումներին, որոնք այլ կերպ կընդգրկվեին պետական պլանների շրջանակներում, և՛ լրացուցիչ, կամավոր հատուցումներ: Նման պլանները պետական պլաններ չեն:

38. Պլանի շրջանակներում կազմակերպության պարտականության բնույթից ելնելով՝ պետական պլանները բնութագրվում են որպես սահմանված հատուցումների կամ սահմանված մասհանումների պլաններ: Շատ պետական պլաններ ֆինանսավորվում են ընթացիկ հիմունքով, այսինքն՝ մասհանումները սահմանվում են այն մակարդակով, որը համարվում է բավարար՝ վճարելու այդ նույն ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա հատուցումները: Ընթացիկ ժամանակաշրջանում վաստակած ապագա հատուցումները վճարվելու են ապագա մասհանումներից: Այնուամենայնիվ, բազմաթիվ պետական պլաններում կազմակերպությունը չունի այդ ապագա հատուցումները վճարելու իրավական կամ կառուցողական պարտականություն: Կազմակերպության միակ պարտականությունն է վճարել մասհանումներ, երբ դրանք ենթակա են վճարման, և, եթե կազմակերպությունը դադարեցնում է աշխատեցնել պետական պլանի անդամներին, ապա այն չի ունենա նախորդ տարիներին իր աշխատակիցների կողմից վաստակած հատուցումները վճարելու պարտականություն: Այս դեպքում, պետական պլանները սովորաբար սահմանված մասհանումների պլաններ են: Այնուամենայնիվ, հազվագյուտ դեպքերում, երբ պետական պլանը սահմանված հատուցումների պլան է, կազմակերպությունը կիրառում է 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆներում նկարագրված մոտեցումը:

## Ապահովագրված հատուցումներ

39. **Կազմակերպությունը կարող է վճարել ապահովագրական վճարներ՝ հետաշխատանքային հատուցումների պլանը ֆինանսավորելու նպատակով: Կազմակերպությունը պետք է այդպիսի պլանը դիտի որպես սահմանված մասհանումների պլան, բացի այն դեպքերից, երբ կազմակերպությունն ունի (կամ ուղղակիորեն, կամ անուղղակիորեն՝ պլանի միջոցով) իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝**

ա) վճարելու աշխատակիցների հատուցումներ ուղղակիորեն, երբ դրանք ենթակա են վճարման. կամ

բ) վճարելու լրացուցիչ գումարներ, եթե ապահովագրողը չի վճարում ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող բոլոր ապագա հատուցումները:

**Եթե կազմակերպությունը պահպանում է այդպիսի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն, ապա այն պետք է պլանը դիտի որպես սահմանված հատուցումների պլան:**

40. Պարտադիր չէ, որ ապահովագրական պայմանագրի միջոցով ապահովագրված հատուցումները ուղղակիորեն կապված լինեն աշխատակիցների հատուցումների գծով կազմակերպության պարտականության հետ: Ապահովագրական պայմանագրեր ներառող հետաշխատանքային հատուցումների պլանները նույնպես ենթակա են հաշվառման և ֆոնդավորման միջև տարբերակման, ինչպես որ այլ ֆոնդավորվող պլանները:



41. Եթե կազմակերպությունը ֆինանսավորում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունը՝ մասհանումներ կատարելով ըստ ապահովագրական պոլիսի, որի համաձայն կազմակերպությունը (կա՛ն ուղղակիորեն, կա՛ն անուղղակիորեն՝ պլանի միջոցով, ապագա ապահովագրական վճար սահմանելու մեխանիզմի միջոցով կամ ապահովագրողի հետ որպես կապակցված կողմի փոխհարաբերությունների միջոցով) պահպանում է իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը, ապա ապահովագրական վճարի վճարումը համարժեք չէ սահմանված մասհանումների պլանի գծով վճարումներին: Այստեղից հետևում է, որ կազմակերպությունը՝

ա) հաշվառում է սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսը որպես պլանի ակտիվ (տե՛ս պարագրաֆ 7)։

բ) ճանաչում է այլ ապահովագրական պոլիսները որպես փոխհատուցման իրավունքներ (եթե պոլիսները բավարարում են 104Ա պարագրաֆում նշված չափանիշերին)։

42. Եթե ապահովագրական պոլիսը պլանի որոշակի մասնակցի կամ մասնակիցների խմբի անունով է, և կազմակերպությունը չունի որևէ վնաս ծածկելու իրավական կամ կառուցողական որևէ պարտականություն՝ ըստ քաղաքականության, ապա կազմակերպությունը աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու ոչ մի պարտականություն չունի, և ապահովագրողը միայնակ է՝ պատասխանատու հատուցումները վճարելու համար: Այդպիսի պայմանագրերի համաձայն ֆիքսված ապահովագրական վճարների վճարումն ըստ էության իրենից ներկայացնում է աշխատակիցների հատուցումների գծով պարտականության մարում, այլ ոչ թե պարտականության կատարումը ապահովելու համար ներդրում: Արդյունքում՝ կազմակերպությունն այլևս չունի ո՛չ ակտիվ, ո՛չ էլ պարտավորություն: Հետևաբար, կազմակերպությունը նման վճարումները դիտում է որպես մասհանումներ սահմանված մասհանումների պլանին:

## **Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլաններ**

43. Սահմանված մասհանումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը սովորաբար պարզ է, քանի որ հաշվետու կազմակերպության պարտականությունը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար որոշվում է այդ ժամանակաշրջանի համար մասհանման ենթակա գումարներով: Հետևաբար, պարտականությունը կամ ծախսը չափելու համար ակտուարային ենթադրություններ չեն պահանջվում, և չկա ակտուարային օգուտի կամ վնասի հնարավորություն: Ավելին՝ պարտականությունները չափվում են առանց զեղչման, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք ոչ ամբողջությամբ են ենթակա մարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը:

## **Ճանաչումը և չափումը**

44. Երբ աշխատակիցը ժամանակաշրջանի ընթացքում ծառայություն է մատուցում կազմակերպությանը, կազմակերպությունը այդ ծառայության դիմաց սահմանված մասհանումների պլանին վճարվելիք մասհանումը պետք է ճանաչի՝

ա) որպես պարտավորություն (հաշվեգրված ծախս)՝ արդեն վճարված մասհանումները հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարած մասհանումը գերազանցում է մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը ծառայության դիմաց վճարվելիք մասհանումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ (կանխավճարված ծախս)՝ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի, օրինակ, ապագա վճարումների կրճատման կամ դրամական միջոցների վերադարձի. և

բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ստանդարտով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի արժեքի մեջ (տե՛ս, օրինակ, ՀՀՍՍ 2 «Պաշարներ» և ՀՀՍՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտները):

45. Երբ սահմանված մասհանումների պլանին մասհանումները ոչ ամբողջությամբ են ենթակա վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը, դրանք պետք է զեղչվեն՝ օգտագործելով 78-րդ պարագրաֆում սահմանված զեղչման դրույքը:

## **Բացահայտում**

46. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի սահմանված մասհանումների պլանի գծով որպես ծախս ճանաչված գումարը:

47. ՀՀՍՍ 24-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով սահմանված մասհանումների պլանին կատարված մասհանումների վերաբերյալ:

## **Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված հատուցումների պլաններ**

48. Սահմանված հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը բարդ է, քանի որ պարտականությունը և ծախսը չափելու համար պահանջվում են ակտուարային ենթադրություններ, և հնարավոր են ակտուարային օգուտներ և վնասներ: Ավելին՝ պարտականությունները չափվում են գեղջման հիմունքով, քանի որ դրանք կարող են մարվել աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունը մատուցելուց շատ տարիներ հետո:

### **Ճանաչումը և չափումը**

49. Սահմանված հատուցումների պլանները կարող են լինել չֆոնդավորվող, կամ դրանք կարող են ամբողջությամբ կամ մասամբ ֆոնդավորվել կազմակերպության և երբեմն էլ իր աշխատակիցների կողմից որևէ առանձին կազմակերպությանը կամ հիմնադրամին մասհանումներ անելու միջոցով, որն իրավաբանորեն առանձնացված է հաշվետու կազմակերպությունից և որից էլ վճարվում են աշխատակիցների հատուցումները: Ֆոնդավորվող հատուցումների վճարումը, երբ դրանք ենթակա են վճարման, կախված է ոչ միայն հիմնադրամի ֆինանսական վիճակից և ներդրումային գործունեության արդյունքներից, այլ նաև կազմակերպության կարողությունից (և ցանկությունից)՝ ծածկելու հիմնադրամի ակտիվների պակասորդը: Հետևաբար, կազմակերպությունն ըստ էության իր վրա է վերցնում պլանի հետ կապված ակտուարային և ներդրումային ռիսկերը: Հետևաբար, սահմանված հատուցումների պլանի գծով ճանաչվող ծախսը պարտադիր չէ, որ հավասար լինի տվյալ ժամանակաշրջանի համար վճարման ենթակա մասհանումների գումարին:

50. Կազմակերպության կողմից սահմանված հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝

ա) ակտուարային մեթոդների օգտագործումը՝ արժանահավատորեն գնահատելու համար այն հատուցման գումարը, որը վաստակել են աշխատակիցները ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում իրենց ծառայության դիմաց: Սա կազմակերպությունից պահանջում է որոշել, թե ինչ չափի հատուցումներ են վերագրելի ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններին (տե՛ս 67-71-րդ պարագրաֆները) և անել գնահատումներ (ակտուարային ենթադրություններ) ժողովրդագրական փոփոխականների (ինչպիսիք են աշխատակիցների հոսունությունը և մահացությունը) և ֆինանսական փոփոխականների (ինչպիսիք են աշխատավարձերի և բժշկական ծախսումների ապագա աճը) վերաբերյալ, որոնք ազդեցություն կունենան հատուցման գծով ծախսումների վրա (տե՛ս 72-91-րդ պարագրաֆները):

բ) այդ հատուցման գեղջումը «նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդի» օգտագործմամբ՝ որոշելու համար սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը և ընթացիկ ծառայության արժեքը (տե՛ս 64-66 պարագրաֆները):

գ) պլանի ակտիվների իրական արժեքի որոշումը (տե՛ս 102-104-րդ պարագրաֆները):

դ) ակտուարային օգուտների և վնասների ընդհանուր գումարի, ինչպես նաև ակտուարային օգուտների և վնասների այն գումարի որոշումը, որը ենթակա է ճանաչման (տե՛ս 92-95-րդ պարագրաֆները),

ե) պլանների ներդրման կամ փոփոխության դեպքում՝ արդյունքում առաջացող անցյալ ծառայության արժեքի որոշումը (տե՛ս 96-101-րդ պարագրաֆները), և

զ) պլանի կրճատման կամ մարման դեպքում՝ արդյունքում առաջացող օգուտի կամ վնասի որոշումը (տե՛ս 109-115-րդ պարագրաֆները):

Երբ կազմակերպությունն ունի մեկից ավելի սահմանված հատուցումների պլաններ, այն պետք է յուրաքանչյուր էական պլանի նկատմամբ այս ընթացակարգերը կիրառի առանձին:

51. Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջինացված ցուցանիշները և կրճատ հաշվարկները կարող են ապահովել սույն ստանդարտով նախատեսված մանրամասն հաշվարկների արժանահավատ մոտարկում:

### **Կառուցողական պարտականության հաշվապահական հաշվառումը**

52. Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի ոչ միայն իր իրավական պարտականությունը՝ ըստ սահմանված հատուցումների պլանի ֆորմալ պայմանների, այլ նաև ցանկացած կառուցողական պարտականություն, որն առաջանում է կազմակերպության ձևավորված պրակտիկայից: Ձևավորված պրակտիկան առաջացնում է կառուցողական պարտականություն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը աշխատակիցների հատուցումները չվճարելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չունի: Կառուցողական պարտականության օրինակ է այն, երբ կազմակերպության ձևավորված պրակտիկայի փոփոխությունն անընդունելի վնաս կպատճառի իր և իր աշխատակիցների փոխհարաբերություններին:

53. Սահմանված հատուցումների պլանի ֆորմալ պայմանները կարող են կազմակերպությանը թույլ տալ դադարեցնել իր՝ պլանով նախատեսված պարտականությունները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության համար սովորաբար դժվար է չեղյալ համարել պլանը, եթե այն ձգտում է պահպանել աշխատակիցներին:

Հետևաբար, հակառակն ապացուցող վկայությունների բացակայության պայմաններում, հետաշխատանքային հատուցումների հաշվապահական հաշվառման նպատակով ենթադրվում է, որ ներկայումս այդպիսի հատուցումներ խոստացող կազմակերպությունը կշարունակի այդպես վարվել նաև աշխատակիցների մնացած ամբողջ աշխատանքային գործունեության ընթացքում:

## Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

54. Գումարը, որը ճանաչվում է որպես սահմանված հատուցումների գծով պարտավորություն, պետք է լինի հետևյալ մեծությունների գուտ հանրագումարը՝

ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ (տե՛ս պարագրաֆ 64).

բ) գումարած ցանկացած ակտուարային օգուտ (համաձայն ակտուարային վնասները), որոնք չեն ճանաչվել 92-րդ և 93-րդ պարագրաֆներում նկարագրված մոտեցման պատճառով.

գ) համաձայն չճանաչված՝ ցանկացած անցյալ ծառայության արժեք (տե՛ս պարագրաֆ 96).

դ) համաձայն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը (եթե այդպիսիք կան), որոնք ուղղակիորեն նախատեսված են պարտականությունները մարելու համար (տե՛ս 102-104-րդ պարագրաֆները):

55. Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն իրենից ներկայացնում է համախառն պարտականությունը նախքան պլանի ակտիվների իրական արժեքը հանելը:

56. Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և պլանի ակտիվների իրական արժեքը որոշի բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարներն էականորեն չտարբերվեն այն գումարներից, որոնք կորոշվեին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

57. Սույն ստանդարտով խրախուսվում է, բայց չի պահանջվում, որ կազմակերպությունը բոլոր էական հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները չափելիս ներգրավի որակավորված ակտուարիի: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ կազմակերպությունը կարող է հրավիրել որակավորված ակտուարիի՝ իրականացնելու պարտականության մանրամասն գնահատում մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը: Այնուամենայնիվ, նման գնահատման արդյունքներն արդիականացվում են՝ հաշվի առնելով մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տեղի ունեցած բոլոր էական գործառնությունները և հանգամանքների այլ էական փոփոխություններ (ներառյալ շուկայական գների և տոկոսադրույքների փոփոխությունները):

58. 54-րդ պարագրաֆի համաձայն որոշված գումարը կարող է լինել բացասական (ակտիվ): Կազմակերպությունը պետք է առաջացող ակտիվը չափի հետևյալ մեծություններից նվազագույնով՝

ա) 54-րդ պարագրաֆի համաձայն որոշված գումարից. և

բ) ստորև բերվածների հանրագումարից՝

i. չճանաչված կուտակային ակտուարային գուտ վնասներ և անցյալ ծառայության արժեք (տե՛ս 92-րդ, 93-րդ և 96-րդ պարագրաֆներ). և

ii. պլանից միջոցների վերադարձումների կամ պլանին ապագա մասհանումների նվազեցումների ձևով հասանելի ցանկացած տնտեսական օգուտների ներկա արժեք: Այդ տնտեսական օգուտների ներկա արժեքը պետք է որոշվի՝ օգտագործելով 78-րդ պարագրաֆում սահմանված գեղչման դրույքը:

58U. 58-րդ պարագրաֆի կիրառումը չպետք է հանգեցնի ընթացիկ ժամանակաշրջանում բացառապես ակտուարային վնասի կամ ընթացիկ ժամանակաշրջանում անցյալ ծառայության արժեքի հետևանքով ճանաչված օգուտի, կամ ընթացիկ ժամանակաշրջանում բացառապես ակտուարային օգուտի հետևանքով ճանաչված վնասի: Հետևաբար, կազմակերպությունը, 54-րդ պարագրաֆի համաձայն, պետք է անմիջապես ճանաչի ստորև նշվածը՝ այն չափով, որով դրանք առաջանում են սահմանված հատուցումների ակտիվի որոշման ընթացքում՝ 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի համաձայն՝

ա) ընթացիկ ժամանակաշրջանի գուտ ակտուարային վնասները և անցյալ ծառայության արժեքը՝ այն չափով, որով դրանք գերազանցում են 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (ii) ենթակետով սահմանված տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի ցանկացած նվազեցում: Եթե տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի որևէ փոփոխություն կամ աճ չի նկատվում, ապա ընթացիկ ժամանակաշրջանի ամբողջ գուտ ակտուարային վնասները և ընթացիկ ժամանակաշրջանի անցյալ ծառայության արժեքը պետք է անմիջապես ճանաչվեն՝ 54-րդ պարագրաֆի համաձայն.

բ) ընթացիկ ժամանակաշրջանի անցյալ ծառայության արժեքը հանելուց հետո ընթացիկ ժամանակաշրջանի գուտ ակտուարային օգուտները՝ այն չափով, որով դրանք գերազանցում են 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (ii) ենթակետով սահմանված տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի ցանկացած աճ: Եթե տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի որևէ փոփոխություն կամ նվազում չի նկատվում, ապա ընթացիկ

**Ժամանակաշրջանի ամբողջ զուտ ակտուարային օգուտները՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի անցյալ ծառայության արժեքը հանելուց հետո, պետք է ամմիջապես ճանաչվեն՝ 54-րդ պարագրաֆի համաձայն:**

- 58Բ. 58Ա պարագրաֆը կիրառվում է կազմակերպության նկատմամբ, միայն եթե այն հաշվառման ժամանակաշրջանի սկզբի կամ վերջի դրությամբ սահմանված հատուցումների պլանում ունի հավելուրդ<sup>\*1</sup> և, պլանի ներկայիս պայմանների համաձայն, չի կարող ամբողջությամբ վերականգնել այդ հավելուրդը վերադարձումների կամ ապագա մասհանումների նվազեցումների միջոցով: Նման դեպքերում, ժամանակաշրջանում առաջացող անցյալ ծառայության արժեքը և ակտուարային վնասները, որոնց ճանաչումը հետաձգվել է՝ 54-րդ պարագրաֆի համաձայն, կավելացնեն 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (i) ենթակետում սահմանված գումարը: Եթե այդ ավելացումը չի հաշվանցվում 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (ii) ենթակետի ճանաչմանը բավարարող տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի հավասարաչափ նվազեցմամբ, ապա տեղի կունենա 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետում սահմանված ընդհանուր զուտ գումարի աճ, և հետևաբար՝ ճանաչված օգուտ: Նման հանգամանքներում, 58Ա պարագրաֆն արգելում է օգուտի ճանաչումը: Հակառակ ազդեցությունն առաջանում է ժամանակաշրջանում առաջացող ակտուարային օգուտների դեպքում, որոնց ճանաչումը հետաձգվում է 54-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ այն չափով, որով ակտուարային օգուտները նվազեցնում են կուտակային չճանաչված ակտուարային վնասները: Նման հանգամանքներում 58Ա պարագրաֆն արգելում է վնասի ճանաչումը: (Սույն պարագրաֆի կիրառման օրինակները տես Գ հավելվածում):
59. Ակտիվ կարող է առաջանալ, երբ սահմանված հատուցումների պլանը գերֆինանսավորվել է կամ էլ, երբ որոշակի դեպքերում ճանաչվել են ակտուարային օգուտներ: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը ճանաչում է ակտիվ, քանի որ՝
- ա) կազմակերպությունը վերահսկում է միջոց, որն ապագա օգուտներ գեներացնելու համար հավելուրդն օգտագործելու կարողությունն է.
  - բ) այդ վերահսկումն անցյալ դեպքերի (կազմակերպության կողմից մասհանումների վճարման և աշխատակցի կողմից ծառայության մատուցման) արդյունք է. և
  - գ) ապագա տնտեսական օգուտները կազմակերպությանը հասանելի են ապագա մասհանումների կրճատման ձևով կամ դրամական միջոցների վերադարձման ձևով՝ կա՛մ ուղղակիորեն կազմակերպությանը, կա՛մ անուղղակիորեն՝ պակասուրդ ունեցող մեկ այլ պլանի:
60. 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետում նշված սահմանափակումը չի խաթարում որոշակի ակտուարային վնասների (տես 92 և 93-րդ պարագրաֆները) և որոշակի անցյալ ծառայության արժեքի (տես պարագրաֆ 96) հետաձգված ճանաչումը, բացառությամբ ինչպես սահմանված է 58Ա պարագրաֆում: Այնուամենայնիվ, այդ սահմանափակումը խաթարում է 155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի անցումային այլընտրանքը: 120Ա պարագրաֆի «գ» կետի «iii» ենթակետով պահանջվում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի այն գումարները, որոնք չեն ճանաչվել որպես ակտիվ՝ 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակման պատճառով:

**60-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

**Սահմանված հատուցումների պլանն ունի հետևյալ բնութագրերը՝**

Պարտականության ներկա արժեքը	1,100
Պլանի ակտիվների իրական արժեքը	(1,190)
	(90)
Չճանաչված ակտուարային վնասները	(110)
Չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքը	(70)
155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի համաձայն՝ սույն ստանդարտի առաջին անգամ ընդունման գծով պարտավորության չճանաչված աճը	(50)
54-րդ պարագրաֆի համաձայն որոշված բացասական գումարը	(320)
Առկա ապագա վերադարձումների և ապագա մասհանումների նվազեցումների ներկա արժեքը	90

**58-րդ պարագրաֆի «բ» կետով նախատեսված սահմանափակումը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ՝**

*Չճանաչված ակտուարային վնասներ* 110

---

\* Հավելուրդը պլանի ակտիվների իրական արժեքի գերազանցումն է սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի նկատմամբ:

Չճանաչված անցյալ ծառայության արժեք	70
Առկա ապագա վերադարձումների և ապագա մասհանումների նվազեցումների ներկա արժեքը	90
Սահմանափակումը	270

**270-ը 320-ից փոքր է: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է ակտիվ 270-ի չափով և բացահայտում է, որ սահմանափակումը նվազեցրել է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 50-ով (տե՛ս 120Ա պարագրաֆի «գ» կետի «iii» ենթակետը):**

**Շահույթ կամ վնաս**

- 61. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստորև ներկայացված մեծությունների զուտ հանրագումարը շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ դրա այն մասի, որը մեկ այլ ստանդարտով պահանջվում կամ թույլատրվում է ներառել որևէ ակտիվի արժեքի մեջ՝
  - ա) ընթացիկ ծառայության արժեքը (տե՛ս 63-91-րդ պարագրաֆները).
  - բ) տոկոսային ծախսումները (տե՛ս պարագրաֆ 82).
  - գ) պլանի ակտիվների (տե՛ս 105-107-րդ պարագրաֆները) և ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի (տե՛ս 104Ա պարագրաֆը) գծով ակնկալվող հատույցը.
  - դ) ակտուարային օգուտները և վնասները, ինչպես պահանջվում է կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն (տե՛ս 92-93Գ պարագրաֆները).
  - ե) անցյալ ծառայության արժեքը (տե՛ս պարագրաֆ 96).
  - զ) ցանկացած կրճատումների կամ մարումների ազդեցությունը (տե՛ս 109-րդ և 110-րդ պարագրաֆները). և
  - է) 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակման ազդեցությունը, բացառությամբ եթե այն ճանաչվում է շահույթից կամ վնասից դուրս՝ 93Գ պարագրաֆի համաձայն:
- 62. Հաշվապահական հաշվառման այլ ստանդարտներով պահանջվում է, որ աշխատակիցների հատուցումների գծով որոշակի ծախսումներ ներառվեն ակտիվների, օրինակ՝ պաշարների կամ հիմնական միջոցների արժեքում (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 և ՀՀՄՍ 16): Նման ակտիվների արժեքում ներառված հետաշխատանքային հատուցումների գծով ծախսումները համապատասխան համամասնությամբ ներառում են 61-րդ պարագրաֆում թվարկված բաղադրիչները:

**Ճանաչումը և չափումը. սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և ընթացիկ ծառայության արժեքը**

- 63. Սահմանված հատուցումների պլանի գծով վերջնական ծախսումների վրա կարող են ազդել բազմաթիվ փոփոխականներ, ինչպիսիք են վերջնական աշխատավարձերը, աշխատակիցների հոսունությունը և մահացությունը, բուժսպասարկման ծախսումների միտումները և, ֆոնդավորվող պլանի համար, պլանի ակտիվների գծով ներդրումային հատույցները: Պլանի գծով վերջնական ծախսումները որոշակի չեն, և հավանաբար այդ ոչ որոշակի լինելը կպահպանվի երկար ժամանակաշրջանի ընթացքում: Հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը չափելու համար անհրաժեշտ է՝
  - ա) կիրառել ակտուարային գնահատման մեթոդը (տե՛ս 64-66-րդ պարագրաֆները),
  - բ) վերագրել հատուցումը ժամանակաշրջաններին (տե՛ս 67-71-րդ պարագրաֆները), և
  - գ) կատարել ակտուարային ենթադրություններ (տե՛ս 72-91-րդ պարագրաֆները):

**Ակտուարային գնահատման մեթոդը**

- 64. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի «նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը»՝ որոշելու համար իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքն ու համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը և, որտեղ կիրառելի է, անցյալ ծառայության արժեքը:
- 65. «Նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդի» (երբեմն կոչվում է «կուտակված հատուցումների՝ ըստ ծառայության ժամանակաշրջանների համամասնական բաշխման մեթոդ» կամ «հատուցումներ՝ բաժանած ծառայության տարիների մեթոդ») համաձայն՝ ծառայության յուրաքանչյուր ժամանակաշրջան դիտվում է որպես լրացուցիչ միավոր հատուցում ստանալու իրավունք առաջացնող (տե՛ս 67-71-րդ պարագրաֆները), իսկ յուրաքանչյուր միավոր հատուցում չափվում է առանձին՝ ձևավորելու համար վերջնական պարտականությունը (տե՛ս 72-91-րդ պարագրաֆները):

**65-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

Ծառայությունն ավարտելու ժամանակ պետք է վճարվի միանվագ հատուցում, որը ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար հավասար է վերջնական աշխատավարձի 1 տոկոսին: Առաջին տարում աշխատավարձը 10.000 է, և ենթադրվում է, որ այն տարեկան 7 տոկոսով (բարդ տոկոս) աճելու է: Օգտագործվող գեղջման դրույքը տարեկան 10 տոկոս է: Ստորև բերված աղյուսակում ցույց է տրվում, թե ինչպես է ձևավորվում պարտականությունն այն աշխատակցի համար, ով ակնկալվում է, որ աշխատանքից դուրս կգա 5-րդ տարվա վերջում, ընդ որում՝ ենթադրվում է, որ ակտուարային ենթադրություններում փոփոխություններ տեղի չեն ունենալու: Պարզության համար այս օրինակում անտեսվում են լրացուցիչ ճշգրտումները, որոնք անհրաժեշտ են՝ արտացոլելու համար այն բանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է դուրս գալ կազմակերպությունից ավելի վաղ կամ ավելի ուշ:

<i>Տարի</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Հատուցում, որը վերագրվում է՝</i>					
<i>-նախորդ տարիներին</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>-ընթացիկ տարվան (վերջնական աշխատավարձի 1 %-ը)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
<i>-ընթացիկ և նախորդ տարիներին</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Պարտականությունը տարեսկզբին</i>	<i>-</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Տոկոսային ծախսումները (10 % գեղջման դրույքով)</i>	<i>-</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Ընթացիկ ծառայության արժեքը</i>	<i>89</i>	<i>98</i>	<i>108</i>	<i>119</i>	<i>131</i>
<i>Պարտականությունը տարեվերջին</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>

*Ծանոթագրություն.*

- 1. Տարեսկզբի պարտականությունն իրենից ներկայացնում է նախորդ տարիներին վերագրվող հատուցումների ներկա արժեքը:*
- 2. Ընթացիկ ծառայության արժեքն իրենից ներկայացնում է ընթացիկ տարվան վերագրվող հատուցումների ներկա արժեքը:*
- 3. Տարեվերջի պարտականությունն իրենից ներկայացնում է ընթացիկ և նախորդ տարիներին վերագրվող հատուցումների ներկա արժեքը:*

66. Կազմակերպությունը գեղջում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունն ամբողջությամբ, նույնիսկ եթե դրա մի մասը ենթակա է վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:

**Հատուցումների վերագրումը ծառայության ժամանակաշրջաններին**

67. Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն ու համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը և, որտեղ կիրառելի է, անցյալ ծառայության արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է հատուցումը վերագրի ծառայության ժամանակաշրջաններին՝ ըստ պլանի հատուցումների բանաձևի: Այնուամենայնիվ, եթե ավելի ուշ տարիներին աշխատակցի ծառայությունը կհանգեցնի հատուցումների էապես ավելի բարձր մակարդակի, քան ավելի վաղ տարիներին, ապա կազմակերպությունը հատուցումները պետք է վերագրի (բաշխի) գծային հիմունքով՝

**ա) սկսած այն ամսաթվից, երբ, համաձայն պլանի, աշխատակցի կողմից ծառայությունն առաջին անգամ հանգեցրել է հատուցումների առաջացմանն ըստ պլանի (անկախ այն բանից, թե արդյոք հատուցումները կախված են հետագա ծառայությունից, թե ոչ), մինչև**

**բ) այն ամսաթիվը, երբ աշխատակցի կողմից հետագա ծառայությունն ըստ պլանի չի հանգեցնում հետագա հատուցումների էական գումարի, բացառությամբ աշխատավարձի հետագա ավելացումների:**

68. «Նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը» պահանջում է, որ կազմակերպությունը հատուցումը վերագրի ընթացիկ ժամանակաշրջանին (որպեսզի որոշի ընթացիկ ծառայության արժեքը) և ընթացիկ ու

նախորդ ժամանակաշրջաններին (որպեսզի որոշի սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը): Կազմակերպությունը հատուցումը վերագրում է այն ժամանակաշրջաններին, որոնցում առաջացել է հետաշխատանքային հատուցումներ վճարելու պարտականությունը: Այդ պարտականությունն առաջանում է, երբ աշխատակիցները ծառայություններ են մատուցում հետաշխատանքային հատուցումների դիմաց, որոնք կազմակերպությունն ակնկալում է վճարել հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Ակտուարային մեթոդները կազմակերպությանը թույլ են տալիս չափել այդ պարտականությունը բավարար արժանահավատությամբ՝ հիմնավորելու համար պարտավորության ճանաչումը:

### 68-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

1. Սահմանված հատուցումների պլանն ապահովում է միանվագ հատուցում՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար 100 միավոր, որը վճարման է ենթակա թոշակի անցնելիս:

*Յուրաքանչյուր տարվան վերագրվում է 100 միավոր հատուցում: Ընթացիկ ծառայության արժեքն իրենից ներկայացնում է 100 միավորի ներկա արժեքը: Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն իրենից ներկայացնում է 100 միավորի ներկա արժեքը՝ բազմապատկված մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ծառայության տարիների թվով:*

*Եթե հատուցումը վճարման ենթակա է աշխատակցի՝ կազմակերպությունից դուրս գալուց անմիջապես հետո, ապա ընթացիկ ծառայության արժեքը և սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը որոշվում են՝ ելնելով այն ամսաթվից, որի դրությամբ ակնկալվում է, որ աշխատակիցը դուրս կգա կազմակերպությունից: Հետևաբար, հաշվի առնելով գեղչման ազդեցությունը, դրանք ավելի պակաս են, քան այն գումարները, որոնք կորոշվեին, եթե աշխատակիցը դուրս գար կազմակերպությունից հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:*

2. Պլանով նախատեսվում է ամսական կենսաթոշակ՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար վերջնական աշխատավարձի 0,2 տոկոսի չափով: Թոշակը ենթակա է վճարման 65 տարեկանից:

*Ծառայության յուրաքանչյուր տարվան վերագրվում է հատուցում, որը հավասար է թոշակի անցնելու ամսաթվից մինչև մահվան ակնկալվող ամսաթիվը վճարվելիք՝ գնահատված վերջնական աշխատավարձի 0,2 տոկոսին հավասար ամսական կենսաթոշակի ներկա արժեքին՝ թոշակի անցնելու ամսաթվի դրությամբ: Ընթացիկ ծառայության արժեքն այդ հատուցման ներկա արժեքն է: Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն իրենից ներկայացնում է վերջնական աշխատավարձի 0,2 տոկոսին հավասար ամսական կենսաթոշակի վճարումների ներկա արժեքը՝ բազմապատկված մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ծառայության տարիների թվով: Ընթացիկ ծառայության արժեքը և սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը գեղչվում են, քանի որ կենսաթոշակի վճարումները սկսվում են 65 տարեկանից:*

69. Աշխատակցների ծառայությունն առաջացնում է պարտականություն՝ սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն, նույնիսկ այն դեպքում, երբ հատուցումները պայմանավորված են հետագա աշխատանքով (այլ կերպ ասած՝ դրանք երաշխավորված չեն): Աշխատակցի ծառայությունը մինչև երաշխավորված հատուցումների իրավունք ստանալու ամսաթիվը առաջացնում է կառուցողական պարտականություն, քանի որ յուրաքանչյուր հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կրճատվում է աշխատակցի կողմից մինչև հատուցումներ ստանալու իրավունք ձեռք բերելը մատուցվելիք ապագա ծառայության չափը: Իր՝ սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում այն քանի հավանականությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են չբավարարել երաշխավորված հատուցումներ ստանալու պայմանները: Նմանապես, որոշակի հետաշխատանքային հատուցումներ, օրինակ՝ հետաշխատանքային բուժսպասարկումը, դառնում են վճարման ենթակա միայն նախապես որոշված իրադարձության տեղի ունենալու դեպքում, երբ աշխատակիցը այլևս չի աշխատում, չնայած դրան՝ պարտականություն ստեղծվում է, երբ աշխատակիցը մատուցում է ծառայություն, որն ապահովում է հատուցումը ստանալու իրավունք նախապես որոշված իրադարձության տեղի ունենալու դեպքում: Նախապես որոշված իրադարձության տեղի ունենալու հավանականությունն ազդում է պարտականության չափման վրա, սակայն դրանով չի որոշվում պարտականության գոյություն ունենալը:

### Պարագրաֆ 69-ի ցուցադրական օրինակ

1. Ըստ պլանի վճարվում է 100 միավոր հատուցում՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար: Հատուցումները դառնում են երաշխավորված տաս տարվա ծառայությունից հետո:

*Յուրաքանչյուր տարվան վերագրվում է 100 միավոր հատուցում: Առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրում ընթացիկ ծառայության արժեքը և պարտականության ներկա արժեքն արտացոլում են այն քանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է աշխատանքից դուրս գալ մինչև տասը տարվա լրանալը:*

2. Ըստ պլանի վճարվում է 100 միավոր հատուցում՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար, բացառությամբ մինչև 25 տարեկան դառնալը մատուցած ծառայության: Հատուցումները երաշխավորվում են անմիջապես:

*Մինչև 25 տարին լրանալը մատուցած ծառայությանը հատուցում չի վերագրվում, քանի որ ծառայությունը մինչև այդ ամսաթիվը չի հանգեցնում հատուցումների (պայմանական կամ ոչ պայմանական): Յուրաքանչյուր հաջորդ տարվան վերագրվում է 100 միավոր հատուցում:*

70. Պարտականությունն աճում է մինչև այն ամսաթիվը, երբ աշխատակցի հետագա ծառայությունն այլևս չի հանգեցնում հետագա հատուցումների էական գումարի: Հետևաբար հատուցումն ամբողջությամբ վերագրվում է այն ժամանակաշրջաններին, որոնք ավարտվում են այդ ամսաթվին կամ մինչև այդ ամսաթիվը: Հատուցումը վերագրվում է առանձին հաշվառման ժամանակաշրջաններին ըստ պլանի հատուցումների բանաձևի: Այնուամենայնիվ, եթե աշխատակցի ծառայությունն ավելի ուշ տարիներին կհանգեցնի էապես ավելի բարձր մակարդակի հատուցման, քան ավելի վաղ տարիներին, ապա կազմակերպությունը հատուցումը վերագրում (բաշխում) է գծային հիմունքով մինչև այն ամսաթիվը, երբ աշխատակցի հետագա ծառայությունն այլևս չի հանգեցնելու հետագա հատուցումների էական գումարի: Սա տեղի է ունենում այն պատճառով, որ աշխատակցի ծառայությունն ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում ի վերջո հանգեցնելու է այդ բարձր մակարդակի հատուցմանը:

## 70-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

1. Ըստ պլանի վճարվում է 1000 միավոր միանվագ հատուցում, որը երաշխավորված է դառնում տասը տարվա ծառայությունից հետո: Պլանով հետագա ծառայության դիմաց որևէ այլ հատուցում չի նախատեսվում:

*Առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրվում է 100 միավոր հատուցում (1.000-ը բաժանած 10-ի): Առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրում ընթացիկ ծառայության արժեքը որոշելիս հաշվի է առնվում է այն բանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է աշխատանքից դուրս գալ մինչև տասը տարվա լրանալը: Հետագա տարիներին հատուցում չի վերագրվում:*

2. Ըստ պլանի վճարվում է 2.000 միավոր միանվագ կենսաթոշակ բոլոր այն աշխատակիցներին, ովքեր 55 տարեկան են և ունեն քսան տարվա ծառայություն (ստաժ) կամ ովքեր 65 տարեկան են՝ անկախ ծառայության տևողությունից (ստաժից):

*Այն աշխատակիցների համար, ովքեր կազմակերպությունում աշխատանքի են անցել մինչև 35 տարեկան դառնալը, ծառայությունը, համաձայն պլանի, հանգեցնում է հատուցումների միայն 35 տարեկանից սկսած (աշխատակիցը կարող է դուրս գալ կազմակերպությունից 30 տարեկան հասակում և վերադառնալ 33-ում՝ առանց հատուցման գումարի կամ վճարման ժամկետների վրա որևէ ազդեցության): Այս հատուցումները պայմանավորված են հետագա ծառայությամբ: Բացի այդ, ծառայությունը 55 տարեկանից հետո չի հանգեցնելու հետագա հատուցման էական ավելացման: Այդ աշխատակիցների համար կազմակերպությունը 35-ից մինչև 55 տարեկանն ընկած յուրաքանչյուր տարվան վերագրում է 100 միավոր հատուցում (2.000-ը բաժանած 20-ի):*

*Այն աշխատակիցների համար, ովքեր կազմակերպությունում աշխատանքի են անցել 35-ից 45 տարեկան հասակում, քսան տարուց ավելի ծառայությունը չի հանգեցնելու հետագա հատուցման էական ավելացման: Այդ աշխատակիցների համար կազմակերպությունը առաջին քսան տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրում է 100 միավոր հատուցում (2.000-ը բաժանած 20-ի):*

*Այն աշխատակիցների համար, ովքեր կազմակերպությունում աշխատանքի են անցել 55 տարեկան հասակում, տասը տարուց ավելի ծառայությունը չի հանգեցնելու հետագա հատուցման էական ավելացման: Այդ աշխատակիցների համար կազմակերպությունը առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրում է 200 միավոր հատուցում (2.000-ը բաժանած 10-ի):*

*Բոլոր աշխատակիցների համար ընթացիկ ծառայության արժեքը և պարտականության ներկա արժեքը որոշելիս հաշվի է առնվում այն բանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է չլրացնել ծառայության անհրաժեշտ ժամանակաշրջանը:*

3. Ըստ հետաշխատանքային բժշկական ապահովության պլանի՝ փոխհատուցվում է աշխատակցի հետաշխատանքային բուժսպասարկման ծախսումների 40 տոկոսը, եթե աշխատակիցը կազմակերպությունում աշխատել է ոչ պակաս, քան տասը, և ոչ ավելի, քան քսան տարի, և 50 տոկոսը, եթե աշխատակիցը աշխատել է քսան և ավելի տարի:

*Ըստ պլանի հատուցումների բանաձևի՝ կազմակերպությունն առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրում է ակնկալվող բուժսպասարկման ծախսումների ներկա արժեքի 4 տոկոսը (40 տոկոսը բաժանած 10-ի), իսկ հաջորդ տասը տարիներից յուրաքանչյուրին՝ 1 տոկոսը (10 տոկոսը բաժանած 10-ի): Յուրաքանչյուր տարվա ընթացիկ ծառայության արժեքը որոշելիս հաշվի է առնվում այն բանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է չլրացնել հատուցումն ամբողջությամբ կամ մասամբ ստանալու համար անհրաժեշտ ժամանակաշրջանը: Այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ դուրս կգան աշխատանքից տասը տարվա ընթացքում, հատուցում չի վերագրվում:*

4. Ըստ հետաշխատանքային բժշկական ապահովության պլանի՝ փոխհատուցվում է աշխատակցի հետաշխատանքային բուժսպասարկման ծախսումների 10 տոկոսը, եթե աշխատակիցը կազմակերպությունում աշխատել է ոչ պակաս, քան տասը, և ոչ ավելի, քան քսան տարի, և 50 տոկոսը, եթե աշխատակիցը աշխատել է քսան և ավելի տարի:

*Ծառայությունն ավելի ուշ տարիներին հանգեցնելու է ավելի բարձր մակարդակի հատուցման, քան ավելի վաղ տարիներին: Հետևաբար, այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ դուրս կգան աշխատանքից քսան և ավելի տարի հետո, կազմակերպությունը հատուցումը վերագրում է գծային հիմունքով՝ համաձայն 68-րդ պարագրաֆի: Քսան տարին գերազանցող ծառայությունը չի հանգեցնելու հետագա հատուցման էական*



ավելացման: Հետևաբար, առաջին քսան տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրվող հատուցումը կազմում է ակնկալվող բուժապասարկման ծախսումների ներկա արժեքի 2,5 տոկոսը (50 տոկոսը բաժանած քսանի):

Այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ աշխատանքից դուրս կգան տասից քսան տարվա ընթացքում, առաջին տասը տարիներից յուրաքանչյուրին վերագրվող հատուցումը կազմում է ակնկալվող բուժապասարկման ծախսումների ներկա արժեքի 1 տոկոսը: Այդ աշխատակիցների համար տասներորդ տարվա ավարտից մինչև աշխատանքից դուրս գալու կանխատեսվող ամսաթիվն ընկած ծառայությանը հատուցում չի վերագրվում:

Այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ դուրս կգան աշխատանքից տասը տարվա ընթացքում, ոչ մի հատուցում չի վերագրվում:

71. Երբ հատուցման գումարը ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար իրենից ներկայացնում է վերջնական աշխատավարձի հաստատուն մասը, աշխատավարձի ապագա բարձրացումները կազդեն այն գումարի վրա, որը պահանջվում է՝ մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը մատուցած ծառայության գծով գոյություն ունեցող պարտականությունը մարելու համար, սակայն լրացուցիչ պարտականություն չեն ստեղծի: Հետևաբար՝

ա) 67-րդ պարագրաֆի «բ» կետի նպատակներից ելնելով՝ աշխատավարձի բարձրացումը չի հանգեցնում լրացուցիչ հատուցումների նույնիսկ այն դեպքում, երբ հատուցումների գումարը կախված է վերջնական աշխատավարձից. և

բ) յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանին վերագրվող հատուցման գումարն իրենից ներկայացնում է այն աշխատավարձի հաստատուն մասը, որի հետ կապված է այդ հատուցումը:

### **71-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

Աշխատակիցներն իրավունք ունեն ստանալու հատուցում վերջնական աշխատավարձի 3 տոկոսի չափով՝ մինչև 55 տարեկան դառնալը ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար:

*Մինչև 55 տարեկան դառնալը ծառայության յուրաքանչյուր տարվան վերագրվում է գնահատված վերջնական աշխատավարձի 3 տոկոսի չափով հատուցում: Սա այն ամսաթիվն է, երբ աշխատակցի հետագա ծառայությունը չի հանգեցնում ըստ պլանի հետագա հատուցումների էական ավելացումների: Ոչ մի հատուցում չի վերագրվում ծառայությանը այդ տարիքից հետո:*

### **Ակտուարային ենթադրություններ**

72. **Ակտուարային ենթադրությունները պետք է լինեն անաչառ և փոխադարձ համադրելի:**

73. Ակտուարային ենթադրություններն իրենցից ներկայացնում են կազմակերպության՝ այն փոփոխականների լավագույն գնահատականները, որոնք որոշելու են հետաշխատանքային հատուցումներ տրամադրելու վերջնական ծախսումները: Ակտուարային ենթադրությունները ներառում են՝

ա) ժողովրդագրական ենթադրություններ՝ հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող ներկա և նախկին աշխատակիցների (և նրանց խնամարկյալների) ապագա բնութագրերի վերաբերյալ: Ժողովրդագրական ենթադրությունները վերաբերում են այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են՝

i. մահացությունը և՛ աշխատանքի ընթացքում, և՛ դրանից հետո.

ii. անձնակազմի հոսունության, հաշմանդամության և վաղաժամկետ թոշակի անցնելու ցուցանիշները.

iii. պլանի անդամների այն մասը, որոնք ունեն հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող խնամարկյալներ.

iv. բժշկական ապահովման պլանների օգտագործման (պահանջների ներկայացման) մակարդակը. և

բ) ֆինանսական ենթադրություններ, որոնք վերաբերում են այնպիսի հոդվածների, ինչպիսիք են՝

i. զեղչման դրույքը (տե՛ս 78-82-րդ պարագրաֆները).

ii. աշխատավարձերի և հատուցումների ապագա մակարդակները (տե՛ս 83-87-րդ պարագրաֆները).

iii. բուժապասարկման հատուցումների դեպքում՝ ապագա բուժապասարկման ծախսումները, ներառյալ, երբ դրանք էական են, պահանջների վարչարարության (կառավարման) և հատուցումների վճարման ծախսումները (տե՛ս 88-91-րդ պարագրաֆները). և

iv. պլանի ակտիվների ակնկալվող հատույցադրույքը (տե՛ս 105-107-րդ պարագրաֆները):

74. Ակտուարային ենթադրություններն անաչառ են, եթե դրանք զգուշավոր են, բայց միաժամանակ չափազանց պահպանողական էլ չեն:

75. Ակտուարային ենթադրությունները փոխադարձ համադրելի են, եթե արտացոլում են այնպիսի գործոնների միջև տնտեսական կապը, ինչպիսիք են սղաճը, աշխատավարձի աճի տեմպերը, պլանի ակտիվների գծով հատույցը և զեղչման դրույքները: Օրինակ՝ բոլոր ենթադրությունները, որոնք կախված են սղաճի որոշակի մակարդակից (ինչպիսիք են ենթադրությունները տոկոսադրույքների, աշխատավարձերի կամ

հատուցումների բարձրացումների վերաբերյալ) ապագա ցանկացած ժամանակաշրջանում ենթադրում են սղաճի նույն մակարդակը:

76. Կազմակերպությունը որոշում է գեղջման դրույքները և այլ ֆինանսական ենթադրություններ՝ արտահայտված անվանական մեծություններով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ իրական (սղաճով ճշգրտված) մեծություններով արտահայտված ենթադրություններն ավելի արժանահավատ են, օրինակ՝ գերսղաճային տնտեսություններում (տե՛ս ՀՀՄՍ 29 «Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում» ստանդարտը), կամ երբ հատուցումն ինդեքսավորվող է, և գոյություն ունի զարգացած շուկա նույն արժույթով և նույն պայմաններով ինդեքսավորվող պարտատոմսերի համար:
77. Ֆինանսական ենթադրությունները պետք է հիմնված լինեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շուկայական կանխատեսումների վրա այն ժամանակաշրջանի համար, որի ընթացքում պետք է մարվեն պարտականությունները:

## Ակտուարային ենթադրություններ. գեղջման դրույք

78. Գրույքը, որն օգտագործվում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները գեղջելու համար (թե՛ ֆոնդավորվող, թե՛ չֆոնդավորվող պլանների համար), պետք է որոշվի՝ հիմք ընդունելով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ բարձրորակ կորպորատիվ պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը: Այն երկրներում, որտեղ չկա մեծ պարտատոմսերի զարգացած շուկա, պետք է օգտագործվի պետական պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ): Կորպորատիվ պարտատոմսերի կամ պետական պարտատոմսերի արժույթը և պայմանները պետք է համապատասխանեն հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունների արժույթին և կանխատեսվող պայմաններին:
79. Էական ազդեցություն ունեցող ակտուարային ենթադրություններից մեկը գեղջման դրույքն է: Չեղջման դրույքն արտացոլում է դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, բայց ոչ ակտուարային կամ ներդրումային ռիսկը: Ավելին՝ գեղջման դրույքը չի արտացոլում կազմակերպությանը հատուկ պարտքային ռիսկերը, որոնք կրում են կազմակերպության կրեդիտորները, ոչ էլ արտացոլում է այն ռիսկը, որ ապագա փորձը կարող է տարբերվել ակտուարային ենթադրություններից:
80. Չեղջման դրույքն արտացոլում է հատուցումների վճարման գնահատված ժամկետները: Գործնականում կազմակերպությունները հաճախ հասնում են դրան՝ կիրառելով մեկ միջին կշռված գեղջման դրույք, որն արտացոլում է հատուցումների վճարման գնահատված ժամկետները և գումարները, ինչպես նաև այն արժույթը, որով պետք է վճարվեն հատուցումները:
81. Որոշ դեպքերում կարող է գոյություն չունենալ զարգացած շուկա այն պարտատոմսերի համար, որոնց մարման ժամկետները այնքան երկարատև են, որ համապատասխանում են հատուցումների վճարման գնահատված ժամկետներին: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունն օգտագործում է ընթացիկ շուկայական դրույքները, որոնք տեղին են կարճաժամկետ վճարումները գեղջելու համար, իսկ երկարաժամկետ վճարումների համար գեղջման դրույքը հաշվարկվում (գնահատվում) է ընթացիկ շուկայական դրույքների էքստրապոլյացիայի միջոցով: Հավանական չէ, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ընդհանուր ներկա արժեքը զգալուն լինի այն գեղջման դրույքի նկատմամբ, որն օգտագործվում է հատուցումների այն մասի նկատմամբ, որը ենթակա է վճարման ավելի ուշ, քան առկա կորպորատիվ կամ պետական պարտատոմսերի վերջնական մարման ժամկետն է:
82. Տոկոսային ծախսումները հաշվարկվում են՝ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ որոշված գեղջման դրույքը բազմապատկելով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքով՝ հաշվի առնելով պարտականության ցանկացած էական փոփոխություն: Պարտականության ներկա արժեքը կտարբերվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված պարտավորությունից, քանի որ պարտավորությունը ճանաչվում է պլանի ակտիվների իրական արժեքը հանելուց հետո, ինչպես նաև այն պատճառով, որ որոշ ակտուարային օգուտներ և վնասներ և, որոշ դեպքերում, անցյալ ծառայության արժեքն անմիջապես չեն ճանաչվում: (Ա հավելվածը, ի թիվս այլ հարցերի, ցուցադրում է տոկոսային ծախսումների հաշվարկումը):

## Ակտուարային ենթադրություններ. աշխատավարձեր, հատուցումներ և բուժապասարկման ծախսումներ

83. Հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները պետք է չափվեն այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է՝

ա) աշխատավարձերի գնահատված ապագա ավելացումները.

բ) հատուցումները, որոնք արտահայտված են պլանի պայմաններում (կամ որոնք առաջանում են ցանկացած կառուցողական պարտականությունից, որը դուրս է այդ պայմանների շրջանակից)՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ. և

գ) պետական հատուցումների մակարդակի գնահատված ապագա փոփոխությունները, որոնք ազդում են սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք հատուցումների վրա այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

**i. այդ փոփոխություններն ուժի մեջ են մտել մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը. կամ**

**ii. անցյալի փորձը կամ այլ արժանահավատ վկայություն ցույց է տալիս, որ պետական հատուցումները փոփոխվելու են ինչ-որ կանխատեսելի ձևով, օրինակ՝ գների ընդհանուր մակարդակի կամ աշխատավարձի ընդհանուր մակարդակի ապագա փոփոխություններին համապատասխան:**

84. Աշխատավարձի ապագա ավելացումները գնահատելիս հաշվի են առնվում սղաճը, աշխատանքային ստաժը, ծառայողական առաջխաղացումը և այլ համապատասխան գործոններ, ինչպիսիք են առաջարկը և պահանջարկը աշխատուժի շուկայում:

85. Եթե պլանի ֆորմալ պայմանները (կամ այդ պայմաններից դուրս մնացած կառուցողական պարտականությունը) կազմակերպությունից պահանջում են փոփոխել հատուցումներն ապագա ժամանակաշրջաններում, ապա պարտականության չափումն արտացոլում է այդ փոփոխությունները: Այդպես է, օրինակ, երբ՝

ա) կազմակերպությունն անցյալում ավելացրել է հատուցումները, օրինակ՝ սղաճի ազդեցությունը մեղմելու համար, և չկա որևէ վկայություն այն մասին, որ այդ պրակտիկան ապագայում փոփոխվելու է. կամ

բ) ֆինանսական հաշվետվություններում արդեն ճանաչվել են ակտուարային օգուտներ, և կազմակերպությունը կամ պլանի ֆորմալ պայմաններով (կամ այդ պայմաններից դուրս մնացող կառուցողական պարտականությամբ), կամ օրենսդրությամբ պարտավորված է՝ պլանի ցանկացած հավելուրդ օգտագործել պլանի մասնակիցների օգտին (տե՛ս 98-րդ պարագրաֆի «գ» կետը):

86. Ակտուարային ենթադրությունները չեն արտացոլում հատուցումների այն ապագա փոփոխությունները, որոնք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ սահմանված չեն պլանի ֆորմալ պայմաններով (կամ կառուցողական պարտականությամբ): Նման փոփոխությունները կարտահայտվեն՝

ա) անցյալ ծառայության արժեքում՝ այն չափով, որով դրանք փոփոխում են այն ծառայության դիմաց հատուցումները, որը մատուցվել է մինչև նշված փոփոխության տեղի ունենալը. և

բ) ընթացիկ ծառայության արժեքում՝ այդ փոփոխությունից հետո ընկած ժամանակաշրջանների համար՝ այն չափով, որով դրանք փոփոխում են այն ծառայության դիմաց հատուցումները, որը մատուցվել է նշված փոփոխության տեղի ունենալուց հետո:

87. Որոշ հետաշխատանքային հատուցումներ կապված են այնպիսի փոփոխականների հետ, ինչպիսիք են պետական կենսաթոշակային հատուցումների մակարդակը կամ պետական բժշկական ապահովության մակարդակը: Այդպիսի հատուցումների չափումն արտացոլում է նշված փոփոխականների ակնկալվող փոփոխությունները՝ հիմք ընդունելով անցյալ փորձը և այլ արժանահավատ վկայություններ:

**88. Բժշկական ապահովության ծախսումների վերաբերյալ ենթադրությունները պետք է հաշվի առնեն բուժապասարկման ծախսումների ապագա փոփոխությունները՝ կապված և՛ սղաճի, և՛ բժշկական ապահովության ծախսումների յուրահատուկ փոփոխությունների հետ:**

89. Հետաշխատանքային բուժապասարկման հատուցումների չափումը պահանջում է ենթադրություններ ապագա պահանջների մակարդակի և հաճախականության, ինչպես նաև այդ պահանջները բավարարելու ծախսումների վերաբերյալ: Կազմակերպությունը ապագա բուժապասարկման ծախսումները գնահատում է՝ հիմնվելով իր սեփական փորձի հիման վրա ստացված տվյալների վրա, որոնք ըստ անհրաժեշտության լրացվում են այլ կազմակերպություններից, ապահովագրական կազմակերպություններից, առողջապահական հաստատություններից կամ այլ աղբյուրներից ստացված տվյալներով: Ապագա բժշկական ապահովության ծախսումները գնահատելիս հաշվի են առնվում տեխնիկական առաջընթացի ազդեցությունը, առողջապահական ծառայությունների սպառման կամ տրամադրման եղանակների փոփոխությունները, ինչպես նաև պլանի մասնակիցների առողջական վիճակում փոփոխությունները:

90. Բուժօգնության համար պահանջների մակարդակը և հաճախականությունը հատկապես զգայուն են աշխատակիցների (և նրանց խնամարկյալների) տարիքի, առողջական վիճակի և սեռի նկատմամբ և կարող են զգայուն լինել այնպիսի գործոնների նկատմամբ, ինչպիսիք են, օրինակ, աշխարհագրական տեղադիրքը: Հետևաբար, անցյալ փորձի տվյալները ճշգրտվում են այն չափով, որով բնակչության ժողովրդագրական կազմը տարբերվում է նրանից, որը օգտագործվել է՝ որպես հիմք անցյալի փորձի համար: Դրանք ճշգրտվում են նաև այն դեպքերում, երբ գոյություն ունի արժանահավատ վկայություն, որ անցյալի միտումները չեն շարունակվելու:

91. Հետաշխատանքային բուժապասարկման որոշ պլաններ պահանջում են, որ աշխատակիցները իրենց մասնակցությունը բերեն պլանում ընդգրկված բուժապասարկման ծախսումներին: Ապագա բուժապասարկման ծախսումները գնահատելիս հաշվի է առնվում ցանկացած այդպիսի մասնակցություն՝ հիմք ընդունելով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պլանի պայմանները (կամ հիմք ընդունելով այդ պայմաններից դուրս մնացած ցանկացած կառուցողական պարտականություն): Աշխատակիցների մասնակցության փոփոխությունները հանգեցնում են անցյալ ծառայության արժեքի կամ, երբ կիրառելի է, կրճատումների: Բուժօգնության համար դիմողների պահանջները բավարարելու ծախսումները կարող են մվազեցվել պետական կամ այլ առողջապահական հաստատությունների կողմից տրամադրվող հատուցումների չափով (տե՛ս 83-րդ պարագրաֆի «գ» կետը և 87-րդ պարագրաֆը):

## Ակտուարային օգուտներ և վնասներ

92. 54-րդ պարագրաֆի համաձայն իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը չափելիս կազմակերպությունը 58Ա պարագրաֆի առարկա հանդիսացող իր ակտուարային օգուտների և վնասների մի մասը (որը որոշվում է՝ ըստ 93-րդ պարագրաֆի) պետք է ճանաչի որպես եկամուտ կամ ծախս, եթե նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակային չճանաչված ակտուարային զուտ օգուտները և վնասները գերազանցում են ստորև բերված մեծություններից առավելագույնը՝

ա) այդ ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի 10 տոկոսը (մինչև պլանի ակտիվների հանելը). և

բ) այդ ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքի 10 տոկոսը:

Այս սահմանները պետք է հաշվարկվեն և կիրառվեն յուրաքանչյուր սահմանված հատուցումների պլանի համար առանձին:

93. Յուրաքանչյուր սահմանված հատուցումների պլանի համար ակտուարային օգուտների և վնասների այն մասը, որը ենթակա է ճանաչման, իրենից ներկայացնում է 92-րդ պարագրաֆի համաձայն որոշված գերազանցումը՝ բաժանված այդ պլանում մասնակցող աշխատակիցների՝ մինչև թոշակի անցնելը մնացած ծառայության ակնկալվող միջին տևողության վրա: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է ընդունել այլ սխառեմատիկ մեթոդ, որը հանգեցնում է ակտուարային օգուտների և վնասների արագացված ճանաչմանը՝ պայմանով, որ նույն հիմունքն է կիրառվում և՛ օգուտների, և՛ վնասների նկատմամբ, և այդ հիմունքը հետևողականորեն կիրառվում է մի ժամանակաշրջանից մյուսը: Կազմակերպությունը կարող է վերը նշված սխառեմատիկ մեթոդները կիրառել ակտուարային օգուտների և վնասների նկատմամբ նույնիսկ այն դեպքում, երբ դրանք չեն գերազանցում 92-րդ պարագրաֆով սահմանված սահմանները:

93Ա. Եթե, ինչպես թույլատրվում է 93-րդ պարագրաֆով, կազմակերպությունը որդեգրում է ակտուարային օգուտներն ու վնասներն այն ժամանակաշրջանում ճանաչելու քաղաքականություն, որում դրանք առաջացել են, ապա այն կարող է դրանք ճանաչել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ 93Բ-93Դ պարագրաֆների համաձայն՝ պայմանով, որ կազմակերպությունը վարվում է այդպես՝

ա) իր բոլոր սահմանված հատուցումների պլանների համար.

բ) իր բոլոր ակտուարային օգուտների և վնասների համար:

93Բ. Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ակտուարային օգուտները և վնասները, ինչպես թույլատրվում է 93Ա պարագրաֆով, պետք է ներկայացվեն համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

93Գ. Կազմակերպությունը, որը ակտուարային օգուտներն ու վնասները ճանաչում է 93Ա պարագրաֆի համաձայն, նաև պետք է ճանաչի 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակումից առաջացող ցանկացած ճշգրտում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:

93Դ. Ակտուարային օգուտները և վնասները, ինչպես նաև 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակումից առաջացող ճշգրտումները, որոնք ճանաչվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, պետք է անմիջապես ճանաչվեն չբաշխված շահույթում: Դրանք չպետք է վերադասակարգվեն հետագա ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:

94. Ակտուարային օգուտներ և վնասներ կարող են առաջանալ կամ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի, կամ համապատասխան պլանի ակտիվների իրական արժեքի ավելացումներից կամ նվազումներից: Ակտուարային օգուտների կամ վնասների պատճառ են հանդիսանում, օրինակ՝

ա) անճնակազմի հոսունության, վաղաժամկետ թոշակի անցնելու կամ մահացության, աշխատավարձերի, հատուցումների (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմաններով նախատեսվում է հատուցումների սղաճով պայմանավորված բարձրացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսումների ավելացումների անսպասելի բարձր կամ ցածր մակարդակը.

բ) անճնակազմի հոսունության, վաղաժամկետ թոշակի անցնելու կամ մահացության, աշխատավարձերի, հատուցումների (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմաններով նախատեսվում է հատուցումների սղաճով պայմանավորված բարձրացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսումների գնահատումներում փոփոխությունների ազդեցությունը.

գ) գեղձան դրույքի փոփոխությունների ազդեցությունը.

դ) պլանի ակտիվների գծով փաստացի հատույցի և ակնկալվող հատույցի միջև տարբերությունները (տե՛ս 105-107 պարագրաֆները):

95. Երկարատև ժամանակաշրջանում ակտուարային օգուտները և վնասները կարող են չեզոքացնել մեկը մյուսին: Հետևաբար, հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունների գնահատականներն ավելի լավ է դիտել որպես տիրույթ (կամ «միջանցք») լավագույն գնահատականի շուրջ: Թույլատրվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունը ճանաչի այն ակտուարային օգուտները և

վնասները, որոնք ընկնում են այդ տիրույթում: Սույն ստանդարտով պահանջվում է, որ կազմակերպությունը առնվազն ճանաչի ակտուարային օգուտների և վնասների որոշակի մասը, որը դուրս է պլյուս-մինուս 10 տոկոս «միջանցքից»: (Ա հավելվածը, ի թիվս այլ հարցերի, ցուցադրում է ակտուարային օգուտների կամ վնասների հաշվառման մոտեցումը): Սույն ստանդարտը թույլատրում է նաև արագացված ճանաչման սխեմատիկ մեթոդների կիրառում՝ պայմանով, որ այդ մեթոդները բավարարեն 93-րդ պարագրաֆի պայմաններին: Այդպիսի թույլատրելի մեթոդներից է, օրինակ՝ բոլոր ակտուարային օգուտների և վնասների՝ ինչպես «միջանցքի» ներսում, այնպես էլ դրանից դուրս, անհասպող ճանաչումը: 155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի «iii» ենթակետում մեկնաբանվում է հետագա ակտուարային օգուտները հաշվառելիս անցումային պարտավորության որևէ չճանաչված մասի դիտարկման անհրաժեշտությունը:

**Անցյալ ծառայության արժեք**

- 96. 54-րդ պարագրաֆի համաձայն իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը չափելիս կազմակերպությունը 58Ա պարագրաֆի առարկա հանդիսացող անցյալ ծառայության արժեքը պետք է ճանաչի որպես ծախս գծային հիմունքով՝ մինչև հատուցումների երաշխավորված դառնալը մնացած միջին ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այն չափով, որով հատուցումներն արդեն իսկ երաշխավորված են սահմանված հատուցումների պլանը գործողության մեջ դնելուց կամ դրանում փոփոխություններ կատարելուց անմիջապես հետո, կազմակերպությունը պետք է անցյալ ծառայության արժեքը ճանաչի անմիջապես:
- 97. Անցյալ ծառայության արժեքն առաջանում է, երբ կազմակերպությունը գործողության մեջ է դնում սահմանված հատուցումների պլան, որը հատուցումները վերագրում է անցյալ ծառայությանը կամ փոփոխում է գործող սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն անցյալ ծառայության համար վճարման ենթակա հատուցումները: Այդպիսի փոփոխությունները վերաբերում են այն ժամանակաշրջանի ընթացքում աշխատակցի ծառայությանը, որի անցնելուց հետո հատուցումները դառնում են երաշխավորված: Հետևաբար, կազմակերպությունը անցյալ ծառայության արժեքը ճանաչում է այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում՝ անկախ այն բանից, որ այն վերաբերում է նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը: Կազմակերպությունը անցյալ ծառայության արժեքը չափում է որպես պարտավորության ճշգրտումից առաջացող փոփոխություն (տե՛ս պարագրաֆ 64): Բացասական անցյալ ծառայության արժեք առաջանում է, երբ կազմակերպությունը փոփոխում է անցյալ ծառայությանը վերագրելի հատուցումներն այնպես, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը նվազում է:

**97-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

Կազմակերպությունը իրականացնում է թոշակային պլան, որը նախատեսում է կենսաթոշակ՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար վերջնական աշխատավարձի 2 տոկոսի չափով: Հատուցումները երաշխավորված են դառնում հինգ տարվա ծառայությունից հետո: 20x5 թ. հունվարի 1-ին կազմակերպությունը բարձրացնում է կենսաթոշակի չափը ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար մինչև վերջին աշխատավարձի 2,5 տոկոսը՝ սկսած 20x1 թ. հունվարի 1-ից: 20x1 թ. հունվարի 1-ից մինչև 20x5 թ. հունվարի 1-ը ծառայության համար լրացուցիչ հատուցումների ներկա արժեքը բարձրացման ամսաթվի դրությամբ հետևյալն է.

01.01.X5-ի դրությամբ ավելի քան հինգ տարվա ծառայություն մատուցած աշխատակիցների համար 150

01.01.X5-ի դրությամբ հինգ տարուց պակաս ծառայություն մատուցած աշխատակիցների համար (մինչև հատուցման երաշխավորված դառնալը մնացած միջին ժամանակաշրջանը՝ երեք տարի) 120

270

*Կազմակերպությունը 150 միավորը ճանաչում է անմիջապես, քանի որ այդ հատուցումներն արդեն երաշխավորված են: Կազմակերպությունը 120 միավորը ճանաչում է գծային հիմունքով երեք տարիների ընթացքում՝ սկսած 20x5 թ. հունվարի 1-ից:*

- 98. Անցյալ ծառայության արժեքը չի ներառում՝
  - ա) աշխատավարձի բարձրացումների վերաբերյալ նախապես կատարված ենթադրությունների և փաստացի բարձրացումների միջև տարբերությունների ազդեցությունը նախորդ տարիներում ծառայության համար հատուցումներ վճարելու գծով պարտականության վրա (գոյություն չունի անցյալ ծառայության արժեք, քանի որ ակտուարային ենթադրությունները ներառում են կանխատեսված աշխատավարձերը).
  - բ) կազմակերպության հայեցողությամբ թոշակների բարձրացումների չափերի թերազնահատումները և գերազնահատումները մնան բարձրացումների համար կառուցողական պարտականություն ունենալու դեպքում (գոյություն չունի անցյալ ծառայության արժեք, քանի որ ակտուարային ենթադրությունները ներառում են մնան բարձրացումներ).

զ) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտուարային օգուտներով պայմանավորված հատուցումների գնահատված ավելացումները, եթե կազմակերպությունը կամ պլանի ֆորմալ պայմաններով (կամ այդ պայմաններից դուրս մնացող կառուցողական պարտականությանը), կամ օրենսդրությամբ պարտավորված է պլանի ցանկացած հավելուրդ օգտագործել պլանի մասնակիցների օգտին, նույնիսկ եթե հատուցումների ավելացումը պաշտոնապես դեռ չի ամրագրվել (արդյունքում առաջացող պարտականության ավելացումն իրենից ներկայացնում է ակտուարային վնաս, այլ ոչ թե անցյալ ծառայության արժեք, տե՛ս 85-րդ պարագրաֆի «բ» կետը)։

դ) երաշխավորված հատուցումների ավելացումը, երբ նոր կամ ավելացված հատուցումների բացակայության պայմաններում աշխատակիցները բավարարում են երաշխավորման պահանջները (չկա անցյալ ծառայության արժեք, քանի որ կազմակերպությունը հատուցումների գծով գնահատված ծախսումները ճանաչել է որպես ընթացիկ ծառայության արժեք՝ ծառայության մատուցմանը զուգընթաց)։ և

ե) պլանի փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնցով նվազեցվում են ապագա ծառայության դիմաց հատուցումները (կրճատումներ)։

99. Երբ գործողության մեջ են դրվում նոր հատուցումներ կամ փոփոխության են ենթարկվում գոյություն ունեցողները, կազմակերպությունը սահմանում է անցյալ ծառայության արժեքի ամորտիզացման ժամանակացույց։ Կարող է անիրագործելի լինել նշված ժամանակացույցի շրջանակներում մանրամասն գրառումների վարումը՝ բոլոր հետագա փոփոխությունները որոշակիացնելու և իրականացնելու համար։ Ավելին՝ արդյունքը, հավանաբար, կարող է էական լինել միայն այն դեպքում, երբ իրականացվում է պլանի կրճատում կամ մարում։ Հետևաբար, կազմակերպությունը անցյալ ծառայության արժեքի ամորտիզացիայի ժամանակացույցի մեջ փոփոխություններ է կատարում միայն պլանի կրճատման կամ մարման դեպքում։
100. Եթե կազմակերպությունը նվազեցնում է գոյություն ունեցող սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք հատուցումները, ապա արդյունքում ստացվող սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության նվազումը ճանաչվում է որպես անցյալ ծառայության արժեք (բացասական)՝ մինչև նվազեցված հատուցումների երաշխավորված դառնալը մնացած միջին ժամանակաշրջանի ընթացքում։
101. Եթե կազմակերպությունը նվազեցնում է գոյություն ունեցող սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք որոշակի հատուցումներ և միաժամանակ ավելացնում է նույն աշխատակիցներին այդ պլանի համաձայն վճարվելիք այլ հատուցումներ, ապա կազմակերպությունը փոփոխությունները դիտում է որպես մեկ գուտ փոփոխություն։

## Ճանաչումը և չափումը. պլանի ակտիվներ

### Պլանի ակտիվների իրական արժեքը

102. Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում 54-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչվող գումարը որոշելիս պլանի ակտիվների իրական արժեքը հանվում է։ Եթե չկա շուկայական գին, պլանի ակտիվների իրական արժեքը գնահատվում է, օրինակ, ակնկալվող ապագա դրամական միջոցների հոսքերը զեղչելու միջոցով՝ օգտագործելով զեղչման այնպիսի դրույք, որն արտացոլում է ինչպես պլանի ակտիվների հետ կապված ռիսկերը, այնպես էլ այդ ակտիվների մարման կամ ակնկալվող օտարման ժամկետը (կամ, եթե դրանք մարման ժամկետ չունեն, ապա մինչև համապատասխան պարտականության կատարումն ընկած ակնկալվող ժամանակաշրջանը)։
103. Պլանի ակտիվների մեջ չեն ներառվում չվճարված մասհանումները, որոնք հաշվետու կազմակերպության կողմից ենթակա են վճարման հիմնադրամին, ինչպես նաև կազմակերպության կողմից թողարկված և հիմնադրամի կողմից պահվող ոչ փոխանցելի ֆինանսական գործիքները։ Պլանի ակտիվները նվազեցվում են աշխատակիցների հատուցումների հետ կապ չունեցող հիմնադրամի ցանկացած պարտավորության չափով, օրինակ՝ անանցյալ ֆինանսական գործիքներից առաջացող առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր և պարտավորություններ։
104. Երբ պլանի ակտիվները ներառում են սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսներ, որոնք գումարով և ժամկետներով ճշգրտորեն համապատասխանում են պլանի համաձայն վճարվելիք բոլոր հատուցումներին կամ դրանց մի մասին, ապա ենթադրվում է, որ այդ ապահովագրական պոլիսների իրական արժեքը պետք է լինի համապատասխան պարտականությունների ներկա արժեքը, ինչպես նկարագրված է 54-րդ պարագրաֆում (որը պահանջվում է նվազեցնել, եթե ապահովագրական պոլիսների համաձայն ստացվելիք դեբիտորական պարտքերն ամբողջովին փոխհատուցելի չեն)։

### Փոխհատուցումներ

- 104Ա. Այն և միայն այն դեպքում, երբ ակնհայտորեն պարզ է, որ մեկ այլ կողմ կփոխհատուցի սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ամբողջ գումարը կամ դրա մի մասը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի իր փոխհատուցման իրավունքը՝ որպես առանձին ակտիվ։ Կազմակերպությունը պետք է ակտիվը չափի իրական արժեքով։ Բոլոր այլ հարցերում կազմակերպությունը պետք է այդ ակտիվը դիտի այնպես, ինչպես պլանի ակտիվները։ Համապարփակ ֆինանսական

**արդյունքների մասին հաշվետվությունում, սահմանված հատուցումների պլանին վերաբերող ծախսը կարող է ներկայացվել որպես փոխհատուցման համար ճանաչված զուտ գումար:**

104Բ. Երբեմն կազմակերպությունը կարող է դիտարկել սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ամբողջ ծախսերի կամ դրանց մի մասի վճարման հնարավորությունը մեկ այլ անձի, օրինակ՝ ապահովագրողի կողմից: Սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսները, ինչպես սահմանված է 7-րդ պարագրաֆում, պլանի ակտիվներ են: Կազմակերպությունը սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսները հաշվառում է այնպես, ինչպես պլանի բոլոր այլ ակտիվները, և 104Ա պարագրաֆը չի կիրառվում (տե՛ս 39-42-րդ և 104-րդ պարագրաֆները):

104Գ. Եթե ապահովագրական պոլիսը սահմանափակումներով չէ, ապա այդ ապահովագրական պոլիսը պլանի ակտիվ չէ: 104Ա պարագրաֆն անդրադառնում է նման դեպքերին. կազմակերպությունը՝ ապահովագրական պոլիսի համաձայն, ճանաչում է իր փոխհատուցման իրավունքը որպես առանձին ակտիվ, այլ ոչ որպես նվազեցում՝ 54-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը որոշելիս. բոլոր այլ դեպքերում կազմակերպությունը այդ ակտիվի հետ վարվում է այնպես, ինչպես պլանի ակտիվների հետ: Մասնավորապես, 54-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը ավելանում է (պակասում է) այն չափով, որով սահմանված հատուցումների գծով պարտականության, ինչպես նաև փոխհատուցման իրավունքի գծով կուտակային ակտուարային զուտ օգուտները (վնասները) մնում են չճանաչված՝ 92-րդ և 93-րդ պարագրաֆների համաձայն: 120Ա պարագրաֆի «գ» կետի «iv» ենթակետը կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել փոխհատուցման իրավունքի և համապատասխան պարտականության միջև կապի համառոտ նկարագրությունը:

**104Ա-104Գ պարագրաֆների ցուցադրական օրինակ**

Պարտականության ներկա արժեքը	1,241
Զճանաչված ակտուարային օգուտներ	17
Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված պարտավորություն	1258
Ապահովագրական պոլիսներից առաջացող իրավունքներ, որոնք ճշգրտորեն համընկնում են պլանի շրջանակներում վճարվելիք հատուցումների մի մասի գումարին և ժամանակացույցին: Այդ հատուցումների իրական արժեքը կազմում է 1,092	1092

17 միավոր կազմող չճանաչված ակտուարային օգուտները պարտականության գծով և փոխհատուցման իրավունքների գծով զուտ կուտակային ակտուարային օգուտներն են:

104Գ. Եթե փոխհատուցման իրավունքն առաջանում է ապահովագրական պոլիսի շրջանակներում, որը գումարով և ժամկետներով ճշգրտորեն համապատասխանում է սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք բոլոր հատուցումներին կամ դրանց մի մասին, ապա ենթադրվում է, որ փոխհատուցման իրավունքի իրական արժեքը պետք է լինի համապատասխան պարտականության ներկա արժեքը, ինչպես նկարագրված է 54-րդ պարագրաֆում (որը պահանջվում է նվազեցնել, եթե փոխհատուցումն ամբողջովին փոխհատուցելի չէ):

**Պլանի ակտիվների հատույցը**

105. Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը շահույթում կամ վնասում ճանաչվող ծախսի բաղադրիչներից մեկն է: Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցի և փաստացի հատույցի միջև տարբերությունն իրենից ներկայացնում է ակտուարային օգուտ կամ վնաս. ակտուարային օգուտների և վնասների հետ միասին այն ներառվում է սահմանված հատուցումների գծով պարտականության մեջ՝ այն զուտ գումարը որոշելիս, որը համեմատվում է 92-րդ պարագրաֆում սահմանված 10 տոկոսանոց «միջանցքի» սահմանների հետ:

106. Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցի հիմքում ընկած են պարտականության ամբողջ ժամկետի ընթացքում հատույցների գծով շուկայական կանխատեսումները՝ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցն արտացոլում է ժամանակաշրջանի ընթացքում պահվող պլանի ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունները, որոնք արդյունք են հիմնադրամ վճարված փաստացի մասհանումների և հիմնադրամից վճարված փաստացի հատուցումների:

**106-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

20x1 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը 10.000 միավոր էր, իսկ կուտակված չճանաչված ակտուարային զուտ օգուտները՝ 760 միավոր: 20x1 թ. հունիսի 30-ին պլանը վճարել է 1.900 միավոր հատուցումներ և ստացել 4.900 միավոր մասհանումներ: 20x1 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը կազմում էր 15.000 միավոր, իսկ սահմանված հատուցումների գծով պարտակա-

նության ներկա արժեքը՝ 14.792 միավոր: Պարտականության գծով ակտուարային վնասները 20x1 թվականի համար կազմել են՝ 60 միավոր:

20x1 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ հաշվետու կազմակերպությունը, հիմք ընդունելով այդ ամսաթվի դրությամբ շուկայական գները, կատարել է հետևյալ գնահատումները.

	%
Տոկոսային և շահաբաժնային եկամուտ՝ հիմնադրամի կողմից վճարվելիք հարկերը հանելուց հետո	9.25
Պլանի ակտիվների գծով իրացված և չիրացված օգուտներ (հարկումից հետո)	2.00
Վարչական (կառավարման) ծախսումներ	(1.00)
Ակնկալվող հատույցադրույք	10.25
<i>20x1 թվականի համար պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող և փաստացի հատույցները եղել են հետևյալը.</i>	
<i>12 ամիս պահվող 10.000 միավորի գծով հատույցը՝ 10,25 %-ով</i>	<i>1.025</i>
<i>6 ամիս պահվող 3.000 միավորի գծով հատույցը՝ 5 %-ով (համարժեք է տարեկան 10,25 %-ին՝ բարդ տոկոսով, որը հաշվեգրվում է յուրաքանչյուր վեց ամիսը մեկ)</i>	<i><u>1111111</u> 50</i>
<i>20x1-ի համար պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը</i>	<i><u>1.175</u></i>
<i>Պլանի ակտիվների իրական արժեքը 20x1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ</i>	<i>15.000</i>
<i>Հանած 20x1 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը</i>	<i>(10.000)</i>
<i>Հանած ստացված մասհանումները</i>	<i>(4.900)</i>
<i>Գումարած վճարված հատուցումները</i>	<i><u>1.900</u></i>
<i>Պլանի ակտիվների գծով փաստացի հատույցը</i>	<i><u>2.000</u></i>

Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող (1.175) և փաստացի (2.000) հատույցների միջև տարբերությունը (825) ակտուարային օգուտ է: Հետևաբար, կուտակված չճանաչված ակտուարային գուտ օգուտը կազմում է 1.525 միավոր (760 + 825 - 60): 92-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ «միջանցքի» չափը կլինի 1.500 միավոր (15.000-ի 10 %-ից և 14.792-ի 10 %-ից առավելագույնը): Հաջորդ տարի (20x2թ.) կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում ճանաչում է ակտուարային օգուտ՝ 25 միավորը (1.525-ից հանած 1.500)՝ բաժանված աշխատակիցների՝ մինչև թոշակի անցները մնացած ժառանգության ակնկալվող միջին տևողության վրա:

20x2 թվականի համար պլանի ակտիվների ակնկալվող հատույցի հիմքում ընկած կլինեն 01.01.x2 թ. դրությամբ պարտականության ամբողջ ժամկետի ընթացքում հատույցների վերաբերյալ շուկայական կանխատեսումները:

107. Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող և փաստացի հատույցը որոշելիս կազմակերպությունը հանում է ակնկալվող վարչական (կառավարման) ծախսումները, բացառությամբ նրանց, որոնք ներառվել են պարտականությունը չափելու համար օգտագործված ակտուարային ենթադրություններում:

## Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ

108. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում կազմակերպությունը հետաշխատանքային հատուցումներից առաջացող ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչում է պարտականության ներկա արժեքով՝ հանած պլանի ակտիվների իրական արժեքը (տե՛ս ՖՀՄՄ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտը): Պարտականության ներկա արժեքը ներառում է բոլոր ստորև նշվածները, նույնիսկ եթե ձեռքբերվող ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանք դեռևս չի ճանաչել՝

ա) ակտուարային օգուտները և վնասները, որոնք առաջացել են մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը (անկախ նրանից, դրանք 10%-ի «միջանցքում» են, թե՛ ոչ):



բ) անցյալ ծառայության արժեքը, որն առաջացել է հատուցումների փոփոխությունից կամ պլանի ներդրումից՝ մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը. և

բ) այն գումարները, որոնք, 155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի անցումային դրույթների համաձայն, ձեռքբերվող չի ճանաչել:

## Կրճատումներ և մարումներ

109. Կազմակերպությունը սահմանված հատուցումների պլանի կրճատումից կամ մարումից առաջացող օգուտները կամ վնասները պետք է ճանաչի, երբ իրականացվում է կրճատումը կամ մարումը: Կրճատումից կամ մարումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառի՝

ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի առաջացող փոփոխությունը.

բ) պլանի ակտիվների իրական արժեքի առաջացող փոփոխությունը. և

գ) համապատասխան ակտուարային օգուտներն ու վնասները և անցյալ ծառայության արժեքը, որոնք, համաձայն 92-րդ և 96-րդ պարագրաֆների, նախկինում չեն ճանաչվել:

110. Մինչև կրճատման կամ մարման ազդեցությունը որոշելը կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտականությունը (և համապատասխան պլանի ակտիվները, եթե այդպիսիք կան)՝ օգտագործելով ընթացիկ ակտուարային ենթադրություններ (ներառյալ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույթները և այլ ընթացիկ շուկայական գներ):

111. Կրճատում իրականացվում է, երբ կազմակերպությունը՝

ա) ցուցադրաբար պարտավորվում է նշանակալիորեն նվազեցնել պլանում ընդգրկված աշխատակիցների թվաքանակը. կամ

բ) փոփոխում է սահմանված հատուցումների պլանի պայմաններն այնպես, որ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների ապագա ծառայության նշանակալի մասը հատուցումների համար այլևս չի դիտարկվի, կամ կդիտարկվի միայն նվազեցված հատուցումների հաշվարկման համար:

Կրճատում կարող է առաջանալ ինչ-որ առանձին իրադարձության արդյունքում, օրինակ՝ գործարանի փակման, որևէ գործունեության ընդհատման, պլանի դադարեցման կամ կասեցման, կամ էլ նվազեցման արդյունքում՝ այն չափով, որով ապագա աշխատավարձի բարձրացումները կապված են անցյալ ծառայության գծով վճարվելիք հատուցումներին: Կրճատումները հաճախ կապված են վերակազմակերպումների հետ: Երբ սա տեղի է ունենում, կազմակերպությունը կրճատումը հաշվառում է համապատասխան վերակազմակերպման հետ միևնույն այն ժամանակ:

111Ա. Եթե պլանի փոփոխությունը նվազեցնում է հատուցումները, ապա կրճատում է համարվում միայն ապագա ծառայության գծով նվազեցման հետևանքը: Անցյալ ծառայության ցանկացած նվազեցման հետևանք անցյալ ծառայության բացասական արժեք է:

112. Մարում իրականացվում է, երբ կազմակերպությունը կնքում է գործարք, որը վերացնում է բոլոր հետագա իրավական կամ կառուցողական պարտականությունները՝ սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն տրամադրվելիք բոլոր հատուցումների կամ դրանց մի մասի գծով, օրինակ՝ երբ պլանի մասնակիցներին կամ նրանց անունով կատարվում է միանվագ վճարում՝ նրանց որոշակի հետաշխատանքային հատուցումներ ստանալու իրավունքների փոխարեն:

113. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապահովագրական պոլիս՝ ֆոնդավորելու ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակիցների կողմից մատուցած ծառայությանը վերաբերող աշխատակիցների հատուցումների մի մասը կամ ամբողջը: Այդպիսի պոլիսի ձեռք բերումը մարում չէ, եթե կազմակերպությունը պահպանում է իրավական կամ կառուցողական պարտականություն (տե՛ս պարագրաֆ 39)՝ վճարելու հետագա գումարները, եթե ապահովագրողը չի վճարում ապահովագրական պոլիսով սահմանված աշխատակիցների հատուցումները: 104Ա-104Գ՝ պարագրաֆներն անդրադառնում են ապահովագրական պոլիսի համաձայն փոխհատուցման իրավունքների ճանաչմանը և չափմանը, որոնք պլանի ակտիվներ չեն:

114. Պարտականության մարումն իրականացվում է կրճատման հետ միաժամանակ, եթե պլանը դադարեցվում է այնպես, որ պարտականությունը մարվում է, իսկ պլանը դադարում է գոյություն ունենալ: Այնուամենայնիվ, պլանի դադարեցումը կրճատում կամ մարում չէ, եթե պլանը փոխարինվում է մի նոր պլանով, որն առաջարկում է ըստ էության նույնական հատուցումներ:

115. Երբ կրճատումը վերաբերում է պլանում ընդգրկված միայն որոշ աշխատակիցների, կամ երբ մարվում է պարտականության միայն մի մասը, օգուտը կամ վնասը ներառում է նախկինում չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի և ակտուարային օգուտների ու վնասների (և 155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի համաձայն չճանաչված մնացած անցումային գումարների) համամասնական բաժինը: Համամասնական բաժինը որոշվում է կրճատումից կամ մարումից առաջ և հետո պարտականության ներկա արժեքի հիման

վրա, եթե մեկ այլ հիմունք ավելի արդյունավետ չէ տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել նույն պլանի կրճատումից կամ մարումից առաջացող ցանկացած օգուտ օգտագործել՝ նույն պլանին վերաբերող ցանկացած չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքն առաջինը փոխհատուցելու համար:

**115-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ**

Կազմակերպությունն ընդհատում է գործառնական սեզմենտը, և ընդհատվող սեզմենտի աշխատակիցները հետագա հատուցումներ չեն վաստակելու: Սա իրենից ներկայացնում է կրճատում՝ առանց մարման: Օգտագործելով ընթացիկ ակտուարային ենթադրությունները (ներառյալ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքներն ու այլ ընթացիկ շուկայական գներ) կրճատում իրականացնելուց անմիջապես առաջ՝ կազմակերպությունը որոշել է, որ իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականության զուտ ներկա արժեքը կազմում է 1,000 միավոր, պլանի ակտիվների իրական արժեքը՝ 820 միավոր, իսկ չճանաչված կուտակված ակտուարային զուտ օգուտները՝ 50 միավոր: Կազմակերպությունը սույն ստանդարտում առաջին անգամ ընդունել է մեկ տարի առաջ: Նշվածը 100 միավորով ավելացրել է զուտ պարտավորությունը, որը կազմակերպությունը որոշել է ճանաչել հինգ տարվա ընթացքում (տե՛ս 155-րդ պարագրաֆի «բ» կետը): Կրճատումը նվազեցնում է պարտականության զուտ ներկա արժեքը 100 միավորով՝ այն հասցնելով 900 միավորի:

*Նախկինում չճանաչված ակտուարային օգուտների 10 %-ը (100/1,000) վերաբերում է պարտականության այն մասին, որը վերացվել է կրճատման միջոցով: Այսպիսով, կրճատման ազդեցությունը կլինի հետևյալը.*

	<i>Մինչև կրճատումը</i>	<i>Կրճատում ից օգուտ</i>	<i>Կրճատում ից հետո</i>
<i>Պարտականության զուտ ներկա արժեքը</i>	<i>1,000</i>	<i>(100)</i>	<i>900</i>
<i>Պլանի ակտիվների իրական արժեքը</i>	<i>(820)</i>	<i>-</i>	<i>(820)</i>
	<i>180</i>	<i>(100)</i>	<i>80</i>
<i>Չճանաչված ակտուարային օգուտներ</i>	<i>50</i>	<i>(5)</i>	<i>45</i>
<i>Չճանաչված անցումային գումար (100 x 4/5)</i>	<i>(80)</i>	<i>8</i>	<i>(72)</i>
<i>Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված զուտ պարտավորություն</i>	<i>150</i>	<i>(97)</i>	<i>53</i>

**Ներկայացում**

**Հաշվանցում**

116. Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի մի պլանին վերաբերող ակտիվը մեկ այլ պլանի վերաբերող պարտավորության դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝

ա) ունի իրավաբանորեն անվերապահ կատարում ապահովող իրավունք՝ օգտագործելու մի պլանի գծով ավելցուկը մեկ այլ պլանի գծով պարտականությունները մարելու համար. և

բ) մտադիր է կան մարել պարտականությունը զուտ հիմունքով, կան միաժամանակ իրացնել մի պլանի ավելցուկը և մարել մյուս պլանի գծով իր պարտականությունը:

117. Հաշվանցման չափանիշները համանման են ֆինանսական գործիքների համար ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտում սահմանվածներին:

**Տարբերակումը ընթացիկի և ոչ ընթացիկի**

118. Որոշ կազմակերպություններ տարանջատում են ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները ոչ ընթացիկ ակտիվներից ու պարտավորություններից: Սույն ստանդարտը չի սահմանում, արդյոք կազմակերպությունը պետք է հետաշխատանքային հատուցումներից առաջացող ակտիվները և պարտավորությունները տարբերակի ընթացիկ ու ոչ ընթացիկ բաղադրիչների:

**Հետաշխատանքային հատուցումների գծով ծախսումների ֆինանսական բաղադրիչները**

119. Սույն ստանդարտը չի սահմանում, արդյոք կազմակերպությունը պետք է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ընթացիկ ծառայության արժեքը, տոկոսային ծախսումները և պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը ներկայացնի որպես եկամտի կամ ծախսի մեկ հոդվածի բաղադրիչներ:

## Բացահայտում

120. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այնպիսի տեղեկատվություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատելու իրենց սահմանված հատուցումների պլանների բնույթը և ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ պլաններում տեղի ունեցած փոփոխությունների ֆինանսական հետևանքները:

120Ա. Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների պլանների վերաբերյալ բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

ա) կազմակերպության՝ ակտուարային օգուտները և վնասները ճանաչելու հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը.

բ) պլանի տեսակի ընդհանուր նկարագրությունը.

գ) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի սկզբնական և վերջնական մնացորդների համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով, եթե կիրառելի է, ժամանակաշրջանի ընթացքում հետևանքները, որոնք վերագրելի են ստորև նշվածներից յուրաքանչյուրին՝

i. ընթացիկ ծառայության արժեք.

ii. տոկոսային ծախսումներ.

iii. պլանի մասնակիցների կողմից կատարված մասհանումներ.

iv. ակտուարային օգուտներ և վնասներ.

v. կազմակերպության ներկայացման արժույթից տարբեր արժույթով չափված պլանի գծով արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխություններ.

vi. վճարված հատուցումներ.

vii. անցյալ ծառայության արժեք.

viii. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ.

ix. կրճատումներ. և

x. մարումներ.

դ) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության տարանջատումը ամբողջովին չֆոնդավորվող պլաններից առաջացող գումարների և ամբողջովին կամ մասամբ ֆոնդավորվող պլաններից առաջացող գումարների.

ե) պլանի ակտիվների իրական արժեքի սկզբնական և վերջնական մնացորդների և 104Ա պարագրաֆի համաձայն որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի սկզբնական և վերջնական մնացորդների համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով, եթե կիրառելի է, ժամանակաշրջանի ընթացքում հետևանքները, որոնք վերագրելի են ստորև նշվածներից յուրաքանչյուրին՝

i. պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույց.

ii. ակտուարային օգուտներ և վնասներ.

iii. կազմակերպության ներկայացման արժույթից տարբեր արժույթով չափված պլանի գծով արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխություններ.

iv. գործատուի կողմից կատարված մասհանումներ.

v. պլանի մասնակիցների կողմից կատարված մասհանումներ.

vi. վճարված հատուցումներ.

vii. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ. և

viii. մարումներ.

զ) «զ» կետում նշված սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի և «ե» կետում նշված պլանի ակտիվների իրական արժեքի համադրումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների հետ՝ ներկայացնելով նվազագույնը՝

i. ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չճանաչված ակտուարային զուտ օգուտները կամ վնասները (տե՛ս պարագրաֆ 92).

ii. ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքը (տե՛ս պարագրաֆ 96).

iii. 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակման պատճառով որպես ակտիվ չճանաչված ցանկացած գումար.

iv. 104Ա պարագրաֆի համաձայն որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի իրական արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ (փոխհատուցման իրավունքի և համապատասխան պարտականության միջև կասյի համառոտ նկարագրության հետ միասին). և

v. ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված այլ գումարներ.

է) շահույթում կամ վնասում ճանաչված ընդհանուր ծախսը հետևյալ հաղվածներից յուրաքանչյուրի գծով, ինչպես նաև տողային հոդվածը (հոդվածները), որոնցում դրանք ներառվել են՝

i. ընթացիկ ծառայության արժեքը.

ii. տոկոսային ծախսումները.

iii. պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը.

iv. 104Ա պարագրաֆի համաձայն որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի գծով ակնկալվող հատույցը.

v. ակտուարային օգուտները և վնասները.

vi. անցյալ ծառայության արժեքը.

vii. ցանկացած կրճատման կամ մարման հետևանքը. և

viii. 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակման հետևանքը.

ը) ստորև նշվածներից յուրաքանչյուրի համար համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված ընդհանուր գումարը՝

i. ակտուարային օգուտները և վնասները. և

ii. 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակման հետևանքը.

թ) 93Ա պարագրաֆի համաձայն ակտուարային օգուտները և վնասները այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչող կազմակերպությունների համար՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ակտուարային օգուտների և վնասների կուտակային գումարը.

ժ) պլանի ակտիվների յուրաքանչյուր խոշոր կատեգորիայի համար, որը պետք է ներառի (սակայն չսահմանափակվի) բաժնային գործիքները, պարտքային գործիքները, գույքը և բոլոր այլ ակտիվները, ընդհանուր պլանի ակտիվների իրական արժեքում ներառված յուրաքանչյուր խոշոր կատեգորիայի տոկոսը կամ գումարը.

ժա) պլանի ակտիվների իրական արժեքում ներառված գումարները՝

i. կազմակերպության սեփական ֆինանսական գործիքների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար. և

ii. կազմակերպության կողմից զբաղեցրած ցանկացած գույքի կամ կազմակերպության կողմից օգտագործած այլ ակտիվների համար.

ժբ) ակտիվների ընդհանուր ակնկալվող հատույցադրույքը որոշելու համար օգտագործված հիմունքի համառոտ նկարագրությունը, ներառյալ պլանի ակտիվների խոշոր կատեգորիաների ազդեցությունը.

ժգ) պլանի ակտիվների փաստացի հատույցը, ինչպես նաև 104Ա պարագրաֆի համաձայն որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի գծով փաստացի հատույցը.

ժդ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ օգտագործված հիմնական ակտուարային ենթադրությունները, ներառյալ, որտեղ կիրառելի է՝

i. զեղչման դրույքը.

ii. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջանների համար պլանի ակտիվների ակնկալվող հատույցադրույքը.

iii. 104Ա պարագրաֆի համաձայն որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի գծով ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջանների համար ակնկալվող հատույցադրույքը.

iv. աշխատավարձերի բարձրացման ակնկալվող տեմպերը (կամ ինդեքսի կամ մեկ այլ փոփոխականի փոփոխությունները, որը, ըստ պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմանների, որոշված է որպես հատուցումների ապագա ավելացումների հիմք).

v. բուժապասարկման ծախսումների փոփոխման միտումների տեմպերը. և

vi. օգտագործված ցանկացած այլ էական ակտուարային ենթադրություն:

Կազմակերպությունը պետք է յուրաքանչյուր ակտուարային ենթադրություն բացահայտի բացարձակ մեծություններով (օրինակ՝ որպես բացարձակ տոկոս), այլ ոչ թե որպես տարբեր տոկոսաչափերի կամ այլ փոփոխականների միջև հարաբերության ձևով:

Ժե) բուժսպասարկման ծախսումների փոփոխման միտումների ենթադրվող տեմպերի մեկ տոկոս աճի և մեկ տոկոս նվազեցման ազդեցությունը՝

i. հետաշխատանքային բուժսպասարկման գուտ պարբերական ծախսումների՝ ընթացիկ ծառայության արժեքի և տոկոսային ծախսումների բաղադրիչների հանրագումարի վրա. և

ii. բուժսպասարկման ծախսումների կուտակված հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականության վրա:

Մույն բացահայտման նպատակով՝ բոլոր այլ ենթադրությունները պետք է լինեն հաստատուն: Գերադաճային տնտեսությունում գործող պլանների դեպքում բացահայտումը պետք է արտացոլի բուժսպասարկման ծախսումների նշանակալի փոփոխման ենթադրվող տեմպում այնպիսի տոկոսային աճի կամ նվազման ազդեցությունը, որը համադրելի է ցածր աղան ունեցող տնտեսության տոկոսային մեկ միավորի փոփոխության ազդեցությանը:

Ժզ) ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի և նախորդ չորս տարեկան ժամանակաշրջանների՝

i. սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը, պլանի ակտիվների իրական արժեքը և պլանում հավելուրդը կամ պակասուրդը. և

ii. փորձի վրա հիմնված ճշգրտումները, որոնք առաջանում են՝

Ա. պլանի պարտավորություններից, որը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ արտահայտված է կան (1) պլանի պարտավորությունների գումարի տեսքով, կան (2) պլանի պարտավորությունների տոկոսի տեսքով, և

Բ. պլանի ակտիվներից, որը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ արտահայտված է կան (1) պլանի ակտիվների գումարի տեսքով, կան (2) պլանի ակտիվների տոկոսի տեսքով. և

Ժե) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո մեկնարկող տարեկան ժամանակաշրջանի ընթացքում պլանին վճարվելիք ակնկալվող մասհանումների՝ գործատուի լավագույն գնահատականը՝ որքան այն հնարավոր է խելամտորեն որոշել:

121. 120Ա պարագրաֆի «բ» կետով պահանջվում է պլանի տեսակի ընդհանուր նկարագրությունը: Այդպիսի նկարագրությունը թույլ է տալիս, օրինակ, միջինացված աշխատավարձերի վրա հիմնված թոշակային պլանները տարբերակել վերջնական աշխատավարձի վրա հիմնված թոշակային պլաններից և հետաշխատանքային բժշկական ապահովության պլաններից: Պլանի նկարագրությունը պետք է ներառի ձևավորված պրակտիկան, որն առաջացնում է 52-րդ պարագրաֆի համաձայն սահմանված հատուցումների գծով պարտականության չափման մեջ ներառվող կառուցողական պարտականությունները: Հավելյալ մանրամասներ չեն պահանջվում:

122. Երբ կազմակերպությունն ունի մեկից ավելի սահմանված հատուցումների պլաններ, բացահայտումները կարող են արվել հանրագումարով կամ յուրաքանչյուր պլանի համար առանձին, կամ այնպիսի խմբավորումներով, որոնք կհամարվեն առավել օգտակար: Օգտակար կարող է լինել տեղեկատվության խմբավորումը ըստ այնպիսի չափանիշների, ինչպիսիք են՝

ա) պլանների աշխարհագրական տեղադիրքը, օրինակ՝ ըստ տեղական պլանների և արտերկրյա պլանների տարբերակումը. կամ

բ) պլանների ենթակվածությունը էականորեն տարբեր ռիսկերի, օրինակ՝ միջինացված աշխատավարձերի վրա հիմնված թոշակային պլանները տարբերակելով վերջնական աշխատավարձի վրա հիմնված թոշակային պլաններից և հետաշխատանքային բժշկական ապահովության պլաններից:

Երբ կազմակերպությունը բացահայտումներ է տրամադրում պլանների խմբավորումների համար հանրագումարով, մնան բացահայտումները տրամադրվում են միջին կշռված ցուցանիշների կամ ցուցանիշների համեմատաբար նեղ միջակայքերի տեսքով:

123. 30-րդ պարագրաֆով պահանջվում են լրացուցիչ բացահայտումներ այն մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանների վերաբերյալ, որոնք դիտվում են այնպես, իբրև թե դրանք սահմանված մասհանումների պլաններ են:

124. Երբ ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվում է, կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հետևյալի վերաբերյալ՝

ա) կապակցված կողմերի գործարքներ հետաշխատանքային հատուցումների պլանների հետ.

բ) հանգուցային կառավարչական անձնակազմի համար հետաշխատանքային հատուցումներ:

125. ՀՀՄՍ 37-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն

հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականություններից առաջացող պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ:

## Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ

126. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները ներառում են, օրինակ՝
- ա) երկարաժամկետ փոխհատուցվող բացակայությունները, ինչպիսիք են երկարամյա ծառայության համար տրվող արձակուրդը կամ գիտական (ստեղծագործական) աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը.
  - բ) հոբելյանների կամ երկարամյա ծառայության համար այլ հատուցումներ.
  - գ) երկարաժամկետ անաշխատունակության նպաստները.
  - դ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը. և
  - ե) հետաձգված փոխհատուցումները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում դրանք վաստակվել են:
127. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների չափումը, սովորաբար, ենթակա չէ անորոշության նույն աստիճանին, ինչ որ հետաշխատանքային հատուցումներինը: Ավելին՝ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների ներդրումը կամ դրանց փոփոխությունը հազվադեպ է հանգեցնում անցյալ ծառայության արժեքի էական գումարի: Այդ պատճառով էլ սույն ստանդարտը աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների համար պահանջում է կիրառել հաշվապահական հաշվառման պարզեցված մեթոդ: Այս մեթոդը հետաշխատանքային հատուցումների հաշվապահական հաշվառման համար պահանջվող մեթոդից տարբերվում է հետևյալով՝
- ա) ակտուարային շահույթները և վնասները ճանաչվում են անմիջապես, և չի կիրառվում որևէ «միջանցք».
  - բ) ամբողջ անցյալ ծառայության արժեքը ճանաչվում է անմիջապես:

## Ճանաչումը և չափումը

128. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով որպես պարտավորություն ճանաչվող գումարը պետք է իրենից ներկայացնի հետևյալ մեծությունների գուտ հանրագումարը՝
- ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ (տե՛ս պարագրաֆ 64).
  - բ) հանած հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պլանի ակտիվների (եթե այդպիսիք կան) իրական արժեքը, որոնցից պետք է ուղղակիորեն մարվեն պարտականությունները (տե՛ս 102-104-րդ պարագրաֆները):
- Պարտավորությունը չափելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի 49-91-րդ պարագրաֆները, բացառությամբ 54-րդ և 61-րդ պարագրաֆների: Փոխհատուցման որևէ իրավունք ճանաչելիս և չափելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի 104Ա պարագրաֆը:
129. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստորև ներկայացված մեծությունների գուտ հանրագումարը որպես ծախս կամ (հաշվի առնելով 58-րդ պարագրաֆի դրույթները) եկամուտ, բացառությամբ դրա այն մասի, որը մեկ այլ ստանդարտով պահանջվում կամ թույլատրվում է ներառել որևէ ակտիվի արժեքում՝
- ա) ընթացիկ ծառայության արժեքը (տե՛ս 63-91-րդ պարագրաֆները).
  - բ) տոկոսային ծախսումները (տե՛ս պարագրաֆ 82).
  - գ) պլանի ակտիվների (տե՛ս 105-107-րդ պարագրաֆները) և որպես ակտիվ ճանաչված փոխհատուցման որևէ իրավունքի (տե՛ս 104Ա պարագրաֆը) գծով ակնկալվող հատույցը.
  - դ) ակտուարային օգուտները և վնասները, որոնք ամբողջությամբ պետք է ճանաչվեն անմիջապես.
  - ե) անցյալ ծառայության արժեքը, որը ամբողջությամբ պետք է ճանաչվի անմիջապես. և
  - զ) պլանի ցանկացած կրճատման կամ մարման ազդեցությունը (տե՛ս 109-րդ և 110-րդ պարագրաֆները):
130. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների մի տեսակ է երկարաժամկետ անաշխատունակության նպաստը: Եթե նպաստի չափը կախված է ծառայության տևողությունից, ապա պարտականությունն առաջանում է ծառայության մատուցման ժամանակ: Այդ պարտականության չափումն արտացոլում է հատուցում պահանջվելու հավանականությունը, ինչպես նաև այն ժամանակաշրջանի տևողությունը, որի ընթացքում ակնկալվում է վճարել հատուցումը: Եթե նպաստի չափը նույնն է ցանկացած

անաշխատունակ աշխատակցի համար՝ անկախ ծառայության տարիների թվից, ապա այդ նպաստների գծով ակնկալվող ծախսումները ճանաչվում են այն ժամանակ, երբ տեղի է ունենում դեպք, որը հանգեցնում է երկարաժամկետ անաշխատունակության:

## Բացահայտում

131. Թեև սույն ստանդարտը չի պահանջում հատուկ բացահայտումներ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ, հաշվապահական հաշվառման այլ ստանդարտներ կարող են պահանջել բացահայտումներ, օրինակ՝ այն դեպքերում, երբ նման հատուցումներից առաջացող ծախսերն էական են, և հետևաբար կպահանջվի բացահայտում ՀՀՄՍ 1-ի համաձայն: ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հանգուցային կառավարչական անձնակազմի այլ երկարաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ:

## Ազատման նպաստներ

132. Սույն ստանդարտը ազատման նպաստները դիտարկում է աշխատակիցների այլ հատուցումներից առանձին, քանի որ պարտականություն առաջացնող դեպքը դադարեցումն է, այլ ոչ թե աշխատակցի ծառայությունը:

## ճանաչումը

133. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ազատման նպաստները որպես պարտավորություն և ծախս այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է՝**

**ա) դադարեցնել աշխատակցի կամ աշխատակիցների խմբի աշխատանքը մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ**

**բ) տրամադրել ազատման նպաստներ՝ որպես առաջարկության արդյունք, որն արվել է՝ աշխատանքից կամավոր ազատվելու խրախուսելու համար:**

134. **Կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է դադարեցնել աշխատանքը այն և 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՝**

**ա) այն աշխատակիցների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թիվը, որոնց ծառայությունը պետք է դադարեցվի.**

**բ) ազատման նպաստները յուրաքանչյուր աշխատանքային մասնագիտության կամ գործառույթի գծով. և**

**գ) 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:**

135. Կազմակերպությունը կարող է օրենսդրությամբ, աշխատակիցների կամ նրանց ներկայացուցիչների հետ կնքված պայմանագրային կամ այլ համաձայնությամբ կամ էլ գործարար պրակտիկայի, ավանդույթների կամ արդար գործելու ցանկության վրա հիմնված կառուցողական պարտականությամբ պարտավորված լինել վճարումներ կատարել (կամ տրամադրել այլ հատուցումներ) աշխատակիցներին, երբ կազմակերպությունը դադարեցնում է նրանց աշխատանքը: Այդպիսի վճարումները ազատման նպաստներ են: Ազատման նպաստները սովորաբար միանվագ վճարումներ են, սակայն երբեմն ներառում են նաև՝

ա) թոշակային հատուցումների կամ այլ հետաշխատանքային հատուցումների ավելացումները՝ կամ անուղղակիորեն՝ աշխատակիցների հատուցումների պլանների միջոցով, կամ էլ ուղղակիորեն. և

բ) մինչև նախապես սահմանված ժամկետի ավարտը վճարվող աշխատավարձեր, եթե աշխատակիցն այլևս չի մատուցում որևէ ծառայություն, որը կազմակերպությանը տնտեսական օգուտներ կապահովեր:

136. Աշխատակիցների որոշ հատուցումներ ենթակա են վճարման՝ անկախ աշխատակցի ազատման պատճառից: Նման հատուցումների վճարումը որոշակի է (և կախված է երաշխավորման կամ նվազագույն ծառայության պահանջների բավարարումից), սակայն անորոշ է դրանց վճարման ժամանակը: Թեև այդպիսի հատուցումները որոշ երկրներում կարող են բնորոշվել որպես դադարեցման հետ կապված վնասների փոխհատուցման երաշխիքներ կամ դադարեցման փոխհատուցումներ, դրանք հետաշխատանքային հատուցումներ են, այլ ոչ թե ազատման նպաստներ, և կազմակերպությունը դրանք հաշվառում է որպես հետաշխատանքային հատուցումներ: Որոշ կազմակերպություններ ավելի ցածր մակարդակի հատուցումներ են վճարում, երբ աշխատակիցը ազատվում է կամավոր՝ իր նախաձեռնությամբ (ըստ էության՝ հետաշխատանքային հատուցումներ), քան՝ կազմակերպության նախաձեռնությամբ իրականացվող հարկադիր ազատման դեպքում: Հարկադիր ազատման դեպքում վճարման ենթակա լրացուցիչ հատուցումները

ազատման նպաստներ են:

137. Ազատման նպաստները կազմակերպության համար չեն ապահովում ապագա տնտեսական օգուտներ և անմիջապես ճանաչվում են որպես ծախս:
138. Երբ կազմակերպությունը ճանաչում է ազատման նպաստներ, կարող է անհրաժեշտություն լինի կատարելու նաև թոշակային հատուցումների կամ աշխատակիցների այլ հատուցումների կրճատման հաշվառում (տե՛ս պարագրաֆ 109):

## Չափումը

139. Եթե ազատման նպաստները վճարման ենթակա են դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո, դրանք պետք է զեղչվեն՝ օգտագործելով 78-րդ պարագրաֆում սահմանված զեղչման դրույթը:
140. Այն դեպքում, երբ առաջարկ է արվում աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու նպատակով, ազատման նպաստների չափումը պետք է հիմնված լինի այն աշխատակիցների քանակի վրա, ովքեր ակնկալվում է, որ կընդունեն այդ առաջարկը:

## Բացահայտում

141. Երբ առկա է անորոշություն՝ կապված այն աշխատակիցների թվաքանակի հետ, ովքեր նպաստներ ստանալու պայմանով ընդունելու են ազատման առաջարկը, գոյություն ունի պայմանական պարտավորություն: Ինչպես պահանջում է ՀՀՄՍ 37-ը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մարման նպատակով արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է:
142. Ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 1-ով, 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:
143. ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով ազատման նպաստների վերաբերյալ:
- 144.-152 [Հանված է]:

## Անցումային դրույթներ

153. Սույն բաժինը սահմանում է անցումային մոտեցում սահմանված հատուցումների պլանների համար: Երբ կազմակերպությունը աշխատակիցների այլ հատուցումների համար առաջին անգամ ընդունում է սույն ստանդարտը, այն կիրառում է ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտը:
154. Սույն ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է որոշի սահմանված հատուցումների պլանների գծով իր անցումային պարտավորությունը այդ ամսաթվի դրությամբ հետևյալ կերպ՝
- ա) պարտականության ներկա արժեքը (տե՛ս պարագրաֆ 64)՝ ընդունման ամսաթվի դրությամբ.
  - բ) հանած ընդունման ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների (եթե այդպիսիք կան) իրական արժեքը, որոնցից ուղղակիորեն մարվելու են պարտականությունները (տե՛ս 102-104-րդ պարագրաֆները).
  - գ) հանած անցյալ ծառայության արժեքը, որը, համաձայն 96-րդ պարագրաֆի, պետք է ճանաչվի ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում:
155. Եթե անցումային պարտավորությունն ավելին է, քան այն պարտավորությունը, որը կազմակերպության նախորդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն պետք է ճանաչվեր այդ մույն ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը պետք է կատարի անհերքելի ընտրություն՝ ճանաչել այդ անը որպես իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության մաս՝ համաձայն 54-րդ պարագրաֆի՝
- ա) անմիջապես՝ ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն. կամ
  - բ) որպես ծախս գծային հիմունքով՝ ընդունման ամսաթվից մինչև հինգ տարվա ընթացքում: Եթե կազմակերպությունն ընտրում է «բ» տարբերակը, ապա այն պետք է՝
    - i. ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչվող ակտիվը չափելիս կիրառի 58-րդ պարագրաֆի «բ» կետի սահմանափակումը.



ii. յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ բացահայտի՝ (1) չճանաչված մնացած ավելացման գումարը, և (2) ընթացիկ ժամանակաշրջանում ճանաչված գումարը.

iii. սահմանափակի հետագա ակտուարային օգուտների (սակայն ոչ բացասական անցյալ ծառայության արժեքի) ճանաչումը հետևյալ կերպ: Եթե ակտուարային օգուտը ճանաչվում է 92-րդ և 93-րդ պարագրաֆների համաձայն, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ ակտուարային օգուտը միայն այն չափով, որով զուտ կուտակային չճանաչված ակտուարային օգուտները (նախքան այդ ակտուարային օգուտի ճանաչումը) գերազանցում են անցումային պարտավորության չճանաչված մասը. և

iv. մարման կամ կրճատման գծով հետագա օգուտը կամ վնասը որոշելիս ներառի չճանաչված անցումային պարտավորության համապատասխան մասը:

Եթե անցումային պարտավորությունը պակաս է, քան այն պարտավորությունը, որը կազմակերպության նախորդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն կճանաչվեր այդ նույն ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ նվազեցումն ամիջապես՝ ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն:

156. Սույն ստանդարտի սկզբնական ընդունման ժամանակ, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխության ազդեցությունը ներառում է բոլոր ակտուարային օգուտներն ու վնասները, որոնք առաջացել են ավելի վաղ ժամանակաշրջաններում, նույնիսկ եթե դրանք 92-րդ պարագրաֆում սահմանված 10% «միջանցքի» սահմաններում են:

### 154-156-րդ պարագրաֆների ցուցադրական օրինակ

1998 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը ներառում է 100 միավոր թոշակային պարտավորություն: Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 1999 թ. հունվարի 1-ից, երբ պարտականության ներկա արժեքը սույն ստանդարտի համաձայն կազմում է 1.300 միավոր, իսկ պլանի ակտիվների իրական արժեքը՝ 1,000 միավոր: 1993 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ կազմակերպությունը ավելացրել է թոշակները (չերաշխավորված հատուցումների արժեքը կազմում էր 160 միավոր, իսկ մինչև երաշխավորումը մնացած միջին ժամանակաշրջանը այդ ամսաթվի դրությամբ կազմում էր 10 տարի):

*Անցումային արդյունքը կլինի հետևյալը.*

<i>Պարտականության ներկա արժեքը</i>	<i>1,300</i>
<i>Պլանի ակտիվների իրական արժեքը</i>	<i>(1,000)</i>
<i>Հանած ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում ճանաչվելիք անցյալ ծառայության արժեքը (160 x 4/10)</i>	<i>(64)</i>
<i>Անցումային պարտավորություն</i>	<i>236</i>
<i>Արդեն ճանաչված պարտավորություն</i>	<i>100</i>
<i>Պարտավորության աճ</i>	<i>136</i>

*Կազմակերպությունը կարող է ընտրել 136 միավոր պարտավորության աճը ճանաչել անմիջապես կամ մինչև հինգ տարվա ընթացքում: Ընտրությունն անհերքելի է:*

1999 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, պարտականության ներկա արժեքը սույն ստանդարտի համաձայն կազմում է 1,400 միավոր, իսկ պլանի ակտիվների իրական արժեքը՝ 1,050 միավոր: Ստանդարտի ընդունման ամսաթվից ի վեր, զուտ կուտակային չճանաչված ակտուարային օգուտները կազմում են 120 միավոր: Պլանում մասնակցող աշխատակիցների մնացած ծառայության ակնկալվող միջին տևողությունը կազմում է 8 տարի: Կազմակերպության որդեգրած քաղաքականության համաձայն՝ բոլոր ակտուարային օգուտները և վնասները ճանաչվում են անմիջապես, ինչպես թույլատրվում է 93-րդ պարագրաֆով:

*155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (iii) ենթակետի սահմանափակման ազդեցությունը հետևյալն է.*

<i>Զուտ կուտակային չճանաչված ակտուարային օգուտներ</i>	<i>120</i>
<i>Անցումային պարտավորության չճանաչված մասը (136 x 4/5)</i>	<i>(109)</i>
<i>Ճանաչման ենթակա առավելագույն օգուտը (155-րդ պարագրաֆի «բ» կետի (iii) ենթակետ)</i>	<i>11</i>

## Ուժի մեջ մտնելը

157. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1999 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններն ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների համար, բացառությամբ 159-159Գ պարագրաֆներում սահմանվածների: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է թռչակային հատուցումների գծով ծախսումների նկատմամբ մինչև 1999 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջաններն ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն փաստը, որ սույն ստանդարտը կիրառել է 1993 թվականին հաստատված ՀՀՄՍ 19 «Թռչակային հատուցումների գծով ծախսումներ» ստանդարտի փոխարեն:
158. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին հաստատված ՀՀՄՍ 19 «Թռչակային հատուցումների գծով ծախսումներ» ստանդարտին:
159. Ստորև նշվածները գործողության մեջ են դրվում 2001 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններն ընդգրկող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների\* համար՝
- ա) 7-րդ պարագրաֆում պլանի ակտիվների վերանայված սահմանումը, ինչպես նաև աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների հիմնադրամի կողմից պահվող ակտիվների և սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսների համապատասխան սահմանումները. և
- բ) 104Ա, 128-րդ և 129-րդ պարագրաֆներում նշված փոխհատուցումների գծով ճանաչման և չափման պահանջները և 120Ա պարագրաֆի «գ» կետի «iv» ենթակետի, 120Ա պարագրաֆի «է» կետի «iv» ենթակետի, 120Ա պարագրաֆի «ժգ» կետի և 120Ա պարագրաֆի «ժդ» կետի «iii» ենթակետի համապատասխան բացահայտումները:
- Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե ավելի վաղ կիրառումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 159Ա. 58Ա պարագրաֆի փոփոխությունը գործողության մեջ է դրվում 2002 թվականի մայիսի 31-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջաններն ընդգրկող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե ավելի վաղ կիրառումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 159Բ. Կազմակերպությունը պետք է 32Ա, 34-34Բ, 61-րդ և 120-121-րդ պարագրաֆների փոփոխությունները կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն փոփոխությունները կիրառում է մինչև 2006 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 159Գ. 93Ա-93Գ պարագրաֆների այլընտրանքը կարող է կիրառվել 2004 թվականի դեկտեմբերի 16-ին կամ դրանից հետո ավարտվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունը, որը նշված այլընտրանքը կիրառում է մինչև 2006 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, պետք է կիրառի նաև 32Ա, 34-34Բ, 61-րդ և 120-121-րդ պարագրաֆների փոփոխությունները:
- 159Դ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՀՀՄՍ-ների բարեփոխումների» արդյունքում փոփոխվել են 7-րդ, 8 «բ», 32Բ, 97-րդ, 98-րդ և 111-րդ պարագրաֆները և ավելացվել է 111Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է 7-րդ, 8 «բ» և 32Բ պարագրաֆների փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը պետք է 97-րդ, 98-րդ, 111-րդ և 111Ա պարագրաֆների փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո կատարվող հատուցումների փոփոխությունների նկատմամբ:
160. ՀՀՄՍ 8-ը կիրառվում է, երբ կազմակերպությունը փոփոխում է իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ արտացոլելու համար 159-159Գ պարագրաֆներում սահմանված փոփոխությունները: Նշված փոփոխությունները հետընթաց կիրառելիս, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 8-ով, կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները դիտում է այնպես, կարծես դրանք կիրառվել են այն նույն ամսաթվի դրությամբ, որի դրությամբ կիրառվել է սույն ստանդարտի մնացած մասը: Բացառություն է այն, որ կազմակերպությունը կարող է բացահայտել 120Ա պարագրաֆի «ժգ» կետով պահանջվող գումարները, քանի որ այդ գումարները որոշվել են յուրաքանչյուր տարեկան ժամանակաշրջանի համար առաջընթաց՝ ֆինանսական հաշվետվու-

\* 159-րդ և 159Ա պարագրաֆները հղում են կատարում «տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններին»՝ 1998 թվականին ընդունված ուժի մեջ մտնելը ավելի հասկանալի շարադրանքով ներկայացնելու համար: 157-րդ պարագրաֆը հղում է կատարում «ֆինանսական հաշվետվություններին»:

թյուններում ներկայացված այն առաջին տարեկան ժամանակաշրջանից սկսած, որի ընթացքում կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառել է 120Ա պարագրաֆի փոփոխությունները:

161. ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թ.) արդյունքում փոփոխվել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառված տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 93Ա-93Դ, 106-րդ (օրինակը) և 120Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ որևէ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

## Չաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 20

### *Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում\**

#### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի պետական շնորհները հաշվառելիս և բացահայտելիս, ինչպես նաև պետական օգնության այլ ձևերը բացահայտելիս:
2. Սույն ստանդարտը չի առնչվում՝
  - ա) յուրահատուկ խնդիրներին, որոնք առաջանում են փոփոխվող գների հետևանքները արտացոլող ֆինանսական հաշվետվություններում կամ համանման բնույթի լրացուցիչ տեղեկատվության մեջ պետական շնորհները հաշվառելիս.
  - բ) պետական օգնությանը, որը տրվում է կազմակերպությանն արտոնությունների ձևով, որոնք առկա են հարկվող շահույթը կամ հարկային վնասը որոշելիս, և որոշվում կամ սահմանափակվում են՝ շահութահարկի պարտավորության գումարից ելնելով: Այդպիսի արտոնությունների օրինակներ են շահութահարկից ժամանակավորապես ազատվելը, ներդրումներից հարկային փոխհատուցումները, արագացված մաշվածության մասհանումները և շահութահարկի դրույթաչափերի նվազեցումը.
  - գ) կազմակերպությունում որպես սեփականատեր պետության մասնակցությանը.
  - դ) ՀՀՄՍ 41 Գ-յուղատնտեսություն ստանդարտով կարգավորվող պետական շնորհներին:

#### Սահմանումներ

3. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

**Պետություն.** կառավարությունը, կառավարական գործակալությունները և նմանատիպ մարմինները՝ տեղական, ազգային կամ միջազգային:

**Պետական օգնությունը** պետության կողմից իրականացվող միջոցառում է, որը նախատեսում է տնտեսական օգուտներ տրամադրել որոշակի կազմակերպության կամ կազմակերպությունների խմբի, որոնք բավարարում են որոշակի չափանիշների: Սույն ստանդարտի նպատակներով՝ պետական օգնությունը չի ներառում այն արտոնությունները, որոնք տրվում են միայն անուղղակիորեն՝ առևտրային գործունեության ընդհանուր պայմանների վրա ազդող միջոցառումների ձևով, ինչպիսիք են զարգացող շրջաններում ենթակառուցվածքների ապահովումը կամ մրցակիցների նկատմամբ առևտրային սահմանափակումների կիրառումը:

**Պետական շնորհները** կազմակերպությանը ռեսուրսների փոխանցման տեսքով պետության կողմից տրամադրվող օգնություն են՝ կազմակերպության գործառնական գործունեությանը վերաբերող որոշակի պայմաններին անցյալում կամ ապագայում համապատասխանության դիմաց: Դրանք չեն ներառում պետական օգնության այն ձևերը, որոնց հնարավոր չէ խելանտորեն որևէ արժեք վերագրել, ինչպես նաև

\* 2008 թ.-ի մայիսին ՖՀՄՍ-ների բարելավումների շրջանակներում խորհուրդը մի շարք փոփոխություններ է կատարել սույն ստանդարտում օգտագործվող տերմիններում՝ այլ ՖՀՄՍ-ների հետ հետևողականությունը ապահովելու համար. ա) «հարկվող եկամուտ»-ը դարձել է «հարկվող շահույթ կամ վնաս». բ) «ճանաչվել եկամուտ/ծախս»-ը դարձել է «ճանաչել շահույթում կամ վնասում». գ) «ուղղակիորեն կրեդիտագրում կապիտալին»-ը դարձել է «ճանաչել շահույթից կամ վնասից դուրս». և դ) «հաշվապահական գնահատումների վերանայում»-ը դարձել է «հաշվապահական գնահատումների փոփոխություն»:

պետության հետ գործարքները, որոնք հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության սովորական առևտրային գործարքներից\*:

**Ակտիվներին վերաբերող շնորհները** պետական շնորհներ են, որոնց հիմնական պայմանն այն է, որ դրանց ստացման իրավունք ունեցող կազմակերպությունը պետք է գնի, կառուցի կամ որևէ այլ կերպ ձեռք բերի երկարաժամկետ ակտիվներ: Երկրորդական պայմաններ նույնպես կարող են կցվել՝ սահմանափակելով ակտիվների տեսակը կամ վայրը կամ ժամանակաշրջանները, որոնց ընթացքում դրանք պետք է ձեռք բերվեն կամ պահվեն:

**Եկամուտներին վերաբերող շնորհները** ակտիվներին վերաբերող շնորհներից տարբերվող պետական շնորհներ են:

**Ներքին փոխառությունները** փոխառություններ են, որոնց դեպքում փոխառուն պարտավորվում է չպահանջել դրանց մարումը՝ որոշակի սահմանված պայմանների դեպքում:

**Իրական արժեք.** գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստական գնորդի և իրազեկ, պատրաստական վաճառողի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

4. Գոյություն ունեն պետական օգնության շատ ձևեր, որոնք տարբերվում են և՛ տրվող օգնության բնույթով, և՛ դրան սովորաբար կցվող պայմաններով: Օգնության նպատակը կարող է լինել կազմակերպության խրախուսումը՝ ձեռնարկելու գործունեության այնպիսի ուղղություն, որն այն սովորաբար չէր ձեռնարկի, եթե չտրամադրվեր օգնությունը:
5. Կազմակերպության կողմից պետական օգնության ստացումը կարող է նշանակալի լինել՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու համար, երկու պատճառով: Նախ՝ եթե միջոցներն արդեն փոխանցվել են, ապա պետք է ընտրվի հաշվառման համապատասխան մեթոդ: Երկրորդ՝ ցանկալի է նշել, թե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում ինչ չափով է օգտվել այդ օգնությունից: Դա հեշտացնում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համեմատությունը նախորդ ժամանակաշրջանների և այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հետ:
6. Պետական շնորհները երբեմն անվանվում են այլ կերպ, ինչպես՝ սուբսիդիաներ, սուբվենցիաներ կամ պարգևատրություններ:

## Պետական շնորհներ

7. **Պետական շնորհները, ներառյալ իրական արժեքով չափվող ոչ դրամային շնորհները, չպետք է ճանաչվեն, քանի դեռ չկա հիմնավոր հավաստիացում, որ.**
  - ա) կազմակերպությունը բավարարելու է դրանց կցված պայմանները. և
  - բ) շնորհները ստացվելու են:
8. Պետական շնորհը չի ճանաչվում, քանի դեռ չկա հիմնավոր հավաստիացում, որ կազմակերպությունը կատարելու է դրան կցված պայմանները, և որ շնորհը ստացվելու է: Շնորհի ստացումը ինքնին համոզիչ ապացույց չէ, որ շնորհին կցված պայմանները կատարվել կամ կատարվելու են:
9. Շնորհը ստանալու ձևը չի ազդում շնորհի գծով հաշվապահական հաշվառման մեթոդի ընտրության վրա: Այսպիսով, անկախ այն բանից՝ շնորհը ստացվել է դրամական միջոցների տեսքով, թե որպես պետության հանդեպ ունեցած պարտավորության նվազեցում, այն պետք է հաշվառվի նույն եղանակով:
10. Պետության կողմից տրամադրված ներքին փոխառությունը դիտվում է որպես պետական շնորհ, երբ կա հիմնավոր հավաստիացում, որ կազմակերպությունը կբավարարի փոխառությունը չմարելու պայմաններին:
- 10Ա. Շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով պետական փոխառությունից օգուտը դիտվում է որպես պետական շնորհ: Վարկը պետք է ճանաչվի և չափվի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի: Շուկայականից ցածր տոկոսադրույքից օգուտը պետք է չափվի որպես փոխառության՝ ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն որոշված սկզբնական հաշվեկշռային արժեքի և ստացված մուտքերի տարբերություն: Օգուտը հաշվառվում է սույն ստանդարտի համաձայն: Կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այն պայմանները և պարտականությունները, որոնք կատարվել են կամ պետք է կատարվեն այն ծախսումները որոշելիս, որոնց փոխհատուցման համար նախատեսված է փոխառությունից օգուտը:
11. Երբ պետական շնորհը ճանաչվում է, դրա հետ կապված ցանկացած պայմանական պարտավորություն կամ պայմանական ակտիվ դիտարկվում է համաձայն ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի:

\* Տե՛ս նաև ՄՄԿ 10 «Պետական օգնություն՝ առանց գործառնական գործունեության հետ յուրահատուկ կապի»:

12. **Պետական շնորհները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում սխտեմատիկ հիմունքով այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, երբ կազմակերպությունը որպես ծախս է ճանաչում դրանց համապատասխան ծախսումները, որոնց փոխհատուցման համար նախատեսված են շնորհները:**
13. Լայնորեն կիրառվում է պետական շնորհների հաշվառման երկու մոտեցում՝ կապիտալ մոտեցումը, որի համաձայն՝ շնորհը ճանաչվում է շահույթից կամ վնասից դուրս, և եկամտային մոտեցումը, որի համաձայն՝ շնորհը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ընթացքում:
14. Կապիտալ մոտեցման կողմնակիցները բերում են հետևյալ փաստարկները.
- ա) պետական շնորհները ֆինանսավորման միջոց են և պետք է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներառվեն որպես այդպիսիք, այլ ոչ թե ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում՝ հաշվանցվելով այն ծախսային հոդվածների հետ, որոնց ֆինանսավորում են դրանք: Քանի որ որևիցե վերադարձում չի ակնկալվում, այդպիսի շնորհները պետք է ճանաչվեն շահույթից կամ վնասից դուրս.
  - բ) պետական շնորհների ճանաչումը շահույթում կամ վնասում տեղին չէ, քանի որ դրանք չեն վաստակվում, այլ իրենցից ներկայացնում են պետության կողմից տրամադրվող խրախուսում՝ առանց համապատասխան ծախսումների:
15. Եկամտային մոտեցման օգտին բերվում են հետևյալ փաստարկները.
- ա) քանի որ պետական շնորհները հանդիսանում են բաժնետերերից տարբեր այլ աղբյուրից ստացված միջոցներ, դրանք չպետք է ուղղակիորեն ճանաչվեն սեփական կապիտալում, այլ պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում համապատասխան ժամանակաշրջաններում.
  - բ) պետական շնորհները հազվադեպ են անվարձահատույց: Կազմակերպությունը դրանք վաստակում է դրանց պայմաններին բավարարելու և նախատեսված պարտականությունները կատարելու միջոցով: Հետևաբար, դրանք պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, երբ կազմակերպությունը որպես ծախս է ճանաչում դրանց համապատասխան ծախսումները, որոնց փոխհատուցման համար նախատեսված է շնորհը.
  - գ) քանի որ շահութահարկը և այլ հարկեր ծախսեր են, տրամաբանական է, որ պետական շնորհները, որոնք հարկաբյուջետային քաղաքականության մաս են կազմում, նույնպես դիտարկվեն շահույթում կամ վնասում:
16. Եկամտային մոտեցումը ֆունդամենտալ է, որի հիմքում ընկած է այն, որ պետական շնորհները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում սխտեմատիկ հիմունքով այն ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում կազմակերպությունը որպես ծախս է ճանաչում դրանց համապատասխան ծախսումները, որոնց փոխհատուցման համար նախատեսված է շնորհը: Պետական շնորհների ճանաչումը շահույթում կամ վնասում միջոցների փաստացի ստացման հիմունքով չի համապատասխանում հաշվեգրման եղանակով հաշվապահական հաշվառմանը (տես ՀՀՍՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտը) և ընդունելի կլիներ միայն այն դեպքում, եթե գոյություն չունենար որևէ հիմունք՝ շնորհը ժամանակաշրջանների միջև բաշխելու, բացի այն ժամանակաշրջանից, որի ընթացքում շնորհը ստացվել է:
17. Մեծ մասամբ այն ժամանակաշրջանները, որոնց ընթացքում կազմակերպությունը ճանաչում է պետական շնորհի հետ կապված ծախսերը կամ ծախսումները, հեշտությամբ որոշելի են: Այսպիսով, որոշակի ծախսերի համար տրված շնորհները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում նույն ժամանակաշրջանում, որում ճանաչվում են այդ համապատասխան ծախսերը: Նմանապես, մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվներին վերաբերող շնորհները սովորաբար ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանների ընթացքում և այն համամասնություններով, որոնք համապատասխանում են այդ ակտիվների մաշվածության ծախսերի ճանաչմանը:
18. Զմաշվող (չամորտիզացվող) ակտիվներին վերաբերող շնորհները նույնպես կարող են պահանջել որոշակի պարտականությունների կատարում և պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում տեղի են ունեցել այդ պարտականությունների կատարման հետ կապված ծախսումները: Օրինակ՝ հողամասի ձևով շնորհի ստացման համար կարող է պայման հանդիսանալ այդ հողամասի վրա շենքի կառուցումը, և կարող է տեղին լինել շնորհի ճանաչումը շահույթում կամ վնասում այդ շենքի օգտակար ծառայության ընթացքում:
19. Շնորհները երբեմն ստացվում են որպես ֆինանսական կամ հարկաբյուջետային օգնության փաթեթի մաս, որոնց կցված են մի շարք պայմաններ: Նման դեպքերում զգուշություն է հարկավոր ծախսումներ և ծախսեր առաջացնող պայմանները նույնականացնելիս, որոնցով էլ որոշվում են այն ժամանակահատվածները, որոնց ընթացքում շնորհը վաստակվելու է: Կարող է տեղին լինել շնորհի մի մասը բաշխել մի հիմունքով, իսկ մյուսը՝ այլ:
20. **Պետական շնորհը, որը ստացման ենթակա է դառնում՝ ի հատուցում արդեն կրած ծախսերի կամ վնասների, կամ որի նպատակն է կազմակերպությանը տրամադրել անհետաձգելի ֆինանսական**

**օգնություն՝ առանց դրա հետ կապված հետագա ծախսումների, պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա:**

21. Որոշ հանգամանքներում պետական շնորհը կարող է կազմակերպությանը հատկացվել անհետաձգելի ֆինանսական աջակցություն տրամադրելու նպատակով, այլ ոչ թե որպես որոշակի ծախսումներ կատարելու խրախուսման միջոց: Այսպիսի շնորհները կարող են սահմանափակվել առանձնահատուկ կազմակերպությամբ, և կարող են շահառուների (բենեֆիցիարների) ամբողջ դասի համար առկա չլինել: Այս հանգամանքները կարող են հիմք հանդիսանալ, որ շնորհը ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, երբ կազմակերպությունը որակավորվում է դրա ստացման համար՝ կից բացահայտումով, որը կապահովվի դրա հստակ ընկալումը:
22. Կազմակերպությանը պետական շնորհ կարող է հատկացվել որպես նախորդ ժամանակաշրջաններում կրած ծախսերի կամ վնասների փոխհատուցում: Այդպիսի շնորհը ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա՝ կից բացահայտումով, որը կապահովվի դրա հստակ ընկալումը:

### **Ոչ դրամային պետական շնորհներ**

23. Պետական շնորհը կարող է տրվել ոչ դրամային ակտիվի ձևով, ինչպես հողը կամ այլ ռեսուրսներ, որոնք պետք է օգտագործվեն տվյալ կազմակերպության կողմից: Այսպիսի հանգամանքներում, սովորաբար, գնահատում են ոչ դրամային ակտիվի իրական արժեքը, և շնորհն ու ակտիվը հաշվառվում են այդ իրական արժեքով: Երբեմն օգտվում են այլընտրանքային մոտեցումից, ըստ որի՝ թե՛ ակտիվը, և թե՛ շնորհը գրանցվում են անվանական արժեքով:

### **Ակտիվներին վերաբերող շնորհների ներկայացումը**

24. **Ակտիվներին վերաբերող պետական շնորհները, ներառյալ իրական արժեքով հաշվառվող ոչ դրամային շնորհները, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն՝ կա՛ն շնորհը գրանցելով որպես հետաձգված եկամուտ, կա՛ն որպես նվազեցում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը որոշելիս:**
25. Ֆինանսական հաշվետվություններում ակտիվներին վերաբերող շնորհների (կամ շնորհների համապատասխան մասերի) ներկայացման երկու մեթոդները համարվում են թույլատրելի այլընտրանքներ:
26. Ըստ մեթոդներից մեկի՝ շնորհը ճանաչվում է որպես հետաձգված եկամուտ, որը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում սխտեմատիկ հիմունքով ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:
27. Մյուս մեթոդի համաձայն՝ շնորհը նվազեցվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաշվարկելիս: Շնորհը արտացոլվում է շահույթում կամ վնասում մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում՝ նվազեցված մաշվածության ծախսի ձևով:
28. Ակտիվների գնումը և դրանց վերաբերող շնորհների ստացումը կարող է կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերում զգալի շարժերի հանգեցնել: Այս պատճառով, ինչպես նաև ակտիվներում համախառն ներդրումը ցույց տալու նպատակով, մնան շարժերը հաճախ բացահայտվում են որպես դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում առանձին հոդվածներ՝ անկախ այն բանից, թե շնորհը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացնելիս նվազեցվում է համապատասխան ակտիվից, թե ոչ:

### **Եկամուտներին վերաբերող շնորհների ներկայացումը**

29. Եկամուտներին վերաբերող շնորհները համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում երբեմն ներկայացվում են որպես կրեդիտագրում կա՛ն առանձին, կա՛ն ընդհանուր վերնագրի տակ, ինչպես օրինակ՝ «Այլ եկամուտները», կամ՝ որպես այլընտրանք դրանք նվազեցվում են համապատասխան ծախսը ներկայացնելիս:
- 29Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթը կամ վնասը ներկայացնում է առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թ.) 81-րդ պարագրաֆում, ապա այն ներկայացնում է եկամուտներին վերաբերող շնորհները այդ առանձին հաշվետվությունում՝ ըստ 29-րդ պարագրաֆի պահանջների:
30. Առաջին մեթոդի կողմնակիցները պնդում են, որ տեղին չէ եկամտային և ծախսային հոդվածների գուտ հիմունքով ներկայացումը, և որ շնորհի տարանջատումը ծախսից դուրսին է դարձնում համեմատությունը այլ ծախսերի հետ, որոնց վրա շնորհը չի ազդում: Երկրորդ մեթոդի օգտին փաստարկվում է, որ կազմակերպությունում կարող էին չառաջանալ այդ ծախսերը, եթե առկա չլիներ շնորհը, և, հետևաբար, ծախսի ներկայացումը՝ առանց շնորհի հաշվանցման, կարող է ապակողմնորոշիչ լինել:

31. Երկու մեթոդներն էլ ընդունելի են համարվում եկամուտներին վերաբերող շնորհների ներկայացման համար: Շնորհի բացահայտումը կարող է անհրաժեշտ լինել ֆինանսական հաշվետվությունների ճիշտ ընկալման համար: Սովորաբար, տեղին է համարվում շնորհի ազդեցության բացահայտումը այն եկամտային կամ ծախսային հոդվածի վրա, որի գծով պահանջվում է առանձին բացահայտում:

### **Պետական շնորհների վերադարձումը**

32. Պետական շնորհը, որը դառնում է վերադարձման ենթակա, պետք է հաշվառվի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն (տե՛ս ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտը): Եկամուտներին վերաբերող շնորհի վերադարձումը առաջին հերթին պետք է կատարվի տվյալ շնորհի գծով չամորտիզացված հետաձգված կրեդիտային մնացորդի հաշվին: Այնքանով, որքանով վերադարձումը գերազանցում է այդպիսի հետաձգված կրեդիտային մնացորդը, կամ երբ հետաձգված կրեդիտային մնացորդ գոյություն չունի, վերադարձումը պետք է ճանաչվի անմիջապես շահույթում կամ վնասում: Ակտիվին վերաբերող շնորհի վերադարձումը պետք է ճանաչվի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի ավելացում կամ վերադարձման ենթակա գումարի չափով հետաձգված եկամտի մնացորդի նվազեցում: Կուտակային լրացուցիչ մաշվածությունը, որը ճանաչված կլինի շահույթում կամ վնասում մինչև տվյալ ամսաթիվը, եթե չլինի շնորհը, պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
33. Ակտիվին վերաբերող շնորհի վերադարձմանը հանգեցնող հանգամանքները կարող են պահանջ առաջացնել՝ դիտարկելու ակտիվի նոր հաշվեկշռային արժեքի արժեզրկված լինելու հնարավորությունը:

### **Պետական օգնություն**

34. Պետական օգնության որոշ ձևեր, որոնց հնարավոր չէ խելամտորեն արժեք վերագրել, ինչպես նաև պետության հետ գործարքները, որոնք հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության բնականոն առևտրային գործարքներից, չեն ընդգրկվում պետական շնորհների սահմանման մեջ՝ ըստ 3-րդ պարագրաֆի:
35. Տեխնիկական կամ մարքեթինգային անվճար խորհրդատվությունը և երաշխավորությունների տրամադրումը այնպիսի օգնության օրինակներ են, որոնց հնարավոր չէ խելամտորեն արժեք վերագրել: Պետական գնումների քաղաքականությունը, որն ապահովում է կազմակերպության իրացումների մի մասը, այնպիսի օգնության օրինակ է, որը հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության բնականոն առևտրային գործարքներից: Օգուտի առկայությունը կարող է անհերքելի լինել, սակայն առևտրային գործունեությունը պետական օգնությունից տարանջատելու որևէ փորձ կարող է չհիմնավորված լինել:
36. Վերոհիշյալ օրինակներում օգուտի նշանակալիությունը կարող է այնպիսին լինել, որ անհրաժեշտություն առաջանա բացահայտելու օգնության բնույթը, չափը և ժամկետները, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունները ապակողմնորոշող չլինեն:
37. [Հանված է]
38. Մույն ստանդարտում պետական օգնությունը չի ներառում ենթակառուցվածքների ապահովումը ընդհանուր տրանսպորտային և կապի ցանցերի բարելավմամբ, ինչպես նաև բարելավված հարմարությունների ապահովումը, ինչպիսիք են ոռոգման կամ ջրամատակարարման ցանցերը, որոնք հասանելի են անժամկետ շարունակական հիմունքներով՝ ամբողջ տեղական հանրության բարեկեցության համար:

### **Բացահայտում**

39. Պահանջվում է կատարել հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) պետական շնորհների համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության ներկայացման համար ընդունված մեթոդները.
  - բ) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված պետական շնորհների բնույթն ու չափը, ինչպես նաև պետական օգնության այլ ձևեր, որոնցից կազմակերպությունն ուղղակիորեն օգտվել է.
  - գ) ճանաչված պետական օգնությանը կցված և չկատարված պայմանները և այլ պայմանականություններ:

### **Անցումային դույթներ**

40. Կազմակերպությունը, որը սույն ստանդարտը կիրառում է առաջին անգամ, պետք է.
- ա) բավարարի բացահայտման պահանջները, որտեղ դա տեղին է, և

բ) կա՛մ՝

- I. հաշվի առնելով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները՝ ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի. կա՛մ
- II. կիրառի սույն ստանդարտի հաշվապահական հաշվառման դրույթները միայն այն շնորհների կամ շնորհների մասերի նկատմամբ, որոնք դառնում են ստացման կամ վերադարձման ենթակա սույն ստանդարտի ուժի մեջ մտնելուց հետո:

**Ուժի մեջ մտնելը**

- 41. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1984 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
- 42. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007թվին) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում լայնորեն օգտագործվող տերմինաբանությունը: Բացի այդ՝ այն հանգեցրել է 29Ա պարագրաֆի ավելացմանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:
- 43. 2008 թվականի մայիսին թողարկված ՖՀՄՍ-ների բարելավումները հանգեցրել են 37-րդ պարագրաֆի համմանը և 10Ա պարագրաֆի ավելացմանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց կերպով՝ 2009թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններում ստացված պետական փոխառությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը

**Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 21**

***Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները***

**Նպատակը**

- 1. Կազմակերպությունը արտերկրյա գործունեություն կարող է իրականացնել երկու եղանակով: Այն կարող է կատարել արտարժույթով գործառնություններ կամ ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանումներ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել արտարժույթով: Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել, թե ինչպես պետք է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլվեն արտարժույթով գործառնությունները և արտերկրյա ստորաբաժանումները և, թե ինչպես պետք է ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվեն ներկայացման արժույթով:
- 2. Այս առումով հիմնական խնդիրներն են՝ որոշել, թե ինչպիսի փոխանակման փոխարժեք (փոխարժեքներ) պետք է կիրառել, և ֆինանսական հաշվետվություններում ինչպես պետք է ճանաչել փոխանակման փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքները:

**Գործողության ոլորտը**

- 3. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի՝
  - ա) արտարժույթով գործառնությունները և մնացորդները հաշվառելիս, բացառությամբ ածանցյալ գործիքներով իրականացվող գործառնությունների ու դրանց գծով մնացորդների, որոնք ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի գործողության ոլորտում են.
  - բ) արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկելիս, որոնք ներառվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համախմբման, համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով. և
  - գ) կազմակերպության արդյունքները և ֆինանսական վիճակը ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելիս:

\* Տես նաև ՄՄԿ-7 «Անցումը եվրոյի» մեկնաբանությունը:



4. ՀՀՄՍ 39-ը կիրառվում է արտարժութային բազմաթիվ ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, և, հետևաբար, դրանք բացառվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից: Այնուամենայնիվ, այն արտարժութային ածանցյալ գործիքները, որոնք չեն ներառվում ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում (օրինակ՝ այլ պայմանագրերում պարունակվող որոշ արտարժութային ածանցյալ գործիքներ), ներառվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Ի լրումն նշվածի՝ սույն ստանդարտը կիրառվում է կազմակերպության կողմից ածանցյալ գործիքների գումարները կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից ներկայացման արժույթի վերահաշվարկելիս:
5. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում արտարժույթով հողվածների հեջավորման հաշվառման, ներառյալ արտերկրյա ստորաբաժանումում գուտ ներդրման հեջավորման դեպքում: ՀՀՄՍ 39-ը անդրադառնում է հեջի հաշվապահական հաշվառմանը:
6. Սույն ստանդարտը կիրառվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները արտարժույթով ներկայացնելիս և սահմանում է արդյունքում ստացված ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխանելու պահանջները: Եթե ֆինանսական տեղեկատվությունը արտարժույթով վերահաշվարկելիս չեն բավարարվում վերը նշված պահանջները, ապա սույն ստանդարտը սահմանում է բացահայտման ենթակա տեղեկատվությունը:
7. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում դրամական միջոցների այնպիսի հոսքերի ներկայացման համար, որոնք առաջանում են արտարժույթով գործառնությունների կամ արտերկրյա ստորաբաժանումների դրամական միջոցների հոսքերի վերահաշվարկման արդյունքում (տե՛ս ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին»):

## Սահմանումներ

8. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝**

**Փակման փոխարժեք.** սփռոք 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:

**Փոխանակման փոխարժեք.** երկու արժույթների փոխանակման հարաբերակցությունն է:

**Իրական արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև» գործարքի ընթացքում:

**Արտարժույթ.** արժույթ է, որը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից:

**Արտերկրյա ստորաբաժանում.** հաշվետու կազմակերպության վերահսկվող կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունը, համատեղ ձեռնարկումը կամ մասնաճյուղն է, որոնց գործունեությունը տեղակայված է հաշվետու կազմակերպության երկրից դուրս կամ ծավալվում է այլ արժույթով:

**Ֆունկցիոնալ արժույթ.** այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթն է, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն:

**Խումբ.** մայր կազմակերպությունն է և իր բոլոր դուստր կազմակերպությունները:

**Դրամային հողվածներ.** առկա արժույթի միավորներ, ինչպես նաև ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց դիմաց պետք է ստացվեն կամ վճարվեն ֆիքսված կամ որոշելի գումարով արժույթ:

**Չուտ ներդրումներ արտերկրյա ստորաբաժանումում.** հաշվետու կազմակերպության մասնակցությունն է այդ արտերկրյա ստորաբաժանման գուտ ակտիվներում:

**Ներկայացման արժույթ.** արժույթ է, որով ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են:

**Սփռոք փոխանակման փոխարժեք.** անհապաղ փոխանակման համար մատչելի փոխանակման փոխարժեք:

## Սահմանումների զարգացում

### Ֆունկցիոնալ արժույթ

9. Հիմնական տնտեսական միջավայրը, որտեղ կազմակերպությունն իրականացնում է գործունեություն, սովորաբար այն միջավայրն է, որտեղ հիմնականում ստացվում և ծախսվում են դրամական միջոցները: Ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում ստորև նշված գործոնները՝
  - ա) արժույթը՝
    - i. որը հիմնականում ազդում է ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գների վրա (հաճախ այն արժույթը, որով իր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները սահմանվում և հաշվարկները կատարվում են), և
    - ii. այն երկրի արժույթը, որի մրցակցային գործոններն ու կանոններն են հիմնականում որոշում իր

ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները.

- բ) արժույթ, 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):
10. Ստորև նշված գործոնները նույնպես կարող են տեղեկատվություն տրամադրել կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի մասին՝
- ա) արժույթ, որով արտահայտված են ֆինանսավորման գործունեությունից ստացված միջոցները (օրինակ՝ պարտքային և սեփական կապիտալի գործիքների թողարկում).
- բ) արժույթ, որով սովորաբար պահվում են գործառնական գործունեությունից առաջացած մուտքերը:
11. Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթը հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի հետ նույնականացնելիս հաշվի են առնվում ստորև նշված հետևյալ լրացուցիչ գործոնները (այս համատեքստում, հաշվետու կազմակերպությունը այն կազմակերպությունն է, որն ունի արտերկրյա ստորաբաժանում՝ որպես իր դուստր կազմակերպություն, մասնաճյուղ, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում)՝
- ա) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունն իրականացվում է որպես հաշվետու կազմակերպության գործունեության շարունակություն, թե ունի ինքնուրույնության բավականին բարձր աստիճան: Առաջին տարբերակի օրինակ է այն, երբ արտերկրյա ստորաբաժանումը վաճառում է միայն հաշվետու կազմակերպությունից ներմուծված ապրանքներ և ստացված մուտքերը փոխանցում է հաշվետու կազմակերպությանը: Երկրորդ տարբերակի օրինակ է, երբ ստորաբաժանումը ըստ էության ամբողջությամբ իր տեղական արժույթով է կուտակում դրամական միջոցներ և այլ դրամական հոդվածներ, կատարում ծախսեր, ստանում եկամուտներ և վերցնում փոխառություններ.
- բ) արդյոք հաշվետու կազմակերպության հետ իրականացվող գործառնությունները կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեության գերակշիռ, թե փոքր մասը.
- գ) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը ուղղակիորեն ազդում են հաշվետու կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի վրա, և արդյոք դրանք ցանկացած պահի հասանելի են հաշվետու կազմակերպությանը փոխանցման համար.
- դ) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը բավարար են՝ մարելու առկա և սովորաբար ակնկալվող պարտքային պարտավորությունները՝ առանց հաշվետու կազմակերպության կողմից միջոցներ հատկացնելու:
12. Եթե վերը նշված հայտանիշները առանձին հնարավոր չէ դիտարկել, ինչի հետևանքով ֆունկցիոնալ արժույթը ակնհայտորեն որոշելի չէ, ապա կազմակերպության ղեկավարությունը կիրառում է իր դատողությունը՝ որոշելու այն ֆունկցիոնալ արժույթը, որն առավել ճշմարիտ է ներկայացնում հիմքում ընկած գործառնությունների, ղեպքերի և իրադարձությունների տնտեսական հետևանքները: Այս մոտեցման շրջանակներում կազմակերպության ղեկավարությունը, նախքան 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում նշված հայտանիշների դիտարկումը, առաջնահերթությունը տալիս է 9-րդ պարագրաֆի հիմնական հայտանիշներին, քանի որ 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հայտանիշները նախատեսված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի որոշման վերաբերյալ լրացուցիչ օժանդակող տեղեկատվություն տրամադրելու համար:
13. Կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթն արտացոլում է կազմակերպությանը վերաբերող՝ հիմքում ընկած գործառնությունները, ղեպքերը և իրադարձությունները: Ուստի, ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելուց հետո այն ենթակա չէ փոփոխման, բացառությամբ եթե փոփոխության են ենթարկվում հիմքում ընկած այդ գործառնությունները, ղեպքերը և իրադարձությունները:
14. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը հանդիսանում է գերադասյալ տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ, ապա կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկում է ՀՀՄՍ 29 «Ֆինանսական հաշվետվությունները գերադասյալ տնտեսություններում» ստանդարտի համաձայն: Կազմակերպությունը չի կարող խուսափել ՀՀՄՍ 29-ով նախատեսված վերահաշվարկումից՝ որպես իր ֆունկցիոնալ արժույթ ընդունելով, օրինակ, սույն ստանդարտի համաձայն որոշված ֆունկցիոնալ արժույթ չհանդիսացող այլ արժույթ (օրինակ՝ իր մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը):

## **Ձուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում**

15. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանումներ վճարման կամ նրանից ստացման ենթակա դրամային հոդված: Հոդվածը, որի մարումը մոտ ապագայում ո՛չ ծրագրված է, և ո՛չ էլ հավանական, ըստ էության, համարվում է կազմակերպության արտերկրյա այդ ստորաբաժանումում ունեցած զուտ ներդրումների մաս և հաշվառվում է 32-րդ և 33-րդ պարագրաֆների համաձայն: Նման դրամային հոդվածները կարող են ներառել երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը կամ փոխառությունները, բայց չեն ներառում առևտրական դեբիտորական պարտքերը կամ առևտրական կրեդիտորական պարտքերը:
- 15Ա. Կազմակերպությունը, որն ունի արտերկրյա ստորաբաժանումներ վճարման կամ նրանից ստացման ենթակա դրամային հոդված, ինչպես նկարագրված է 15-րդ պարագրաֆում, կարող է լինել խմբի ցանկացած դուստր կազմակերպություն: Օրինակ՝ կազմակերպությունն ունի երկու դուստր կազմակերպություն՝ Ա և Բ: Բ դուստր կազմակերպությունը արտերկրյա ստորաբաժանում է: Ա դուստր կազմակերպությունը փոխառություն

է տրամադրում Բ դուստր կազմակերպությանը: Բ դուստր կազմակերպությունից Ա դուստր կազմակերպությանը վճարման ենթակա փոխառությունը կհամարվի Ա դուստր կազմակերպության գուտներդրման մի մասը Բ դուստր կազմակերպությունում, եթե այդ փոխառության մարումը ծրագրված չէ կամ հավանական չէ, որ տեղի կունենա տեսանելի ապագայում: Նույնը նաև տեղի կունենար, եթե Ա դուստր կազմակերպությունն ինքը լիներ արտերկրյա ստորաբաժանում:

## Դրամային հոդվածներ

16. Դրամային հոդվածի հիմնական հատկանիշը ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի ստացման իրավունքն է (կամ վճարման պարտականությունը): Դրամային հոդվածների օրինակներ են՝ դրամական միջոցներով վճարման ենթակա նպաստներ և աշխատակիցների այլ հատուցումներ, դրամական միջոցներով կարգավորման ենթակա պահուստները և որպես պարտավորություն ճանաչվող դրամական միջոցներով վճարման ենթակա շահաբաժինները: Նմանապես, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների փոփոխվող քանակ կամ ակտիվների փոփոխվող գումար ստանալու (կամ տրամադրելու) պայմանագիրը, ըստ որի՝ ստացման (կամ տրամադրման) ենթակա իրական արժեքը հավասար է ֆիքսված կամ որոշելի արժույթի քանակի, իրենից ներկայացնում է դրամային հոդված: 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՝ ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված կանխավճարները (օրինակ՝ նախօրոք վճարված վարձակալական վճար), գույքիլը, ոչ նյութական ակտիվները, պաշարները, հիմնական միջոցները և պահուստները, որոնց կարգավորումն իրականացվում է ոչ դրամային ակտիվի տրամադրմամբ (սպառմամբ):

## Սույն ստանդարտով պահանջվող մոտեցման ամփոփ նկարագիր

17. Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս յուրաքանչյուր կազմակերպություն՝ անկախ այն հանգամանքից՝ ինքը որևէ տնտեսական միավորում չներառված միավոր է, արտերկրյա ստորաբաժանում ունեցող կազմակերպություն (օրինակ՝ մայր կազմակերպություն), թե արտերկրյա ստորաբաժանում (օրինակ՝ դուստր կազմակերպություն կամ մասնաճյուղ), որոշում է իր ֆունկցիոնալ արժույթը 9-14-րդ պարագրաֆների համաձայն: Կազմակերպությունը արտարժույթով հոդվածները վերահաշվարկում է իր ֆունկցիոնալ արժույթով և այդ վերահաշվարկի հետևանքները արտացոլում 20-37-րդ և 50-րդ պարագրաֆների համաձայն:
18. Բազմաթիվ հաշվետու կազմակերպություններ ներառում են մի շարք առանձին կազմակերպություններ (օրինակ՝ երբ խումբը կազմված է մայր կազմակերպությունից և մեկ կամ ավելի դուստր կազմակերպություններից): Կազմակերպությունների տարբեր տեսակներ՝ անկախ այն հանգամանքից՝ խմբի անդամներ են, թե ոչ, կարող են ներդրումներ ունենալ ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում: Դրանք կարող են ունենալ նաև մասնաճյուղեր: Հաշվետու կազմակերպությունում ներառվող յուրաքանչյուր առանձին կազմակերպության գործունեության արդյունքները և ֆինանսական վիճակը անհրաժեշտ է վերահաշվարկել այն արժույթով, որով հաշվետու կազմակերպությունը ներկայացնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները: Սույն ստանդարտի համաձայն՝ հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթը կարող է լինել ցանկացած արժույթ (կամ արժույթներ): Հաշվետու կազմակերպության կազմում ցանկացած առանձին միավոր, որի գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի արտացոլման ֆունկցիոնալ արժույթը տարբերվում է հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթից, վերահաշվարկվում է 38-50-րդ պարագրաֆների համաձայն:
19. Սույն ստանդարտի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստող, որևէ տնտեսական միավորում չներառված կազմակերպությունը կամ ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտի համաձայն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստող կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել իր ֆինանսական հաշվետվությունները ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Եթե կազմակերպության ներկայացման արժույթը տարբերվում է ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը նույնպես վերահաշվարկվում են ներկայացման արժույթով՝ 38-50-րդ պարագրաֆների համաձայն:

## Արտարժույթով գործառնությունների արտացոլումը ֆունկցիոնալ արժույթով

### Սկզբնական ճանաչում

20. Արտարժույթով գործառնությունը այնպիսի գործառնություն է, որը սահմանված է արտարժույթով, կամ որը պահանջում է արտարժույթով կարգավորում, ներառյալ այն գործառնությունները, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը՝
- ա) գնում կամ վաճառում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնց գինը սահմանված է արտարժույթով.

- բ) ստանում կամ հատկացնում է միջոցներ, որոնց վճարման կամ ստացման ենթակա գումարները սահմանված են արտարժույթով. կամ
  - գ) այլ ձևով ձեռք է բերում կամ օտարում է ակտիվներ, ստանձնում կամ մարում է պարտավորություններ, որոնք սահմանված են արտարժույթով:
21. Արտարժույթով գործառնությունը սկզբնապես ճանաչման պահին պետք է հաշվառվի ֆունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև գործառնության ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխանակման փոխարժեքը:
22. Գործառնության ամսաթիվ է համարվում այն ամսաթիվը, երբ գործառնությունն առաջին անգամ որակվում է որպես ճանաչման ենթակա՝ ՖՀՄՄ-ների համաձայն: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքին, օրինակ՝ շաբաթվա կամ ամսվա միջին փոխարժեքը կարող է կիրառվել միևնույն արտարժույթով կատարված բոլոր գործառնությունների համար, որոնք տեղի են ունեցել տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, երբ փոխանակման փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

## Հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջի դրությամբ տեղեկատվության ներկայացում

23. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին՝
- ա) արտարժույթով դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը.
  - բ) սկզբնական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքով. և
  - գ) իրական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) իրական արժեքի որոշման օրվա փոխանակման փոխարժեքով:
24. Հոդվածի հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է այլ համապատասխան ստանդարտների դրույթների համաձայն: Օրինակ՝ հիմնական միջոցները կարող են չափվել իրական կամ սկզբնական արժեքով՝ ՀՀՄՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի համաձայն: Անկախ այն հանգամանքից՝ հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է սկզբնական արժեքի հիմունքով, թե իրական արժեքի հիմունքով, եթե այդ գումարը սահմանված է արտարժույթով, այն այնուհետև վերահաշվարկվում է ֆունկցիոնալ արժույթով՝ սույն ստանդարտի համաձայն:
25. Որոշ հոդվածների հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է երկու կամ ավելի գումարներ համեմատելու միջոցով: Օրինակ՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը ինքնարժեքի և իրացման գուտ արժեքի նվազագույնն է՝ ՀՀՄՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի համաձայն: Նմանապես, ՀՀՄՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի համաձայն, ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, որի համար առկա է արժեզրկման հայտանիշ, նախքան արժեզրկման հնարավոր կորուստները հաշվի առնելը հաշվեկշռային արժեքի և փոխհատուցվող գումարի նվազագույնն է: Երբ նման ակտիվը ոչ դրամային է և չափվում է արտարժույթով, հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է՝ համեմատելով՝
- ա) ինքնարժեքը կամ հաշվեկշռային արժեքը, որը տեղին է, վերահաշվարկված այն օրվա փոխանակման փոխարժեքով, որի դրությամբ այդ գումարը որոշվել է (այսինքն՝ սկզբնական արժեքով չափված հոդվածի գծով՝ գործառնության ամսաթվի փոխարժեքը). և
  - բ) իրացման գուտ արժեքը կամ փոխհատուցվող գումարը, որը տեղին է, վերահաշվարկված այն օրվա փոխանակման փոխարժեքով, որի դրությամբ այդ արժեքը որոշվել է (օրինակ՝ փակման փոխարժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ):
- Նման համադրման արդյունքը կարող է լինել այն, որ արժեզրկումից կորուստը կճանաչվի ֆունկցիոնալ արժույթով, այլ ոչ արտարժույթով կամ հակառակը:
26. Մի քանի փոխանակման փոխարժեքի առկայության դեպքում օգտագործվում է այն փոխարժեքը, որով տվյալ գործառնությունից բխող դրամական հոսքերը կամ հաշիվների մնացորդները կարող էին կարգավորվել (մարվել), եթե այդ դրամական միջոցների հոսքերը տեղի ունենալիս չափման ամսաթվի դրությամբ: Եթե երկու արժույթների միջև փոխանակման հնարավորությունը ժամանակավորապես անհնարին է, օգտագործվում է առաջին հաջորդող փոխարժեքը, որը կկիրառվեր հնարավոր փոխանակման դեպքում:

## Փոխարժեքային տարբերությունների ճանաչումը

27. Ինչպես շարադրված է 3-րդ պարագրաֆում, ՀՀՄՄ 39-ը կիրառվում է արտարժույթային հոդվածների հեջավորումը հաշվառելիս: Հեջավորման հաշվառման կիրառումը պահանջում է, որ կազմակերպության կողմից որոշ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումն իրականացվի սույն ստանդարտով պահանջվող՝ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումից տարբերվող ձևով: Օրինակ՝ ՀՀՄՄ 39-ը պահանջում է, որ որպես դրամական հոսքերի հեջավորման գործիքներ որակված դրամային հոդվածների գծով փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ պայմանով, որ հեջն արդյունավետ է:
28. 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 շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են, բացառությամբ այն փոխարժեքային տարբերությունների, որոնք նշված են 32-րդ պարագրաֆում:

29. Երբ դրամային հոդվածները առաջանում են արտարժույթով գործառնություններից, և առկա է գործառնության ամսաթվի և մարման ամսաթվի միջև փոխանակման փոխարժեքի փոփոխություն, առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն: Երբ գործառնության հետ կապված հոդվածների մարումը կատարվում է նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվել է գործառնությունը, փոխարժեքային ամբողջ տարբերությունը ճանաչվում է այդ ժամանակաշրջանում: Այնուամենայնիվ, երբ գործառնության հետ կապված հոդվածների մարումը կատարվում է հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջաններում, մինչև մարման ժամանակաշրջանն ընկած յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունը որոշվում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությամբ:
30. Եթե ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Եվ հակառակը՝ եթե ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում շահույթում կամ վնասում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
31. Այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվում է, որ որոշ օգուտներ և վնասներ ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 16 ստանդարտով պահանջվում է, որ հիմնական միջոցների վերագնահատումից առաջացած որոշ օգուտներ ու վնասներ ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Երբ նման ակտիվը չափվում է արտարժույթով, սույն ստանդարտի 23-րդ պարագրաֆի «գ» ենթակետը պահանջում է, որ վերագնահատված գումարը վերահաշվարկվի՝ կիրառելով այդ արժեքի որոշման օրվա դրությամբ գործող փոխարժեքը՝ հանգեցնելով փոխարժեքային տարբերության, որը նույնպես ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:
32. Գրամային հոդվածի հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության կատարած գուտ ներդրման մի մասը (տե՛ս պարագրաֆ 15), կոնկրետ իրավիճակից ելնելով, ճանաչվում են հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվությունների շահույթում կամ վնասում: Այն ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներառում են և՛ արտերկրյա ստորաբաժանումը, և՛ հաշվետու կազմակերպությունը (օրինակ՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, երբ արտերկրյա ստորաբաժանումը դուրսը կազմակերպություն է), այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և սեփական կապիտալից վերադասակարգվում են որպես գուտ ներդրման օտարումից շահույթ կամ վնաս՝ համաձայն 48-րդ պարագրաֆի:
33. Եթե դրամային հոդվածը կազմում է արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության գուտ ներդրման մի մասը և սահմանված է հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, ապա արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Եթե այդպիսի հոդվածը սահմանված է արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով, ապա փոխարժեքային տարբերություն առաջանում է հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Եթե այդպիսի հոդվածը սահմանված է արժույթով, որը տարբերվում է և՛ հաշվետու կազմակերպության, և՛ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն և՛ հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, և՛ արտերկրյա ստորաբաժանման անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Փոխարժեքային նման տարբերությունները ճանաչվում են այն ֆինանսական հաշվետվությունների այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, որոնք ներառում են և՛ արտերկրյա ստորաբաժանումը, և՛ հաշվետու կազմակերպությունը (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում արտերկրյա ստորաբաժանումը համախմբված է, համամասնորեն համախմբված է կամ հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով):
34. Եթե կազմակերպությունն իր հաշվապահական գրառումներն ու գրանցամատյանները վարում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից տարբերվող արժույթով, ապա իր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման պահին բոլոր գումարները վերահաշվարկվում են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով՝ 20-26-րդ պարագրաֆների համաձայն: Այս դեպքում ֆունկցիոնալ արժույթով ներկայացված գումարները պետք է հավասար լինեն հոդվածների այն գումարներին, որոնք կլինեին, եթե այդ հոդվածներն ի սկզբանե գրանցված լինեին ֆունկցիոնալ արժույթով: Օրինակ՝ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը, իսկ սկզբնական արժեքի հիմունքով չափվող ոչ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով դրանց ճանաչմանը հանգեցնող գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքը:

## Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխություն

35. Երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկման ընթացակարգերը նոր ֆունկցիոնալ արժույթի նկատմամբ կիրառի առաջընթաց՝ փոփոխություն կատարելու ամսաթվից սկսած:
36. Ինչպես նշված է 13-րդ պարագրաֆում, կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթն արտացոլում է կազմակերպությանը 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: Օրինակ՝ արժույթի փոփոխությունը, որը հիմնականում ազդում է ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գների վրա, կարող է հանգեցնել կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության:
37. Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության հետևանքը հաշվառվում է առաջընթաց: Այսինքն՝ կազմակերպությունը բոլոր հոդվածները վերահաշվարկում է նոր ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով այն փոխանակման փոխարժեքը, որն առկա է փոփոխության ամսաթվի դրությամբ: Ոչ դրամային հոդվածների վերահաշվարկված գումարների նկատմամբ կիրառվում է այն մոտեցումը, որը կիրառվում է դրանց սկզբնական արժեքի նկատմամբ: Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկից առաջացող փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք նախկինում ճանաչվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ 32-րդ պարագրաֆի և 39-րդ պարագրաֆի «գ» կետի համաձայն, սեփական կապիտալից չեն վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս՝ մինչև ստորաբաժանման օտարումը:

## Ֆունկցիոնալ արժույթ չհանդիսացող ներկայացման արժույթի կիրառումը

### Վերահաշվարկումը ներկայացման արժույթով

38. Կազմակերպությունը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Այն դեպքում, երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից, այն իր ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկում է ներկայացման արժույթով: Օրինակ՝ երբ խումբը ներառում է առանձին կազմակերպություններ տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներով, յուրաքանչյուր միավորի ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը արտահայտվում են մեկ ընդհանուր արժույթով, որպեսզի հնարավոր լինի ներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
39. Այն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը գերադաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթը չէ, պետք է վերահաշվարկվեն այլ ներկայացման արժույթով՝ ստորև նշված ընթացակարգերի համաձայն՝
- ա) ֆինանսական վիճակի մասին ներկայացված յուրաքանչյուր հաշվետվության ակտիվները և պարտավորությունները (այսինքն՝ համադրելի գումարները և) պետք է վերահաշվարկվեն այդ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ առկա փակման փոխարժեքով.
  - բ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին յուրաքանչյուր հաշվետվության կամ առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին յուրաքանչյուր հաշվետվության եկամուտները և ծախսերը (այսինքն՝ համադրելի գումարները և) պետք է վերահաշվարկվեն գործառնությունների կատարման ամսաթվի դրությամբ առկա փոխանակման փոխարժեքով. և
  - գ) առաջացող բոլոր փոխարժեքային տարբերությունները պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:
40. Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը գրեթե հավասար է գործառնությունների ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքին, օրինակ՝ եկամտի և ծախսի հոդվածների վերահաշվարկման համար կարող է կիրառվել ժամանակաշրջանի միջին փոխարժեքը: Այնուամենայնիվ, երբ փոխանակման փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:
41. 39-րդ պարագրաֆի «գ» կետում նշված փոխարժեքային տարբերություններն առաջանում են՝
- ա) եկամուտների և ծախսերի՝ գործառնության ամսաթվի փոխանակման փոխարժեքով, իսկ ակտիվներն ու պարտավորությունները՝ փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:
  - բ) գուտ ակտիվների սկզբնական մնացորդը նախկին փակման փոխարժեքից տարբերվող փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:

Այս փոխարժեքային տարբերությունները չեն ճանաչվում տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որովհետև փոխանակման փոխարժեքների փոփոխությունները ազդեցություն չունեն կամ քիչ ազդեցություն ունեն գործունեության հետևանքով առաջացած ներկա և ապագա դրամական միջոցների հոսքերի վրա: Փոխարժեքային տարբերությունների կուտակային գումարը ներկայացվում է սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում մինչև արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը: 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 չվերահսկող բաժնեմասին, բաշխվում և ճանաչվում են որպես չվերահսկող բաժնեմասեր՝ համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ:

42. Այն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը համարվում է գերադաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ, պետք է վերահաշվարկվեն մեկ այլ ներկայացման արժույթով՝ կիրառելով հետևյալ ընթացակարգերը՝
- ա) բոլոր գումարները (այսինքն՝ ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալի հոդվածները, եկամուտները և ծախսերը, ներառյալ դրանց համադրելի գումարները) պետք է վերահաշվարկվեն այն փակման փոխարժեքով, որն առկա էր ամենավերջին ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության օրվա դրությամբ, բացառությամբ՝
  - բ) երբ գումարները վերահաշվարկվում են ոչ գերադաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթով, որպես համադրելի գումարներ պետք է համարվեն այն գումարները, որոնք նախորդ տարվա համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվել են որպես ընթացիկ տարվա գումարներ (այսինքն՝ ճշգրտված չեն գնային մակարդակի կամ փոխանակման փոխարժեքի հետագա փոփոխությունների գծով):
43. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը գերադաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ է, ապա կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկում է ՀՀՄՍ 29-ի համաձայն, նախքան 42-րդ պարագրաֆում սահմանված վերահաշվարկման մեթոդը կիրառելը, բացառությամբ համադրելի գումարների, որոնք վերահաշվարկված են ոչ գերադաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթով (տե՛ս 42-րդ պարագրաֆի «բ» կետը): Եթե տնտեսությունը դադարում է գերադաճային լինելուց, և կազմակերպությունը դադարում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկել ՀՀՄՍ 29-ի համաձայն, ապա այն պետք է օգտագործի իր ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկման դադարեցման ամսաթվի դրությամբ առկա գների մակարդակով վերահաշվարկված գումարները՝ որպես ներկայացման արժույթով վերահաշվարկման համար սկզբնական արժեք:

## Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկ

44. Ի լրումն 38-43-րդ պարագրաֆների՝ 45-47-րդ պարագրաֆները կիրառվում են, երբ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկվում են ներկայացման արժույթով, որպեսզի արտերկրյա ստորաբաժանումը կարողանա ներառվել հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում համախմբման, համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով:
45. Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի ներառումը հաշվետու կազմակերպության համապատասխան հաշվետվություններում կատարվում է համախմբման սովորական ընթացակարգերով, ինչպիսին է դուստր կազմակերպության ներխմբային մնացորդների և ներխմբային գործառնությունների բացառումը (տե՛ս ՀՀՄՍ 27-ը և ՀՀՄՍ 31 «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ստանդարտը): Այնուամենայնիվ, ներխմբային դրամային ակտիվը (կամ պարտավորությունը)՝ անկախ այն հանգամանքից՝ կարճաժամկետ է, թե երկարաժամկետ, չի կարող բացառվել ներխմբային 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 ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, կամ, եթե դրանք առաջանում են 32-րդ պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներից, ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվում են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում մինչև արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը:
46. Եթե արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացված են հաշվետու կազմակերպության հաշվետու ամսաթվից տարբերվող ամսաթվով, ապա արտերկրյա ստորաբաժանումը շատ դեպքերում պատրաստում է լրացուցիչ հաշվետվություններ հաշվետու կազմակերպության հաշվետվության ամսաթվով: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա ՀՀՄՍ 27-ը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել տարբեր ամսաթվերով՝ պայմանով, որ դրանց միջև տարբերությունը երեք ամսից ավելի չլինի, և կատարվել են այդ ամսաթվերի միջև տեղի ունեցած յուրաքանչյուր նշանակալի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի հետևանքների ճշգրտումներ: Նման դեպքում արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներն ու պարտավորությունները վերահաշվարկվում են արտերկրյա ստորաբաժանման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի փոխանակման փոխարժեքով: Սինչև հաշվետու կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը փոխանակման փոխարժեքների նշանակալի փոփոխությունները ճշգրտվում են՝ ՀՀՄՍ 27-ի համաձայն: Նույն մոտեցումը կիրառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդը ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների նկատմամբ կիրառելիս, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումներում համամասնական համախմբումը կիրառելիս՝ համաձայն ՀՀՄՍ 28 «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ստանդարտի և ՀՀՄՍ 31-ի:
47. Ցանկացած գուղվի, 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 փակման փոխարժեքով՝ 39-րդ և 42-րդ պարագրաֆների համաձայն:

## Արտերկրյա ստորաբաժանման օտարում կամ մասնակի օտարում

48. Արտերկրյա ստորաբաժանումը օտարելիս արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարները, որոնք ճանաչվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվել են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում, պետք է սեփական կապիտալից վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ ճանաչվում է օտարումից առաջացած օգուտը կամ վնասը (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի՝ 2007 թվականին վերանայված տարբերակը):

48Ա. Ի լրումն արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության ամբողջ բաժնեմասի օտարմանը՝ ստորև նշվածները պետք է հաշվառվեն որպես օտարումներ, եթե անգամ կազմակերպությունը պահպանում է որևէ բաժնեմաս նախկին դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում՝

- ա) արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկման կորուստը.
- բ) արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ նշանակալի ազդեցության կորուստը. և
- գ) արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող համատեղ վերահսկվող կազմակերպության նկատմամբ համատեղ վերահսկման կորուստը:

48Բ. Արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպությունն օտարելիս այդ արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարը, որը վերագրվել է չվերահսկող մասնակցությանը, պետք է ապաճանաչվի, սակայն չպետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս:

48Գ. Արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպությունը մասնակի օտարելիս կազմակերպությունը պետք է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարի համամասնական բաժինը հետ վերագրի այդ արտերկրյա ստորաբաժանումում չվերահսկող մասնակցությանը: Արտերկրյա ստորաբաժանման ցանկացած այլ մասնակի դուրսգրման դեպքում կազմակերպությունը պետք է որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարի միայն համամասնական բաժինը:

48Դ. Արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության մասնակցության մասնակի օտարումը արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության տիրապետվող բաժնեմասի ցանկացած նվազեցումն է, բացառությամբ 48Ա պարագրաֆի այն նվազեցումների, որոնք հաշվառվում են որպես օտարումներ:

49. Կազմակերպությունը արտերկրյա ստորաբաժանումում ունեցած իր բաժնեմասը կարող է օտարել կամ մասամբ օտարել վաճառքի, լուծարման, բաժնային կապիտալի վերադարձման միջոցով, կամ՝ հրաժարվելով այդ կազմակերպությունից կամ նրա մի մասից: Արտերկրյա ստորաբաժանման հաշվեկշռային արժեքի իջեցումը իր սեփական վնասների կամ ներդրողի կողմից ճանաչված արժեզրկման պատճառով չի նշանակում մասնակի օտարում: Հետևաբար, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերություններից առաջացած օգուտի կամ վնասի որևէ մաս իջեցման պահին չի վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս:

## Բոլոր փոխարժեքային տարբերությունների հարկային հետևանքները

50. Արտարժույթով գործառնությունների գծով օգուտի կամ վնասի, ինչպես նաև կազմակերպության (ներառյալ արտերկրյա ստորաբաժանման) ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը մեկ այլ արժույթով վերահաշվարկելու հետևանքով առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները կարող են ունենալ հարկային հետևանքներ: ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտը կիրառվում է այս հարկային հետևանքների հաշվառման համար:

## Բացահայտում

51. 53-րդ և 55-57-րդ պարագրաֆներում նշված «ֆունկցիոնալ արժույթ» տերմինը, խմբի դեպքում, վերաբերում է մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթին:

52. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝



- ա) շահույթում կամ վնասում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների գումարը, բացառությամբ այն տարբերությունների, որոնք առաջանում են իրական արժեքով չափվող և չափման արդյունքները շահույթով կամ վնասով արտացոլվող ֆինանսական գործիքների չափումից՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի. և
- բ) զուտ փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և կուտակվում են սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում, և այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունների գումարների համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում:
53. 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:
54. Երբ հաշվետու կազմակերպության կամ նշանակալի արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, այդ փաստը, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխման պատճառները պետք է բացահայտվեն:
55. Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է այն արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից, ապա այն պետք է իր ֆինանսական հաշվետվությունները որակի որպես ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող միայն այն դեպքում, եթե դրանք համապատասխանում են ՖՀՄՍ-ների բոլոր պահանջներին, ներառյալ 39-րդ և 42-րդ պարագրաֆներում սահմանված վերահաշվարկման մեթոդին:
56. Երբեմն կազմակերպությունը՝ չբավարարելով 55-րդ պարագրաֆի պահանջները, իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնում է այնպիսի արժույթով, որն իր ֆունկցիոնալ արժույթը չէ: Օրինակ՝ կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններից միայն ընտրված հոդվածներ կարող է փոխարկել մեկ այլ արժույթով, կամ այն կազմակերպությունը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը չի համարվում գերսղաճային տնտեսության արժույթ, կարող է փոխարկել իր ֆինանսական հաշվետվությունները մեկ այլ արժույթով՝ բոլոր հոդվածներն ամենավերջին փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելով: Նման փոխարկումները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին, ուստի պահանջվում է կատարել բացահայտումներ՝ 57-րդ պարագրաֆի համաձայն:
57. Եթե կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնում է այնպիսի արժույթով, որը տարբերվում է իր ֆունկցիոնալ արժույթից կամ ներկայացման արժույթից, և չեն բավարարվում 55-րդ պարագրաֆի պահանջները, ապա կազմակերպությունը պետք է՝
- ա) հստակ տարբերակի այդ տեղեկատվությունը որպես լրացուցիչ, որպեսզի այն առանձնացնի ՖՀՄՍ-ների համապատասխանող տեղեկատվությունից.
- բ) բացահայտի արժույթը, որով ներկայացված է լրացուցիչ տեղեկատվությունը. և
- գ) բացահայտի կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը, ինչպես նաև լրացուցիչ տեղեկատվությունը որոշելու համար կիրառված վերահաշվարկման մեթոդը:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը և անցումը

58. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 58Ա. ՀՀՄՍ 21-ի՝ 2005 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*Զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանում*» փոփոխությամբ ավելացվել է 15Ա պարագրաֆը և փոփոխվել է 33-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է:
59. Կազմակերպությունը պետք է 47-րդ պարագրաֆն առաջընթաց կիրառի այն բոլոր ձեռքբերումների նկատմամբ, որոնք առաջացել են սույն ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելու ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից սկսած: Ավելի վաղ ձեռքբերումների նկատմամբ 47-րդ պարագրաֆի հետընթաց կիրառումը թույլատրելի է: Առաջընթաց եղանակով արտերկրյա ստորաբաժանման ձեռքբերման հաշվառման դեպքում, որը, սակայն, տեղի է ունեցել սույն ստանդարտի առաջին անգամ կիրառելու ամսաթվից առաջ, կազմակերպությունը նախորդ տարիների համար չպետք է կատարի վերահաշվարկ և, հետևաբար, եթե տեղին է, կարող է այդ ձեռքբերման գծով առաջացող գուղվիլը և իրական արժեքի ճշգրտումները դիտարկել որպես իր ակտիվներ և պարտավորություններ, այլ ոչ թե որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Ուստի, գուղվիլի և իրական արժեքի այդ ճշգրտումները կան արդեն արտահայտված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, կան համարվում են ոչ դրամային արտարժույթային հոդվածներ, որոնք գրանցվում են՝ կիրառելով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխանակման փոխարժեքը:
60. Սույն ստանդարտի կիրառումից առաջացող բոլոր այլ փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8 «*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*» ստանդարտի համաձայն:

60Ա. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառվող տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 27-րդ, 30–33-րդ, 37-րդ, 39-րդ, 41-րդ, 45-րդ, 48-րդ և 52-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը 2007 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 1-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

60Բ. 2008 թվականին փոփոխված ՀՀՄՍ 27-ը ավելացրել է 48Ա–48Գ պարագրաֆները և փոփոխել է 49-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը 2008 թվականին փոփոխված ՀՀՄՍ 27-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

## **Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը**

61. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտին:
62. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝
  - ա) ՄՄԿ-11 «Արտարժույթի փոխանակում. արտարժույթի խիստ դեվալվացիայի արդյունքում վնասների կապիտալացում».
  - բ) ՄՄԿ-19 «Հաշվետու արժույթ. ֆինանսական հաշվետվությունների չափում և ներկայացում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի և ՀՀՄՍ 29-ի» և
  - գ) ՄՄԿ-30 «Հաշվետու արժույթ. փոխարկումը չափման փոխարժեքից ներկայացման փոխարժեքին»:

# **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 23**

## **Փոխառության ծախսումներ**

### **Հիմնական սկզբունք**

1. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմում են այդ ակտիվի արժեքի մաս: Այլ փոխառության ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս:

### **Գործողության ոլորտը**

2. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի փոխառության ծախսումները հաշվառելիս:
3. Ստանդարտը չի անդրադառնում սեփական կապիտալի փաստացի կամ ենթադրվող ծախսումներին, ներառյալ արտոնյալ բաժնետոմսերը, որոնք դասակարգված չեն որպես պարտավորություն:
4. Կազմակերպությունը կարող է ստանդարտը չկիրառել այն փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնք անմիջականորեն կապված են հետևյալ ակտիվների ձեռքբերման, կառուցման և արտադրության հետ՝
  - ա) իրական արժեքով չափվող որակավորվող ակտիվ, օրինակ՝ կենսաբանական ակտիվ. կամ
  - բ) պաշարները, որոնք շարունակական հիմունքով թողարկվում կամ այլ կերպ արտադրվում են մեծ քանակությամբ:

### **Սահմանումներ**

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

**Փոխառության ծախսումներ.** տոկոսների վճարման և այլ ծախսումներն են, որոնք կազմակերպությունը կատարում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ:

**Որակավորվող ակտիվ.** ակտիվ է, որին անհրաժեշտ է ժամանակի մի զգալի հատված, որպեսզի այն պատրաստ լինի ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար:
6. Փոխառության ծախսումները կարող են ներառել՝
  - ա) արդյունավետ տոկոսային մեթոդի կիրառմամբ հաշվարկված տոկոսային ծախսը, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ստանդարտում,

- բ) (հանված է)
  - գ) (հանված է)
  - դ) ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող ֆինանսական վճարները՝ ճանաչված համաձայն ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտի. և
  - ե) փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժույթով փոխառություններից՝ այնքանով, որքանով դրանք դիտվում են որպես տոկոսների գծով ծախսումների ճշգրտում:
7. Հանգամանքներից կախված՝ ստորև նշվածներից ցանկացածը կարող է լինել որակավորվող ակտիվներ՝
- ա) պաշարները.
  - բ) արտադրական սարքավորումները.
  - գ) էլեկտրակայանները.
  - դ) ոչ նյութական ակտիվները.
  - ե) ներդրումային գույքը:

Ֆինանսական ակտիվները և պաշարները, որոնք թողարկվում կամ այլ կերպ արտադրվում են կարճ ժամանակահատվածում, որակավորվող ակտիվներ չեն: Ակտիվները, որոնք ձեռքբերման պահին պատրաստ են իրենց նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար, որակավորվող ակտիվներ չեն:

## **ճանաչում**

8. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմակերպության կողմից պետք է կապիտալացվեն՝ որպես այդ ակտիվի արժեքի մաս: Կազմակերպությունը այլ փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:
9. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման, կառուցման կամ արտադրության հետ, ներառվում են այդ ակտիվի արժեքում: Այդպիսի փոխառության ծախսումները կապիտալացվում են որպես տվյալ ակտիվի արժեքի մաս, երբ հավանական է, որ այն կազմակերպությանը կբերի ապագա տնտեսական օգուտներ, և ծախսումները կարող են արժանահավատորեն չափվել: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 29 «Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղանալի սնտեսություններում» ստանդարտը, ապա փոխառության ծախսումների այն մասը, որը փոխհատուցում է նույն ժամանակաշրջանի սղանը, այդ ստանդարտի 21-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչում է որպես ծախս:

## **Կապիտալացման ենթակա փոխառության ծախսումներ**

10. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, այն փոխառության ծախսումներն են, որոնցից հնարավոր էր խուսափել, եթե որակավորվող ակտիվի վրա ծախքեր չկատարվեին: Երբ կազմակերպությունը միջոցները բացառապես փոխ է առնում կոնկրետ որակավորվող ակտիվ ձեռք բերելու նպատակով, այդ որակավորվող ակտիվին անմիջականորեն վերաբերող փոխառության ծախսումները կարող են հետադարձաբար որոշվել:
11. Կարող է դժվար լինել որոշել անմիջական կապը կոնկրետ փոխառությունների և որակավորվող ակտիվի միջև, և որոշել այն փոխառությունները, որոնցից այլապես կարելի էր խուսափել: Նման դժվարություն կարող է առաջանալ օրինակ, երբ կազմակերպության ֆինանսավորման գործունեությունը համակարգվում է կենտրոնացված: Դժվարություններ առաջանում են նաև, երբ խումբը միջոցներ փոխ առնելու համար կիրառում է մի շարք պարտքային գործիքներ՝ տարբեր տոկոսադրույքներով, և տարբեր հիմունքներով այդ փոխառությունները տրամադրում է խմբի այլ կազմակերպությունների: Այլ բարդություններ են առաջանում փոխանակման փոխարժեքի տատանումներից, ինչպես նաև արտարժույթով սահմանված կամ արտարժույթով պայմանավորված վարկեր օգտագործելիս, երբ խումբը գործում է բարձր սղանալի տնտեսության մեջ: Որպես հետևանք՝ դժվարանում է որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված փոխառության ծախսումների գումարի որոշումը, և պահանջվում է դատողության կիրառում:
12. Այնքանով, որքանով կազմակերպությունը միջոցները բացառապես փոխ է առնում որակավորվող ակտիվ ձեռք բերելու նպատակով, փոխառության ծախսումների գումարը, որը ենթակա է այդ ակտիվի վրա կապիտալացման, կազմակերպությունը պետք է որոշի որպես փոխառության փաստացի ծախսումներ, որոնք առաջանում են այդ փոխառությունից տվյալ ժամանակաշրջանում՝ հանած այդ փոխառու միջոցների ժամանակավոր ներդրումից ստացվող ցանկացած եկամուտ:
13. Որակավորվող ակտիվի ֆինանսավորման համաձայնությունները կարող են հանգեցնել կազմակերպության կողմից փոխառու միջոցների ձեռքբերմանը և դրա հետ կապված փոխառության ծախսումների առաջացմանը՝ նախքան այդ միջոցները կամ դրանց մի մասը որակավորվող ակտիվի վրա օգտագործելը: Այդպիսի հանգամանքներում փոխառու միջոցները հաճախ ժամանակավորապես ներդրվում են մինչև որակավորվող ակտիվի վրա դրանց օգտագործելը: Ժամանակաշրջանի ընթացքում կապիտալացման ենթակա փոխառության

ծախսումների գումարը որոշելիս, այդպիսի փոխառություններից ստացված ցանկացած ներդրումային եկամուտ հանվում է փոխառության գծով կրած ծախսումներից:

14. Այնքանով, որքանով կազմակերպությունը միջոցները փոխ է առնում ընդհանուր նպատակներով և օգտագործում է որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման (կառուցման, արտադրության) նպատակով, կազմակերպությունը կապիտալացման ենթակա փոխառության ծախսումների գումարը պետք է որոշի՝ այդ ակտիվի գծով ծախսերի նկատմամբ կիրառելով կապիտալացման դրույքը: Կապիտալացման դրույքը տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության չնարված փոխառություններին վերաբերող փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունն է, բացառությամբ այն փոխառությունների, որոնք բացառապես կատարվել են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման (կառուցման, արտադրության) նպատակով: Մի ժամանակաշրջանում կապիտալացված փոխառության ծախսումների գումարը չպետք է գերազանցի այդ ժամանակաշրջանում կատարված փոխառության ծախսումներին:
15. Որոշ հանգամանքներում տեղին է փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունը հաշվարկելիս ներառել մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների բոլոր փոխառությունները: Այլ հանգամանքներում տեղին է յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության համար օգտագործել իր իսկ փոխառությունների համար կիրառելի փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունը:

## **Որակավորվող ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի գերազանցումը փոխհատուցվող գումարի նկատմամբ**

16. Երբ որակավորվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կամ ակնկալվող վերջնական արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը կամ իրացման գուտ արժեքը, հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է կամ դուրս է գրվում՝ համաձայն այլ ստանդարտների պահանջների: Որոշակի հանգամանքներում, նվազեցված կամ դուրս գրված գումարը հակադարձվում է՝ համաձայն այդ այլ ստանդարտների:

## **Կապիտալացման մեկնարկը**

17. Կազմակերպությունը պետք է սկսի փոխառության ծախսումների կապիտալացումը՝ որպես որակավորվող ակտիվի արժեքի մաս, մեկնարկի ամսաթվին: Կապիտալացման համար մեկնարկի ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ բավարարում է հետևյալ բոլոր պայմանները՝

ա) ակտիվի համար կատարում է ծախսեր.

բ) կատարում է փոխառության ծախսումներ. և

գ) ձեռնարկում է այն աշխատանքները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար:

18. Որակավորվող ակտիվի գծով ծախսերը ներառում են միայն այն ծախսերը, որոնք հանգեցրել են դրամական միջոցների վճարման, այլ ակտիվների փոխանցման կամ ենթադրում են տոկոսակիր պարտավորություններ: Ծախսերը նվազեցվում են ակտիվի համար ստացված ցանկացած կանխավճարի և շնորհի գումարի չափով (տե՛ս ՀՀՄՍ20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում»): Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի միջին հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ նախկինում կապիտալացված փոխառության ծախսումները, սովորաբար այն ծախսերի խելամիտ մոտավորեցումն է, որոնց նկատմամբ այդ ժամանակաշրջանում կիրառվել է կապիտալացման դրույքը:

19. Աշխատանքները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար, ավելի ընդգրկում են, քան այդ ակտիվի ֆիզիկապես կառուցումը: Դրանք ներառում են մինչև ֆիզիկապես կառուցումը սկսելը կատարվող տեխնիկական և վարչական աշխատանքը, օրինակ՝ կառուցման թույլտվություն ստանալու աշխատանքները: Այնուամենայնիվ, այդպիսի գործունեությունը չի ներառում ակտիվի այնպիսի տիրապետումը, որի ընթացքում արտադրական կամ այդ ակտիվի վիճակը փոփոխող որևէ բարելավման գործընթաց տեղի չի ունենում: Օրինակ՝ փոխառության այն ծախսումները, որոնք կատարվում են հողը նախապատրաստելիս, կապիտալացվում են այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվում են հողի նախապատրաստական աշխատանքները: Սակայն փոխառության ծախսումները, որոնք կատարվում են այն ժամանակաշրջանում, երբ շինարարության նպատակով ձեռք բերված հողը պահվում է, և չի իրականացվում դրա գծով որևէ նախապատրաստական աշխատանք, չեն կապիտալացվում:

## **Կապիտալացման կասեցումը**

20. Կազմակերպությունը փոխառության ծախսումների կապիտալացումը պետք է կասեցնի և սկսի դրանց ծախս ճանաչումը, երբ երկարատև ժամանակահատվածի ընթացքում ակտիվի վրա կատարվող աշխատանքներն ընդհատվում են:

21. Կազմակերպությունը փոխառության ծախսումները կարող է կատարել երկարատև ժամանակահատվածում, որի ընթացքում ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ աշխատանքներն ընդհատում է: Այդպիսի ծախսումներ են մասնակիորեն ավարտված ակտիվը պահելու հետ կապված ծախսումները, որոնք չեն որակավորվում կապիտալացման համար: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը փոխառության ծախսումների կապիտալացումը, սովորաբար, չի կասեցնում հաշվետու ժամանակահատվածում:

նակաշրջանի ընթացքում, երբ կատարում է էական տեխնիկական և վարչական աշխատանքներ: Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը չի կասեցվում նաև այն դեպքում, երբ ժամանակավոր հետաձգումը ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար նախատեսված վիճակի բերելու գործընթացի անհրաժեշտ մասն է կազմում: Օրինակ՝ կապիտալացումը շարունակվում է երկարատև ժամանակաշրջանի ընթացքում, որի ժամանակ ջրի բարձր մակարդակը ուշացնում է կամրջի կառուցումը, եթե կառուցման ընթացքում աշխարհագրական այդ շրջանի համար ջրի բարձր մակարդակը սովորական երևույթ է:

## Կապիտալացման դադարեցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի փոխառության ծախսումների կապիտալացումը, երբ որակավորվող ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ աշխատանքներն ըստ էության կատարված են:
23. Ակտիվը, որպես կանոն, համարվում է նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստ, երբ ակտիվի ֆիզիկական պայմանները կառուցումն ավարտված է, նույնիսկ եթե առօրյա վարչական աշխատանքները շարունակվում են: Եթե շարունակվող աշխատանքները կապված են ոչ էական փոփոխությունների կատարման հետ, օրինակ՝ գնորդի կամ պատվիրատուի ցանկությամբ շենքի ձևավորումը, ապա դա վկայում է, որ ըստ էության բոլոր աշխատանքներն ավարտված են:
24. Երբ կազմակերպությունը որակավորվող ակտիվի կառուցումն ավարտում է մաս-մաս, և յուրաքանչյուր մաս պատրաստ է օգտագործման, երբ այլ մասերում կառուցումը դեռևս շարունակվում է, փոխառության ծախսումների կապիտալացումը այդ մասի համար պետք է դադարեցնի, երբ այդ մասն իր նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի նպատակով պատրաստելու համար անհրաժեշտ բոլոր աշխատանքներն ըստ էության ավարտված են:
25. Յուրաքանչյուր մասի առանձին օգտագործման հնարավորություն ունեցող որակավորվող ակտիվի օրինակ է մի քանի շինություններից բաղկացած ձեռնարկատիրական համալիրը, որի յուրաքանչյուր մասը կարող է օգտագործվել, երբ մյուս մասերի կառուցումը շարունակվում է: Բոլոր մասերի կառուցման աշխատանքները ավարտվելուց հետո օգտագործվող որակավորվող ակտիվի օրինակ է արդյունաբերական ձեռնարկությունը, որն ունի մի շարք արտադրական գործընթացներ, որոնք իրականացվում են հաջորդաբար, նույն տարածքում գտնվող տարբեր տեղամասերում, ինչպես մետաղաձուլական գործարանը:

## Բացահայտում

### 26. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) ժամանակաշրջանում կապիտալացված փոխառության ծախսումների գումարը. և
- բ) կապիտալացման դրույքը, որը կիրառվում է փոխառության ծախսումների կապիտալացման ենթակա գումարը որոշելիս:

## Անցումային դրույթներ

27. Երբ սույն ստանդարտի կիրառումը հանգեցնում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության, կազմակերպությունը պետք է ստանդարտը կիրառի որակավորվող ակտիվների հետ կապված այն փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնց համար կապիտալացման մեկնարկի ամսաթիվը ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվն է կամ դրանից հետո որևէ այլ ամսաթիվ:
28. Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է ընտրել ցանկացած ամսաթիվ մինչև ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը և ստանդարտը կիրառել բոլոր այն որակավորվող ակտիվների հետ կապված փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնց համար կապիտալացման մեկնարկի ամսաթիվը այդ ամսաթիվն է կամ դրանից հետո որևէ այլ ամսաթիվ:

## Ուժի մեջ մտնելը

29. Կազմակերպությունը պետք է ստանդարտը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը ստանդարտը կիրառում է մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ը, այդ փաստը պետք է բացահայտի:
- 29Ա. 6-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարեփոխումներով»: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փաստը պետք է բացահայտի:

## ՀՀՄՍ 23-ի (վերանայված՝ 1993 թ.) չեղյալ հայտարարումը

30. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտին:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 24

## Կապակցված կողմերի բացահայտումներ

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակեն այն բացահայտումները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ուշադրություն հրավիրելու համար այն բանի հնարավորության վրա, որ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և շահույթի կամ վնասի վրա կարող են ներգործած լինել կապակցված կողմերի գոյությունը և նման կողմերի հետ գործարքներն ու չմարված մնացորդները:

### Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի՝
  - (ա) կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերություններն ու գործարքները որոշելիս.
  - (բ) կազմակերպության և իր կապակցված կողմերի միջև չմարված մնացորդները հաստատելիս.
  - (գ) այն հանգամանքները որոշելիս, որոնց պարագայում (ա) և (բ) կետերում նշված հոդվածների բացահայտումը պարտադիր է.
  - (դ) այդ հոդվածների վերաբերյալ կատարվելիք բացահայտումները որոշելիս:
3. Սույն Ստանդարտը պահանջում է բացահայտել կապակցված կողմերի միջև գործարքներն ու չմարված մնացորդները մայր կազմակերպության, ձեռնարկողի կամ ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներկայացվում են «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին համապատասխան:
4. Միևնույն խմբի այլ կազմակերպությունների հետ կապակցված կողմերի միջև գործարքները և չմարված մնացորդները բացահայտվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում: Ներխմբային կապակցված կողմերի միջև գործարքներն ու չմարված մնացորդները բացառվում (վերացվում) են խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս:

### Կապակցված կողմերի գծով բացահայտումների նպատակը

5. Կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերություններն առևտրում և ձեռնարկատիրական գործունեությունում սովորական երևույթ են: Օրինակ՝ կազմակերպությունները հաճախ իրենց գործունեության մի մասն իրականացնում են դուստր կազմակերպությունների, համատեղ ձեռնարկումների և ասոցիացված կազմակերպությունների միջոցով: Այս հանգամանքներում կազմակերպության՝ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության վրա ներգործելու կարողությունը իրականացվում է վերահսկողության, համատեղ վերահսկողության կամ նշանակալի ազդեցության միջոցով:
6. Կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունները կարող են ազդել կազմակերպության շահույթի կամ վնասի և ֆինանսական վիճակի վրա: Կապակցված կողմերի միջև կարող են կատարվել գործարքներ, որոնք տեղի չէին ունենա, եթե կողմերը կապակցված չլինեին: Օրինակ՝ այն կազմակերպությունը, որն ինքնարժեքով ապրանք է վաճառում իր մայր կազմակերպությանը, նման պայմաններով կարող է ապրանքը չվաճառել մեկ այլ գնորդի: Բացի այդ, կապակցված կողմերի միջև գործարքները կարող են չկատարվել այնպիսի ծավալներով, ինչ՝ չկապակցված կողմերի միջև:
7. Կազմակերպության շահույթի կամ վնասի և ֆինանսական վիճակի վրա կարող են ազդել կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունները, նույնիսկ եթե կապակցված կողմերի միջև գործարքներ չեն կատարվում: Այդպիսի փոխհարաբերության գոյությունն ինքնին կարող է բավարար լինել կազմակերպության՝ այլ կողմերի հետ ունեցած գործարքների վրա ազդելու համար: Օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունը կարող է դադարեցնել իր հարաբերությունները առևտրական գործընկերոջ հետ, երբ մայր կազմակերպությունը ձեռք է բերում մեկ ուրիշ դուստր կազմակերպություն, որը զբաղված է նույն գործունեությամբ, ինչ նախկին առևտրական գործընկերը: Եվ ընդհակառակը՝ մի կողմը կարող է ձեռնպահ մնալ գործունեություն ծավալելուց մյուսի նշանակալի ազդեցության պատճառով, օրինակ՝ մայր կազմակերպությունը կարող է հրահանգել դուստր կազմակերպությանը չզբաղվել հետազոտությամբ և մշակմամբ:
8. Այս պատճառներով էլ, կապակցված կողմերի միջև գործարքների, չմարված մնացորդների և փոխհարաբերությունների իմացությունը կարող է ազդել այն բանի վրա, թե ֆինանսական

հաշվետվություններն օգտագործողներն ինչպես կզննահատեն կազմակերպության գործունեությունը, ներառյալ այն ռիսկերն ու հնարավորությունները, որոնց բախվում է կազմակերպությանը:

## Սահմանումներ

9. Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով՝

*Կապակցված կողմ*. կողմը կապակցված է կազմակերպությանը, եթե՝

- (ա) ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ մեկ կամ ավելի միջնորդների միջոցով, կողմը՝
  - (i) վերահսկում է կազմակերպությանը, վերահսկվում է նրա կողմից կամ նրա հետ միասին ընդհանուր վերահսկողության տակ է գտնվում (այստեղ ներառվում են մայր կազմակերպությունները, դուստր կազմակերպությունները և միևնույն մայր կազմակերպության այլ դուստր կազմակերպությունները).
  - (ii) կազմակերպությունում ունի մասնակցություն, որն ապահովում է նշանակալի ազդեցության կազմակերպության նկատմամբ. կամ
  - (iii) համատեղ վերահսկողություն է իրականացնում տվյալ կազմակերպության նկատմամբ.
- (բ) կողմը կազմակերպության համար ասոցիացված կազմակերպություն է (ինչպես սահմանված է «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՍ 28-ում).
- (գ) կողմը համատեղ ձեռնարկում է, որտեղ կազմակերպությունը ձեռնարկող է (տե՛ս «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ը).
- (դ) կողմը կազմակերպության կամ նրա մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է.
- (ե) կողմը (ա) կամ (դ) կետերում նշված անձանց ընտանիքի մտերիմ անդամ է.
- (զ) կողմը կազմակերպություն է, որը վերահսկվում է, համատեղ է վերահսկվում կամ նշանակալի ազդեցության է ենթարկվում (դ) կամ (ե) կետերում նշված անձանց կողմից, կամ այդպիսի կազմակերպությունում զգալի քանակությամբ ձայների իրավունքը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, պատկանում է նշված անձանց, կամ
- (է) կողմը հետաշխատանքային հատուցումների պլան է՝ կազմակերպության կամ կազմակերպության համար կապակցված կողմ հանդիսացող կազմակերպությունների աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար:

*Կապակցված կողմի հետ գործարքը* ռեսուրսների, ծառայությունների կամ պարտականությունների փոխանցում է կապակցված կողմերի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից:

*Անձի ընտանիքի մտերիմ անդամներն* ընտանիքի այն անդամներն են, ովքեր ենթադրաբար կարող են ազդել այդ անձի վրա կամ ենթարկվել նրա ազդեցությանը՝ կազմակերպության հետ իրենց փոխհարաբերություններում: Դրանց թվին կարող են դասվել՝

- (ա) անձի գուզընկերը (ամուսինը) և երեխաները.
- (բ) անձի գուզընկերոջ (ամուսնու) երեխաները.
- (գ) անձի կամ նրա գուզընկերոջ (ամուսնու) խնամարկյալները:

*Հատուցումը* ներառում է աշխատակիցների բոլոր հատուցումները (ինչպես սահմանված է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ում), ներառյալ աշխատակիցների այն հատուցումները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը: Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են կազմակերպության կողմից կամ անունից ցանկացած ձևով վճարված, վճարվելիք կամ տրամադրվող բոլոր տեսակի հատուցումները՝ կազմակերպությանը մատուցված ծառայության դիմաց: Այն նաև ներառում է կազմակերպության հետ կապված՝ մայր կազմակերպության անունից վճարվող հատուցումը: Հատուցումը ներառում է՝

- (ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, աշխատավարձը, սոցիալական ապահովության մասհանումները, վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները, շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները (եթե դրանք ենթակա են վճարման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում), ինչպես նաև ոչ դրամային հատուցումները (օրինակ՝ բուժապասարկում, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովում, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում) ընթացիկ աշխատակիցների համար.
- (բ) հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, թոշակի անցման հետ կապված այլ հատուցումներ, հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը և հետաշխատանքային բուժապասարկումը.
- (գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները, ներառյալ երկարամյա ծառայության դիմաց արձակուրդը կամ գիտական կամ ստեղծագործական աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը, հոբբեյանական կամ երկարամյա ծառայության դիմաց այլ հատուցումներ, երկարատև անաշխատունակության նպաստները, ինչպես նաև շահույթի բաշխումները,

պարզևավճարները և հետաձգված փոխհատուցումները, եթե դրանք ամբողջությամբ ենթակա չեն վճարման տվյալ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:

- (դ) ազատման նպատակները:
- (ե) բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարումները:

*Վերահսկողությունը* կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

*Համատեղ վերահսկողությունը* տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է:

*Առանցքային կառավարչական անձնակազմը* այն անձինք են, ովքեր իրավասու և պատասխանատու են՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ուղղորդման և վերահսկողության համար, ներառյալ կազմակերպության տնօրենները (գործադիր կամ այլ):

*Նշանակալի ազդեցությունը* կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության որոշումներին մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների նկատմամբ վերահսկողությունը: Նշանակալի ազդեցություն կարող է ձեռք բերվել բաժնեմասնակցությամբ, կանոնադրությամբ կամ համաձայնագրով:

- 10. Կապակցված կողմերի միջև յուրաքանչյուր հնարավոր փոխհարաբերություն դիտարկելիս պետք է ուշադրություն դարձնել ոչ միայն տվյալ փոխհարաբերության սուկ իրավական ձևին, այլև էությանը:
- 11. Սույն ստանդարտի համատեքստում պարտադիր չէ, որ ստորև նշվածները համարվեն կապակցված կողմեր՝
  - (ա) երկու կազմակերպություններ՝ զուտ այն պատճառով, որ ունեն ընդհանուր տնօրեն կամ առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ՝ չնայած «կապակցված կողմի» սահմանման (դ) և (զ) կետերին:
  - (բ) երկու ձեռնարկողներ՝ զուտ այն պատճառով, որ նրանք կիսում են համատեղ վերահսկողությունը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ:
  - (գ) (i) ֆինանսական միջոցներ տրամադրողները:  
(ii) արհմիությունները:  
(iii) հանրային նշանակության (կոմունալ) կազմակերպությունները:  
(iv) պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու կազմակերպությունները՝ ելնելով զուտ այդ կազմակերպության հետ իրենց ունեցած սովորական գործնական հարաբերությունները (չնայած, որ նրանք կարող են ազդել կազմակերպության գործելու ազատության վրա կամ մասնակցել նրա որոշում ընդունելու գործընթացին):
  - (դ) գնորդը, մատակարարը, ֆրանչիզ տրամադրող ընկերությունը, դիստրիբյուտորը կամ գլխավոր գործակալը, որոնց հետ կազմակերպությունը զգալի ծավալի գործարքներ է իրականացնում և միայն այդ պատճառով է առաջացնում տնտեսական կախվածության:

## Բացահայտումը

- 12. Մայր կազմակերպությունների և դուստր կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները պետք է բացահայտվեն՝ անկախ այդ կապակցված կողմերի միջև գործարքներ տեղի ունեցած լինելուց: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպության անունը և վերջնական վերահսկող կողմի անունը, եթե դրանք նույնը չեն: Եթե ո՛չ այդ կազմակերպության մայր կազմակերպությունը, ո՛չ վերջնական վերահսկող կողմը չեն պատրաստում հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա պետք է նաև բացահայտվի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անունը, որ ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ:
- 13. Որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողները կարողանան կարծիք կազմել կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունների՝ կազմակերպության վրա ազդեցության մասին, նպատակահարմար է բացահայտել կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունները վերահսկողության առկայության դեպքում՝ անկախ այն հանգամանքից, թե այդ կապակցված կողմերի միջև գործարքներ եղել են, թե ոչ:
- 14. Մայր և դուստր կազմակերպությունների միջև կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների նույնականացումն ու բացահայտումը կատարվում են ի լրումն ՀՀՄՍ 27-ով, ՀՀՄՍ 28-ով և ՀՀՄՍ 31-ով պահանջվող բացահայտումների, որոնց համաձայն պետք է թվարկվեն և նկարագրվեն դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում կատարված նշանակալի ներդրումները:



15. Եթե ո՛չ տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպությունը, ո՛չ էլ վերջնական վերահսկող կողմը չի պատրաստում հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անվանումը, որը ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ: Հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպությունը խմբի մեջ անմիջական մայր կազմակերպությունից վեր կանգնած առաջին մայր կազմակերպությունն է, որ կազմում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
16. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի հատուցումները՝ ամբողջը և հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի համար առանձին՝
- (ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ.
  - (բ) հետաշխատանքային հատուցումներ.
  - (գ) այլ երկարաժամկետ հատուցումներ.
  - (դ) ազատման նպաստներ.
  - (ե) բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարումներ:
17. Եթե կապակցված կողմերի միջև եղել են գործարքներ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունների բնույթը, ինչպես նաև տեղեկատվություն գործարքների և չմարված մնացորդների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ են՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ հարաբերությունների հնարավոր ազդեցությունը հասկանալու համար: Այս բացահայտումները պետք է կատարվեն ի լրումն 16-րդ պարագրաֆի պահանջների, որոնք վերաբերում են առանցքային կառավարչական անձնակազմի հատուցումների բացահայտմանը: Բացահայտումները պետք է առնվազն ներառեն՝
- (ա) գործարքների գումարը.
  - (բ) չմարված մնացորդների գումարը և՝
    - (i) դրանց ժամկետներն ու պայմանները, ներառյալ դրանց ապահովված լինելը և մարման համար վճարվելիք հատուցման բնույթը.
    - (ii) ցանկացած ստացված կամ տրված երաշխիքի վերաբերյալ մանրամասներ.
  - (գ) չմարված մնացորդների գումարի հետ կապված կասկածելի պարտքերի պահուստները.
  - (դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ծախսերը կապակցված կողմերից ստացվելիք անհուսալի կամ կասկածելի պարտքերի գծով:
18. 17-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի համար պետք է կատարվեն առանձին՝
- (ա) մայր կազմակերպություն.
  - (բ) կազմակերպության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող կազմակերպություններ.
  - (գ) դուստր կազմակերպություններ.
  - (դ) ասոցիացված կազմակերպություններ.
  - (ե) համատեղ ձեռնարկումներ, որտեղ կազմակերպությունը ձեռնարկող է.
  - (զ) կազմակերպության կամ իր մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմը.
  - (է) այլ կապակցված կողմեր:
19. Կապակցված կողմերին վճարվելիք և դրանցից ստացվելիք գումարների դասակարգումը 18-րդ պարագրաֆով պահանջվող տարբեր կատեգորիաներում համարվում է շարունակություն «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվող այն տեղեկատվության, որը պետք է ներկայացվի կա՛ն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կա՛ն ծանոթագրություններում: Այդ կատեգորիաներն ընդլայնվել են՝ տրամադրելու համար կապակցված կողմերի միջև գործարքների գծով մնացորդների առավել համապարփակ վերլուծություն, և վերաբերում են կապակցված կողմերի միջև գործարքներին:
20. Ստորև բերված են այնպիսի գործարքների օրինակներ, որոնք բացահայտվում են, եթե կատարված են կապակցված կողմի հետ՝
- (ա) ապրանքների, արտադրանքի (պատրաստի կամ անավարտ) գնում կամ վաճառք.
  - (բ) գույքի և այլ ակտիվների գնում կամ վաճառք.
  - (գ) ծառայությունների մատուցում կամ ստացում.
  - (դ) վարձակալություններ.
  - (ե) հետազոտության և մշակման արդյունքների փոխանցում.
  - (զ) լիցենզային համաձայնագրերի ներքո իրավունքների փոխանցումներ.

- (ե) ֆինանսավորման համաձայնագրերի ներքո միջոցների փոխանցումներ (ներառյալ վարկերը և կանոնադրական կապիտալում ներդրումները դրամական կամ բնաիրային տեսքով)։
- (ը) երաշխիքների կամ գրավի տրամադրում։
- (թ) պարտավորությունների մարումը կազմակերպության անունից կամ կազմակերպության կողմից մեկ այլ կողմի անունից։

Մայր կամ դուստր կազմակերպության մասնակցությունը սահմանված հատուցումների պլանին, որը կիսում է խմբի կազմակերպությունների միջև ռիսկերը, կապակցված կողմերի միջև գործարք է (տե՛ս ՀՀՄՍ 19-ի պարագրաֆ 34Բ)։

- 21. Այն փաստի բացահայտումը, որ կապակցված կողմերի միջև գործարքները կատարվել են այնպիսի պայմաններով, որոնք համարժեք են *պարզած ձեռքի հեռավորության* գործարքների ժամանակ գերակշռող պայմաններին, կատարվում է միայն այդ պայմանները հիմնավորելու հնարավորության դեպքում։
- 22. **Նմանատիպ բնույթի հողվածները կարող են միասնաբար բացահայտվել, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կապակցված կողմերի միջև գործարքների ազդեցությունը հասկանալու համար։**

## **Ուժի մեջ մտնելը**

- 23. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար։ Վաղաժամ կիրառությունը խրախուսելի է։ Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը։
- 23Ա. Կազմակերպությունը պետք է 20-րդ պարագրաֆում կատարված փոփոխությունները կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար։ Եթե կազմակերպությունը *«Աշխատակիցների հատուցումներ»* ՀՀՄՍ 19-ում կատարված *«Ակտուարային շահույթներ և վնասներ, խմբային պլաններ և բացահայտումներ»* փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար։

## **ՀՀՄՍ 24-ի (վերափոխված՝ 1994-ին) գործողության դադարեցումը**

- 24. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Կապակցված կողմերի բացահայտումներ»* (վերափոխված՝ 1994-ին) ՀՀՄՍ 24-ին։

# **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 26**

## ***Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունները***

### **Գործողության ոլորտը**

- 1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի թոշակային հատուցումների պլանների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս։
- 2. Թոշակային հատուցումների պլանները երբեմն կոչվում են զանազան այլ անվանումներով, օրինակ՝ «կենսաթոշակային սխեմաներ», «ծերության սխեմաներ» կամ «թոշակային հատուցումների սխեմաներ»։ Սույն ստանդարտը թոշակային հատուցումների պլանը դիտարկում է որպես պլանի մասնակիցների գործատուներից առանձին հաշվետու միավոր։ Մյուս բոլոր ստանդարտները կիրառվում են թոշակային հատուցումների պլանների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ այնքանով, որքանով դրանք չեն փոխարինվում սույն ստանդարտով։
- 3. Սույն ստանդարտն անդրադառնում է պլանի հաշվապահական հաշվառմանը և հաշվետվությունների ներկայացմանը մասնակիցներին՝ որպես խմբի։ Այն չի անդրադառնում առանձին մասնակիցներին՝ իրենց թոշակային հատուցումների իրավունքների մասին ներկայացվող հաշվետվություններին։

4. ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը դիտարկում է պլաններ ունեցող գործատուների ֆինանսական հաշվետվություններում թոշակային հատուցումների ծախսումների որոշումը: Ուստի, սույն ստանդարտը լրացնում է ՀՀՄՍ 19-ը:
5. Թոշակային հատուցումների պլանները կարող են լինել սահմանված մասհանումների պլաններ կամ սահմանված հատուցումների պլաններ: Շատ դեպքերում պահանջվում է առանձին հիմնադրամների ստեղծում, որոնք կարող են լինել կամ չլինել առանձին իրավաբանական անձ, կարող են ունենալ կամ չունենալ լիազորագրային կառավարիչներ, և որոնց կատարվում են մասհանումներ, և որոնց կողմից վճարվում են թոշակային հատուցումները: Սույն ստանդարտը կիրառվում է՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք ստեղծվել է հիմնադրամ, և անկախ այն բանից, թե արդյոք կան լիազորագրային կառավարիչներ:
6. Ապահովագրական ընկերություններում ներդրված ակտիվներ ունեցող թոշակային հատուցումների պլանները ենթակա են հաշվառման և ֆոնդավորման միևնույն պահանջներին, ինչ՝ մասնավոր հատվածում ներդրումների համաձայնությունները: Հետևաբար, դրանք գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ապահովագրական ընկերության հետ պայմանագիրը կնքվում է թոշակային պլանի կոնկրետ մասնակցի կամ մասնակիցների խմբի անունից, և թոշակային հատուցումների գծով պարտականությունը բացառապես ապահովագրական ընկերության պարտականությունն է:
7. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում աշխատանքային հատուցումների այլ ձևերի, ինչպիսիք են աշխատանքից ազատման փոխհատուցումները, հետաձգված փոխհատուցման համաձայնությունները, երկարամյա ծառայության համար տրվող արձակուրդի հատուցումները, վաղաժամկետ թոշակի անցնելու կամ աշխատանքից հարկադիր ազատման հատուկ պլանները, առողջապահական և սոցիալական պլանները կամ պարգևավճարների պլանները: Պետական սոցիալական ապահովության համաձայնությունները նույնպես ներառված չեն սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

## Սահմանումներ

8. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով.**

*Թոշակային (հետաշխատանքային հատուցումների) պլանները* համաձայնագրեր են, որոնցով կազմակերպությունը իր աշխատակիցներին տրամադրում է հատուցումներ ծառայությունը դադարեցնելու պահին կամ դրանից հետո (տարեկան եկամուտների կամ միանվագ գումարի տեսքով), երբ այդպիսի հատուցումները կամ դրանց ուղղված գործատուների հատկացումները կարող են որոշվել կամ գնահատվել նախքան թոշակի անցնելը՝ փաստաթղթերի դրույթների կամ կազմակերպության անցյալի փորձի հիման վրա:

*Սահմանված մասհանումների պլանները* թոշակային հատուցումների պլաններ են, որոնց համաձայն՝ որպես թոշակային հատուցում վճարվելիք գումարները որոշվում են հիմնադրամին կատարվող մասհանումներով՝ հիմնադրամի միջոցների ներդրումից առաջացող եկամուտների հետ միասին:

*Սահմանված հատուցումների պլանները* թոշակային հատուցումների պլաններ են, որոնց համաձայն՝ որպես թոշակային հատուցում վճարվելիք գումարները որոշվում են բանաձևի միջոցով, որի հիմքում սովորաբար ընկած են աշխատակիցների վաստակը և (կամ) ծառայության տարիները:

*Ֆոնդավորումն* ակտիվների փոխանցումն է գործատուից առանձին կազմակերպության (հիմնադրամին)՝ թոշակային հատուցումների վճարման ապագա պարտականությունները կատարելու նպատակով:

Սույն ստանդարտի նպատակներով օգտագործվում են նաև հետևյալ տերմինները.

*Մասնակիցները* թոշակային հատուցումների պլանի անդամները և այլ անձինք են, ովքեր իրավունք ունեն հատուցումներ ստանալու այդ պլանի ներքո:

*Հատուցումների համար հասանելի գույք ակտիվները* պլանի ակտիվներն են՝ հանած պարտավորությունները, բացի խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքից:

*Խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը* ներկա և նախկին աշխատակիցներին թոշակային հատուցումների պլանի շրջանակներում ակնկալվող այն վճարումների ներկա արժեքն է, որոնք վերաբերում են արդեն իսկ մատուցված ծառայությանը:

*Վաստակված հատուցումները* հատուցումներ են, որոնց նկատմամբ իրավունքները, թոշակային հատուցումների պլանի պայմանների համաձայն, կախված չեն աշխատանքի շարունակությունից:

9. Որոշ թոշակային հատուցումների պլաններ ունեն գործատուներից տարբեր հովանավորներ. սույն ստանդարտը կիրառվում է նաև այդպիսի պլանների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
10. Թոշակային հատուցումների պլանների մեծ մասը հիմնված է ֆորմալ համաձայնագրերի վրա: Որոշ պլաններ ոչ ֆորմալ են, բայց, որպես գործատուների հաստատված փորձի արդյունք, ձեռք են բերել պարտականության աստիճան: Մինչդեռ որոշ պլաններ գործատուներին թույլատրում են

սահմանափակելու պլանների ներքո իրենց պարտականությունները, սովորաբար գործատուի համար դժվար է պլանը չեղյալ համարել, եթե պետք է, որ աշխատակիցները չհեռանան աշխատանքից: Ոչ ֆորմալ պլանի նկատմամբ կիրառվում է հաշվառման և հաշվետվությունների ներկայացման միևնույն հիմունքը, ինչ ֆորմալ պլանի նկատմամբ:

11. Թոշակային հատուցումների շատ պլաններ նախատեսում են առանձին հիմնադրամների ստեղծում, որոնց կատարվում են մասհանումներ, և որոնց կողմից վճարվում են հատուցումներ: Նման հիմնադրամները կարող են կառավարվել այնպիսի անձանց կողմից, ովքեր հիմնադրամի ակտիվները կառավարելիս գործում են անկախ: Որոշ երկրներում այդ անձինք կոչվում են լիազորագրային կառավարիչներ: Լիազորագրային կառավարիչ տերմինը սույն ստանդարտում կիրառվում է այդպիսի անձանց բնութագրելու համար՝ անկախ այն բանից, թե լիազորագրային կառավարում (տրաստ) ձևավորվել է, թե ոչ:
12. Սովորաբար թոշակային հատուցումների պլանները բնութագրվում են կա՛մ որպես սահմանված մասհանումների պլաններ, կա՛մ որպես սահմանված հատուցումների պլաններ, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի իրեն բնորոշ տարբերակիչ առանձնահատկությունները: Երբեմն գոյություն ունեն պլաններ, որոնք պարունակում են երկուսի բնութագրիչները: Սույն ստանդարտի նպատակներով այդպիսի հիբրիդային պլանները համարվում են սահմանված հատուցումների պլաններ:

## **Սահմանված մասհանումների պլաններ**

13. **Սահմանված մասհանումների պլանի ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն և ֆոնդավորման քաղաքականության նկարագրություն:**
14. Սահմանված մասհանումների պլանի ներքո մասնակցի ապագա հատուցումների գումարը որոշվում է գործատուի, մասնակցի կամ նրանց երկուսի կողմից վճարված մասհանումներով և հիմնադրամի գործունեության արդյունավետությամբ ու ներդրումային եկամուտներով: Գործատուի պարտականությունները սովորաբար մարվում են՝ հիմնադրամին մասհանումներ կատարելով: Որպես կանոն՝ ակտուարային մասնագետի խորհրդատվություն չի պահանջվում՝ չնայած այդպիսի խորհուրդ երբեմն օգտագործվում է՝ գնահատելու համար ապագա հատուցումները, որոնք կարող են հասանելի լինել՝ ելնելով ներկա մասհանումներից և ապագա մասհանումների ու ներդրումային եկամուտների տարբեր մակարդակներից:
15. Մասնակիցներին հետաքրքրում է պլանի գործունեությունը, որովհետև այն ուղղակիորեն ազդում է նրանց ապագա հատուցումների մակարդակի վրա: Մասնակիցները շահագրգռված են իմանալու՝ արդյոք մասհանումները ստացվել են, և իրականացվում է արդյոք պատշաճ վերահսկողություն՝ շահառուների (բենեֆիցիարների) իրավունքները պաշտպանելու համար: Գործատուն շահագրգռված է պլանի արդյունավետ և պատշաճ գործելով:
16. Սահմանված մասհանումների պլանի հաշվետվությունների նպատակն է պարբերաբար տեղեկատվություն տրամադրել պլանի և դրա ներդրումային գործունեության արդյունքների վերաբերյալ: Այդ նպատակին սովորաբար կարելի է հասնել՝ հետևյալը ներառող ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելով՝
  - (ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում նշանակալի գործունեության նկարագրությունը, ինչպես նաև պլանին, դրա անդամակցությանը և պայմաններին վերաբերող որևէ փոփոխության ազդեցությունը.
  - (բ) հաշվետվություն, որն արտացոլում է սլյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված գործարքներն ու ներդրումային գործունեության արդյունքները, ինչպես նաև պլանի ֆինանսական վիճակը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
  - (գ) ներդրումային քաղաքականության նկարագրությունը:

## **Սահմանված հատուցումների պլաններ**

17. **Սահմանված հատուցումների պլանի ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պարունակեն կա՛մ՝**
  - (ա) **հաշվետվություն, որն արտացոլում է՝**
    - (I) **հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվները.**
    - (II) **խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը՝ տարանջատելով վաստակված հատուցումները և չվաստակված հատուցումները.**
    - (III) **արդյունքում առաջացած ավելցուկը կամ պակասորդը. կա՛մ**

- (բ) հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն, որը ներառում է՝
  - (I) խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը բացահայտող ծանոթագրություն՝ տարանջատելով վաստակված հատուցումները և չվաստակված հատուցումները, կամ
  - (II) հղում կից ներկայացված ակտուարային հաշվետվությունում տեղ գտած այդ տեղեկատվությանը:

Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ ակտուարային գնահատում պատրաստված չէ, ապա, որպես հիմք, պետք է օգտագործվի ամենավերջին գնահատումը, և բացահայտվի գնահատման ամսաթիվը:

- 18. 17-րդ պարագրաֆի նպատակներով խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը պետք է հիմնված լինի տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայության գծով պլանի պայմաններով խոստացված հատուցումների վրա՝ օգտագործելով կամ ընթացիկ, կամ կանխատեսվող աշխատավարձերի մակարդակները՝ բացահայտելով կիրառված հիմունքը: Պետք է բացահայտվի նաև ակտուարային ենթադրություններում ցանկացած այնպիսի փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնք խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի վրա ունեցել են նշանակալի ազդեցություն:
- 19. Ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացատրվի խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի և հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների միջև փոխկապակցվածությունը, ինչպես նաև խոստացված հատուցումների ֆոնդավորման քաղաքականությունը:
- 20. Սահմանված հատուցումների պլանի դեպքում խոստացված թոշակային հատուցումների վճարումը կախված է պլանի ֆինանսական վիճակից և մասհանումներ կատարողների՝ պլանին ապագա մասհանումներ կատարելու կարողությունից, ինչպես նաև պլանի ներդրումային գործունեության արդյունքներից և գործառնությունների արդյունավետությունից:
- 21. Սահմանված հատուցումների պլանն ակտուարային մասնագետի պարբերական խորհրդատվության կարիքն ունի՝ պլանի ֆինանսական դրությունը գնահատելու, ենթադրությունները վերանայելու և ապագա մասհանումների մակարդակն առաջարկելու համար:
- 22. Սահմանված հատուցումների պլանի հաշվետվությունների ներկայացման նպատակը պլանի ֆինանսական միջոցների և գործունեության վերաբերյալ պարբերաբար տեղեկատվության տրամադրումն է, ինչն օգտակար է ժամանակի ընթացքում միջոցների կուտակման և պլանի հատուցումների միջև փոխկապակցվածության գնահատման համար: Այս նպատակին սովորաբար կարելի է հասնել՝ հետևյալը ներառող ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելով՝
  - (ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում նշանակալի գործունեության նկարագրությունը, ինչպես նաև պլանին, դրա անդամակցությանը և պայմաններին վերաբերող որևէ փոփոխության ազդեցությունը.
  - (բ) հաշվետվություն, որն արտացոլում է տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված գործարքներն ու ներդրումային գործունեության արդյունքները, ինչպես նաև պլանի ֆինանսական վիճակը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
  - (գ) ակտուարային տեղեկատվությունը՝ կամ որպես հաշվետվությունների մաս, կամ առանձին հաշվետվությամբ.
  - (դ) ներդրումային քաղաքականության նկարագրությունը:

**Խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը**

- 23. Թոշակային հատուցումների պլանի կողմից ակնկալվող վճարումների ներկա արժեքը կարող է հաշվարկվել և հաշվետվություններում ներկայացվել՝ օգտագործելով աշխատավարձի ընթացիկ մակարդակները կամ մինչև մասնակիցների թոշակի անցնելու պահին աշխատավարձի կանխատեսվող մակարդակները:
- 24. Ընթացիկ աշխատավարձի մակարդակի մոտեցումը որդեգրելու օգտին բերվող պատճառները ներառում են.
  - (ա) խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը, լինելով պլանի յուրաքանչյուր մասնակցին ներկայումս վերագրելի գումարների հանրագումարը, կարող է հաշվարկվել ավելի օբյեկտիվորեն, քան աշխատավարձի կանխատեսվող մակարդակների հիման վրա, որովհետև այն ավելի քիչ ենթադրություններ է պարունակում.
  - (բ) աշխատավարձի ավելացմամբ պայմանավորված հատուցումների աճը դառնում է պլանի պարտականություն աշխատավարձն ավելանալու պահից.

- (գ) ընթացիկ աշխատավարձի մակարդակի վրա հիմնված խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի գումարը սովորաբար ավելի մոտ է աշխատանքից ազատման կամ պլանի դադարեցման դեպքում վճարվելիք գումարին:
25. Կանխատեսվող աշխատավարձի մակարդակի մոտեցումը որդեգրելու օգտին բերվող պատճառները ներառում են.
- (ա) ֆինանսական տեղեկատվությունը պետք է պատրաստվի անընդհատության հիմունքով՝ անկախ այն ենթադրություններից և գնահատումներից, որ պետք է արվեն.
  - (բ) վերջնական վճարումների պլանի շրջանակներում հատուցումները որոշվում են թոշակի անցնելու կամ դրան մոտ ամսաթվի դրությամբ եղած աշխատավարձերի մակարդակով. ուստի աշխատավարձերը, մասհանումների մակարդակները և հատույցադրույքները պետք է կանխատեսվեն.
  - (գ) աշխատավարձի կանխատեսումները չներառելը, երբ ֆոնդավորումը մեծ մասամբ հիմնվում է աշխատավարձի կանխատեսումների վրա, կարող է հաշվետվություններում հանգեցնել թվացող գերֆոնդավորման, երբ պլանը գերֆոնդավորված չէ, կամ պատշաճ ֆոնդավորման, երբ պլանը թերֆոնդավորված է:
26. Ընթացիկ աշխատավարձերի վրա հիմնված խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը բացահայտվում է պլանի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ վաստակած հատուցումների գծով պարտականությունը ցույց տալու համար: Կանխատեսվող աշխատավարձերի հիման վրա խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը բացահայտվում է՝ պոտենցիալ պարտականությունների մեծությունն անընդհատության հիմունքով ցույց տալու համար, ինչը, սովորաբար, հիմք է հանդիսանում ֆոնդավորման համար: Ի լրումն խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի բացահայտմանը՝ կարող է բավականաչափ բացատրությունների կարիք լինել, որպեսզի հստակ կերպով մատնանշվի այն համատեքստը, որում պետք է ընկալվի խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը: Նման բացատրություն կարող է լինել պլանավորված ապագա ֆոնդավորման համապատասխանության և աշխատավարձի կանխատեսումների վրա հիմնված ֆոնդավորման քաղաքականության մասին տեղեկատվության ձևով: Սա կարող է ներառվել ֆինանսական հաշվետվություններում կամ ակտուարային մասնագետի զեկույցում:

### **Ակտուարային գնահատումների հաճախականությունը**

27. Շատ երկրներում ակտուարային գնահատումներ իրականացվում են ոչ հաճախ, քան երեք տարին մեկ անգամ: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ ակտուարային գնահատում չի պատրաստվել, ապա որպես հիմք օգտագործվում է ամենավերջին գնահատումը և բացահայտվում է գնահատման ամսաթիվը:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների բովանդակությունը**

28. Սահմանված հատուցումների պլանների համար տեղեկատվությունը ներկայացվում է հետևյալ ձևերից որևէ մեկով, որոնք արտացոլում են ակտուարային տեղեկատվության բացահայտման և ներկայացման տարբեր գործնական փորձեր.
- (ա) ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվում է հաշվետվություն, որը ցույց է տալիս հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվները, խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը և արդյունքում ստացվող ավելցուկը կամ պակասորդը: Պլանի ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են նաև հաշվետվություններ հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների փոփոխությունների մասին և խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի փոփոխությունների մասին: Ֆինանսական հաշվետվություններին կից կարող է ներկայացվել ակտուարային մասնագետի՝ խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը հիմնավորող առանձին հաշվետվություն.
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն և հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների փոփոխությունների մասին հաշվետվություն: Խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը բացահայտվում է հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում: Ֆինանսական հաշվետվություններին կից կարող է ներկայացվել ակտուարային մասնագետի՝ խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը հիմնավորող առանձին հաշվետվություն.
  - (գ) ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն և հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ խոստացված թոշակային հատուցումների

ակտուարային ներկա արժեքը բացահայտող առանձին ակտուարային հաշվետվության հետ միասին:

Նշված ձևերից յուրաքանչյուրի դեպքում ֆինանսական հաշվետվություններին կից կարող է ներկայացվել նաև լիազորագրային կառավարիչների գեկույց՝ կազմված ղեկավարության կամ տնօրենների գեկույցի բնույթով, ինչպես նաև ներդրումների վերաբերյալ հաշվետվություն:

29. 28-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ» կետերում նկարագրված ձևերի կողմնակիցները կարծում են, որ խոստացված թոշակային հատուցումների և այդ մոտեցումների համաձայն ներկայացված այլ տեղեկատվության քանակական ներկայացումն օգնում է օգտագործողներին՝ գնահատելու պլանի ընթացիկ կարգավիճակը և պլանի պարտականությունների կատարման հավանականությունը: Նրանք նաև կարծում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ինքնին ամբողջական լինեն, այլ ոչ թե հիմնվեն կից ներկայացվող հաշվետվությունների վրա: Այնուամենայնիվ, կարծիք կա, որ 28-րդ պարագրաֆի «ա» կետում նկարագրված ձևը կարող է այնպիսի տպավորություն ստեղծել, թե գոյություն ունի պարտավորություն, մինչդեռ խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը, ըստ այդ կարծիքի, չունի պարտավորությանը բնորոշ բոլոր գծերը:
30. 28-րդ պարագրաֆի «գ» կետում նկարագրված ձևի կողմնակիցները կարծում են, որ խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը չպետք է ներառվի հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվությունում, ինչպես 28-րդ պարագրաֆի «ա» կետում նկարագրված ձևի դեպքում, կամ նույնիսկ բացահայտվի ծանոթագրությամբ, ինչպես նկարագրված է 28-րդ պարագրաֆի «բ» կետում, քանի որ այն ուղղակիորեն կհամեմատվի պլանի ակտիվների հետ, իսկ այդպիսի համեմատությունը կարող է ընդունելի չլինել: Նրանք պնդում են, որ անպայման չէ, որ ակտուարային մասնագետները խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը համեմատեն ներդրումների շուկայական արժեքի հետ, բայց, փոխարենը, կարող են գնահատել ներդրումներից ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքը: Հետևաբար, այս ձևի կողմնակիցները կարծում են, որ այդպիսի համեմատությունը դժվար թե արտացոլի ակտուարային մասնագետի կողմից պլանի ընդհանուր գնահատականը, և որ այն կարող է ճիշտ չընկալվել: Նաև կարծիք կա, որ, անկախ քանակական ներկայացումից, խոստացված թոշակային հատուցումների մասին տեղեկատվությունը պետք է ներառվի բացառապես առանձին ակտուարային հաշվետվությունում, որտեղ կարող են պատշաճ բացատրություններ տրվել:
31. Սույն ստանդարտն ընդունում է խոստացված թոշակային հատուցումների վերաբերյալ տեղեկատվության՝ առանձին ակտուարային հաշվետվությունում բացահայտումը թույլատրելու օգտին տեսակետները: Այն հեքքում է խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի քանակական ներկայացմանը դեմ բերվող փաստարկները: Հետևաբար, սույն ստանդարտի ներքո ընդունելի են համարվում 28-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ» կետերում նկարագրված ձևերը, ինչպես նաև 28-րդ պարագրաֆի «գ» կետում նկարագրված ձևը՝ պայմանով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները հղում պարունակեն կից ներկայացվող ակտուարային հաշվետվությանը, որը կներառի խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը:

## Բոլոր պլանները

### Պլանի ակտիվների գնահատումը

32. **Թոշակային հատուցումների պլանի ներդրումները պետք է հաշվառվեն իրական արժեքով: Ըուկայում ազատ շրջանառվող արժեթղթերի դեպքում իրական արժեքը դրանց շուկայական արժեքն է: Եթե կան պլանի ներդրումներ, որոնց իրական արժեքը հնարավոր չէ գնահատել, պետք է բացահայտվի իրական արժեքը չօգտագործելու պատճառը:**
33. Ըուկայում ազատ շրջանառվող արժեթղթերի դեպքում ներդրումների իրական արժեքը, սովորաբար, դրանց շուկայական արժեքն է, քանի որ այն համարվում է հաշվետվու ամսաթվի դրությամբ արժեթղթերի և ժամանակաշրջանի ներդրումային գործունեության արդյունքների առավել արդյունավետ գնահատականը: Այն արժեթղթերը, որոնք ունեն ֆիքսված մարման արժեք և ձեռք են բերվել պլանի պարտականությունների կամ դրանց որոշակի մասերի հետ համապատասխանեցնելու համար, կարող են հաշվառվել դրանց վերջնական մարման արժեքի վրա հիմնված գումարներով՝ նկատի ունենալով մինչև մարումը հաստատուն հատույցադրույքը: Եթե կան պլանի ներդրումներ, որոնց իրական արժեքը հնարավոր չէ գնահատել, ինչպես, օրինակ, որևէ կազմակերպության նկատմամբ լիակատար սեփականությունը, ապա բացահայտվում է իրական արժեքը չօգտագործելու պատճառը: Այնքանով, որքանով ներդրումները հաշվառվում են շուկայական արժեքից կամ իրական արժեքից տարբեր գումարներով, դրանց իրական արժեքը սովորաբար նույնպես բացահայտվում է: Այն ակտիվները, որոնք օգտագործվում են հիմնադրամի գործառնությունների համար, հաշվառվում են՝ համաձայն համապատասխան ստանդարտների:

### Բացահայտում

34. Թոշակային հատուցումների պլանի ֆինանսական հաշվետվությունները՝ անկախ դրա՝ սահմանված հատուցումների կամ սահմանված մասհանումների պլան լինելուց, պետք է պարունակեն նաև հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- (ա) հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների փոփոխությունների մասին հաշվետվություն.
  - (բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի դրույթների ամփոփագիր.
  - (գ) պլանի նկարագրությունը և ժամանակաշրջանի ընթացքում պլանում որևէ փոփոխության ազդեցությունը:
35. Թոշակային հատուցումների պլանների կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են հետևյալը, եթե դա կիրառելի է՝
- (ա) հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն, բացահայտելով՝
    - I. ակտիվները ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ համապատասխան դասակարգմամբ.
    - II. ակտիվների գնահատման հիմունքը.
    - III. կա՛մ հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների 5%-ը, կա՛մ արժեթղթերի ցանկացած դասի կամ տեսակի 5%-ը գերազանցող յուրաքանչյուր առանձին ներդրման վերաբերյալ մանրամասնություններ.
    - IV. գործատու կազմակերպությունում կատարած ցանկացած ներդրման վերաբերյալ մանրամասնություններ.
    - V. խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքից տարբեր պարտավորություններ.
  - (բ) հատուցումների համար հասանելի գուտ ակտիվների փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ արտացոլելով հետևյալը՝
    - I. գործատուի կատարած մասհանումները.
    - II. աշխատակիցների կատարած մասհանումները.
    - III. ներդրումային գործունեությունից եկամուտները, օրինակ՝ տոկոսները և շահաբաժինները.
    - IV. այլ եկամուտներ.
    - V. վճարված կամ վճարվելիք հատուցումները (վերլուծված, օրինակ՝ ըստ թոշակային, մահվան կամ անաշխատունակության հատուցումների և միանվագ վճարումների).
    - VI. վարչական ծախսերը.
    - VII. այլ ծախսեր.
    - VIII. շահութահարկը.
    - IX. ներդրումների օտարումից և ներդրումների արժեքի փոփոխություններից շահույթները կամ վնասները.
    - X. այլ պլաններից ստացված և այլ պլաններին փոխանցված միջոցները.
  - (գ) ֆոնդավորման քաղաքականության նկարագրությունը.
  - (դ) սահմանված հատուցումների պլանների դեպքում խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը (որը կարող է տարբերակվել վաստակված և չվաստակված հատուցումների)՝ հիմնված տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայության գծով պլանի պայմանների խոստացված հատուցումների վրա և օգտագործելով աշխատավարձի ընթացիկ մակարդակները կամ աշխատավարձի կանխատեսվող մակարդակները. այս տեղեկատվությունը կարող է ներառվել կից ներկայացվող ակտուարային հաշվետվությունում, որը պետք է ընկալվի՝ համակցվելով համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին.
  - (ե) սահմանված հատուցումների պլանների դեպքում՝ էական ակտուարային ենթադրությունների նկարագրությունը և խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի հաշվարկման համար օգտագործված մեթոդը:
36. Թոշակային հատուցումների պլանի հաշվետվությունը պարունակում է պլանի նկարագրությունը՝ կա՛մ որպես ֆինանսական հաշվետվությունների մաս, կա՛մ որպես առանձին զեկույց: Այն կարող է պարունակել հետևյալը՝
- (ա) գործատուների անունները և ընդգրկված աշխատակիցների խմբերը.
  - (բ) հատուցում ստացող մասնակիցների թիվը և այլ մասնակիցների թիվը՝ պատշաճ դասակարգմամբ,



- (գ) պլանի տեսակը՝ սահմանված մասհանումների պլան կամ սահմանված հատուցումների պլան.
- (դ) ծանոթագրություն այն մասին, թե արդյոք մասնակիցները պլանին կատարում են մասհանումներ.
- (ե) մասնակիցներին խոստացված թոշակային հատուցումների նկարագրությունը.
- (զ) պլանի որևէ դադարեցման պայմանների նկարագրությունը.
- (է) հաշվետվություններում ընդգրկված ժամանակաշրջանի ընթացքում «ա»-«զ» կետերում տեղի ունեցած փոփոխությունները:

Ընդունված է հղում կատարել այլ փաստաթղթերի, որոնք հեշտությամբ մատչելի են օգտագործողներին, և որոնցում նկարագրված է պլանը՝ ներառելով միայն հետագա փոփոխությունների վերաբերյալ տեղեկատվություն:

## Ուժի մեջ մտնելը

- 37. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում թոշակային հատուցումների պլանների՝ 1998 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 27 Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

## Գործողության ոլորտը

- 1 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի մայր կազմակերպության վերահսկողության ներքո գտնվող կազմակերպությունների խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:
- 2 Սույն ստանդարտը չի առնչվում այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են բիզնեսների (ձեռնարկատիրական գործունեության) միավորումների հաշվառման մեթոդները և համախմբման վրա դրանց ազդեցությունը, ներառյալ բիզնեսների միավորման ժամանակ առաջացող գուղվիլը (տե՛ս «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը):
- 3 Սույն ստանդարտը պետք է նաև կիրառվի դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս, երբ կազմակերպությունը կամավոր որոշում է կամ ազգային կանոնակարգերի համաձայն պարտավոր է ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

## Սահմանումներ

- 4 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.  
*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները* խմբի՝ որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:  
*Վերահսկողությունը* կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:  
*Խումբը* մայր կազմակերպությունը և իր բոլոր դուստր կազմակերպություններն են:  
*Չվերահսկող բաժնեմասը* դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալի այն մասն է, որը, ուղղակիորեն թե անուղղակիորեն, չի վերագրվում մայր կազմակերպությանը:  
*Մայր կազմակերպությունը* մեկ կամ ավելի դուստր կազմակերպություն ունեցող կազմակերպություն է:  
*Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները* մայր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են սեփական կապիտալում ուղղակի մասնակցության (բաժնեմասի), այլ ոչ թե ներդրման օբյեկտի

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող ֆինանսական արդյունքի և զուտ ակտիվների հիման վրա:

*Դուստր կազմակերպությունը* կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը կոչվում է մայր կազմակերպություն):

- 5 Մայր կազմակերպությունը կամ իր դուստր կազմակերպությունը կարող է լինել ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրող կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկող: Այդպիսի դեպքերում սույն ստանդարտին համապատասխան պատրաստվող և ներկայացվող համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է նաև այնպես պատրաստվեն, որպեսզի համապատասխանեն «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՄ 28-ին և «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՄ 31-ին:
- 6 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված կազմակերպության համար առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները այն ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնք պատրաստվում և ներկայացվում են ի լրումն 5-րդ պարագրաֆում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների: Չի պահանջվում, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները հավելվեն կամ կցվեն այդ հաշվետվություններին:
- 7 Դուստր կազմակերպություն, ասոցիացված կազմակերպություն կամ էլ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմաս (մասնակցություն) չունեցող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն:
- 8 Մայր կազմակերպությունը, որը 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտավորությունից, կարող է առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել որպես իր միակ ֆինանսական հաշվետվություններ:

## **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը**

- 9 Մայր կազմակերպությունները, բացի 10-րդ պարագրաֆում նկարագրվածներից, պետք է ներկայացնեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում պետք է համախմբեն դուստր կազմակերպություններում իրենց ներդրումները սույն ստանդարտին համապատասխան:
- 10 Մայր կազմակերպությունը կարող է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ այն և միայն այն դեպքում, երբ.
  - (ա) մայր կազմակերպությունը ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, ովքեր այլ դեպքերում չունեն քվեարկության իրավունք, տեղեկացված են, որ մայր կազմակերպությունը չի ներկայացնելու համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրա դեմ չեն առարկել.
  - (բ) մայր կազմակերպությունը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
  - (գ) մայր կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները չի ներկայացնում արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության՝ որևէ դասի գործիք հրապարակային շուկայում թողարկելու նպատակով, և ոչ էլ գտնվում է այդպիսի ներկայացման գործընթացում.
  - (դ) մայր կազմակերպության վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին:
- 11 Մայր կազմակերպությունը, որը 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան որոշում է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, և ներկայացնում է միայն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, պետք է կատարի 38–43-րդ պարագրաֆների պահանջները:

## **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը**

- 12 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներառվեն մայր կազմակերպության բոլոր դուստր կազմակերպությունները:\*

\* Եթե ձեռքբերման պահին դուստր կազմակերպությունը բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշները՝ «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ» ՖՀՄՄ 5-ին համապատասխան, ապա այն պետք է հաշվառվի այդ ՖՀՄՄ-ին համապատասխան:

- 13 Ենթադրվում է, որ վերահսկողությունն առկա է, երբ մայր կազմակերպությանն է պատկանում ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, որևէ կազմակերպության քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին, բացի այն բացառիկ հանգամանքներից, երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդ իրավունքներն ունենալը չի հանգեցնում վերահսկողության: Վերահսկողությունն առկա է նաև այն դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունն ունի կազմակերպության քվեարկության իրավունքների կեսը կամ դրանից պակաս, եթե այն իրավագոր է՝
- (ա) կառավարել քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին այլ ներդրողների հետ ունեցած համաձայնագրի հիման վրա.
  - (բ) որոշել կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները կանոնադրության կամ համաձայնագրի համաձայն.
  - (գ) նշանակել կամ ազատել տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով. կամ
  - (դ) իրացնել քվեարկության իրավունքների մեծամասնությունը տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի նիստերին, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով:
- 14 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ բաժնետոմսերի վարանտներ, բաժնետոմսերի գնման օպցիոններ, պարտքային կամ բաժնային գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, կամ այլ նմանատիպ գործիքներ, որոնք ունեն պոտենցիալ՝ իրագործվելու կամ փոխարկվելու դեպքում կազմակերպությանը տալու քվեարկության իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի քվեարկության իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների նկատմամբ (պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները որոշելու կարողություն, պետք է հաշվի առնվեն այն պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների գոյությունը և ազդեցությունը, որոնք տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի են, ներառյալ այլ կազմակերպությանը պատկանող պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները: Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի չեն, երբ, օրինակ, դրանք չեն կարող իրագործվել կամ փոխարկվել մինչև ապագա որևէ ամսաթիվը կամ ապագա դեպքի տեղի ունենալը:
- 15 Գնահատելիս, թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները արդյոք դեր են խաղում վերահսկողության համար, կազմակերպությունն ուսումնասիրում է բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (ներառյալ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների իրագործման պայմաններն ու ժամկետները և ցանկացած այլ պայմանագրային համաձայնություններ՝ անկախ այն բանից, թե դրանք դիտարկվում են առանձին, թե միասին վերցրած), որոնք ազդում են պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների վրա, բացի ղեկավարության՝ աշխարհի իրավունքներն իրագործելու կամ փոխարկելու մտադրությունից ու ֆինանսական կարողությունից:
- 16 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից լոկ այն պատճառով, որ ներդրողը վենչուրային կապիտալով կազմակերպություն է, փոխադարձ հիմնադրամ, փայային հիմնադրամ (տրաստ) կամ նմանատիպ կազմակերպություն:
- 17 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից այն պատճառով, որ դրա գործունեության տեսակները տարբերվում են խմբի մյուս կազմակերպությունների գործունեության տեսակներից: Տրամադրվող տեղեկատվությունը տեղին լինելու համար աշխարհի դուստր կազմակերպությունները համախմբվում են, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվում է լրացուցիչ տեղեկատվություն դուստր կազմակերպությունների գործունեության տարբեր տեսակների մասին: Օրինակ՝ «Գործառնական սեզմենտներ» ՖՀՄՍ 8-ով պահանջվող բացահայտումները օգնում են բացատրելու խմբի ներսում տարբեր գործունեության տեսակների կարևորությունը:

## **Համախմբման ընթացակարգերը**

- 18 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս կազմակերպությունը միավորում է մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները՝ տող առ տող իրար գումարելով ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամտի և ծախսի միանման հոդվածները: Որպեսզի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի՝ որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության մասին, պետք է իրականացվեն հետևյալ քայլերը.
- (ա) յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության ներդրման հաշվեկշռային արժեքը և յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում

\* Տե՛ս նաև «Համախմբում. հատուկ նշարկության կազմակերպություններ» ՄՄԿ-12-ը:

մայր կազմակերպության բաժինը փոխբացառվում են (տե՛ս ՖՀՄՍ 3, որում նկարագրված է առաջացող գուղվիլի հաշվառման մոտեցումը)։

- (բ) որոշվում են համախմբված դուստր կազմակերպությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում չվերահսկող բաժնեմասերը։
- (գ) համախմբված դուստր կազմակերպությունների զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասերը որոշվում են մայր կազմակերպությանը պատկանող բաժնեմասից առանձին: Չուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասերը բաղկացած են`
  - (i) սկզբնական միավորման ամսաթվի դրությամբ այդ չվերահսկող բաժնեմասերի գումարից, որը հաշվարկվել է ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան։
  - (ii) միավորման ամսաթվից հետո սեփական կապիտալում տեղի ունեցած փոփոխություններում չվերահսկող բաժնեմասերից:

19 Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների առկայության պարագայում, երբ շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունները բաշխվում են մայր կազմակերպության և չվերահսկող բաժնեմասերի միջև, բաշխման համամասնությունները որոշվում են` հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

**20 Ներխմբային մնացորդները, գործարքները, եկամուտն ու ծախսերը պետք է ամբողջությամբ բացառվեն (փոխմարվեն):**

21 Ներխմբային մնացորդները և գործարքները, ներառյալ եկամուտը, ծախսերը և շահաբաժինները բացառվում են ամբողջությամբ: Ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթները և վնասները, որոնք ճանաչվում են ակտիվներում, օրինակ` պաշարներում և հիմնական միջոցներում, բացառվում են ամբողջությամբ: Ներխմբային վնասները կարող են վկայել արժեզրկման մասին, որը պետք է ճանաչվի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթների և վնասների բացառումից առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների նկատմամբ կիրառվում է «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ը:

22 Մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պետք է պատրաստվեն միևնույն ամսաթվի դրությամբ: Երբ մայր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է դուստր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, դուստր կազմակերպությունը, համախմբման նպատակներով, պատրաստում է լրացուցիչ ֆինանսական հաշվետվություններ մույն ամսաթվի դրությամբ, որով մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են, բացառությամբ երբ դա անիրագործելի է:

23 Երբ, 22-րդ պարագրաֆին համապատասխան, դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պատրաստված են մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից տարբեր ամսաթվի դրությամբ, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ` արտացոլելու համար այն նշանակալի գործարքների կամ դեպքերի հետևանքները, որոնք տեղի են ունեցել այդ ամսաթվի և մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում դուստր կազմակերպության և մայր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավել լինի: Հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան մնան մույնը:

24 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն` միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող այլ դեպքերի նկատմամբ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն:

25 Եթե խմբի մի անդամն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող այլ դեպքերի նկատմամբ օգտագործվողից, ապա, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, նրա ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ենթարկվեն համապատասխան ճշգրտումների:

26 Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում` սկսած ձեռքբերման ամսաթվից, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում: Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը պետք է հիմնված լինեն ակտիվների և պարտավորությունների` ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված արժեքների վրա: Օրինակ` ձեռքբերման ամսաթվից հետո համախմբված համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ճանաչվող մաշվածության գծով ծախսը պետք է հիմնված լինի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված համապատասխան մաշվող ակտիվների իրական արժեքների վրա: Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը ներառվում են համախմբված

ֆինանսական հաշվետվություններում մինչև այն ամսաթիվը, երբ մայր կազմակերպությունը դադարում է վերահսկել դուստր կազմակերպությանը:

- 27 **Չվերահսկող բաժնեմասերը համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն սեփական կապիտալում՝ մայր կազմակերպության սեփականատերերի սեփական կապիտալից առանձին:**
- 28 Շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչ վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին: Ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին, նույնիսկ եթե դրա արդյունքում չվերահսկող բաժնեմասերի մնացորդը դառնա բացասական:
- 29 Եթե դուստր կազմակերպությունն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են չվերահսկող բաժնեմասերի կողմից, ապա մայր կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելուց հետո՝ անկախ շահաբաժնիների հայտարարված լինելուց:
- 30 **Դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի, հաշվառվում են որպես սեփական կապիտալի գործարքներ (այսինքն՝ գործարքներ սեփականատերերի հետ, որոնցում նրանք գործում են որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով):**
- 31 Նման հանգամանքներում վերահսկող և չվերահսկող բաժնեմասերի հաշվեկշռային արժեքները պետք է ճշգրտվեն՝ արտացոլելու համար դուստր կազմակերպությունում իրենց հարաբերական բաժնեմասերի փոփոխությունները: Չվերահսկող բաժնեմասերի ճշգրտման գումարի և ստացված կամ վճարված հատուցման իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում և վերագրվի մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

## Վերահսկողության կորուստ

- 32 Մայր կազմակերպությունը կարող է կորցնել դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը՝ սեփականության բաժնեմասի բացարձակ կամ հարաբերական մակարդակների փոփոխությամբ կամ առանց դրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ դուստր կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկողությանը: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:
- 33 Մայր կազմակերպությունը կարող է կորցնել դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը երկու կամ ավելի պայմանավորվածությունների (գործարքների) արդյունքում: Այնուամենայնիվ, երբեմն հանգամանքներից բխում է, որ մի քանի պայմանավորվածությունները պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք: Որոշելու համար, թե արդյոք պայմանավորվածությունները ենթակա են հաշվառման որպես մեկ գործարք, մայր կազմակերպությունը պետք է դիտարկի պայմանավորվածությունների բոլոր պայմանները և դրանց տնտեսական հետևանքները: Ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը կարող են նշանակել, որ մայր կազմակերպությունը մի քանի պայմանավորվածությունները պետք է հաշվառի որպես մեկ գործարք.
- (ա) դրանք կնքվել են միաժամանակ, կամ յուրաքանչյուրը կնքվել է՝ մյուսները նկատի ունենալով.
  - (բ) դրանք կազմում են մեկ ընդհանուր տնտեսական արդյունքի հասնելու համար նախագծված գործարք.
  - (գ) մի պայմանավորվածության տեղի ունենալը կախված է մեկ կամ ավելի այլ պայմանավորվածությունների տեղի ունենալուց.
  - (դ) առանձին դիտարկելիս մի պայմանավորվածությունը ինքնին տնտեսապես արդարացված չէ, սակայն դա տնտեսապես արդարացված է այլ պայմանավորվածությունների հետ միասին դիտարկելիս: Օրինակ՝ բաժնետոմսերը օտարվում են շուկայականից ցածր գնով, ինչը փոխհատուցվում է շուկայականից բարձր գնով հաջորդ օտարումով:
- 34 **Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, այն՝**
- (ա) **ապաճանաչում է դուստր կազմակերպության ակտիվները (ներառյալ գույքիլը) և պարտավորությունները իրենց հաշվեկշռային արժեքներով այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվում է.**
  - (բ) **ապաճանաչում է նախկին դուստր կազմակերպությունում չվերահսկող բաժնեմասերի հաշվեկշռային արժեքը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվում է (ներառյալ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի՝ դրանց վերագրվող այլ բաղադրիչները).**
  - (գ) **ճանաչում է.**

- (i) այն գործարքի, դեպքի կամ հանգամանքների արդյունքում ստացված հատուցման իրական արժեքը, որոնք հանգեցրել են վերահսկողության կորստի. և
- (ii) եթե վերահսկողության կորստի հանգեցրած գործարքը ներառում է դուստր կազմակերպության բաժնետոմսերի բաշխումը սեփականատերերին, որոնք գործում են որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով, ապա այդ բաշխումը.
- (դ) ճանաչում է նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը իր այն ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, երբ վերահսկողությունը կորցվել է.
- (ե) 35-րդ պարագրաֆում նշված գումարները վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ կամ փոխանցում է ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, եթե այդպես է պահանջվում այլ ՖՀՄՄ-ներով.
- (զ) արդյունքում առաջացող տարբերությունը որպես օգուտ կամ կորուստ ճանաչում է մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթում կամ վնասում:

35 Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, ապա նա դուստր կազմակերպության գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կպահանջվեին, եթե մայր կազմակերպությունն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա մայր կազմակերպությունը այդ օգուտը կամ կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ այն կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը: Օրինակ՝ եթե դուստր կազմակերպությունն ունի վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ, և մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, ապա մայր կազմակերպությունը այդ ակտիվների գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ: Նմանապես, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված վերագնահատումից աճը ակտիվի օտարման ժամանակ կփոխանցվեր ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, ապա մայր կազմակերպությունը վերագնահատումից աճը փոխանցում է ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, երբ այն կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը:

36 Դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը կորցնելու դեպքում նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը, ինչպես նաև նախկին դուստր կազմակերպությունից ստանալիք կամ նրան վճարվելիք գումարները՝ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվից սկսած, պետք է հաշվառվեն այլ ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:

37 Նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրման իրական արժեքը վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ պետք է դիտարկվի որպես ֆինանսական ակտիվի իրական արժեք սկզբնական ճանաչման ժամանակ՝ «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՄ 39-ին համապատասխան, կամ, երբ տեղին է, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեք սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

**Դուստր, համատեղ վերահսկվող և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառումը առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում**

38 Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այն պետք է դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառի կա՛մ՝

- (ա) ինքնարժեքով, կա՛մ
- (բ) ՀՀՄՄ 39-ին համապատասխան:

Կազմակերպությունը պետք է հաշվառված հաշվառման միևնույն մոտեցումը կիրառի ներդրումների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար: Ինքնարժեքով հաշվառվող ներդրումները պետք է հաշվառվեն «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՄ 5-ին համապատասխան, երբ դրանք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում)՝ ՖՀՄՄ 5-ին համապատասխան: ՀՀՄՄ 39-ին համապատասխան հաշվառվող ներդրումների չափումը նման հանգամանքներում չի փոփոխվում:

38Ա Կազմակերպությունը դուստր կազմակերպությունից, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից ստացվելիք շահաբաժինը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ սահմանվում է շահաբաժինը ստանալու իր իրավունքը:

- 38Բ Երբ մայր կազմակերպությունը վերակառուցում է իր խմբի կառուցվածքը, հիմնադրելով նոր կազմակերպություն՝ որպես իր մայր կազմակերպություն, այնպիսի եղանակով, որը բավարարում է հետևյալ չափանիշները.
- (ա) նոր մայր կազմակերպությունը ստանում է սկզբնական մայր կազմակերպության վերահսկողությունը՝ թողարկելով բաժնային գործիքներ սկզբնական մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների դիմաց.
  - (բ) նոր խմբի և սկզբնական խմբի ակտիվներն ու պարտավորությունները վերակառուցումից անմիջապես առաջ և հետո նույնն են.
  - (գ) սկզբնական մայր կազմակերպության սեփականատերերը վերակառուցումից առաջ ունեն նույն բացարձակ և հարաբերական մասնակցությունը (բաժնեմասերը) սկզբնական խմբի և նոր խմբի զուտ ակտիվներում՝ վերակառուցումից անմիջապես առաջ և հետո.
- և նոր մայր կազմակերպությունն իր ներդրումը սկզբնական մայր կազմակերպությունում իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառում է 38(ա) պարագրաֆին համապատասխան, նոր մայր կազմակերպությունը պետք է ինքնարժեքը չափի սկզբնական մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վերակառուցման ամսաթվի դրությամբ արտացոլված սեփական կապիտալի հողվածներում իր բաժնի հաշվեկշռային արժեքով:
- 38Գ Նմանապես, մայր կազմակերպություն չհանդիսացող կազմակերպությունը կարող է հիմնադրել մի նոր կազմակերպություն՝ որպես իր մայր կազմակերպություն, այնպիսի եղանակով, որը բավարարում է 38Բ պարագրաֆում նշված չափանիշները: 38Բ պարագրաֆում նշված պահանջները հավասարապես կիրառվում են այդպիսի վերակառուցումների նկատմամբ: Այդպիսի դեպքերում «սկզբնական մայր կազմակերպությանը» և «սկզբնական խմբին» արվող հղումները պետք է հասկանալ որպես հղում «սկզբնական կազմակերպությանը»:
- 39 Մույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպություններն են պարտավոր պատրաստել հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ: 38-րդ և 40–43-րդ պարագրաֆները կիրառվում են, երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին: Կազմակերպությունը նաև պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչպես պահանջվում է 9-րդ պարագրաֆով, բացառությամբ երբ կիրառվում է 10-րդ պարագրաֆով նախատեսված բացառությունը:
- 40 Համատեղ վերահսկող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնք համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառվում են ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, պետք է նույն եղանակով հաշվառվեն նաև ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում:

## Բացահայտում

- 41 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝
- (ա) մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպության միջև փոխհարաբերության բնույթը, երբ մայր կազմակերպությունը ոչ ուղղակիորեն, ոչ էլ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, չունի քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին.
  - (բ) այն բանի պատճառները, թե ինչու ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին ունենալը չի հանգեցնում վերահսկողության.
  - (գ) դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը, երբ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար օգտագործվում են այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրանք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ են կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար, որոնք տարբերվում են մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից և ժամանակաշրջանից, ինչպես նաև տարբեր ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառները.
  - (դ) դուստր կազմակերպությունների՝ մայր կազմակերպությանը դրամական շահաբաժինների կամ էլ փոխառությունների կամ կանխավճարների վերադարձման ձևով միջոցներ փոխանցելու կարողության նկատմամբ առկա նշանակալի սահմանափակումների (օրինակ՝ փոխառության համաձայնագրերից կամ կարգավորող պահանջներից առաջացող) բնույթը և չափը.
  - (ե) աղյուսակ, որը ցույց է տալիս, թե ինչ ազդեցություններ են ունեցել մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրվող սեփական կապիտալի վրա դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության սեփականության բաժնեմասերի այն փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցրել վերահսկողության կորստի.

- (գ) եթե դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը կորցվում է, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն օգուտը կամ կորուստը, որը ճանաչվել է 34-րդ պարագրաֆին համապատասխան, և՛
  - (i) այդ օգուտի կամ կորուստի այն մասը, որը վերագրվում է նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը ճանաչելուն իր իրական արժեքով այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվել է.
  - (ii) համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը (հոդվածները), որում (որոնցում) այդ օգուտը կամ կորուստը ճանաչվել է (եթե համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում առանձին չի ներկայացվում):

42 Երբ պատրաստվում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ այնպիսի մայր կազմակերպության համար, որը՝ 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան, որոշել է չպատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

- (ա) այն փաստը, որ այդ ֆինանսական հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, և որ օգտագործվել է համախմբման բացառությունը. այն կազմակերպության անվանումը և գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, որը պատրաստել է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին, ինչպես նաև այն հասցեն, որտեղ կարելի է ձեռք բերել այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները.
- (բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ այդ կազմակերպությունների անվանումը, գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, դրանցում սեփականության բաժնեմասը, ինչպես նաև քվեարկության իրավունքների բաժնեմասը, եթե վերջինս տարբերվում է սեփականության բաժնեմասից.
- (գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը:

43 Երբ մայր կազմակերպությունը (բացի 42-րդ պարագրաֆում նշված մայր կազմակերպությունից), համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմաս ունեցող ձեռնարկողը կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

- (ա) այն փաստը, որ այդ հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, ինչպես նաև դրանց պատրաստման պատճառները, եթե պատրաստումը օրենքով չի պահանջվում.
- (բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ այդ կազմակերպությունների անվանումը, գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, դրանցում սեփականության բաժնեմասը, ինչպես նաև քվեարկության իրավունքների բաժնեմասը, եթե վերջինս տարբերվում է սեփականության բաժնեմասից.
- (գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը.

և պետք է նույնականացնեն այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են ըստ սույն ստանդարտի 9-րդ պարագրաֆի կամ ՀՀՄՍ 28-ի և ՀՀՄՍ 31-ի, որին դրանք վերաբերում են:

## Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

44 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը խրախուսելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45 Կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ, 18-րդ, 19-րդ, 26–37-րդ և 41(ե) ու (զ) պարագրաֆներում 2008 թվականին կատարված փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները չպետք է կիրառի նախքան 2009 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ երբ նա նաև կիրառում է ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին): Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է նախքան 2009 թվականի հուլիսի 1-ը, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց, բացի հետևյալից՝

- (ա) 28-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը այն առումով, որ ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող



բաժնեմասերին, նույնիսկ եթե դա կհանգեցնի չվերահսկող բաժնեմասերի բացասական մնացորդի: Հետևաբար, կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի շահույթի կամ վնասի վերագրումները՝ փոփոխության կիրառմանը նախորդող ժամանակաշրջանների համար:

- (բ) 30-րդ և 31-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ վերահսկողություն ձեռք բերելուց հետո դուստր կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմասերի փոփոխությունների հաշվառման գծով: Հետևաբար, 30-րդ և 31-րդ պարագրաֆների պահանջները չեն կիրառվում այն փոփոխությունների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել նախքան այդ պարագրաֆների փոփոխությունները կազմակերպության կողմից կիրառելը:
- (գ) 34–37-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ դուստր կազմակերպության վերահսկողության կորստի գծով: Կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի նախկին դուստր կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքը, եթե վերահսկողությունը կորցվել էր նախքան այդ պարագրաֆների փոփոխությունները կազմակերպության կողմից կիրառելը: Բացի այդ, կազմակերպությունը չպետք է վերահաշվարկի նախքան փոփոխությունները կիրառելը տեղի ունեցած դուստր կազմակերպության վերահսկողության կորստից առաջացած օգուտը կամ կորուստը:

- 45Ա 38-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ առաջընթաց կերպով՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ նա առաջին անգամ կիրառել է ՖՀՄՄ 5-ը: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 45Բ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեքը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 1-ում և ՀՀՄՄ 27-ում) փաստաթուղթը հանել է ինքնարժեքի մեթոդի սահմանումը 4-րդ պարագրաֆից և ավելացրել է 38Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՀՀՄՄ 18-ի, ՀՀՄՄ 21-ի և ՀՀՄՄ 36-ի փոփոխությունները:
- 45Գ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեքը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 1-ում և ՀՀՄՄ 27-ում) փաստաթուղթը ավելացրել է 38Բ և 38Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ պարագրաֆները կիրառի առաջընթաց՝ այն վերակառուցումների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Բացի այդ, կազմակերպությունը կարող է որոշել 38Բ և 38Գ պարագրաֆները կիրառել հետընթաց՝ այդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող անցյալ վերակառուցումների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը վերաներկայացնում է որևէ վերակառուցում՝ 38Բ կամ 38Գ պարագրաֆները բավարարելու համար, նա պետք է վերաներկայացնի այդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող բոլոր հետագա վերակառուցումները: Եթե կազմակերպությունը 38Բ կամ 38Գ պարագրաֆները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

## ՀՀՄՄ 27 (2003)-ի գործողության դադարեցումը

- 46 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» (վերանայված՝ 2003-ին) ՀՀՄՄ 27-ին:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 28 Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում

## Գործողության ոլորտը

- 1 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս: Այնուամենայնիվ, այն չի կիրառվում ասոցիացված կազմակերպություններում այն ներդրումների նկատմամբ, որոնք պահվում են՝

- (ա) վեճաբանության կապիտալ կազմակերպությունների կողմից, կամ
- (բ) փոխադարձ հիմնադրամների, փայային տրաստների և մանատիպ կազմակերպությունների (ներառյալ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամների) կողմից,

որոնք սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորդվում են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով» կամ դասակարգվում են որպես առևտրական նպատակներով պահվող և հաշվառվում են «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան: Այդպիսի ներդրումները պետք է չափվեն իրական արժեքով ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում փոփոխության ժամանակաշրջանում: Այդպիսի ներդրում ունեցող կազմակերպությունը պետք է կատարի 37(գ) պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:

## Սահմանումներ

2 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.

*Ասոցիացված կազմակերպությունը* կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ո՛չ դուստր կազմակերպություն, ո՛չ էլ բաժնեմաս համատեղ ձեռնարկում:

*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները* խմբի՝ որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:

*Վերահսկողությունը* կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

*Բաժնեմասնակցության մեթոդը* հաշվապահական հաշվառման մեթոդ է, որով ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, իսկ այնուհետև ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ներդրողի շահույթ կամ վնասը ներառում է ներդրման օբյեկտի շահույթ կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը:

*Համատեղ վերահսկողությունը* տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն, երբ այդ գործունեությանը վերաբերող ռազմավարական ֆինանսական և գործառնական որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը կիսող կողմերի (ձեռնարկողների) միաձայն համաձայնությունը:

*Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները* մայր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են սեփական կապիտալում ուղղակի մասնակցության (բաժնեմասի), այլ ոչ թե ներդրման օբյեկտի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող ֆինանսական արդյունքի և գուտ ակտիվների հիման վրա:

*Նշանակալի ազդեցությունը* ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունմանը մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների վերահսկողությունը կամ համատեղ վերահսկողությունը:

*Դուստր կազմակերպությունը* կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը կոչվում է մայր կազմակերպություն):

3 Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կիրառված է բաժնեմասնակցության մեթոդը, առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն, ինչպես որ այդպիսիք չեն մասնաձև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որը չունի ո՛չ դուստր կազմակերպություն, ո՛չ ասոցիացված կազմակերպություն և ոչ էլ ձեռնարկողի բաժնեմաս (մասնակցություն) համատեղ ձեռնարկում:

4 Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները նրանք են, որոնք ներկայացվում են ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ինչպես մասնաձև ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ձեռնարկողների բաժնեմասերը (մասնակցությունները) համատեղ ձեռնարկումներում համամասնորեն համախմբվում են: Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հավելվել կամ չհավելվել, կարող են կցվել կամ չկցվել այդ ֆինանսական հաշվետվություններին:

5 Կազմակերպությունները, որոնք ազատված են համախմբման պահանջից՝ «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան, համամասնական համախմբում կիրառելու պահանջից՝ «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ի 2-րդ պարագրաֆին համապատասխան, կամ բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու պահանջից՝ սույն ստանդարտի 13(գ) պարագրաֆին համապատասխան, կարող են

## Նշանակալի ազդեցություն

- 6 Եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա ենթադրվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդպես չէ: Եվ հակառակը՝ եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա ենթադրվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ այդպիսի ազդեցությունը հստակորեն կարելի է ցուցադրել: Մեկ այլ ներդրողին զգալի բաժնեմաս կամ բաժնեմասերի մեծամասնությունը պատկանելը պարտադիր չէ, որ խանգարի ներդրողին նշանակալի ազդեցություն ունենալ:
- 7 Ներդրողի կողմից նշանակալի ազդեցություն ունենալը սովորաբար վկայվում է ստորև նշվածներից մեկով կամ մի քանիսով՝
- (ա) ներկայացուցչություն ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարման մարմնում.
  - (բ) մասնակցություն քաղաքականության ձևավորման գործընթացներին, ներառյալ մասնակցությունը շահաբաժինների վճարման կամ այլ բաշխումների վերաբերյալ որոշումներին.
  - (գ) ներդրողի և ներդրման օբյեկտի միջև էական գործարքներ.
  - (դ) կառավարչական անձնակազմի փոխանակում.
  - (ե) կարևոր տեխնիկական տեղեկատվության տրամադրում:
- 8 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ բաժնետոմսերի վարանտներ, բաժնետոմսերի գնման օպցիոններ, պարտքային կամ բաժնային գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, կամ այլ նմանատիպ գործիքներ, որոնք ունեն պոտենցիալ՝ իրագործվելու կամ փոխարկվելու դեպքում կազմակերպությանը տալու լրացուցիչ քվեարկության իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի քվեարկության իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների նկատմամբ (այսինքն՝ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, պետք է հաշվի առնվեն այն պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների գոյությունը և ազդեցությունը, որոնք տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի են, ներառյալ այլ կազմակերպությանը պատկանող պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները: Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի չեն, երբ, օրինակ, դրանք չեն կարող իրագործվել կամ փոխարկվել մինչև ապագա որևէ ամսաթիվը կամ ապագա դեպքի տեղի ունենալը:
- 9 Գնահատելիս, թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները արդյոք դեր են խաղում նշանակալի ազդեցության համար, կազմակերպությունն ուսումնասիրում է բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (ներառյալ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների իրագործման պայմաններն ու ժամկետները և ցանկացած այլ պայմանագրային համաձայնություններ՝ անկախ այն բանից, թե դրանք դիտարկվում են առանձին, թե միասին վերցրած), որոնք ազդում են պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների վրա, բացի դեկլարացիայից՝ այդպիսի իրավունքներն իրագործելու կամ փոխարկելու մտադրությունից ու ֆինանսական կարողությունից:
- 10 Կազմակերպությունը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ այն կորցնում է այդ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումներին մասնակցելու կարողությունը: Նշանակալի ազդեցության կորուստը կարող է տեղի ունենալ սեփականության բաժնեմասի բացարձակ կամ հարաբերական մակարդակների փոփոխությամբ կամ առանց դրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ ասոցիացված կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկողությանը: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:

## Բաժնեմասնակցության մեթոդ

- 11 Բաժնեմասնակցության մեթոդի ներքո ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, և հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում կամ պակասեցվում է՝ ճանաչելու համար ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի հետձեռքբերումային շահույթում կամ վնասում: Ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը ճանաչվում է ներդրողի շահույթում կամ վնասում: Ներդրման օբյեկտից ստացված բաշխումների չափով նվազեցվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը: Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումների կարիք կարող է լինել նաև ներդրման

օբյեկտում ներդրողի համամասնական բաժնեմասի այն փոփոխությունների գծով, որոնք առաջանում են ներդրման օբյեկտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի փոփոխություններից: Այդպիսի փոփոխությունները ներառում են հիմնական միջոցների վերագնահատումից և արտարժույթի վերահաշվարկումից առաջացող փոփոխությունները: Ներդրողի բաժինը այդ փոփոխություններում ճանաչվում է ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» (վերանայված՝ 2007-ին)):

12 Երբ առկա են պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ, ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում և սեփական կապիտալի փոփոխություններում ներդրողի բաժինը որոշվում է՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

## Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը

13 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրում պետք է հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, բացառությամբ երբ՝

- (ա) ներդրումը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող՝ «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան.
- (բ) կիրառվում է ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆի բացառությունը, որը թույլ է տալիս մայր կազմակերպությանը, որը նաև ներդրում ունի ասոցիացված կազմակերպությունում, չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ. կամ
- (գ) տեղի ունեն հետևյալ բոլոր պայմանները.
  - (i) ներդրողն ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, որոնք այլ դեպքերում չունեն քվեարկության իրավունք, տեղեկացված են, որ ներդրողը չի կիրառելու բաժնեմասնակցության մեթոդ, և դրա դեմ չեն առարկել.
  - (ii) ներդրողը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
  - (iii) ներդրողն իր ֆինանսական հաշվետվությունները չի ներկայացնում արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության՝ որևէ դասի գործիք հրապարակային շուկայում թողարկելու նպատակով, և ոչ էլ գտնվում է այդպիսի ներկայացման գործընթացում.
  - (iv) ներդրողի վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին:

14 13(ա) պարագրաֆում նկարագրված ներդրումները պետք է հաշվառվեն ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան:

15 Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը, որը նախապես դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող, այլևս չի համապատասխանում որպես այդպիսին դասակարգվելու չափանիշներին, այն պետք է հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց սկսած ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվեն:

16 [Հանված է]

17 Ստացված բաշխումների հիմունքով եկամտի ճանաչումը կարող է տեղին չլինել ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման գծով ներդրողի վաստակած եկամտի չափման համար, քանի որ ստացված բաշխումները կարող են քիչ կապ ունենալ ասոցիացված կազմակերպության գործունեության արդյունքի հետ: Զանի որ ներդրողը նշանակալի ազդեցություն ունի ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, ներդրողը մասնակցություն (բաժնեմաս) ունի ասոցիացված կազմակերպության գործունեության արդյունքում և, հետևաբար, հատույց իր ներդրման գծով: Ներդրողն այդ մասնակցությունը հաշվառում է՝ իր ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակն ընդլայնելով այնպես, որ դրանք ներառեն իր բաժինը ասոցիացված կազմակերպության շահույթում կամ վնասում: Արդյունքում՝ բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումն ապահովում է առավել բովանդակային տեղեկատվություն ներդրողի գուտ ակտիվների և շահույթի կամ վնասի վերաբերյալ:

18 Ներդրողը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ նա դադարում է նշանակալի ազդեցություն ունենալ ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, և

այդ ամսաթվից պետք է ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան՝ պայմանով, որ ասոցիացված կազմակերպությունը չի դառնում դուստր կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 31-ում: Նշանակալի ազդեցությունը կորցնելիս ներդրողը պետք է նախկին ասոցիացված կազմակերպությունում դեռ պահվող ներդրումը չափի իրական արժեքով: Ներդրողը պետք է շահույթում կամ վնասում ճանաչի ստորև նշվածների միջև տարբերությունը՝

- (ա) դեռ պահվող ներդրման իրական արժեքի և ասոցիացված կազմակերպությունում մասնակցության մի մասի օտարումից ստացված մուտքերի հանրագումար,
- (բ) նշանակալի ազդեցությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեք:

19 Երբ ներդրումը դադարում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն և հաշվառվում է ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, ներդրման իրական արժեքը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ այն դադարում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն, պետք է դիտարկվի որպես դրա իրական արժեք ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան որպես ֆինանսական ակտիվ սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

19Ա Երբ ներդրողը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, նա այդ ասոցիացված կազմակերպության գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կպահանջվեն, եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը ասոցիացված կազմակերպության կողմից համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա ներդրողը այդ օգուտը կամ կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ նա կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ: Օրինակ՝ եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ունի վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ, և ներդրողը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, ապա ներդրողն այդ ակտիվների գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ: Եթե ներդրողի բաժնեմասը ասոցիացված կազմակերպությունում նվազում է, սակայն ներդրումը շարունակում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն, ապա ներդրողը պետք է շահույթի կամ վնասի մեջ վերադասակարգի միայն նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ կորստի համամասնական գումարը:

20 Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ընթացակարգերից շատերը մնան են ՀՀՄՍ 27-ում նկարագրված համախմբման ընթացակարգերին: Ավելին՝ դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը հաշվառելիս օգտագործվող ընթացակարգերի հիմքում ընկած հայեցակարգերը կիրառվում են նաև ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ձեռքբերումը հաշվառելու համար:

21 Ասոցիացված կազմակերպությունում խմբի բաժինը բաղկացած է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում մայր կազմակերպությանը և նրա դուստր կազմակերպություններին պատկանող բաժիններից (բաժնեմասերից): Խմբի այլ ասոցիացված կազմակերպություններին կամ համատեղ ձեռնարկումներին պատկանող բաժինները (բաժնեմասերը) այս նպատակի համար հաշվի չեն առնվում: Երբ ասոցիացված կազմակերպությունն ունի դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ, կամ համատեղ ձեռնարկումներ, բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու նպատակով հաշվի են առնվում շահույթների կամ վնասների և գուտ ակտիվների այն մեծությունները, որոնք ճանաչված են ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում (ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության բաժինը իր ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթներում կամ վնասներում և գուտ ակտիվներում)՝ միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության արդյունքներն ապահովելու համար անհրաժեշտ ճշգրտումները կատարելուց հետո (տե՛ս 26 և 27-րդ պարագրաֆները):

22 Ներդրողի (ներառյալ իր համախմբված դուստր կազմակերպությունների) և ասոցիացված կազմակերպության միջև «վերընթաց» և «վայրընթաց» գործարքներից առաջացած շահույթները և վնասները ներդրողի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում են միայն ասոցիացված կազմակերպությունում չկապակցված ներդրողների բաժնեմասերի չափով: «Վերընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության կողմից ակտիվների վաճառքը ներդրողին: «Վայրընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ներդրողի կողմից ակտիվների վաճառքը ասոցիացված կազմակերպությանը: Ներդրողի բաժինը ասոցիացված կազմակերպության՝ նշված գործարքներից առաջացած շահույթներում և վնասներում բացառվում է:

23 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դառնում է ասոցիացված կազմակերպություն: Ներդրումը ձեռք բերելիս ներդրման ինքնարժեքի և ասոցիացված կազմակերպության նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների գուտ իրական արժեքում ներդրողի բաժնի միջև տարբերությունը հաշվառվում է հետևյալ կերպ.

- (ա) ասոցիացված կազմակերպությանը վերաբերող գուղվիլը ներառվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Այդ գուղվիլը չի թույլատրվում ամորտիզացնել.

(բ) ասոցիացված կազմակերպության նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում ներդրողի բաժնի՝ ներդրման ինքնարժեքը գերազանցող գումարը որպես եկամուտ հաշվի է առնվում ասոցիացված կազմակերպության շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը որոշելիս՝ այն ժամանակաշրջանում, երբ ձեռք է բերվել ներդրումը:

Ձեռքբերումից հետո ևս ասոցիացված կազմակերպության շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնիը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում, որպեսզի, օրինակ, մաշվող ակտիվների մաշվածությունը հաշվառվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների իրական արժեքների հիման վրա: Նմանապես, ասոցիացված կազմակերպության ձեռքբերումից հետո շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնիը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում՝ արտացոլելու համար ասոցիացված կազմակերպության կողմից ճանաչված արժեքկումից կորուստները, օրինակ՝ գույվիլի կամ հիմնական միջոցների գծով:

24 Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ներդրողն օգտագործում է ասոցիացված կազմակերպության առկա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ ներդրողի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է ասոցիացված կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, ասոցիացված կազմակերպությունը ներդրողի օգտագործման համար պատրաստում է ֆինանսական հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով ներդրողի ֆինանսական հաշվետվություններն են, բացառությամբ երբ դա անիրագործելի է:

25 Երբ, 24-րդ պարագրաֆին համապատասխան, ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս, պատրաստված են ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից տարբեր ամսաթվի դրությամբ, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ արտացոլելու համար այն նշանակալի գործարքների կամ դեպքերի հետևանքները, որոնք տեղի են ունեցել այդ ամսաթվի և ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում ասոցիացված կազմակերպության և ներդրողի հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավել լինի: Հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան մնան նույնը:

26 Ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն:

27 Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ ներդրողի կողմից օգտագործվողից, ապա, ներդրողի կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործելիս, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ ասոցիացված կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ներդրողի կողմից օգտագործվողին համապատասխանեցնելու համար:

28 Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են այլոց՝ ոչ ներդրողի կողմից, ապա ներդրողը շահույթի կամ վնասի իր բաժնիը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելոց հետո՝ անկախ շահաբաժնիների հայտարարված լինելուց:

29 Եթե ասոցիացված կազմակերպության վնասում ներդրողի բաժնեմասը հավասարվում կամ գերազանցում է ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրմանը (մասնակցությանը), ապա ներդրողը դադարեցնում է հետագա վնասներում իր բաժնեմասի ճանաչումը: Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը (մասնակցությունը) ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման՝ ըստ բաժնեմասնակցության մեթոդի հաշվեկշռային արժեքն է այն երկարաժամկետ մասնակցությունների հետ միասին, որոնք, ըստ էության, կազմում են ներդրողի՝ ասոցիացված կազմակերպությունում զուտ ներդրման մասը: Օրինակ՝ այն հողվածը, որի մարումը կանխատեսելի ապագայում ոչ պլանավորված է, ոչ էլ հավանական է, ըստ էության, հանդիսանում է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կազմակերպության լրացուցիչ ներդրում: Այդպիսի հողվածներ կարող են լինել արտոնյալ բաժնետոմսերը և երկարաժամկետ փոխառությունները կամ դեբիտորական պարտքերը, սակայն չեն ներառում առևտրական դեբիտորական պարտքերը, առևտրական կրեդիտորական պարտքերը կամ այն երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը, որոնց համար առկա է համապատասխան ապահովություն, օրինակ՝ ապահովված փոխառությունները: Բաժնեմասնակցության մեթոդով ճանաչված վնասները, սովորական բաժնետոմսերում ներդրողի ներդրումը գերազանցող չափով, կիրառվում են ներդրողի՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման (մասնակցության) այլ հողվածների նկատմամբ՝ ըստ դրանց ստորադասավածության հերթականության (այսինքն՝ լուծարման ժամանակ առաջնահերթությանը հակառակ):

- 30 Ներդրողի ներդրումը (մասնակցությունը) մինչև զրո նվազեցնելուց հետո լրացուցիչ վնասներ և պարտավորություն ճանաչվում են միայն այն չափով, որով ներդրողը ստանձնել է իրավական կամ կառուցողական պարտավորություն կամ կատարել է վճարումներ ասոցիացված կազմակերպության անունից: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը հետագայում ունենում է շահույթներ, ներդրողը վերսկսում է այդ շահույթներում իր բաժնի ճանաչելը միայն այն պահից հետո, երբ շահույթներում իր բաժինը հավասարվում է չճանաչված վնասներում իր բաժնին:

## Արժեզրկումից կորուստներ

- 31 Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելուց, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության վնասները 29-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչելուց հետո ներդրողը կիրառում է ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները՝ որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի գուտ ներդրման գծով:
- 32 Ներդրողը ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները կիրառում է՝ նաև որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի այն ներդրման (մասնակցության) գծով, որը գուտ ներդրման մաս չի կազմում, ինչպես նաև այդ արժեզրկումից կորստի գումարը:
- 33 Քանի որ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլը առանձին չի ճանաչվում, այն, «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ի գուդվիլի արժեզրկվածության ստուգման պահանջների կիրառմամբ, արժեզրկվածության գծով առանձին ստուգման չի ենթարկվում: Փոխարենը՝ ներդրման ամբողջ հաշվեկշռային արժեքն է ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան ստուգվում արժեզրկվածության գծով որպես մեկ ակտիվ՝ դրա փոխհատուցվող գումարը (օգտագործման արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից առավելագույնը) հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատելով, երբ ՀՀՄՍ 39-ի պահանջների կիրառումը ցույց է տալիս, որ ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել: Այդ հանգամանքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի բաշխվում որևէ ակտիվի, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլին: Համապատասխանաբար՝ այդ արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան ճանաչվում է այն չափով, որով ներդրման փոխհատուցվող գումարը հետագայում աճում է: Ներդրման օգտագործման արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը գնահատում է՝
- (ա) իր բաժինը այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքում, որոնք ակնկալվում է, որ կստեղծվեն ասոցիացված կազմակերպության կողմից, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության գործառնություններից առաջացող դրամական հոսքերը և ներդրման վերջնական օտարումից մուտքերը. Կամ
  - (բ) այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջանան ներդրումից ստացվելիք շահաբաժիններից և վերջնական օտարումից:
- Համապատասխան ենթադրությունների դեպքում երկու մեթոդն էլ տալիս են նույն արդյունքը:
- 34 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության համար, բացառությամբ երբ ասոցիացված կազմակերպությունը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության այլ ակտիվներից առաջացողներից:

## Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

- 35 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումները ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 27-ի 38–43-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:
- 36 Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպություններն են պարտավոր պատրաստել հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

## Բացահայտում

- 37 Պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝
- (ա) ասոցիացված կազմակերպություններում այն ներդրումների իրական արժեքը, որոնց համար առկա են հրապարակվող գնանշումներ.
  - (բ) ասոցիացված կազմակերպությունների վերաբերյալ ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն, ներառյալ ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և շահույթի կամ վնասի ամփոփ գումարները.
  - (գ) այն բանի պատճառները, թե ինչու է շրջանցվում այն ենթադրությունը, որ, եթե ներդրողը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, տիրապետում է

ներդրման օբյեկտի քվեարկության կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա նա չունի նշանակալի ազդեցություն, և եզրակացվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն.

- (դ) այն բանի պատճառները, թե ինչու է շրջանցվում այն ենթադրությունը, որ, եթե ներդրողը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով տիրապետում է ներդրման օբյեկտի քվեարկության կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից ավելին, ապա նա ունի նշանակալի ազդեցություն, և եզրակացվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն.
- (ե) ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը, երբ բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս օգտագործվում են այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրանք այնպիսի ամսաթիվ դրությամբ են կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար, որոնք տարբերվում են ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից և ժամանակաշրջանից, ինչպես նաև տարբեր ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառները.
- (զ) ասոցիացված կազմակերպությունների՝ ներդրողին դրամական շահաբաժինների կամ էլ փոխառությունների կամ կանխավճարների վերադարձման ձևով միջոցներ փոխանցելու կարողության նկատմամբ առկա նշանակալի սահմանափակումների (օրինակ՝ փոխառության համաձայնագրերից կամ կարգավորող պահանջներից առաջացող) բնույթը և չափը.
- (է) ասոցիացված կազմակերպության վնասների չճանաչված բաժնեմասը՝ ինչպես ժամանակաշրջանի համար, այնպես էլ աճողական, եթե ներդրողը դադարեցրել է ասոցիացված կազմակերպության վնասների իր բաժնեմասի ճանաչումը.
- (ը) այն փաստը, որ ասոցիացված կազմակերպությունը չի հաշվառվում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ 13-րդ պարագրաֆին համապատասխան.
- (թ) ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն՝ առանձին-առանձին կամ խմբերով, այն ասոցիացված կազմակերպությունների վերաբերյալ, որոնք չեն հաշվառվում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ներառյալ ընդամենը ակտիվների, ընդամենը պարտավորությունների, հասույթների և շահույթի կամ վնասի գումարները:

38 Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնք հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ: Այդպիսի ասոցիացված կազմակերպությունների շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը, ինչպես նաև այդ ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը պետք է բացահայտվեն առանձին: Ներդրողի բաժնեմասը այդպիսի ասոցիացված կազմակերպությունների ընդհատված գործառնություններում մույնպես պետք է բացահայտվի առանձին:

39 Ասոցիացված կազմակերպության կողմից այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոփոխություններում ներդրողի բաժնեմասը վերջինիս կողմից պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

40 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ին համապատասխան՝ ներդրողը պետք է բացահայտի՝

- (ա) իր բաժինը ասոցիացված կազմակերպության այն պայմանական պարտավորություններում, որոնք ստանձնվել են այլ ներդրողների հետ համատեղ.
- (բ) պայմանական պարտավորությունները, որոնք առաջանում են այն պատճառով, որ ներդրողը համապարտ պարտավորություն է կրում ասոցիացված կազմակերպության բոլոր պարտավորությունների կամ դրանց մի մասի համար:

## **Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ**

41 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը խրախուսելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

41Ա ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) փոփոխություն կատարեց ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմիններում: Բացի այդ, այն փոփոխեց 11-րդ և 39-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

41Բ ՀՀՄՍ 27-ը (վերանայված՝ 2008-ին) փոփոխեց 18-րդ, 19-րդ և 35-րդ պարագրաֆները և ավելացրեց 19Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ



27-ը (փոփոխված՝ 2008-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

41Գ. 1-ին և 33-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի «Ֆինանսական գործիքներ, բացահայտումներ» ՖՀՄՄ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՄՄ 31-ի 1-ին պարագրաֆի և «Ֆինանսական գործիքներ, ներկայացումը» ՀՀՄՄ 32-ի 4-րդ պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:

## Այլ փաստաթղթերի գործողության դադարեցումը

- 42 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ներդրումներ ստացիացված կազմակերպություններում» (վերանայված՝ 2000-ին) ՀՀՄՄ 28-ին:
- 43 Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ Մեկնաբանություններին՝
- (ա) ՄՄԿ-3 «Աստիացված կազմակերպությունների հետ գործարքների գծով շահույթ կամ վնասների բացառումը».
  - (բ) ՄՄԿ-20 «Բաժնեմասնակցության մեթոդ. կորուստների ճանաչումը».
  - (գ) ՄՄԿ-33 «Համախմբում և բաժնեմասնակցության մեթոդ. պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ և սեփականության բաժնեմասերի բաշխումը»:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 31 Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում

## Գործողության ոլորտը

- 1 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունը (բաժնեմասերը) հաշվառելիս, ինչպես նաև ձեռնարկողների և ներդրողների ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ ձեռնարկման ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտներն ու ծախսերը ներկայացնելիս՝ անկախ այն կառուցվածքներից կամ ձևերից, որոնց ներքո տեղի է ունենում համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը: Այնուամենայնիվ, այն չի կիրառվում համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում ձեռնարկողների այն բաժնեմասերի նկատմամբ, որոնք պահվում են՝
- (ա) վենչուրային կապիտալով կազմակերպությունների կողմից, կամ
  - (բ) փոխադարձ հիմնադրամների, փայային տրաստների և նմանատիպ կազմակերպությունների (ներառյալ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամների) կողմից,
- որոնք սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորոշվում են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով» կամ դասակարգվում են որպես առևտրական նպատակներով պահվող և հաշվառվում են «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՄ 39-ին համապատասխան: Այդպիսի ներդրումները պետք է չափվեն իրական արժեքով ՀՀՄՄ 39-ին համապատասխան՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում փոփոխության ժամանակաշրջանում: Այդպիսի բաժնեմասեր ունեցող ձեռնարկողը պետք է կատարի 55-րդ և 56-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:
- 2 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմաս ունեցող ձեռնարկողն ազատվում է 30-րդ (համամասնական համախմբում) և 38-րդ (բաժնեմասնակցության մեթոդ) պարագրաֆների պահանջից, երբ այն բավարարում է հետևյալ պայմանները.
- (ա) բաժնեմասը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՄ 5-ին համապատասխան.
  - (բ) կիրառվում է «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՄ 27-ի 10-րդ պարագրաֆի բացառությունը, որը թույլ է տալիս մայր կազմակերպությանը, որը նաև բաժնեմաս ունի համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում, չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, կամ՝

- (գ) տեղի ունեն հետևյալ բոլոր պայմանները.
- (i) ձեռնարկողը հանդիսանում է մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, որոնք այլ դեպքերում չունեն քվեարկության իրավունք, տեղեկացված են, որ ձեռնարկողը չի կիրառելու համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդը, և դրա դեմ չեն առարկել.
  - (ii) ձեռնարկողը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
  - (iii) ձեռնարկողն իր ֆինանսական հաշվետվությունները չի ներկայացնում արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության՝ որևէ դասի գործիք հրապարակային շուկայում թողարկելու նպատակով, և ոչ էլ գտնվում է այդպիսի ներկայացման գործընթացում.
  - (iv) ձեռնարկողի վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին:

## Սահմանումներ

3 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.

*Վերահսկողությունը* տնտեսական գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրանից օգուտներ ստանալու նպատակով:

*Բաժնեմասնակցության մեթոդը* հաշվապահական հաշվառման մեթոդ է, որով համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմասը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, իսկ այնուհետև ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո համատեղ վերահսկվող կազմակերպության գուտ ակտիվներում ձեռնարկողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ձեռնարկողի շահույթը կամ վնասը ներառում է համատեղ վերահսկվող կազմակերպության շահույթում կամ վնասում ձեռնարկողի բաժնեմասը:

*Համատեղ ձեռնարկումում ներդրողը* համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ չունի համատեղ վերահսկողություն:

*Համատեղ վերահսկողությունը* տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրով համաձայնեցված բաժանում է, որը գոյություն ունի միայն, երբ այդ գործունեությանը վերաբերող ռազմավարական ֆինանսական և գործառնական որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը կիսող կողմերի (ձեռնարկողների) միաձայն համաձայնություն:

*Համատեղ ձեռնարկումը* պայմանագրային համաձայնություն է, համաձայն որի՝ երկու կամ ավելի կողմեր ձեռնարկում են տնտեսական գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկողության:

*Համամասնական համախմբումը* հաշվապահական հաշվառման մեթոդ է, որով համատեղ վերահսկվող կազմակերպության ակտիվներից, պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրում ձեռնարկողի բաժնեմասը տող առ տող միավորվում է ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվությունների համանման հոդվածների հետ կամ ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում է որպես առանձին տողային հոդվածներ:

*Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները* մայր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են սեփական կապիտալում ուղղակի մասնակցության (բաժնեմասի), այլ ոչ թե ներդրման օբյեկտի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող ֆինանսական արդյունքի և գուտ ակտիվների հիման վրա:

*Նշանակալի ազդեցությունը* տնտեսական գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունմանը մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների վերահսկողությունը կամ համատեղ վերահսկողությունը:

*Ձեռնարկողը* համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկողություն:

4 Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կիրառված է համամասնական համախմբում կամ բաժնեմասնակցության մեթոդ, առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն, ինչպես որ այդպիսիք չեն նաև այն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որը չունի ո՛չ դուստր

կազմակերպություն, ո՛չ ասոցիացված կազմակերպություն և ոչ էլ ձեռնարկողի բաժնեմաս համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում:

- 5 Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները նրանք են, որոնք ներկայացվում են ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ինչպես նաև այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ձեռնարկողների բաժնեմասերը համատեղ ձեռնարկումներում համամասնորեն համախմբվում են: Չի պահանջվում, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները հավելվեն կամ կցվեն այդ հաշվետվություններին:
- 6 Կազմակերպությունները, որոնք ազատված են համախմբման պահանջից՝ ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան, բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու պահանջից՝ «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՍ 28-ի 13(գ) պարագրաֆին համապատասխան, կամ համամասնական համախմբում կիրառելու պահանջից՝ սույն ստանդարտի 2-րդ պարագրաֆին համապատասխան, կարող են ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ որպես իրենց միակ ֆինանսական հաշվետվություններ:

## Համատեղ ձեռնարկման ձևերը

- 7 Համատեղ ձեռնարկումները կարող են ընդունել բազմազան ձևեր և կառուցվածքներ: Սույն ստանդարտն առանձնացնում է երեք հիմնական տեսակ՝ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ, համատեղ վերահսկվող ակտիվներ և համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ, որոնք սովորաբար կոչվում են համատեղ ձեռնարկումներ և բավարարում են դրա սահմանմանը: Բոլոր համատեղ ձեռնարկումներն ունեն հետևյալ ընդհանուր բնորոշ գծերը.
  - (ա) երկու կամ ավելի ձեռնարկողներ կապված են պայմանագրային համաձայնությամբ.
  - (բ) պայմանագրային համաձայնությունը սահմանում է համատեղ վերահսկողություն:

## Համատեղ վերահսկողություն

- 8 Համատեղ վերահսկողությունը կարող է վերանայ, երբ ներդրման օբյեկտը իրավական վերակազմակերպման կամ սնանկացման գործընթացում է, կամ գործում է ձեռնարկողին միջոցներ փոխանցելու իր հնարավորությունների նկատմամբ երկարաժամկետ խիստ սահմանափակումների պայմաններում: Եթե համատեղ վերահսկողությունը շարունակում է գոյություն ունենալ, ապա այս դեպքերն ինքնին բավարար չեն, որպեսզի համատեղ ձեռնարկումները չհաշվառվեն այս ստանդարտին համապատասխան:

## Պայմանագրային համաձայնություն

- 9 Պայմանագրային համաձայնության գոյությամբ է, որ համատեղ վերահսկողություն ենթադրող բաժնեմասերը (մասնակցությունը) տարբերվում են ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից, որոնցում ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն (տե՛ս ՀՀՄՍ 28): Այն գործունեությունները, որոնց գծով չկա համատեղ վերահսկողություն սահմանող պայմանագրային համաձայնություն, սույն ստանդարտի նպատակների համար համատեղ ձեռնարկումներ չեն:
- 10 Պայմանագրային համաձայնության գոյությունը կարող է վկայվել մի շարք եղանակներով, օրինակ՝ ձեռնարկողների միջև կնքված պայմանագրով կամ ձեռնարկողների միջև տեղի ունեցած քննարկումների արձանագրությամբ: Որոշ դեպքերում համաձայնությունը ներառվում է համատեղ ձեռնարկման կանոնադրության կամ այլ կանոնադրական փաստաթղթերի մեջ: Ինչպիսի ձևով էլ լինի՝ պայմանագրային համաձայնությունը սովորաբար գրավոր է լինում և վերաբերում է այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են՝
  - (ա) համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը, տևողությունը և հաշվետվական պարտավորությունները.
  - (բ) համատեղ ձեռնարկման տնօրենների խորհրդի կամ կառավարման համարժեք այլ մարմնի նշանակումը և ձեռնարկողների քվեարկության իրավունքները.
  - (գ) ձեռնարկողների կողմից հատկացումները կապիտալին.
  - (դ) համատեղ ձեռնարկման արտադրանքի (ծառայության), եկամուտների, ծախսերի կամ արդյունքների բաժանումը ձեռնարկողների միջև:
- 11 Պայմանագրային համաձայնությունը սահմանում է համատեղ վերահսկողություն համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ: Նման պահանջը երաշխավորում է, որ որևէ մեկ ձեռնարկող ի վիճակի չէ միակողմանիորեն վերահսկել գործունեությունը:

- 12 Պայմանագրային համաձայնությամբ՝ ձեռնարկողներից մեկը կարող է սահմանվել որպես համատեղ ձեռնարկման օպերատոր կամ կառավարիչ: Օպերատորը չի վերահսկում համատեղ ձեռնարկումը, այլ գործում է այն ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների շրջանակում, որոնք համաձայնեցված են ձեռնարկողների միջև պայմանագրային համաձայնությամբ և պատվիրակվել են օպերատորին: Եթե օպերատորը կարողություն ունի որոշելու տնտեսական գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները, ապա նա վերահսկում է այդ ձեռնարկումը, և վերջինս օպերատորի դուստր կազմակերպությունն է ու չի հանդիսանում համատեղ ձեռնարկում:

## **Համատեղ վերահսկվող գործառնություններ**

- 13 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 սեփական հիմնական միջոցները և ունի 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 ձեռնարկողի աշխատակիցների կողմից՝ ձեռնարկողի նմանատիպ գործունեությանը զուգահեռ: Համատեղ ձեռնարկման համաձայնությունը սովորաբար նախատեսում է, թե ինչպես պետք է ձեռնարկողների միջև բաշխվեն համատեղ արտադրանքի վաճառքից հասույթը և համատեղ կրած ծախսերը:
- 14 Համատեղ վերահսկվող գործառնության օրինակ է այն, երբ երկու կամ ավելի ձեռնարկողներ միավորում են իրենց գործողությունները, միջոցները և փորձառությունը՝ որոշակի արտադրանք, օրինակ՝ օդանավ, համատեղ արտադրելու, վաճառահանելու և իրացնելու նպատակով: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող իրականացնում է արտադրական գործընթացների իր մասը: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող հոգում է իր սեփական ծախսումները և ստանում է օդանավի վաճառքից հասույթի իր բաժինը, որը որոշվում է պայմանագրային համաձայնությամբ:
- 15 **Համատեղ վերահսկվող գործառնություններում իր մասնակցության գծով ձեռնարկող իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝**
- (ա) **իր կողմից վերահսկվող ակտիվները և իր ստանձնած պարտավորությունները.**
  - (բ) **իր կրած ծախսերը և իր բաժինը այն եկամտում, որը նա վաստակում է համատեղ ձեռնարկման ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքից:**
- 16 Քանի որ ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը ճանաչվում են ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվություններում, այդ հոդվածների գծով այլևս որևէ ճշգրտման կամ համախմբման ընթացակարգերի կարիք չի առաջանում, երբ ձեռնարկողը ներկայացնում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
- 17 Բուն համատեղ ձեռնարկման գծով առանձին հաշվապահական գրանցումների վարում և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում կարող է չպահանջվել: Այնուամենայնիվ, ձեռնարկողները կարող են պատրաստել կառավարչական հաշվետվություններ, որպեսզի կարողանան գնահատել համատեղ ձեռնարկման արդյունքները:

## **Համատեղ վերահսկվող ակտիվներ**

- 18 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: Ձեռնարկողներից յուրաքանչյուրը կարող է վերցնել ակտիվի ստեղծած արդյունքի մի մասը, և յուրաքանչյուրը կրում է կատարված ծախսերի պայմանավորված մասը:
- 19 Այսպիսի համատեղ ձեռնարկումները չեն ենթադրում ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության, կամ մի ֆինանսական կառուցվածքի հիմնադրում, որն առանձին է ձեռնարկողներից: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող ապագա տնտեսական օգուտների իր բաժինը վերահսկում է համատեղ վերահսկող ակտիվի իր բաժնի միջոցով:
- 20 Նավթի, գազի և հանքարդյունահանման ճյուղերում գործունեություն իրականացնելիս հաճախ են օգտագործվում համատեղ վերահսկվող ակտիվներ: Օրինակ՝ նավթարդյունահանող մի քանի ընկերություններ կարող են համատեղ վերահսկել և շահագործել մի նավթամուղ: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող նավթամուղն օգտագործում է իր սեփական արտադրանքը փոխադրելու համար, որի դիմաց նա ստանձնում է կրել նավթամուղի շահագործման ծախսերի պայմանավորված մասը: Համատեղ

վերահսկող ակտիվի մեկ այլ օրինակ է այն, որ երկու կազմակերպություններ համատեղ վերահսկում են գույքը, և յուրաքանչյուրը ստանում է գույքի վարձավճարների մի մասը և կրում ծախսերի մի մասը:

21 **Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր մասնակցության գծով, ձեռնարկողն իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝**

- (ա) **համատեղ վերահսկվող ակտիվների իր բաժինը՝ դասակարգված ակտիվի բնույթին համապատասխան.**
- (բ) **իր ստանձնած պարտավորությունները.**
- (գ) **համատեղ ձեռնարկման գծով այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը.**
- (դ) **համատեղ ձեռնարկման արդյունքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված եկամուտը՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ համատեղ.**
- (ե) **համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը:**

22 Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր մասնակցության գծով, յուրաքանչյուր ձեռնարկող իր հաշվապահական գրանցումներում ներառում և ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում է՝

- (ա) համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր բաժինը՝ դասակարգված ակտիվի բնույթին համապատասխան, այլ ոչ թե որպես ներդրում: Օրինակ՝ համատեղ վերահսկվող նավթամուղի բաժինը դասակարգվում է որպես հիմնական միջոց.
- (բ) իր ստանձնած պարտավորությունները, օրինակ՝ ակտիվների իր բաժինը ֆինանսավորելու համար ստանձնած պարտավորությունները.
- (գ) համատեղ ձեռնարկման գծով այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը.
- (դ) համատեղ ձեռնարկման արդյունքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված եկամուտը՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ համատեղ.
- (ե) համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը, օրինակ՝ ակտիվներում ձեռնարկողի մասնակցությունը ֆինանսավորելու և ակտիվի ստեղծած արդյունքի իր բաժինը վաճառելու հետ կապված ծախսերը:

Քանի որ ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը ճանաչվում են ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվություններում, այդ հողվածների գծով այլևս որևէ ճշգրտման կամ համախմբման ընթացակարգերի կարիք չի առաջանում, երբ ձեռնարկողը ներկայացնում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

23 Համատեղ վերահսկվող ակտիվների հաշվառման մոտեցումն արտացոլում է համատեղ ձեռնարկման էությունը, տնտեսական իրողությունը և, սովորաբար, նաև իրավական ձևը: Համատեղ ձեռնարկման համար առանձին հաշվապահական գրանցումները կարող են սահմանափակվել այն ծախսումների վերաբերյալ տվյալներով, որոնք կատարվել են ձեռնարկողների կողմից համատեղ, և, վերջին հաշվով, պայմանավորված բաժիններով իրենց վրա են վերցնում ձեռնարկողները: Համատեղ ձեռնարկման համար ֆինանսական հաշվետվություններ կարող են չպատրաստվել, թեև ձեռնարկողները կարող են պատրաստել կառավարչական հաշվետվություններ, որպեսզի կարողանան գնահատել համատեղ ձեռնարկման արդյունքները:

## **Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ**

24 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկում է, որը ենթադրում է ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության հիմնադրում, որում յուրաքանչյուր ձեռնարկող ունի բաժնեմաս (մասնակցություն): Կազմակերպությունը գործում է նույն եղանակով, ինչ՝ այլ կազմակերպություններ, բացառությամբ այն բանի, որ ձեռնարկողների միջև պայմանագրային համաձայնությունը կազմակերպության տնտեսական գործունեության նկատմամբ սահմանում է համատեղ վերահսկողություն:

25 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը վերահսկում է համատեղ ձեռնարկման ակտիվները, ստանձնում է պարտավորություններ, կրում է ծախսեր և վաստակում եկամուտներ: Այն կարող է պայմանագրեր կնքել իր իսկ անունից և ֆինանսներ ներգրավել համատեղ ձեռնարկման գործունեության նպատակների համար: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող իրավունք ունի համատեղ վերահսկվող կազմակերպության շահույթի բաժնի նկատմամբ, թեև որոշ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ նախատեսում են նաև համատեղ ձեռնարկման արդյունքի (արտադրանքի կամ ծառայության) բաժանում:

26 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպության սովորական օրինակ է այն, երբ երկու կազմակերպություններ գործունեության որոշակի տեսակում միավորում են իրենց գործողությունները՝ համապատասխան ակտիվները և պարտավորությունները փոխանցելով համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը: Մեկ այլ օրինակ է այն, երբ կազմակերպությունը գործունեություն է սկսում

արտերկրում այդ երկրի կառավարության կամ որևէ գերատեսչության հետ միասին՝ հիմնադրելով առանձին կազմակերպություն, որը համատեղ է վերահսկվում նշված կազմակերպության և կառավարության կամ գերատեսչության կողմից:

- 27 Շատ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ ըստ էության նման են այն համատեղ ձեռնարկումներին, որոնք կոչվում են համատեղ վերահսկվող գործառնություններ կամ համատեղ վերահսկվող ակտիվներ: Օրինակ՝ ձեռնարկողները համատեղ վերահսկող ակտիվ, ինչպիսին նավթամուղն է, կարող են փոխանցել համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը՝ ելնելով հարկային կամ այլ նկատառումներից: Նմանապես, ձեռնարկողները կարող են համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը փոխանցել այն ակտիվները, որոնք շահագործվելու են համատեղ: Որոշ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ ևս նախատեսում են համատեղ վերահսկվող կազմակերպության հիմնադրում՝ զբաղվելու համար գործունեության որոշակի ասպեկտներով, ինչպիսիք են նախագծումը, մարկետինգը, արտադրանքի իրացումը կամ հետվաճառքային սպասարկումը:
- 28 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը վարում է իր սեփական հաշվապահական գրանցումները և պատրաստում ու ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվություններ այն նույն ձևով, ինչ՝ այլ կազմակերպություններ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան:
- 29 Յուրաքանչյուր ձեռնարկող սովորաբար համատեղ վերահսկվող կազմակերպությանը հատկացնում է դրամական միջոցներ կամ այլ ռեսուրսներ: Այդ հատկացումները ներառվում են ձեռնարկողի հաշվապահական գրանցումներում և ճանաչվում նրա ֆինանսական հաշվետվություններում՝ որպես ներդրում համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում:

## Ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվությունները

### Համամասնական համախմբում

- 30 **Ձեռնարկողը պետք է համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր բաժնեմասը ճանաչի՝ օգտագործելով համամասնական համախմբումը կամ 38-րդ պարագրաֆում նկարագրված այլընտրանքային մեթոդը: Երբ օգտագործվում է համամասնական համախմբումը, պետք է օգտագործվի ստորև նկարագրված երկու հաշվետվական ձևերից մեկը:**
- 31 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր բաժնեմասը ճանաչում է՝ օգտագործելով համամասնական համախմբման երկու հաշվետվական ձևերից մեկը՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք նա նաև ներդրումներ ունի դուստր կազմակերպություններում, կամ արդյոք նա իր ֆինանսական հաշվետվությունները բնութագրում է որպես համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
- 32 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմասը ճանաչելիս կարևոր է, որ ձեռնարկողն արտացոլի համաձայնության էությունը և տնտեսական իրողությունը, այլ ոչ թե համատեղ ձեռնարկման որոշակի կառուցվածքը կամ ձևը: Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ապագա տնտեսական օգուտների իր բաժնի նկատմամբ վերահսկողությունը իրականացնում է համատեղ ձեռնարկման ակտիվների և պարտավորությունների իր բաժնի միջոցով: Այդ էությունը և տնտեսական իրողությունը արտացոլվում են ձեռնարկողի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, երբ ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպության ակտիվներում, պարտավորություններում, եկամուտներում և ծախսերում իր մասնակցությունը (բաժնեմասը) ճանաչում է՝ օգտագործելով 34-րդ պարագրաֆում նկարագրված համամասնական համախմբման երկու հաշվետվական ձևերից մեկը:
- 33 Համամասնական համախմբման կիրառումը նշանակում է, որ ձեռնարկողի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը ներառում է այն ակտիվների իր բաժինը, որոնք նա համատեղ է վերահսկում, և այն պարտավորությունների իր բաժինը, որոնց համար նա համատեղ է պատասխանատու: Ձեռնարկողի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը ներառում է համատեղ վերահսկվող կազմակերպության եկամուտների և ծախսերի իր բաժինը: Համամասնական համախմբման կիրառման ընթացակարգերից շատերը նման են դուստր կազմակերպություններում ներդրումների համախմբման ընթացակարգերին, որոնք շարադրված են ՀՀՄՍ 27-ում:
- 34 Համամասնական համախմբում իրականացնելու համար կարող են օգտագործվել տարբեր հաշվետվական ձևեր: Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպության ակտիվներից, պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրում իր բաժինը կարող է տող առ տող միավորել իր ֆինանսական հաշվետվությունների նմանատիպ հոդվածների հետ: Այսպես՝ նա կարող է համատեղ վերահսկվող կազմակերպության պաշարների իր բաժինը միավորել իր պաշարների հետ, իսկ համատեղ վերահսկվող կազմակերպության հիմնական միջոցների իր բաժինը՝ իր հիմնական միջոցների հետ: Որպես այլընտրանք՝ ձեռնարկողը կարող է համատեղ վերահսկվող կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի իր բաժնի գծով իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել առանձին տողային հոդվածներ: Օրինակ՝ նա կարող է համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն որևէ ընթացիկ ակտիվի իր բաժինը առանձին ցույց տալ որպես իր ընթացիկ ակտիվների մաս, իսկ հիմնական միջոցների իր բաժինը՝ ցույց տալ առանձին որպես իր

հիմնական միջոցների մաս: Այս երկու հաշվետվական ձևերն էլ հանգեցնում են այն բանին, որ հաշվետվություններում ներկայացվում են շահույթի կամ վնասի, ինչպես նաև ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի հիմնական դասերի գծով նույնական գումարներ: Երկու հաշվետվական ձևերն էլ ընդունելի են սույն ստանդարտի նպատակների համար:

- 35 Հաշվետվական ձևերից որն էլ օգտագործվելիս լինի համամասնական համախմբում իրականացնելիս, անընդունելի է որևէ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվանցումը՝ դրանից այլ պարտավորություն կամ ակտիվ հանելով, ինչպես նաև որևէ եկամտի և ծախսի հաշվանցումը՝ այլ ծախս կամ եկամուտ դրանից հանելով, բացառությամբ երբ գոյություն ունի հաշվանցման իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և հաշվանցումն իրենից ներկայացնում է ակտիվի իրացման և պարտավորության մարման ակնկալիք:
- 36 **Ձեռնարկողը պետք է դադարեցնի համամասնական համախմբման օգտագործումը այն ամսաթվից, երբ դադարում է ունենալ համատեղ վերահսկողություն համատեղ վերահսկվող կազմակերպության նկատմամբ:**
- 37 Ձեռնարկողը դադարեցնում է համամասնական համախմբման օգտագործումը այն ամսաթվից, երբ դադարում է մասնակցել համատեղ վերահսկվող կազմակերպության վերահսկողությանը: Այդպես կարող է լինել, օրինակ, երբ ձեռնարկողն օտարում է իր բաժնեմասը, կամ երբ այնպիսի արտաքին սահմանափակումներ են դրվում համատեղ վերահսկվող կազմակերպության նկատմամբ, որ ձեռնարկողն այլևս չունի համատեղ վերահսկողություն:

### **Բաժնեմասնակցության մեթոդ**

- 38 **Որպես 30-րդ պարագրաֆում նկարագրված համամասնական համախմբման այլընտրանք, ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր բաժնեմասը պետք է ճանաչի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ:**
- 39 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում իր բաժնեմասը ճանաչում է բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք նա նաև ներդրումներ ունի դուստր կազմակերպություններում, կամ արդյոք նա իր ֆինանսական հաշվետվությունները բնութագրում է որպես համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
- 40 Որոշ ձեռնարկողներ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իրենց բաժնեմասը ճանաչում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 28-ում: Բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործման կողմնակիցներից են նրանք, ովքեր փաստարկում են, որ տեղին չէ վերահսկվող հողվածները միավորել համատեղ վերահսկող հողվածների հետ, ինչպես նաև նրանք, ովքեր կարծում են, որ ձեռնարկողները համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ունեն նշանակալի ազդեցություն, այլ ոչ թե համատեղ վերահսկողություն: Սույն ստանդարտով խորհուրդ չի տրվում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը, քանի որ համամասնական համախմբումն ավելի լավ է արտացոլում ձեռնարկողի՝ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում մասնակցության էությունն ու տնտեսական իրողությունը, այն է՝ վերահսկողությունը ապագա տնտեսական օգուտների ձեռնարկողի բաժնի նկատմամբ: Այդուհանդերձ, սույն ստանդարտը թույլատրում է բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը՝ որպես համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում մասնակցության (բաժնեմասի) ճանաչման այլընտրանքային մոտեցում:
- 41 **Ձեռնարկողը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումն այն ամսաթվից, երբ դադարում է համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունենալ համատեղ վերահսկվող կազմակերպության նկատմամբ:**

### **Բացառություններ համամասնական համախմբումից և բաժնեմասնակցության մեթոդից**

- 42 **Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում այն բաժնեմասերը, որոնք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող՝ ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, պետք է հաշվառվեն այդ ՖՀՄՍ-ին համապատասխան:**
- 43 Երբ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմասը, որը նախկինում դասակարգված էր որպես վաճառքի համար պահվող, այլևս չի համապատասխանում որպես այդպիսին դասակարգվելու չափանիշներին, այն պետք է հաշվառվի համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ այն դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց սկսած ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվեն:
- 44 [Հանված է]
- 45 **Երբ ներդրողը դադարում է համատեղ վերահսկողություն ունենալ կազմակերպության նկատմամբ, նա պետք է մնացած ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան՝ սկսած այդ ամսաթվից՝ պայմանով, որ նախկին համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը չի դառնում դուստր կազմակերպություն կամ ասոցիացված կազմակերպություն: Սկսած այն ամսաթվից, երբ համատեղ**

վերահսկվող կազմակերպությունը դառնում է ներդրողի դուստր կազմակերպությունը, ներդրողը պետք է իր ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 27-ին և «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ին (վերանայված՝ 2008-ին) համապատասխան: Սկսած այն ամսաթվից, երբ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը դառնում է ներդրողի ասոցիացված կազմակերպությունը, ներդրողը պետք է իր ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան: Համատեղ վերահսկողությունը կորցնելիս ներդրողը նախկին համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում դեռ պահվող ներդրումը պետք է չափի իրական արժեքով: Ներդրողը պետք է շահույթում կամ վնասում ճանաչի ստորև նշվածների միջև տարբերությունը.

- (ա) դեռ պահվող ներդրման իրական արժեքի և համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում մասնակցության մի մասի օտարումից ստացված մուտքերի հանրագումար.
- (բ) համատեղ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեք:

45Ա Երբ ներդրումը դադարում է լինել համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն և հաշվառվում է ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, ներդրման իրական արժեքն այն ամսաթվի դրությամբ, երբ այն դադարում է լինել համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն, պետք է դիտարկվի որպես դրա իրական արժեք ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան որպես ֆինանսական ակտիվ սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

45Բ Երբ ներդրողը կորցնում է համատեղ վերահսկողությունը կազմակերպության նկատմամբ, ներդրողը այդ կազմակերպության գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կապահանջվեին, եթե համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը, համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորություններն օտարելիս, կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա ներդրողը այդ օգուտը կամ կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ նա կորցնում է համատեղ վերահսկողությունը կազմակերպության նկատմամբ: Օրինակ՝ եթե համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունն ունի վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ, և ներդրողը կորցնում է համատեղ վերահսկողությունը կազմակերպության նկատմամբ, ապա ներդրողը այդ ակտիվների գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ: Եթե ներդրողի բաժնեմասը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում նվազում է, սակայն ներդրումը շարունակում է լինել համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն, ապա ներդրողը պետք է շահույթի կամ վնասի մեջ վերադասակարգի միայն նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ կորուստի համամասնական գումարը:

## Ձեռնարկողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

- 46 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմասերը ձեռնարկողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 27-ի 38–43-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:
- 47 Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպություններն են պարտավոր պատրաստել հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

## Գործարքներ ձեռնարկողի և համատեղ ձեռնարկման միջև

- 48 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումում ներդնում կամ վերջինիս վաճառում է ակտիվներ, գործարքի գծով օգուտի կամ կորուստի 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 օգուտները, ձեռնարկողը պետք է ճանաչի օգուտի կամ կորուստի միայն այն մասը, որը վերագրվում է այլ ձեռնարկողների մասնակցությանը:Ձեռնարկողը պետք է ճանաչի կորուստի ամբողջ գումարը, երբ ներդրումը կամ վաճառքը վկայում է ընթացիկ ակտիվի իրացման գուտ արժեքի նվազման կամ արժեզրկումից կորստի մասին:
- 49 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումից ակտիվներ է գնում, ձեռնարկողը չպետք է ճանաչի այդ գործարքից համատեղ ձեռնարկման ստացած շահույթի իր բաժինը, քանի դեռ ակտիվները չեն վերավաճառվել անկախ կողմի: Ձեռնարկողը այդ գործարքներից առաջացող վնասի իր բաժինը պետք է ճանաչի նույն եղանակով, ինչ շահույթի դեպքում, բացառությամբ այն բանի, որ վնասը պետք է ճանաչվի անմիջապես, երբ այն իրենից ներկայացնում է ընթացիկ ակտիվի իրացման գուտ արժեքի նվազում կամ արժեզրկումից կորուստ:
- 50 Գնահատելու համար, թե արդյոք ձեռնարկողի և համատեղ ձեռնարկման միջև գործարքը վկայություն է տրամադրում ակտիվի արժեզրկման մասին, ձեռնարկողը որոշում է ակտիվի փոխհատուցվող գումարը *Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան: Օգտագործման արժեքը որոշելիս

\* Տես նաև ՄՄԿ-13 «Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ. ձեռնարկողների ոչ դրամային ներդրումներ»:



ձեռնարկողն ակտիվի ապագա դրամական հոսքերը գնահատում է համատեղ ձեռնարկման կողմից ակտիվի շարունակական օգտագործման և վերջնական օտարման ենթադրությամբ:

## Համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումների ներկայացումը ներդրողների ֆինանսական հաշվետվություններում

51 Համատեղ ձեռնարկումում ներդրողը, որը չունի համատեղ վերահսկողություն, պետք է այդ ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, կամ էլ, եթե նա նշանակալի ազդեցություն ունի համատեղ ձեռնարկում, ապա՝ ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան:

## Համատեղ ձեռնարկումների օպերատորները

52 Համատեղ ձեռնարկումների օպերատորները կամ կառավարիչները իրենց վարձատրության գումարները պետք է հաշվառեն «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ին համապատասխան:

53 Որպես համատեղ ձեռնարկման օպերատոր կամ կառավարիչ կարող են հանդես գալ մեկ կամ ավելի ձեռնարկողներ: Սովորաբար, օպերատորներն այդ պարտականության համար ստանում են ծառայության վճար: Համատեղ ձեռնարկման կողմից այդ վճարները հաշվառվում են որպես ծախս:

## Բացահայտում

54 Ձեռնարկողը պետք է, այլ պայմանական պարտավորությունների գումարից առանձին, բացահայտի հետևյալ պայմանական պարտավորությունների ընդհանուր գումարը, բացառությամբ երբ վնաս կրելու հավանականությունը շատ փոքր է՝

- (ա) այն պայմանական պարտավորությունները, որոնք ձեռնարկողը կրել է համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությունների գծով, ինչպես նաև իր բաժինը այն պայմանական պարտավորություններից յուրաքանչյուրում, որոնք նա կրել է այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ.
- (բ) իր բաժինը հենց համատեղ ձեռնարկումների պայմանական պարտավորություններում, որոնց համար ինքը պայմանականորեն է պատասխանատու.
- (գ) պայմանական պարտավորությունները, որոնք արդյունք են այն բանի, որ ձեռնարկողը պայմանականորեն պատասխանատու է համատեղ ձեռնարկման այլ ձեռնարկողների պարտավորությունների համար:

55 Ձեռնարկողը պետք է համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությունների գծով բացահայտի հետևյալ պարտավորվածությունների ընդհանուր գումարը՝ այլ պարտավորվածություններից առանձին՝

- (ա) ձեռնարկողի կապիտալ ներդրումների գծով պարտավորվածությունները համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությունների գծով, ինչպես նաև իր բաժինը այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած կապիտալ ներդրումների գծով պարտավորվածություններում.
- (բ) իր բաժինը հենց համատեղ ձեռնարկումների կապիտալ ներդրումների գծով պարտավորվածություններում:

56 Ձեռնարկողը պետք է բացահայտի նշանակալի համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությունների (բաժնեմասերի) ցուցակն ու նկարագրությունը, ինչպես նաև համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում ունեցած սեփականության հարաբերական բաժնեմասերը: Ձեռնարկողը, որը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր մասնակցությունները ճանաչում է՝ օգտագործելով համամասնական համախմբման տող առ տող ներկայացման ձևը կամ բաժնեմասնակցության մեթոդը, պետք է բացահայտի համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությանը վերաբերող ընթացիկ ակտիվներից, երկարաժամկետ ակտիվներից, ընթացիկ պարտավորություններից, երկարաժամկետ պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրի ընդհանուր գումարը:

57 Ձեռնարկողը պետք է բացահայտի այն մեթոդը, որը նա օգտագործում է՝ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր մասնակցությունները ճանաչելու համար:

## Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

58 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը խրախուսելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

- 58Ա ՀՀՍՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008-ին) փոփոխեց 45-րդ և 46-րդ պարագրաֆները և ավելացրեց 45Ա և 45Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՍՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 58Բ 1-ին պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՍՍ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՍՍ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՍՍ 28-ի 1-ին պարագրաֆի և «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՍՍ 32-ի 4-րդ պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:

### **ԳՐՍՍ 31-ի (վերանայված՝ 2000-ին) գործողության դադարեցումը**

- 59 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում» ՀՀՍՍ 31-ին (վերանայված՝ 2000-ին):

## **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 32 Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը**

### **Նպատակը**

- 1 [Հանված է]
- 2 Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել սկզբունքներ՝ ֆինանսական գործիքները որպես պարտավորություններ կամ սեփական կապիտալ ներկայացնելու, ինչպես նաև ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները հաշվանցելու համար: Այն կիրառվում է թողարկողի տեսանկյունից ֆինանսական գործիքները ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների և բաժնային գործիքների դասակարգման, դրանց հետ կապված տոկոսների, շահաբաժինների, կորուստների և օգուտների դասակարգման, ինչպես նաև այն հանգամանքների նկատմամբ, որոնցում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները պետք է հաշվանցվեն:
- 3 Սույն ստանդարտի սկզբունքները լրացնում են ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ճանաչման և չափման սկզբունքները, որոնք շարադրված են «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՍՍ 39-ում, և դրանց վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման սկզբունքները, որոնք շարադրված են «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՍՍ 7-ում:

### **Գործողության ոլորտը**

- 4 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից ֆինանսական գործիքների բոլոր տեսակների նկատմամբ, բացառությամբ՝
- (ա) դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում այն բաժնեմասերի (մասնակցությունների), որոնք հաշվառվում են «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՍՍ 27-ին, «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՍՍ 28-ին կամ «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՍՍ 31-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ՀՀՍՍ 27-ով, ՀՀՍՍ 28-ով կամ ՀՀՍՍ 31-ով թույլատրվում է, որ դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկումում բաժնեմասերը հաշվառվեն՝ օգտագործելով ՀՀՍՍ 39-ը. այդ դեպքերում կազմակերպությունները պետք է կիրառեն սույն ստանդարտի պահանջները: Կազմակերպությունները սույն ստանդարտը պետք է կիրառեն նաև դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում բաժնեմասերի հետ կապված բոլոր ածանցյալների նկատմամբ.

- (բ) աշխատակիցների հատուցումների պլանների ներքո գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը.
- (գ) [Հանված է]
- (դ) ապահովագրական պայմանագրերի, ինչպես սահմանված է «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ում: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է այն ածանցյալների նկատմամբ, որոնք ներկառուցված են ապահովագրական պայմանագրերում, եթե ՀՀՄՍ 39-ով պահանջվում է դրանք առանձին հաշվառել: Ավելին՝ թողարկողը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի նկատմամբ, եթե նա այդ պայմանագրերը ճանաչելիս և չափելիս կիրառում է ՀՀՄՍ 39-ը, սակայն պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 4-ը, եթե նա, ՖՀՄՍ 4-ի 4(դ) պարագրաֆին համապատասխան, որոշել է դրանք ճանաչելիս և չափելիս կիրառել ՖՀՄՍ 4-ը.
- (ե) այն ֆինանսական գործիքների, որոնք գտնվում են ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում՝ հայեցողական մասնակցության հատկանիշ պարունակելու պատճառով: Այդ գործիքների թողարկողն ազատվում է այդ հատկանիշների նկատմամբ սույն ստանդարտի՝ ֆինանսական պարտավորությունները բաժնային գործիքներից զանազանելուն վերաբերող 15–32 և ԿՈՒ25–ԿՈՒ35 պարագրաֆները կիրառելու պահանջից: Այնուամենայնիվ, այդ գործիքները ենթակա են սույն ստանդարտի բոլոր մնացած պահանջներին: Ավելին՝ սույն ստանդարտը կիրառում է այն ածանցյալների նկատմամբ, որոնք ներկառուցված են այդ գործիքներում (տե՛ս ՀՀՄՍ 39).
- (զ) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և պարտականություններ՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների ներքո, որոնց նկատմամբ կիրառում է «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը, բացառությամբ՝
  - (i) սույն ստանդարտի 8–10-րդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերի, որոնց նկատմամբ կիրառում է սույն ստանդարտը.
  - (ii) սույն ստանդարտի 33-րդ և 34-րդ պարագրաֆների, որոնք պետք է կիրառվեն այն հետզհետե բաժնետոմսերի նկատմամբ, որոնք գնվում, վաճառվում, թողարկվում կամ չեղյալ են արվում (մարվում են)՝ կապված աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի օպցիոնների պլանների, աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի գնման պլանների և այլ բոլոր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի հետ:

5-7 [Հանված է]

- 8 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, այնպես, ինչպես եթե այդ պայմանագրերը լինեին ֆինանսական գործիքներ, բացառությամբ այն պայմանագրերի, որոնք կնքվել և շարունակվում են պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան:
- 9 Գոյություն ունեն մի քանի եղանակներ, որոնցով ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի պայմանագիրը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով: Դրանցից են այն իրավիճակները, երբ.
  - (ա) պայմանագրի պայմանները կողմերից յուրաքանչյուրին թույլ են տալիս մարումը կատարել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով.
  - (բ) պայմանագրի պայմաններից հստակ չէ զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, մարում կատարելու կարողությունը, սակայն կազմակերպությունը մնամատիպ պայմանագրերը զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով մարելու պրակտիկա ունի (կոնտրագենտի հետ հաշվանցման համաձայնագիր կնքելով կամ պայմանագիրը մինչև դրա իրագործումը կամ ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանալը վաճառելով).
  - (գ) մնամատիպ պայմանագրերի համար կազմակերպությունը պրակտիկա ունի՝ հիմքում ընկած ակտիվի առաքումն ընդունելու և առաքումից կարճ ժամանակ անց այն վաճառելու՝ գների կամ դիվերային հավելագների կարճաժամկետ տատանումներից շահույթ ստանալու նպատակով.
  - (դ) պայմանագրի առարկա հանդիսացող ոչ ֆինանսական հողվածը հեշտորեն փոխարկելի է դրամական միջոցի:

Պայմանագիրը, որի նկատմամբ կիրառելի է (բ) կամ (գ) կետը, չի կնքվում ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան, և, հետևաբար, գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Այլ պայմանագրերը, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 8-րդ պարագրաֆը, ենթարկվում են վերլուծության՝ որոշելու համար, թե արդյոք դրանք կնքվել և շարունակվում են պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող

զման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան, և, հետևաբար, արդյոք դրանք գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

- 10 Ոչ ֆինանսական հողվածի զման կամ վաճառքի թողարկված օպցիոնը, որը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, 9(ա) կամ (դ) պարագրաֆին համապատասխան գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Այդպիսի պայմանագիրը չի կարող կնքվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող զման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան:

## Սահմանումներ (տե՛ս նաև ԿՈՒ3–ԿՈՒ23 պարագրաֆները)

- 11 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.

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

*Ֆինանսական ակտիվը* ակտիվ է, որը՝

- (ա) դրամական միջոց է.
- (բ) այլ կազմակերպության բաժնային գործիք է.
- (գ) պայմանագրային իրավունք է՝
  - (i) այլ կազմակերպությունից դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու, կամ
  - (ii) այլ կազմակերպության հետ, իր համար պտտենցիալ նպատակով պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ
- (դ) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և հանդիսանում է՝
  - (i) ոչ ածանցյալ գործիք, որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել ստանալու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ, կամ
  - (ii) ածանցյալ գործիք, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված զումարի դրամական միջոցը կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար կազմակերպության բաժնային գործիքները չեն ներառում վերադարձնելի ֆինանսական գործիքները, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին համապատասխան, այն գործիքները, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, և դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

*Ֆինանսական պարտավորությունը* պարտավորություն է, որը.

- (ա) պայմանագրային պարտականություն է՝
  - (i) այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ
  - (ii) այլ կազմակերպության հետ, իր համար պտտենցիալ ոչ նպատակով պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ
- (բ) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և հանդիսանում է՝
  - (i) ոչ ածանցյալ գործիք, որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր սեփական բաժնային գործիքները, կամ
  - (ii) ածանցյալ գործիք, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված զումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար կազմակերպության բաժնային գործիքները չեն ներառում վերադարձնելի ֆինանսական գործիքները, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին համապատասխան, այն գործիքները, որոնք

կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմին տրամադրելու իր գուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, և դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

Որպես բացառություն՝ ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը բավարարող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

*Բաժնային գործիքը* պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացած ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք:

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

*Վերադարձնելի գործիքը* 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:

12 Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ պարագրաֆում և սույն ստանդարտում օգտագործվում են ՀՀՄՍ 39-ում նշված իմաստներով՝

- ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք.
- վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ.
- ապաճանաչում.
- ածանցյալ (ածանցյալ գործիք).
- արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ.
- «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն.
- ֆինանսական երաշխիքի պայմանագիր.
- կայուն պարտավորվածություն.
- կանխատեսված գործարք.
- հեջի արդյունավետություն.
- հեջավորված հոդված.
- հեջավորման գործիք.
- մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ.
- փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր.
- սովորական ձևի գնում կամ վաճառք.
- գործարքի գծով ծախսումներ:

13 Սույն ստանդարտում «պայմանագիր» և «պայմանագրային» տերմինները վերաբերում են երկու կամ ավելի կողմերի միջև համաձայնագրին, որն ունի հստակ տնտեսական հետևանքներ, որոնցից խուսափելու հնարավորություն կողմերը չունեն կամ գրեթե չունեն՝ սովորաբար այն պատճառով, որ համաձայնագրի կատարումն ապահովվում է իրավական հարկադրանքով: Պայմանագրերը, հետևաբար, նաև ֆինանսական գործիքները կարող են ընդունել տարբեր ձևեր, և պարտադիր չէ դրանց գրավոր լինելը:

14 Սույն ստանդարտում «կազմակերպություն» տերմինը ներառում է ֆիզիկական անձանց, ընկերակցություններ, իրավաբանական անձինք, տրաստներ (հավատարմագրային հիմնադրամներ) և պետական գործակալություններ:

**Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ (տե՛ս նաև ԿՈՒ13–ԿՈՒ14Ժ և ԿՈՒ25–ԿՈՒ29Ա պարագրաֆները)**

- 15 Ֆինանսական գործիք թողարկողը, սկզբնական ճանաչման ժամանակ, պետք է գործիքը կամ դրա բաղադրիչ մասերը դասակարգի որպես ֆինանսական պարտավորություն, ֆինանսական ակտիվ կամ բաժնային գործիք՝ պայմանագրային համաձայնության բովանդակությանը և ֆինանսական պարտավորության, ֆինանսական ակտիվի և բաժնային գործիքի սահմանումներին համապատասխան:
- 16 Երբ թողարկողը կիրառում է 11-րդ պարագրաֆի սահմանումները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք ֆինանսական գործիքը բաժնային գործիք է, այլ ոչ թե ֆինանսական պարտավորություն, գործիքը համարվում է բաժնային գործիք այն և միայն այն դեպքում, երբ այն բավարարում է ստորև (ա) և (բ) կետերում նշված երկու պայմաններին.
- (ա) գործիքը չի պարունակում պայմանագրային պարտականություն՝
    - (i) այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ
    - (ii) այլ կազմակերպության հետ, թողարկողի համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու.
  - (բ) եթե գործիքը մարվելու է կամ կարող է մարվել հենց թողարկողի բաժնային գործիքներով, ապա այն՝
    - (i) ոչ ածանցյալ գործիք է, որը թողարկողի համար չի պարունակում պայմանագրային պարտականություն՝ տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները. կամ
    - (ii) ոչ ածանցյալ գործիք է, որը մարվելու է՝ միայն թողարկողի կողմից ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար թողարկողի բաժնային գործիքները չեն ներառում այն գործիքները, որոնք ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են թողարկողի սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

Այն պայմանագրային պարտականությունը, ներառյալ ածանցյալ ֆինանսական գործիքից առաջացողը, որը հանգեցնելու է կամ կարող է հանգեցնել թողարկողի սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման, սակայն չի բավարարում վերը (ա) և (բ) կետերում նշված պայմաններին, բաժնային գործիք չի համարվում: Որպես բացառություն՝ ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը բավարարող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

**Վերադարձնելի գործիքներ**

- 16Ա Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքը թողարկողի համար նախատեսում է պայմանագրային պարտականություն՝ հետ գնելու կամ մարելու այդ գործիքը դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով՝ վերադարձի իրավունքը իրագործելիս: Որպես ֆինանսական պարտավորության սահմանումից բացառություն՝ այդպիսի պարտականություն նախատեսող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի հետևյալ բոլոր հատկանիշները.
- (ա) այն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս կազմակերպության գուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ՝ կազմակերպության լուծարման դեպքում: Կազմակերպության գուտ ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք մնում են իր ակտիվների նկատմամբ բոլոր պահանջները հանելուց հետո: Համամասնական բաժինը որոշվում է՝
    - (i) լուծարման պահի կազմակերպության գուտ ակտիվները հավասարաճեծ միավորների բաժանելով.
    - (ii) այդ մեծությունը բազմապատկելով ֆինանսական գործիքի տիրապետողի ունեցած միավորների թվով.
  - (բ) այդ գործիքը այնպիսի դասի է, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր գործիքների դասերին: Գործիքը համարվում է այդպիսին, եթե՝

- (i) լուծարման պահին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ այլ պահանջների հանդեպ չունի առաջնահերթություն.
  - (ii) կարիք չկա, որ այն փոխարկվի մեկ այլ գործիքի, որպեսզի լինի գործիքների այնպիսի դասում, որը ստորակարգված է գործիքների բոլոր այլ դասերին.
- (գ) բոլոր ֆինանսական գործիքները, որոնք պատկանում են գործիքների այնպիսի դասի, որ ստորակարգված են գործիքների բոլոր մնացած դասերին, ունեն համանման բնութագրեր (հատկանիշներ): Օրինակ՝ այդ բոլորը պետք է լինեն վերադարձնելի, և հետզման կամ մարման գինը հաշվարկելու համար օգտագործվող բանաձևը կամ այլ մեթոդը նույնն է այդ դասին պատկանող բոլոր գործիքների համար.
- (դ) թողարկողի՝ գործիքը դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով հետգնելու կամ մարելու պայմանագրային պարտականությունից բացի, գործիքը չի պարունակում որևէ այլ պայմանագրային պարտականություն՝ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պտտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, և դա չի հանդիսանում պայմանագիր, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, ինչպես շարադրված է ֆինանսական պարտավորության սահմանման (բ) կետում.
- (ե) գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են գործիքի կյանքի ընթացքում կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած գործիքի այլ ազդեցություններ):

16Բ Որպեսզի գործիքը դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, բացի այն բանից, որ գործիքը ունենա վերը նշված բոլոր հատկանիշները, անհրաժեշտ է, որ թողարկողը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝

- (ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած այդպիսի գործիքի կամ պայմանագրի այլ ազդեցություններ):
- (բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է վերադարձնելի գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը:

Սույն պայմանը կիրառելու նպատակով՝ կազմակերպությունը չպետք է դիտարկի 16Ա պարագրաֆում նկարագրված գործիքի տիրապետողի հետ ունեցած ոչ ֆինանսական պայմանագրերը, որոնց ժամկետներն ու պայմաններն նման են այն համարժեք պայմանագրի ժամկետներին ու պայմաններին, որը կարող էր լինել գործիքը չտիրապետողի և թողարկող կազմակերպության միջև: Եթե կազմակերպությունը չի կարող պարզել, որ այդ պայմանը բավարարված է, ապա նա պետք է վերադարձնելի գործիքը դասակարգի որպես բաժնային գործիք:

**Գործիքներ կամ գործիքների բաղադրիչներ, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ**

16Գ Որոշ ֆինանսական գործիքներ թողարկող կազմակերպության համար նախատեսում են պայմանագրային պարտականություն՝ իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը այլ կազմակերպության տրամադրելու միայն լուծարման ժամանակ: Այդ պարտականությունն առաջանում է այն պատճառով, որ լուծարման տեղի ունենալը կամ որոշակի է և դուրս է կազմակերպության վերահսկողությունից (օրինակ՝ սահմանափակ կյանքով կազմակերպություն), կամ անորոշ է, սակայն կախված է գործիքի տիրապետողի հայեցողությունից: Որպես ֆինանսական պարտավորության սահմանումից բացառություն՝ այդպիսի պարտականություն նախատեսող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի հետևյալ բոլոր հատկանիշները.

- (ա) այն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ՝ կազմակերպության լուծարման դեպքում: Կազմակերպության զուտ ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք մնում են իր ակտիվների նկատմամբ բոլոր պահանջները հանելուց հետո: Համամասնական բաժինը որոշվում է՝
  - (i) լուծարման պահի կազմակերպության զուտ ակտիվները հավասարաձեռն միավորների բաժանելով.
  - (ii) այդ մեծությունը բազմապատկելով ֆինանսական գործիքի տիրապետողի ունեցած միավորների թվով.

- (բ) այդ գործիքը այնպիսի դասի է, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր գործիքների դասերին: Գործիքը համարվում է այդպիսին, եթե՝
  - (i) լուծարման պահին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ այլ պահանջների հանդեպ չունի առաջնահերթություն.
  - (ii) կարիք չկա, որ այն փոխարկվի մեկ այլ գործիքի, որպեսզի լինի գործիքների այնպիսի դասում, որը ստորակարգված է գործիքների բոլոր այլ դասերին.
- (գ) բոլոր ֆինանսական գործիքները, որոնք պատկանում են գործիքների այնպիսի դասի, որ ստորակարգված են գործիքների բոլոր մնացած դասերին, պետք է թողարկող կազմակերպության համար նախատեսեն՝ լուծարման ժամանակ իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը տրամադրելու միևնույն պայմանագրային պարտականությունը:

16Գ Որպեսզի գործիքը դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, բացի այն բանից, որ գործիքը ունենա վերը նշված բոլոր հատկանիշները, անհրաժեշտ է, որ թողարկողը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝

- (ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած այդպիսի գործիքի կամ պայմանագրի այլ ազդեցություններ).
- (բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը:

Սույն պայմանը կիրառելու նպատակով՝ կազմակերպությունը չպետք է դիտարկի 16Գ պարագրաֆում նկարագրված գործիքի տիրապետողի հետ ունեցած ոչ ֆինանսական պայմանագրերը, որոնց ժամկետներն ու պայմանները նման են այն համարժեք պայմանագրի ժամկետներին ու պայմաններին, որը կարող էր լինել գործիքը չտիրապետողի և թողարկող կազմակերպության միջև: Եթե կազմակերպությունը չի կարող պարզել, որ այդ պայմանը բավարարված է, ապա նա պետք է վերադարձնելի գործիքը դասակարգի որպես բաժնային գործիք:

**Վերադարձնելի գործիքների և այն գործիքների վերադասակարգումը, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ**

16Ե Կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքը պետք է դասակարգի որպես բաժնային գործիք 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են այդ պարագրաֆներում: Կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի ֆինանսական գործիքը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքը դադարում է ունենալ բոլոր հատկանիշները կամ բավարարել բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են այդ պարագրաֆներում: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը մարում է իր թողարկած բոլոր չվերադարձնելի գործիքները, իսկ շրջանառության մեջ (չմարված) մնացած բոլոր վերադարձնելի գործիքներն ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում, ապա կազմակերպությունը պետք է վերադարձնելի գործիքները վերադասակարգի որպես բաժնային գործիքներ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ մարում է չվերադարձնելի գործիքները:

16Զ Կազմակերպությունը 16Ե պարագրաֆին համապատասխան իրականացրած ֆինանսական գործիքի վերադասակարգումը պետք է հաշվառի հետևյալ կերպ.

- (ա) այն պետք է բաժնային գործիքը վերադասակարգի որպես ֆինանսական պարտավորություն՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքը դադարում է ունենալ բոլոր հատկանիշները կամ բավարարել բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Ֆինանսական պարտավորությունը պետք է չափվի վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ գործիքի իրական արժեքով: Վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ բաժնային գործիքի հաշվեկշռային արժեքի և ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի սեփական կապիտալում.
- (բ) այն պետք է ֆինանսական պարտավորությունը վերադասակարգի որպես սեփական կապիտալ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքն ունի այն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Բաժնային գործիքը պետք է չափվի վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքով:



**Դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականության բացակայություն (պարագրաֆ 16(ա))**

17 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններով հանդերձ, ֆինանսական պարտավորությունը բաժնային գործիքից զանազանող առանցքային հատկանիշը ֆինանսական գործիքի մի կողմի (թողարկողի) մոտ պայմանագրային պարտականության առկայությունն է՝ մյուս կողմին (տիրապետողին) դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու կամ, թողարկողի համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, տիրապետողի հետ ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու: Թեև բաժնային գործիքի տիրապետողը կարող է իրավունք ունենալ ստանալու շահաբաժինների կամ սեփական կապիտալի այլ բաշխումների համամասնական բաժինը, թողարկողը չունի այդպիսի բաշխումներ կատարելու պայմանագրային պարտականություն, քանի որ նրանից հնարավոր չէ պահանջել մեկ այլ կողմի տրամադրել դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ:

18 Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական գործիքի դասակարգումը որոշվում է այդ գործիքի բովանդակությամբ, այլ ոչ թե իրավական ձևով: Բովանդակությունն ու իրավական ձևը սովորաբար համահունչ են, բայց՝ ոչ միշտ: Որոշ ֆինանսական գործիքներ ունեն սեփական կապիտալի իրավական ձև, բայց ըստ բովանդակության պարտավորություն են, իսկ որոշ ֆինանսական գործիքներում կարող են մեկտեղվել բաժնային գործիքների և ֆինանսական պարտավորությունների հետ կապված հատկանիշները: Օրինակ՝

(ա) արտոնյալ բաժնետոմսը, որը նախատեսում է թողարկողի կողմից պարտադիր մարում ֆիքսված կամ որոշելի գումարով ֆիքսված կամ որոշելի ապագա ամսաթվին, կամ տիրապետողին իրավունք է տալիս՝ թողարկողից պահանջելու մարել գործիքը որոշակի ամսաթվին կամ դրանից հետո՝ ֆիքսված կամ որոշելի գումարով, հանդիսանում է ֆինանսական պարտավորություն:

(բ) ֆինանսական գործիքը, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս գործիքը հետ վերադարձնելու թողարկողին՝ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց («վերադարձնելի գործիք»), ֆինանսական պարտավորություն է, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է նույնիսկ այն դեպքում, երբ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարը որոշվում է ինդեքսի կամ այլ հոդվածի հիման վրա, որը կարող է աճել կամ նվազել: Դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց գործիքը թողարկողին հետ վերադարձնելու տիրապետողի իրավունքի գոյությունը նշանակում է, որ վերադարձնելի գործիքը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Օրինակ՝ բաց փոխադարձ հիմնադրամները, փայային տրաստները, ընկերակցությունները և որոշ կոոպերատիվ կազմակերպություններ իրենց փայատերերին կամ անդամներին կարող են տրամադրել իրավունք՝ հետ վերադարձնելու (մարելու) իրենց փայերը (մասնակցությունները) թողարկողին ցանկացած ժամանակ դրամական միջոցի դիմաց, ինչը հանգեցնում է այն բանին, որ փայատերերի կամ անդամների փայերը (մասնակցությունները) դասակարգվեն որպես ֆինանսական պարտավորություններ, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որպես ֆինանսական պարտավորություն դասակարգվել չի խանգարում, որ «փայատերերին վերագրվող գուտ ակտիվների արժեք» և «փայատերերին վերագրվող գուտ ակտիվների արժեքի փոփոխություն» անվանումներով հոդվածները օգտագործվեն այնպիսի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում, որը չունի ներդրված կապիտալ (ինչպես, օրինակ, որոշ փոխադարձ հիմնադրամներ և փայային տրաստներ. տե՛ս Յուրադրական օրինակ 7) կամ օգտագործելու լրացուցիչ բացահայտումներ, որոնք ցույց են տալիս, որ ընդամենը փայատերերի բաժնեմասը բաղկացած է այնպիսի հոդվածներից, ինչպիսիք են պահուստները, որոնք բավարարում են սեփական կապիտալի սահմանմանը, և վերադարձնելի գործիքները, որոնք չեն բավարարում (տե՛ս Յուրադրական օրինակ 8):

19 Եթե պայմանագրային պարտականությունը մարելու համար դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց խուսափելու ոչ պայմանական իրավունք կազմակերպությունը չունի, ապա այդ պարտականությունը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Օրինակ՝

(ա) կազմակերպության՝ պայմանագրային պարտականությունը կատարելու կարողության սահմանափակությունը, ինչպես, օրինակ, արտարժույթի անմատչելիությունը կամ կարգավորող մարմնից վճարման թույլտվության ստանալու անհրաժեշտությունը, չեն վերացնում ո՛չ կազմակերպության պայմանագրային պարտականությունը, ո՛չ էլ տիրապետողի պայմանագրային իրավունքը այդ գործիքի ներքո:

(բ) պայմանագրային պարտականությունը, որը կախված է կոնտրագենտի՝ գործիքը հետ վերադարձնելու (մարելու) իր իրավունքի իրագործումից, ֆինանսական պարտավորություն է, քանի որ կազմակերպությունը չունի ոչ պայմանական իրավունք՝ դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց խուսափելու:

20 Ֆինանսական գործիքը, որը բացահայտորեն չի սահմանում դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականություն, կարող է պարտականություն սահմանել անուղղակիորեն՝ իր ժամկետների և պայմանների միջոցով: Օրինակ՝

(ա) ֆինանսական գործիքը կարող է պարունակել ոչ ֆինանսական պարտականություն, որը պետք է կատարվի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությանը չի հաջողվում կատարել բաշխումներ կամ մարել գործիքը: Եթե կազմակերպությունը կարող է խուսափել դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումից՝ միայն ոչ ֆինանսական պարտականությունը կատարելով, ապա ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է:

(բ) ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է, եթե այն նախատեսում է, որ մարման ժամանակ կազմակերպությունը պետք է տրամադրի կա՛մ՝

(i) դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ, կա՛մ

(ii) իր իսկ բաժնետոմսերը, որոնց արժեքը զգալիորեն գերազանցելու է դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի արժեքը:

Թեև կազմակերպությունը չունի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու բացահայտ պայմանագրային պարտականություն, բաժնետոմսերով այլընտրանքային մարման արժեքն այնպիսին է, որ կազմակերպությունը մարումը կկատարի դրամական միջոցով: Բոլոր դեպքերում տիրապետողի համար ըստ էության երաշխավորված է այնպիսի գումարի ստացումը, որն առնվազն հավասար է դրամական միջոցով մարման այլընտրանքին (տե՛ս պարագրաֆ 21):

## Մարումը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով (պարագրաֆ 16(բ))

21 Պայմանագիրը չի համարվում բաժնային գործիք լոկ այն պատճառով, որ կարող է հանգեցնել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների տրամադրմանը կամ ստացմանը: Կազմակերպությունը կարող է ունենալ պայմանագրային իրավունք կամ պարտականություն՝ ստանալու կամ տրամադրելու իր իսկ բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների այնպիսի քանակություն, որը տատանվում է այնպես, որ տրամադրման կամ ստացման ենթակա սեփական բաժնային գործիքների իրական արժեքը հավասարվում է պայմանագրային իրավունքի կամ պարտականության գումարին: Այդպիսի պայմանագրային իրավունքը կամ պարտականությունը կարող է լինել ֆիքսված գումարով կամ այնպիսի գումարով, որը տատանվում է՝ ամբողջությամբ կամ մասամբ ազդվելով այնպիսի փոփոխականի փոփոխություններից, որը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների շուկայական գինը չէ (օրինակ՝ տոկոսադրույք, ապրանքի գին կամ ֆինանսական գործիքի գին): Այդպիսի պայմանագրի երկու օրինակ են՝ (ա) պայմանագիր, որով նախատեսվում է տրամադրել կազմակերպության այնքան սեփական բաժնային գործիքներ, որ դրանց արժեքը կազմի 100 ԱՄ,՝ և (բ) պայմանագիր, որով նախատեսվում է տրամադրել կազմակերպության այնքան սեփական բաժնային գործիքներ, որ դրանց արժեքը հավասարվի 100 ունցիա ոսկու արժեքին: Այդպիսի պայմանագիրը կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություն է, թեև կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է այն մարել՝ իր իսկ բաժնային գործիքները տրամադրելով: Այն բաժնային գործիք չէ, քանի որ կազմակերպությունը, որպես պայմանագիրը կատարելու միջոց, օգտագործում է փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ: Համապատասխանաբար, պայմանագիրը չի վկայում մնացորդային մասնակցություն կազմակերպության ակտիվների բաժնի նկատմամբ՝ նրա բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո:

22 Բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի, այն պայմանագիրը, որը կազմակերպության կողմից մարվելու է՝ (ստանալով կամ) տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, հանդիսանում է բաժնային գործիք: Օրինակ՝ թողարկված բաժնետոմսի օպցիոնը, որը կոնտրագենտի իրավունք է տալիս գնելու ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության բաժնետոմսեր ֆիքսված գնով կամ ֆիքսված անվանական արժեքով պարտատոմսերով, հանդիսանում է բաժնային գործիք: Պայմանագրի իրական արժեքի՝ շուկայական տոկոսադրույքների տատանումներից առաջացող փոփոխությունները, որոնք չեն ազդում պայմանագրի մարման ժամանակ ստացման կամ վճարման ենթակա դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարի կամ ստացման կամ տրամադրման ենթակա բաժնային գործիքների քանակի վրա, չեն խանգարում, որ պայմանագիրը հանդիսանա բաժնային գործիք: Ստացված հատուցումը (օրինակ՝ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերի գծով դուրս գրված օպցիոնի կամ վարանտի դիմաց ստացված վճարումը (պրեմիան)) ուղղակիորեն ավելացվում է սեփական կապիտալին:

\* Մույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտվում են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»:

վճարված հատուցումը (օրինակ՝ գնված բաժնետոմսի օպցիոնի դիմաց վճարած պրեմիան) հանվում է ուղղակիորեն սեփական կապիտալից: Բաժնային գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունները ֆինանսական հաշվետվություններում չեն ճանաչվում:

- 22Ա Եթե պայմանագրի մարման ժամանակ կազմակերպության կողմից ստացման կամ վճարման ենթակա կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ են, որոնք ունեն այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նկարագրված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում, կամ այն գործիքները, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր գուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, և որոնք ունեն այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նկարագրված են 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում, ապա պայմանագիրը է ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է: Սա ներառում է այն պայմանագիրը, որը մարվելու է կազմակերպության կողմից՝ ստանալով կամ տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ այդպիսի գործիքներ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց:
- 23 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններով հանդերձ, պայմանագիրը, որը կազմակերպության համար նախատեսում է պարտականություն՝ գնելու իր իսկ բաժնային գործիքներ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (օրինակ՝ ֆորվարդային հետգնման գնի, օպցիոնի իրագործման գնի կամ այլ մարման գումարի ներկա արժեքի չափով): Դա ճիշտ է նույնիսկ այն դեպքում, երբ պայմանագիրն ինքնին բաժնային գործիք է: Այդպիսի մի օրինակ է այն, երբ կազմակերպությունը ֆորվարդային պայմանագրի ներքո պարտականություն ունի գնելու իր իսկ բաժնային գործիքները դրամական միջոցով: Երբ սկզբնապես ճանաչվում է ֆինանսական պարտավորություն՝ ըստ ՀՀՄՍ 39-ի, դրա իրական արժեքը (մարման գումարի ներկա արժեքը) վերադասակարգվում է՝ հանվելով սեփական կապիտալից: Հետագայում ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան: Եթե պայմանագրի ժամկետը լրանում է առանց կատարման, ապա ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը վերադասակարգվում է՝ ներառվելով սեփական կապիտալում: Կազմակերպության՝ իր իսկ բաժնային գործիքները գնելու պայմանագրային պարտականությունն առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով, նույնիսկ եթե գնման պարտականությունը կախված է կոնտրագենտի կողմից մարման իրավունքի իրագործումից (օրինակ՝ թողարկված վաճառքի օպցիոնը, որը կոնտրագենտին իրավունք է տալիս կազմակերպությանը ֆիքսված գնով վաճառելու կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները):
- 24 Պայմանագիրը, որը մարվելու է կազմակերպության կողմից՝ տրամադրելով կամ ստանալով ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ փոփոխական գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, համարվում է ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն: Այդպիսի օրինակ է այն պայմանագիրը, որի համաձայն կազմակերպությունը պետք է տրամադրի 100 հատ իր իսկ բաժնային գործիքներ՝ 100 ունցիա ոսկու արժեքին հավասար գումարով դրամական միջոցի դիմաց:

## Պայմանական մարման դրույթներ

- 25 Ֆինանսական գործիքը կարող է կազմակերպությանը պարտավորեցնել տրամադրել դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ, կամ այն մարել այլ կերպ այնպես, որ այն ֆինանսական պարտավորություն հանդիսանա միայն ապագա անորոշ դեպքերը տեղի ունենալիս կամ չունենալիս (կամ կախված անորոշ հանգամանքների արդյունքից), որոնք դուրս են ինչպես գործիքը թողարկողի, այնպես էլ տիրապետողի հսկողությունից, ինչպիսիք են, օրինակ, արժեթղթերի շուկայի ինդեքսի, սպառողական գների ինդեքսի, տոկոսադրույքի կամ հարկային օրենսդրության պահանջների, կամ թողարկողի ապագա հասույթների, գուտ եկամտի կամ պարտքի և սեփական կապիտալի հարաբերակցության փոփոխությունները: Այդպիսի գործիքի թողարկողը չունի ոչ պայմանական իրավունք՝ խուսափելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց (կամ այն այլ կերպ այնպես մարելուց, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն): Հետևաբար, այն թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունն է, բացառությամբ երբ.
- (ա) պայմանական մարման դրույթի այն մասը, որ կարող է պահանջել մարում դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այլ կերպ այնպես, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն), «իրական» չէ.
  - (բ) թողարկողից կարող է պահանջվել պարտականությունը մարել դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այն այլ կերպ այնպես մարել, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն) միայն թողարկողի լուծարման դեպքում. կամ
  - (գ) գործիքն ունի այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք շարադրված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում:

## Մարման ընտրանքներ (տարբերակներ)

- 26 Երբ ածանցյալ ֆինանսական գործիքը մի կողմին տալիս է իրավունք ընտրելու, թե ինչպես կատարել մարումը (օրինակ՝ թողարկողը կամ տիրապետողը կարող է որոշել մարումը կատարել զուտ հիմունքով դրամական միջոցով կամ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով փոխանակելով), ապա այն հանդիսանում է ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, բացառությամբ երբ մարման բոլոր այլընտրանքները կհանգեցնեն դրա բաժնային գործիք լինելուն:
- 27 Մարման այլընտրանքներ նախատեսող և ֆինանսական պարտավորություն հանդիսացող ածանցյալ ֆինանսական գործիքի օրինակ է բաժնետոմսի օպցիոնը, որի թողարկողը կարող է որոշել մարումը կատարել զուտ հիմունքով դրամական միջոցով կամ իր իսկ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով փոխանակելով: Նմանապես, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակվելով՝ ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում, քանի որ դրանք կարող են մարվել կամ ոչ ֆինանսական հողվածը տրամադրելով, կամ էլ զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով (տե՛ս պարագրաֆներ 8–10): Այդպիսի պայմանագրերը ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ են, այլ ոչ թե բաժնային գործիքներ:

## Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ (տե՛ս նաև ԿՈՒ30–ԿՈՒ35 պարագրաֆները և 9–12 ցուցադրական օրինակները)

- 28 Ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիք թողարկողը պետք է գնահատի ֆինանսական գործիքի պայմանները՝ որոշելու համար, թե արդյոք այն պարունակում է և՛ պարտավորության, և՛ սեփական կապիտալի բաղադրիչներ: Այդպիսի բաղադրիչները պետք է դասակարգվեն առանձին՝ որպես ֆինանսական պարտավորություններ, ֆինանսական ակտիվներ կամ բաժնային գործիքներ՝ 15-րդ պարագրաֆին համապատասխան:
- 29 Կազմակերպությունն առանձին է ճանաչում ֆինանսական գործիքի այն բաղադրիչները, որոնք՝ (ա) ստեղծում են կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություն, և (բ) գործիքի տիրապետողին իրավունք են տալիս գործիքը փոխարկելու կազմակերպության բաժնային գործիքի: Օրինակ՝ բաղադրյալ ֆինանսական գործիք է այն պարտատոմսը կամ մնանատիպ գործիքը, որը տիրապետողի կողմից կարող է փոխարկվել ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի: Կազմակերպության տեսանկյունից՝ այդպիսի գործիքը բաղկացած է երկու բաղադրիչներից՝ ֆինանսական պարտավորությունից (դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային համաձայնությունից) և բաժնային գործիքից (գնման օպցիոնից, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս սահմանված ժամանակահատվածի ընթացքում գործիքը փոխարկելու կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ սովորական բաժնետոմսերի): Այդպիսի գործիք թողարկելն ունենում է ըստ էության նույնն տնտեսական հետևանքը, ինչ վաղաժամկետ մարման իրավունքով պարտքային գործիքի և սովորական բաժնետոմսերի գնման վարանտի միաժամանակյա թողարկումը, կամ բաժնետոմսերի գնման կտրոնային վարանտով պարտքային գործիք թողարկելը: Համապատասխանաբար, բոլոր դեպքերում կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչները ներկայացնում է առանձին:
- 30 Փոխարկելի գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների դասակարգումը չի վերանայվում՝ որպես փոխարկման իրավունքի իրականացման հավանականության փոփոխության արդյունք, նույնիսկ այն դեպքում, երբ կարող է թվալ, որ այդ իրավունքի իրագործումը տնտեսապես շահավետ է դարձել որոշ տիրապետողների համար: Տիրապետողները միշտ չէ, որ կարող են գործել այնպես, ինչպես կարող էր ակնկալվել, քանի որ, օրինակ, փոխարկման հարկային հետևանքները կարող են տարբեր լինել տարբեր տիրապետողների համար: Ավելին՝ փոխարկման հավանականությունը կարող է ժամանակի ընթացքում փոփոխվել: Կազմակերպության՝ ապագա վճարումներ կատարելու պայմանագրային պարտականությունը մնում է չմարված, մինչև այն մարվում է փոխարկման, գործիքի ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանալու կամ որևէ այլ գործարքի միջոցով:
- 31 ՀՀՍՍ 39-ում դիտարկվում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների չափումը: Բաժնային գործիքները գործիքներ են, որոնք հավաստում են մնացորդային մասնակցություն կազմակերպության ակտիվներում՝ նրա բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո: Հետևաբար, երբ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը բաշխվում է դրա պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին, սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերագրվում է այն գումարը, որը մնում է ամբողջությամբ վերցրած գործիքի իրական արժեքից պարտավորության բաղադրիչի համար առանձին որոշված գումարը հանելուց հետո: Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքում ներկառուցված՝ սեփական կապիտալի բաղադրիչից (օրինակ՝ բաժնային գործիքի փոխարկելու հնարավորությունից) տարբեր ցանկացած այլ ածանցյալ հատկանիշի (օրինակ՝ գնման օպցիոնի) արժեքը ներառվում է պարտավորության բաղադրիչում: Պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին սկզբնական ճանաչման ժամանակ վերագրված հաշվեկշռային

արժեքների հանրագումարը միշտ հավասար է ամբողջությամբ վերցրած գործիքին վերագրված իրական արժեքին: Սկզբնապես գործիքի բաղադրիչներն առանձին ճանաչելուց օգուտ կամ կորուստ չի առաջանում:

- 32 31-րդ պարագրաֆում նկարագրված մոտեցմամբ՝ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմս թողարկողը նախ որոշում է պարտավորության բաղադրիչի հաշվեկշռային արժեքը՝ չափելով համանման, սակայն դրա հետ կապված սեփական կապիտալի բաղադրիչ չունեցող պարտավորության (ներառյալ ներկառուցված ոչ բաժնային ամանցյալ հատկանիշները) իրական արժեքը: Այնուհետև, ամբողջությամբ վերցրած բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքից ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը հանելով, որոշվում է գործիքը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելու օպցիոն հանդիսացող բաժնային գործիքի հաշվեկշռային արժեքը:

### **Հետզնված բաժնետոմսեր (տե՛ս նաև պարագրաֆ ԿՈՒ36)**

- 33 Եթե կազմակերպությունը հետ է գնում իր իսկ բաժնային գործիքները, այդ գործիքները ( «հետզնված բաժնետոմսեր») պետք է հանվեն սեփական կապիտալից: Որևէ օգուտ կամ կորուստ չպետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների գնման, վաճառքի, թողարկման կամ մարման գործարքներից: Այդպիսի «հետզնված բաժնետոմսերը» կարող են հետզնվել և պահվել կազմակերպության կողմից կամ համախմբվող խմբի այլ անդամների կողմից: Վճարված կամ ստացված հատուցումը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:
- 34 Պահվող հետզնված բաժնետոմսերի գումարը բացահայտվում է առանձին՝ կա՛մ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կա՛մ ծանոթագրություններում՝ «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան: Կազմակերպությունը կատարում է բացահայտումներ «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» ՀՀՄՍ 24-ին համապատասխան, եթե նա իր իսկ բաժնային գործիքները հետ է գնում կապակցված կողմերից:

### **Տոկոսներ, շահաբաժիններ, կորուստներ և օգուտներ (տե՛ս նաև պարագրաֆ ԿՈՒ37)**

- 35 Տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և օգուտները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական պարտավորություն հանդիսացող ֆինանսական գործիքին կամ բաղադրիչին, պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում: Բաժնային գործիքների տիրապետողներին կատարվող բաշխումները կազմակերպության կողմից պետք է դեբետագրվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալին՝ շահութահարկի գծով ցանկացած արտոնությունը հանելուց հետո: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի հետ, պետք է հաշվառվեն որպես նվազեցում սեփական կապիտալից՝ շահութահարկի գծով ցանկացած արտոնությունը հանելուց հետո:
- 36 Ֆինանսական գործիքի՝ որպես ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք դասակարգումն է, որ որոշում է, թե արդյոք այդ գործիքին վերաբերող տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և օգուտները ճանաչվում են որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում: Այսպիսով, ամբողջովին որպես պարտավորություններ ճանաչված բաժնետոմսերի գծով վճարվող շահաբաժինները ճանաչվում են որպես ծախս ճիշտ նույն ձևով, ինչպես պարտատոմսի գծով տոկոսը: Նմանապես, ֆինանսական պարտավորությունների մարման կամ վերաֆինանսավորման հետ կապված օգուտները և կորուստները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, մինչդեռ բաժնային գործիքների մարումները կամ վերաֆինանսավորումները ճանաչվում են որպես փոփոխություններ սեփական կապիտալում: Բաժնային գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունները ֆինանսական հաշվետվություններում չեն ճանաչվում:
- 37 Կազմակերպությունը, սովորաբար, իր իսկ բաժնային գործիքները թողարկելիս կամ ձեռք բերելիս կրում է զանազան ծախսումներ: Այդ ծախսումների մեջ կարող են ներառվել գրանցման կամ կարգավորող մարմիններին կատարվող այլ վճարներ, իրավաբանական, հաշվապահական և այլ մասնագիտական խորհրդատուներին վճարող գումարները, տպագրական ծախսումները և պետական տուրքերը: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի հետ, հաշվառվում են որպես նվազեցում սեփական կապիտալից (շահութահարկի գծով ցանկացած արտոնությունը հանելուց հետո) միայն այն չափով, որքանով դրանք հանդիսանում են սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքին ուղղակիորեն վերագրելի լրացուցիչ ծախսումներ, որոնցից հնարավոր կլինի խուսափել, եթե այդ գործարքը չլիներ: Սեփական կապիտալին վերաբերող այն գործարքի գծով ծախսումները, որն առանց ավարտին հասցվելու դադարեցվել է, ճանաչվում են որպես ծախս:
- 38 Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի թողարկման հետ, բաշխվում են գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին՝ ստացված մուտքերի բաշխման համամասնությամբ: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված մեկից ավելի համատեղ գործարքների հետ (օրինակ՝ բաժնետոմսերի թողարկման և միաժամանակ ֆոնդային բորսայում այլ

բաժնետոմսերի ցուցակման ծախսումները), բաշխվում են այդ գործարքների միջև՝ խելամիտ և մնանատիպ գործարքների համար հետևողականորեն կիրառվող հիմունքով:

- 39 Որպես տվյալ ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալից նվազեցում հաշվառված գործարքի գծով ծախսումների գումարը բացահայտվում է առանձին՝ համաձայն ՀՀՄՍ 1-ի: Ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված համապատասխան շահութահարկի գումարը ներառվում է ընթացիկ և հետաձգված շահութահարկի ընդհանուր գումարի մեջ, որը դեբետագրվում կամ կրեդիտագրվում է սեփական կապիտալին և բացահայտվում է «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ին համապատասխան:
- 40 Որպես ծախս դասակարգված շահաբաժինները կարող են ներկայացվել համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում կամ առանձին ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) կամ այլ պարտավորությունների գծով տոկոսների հետ, կամ՝ որպես առանձին հոդված: Բացի սույն ստանդարտի պահանջներից, տոկոսների և շահաբաժինների բացահայտումը ենթակա է նաև ՀՀՄՍ 1-ի և ՖՀՄՍ 7-ի պահանջներին: Որոշ դեպքերում տոկոսների և շահաբաժինների միջև այնպիսի հարցերի հետ կապված տարբերությունների պատճառով, ինչպիսին հարկման առումով նվազեցվելն է, ցանկալի է, որ դրանք առանձին բացահայտվեն համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում կամ առանձին ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է): Հարկային հետևանքները բացահայտվում են ՀՀՄՍ 12-ին համապատասխան:.
- 41 Ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունների հետ կապված օգուտները և կորուստները ճանաչվում են որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում, նույնիսկ երբ դրանք վերաբերում են այնպիսի գործիքի, որը պարունակում է իրավունք կազմակերպության ակտիվներում մնացորդային մասնակցության (բաժնի) նկատմամբ՝ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց (տե՛ս պարագրաֆ 18(բ)): ՀՀՄՍ 1-ի համաձայն՝ կազմակերպությունը այդպիսի գործիքի վերաչափումից առաջացող օգուտը կամ կորուստը առանձին է ներկայացնում համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, երբ այն տեղին է՝ կազմակերպության գործունեության արդյունքները բացատրելու համար:

## **Ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը (տե՛ս նաև պարագրաֆներ ԿՈՒ38 և ԿՈՒ39)**

42 **Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը պետք է հաշվանցվեն, և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվի զուտ գումարը այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը.**

- (ա) տվյալ պահին ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք.
- (բ) մտադիր է կա՛ն հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կա՛ն իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:

**Երբ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման չափանիշների, կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի փոխանցված ակտիվը և համապատասխան պարտավորությունը (տե՛ս ՀՀՄՍ 39, պարագրաֆ 36):**

- 43 Սույն ստանդարտը պահանջում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ներկայացումը զուտ հիմունքով, երբ դա արտացոլում է կազմակերպության երկու կամ ավելի առանձին ֆինանսական գործիքների գծով հաշվարկների կատարումից (մարումից) ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերը: Երբ կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալու կամ վճարելու մեկ զուտ գումար և մտադիր է այդպես վարվել, նա, ըստ էության, ունի միայն մեկ ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն: Այլ դեպքերում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները ներկայացվում են իրարից առանձին՝ որպես կազմակերպության ռեսուրսներ և պարտականություններ՝ իրենց բնութագրերին համապատասխան:
- 44 Ծանաչված ֆինանսական ակտիվի և ճանաչված ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը և զուտ գումարի ներկայացումը տարբերվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչումից: Հաշվանցումը չի առաջացնում օգուտի կամ կորստի ճանաչում, մինչդեռ ֆինանսական գործիքի ապաճանաչումը ոչ միայն հանգեցնում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված հոդվածը հանելուն, այլև կարող է հանգեցնել օգուտը կամ կորուստը ճանաչելուն:
- 45 Հաշվանցման իրավունքը պարտապանի՝ պայմանագրով կամ այլ կերպ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքն է՝ մարելու կամ այլ կերպ վերացնելու պարտատիրոջ հանդեպ պարտքի ամբողջ գումարը կամ դրա մի մասը՝ պարտատիրոջից ստանալիք գումարի չափով պարտատիրոջ պարտքը մարելով: Ոչ սովորական հանգամանքներում, պարտապանը կարող է իրավունք ունենալ պարտատիրոջ հանդեպ պարտքի գումարը հաշվանցելու համար օգտագործելու երրորդ կողմի՝ իր հանդեպ ունեցած պարտքը՝ պայմանով, որ գոյություն ունի եռակողմ համաձայնություն, որը հստակ սահմանում է հաշվանցում կատարելու պարտապանի իրավունքը: Բացի որ հաշվանցման իրավունքն իրավաբանորեն ամրագրված

իրավունք է, այն պայմանները, որոնցում կիրառվում է այդ իրավունքը, կարող են տարբեր լինել տարբեր իրավակարգերում, և պետք է ուշադրություն դարձնել կողմերի միջև հարաբերությունների նկատմամբ կիրառվող օրենսդրությանը:

- 46 Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի գոյությունն ազդում է ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հետ կապված իրավունքների և պարտականությունների վրա և կարող է ազդել կազմակերպության՝ պարտքային և իրացվելիության ռիսկերին ենթարկվածության վրա: Այնուամենայնիվ, իրավունքի գոյությունն ինքնին դեռ բավարար հիմք չէ հաշվանցում կատարելու համար: Եթե չկա իրավունքն իրացնելու կամ միաժամանակյա մարում կատարելու մտադրություն, ապա կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի գումարներն ու ժամկետները մնում են անփոփոխ: Երբ կազմակերպությունը մտադիր է իրացնել իրավունքը կամ կատարել միաժամանակյա մարում, ակտիվի կամ պարտավորության ներկայացումը զուտ հիմունքով առավել տեղին կերպով է արտացոլում ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերի գումարներն ու ժամկետները, ինչպես նաև այն ռիսկերը, որոնց ենթարկված են այդ դրամական հոսքերը: Մեկ կամ երկու կողմերի՝ զուտ հիմունքով մարում կատարելու մտադրությունը՝ առանց դրա համար իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի, բավարար չէ հաշվանցումը հիմնավորելու համար, քանի որ առանձին ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հետ կապված իրավունքները և պարտականությունները մնում են անփոփոխ:
- 47 Կազմակերպության՝ իր որոշակի ակտիվները և պարտավորությունները հաշվանցելու հետ կապված մտադրության վրա կարող են ազդել նրա տնտեսական գործունեության սովորական պրակտիկան, ֆինանսական շուկաների պահանջները և այլ հանգամանքներ, որոնք կարող են սահմանափակել զուտ հիմունքով կամ միաժամանակյա մարում կատարելու կազմակերպության հնարավորությունը: Եթե կազմակերպությունն հաշվանցման իրավունք ունի, սակայն մտադիր չէ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, ոչ էլ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ, ապա այս իրավունքի ազդեցությունը պարտքային ռիսկին կազմակերպության ենթարկվածության վրա բացահայտվում է ՖՀՄՄ 7-ի 36-րդ պարագրաֆին համապատասխան:
- 48 Երկու ֆինանսական գործիքների միաժամանակյա մարում կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, կազմակերպված ֆինանսական շուկայում քլիրինգային պալատի գործառնությունների կամ դեմ առ դեմ (ուղղակի) փոխանակման միջոցով: Նման հանգամանքներում դրամական հոսքերն ըստ էության համարժեք են մեկ զուտ գումարին, և առկա չէ պարտքային կամ իրացվելիության ռիսկին ենթարկվածություն: Այլ հանգամանքներում կազմակերպությունը կարող է մարել երկու գործիքները՝ ստանալով և վճարելով առանձին գումարները՝ այսպիսով ենթարկված լինելով պարտքային ռիսկին ակտիվի ամբողջ գումարով կամ իրացվելիության ռիսկին՝ պարտավորության ամբողջ գումարով: Այսպիսի ռիսկերին ենթարկվածությունը կարող է նշանակալի լինել, նույնիսկ եթե այն համեմատաբար կարճատև է: Համապատասխանաբար, ֆինանսական ակտիվի իրացումը և ֆինանսական պարտավորության մարումը համարվում են միաժամանակ միայն այն դեպքում, երբ գործարքները տեղի են ունենում նույն պահին:
- 49 42-րդ պարագրաֆում թվարկված պայմանները սովորաբար չեն բավարարվում, և հաշվանցումը սովորաբար տեղին չէ, երբ՝
- (ա) մի քանի տարբեր ֆինանսական գործիքներ օգտագործվում են մեկ ֆինանսական գործիքի հատկանիշները նմանակելու (վերականգնելու) համար (սինթետիկ գործիք)։
  - (բ) ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորություններն առաջանում են ֆինանսական գործիքներից, որոնք ունեն միևնույն սկզբնական ռիսկայնությունը (օրինակ՝ ակտիվներ և պարտավորություններ ֆորվարդային պայմանագրերի կամ այլ ածանցյալ գործիքների պորտֆելում), սակայն տարբեր կոնտրագենտների հետ են։
  - (գ) ֆինանսական կամ այլ ակտիվները գրավադրվում են որպես ապահովություն անշրջելի (առանց ռեգրեսի իրավունքի) ֆինանսական պարտավորությունների համար։
  - (դ) ֆինանսական ակտիվները պարտապանի կողմից հանձնվում են տրաստի՝ պարտականության մարման նպատակով՝ առանց պարտատիրոջ կողմից որպես պարտականության մարում այդ ակտիվների ընդունման (օրինակ՝ մարման հիմնադրամի ստեղծումը)։ կամ
  - (ե) կորուստ առաջացրած դեպքի արդյունքում ստանձնված պարտականությունները ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն երրորդ կողմի կողմից՝ ապահովագրական պայմանագրի ներքո ներկայացված պահանջի հիման վրա։
- 50 Կազմակերպությունը, որը մեկ գործընկերոջ հետ ձեռնարկում է ֆինանսական գործիքների գծով մի քանի գործարքներ, կարող է այդ մեկ կողմի հետ կնքել «հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիր»: Այդպիսի համաձայնագիրը նախատեսում է դրա մեջ ընդգրկված բոլոր ֆինանսական գործիքների գծով մեկ զուտ մարում՝ այն դեպքում, երբ պայմանագրերից որևէ մեկը խախտվում կամ դադարեցվում է: Այսպիսի համաձայնագրերը, սովորաբար, օգտագործվում են ֆինանսական հաստատությունների կողմից՝ նպատակ ունենալով պաշտպանվել կորուստներից՝ սնանկության կամ այլ իրադարձությունների դեպքում, որոնք հանգեցնում են կոնտրագենտի կողմից իր պարտականությունները կատարելու

անկարողության: Հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիրը, սովորաբար, առաջացնում է հաշվանցման իրավունք, որը ուժի մեջ է մտնում և ազդում է առանձին ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրացման կամ մարման վրա միայն որոշակի պայման խախտելու կամ այլ հանգամանքների դեպքում, որոնց առաջացումը չէր ակնկալվում գործունեության սովորական ընթացքում: Հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիրը չի տալիս հաշվանցման հիմք, եթե 42-րդ պարագրաֆում նշված երկու չափանիշերն էլ բավարարված չեն: Երբ հաշվանցման գլխավոր համաձայնագրի առարկա հանդիսացող ֆինանսական ակտիվներն ու ֆինանսական պարտավորությունները չեն հաշվանցվում, այդ համաձայնագրի ազդեցությունը կազմակերպության՝ պարտքային ռիսկին ենթարկվածության վրա բացահայտվում է ՖՀՄՄ 7-ի 36-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

## Բացահայտում

51-95 [Հանված է]

## Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

- 96 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Կազմակերպությունը չպետք է սույն ստանդարտը կիրառի մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ երբ նաև կիրառում է ՀՀՄՄ 39-ը (հրապարակված՝ 2003-ի դեկտեմբերին), ներառյալ 2004 թվականի մարտին հրապարակված փոփոխությունները: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 96Ա 2008 թվականի փետրվարին հրապարակված «Վերադարձների ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ» (Փոփոխություններ ՀՀՄՄ 32-ում և ՀՀՄՄ 1-ում) փաստաթղթով պահանջվեց, որ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված բոլոր հատկանիշներն ունեցող և բոլոր պայմաններին բավարարող ֆինանսական գործիքները դասակարգվեն որպես բաժնային գործիքներ, և, բացի այդ, փոփոխվեցին 11-րդ, 16-րդ, 17–19-րդ, 22-րդ, 23-րդ, 25-րդ, ԿՈՒ13, ԿՈՒ14 և ԿՈՒ27 պարագրաֆները, ավելացվեցին 16Ա–16Զ, 22Ա, 96Բ, 96Գ, 97Գ, ԿՈՒ14Ա–ԿՈՒ14Ժ և ԿՈՒ29Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի նաև ՀՀՄՄ 1-ի, ՀՀՄՄ 39-ի, ՖՀՄՄ 7-ի և ՖՀՄՄԿ 2-ի փոփոխությունները:
- 96Բ «Վերադարձների ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ»-ով մտցվեցին գործողության ոլորտի սահմանափակ բացառություններ: Կազմակերպությունը չպետք է այդ բացառությունները կիրառի անալոգիայով:
- 96Գ Այդ բացառության համաձայն՝ գործիքների դասակարգումը պետք է սահմանափակվի այդպիսի գործիքները ՀՀՄՄ 1-ին, ՀՀՄՄ 32-ին, ՀՀՄՄ 39-ին և ՖՀՄՄ 7-ին համապատասխան հաշվառելով: Գործիքը չպետք է դիտվի որպես բաժնային գործիք այլ ուղեցույցների համաձայն, օրինակ՝ «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՄ 2-ի:
- 97 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 97Ա ՀՀՄՄ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) փոփոխեց ՖՀՄՄ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, այն փոփոխեց 40-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները ևս պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 97Բ ՖՀՄՄ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին) հանեց 4(գ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՄ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունը ևս պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 97Գ 96Ա պարագրաֆում նկարագրված փոփոխությունները կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է բաղադրյալ ֆինանսական գործիքը, որը պարունակում է պարտականություն՝ այլ կողմին տրամադրելու իր գուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, բաժանի առանձին պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների: Եթե պարտավորության բաղադրիչն այլևս չկա, ապա ՀՀՄՄ 32-ում այդ փոփոխությունների հետընթաց կիրառումը կհանգեցնի սեփական կապիտալի երկու բաղադրիչների առանձնացման: Առաջին բաղադրիչը, որը կներառվի չբաշխված



շահույթում, իրենից ներկայացնում է պարտավորության բաղադրիչի նկատմամբ հաշվեգրված կուտակված տոկոսը: Երկրորդ բաղադրիչը կլինի սկզբնական սեփական կապիտալի բաղադրիչը: Հետևաբար, եթե այդ փոփոխությունների կիրառման պահին պարտավորության բաղադրիչն այլևս չկա, ապա կարիք չկա, որ կազմակերպությունն այդ երկու բաղադրիչներն իրարից առանձնացնի:

- 97Գ. 4-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի ՖՀՄՄ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՄՄ 28-ի 1-ին պարագրաֆի և ՀՀՄՄ 31-ի 1-ին պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:

## **Այլ փաստաթղթերի գործողության դադարեցումը**

- 98 Սույն ստանդարտը փոխարինում է 2000-ին վերանայված «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումը և ներկայացումը» ՀՀՄՄ 32-ին՝
- 99 Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝
- (ա) ՄՄԿ-5 «Ֆինանսական գործիքների դասակարգումը. պայմանական մարման դրույթներ».
  - (բ) ՄՄԿ-16 «Բաժնետոմսային կապիտալ. հետզնված սեփական բաժնային գործիքներ (հետզնված բաժնետոմսեր)».
  - (գ) ՄՄԿ-17 «Սեփական կապիտալ. սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքների գծով ծախսումներ»:
- 100 Սույն ստանդարտը շրջանառությունից հանում է ՄՄԿ մեկնաբանության Գ.34 «Ֆինանսական գործիքներ. գործիքներ կամ իրավունքներ, որոնք կարող են մարվել տիրապետողի կողմից» նախագիծը:

\* 2005-ի օգոստոսին ՀՀՄՄԽ-ն ֆինանսական գործիքներին վերաբերող բոլոր բացահայտումները տեղափոխեց ՖՀՄՄ 7 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»:

*Այս հավելվածը համարվում է սույն ստանդարտի անբաժան մաս:*

- ԿՈՒ1 Սույն կիրառման ուղեցույցը բացատրում է ստանդարտի որոշակի ասպեկտների կիրառումը:
- ԿՈՒ2 Ստանդարտը չի վերաբերում ֆինանսական գործիքների ճանաչմանը և չափմանը: Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ճանաչման և չափման վերաբերյալ պահանջները սահմանված են ՀՀՍՍ 39-ում:

### **Սահմանումներ (պարագրաֆներ 11–14)**

### **Ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ**

ԿՈՒ3 Արժույթը (դրամական միջոց) ֆինանսական ակտիվ է, քանի որ այն իրենից ներկայացնում է փոխանակման միջոց և հետևաբար հիմք, որով ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում և չափվում են բոլոր գործարքները: Դրամական միջոցով ավանդը բանկում կամ նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունում ֆինանսական ակտիվ է, քանի որ այն իրենից ներկայացնում է ավանդատուի պայմանագրային իրավունքը՝ այդ հաստատությունից ստանալու դրամական միջոց կամ հոգուտ պարտատիրոջ մնացորդի դիմաց դուրս գրելու չեկ կամ նմանատիպ գործիք՝ ֆինանսական պարտավորությունը վճարելու համար:

ԿՈՒ4 Ապագայում դրամական միջոց ստանալու պայմանագրային իրավունք հանդիսացող ֆինանսական ակտիվների և համապատասխանաբար ապագայում դրամական միջոց տրամադրելու պայմանագրային պարտականություն հանդիսացող ֆինանսական պարտավորությունների սովորական օրինակներ են՝

- (ա) առևտրական դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը,
- (բ) վճարման և ստացման ենթակա մուրհակները,
- (գ) վճարման և ստացման ենթակա փոխառությունները,
- (դ) պարտատոմսերի գծով վճարվելիք և ստացվելիք գումարները:

Յուրաքանչյուր դեպքում մի կողմի՝ դրամական միջոց ստանալու պայմանագրային իրավունքին (կամ վճարելու պարտականությանը) համապատասխանում է մյուս կողմի վճարելու պարտականությունը (կամ ստանալու իրավունքը):

ԿՈՒ5 Ֆինանսական գործիքի մեկ այլ տեսակ է այն գործիքը, որի գծով ստացման կամ տրման ենթակա տնտեսական օգուտը դրամական միջոցից տարբեր ֆինանսական ակտիվ է: Օրինակ՝ պետական պարտատոմսերով վճարման ենթակա մուրհակը տիրապետողին տալիս է պայմանագրային իրավունք, իսկ թողարկողին՝ պայմանագրային պարտականություն՝ ստանալու և վճարելու ոչ թե դրամական միջոց, այլ պետական պարտատոմս: Պարտատոմսերը ֆինանսական ակտիվներ են, որովհետև դրանք իրենցից ներկայացնում են թողարկող կառավարության՝ դրամական միջոց վճարելու պարտականությունը: Հետևաբար՝ մուրհակը դրա տիրապետողի ֆինանսական ակտիվն է և թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունը:

ԿՈՒ6 «Հարատև» պարտքային գործիքները (օրինակ՝ «հարատև» պարտատոմսերը) սովորաբար տիրապետողին տալիս են պայմանագրային իրավունք՝ ստանալու տոկոսային վճարումներ սահմանված ամսաթվերին մինչև անորոշ ապագան՝ առանց հիմնական գումարը հետ ստանալու իրավունքի կամ այնպիսի պայմաններում հետ ստանալու իրավունքով, որ դրանք այն դարձնում են շատ անհավանական կամ էլ վերագրում շատ հեռավոր ապագային: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է թողարկել ֆինանսական գործիք, որը պահանջում է կատարել ամվերջ տարեկան վճարումներ, որոնք հավասար են սահմանված 1000 ԱՄ\* անվանական կամ հիմնական գումարի նկատմամբ կիրառված սահմանված 8% տոկոսադրույքին: Ենթադրելով, որ 8%-ը գործիքի թողարկման պահի շուկայական տոկոսադրույքն է եղել, թողարկողը ստանձնում է պայմանագրային պարտականություն՝ կատարելու մի շարք ապագա տոկոսային վճարումներ, որոնց իրական արժեքը (ներկա արժեքը) սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմում է 1000 ԱՄ:

\* Սույն ուղեցույցում դրամական գումարներն արտահայտված են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»:

Գործիքի թողարկողն ու տիրապետողն ունեն համապատասխանաբար ֆինանսական պարտավորություն և ֆինանսական ակտիվ:

- ԿՈՒ7 Ֆինանսական գործիքներ ստանալու, տրամադրելու կամ փոխանակելու պայմանագրային իրավունքը կամ պայմանագրային պարտականությունն ինքնին ֆինանսական գործիք է: Պայմանագրային իրավունքների կամ պայմանագրային պարտականությունների շղթան բավարարում է ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, եթե այն ի վերջո հանգեցնելու է դրամական միջոցի ստացման կամ վճարման կամ բաժնային գործիքի ձեռքբերման կամ թողարկման:
- ԿՈՒ8 Պայմանագրային իրավունքը իրացնելու կարողությունը կամ պայմանագրային պարտականությունը կատարելու պահանջը կարող է լինել բացարձակ, կամ այն կարող է կախված լինել ապագա դեպքի տեղի ունենալուց: Օրինակ՝ ֆինանսական երաշխիքը փոխատուի պայմանագրային իրավունքն է՝ ստանալու դրամական միջոց երաշխիք տված անձից, և վերջինիս համապատասխան պայմանագրային պարտականությունը՝ վճարելու փոխատուին, եթե փոխառուն չկատարի վճարումը: Պայմանագրային իրավունքը և պարտականությունը գոյություն ունեն անցյալ գործարքի կամ դեպքի (երաշխիքի տրամադրման) հետևանքով, նույնիսկ եթե փոխատուի՝ իր իրավունքը իրագործելու կարողությունը և երաշխիք տված անձից իր պարտականությունը կատարելը պահանջելը կախված են փոխառուի կողմից իր պարտականությունը ապագայում չկատարելուց: Պայմանական իրավունքն ու պարտականությունը բավարարում են ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության սահմանումներին, նույնիսկ եթե այդ ակտիվները և պարտավորությունները ոչ միշտ են ճանաչվում ֆինանսական հաշվետվություններում: Որոշ այդպիսի պայմանական իրավունքներ և պարտականություններ կարող են լինել ապահովագրական պայմանագրերը, որոնք գտնվում են ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում:
- ԿՈՒ9 «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ի համաձայն՝ ֆինանսական վարձակալությունը դիտվում է նախ և առաջ որպես վարձատուի իրավունքը՝ ստանալու, և վարձակալի պարտականությունը՝ վճարելու մի շարք վճարումներ, որոնք, ըստ էության, նույնն են, ինչ վարկային համաձայնագրի ներքո հիմնական գումարի և տոկոսների խառը վճարումները: Վարձատուն հաշվառում է իր ներդրումը վարձակալական պայմանագրի ներքո դեբիտորական պարտքի գումարում, այլ ոչ թե հենց վարձակալության տրված ակտիվը: Մյուս կողմից՝ գործառնական վարձակալությունը դիտվում է նախ և առաջ որպես անավարտ (կատարման ենթակա) պայմանագիր, որը վարձատուին պարտավորեցնում է ապագա ժամանակաշրջաններում իր ակտիվն օգտագործման տրամադրել այնպիսի հատուցման դիմաց, որը նման է ծառայության դիմաց վճարին: Վարձատուն շարունակում է հաշվառել վարձակալության տրված ակտիվը, այլ ոչ թե պայմանագրի ներքո ապագայում ստացվելիք գումարների գծով դեբիտորական պարտքը: Համապատասխանաբար, ֆինանսական վարձակալությունը դիտվում է որպես ֆինանսական գործիք, իսկ գործառնական վարձակալությունը՝ ոչ (բացառությամբ այն առանձին վճարումների, որոնք ներկա պահին արդեն ենթակա են կատարման):
- ԿՈՒ10 Ֆիզիկական ակտիվները (ինչպիսիք են պաշարները և հիմնական միջոցները), վարձակալված ակտիվները և ոչ նյութական ակտիվները (ինչպիսիք են արտոնագրերը և ապրանքային նշանները) ֆինանսական ակտիվներ չեն: Այդպիսի ֆիզիկական և ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ վերահսկողությունը ստեղծում է դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի ներհուսք առաջացնելու հնարավորություն, սակայն չի առաջացնում դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու ներկա իրավունք:
- ԿՈՒ11 Ակտիվները (ինչպիսիք են վճարված կանխավճարները), որոնց գծով ապագա տնտեսական օգուտն իրենից ներկայացնում է ապրանքների կամ ծառայությունների ստացում, այլ ոչ թե դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու իրավունք, ֆինանսական ակտիվներ չեն: Նմանապես, այնպիսի հոդվածները, ինչպիսիք են ստացված կանխավճարները և երաշխիքային պարտավորություններից շատերը, ֆինանսական պարտավորություններ չեն, քանի որ դրանց հետ կապված տնտեսական օգուտների արտահոսքը ապրանքների և ծառայությունների տրամադրումն է, այլ ոչ թե դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տալու պայմանագրային պարտականություն:
- ԿՈՒ12 Պարտավորությունները և ակտիվները, որոնք պայմանագրային չեն (ինչպիսիք են շահութահարկերը, որոնք առաջանում են օրենսդրական պահանջների արդյունքում), ֆինանսական պարտավորություններ կամ ֆինանսական ակտիվներ չեն: Շահութահարկերի հաշվառումը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 12-ում: Նմանապես, կառուցողական պարտականությունները, ինչպես սահմանված է «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ում, պայմանագրերից չեն առաջանում և, հետևաբար, ֆինանսական պարտավորություններ չեն:

## Բաժնային գործիքներ

- ԿՈՒ13 Բաժնային գործիքների օրինակներ են չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսերը, որոշ վերադարձնելի գործիքներ (տե՛ս պարագրաֆներ 16Ա և 16Բ), որոշ գործիքներ, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր գուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ (տե՛ս պարագրաֆներ 16Գ և 16Դ), արտոնյալ բաժնետոմսերի որոշ տեսակներ (տե՛ս պարագրաֆներ ԿՈՒ25 և ԿՈՒ26), ինչպես նաև վարանտները կամ թողարկված գնման օպցիոնները, որոնք տիրապետողին իրավունք են տալիս բաժանորդագրվելու կամ գնելու թողարկող կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսեր՝ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց: Կազմակերպության պարտականությունը՝ թողարկելու կամ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, հանդիսանում է կազմակերպության բաժնային գործիքը (բացառությամբ պարագրաֆ 22Ա-ում նշվածի): Այնուամենայնիվ, եթե այդպիսի պայմանագիրը կազմակերպության համար նախատեսում է պարտականություն՝ վճարելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ (բացի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան որպես բաժնային գործիք դասակարգված պայմանագրերի), ապա դա նաև առաջացնում է պարտավորություն՝ մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (տե՛ս պարագրաֆ ԿՈՒ27(ա)): Չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսերի թողարկողը ստանձնում է պարտավորություն, երբ նա իրականացնում է բաշխումներ կատարելուն ուղղված ֆորմալ գործողություններ և արդյունքում բաժնետերերի հանդեպ իրավաբանորեն պարտավորված է դառնում կատարելու այդ բաշխումները: Այդպես կարող է լինել շահաբաժինների հայտարարումից հետո կամ երբ կազմակերպությունը գտնվում է լուծարման գործընթացում, և պարտավորությունները մարելուց հետո մնացող բոլոր ակտիվները դառնում են բաժնետերերին բաշխման ենթակա:
- ԿՈՒ14 Ձեռք բերված գնման օպցիոնը կամ կազմակերպության կողմից գնված այլ նմանատիպ պայմանագիրը, որն իրեն իրավունք է տալիս հետ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները՝ դրանց դիմաց տրամադրելով ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ, կազմակերպության ֆինանսական ակտիվը չէ (բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի): Այդպիսի պայմանագրի համար վճարված հատուցումը հանվում է սեփական կապիտալից:

## Գործիքների դաս, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր դասերին (պարագրաֆներ 16Ա(բ) և 16Գ(բ))

- ԿՈՒ14Ա 16Ա և 16Գ պարագրաֆներում նշված հատկանիշներից մեկն այն է, որ ֆինանսական գործիքը պատկանում է գործիքների այնպիսի դասի, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր դասերին:
- ԿՈՒ14Բ Երբ որոշվում է, թե արդյոք գործիքը ստորակարգված դասի է, կազմակերպությունը գնահատում է գործիքի պահանջների բավարարման հերթականությունը լուծարման ժամանակ այնպես, ասես գործիքի դասակարգման պահին կազմակերպությունը լուծարվելիս լիներ: Կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի դասակարգումը, եթե համապատասխան հանգամանքները փոփոխվել են: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը թողարկում կամ մարում է մեկ այլ ֆինանսական գործիք, դա կարող է ազդել այն բանի վրա, թե արդյոք խնդրո առարկա գործիքը գործիքների այնպիսի դասում է, որը ստորակարգված է բոլոր մյուս դասերին:

ԿՈՒ14Գ Կազմակերպության լուծարման ժամանակ արտոնյալ իրավունք ունեցող գործիքն այնպիսի գործիք չէ, որն իրավունք է տալիս կազմակերպության գուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ: Օրինակ՝ գործիքը լուծարման ժամանակ ունի արտոնյալ իրավունք, եթե այն տիրապետողին իրավունք է տալիս լուծարման ժամանակ ստանալու ֆիքսված շահաբաժին՝ ի լրումն կազմակերպության գուտ ակտիվների համամասնական բաժնի, այն դեպքում, երբ ստորակարգված դասի մյուս գործիքները, որոնք իրավունք են տալիս կազմակերպության գուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ, նույն իրավունքները չեն տալիս լուծարման ժամանակ:

ԿՈՒ14Դ Եթե կազմակերպությունն ունի ֆինանսական գործիքների միայն մեկ դաս, այդ դասը պետք է դիտվի որպես մյուս բոլոր դասերին ստորակարգված:

## Գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը (պարագրաֆ 16Ա(ե))

ԿՈՒ14Ե Գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը պետք է հիմնականում հիմնված լինեն գործիքի կյանքի ընթացքում կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված գուտ ակտիվների կամ ճանաչված և չճանաչված գուտ ակտիվների

իրական արժեքի փոփոխության վրա: Շահույթը կամ վնասը և ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխությունը պետք է չափվեն՝ ըստ համապատասխան ՖՀՄՄ-ների:

### **Գործիքի տիրապետողի՝ ոչ որպես կազմակերպության սեփականատիրոջ կողմից կնքված գործարքներ (պարագրաֆներ 16Ա և 16Գ)**

ԿՈՒ14Զ Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքի կամ այն գործիքի տիրապետողը, որը կազմակերպության վրա պարտականություն է դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, կարող է գործարք կնքել կազմակերպության հետ ոչ որպես սեփականատիրոջ դերում: Օրինակ՝ գործիքի տիրապետողը կարող է նաև լինել կազմակերպության աշխատակից: Երբ գնահատվում է, թե արդյոք գործիքը 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆին համապատասխան պետք է դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, պետք է հաշվի առնվեն միայն գործիքի այն դրամական հոսքերը և պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները, որոնք վերաբերում են գործիքի տիրապետողին՝ որպես կազմակերպության սեփականատիրոջ:

ԿՈՒ14Է Որպես օրինակ կարող է լինել սահմանափակ (կոմանդիտային) ընկերակցությունը, որն ունի սահմանափակ և լիակատար ընկերներ: Որոշ լիակատար ընկերներ կարող են կազմակերպությանը երաշխիք տրամադրել և դրա դիմաց կարող են հատուցում ստանալ: Նման իրավիճակներում երաշխիքը և դրա հետ կապված դրամական հոսքերը վերաբերում են գործիքի տիրապետողներին՝ որպես երաշխիք տվողների, այլ ոչ թե որպես կազմակերպության սեփականատերերի: Հետևաբար, այդպիսի երաշխիքը և դրա հետ կապված դրամական հոսքերը չեն նշանակում, որ լիակատար ընկերները պետք է ստորակարգված համարվեն սահմանափակ ընկերներին, և չպետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում է, թե արդյոք նույնական են սահմանափակ ընկերակցության գործիքների և լիակատար ընկերակցության գործիքների պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները:

ԿՈՒ14Ը Մեկ այլ օրինակ է շահույթի կամ վնասի բաժանման համաձայնագիրը, որը շահույթը կամ վնասը բաշխում է գործիքի տիրապետողներին՝ ընթացիկ և մախորդ տարիների ընթացքում մատուցված ծառայությունների կամ ստեղծած բիզնեսների հիման վրա: Այդպիսի համաձայնագրերը հանդիսանում են գործարքներ գործիքների տիրապետողների հետ, որոնցում նրանք հանդես չեն գալիս որպես սեփականատեր իրենց դերով, և չպետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում են 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում թվարկված չափանիշները: Այնուամենայնիվ, շահույթի կամ վնասի բաժանման համաձայնագրերը, որոնք շահույթը կամ վնասը բաշխում են գործիքների տիրապետողներին՝ հիմք ընդունելով իրենց և այլոց նույն դասի գործիքների անվանական արժեքների հարաբերակցությունը, հանդիսանում են գործարքներ գործիքների տիրապետողների հետ, որոնցում նրանք հանդես են գալիս որպես սեփականատեր իրենց դերով, և պետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում են 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում թվարկված չափանիշները:

ԿՈՒ14Թ Գործիքի տիրապետողի (ոչ որպես սեփականատիրոջ) և թողարկող կազմակերպության միջև գործարքի դրամական հոսքերն ու պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները պետք է համանման լինեն այն համարժեք գործարքին, որը կարող էր տեղի ունենալ թողարկող կազմակերպության և գործիք չունեցողի միջև:

### **Որևէ այլ ֆինանսական գործիքի կամ պայմանագրի բացակայություն, որի ընդհանուր դրամական հոսքերն էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում են գործիքի տիրապետողին հասանելիք մնացորդային հատույցը (պարագրաֆներ 16Բ և 16Դ)**

ԿՈՒ14Ժ 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում նշված չափանիշները բավարարող ֆինանսական գործիքը որպես սեփական կապիտալի գործիք դասակարգելու պայման է այն, որ կազմակերպությունը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝ (ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա, և (բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը: Հետևյալ գործիքները, երբ կնքվում են չկապակցված կողմերի հետ սովորական առևտրային պայմաններով, դժվար թե խանգարեն, որ այլապես 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում նշված չափանիշները բավարարող ֆինանսական գործիքը դասակարգվի որպես սեփական կապիտալ՝

- (ա) գործիքներ, որոնց ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության որոշակի ակտիվների վրա.
- (բ) գործիքներ, որոնց ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնված են հատույթի որևէ տոկոսի վրա.

- (զ) պայմանագրեր, որոնք նախատեսված են հատուցելու (պարգևատրելու) համար առանձին աշխատակիցների՝ կազմակերպությանը մատուցված ծառայությունների դիմաց.
- (դ) պայմանագրեր, որոնք պահանջում են շահույթի աննշան տոկոսի չափով վճարում կատարել մատուցված ծառայությունների կամ տրամադրված ապրանքներ դիմաց:

## Ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ

ԿՈՒ15 Ֆինանսական գործիքները ներառում են ինչպես հիմնական գործիքներ (ինչպիսիք են դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքերն ու բաժնային գործիքները), այնպես էլ ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ (ինչպիսիք են ֆինանսական օպցիոնները, ֆյուչերսները և ֆորվարդները, տոկոսադրույքային սվոպերը և արժույթային սվոպերը): Ածանցյալ ֆինանսական գործիքները բավարարում են ֆինանսական գործիքի սահմանմանը և, հետևաբար, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

ԿՈՒ16 Ածանցյալ ֆինանսական գործիքները առաջացնում են իրավունքներ և պարտականություններ, որոնց արդյունքում գործիքի կողմերի միջև տեղի է ունենում մեկ կամ ավելի այնպիսի ֆինանսական ռիսկերի փոխանցում, որոնք հատուկ են հիմքում ընկած հիմնական ֆինանսական գործիքին: Սկզբնավորման պահին ածանցյալ ֆինանսական գործիքները մի կողմին տալիս են մեկ այլ կողմի հետ պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու պայմանագրային իրավունք կամ մեկ այլ կողմի հետ պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու պայմանագրային պարտականություն: Սակայն դրանք սովորաբար<sup>20</sup> չեն հանգեցնում հիմքում ընկած հիմնական ֆինանսական գործիքի փոխանցմանը պայմանագրի սկզբում, և նույնիսկ պարտադիր չէ, որ այդպիսի փոխանցումը տեղի ունենա պայմանագրի ժամկետի ավարտին: Որոշ գործիքներ պարունակում են փոխանակման իրականացնելու ինչպես իրավունք, այնպես էլ պարտականություն: Զանի որ փոխանակման պայմանները որոշվում են ածանցյալ գործիքի սկզբնավորման պահին, ֆինանսական շուկաներում գների փոփոխությանը զուգընթաց այդ պայմանները կարող են դառնալ կամ նպաստավոր, կամ ոչ նպաստավոր:

ԿՈՒ17 Ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ (այսինքն՝ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներ չհանդիսացող ֆինանսական գործիքներ) փոխանակելու համար նախատեսված վաճառքի կամ գնման օպցիոնը տիրապետողին իրավունք է տալիս ստանալու պայմանագրի հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունների հետ կապված հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտները: Եվ հակառակը՝ օպցիոն թողարկողը ստանձնում է պարտականություն՝ հրաժարվելու հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտներից կամ կրելու տնտեսական օգուտների կորուստները՝ կապված հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունների հետ: Տիրապետողի պայմանագրային իրավունքը և թողարկողի պարտականությունը բավարարում են համապատասխանաբար ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության սահմանումներին: Օպցիոն պայմանագրի հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքը կարող է լինել ցանկացած ֆինանսական ակտիվ, ներառյալ այլ կազմակերպությունների բաժնետոմսեր և տոկոսակիր գործիքներ: Օպցիոնը կարող է թողարկողին պարտավորեցնել թողարկել պարտքային գործիք, այլ ոչ թե փոխանցել ֆինանսական ակտիվ, սակայն օպցիոնն իրագործվելու դեպքում դրա հիմքում ընկած գործիքը կդառնար տիրապետողի ֆինանսական ակտիվը: Օպցիոնը տիրապետողի՝ ֆինանսական ակտիվը պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով փոխանակելու իրավունքը և թողարկողի՝ ֆինանսական ակտիվը պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով փոխանակելու պարտականությունը տարբերվում են հիմքում ընկած ֆինանսական ակտիվից, որը ենթակա է փոխանակման օպցիոնի իրագործման դեպքում: Տիրապետողի իրավունքի, ինչպես և թողարկողի պարտականության բնույթը կախված չեն օպցիոնի իրագործման հավանականությունից:

ԿՈՒ18 Ածանցյալ ֆինանսական գործիքի մեկ այլ օրինակ է ֆորվարդային պայմանագիրը, որը կատարվելու է վեցամսյա ժամկետում, և որում մի կողմը (գնորդը) խոստանում է տրամադրել 1000000 ԱՄ դրամական միջոց՝ 1000000 ԱՄ անվանական արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պետական պարտատոմսերի դիմաց, իսկ մյուս կողմը (վաճառողը) խոստանում է տրամադրել 1000000 ԱՄ անվանական արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պետական պարտատոմսեր՝ 1000000 ԱՄ դրամական միջոցի դիմաց: Վեցամսյա ժամկետի ընթացքում երկու կողմն էլ ունեն ֆինանսական գործիքներ փոխանակելու պայմանագրային իրավունք և պայմանագրային պարտականություն: Եթե պետական պարտատոմսերի շուկայական արժեքը բարձրանա 1000000 ԱՄ-ից վեր, ապա պայմանները նպաստավոր կլինեն գնորդի համար և ոչ նպաստավոր՝ վաճառողի,

<sup>20</sup> Սա ճիշտ է ածանցյալներից շատերի, բայց ոչ բոլորի համար: Օրինակ, որոշ արտարժույթային տոկոսադրույքային սվոպերի դեպքում հիմնական գումարը փոխանակվում է սկզբնավորման ժամանակ (և վերափոխանակվում մարման ժամանակ):

իսկ եթե շուկայական գինը իջնի 1000000 ԱՄ-ից ներքև, ապա ազդեցությունը կլինի հակառակը: Գնորդն ունի պայմանագրային իրավունք (ֆինանսական ակտիվ), որը նման է պահվող գնման օպցիոնի տված իրավունքին, և պայմանագրային պարտականություն (ֆինանսական պարտավորություն), որը նման է թողարկված վաճառքի օպցիոնի առաջացրած պարտականությանը: Վաճառողն ունի պայմանագրային իրավունք (ֆինանսական ակտիվ), որը նման է պահվող վաճառքի օպցիոնի տված իրավունքին, և պայմանագրային պարտականություն (ֆինանսական պարտավորություն), որը նման է թողարկված գնման օպցիոնի առաջացրած պարտականությանը: Ինչպես օպցիոնների դեպքում, այդ պայմանագրային իրավունքները և պարտականությունները կազմում են ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք առանձին և տարբեր են հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքներից (փոխանակման ենթակա պարտատոմսերից և դրամական միջոցից): Ֆորվարդային պայմանագրի երկու կողմն էլ պարտավոր են սահմանված ժամանակին կատարելու համապատասխան գործողություններ, մինչդեռ օպցիոն պայմանագրի ներքո կատարումը տեղի է ունենում միայն այն դեպքում և այն ժամանակ, երբ օպցիոնի տիրապետող որոշում է այն իրագործել:

**ԿՈՒ19** Ածանցյալ գործիքների շատ այլ տեսակներ ներառում են ապագա փոխանակում կատարելու իրավունք կամ պարտականություն, ներառյալ տոկոսադրույքային և արժույթային սվոպերը, տոկոսադրույքային «կեպերը» «կոլարները» և «ֆլորները», վարկ տալու պարտավորվածությունները, մուրհակների թողարկման սխեմաները և ակրեդիտիվները: Տոկոսադրույքային սվոպի պայմանագիրը կարող է դիտվել որպես ֆորվարդային պայմանագրի տարատեսակ, որում կողմերը համաձայնվում են կատարել ապագա դրամական միջոցների գումարների մի շարք փոխանակումներ, ընդ որում՝ գումարների մեկը որոշվում է լողացող տոկոսադրույքի հիման վրա, իսկ մյուսը՝ ֆիքսված տոկոսադրույքի: Ֆյուչերսային պայմանագրերը ֆորվարդային պայմանագրերի մեկ այլ տարատեսակ են, որոնց հիմնական առանձնահատկություն այն է, որ այդ պայմանագրերը ստանդարտացված են և շրջանառվում են բորսայում:

## **Ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրեր (պարագրաֆներ 8–10)**

**ԿՈՒ20** Ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերը չեն բավարարում ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, քանի որ մի կողմի՝ ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ծառայություն ստանալու պայմանագրային իրավունքը և մյուս կողմի՝ համապատասխան պարտականությունը կողմերից ոչ մեկի համար չեն առաջացնում ներկա իրավունք կամ պարտականություն՝ ֆինանսական ակտիվ ստանալու, տրամադրելու կամ փոխանակելու: Օրինակ՝ ֆինանսական գործիքներ չեն այն պայմանագրերը, որոնց մարումը նախատեսվում է միայն ոչ ֆինանսական հոդվածի տրամադրմամբ կամ ստացման (օր.՝ արժաթի գծով օպցիոն, ֆյուչերս կամ ֆորվարդային պայմանագիր): Շատ ապրանքային պայմանագրեր հենց այդ տեսակի են: Որոշ պայմանագրեր ստանդարտացված ձևի են և շրջանառվում են կազմակերպված շուկաներում գրեթե մույն ձևով, ինչ որոշ ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ: Օրինակ՝ ապրանքային ֆյուչերսային պայմանագիրը կարող է հեշտորեն գնվել և վաճառվել դրամական միջոցով, քանի որ այն ցուցակված է բորսայում, և կարող է ձեռքից ձեռք անցնել շատ անգամներ: Այնուամենայնիվ, այդ պայմանագիրը գնող և վաճառող կողմերն, ըստ էության, գնում և վաճառում են հիմքում ընկած ապրանքը: Ապրանքային պայմանագիրը գնելու և վաճառելու կարողությունը, այն գնելու կամ վաճառելու հեշտությունը, ինչպես նաև ապրանքը ստանալու կամ տրամադրելու պարտականությունը դրամական միջոցով մարելու վերաբերյալ պայմանավորվելու հնարավորությունը չեն փոխում պայմանագրի հիմնարար բնույթն այնպես, որ այն դառնա ֆինանսական գործիք: Այնուամենայնիվ, ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, կամ որոնց ոչ ֆինանսական հոդվածը հեշտորեն փոխարկելի է դրամական միջոցի, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում այնպես, ինչպես եթե դրանք լինեին ֆինանսական գործիքներ (տե՛ս պարագրաֆ 8):

**ԿՈՒ21** Պայմանագիրը, որը նախատեսում է ֆիզիկական ակտիվի ստացում կամ տրամադրում, չի առաջացնում ֆինանսական ակտիվ մի կողմի մոտ և ֆինանսական պարտավորություն մյուս կողմի մոտ, բացառությամբ երբ համապատասխան վճարումը հետաձգվում է ֆիզիկական ակտիվի փոխանցմանը հաջորդող ժամանակաշրջան: Այդպիսի իրավիճակ է առաջանում առևտրային վարկով ապրանքների գնման կամ վաճառքի դեպքում:

**ԿՈՒ22** Որոշ պայմանագրեր կապված են ապրանքների հետ, սակայն չեն նախատեսում մարման կատարում ապրանքի ֆիզիկական տրամադրման կամ ստացման միջոցով: Դրանք նախատեսում են մարման կատարում դրամական վճարումներով պայմանագրում նշված բանաձևին համապատասխան որոշված գումարներով, այլ ոչ թե ֆիքսված գումարների վճարման միջոցով: Օրինակ՝ պարտատոմսի հիմնական գումարը կարող է հաշվարկվել՝ դրա մարման ամսաթվին

գերիշխող նավթի շուկայական գինը բազմապատկելով նավթի ֆիքսված քանակությամբ: Հիմնական գումարը ինդեքսավորվում է ապրանքի գնի հիման վրա, սակայն մարում է միայն դրամական միջոցով: Այդպիսի պայմանագիրը ֆինանսական գործիք է:

**ԿՈՒ23** Ֆինանսական գործիքի սահմանման տակ է ընկնում նաև այն պայմանագիրը, որն ի լրումն ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության, առաջացնում է ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ ֆինանսական պարտավորություն: Այդպիսի ֆինանսական գործիքները հաճախ մի կողմին տալիս են ֆինանսական ակտիվը ոչ ֆինանսական ակտիվով փոխանակելու իրավունք: Օրինակ՝ նավթի հետ կապված պարտատոմսը կարող է իր տիրապետողին իրավունք տալ ստանալու ֆիքսված պարբերական տոկոսային վճարումներ և մարման ժամկետի ավարտին ֆիքսված գումարի դրամական միջոց՝ հիմնական գումարը ֆիքսված քանակությամբ նավթի հետ փոխանակելու ընտրանքով: Այդ ընտրանքն իրագործելու ցանկալիությունը կարող է փոփոխվել ժամանակի ընթացքում՝ կախված նավթի իրական արժեքի և պարտատոմսով նախատեսված՝ դրամական միջոցը նավթով փոխանակելու գործակցի (փոխանակման գնի) հարաբերակցությունից: Պարտատոմսի տիրապետողի մտադրությունները՝ կապված ընտրանքի իրագործման հետ, չեն ազդում պայմանագիրը կազմող ակտիվների բովանդակության վրա: Պարտատոմսը տիրապետողի ֆինանսական ակտիվը և թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունը պարտատոմսը դարձնում են ֆինանսական գործիք՝ անկախ ակտիվների և պարտավորությունների այլ տեսակներից, որոնք նույնպես պարտատոմսը ստեղծում է:

**ԿՈՒ24** [Հանված է]

## Ներկայացում

### Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ (պարագրաֆներ 15–27)

#### Դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականության բացակայություն (պարագրաֆներ 17–20)

**ԿՈՒ25** Արտոնյալ բաժնետոմսերը կարող են թողարկվել տարբեր իրավունքներով: Երբ որոշվում է, թե արդյոք արտոնյալ բաժնետոմսը ֆինանսական պարտավորություն է, թե բաժնային գործիք, թողարկողը գնահատում է պարտատոմսին կցված կոնկրետ իրավունքները, որպեսզի պարզի, թե արդյոք այն ցուցադրում է ֆինանսական պարտավորության հիմնարար բնութագրերը: Օրինակ՝ արտոնյալ բաժնետոմսը, որը նախատեսում է մարում որոշակի ամսաթվին կամ տիրապետողի հայեցողությամբ, պարունակում է ֆինանսական պարտավորություն, որովհետև թողարկողն ունի բաժնետիրոջը ֆինանսական ակտիվներ փոխանցելու պարտականություն: Թողարկողի պոտենցիալ անկարողությունը՝ կատարելու արտոնյալ բաժնետոմսը մարելու պարտականությունը, երբ դա պահանջվում է պայմանագրով (լինի դա միջոցների անբավարարության, օրենսդրական սահմանափակումների, թե շահույթների կամ պահուստների անբավարարության պատճառով), չի վերացնում պարտականությունը: Թողարկողի՝ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով մարելու ընտրանքը չի բավարարում ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, որովհետև թողարկողը չունի բաժնետերերին ֆինանսական ակտիվներ փոխանցելու ներկա պարտականություն: Այս դեպքում բաժնետոմսերի մարումը բացառապես կախված է թողարկողի հայեցողությունից: Այնուամենայնիվ, պարտականություն կարող է առաջանալ, երբ բաժնետոմսերի թողարկողը իրագործում է իր ընտրանքը՝ սովորաբար բաժնետերերին պաշտոնապես ծանուցելով բաժնետոմսերը մարելու իր մտադրության մասին:

**ԿՈՒ26** Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերը մարելի չեն, համապատասխան դասակարգումը որոշվում է դրանց կցված այլ իրավունքներով: Դասակարգումն իրականացվում է պայմանագրային համաձայնությունների բովանդակության գնահատման և ֆինանսական պարտավորության և բաժնային գործիքի սահմանումների հիման վրա: Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերի (լինեն դրանք կուտակային, թե ոչ կուտակային) տիրապետողներին բաշխումների կատարումը կախված է թողարկողի հայեցողությունից, բաժնետոմսերը բաժնային գործիքներ են: Արտոնյալ բաժնետոմսը որպես բաժնային գործիք կամ ֆինանսական պարտավորություն դասակարգելու վրա չեն ազդում, օրինակ՝

- (ա) բաշխումներ կատարելու պատմությունը.
- (բ) ապագայում բաշխումներ կատարելու մտադրությունը.
- (գ) թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի գնի վրա բաշխումներ չկատարելու հնարավոր բացասական հետևանքները (արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների չվճարման դեպքում սովորական բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների հայտարարման նկատմամբ սահմանափակումների պատճառով).



- (դ) թողարկողի պահուստների գումարը.
- (ե) ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի վերաբերյալ թողարկողի ակնկալիքը. կամ
- (զ) ժամանակաշրջանի համար իր շահույթի կամ վնասի վրա ազդելու թողարկողի կարողությունը կամ անկարողությունը:

**Մարումը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով (պարագրաֆներ 21–24)**

ԿՈՒՄՅՈՒՆԻՏ 27 Հետևյալ օրինակներում ցուցադրվում է, թե ինչպես պետք է դասակարգվեն կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների գծով պայմանագրերի տարբեր տեսակները:

- (ա) Պայմանագիրը, որը կազմակերպության կողմից մարվելու է՝ ստանալով կամ տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը՝ առանց ապագա հատուցման, կամ փոխանակելով ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը ֆիքսված գումարով դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, հանդիսանում է բաժնային գործիք (բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի): Համապատասխանաբար, այդպիսի պայմանագրի դիմաց ստացված կամ վճարված հատուցումն ուղղակիորեն ավելացվում է սեփական կապիտալին կամ հանվում այնտեղից: Այդպիսի մի օրինակ է թողարկված բաժնետոմսի օպցիոնը, որը կոնտրագենտին իրավունք է տալիս գնելու կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ բաժնետոմսեր ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի դիմաց: Այնուամենայնիվ, եթե պայմանագիրը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գնի (մարի) իր սեփական բաժնետոմսերը դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց ֆիքսված կամ որոշելի ամսաթվին կամ ըստ պահանջի, ապա կազմակերպությունը նաև ճանաչում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (բացառությամբ այն գործիքների, որոնք ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր այն պայմանները, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում): Այդպիսի մի օրինակ է կազմակերպության պարտականությունը ֆորվարդային պայմանագրի ներքո՝ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը ֆիքսված գումարով դրամական միջոցով:
- (բ) Կազմակերպության պարտականությունը՝ դրամական միջոցով գնելու իր սեփական բաժնետոմսերը, առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով, նույնիսկ եթե բաժնետոմսերի այն քանակությունը, որը կազմակերպությունը պարտավոր է հետ գնել, ֆիքսված չէ, կամ եթե այդ պարտականությունը կախված է կոնտրագենտի կողմից մարման իր իրավունքը իրագործելուց (բացառությամբ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված դեպքերի): Պայմանական պարտականության մի օրինակ է թողարկված օպցիոնը, որը պահանջում է, որ կազմակերպությունը հետ գնի իր սեփական բաժնետոմսերը դրամական միջոցով, եթե կոնտրագենտն իրագործի օպցիոնը:
- (գ) Պայմանագիրը, որը մարվելու է դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, նույնիսկ եթե ստացման կամ տրամադրման ենթակա դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարը հիմնված է կազմակերպության սեփական կապիտալի շուկայական գնի վրա (բացառությամբ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված դեպքերի): Այդպիսի օրինակ է գուտ դրամական մարում պահանջող օպցիոնը:
- (դ) Պայմանագիրը, որը մարվելու է փոփոխական քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերով, որոնց արժեքը հավասար է ֆիքսված գումարի կամ այնպիսի գումարի, որը հիմնվում է հիմքում ընկած փոփոխականի փոփոխությունների (օր.՝ սպրանքի գնի) վրա, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է: Օրինակ՝ ոսկի գնելու թողարկված օպցիոնը, որը իրագործվելու դեպքում մարվում է գուտ հիմունքով՝ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով՝ կազմակերպության կողմից տրամադրելով այդ գործիքների այնպիսի քանակություն, որ դրանց արժեքը հավասարվի օպցիոն պայմանագրի արժեքին: Այդպիսի պայմանագիրը ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, նույնիսկ եթե հիմքում ընկած փոփոխականը կազմակերպության սեփական բաժնետոմսի, այլ ոչ թե ոսկու գինն է: Նմանապես, պայմանագիրը, որը մարվելու է ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերով, սակայն այդ բաժնետոմսերին կցված (դրանցով հավաստվող) իրավունքները փոփոխվելու են այնպես, որ մարման գումարը հավասար լինի մի ֆիքսված գումարի կամ մի գումարի, որը հիմնված է հիմքում ընկած փոփոխականի փոփոխությունների վրա, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է:

## Պայմանական մարման դրույթներ (պարագրաֆ 25)

ԿՈՒԲ28 25-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ եթե պայմանական մարման դրույթի մասը, որ կարող է պահանջել մարում դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այլ կերպ այնպես, որը կհանգեցնի այն բանին, որ գործիքը կհանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն), «իրական» չէ, ապա այդ մարման դրույթը չի ազդում ֆինանսական գործիքի դասակարգման վրա: Այսպիսով՝ պայմանագիրը, որը պահանջում է մարումը կատարել դրամական միջոցով կամ կազմակերպության փոփոխական քանակությամբ սեփական բաժնետոմսերով միայն այնպիսի դեպք տեղի ունենալիս, որը ծայրահեղ հազվագյուտ է, խիստ անսովոր, և որի տեղի ունենալը շատ անհավանական է, հանդիսանում է բաժնետոմսերի միջոցով մարման կատարումը կարող է պայմանագրային դրույթներով արգելված լինել այնպիսի հանգամանքներում, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, սակայն եթե այդ հանգամանքները չունեն ի հայտ գալու «իրական» հնարավորություն, ապա որպես բաժնային գործիք դասակարգումը տեղին է:

## Արտացոլումը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում

ԿՈՒԲ29 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը ներկայացնում է չվերահսկող բաժնեմասերը, այսինքն՝ այլ կողմերի մասնակցությունները (բաժնեմասերը) իր դուստր կազմակերպությունների սեփական կապիտալում և եկամուտներում՝ ՀՀՄՍ 1-ին և ՀՀՄՍ 27-ին համապատասխան: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական գործիքը (կամ դրա բաղադրիչը) դասակարգելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում խմբի անդամների և գործիքի տիրապետողների միջև համաձայնեցված բոլոր ժամկետներն ու պայմանները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք խումբը՝ որպես ամբողջություն, ունի պարտականություն գործիքի գծով տրամադրելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ կամ կատարելու մարում այնպիսի եղանակով, որը կհանգեցնի որպես պարտավորություն դասակարգմանը: Երբ խմբի դուստր կազմակերպությունը թողարկում է ֆինանսական գործիք, իսկ մայր կազմակերպությունը կամ խմբի այլ կազմակերպություն ուղղակիորեն գործիքի տիրապետողների (օրինակ՝ երաշխիք տվողների) հետ համաձայնության է գալիս լրացուցիչ պայմանների վերաբերյալ, բաշխումները կամ մարումները խմբի հայեցողությունից կարող են կախված չլինել: Թեև դուստր կազմակերպությունը կարող է ճիշտ դասակարգել գործիքը՝ առանց հաշվի առնելու այդ լրացուցիչ պայմանները իր անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում, խմբի անդամների և գործիքի տիրապետողների միջև այլ համաձայնագրերի ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի այն բանն ապահովելու համար, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլեն խմբի՝ որպես ամբողջության կողմից կնքված պայմանագրերն ու գործարքները: Այնքանով, որքանով գոյություն ունի այդպիսի պարտականություն կամ մարման դրույթ, գործիքը (կամ դրա բաղադրիչը, որը հանդիսանում է պարտականության առարկա) դասակարգվում է որպես ֆինանսական պարտավորություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

ԿՈՒԲ29Ա Գործիքների որոշ տեսակներ, որոնք կազմակերպության վրա դնում են պայմանագրային պարտականություն, դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Այդ պարագրաֆներին համապատասխան իրականացվող դասակարգումը հանդիսանում է բացառություն սույն ստանդարտում այլ դեպքերում գործիքի դասակարգման նկատմամբ կիրառվող սկզբունքներից: Այդ բացառությունը չի տարածվում չվերահսկող բաժնեմասերի վրա համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Հետևաբար, անհատական կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան որպես բաժնային գործիքներ դասակարգված գործիքները, որոնք հանդիսանում են չվերահսկող բաժնեմասեր, դասակարգվում են որպես պարտավորություններ խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

## Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ (պարագրաֆներ 28–32)

ԿՈՒԲ30 28-րդ պարագրաֆը կիրառվում է միայն ոչ ածանցյալ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ թողարկողի նկատմամբ: Այդ պարագրաֆը չի վերաբերում բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներին՝ տիրապետողների տեսանկյունից: Պարտքային և բաժնային հատկանիշներ պարունակող բաղադրյալ ֆինանսական գործիքների տեսանկյունից ներկառուցված ածանցյալների առանձնացման հարցը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 39-ում:

ԿՈՒԲ31 Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի տարածված օրինակ է պարտքային գործիքը՝ ներկառուցված (պարունակվող) փոխարկման օպցիոնով, ինչպիսին է թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմսը, որը չունի որևէ այլ ներկառուցված ածանցյալ հատկանիշ: 28-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ այդպիսի ֆինանսական գործիք թողարկողը ֆինանսական վիճակի

մասին հաշվետվությունում պարտավորության բաղադրիչը և սեփական կապիտալի բաղադրիչը ներկայացնի առանձին՝ հետևյալ կերպ.

- (ա) թողարկողի պարտականությունը՝ կատարելու պլանավորված տոկոսների և հիմնական գումարի վճարումներ, ֆինանսական պարտավորություն է, որը գոյություն ունի, քանի դեռ գործիքը չի փոխարկվել: Սկզբնական ճանաչման ժամանակ պարտավորության բաղադրիչի իրական արժեքը պայմանագրով որոշված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքն է՝ զեղչված այնպիսի տոկոսադրույքով, որն այդ ժամանակ կիրառվում է շուկայի կողմից համանման վարկային կարգավիճակ ունեցող, ըստ էության նույն դրամական հոսքերն առաջացնող գործիքների նկատմամբ, որն ունի նույն պայմանները, սակայն՝ առանց փոխարկման օպցիոնի.
- (բ) բաժնային գործիքը ներկառուցված օպցիոն է՝ պարտավորությունը թողարկողի բաժնային գործիքի փոխարկելու: Օպցիոնի իրական արժեքը բաղկացված է դրա ժամանակային արժեքից և ներքին արժեքից, եթե այդպիսին կա: Սկզբնական ճանաչման ժամանակ այդ օպցիոնն ունի արժեք, նույնիսկ երբ այն անբարենպաստ է (այսինքն՝ դրա իրագործման զինը ձեռնտու չէ):

**ԿՈՒ32** Փոխարկելի գործիքը մարման ժամկետի ավարտին փոխարկելիս կազմակերպությունը ապաճանաչում է պարտավորության բաղադրիչը և ճանաչում է այն որպես սեփական կապիտալ: Սեփական կապիտալի սկզբնական բաղադրիչը մնում է որպես սեփական կապիտալ (թեև այն կարող է կապիտալի ներսում մի հոդվածից մյուսը փոխանցվել): Մարման ժամկետի ավարտին փոխարկելիս օգուտ կամ կորուստ չի առաջանում:

**ԿՈՒ33** Երբ կազմակերպությունը մարում է փոխարկելի գործիքը նախքան դրա մարման ժամկետի ավարտը՝ վաղաժամ մարման կամ հետգնման միջոցով, երբ փոխարկման սկզբնական իրավունքները մնում են անփոփոխ, կազմակերպությունը հետգնման կամ մարման համար վճարված հատուցումը և գործարքի գծով ծախսումները բաշխում է գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին՝ գործարքի օրվա դրությամբ: Այդ վճարված հատուցումը և գործարքի գծով ծախսումները առանձին բաղադրիչներին բաշխելու համար օգտագործվող մեթոդը պետք է համահունչ լինի այն մեթոդին, որն օգտագործվել է փոխարկելի գործիքի թողարկման ժամանակ կազմակերպության կողմից ստացված մուտքերը սկզբնապես առանձին բաղադրիչներին բաշխելիս՝ 28–32-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

**ԿՈՒ34** Հատուցման բաշխումը կատարելուց հետո առաջացող օգուտը կամ կորուստը հաշվառվում է համապատասխան բաղադրիչների նկատմամբ կիրառելի հաշվապահական սկզբունքներին համապատասխան՝ հետևյալ կերպ.

- (ա) օգուտի կամ կորուստի գումարը, որը վերաբերում է պարտավորության բաղադրիչին, ճանաչվում է շահույթ կամ վնասում.
- (բ) սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերաբերող հատուցման գումարը ճանաչվում է սեփական կապիտալում:

**ԿՈՒ35** Կազմակերպությունը կարող է փոփոխել փոխարկելի գործիքի պայմանները՝ վաղաժամ փոխարկումը խթանելու համար, օրինակ, առավել նպաստավոր փոխարկման գործակից առաջարկելով կամ այլ լրացուցիչ հատուցում վճարելով՝ մինչև որոշակի ամսաթիվը փոխարկումն իրականացնելու դեպքում: Պայմանների փոփոխման ամսաթվի դրությամբ, գործիքի փոխարկման ժամանակ տիրապետողի կողմից վերանայված պայմանների համաձայն ստացման ենթակա հատուցման իրական արժեքի և այն հատուցման իրական արժեքի միջև տարբերությունը, որը տիրապետողը կստանար սկզբնական պայմանների համաձայն, ճանաչվում է որպես կորուստ շահույթում կամ վնասում:

## **Չեղցված բաժնետոմսեր (պարագրաֆներ 33 և 34)**

**ԿՈՒ36** Կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները չեն ճանաչվում որպես ֆինանսական ակտիվ՝ անկախ դրանց հետգնման պատճառներից: 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ իր իսկ բաժնային գործիքները հետ գնած կազմակերպությունը այդ բաժնային գործիքները նվազեցնի սեփական կապիտալից: Այնուամենայնիվ, երբ կազմակերպությունը պահում (տիրապետում) է իր սեփական կապիտալը այլոց անունից, օրինակ՝ ֆինանսական հաստատություն, որը պահում է իր սեփական կապիտալը հաճախորդի անունից, այդտեղ առաջանում է գործակալական հարաբերություն, և հետևաբար այդպիսի տիրապետումը չի ներառվում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

## Տոկոսներ, շահաբաժիններ, կորուստներ և օգուտներ (պարագրաֆներ 35–41)

ԿՈՒ37 Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի նկատմամբ 35-րդ պարագրաֆի կիրառումը: Ենթադրենք՝ ոչ կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսը պարտադիր ենթակա է մարման դրամական միջոցով հինգ տարի անց, սակայն մինչև մարման ամսաթիվը շահաբաժինները ենթակա են վճարման կազմակերպության հայեցողությամբ: Այդպիսի գործիքը բաղադրյալ ֆինանսական գործիք է, որի պարտավորության բաղադրիչը մարման գումարի ներկա արժեքն է: Այդ բաղադրիչի գծով զեղչի ամորտիզացիան ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում և դասակարգվում է որպես տոկոսային ծախս: Ցանկացած վճարված շահաբաժինները վերաբերում են սեփական կապիտալի բաղադրիչին և, հետևաբար, ճանաչվում են որպես շահույթի կամ վնասի բաշխումներ: Նմանատիպ մոտեցում կկիրառվեր նաև այն դեպքում, երբ մարումը լիներ ոչ թե պարտադիր, այլ տիրապետողի հայեցողությամբ, կամ եթե այդ բաժնետոմսը պարտադիր փոխարկելի լիներ փոփոխական քանակությամբ սովորական բաժնետոմսերի՝ հաշվարկված այնպես, որ դրանց գումարը հավասար լիներ ֆիքսված գումարի կամ մի գումարի, որը հիմնված է հիմքում ընկած փոփոխականի (օր.՝ ապրանքի) փոփոխությունների վրա: Այնուամենայնիվ, եթե չվճարված շահաբաժինները գումարվում են մարման գումարին, ապա ամբողջ գործիքը պարտավորություն է: Նման դեպքում շահաբաժինները դասակարգվում են որպես տոկոսային ծախս:

## Ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը (պարագրաֆներ 42–50)

ԿՈՒ38 Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը հաշվանցելու համար կազմակերպությունը պետք է ունենա ներկայումս իրագործելի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք՝ հաշվանցելու ճանաչված գումարները: Կազմակերպությունը կարող է ունենալ ճանաչված գումարները հաշվանցելու պայմանական իրավունք, օրինակ՝ «հաշվանցման գլխավոր համաձայնագրում» կամ անշրջելի (առանց ռեգրեսի իրավունքի) պարտավորությունների որոշ տեսակներում նախատեսված դեպքերում, սակայն այդպիսի իրավունքները իրագործելի են դառնում միայն որոշակի ապագա դեպք տեղի ունենալիս, սովորաբար՝ կոնտրագենտի կողմից վճարումը ժամանակին չկատարելիս: Հետևաբար, այդպիսի համաձայնագիրը չի բավարարում հաշվանցման չափանիշները:

ԿՈՒ39 Սույն ստանդարտը չի նախատեսում հաշվառման հատուկ մոտեցում այսպես կոչված «սինթետիկ գործիքների» համար, որոնք առանձին ֆինանսական գործիքների խմբեր են, որ ձեռք են բերվել և պահվում են մեկ այլ ֆինանսական գործիքի բնութագրերը նմանակելու (վերարտադրելու) համար: Օրինակ՝ լողացող դրույքով երկարաժամկետ պարտքը՝ միավորված այնպիսի տոկոսադրույքային սվոպի հետ, որը նախատեսում է փոփոխական վճարումների ստացում և ֆիքսված վճարումների կատարում, սինթետիկ է ֆիքսված տոկոսադրույքով երկարաժամկետ պարտք: Միասին սինթետիկ գործիք կազմող առանձին ֆինանսական գործիքներից յուրաքանչյուրը իրենից ներկայացնում է պայմանագրային իրավունք կամ պարտականություն՝ իր սեփական ժամկետներով և պայմաններով, և յուրաքանչյուրը կարող է փոխանցվել կամ մարվել առանձին: Յուրաքանչյուր ֆինանսական գործիք ենթարկված է այնպիսի ռիսկերի, որոնք կարող են տարբեր լինել այլ ֆինանսական գործիքների ռիսկերից: Հետևաբար, երբ «սինթետիկ գործիքի» մի ֆինանսական գործիքը ակտիվ է, իսկ մյուսը՝ պարտավորություն, դրանք չեն հաշվանցվում, և կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն գուտ հիմունքով չեն ներկայացվում, բացառությամբ երբ դրանք բավարարում են 42-րդ պարագրաֆում նշված հաշվանցման չափանիշները:

## Բացահայտում

### «Իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ (պարագրաֆ 94(գ))

ԿՈՒ40 [Հանված է]:

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 33

## Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի որոշման և ներկայացման սկզբունքները՝ բարելավելու համար միևնույն հաշվետու ժամակաշրջանում տարբեր կազմակերպությունների, ինչպես նաև տարբեր հաշվետու ժամանակաշրջաններում միևնույն կազմակերպության գործունեության արդյունքների համեմատությունը: Չնայած հաշվապահական հաշվառման տարբեր քաղաքականությունների պատճառով, որոնք կարող են օգտագործվել «շահույթ» որոշելու համար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վերաբերյալ տվյալներն ունեն սահմանափակումներ՝ հետևողականորեն որոշված հայտարարը բարելավում է ֆինանսական հաշվետվությունները: Սույն ստանդարտը հիմնականում անդրադառնում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկի հայտարարին:

### Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի՝
  - ա) այն կազմակերպության առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ՝
    - i) որի սովորական բաժնետոմսերը կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը շրջանառվում են հրապարակային շուկայում (ներքին կամ օտարերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական շուկայում, ներառյալ տեղային և տարածաշրջանային շուկաները). կամ
    - ii) որն իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության կամ գտնվում է ներկայացման գործընթացում՝ հրապարակային շուկայում սովորական բաժնետոմսեր թողարկելու նպատակով.
  - բ) այն խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, որն ունի այնպիսի մայր կազմակերպություն՝
    - i) որի սովորական բաժնետոմսերը կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը շրջանառվում են հրապարակային շուկայում (ներքին կամ օտարերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական շուկայում, ներառյալ տեղային և տարածաշրջանային շուկաները). կամ
    - ii) որն իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության կամ գտնվում է ներկայացման գործընթացում՝ հրապարակային շուկայում սովորական բաժնետոմսեր թողարկելու նպատակով:
3. Այն կազմակերպությունը, որը բացահայտում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ, պետք է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը հաշվարկի և բացահայտի սույն ստանդարտի համաձայն:
4. Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է ինչպես համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, այնպես էլ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտի համաձայն պատրաստված, սույն ստանդարտով պահանջվող բացահայտումները անհրաժեշտ է ներկայացնել միայն համախմբված տեղեկատվության հիման վրա: Այն կազմակերպությունը, որը որոշում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը բացահայտել իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա, պետք է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վերաբերյալ այդպիսի տեղեկատվությունը ներկայացնի միայն համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին իր հաշվետվությունում: Կազմակերպությունը չպետք է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վերաբերյալ այդպիսի տեղեկատվությունը ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

- 4Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնում է առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի (վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը ներկայացնում է միայն այդ առանձին հաշվետվությունում:

## Սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝
- Հակառակորդ*. մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի աճն է կամ մեկ բաժնետոմսի բաժին ընկնող վնասի նվազումը՝ այն ենթադրության արդյունքում, որ փոխարկելի գործիքները փոխարկվել են, որ օպցիոնները կամ վարանտները իրագործվել են, կամ որ սովորական բաժնետոմսերը թողարկվել են՝ սահմանված պայմանների բավարարման դեպքում:
- Բաժնետոմսերի պայմանական համաձայնագիր*. բաժնետոմսեր թողարկելու համաձայնագիր է, որը կախված է սահմանված պայմանների բավարարումից:
- Պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսեր*. սովորական բաժնետոմսեր են, որոնք թողարկելի են առանց փոխհատուցման կամ աննշան փոխհատուցման դիմաց՝ բաժնետոմսերի պայմանական համաձայնագրով սահմանված պայմանների բավարարման դեպքում:
- Նորացում*. մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի նվազումն է կամ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասի աճը՝ այն ենթադրության արդյունքում, որ փոխարկելի գործիքները փոխարկվել են, որ օպցիոնները կամ վարանտներն իրացվել են, կամ որ սովորական բաժնետոմսերը թողարկվել են՝ սահմանված պայմանների բավարարման դեպքում:
- Օպցիոններ, վարանտներ և դրանց համարժեքներ*. ֆինանսական գործիքներ են, որոնք տիրապետողին սովորական բաժնետոմսեր գնելու իրավունք են տալիս:
- Սովորական բաժնետոմս*. բաժնային գործիք է, որը ստորագրված է սեփական կապիտալի գործիքների մյուս բոլոր դասերին:
- Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմս*. ֆինանսական գործիք է կամ այլ պայմանագիր, որը տիրապետողին կարող է սովորական բաժնետոմսեր ունենալու իրավունք տալ:
- Սովորական բաժնետոմսերի գծով *վաճառքի օպցիոններ*. պայմանագրեր են, որոնք տիրապետողին իրավունք են տալիս սահմանված գնով սովորական բաժնետոմսեր վաճառելու որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում:
6. Սովորական բաժնետոմսերը ժամանակաշրջանի շահույթին մասնակցում են միայն բաժնետոմսերի մնացած տեսակների, օրինակ՝ արտոնյալ բաժնետոմսերի, մասնակցությունից հետո: Կազմակերպությունը կարող է ունենալ սովորական բաժնետոմսերի մեկից ավելի դասեր: Միևնույն դասի սովորական բաժնետոմսերն ունեն շահաբաժիններ ստանալու միևնույն իրավունքները:
7. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի օրինակներ են՝
- ա) ֆինանսական պարտավորությունները կամ բաժնային գործիքները, ներառյալ արտոնյալ բաժնետոմսերը, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի.
  - բ) օպցիոնները և վարանտները.
  - գ) այն բաժնետոմսերը, որոնք կթողարկվեն պայմանագրային դրույթների արդյունքում առաջացող պայմանների բավարարման դեպքում, օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեության կամ այլ ակտիվների գնումը:
8. ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտում սահմանված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ՀՀՄՍ 32-ի 11-րդ պարագրաֆում սահմանված իմաստներով, եթե այլ բան նշված չէ: ՀՀՄՍ 32-ը սահմանում է ֆինանսական գործիքը, ֆինանսական ակտիվը, ֆինանսական պարտավորությունը, բաժնային գործիքը և իրական արժեքը և տալիս է այդ սահմանումները կիրառելու ցուցումներ:

## Չափում

### Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթ

9. Կազմակերպությունը պետք է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի գումարները հաշվարկի մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթի կամ վնասի և, եթե ներկայացվում է, այդ բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող՝

շարունակական գործունեությունից շահույթի կամ վնասի գծով:

10. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը պետք է հաշվարկվի՝ մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը (համարիչը) բաժանելով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին քվին (հայտարարին):
11. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի մասին տեղեկատվության նպատակն է ներկայացնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության գործունեության արդյունքներում մայր կազմակերպության յուրաքանչյուր սովորական բաժնետոմսի մասնակցությունը չափող ցուցանիշ:

## Շահույթ

12. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը հաշվարկելու նպատակով մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին հետևյալի գծով վերագրվող գումարները՝
  - ա) մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթը կամ վնասը, և
  - բ) մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթը կամ վնասըիրենցից ներկայացնում են (ա) և (բ) կետերում նշված գումարները՝ ճշտված հարկումից հետո արտոնյալ շահաբաժինների գումարների, արտոնյալ բաժնետոմսերը մարելիս առաջացող տարբերությունների և որպես սեփական կապիտալ դասակարգված արտոնյալ բաժնետոմսերի այլ համանման ազդեցությունների չափով:
13. Մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող եկամուտների և ծախսերի բոլոր հոդվածները, որոնք ճանաչվել են տվյալ ժամանակաշրջանում, ներառյալ հարկի գծով ծախսը և որպես պարտավորություն դասակարգված արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինները, ներառվում են տվյալ ժամանակաշրջանի՝ մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը որոշելիս (տե՛ս ՀՀՄՍ 1):
14. Հարկումից հետո արտոնյալ շահաբաժինների գումարը, որը հանվում է շահույթից կամ վնասից, իրենից ներկայացնում է՝
  - ա) տվյալ ժամանակաշրջանի համար ոչ կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով հայտարարված ցանկացած արտոնյալ շահաբաժինների գումարը հարկումից հետո.
  - բ) տվյալ ժամանակաշրջանի համար կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով պահանջվող արտոնյալ շահաբաժինների գումարը հարկումից հետո, անկախ այն բանից՝ շահաբաժիններ հայտարարվել են, թե ոչ: Տվյալ ժամանակաշրջանի համար արտոնյալ շահաբաժինների գումարը չի ներառում կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով ընթացիկ ժամանակաշրջանում վճարված կամ հայտարարված ցանկացած արտոնյալ շահաբաժինների գումարը, որը վերաբերում է նախորդ ժամանակաշրջաններին:
15. Այն արտոնյալ բաժնետոմսերը, որոնք նախատեսում են ցածր սկզբնական շահաբաժին՝ կազմակերպությանը արտոնյալ բաժնետոմսերը գեղջով վաճառելու դիմաց փոխհատուցելու համար, կամ էլ շուկայականից բարձր շահաբաժին ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում՝ ներդրողներին արտոնյալ բաժնետոմսերը հավելավճարով գնելու դիմաց փոխհատուցելու համար, երբեմն կոչվում են աճող դրույքով արտոնյալ բաժնետոմսեր: Աճող դրույքով արտոնյալ բաժնետոմսերի սկզբնական թողարկման ցանկացած գեղջ կամ հավելագին ամորտիզացվում է չբաշխված շահույթին՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը, և դիտվում է որպես արտոնյալ շահաբաժին՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը հաշվարկելու նպատակով:
16. Կազմակերպությունը կարող է հետ գնել արտոնյալ բաժնետոմսերը՝ տիրապետողներին արված տենդերային առաջարկի ներքո: Արտոնյալ բաժնետոմսերի տիրապետողներին վճարված հատուցման իրական արժեքի գերազանցումը արտոնյալ բաժնետոմսերի հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ իրենից ներկայացնում է հատույց արտոնյալ բաժնետոմսերի տիրապետողներին, և չբաշխված շահույթից մվազեցում՝ կազմակերպության համար: Այս գումարը հանվում է մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հաշվարկելիս:
17. Փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերի վաղաժամկետ փոխարկումը կարող է խթանվել կազմակերպության կողմից՝ փոխարկման սկզբնական պայմանների բարենպաստ փոփոխությունումների կամ լրացուցիչ հատուցում վճարելու միջոցով: Սովորական բաժնետոմսերի կամ վճարված այլ հատուցման իրական արժեքի գերազանցումը փոխարկման սկզբնական պայմանների ներքո թողարկելի սովորական բաժնետոմսերի իրական արժեքի նկատմամբ իրենից

ներկայացնում է հատույց արտոնյալ բաժնետերերին և հանվում է մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հաշվարկելիս:

18. Արտոնյալ բաժնետոմսերի իրական արժեքի ցանկացած գերազանցում դրանք մարելու համար վճարված հատուցման իրական արժեքի նկատմամբ գումարվում է մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հաշվարկելիս:

### **Բաժնետոմսեր**

19. **Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը հաշվարկելու նպատակով սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է լինի այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը:**

20. Տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թվի օգտագործումը արտացոլում է այն բանի հնարավորությունը, որ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում բաժնետիրական կապիտալի մեծությունը փոփոխվել է՝ ժամանակի տարբեր պահերին ավելի շատ կամ ավելի քիչ թվով բաժնետոմսերի շրջանառության մեջ լինելու արդյունքում: Տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը իրենից ներկայացնում է տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը՝ ճշգրտված այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում հետ գնված կամ թողարկված սովորական բաժնետոմսերի թվով՝ բազմապատկված ժամանակային կշռող գործակցով: Ժամանակային կշռող գործակիցը բաժնետոմսերի շրջանառության մեջ գտնվելու օրերի թիվն է՝ բաժանած հաշվետու ժամանակաշրջանի օրերի թվի վրա. կշռված միջինի խելամիտ մոտարկումը շատ դեպքերում տեղին է:

21. Սովորաբար, բաժնետոմսերը ներառվում են բաժնետոմսերի կշռված միջին թվի հաշվարկում այն ամսաթվից սկսած, երբ հատուցումը դառնում է ստացման ենթակա (որը սովորաբար դրանց թողարկման ամսաթիվն է), օրինակ՝

- ա) դրամական միջոցների դիմաց թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են, երբ դրամական միջոցները դառնում են ստացման ենթակա.
- բ) սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների կամավոր վերաներդրման դիմաց թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են, երբ շահաբաժինները վերաներդրվում են.
- գ) սովորական բաժնետոմսերը, որոնք թողարկվել են պարտքային գործիքը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելու արդյունքում, ներառվում են տոկոսների հաշվեգրումը դադարեցնելու ամսաթվից.
- դ) այլ ֆինանսական գործիքների գծով տոկոսների կամ մայր գումարի փոխարեն թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են տոկոսների հաշվեգրումը դադարեցնելու ամսաթվից.
- ե) կազմակերպության պարտավորության մարման դիմաց թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մարման ամսաթվից.
- զ) դրամական միջոցներից տարբեր ակտիվի ձեռքբերման դիմաց որպես հատուցում թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են այն ամսաթվի դրությամբ, երբ ճանաչվում է ձեռքբերումը.
- է) կազմակերպությանը ծառայություններ մատուցելու դիմաց թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են, երբ ծառայությունները մատուցվում են:

Սովորական բաժնետոմսերի ներառման պահը որոշվում է դրանց թողարկմանը առնչվող դրույթներով և պայմաններով: Բաժնետոմսերի թողարկմանը վերաբերող յուրաքանչյուր պայմանագրի բովանդակությունը ուսումնասիրվում է, ինչպես հարկն է:

22. Որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դիմաց փոխանցված հատուցման մաս թողարկված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են բաժնետոմսերի կշռված միջին թվի հաշվարկի մեջ ձեռքբերման ամսաթվից: Պատճառն այն է, որ ձեռք բերողը իր ամբողջական շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունում ձեռք բերվողի շահույթները և վնասները ներառում է ձեռքբերման ամսաթվից:

23. Այն սովորական բաժնետոմսերը, որոնք կթողարկվեն պարտադիր փոխարկելի գործիքը փոխարկելիս, ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում այն ամսաթվից սկսած, երբ կնքվում է պայմանագիրը:

24. Պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսերը համարվում են շրջանառության մեջ գտնվող և ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում միայն այն ամսաթվից, երբ բոլոր անհրաժեշտ պայմանները բավարարվում են (այսինքն՝ դեպքերը տեղի են



ունենում): Բաժնետոմսերը, որոնք թողարկելի են միայն ժամանակի անցնելուց հետո, պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսեր չեն, քանի որ ժամանակի անցնելը հաստատ է: Շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերը, որոնք պայմանականորեն վերադարձելի են (այսինքն՝ հետ կանչման ենթակա են), չեն համարվում շրջանառության մեջ գտնվող և բացառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկից մինչև այն ամսաթիվը, երբ բաժնետոմսերը այլևս հետ կանչման ենթակա չեն լինի:

25. [Հեռացվել է]
26. **Տվյալ ժամանակաշրջանի և ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը պետք է ճշգրտվի՝ հաշվի առնելով պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումից տարբեր այն դեպքերը, որոնք փոփոխել են շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը՝ առանց միջոցների համապատասխան փոփոխության:**
21. Սովորական բաժնետոմսերը կարող են թողարկվել կամ շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի թիվը կարող է նվազել՝ առանց միջոցների համապատասխան փոփոխության: Օրինակները ներառում են՝
- ա) կապիտալացումը կամ արտոնյալ թողարկումը (երբեմն կոչվում է բաժնետոմսերի ձևով վճարվող շահաբաժիններ).
  - բ) ցանկացած այլ թողարկման մեջ առկա արտոնության տարբեր, օրինակ՝ առկա բաժնետերերի համար իրավունքների թողարկման մեջ առկա արտոնության տարբեր.
  - գ) բաժնետոմսերի տրոհումը.
  - դ) բաժնետոմսերի հակադարձ տրոհումը (բաժնետոմսերի միացումը):
28. Կապիտալացման կամ արտոնյալ թողարկման կամ բաժնետոմսերի տրոհման դեպքում սովորական բաժնետոմսերը թողարկվում են առկա բաժնետերերին՝ առանց լրացուցիչ հատուցման: Հետևաբար, շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը մեծանում է՝ առանց միջոցների աճի: Մինչ այդ դեպքը շրջանառության մեջ եղած սովորական բաժնետոմսերի թիվը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվի համամասնական փոփոխությունն այնպես, կարծես թե այդ դեպքը տեղի էր ունեցել ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբում: Օրինակ՝ «մեկ բաժնետոմսի դիմաց երկուսը» հարաբերակցությամբ արտոնյալ թողարկման դեպքում մինչև թողարկումը շրջանառության մեջ եղած բաժնետոմսերի թիվը բազմապատկվում է երեքով՝ բաժնետոմսերի նոր ընդհանուր թիվը ստանալու համար, կամ երկուսով՝ լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսերի թիվը ստանալու համար:
29. Սովորական բաժնետոմսերի միացումը հիմնականում նվազեցնում է շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը՝ առանց միջոցների համապատասխան նվազման: Այնուամենայնիվ, երբ ընդհանուր ազդեցությունը բաժնետոմսերի հետ գնումն է իրական արժեքով, շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվի նվազումը հետևանք է միջոցների համապատասխան նվազման: Նման օրինակ է բաժնետոմսերի միացումը՝ միավորված հատուկ շահաբաժնի հետ: Շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը այն ժամանակաշրջանի համար, որի ընթացքում տեղի է ունենում այդ միավորված գործարքը, ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով սովորական բաժնետոմսերի թվի նվազումը այն ամսաթվից, երբ ճանաչվում է հատուկ շահաբաժինը:

## **Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթ**

30. **Կազմակերպությունը պետք է հաշվարկի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի գումարները մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթի կամ վնասի և, եթե ներկայացվում է, այդ բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շարունակական գործունեությունից շահույթի կամ վնասի գծով:**
31. **Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը և շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը՝ բոլոր նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի ազդեցությունը հաշվի առնելու համար:**
32. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի նպատակը համահունչ է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի նպատակին, այն է՝ ներկայացնել կազմակերպության գործունեության արդյունքներում յուրաքանչյուր սովորական բաժնետոմսի մասնակցությունը չափող ցուցանիշ, միևնույն ժամանակ հաշվի առնելով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող բոլոր նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի ազդեցությունը: Արդյունքում՝

- ա) մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասն ավելացվում է նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված շահաբաժինների և տոկոսների գումարների չափով՝ հարկումից հետո, և ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով եկամուտներում ու ծախսերում ցանկացած այլ փոփոխություններ, որոնք կառաջանալին նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկման արդյունքում:
- բ) շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը ավելացվում է այն լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թվով, որոնք շրջանառության մեջ կլինեին՝ ենթադրելով նուսրացնող հետևանք ունեցող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը:

### **Շահույթ**

33. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով կազմակերպությունը պետք է մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող՝ 12-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվարկված շահույթը կամ վնասը ճշգրտի՝ հաշվի առնելով հետևյալի ազդեցությունը հարկումից հետո՝

- ա) նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով ցանկացած շահաբաժինները կամ այլ հողվածներ, որոնք նվազեցվել են մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը 12-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվարկելիս:
- բ) նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ցանկացած տոկոս:
- գ) եկամուտներում ու ծախսերում ցանկացած այլ փոփոխություններ, որոնք կառաջանալին նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկման արդյունքում:

34. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելուց հետո 33-րդ պարագրաֆի (ա)–(գ) կետերում նշված հողվածները այլևս չեն առաջանա: Փոխարենը՝ նոր սովորական բաժնետոմսերը իրավունք ունեն մասնակցելու մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթին կամ վնասին: Հետևաբար, մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող՝ 12-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվարկված շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով 33-րդ պարագրաֆի (ա)–(գ) կետերում նշված հողվածները և դրանց հետ կապված ցանկացած հարկեր: Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի հետ կապված ծախսերը ներառում են գործարքի հետ կապված ծախսումները և զեղչերը, որոնք հաշվառվում են արդյունավետ տոկոսադրույթի մեթոդի համաձայն (տե՛ս 2003 թ. վերաներկայացված ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի 9-րդ պարագրաֆը):

35. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը կարող է հանգեցնել եկամուտներում կամ ծախսերում հետևանքային փոփոխությունների: Օրինակ՝ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով տոկոսային ծախսերի նվազումը և դրա արդյունքում շահույթի աճը կամ վնասի նվազումը կարող է հանգեցնել ծախսերի աճի, որը վերաբերում է շահույթում աշխատակիցների մասնակցության ոչ-հայեցողական ծրագրին: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով եկամուտների կամ ծախսերի նման ցանկացած հետևանքային փոփոխությունները:

### **Բաժնետոմսեր**

36. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է լինի սովորական բաժնետոմսերի՝ 19-րդ և 26-րդ պարագրաֆների համաձայն հաշվարկված կշռված միջին թիվը՝ գումարած այն սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը, որոնք կթողարկվեին նուսրացնող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելիս: Նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է դիտարկվեն որպես սովորական բաժնետոմսերի փոխարկված ժամանակաշրջանի սկզբի կամ, եթե պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը թողարկվել են ավելի ուշ, այդ թողարկման ամսաթվի դրությամբ:

37. Նուսրացնող սովորական բաժնետոմսերը պետք է որոշվեն ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար առանձին: Տարեսկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար ներառվող նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի թիվը յուրաքանչյուր միջանկյալ հաշվարկում ներառված պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը չէ:

38. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը կշռվում են այն ժամանակաշրջանի համար, որի ընթացքում դրանք գտնվում են շրջանառության մեջ: Այն պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում չեղյալ են համարվել կամ ուժը կորցրել են, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվում են տվյալ ժամանակաշրջանի միայն այն հատվածի համար, որի ընթացքում դրանք շրջանառության մեջ են: Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում փոխարկվել են սովորական բաժնետոմսերի, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվում են տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև փոխարկման ամսաթիվը. փոխարկման ամսաթվից հետո արդյունքում ստացված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող ինչպես բազային, այնպես էլ նուսրացված շահույթներում:
39. Սովորական բաժնետոմսերի թիվը, որոնք կթողարկվեին նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը փոխարկելիս, որոշվում է այդ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի պայմաններից: Երբ առկա է փոխարկման մեկից ավելի հիմունք, հաշվարկում ենթադրվում է պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողների տեսանկյունից առավել շահավետ փոխարկման դրույքը կամ իրագործման գինը:
40. Դուստր կազմակերպությունը, համատեղ ձեռնարկումը կամ ասոցիացված կազմակերպությունը կարող են մայր կազմակերպությունից, ձեռնարկողից կամ ներդրողից տարբեր այլ կողմերի թողարկել պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսեր, որոնք փոխարկելի են կամ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, կամ էլ մայր կազմակերպության, ձեռնարկողի կամ ներդրողի (հաշվետու կազմակերպության) սովորական բաժնետոմսերի: Եթե դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման, կամ ասոցիացված կազմակերպության այդ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը հաշվետու կազմակերպության մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի վրա ունեն նուսրացնող ազդեցություն, դրանք ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում:

### **Նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսեր**

41. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է համարվեն նուսրացնող այն և միայն այն դեպքում, եթե դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կնվազեցներ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը կամ կավելացներ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասը՝ շարունակական գործունեությունից:
42. Կազմակերպությունը մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթը կամ վնասը օգտագործում է որպես ստուգիչ թիվ՝ որոշելու համար, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը նուսրացնող են, թե հակաճանաչող: Մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է 12-րդ պարագրաֆի համաձայն և բացառում է ընդհատված գործառնություններին վերաբերող հոդվածները:
43. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը հակաճանաչող են, եթե դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կմեծացներ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը կամ կփոքրացներ շարունակական գործունեությունից մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասը: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկը չի ենթադրում այնպիսի պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը, իրագործումը կամ այլ թողարկում, որոնք հակաճանաչող ազդեցություն կունենային մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա:
44. Որոշելիս, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը նուսրացնող են, թե հակաճանաչող, պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակ դիտարկվում է առանձին, այլ ոչ թե մյուսների հետ միասին: Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի դիտարկման հաջորդականությունը կարող է ազդել, թե արդյոք դրանք նուսրացնող են: Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի նուսրացումն առավելագույնի հասցնելու համար պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակ դիտարկվում է ամենից շատ նուսրացնողից մինչև ամենից քիչ նուսրացնողը հաջորդականությամբ, այսինքն՝ այն նուսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնց համար «լրացուցիչ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթն» ամենափոքրն է, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվում են մինչև լրացուցիչ բաժնետոմսին բաժին ընկնող ավելի մեծ շահույթ ունեցողները: Օպցիոնները և վարանտները հիմնականում առաջինն են ներառվում, որովհետև դրանք չեն ազդում հաշվարկի համարիչի վրա:

### **Օպցիոններ, վարանտներ և դրանց համարժեքներ**

45. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով կազմակերպությունը պետք է ենթադրի իր նուսրացնող օպցիոնների և վարանտների իրագործումը: Այս գործիքներից ենթադրվող մուտքերը պետք է դիտարկվեն այնպես, կարծես թե դրանք ստացված

էին սովորական բաժնետոմսերի թողարկումից՝ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնով: Թողարկվելիք սովորական բաժնետոմսերի թվի և այն սովորական բաժնետոմսերի թվի միջև տարբերությունը, որոնք թողարկված կլինեին տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնով, պետք է դիտարկվի որպես սովորական բաժնետոմսերի թողարկում՝ առանց որևէ հատուցման:

46. Օպցիոնները և վարանտները նուրազնող են, եթե դրանք հանգեցնում են սովորական բաժնետոմսերի թողարկման՝ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնից ցածր գնով: Նուրազնու գումարը հավասար է տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնի և թողարկման գնի տարբերությանը: Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկելու նպատակով համարվում է, որ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը բաղկացած են հետևյալ երկուսից՝

ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում որոշակի թվով սովորական բաժնետոմսեր միջին շուկայական գնով թողարկելու պայմանագիր: Ենթադրվում է, որ այդպիսի սովորական բաժնետոմսերը թողարկվում են իրական գնով և ոչ նուսրացնող են, ոչ էլ հակա նուսրացնող: Դրանք անտեսվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում:

բ) մնացած սովորական բաժնետոմսերն առանց որևէ հատուցման թողարկելու պայմանագիր: Այդպիսի սովորական բաժնետոմսերը մուտքեր չեն առաջացնում և որևէ ազդեցություն չեն թողնում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերին վերագրվող շահույթի կամ վնասի վրա: Հետևաբար, այդպիսի բաժնետոմսերը նուսրացնող են և գումարվում են շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվին՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում:

47. Օպցիոնները և վարանտները նուսրացնող ազդեցություն ունեն, միայն եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գինը գերազանցում է օպցիոնների կամ վարանտների իրագործման գինը (այսինքն՝ դրանք «փող բերող» են): Նախկինում ներկայացված՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը հետընթաց չի ճշգրտվում՝ սովորական բաժնետոմսերի գների փոփոխություններն արտացոլելու համար:

47Ա. Բաժնետոմսերի օպցիոնների և բաժնետոմսերի վրա հիմնված այլ վճարումների պայմանավորվածությունների դեպքում, որոնց համար կիրառվում է ՖՀՄՄ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ստանդարտը, 46-րդ պարագրաֆում նշված թողարկման գինը և 47-րդ պարագրաֆում նշված իրագործման գինը պետք է ներառեն ապագայում այդ բաժնետոմսերի օպցիոնների և բաժնետոմսերի վրա հիմնված այլ վճարումների պայմանավորվածությունների ներքո կազմակերպությանը մատակարարվելիք սպրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը:

48. Աշխատակիցների՝ հաստատագրված կամ որոշելի պայմաններով բաժնետոմսերի օպցիոնները և չվաստակված սովորական բաժնետոմսերը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում դիտվում են որպես օպցիոններ՝ չնայած դրանք վաստակման առումով կարող են պայմանական լինել: Դրանք համարվում են տրամադրման ամսաթվին շրջանառության մեջ գտնվող: Աշխատակիցների՝ կատարողականի վրա հիմնված բաժնետոմսերի օպցիոնները դիտվում են որպես պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսեր, որովհետև դրանց թողարկումը պայմանավորված է սահմանված պայմանների բավարարմամբ՝ ի լրումն ժամանակի անցնելու:

### **Փոխարկելի գործիքներ**

49. Փոխարկելի գործիքների նուսրացնող ազդեցությունը պետք է արտացոլվի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթում՝ համաձայն 33-րդ և 36-րդ պարագրաֆների:

50. Փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերը հակա նուսրացնող են բոլոր այն դեպքերում, երբ այդ բաժնետոմսերի գծով ընթացիկ ժամանակաշրջանում հայտարարված կամ կուտակված շահաբաժնի գումարը, որը բաժին է ընկնում փոխարկման ժամանակ ստացվելիք մեկ բաժնետոմսին, գերազանցում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը: Նմանապես, փոխարկելի պարտքը հակա նուսրացնող է բոլոր այն դեպքերում, երբ դրա գծով տոկոսը (հաշվի առած հարկերը և եկամուտներում կամ ծախսերում այլ փոփոխություններ), որը բաժին է ընկնում փոխարկման ժամանակ ստացվելիք մեկ բաժնետոմսին, գերազանցում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը:

51. Փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերի մարումը կամ հարկադրված փոխարկումը կարող է ազդել նախկինում շրջանառության մեջ գտնվող փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերի միայն մի մասի վրա: Նման դեպքերում, որոշելու համար, թե արդյոք շրջանառության մեջ գտնվող մնացած փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերը նուսրացնող են, 17-րդ պարագրաֆում նշված ցանկացած գերազանցող հատուցում վերագրվում է այն բաժնետոմսերին, որոնք մարվել կամ փոխարկվել են:

Մարված կամ փոխարկված բաժնետոմսերը դիտարկվում են այն բաժնետոմսերից առանձին, որոնք չեն մարվել կամ չեն փոխարկվել:

### ***Պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսեր***

52. Ինչպես մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում, պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը դիտվում են որպես շրջանառության մեջ գտնվող և ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում, եթե պայմանները բավարարվում են (այսինքն՝ դեպքերը տեղի են ունենում): Պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսերը ներառվում են տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբից (կամ բաժնետոմսերի պայմանական համաձայնագրի ամսաթվից, եթե վերջինս ավելի ուշ է): Եթե պայմանները չեն բավարարվում, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվող պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսերի թիվը հիմնվում է բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք կթողարկվեին, եթե տվյալ ժամանակաշրջանի վերջը համընկներ պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտի հետ: Վերաներկայացում չի թույլատրվում, եթե պայմանները չեն բավարարվում, երբ պայմանականության ժամանակաշրջանը ավարտվում է:
53. Եթե պայմանական թողարկման պայման է հանդիսանում ժամանակաշրջանի շահույթի՝ որոշակի գումարի հասնելը կամ պահպանելը, և այդ գումարը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հասցվել է, սակայն այն պետք է պահպանվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո լրացուցիչ ժամանակաշրջանի համար, ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելիս լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսերը դիտվում են որպես շրջանառության մեջ գտնվող, եթե դրանց ազդեցությունը նուսրացնող է: Այդ դեպքում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկը հիմնվում է սովորական բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք թողարկված կլինեին, եթե տվյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շահույթը լիներ պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտի դրությամբ շահույթը: Քանի որ ապագա ժամանակաշրջանում շահույթը կարող է փոփոխվել, այդպիսի պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը չեն ներառվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում մինչև պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտը, որովհետև ոչ բոլոր անհրաժեշտ պայմաններն են բավարարվել:
54. Պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերի թիվը կարող է կախված լինել ապագայում սովորական բաժնետոմսերի շուկայական գնից: Այդ դեպքում, եթե ազդեցությունը նուսրացնող է, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկը հիմնվում է սովորական բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք թողարկված կլինեին, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շուկայական գինը լիներ պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտին առկա շուկայական գինը: Եթե պայմանը հիմնվում է մի այնպիսի ժամանակահատվածի համար շուկայական գների միջինի վրա, որն անցնում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, ապա օգտագործվում է այդ ժամանակահատվածի անցած մասի համար միջինը: Քանի որ ապագա ժամանակաշրջանում շուկայական գինը կարող է փոփոխվել, այդպիսի պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը չեն ներառվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում մինչև պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտը, որովհետև ոչ բոլոր անհրաժեշտ պայմաններն են բավարարվել:
55. Պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերի թիվը կարող է կախված լինել ապագա շահույթներից և սովորական բաժնետոմսերի ապագա գներից: Նման դեպքերում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը հիմնվում է երկու պայմանների վրա (այսինքն՝ մինչև այս պահը շահույթի և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ շուկայական գնի վրա): Պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում չեն ներառվում, բացառությամբ երբ երկու պայմաններն էլ բավարարված են:
56. Այլ դեպքերում պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերի թիվը կախված է այլ՝ շահույթից կամ շուկայական գնից տարբեր պայմանից (օրինակ՝ որոշակի թվով մանրածախ խանութներ բացելուց): Նման դեպքերում, ենթադրելով, որ այդ պայմանի ներկա կարգավիճակը մնում է անփոփոխ մինչև պայմանականության ժամանակաշրջանի ավարտը, պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա կարգավիճակի հիման վրա:
57. Պայմանականորեն թողարկելի պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը (բացի բաժնետոմսերի պայմանական համաձայնագրերում ներառվածներից, ինչպիսիք են պայմանականորեն թողարկելի փոխարկելի գործիքները) ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում հետևյալ կերպ՝
- ա) կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը կարող են ենթադրվել որպես թողարկելի՝ ելնելով դրանց թողարկման համար որոշված

պայմաններից՝ համաձայն պայմանական սովորական բաժնետոմսերի վերաբերյալ 52-56-րդ պարագրաֆների դրույթների. և

- բ) եթե այդ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է արտացոլվեն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթում, կազմակերպությունը որոշում է դրանց ազդեցությունը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկի վրա՝ օպցիոնների և վարանտների համար կիրառելով 45-48-րդ պարագրաֆների դրույթները, փոխարկելի գործիքների համար՝ 49-51-րդ պարագրաֆների դրույթները, այն պայմանագրերի համար, որոնք կարող են մարվել սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով՝ 58-61-րդ պարագրաֆների դրույթները, կամ այլ դրույթներ, ինչպես տեղին է:

Այնուամենայնիվ, իրագործում կամ փոխարկում չի ենթադրվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով, բացառությամբ երբ իրագործում կամ փոխարկում ենթադրվում է շրջանառության մեջ գտնվող համանման պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի համար, որոնք պայմանականորեն թողարկելի չեն:

***Պայմանագրեր, որոնք կարող են մարվել սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով***

58. **Եթե կազմակերպությունը թողարկել է պայմանագիր, որը կարող է մարվել սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով՝ կազմակերպության ընտրությամբ, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ պայմանագիրը մարվելու է սովորական բաժնետոմսերով, և արդյունքում առաջացող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է ներառվեն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթում, եթե դրանց ազդեցությունը նոսրացնող է:**
59. Եթե այդպիսի պայմանագիրը հաշվապահական հաշվառման նպատակներով ներկայացվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն, կամ էլ ունի սեփական կապիտալի բաղադրիչ և պարտավորության բաղադրիչ, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի համարիչը՝ հաշվի առնելով տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթի կամ վնասի ցանկացած փոփոխություններ, որոնք կառաջանային ժամանակաշրջանի ընթացքում, եթե պայմանագիրը դասակարգված լիներ ամբողջությամբ որպես բաժնային գործիք: Այս ճշգրտումը համանման է 33-րդ պարագրաֆով պահանջվող ճշգրտումներին:
60. **Այն պայմանագրերի համար, որոնք կարող են մարվել սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով՝ դրա տիրապետողի ընտրությամբ, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելիս օգտագործվում է դրամական միջոցներով մարումից և սովորական բաժնետոմսերով մարումից առավել նոսրացնողը:**
61. Պայմանագրի օրինակ, որը կարող է մարվել սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով, հանդիսանում է պարտքային գործիք, որը մարման ժամկետի ավարտին չսահմանափակված իրավունք է տալիս կազմակերպությանը՝ մարելու մայր գումարը դրամական միջոցներով կամ իր սեփական սովորական բաժնետոմսերով: Մեկ այլ օրինակ է դուրս գրված վաճառքի օպցիոնը, որն իր տիրապետողին տալիս է սովորական բաժնետոմսերով կամ դրամական միջոցներով մարման ընտրություն:

***Գնված օպցիոններ***

62. Պայմանագրերը, ինչպիսիք են գնված վաճառքի օպցիոնները և գնված գնման օպցիոնները (այսինքն՝ կազմակերպության կողմից պահվող՝ իր սեփական սովորական բաժնետոմսերի գծով օպցիոնները), չեն ներառվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում, քանի որ դրանց ներառումը կլիներ հակառակորդ: Այդպիսի վաճառքի օպցիոնը կիրառործվեր, միայն եթե իրագործման գինը լիներ շուկայական գնից բարձր, և այդպիսի գնման օպցիոնը կիրառործվեր, միայն եթե իրագործման գինը լիներ շուկայական գնից ցածր:

***Դուրս գրված վաճառքի օպցիոններ***

63. Պայմանագրերը, որոնք կազմակերպությունից պահանջում են ետ գնել իր սովորական բաժնետոմսերը, ինչպիսիք են, օրինակ, դուրս գրված վաճառքի օպցիոնները և գնման ֆորվարդային պայմանագրերը, արտացոլվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում, եթե ազդեցությունը նոսրացնող է: Եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում այս պայմանագրերը «փող բերող» են (այսինքն՝ իրագործման կամ մարման գինը բարձր է այդ ժամանակաշրջանի համար միջին շուկայական գնից), ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա դրանց պոտենցիալ նոսրացնող ազդեցությունը պետք է հաշվարկվի հետևյալ կերպ՝
- ա) պետք է ենթադրվի, որ ժամանակաշրջանի սկզբում բավարար քանակության սովորական բաժնետոմսեր են թողարկվելու (այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում միջին շուկայական գնով)՝ պայմանագիրը բավարարելու համար մուտքեր առաջացնելու նպատակով.
- բ) պետք է ենթադրվի, որ թողարկումից մուտքերն օգտագործվում են պայմանագիրը

բավարարելու համար (այսինքն՝ սովորական բաժնետոմսերը հետ գնելու համար)։

- զ) հավելյալ սովորական բաժնետոմսերը (այն սովորական բաժնետոմսերի թվի, որոնք ենթադրվում են թողարկված, և պայմանագրի բավարարումից ստացված սովորական բաժնետոմսերի թվի տարբերությունը) պետք է ներառվի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում։

## Հետընթաց ճշգրտումներ

- 64. Եթե շրջանառության մեջ գտնվող սովորական կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի թիվը մեծանում է կապիտալացման, արտոնյալ թողարկման կամ բաժնետոմսերի տրոհման արդյունքում, կամ էլ փոքրանում է բաժնետոմսերի հակադարձ տրոհման արդյունքում, ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի հաշվարկը ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար պետք է հետընթաց ճշգրտվի։ Եթե այս փոփոխությունները տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, բայց նախքան ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են թողարկման համար, ապա այդ և նախորդ բոլոր ժամանակաշրջանների համար ներկայացված ֆինանսական հաշվետվություններում մեկ բաժնետոմսի գծով հաշվարկները պետք է հիմնվեն բաժնետոմսերի նոր թվի վրա։ Այն փաստը, որ մեկ բաժնետոմսի գծով հաշվարկներն արտացոլում են բաժնետոմսերի թվի այդպիսի փոփոխությունները, պետք է բացահայտվի։ Ի լրումն՝ բոլոր ներկայացված ժամանակաշրջանների համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները պետք է ճշգրտվեն՝ հաշվի առնելով սխալների և հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունների արդյունքում առաջացող ճշգրտումների ազդեցությունները, որոնք հաշվառվում են հետընթաց։
- 65. Կազմակերպությունը ներկայացված ոչ մի նախկին ժամանակաշրջանի համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը չի վերաներկայացնում՝ հաշվի առնելու համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկներում օգտագործված ենթադրությունների փոփոխությունները կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի։

## Ներկայացում

- 66. Կազմակերպությունը պետք է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթի կամ վնասի, ինչպես նաև մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթի կամ վնասի գծով՝ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր դասի համար, որոնք ունեն տվյալ ժամանակաշրջանի զուտ շահույթին մասնակցելու տարբեր իրավունքներ։ Կազմակերպությունը ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները պետք է ներկայացնի հավասարապես ակնառու կերպով։
- 67. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը ներկայացվում է բոլոր ժամանակաշրջանների համար, որոնց համար ներկայացվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը։ Եթե գոնե մեկ ժամանակաշրջանի համար ներկայացվում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը, ապա այն պետք է ներկայացվի բոլոր ներկայացված ժամանակաշրջանների համար, նույնիսկ եթե այն հավասար է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթին։ Եթե մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները հավասար են, այս երկուսի ներկայացումը կարելի է մեկ տողով իրականացնել համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում։
- 67Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա այն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները ներկայացնում է այդ առանձին հաշվետվությունում, ինչպես պահանջվում է 66-րդ և 67-րդ պարագրաֆներով։
- 68. Կազմակերպությունը, որի հաշվետվություններում ներկայացված է ընդհատված գործառնություն, պետք է ընդհատված գործառնության համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված գումարները բացահայտի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում։
- 68Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի

(վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա այն ընդհատված գործառնության համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները ներկայացնում է այդ առանձին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում, ինչպես պահանջվում է 68-րդ պարագրաֆ:

69. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները, նույնիսկ եթե գումարները բացասական են (այսինքն՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասը):

## Բացահայտում

70. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները հաշվարկելիս որպես համարիչ օգտագործված գումարները և այդ գումարների համադրումը այդ ժամանակաշրջանի համար մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթի կամ վնասի հետ: Համադրումը պետք է ներառի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա ազդող գործիքների յուրաքանչյուր դասի առանձին ազդեցությունը.
- բ) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները հաշվարկելիս որպես հայտարար օգտագործված սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը և այս հայտարարների համադրումը միմյանց հետ: Համադրումը պետք է ներառի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա ազդող գործիքների յուրաքանչյուր դասի առանձին ազդեցությունը.
- գ) գործիքները (ներառյալ պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսերը), որոնք ապագայում կարող են պոտենցիալ կերպով նուսրացնել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը, սակայն չեն ներառվել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում, քանի որ ներկայացված ժամանակաշրջան(ներ)ում դրանք հակաճանաչված են.
- դ) սովորական բաժնետոմսերով գործարքների կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերով գործարքների նկարագրությունը, բացի 64-րդ պարագրաֆի համաձայն հաշվառվածներից, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, և որոնք մշանակալիորեն կփոխեն ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի թիվը, եթե այդ գործարքները տեղի ունենային մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը:

71. 70(դ) պարագրաֆում նշված գործարքների օրինակները ներառում են՝

- ա) բաժնետոմսերի թողարկումը դրամական միջոցների դիմաց.
- բ) բաժնետոմսերի թողարկումը, երբ մուտքերն օգտագործվում են պարտքի կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող արտոնյալ բաժնետոմսերի մարման համար.
- գ) շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի հետ գնումը.
- դ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը կամ իրագործումը սովորական բաժնետոմսերով.
- ե) օպցիոնների, վարանտների կամ փոխարկելի գործիքների թողարկումը.
- զ) պայմանների հասնելը, որոնք կհանգեցնեն պայմանականորեն թողարկվելի բաժնետոմսերի թողարկման:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի գումարները չեն ճշգրտվում հաշվետու ամսաթվից հետո տեղի ունեցող գործարքները հաշվի առնելու համար, որովհետև այդպիսի գործարքները չեն ազդում ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը ստեղծելու համար օգտագործված կապիտալի մեծության վրա:

72. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսեր առաջացնող ֆինանսական գործիքները և այլ պայմանագրեր կարող են ներառել այնպիսի դրույթներ և պայմաններ, որոնք ազդում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթների չափման վրա: Այդ դրույթները և պայմանները կարող են որոշել, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը նուսրացնող են, և, եթե այո, ապա՝ դրանց ազդեցությունը շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի կշռված միջին թվի վրա և սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթի կամ վնասի ցանկացած հետևանքային ճշգրտումները: Այդպիսի ֆինանսական գործիքների և այլ



պայմանագրերի դրույթների և պայմանների բացահայտումը խրախուսվում է, եթե այլապես չի պահանջվում (տե՛ս ՖՀՄՄ 7 «Ֆինանսական գործիքներ, բացահայտումներ» ստանդարտը):

73. Եթե, ի լրումն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթների, կազմակերպությունը բացահայտում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող գումարներ՝ օգտագործելով համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացված և սույն ստանդարտով պահանջվողից տարբեր այլ բաղադրիչ, ապա ման գումարները պետք է հաշվարկվեն՝ օգտագործելով սույն ստանդարտի համաձայն որոշված սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը: Այդ բաղադրիչի գծով մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված գումարները պետք է բացահայտվեն հավասարապես ակնառու կերպով և ներկայացվեն ծանոթագրություններում: Կազմակերպությունը պետք է նշի այն հիմունքը, որով որոշվել է (են) համարիչը (համարիչները), ներառյալ այն, թե արդյոք մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող գումարները նախքան հարկումն են, թե հարկումից հետո: Եթե օգտագործվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այնպիսի բաղադրիչ, որը ամբողջական շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունում որպես առանձին տողային հոդված ներկայացված չէ, պետք է բացահայտվի օգտագործված բաղադրիչի և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացված տողային հոդվածի համադրումը:
- 73<sup>2</sup>. 73-րդ պարագրաֆը կիրառվում է նաև այնպիսի կազմակերպության նկատմամբ, որը, ի լրումն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթների, բացահայտում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող գումարներ՝ օգտագործելով առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՄ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում) ներկայացված և սույն ստանդարտով պահանջվողից տարբեր այլ բաղադրիչ:

## Ուժի մեջ մտնելը

74. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 74Ա. ՀՀՄՄ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) փոփոխել է ՖՀՄՄ-ներում լայնորեն օգտագործվող տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն հանգեցրել է 4Ա, 67Ա, 68Ա և 73Ա պարագրաֆների ավելացմանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

## Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը

75. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1997 թվականին հրապարակված ՀՀՄՄ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ստանդարտը:
76. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՍՄԿ-24 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ – ֆինանսական գործիքներ և այլ պայմանագրեր, որոնք կարող են մարվել սովորական բաժնետոմսերով» մեկնաբանությանը:

## **Հավելված Ա**

### **Կիրառման ուղեցույց**

*Սույն հավելվածը կազմում է ստանդարտի բաղկացուցիչ մասը:*

#### **Մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթ կամ վնաս**

- Ա1. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը հաշվարկելու նպատակով մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթը կամ վնասը նշանակում է համախմբված կազմակերպության շահույթը կամ վնասը՝ չվերահսկող բաժնենասերի գծով ճշգրտելուց հետո:

## Իրավունքների թողարկումներ

- Ա2. Սովորական բաժնետոմսերի թողարկումը պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի իրագործման կամ փոխարկված ժամանակ սովորաբար չի առաջացնում արտոնյալ տարր: Պատճառն այն է, որ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորաբար թողարկվում են լրիվ արժեքով, որը հանգեցնում է կազմակերպությանը մատչելի միջոցների համամասնական փոփոխության: Իրավունքների թողարկման դեպքում, այնուամենայնիվ, իրագործման գինը հաճախ ավելի ցածր է, քան բաժնետոմսերի իրական արժեքը: Հետևաբար, ինչպես նշված է 27(բ) պարագրաֆում, նման իրավունքների թողարկումը ներառում է արտոնյալ տարր: Եթե իրավունքների թողարկումը առաջարկվում է գոյություն ունեցող բոլոր բաժնետերերին, սովորական բաժնետոմսերի թիվը, որը պետք է օգտագործվի մինչև իրավունքների թողարկումն ընկած բոլոր ժամանակաշրջանների համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները հաշվարկելիս, հավասար է մինչև թողարկումը շրջանառության մեջ եղած սովորական բաժնետոմսերի թվի և հետևյալ գործակցի արտադրյալին.

### Մեկ բաժնետոմսի իրական արժեքը իրավունքների իրագործումից անմիջապես առաջ

#### **Մեկ բաժնետոմսի տեսական իրական արժեքը՝ առանց իրավունքների**

Մեկ բաժնետոմսի տեսական իրական արժեքը՝ առանց իրավունքների, հաշվարկվում է իրավունքների իրագործումից անմիջապես առաջ բաժնետոմսերի հանրագումարային շուկայական արժեքին գումարելով իրավունքների իրագործումից մուտքերը և բաժանելով իրավունքների իրագործումից հետո շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի թվի վրա: Եթե մինչև իրագործման ամսաթիվը իրավունքները հրապարակայնորեն շրջանառվում են՝ բաժնետոմսերից առանձին, ապա այս հաշվարկի նպատակով իրական արժեքը որոշվում է այն վերջին օրվա ավարտին, երբ բաժնետոմսերը շրջանառվում էին իրավունքների հետ միասին:

#### **Ստուգիչ թիվ**

- Ա3. 42-րդ և 43-րդ պարագրաֆներում նկարագրված ստուգիչ թվի հասկացության կիրառումը ցուցադրելու համար ենթադրենք, որ կազմակերպությունն ունի 4,800 ԱՄ<sup>21</sup> մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթ, (7,200 ԱՄ) մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ ընդհատված գործառնություններից վնաս, (2,400 ԱՄ) մայր կազմակերպությանը վերագրվող վնաս, ինչպես նաև շրջանառության մեջ գտնվող 2,000 սովորական բաժնետոմս և 400 պոտենցիալ սովորական բաժնետոմս: Կազմակերպության մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը 2.40 ԱՄ է շարունակական գործունեության համար, (3.60 ԱՄ)՝ ընդհատված գործառնությունների համար, և (1.20 ԱՄ)՝ վնասի համար: 400 պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթի հաշվարկում, քանի որ արդյունքում ստացվող մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շարունակական գործունեության մասով 2.00 ԱՄ շահույթը նուսրացնող է՝ ենթադրելով, որ այդ 400 պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը որևէ ազդեցություն չունեն շահույթի կամ վնասի վրա: Քանի որ մայր կազմակերպությանը վերագրվող՝ շարունակական գործունեությունից շահույթը ստուգիչ թիվ է հանդիսանում, կազմակերպությունը այդ 400 պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը ներառում է նաև մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի այլ գումարների հաշվարկում՝ չնայած արդյունքում ստացվող մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի գումարները հակառակորակում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող համադրելի բազային շահույթի գումարների նկատմամբ, այսինքն՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասն ավելի փոքր է [մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող (3.00 ԱՄ)՝ ընդհատված գործառնություններից վնասի համար և մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող (1.00 ԱՄ)՝ վնասի համար]:

#### **Սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գին**

- Ա4. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գինը, որոնք, ենթադրաբար թողարկվելու են, հաշվարկվում է տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնի հիման վրա: Տեսականորեն կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերով յուրաքանչյուր շուկայական գործարք կարող էր ներառվել միջին շուկայական գնի որոշման մեջ: Գործմանակաժամ, այնուամենայնիվ, սովորաբար տեղին է շաբաթական կամ ամսական գների պարզ միջինը:
- Ա5. Հիմնականում, միջին շուկայական գինը հաշվարկելու համար տեղին են փակման շուկայական գները: Այնուամենայնիվ, երբ գները լայնորեն տատանվում են, ամենաբարձր և ամենացածր գների միջինը սովորաբար տալիս է ավելի ներկայացուցչական գին: Միջին շուկայական գինը հաշվարկելու համար օգտագործված մեթոդը կիրառվում է հետևողականորեն, քանի դեռ այն այլևս ներկայացուցչական չէ՝ փոփոխված պայմանների պատճառով: Օրինակ՝ կազմակերպությունը, որը միջին շուկայական գինը հաշվարկելու համար օգտագործում է փակման շուկայական գները մի

<sup>21</sup> *«ááÙÝ ááÖ»óááÙóááÙ «ñ»Ù»ÝÝ Û»ÍááÁÙááÝÝ»ñÁ »ñ»Ñ»Ù»Í»Í »Ý §»ñÁááÁ»ÙÇÝ ÛÇ»ááñÝ»ñái (°Ø);*

քանի տարի շարունակ, որոնց ընթացքում գները համեմատաբար կայուն էին, կարող է անցնել ամենաբարձր և ամենացածր գների միջինին, եթե գները մեծապես տատանվում են, և փակման շուկայական գները այլևս չեն տալիս ներկայացուցչական միջին գին:

## **Օպցիոններ, վարանտներ և դրանց համարժեքներ**

- Ա6. Ենթադրվում է, որ փոխարկելի գործիքներ գնելու օպցիոնները կամ վարանտները իրագործվել են համապատասխան փոխարկելի գործիքը գնելու համար բոլոր այն դեպքերում, երբ և՛ փոխարկելի գործիքի, և՛ փոխարկելիս ձեռք բերվելիք սովորական բաժնետոմսերի միջին գները ավելի բարձր են, քան այդ օպցիոնների կամ վարանտների իրագործման գները: Այնուամենայնիվ, իրագործում չի ենթադրվում, եթե շրջանառության մեջ գտնվող համանման փոխարկելի գործիքների, եթե այդպիսիք առկա են, փոխարկում ևս չի ենթադրվում:
- Ա7. Օպցիոնները կամ վարանտները կարող են թույլատրել կամ պահանջել կազմակերպության (կամ նրա մայր կամ դուստր կազմակերպության) պարտքային կամ այլ գործիքների առաջարկում՝ որպես իրագործման գնի ամբողջությամբ կամ մասնակի վճարում: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում այդպիսի օպցիոնները կամ վարանտները ունեն նոսրացնող ազդեցություն, եթե. (ա) համապատասխան սովորական բաժնետոմսերի տվյալ ժամանակաշրջանի միջին շուկայական գինը գերազանցում է իրագործման գինը. կամ (բ) առաջարկման ենթակա գործիքի վաճառքի գինը ավելի ցածր է այն գնից, որով այդ գործիքը կարող է առաջարկվել օպցիոնի կամ վարանտի պայմանագրի ներքո, և արդյունքում ստացվող գեղչը սահմանում է գնից: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում այդ օպցիոնները կամ վարանտները ենթադրվում են իրագործված, և պարտքային կամ այլ գործիքները ենթադրվում են առաջարկված: Եթե օպցիոնի կամ վարանտի տիրապետողի համար դրամական միջոցների առաջարկումն ավելի շահավետ է, և պայմանագիրը թույլատրում է դրամական միջոցների առաջարկում, ապա դրամական միջոցներն են ենթադրվում առաջարկված: Պարտքի գծով տոկոսը (առանց հարկերի), որը ենթադրվում է առաջարկված, ետ է գումարվում՝ որպես համարիչի ճշգրտում:
- Ա8. Համանման մոտեցում է կիրառվում այն արտոնյալ բաժնետոմսերի նկատմամբ, որոնք ունեն նմանատիպ դրույթներ, կամ այլ այնպիսի գործիքների նկատմամբ, որոնք պարունակում են փոխարկման օպցիոններ, որոնք ներդրողին թույլ են տալիս վճարել դրամական միջոցներ ավելի նպաստավոր փոխարկման դրույթով:
- Ա9. Որոշակի օպցիոնների կամ վարանտների հիմքում ընկած պայմանները կարող են պահանջել, որ այդ գործիքների իրագործումից ստացված մուտքերը օգտագործվեն կազմակերպության (կամ նրա մայր կամ դուստր կազմակերպության) պարտքային կամ այլ գործիքները մարելու համար: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում ենթադրվում է, որ այդ օպցիոնները կամ վարանտները իրագործված են, իսկ մուտքերը օգտագործված են պարտքը իր միջին շուկայական գնով գնելու, այլ ոչ թե սովորական բաժնետոմսեր գնելու համար: Այնուամենայնիվ, ենթադրվող իրագործումից ստացված մուտքերի գերազանցումը պարտքի ենթադրվող գնման համար օգտագործված գումարի նկատմամբ հաշվի է առնվում (այսինքն՝ ենթադրվում է, որ այն օգտագործվել է սովորական բաժնետոմսերը հետ գնելու համար) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում: Պարտքի գծով տոկոսը (առանց հարկերի), որը ենթադրվում է, որ հետ է գնվել, ետ է գումարվում՝ որպես համարիչի ճշգրտում:

## **Գուրս գրված վաճառքի օպցիոններ**

- Ա10. 63-րդ պարագրաֆի կիրառումը ցուցադրելու համար ենթադրենք, որ կազմակերպությունը ունի շրջանառության մեջ գտնվող 120 սովորական բաժնետոմսերի վաճառքի օպցիոններ՝ 35 ԱՄ իրագործման գնով: Այդ ժամանակաշրջանի համար իր սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գինը 28 ԱՄ է: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելիս կազմակերպությունը ենթադրում է, որ տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբում թողարկել է 150 բաժնետոմս մեկ բաժնետոմսի դիմաց 28 ԱՄ-ով՝ 4200 ԱՄ-ի չափով իր վաճառքի պարտականության կատարման համար: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելիս թողարկվելիք 150 սովորական բաժնետոմսերի և վաճառքի օպցիոնի բավարարումից ստացվելիք 120 սովորական բաժնետոմսերի տարբերությունը (30 լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսեր) գումարվում է հայտարարին:

## **Գուստր կազմակերպությունների, համատեղ ձեռնարկումների կամ ասոցիացված կազմակերպությունների գործիքներ**

- Ա11. Գուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության պտտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնք փոխարկելի են կամ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, կամ մայր կազմակերպության, ձեռնարկողի կամ ներդրողի (հաշվետու կազմակերպության) սովորական

բաժնետոմսերի, ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում հետևյալ կերպ՝

- ա) դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության թողարկված գործիքները, որոնք իրենց տիրապետողներին հնարավորություն են տալիս ձեռք բերելու դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսեր, ներառվում են դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի տվյալները հաշվարկելիս: Այնուհետև այդ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթները ներառվում են հաշվետու կազմակերպության մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկներում՝ հիմնվելով հաշվետու կազմակերպության կողմից պահվող՝ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության գործիքների վրա.
- բ) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության այն գործիքները, որոնք փոխարկելի են հաշվետու կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, հաշվի են առնվում հաշվետու կազմակերպության պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերին համանման: Նմանապես, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող համախմբված նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության կողմից թողարկված՝ հաշվետու կազմակերպության սովորական բաժնետոմսեր գնելու օպցիոնները կամ վարանտները հաշվի են առնվում հաշվետու կազմակերպության պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերին համանման:

Ա12. Որոշելու համար հաշվետու կազմակերպության կողմից թողարկված այն գործիքների ազդեցությունը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա, որոնք փոխարկելի են դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, այդ գործիքները ենթադրվում են փոխարկված, և համարիչը (մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը) անհրաժեշտության դեպքում ճշգրտվում է՝ համաձայն 33-րդ պարագրաֆի: Ի լրումն այդ ճշգրտումների՝ համարիչը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելու համար հաշվետու կազմակերպության գրանցած շահույթի կամ վնասի ցանկացած փոփոխություն օրինակ՝ շահաբաժնային եկամուտը կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով եկամուտը), որը վերագրելի է ենթադրվող փոխարկման արդյունքում դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության՝ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվի աճին: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկի հայտարարի վրա դա չի ազդի, որովհետև հաշվետու կազմակերպության՝ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը չէր փոփոխվի ենթադրվող փոխարկման արդյունքում:

## **Մասնակցող բաժնային գործիքներ և սովորական բաժնետոմսերի երկու դասեր**

Ա13. Որոշ կազմակերպությունների սեփական կապիտալը ներառում է՝

- ա) գործիքներ, որոնք մասնակցում են շահաբաժիններին սովորական բաժնետոմսերի հետ՝ նախապես որոշված բանաձևի համաձայն (օրինակ՝ մեկի դիմաց երկուսը), երբեմն նաև մասնակցության չափի վերին սահմանով (օրինակ՝ մինչև, բայց ոչ ավելի, քան մեկ բաժնետոմսի դիմաց որոշակի գումար) .
- բ) սովորական բաժնետոմսերի այնպիսի դաս, որի շահաբաժնի դրույթը տարբեր է սովորական բաժնետոմսերի մյուս դասից, սակայն չունի նախապատվության կամ առաջնահերթության իրավունքներ:

Ա14. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով փոխարկումը ենթադրվում է Ա13 պարագրաֆում նկարագրված այն գործիքների համար, որոնք սովորական բաժնետոմսերով փոխարկելի են, եթե ազդեցությունը նոսրացնող է: Այն գործիքների համար, որոնք սովորական բաժնետոմսերի դասի փոխարկելի չեն, այդ ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը բաշխվում է բաժնետոմսերի տարբեր դասերի և մասնակցող բաժնային գործիքների միջև՝ համաձայն դրանց շահաբաժնային իրավունքների կամ չբաշխված շահույթում այլ մասնակցության իրավունքների: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթը հաշվարկելու համար՝

- ա) մայր կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է (շահույթը նվազեցվում է, իսկ վնասը՝ ավելացվում) տվյալ ժամանակաշրջանում բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր դասի գծով հայտարարված շահաբաժինների գումարի և այն շահաբաժինների (կամ մասնակցող պարտատոմսերի

գծով տոկոսների) պայմանագրային գումարների չափով, որոնք պետք է վճարվեն այդ ժամանակաշրջանի համար (օրինակ՝ չվճարված կումուլյատիվ շահաբաժինները)։

- բ) մնացած շահույթը կամ վնասը բաշխվում է սովորական բաժնետոմսերի և մասնակցող բաժնային գործիքների միջև յուրաքանչյուր գործիքի՝ շահույթներում փայի չափով՝ այնպես, եթե ժամանակաշրջանի ողջ շահույթը կամ վնասը բաշխված լիներ։ Բաժնային գործիքների յուրաքանչյուր դասին բաշխված ամբողջ շահույթը կամ վնասը որոշվում է՝ գումարելով որպես շահաբաժիններ բաշխված գումարը և մասնակցության հատկանիշի համար բաշխված գումարը։
- գ) բաժնային գործիքների յուրաքանչյուր դասին բաշխված ամբողջ շահույթը կամ վնասը բաժանվում է շրջանառության մեջ գտնվող գործիքների թվին, որոնք բաշխվել է շահույթը՝ այդ գործիքի գծով մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը որոշելու համար։

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուստացված շահույթի հաշվարկման համար բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնք ենթադրվում են թողարկված, ներառվում են շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի մեջ։

### **Մասնակիորեն վճարված բաժնետոմսեր**

- Ա15. Երբ սովորական բաժնետոմսերը թողարկված են, բայց լրիվ վճարված չեն, դրանք մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում դիտվում են որպես սովորական բաժնետոմսերի մաս՝ այն չափով, որով դրանք իրավունք են տալիս մասնակցելու այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահաբաժիններին՝ լրիվ վճարված սովորական բաժնետոմսի համեմատությամբ։
- Ա16. Այնքանով, որքանով մասնակի վճարված բաժնետոմսերը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում իրավունք չեն տալիս մասնակցելու շահաբաժիններին, դրանք մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուստացված շահույթի հաշվարկում դիտվում են որպես վարանտների կամ օպցիոնների համարժեքներ։ Ենթադրվում է, որ չվճարված մնացորդն իրենից ներկայացնում է սովորական բաժնետոմսեր գնելու համար օգտագործված մուտքեր։ Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նուստացված շահույթում ներառվող բաժնետոմսերի թիվը հավասար է բաժանորդագրված բաժնետոմսերի թվի և այն բաժնետոմսերի թվի տարբերությանը, որոնք, ենթադրաբար, գնվել են։

## **Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 34**

### ***Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ***

#### **Նպատակը**

Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նվազագույն բովանդակությունը, ինչպես նաև միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար ամբողջական կամ խտացված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման և չափման սկզբունքները։ Ժամանակին պատրաստված և արժանահավատ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններն ավելի մեծ հնարավորություն են տալիս ներդրողներին, փոխատուներին և այլոց՝ հասկանալու շահույթներ ու դրամական միջոցների հոսքեր ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը, ինչպես նաև նրա ֆինանսական դրությունն ու իրացվելիությունը։

#### **Գործողության ոլորտը**

- 1. Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպությունները պետք է հրապարակեն միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչ հաճախականությամբ և միջանկյալ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ինչ ժամկետում։ Այնուամենայնիվ, կառավարությունները, արժեթղթերի շրջանառությունը կարգավորող մարմինները, ֆոնդային բորսաները և հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող մարմինները հաճախ պահանջում են, որ այն կազմակերպությունները, որոնց պարտքային կամ բաժնային արժեթղթերն ազատ շրջանառվում են, հրապարակեն միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ։ Սույն ստանդարտը կիրառվում է այն դեպքերում, երբ կազմակերպությունից պահանջվում է կամ կազմակերպությունը որոշում է

հրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՄ-ներին) համապատասխանող միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն: Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Կոմիտեն<sup>22</sup> այն կազմակերպություններին, որոնց արժեթղթերը ազատ շրջանառվող են, խրախուսում է ներկայացնել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են սույն ստանդարտում սահմանված ճանաչման, չափման և բացահայտման սկզբունքներին: Մասնավորապես, խրախուսելի է, երբ ազատ շրջանառվող արժեթղթեր ունեցող կազմակերպությունները.

- ա) պատրաստում են միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ առնվազն իրենց ֆինանսական տարվա առաջին կիսամյակի վերջի դրությամբ.
  - բ) մատչելի են դարձնում իրենց միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները միջանկյալ ժամանակաշրջանի ավարտից ոչ ուշ, քան 60 օրվա ընթացքում:
2. Յուրաքանչյուր տարեկան կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության համապատասխանությունը ՖՀՄՄ-ներին գնահատվում է առանձին: Այն փաստը, որ կազմակերպությունը կարող է որոշակի ֆինանսական տարվա ընթացքում ներկայացրած չլինել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ, կամ կարող է ներկայացրած լինել այնպիսի միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք չեն համապատասխանում սույն ստանդարտին, չի խոչընդոտում, որ կազմակերպության տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանեն ՖՀՄՄ-ներին, եթե դրանք մնացած առումներով համապատասխանում են:
3. Եթե կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը բնութագրվում է որպես ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանող, ապա այն պետք է բավարարի սույն ստանդարտի բոլոր պահանջներին: 19-րդ պարագրաֆը, այս առումով, պահանջում է որոշակի բացահայտումներ:

## Սահմանումներ

4. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով.**  
*Միջանկյալ ժամանակաշրջանը* ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջան է, որն ավելի կարճ է, քան լրիվ ֆինանսական տարին:  
*Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն* նշանակում է ֆինանսական զեկույց, որը պարունակում է տվյալ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՄ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ստանդարտում (վերանայված՝ 2007 թվականին)), կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթը (ինչպես նկարագրված է սույն ստանդարտում):

## Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության բովանդակությունը

5. ՀՀՄՄ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) սահմանում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է հետևյալ բաղկացուցիչները՝
- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
  - բ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն՝ տրվյալ ժամանակաշրջանի համար.
  - ե) ծանոթագրություններ, որոնք բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական տեղեկատվությունից.
  - զ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ համդրելի ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ կատարում է իր ֆինանսական

<sup>22</sup> Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Կոմիտեն փոխարինեց Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Խորհուրդը, որն իր գործունեությունը սկսել է 2001 թվին:

հաշվետվությունների որոշ հոդվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ երբ այն վերադասակարգում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները:

6. Ելնելով տեղեկատվության ժամանակին լինելուց, ծախսատարության նկատառումներից և խոսափելու համար նախկինում զեկուցված տեղակատվության կրկնությունից՝ կազմակերպությունից կարող է պահանջվել կամ այն կարող է որոշել միջանկյալ ամսաթվերի դրությամբ ներկայացնել ավելի քիչ տեղեկատվություն՝ համեմատած իր տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների հետ: Սույն ստանդարտը սահմանում է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության նվազագույն բովանդակությունը, որը ներառում է խտացված ֆինանսական հաշվետվությունները և ընտրված բացատրական ծանոթագրությունները: Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը նախատեսված է ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի տեղեկատվությունը թարմացնելու համար: Հետևապես, այն ուշադրությունը բևեռում է նոր գործունեությունների, դեպքերի և հանգամանքների վրա և չի կրկնում նախկինում ներկայացված տեղեկատվությունը:
7. Սույն ստանդարտը նպատակ չունի կազմակերպությանը որևէ կերպ արգելել կամ ետ պահել իր խտացված ֆինանսական հաշվետվությունների և ընտրված բացատրական ծանոթագրությունների փոխարեն, որպես միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն, հրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ում): Նմանապես, սույն ստանդարտը կազմակերպությանը չի արգելում կամ ետ չի պահում խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել ավելին, քան սույն ստանդարտով սահմանված նվազագույն տողային հոդվածները կամ ընտրված բացատրական ծանոթագրությունները: Սույն ստանդարտի ճանաչման և չափման ցուցումները կիրառվում են նաև միջանկյալ ժամանակաշրջանի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, և նման հաշվետվությունները պետք է նաև ներառեն ինչպես սույն ստանդարտով պահանջվող բոլոր բացահայտումները (մասնավորապես, 16-րդ պարագրաֆի ընտրված ծանոթագրությունների բացահայտումները), այնպես էլ այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվողները:

### **Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության նվազագույն բաղկացուցիչները**

8. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները նվազագույնը պետք է ներառեն հետևյալ բաղկացուցիչները՝
  - ա) ֆինանսական վիճակի մասին խտացված հաշվետվություն.
  - բ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին խտացված հաշվետվություն, ներկայացված՝
    - i) մեկ խտացված հաշվետվությամբ. կամ
    - ii) առանձին խտացված ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ և խտացված համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ.
  - գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին խտացված հաշվետվություն.
  - դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին խտացված հաշվետվություն.
  - ե) ընտրված բացատրական ծանոթագրություններ:

- 8Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնում է առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա միջանկյալ խտացված տեղեկատվությունը ներկայացնում է այդ առանձին հաշվետվությունից:

### *Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը*

9. Եթե կազմակերպությունը իր միջանկյալ ֆինանսական զեկույցում հրապարակում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, ապա այդ հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը պետք է համապատասխանի ՀՀՄՍ 1-ի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին ներկայացվող պահանջներին:
10. Եթե կազմակերպությունը իր միջանկյալ ֆինանսական զեկույցում հրապարակում է ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթ, ապա այդ խտացված հաշվետվությունները առնվազն պետք է ներառեն ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների վերնագրերից և միջանկյալ հանրագումարներից յուրաքանչյուրը, ինչպես նաև ընտրված բացատրական ծանոթագրությունները, ինչպես պահանջվում է սույն ստանդարտով: Լրացուցիչ տողային հոդվածներ կամ ծանոթագրություններ պետք է ներառվեն, եթե դրանց բացթողումը խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները կդարձնի ապակողմնորոշիչ:

11. Երբ կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ստանդարտի գործողության ոլորտում է, միջանկյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնող հաշվետվությունում կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ ժամանակաշրջանում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները<sup>23</sup>:
- 11Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնում է առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թվականին) 81-րդ պարագրաֆում, ապա այն ներկայացնում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները այդ առանձին հաշվետվությունում:
12. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) տրամադրում է ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքի վերաբերյալ ուղեցույցներ: ՀՀՄՍ 1-ի կիրառման ուղեցույցը ցուցադրում է ձևեր, թե ինչպես կարող են ներկայացվել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը:
13. [Հանված է]
14. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվում է համախմբված հիմունքով, եթե կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները եղել են համախմբված հաշվետվություններ: Մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները համատեղելի կամ համադրելի չեն ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունում տեղ գտած համախմբված հաշվետվությունների հետ: Եթե կազմակերպության տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունը ներառել է մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, ապա սույն ստանդարտը ոչ պահանջում, ոչ էլ արգելում է կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում մայր կազմակերպության առանձին հաշվետվությունների ներառումը:

### *Ընտրված բացատրական ծանոթագրություններ*

15. Կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունն օգտագործողին հասանելի կլինի նաև այդ կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունը: Հետևաբար, անհրաժեշտություն չկա, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությանը կից ծանոթագրությունները ներառեն ամենավերջին տարեկան հաշվետվության ծանոթագրություններում արդեն ներկայացված տեղեկատվության համեմատաբար ոչ նշանակալի թարմացումները: Միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ ավելի օգտակար է այն դեպքերի և գործարքների բացատրությունը, որոնք նշանակալի են՝ վերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո կազմակերպության ֆինանսական վիճակը և գործունեության արդյունքների փոփոխություններն ընկալելու համար:
16. Կազմակերպությունը իր միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում առնվազն պետք է ներառի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե դրանք էական են և չեն բացահայտվել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության որևէ այլ հատվածում: Տեղեկատվությունը սովորաբար պետք է ներկայացվի «ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև բոլոր այնպիսի դեպքերը կամ գործարքները, որոնք էական են՝ ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանն ընկալելու համար:
- ա) հայտարարություն այն մասին, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառվել են հաշվապահական հաշվառման միևնույն քաղաքականությունը և հաշվարկման մեթոդները, որոնք կիրառվել էին ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում, կամ, եթե այդ քաղաքականությունը կամ մեթոդները փոփոխվել են, ապա այդ փոփոխությունների բնույթի և ազդեցության նկարագրությունը.
  - բ) միջանկյալ գործառնությունների սեզոնային կամ ցիկլային բնույթի վերաբերյալ բացատրական մեկնաբանություններ.
  - գ) այն հողվածների բնույթը և գումարը, որոնք ազդում են ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, զուտ ֆինանսական արդյունքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի վրա, և որոնք սովորական չեն իրենց բնույթի, չափի և երևան գալու հավանականության պատճառով.

<sup>23</sup> Այս պարագրաֆը փոփոխության է ենթարկվել է 2008թ. մարտին թողարկված «ՀՀՄՍ-ների բարելավումներով» ՀՀՄՍ 34-ի գործողության ոլորտը՝ հստակեցնելու համար:



- դ) ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում ներկայացված գումարների գնահատումներում փոփոխությունների, կամ նախորդ ֆինանսական տարիների հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածների գնահատումներում փոփոխությունների բնույթը և գումարը, եթե այդ փոփոխությունները էական ազդեցություն ունեն ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանում.
- ե) պարտքային և բաժնային արժեթղթերի թողարկումները, հետգնումները և մարումները.
- զ) վճարված շահաբաժինները (ամբողջությամբ կամ մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով) առանձին՝ սովորական և այլ բաժնետոմսերի գծով.
- է) հետևյալ սեզմենտային տեղեկատվությունը (կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում սեզմենտային տեղեկատվության բացահայտումը պահանջվում է, միայն եթե ՖՀՄՍ 8 «Գործառնական սեզմենտներ» ստանդարտը պահանջում է, որ այդ կազմակերպությունն իր տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտի սեզմենտային տեղեկատվություն՝
  - (I) արտաքին հաճախորդներից ստացված հասույթները, եթե դրանք ներառվում են գործնական որոշումներ կայացնող մարմնի կողմից վերանայվող՝ սեզմենտի շահույթի կամ վնասի չափման մեջ, կամ այլ կերպ պարբերաբար տրամադրվում են գործառնական որոշումներ կայացնողին.
  - (II) միջսեզմենտային հասույթները, եթե դրանք ներառվում են գործառնական որոշումներ կայացնող բարձրագույն մարմնի կողմից վերանայվող՝ սեզմենտի շահույթի կամ վնասի չափման մեջ, կամ այլ կերպ պարբերաբար տրամադրվում են գործառնական որոշումներ կայացնող բարձրագույն մարմնին.
  - (III) սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշը.
  - (IV) ակտիվների հանրագումարը, որոնց գծով վերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված գումարից էական փոփոխություն է տեղի ունեցել.
  - (V) սեզմենտավորման հիմունքներում կամ սեզմենտի շահույթի կամ վնասի չափման հիմունքներում վերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններից հետո եղած տարբերությունների նկարագրությունը.
  - (VI) հաշվետու սեզմենտների շահույթի կամ վնասի ցուցանիշների հանրագումարի համադրումը կազմակերպության մինչև հարկի գծով ծախսը (հարկի գծով եկամուտը) և ընդհատված գործառնությունները շահույթի կամ վնասի հետ: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը հաշվետու սեզմենտների միջև բաշխում է այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսին է հարկի գծով ծախսը (հարկի գծով եկամուտը), ապա կազմակերպությունը կարող է սեզմենտների շահույթի կամ վնասի ցուցանիշների հանրագումարը համադրել նշված հոդվածներից հետո շահույթի կամ վնասի հետ: Էական համադրող տարրերը պետք է այդ համադրման մեջ նույնականացվեն և նկարագրվեն առանձին.
- ը) միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցած էական դեպքերը, որոնք չեն արտացոլվել միջանկյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում.
- թ) միջանկյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության կառուցվածքի փոփոխությունների ազդեցությունը, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները, դուստր ընկերությունների և երկարաժամկետ ներդրումների վերահսկման իրավունքների ձեռքբերումն ու կորուստը, վերակառուցումները և ընդհատված գործառնությունները: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտով պահանջվող տեղեկատվությունը.
- ժ) պայմանական պարտավորությունների կամ պայմանական ակտիվների փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել վերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո:

17. Ստորև ներկայացվում են 16-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների տեսակների օրինակներ: Առանձին ՖՀՄՍ-ներ ուղեցույցներ են տալիս այս հոդվածներից շատերի բացահայտումների վերաբերյալ՝

- ա) պաշարների արժեքի իջեցում մինչև իրացման գուտ արժեք և այդպիսի իջեցման հակադարձում.
- բ) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների կամ այլ ակտիվների արժեքը կումից

կորուստների ճանաչում և այդ արժեզրկումից կորուստների հակադարձում.

- զ) վերակազմավորման ծախսումների ցանկացած պահուստների հակադարձում.
  - դ) հիմնական միջոցների ձեռքբերումներ և օտարումներ.
  - ե) հիմնական միջոցների գնման պարտավորվածություններ.
  - զ) դատական վեճերի կարգավորումներ.
  - է) նախորդ ժամանակաշրջանների սխալների ուղղումներ.
  - ը) [հանված է]
  - թ) վարկի ցանկացած չվճարում կամ վարկային պայմանագրի խախտում, որը չի ուղղվել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կամ դրանից հետո.
- ժ) կապակցված կողմերի գործարքներ:

18. Այլ ՖՀՄՄ-ները հատկանշում են այն բացահայտումները, որոնք պետք է կատարվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Այս համատեքստում ֆինանսական հաշվետվությունները նշանակում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթների այն տեսակը, որը սովորաբար ներառվում է տարեկան ֆինանսական զեկույցում և երբեմն ներառվում է այլ հաշվետվություններում: Բացառությամբ 16-րդ պարագրաֆի (թ) կետով պահանջվող դեպքերի, այլ ՖՀՄՄ-ներով պահանջվող բացահայտումները պարտադիր չեն, եթե կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը ներառում է միայն խտացված ֆինանսական հաշվետվություններ և ընտրված բացատրական ծանոթագրություններ, այլ ոչ թե ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

*ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանության բացահայտումը*

19. Եթե կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը համապատասխանում է սույն ստանդարտին, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի: Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը չպետք է որակվի որպես ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանող, եթե այն չի բավարարում ՖՀՄՄ-ների բոլոր պահանջներին:

*Ժամանակաշրջաններ, որոնց համար պահանջվում է ներկայացնել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ*

20. Միջանկյալ հաշվետվությունները պետք է ներառեն միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ (խտացված կամ ամբողջական) հետևյալ ժամանակաշրջանների համար՝

- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և համեմատական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ.
- բ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություններ ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար և ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը ընկած ժամանակաշրջանի համար՝ աճողական, և համեմատական ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունները անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների (ընթացիկ և տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար: Ինչպես թույլատրված է ՀՀՄՄ 1-ով (վերանայված՝ 2007 թվականին), յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի միջանկյալ հաշվետվություն կարող է իրենից ներկայացնել կա՛ն համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին մեկ հաշվետվություն, կա՛ն շահույթի կամ վնասի բաղադրիչները ցուցադրող հաշվետվություն (առանձին ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն) և մի երկրորդ հաշվետվություն, որը սկսվում է շահույթից և վնասից և ցուցադրում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները (համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն).
- գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը ընկած ժամանակաշրջանի համար՝ աճողական, և համեմատական հաշվետվությունը անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի (տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար.
- դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը ընկած ժամանակաշրջանի համար՝ աճողական, և համեմատական հաշվետվությունը անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա

**համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի (տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար:**

21. Այն կազմակերպության համար, որի գործունեությունը հիմնականում սեզոնային բնույթ է կրում, կարող է օգտագործողներին օգտակար լինել միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջին նախորդող տասներկու ամիսների ֆինանսական տեղեկատվությունը և դրան նախորդող տասներկուամսյա ժամանակաշրջանի համեմատական տեղեկատվությունը: Հետևաբար, խրախուսելի է, որ այն կազմակերպությունները, որոնց գործունեությունը հիմնականում սեզոնային բնույթ է կրում, հաշվի առնեն նաև այսպիսի տեղեկատվության ներկայացումը՝ ի լրումն նախորդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվության:
22. Ա հավելվածում լուսաբանված են այն ժամանակաշրջանները, որոնք պահանջվում է ներկայացնել կիսամյակային հաշվետվություններ ներկայացնող կազմակերպությունից և եռամսյակային հաշվետվություններ ներկայացնող կազմակերպությունից:

**Էականություն**

23. **Որոշելիս, թե ինչպես ճանաչել, չափել, դասակարգել կամ բացահայտել հողվածը՝ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով, պետք է գնահատել դրա էականությունը՝ ելնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական տվյալներից: Էականությունը գնահատելիս պետք է ընդունել, որ միջանկյալ չափումներն ավելի շատ կարող են հիմնված լինել գնահատումների վրա, քան տարեկան ֆինանսական տվյալների չափումները:**
24. ՀՀՄՍ 1 և ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտները սահմանում են, որ հողվածը էական է, եթե դրա բացթողումը կամ ոչ ճիշտ ներկայացումը կարող է ազդել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է առանձին բացահայտել էական հողվածները, ներառյալ (օրինակ) ընդհատված գործառնությունները, իսկ ՀՀՄՍ 8-ը պահանջում է բացահայտել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունները, սխալները և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները: Այս երկու ստանդարտները չեն պարունակում էականության քանակային գնահատման ուղեցույցներ:
25. Էականությունը գնահատելիս միշտ էլ պահանջվում է դատողություններ անել, և սույն ստանդարտով միջանկյալ ժամանակաշրջանի տվյալներն իրենք են դրվում ճանաչման և բացահայտման որոշման հիմքում՝ միջանկյալ ներկայացվող գումարների հասկանալիության նկատառումներով: Այսպես, օրինակ, անսովոր հողվածները, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամ գնահատման փոփոխությունները և սխալները ճանաչվում և բացահայտվում են էականության հիման վրա՝ ելնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանի տվյալներից՝ խուսափելու համար ապակողմնորոշիչ հետևություններից, որոնք կարող էին ի հայտ գալ չբացահայտման արդյունքում: Կարևորագույն խնդիրն է ապահովել, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը ներառի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը տեղին է՝ միջանկյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության ֆինանսական վիճակը և գործունեության արդյունքները հասկանալու համար:

**Բացահայտումներ տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում**

26. Եթե միջանկյալ ժամանակաշրջանի հաշվետվությունում ներկայացված գումարի գնահատումը նշանակալի փոփոխության է ենթարկվում ֆինանսական տարվա վերջին միջանկյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում, սակայն այդ վերջին միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար առանձին ֆինանսական հաշվետվություն չի հրատարակվում, ապա գնահատման այդ փոփոխության բնույթը և գումարը պետք է բացահայտվեն տվյալ ֆինանսական տարվա տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունում:
27. ՀՀՄՍ 8-ը պահանջում է գնահատման փոփոխության բնույթի և (եթե իրագործելի է) գումարի բացահայտում, որը կամ էական ազդեցություն ունի ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կամ ակնկալվում է, որ էական ազդեցություն կունենա հետագա ժամանակաշրջաններում: Սույն ստանդարտի 16-րդ պարագրաֆի (դ) կետը պահանջում է նույնպիսի բացահայտում միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում: Օրինակները ներառում են վերջին միջանկյալ ժամանակաշրջանում գնահատումների փոփոխությունները՝ կապված պաշարների արժեքի իջեցումների, վերակազմավորման կամ արժեզրկումից կորուստների հետ, որոնք ներկայացվել են տվյալ ֆինանսական տարվա ավելի վաղ միջանկյալ ժամանակաշրջանի հաշվետվությունում: Նախորդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումը համատեղելի է ՀՀՄՍ 8-ի պահանջի հետ և նախատեսված է գործողության նեղ ոլորտի համար՝ վերաբերելով միայն գնահատման փոփոխությանը: Կազմակերպությունից չի պահանջվում իր տարեկան ֆինանսական

## ճանաչում և չափում

*Հաշվապահական հաշվառման միևնույն քաղաքականությունը, ինչ՝ տարեկան հաշվետվություններում*

28. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է կիրառի հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, որը կիրառվում է նրա տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում՝ բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների, որոնք կատարվել են ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո և պետք է արտացոլվեն հաջորդ տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության հաշվետվությունների հաճախականությունը (տարեկան, կիսամյակային կամ եռամսյակային) չպետք է ազդի դրա տարեկան արդյունքների չափման վրա: Այդ նպատակին հասնելու համար միջանկյալ հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով չափումները պետք է կատարվեն «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով:
29. Պահանջելը, որ կազմակերպությունն իր միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառի հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, ինչ՝ իր տարեկան հաշվետվություններում, կարող է թվալ, թե ենթադրվում է, որ միջանկյալ ժամանակաշրջանի չափումները կատարվում են այնպես, կարծես յուրաքանչյուր միջանկյալ ժամանակաշրջան առանձին անկախ հաշվետու ժամանակաշրջան է: Այնուամենայնիվ, հաշվի առնելով, որ կազմակերպության կողմից հաշվետվությունների ներկայացման հաճախականությունը չպետք է ազդի նրա տարեկան արդյունքների չափման վրա, 28-րդ պարագրաֆն ընդունում է, որ միջանկյալ ժամանակաշրջանը համարվում է ավելի ընդգրկուն ֆինանսական տարվա մաս: Տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը չափումները կարող են ընդգրկել ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում ներկայացված գումարների գնահատումներում փոփոխությունները: Սակայն միջանկյալ ժամանակաշրջանում ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի ճանաչման սկզբունքները նույնն են, ինչ տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում:
30. Ցուցադրելու համար՝
- ա) միջանկյալ ժամանակաշրջանում պաշարների արժեքի իջեցումներից, վերակազմավորումներից կամ արժեզրկումներից կորուստների ճանաչման և չափման սկզբունքները նույնն են, ինչ նրանք, որոնց կազմակերպությունը կհետևեր, եթե պատրաստեր միայն տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ: Այնուամենայնիվ, եթե այդպիսի հոդվածները ճանաչվել և չափվել են մեկ միջանկյալ ժամանակաշրջանում, և գնահատումները փոփոխվել են այդ ֆինանսական տարվա հետագա միջանկյալ ժամանակաշրջանում, ապա հետագա միջանկյալ ժամանակաշրջանում սկզբնական գնահատումը փոփոխվում է կա՛մ կորստի լրացուցիչ գումարի հաշվեգրման, կա՛մ նախկինում ճանաչված գումարի հակադարձման միջոցով:
  - բ) ծախսումը, որը միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չի բավարարում ակտիվի սահմանմանը, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չի հետաձգվում՝ ո՛չ սպասելու համար հետագա տեղեկատվությանը այն մասին, թե արդյոք այն բավարարել է ակտիվի սահմանմանը, ո՛չ էլ ֆինանսական տարվա ընթացքում միջանկյալ ժամանակաշրջանների միջև շահույթների համահարթեցման համար:
  - գ) շահութահարկի գծով ծախսը ճանաչվում է յուրաքանչյուր միջանկյալ ժամանակաշրջանում՝ հիմնվելով ամբողջ ֆինանսական տարվա համար ակնկալվող շահութահարկի տարեկան կշռված միջին դրույքի լավագույն գնահատականի վրա: Մեկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի շահութահարկի գծով ծախսի հաշվեգրված գումարները կարող են կարիք ունենալ ճշգրտվելու այդ ֆինանսական տարվա հետագա միջանկյալ ժամանակաշրջանում, եթե փոփոխվի շահութահարկի տարեկան դրույքի գնահատումը:
31. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքների համաձայն՝ ճանաչումը «հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն հոդվածների ներառման գործընթացն է, որոնք համապատասխանում են տարրի սահմանմանը և բավարարում են ճանաչման չափանիշներին»: Ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի սահմանումները հիմնադրույթային են ճանաչման համար թե՛ տարեկան, և թե՛ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջի դրությամբ:

32. Ակտիվներից ապագա տնտեսական օգուտների ակնկալելու միևնույն գնահատումը պետք է կիրառվի թե՛ միջանկյալ ամսաթվերի, և թե՛ ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ: Ծախսումները, որոնք իրենց բնույթով չէին որակվի որպես ակտիվներ ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ, միջանկյալ հաշվետու ամսաթվերի դրությամբ նույնպես չեն որակվի որպես այդպիսին: Նմանապես, միջանկյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտավորությունը պետք է իրենից ներկայացնի այդ ամսաթվի դրությամբ առկա պարտքը, ճիշտ այնպես, ինչպես պետք է լինի տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:
33. Եկամտի (հասույթի) և ծախսերի կարևորագույն հատկանիշն այն է, որ ակտիվների և պարտավորությունների համապատասխան ներհոսքերը և արտահոսքերը արդեն տեղի են ունեցել: Եթե նշված ներհոսքերը և արտահոսքերը տեղի են ունեցել, ապա համապատասխան հասույթը և ծախսը ճանաչվում են. հակառակ դեպքում դրանք չեն ճանաչվում: Ըստ Հիմունքների՝ «ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ծախսերը ճանաչվում են, երբ տեղի է ունեցել ապագա տնտեսական օգուտների նվազում՝ կապված ակտիվների նվազման կամ պարտավորությունների ավելացման հետ, որոնք հնարավոր է արժանահավատորեն չափել... Հիմունքները թույլ չեն տալիս հաշվեկշռում ճանաչել այնպիսի հողվածներ, որոնք չեն բավարարում ակտիվների կամ պարտավորությունների սահմանումներին»:
34. Իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները, ծախսերը և դրամական միջոցների հոսքերը չափելիս կազմակերպությունը, որը միայն տարեկան հաշվետվություններ է ներկայացնում, ի վիճակի է հաշվի առնել այն տեղեկատվությունը, որը ստացվում է ամբողջ տարվա ընթացքում: Այդ չափումները, ըստ էության, «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով են:
35. Կազմակերպությունը, որը ներկայացնում է կիսամյակային հաշվետվություններ, առաջին վեցամսյա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում չափումներ կատարելիս օգտագործում է տեղեկատվություն, որն առկա է տարվա կեսի դրությամբ կամ մի փոքր ավելի ուշ, իսկ տասներկուամսյա ժամանակաշրջանի համար՝ տեղեկատվություն, որն առկա է տարվա վերջի դրությամբ կամ մի փոքր ավելի ուշ: Տասներկուամսյա կտրվածքով չափումները կարտացոլեն առաջին վեցամսյա ժամանակաշրջանի հաշվետվությունում ներկայացված գումարների գնահատումներում հնարավոր փոփոխությունները: Առաջին վեցամսյա ժամանակաշրջանի միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված գումարները հետադարձ չեն ճշգրտվում: Այնուամենայնիվ, 16-րդ պարագրաֆների (դ) կետը և 26-րդ պարագրաֆը պահանջում են, որ բացահայտվի գնահատումներում ցանկացած նշանակալի փոփոխության բնույթը և գումարը:
36. Կազմակերպությունը, որը կիսամյակը մեկ անգամից ավելի հաճախությամբ է ներկայացնում հաշվետվություններ, յուրաքանչյուր միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար եկամուտները և ծախսերը չափում է «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով՝ օգտագործելով այն տեղեկատվությունը, որն առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր փաթեթ պատրաստելիս: Ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի հաշվետվությունում ներկայացված եկամուտների և ծախսերի գումարները կարտացոլեն տվյալ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում ներկայացված գումարների գնահատումներում ցանկացած փոփոխություններ: Նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում ներկայացված գումարները հետադարձ չեն ճշգրտվում: Այնուամենայնիվ, 16-րդ պարագրաֆի (դ) կետը և 26-րդ պարագրաֆը պահանջում են, որ բացահայտվի գնահատականներում ցանկացած նշանակալի փոփոխության բնույթը և գումարը:

*Սեզոնայնորեն, ցիկլայնորեն կամ պատահաբար ստացվող հասույթներ*

37. Ֆինանսական տարվա ընթացքում սեզոնայնորեն, ցիկլայնորեն կամ պատահաբար ստացվող հասույթները չպետք է միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ ակնկալվեն (նախապես ճանաչվեն) կամ հետաձգվեն, եթե ակնկալումը կամ հետաձգումը տեղին չէր լինի կազմակերպության ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ:
38. *Օրինակները ներառում են շահաբաժիններից հասույթը, ռոյալթիները և պետական շնորհները: Ի լրումն՝ որոշ կազմակերպություններ շարունակաբար վատակում են ավելի շատ հասույթներ ֆինանսական տարվա որոշակի միջանկյալ ժամանակաշրջաններում, քան մյուս միջանկյալ ժամանակաշրջաններում, օրինակ՝ մանրածախ առևտրականների սեզոնային հասույթները: Այսպիսի հասույթները ճանաչվում են ըստ դրանց առաջացման:*

*Ֆինանսական տարվա ընթացքում անհավասարաչափ առաջացող*

*ծախսումներ*

39. Ծախսումները, որոնք ֆինանսական տարվա ընթացքում առաջանում են անհավասարաչափ կերպով, պետք է միջանկյալ հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով ակնկալվեն (նախապես ճանաչվեն) կամ հետաձգվեն այն և միայն այն դեպքում, եթե այդ տիպի ծախսումների ակնկալումը կամ հետաձգումը տեղին է նաև ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ:

*Ճանաչման և չափման սկզբունքների կիրառումը*

40. Բ հավելվածը տրամադրում է 28-39-րդ պարագրաֆներում արծարծված ճանաչման և չափման ընդհանուր սկզբունքների կիրառման օրինակներ:

*Գնահատումների կիրառումը*

41. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառվելիք չափման ընթացակարգերը պետք է նախագծված լինեն այնպես, որ ապահովեն արդյունքում ստացվող տեղեկատվության արժանահավատությունը և այն, որ, ինչպես հարկն է, բացահայտվի ամբողջ էական ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը կամ գործունեության արդյունքներն ընկալելու համար: Չնայած թե՛ տարեկան, և թե՛ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում չափումները հաճախ հիմնվում են խելամիտ գնահատումների վրա՝ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, սովորաբար, կպահանջի գնահատման մեթոդների ավելի լայն կիրառություն, քան տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը:

42. *Գ հավելվածը բերում է միջանկյալ ժամանակաշրջաններում գնահատումների կիրառման օրինակներ:*

**Նախկին հաշվետվություններում Գերկայացված միջանկյալ ժամանակաշրջանների վերաներկայացում**

43. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը, բացառությամբ երբ այդ անցումը սահմանվում է նոր ՖՀՄՍ-ով, պետք է արտացոլվի՝

ա) վերաներկայացնելով ֆինանսական հաշվետվությունները ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների համար և նախորդ բոլոր այն ֆինանսական տարիների համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների համար, որոնք ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն վերաներկայացվելու են տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում. կամ

բ) երբ բոլոր նախորդ ժամանակաշրջանների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառման՝ ֆինանսական տարվա սկզբի դրությամբ գումարային ազդեցության որոշումն անիրագործելի է՝ ճշգրտելով ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների և նախորդ ֆինանսական տարիների համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները՝ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը առաջընթաց կերպով ամենավաղ ամսաթվից կիրառելու համար, երբ դա իրագործելի է:

44. Նախորդ սկզբունքի նպատակներից մեկն է՝ ապահովել, որպեսզի ամբողջ ֆինանսական տարվա ընթացքում գործարքների որոշակի դասի նկատմամբ կիրառվի հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը: Ըստ ՀՀՄՍ 8-ի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունն արտացոլվում է հետընթաց կիրառմամբ՝ վերաներկայացնելով նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական տվյալները՝ վերահաշվարկված այն պահից սկսած, երբ դա գործնականում հնարավոր է: Այնուամենայնիվ, եթե նախորդ ֆինանսական տարիներին վերաբերող ճշգրտման գումարային մեծության որոշումն անիրագործելի է, ապա, համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի՝ նոր քաղաքականությունը կիրառվում է առաջընթաց կերպով ամենավաղ ամսաթվից, երբ դա իրագործելի է: 43-րդ պարագրաֆում տեղ գտած սկզբունքի ազդեցությունն այն է, որ պահանջվի ընթացիկ ֆինանսական տարվա ընթացքում տեղի ունեցած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ցանկացած փոփոխության կիրառումը կամ հետընթաց կերպով, կամ, եթե դա անիրագործելի է, առաջընթաց կերպով սկսած ոչ ուշ, քան տվյալ ֆինանսական տարվա սկզբից:

45. Թույլատրելի, որ հաշվապահական հաշվառման փոփոխություններն արտացոլվեն ֆինանսական տարվա ընթացքում միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ, կնշանակեր թույլ տալ միևնույն ֆինանսական տարվա ընթացքում գործարքների որոշակի դասի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման երկու տարբեր քաղաքականությունների կիրառումը: Դա կհանգեցներ միջանկյալ բաշխումների դժվարությունների, գործառնական արդյունքների աղավաղման և միջանկյալ ժամանակաշրջանի տեղեկատվության վերլուծության և հասկանալիության բարդացման:

**Ուժի մեջ մտնելը**

46. Մույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1999 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է:

47. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում լայնորեն օգտագործվող տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն հանգեցրել է 4-րդ, 5-րդ, 8-րդ, 11-րդ, 12-րդ և 20-րդ պարագրաֆների փոփոխություններին, 13-րդ պարագրաֆի հանմանը և 8Ա և 11Ա պարագրաֆների ավելացմանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանում, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանում:
48. ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թվականին) հանգեցրել է 16-րդ պարագրաֆի (թ) կետի փոփոխմանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանում, ապա այդ փոփոխությունը պետք է կիրառվի նաև այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանում:

## Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 36

### Ակտիվների արժեզրկում

#### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել այն ընթացակարգերը, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է՝ համոզվելու համար, որ իր ակտիվները հաշվառվում են ոչ ավելի գումարով, քան դրանց փոխհատուցվող գումարն է: Ակտիվը հաշվառվում է փոխհատուցվող գումարից ավելի մեծ գումարով, եթե նրա հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է այն գումարը, որը փոխհատուցվելու է ակտիվի օգտագործման կամ վաճառքի միջոցով: Այդ դեպքում ակտիվը բնորոշվում է որպես արժեզրկված, և ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է ճանաչել արժեզրկումից կորուստ: Ստանդարտը նաև որոշակիացնում է, թե երբ պետք է կազմակերպությունը հակադարձի արժեզրկումից կորուստը, ինչպես նաև սահմանում է բացահայտումներ:

#### Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր ակտիվների արժեզրկումը հաշվառելիս, բացառությամբ՝
  - ա) պաշարների (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը).
  - բ) կառուցման պայմանագրերից առաջացող ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտը).
  - գ) հետաձգված հարկային ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտը).
  - դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը).
  - ե) ֆինանսական ակտիվների, որոնք ներառված են ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի գործողության ոլորտում.
  - զ) իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտը).
  - է) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը).
  - ը) հետաձգված ձեռքբերման ծախսումների և ոչ նյութական ակտիվների, որոնք առաջանում են ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտի գործողության ոլորտում ներառված ապահովագրողի պայմանագրային իրավունքներից.
  - զ) որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի նպատակով պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի:
3. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում պաշարների, կառուցման պայմանագրերից առաջացող ակտիվների, հետաձգված հարկային ակտիվների, աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների կամ որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված (կամ որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառված) ակտիվների, քանի որ գոյություն ունեցող ՖՀՄՍ-ները,

որոնք կիրառելի են այդ ակտիվների նկատմամբ, պարունակում են այդ ակտիվների ճանաչման և չափման պահանջներ:

4. Սույն ստանդարտը կիրառվում է այն ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ, որոնք դասակարգված են որպես՝
- ա) դուստր կազմակերպություններ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտում.
  - բ) ասոցիացված կազմակերպություններ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 28 «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ստանդարտում.
  - գ) համատեղ ձեռնարկումներ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 31 «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ստանդարտում.

Այլ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 39-ում:

5. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական ակտիվների, ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն՝ իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի, կամ ՀՀՄՍ 41-ի համաձայն՝ իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, չափվող գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է այն ակտիվների նկատմամբ, որոնք հաշվառվում են վերագնահատված գումարով (այսինքն՝ իրական արժեքով)՝ համաձայն այլ ՖՀՄՍ-ների, ինչպես օրինակ՝ ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի վերագնահատման մոդելը: Որոշումը, թե արդյոք վերագնահատված ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, կախված է իրական արժեքը որոշելու համար օգտագործված հիմունքներից՝
- ա) եթե ակտիվի իրական արժեքը դրա շուկայական արժեքն է, ապա ակտիվի իրական արժեքի և իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, միջև միակ տարբերությունը ակտիվի օտարման հետ կապված ուղղակի լրացուցիչ ծախսումներն են՝
    - (i) եթե օտարման ծախսումներն աննշան են, ապա վերագնահատված ակտիվի փոխհատուցվող գումարն անխուսափելիորեն մոտ է կամ ավելի մեծ է, քան դրա վերագնահատված գումարը (այսինքն՝ իրական արժեքը): Այս դեպքում, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, անհավանական է, որ վերագնահատված ակտիվն արժեզրկված լինի, և անհրաժեշտություն չկա գնահատելու դրա փոխհատուցվող գումարը.
    - (ii) եթե օտարման ծախսումներն աննշան չեն, ապա վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, անխուսափելիորեն ավելի փոքր է, քան դրա իրական արժեքը: Հետևաբար, վերագնահատված ակտիվն արժեզրկված կլինի, եթե դրա օգտագործման արժեքն ավելի փոքր է, քան դրա վերագնահատված գումարը (այսինքն՝ իրական արժեքը): Այս դեպքում, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը՝ որոշելու համար, թե արդյոք ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել.
  - բ) եթե ակտիվի իրական արժեքը որոշվում է դրա շուկայական արժեքից տարբեր մեկ այլ հիմունքով, ապա այդ ակտիվի վերագնահատված գումարը (այսինքն՝ իրական արժեքը) կարող է ավելի մեծ կամ ավելի փոքր լինել, քան դրա փոխհատուցվող գումարը: Հետևաբար, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը՝ որոշելու համար, թե արդյոք ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել:

## Սահմանումներ

6. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

*Գործող շուկա.* շուկա, որում գոյություն ունեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝

ա) շուկայում շրջանառվող միավորները համասեռ են.

բ) սովորաբար ցանկացած պահի հնարավոր է գտնել պատրաստական գնորդներ ու վաճառողներ.

գ) գները մատչելի են հանրությանը:

*Հաշվեկշռային արժեք.* գումար, որով ակտիվը ճանաչվում է՝ կուտակված մաշվածությունը (ամորտիզացիան) և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո:

*Դրամաստեղծ միավոր.* ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իդենտիֆիկացվող) խումբ, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:

*Կորպորատիվ ակտիվներ.* ակտիվներ, բացառությամբ գույվիլի, որոնք օժանդակում են և՛ քննարկվող դրամաստեղծ միավորի, և՛ այլ դրամաստեղծ միավորների կողմից դրամական միջոցների ապագա հոսքերի առաջացմանը:



*Օտարման ծախսումներ.* լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրվում են ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օտարմանը, բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների և շահութահարկի գծով ծախսի:

*Մաշվող (ամորտիզացվող) գումար.* ակտիվի ինքնարժեքն է կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարը՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը:

*Մաշվածություն (ամորտիզացիա).* ակտիվի մաշվող գումարի պարբերական բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում<sup>24</sup>:

*Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները.* ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օտարումից ստացվող գումարն է իրազեկ և պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ հանած օտարման ծախսումները:

*Արժեզրկումից կորուստ.* գումարը, որով ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը:

*Փոխհատուցվող գումար.* ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

*Օգտակար ծառայություն՝*

- ա) այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը. կամ
- բ) արտադրանքի կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով:

*Օգտագործման արժեք.* ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից:

## **Ակտիվի որոշակիացումը, որը կարող է արժեզրկված լինել**

7. 8-17-րդ պարագրաֆները որոշակիացնում են, թե երբ պետք է որոշվի փոխհատուցվող գումարը: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Մույն ստանդարտի մնացած մասը ունի հետևյալ կառուցվածքը՝
  - ա) 18-57-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են փոխհատուցվող գումարի չափմանը ներկայացվող պահանջները: Այդ պահանջները նույնպես օգտագործում են «ակտիվ» տերմինը, սակայն հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ.
  - բ) 58-108-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են արժեզրկումից կորուստների ճանաչման և չափման պահանջները: Առանձին ակտիվների, բացառությամբ գուղվիլի, արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը և չափումը դիտարկվում է 58-64-րդ պարագրաֆներում: 65-108-րդ պարագրաֆներն անդրադառնում են դրամաստեղծ միավորների և գուղվիլի արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանն ու չափմանը.
  - գ) 109-116-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են նախորդ ժամանակաշրջաններում ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման նկատմամբ պահանջները: Այս դեպքում ևս այդ պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Լրացուցիչ պահանջներն առանձին ակտիվի համար ներկայացվում են 117-121-րդ պարագրաֆներում, դրամաստեղծ միավորի համար՝ 122-րդ և 123-րդ պարագրաֆներում, և գուղվիլի համար՝ 124-րդ և 125-րդ պարագրաֆներում.
  - դ) 126-133-րդ պարագրաֆները սահմանում են ակտիվների և դրամաստեղծ միավորների գծով արժեզրկումից կորուստների և արժեզրկումից կորուստների հակադարձման վերաբերյալ բացահայտվող տեղեկատվությունը: 134-137-րդ պարագրաֆները սահմանում են այն դրամաստեղծ միավորների վերաբերյալ լրացուցիչ բացահայտումների պահանջները, որոնց վրա, արժեզրկման ստուգման նպատակով, բաշխվել են գուղվիլ կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվներ:
8. Ակտիվն արժեզրկված է, երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը: 12-14-րդ պարագրաֆները նկարագրում են որոշ հայտանիշներ, ըստ որոնց՝ կարող է առաջացած լինել արժեզրկումից կորուստ: Եթե այդ հայտանիշներից որևէ մեկն առկա է, կազմակերպությունից պահանջվում է կատարել փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում: Եթե առկա չէ արժեզրկումից կորուստի որևէ հայտանիշ, սույն ստանդարտը, բացառությամբ 10-րդ պարագրաֆում

<sup>24</sup> Ոչ նյութական ակտիվի կամ գուղվիլի դեպքում «մաշվածություն» տերմինի փոխարեն սովորաբար օգտագործվում է «ամորտիզացիա» տերմինը: Երկու տերմիններն ունեն նույն իմաստը:

նկարագրված դեպքերի, կազմակերպությունից չի պահանջում կատարել փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում:

9. Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է գնահատի՝ առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել: Եթե առկա է որևէ այդպիսի հայտանիշ, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

10. Անկախ այն հանգամանքից՝ առկա է արդյոք արժեզրկված լինելու հայտանիշ, կազմակերպությունը պետք է նաև՝

ա) յուրաքանչյուր տարի ստուգի անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի արժեզրկված լինելը՝ դրա հաշվեկշռային արժեքը համեմատելով փոխհատուցվող գումարի հետ: Այս արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել տարեկան ժամանակաշրջանի ցանկացած պահի՝ պայմանով, որ այն իրականացվում է յուրաքանչյուր տարի մույն պահին: Տարբեր ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկված լինելը կարող է ստուգվել ժամանակի տարբեր պահերի: Այնուամենայնիվ, եթե այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնապես ճանաչումը կատարվել է ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի արժեզրկված լինելը պետք է ստուգվի նախքան ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի վերջը:

բ) յուրաքանչյուր տարի ստուգի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերվող գույքի արժեզրկված լինելը՝ համաձայն 80-99-րդ պարագրաֆների:

11. Սովորաբար ոչ նյութական ակտիվի՝ իր հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելու համար բավարար ապագա տնտեսական օգուտներ առաջացնելու կարողությունը ենթակա է ավելի մեծ անորոշության նախքան այդ ակտիվի օգտագործման համար մատչելի լինելը, քան՝ մատչելի լինելուց հետո: Հետևաբար, սույն ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային գումարի արժեզրկման ստուգումն իրականացնել առնվազն յուրաքանչյուր տարի:

12. Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի առնվազն հետևյալ հայտանիշները՝

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ

ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի շուկայական արժեքը նվազել է զգալիորեն ավելի մեծ չափով, քան կակնկալվեր որոշակի ժամանակ անցնելու կամ սովորական օգտագործման արդյունքում:

բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար անբարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ այն տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է այդ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայում, որի համար նախատեսված է տվյալ ակտիվը:

գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատույցադրույքներ աճել են, և հավանական է, որ այդ աճը կազդի զեղչման դրույքների վրա, որոնք կիրառվում են ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս, և էականորեն կնվազեցնի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

դ) կազմակերպության գուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա շուկայական կապիտալացումը:

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ

ե) վկայություն կա ակտիվի բարոյական մաշվածության կամ ֆիզիկական վնասվածության վերաբերյալ:

զ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ ակնկալվում է, որ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար անբարենպաստ ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխություններ ակտիվի ներկա կամ ակնկալվող օգտագործման աստիճանի (ինտենսիվության) կամ եղանակի մեջ: Այս փոփոխությունները ներառում են ակտիվի պարապուրդի մատնվելը, այն գործառնությունների ընդհատման կամ վերակառուցման ծրագրերը, որոնց պատկանում է տվյալ ակտիվը, ակտիվը նախապես ակնկալվող ամսաթվից շուտ օտարելու ծրագրերը և ակտիվի օգտակար ծառայությունը՝ անորոշի փոխարեն որպես սահմանափակ վերանայելը<sup>25</sup>:

<sup>25</sup> Այն պահից, երբ ակտիվը բավարարում է որպես վաճառքի նպատակով պահվող ակտիվ դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառվում է որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված օտարման խմբում), այն բացառվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից և հաշվառվում է ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի համաձայն:

է) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի ցածր են կամ կլինեն ավելի ցածր, քան ակնկալվում էր.

Դուստր կազմակերպությունից, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից շահաբաժին

ը) դուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների դեպքում ներդրողը ճանաչում է ներդրումից ստացվող շահաբաժինը, և վկայություն կա, որ`

(i) առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվները, ներառյալ դրան վերաբերող գուդվիլը. կամ

(ii) շահաբաժինների հայտարարման ժամանակաշրջանում շահաբաժինը գերազանցում է դուստր կազմակերպության, համատեղ վերահսկվող կազմակերպության կամ ասոցիացված կազմակերպության համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը:

13. 12-րդ պարագրաֆում ներկայացված ցանկը սպառիչ չէ: Կազմակերպությունը կարող է սահմանել ակտիվի արժեքի վրա լինելու մասին վկայող այլ հայտանիշներ, և դրանց առկայության դեպքում նույնպես կազմակերպությունից կպահանջվի որոշել ակտիվի փոխհատուցվող գումարը կամ, գուդվիլի դեպքում, իրականացնել արժեքի ստուգում` համաձայն 80-99-րդ պարագրաֆների:

14. Ներքին հաշվետվական համակարգի վկայությունը, որը ցույց է տալիս, որ ակտիվը կարող է արժեքի վրա լինել, ներառում է հետևյալի առկայությունը`

ա) ակտիվի ձեռքբերման համար դրամական միջոցների հոսքերը կամ ակտիվի շահագործման կամ պահպանման համար դրամական միջոցների հետագա պահանջը զգալիորեն ավելի մեծ են, քան սկզբնապես բյուջետավորված էր.

բ) ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների փաստացի գուտ հոսքերը կամ գործառնական շահույթը կամ վնասը զգալիորեն վատ են, քան բյուջետավորված էր.

գ) ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների բյուջետավորված գուտ հոսքերի կամ գործառնական շահույթի զգալի նվազումը, կամ բյուջետավորված վնասների զգալի աճը. կամ

դ) ակտիվի գծով կլինեն գործառնական վնասներ կամ դրամական միջոցների գուտ արտահոսքեր, երբ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ցուցանիշները միավորվեն բյուջետավորված ապագա ցուցանիշների հետ:

15. Ինչպես նշված է 10-րդ պարագրաֆում, սույն ստանդարտով պահանջվում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի և գուդվիլի դեպքում իրականացնել արժեքի ստուգում` առնվազն տարեկան մեկ անգամ: Բացի նրանից, թե երբ են կիրառվում 10-րդ պարագրաֆի պահանջները, ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գնահատման անհրաժեշտությունը որոշելիս կիրառվում է էականության սկզբունքը: Օրինակ` եթե նախկին հաշվարկները ցույց են տալիս, որ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը զգալիորեն ավելի մեծ է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա անհրաժեշտություն չկա, որ կազմակերպությունը նորից գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, եթե տեղի չեն ունեցել այդ տարբերությունը չեզոքացնող իրադարձություններ: Նմանապես, նախկին վերլուծությունը կարող է ցույց տալ, որ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը զգալիորեն չէ 12-րդ պարագրաֆում թվարկված որևէ հայտանիշի նկատմամբ:

16. 15-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ. եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատույցադրույքներ աճել են, ապա կազմակերպությունից չի պահանջվում կատարել ակտիվի փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում հետևյալ դեպքերում`

ա) եթե ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս օգտագործված գեղջման դրույքը դժվար թե ազդված լինի նշված շուկայական դրույքների աճի հետևանքով: Օրինակ` կարճաժամկետ տոկոսադրույքների աճը կարող է էական ազդեցություն չունենալ գեղջման այն դրույքի վրա, որն օգտագործվել է երկար մնացորդային օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվի նկատմամբ.

բ) եթե հնարավոր է, որ նշված շուկայական դրույքների աճը կազդի ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս օգտագործված գեղջման դրույքի վրա, սակայն փոխհատուցվող գումարի զգալիության նախկին վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ`

(i) դժվար թե տեղի ունենա փոխհատուցվող գումարի էական նվազում, քանի որ դրամական միջոցների ապագա հոսքերը ևս հնարավոր է, որ աճեն (օրինակ` որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի լինել ցույց տալ, որ իր հասույթները ճշգրտվում են` փոխհատուցելու համար շուկայական դրույքների աճը). կամ

(ii) դժվար թե փոխհատուցվող գումարի նվազումը հանգեցնի արժեզրկումից էական կորստի:

17. Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա դա կարող է վկայել, որ մնացորդային օգտակար ծառայությունը, մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկման մեթոդը կամ ակտիվի մնացորդային արժեքը անհրաժեշտ է վերանայել և ճշգրտել՝ համաձայն տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառվող ստանդարտի՝ նույնիսկ այն դեպքերում, երբ ակտիվի գծով չեն ճանաչվում արժեզրկումից կորուստներ:

### **Փոխհատուցվող գումարի չափումը**

18. Սույն ստանդարտը փոխհատուցվող գումարը սահմանում է որպես ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը: 19-57-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են փոխհատուցվող գումարի չափման պահանջները: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ:
19. Միշտ չէ, որ անհրաժեշտ է որոշել և՛ ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և՛ ակտիվի օգտագործման արժեքը: Եթե այս երկու գումարներից որևէ մեկը գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվն արժեզրկված չէ, և մյուս գումարը գնահատելու անհրաժեշտություն չկա:
20. Ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, կարող է հնարավոր լինել որոշել, եթե նույնիսկ ակտիվը չի շրջանառվում գործող շուկայում: Այնուամենայնիվ, երբեմն հնարավոր չի լինում որոշել իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, իրագել և պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ ակտիվի վաճառքից ստացվելիք գումարը արժանահավատորեն գնահատելու հիմունքներ չլինելու պատճառով: Այս դեպքում որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար կարող է ընդունվել նրա օգտագործման արժեքը:
21. Եթե հինք չկա ենթադրելու, որ ակտիվի օգտագործման արժեքն էապես գերազանցում է նրա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ապա որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար կարող է ընդունվել նրա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Հաճախ այդպես է լինում այն ակտիվի դեպքում, որը պահվում է օտարման նպատակով: Դա այն պատճառով է, որ օտարման նպատակով պահվող ակտիվի օգտագործման արժեքը հիմնականում կազմված է օտարումից գուտ մուտքերից, քանի որ մինչև օտարումը ակտիվի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ապագա հոսքերը հավանաբար աննշան կլինեն:
22. Փոխհատուցվող գումարը որոշվում է առանձին ակտիվի համար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Այդ դեպքում փոխհատուցվող գումարը որոշվում է այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը (տե՛ս 65-103-րդ պարագրաֆները), բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝
- ա) ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելի մեծ է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը. կամ
  - բ) ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ նրա իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները, իսկ իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, կարող է որոշվել:
23. Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջին ցուցանիշները և կրճատ հաշվարկները կարող են տրամադրել մանրամասնեցված հաշվարկների խելամիտ մոտարկումներ, որոնք ցուցադրված են սույն ստանդարտում՝ որոշելու համար իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, կամ օգտագործման արժեքը:

### **Անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի փոխհատուցվող գումարի չափում**

24. 10-րդ պարագրաֆով պահանջվում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի դեպքում ամենամյա հիմունքով իրականացնել արժեզրկման ստուգում՝ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվող գումարի հետ համեմատելու միջոցով՝ անկախ նրանից՝ կա արդյոք որևէ հայտանիշ, որ այն կարող է արժեզրկված լինել, թե ոչ: Այնուամենայնիվ, նախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանում այդ ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գծով կատարված ամենավերջին մանրամասն հաշվարկը կարող է օգտագործվել ընթացիկ ժամանակաշրջանում այդ ակտիվի արժեզրկման ստուգման համար, եթե բավարարվում են ստորև բերված բոլոր չափանիշները՝
- ա) եթե ոչ նյութական ակտիվը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից, և, հետևաբար, այդ ակտիվի արժեզրկված լինելու ստուգումն իրականացվում է որպես այն դրամաստեղծ միավորի մաս, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը,

ինչպես նաև, եթե այդ միավորը կազմող ակտիվները և պարտավորությունները փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո չեն ենթարկվել նշանակալի փոփոխությունների.

- բ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկը հանգեցնում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նշանակալի չափով գերազանցող գումարի.
- գ) հիմնվելով փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո տեղի ունեցած իրադարձությունների և հանգամանքների փոփոխությունների վերլուծության վրա՝ քիչ հավանական է, որ ընթացիկ փոխհատուցվող գումարը լինի ավելի փոքր, քան ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:

### **Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ**

- 25. Ակտիվի իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, լավագույն վկայությունը վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրի գինն է «անկախ կողմերի միջև գործարքում», որը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով ակտիվի օտարմանը ուղղակիորեն վերագրվող լրացուցիչ ծախսումները:
- 26. Եթե առկա չէ վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր, սակայն ակտիվը շրջանառվում է գործող շուկայում, ապա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ակտիվի շուկայական գինն է՝ հանած օտարման ծախսումները: Ընդունելի շուկայական գինը սովորաբար ընթացիկ հայտագինն է: Երբ ընթացիկ հայտագինը մատչելի չէ, իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, գնահատելու համար որպես հիմք կարող է հանդիսանալ վերջին գործարքի գինը՝ այն պայմանով, որ գործարքի ամսաթվից մինչև գնահատումը կատարելու ամսաթիվը տեղի չեն ունեցել տնտեսական պայմանների զգալի փոփոխություններ:
- 27. Եթե ակտիվի համար չկա վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր կամ գործող շուկա, ապա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, հիմնվում է այն մատչելի լավագույն տեղեկատվության վրա, որն արտացոլում է այն գումարը, որը կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կարող էր ստանալ ակտիվի օտարումից՝ իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ օտարման ծախսումները հանելուց հետո: Այս գումարը որոշելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում նույն ճյուղում համանման ակտիվների զծով վերջերս տեղի ունեցած գործարքների արդյունքները: Պարտադրված վաճառքը չի արտացոլում իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ղեկավարությունը ստիպված է վաճառք իրականացնել անհապաղ:
- 28. Իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, որոշելիս հանվում են օտարման ծախսումները, բացի այն ծախսումներից, որոնք արդեն ճանաչվել են որպես պարտավորություն: Այդպիսի ծախսումների օրինակներ են իրավաբանական ծախսումները, պետական տուրքերը և համանման գործարքների հարկերը, ակտիվը տեղափոխելու ծախսումները, ինչպես նաև այն ուղղակի լրացուցիչ ծախսումները, որոնք կապված են ակտիվը վաճառքի համար անհրաժեշտ վիճակի բերելու հետ: Այնուամենայնիվ, ազատման նպաստները (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՄ 19-ում) և այն ծախսումները, որոնք կապված են ակտիվի օտարմանը հաջորդող գործունեության կրճատման կամ վերակազմավորման հետ, ակտիվն օտարելու հետ կապված ուղղակի լրացուցիչ ծախսումներ չեն:
- 29. Որոշ դեպքերում ակտիվի օտարումը գնորդից կպահանջի ստանձնել պարտավորություն, և ակտիվի ու պարտավորության համար առկա կլինի վաճառքի միայն մեկ միասնական իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները: 78-րդ պարագրաֆը բացատրում է, թե ինչպես վարվել այդպիսի դեպքերում:

### **Օգտագործման արժեք**

- 30. **Ստորև նշված տարրերը պետք է արտացոլվեն ակտիվի օգտագործման արժեքի հաշվարկում՝**
  - ա) այն դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատականները, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ տվյալ ակտիվից.
  - բ) այդ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարների և ժամկետների հնարավոր տատանումների վերաբերյալ սպասումները.
  - գ) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ ներկայացված ոչ ռիսկային ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքով.
  - դ) ակտիվին հատուկ անորոշությունը կրելու գինը.
  - ե) այլ գործոններ, ինչպիսին է անհրաժեշտությունը, ինչը շուկայի մասնակիցները կարտացոլեն այն դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ տրված ակտիվից:
- 31. Ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝
  - ա) դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գնահատումը, որոնք առաջանալու են ակտիվի շարունակական օգտագործումից և նրա վերջնական օտարումից.

բ) նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ ընդունելի գեղջման դրույքի կիրառումը:

32. 30-րդ պարագրաֆի «բ», «դ» և «ե» կետերում որոշակիացված տարբերը կարող են արտահայտվել կա՛մ որպես դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ճշգրտումներ, կա՛մ որպես գեղջման դրույքի ճշգրտումներ: Անկախ կազմակերպության կողմից դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարի կամ ժամկետների հնարավոր տատանումների վերաբերյալ սպասումները արտացոլելու նպատակով ընդունված մոտեցումից՝ արդյունքը պետք է լինի դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ակնկալվող ներկա արժեքի արտացոլումը, այսինքն՝ բոլոր հնարավոր ելքերի կշռված միջինը: Ա հավելվածը ներկայացնում է ակտիվի օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների կիրառման վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումներ:

### **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումների հիմունքներ**

33. **Օգտագործման արժեքը չափելիս կազմակերպությունը պետք է՝**

ա) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները իրականացնի խելամիտ և օժանդակող ենթադրությունների հիման վրա, որոնք ներկայացնում են ղեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական պայմանների վերաբերյալ, որոնք գոյություն կունենան ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում: Առավել մեծ կարևորություն պետք է տրվի արտաքին վկայություններին:

բ) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները իրականացնի ղեկավարության կողմից հաստատված ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների հիման վրա, սակայն չպետք է ներառի ապագա վերակառուցումից կամ ակտիվի արդյունավետության բարելավումից կամ կատարելագործումից առաջացող դրամական միջոցների գնահատված ապագա ներհոսքեր կամ արտահոսքեր: Այդ բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված կանխատեսումները պետք է ընդգրկեն առավելագույնը հինգ տարվա ժամանակաշրջան, եթե ավելի երկար ժամանակաշրջան չի կարող հիմնավորվել:

գ) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները, որոնք վերաբերում են ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների /կանխատեսական գնահատումների նախատեսված ժամանակաշրջաններից հետո ընկած ժամանակաշրջաններին, պետք է գնահատվեն ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի միջոցով՝ հետագա տարիների համար օգտագործելով կայուն կամ նվազող աճի տեմպը, եթե հնարավոր չէ հիմնավորել ավելացող աճի տեմպը: Օգտագործվող աճի տեմպը չպետք է գերազանցի երկարաժամկետ աճի միջին տեմպին այն արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է կազմակերպությունը, կամ այն շուկաների համար, որտեղ օգտագործվում է ակտիվը, եթե հնարավոր չէ հիմնավորել ավելի բարձր տեմպ:

34. Ղեկավարությունը գնահատում է դրամական հոսքերի ընթացիկ կանխատեսումների հիմքում ընկած ենթադրությունների հիմնավորվածությունը՝ քննարկելով դրամական միջոցների հոսքերի նախկին կանխատեսումների և փաստացի դրամական միջոցների հոսքերի միջև տարբերությունների պատճառները: Ղեկավարությունը պետք է սպասուկի դրամական միջոցների հոսքերի ընթացիկ կանխատեսումների հիմքում ընկած ենթադրությունների համապատասխանությունը նախկին փաստացի ելքերի հետ՝ պայմանով, որ դա համաձայնեցվում է հաջորդող ղեկավարի և իրադարձությունների հետ, որոնք չեն եղել այդ փաստացի դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման ժամանակ:

35. Սովորաբար, մատչելի չեն հինգ տարուց ավելի երկար ժամանակաշրջանների համար կազմված դրամական միջոցների հոսքերի մանրամասն, ճշգրիտ և արժանահավատ ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումներ: Այդ պատճառով, ղեկավարության կողմից կատարվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները հիմնվում են առավելագույնը հինգ տարվա համար կազմված ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա: Ղեկավարությունը կարող է օգտագործել դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներ, որոնք հիմնվում են հինգ տարուց ավելի երկար ժամանակաշրջանի համար կազմված ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա, եթե ղեկավարությունը վստահ է, որ այդ կանխատեսումները արժանահավատ են, և կարող է ցույց տալ դրամական միջոցների հոսքերն այդ՝ ավելի երկար ժամանակաշրջանի համար ճշգրիտ կերպով կանխատեսելու՝ անցյալի փորձի վրա հիմնված իր կարողությունները:

36. Մինչև ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտն ընկած ժամանակաշրջանի համար դրամական հոսքերի կանխատեսումները գնահատվում են ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի միջոցով՝ հաջորդող տարիների համար օգտագործելով աճի տեմպը: Այս տեմպը կամ կայուն է, կամ նվազող, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ աճի տեմպը համապատասխանում է այն անկողմնակալ տեղեկատվությանը, որը վերաբերում է տվյալ արտադրանքի կամ ճյուղի կենսաշրջանի կառուցվածքին: Հարկ եղած դեպքերում աճի տեմպը վերցվում է գրոյական կամ բացասական:

37. Նպաստավոր պայմանների դեպքում, հավանաբար, շուկա մուտք կգործեն մրցակիցներ, ինչը կհանգեցնի աճի սահմանափակմանը: Հետևաբար, կազմակերպությունների համար դժվար կլինի երկար

Ժամկետում (օրինակ՝ քսան տարում) գերազանցել փաստացի աճի միջին տեմպն այն արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է տվյալ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայի համար, որտեղ օգտագործվում է տվյալ ակտիվը:

38. Ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների տեղեկատվությունն օգտագործելիս կազմակերպությունը դիտարկում է, թե արդյոք այն արտացոլում է խելամիտ ու ընդունելի ենթադրություններ, և արդյոք ներկայացնում է ղեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական պայմանների վերաբերյալ, որոնք գոյություն կունենան ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում:

### **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումների կազմը**

39. **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները պետք է ներառեն՝**

**ա) ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերի կանխատեսումները.**

**բ) դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները, որոնք անհրաժեշտաբար առաջանում են ակտիվի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ներհոսքեր ապահովելու նպատակով (ներառյալ ակտիվը օգտագործման համար նախապատրաստելու նպատակով դրամական միջոցների արտահոսքերը), և որոնք կարող են խելամիտ և հետևողական հիմունքով ուղղակիորեն վերագրվել կամ բաշխվել տվյալ ակտիվին.**

**գ) դրամական միջոցների զուտ հոսքերը, եթե այդպիսիք կան, որոնք ստացվելու են (կամ վճարվելու են) ակտիվի օտարման դիմաց՝ նրա օգտակար ծառայության ավարտին:**

40. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները և զեղչման դրույքը արտացոլում են ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի վերաբերյալ հետևողական ենթադրություններ: Հետևաբար, եթե զեղչման դրույքը ներառում է ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի ազդեցությունը, ապա դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են անվանական մեծություններով: Եթե զեղչման դրույքը չի ներառում ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի ազդեցությունը, ապա դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են իրական (ռեալ) մեծություններով (սակայն ներառում են գների ապագա յուրահատուկ աճը կամ նվազումը):

41. Դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները ներառում են ակտիվի այն ամենօրյա սպասարկման հոսքերը, ինչպես նաև ապագա վերադիր ծախսերի հետ կապված հոսքերը, որոնք կարող են խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել կամ ուղղակիորեն վերագրվել տվյալ ակտիվի օգտագործմանը:

42. Երբ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար դեռևս պատրաստ չէ, դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի գնահատումները ներառում են դրամական միջոցների ցանկացած հետագա արտահոսքեր, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջանան մինչև ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստի վիճակի բերելը: Օրինակ՝ կառուցման ընթացքում գտնվող շինությունը կամ զարգացման ծրագիրը, որը դեռևս չի ավարտվել:

43. Կրկնահաշվարկից խուսափելու համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ներառում՝

**ա) ակտիվներից առաջացող այն դրամական միջոցների ներհոսքերը, որոնք մեծապես անկախ են դիտարկվող ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից (օրինակ՝ ֆինանսական ակտիվները, ինչպիսիք են դեբիտորական պարտքերը).**

**բ) դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք վերաբերում են արդեն որպես պարտավորություններ ճանաչված պարտականություններին (օրինակ՝ կրեդիտորական պարտքերը, կենսաթոշակները կամ պահուստները):**

44. **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը պետք է գնահատվեն՝ հաշվի առնելով ակտիվի ընթացիկ վիճակը: Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն դրամական միջոցների գնահատված ապագա ներհոսքերը կամ արտահոսքերը, որոնց առաջացումն ակնկալվում է՝**

**ա) ապագա վերակառուցումից, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել, կամ**

**բ) ակտիվի գործունեության արդյունավետության բարձրացումից կամ բարելավումից:**

45. Քանի որ դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են՝ հաշվի առնելով ակտիվի ընթացիկ վիճակը, օգտագործման արժեքը չի արտացոլում՝

**ա) դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը կամ համապատասխան ծախսումների գծով խնայողությունները (օրինակ՝ անձնակազմի ծախսումների կրճատումները) կամ ապագա**

վերակառուցումից ակնկալվող օգուտները, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել.

- բ) դրամական միջոցների ապագա արտահոսքեր, որոնք բարձրացնելու կամ բարելավելու են ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը կամ համապատասխան դրամական միջոցների ներհոսքերը, որոնց առաջացումը ակնկալվում է այդ արտահոսքերից:
46. Վերակառուցումն իրենից ներկայացնում է մի ծրագիր, որը պլանավորվում և վերահսկվում է ղեկավարության կողմից, և որն էապես փոխում է կա՛ն կազմակերպության կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտը, կա՛ն այն եղանակը, որով վարվում է նշված ձեռնարկատիրական գործունեությունը: ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտը տրամադրում է մոտեցումներ, որոնք պարզաբանում են, թե երբ է համարվում, որ կազմակերպությունը ստանձնել է վերակառուցման պարտավորությունը:
47. Երբ կազմակերպությունը ստանձնում է վերակառուցման պարտավորությունը, հավանական է, որ այդ վերակառուցումը կազդի որոշ ակտիվների վրա: Այն պահից, երբ կազմակերպությունը ստանձնում է վերակառուցման պարտավորությունը՝
- ա) օգտագործման արժեքը որոշելիս դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գնահատումներն արտացոլում են վերակառուցման հետևանքով ծախսումների խնայողությունները և այլ օգուտներ (որոնք հիմնված են ղեկավարության կողմից հաստատված ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա).
- բ) վերակառուցման գծով դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի գնահատումները ներառվում են վերակառուցման գծով պահուստներում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի:

Յուցադրական օրինակ 5-ը լուսաբանում է ապագա վերակառուցման ազդեցությունը օգտագործման արժեքի հաշվարկի վրա:

48. Քանի դեռ կազմակերպությունը չի կատարում դրամական միջոցների արտահոսքեր, որոնք կբարձրացնեն կամ կբարելավեն ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը, դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ներառում դրամական միջոցների գնահատված ներհոսքերը, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջանան դրամական միջոցների ակնկալվող արտահոսքերի հետ կապված տնտեսական օգուտների ավելացումից (տե՛ս ցուցադրական օրինակ 6):
49. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները ներառում են ապագա դրամական միջոցների այն արտահոսքերը, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվի ընթացիկ վիճակում նրանից ակնկալվող տնտեսական օգուտների մակարդակը պահպանելու համար: Երբ դրամաստեղծ միավորը կազմված է ակտիվներից, որոնք ունեն տարբեր գնահատված օգտակար ծառայություններ, և որոնք բոլորն էլ կարևոր են միավորի ընթացիկ գործունեության համար, դրամաստեղծ միավորի հետ կապված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման ժամանակ ավելի կարճ օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվների փոխարինումը դիտվում է որպես այդ դրամաստեղծ միավորի ամենօրյա սպասարկման մի մաս: Նմանապես, երբ առանձին վերցված ակտիվը բաղկացած է բաղադրիչներից, որոնք ունեն տարբեր գնահատված օգտակար ծառայություններ, ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ ավելի կարճ օգտակար ծառայություն ունեցող բաղադրիչների փոխարինումը դիտվում է որպես այդ ակտիվի ամենօրյա սպասարկման մի մաս:

**50. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն՝**

**ա) ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների ներհոսքերը կամ արտահոսքերը.**

**բ) շահութահարկի գծով մուտքերը կամ վճարումները:**

51. Դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերն արտացոլում են այնպիսի ենթադրություններ, որոնք համապատասխանում են զեղչման դրույքի որոշման եղանակին: Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կհաշվարկվի կրկնակի կամ կանտեսվի: Քանի որ դրամի արժեքը ժամանակի մեջ դիտարկվում է դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերը զեղչելու միջոցով, դրամական միջոցների այդ հոսքերը բացառվում են ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից և արտահոսքերից: Նմանապես, քանի որ զեղչման դրույքը որոշվում է մինչև հարկումը հիմունքով (առանց հարկերի ազդեցությունը հաշվի առնելու), դրամական միջոցների ապագա հոսքերը նույնպես որոշվում են մինչև հարկումը հիմունքով:
52. Ակտիվի օտարման դիմաց նրա օգտակար ծառայության ավարտին ստացվելիք (կամ վճարվելիք) դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գնահատված մեծությունը պետք է հավասար լինի այն գումարին, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի օտարումից՝ իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում» օտարման գնահատված ծախսումները հանելուց հետո:
53. Ակտիվի օտարման դիմաց նրա օգտակար ծառայության ավարտին ստացվելիք (կամ վճարվելիք) դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գնահատումները կատարվում են նույն եղանակով, ինչ ակտիվի



իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, գնահատումը, բացառությամբ այն հանգամանքի, որ այդ դրամական միջոցների գուտ հոսքերը գնահատելիս՝

- ա) կազմակերպությունը օգտագործում է այն գները, որոնք գնահատման օրվա դրությամբ գերակշռում են այն համանման ակտիվների համար, որոնք հասել են իրենց օգտակար ծառայության ավարտին և շահագործվել են այնպիսի պայմաններում, որոնցում օգտագործվելու է քննարկվող ակտիվը.
- բ) կազմակերպությունը ճշգրտում է այդ գները՝ ինչպես ընդհանուր տրամադրված գների ապագա աճի, այնպես էլ գների յուրահատուկ աճի կամ նվազման ազդեցության պատճառով: Այնուամենայնիվ, եթե ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները և զեղչման դրույքը չեն ներառում ընդհանուր տրամադրված ազդեցությունը, ապա կազմակերպությունը օտարումից դրամական միջոցների գուտ հոսքերը գնահատելիս բացառում է նաև այդ ազդեցությունը:

### **Արտարժույթով դրամական միջոցների ապագա հոսքեր**

54. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են այն արժույթով, որով դրանք կառաջանան, և ապա զեղչվում են՝ օգտագործելով այդ արժույթի համար ընդունելի (տեղին) զեղչման դրույք: Կազմակերպությունը ստացված ներկա արժեքը վերահաշվարկում է իր հաշվետու արժույթին՝ կիրառելով օգտագործման արժեքի հաշվարկի ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխարժեքը:

### **Ջեղչման դրույք**

55. **Ջեղչման դրույքը (դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է հետևյալ մեծությունների ընթացիկ շուկայական գնահատումները՝**

- ա) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ.
- բ) տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ճշգրտվել:

56. Դրույքը, որն արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի և տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները, իրենից ներկայացնում է այն հատույցը, որը կպահանջեին ներդրողները, եթե նրանք կատարեին այնպիսի ներդրում, որից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարները, ժամկետները և ռիսկը համարժեք են տվյալ ակտիվից կազմակերպության ակնկալիքներին: Այս դրույքը գնահատվում է համանման ակտիվների ընթացիկ շուկայական գործարքներում ենթադրվող դրույքի հիման վրա, կամ գնանշում անցած այն կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքի հիման վրա, որն ունի առանձին ակտիվ (կամ ակտիվների այնպիսի պորտֆել), որը համանման է քննարկվող ակտիվի օգտակար պոտենցիալին և ռիսկերին: Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտագործման արժեքը չափելու համար կիրառվող զեղչման դրույքը (դրույքները), չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները ճշգրտվել են: Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կրկնակի կհաշվարկվի:

57. Երբ ակտիվին հատուկ դրույքը ուղղակիորեն մատչելի չէ շուկայից, զեղչման դրույքը որոշելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է դրան փոխարինողներ: Ա հավելվածը ներկայացնում է մնացած պայմաններում զեղչման դրույքի գնահատման վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումներ:

### **Արժեզրկումից կորստի ճանաչում և չափում**

58. 59-64-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են առանձին ակտիվի, բացառությամբ գուդվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստների ճանաչման և չափման պահանջները: Դրամատեղծ միավորների և գուդվիլի արժեզրկումից կորուստների ճանաչումն ու չափումը քննարկվում են 65-108-րդ պարագրաֆներում:

59. **Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև դրա փոխհատուցվող գումարը այն և միայն այն դեպքում, եթե ակտիվի փոխհատուցվող գումարն ավելի փոքր է, քան դրա հաշվեկշռային արժեքը: Այդ նվազումն իրենից ներկայացնում է արժեզրկումից կորուստ:**

60. **Արժեզրկումից կորուստը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը, համաձայն մեկ այլ ստանդարտի, հաշվառվում է վերագնահատված գումարով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի վերագնահատման մոդելի): Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի նվազում՝ համաձայն այդ ստանդարտի:**

61. Չվերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստը ճանաչվում է այլ համապարփակ շահույթում կամ վնասում այնքանով, որքանով արժեզրկումից կորուստը չի գերազանցում այդ նույն ակտիվի վերագնահատումից արժեքի աճը: Վերագնահատված ակտիվի գծով այդպիսի արժեզրկումից կորուստը նվազեցնում է այդ ակտիվի վերագնահատումից առաջացած արժեքը:

62. Եթե արժեզրկումից կորստի գնահատված գումարն ավելի մեծ է, քան այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն այն և միայն այն դեպքում, եթե դա պահանջվում է մեկ այլ ստանդարտով:
63. Արժեզրկումից կորստի ճանաչումից հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվեգրումը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:
64. Եթե ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ, ապա դրա հետ կապված հետաձգված հարկային ակտիվները կամ պարտավորությունները որոշվում են համաձայն ՀՀՍՄ 12-ի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքը դրա հարկային բազայի հետ համեմատելով (տե՛ս ցուցադրական օրինակ 3):

## Դրամաստեղծ միավորներ

65. 66-108-րդ պարագրաֆները և Գ հավելվածը ներկայացնում են այն դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման պահանջները, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը, ինչպես նաև դրամաստեղծ միավորի և գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի որոշման և արժեզրկումից կորստի ճանաչման պահանջները:

## Դրամաստեղծ միավորի որոշակիացումը, որին պատկանում է ակտիվը

66. Եթե առկա է որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա փոխհատուցվող գումարը պետք է գնահատվի առանձին ակտիվի համար: Եթե հնարավոր չէ գնահատել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, կազմակերպությունը պետք է որոշի այն դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը (ակտիվի դրամաստեղծ միավոր):
67. Առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել, եթե՝
- ա) ակտիվի օգտագործման արժեքը չի կարող գնահատվել որպես մոտ ակտիվի իրական արժեքին՝ համաձայն վաճառքի ծախսումները (օրինակ՝ երբ ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերը չեն կարող գնահատվել որպես աննշան), և
  - բ) ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվների առաջացած դրամական միջոցների ներհոսքերից:

Այդպիսի դեպքերում օգտագործման արժեքը, հետևաբար նաև փոխհատուցվող գումարը, կարող են որոշվել միայն ակտիվի դրամաստեղծ միավորի համար:

### Օրինակ.

Հանքարդյունաբերական կազմակերպությունն ունի սեփական երկաթգիծ՝ իր հանքարդյունահանման գործունեությանն օժանդակելու համար: Սեփական երկաթգիծը կարող է վաճառվել միայն ջարդոնի արժեքով, և այդ երկաթգիծը չի առաջացնում դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են հանքի այլ ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից:

*Սեփական երկաթգծի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր չէ գնահատել, քանի որ դրա օգտագործման արժեքը չի կարող որոշվել, և, հավանաբար, այն տարբերվում է ջարդոնի արժեքից: Հետևաբար, կազմակերպությունը գնահատում է փոխհատուցվող գումարը այն դրամաստեղծ միավորի գծով, որին պատկանում է սեփական երկաթգիծը, այսինքն՝ հանքը՝ որպես մեկ ամբողջություն:*

68. Ինչպես սահմանված է 6-րդ պարագրաֆում, ակտիվի դրամաստեղծ միավորը ակտիվների այն փոքրագույն խումբն է, որը ներառում է այդ ակտիվը, և որը առաջացնում է դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Ակտիվի դրամաստեղծ միավորի որոշակիացումը հիմնվում է դատողությունների վրա: Եթե առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել, կազմակերպությունը որոշակիացնում է ակտիվների այն փոքրագույն խմբավորումը, որը առաջացնում է դրամական միջոցների մեծապես անկախ ներհոսքեր:

### Օրինակ.

Ավտոբուսային ընկերությունը քաղաքապետարանի հետ կնքված պայմանագրի շրջանակներում մատուցում է ծառայություններ: Պայմանագրում սահմանվում են հինգ առանձին երթուղիների վրա մատուցվելիք նվազագույն ծառայությունները: Յուրաքանչյուր երթուղուն բաժին ընկնող ակտիվները և յուրաքանչյուր երթուղուց ստացվելիք դրամական միջոցների հոսքերը կարող են որոշակիացվել առանձին: Երթուղիներից մեկը շահագործվում է զգալի վնասով:

*Քանի որ կազմակերպությունը չունի երթուղիներից մեկի կրճատման այլընտրանք, ապա այն որոշակիացվող դրամական միջոցների ներհոսքերի նվազագույն մակարդակը, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվների կամ ակտիվների խմբերի կողմից ստացված դրամական միջոցների ներհոսքերից հինգ երթուղիների՝ որպես մեկ միասնության կողմից ստեղծված դրամական միջոցների ներհոսքերն են:*

*Յուրաքանչյուր երթուղու գծով դրամաստեղծ միավորը հանդիսանում է ավտորուսային կազմակերպությունը՝ որպես մեկ ամբողջություն:*

69. Դրամական միջոցների ներհոսքերը դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ներհոսքերն են, որոնք կազմակերպությունը ստանում է արտաքին կողմերից: Որոշելու համար, թե արդյոք ակտիվից (կամ ակտիվների խմբից) առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերը մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից (կամ ակտիվների խմբերից) առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից, կազմակերպությունը քննարկում է տարբեր գործոններ, ներառյալ, թե ինչպես է ղեկավարությունը մոնիտորինգի ենթարկում կազմակերպության գործունեությունները (ինչպիսիք են՝ ըստ առարկայա-արտադրական մասնագիտացման, ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտների, առանձին տարածքների, շրջանների կամ տարածաշրջանների), կամ ինչպես է ղեկավարությունը որոշումներ կայացնում կազմակերպության ակտիվների և գործունեությունների շարունակականության կամ օտարման վերաբերյալ: 1-ին ցուցանիշական օրինակում բերված են դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման օրինակներ:
70. **Եթե ակտիվի կամ ակտիվների խմբի միջոցով արտադրված արտադրանքի համար գոյություն ունի գործող շուկա, ապա այդ ակտիվը կամ ակտիվների խումբը պետք է որոշակիացվի որպես դրամաստեղծ միավոր, եթե նույնիսկ այդ արտադրանքն ամբողջությամբ կամ մասամբ օգտագործվում է ներքին նպատակների համար: Եթե ներքին փոխանցման գնագոյացումը ազդում է ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերի վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ղեկավարության՝ ապագա գնի (գների) լավագույն գնահատականը, որին կարելի է հասնել «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ հետևյալ դրամական հոսքերը գնահատելիս՝**
- ա) ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելու նպատակով օգտագործված դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերը.
  - բ) ներքին փոխանցման գնագոյացման կողմից ազդեցության ենթարկված ցանկացած այլ ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելու նպատակով օգտագործված դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը:
71. Եթե նույնիսկ ակտիվի կամ ակտիվների խմբի միջոցով արտադրված արտադրանքն ամբողջությամբ կամ մասամբ օգտագործվում է կազմակերպության այլ ստորաբաժանումների կողմից (օրինակ՝ կիսապատրաստուքները արտադրական գործընթացի միջանկյալ փուլերում), ապա այդ ակտիվը կամ ակտիվների խումբը կազմում է առանձին դրամաստեղծ միավոր, եթե կազմակերպությունը կարող է այդ արտադրանքը վաճառել գործող շուկայում: Դա այն պատճառով է, որ նշված ակտիվը կամ ակտիվների խումբը կարող է առաջացնել դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Նման դրամաստեղծ միավորի կամ մեկ այլ՝ ներքին փոխանցման գնագոյացման կողմից ազդեցության ենթարկված ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի վերաբերյալ այն տեղեկատվությունն օգտագործելիս, որը հիմնված է ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա, կազմակերպությունը ճշգրտում է այդ տեղեկատվությունը, եթե ներքին փոխանցման գները չեն արտացոլում ապագա գների՝ ղեկավարության այն լավագույն գնահատականը, որին հնարավոր է հասնել «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:
72. **Նույն ակտիվի կամ նմանատիպ ակտիվների դրամաստեղծ միավորները պետք է որոշակիացվեն հետևողականորեն՝ մի ժամանակաշրջանից մյուսը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոփոխությունը հիմնավորված է:**

73. Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ տվյալ ակտիվը պատկանում է մեկ այլ դրամաստեղծ միավորի, որը տարբերվում է նախորդ ժամանակաշրջանների համար որոշված միավորից, կամ որ փոփոխության են ենթարկվել դրամաստեղծ միավորում խմբավորված ակտիվների տիպերը, ապա 130-րդ պարագրաֆը պահանջում է դրամաստեղծ միավորի վերաբերյալ բացահայտումներ, եթե վերջինիս գծով ճանաչվում կամ հակադարձվում է արժեզրկումից կորուստ:

## **Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումար և հաշվեկշռային արժեք**

74. Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնն է: Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը որոշելու նպատակով առանձին ակտիվի համար 19-57-րդ պարագրաֆներում շարադրված պահանջները կիրառելի են նաև դրամաստեղծ միավորի համար:
75. **Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը պետք է որոշվի այն հիմունքին համապատասխան, որով որոշվում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը:**
76. Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը՝

ա) ներառում է միայն այն ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, որոնք կարող են ուղղակիորեն վերագրվել կամ խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել համապատասխան դրամաստեղծ

միավորին, և որոնք առաջացնելու են դրամական միջոցների ապագա ներհոսքեր, որոնք օգտագործվում են դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելիս.

- բ) չի ներառում որևէ ճանաչված պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել՝ առանց նշված պարտավորությունը հաշվի առնելու:

Դ-ա այն պատճառով է, որ դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքը որոշվում են՝ չներառելով դրամական միջոցների այն հոսքերը, որոնք վերաբերում են դրամաստեղծ միավորի մաս չկազմող ակտիվներին, ինչպես նաև արդեն ճանաչված պարտավորություններին (տե՛ս 28-րդ և 43-րդ պարագրաֆները):

77. Երբ ակտիվները խմբավորվում են փոխհատուցվելիության գնահատման համար, կարևոր է դրամաստեղծ միավորի մեջ ներառել բոլոր այն ակտիվները, որոնք առաջացնում են համապատասխան դրամական միջոցների ներհոսքեր կամ օգտագործվում են դրանք առաջացնելու համար: Հակառակ դեպքում դրամաստեղծ միավորը կարող է թվալ ամբողջությամբ փոխհատուցելի, այնինչ իրականում առկա է արժեզրկումից կորուստ: Որոշ դեպքերում, չնայած որոշակի ակտիվներ օժանդակում են դրամաստեղծ միավորից դրամական միջոցների ապագա գնահատված հոսքերի առաջացմանը, դրանք չեն կարող խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել տվյալ դրամաստեղծ միավորին: Դ-ա կարող է տեղի ունենալ գուղվիլի կամ կորպորատիվ ակտիվների դեպքում, ինչպիսիք են գլխավոր գրասենյակի ակտիվները: 80-103-րդ պարագրաֆներում բացատրվում է, թե ինչպես վարվել այդ ակտիվների հետ դրամաստեղծ միավորի արժեզրկված լինելը ստուգելիս:
78. Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը որոշելու համար կարող է անհրաժեշտ լինել հաշվի առնել որոշ ճանաչված պարտավորություններ: Դ-ա կարող է տեղի ունենալ, եթե դրամաստեղծ միավորի օտարումը գնորդից պահանջի ստանձնել պարտավորություն: Այս դեպքում դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, (կամ դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը նրա վերջնական օտարումից) դրամաստեղծ միավորի ակտիվների գնահատված վաճառքի գինն է այդ պարտավորության հետ միասին՝ հանած օտարման ծախսումները: Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքի և փոխհատուցվող գումարի միջև իմաստալի համեմատություն կատարելու համար դրամաստեղծ միավորի և՛ օգտագործման արժեքը, և՛ հաշվեկշռային արժեքը որոշելիս պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը հանվում է:

### Օրինակ.

Կազմակերպությունը հանք է շահագործում մի երկրում, որի օրենսդրությամբ պահանջվում է, որ սեփականատերը պետք է տարածքը վերականգնի հանքի շահագործման աշխատանքներն ավարտելուց հետո: Վերականգնման արժեքը ներառում է վերնաշերտի վերականգնումը, որը պետք է հեռացվի մախքան հանքի շահագործման աշխատանքները սկսելը: Վերնաշերտը վերականգնելու ծախսումների գծով պահուստը ճանաչվել է վերնաշերտը հեռացնելուն պես: Պահուստի գծով ծախսումների գումարը ճանաչվել է որպես հանքի ինքնարժեքի մաս և մաշեցվել է հանքի օգտակար ծառայության ընթացքում: Վերականգնման աշխատանքների գծով պահուստի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 500 ԱՄ<sup>ա</sup>, որը հավասար է վերականգնման ծախսումների ներկա արժեքին:

Կազմակերպությունը ստուգում է հանքի արժեզրկված լինելը: Հանքի դրամաստեղծ միավորն իրենից ներկայացնում է հանքը՝ որպես մեկ ամբողջություն: Կազմակերպությունը ստացել է հանքը մոտ 800 ԱՄ-ով վաճառելու մի շարք առաջարկներ: Գինն արտացոլում է գնորդի կողմից վերնաշերտը վերականգնելու պարտականության ստանձնումը: Հանքի օտարման ծախսումներն աննշան են: Հանքի օգտագործման արժեքը կազմում է մոտավորապես 1,200 ԱՄ՝ առանց վերականգնման ծախսումների: Հանքի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 1,000 ԱՄ:

*Դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, կազմում է 800 ԱՄ: Այս գումարում հաշվի են առնված արդեն իսկ նախատեսված վերականգնման ծախսումները: Որպես հետևանք՝ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշվում է վերականգնման ծախսումները հաշվի առնելուց հետո և գնահատվում է 700 ԱՄ (1,200 ԱՄ-ից հանած 500 ԱՄ): Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 500 ԱՄ, որը հանքի հաշվեկշռային արժեքն է (1,000)՝ հանած վերականգնման ծախսումների գծով պահուստի հաշվեկշռային արժեքը (500 ԱՄ): Հետևաբար, դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է իր հաշվեկշռային արժեքը:*

<sup>ա</sup> Սույն ստանդարտում, դրամական միավորները արտահատված են «արժուրային միավորներով (ԱՄ)»:

79. Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը երբեմն որոշվում է այն ակտիվները հաշվի առնելուց հետո, որոնք դրամաստեղծ միավորի մաս չեն կազմում (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերը կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ), կամ այն պարտավորությունները հաշվի առնելուց հետո, որոնք արդեն ճանաչվել են (օրինակ՝ կրեդիտորական պարտքերը, կենսաթոշակները և այլ պահուստներ): Այդպիսի դեպքերում դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքն աճում է նշված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և նվազում է նշված պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի չափով:

## Գուրվիլ

### Գուրվիլի բաշխումը դրամաստեղծ միավորներնորին

80. Արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուրվիլը, ձեռքբերման ամսաթվից սկսած, պետք է բաշխվի ձեռք բերողի յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորին կամ դրամաստեղծ միավորների խմբին, որոնք, ըստ ակնկալության, օգուտներ կստանան ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սիներգիզմներից՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ձեռքբերման օբյեկտի այլ ակտիվներ կամ պարտավորություններ վերագրված են այդ միավորներին կամ միավորների խմբերին: Յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորների խումբ, որոնց բաշխվում է գուրվիլը, պետք է՝

ա) իրենից ներկայացնի կազմակերպության այն նվազագույն մակարդակը, որում ներքին կառավարման նպատակներով գուրվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի:

բ) չլինի ավելի մեծ, քան ՖՀՄՍ 8 «Գործառնական սեզմենտներ» ստանդարտի համաձայն որոշվող որևէ գործառնական սեզմենտ:

81. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ճանաչված գուրվիլն ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք անհատապես չեն որոշակիացվում և առանձին չեն ճանաչվում: Գուրվիլը չի առաջացնում այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից անկախ դրամական միջոցների հոսքեր, և հաճախ օժանդակում է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերին: Երբեմն գուրվիլը, բացի կամայական հիմունքով բաշխվելուց, չի կարող բաշխվել առանձին դրամաստեղծ միավորին, այլ՝ բաշխվել միայն դրամաստեղծ միավորների խմբերին: Արդյունքում, կազմակերպության ներսում այն նվազագույն մակարդակը, որում ներքին կառավարման նպատակներով գուրվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի, երբեմն կազմված է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից, որոնց վերաբերում է գուրվիլը, սակայն որոնց այն չի կարող բաշխվել: 83-99-րդ պարագրաֆներում և Գ հավելվածում դրամաստեղծ միավորի հղումները, որին բաշխվում է գուրվիլը, կիրառելի են նաև այն դրամաստեղծ միավորների խմբի համար, որոնց բաշխվել է գուրվիլը:

82. 80-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելիս գուրվիլը ենթարկվում է արժեզրկման ստուգման այնպիսի մակարդակում, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից իր գործունեությունները կառավարելու եղանակը, և որի հետ բնականոն պայմաններում կապված կլինեն գուրվիլը: Հետևաբար, լրացուցիչ հաշվետվական համակարգի ձևավորում, սովորաբար, անհրաժեշտ չէ:

83. Այն դրամաստեղծ միավորը, որին արժեզրկման ստուգման նպատակով բաշխվել է գուրվիլը, կարող է չհամընկել այն մակարդակի հետ, որին, արտարժույթային օգուտների և վնասների չափման նպատակով, բաշխվում է գուրվիլը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտի: Օրինակ՝ եթե ՀՀՄՍ 21-ը կազմակերպությունից պահանջում է արտարժույթային օգուտները կամ վնասները չափելու նպատակով գուրվիլը բաշխել հարաբերականորեն ցածր մակարդակներին, ապա չի պահանջվում գուրվիլի արժեզրկման ստուգումն իրականացնել միևնույն մակարդակում, բացառությամբ երբ կազմակերպությունը ներքին կառավարման նպատակներով գուրվիլը ևս ենթարկում է մոնիտորինգի այդ նույն մակարդակում:

84. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուրվիլի սկզբնապես բաշխումը չի կարող ավարտվել մինչև այն տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը, որում տեղի է ունեցել այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը, ապա այդ սկզբնապես բաշխումը պետք է ավարտվի մինչև ձեռքբերման ամսաթվից հետո սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը:

85. Համաձայն ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտի, եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնապես հաշվառումը՝ մինչև այդ միավորման իրականացման ժամանակաշրջանի ավարտը, կարող է կատարվել միայն նախնականորեն, ապա ձեռք բերողը՝

ա) այդ միավորումը հաշվառում է՝ օգտագործելով այդ նախնական մեծությունները, և

բ) ճանաչում է այդ նախնական մեծությունների ցանկացած ճշգրտում՝ որպես արդյունք սկզբնապես հաշվառման ավարտման՝ այն չափման ժամանակաշրջանում, որը չի գերազանցելու ձեռքբերման ամսաթվից սկսած 12 ամիսը:

Այդպիսի հանգամանքներում կարող է նաև հնարավոր չլինել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ճանաչված գուրվիլի սկզբնապես բաշխումն ավարտել նախքան այն տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը, որում տեղի է ունեցել այդ միավորումը: Այդ դեպքում կազմակերպությունը բացահայտում է 133-րդ պարագրաֆում պահանջվող տեղեկատվությունը:

86. Եթե գուրվիլը բաշխվել է դրամաստեղծ միավորին, և կազմակերպությունը օտարում է այդ միավորի մաս կազմող որևէ գործունեություն, ապա օտարված գործունեության հետ կապված գուրվիլը պետք է՝

ա) ներառվի այդ գործունեության հաշվեկշռային արժեքում՝ օտարումից օգուտը կամ վնասը որոշելիս.

բ) չափվի օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով, բացառությամբ եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ մեկ այլ մեթոդ ավելի լավ է արտացոլում օտարվող գործունեության հետ կապված գույքիլը:

#### Օրինակ.

Կազմակերպությունը 100 ԱՄ-ով վաճառում է մի գործունեություն, որը կազմում էր այն դրամաստեղծ միավորի մի մասը, որին բաշխել էր գույքիլը: Միավորին բաշխված գույքիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան այդ միավորը: Դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի փոխհատուցվող գումարը կազմում է 300 ԱՄ:

*Քանի որ դրամաստեղծ միավորին բաշխված գույքիլը չի կարող ոչ կամայական հիմունքով որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան այդ միավորը, օտարված գործունեության հետ կապված գույքիլը չափվում է օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով: Հետևաբար, դրամաստեղծ միավորին բաշխված գույքիլի 25 տոկոսը ներառվում է վաճառված գործունեության հաշվեկշռային արժեքում:*

87. Եթե կազմակերպությունը վերակազմակերպում է իր հաշվետվական կառուցվածքն այնպես, որ փոփոխվում է մեկ կամ ավելի դրամաստեղծ միավորների կազմը, որոնց բաշխված է եղել գույքիլը, ապա գույքիլը նույնպես պետք է վերաբաշխվի փոփոխության ենթարկված միավորներին: Այդ վերաբաշխումը պետք է իրականացվի՝ կիրառելով հարաբերական մեծությունների մոտեցումը՝ համանման այն մոտեցմանը, որը կիրառվում է, երբ կազմակերպությունն օտարում է դրամաստեղծ միավորի մաս կազմող որևէ գործունեություն, բացառությամբ երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ մեկ այլ մեթոդ ավելի լավ է արտացոլում վերակազմակերպված միավորների հետ կապված գույքիլը:

#### Օրինակ.

Նախկինում գույքիլը բաշխվել էր Ա դրամաստեղծ միավորին: Ա-ին բաշխված գույքիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան Ա դրամաստեղծ միավորը: Ա-ն պետք է բաժանվի և ընդգրկվի երեք այլ՝ Բ, Գ և Դ դրամաստեղծ միավորների կազմերում:

*Քանի որ Ա-ին բաշխված գույքիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան Ա-ն, ապա այն վերաբաշխվում է Բ, Գ և Դ միավորներին՝ Ա-ի երեք մասերի հարաբերական մեծությունների հիմունքով՝ նախքան Բ, Գ և Դ միավորներում այդ մասերի ընդգրկումը:*

#### Գույքիլ ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը

88. Երբ, ինչպես նկարագրված է 81-րդ պարագրաֆում, գույքիլը վերաբերում է որևէ դրամաստեղծ միավորի, սակայն չի բաշխվել այդ միավորին, ապա այդ միավորի համար արժեզրկման ստուգում պետք է իրականացվի, երբ առկա է այդ միավորի հնարավոր արժեզրկման որևէ հայտանիշ՝ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ գույքիլի, համեմատելով փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

89. Եթե 88-րդ պարագրաֆում նկարագրված դրամաստեղծ միավորն իր հաշվեկշռային արժեքում ներառում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվ, և այդ ակտիվի արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել միայն որպես դրամաստեղծ միավորի մի մաս, ապա 10-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ այդ միավորի արժեզրկման ստուգումը ևս իրականացվի յուրաքանչյուր տարի:

90. Դրամաստեղծ միավորը, որին բաշխվել է գույքիլը, պետք ենթարկվի արժեզրկման ստուգման յուրաքանչյուր տարի, ինչպես նաև երբ առկա է միավորի արժեզրկման որևէ հայտանիշ՝ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ գույքիլը, համեմատելով միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ: Եթե միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա միավորը և այդ միավորին բաշխված գույքիլը պետք է համարվեն որպես ոչ արժեզրկված: Եթե միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

91-95 [Հանված են]

#### Արժեզրկման ստուգման ժամկետները

96. Դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման տարեկան ստուգումը, որին բաշխվել է գույքիլը, կարող է իրականացվել տարեկան ժամանակաշրջանի ցանկացած պահի՝ պայմանով, որ այն իրականացվում է յուրաքանչյուր տարի նույն պահին: Տարբեր դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել տարբեր ժամկետներում: Այնուամենայնիվ, եթե դրամաստեղծ միավորին բաշխված

գուղվիլի մի մասը կամ ամբողջը ձեռք է բերվել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա այդ միավորի արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը:

97. Եթե ակտիվների արժեզրկման ստուգումը, որոնք կազմում են դրամաստեղծ միավոր, որին բաշխվել է գուղվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուղվիլ պարունակող միավորինը, ապա այդ ակտիվների արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան գուղվիլ պարունակող միավորի արժեզրկման ստուգումը: Նմանապես, եթե դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը, որոնք կազմում են դրամաստեղծ միավորների խումբ, որին բաշխվել է գուղվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբինը, առանձին միավորների արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան գուղվիլ պարունակող միավորների խմբի արժեզրկման ստուգումը:
98. Դրամաստեղծ միավորի, որին բաշխվել է գուղվիլը, արժեզրկման ստուգման ժամանակ կարող է առկա լինել գուղվիլը պարունակող միավորի մաս կազմող ակտիվի արժեզրկման հայտանիշ: Այդպիսի հանգամանքներում կազմակերպությունը առաջին հերթին իրականացնում ակտիվի արժեզրկման ստուգում և ճանաչում է այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ նախքան գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգումը: Նմանապես, գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբի մաս կազմող դրամաստեղծ միավորի գծով կարող է առկա լինել արժեզրկման հայտանիշ: Այդպիսի իրավիճակում կազմակերպությունն առաջին հերթին իրականացնում է դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգում և ճանաչում է այդ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստ նախքան գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբի արժեզրկման ստուգումը:
99. Դրամաստեղծ միավորի, որին բաշխվել է գուղվիլը, փոխհատուցվող գումարի՝ նախորդող ժամանակաշրջանի ամենավերջին մանրամասն հաշվարկները կարող են կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանում այդ միավորի արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ պայմանով, որ հետևյալ բոլոր չափանիշները բավարարված են՝
- ա) միավորը կազմող ակտիվները և պարտավորությունները փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո չեն ենթարկվել նշանակալի փոփոխությունների.
  - բ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկի արդյունքում ստացվել է գումար, որը նշանակալիորեն գերազանցում է այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքը.
  - գ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո տեղի ունեցած դեպքերի և փոփոխված հանգամանքների վերլուծությունը վկայում է, որ փոքր է հավանականությունը, որ ընթացիկ որոշված փոխհատուցվող գումարը կլինի ավելի փոքր, քան դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը:

#### Կորպորատիվ ակտիվներ

100. Կորպորատիվ ակտիվները ներառում են խմբի կամ ստորաբաժանման ակտիվները, ինչպիսիք են կազմակերպության գլխավոր գրասենյակի կամ ստորաբաժանման շենքը, տվյալների էլեկտրոնային մշակման (SEU) սարքավորումները կամ հետազոտական կենտրոնը: Կազմակերպության կառուցվածքն է պայմանավորում, թե արդյոք ակտիվը տվյալ դրամաստեղծ միավորի համար բավարարում է սույն ստանդարտում տրված կորպորատիվ ակտիվների սահմանմանը: Կորպորատիվ ակտիվների առանցքային առանձնահատկությունն այն է, որ դրանք այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից անկախ չեն առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, և որ դրանց հաշվեկշռային արժեքը չի կարող ամբողջությամբ վերագրվել քննարկվող դրամաստեղծ միավորին:
101. Քանի որ կորպորատիվ ակտիվները դրամական միջոցների անկախ ներհոսքեր չեն առաջացնում, առանձին կորպորատիվ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր չէ որոշել, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ղեկավարությունը որոշել է օտարել այդ ակտիվը: Որպես հետևանք, եթե առկա է կորպորատիվ ակտիվի արժեզրկման հայտանիշ, փոխհատուցվող գումարը որոշվում է այն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի համար, որին պատկանում է տվյալ կորպորատիվ ակտիվը՝ այն համեմատելով մույն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի հաշվեկշռային արժեքի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ ճանաչվում է՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:
102. Դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգումն իրականացնելիս կազմակերպությունը պետք է որոշակիացնի բոլոր այն կորպորատիվ ակտիվները, որոնք վերաբերում են քննարկվող դրամաստեղծ միավորին: Եթե կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը՝
- ա) կարող է խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել այդ դրամաստեղծ միավորին, ապա կազմակերպությունը պետք է այդ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ միավորին բաշխված կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մասը, համեմատի դրա փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի.

- բ) չի կարող խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել այդ դրամաստեղծ միավորին, ապա կազմակերպությունը պետք է՝
- (i) այդ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ կորպորատիվ ակտիվի, համեմատի դրա փոխհատուցվող գումարի հետ և ճանաչի արժեզրկումից ցանկացած կորուստ՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի.
  - (ii) որոշակիացնի քննարկվող դրամաստեղծ միավորը ներառող դրամաստեղծ միավորների ամենափոքր խումբը, որին խելամիտ և հետևողական հիմունքով կարող է բաշխվել կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը.
  - (iii) համեմատի դրամաստեղծ միավորների այդ խմբի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ այդ խմբին բաշխված կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը, դրամաստեղծ միավորների այդ խմբի փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

103. 8-րդ ցուցադրական օրինակը ներկայացնում է այս պահանջների կիրառումը կորպորատի ակտիվների համար:

## Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստ

104. Դրամաստեղծ միավորի (դրամաստեղծ միավորների փոքրագույն խմբի, որին բաշխված է գուդվիլը կամ կորպորատիվ ակտիվը) գծով արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, եթե դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը փոքր է դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) հաշվեկշռային արժեքից: Դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնելու նպատակով արժեզրկումից կորուստը պետք է բաշխվի հետևյալ կերպ՝

ա) նախ՝ նվազեցվում է դրամաստեղծ միավորին (միավորների խմբին) բաշխված ցանկացած գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը. և

բ) այնուհետև, միավորի (միավորների խմբի) այլ ակտիվներին՝ դրամաստեղծ միավորում (միավորների խմբում) յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին համամասնորեն:

Հաշվեկշռային արժեքների այդ նվազեցումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստ և ճանաչվեն 60-րդ պարագրաֆի համաձայն:

105. Արժեզրկումից կորուստները 104-րդ պարագրաֆի համաձայն բաշխելիս կազմակերպությունը չպետք է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնի ավելի քան հետևյալ մեծություններից առավելագույնը՝

ա) իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումներ (եթե որոշելի է).

բ) օգտագործման արժեքը (եթե որոշելի է).

գ) զրո:

Արժեզրկումից կորուստի գումարը, որն այսպես բաշխվելու էր այդ ակտիվին, պետք է համամասնական հիմունքով բաշխվի դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) այլ ակտիվներին:

106. Եթե դրամաստեղծ միավորի յուրաքանչյուր առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գնահատումն անիրագործելի է, սույն ստանդարտը պահանջում է, որ արժեզրկումից կորուստը կամայական բաշխվի այդ միավորի ակտիվների միջև, բացառությամբ գուդվիլի, քանի որ դրամաստեղծ միավորի բոլոր ակտիվները գործում են միասին:

107. Եթե չի կարող որոշվել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը (տե՛ս 67-րդ պարագրաֆը), ապա՝

ա) այդ ակտիվի գծով ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ, եթե վերջինիս հաշվեկշռային արժեքն ավելի մեծ է, քան նրա իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և 104-105-րդ պարագրաֆներում ներկայացված բաշխման ընթացակարգերի արդյունքներից առավելագույնը. և

բ) այդ ակտիվի գծով չի ճանաչվում արժեզրկումից կորուստ, եթե դրան վերաբերող դրամաստեղծ միավորը արժեզրկված չէ: Այս մոտեցումը կիրառվում է նույնիսկ այն ժամանակ, երբ ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելի ցածր է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը:

## Օրինակ.

Մեքենան ֆիզիկապես վնասվել է, սակայն դեռևս աշխատում է, բայց ոչ այնպես, ինչպես նախքան վնասվելը: Մեքենայի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելի ցածր է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը: Մեքենան չի առաջացնում դրամական միջոցների անկախ ներհոսքեր: Ակտիվների որոշելի փոքրագույն խումբը, որը ներառում է մեքենան և առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների



ներհոսքերից, այն հոսքային գիծն է, որին պատկանում է մեքենան: Հոսքային գծի փոխհատուցվող գումարը ցույց է տալիս, որ հոսքային գիծը՝ որպես մեկ ամբողջություն, արժեզրկված չէ:

Ենթադրություն 1. ղեկավարության կողմից հաստատված բյուջեները/կանխատեսական գնահատումները չեն արտացոլում վերջինիս կողմից մեքենան նորով փոխարինելու պարտավորվածություն:

*Մեքենայի փոխհատուցվող գումարն առանձին հնարավոր չէ գնահատել, քանի որ մեքենայի օգտագործման արժեքը՝*

*ա) կարող է տարբեր լինել նրա իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները. և*

*բ) կարող է որոշվել միայն այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է այդ մեքենան (հոսքային գիծը):*

*Հոսքային գիծն արժեզրկված չէ: Հետևաբար, մեքենայի գծով արժեզրկումից կորուստ չի ճանաչվում: Այնուամենայնիվ, կարող է անհրաժեշտ լինել, որ կազմակերպությունը վերանայի մեքենայի մաշվածության ժամկետը կամ մաշվածության հաշվարկման մեթոդը: Հավանաբար, կպահանջվի մաշվածության ավելի կարճ ժամկետ կամ արագացված մաշվածության հաշվարկման մեթոդ՝ մեքենայի ակնկալվող մնացորդային օգտակար ծառայությունը կամ կազմակերպության կողմից տնտեսական օգուտների սպառման կառուցվածքը արտացոլելու համար:*

Ենթադրություն 2. ղեկավարության կողմից հաստատված բյուջեները/կանխատեսական գնահատումները արտացոլում են վերջինիս կողմից մեքենան նորով փոխարինելու և այն մոտ ապագայում վաճառելու պարտավորվածություն: Մինչև օտարումը մեքենայի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը գնահատվում են որպես աննշան:

*Մեքենայի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ նրա իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Հետևաբար, մեքենայի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր է որոշել, իսկ այն դրամաստեղծ միավորը (հոսքային գիծ), որին պատկանում է մեքենան, չի քննարկվում: Քանի որ մեքենայի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելի ցածր է, քան դրա հաշվեկշռային արժեքը, մեքենայի գծով ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ:*

**108. 104-րդ և 105-րդ պարագրաֆների պահանջները կիրառելուց հետո դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի ցանկացած մնացորդային գումարի մասով ճանաչվում է պարտավորություն, այն և միայն այն դեպքում, երբ դա պահանջվում է մեկ այլ ՖՀՄՍ-ով:**

## **Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը**

109. 110-116-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորստի հակադարձման պահանջները: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այն հավասարապես կիրառվում է և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Առանձին ակտիվի համար լրացուցիչ պահանջները ներկայացված են 117-121-րդ պարագրաֆներում, դրամաստեղծ միավորի համար՝ 122-րդ և 123-րդ պարագրաֆներում, իսկ գուղվիլի համար՝ 124-րդ և 125-րդ պարագրաֆներում:

110. **Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին պետք է գնահատի, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է:** Եթե որևէ այդպիսի հայտանիշ առկա է, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի այդ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

111. **Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի առնվազն հետևյալ հայտանիշները՝**

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ

**ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի շուկայական արժեքը զգալիորեն աճել է.**

**բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ այն տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է այդ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայում, որի համար նախատեսված է տվյալ ակտիվը.**

**գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատույցադրույքներ նվազել են, և հավանական է, որ այդ նվազումը կազդի զեղչման դրույքների վրա, որոնք կիրառվում են ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս, և էականորեն կմեծացնի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը.**

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ

դ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ ակնկալվում է, որ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ ակտիվի ներկա կամ ակնկալվող օգտագործման աստիճանի (ինտենսիվության) և եղանակի մեջ: Այս փոփոխությունները ներառում են ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը բարձրացնելու կամ բարելավելու համար կատարված ծախսումները կամ գործառնությունների վերակառուցումը, որին պատկանում է այդ ակտիվը:

ե) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի բարձր են կամ կլինեն ավելի բարձր, քան ակնկալվում էր:

112. Արժեզրկումից կորստի պոտենցիալ նվազման հայտանիշները, որոնք ներկայացված են 111-րդ պարագրաֆում, հիմնականում 12-րդ պարագրաֆում ներկայացված արժեզրկումից պոտենցիալ կորստի հայտանիշների հայելային արտապատկերումն են:

113. Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է, ապա դա կարող է վկայել այն մասին, որ մնացորդային օգտակար ծառայությունը, մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկման մեթոդը կամ ակտիվի մնացորդային արժեքը կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել և ճշգրտել՝ համաձայն տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառելի ՖՀՄՍ-ի, նույնիսկ եթե ակտիվի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի հակադարձվում:

114. Ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի այն և միայն այն դեպքում, եթե, սկսած այն պահից, երբ վերջին անգամ ճանաչվել էր արժեզրկումից կորուստ, տեղի են ունեցել փոփոխություններ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը որոշելիս օգտագործված գնահատականներում: Եթե դա այդպես է, ապա ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ 117-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքի, պետք է ավելացվի մինչև նրա փոխհատուցվող գումարը: Այս ավելացումն իրենից ներկայացնում է արժեզրկումից կորստի հակադարձում:

115. Արժեզրկումից կորստի հակադարձումն արտացոլում է ակտիվի գնահատված օգտակար պոտենցիալի աճը կամ վաճառքի, կամ օգտագործման տեսակետից՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ տվյալ ակտիվի գծով կազմակերպությունը վերջին անգամ ճանաչել է արժեզրկումից կորուստ: 130-րդ պարագրաֆով կազմակերպությունից պահանջվում է որոշել գնահատականների փոփոխությունները, որոնք հանգեցնում են գնահատված օգտակար պոտենցիալի աճին: Գնահատականների փոփոխությունների օրինակներ են՝

ա) փոխհատուցվող գումարի հաշվարկման հիմունքի փոփոխությունը (այսինքն՝ արդյոք փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, թե՛ օգտագործման արժեքը):

բ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է օգտագործման արժեքը, ապա՝ դրամական միջոցների ապագա գնահատված հոսքերի գումարների կամ ժամկետների կամ գեղչման դրույքի փոփոխությունները, կամ

գ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ապա՝ իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, բաղադրիչների գնահատականների փոփոխությունները:

116. Ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է դառնալ ավելի մեծ, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը պարզապես այն պատճառով, որ դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի ներկա արժեքն աճում է այդ հոսքերի մոտեցմանը համընթաց: Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտակար պոտենցիալը չի աճել: Հետևաբար, միայն ժամանակ անցնելու պատճառով (երբեմն կոչվում է գեղչի «ազդեցության թուլացում») արժեզրկումից կորստի հակադարձում չի կատարվում, եթե նույնիսկ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը դառնում է ավելի մեծ, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը:

## Առանձին ակտիվի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում

117. Արժեզրկումից կորստի հակադարձմանը վերագրելի ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, ավելացած հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլիներ:

118. Ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած ավելացում, որը գերազանցում է այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ, իրենից ներկայացնում է վերագնահատում: Նման վերագնահատումը հաշվառելիս կազմակերպությունը պետք է օգտագործի տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառելի ՖՀՄՍ:

119. Ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ երբ ակտիվը, համաձայն մեկ այլ ՖՀՄՄ-ի, հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՄՄ 16-ի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման): Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորուստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի աճ՝ համաձայն այդ ՖՀՄՄ-ի:
120. Վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ավելացնում է այդ ակտիվի վերագնահատումից արժեքի աճը: Այնուամենայնիվ, այնքանով, որքանով նույն վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստը նախկինում ճանաչվել է շահույթում կամ վնասում, արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը ևս ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
121. Արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվեգրումը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

## Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձում

122. Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը պետք է համամասնորեն բաշխվի այդ միավորի դրամաստեղծ ակտիվներին, բացառությամբ գուղվիլի՝ այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների համամասնությամբ: Հաշվեկշռային արժեքների այդ ավելացումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձում և ճանաչվեն 119-րդ պարագրաֆի համաձայն:
123. 122-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը բաշխելիս ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի հետևյալներից նվազագույնին՝
- ա) դրա փոխհատուցվող գումարը (եթե որոշելի է).
  - բ) հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ ժամանակաշրջաններում այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլիներ:

Արժեզրկումից կորուստի հակադարձման գումարը, որը այլապես կբաշխվեր ակտիվին, պետք է համամասնորեն բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին, բացառությամբ գուղվիլի:

## Գուղվիլի գծով արժեզրկումից կորուստների հակադարձումը

124. Գուղվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջանում:
125. ՀՀՄՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտը արգելում է ներստեղծված գուղվիլի ճանաչումը: Գուղվիլի գծով արժեզրկումից կորուստի ճանաչումից հետո ընկած ժամանակաշրջաններում գուղվիլի փոխհատուցվող գումարի որևէ ավելացում, հավանաբար, իրենից ներկայացնելու է ներստեղծված գուղվիլի աճ, քան՝ ձեռքբերված գուղվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստի հակադարձում:

## Բացահայտում

126. Ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- ա) շահույթում կամ վնասում տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որտեղ ներառված են արժեզրկումից կորուստները.
  - բ) շահույթում կամ վնասում տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որտեղ ներառված են արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները.
  - գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վերագնահատված ակտիվների գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը. և
  - դ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վերագնահատված ակտիվների գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը:
127. Ակտիվների դասն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության գործունեության մեջ համանման բնույթով և համանման օգտագործմամբ ակտիվների խմբավորում:

128. 126-րդ պարագրաֆում պահանջվող տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել ակտիվների դասի գծով բացահայտվող այլ տեղեկատվության հետ: Օրինակ՝ նման տեղեկատվությունը կարող է ներառվել հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի համադրման մեջ, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 16-ով:
129. Այն կազմակերպությունը, որը ներկայացնում է սեզնետային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, պետք է յուրաքանչյուր հաշվետու սեզնետի գծով բացահայտի հետևյալը՝
- ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը.
  - բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը:
130. Տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում առանձին ակտիվի, ներառյալ գույքի կամ դրամաստեղծ միավորի համար կազմակերպությունը պետք է յուրաքանչյուր էական ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորստի գծով բացահայտի՝
- ա) այն դեպքերը և հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը կամ հակադարձմանը.
  - բ) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստների գումարը.
  - գ) առանձին ակտիվի գծով՝
    - (i) ակտիվի բնույթը.
    - (ii) եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է սեզնետային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ապա այն հաշվետու սեզնետը, որին պատկանում է ակտիվը.
  - դ) դրամաստեղծ միավորի գծով՝
    - (i) դրամաստեղծ միավորի նկարագրությունը (օրինակ՝ արդյոք այն իրենից ներկայացնում է առարկայա-արտադրական մասնագիտացում, գործարան, ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտ, աշխարհագրական տարածք կամ հաշվետու սեզնետ, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 8-ում).
    - (ii) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորստի գումարն ըստ ակտիվների դասերի, և ըստ հաշվետու սեզնետների, եթե կազմակերպությունը՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ներկայացնում է սեզնետային տեղեկատվություն. և
    - (iii) եթե դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման համար ակտիվների խմբավորումը փոփոխությունների է ենթարկվել՝ սկսած այն պահից, երբ կատարվել էր դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի (եթե այդպիսին եղել է) նախորդ գնահատումը, ապա կազմակերպությունը պետք է նկարագրի ակտիվների ընթացիկ և նախորդ խմբավորման եղանակները, ինչպես նաև դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման եղանակը փոփոխելու պատճառները.
  - ե) արդյոք ակտիվի (դրամաստեղծ միավորի) փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է դրա իրական արժեքը՝ համաձայն վաճառքի ծախսումները, թե՛ օգտագործման արժեքը.
  - զ) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է իրական արժեքը՝ համաձայն վաճառքի ծախսումները, ապա պետք է նկարագրվի այն հիմունքը, որն օգտագործվել է՝ որոշելու համար իրական արժեքը՝ համաձայն վաճառքի ծախսումները (օրինակ՝ արդյոք իրական արժեքը որոշվել է գործող շուկայի հիման վրա).
  - է) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է օգտագործման արժեքը, գեղչման դրույքը (դրույքները), որը կիրառվել է օգտագործման արժեքի ընթացիկ և նախորդ (եթե այդպիսին եղել է) գնահատումներում:
131. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը այն արժեզրկումից ընդհանուր կորուստների և արժեզրկումից կորուստների ընդհանուր հակադարձումների վերաբերյալ, որոնք ճանաչվել են այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց գծով 130-րդ պարագրաֆի համաձայն տեղեկատվություն չի բացահայտվել՝
- ա) այն ակտիվների հիմնական դասերը, որոնց վրա ազդեցություն են թողել արժեզրկումից կորուստները, և այն ակտիվների հիմնական դասերը, որոնց վրա ազդեցություն են թողել արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները.
  - բ) այն հիմնական դեպքերը և հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը և արժեզրկումից կորուստների հակադարձմանը:
132. Խրախուսվում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի այն ենթադրությունները, որոնք օգտագործվել են՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվների (դրամաստեղծ միավորների) փոխհատուցվող գումարները որոշելու համար: Այնուամենայնիվ, 134-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը տեղեկատվություն բացահայտի այն գնահատականների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են դրամա-

ստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի չափման համար, երբ գուղվիլը կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը ներառված է այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքում:

133. Եթե, 84-րդ պարագրաֆի համաձայն, տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուղվիլի որևէ մաս հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին չի բաշխվել դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի), ապա չբաշխված գուղվիլի գումարը, չբաշխված մնալու պատճառների հետ միասին, պետք է բացահայտվի:

### Գուղվիլ կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվներ ներառող դրամաստեղծ միավորների փոխհատուցվող գումարը որոշելիս կիրառվող գնահատականները

134. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ «ա»-«զ» կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) գծով, որին բաշխված գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ կազմակերպության գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, նշանակալի է՝

- ա) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը.
- բ) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը.
- գ) միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարի որոշման հիմունքը (այսինքն՝ օգտագործման արժեքը կամ իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները).
- դ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հիմնված է օգտագործման արժեքի վրա՝
  - (i) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության նկարագրությունը, որի վրա ղեկավարությունը հիմնվել է իր ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների կողմից ընդգրկվող ժամանակաշրջանի համար դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներն իրականացնելիս: Կարևոր են այն ենթադրությունները, որոնց նկատմամբ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը առավել զգայուն է.
  - (ii) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունները որոշելու համար ղեկավարության մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծությունները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.
  - (iii) այն ժամանակաշրջանը, որի կտրվածքով ղեկավարությունը կանխատեսել է ղեկավարության կողմից հաստատված ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված դրամական միջոցների հոսքերը, և, այն դեպքում, երբ դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) համար օգտագործվել է կանխատեսման հինգ տարուց երկար ժամանակաշրջան, ավելի երկար ժամանակաշրջանի հիմնավորված լինելու բացատրությունը.
  - (iv) ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների կողմից նախատեսված ժամանակաշրջանից հետո ընկած ժամանակաշրջանների համար դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի նպատակով կիրառված աճի տեմպը, և այն ցանկացած աճի տեմպի կիրառման հիմնավորումը, որը գերազանցում է երկարաժամկետ միջին աճի տեմպը արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է կազմակերպությունը, կամ այն շուկաների համար, որտեղ օգտագործվում է միավորը (միավորների խումբը).
  - (v) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների նպատակով կիրառված զեղչման դրույքը (դրույքները).
- ե) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հիմնված է իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, վրա, իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, որոշելու նպատակով օգտագործված մեթոդաբանությունը: Եթե իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, որոշելու նպատակով չի օգտագործվել միավորի (միավորների խմբի) համար դիտարկելի շուկայական գինը, ապա հետևյալ տեղեկատվությունը ևս պետք է բացահայտվի՝
  - (i) այն յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության նկարագրությունը, որի հիման վրա ղեկավարությունը որոշել է իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Կարևոր են այն ենթադրությունները, որոնց նկատմամբ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը առավել զգայուն է.
  - (ii) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունը (մեծությունները) որոշելու համար ղեկավարության մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծությունները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.

Եթե իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, որոշվում է՝ օգտագործելով դրամական միջոցների զեղչված հոսքերի կանխատեսումները, հետևյալ տեղեկատվությունը նույնպես պետք է բացահայտվի՝

- (iii) այն ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունը կանխատեսել է դրամական միջոցների հոսքերը.
- (iv) այն աճի տեմպը, որն օգտագործվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները էքստրապոլացնելու նպատակով.
- (v) այն զեղչման դրույքը (դրույքները), որը կիրառվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների նպատակով.

զ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը որոշելիս ղեկավարության կողմից կիրառված կարևոր ենթադրության խելամտորեն հնարավոր փոփոխության պարագայում միավորի (միավորների խմբի) հաշվեկշռային արժեքը կգերազանցի նրա փոխհատուցվող գումարը՝

- (i) այն գումարը, որի չափով միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է նրա հաշվեկշռային արժեքը.
- (ii) կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունը.
- (iii) այն գումարը, որի չափով կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունը պետք է փոփոխվի՝ փոխհատուցվող գումարը չափման համար օգտագործվող այլ փոփոխականների վրա նման փոփոխության ազդեցությունները հաշվի առնելուց հետո, որպեսզի միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հավասարվի նրա հաշվեկշռային արժեքին:

135. Եթե գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի մի մասը կամ ամբողջը բաշխված է մի քանի դրամաստեղծ միավորների (միավորների խմբերի) միջև, և այդ եղանակով յուրաքանչյուր միավորին (միավորների խմբին) բաշխված գումարը՝ կազմակերպության գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, ոչ նշանակալի է, ապա այդ հանգամանքը պետք է բացահայտվի այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքի հետ մեկտեղ: Ի լրումն, եթե այդ միավորներից (միավորների խմբից) որևիցե մեկի փոխհատուցվող գումարը հիմնված է միևնույն կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) վրա, և դրանց բաշխված գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը նշանակալի է՝ կազմակերպության գուղվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ հանգամանքը, ինչպես նաև պետք է բացահայտի՝

- ա) այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված գուղվիլի հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը.
- բ) այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը.
- գ) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) նկարագրությունը.
- դ) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները որոշելու համար ղեկավարության կողմից կիրառված մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծությունները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.
- ե) եթե կարևոր ենթադրությունում (ենթադրություններում) խելամտորեն հնարավոր փոփոխության հետևանքով միավորի (միավորների խմբի) հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը կգերազանցի դրա փոխհատուցվող գումարը՝
  - (i) այն գումարը, որի չափով միավորների հանրագումարային փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրանց հաշվեկշռային արժեքը.
  - (ii) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները.
  - (iii) այն գումարը, որի չափով կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները պետք է փոփոխվեն փոխհատուցվող գումարի չափման համար օգտագործվող այլ փոփոխականների վրա նման փոփոխության ազդեցությունները հաշվի առնելուց հետո, որպեսզի միավորների (միավորների խմբերի) հանրագումարային փոխհատուցվող գումարը հավասարվի դրանց հաշվեկշռային արժեքին:

136. Նախորդող ժամանակաշրջանում իրականացված դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին մանրամասն հաշվարկը կարող է, համաձայն 24-րդ կամ 99-րդ պարագրաֆի, փոխանցվել հաջորդ ժամանակաշրջան և օգտագործվել այդ միավորի (միավորների խմբի) ընթացիկ ժամանակաշրջանում արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ այն դեպքում, երբ բավա-

րարված են սահմանված չափանիշները: Եթե դա այդպես է, ապա այդ միավորի (միավորների խմբի) կտրվածքով 134-րդ և 135-րդ պարագրաֆներում ներառված տեղեկատվության բացահայտումների պահանջները վերաբերում են նաև հաջորդ ժամանակաշրջան փոխանցված փոխհատուցվող գումարի հաշվարկին:

137. 9-րդ ցուցադրական օրինակը ներկայացնում է 134-րդ և 135-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:

### **Անցումային դրույթներ և ուժի մեջ մտնելը**

138. [Հանված է]

139. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը՝

ա) ձեռնարկատիրական գործունեության այն միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուղվիլի և ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, որի վերաբերյալ համաձայնագիրը կնքվել է 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրանից հետո.

բ) բոլոր այլ ակտիվների նկատմամբ առաջընթաց հիմունքով՝ 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրանից հետո սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից:

140. Կազմակերպություններին, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 139-րդ պարագրաֆը, խրախուսվում է սույն ստանդարտի պահանջները կիրառել նախքան 139-րդ պարագրաֆում սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է նախքան սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը, այն պետք է միաժամանակ նաև կիրառի ՖՀՄՍ 3-ը և ՀՀՄՍ 38-ը (վերանայված՝ 2004 թ.):

140Ա. ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է տերմինաբանությունը, որը կիրառվում է ամբողջ ՖՀՄՍ-ներում: Ի լրումն՝ փոփոխվել են 61-րդ, 120-րդ, 126-րդ և 129-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

140Բ. ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թ.) փոփոխել է 65-րդ, 81-րդ, 85-րդ և 139-րդ պարագրաֆները, հանել է 91-95-րդ և 138-րդ պարագրաֆները և ավելացրել է Գ հավելվածն: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009թ. հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունները պետք է նաև կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

140Գ. 2008 թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարեփոխումներով» փոփոխվել է 134-րդ պարագրաֆի «ե» կետը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

140Դ. 2008 թ. մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների արժեքը» (փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» ստանդարտում և ՀՀՄՍ 27-ում) ավելացրել է 12-րդ պարագրաֆի «ը» կետը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանի համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ և 38Ա պարագրաֆների համապատասխան փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է միաժամանակ կիրառի 12-րդ պարագրաֆի «ը» կետի փոփոխությունը:

### **ՀՀՄՍ 36-ի (1998 թվականին հրապարակված) չեղյալ հայտարարելը**

141. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտին (հրապարակված՝ 1998 թվականին):

# Հավելված Ա

## Օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների օգտագործումը

*Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժան մասն է: Այն ներկայացնում է օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների կիրառման ցուցումները: Չնայած ցուցումներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը՝ այն հավասարապես կիրառելի է դրամաստեղծ միավոր կազմող ակտիվների խմբի նկատմամբ:*

### Ներկա արժեքի չափման բաղադրիչները

Ա1. Հետևյալ տարրերը միասին արտահայտում են ակտիվների միջև եղած տնտեսական տարբերությունները՝

- ա) դրամական միջոցների ապագա այն հոսքերի գնահատումը, կամ ավելի բարդ դեպքում՝ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի այն շարքերի գնահատումը, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ ակտիվից.
- բ) սպասումներ դրամական միջոցների այդ հոսքերի գումարում կամ ժամկետներում հնարավոր տատանումներ վերաբերյալ.
- գ) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ ընթացիկ շուկայական ոչ ռիսկային տոկոսադրույքով արտահայտված.
- դ) ակտիվին հատուկ անորոշությունը կրելու զինը. և
- ե) այլ, երբեմն չորոշակիացվող գործոններ (ինչպիսին է անիրացվելիությունը), որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեն կազմակերպության կողմից ակտիվի օգտագործումից ակնկալվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ:

Ա2. Սույն հավելվածը համադրում է ներկա արժեքի հաշվարկման երկու մոտեցումներ, որոնցից ցանկացածը՝ իրավիճակից կախված, կարող է օգտագործվել ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատման նպատակով: «Ավանդական» մոտեցման դեպքում գեղջման դրույքի մեջ ներառված են Ա1 պարագրաֆի «բ»-«ե» կետերում նկարագրված գործոնների գծով ճշգրտումները: «Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի» մոտեցման դեպքում «բ», «գ» և «ե» կետերում նշված գործոնները ճշգրտումների պատճառ են հանդիսանում՝ ռիսկով ճշգրտված դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը ստանալու համար: Անկախ այն բանից, թե կազմակերպությունը որ մոտեցումն է ընդունում, արդյունքը պետք է լինի դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ակնկալվող ներկա արժեքի արտացոլումը, այսինքն՝ բոլոր հնարավոր ելքերի միջին կշռվածը:

### Ընդհանուր սկզբունքներ

Ա3. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի և տոկոսադրույքների գնահատման նպատակով կիրառվող տեխնիկաները տարբեր իրավիճակներում տարբեր կլինեն՝ դիտարկվող ակտիվին շրջապատող հանգամանքներից կախված: Այնուամենայնիվ, հետևյալ ընդհանուր սկզբունքները ուղղորդում են ակտիվների չափման ժամանակ ներկա արժեքի տեխնիկաների ցանկացած կիրառումը՝

- ա) դրամական միջոցների հոսքերը գեղջելու նպատակով կիրառված տոկոսադրույքները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք համապատասխանում են դրամական միջոցների գնահատված հոսքերին հատուկ ենթադրություններին: Այլապես, որոշ ենթադրությունների արդյունքը կհաշվարկվի կրկնակի կամ կանտեսվի: Օրինակ՝ 12 տոկոս գեղջման դրույքը կարող է կիրառվել տրամադրված փոխառության գծով դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքերի նկատմամբ: Այդ դրույքն արտացոլում է որոշակի բնութագրերով փոխառությունների գծով ապագա չվճարումների վերաբերյալ սպասումները: Այդ նույն 12 տոկոս դրույքը չպետք է կիրառվի դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի գեղջման նպատակով, քանի որ դրամական միջոցների այդ հոսքերն արդեն իսկ արտացոլում են ապագա չվճարումների վերաբերյալ ենթադրությունները.
- բ) դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը և գեղջման դրույքները պետք է գերծ լինեն և՛ կանխակալությունից, և՛ դիտարկվող ակտիվի հետ չկապված գործոններից: Օրինակ՝ ակտիվի տեսանելի ապագա շահութաբերությունը բարձրացնելու նպատակով դրամական միջոցների գուտ



հոսքերի կանխամտածված թերագնահատումը կանխակալություն է առաջացնում չափման գործընթացում.

- զ) դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը կամ զեղչման դրույքները պետք է արտացոլեն հնարավոր ելքերի միջակայքը և ոչ թե մեկ՝ առավել հավանական, առավելագույն կամ նվազագույն հնարավոր գումար:

## **Ներկա արժեքի որոշման մոտեցումներ. ավանդական մոտեցում և դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցում**

### **Ավանդական մոտեցում**

Ա4. Հաշվապահական հաշվառման պրակտիկայում ներկա արժեքի կիրառումը ավանդաբար ենթադրել է դրամական միջոցների հոսքերի մեկ շարքի և մեկ զեղչման դրույքի օգտագործում, որը հաճախ բնութագրվում է որպես «ռիսկին համաչափ դրույք»: Իրականում, ավանդական մոտեցումը ենթադրում է, որ մեկ զեղչման դրույքի կիրառման պարագայում այն իր մեջ ընդգրկում է դրամական միջոցների ապագա հոսքերի և համապատասխան ռիսկի դիմաց լրացուցիչ հատույցի բոլոր ակնկալիքները: Այդ պատճառով, ավանդական մոտեցումը հիմնական շեշտը դնում է զեղչման դրույքի ընտրության վրա:

Ա5. Որոշ իրավիճակներում, օրինակ՝ երբ շուկայում շրջանառվում են համեմատելի ակտիվներ, ավանդական մոտեցումը հարաբերականորեն հեշտ է կիրառել: Դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքեր ունեցող ակտիվների համար դա համաձայնեցվում է այն բանի հետ, թե շուկայի մասնակիցները ինչպես են բնութագրում ակտիվները, օրինակ, «12 տոկոսանոց պարտատոմսի» դեպքում:

Ա6. Այնուամենայնիվ, ավանդական մոտեցումը կարող է չափման որոշ բարդ խնդիրներ ըստ պահանջվածի չլուծել, ինչպես օրինակ՝ այն ոչ ֆինանսական ակտիվների չափումը, որոնց համար կամ որոնց համադրելի ակտիվների համար շուկա գոյություն չունի: «Ռիսկին համաչափ դրույքի» որոնման ճիշտ ուղին պահանջում է առնվազն երկու տարրերի վերլուծություն, այն է՝ շուկայում գոյություն ունեցող ակտիվի և դրա համար առկա տոկոսադրույքի վերլուծություն, և չափվող ակտիվի վերլուծություն: Չափվող դրամական միջոցների հոսքերի համար տեղին տոկոսադրույքը պետք է դուրս բերվի այդ ուրիշ ակտիվի առկա տոկոսադրույքից: Այդ դուրսբերումն իրականացնելու նպատակով այդ ուրիշ ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի հատկությունները պետք է մնան լինեն չափվող ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի հատկություններին: Հետևաբար, չափում իրականացնողը պետք է կատարի հետևյալը՝

- ա) որոշակիացնի դրամական միջոցների այն հոսքերի կազմը, որը պետք է զեղչվի.
- բ) շուկայում որոշակիացնի մեկ ուրիշ ակտիվ, որի դրամական միջոցների հոսքերը առերևույթ ունեն համանման բնութագրեր.
- գ) համեմատի երկու տարրերից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի կազմերը՝ հավաստիանալու համար, որ դրանք համանման են (օրինակ՝ արդյոք երկուսն էլ դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքերի են, թե մեկը պայմանագրային է, իսկ մյուսը՝ գնահատված).
- դ) գնահատի, արդյոք տարրերից մեկում գոյություն ունի այնպիսի բաղադրիչ, որը առկա չէ մյուսում (օրինակ՝ արդյոք մեկը ավելի իրացվելի է, քան մյուսը). և
- ե) գնահատի, արդյոք դրամական միջոցների հոսքերի երկու կազմերն էլ փոփոխվող տնտեսական պայմաններում ունեն նույն ձևով դրսևորվելու (այսինքն՝ փոփոխվելու) հավանականություն:

### **Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցում**

Ա7. Որոշ իրավիճակներում դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումն ավելի արդյունավետ չափման գործիք է, քան ավանդական մոտեցումը: Չափման գործընթացում, դրամական միջոցների մեկ առավել հավանական հոսքի փոխարեն, դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումն օգտագործում է հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերի բոլոր ակնկալվող տարբերակները: Օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերը կարող են լինել 100 ԱՄ, 200 ԱՄ կամ 300 ԱՄ, համապատասխանաբար 10 տոկոս, 60 տոկոս և 30 տոկոս հավանականությամբ: Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքը կազմում է 220 ԱՄ: Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը տարբերվում է ավանդական մոտեցումից նրանով, որ այն կենտրոնանում է դիտարկվող դրամական միջոցների հոսքերի ուղղակի վերլուծության և չափման ընթացքում օգտագործվող առավել մանրամասն ենթադրությունների վրա:

Ա8. Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը նույնպես թույլատրում է ներկա արժեքի տեխնիկաների կիրառումը այն դեպքերում, երբ դրամական միջոցների հոսքերի ժամկետները որոշակի

չեն: Օրինակ՝ 1,000 ԱՄ դրամական միջոցների հոսքը կարող է ստացվել մեկ, երկու կամ երեք տարի հետո, համապատասխանաբար 10 տոկոս, 60 տոկոս և 30 տոկոս հավանականությամբ: Ստորև բերված օրինակը ներկայացնում է այդպիսի դեպքում ակնկալվող ներկա արժեքի հաշվարկը:

1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը մեկ տարուց, 5%-ով	952.38 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	10.00%	95.24 ԱՄ
1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը երկու տարուց 5.25%-ով	902.73 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	60.00%	541.64 ԱՄ
1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը՝ երեք տարուց, 5.50%-ով	851.61 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	30.00%	255.48 ԱՄ
Ակնկալվող ներկա արժեք		892.36 ԱՄ

Ա9. 892.36 ԱՄ ակնկալվող ներկա արժեքը տարբերվում է լավագույն գնահատականի ավանդական հասկացությունից, որը կազմում է 902.73 ԱՄ (60 տոկոս հավանականության դեպքում): Ներկա արժեքի ավանդական հաշվարկը սույն օրինակի նկատմամբ կիրառելիս պահանջվում է որոշել, թե դրամական միջոցների հոսքերի որ հնարավոր ժամկետը պետք է օգտագործվի և, համապատասխանաբար, անտեսվեն այլ ժամկետների հավանականությունները: Դա այն պատճառով է, որ ներկա արժեքի ավանդական հաշվարկի դեպքում զեղչման դրույքը չի կարող արտացոլել ժամկետների անորոշությունները:

Ա10. Հավանականությունների օգտագործումը դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցման կարևոր տարրերից է: Իրականում, դեռևս ստացված չէ այն հարցի պատասխանը, թե արդյոք բարձր սուբյեկտիվությամբ գնահատումների վերագրված հավանականությունները հանգեցնում են ավելի մեծ ճշգրտության, քան փաստացի գոյություն ունի: Այնուամենայնիվ, ավանդական մոտեցման ճիշտ կիրառումը (ինչպես նկարագրված է Ա6 պարագրաֆում) պահանջում է այդ միևնույն գնահատումները և սուբյեկտիվությունը, ինչ որ դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը, սակայն չի ապահովում հաշվարկների այնպիսի թափանցիկություն, ինչ վերջինների դեպքում:

Ա11. Ներկայումս կիրառվող պրակտիկայում մշակված բազմաթիվ գնահատումներ արդեն իսկ ոչ ֆորմալ ձևով ներառում են դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցման տարրերը: Բացի այդ, հաշվապահները հաճախ բախվում են ակտիվը չափելու անհրաժեշտության հետ՝ ունենալով միայն դրամական միջոցների հնարավոր հոսքերի հավանականությունների վերաբերյալ սահմանափակ տեղեկատվություն: Օրինակ՝ հաշվապահը կարող է բախվել հետևյալ իրավիճակի հետ՝

- ա) գնահատված գումարը ընկած է 50 ԱՄ-ի և 250 ԱՄ-ի միջակայքում, սակայն այդ միջակայքում ոչ մի գումար այլ գումարից առավել հավանական չէ: Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $150 \text{ ԱՄ } [(50 + 250)/2]$ .
- բ) գնահատված գումարը ընկած է 50 ԱՄ-ի և 250 ԱՄ-ի միջակայքում և ամենահավանական գումարը 100 ԱՄ-ն է: Այնուամենայնիվ, յուրաքանչյուր գումարին վերագրվող հավանականությունները հայտնի չեն: Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $133.33 \text{ ԱՄ } [(50 + 100 + 250)/3]$ .
- գ) գնահատված գումարը կկազմի 50 ԱՄ (10 տոկոս հավանականությամբ), 250 ԱՄ (30 տոկոս հավանականությամբ) կամ 100 ԱՄ (60 տոկոս հավանականությամբ): Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $140 \text{ ԱՄ } [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ :

Յուրաքանչյուր դեպքում դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը, հավանաբար, օգտագործման արժեքի ավելի լավ գնահատում է, քան եթե վերցվեր միայն նվազագույն, առավել հավանական կամ առավելագույն գումարը:

Ա12. Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի կիրառման համար կատարված ծախսումները ստացված արդյունքի համեմատ կարող են արդարացված չլինել (ծախսումներ-օգուտներ սահմանափակում): Որոշ դեպքերում կազմակերպությանը կարող են հասանելի լինել մեծ ծավալի տվյալներ, և այն կարող է մշակել դրամական միջոցների հոսքերի բազմաթիվ սցենարներ: Այլ դեպքերում կազմակերպությունը՝ առանց լրացուցիչ նշանակալի ծախսումների, կարող է հնարավորություն չունենալ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականության վերաբերյալ ստանալու ավելին, քան ընդհանուր եզրակացություններն են: Կազմակերպությունը պետք է հավասարակշռի լրացուցիչ տեղեկատվություն ստանալու համար ծախսումներն այն լրացուցիչ արժանահավատության հետ, որն այդ տեղեկատվությունը կհանգեցնի դրա միջոցով չափում իրականացնելիս:

Ա13. Գոյություն ունի այնպիսի կարծիք, որ դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի տեխնիկաները մեկ կամ սահմանափակ հնարավոր ելքեր ունեցող տարրի չափման համար տեղին չեն: Բերվում է մի

ակտիվի օրինակ, որն ունի երկու հնարավոր ելքեր՝ դրամական միջոցները հոսքը 90 տոկոս հավանականությամբ կազմելու է 10 ԱՄ, և դրամական միջոցների հոսքը 10 տոկոս հավանականությամբ կազմելու է 1,000 ԱՄ: Այդպիսի կարծիքի հեղինակները նշում են, որ ակնկալվող դրամական հոսքերն այս օրինակում կազմում են 109 ԱՄ, և քննադատում են այդ արդյունքը, քանի որ այդ գումարը չի համապատասխանում այն գումարին, որը կարող է ի վերջո վճարվել:

Ա14. Պնդումները, որոնցից մեկի մասին նշվեց, արտացոլում են չափման խնդրի վերաբերյալ հիմնական անհամաձայնությունը: Եթե չափման խնդիրը կատարվելիք ծախսումների կուտակումն է, ապա դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը կարող են ակնկալվող ծախսումների ներկայացուցչականորեն հավաստի գնահատում չլինել: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտի խնդիրը ակտիվի փոխհատուցվող գումարի չափումն է: Վերը բերված օրինակում դիտարկվող ակտիվի փոխհատուցվող գումարի 10 ԱՄ լինելը հավանական չէ՝ նույնիսկ այն դեպքում, երբ դա դրամական միջոցների ամենահավանական հոսքն է: Պատճառն այն է, որ 10 ԱՄ արդյունքը չի ներառում ակտիվի չափմանը մասնակցող դրամական միջոցների հոսքերի անորոշությունները: Փոխարենը՝ դրամական միջոցների անորոշ հոսքերը ներկայացվում են այնպես, կարծես թե դրանք դրամական միջոցների որոշակի հոսքեր են: Ոչ մի ռացիոնալ կազմակերպություն նման հատկություններով ակտիվը չի վաճառի 10 ԱՄ-ով:

## Ջեդջման դրույք

Ա15. Ակտիվի օգտագործման արժեքի չափման նպատակով ընդունված մոտեցումից անկախ՝ դրամական միջոցների հոսքերի զեդջման նպատակով օգտագործված տոկոսադրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը արդեն ճշգրտվել են: Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կարող է կրկնակի հաշվարկվել:

Ա16. Այն դեպքերում, երբ ակտիվին հատուկ դրույքը ուղղակիորեն մատչելի չէ շուկայից, զեդջման դրույքը որոշելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է դրան փոխարինողներ: Նպատակն այն է, որ շուկայական գնահատականներով հնարավորինս իրականացվի հետևյալների գնահատումը՝

ա) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ նախքան ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտն ընկած ժամանակաշրջանների համար.

բ) Ա1 պարագրաֆում նկարագրված «բ», «դ» և «ե» կետերում նշված գործոնները՝ այնքանով, որքանով այդ գործոնները ճշգրտումներ չեն առաջացրել դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը որոշելիս:

Ա17. Որպես նման գնահատում իրականացնելու սկզբնակետ՝ կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել հետևյալ դրույքները՝

ա) կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքը, որը որոշվել է այնպիսի տեխնիկաների կիրառմամբ, ինչպիսին է «կապիտալ ակտիվների գնորոշման մոդելը».

բ) կազմակերպության լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը.

գ) այլ շուկայական փոխառությունների դրույքներ:

Ա18. Այնուամենայնիվ, այդ դրույքները պետք է ճշգրտվեն, որպեսզի՝

ա) արտացոլվի այն եղանակը, որով շուկան պետք է գնահատի ակտիվի՝ դրամական միջոցների գնահատված հոսքերի հետ կապված յուրահատուկ ռիսկերը.

բ) բացառվեն այն ռիսկերը, որոնք չեն վերաբերում ակտիվի դրամական միջոցների գնահատված հոսքերին, կամ որոնց գծով դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը արդեն ճշգրտվել են:

Ուշադրություն պետք է դարձվի այնպիսի ռիսկերի վրա, ինչպիսիք են երկրի ռիսկը, արժութային ռիսկը և գնային ռիսկը:

Ա19. Ջեդջման դրույքը անկախ է կազմակերպության կապիտալի կառուցվածքից և կազմակերպության կողմից ակտիվի ձեռքբերումը ֆինանսավորելու եղանակից, քանի որ ակտիվից առաջացող ապագա դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը կախված չեն այն եղանակից, որով կազմակերպությունը ֆինանսավորում է ակտիվի ձեռքբերումը:

Ա20. 55-րդ Պարագրաֆը պահանջում է, որ զեդջման դրույքը լինի մինչև հարկումը դրույքը: Հետևաբար, այն դեպքում, երբ զեդջման դրույքի գնահատման հիմքը հարկումից հետո է, ապա այդ հիմքը ճշգրտվում է՝ մինչև հարկման դրույքը արտացոլելու նպատակով:

Ա21. Սովորաբար կազմակերպությունը ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատման նպատակով օգտագործում է մեկ զեդջման դրույք: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը տարբեր ապագա ժամանակաշրջանների համար օգտագործում է զեդջման տարբեր դրույքներ այն դեպքերում, երբ օգտագործման արժեքը զգալուն է տարբեր ժամանակաշրջաններում ռիսկերի տարբերությունների կամ տոկոսադրույքների ժամկետային կառուցվածքի նկատմամբ:

## Հավելված Բ

[Փոփոխությունը կիրառելի չէ ստանդարտների բուն տեքստի նկատմամբ]

## Հավելված Գ

### Գուղվիլ և չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը

Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժան մասն է:

Գ.1. ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված՝ 2008 թ.) համաձայն՝ ձեռքբերող գուղվիլը չափում և ճանաչում է ձեռքբերման ամսաթվին՝ որպես ստորև բերված «ա» կետի գերազանցում «բ» կետի նկատմամբ՝

ա) հետևյալների հանրագումարը՝

- (i) փոխանցված հատուցումը՝ չափված ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն, ըստ որի, որպես կանոն, պահանջվում է չափումն իրականացնել ձեռքբերման ամսաթվի իրական արժեքով.
- (ii) ձեռքբերման օբյեկտում ցանկացած չվերահսկող մասնակցության գումարը՝ չափված համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի. և
- (iii) փուլերով ձևավորված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում, ձեռքբերման օբյեկտում ձեռքբերողի նախկինում ունեցած բաժնեմասի ձեռքբերման ամսաթվի իրական արժեքը.

բ) ձեռքբերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած որոշելի պարտավորությունների ձեռքբերման ամսաթվի գուտ գումարները՝ չափված համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի:

### Գուղվիլի բաշխումը

Գ.2. Սույն ստանդարտի 80-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուղվիլը բաշխվի ձեռք բերողի յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորին կամ դրամաստեղծ միավորների խմբին, որոնք, ըստ ակնկալության, կստանան օգուտներ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սիներգիզմներից՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ձեռքբերման օբյեկտի այլ ակտիվներ կամ պարտավորություններ վերագրված են այդ միավորներին կամ միավորների խմբերին: Հնարավոր է, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող սիներգիզմներից որոշները կբաշխվեն այնպիսի դրամաստեղծ միավորների, որոնցում չվերահսկող մասնակցությունը չունի մասնակցություն:

### Արժեզրկման ստուգումը

Գ.3. Արժեզրկման ստուգումը ներառում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի և դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքի համեմատությունը:

Գ.4. Եթե կազմակերպությունը չվերահսկող մասնակցությունները չափում է որպես ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դուստր կազմակերպության որոշելի գուտ ակտիվներում իր համամասնական մասնակցություն, այլ ոչ թե չափում է իրական արժեքով, ապա չվերահսկող մասնակցություններին բաշխվող գուղվիլը ներառվում է համապատասխան դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի մեջ, սակայն չի ճանաչվում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես հետևանք՝ կազմակերպությունը պետք է հետհաշվարկի միջոցով ստանա միավորին բաշխված գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի համախառն գումարը՝ չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի գուղվիլը ներառելու համար: Այնուհետև, նշված հաշվեկշռային արժեքի համախառն գումարը համեմատվում է միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ՝ որոշելու համար, արդյոք դրամաստեղծ միավորն արժեզրկված է, թե՛ ոչ:

## Արժեզրկումից կորստի բաշխումը

- Գ.5. 104-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ որոշված արժեզրկումից կորուստը բաշխվի այնպես, որ նախ նվազեցվի դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը, և, այնուհետև, այդ միավորի այլ ակտիվներին՝ համամասնորեն՝ հիմք ընդունելով այդ միավորում յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:
- Գ.6. Եթե չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դուստր կազմակերպությունը կամ դուստր կազմակերպության մի մասն ինքն է հանդիսանում դրամաստեղծ միավոր, ապա արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է մայր կազմակերպության և չվերահսկող մասնակցության միջև այն նույն հիմունքով, որով բաշխվում է շահույթը կամ վնասը:
- Գ.7. Եթե չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դուստր կազմակերպությունը կամ դուստր կազմակերպության մի մասն ինքն է հանդիսանում ավելի մեծ դրամաստեղծ միավորի մաս, գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստները բաշխվում են դրամաստեղծ միավորի այն մասերին, որոնք ունեն չվերահսկող մասնակցություն, և այն մասերին՝ որոնք չունեն չվերահսկող մասնակցություն: Արժեզրկումից կորուստները պետք է բաշխվեն դրամաստեղծ միավորի մասերին հետևյալ հիմունքով՝
- ա) այնքանով, որքանով արժեզրկումը վերաբերում է դրամաստեղծ միավորում առկա գուդվիլին, նախքան արժեզրկումը այդ մասերի գուդվիլի հարաբերական հաշվեկշռային արժեքներով. և
  - բ) այնքանով, որքանով արժեզրկումը վերաբերում է դրամաստեղծ միավորի որոշելի ակտիվներին, նախքան արժեզրկումը այդ մասերի որոշելի գուտ ակտիվների հարաբերական հաշվեկշռային արժեքներով: Ցանկացած մնացած արժեզրկում բաշխվում է մասերի ակտիվներին համամասնորեն՝ այդ մասում յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա:
- Այն մասերում, որոնք ունեն չվերահսկող մասնակցություն, արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է մայր կազմակերպության և չվերահսկող մասնակցության միջև այն նույն հիմունքով, որով բաշխվում է շահույթը կամ վնասը:
- Գ.8. Եթե չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի արժեզրկումից կորուստը վերաբերում է գուդվիլին, որը չի ճանաչվում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում (տես պարագրաֆ Գ.4), ապա այդ արժեզրկումը չի ճանաչվում որպես գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստ: Այդպիսի դեպքերում միայն մայր կազմակերպությանը բաշխված գուդվիլին վերաբերող արժեզրկումից կորուստն է ճանաչվում որպես գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստ:
- Գ.9. 7-րդ ցուցադրական օրինակը ցուցադրում է գուդվիլ ունեցող ոչ ամբողջությամբ տիրապետվող դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգումը:

## Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 37

### *Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ*

#### Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել պահուստների, պայմանական պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների նկատմամբ համապատասխան ճանաչման չափանիշների ու չափման հիմունքների կիրառումը և ծանոթագրություններում բավարար տեղեկատվության բացահայտումը, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն ընձեռվի հասկանալու դրանց բնույթը, ժամկետները և գումարները:

#### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից պահուստները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ նրանց, որոնք՝

ա) առաջանում են կատարման ենթակա պայմանագրերից, բացառությամբ երբ պայմանագրերը անբարենպաստ են.

բ) [հանված է]

գ) կարգավորվում են այլ ստանդարտներով:

2. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում այն ֆինանսական գործիքների (ներառյալ երաշխիքների) նկատմամբ, որոնք ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի գործողության ոլորտում են:

3. 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: Սույն ստանդարտը չի կիրառվում կատարման ենթակա պայմանագրերի նկատմամբ, բացառությամբ երբ դրանք անբարենպաստ են:

4. [հանված է]

5. Երբ մեկ այլ ստանդարտ դիտարկվում է պահուստի, պայմանական պարտավորության կամ պայմանական ակտիվի յուրահատուկ տեսակ, կազմակերպությունը այդ ստանդարտը կիրառում է սույն ստանդարտի փոխարեն: Օրինակ՝ պահուստների որոշ տեսակների են անդրադառնում այն ստանդարտները, որոնք վերաբերում են՝

ա) կառուցման պայմանագրերին (տե՛ս ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտը).

բ) շահութահարկին (տե՛ս ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտը).

գ) վարձակալություններին (տե՛ս ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտը): Այնուամենայնիվ, քանի որ ՀՀՄՍ 17-ը չի պարունակում ոչ մի հատուկ պահանջ՝ կապված այն գործառնական վարձակալությունների հետ, որոնք դարձել են անբարենպաստ, ապա այդ դեպքերում կիրառվում է սույն ստանդարտը.

դ) աշխատակիցների հատուցումներին (տե՛ս ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը).

ե) ապահովագրության պայմանագրերին (տե՛ս ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտը): Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է ապահովագրողների պահուստների, պայմանական պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների նկատմամբ, բացառությամբ ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում գտնվող ապահովագրության պայմանագրերի ներքո առաջացող պայմանագրային պարտականությունների և իրավունքների:

6. Որոշ գումարներ, որոնք դիտարկվում են որպես պահուստ, կարող են կապված լինել հասույթի ճանաչման հետ, օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը փոխհատուցման դիմաց տրամադրում է երաշխիքներ: Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում հասույթի ճանաչմանը: ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը որոշակիացնում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում հասույթը ճանաչվում է, ինչպես նաև տրամադրում է ճանաչման չափանիշների կիրառման գործնական ցուցումներ: Սույն ստանդարտը չի փոփոխում ՀՀՄՍ 18-ի պահանջները:

7. Սույն ստանդարտը պահուստները սահմանում է որպես անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություններ: Որոշ երկրներում «պահուստ» տերմինը օգտագործվում է նաև այնպիսի հողվածների համատեքստում, ինչպիսիք են ակտիվների մաշվածությունը, արժեզրկումը և կասկածելի պարտքերը, սակայն դրանք ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների ճշգրտումներ են, որոնց սույն ստանդարտը չի անդրադառնում:

8. Այլ ստանդարտներ որոշակիացնում են՝ արդյոք ծախսումները դիտարկվում են որպես ակտիվներ, թե՛ որպես ծախսեր: Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այս հարցերին: Համապատասխանաբար, սույն ստանդարտը ոչ արգելում, ոչ էլ պահանջում է կապիտալացնել պահուստը ձևավորելու ժամանակ ճանաչված ծախսումները:

9. Սույն ստանդարտը կիրառվում է վերակազմավորման գծով պահուստների նկատմամբ (ներառյալ ընդհատվող գործառնությունները): Երբ վերակազմակերպումը բավարարում է ընդհատվող գործունեության սահմանմանը, ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտով կարող է պահանջվել լրացուցիչ բացահայտումներ:

## Սահմանումներ

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 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՝

ա) պայմանագրից (բացահայտորեն նշված լինելու կամ անուղակիորեն պայմանագրի դրույթներից հետևելու միջոցով).

բ) օրենսդրությունից, կամ

գ) օրենքների այլ գործադրումներից:

*Կառուցողական պարտականություն.* պարտականություն, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, որտեղ՝

ա) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ կազմակերպությունն այլ կողմերի ցույց է տվել, որ ստանձնելու է որոշակի պարտականություններ. և

բ) որպես արդյունք՝ կազմակերպությունը այդ կողմերից մի մասի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ նա կատարելու է նշված պարտականությունները:

*Պայմանական պարտավորություն.*

ա) 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

բ) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը, սակայն, չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով՝

i. հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. կամ

ii. 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:

*Վերակազմավորում.* ծրագիր, որը պլանավորվում և վերահսկվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից և էականորեն փոփոխում է՝

ա) կազմակերպության կողմից իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտը. կամ

բ) այն եղանակը, որով վարվում է այդ գործունեությունը:

## Պահուստներ և այլ պարտավորություններ

11. Պահուստները կարող են տարբերակվել այլ պարտավորություններից, ինչպիսիք են առևտրական կրեդիտորական պարտքերը և այլ հաշվեգրված պարտավորություններ, քանի որ պահուստների դեպքում առկա է մարման համար պահանջվող ապագա ծախսումների ժամկետների և գումարների անորոշություն: Ի հակադրություն դրա՝

ա) առևտրական կրեդիտորական պարտքերը ստացված կամ մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորություններ են, որոնք արտացոլվել են հաշվարկային փաստաթղթերում կամ պաշտոնապես համաձայնեցվել են մատակարարի հետ.

բ) 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:

Այլ հաշվեգրված պարտավորությունները հաճախ ներկայացվում են որպես առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքերի մի մաս, մինչդեռ պահուստները ներկայացվում են առանձին:

## **Պահուստների և պայմանական պարտավորությունների միջև փոխհարաբերությունը**

12. Ընդհանուր առմամբ, բոլոր պահուստները պայմանական են, քանի որ դրանք անորոշ են ժամկետի կամ գումարի առումով: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտում «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 չափանիշներին:
13. Սույն ստանդարտը միմյանցից տարբերակում է՝
- ա) 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 մարմնավորող միջոցների արտահոսք. և
  - բ) պայմանական պարտավորությունները, որոնք չեն ճանաչվում որպես պարտավորություններ, քանի որ դրանք՝
    - i. հնարավոր պարտականություններ են, որովհետև դեռևս ենթակա է հաստատման, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն, որը կարող է հանգեցնել տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի. կամ
    - ii. ներկա պարտականություններ են, որոնք չեն բավարարում սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշներին (քանի որ հավանական չէ, որ պարտականությունը մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ պարտականության գումարը հնարավոր չէ բավարար արժանահավատությամբ գնահատել):

## **Ճանաչում**

### **Պահուստներ**

#### **14. Պահուստը պետք է ճանաչվի, երբ՝**

- ա) կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն (իրավական կամ կառուցողական)՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք.
  - բ) հավանական է, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. և
  - գ) պարտականության գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:
- Եթե վերը նշված պայմանները չեն բավարարվում, ապա պահուստ չպետք է ճանաչվի:**

### **Ներկա պարտականություն**

15. Հազվադեպ դեպքերում կարող է հստակ չլինել, թե արդյոք գոյություն ունի ներկա պարտականություն: Այս դեպքերում համարվում է, որ անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա պարտականության, եթե, հաշվի առնելով հասանելի բոլոր վկայությունները, ավելի շատ հավանական է, քան ոչ, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունի:
16. Գրեթե բոլոր դեպքերում հստակ կլինի, թե արդյոք անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա պարտականության, թե ոչ: Հազվադեպ դեպքերում, օրինակ՝ դատավարության ընթացքում, կարող է վիճելի լինել, թե արդյոք տեղի ունեցել են որոշակի դեպքեր, թե ոչ, կամ արդյոք դրանք հանգեցրել են ներկա պարտականության: Այդպիսի դեպքերում, հաշվի առնելով հասանելի բոլոր վկայությունները, ներառյալ, օրինակ, փորձագետների կարծիքը, կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք ներկա պարտականությունը գոյություն ունի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Հաշվի առնվող վկայությունները ներառում են բոլոր այն լրացուցիչ վկայությունները, որոնք ի հայտ են գալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած դեպքերից: Նման վկայությունների հիման վրա՝
- ա) երբ ավելի հավանական է, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունի, կազմակերպությունը ճանաչում է պահուստ (եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները).
  - բ) երբ ավելի հավանական է, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն չունի, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորություն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է (տե՛ս պարագրաֆ 86):



## Անցյալ դեպք

17. Անցյալ դեպքը, որը հանգեցնում է ներկա պարտականության, կոչվում է պարտավորեցնող դեպք: Որպեսզի դեպքը լինի պարտավորեցնող, անհրաժեշտ է, որ կազմակերպությունը չունենա այդ դեպքի հետևանքով առաջացած պարտականության մարումից խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք: Այդպես է միայն՝

ա) երբ պարտականության մարումը կարող է պարտադրվել օրենսդրությամբ. կամ

բ) 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:

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 գործելու համար: Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված միակ պարտավորությունները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող պարտավորություններն են:

19. Որպես պահուստներ ճանաչվում են միայն այն պարտականությունները, որոնք առաջանում են անցյալ դեպքերից և գոյություն ունեն՝ անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից (այսինքն՝ ապագա գործունեության իրականացումից): Նման պարտականությունների օրինակներ են շրջակա միջավայրի անօրինական աղտոտման համար տուժանքները կամ բարեկարգման ծախսումները, որոնք երկուսն էլ կհանգեցնեն տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի՝ անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից: Նմանապես, կազմակերպությունը ճանաչում է նավթահորի կամ ատոմակայանի ապագործարկման ծախսումների գծով պահուստը այն չափով, որով կազմակերպությունը պարտավորված է փոխհատուցել արդեն իսկ պատճառած վնասը: Հակառակ դրան՝ կազմակերպությունը շուկայի թելադրանքով կամ իրավական պահանջներով կարող է ապագայում որոշակի ձևով գործելու համար ծախսումներ կատարելու մտադրություն կամ կարիք ունենալ (օրինակ՝ որոշակի տեսակի արտադրությունների համար ծխի գոտիների տեղադրում): Քանի որ կազմակերպությունն ապագա գործողությունների միջոցով կարող է խուսափել ապագա ծախսերից, օրինակ՝ փոխելով իր գործունեության եղանակը, այն չունի այդ ապագա ծախսերի գծով ներկա պարտականություն, և ոչ մի պահուստ չի ճանաչվում:

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: Քանի որ պարտականությունը միշտ ենթադրում է մեկ այլ կողմի նկատմամբ պարտավորվածություն, կազմակերպության ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումն ինքնըստիներյան չի հանգեցնում կառուցողական պարտականության՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, բացառությամբ երբ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը այդ որոշումը բավականաչափ որոշակի եղանակով հաղորդվել է ներգրավված կողմերին, որը նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունը կատարելու է իր պարտականությունները:

21. Այն դեպքը, որն անմիջապես չի առաջացնում պարտականություն, օրենսդրության մեջ փոփոխությունների կամ կազմակերպության մի որևէ գործողության հետևանքով (օրինակ՝ բավականաչափ որոշակի հրապարակային հայտարարությունը) կարող է ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ առաջացնել կառուցողական պարտականություն: Օրինակ, երբ վնաս է հասցվում շրջակա միջավայրին, դրա հետևանքները վերացնելու պարտականություն կարող է չառաջանալ: Այնուամենայնիվ, վնաս պատճառելը կրառնա պարտավորեցնող դեպք, երբ նոր օրենսդրությամբ պահանջվի պատճառված վնասի փոխհատուցում, կամ երբ կազմակերպությունը հրապարակայնորեն ընդունի փոխհատուցման գծով պարտականությունն այնպիսի ձևով, որը ստեղծում է կառուցողական պարտականություն:

22. Երբ առաջարկվող նոր օրենսդրության մանրամասները դեռևս մշակման փուլում են, պարտականությունն առաջանում է միայն այն ժամանակ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ օրենսդրությունն ուժի մեջ կմտնի նախագծին համապատասխան: Սույն ստանդարտի նպատակներից ելնելով՝ նման պարտականությունը դիտվում է որպես իրավական պարտականություն: Ուժի մեջ մտնելու հետ կապված տարբեր հանգամանքները անհնարին են դարձնում սահմանելու մեկ առանձին դեպք, որն օրենքի ուժի մեջ մտնելն ըստ էության որոշակի կդարձնի: Շատ դեպքերում հնարավոր չէ համոզված լինել, որ օրենքի ուժի մեջ մտնելն ըստ էության որոշակի է, մինչև այն ուժի մեջ չմտնի:

## Տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների հավանական արտահոսք

23. Պարտավորությունը ճանաչելու համար անհրաժեշտ է, որ ոչ միայն առկա լինի ներկա պարտականություն, այլև հավանական լինի այդ պարտականությունը մարելու համար տնտեսական

օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք: Սույն ստանդարտի նպատակներից ելնելով<sup>26</sup> միջոցների արտահոսքը կամ այլ դեպք դիտվում է որպես հավանական, եթե դեպքի տեղի ունենալն ավելի շատ հավանական է, քան ոչ, այսինքն՝ այդ դեպքի տեղի ունենալու հավանականությունն ավելի մեծ է, քան դրա տեղի չունենալու հավանականությունը: Երբ հավանական չէ ներկա պարտականության գոյությունը, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորությունը, բացառությամբ երբ տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է (տե՛ս պարագրաֆ 86):

24. Եթե գոյություն ունեն մի շարք համանման պարտականություններ (օրինակ՝ ապրանքների երաշխիքային վաճառք կամ համանման պայմանագրեր), հավանականությունը, որ դրանք մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգուտկար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, որոշվում է՝ պարտականությունների այդ դասը դիտարկելով 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**

25. 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 ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության շատ այլ հոդվածներ: 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:

26. Այն ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում, երբ հնարավոր չէ արժանահավատ գնահատական տալ, առկա է պարտավորություն, որը հնարավոր չէ ճանաչել: Այդ պարտավորությունը բացահայտվում է որպես պայմանական պարտավորություն (տե՛ս պարագրաֆ 86):

#### **Պայմանական պարտավորություններ**

##### **27. Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական պարտավորությունը:**

28. Պայմանական պարտավորությունը բացահայտվում է 86-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, բացառությամբ երբ դրա մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է:

29. Համապարտ պարտականության դեպքում պարտականության մի մասը, որի մարումն ակնկալվում է այլ անձանց կողմից, դիտվում է որպես պայմանական պարտավորություն: Կազմակերպությունը պահուստ ճանաչում է պարտականության այն մասի գծով, որի մարման համար հավանական է տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, բացառությամբ ծայրահեղ հազվագյուտ հանգամանքների, երբ այն հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել:

30. Պայմանական պարտավորությունների զարգացումը կարող է ընթանալ այլ եղանակով, քան նախապես ակնկալվում էր: Հետևաբար, դրանք շարունակաբար գնահատվում են՝ որոշելու համար՝ արդյոք տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքը դարձել է հավանական: Եթե հավանական է դառնում, որ նախկինում որպես պայմանական պարտավորություն դիտվող հոդվածի գծով կպահանջվի ապագա տնտեսական օգուտների արտահոսք, պահուստ ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որի ընթացքում տեղի է ունեցել հավանականության փոփոխություն (բացառությամբ այն ծայրահեղ հազվագյուտ հանգամանքների, երբ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել):

#### **Պայմանական ակտիվներ**

##### **31. Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական ակտիվը:**

32. Պայմանական ակտիվներ սովորաբար առաջանում են չպլանավորված կամ այլ չնախատեսված դեպքերից, որոնք առաջացնում են դեպի կազմակերպություն տնտեսական օգուտների ներհոսքի հնարավորություն: Որպես օրինակ կարող է ծառայել հայրը, որին կազմակերպությունը հետամուտ է լինում դատական ընթացակարգերի միջոցով, և որի արդյունքն անորոշ է:

<sup>26</sup>The interpretation of ‘probable’ in this Standard as ‘more likely than not’ does not necessarily apply in other Standards.

\* Սույն ստանդարտում «հավանական» տերմինի՝ «ավելի շատ հավանական է, քան ոչ հավանական» մեկնաբանությունը պարտադիր չէ, որ կիրառվի մյուս ստանդարտներում:

33. Պայմանական ակտիվները չեն ճանաչվում ֆինանսական հաշվետվություններում, քանի որ դա կարող է հանգեցնել այնպիսի եկամտի ճանաչմանը, որը կարող է երբևէ չիրացվել: Այնուամենայնիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ եկամուտը կիրացվի, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական չէ, և դրա ճանաչումը տեղի է:
34. Պայմանական ակտիվը բացահայտվում է 89-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, երբ տնտեսական օգուտների ներհոսքը հավանական է:
35. Պայմանական ակտիվները շարունակաբար գնահատվում են՝ ապահովելու համար, որ դրանց հետ կապված զարգացումները համարժեքորեն արտացոլված լինեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Եթե ըստ էության որոշակի է դարձել, որ տեղի կունենա տնտեսական օգուտների ներհոսք, ակտիվը և համապատասխան եկամուտը ճանաչվում են այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որի ընթացքում այդ փոփոխությունը կատարվել է: Եթե տնտեսական օգուտների ներհոսքը դառնում է հավանական, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական ակտիվ (տես պարագրաֆ 89):

## Չափում

### Լավագույն գնահատական

36. Որպես պահուստ ճանաչված գումարը պետք է իրենից ներկայացնի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականը:
37. Ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականն այն գումարն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ պարտականությունը մարելու կամ այդ պահին երրորդ կողմի փոխանցելու համար: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտականության մարումը կամ երրորդ կողմին դրա փոխանցումը հաճախ անհնարին կամ անընդունելի թանկ կարող է լինել: Այնուամենայնիվ, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականը այն գումարի գնահատականն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր՝ այդ պարտականությունը մարելու կամ փոխանցելու համար:
38. Արդյունքի և ֆինանսական հետևանքի գնահատականները որոշվում են կազմակերպության ղեկավարության դատողությունների հիման վրա, որոնք լրացվում են համանման գործառնությունների գծով առկա փորձով և, որոշ դեպքերում, նաև անկախ փորձագետների եզրակացություններով: Հաշվի առնվող վկայությունները ներառում են նաև այն լրացուցիչ վկայությունները, որոնք հայտնի են դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած դեպքերի շնորհիվ:
39. Որպես պահուստ ճանաչվող գումարի հետ կապված անորոշությունները դիտարկվում են տարբեր եղանակներով՝ կախված համապատասխան հանգամանքներից: Եթե չափվող պահուստն ընդգրկում է միավորների մեծ բազմություն, ապա պարտականությունը գնահատվում է՝ կշռելով բոլոր հնարավոր արդյունքները դրանց համապատասխան հավանականությամբ: Այս 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.

Կազմակերպությունն իրականացնում է ապրանքների երաշխիքային վաճառք, որի պայմաններով հաճախորդներին հատուցվում են գնումից հետո օգտագործման առաջին վեց ամիսների ընթացքում ի հայտ եկած ապրանքի արտադրական թերությունների վերանորոգման ծախսումները: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն փոքր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 1 միլիոն միավորի վերանորոգման ծախսումներ: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն խոշոր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 4 միլիոն միավորի վերանորոգման ծախսումներ: Կազմակերպության անցյալ փորձը և ապագայի հետ կապված ակնկալիքները ցույց են տալիս, որ վաճառված ապրանքների 75%-ը գալիք տարում չի ունենա թերություններ, 20%-ը կունենա փոքր թերություններ, մնացած 5%-ը՝ խոշոր թերություններ: 24-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է երաշխիքային պարտականությունների՝ որպես մեկ ամբողջության գծով արտահոսքի հավանականությունը:

Վերանորոգման ծախսումների ակնկալվող արժեքը կկազմի՝

$$(գրոյի 75\%-ը) + (1 միլիոնի 20\%-ը) + (4 միլիոնի 5\%-ը) = 400,000$$

40. Երբ չափվում է որևէ առանձին պարտականություն, ապա պարտավորության լավագույն գնահատականը կարող է լինել ամենահավանական արդյունքը: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ այդ դեպքում կազմակերպությունը դիտարկում է այլ հնարավոր արդյունքներ: 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 գումար: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը պետք է վերացնի հաճախորդի համար կառուցված խոշոր սարքավորման լուրջ թերություն, ապա ամենահավանական արդյունքը կլինի այն, որ վերանորոգումը կիրականացվի առաջին իսկ փորձից՝ 1,000 միավորի չափով ծախսումներ անելուց հետո, սակայն պահուստավորումը կատարվում է ավելի մեծ գումարի չափով, եթե զգալի հավանականություն կա, որ կպահանջվեն հետագա փորձեր:

41. Պահուստը չափվում է նախքան հարկումը, քանի որ պահուստի հարկային հետևանքները և դրա փոփոխությունները ներկայացված են ՀՀՍՍ 12 ստանդարտում:

### **Ռիսկեր և անորոշություններ**

42. **Պահուստի լավագույն գնահատականը որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն այն ռիսկերը և անորոշությունները, որոնք անխուսափելիորեն ի հայտ են գալիս բազմաթիվ դեպքերում և հանգամանքներում:**

43. 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 եկամուտները կամ ակտիվները, ինչպես նաև չթերագնահատվեն 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:

44. Ծախսումների հետ կապված անորոշությունների բացահայտումը կատարվում է 85-րդ պարագրաֆի «բ» կետի համաձայն:

### **Ներկա արժեք**

45. **Եթե ժամանակի մեջ դրամի արժեքի ազդեցությունը էական է, ապա պահուստի գումարը պետք է իրենից ներկայացնի այն ծախսումների ներկա արժեքը, որոնք, ըստ ակնկալության, կպահանջվեն այդ պարտականությունը մարելու համար:**

46. Ժամանակի մեջ դրամի արժեքի հետ կապված՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից անմիջապես հետո առաջացող դրամական միջոցների արտահոսքերին վերաբերող պահուստներն ավելի անբարենպաստ են, քան այն պահուստները, որոնք վերաբերում են ավելի ուշ առաջացող նույն գումարի դրամական միջոցների արտահոսքերին: Հետևաբար, եթե այդ ազդեցությունն էական է, ապա պահուստները զեղչվում են:

47. **Ձեռչման դրույքը (կամ դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (կամ դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի և այդ պարտավորությանը հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Ձեռչման դրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումներն արդեն ճշգրտվել են:**

### **Ապագա դեպքեր**

48. **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:**

49. Ակնկալվող ապագա դեպքերը կարող են հատկապես կարևոր լինել պահուստները չափելիս: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է հավատացած լինել, որ օգտակար ծառայության վերջում շինարարական հրապարակի բարեկարգման ծախսումները կարող են կրճատվել տեխնոլոգիաների ապագա փոփոխությունների շնորհիվ: Ճանաչված գումարն արտացոլում է տեխնիկապես որակավորված, անկախ փորձագետների հիմնավորված ակնկալիքները, որոնցում հաշվի են առնված այն տեխնոլոգիաների վերաբերյալ բոլոր վկայությունները, որոնք մատչելի կլինեն բարեկարգման ժամանակ: Այսպիսով, նպատակահարմար է հաշվի առնել, օրինակ, ծախսումների ակնկալվող կրճատումները՝ կապված գոյություն ունեցող տեխնոլոգիաների կիրառման փորձի աճի հետ, կամ այն ակնկալվող ծախսումները, որոնք կապված են գոյություն ունեցող տեխնոլոգիաներն ավելի բարդ կամ ավելի մեծ ծավալով բարեկարգման աշխատանքների ժամանակ կիրառելու հետ, քան նախկինում իրականացվածները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը հաշվի չի առնում բարեկարգման բոլորովին նոր տեխնոլոգիաների մշակման ակնկալիքները, բացառությամբ երբ դա հիմնավորվում է բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններով:

50. Գոյություն ունեցող պարտականությունը չափելիս հաշվի են առնվում հնարավոր նոր օրենսդրության հետևանքները, երբ գոյություն ունեն բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններ, համաձայն որոնց՝ ըստ էության որոշակի է, որ այդ նոր օրենսդրությունն ուժի մեջ կմտնի: Հանգամանքների բազմազանությունը, որոնք առաջանում են գործնականում, անհնարին են դարձնում մեկ առանձին դեպք սահմանելը, որը, յուրաքանչյուր դեպքում, կարող է տրամադրել հիմնավոր, անկողմնակալ վկայություն: Անհրաժեշտ են վկայություններ ինչպես այն առումով, թե ինչ է պահանջվելու նոր օրենսդրությամբ, այնպես էլ այն առումով, թե արդյոք ըստ էության որոշակի է, որ այդ օրենսդրությունը ուժի մեջ է մտնելու և համապատասխանաբար իրականացվելու է: Շատ դեպքերում, քանի դեռ նոր օրենսդրությունը ուժի մեջ չի մտել, բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններ գոյություն չեն ունենա:

### **Ակտիվների ակնկալվող օտարում**

**51. Ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները չպետք է հաշվի առնվեն պահուստը չափելիս:**

52. 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 տվյալ ակտիվին վերաբերող ստանդարտով:

### **Փոխհատուցումներ**

53. Եթե ակնկալվում է, որ որևէ այլ կողմ ամբողջությամբ կամ մասամբ փոխհատուցելու է պահուստը մարելու համար պահանջվող ծախսումները, ապա փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ ըստ էության որոշակի է, որ կազմակերպության կողմից պարտականությունը մարելու դեպքում փոխհատուցումը կստացվի: Փոխհատուցումը պետք է դիտվի որպես առանձին ակտիվ: Փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը չպետք է գերազանցի պահուստի գումարը:

54. Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պահուստին վերաբերող ծախսը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով՝ հանելով փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը:

55. Երբեմն կազմակերպությունն ի վիճակի է դիմել այլ կողմի, որպեսզի վերջինս ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարի պահուստը մարելու համար անհրաժեշտ ծախսումները (օրինակ՝ ապահովագրական պայմանագրերի, փոխհատուցման վերաբերյալ համաձայնությունների կամ մատակարարի երաշխիքների միջոցով): Այլ կողմը կարող է կամ փոխհատուցել կազմակերպության կողմից վճարված գումարները, կամ գումարը վճարել ուղղակիորեն:

56. Դեպքերի մեծ մասում, եթե երրորդ կողմը ինչ-որ պատճառներով չի կարողանում կատարել վճարումը, կազմակերպությունը խնդրո առարկա գումարի գծով մնում է ամբողջությամբ պարտավորված և այդպիսով պետք է մարի ամբողջ գումարը: Այս իրավիճակում պահուստ ճանաչվում է պարտավորության ամբողջ գումարի չափով, և ակնկալվող փոխհատուցման գծով ճանաչվում է առանձին ակտիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ այդ փոխհատուցումը կստացվի, եթե կազմակերպությունը մարի այդ պարտավորությունը:

57. Որոշ դեպքերում, եթե երրորդ կողմը չի կարողանում կատարել վճարումը, հնարավոր է, որ կազմակերպությունը պարտավորված չլինի խնդրո առարկա ծախսումների գծով: Այդ դեպքում կազմակերպությունը պարտավորություն չի կրում այդ ծախսումների գծով, և դրանք չեն ներառվում պահուստի մեջ:

58. Ինչպես նշված է 29-րդ պարագրաֆում, պարտականությունը, որի համար կազմակերպությունը համապարտ պարտականություն է կրում, պայմանական պարտավորություն է այն չափով, որով, ըստ ակնկալության, այդ պարտականությունը մարվելու է այլ անձանց կողմից:

### **Պահուստների փոփոխություններ**

59. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահուստները պետք է վերանայվեն և ճշգրտվեն՝ ընթացիկ լավագույն գնահատականը արտացոլելու համար: Եթե այլևս հավանական չէ, որ պարտավորությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, ապա պահուստը պետք է հակադարձվի:

60. Եթե կիրառվում է գեղյում, ապա պահուստի հաշվեկշռային արժեքը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ավելացվում է՝ ժամանակի անցնելը արտացոլելու համար: Այդ ավելացումը ճանաչվում է որպես փոխհատուցման ծախսում:

### **Պահուստների օգտագործումը**

61. Պահուստը պետք է օգտագործվի միայն այն ծախսումների դիմաց, որոնց գծով այդ պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր:

62. Պահուստի հաշվին պետք է մարվեն միայն այն ծախսումները, որոնց գծով պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր: Ծախսումների մարումը սկզբնապես մեկ այլ նպատակով ճանաչված պահուստի հաշվին կրողարկի երկու տարբեր դեպքերի ազդեցությունը:

### **Ճանաչման և չափման կանոնների կիրառումը**

#### **Ապագա գործառնական զուտ պակասորդ**

##### **63. Ապագա գործառնական վնասների համար պահուստներ չպետք է ճանաչվեն:**

64. Ապագա գործառնական վնասները չեն բավարարում 10-րդ պարագրաֆում ներկայացված պարտավորության սահմանմանը և 14-րդ պարագրաֆում թվարկված պահուստների ճանաչման ընդհանուր չափանիշներին:
65. Ապագա գործառնական վնասների ակնկալիքը հայտանիշ է այն բանի, որ տվյալ գործունեությանը պատկանող որոշակի ակտիվներ կարող են արժեզրկված լինել: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը ստուգում է ակտիվների արժեզրկված լինելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի:

#### **Անբարենպաստ պայմանագրեր**

##### **66. Եթե կազմակերպությունն ունի անբարենպաստ պայմանագիր, ապա այդ պայմանագրի գծով ներկա պարտականությունը պետք է ճանաչվի և չափվի որպես պահուստ:**

67. Շատ պայմանագրեր (օրինակ՝ առօրյա գնման պատվերները) կարող են չեղյալ հայտարարվել՝ առանց մյուս կողմին փոխհատուցում վճարելու, և, հետևաբար, չկա որևէ պարտականություն: Այլ պայմանագրեր կարող են սահմանել ինչպես իրավունքներ, այնպես էլ պարտականություններ պայմանագրի կողմերից յուրաքանչյուրի համար: Եթե դեպքերը մնան պայմանագիրը դարձնում են անբարենպաստ, ապա այդ պայմանագրերը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում են, և առաջանում է պարտավորություն, որը ճանաչվում է: Կատարման ենթակա պայմանագրերը, որոնք անբարենպաստ չեն, դուրս են մնում սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից:
68. Սույն ստանդարտը անբարենպաստ պայմանագիրը սահմանում է որպես այնպիսի պայմանագիր, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները: Պայմանագրով նախատեսված անխուսափելի ծախսումները իրենցից ներկայացնում են դրա կատարման ծախսումներից և պայմանագիրը չկատարելու դեպքում առաջացող ցանկացած փոխհատուցումից կամ տուժանքներից նվազագույնը:
69. Նախքան անբարենպաստ պայմանագրի գծով առանձին պահուստի ձևավորումը կազմակերպությունը ճանաչում է արժեզրկումից կորուստ, որն առաջացել է այդ պայմանագրի կատարման համար նախատեսված ակտիվների գծով (տե՛ս ՀՀՄՍ 36):

#### **Վերակազմավորում**

70. Ստորև ներկայացված են այնպիսի դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են բավարարել վերակազմավորման սահմանմանը՝
- ա) ձեռնարկատիրական գործունեության որևէ ուղղության վաճառք կամ դադարեցում.
  - բ) տվյալ երկրում կամ տարածաշրջանում տեղաբաշխված ձեռնարկատիրական գործունեության փակումը կամ ձեռնարկատիրական գործունեության տվյալ տեսակի տեղափոխումը մի երկրից կամ տարածաշրջանից մյուսը.
  - գ) կառավարման կառուցվածքում փոփոխությունները, օրինակ՝ ղեկավարման որևէ օղակի վերացումը. և
  - դ) արմատական վերակազմակերպումը, որն էական ազդեցություն ունի կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և ուղղվածության վրա:
71. Վերակազմավորման ծախսումների գծով պահուստ ճանաչվում է միայն, երբ բավարարված են 14-րդ պարագրաֆում թվարկված պահուստների ճանաչման ընդհանուր չափանիշները: 72-83-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե վերակազմավորումների նկատմամբ ինչպես են կիրառվում ճանաչման ընդհանուր չափանիշները:
72. Վերակազմավորում իրականացնելու կառուցողական պարտականություն առաջանում է միայն, երբ կազմակերպությունը՝
- ա) ունի վերակազմավորման մանրամասն ֆորմալ պլան, որտեղ առնվազն որոշակիացված են՝
    - i. խնդրո առարկա գործունեությունը կամ դրա մի մասը.
    - ii. ազդեցության ենթարկվածների գտնվելու վայրերը.

iii. այն աշխատակիցների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թվաքանակը, որոնց վճարվելու է փոխհատուցում՝ ծառայությունը դադարեցնելու համար.

iv. կատարվելիք ծախսումները. և

v. պլանի իրականացման ժամկետները. և

**բ) պլանի իրականացումը սկսելու կամ այդ պլանի հիմնական դրույթների մասին ներգրավված կողմերին տեղեկացնելու միջոցով նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ վերականգնվողումը կիրականացվի:**

73. Որպես վկայություն այն բանի, որ կազմակերպությունը սկսել է վերականգնվողումն այլանի իրականացումը, կարող է համարվել, օրինակ՝ գործարանի ապամոնտաժումը կամ ակտիվների վաճառքը, կամ էլ պլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը: Վերականգնվողումն մանրամասն պլանի վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը հանգեցնում է վերականգնվողումն իրականացնելու կառուցողական պարտականության, միայն եթե դա կատարվում է այնպիսի եղանակով և բավարար աստիճանի մանրամասնությամբ (այսինքն՝ պլանի հիմնական դրույթները շարադրելու միջոցով), որ այլ կողմերի, օրինակ՝ հաճախորդների, մատակարարների և աշխատակիցների (կամ նրանց ներկայացուցիչների) շրջանում ստեղծվում է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունն իրականացնելու է վերականգնվողումը:
74. Որպեսզի բավարար լինի, որ ներգրավված կողմերին հաղորդելու պահին պլանը կհանգեցնի կառուցողական պարտականության, պետք է պլանավորվի դրա իրականացումը սկսել որքան հնարավոր է շուտ և ավարտել այնպիսի ժամկետներում, որոնք անհավանական են դարձնում պլանում նշանակալի փոփոխությունները: Եթե ակնկալվում է, որ նախքան վերականգնվողումը սկսելը երկար ժամանակ է անցնելու, կամ որ վերականգնվողումն իրականացվելու է չպատճառաբանված երկար ժամկետներում, ապա անհավանական է, որ պլանը այլ կողմերից մի մասի շրջանում հիմնավորված ակնկալիք առաջացնի այն բանի վերաբերյալ, որ կազմակերպությունը ներկա պահին արդեն պարտավորված է իրականացնելու վերականգնվողումը, քանի որ ժամկետները թույլ են տալիս, որ կազմակերպությունն իր պլանների մեջ փոփոխություններ կատարի:
75. Նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը վերականգնվողումն վերաբերյալ ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չի առաջացնում կառուցողական պարտականություն, բացառությամբ երբ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը կազմակերպությունը՝
- ա) սկսել է վերականգնվողումն այլանի իրականացումը. կամ
- բ) ներգրավված կողմերին բավականաչափ որոշակի եղանակով տեղեկացրել է վերականգնվողումն այլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ, որը նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունն իրականացնելու է այդ վերականգնվողումը:
- Եթե կազմակերպությունը սկսում է վերականգնվողումն այլանի իրականացումը կամ ներգրավված կողմերին դրա հիմնական դրույթների վերաբերյալ տեղեկացնում է միայն հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, ՀՀՄՍ 10 «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ստանդարտով պահանջվում է բացահայտում, եթե վերականգնվողումը էական է, և դրա չբացահայտումը կարող է ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա:
76. Չնայած միայն ղեկավարության որոշմամբ կառուցողական պարտականություն չի ստեղծվում՝ պարտականության կարող են հանգեցնել ավելի վաղ տեղի ունեցած այլ դեպքեր՝ նման որոշման հետ միասին: Օրինակ՝ աշխատակիցների ներկայացուցիչների հետ ազատման վճարումների կամ գնորդների հետ գործառնության վաճառքի վերաբերյալ բանակցությունները կարող են ավարտված համարվել միայն խորհրդի կողմից հաստատվելուց հետո: Երբ այդ հաստատումը տեղի է ունենում, և այդ մասին տեղեկացվում է այլ կողմերի, կազմակերպությունը ստանձնում է վերականգնվողումն իրականացնելու կառուցողական պարտականություն, եթե 72-րդ պարագրաֆի պահանջները բավարարված են:
77. Որոշ երկրներում վերջնական որոշում կայացնելու իրավասությունը վերապահված է խորհրդին, որի անդամները բաղկացած են ղեկավարության շահերից տարբեր այլ շահեր ունեցող կողմերի (օրինակ՝ աշխատակիցները) ներկայացուցիչներից, կամ այս ներկայացուցիչներին ծանուցումը կարող է անհրաժեշտ լինել նախքան խորհրդի որոշման ընդունումը: Քանի որ նման խորհրդի որոշումը ներառում է այդ ներկայացուցիչներին տեղեկատվության փոխանցում, այն կարող է հանգեցնել վերականգնվողումն իրականացնելու կառուցողական պարտականության:
78. Քանի դեռ կազմակերպությունը պարտավորված չէ իրականացնել վաճառքը, այսինքն՝ քանի դեռ գոյություն չունի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր, գործունեության վաճառքի պարտականություն չի առաջանում:

79. Նույնիսկ եթե կազմակերպությունը որոշում է ընդունել վաճառելու որևէ գործունեություն և այդ որոշման վերաբերյալ հայտարարել է հանրությանը, այն պարտավորված չէ վաճառքն իրականացնել, քանի դեռ չի որոշակիացվել գնորդը, և քանի դեռ գոյություն չունի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր: Մինչև վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիրը կազմակերպությունը կարող է փոխել իր մտադրությունը և իրականում որդեգրել գործողությունների մեկ այլ ուղղություն, եթե հնարավոր չլինի գտնել ընդունելի պայմաններով գնորդ: Երբ գործունեության վաճառքը դիտարկվում է որպես վերակառուցման մի մաս, կազմակերպությունը քննարկում է այդ գործունեության ակտիվների արժեզրկված լինելը՝ համաձայն ՀՀՍՍ 36-ի: Երբ վաճառքը վերակազմավորման միայն մի մասն է, կառուցողական պարտականություն կարող է առաջանալ վերակազմավորման այլ բաղադրիչների գծով՝ մինչև վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրի առկայությունը:
80. **Վերակազմավորման գծով պահուստը պետք է ներառի միայն ուղղակիորեն վերակազմավորումից առաջացող ծախսումները, որոնք՝**
- ա) անպայմանորեն հետևանք են վերակազմավորման.**
- բ) կապված չեն կազմակերպության անընդհատ գործունեության հետ:**
81. Վերակազմավորման գծով պահուստը չի ներառում այնպիսի ծախսումներ, ինչպիսիք են՝
- ա) մասնագիտական վերապատրաստումը կամ կազմակերպությունում մնացող անձնակազմի վերաբաշխումը
- բ) մարքեթինգը. կամ
- գ) նոր համակարգերում և բաշխման ցանցերում ներդրումները:
- Այս ծախսումները վերաբերում են գործունեության հետագա իրականացմանը և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ վերակազմավորում իրականացնելու պարտավորություն չեն: Այսպիսի ծախսումները ճանաչվում են նույն հիմունքով, ինչպես եթե դրանք առաջացած լինեին վերակազմավորումից անկախ:
82. Նախքան վերակազմավորման ամսաթիվը որոշելի ապագա գործառնական վնասները չեն ներառվում պահուստում, բացառությամբ երբ այն վերաբերում է անբարենպաստ պայմանագրին՝ ինչպես սահմանված է 10-րդ պարագրաֆում:
83. Համաձայն 51-րդ պարագրաֆի պահանջների՝ ակտիվների օտարումից ակնկալվող օգուտները վերակազմավորման պահուստը չափելիս հաշվի չեն առնվում, նույնիսկ եթե ակտիվների վաճառքը նախատեսվում է որպես վերակազմավորման մի մաս:

## **Բացահայտում**

84. **Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝**
- ա) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքը.**
- բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված պահուստավորումները, ներառյալ առկա պահուստների ավելացումները.**
- գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում օգտագործված (այսինքն՝ պահուստի հաշվին կատարված և մարված) գումարները.**
- դ) չօգտագործված և ժամանակաշրջանի ընթացքում հակադարձված գումարները. և**
- ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում զեղչված գումարների ավելացումը, որը կապված է ժամանակի անցնելու և զեղչման դրույքի փոփոխության հետ:**
- Համադրելի տեղեկատվություն չի պահանջվում:**
85. **Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալը՝**
- ա) պարտականության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և արդյունքում առաջացող տնտեսական օգուտների արտահոսքերի ակնկալվող ժամկետը.**
- բ) 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 48-րդ պարագրաֆ. և**
- գ) ցանկացած ակնկալվող փոխհատուցման գումար՝ նշելով այն ակտիվի գումարը, որը ճանաչվել է այդ ակնկալվող փոխհատուցման գծով:**
86. **Բացառությամբ, երբ մարման նպատակով 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՝

ա) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ համաձայն 36-52-րդ պարագրաֆների:

բ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են ցանկացած արտահոսքի գումարին կամ ժամկետին:

գ) ցանկացած փոխհատուցման հնարավորությունը:

87. Որոշելու համար, թե ինչպիսի պահուստներ կամ պայմանական պարտավորություններ կարող են միավորվել մի դասում, անհրաժեշտ է դիտարկել, թե բավարար նման է արդյոք հոդվածների բնույթը, որպեսզի դրանց համատեղ ներկայացումը համապատասխանի 85-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ», ինչպես նաև 86-րդ պարագրաֆի «ա» և «բ» ենթակետերի պահանջներին: Այսպիսով, կարող է նպատակահարմար լինել տարբեր ապրանքների գծով երաշխիքներին վերաբերող գումարները դիտարկել որպես պահուստի առանձին դաս, սակայն կարող է նպատակահարմար չլինել նույն կերպ դիտարկել, օրինակ, այն գումարները, որոնք վերաբերում են սովորական երաշխիքներին, և այն գումարները, որոնք բխում են դատական գործընթացից:
88. Երբ պահուստն ու պայմանական պարտավորությունն առաջանում են հանգամանքների միևնույն ամբողջությունից, կազմակերպությունը կատարում է 84-86-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումներն այնպես, որ ցույց տրվի պահուստի և պայմանական պարտավորության միջև կապը:
89. Երբ հավանական է տնտեսական օգուտների ներհոսք, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանական ակտիվների բնույթի համառոտ նկարագրությունը, ինչպես նաև, եթե իրագործելի է, դրանց ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ կիրառելով պահուստների վերաբերյալ 36-52-րդ պարագրաֆներում ներկայացված սկզբունքները:
90. Կարևոր է, որ պայմանական ակտիվների գծով բացահայտումները խուսափեն հասույթի առաջացման հավանականության վերաբերյալ ապակողմնորոշիչ հայտանիշներ ներկայացնելուց:
91. Երբ 86-րդ և 89-րդ պարագրաֆներով պահանջվող որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվում անհրաժեշտ լինելու պատճառով, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
92. Ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում կարելի է ակնկալել, որ 84-89-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:

### Անցումային դրույթներ

93. Սույն ստանդարտի ընդունման հետևանքը ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին (կամ ավելի վաղ) պետք է ներկայացվի որպես այն ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ չբաշխված շահույթի մնացորդի ճշգրտում, որի ընթացքում սույն ստանդարտը կիրառվել է առաջին անգամ: Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները չբաշխված շահույթի մնացորդը ճշգրտեն ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ և վերահաշվարկեն համադրելի տեղեկատվությունը: Եթե համադրելի տեղեկատվությունը չի վերահաշվարկվում, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

94. [Հանված է]

### Ուժի մեջ մտնելը

95. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1999 թվականի հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 1999 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

96. [Հանված է]

## **Չաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ**

## Ոչ նյութական ակտիվներ

### Նպատակը

- 1 Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել հաշվապահական հաշվառման մոտեցում այն ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, որոնք առանձնահատուկ կերպով չեն դիտարկվում հաշվապահական հաշվառման մեկ այլ ստանդարտում: Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը միմիայն այն դեպքում, երբ բավարարվում են որոշակի չափանիշներ: Սույն ստանդարտը նաև հատկորոշում է, թե ինչպես չափել ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և պահանջում է ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ որոշակի բացահայտումներ:

### Գործողության ոլորտը

- 2 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման ժամանակ, բացառությամբ՝
- (ա) այն ոչ նյութական ակտիվների, որոնք մեկ այլ ստանդարտի գործողության ոլորտում են.
  - (բ) ֆինանսական ակտիվների՝ ըստ ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտի սահմանման.
  - (գ) հետախուզման և գնահատման գծով ակտիվների ճանաչման ու չափման (տե՛ս ՖՀՄՍ 6 «Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում»).
  - (դ) հանքանյութերի, մավթի, բնական գազի և համանման չվերականգնվող ռեսուրսների հանքանշակման և արդյունահանման ծախսումների:
- 3 Եթե ոչ նյութական ակտիվի որևէ հատուկ տեսակ դիտարկվում է մեկ այլ ստանդարտում, սույն ստանդարտի փոխարեն կազմակերպությունը կիրառում է այդ ստանդարտը: Օրինակ՝ սույն ստանդարտը չի կիրառվում հետևյալի նկատմամբ՝
- (ա) կազմակերպության սովորական ձեռնարկատիրական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող ոչ նյութական ակտիվներ (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» և ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր»).
  - (բ) հետաձգված հարկային ակտիվներ (տե՛ս ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկ»).
  - (գ) վարձակալություններ, որոնք գտնվում են ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտի գործողության ոլորտում.
  - (դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվներ (տե՛ս ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ»).
  - (ե) ֆինանսական ակտիվներ՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի սահմանման: Որոշ ֆինանսական ակտիվների ճանաչումը և չափումը դիտարկվում են ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտում, ՀՀՄՍ 28 «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ստանդարտում և ՀՀՄՍ 31 «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ստանդարտում.
  - (զ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված գույքի (տե՛ս ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ»).
  - (է) ձեռքբերման հետաձգված ծախսումներ և ոչ նյութական ակտիվներ, որոնք առաջանում են ապահովագրողի պայմանագրային իրավունքներից՝ ապահովագրության պայմանագրերի ներքո, ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտի գործողության ոլորտում: ՖՀՄՍ 4-ը սահմանում է բացահայտման առանձնահատուկ պահանջներ այդ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների համար, բայց ոչ այդ ոչ նյութական ակտիվների համար: Հետևաբար, սույն ստանդարտի բացահայտման պահանջները կիրառելի են այդ ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ.
  - (ը) ոչ ընթացիկ ոչ նյութական ակտիվներ, որոնք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում են օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի:
- 4 Որոշ ոչ նյութական ակտիվներ կարող են պարունակվել ֆիզիկական սուբստանցիայի մեջ կամ դրա վրա, օրինակ՝ կոմպակտ սկավառակի (համակարգչային ծրագրի դեպքում), իրավաբանական

փաստաթղթերի (լիցենզիայի կամ արտոնագրի դեպքում) կամ երիզների: Որոշելու համար, թե արդյոք նյութական և ոչ նյութական տարրեր պարունակող ակտիվը պետք է դիտարկվի որպես հիմնական միջոց՝ ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի ներքո, թե որպես ոչ նյութական ակտիվ՝ սույն ստանդարտի ներքո, կազմակերպությունը դատողություններ է անում՝ գնահատելու համար, թե որ տարրն է առավել նշանակալի: Օրինակ՝ համակարգչով կառավարվող հաստոցի համար նախատեսված համակարգչային ծրագիրը, առանց որի այդ հաստոցը չի կարող աշխատել, կազմում է հաստոցի անբաժանելի մասը և դիտարկվում է որպես հիմնական միջոց: Նույն մոտեցումը կիրառվում է համակարգչի օպերացիոն համակարգի նկատմամբ: Երբ ծրագիրը համակարգչի անբաժանելի մաս չի կազմում, ապա համակարգչային ծրագիրը դիտարկվում է որպես ոչ նյութական ակտիվ:

- 5 Սույն ստանդարտը կիրառվում է, ի թիվս այլոց, գովազդի, վերապատրաստման, գործունեության սկզբնավորման, հետազոտության և մշակման գործունեության ծախսումների նկատմամբ: Հետազոտության և մշակման գործունեությունն ուղղված է գիտելիքների ընդլայնմանը: Հետևաբար, թեև այս գործունեությունը կարող է հանգեցնել ֆիզիկական սուբստանցիա ունեցող ակտիվի առաջացմանը (օրինակ՝ փորձանմուշը), ակտիվի ֆիզիկական տարրը երկրորդական է դրա ոչ նյութական բաղադրիչի, այսինքն՝ դրանում մարմնավորված գիտելիքի նկատմամբ:
- 6 Ֆինանսական վարձակալության դեպքում, հիմքում ընկած ակտիվը կարող է լինել նյութական կամ ոչ նյութական: Սկզբնական ճանաչումից հետո վարձակալը ֆինանսական վարձակալության ներքո պահվող ոչ նյութական ակտիվը հաշվառում է սույն ստանդարտի համաձայն: Լիցենզային պայմանագրերի ներքո այնպիսի միավորների համար իրավունքները, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, ներկայացումները, ձեռագրերը, արտոնագրերը և հեղինակային իրավունքները, բացառվում են ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտից և ընկնում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը:
- 7 Հնարավոր են բացառումներ որևէ ստանդարտի գործողության ոլորտից, երբ գործունեությունը կամ գործարքներն այնքան յուրահատուկ են, որ առաջ են բերում հաշվապահական հաշվառման այլ մոտեցումներ պահանջող հարցեր: Այդպիսի հարցեր առաջանում են արդյունահանող ճյուղերում նավթի, գազի և այլ հանքանյութերի պաշարների հետախուզման կամ հանքամշակման և արդյունահանման ծախսումների գծով, ինչպես նաև սպահովագրության պայմանագրերի դեպքում: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի կիրառվում այդպիսի գործունեությունների և պայմանագրերի գծով ծախսումների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է արդյունահանող ճյուղերում կամ սպահովագրական կազմակերպություններում օգտագործվող այլ ոչ նյութական ակտիվների (օրինակ՝ համակարգչային ծրագրերի) և այլ տեղի ունեցող ծախսումների (օրինակ՝ գործունեության սկզբնավորման ծախսումների) նկատմամբ:

## Սահմանումներ

- 8 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝  
*Գործող շուկա.* շուկա, որտեղ առկա են հետևյալ բոլոր պայմանները՝
  - (ա) շուկայում շրջանառվող միավորները համասեռ են.
  - (բ) ցանկացած պահի դրությամբ սովորաբար հնարավոր է գտնել պատրաստական գնորդներ և վաճառողներ.
  - (գ) գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը մատչելի է հասարակությանը:*Ամորտիզացիա.* ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխում դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:  
*Ակտիվ.* միջոց՝
  - (ա) որը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք.
  - (բ) որից ակնկալվում է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն:*Հաշվեկշռային արժեք.* գումար, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ դրա գծով կուտակված ամորտիզացիան և կուտակված արժեզրկումից կորուստները հանելուց հետո:  
*Սկզբնական արժեք.* ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարը, կամ այլ հատուցման իրական արժեք, կամ, եթե կիրառելի է, տվյալ ակտիվին վերագրված գումարը սկզբնական ճանաչման ժամանակ՝ այլ ՖՀՄՍ-ների (օրինակ՝ ՖՀՄՍ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում») հատուկ պահանջների համաձայն:  
*Ամորտիզացվող գումար.* ակտիվի սկզբնական արժեքի կամ սկզբնական արժեքին փոխարինող այլ գումարի և մնացորդային արժեքի տարբերությունը:

*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:

*Կազմակերպությանը բնորոշ արժեք.* ներկա արժեքն այն դրամական հոսքերի, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ակտիվի շարունակական օգտագործման և օգտակար ծառայության ժամկետը լրանալուն պես դրա օտարման արդյունքում, կամ էլ պարտավորությունը մարելիս:

*Ակտիվի իրական արժեք.* այն գումարը, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրագել և պատրաստակամ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

*Արժեզրկումից կորուստ.* այն գումարը, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը:

*Ոչ նյութական ակտիվ.* որոշելի ոչ դրամային ակտիվ՝ առանց ֆիզիկական սուբստանցիայի:

*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:

Ոչ նյութական ակտիվի *մնացորդային արժեք.* այն գնահատված գումարը, որը կազմակերպությունը ներկայում կատարելով ակտիվի օտարումից՝ օտարման գնահատված ծախսերը հանելուց հետո, եթե ակտիվն արդեն իսկ լինել օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում ակնկալվող վիճակում, և այդ ժամկետը լրացած լինել:

*Օգտակար ծառայություն՝*

- (ա) այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը, կամ
- (բ) արտադրանքի կամ այլ մնամատիպ միավորների այն քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ տվյալ ակտիվից:

## Ոչ նյութական ակտիվներ

- 9 Կազմակերպությունները հաճախ միջոցներ են ծախսում կամ պարտավորություններ ստանձնում այնպիսի ոչ նյութական միջոցների ձեռքբերման, ստեղծման, պահպանման կամ բարելավման համար, ինչպիսիք են գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքները, նոր գործընթացների կամ համակարգերի նախագծումը և ներդրումը, լիցենզիաները, մտավոր սեփականությունը, շուկայի իմացությունը և առևտրային նշանները (ներառյալ ապրանքանիշերի անվանումները և հրապարակումների անվանումները): Վերը նշված ընդհանուր կատեգորիաների տակ ներառվող միավորների տարածված օրինակներից են համակարգչային ծրագրերը, արտոնագրերը, հեղինակային իրավունքները, կինոնկարները, հաճախորդների ցուցակները, հիպոտեկային վարկերի սպասարկման իրավունքները, ձկնորսության լիցենզիաները, ներկրման քվոտաները, վստահագրերը, հաճախորդների կամ մատակարարների հետ հարաբերությունները, հաճախորդների հավատարմությունը, շուկայի բաժինը և մարկետինգային իրավունքները:
- 10 9-րդ պարագրաֆում նկարագրված ոչ բոլոր միավորներն են բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, այսինքն՝ որոշելիությանը, միջոցների նկատմամբ վերահսկողությանը և ապագա տնտեսական օգուտների առկայությանը: Եթե սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում գտնվող միավորը չի բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, ապա այն ձեռք բերելու կամ ներստեղծման հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են ծախս դրանց տեղի ունենալու պահին: Այնուամենայնիվ, եթե միավորը ձեռք է բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, ապա այն կազմում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչվող գույվիլի մի մաս (տե՛ս պարագրաֆ 68):

## Որոշելիություն

- 11 Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որ ոչ նյութական ակտիվը լինի որոշելի՝ գույվիլից այն տարանջատելու համար: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացած գույվիլը ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք առաջանում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից, որոնք անհատապես որոշելի չեն և առանձին չեն ճանաչվում: Ապագա տնտեսական օգուտները կարող են առաջանալ ձեռք բերված որոշելի ակտիվների սիներգիզմից կամ այն ակտիվ-

ներից, որոնք առանձին վերցրած չեն բավարարում ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման պահանջներին:

**12 Ակտիվը որոշելի է, եթե այն՝**

- (ա) առանձնացվելի է, այսինքն՝ եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, տրամադրվել լիցենզիայով, տրվել վարձակալությամբ կամ փոխանակվել անհատապես կամ հարակից պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին՝ անկախ նրանից, թե արդյոք կազմակերպությունը մտադրություն ունի այդպես վարվելու. կամ
- (բ) 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:

**Վերահսկողություն**

- 13 Կազմակերպությունը վերահսկում է ակտիվը, եթե կարող է ձեռք բերել հիմք հանդիսացող միջոցից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտները և սահմանափակել այդ օգուտների հասանելիությունը այլոց համար: Կազմակերպության՝ ոչ նյութական ակտիվից ապագա տնտեսական օգուտները վերահսկելու կարողությունը սովորաբար բխում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, որոնք կարող են հարկադիր իրագործելի լինել դատական կարգով: Իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների բացակայության դեպքում ավելի դժվար է ցուցադրել վերահսկողության կարողությունը: Այնուամենայնիվ, իրավունքի դատական կարգով հարկադիր իրագործելիությունը անհրաժեշտ պայման չէ վերահսկողության համար, քանի որ կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի լինել վերահսկելու ապագա տնտեսական օգուտները որևէ այլ եղանակով:
- 14 Շուկայական և տեխնիկական գիտելիքները կարող են առաջացնել ապագա տնտեսական օգուտներ: Կազմակերպությունը վերահսկում է այդ օգուտները, եթե, օրինակ, նշված գիտելիքը պաշտպանված է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքով, ինչպիսին է հեղինակային իրավունքը, առևտրային պայմանագրով սահմանափակումը (երբ դա թույլատրվում է) կամ աշխատողների՝ գաղտնիության պահպանության իրավական պարտականությունը:
- 15 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ հմուտ աշխատողների խումբ և ի վիճակի լինել որոշել անձնակազմի լրացուցիչ հմտությունները, որոնք ձեռք են բերվել վերապատրաստումից, և որոնք հանգեցնում են ապագա տնտեսական օգուտների: Կազմակերպությունը կարող է նաև ակնկալել, որ այդ անձնակազմը շարունակելու է ծառայեցնել իր հմտությունները՝ ի շահ կազմակերպության: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը սովորաբար չունի բավարար վերահսկողություն հմուտ անձնակազմից և վերապատրաստումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների նկատմամբ, որպեսզի այդ միավորները բավարարեն ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Նույն պատճառով, որևէ հատուկ կառավարչական կամ տեխնիկական ունակություն դժվար թե բավարարի ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը՝ բացառությամբ, երբ դա պաշտպանված է դրա օգտագործման և դրանից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներով, և եթե դա բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանման մյուս դրույթներին:
- 16 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ հաճախորդների պորտֆել կամ շուկայի բաժին և ակնկալել, որ հաճախորդների հետ հարաբերությունների ու նրանց հավատարմության ստեղծմանն ուղղված իր ջանքերի շնորհիվ հաճախորդները կշարունակեն կազմակերպության հետ իրենց առևտրային գործակցությունը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության հաճախորդների հետ հարաբերություններն ու հաճախորդների հավատարմությունը պաշտպանելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների կամ վերահսկողության այլ եղանակների բացակայության պարագայում կազմակերպությունը, սովորաբար, չունի բավարար վերահսկողություն հաճախորդների հետ հարաբերություններից և հավատարմությունից ակնկալվող տնտեսական օգուտների նկատմամբ, որպեսզի այդ միավորները (օրինակ՝ հաճախորդների բազմությունը (պորտֆել), շուկայի բաժինը, հաճախորդների հետ հարաբերությունները, հաճախորդների հավատարմությունը) բավարարեն ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Հաճախորդների հետ հարաբերությունները պաշտպանելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների բացակայության դեպքում հաճախորդների հետ միևնույն կամ մմանատիպ ոչ պայմանագրային հարաբերությունների գծով փոխանակման գործարքները (որոնք ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս չեն կազմում) վկայում են, որ կազմակերպությունն, այնուամենայնիվ, կարող է վերահսկել ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք բխում են հաճախորդների հետ հարաբերություններից: Քանի որ այդպիսի փոխանակման գործարքները վկայում են նաև այն մասին, որ հաճախորդների հետ հարաբերությունները առանձնացվելի են, ապա հաճախորդների հետ այդ հարաբերությունները բավարարում են ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը:

**Ապագա տնտեսական օգուտներ**

- 17 Ոչ նյութական ակտիվից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները կարող են ներառել ապրանքների կամ ծառայությունների իրացումից հասույթի, ծախսումների տնտեսման կամ այլ օգուտների տեսքով, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից այդ ակտիվի օգտագործման արդյունքում: Օրինակ՝ արտադրական գործընթացում մտավոր սեփականության օգտագործումը կարող է հանգեցնել ապագա արտադրական ծախսումների կրճատմանը, այլ ոչ թե ապագա հասույթների ավելացմանը:

## **Ճանաչումը և չափումը**

- 18 Միավորի ճանաչումը որպես ոչ նյութական ակտիվ պահանջում է կազմակերպությունից ցուցադրել, որ այդ միավորը բավարարում է՝

- (ա) ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը (տե՛ս 8-17-րդ պարագրաֆները),
- (բ) ճանաչման չափանիշներին (տե՛ս 21-23-րդ պարագրաֆները):

Այս պահանջը կիրառվում է այն ծախսումների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունենում սկզբում՝ ոչ նյութական ակտիվը ձեռք բերելու կամ դրա ներստեղծման ժամանակ, և որոնք տեղի են ունենում հետագայում՝ տվյալ ակտիվը ավելացնելու, դրա մի մասը փոխարինելու կամ ակտիվը սպասարկելու համար:

- 19 25–32-րդ պարագրաֆները վերաբերում են առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ ճանաչման չափանիշների կիրառմանը, իսկ 33–43-րդ պարագրաֆները վերաբերում են վերջիններիս կիրառմանը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ: 44-րդ պարագրաֆը վերաբերում է պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական չափմանը, 45–47-րդ պարագրաֆները՝ ոչ նյութական ակտիվների փոխանակումներին, իսկ 48–50-րդ պարագրաֆները՝ ներստեղծված գույքի վերաբերյալ մոտեցումներին: 51–67-րդ պարագրաֆները վերաբերում են ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական ճանաչմանն ու չափմանը:

- 20 Ոչ նյութական ակտիվների բնույթն այնպիսին է, որ շատ դեպքերում այդպիսի ակտիվի ավելացում կամ դրա մի մասի փոխարինում տեղի չի ունենում: Համապատասխանաբար, հետագա ծախսումների մեծ մասը, հավանաբար, ուղղված կլինեն գոյություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների պահպանմանը, այլ ոչ թե կհամապատասխանեն ոչ նյութական ակտիվի սույն ստանդարտի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին: Բացի այդ, հետագա ծախսումները հաճախ դժվար է լինում վերագրել անմիջապես առանձին ոչ նյութական ակտիվին, և ոչ թե ձեռնարկությանն ամբողջությամբ: Հետևաբար, հետագա ծախսումները, այսինքն՝ այն ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական ճանաչումից կամ ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի լիավարտ դարձնելուց հետո, միայն հազվադեպ դեպքերում կճանաչվեն ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում: 63-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, հաճախորդների ցուցակների և էությանը նմանատիպ միավորների (լինեն դրանք ձեռք բերված, թե ներստեղծված) վրա կատարված հետագա ծախսումները միշտ ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ տեղի ունենալուն զուգընթաց: Սա բացատրվում է նրանով, որ այդպիսի ծախսումը չի կարող տարանջատվել ամբողջությամբ ձեռնարկության զարգացմանն ուղղված ծախսումից:

- 21 **Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի միմիայն այն դեպքում, երբ՝**  
(ա) **հավանական է, որ ակտիվին վերագրելի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն:**

- (բ) **ակտիվի արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:**

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

- 23 Կազմակերպությունը դատողությունների հիման վրա գնահատում է տվյալ ակտիվի օգտագործմանը վերագրելի ապագա տնտեսական օգուտների որոշակիության աստիճանը՝ հիմք ընդունելով սկզբնական ճանաչման պահին առկա վկայությունները՝ ավելի մեծ կշիռ տալով արտաքին վկայություններին:

- 24 **Ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով:**

## **Առանձին ձեռքբերում**

- 25 Սովորաբար, ոչ նյութական ակտիվն առանձին ձեռք բերելու համար կազմակերպության կողմից վճարվող գինն արտացոլում է այն հավանականության վերաբերյալ սպասումները, որ տվյալ ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այլ կերպ ասած, կազմակերպությունն ակնկալում է տնտեսական օգուտների ներհոսք նույնիսկ այն դեպքում, երբ այդ ներհոսքի վերաբերյալ առկա է անորոշություն՝

ժամանակային կամ գումարային առումով: Հետևաբար, առանձին ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար 21 (ա) պարագրաֆի ճանաչման հավանականության չափանիշը մշտապես բավարարված է համարվում:

- 26 Բացի այդ, առանձին ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը, սովորաբար, հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Հատկապես դա այդպես է, երբ գնման հատուցումը կատարվում է դրամական միջոցների կամ այլ դրամային ակտիվների տեսքով:
- 27 Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է՝
- (ա) դրա գնման գինը՝ ներառյալ ներկրման տուրքերն ու գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ առևտրային գեղչերը և արտոնությունները հանելուց հետո.
  - (բ) ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակին բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները:
- 28 Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներից են՝
- (ա) աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները (ըստ ՀՀՄՍ 19-ում բերված սահմանման), որոնք անմիջականորեն կապված են ակտիվն իր աշխատանքային վիճակին բերելու հետ.
  - (բ) մասնագիտական վճարների գծով ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են ակտիվն իր աշխատանքային վիճակին բերելու հետ.
  - (գ) ակտիվի պատշաճ աշխատանքի ստուգման ծախսումները:
- 29 Ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս չկազմող ծախսումների օրինակներից են՝
- (ա) նոր արտադրանքի կամ ծառայության շուկայում ներկայացնելու ծախսումները (ներառյալ գովազդի և առաջխաղացման գործունեության ծախսումները).
  - (բ) ձեռնարկատիրական գործունեությունը նոր վայրում կամ հաճախորդների նոր դասի հետ իրականացնելու ծախսումները (ներառյալ աշխատակազմի վերապատրաստման ծախսումները).
  - (գ) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումներ:
- 30 Ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ծախսումների ճանաչումը դադարեցվում է, երբ ակտիվն այնպիսի վիճակում է, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Հետևաբար, ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման կամ վերագործարկման ժամանակ կրած ծախսումները չեն ներառվում այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում: Օրինակ՝ հետևյալ ծախսումները չեն ներառվում ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում՝
- (ա) ծախսումներ, որոնք տեղի են ունենում, երբ ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով գործելու կարողություն ունեցող ակտիվը դեռևս պետք է շահագործման մեջ դրվի.
  - (բ) սկզբնական գործառնական վնասները, օրինակ՝ մինչև տվյալ ակտիվից ստացվող արտադրանքի համար պահանջարկի ձևավորումը կրած վնասները:
- 31 Որոշ գործառնություններ տեղի են ունենում՝ կապված ոչ նյութական ակտիվի մշակման հետ, սակայն դրանք անհրաժեշտ չեն, որպեսզի ակտիվը բերվի այնպիսի վիճակի, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Այդպիսի պատահական գործառնություններ կարող են տեղի ունենալ նախքան մշակման գործունեությունը սկսելը կամ դրա ընթացքում: Քանի որ պատահական գործառնությունները պարտադիր չեն ակտիվն այնպիսի վիճակի բերելու համար, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով, պատահական գործառնություններից եկամուտը և կապակցված ծախսերը ճանաչվում են անմիջապես շահույթում կամ վնասում և ներառվում են համապատասխան հոդվածներում՝ համաձայն դրանց դասակարգման՝ որպես եկամուտ և ծախս:
- 32 Եթե ոչ նյութական ակտիվի դիմաց վճարումը հետաձգվում է՝ գերազանցելով վճարման համար սովորաբար ընդունված ժամկետները, ապա դրա սկզբնական արժեքն իրենից ներկայացնում է այդ ակտիվի գնին համարժեք դրամական միջոցների գումարը: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս վճարման ժամկետի ընթացքում՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այն կապիտալացվում է ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտի համաձայն:

### **Ձեռքբերումը՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս**

- 33 ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտի ներքո, եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը տվյալ ակտիվի իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը արտացոլելու է այն հավանականության վերաբերյալ սպասումները, որ տվյալ ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող

ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այլ կերպ ասած, կազմակերպությունն ակնկալում է տնտեսական օգուտների ներհոսք նույնիսկ այն դեպքում, երբ այդ ներհոսքի վերաբերյալ առկա է անորոշություն՝ ժամանակային կամ գումարային առումով: Հետևաբար, 21(ա) պարագրաֆի ճանաչման հավանականության չափանիշը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար միշտ համարվում է բավարարված: Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ակտիվը առանձնացվել է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, ապա առկա է բավարար տեղեկատվություն՝ տվյալ ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելու համար: Այսպիսով, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար 21(բ) պարագրաֆում բերված արժանահավատ չափման չափանիշը միշտ համարվում է բավարարված:

34 Համաձայն սույն ստանդարտի և ՖՀՄՍ 3-ի (2008 թ. վերանայված տարբերակ), ձեռք բերող ձեռքբերման ամսաթվով ճանաչում է ձեռք բերվողի ոչ նյութական ակտիվը՝ գուղվիլից առանձնացված՝ անկախ նրանից, թե արդյոք այդ ակտիվը նախքան ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը ճանաչվել է ձեռք բերվողի կողմից: Սա նշանակում է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի հետագոտության ու մշակման անավարտ նախագիծը ճանաչում է որպես ակտիվ՝ գուղվիլից առանձնացված, եթե այդ նախագիծը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Ձեռք բերվողի հետագոտության ու մշակման անավարտ նախագիծը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, երբ այն.

(ա) բավարարում է ակտիվի սահմանմանը.

(բ) որոշելի է, այսինքն՝ առանձնացվելի է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից:

### **Ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի չափումը**

35 Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը առանձնացվելի է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, ապա առկա է բավարար տեղեկատվություն՝ տվյալ ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելու համար: Եթե ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործված գնահատումների համար առկա է տարբեր հավանականություններով հնարավոր արդյունքների մի շարք, ապա այդ անորոշությունը ներառվում է տվյալ ակտիվի իրական արժեքի չափման մեջ:

36 Ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը կարող է առանձնացվելի լինել, բայց միայն առնչվող նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվի հետ միասին: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ ամսագրի հրատարակման անվանումը անկարելի լինի վաճառել առնչվող բաժանորդների տվյալների շտեմարանից առանձնացված, կամ բնական հանքային ջրի առևտրային նշանը կարող է վերաբերել առանձին աղբյուրի, և հնարավոր չլինի այն վաճառել այդ աղբյուրից առանձնացված: Նման դեպքերում ձեռք բերողը ճանաչում է ակտիվների խումբը որպես առանձին ակտիվ՝ գուղվիլից առանձնացված, եթե այդ խմբում ակտիվների անհատական իրական արժեքներն անհնարին է արժանահավատորեն չափել:

37 Նմանապես, «ապրանքանիշ» և «ապրանքանիշի անվանում» հասկացությունները հաճախ օգտագործվում են որպես հոմանիշներ՝ առևտրային կամ այլ նշանների համար: Սակայն առաջինները ընդհանուր մարկետինգային տերմիններ են, որոնք սովորաբար օգտագործվում են համալրող ակտիվների խմբի համար, ինչպիսիք են առևտրային նշանը (կամ ծառայության նշանը) և դրա հետ կապակցված առևտրային անունը, բանաձևերը, բաղադրատոմսերը և տեխնոլոգիական փորձառությունը: Ձեռք բերողը համալրող ոչ նյութական ակտիվների խումբը, որոնք ապրանքանիշ են կազմում, որպես առանձին ակտիվ է ճանաչում այն դեպքում, երբ համալրող ակտիվներից յուրաքանչյուրի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Եթե համալրող ակտիվներից յուրաքանչյուրի իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, ապա ձեռք բերողը կարող է դրանք ճանաչել որպես միասնական ակտիվ միայն այն դեպքում, երբ այդ ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետները միանման են:

38 [Հանված է]

39 Գործող շուկայում գնանշվող շուկայական գները ապահովում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի առավել արժանահավատ չափումը (տե՛ս նաև 78-րդ պարագրաֆը): Համապատասխան շուկայական գինը սովորաբար ընթացիկ հայտագինն է (գնորդի կողմից առաջարկվող ամենաբարձր գինը): Եթե ընթացիկ հայտագները մատչելի չեն, ապա ամենավերջին մնաճատիպ գործարքի գինը կարող է հիմք հանդիսանալ իրական արժեքի գնահատման համար, եթե միայն նշված գործարքի ամսաթվի և ակտիվի գնահատման ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում տնտեսական պայմանները չեն ենթարկվել զգալի փոփոխությունների:



40 Եթե ոչ նյութական ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունի, ապա դրա իրական արժեքը այն գումարն է, որը կազմակերպությունը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կվճարեր ակտիվի դիմաց իրազեկ և պատրաստակամ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ հիմք ընդունելով լավագույն մատչելի տեղեկատվությունը: Այս գումարը որոշելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում նմանատիպ ակտիվների վերաբերյալ վերջին գործարքների արդյունքները:

41 Կազմակերպությունները, որոնք պարբերաբար իրականացնում են եզակի ոչ նյութական ակտիվների գնման ու վաճառքի գործարքներ, սովորաբար մշակում են դրանց իրական արժեքները անուղղակիորեն գնահատելու մեթոդներ: Նշված մեթոդները կարող են կիրառվել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական չափման համար, եթե այդ մեթոդների նպատակն է գնահատել այդ ակտիվների իրական արժեքը, և եթե այդ մեթոդներն արտացոլում են այն ճյուղի ընթացիկ գործարքներն ու փորձը, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը: Նշված մեթոդները ներառում են, որտեղ տեղին է՝

(ա) ընթացիկ շուկայական գործարքներն արտացոլող բազմապատիկների կիրառումը ակտիվի շահութաբերությունը պայմանավորող ցուցանիշների նկատմամբ (ինչպիսիք են հասույթը, շուկայի բաժինները, գործառնական շահույթը), կամ ռոյալթիների հոսքի նկատմամբ, որը կարող է ստացվել ոչ նյութական ակտիվի գծով այլ կողմին լիցենզիայի տրամադրման արդյունքում՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում» (ինչպիսին է, օրինակ, «ռոյալթիներից ազատում» մոտեցումը) . կամ

(բ) ակտիվից առաջացող գնահատված ապագա զուտ դրամական հոսքերի գեղչումը:

### **Հետագա ծախսումներ հետազոտության և մշակման ձեռք բերված անավարտ նախագծի վրա**

42 Հետազոտության կամ մշակման հետ կապված ծախսումը, որը՝

(ա) վերաբերում է առանձին կամ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված և որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծին, և

(բ) տեղի է ունենում այդ նախագծի ձեռքբերումից հետո, պետք է հաշվառվի՝ համաձայն 54–62-րդ պարագրաֆների:

43 54–62-րդ պարագրաֆների պահանջների կիրառումը նշանակում է, որ առանձին կամ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված և որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծի հետ կապված հետագա ծախսումը.

(ա) ճանաչվում է ծախս, երբ տեղի է ունենում, եթե դա հետազոտության ծախսում է.

(բ) ճանաչվում է ծախս, երբ տեղի է ունենում, եթե դա մշակման ծախսում է, որը չի բավարարում 57-րդ պարագրաֆում բերված՝ որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչելու չափանիշներին.

(գ) ավելացվում է ձեռք բերված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծի հաշվեկշռային արժեքին, եթե դա մշակման ծախսում է, որը բավարարում է 57-րդ պարագրաֆում բերված ճանաչման չափանիշներին:

### **Ձեռքբերում պետական շնորհի միջոցով**

44 Որոշ դեպքերում ոչ նյութական ակտիվը կարող է ձեռք բերվել անվճար կամ նոմինալ հատուցման դիմաց՝ պետական շնորհի միջոցով: Սա կարող է տեղի ունենալ, երբ պետությունը կազմակերպությանը փոխանցում կամ հատկացնում է ոչ նյութական ակտիվներ, օրինակ՝ օդանավակայանում վայրէջքի իրավունքներ, ռադիո կամ հեռուստակայանների գործունեության լիցենզիաներ, ներմուծման լիցենզիաներ կամ քվոտաներ, կամ այլ օգտագործման սահմանափակում ունեցող ռեսուրսների հասանելիության իրավունքներ: ՀՀՄՄ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ստանդարտի ներքո, կազմակերպությունն իր ընտրությամբ կարող է սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչել թե՛ ոչ նյութական ակտիվը, և թե՛ շնորհը: Եթե կազմակերպությունը որոշում է ակտիվը սկզբնապես չճանաչել իրական արժեքով, ապա նա ակտիվը սկզբնապես ճանաչում է նոմինալ գումարով (համաձայն ՀՀՄՄ 20-ով թույլատրված մյուս մոտեցման), որին ավելացվում են տվյալ ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակին բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները:

### **Ակտիվների փոխանակումներ**

45 Մեկ կամ մեկից ավելի ոչ նյութական ակտիվներ կարող են ձեռք բերվել ոչ դրամային ակտիվով կամ ակտիվներով, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցությամբ փոխանակելու միջոցով: Հետևյալ քննարկումը վերաբերում է մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակմանը մեկ այլ ոչ դրամային

ակտիվով, սակայն այն կիրառելի է մասնախորդ մախադասության մեջ նկարագրված բոլոր փոխանակումների նկատմամբ: Այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով՝ բացի այն դեպքերից, երբ. (ա) փոխանակման գործարքն իր էությունը առևտրային չէ, կամ (բ) ոչ ստացված ակտիվի, և ոչ էլ հանձնված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Չեռք բերված ակտիվը չափվում է այս եղանակով մույնիսկ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել հանձնված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, ապա դրա սկզբնական արժեքը չափվում է հանձնված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

46 Կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է՝ դիտարկելով այդ գործարքի արդյունքում կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի փոփոխության ակնկալվող չափը: Փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է համարվում, եթե.

- (ա) ստացված ակտիվի դրամական հոսքերի բնութագիրը (այսինքն՝ ռիսկը, ժամկետները և գումարը) տարբերվում է փոխանցված ակտիվի դրամական հոսքերի բնութագրից. կամ
- (բ) փոխանակման արդյունքում փոփոխության է ենթարկվում կազմակերպության գործառնությունների այն մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որը կրել է գործարքի ազդեցությունը.
- (գ) (ա) կամ (բ) կետերում առաջացած տարբերությունը փոխանակված ակտիվների իրական արժեքի համեմատ էական է:

Որոշելու նպատակով, թե արդյոք փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է՝ կազմակերպության գործառնությունների այն մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որը կրել է գործարքի ազդեցությունը, պետք է արտացոլի հարկումից հետո դրամական միջոցների հոսքերը: Այս վերլուծությունների արդյունքը կարող է պարզ լինել՝ առանց կազմակերպության կողմից մանրամասն հաշվարկներ կատարելու անհրաժեշտության:

47 21(բ) պարագրաֆով սահմանվում է, որ ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման պայմանն այն է, որ ակտիվի սկզբնական արժեքը հնարավոր լինի արժանահավատորեն չափել: Ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը, որի համար գոյություն չունեն համեմատելի շուկայական գործարքներ, կարող է արժանահավատորեն չափվել, եթե. (ա) իրական արժեքների ողջամիտ գնահատումների միջակայքում փոփոխականությունն էական չէ այդ ակտիվի համար, կամ (բ) նշված միջակայքում տարբեր գնահատումների հավանականությունները կարող են ողջամտորեն չափվել և կիրառվել իրական արժեքի գնահատման ժամանակ: Եթե կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն որոշել կամ ստացած ակտիվի, կամ հանձնված ակտիվի իրական արժեքը, ապա հանձնված ակտիվի իրական արժեքը օգտագործվում է սկզբնական արժեքի չափման համար, եթե միայն ստացված ակտիվի իրական արժեքն առավել ակնհայտ չէ:

## **Ներստեղծված գուդվիլ**

48 **Ներստեղծված գուդվիլը չպետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:**

49 Որոշ դեպքերում կատարվում են ծախսումներ՝ ապագա տնտեսական օգուտներ առաջացնելու նպատակով, բայց դա չի հանգեցնում սույն ստանդարտով սահմանված ճանաչման չափանիշները բավարարող ոչ նյութական ակտիվի ստեղծման: Այդպիսի ծախսումները հաճախ նկարագրվում են որպես ներստեղծված գուդվիլին նպաստող ծախսումներ: Ներստեղծված գուդվիլը չի ճանաչվում որպես ակտիվ, քանի որ այն որոշելի միջոց չէ (այսինքն՝ այն առանձնացվելի չէ և չի առաջանում պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից), որը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից, և որի սկզբնական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

50 Ժամանակի ցանկացած պահի դրությամբ կազմակերպության շուկայական արժեքի և նրա որոշելի գուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունները կարող են ընդգրկել մի շարք գործոններ, որոնք ազդում են կազմակերպության արժեքի վրա: Այնուամենայնիվ, այդպիսի տարբերություններն իրենցից չեն ներկայացնում կազմակերպության կողմից վերահսկվող ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեք:

## **Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ**

51 Երբեմն դժվար է գնահատել, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման համար սահմանված պահանջներին, քանի որ որոշակի խնդիրներ են առաջանում՝

- (ա) որոշելու համար, թե արդյոք առկա է և թե երբ է առկա որոշելի ակտիվ, որն առաջացնելու է ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ.
- (բ) արժանահավատորեն որոշելու համար ակտիվի սկզբնական արժեքը: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունում ոչ նյութական ակտիվ առաջացնելու ծախսումները հնարավոր չէ

տարանջատել կազմակերպության՝ ներստեղծված գուղվիլի պահպանման կամ ավելացման ծախսումներից կամ առօրյա գործառնությունների վարման ծախսումներից:

Հետևաբար, բացի այն, որ պետք է բավարարվեն ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման ու սկզբնական չափման ընդհանուր պահանջները, կազմակերպությունը ներստեղծված բոլոր ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ կիրառում է 52-67-րդ պարագրաֆներում շարադրված պահանջներն ու ցուցումները:

- 52 Գնահատելու համար, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման չափանիշներին, կազմակերպությունն ակտիվների առաջացման գործընթացը դասակարգում է ըստ հետևյալ փուլերի՝

(ա) հետազոտության փուլ.

(բ) մշակման փուլ:

Թեև «հետազոտություն» և «մշակում» տերմիններն ունեն իրենց հստակ սահմանումները, սույն ստադարտի նպատակների համար «հետազոտության փուլ» և «մշակման փուլ» տերմիններն ավելի լայն իմաստ են կրում:

- 53 Եթե կազմակերպությունն ի վիճակի չէ ոչ նյութական ակտիվի ստեղծման ներքին նախագծի հետազոտության փուլը տարանջատել մշակման փուլից, ապա կազմակերպությունն այդ նախագծի ծախսումները դիտարկում է այնպես, կարծես դրանք տեղի են ունեցել միայն հետազոտության փուլում:

#### **Հետազոտության փուլ**

- 54 **Հետազոտությունից (կամ ներքին նախագծի հետազոտության փուլից) առաջացող ոչ նյութական ակտիվները չպետք է ճանաչվեն: Հետազոտության (կամ ներքին նախագծի հետազոտության փուլի) ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս՝ դրանց տեղի ունենալու պահին:**

- 55 Ներքին նախագծի հետազոտության փուլում կազմակերպությունը չի կարող ցուցադրել, որ առկա է ոչ նյութական ակտիվ, որը կառաջացնի հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ: Այդ իսկ պատճառով, այս ծախսումները որպես ծախս են ճանաչվում դրանց տեղի ունենալու պահին:

- 56 Հետազոտության գործունեության օրինակներ են՝

(ա) գործունեություն նոր գիտելիքների ձեռքբերման նպատակով.

(բ) հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառման հնարավորությունների որոնում, գնահատում և վերջնական ընտրություն.

(գ) նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար այլընտրանքների որոնում.

(դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար հնարավոր այլընտրանքների ձևակերպում, նախագծում, գնահատում և վերջնական ընտրություն:

#### **Մշակման փուլ**

- 57 **Մշակումից (կամ ներքին նախագծի մշակման փուլից) առաջացող ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի միմիայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել ստորև բերվածն ամբողջությամբ՝**
- (ա) ոչ նյութական ակտիվն այնպիսի ավարտուն վիճակի հասցնելու տեխնիկական իրագործելիությունը, որ այն մատչելի լինի օգտագործման կամ վաճառքի համար.
  - (բ) ոչ նյութական ակտիվն ավարտին հասցնելու և այն օգտագործելու կամ վաճառելու իր մտադրությունը.
  - (գ) ոչ նյութական ակտիվն օգտագործելու կամ վաճառելու իր կարողությունը.
  - (դ) այն, թե ինչպես է ոչ նյութական ակտիվն առաջացնելու հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտներ: Ի թիվս այլոց, կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի ոչ նյութական ակտիվի միջոցով ստեղծվող արդյունքի կամ հենց այդ ոչ նյութական ակտիվի համար շուկայի առկայությունը, կամ, եթե ակտիվը օգտագործվելու է կազմակերպության ներսում, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակարությունը.
  - (ե) մշակումն ավարտին հասցնելու և ոչ նյութական ակտիվն օգտագործելու կամ վաճառելու համար անհրաժեշտ համապատասխան տեխնիկական, ֆինանսական և այլ միջոցների առկայությունը.
  - (զ) ոչ նյութական ակտիվին մշակման ընթացքում վերագրելի ծախսումներն արժանահավատորեն չափելու իր կարողությունը:
- 58 Ներքին նախագծի մշակման փուլում կազմակերպությունը, որոշ դեպքերում, կարող է որոշակիացնել ոչ նյութական ակտիվը և ցուցադրել, որ այդ ակտիվը կառաջացնի հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ: Սա բացատրվում է նրանով, որ նախագծի մշակման փուլում առաջընթացն ավելի մեծ է, քան հետագոտության փուլում:
- 59 Մշակման գործունեության օրինակներ են՝
- (ա) նախաարտադրական կամ նախաօգտագործման փորձանմուշների և մոդելների նախագծումը, կառուցումը և փորձարկումը.
  - (բ) գործիքների, ձուլամայրերի, կաղապարների և դրոշմոցների նախագծումը՝ նոր տեխնոլոգիայի կիրառմամբ.
  - (գ) փորձնական կայանքի նախագծումը, կառուցումը և շահագործումը, որն իր մասշտաբներով տնտեսապես պիտանի չէ առևտրային նպատակով արտադրության համար.
  - (դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ընտրված այլընտրանքների նախագծումը, կառուցումը և փորձարկումը:
- 60 Ցուցադրելու համար, թե ինչպես է ոչ նյութական ակտիվն առաջացնելու հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ, կազմակերպությունը գնահատում է ակտիվից ստացվելիք ապագա տնտեսական օգուտները՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի սկզբունքները: Եթե ակտիվը տնտեսական օգուտներ է առաջացնելու բացառապես այլ ակտիվների հետ համատեղ, ապա կազմակերպությունը կիրառում է դրամաստեղծ միավորի հայեցակարգը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ում:
- 61 Ոչ նյութական ակտիվն ավարտին հասցնելու, օգտագործելու և դրանից ստացվող օգուտները քաղելու համար անհրաժեշտ միջոցների առկայությունը կարող է ցուցադրվել, օրինակ, բիզնես ծրագրի միջոցով, որը ներկայացնում է պահանջվող տեխնիկական, ֆինանսական և այլ միջոցներ, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդ միջոցներն ապահովելու կարողությունը: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը ցուցադրում է արտաքին ֆինանսավորման առկայությունը՝ վարկատուից ստանալով այդ ծրագիրը ֆինանսավորելու պատրաստակամության վկայություն:
- 62 Կազմակերպության՝ ծախսումների հաշվառման համակարգերի միջոցով հաճախ կարելի է արժանահավատորեն չափել այն ծախսումները, որոնք կապված են կազմակերպությունում ոչ նյութական ակտիվի առաջացման հետ, օրինակ՝ աշխատավարձը և այլ ծախսումներ, որոնք տեղի են ունենում հեղինակային իրավունքների կամ լիցենզիաների ստացման, կամ համակարգչային ծրագրի մշակման ժամանակ:
- 63 **Ներստեղծված ապրանքանիշերը, խորագրերը, հրապարակումների անվանումները, հաճախորդների ցուցակները և այլ էությունը նմանատիպ միավորները չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվներ:**
- 64 Ներստեղծված ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, հաճախորդների ցուցակների և այլ էությունը նմանատիպ միավորների վրա կատարված ծախսումները հնարավոր չէ տարանջատել ձեռնարկատիրական գործունեության՝ որպես ամբողջության, զարգացման ծախսումներից: Հետևաբար, նմանատիպ միավորները չեն ճանաչվում որպես ոչ նյութական ակտիվներ:

**Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը**

- 65 Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը, 24-րդ պարագրաֆի նպատակների համար, այն ծախսումների հանրագումարն է, որոնք տեղի են ունեցել՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ոչ նյութական ակտիվն առաջին անգամ բավարարել է 21-րդ, 22-րդ և 57-րդ պարագրաֆների ճանաչման չափանիշներին: Համաձայն 71-րդ պարագրաֆի՝ արգելվում է վերաներկայացնել այն ծախսումները, որոնք նախկինում ճանաչվել են որպես ծախս:
- 66 Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է բոլոր այն ծախսումները, որոնք հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել նշված ակտիվի ստեղծմանը, արտադրմանը և ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով գործելու համար նախապատրաստմանը: Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներից են՝
- (ա) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման համար օգտագործված կամ սպառված նյութերի կամ ծառայությունների գծով ծախսումները,
  - (բ) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման գործընթացում աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները (համաձայն ՀՀՄՍ 19-ի),
  - (գ) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի գրանցման հետ կապված վճարները,
  - (դ) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման համար օգտագործվող արտոնագրերի և լիցենզիաների ամորտիզացիան:
- ՀՀՄՍ 23-ը սահմանում է չափանիշներ՝ տոկոսավճարը որպես ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի տարր ճանաչելու համար:
- 67 Ստորև բերվածները ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի բաղադրիչներ չեն՝
- (ա) վաճառքի, վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները, բացառությամբ եթե այդ ծախսումները հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել ակտիվն օգտագործման համար նախապատրաստելուն,
  - (բ) որոշելի անարդյունավետությունների հետևանքները և սկզբնական գործառնական վնասները, որոնք առաջանում են մինչև ակտիվի հասնելը պլանավորված ցուցանիշներին,
  - (գ) ակտիվը շահագործելու համար անձնակազմի վերապատրաստման ծախսումները:

**65-րդ պարագրաֆին վերաբերող ցուցադրական օրինակ.**

Կազմակերպությունը մշակում է նոր արտադրական գործընթաց: 20X5 թ. ընթացքում կրած ծախսումները կազմել են 1000 ԱՄ, որից 900 ԱՄ-ն տեղի է ունեցել մինչև 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ը, իսկ 100 ԱՄ-ն՝ 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ից մինչև 20X5 թ. դեկտեմբերի 31-ը ընկած ժամանակահատվածում: Կազմակերպությունն ի վիճակի է ցուցադրել, որ 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ի դրությամբ արտադրական գործընթացը բավարարել է ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշներին: Գործընթացում մարմնավորված նոու-հաուի փոխհատուցվող գումարը (ներառյալ սպազա դրամական արտահոսքերը գործընթացն ավարտուն դարձնելու համար՝ մինչև այն հնարավոր լինի օգտագործել) գնահատվել է 500 ԱՄ:

*20X5 թ. վերջին արտադրական գործընթացը ճանաչվում է որպես ոչ նյութական ակտիվ՝ 100 ԱՄ սկզբնական արժեքով (այն ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ բավարարվել են ճանաչման չափանիշները, այսինքն՝ 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ից): 900 ԱՄ-ի չափով ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել մինչև 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ը, ճանաչվում են որպես ծախս, քանի որ մինչև 20X5 թ. դեկտեմբերի 1-ը ճանաչման չափանիշները չեն բավարարվել: Այս ծախսումները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված արտադրական գործընթացի սկզբնական արժեքի մաս չեն կազմում:*

20X6 թ. ընթացքում կրած ծախսումները կազմել են 2000 ԱՄ: 20X6 թ. վերջի դրությամբ գործընթացում մարմնավորված նոու-հաուի փոխհատուցվող գումարը (ներառյալ սպազա դրամական արտահոսքերը, որոնք պահանջվում են մինչև գործընթացն ավարտուն և օգտագործման համար պիտանի դարձնելը) գնահատվել է 1900 ԱՄ:

*20X6 թ. վերջին արտադրական գործընթացի սկզբնական արժեքը կազմել է 2100 ԱՄ (20X5 թ. վերջին ճանաչված 100 ԱՄ ծախսումները՝ գումարած 20X6 թ. ընթացքում ճանաչված 2000 ԱՄ ծախսումները): Կազմակերպությունը ճանաչում է 200 ԱՄ արժեզրկումից կորուստ՝ գործընթացի հաշվեկշռային արժեքը նախքան արժեզրկումից կորուստը (2100 ԱՄ) ճշգրտելու համար՝ այն իջեցնելով մինչև փոխհատուցվող գումարը (1900 ԱՄ): Այս արժեզրկումից կորուստը կհակադարձվի*

*հաջորդ ժամանակաշրջանում, եթե բավարարվեն ՀՀՄՍ 36-ով սահմանված՝ արժեզրկումից կորստի հակադարձման պահանջները:*

• *Սույն ստանդարտում դրամական գումարները ներկայացվում են «արժութային միավորներով (ԱՄ)»:*

## **Ծախսի ճանաչումը**

- 68 Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս, երբ դրանք տեղի են ունենում՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ.
- (ա) դրանք կազմում են ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման սահմանված չափանիշները բավարարող սկզբնական արժեքի մաս (տե՛ս 18-67-րդ պարագրաֆները). կամ
  - (բ) միավորը ձեռք է բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում և չի կարող ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվ: Այդպիսի դեպքում նշված ծախսումները կազմում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որպես գույքիլ ճանաչված գումարի մաս (տե՛ս ՖՀՄՍ 3-ը):
- 69 Որոշ դեպքերում ծախսումները կատարվում են կազմակերպությանը ապագա տնտեսական օգուտներ ապահովելու նպատակով, սակայն ձեռք չի բերվում կամ չի ստեղծվում որևէ ոչ նյութական ակտիվ կամ այլ ակտիվ, որը հնարավոր կլինի ճանաչել: Ապրանքի մատակարարման դեպքում կազմակերպությունն այդպիսի ծախսումները ծախս է ճանաչում, երբ նա ունի այդ ապրանքի նկատմամբ հասանելիության իրավունք: Ծառայությունների մատակարարման դեպքում կազմակերպությունն այդպիսի ծախսումները ծախս է ճանաչում, երբ նա ստանում է այդ ծառայությունները: Օրինակ՝ հետազոտության ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց տեղի ունենալու պահին (տե՛ս պարագրաֆ 54)՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք ձեռք են բերվել որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մի մաս: Տեղի ունենալու պահին ծախս ճանաչվող ծախսումների այլ օրինակներից են՝
- (ա) գործունեության սկզբնավորման հետ կապված ծախսումները՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այս ծախսումներն ընդգրկվում են հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Գործունեության սկզբնավորման ծախսումները կարող են բաղկացած լինել հիմնադրման ծախսումներից, որոնցից են իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված իրավաբանական և գործավարական ծախսումները, նոր արտադրամաս կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախսումները (նախագործարկման ծախսումներ), կամ նոր գործառնություններ ձեռնարկելու կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ ներդնելու հետ կապված ծախսումները (նախագործառնական ծախսումներ):
  - (բ) վերապատրաստման գծով ծախսումները.
  - (գ) գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները (ներառյալ փոստային պատվերների կատարումները).
  - (դ) ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի գտնվելու վայրը փոխելու կամ վերակազմավորելու գծով ծախսումները:
- 69Ա Կազմակերպությունն ունի ապրանքի նկատմամբ հասանելիության իրավունք, երբ ապրանքը պատկանում է իրեն: Նմանապես, նա ունի հասանելիության իրավունք ապրանքի նկատմամբ, երբ այն կառուցվում է մատակարարի կողմից՝ մատակարարման պայմանագրի պայմանների համաձայն, և կազմակերպությունը կարող է պահանջել դրա մատակարարումը վճարի դիմաց: Ծառայությունները ստացվում են, երբ դրանք մատուցվում են մատակարարի կողմից՝ համաձայն կազմակերպությանը դրանց մատուցման պայմանագրի, այլ ոչ թե այն ժամանակ, երբ կազմակերպությունը դրանք օգտագործում է մեկ այլ ծառայություն մատուցելու համար, օրինակ՝ հաճախորդներին գովազդ տրամադրելու համար:
- 70 68-րդ պարագրաֆը չի արգելում կազմակերպությանը ճանաչել կանխավճարը որպես ակտիվ, երբ ապրանքի համար վճարը կատարվել է նախքան կազմակերպության կողմից այդ ապրանքի նկատմամբ իրավունք ձեռք բերելը: Նմանապես, 68-րդ պարագրաֆը կազմակերպությանը չի արգելում կանխավճարը ճանաչել որպես ակտիվ, երբ ծառայության համար վճարը կատարվել է նախքան կազմակերպության կողմից այդ ծառայությունը ստանալը:

## **Նախկինում կատարված ծախսեր, որոնք չպետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ**

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

## **Սկզբնական ճանաչմանը հաջորդող չափումներ**

- 72 Որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն՝ կազմակերպությունը պետք է ընտրի կամ 74-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբնական արժեքի մոտեցումը, կամ 75-րդ պարագրաֆում ներկայացված վերագնահատման մոտեցումը: Եթե ոչ նյութական ակտիվը հաշվառվում է՝ կիրառելով վերագնահատման մոտեցումը, ապա իր դասին վերաբերող բոլոր մնացած ակտիվները պետք է հաշվառվեն՝ կիրառելով այդ նույն մոտեցումը, բացի այն դեպքից, երբ նշված ակտիվների համար չկա գործող շուկա:

- 73 Ոչ նյութական ակտիվների դաս է կազմակերպության գործառնություններում նույնանման բնույթ և օգտագործում ունեցող ակտիվների խմբավորումը: Ոչ նյութական ակտիվների դասում ընդգրկված միավորները վերագնահատվում են միաժամանակ՝ խուսափելու համար ակտիվների ընտրանքային վերագնահատումից և ֆինանսական հաշվետվություններում տարբեր ամսաթվերով սկզբնական արժեքների ու գնահատված արժեքների խարնուրդից կազմված գումարների ներկայացումից:

## **Սկզբնական արժեքի մոտեցումը**

- 74 Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով՝ հանած ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստներ:

## **Վերագնահատման մոտեցումը**

- 75 Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքը՝ հանած ցանկացած հետագա կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստներ: Սույն ստանդարտի ներքո վերագնահատումների նպատակով, իրական արժեքը պետք է որոշվի՝ վկայակոչելով գործող շուկան: Վերագնահատումները պետք է կատարվեն այնպիսի պարբերականությամբ, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ էականորեն չտարբերվի դրա իրական արժեքից:

- 76 Վերագնահատման մոտեցումը թույլ չի տալիս՝

- (ա) վերագնահատել այն ոչ նյութական ակտիվները, որոնք նախկինում չեն ճանաչվել որպես ակտիվ. կամ
- (բ) ոչ նյութական ակտիվները սկզբնապես ճանաչել իրենց սկզբնական արժեքից տարբերվող գումարներով:

- 77 Վերագնահատման մոտեցումը կիրառվում է սկզբնապես ակտիվը սկզբնական արժեքով ճանաչելուց հետո: Այնուամենայնիվ, եթե ոչ նյութական ակտիվի գծով ծախսումների միայն մի մասն է ճանաչվել որպես ակտիվ, որովհետև ակտիվը չի բավարարել ճանաչման չափանիշներին մինչև գործընթացի մի մասի ավարտը (տե՛ս պարագրաֆ 65), ապա վերագնահատման մոտեցումը կարող է կիրառվել ամբողջ ակտիվի նկատմամբ: Նաև՝ վերագնահատման մոտեցումը կարող է կիրառվել այն ոչ նյութական ակտիվի նկատմամբ, որը ստացվել է պետական շնորհի միջոցով և ճանաչվել է նմանազան գումարով (տե՛ս պարագրաֆ 44):

- 78 Սովորաբար, ոչ նյութական ակտիվի համար 8-րդ պարագրաֆում նկարագրված բնութագրերով օժտված գործող շուկա գոյություն չունի, թեև այդպես կարող է լինել: Օրինակ՝ որոշ երկրներում գործող շուկա կարող է գոյություն ունենալ ազատ շրջանառվող տաքսի լիցենզիաների, ձկնորսության լիցենզիաների կամ արտադրական քվոտաների համար: Սակայն գործող շուկա չի կարող գոյություն ունենալ ապրանքանիշերի, թերթերի խորագրերի, երաժշտության և կինոնկարների հրատարակման իրավունքների, արտոնագրերի կամ առևտրային նշանների համար, քանի որ այս ակտիվներից յուրաքանչյուրը եզակի է: Բացի այդ, թեև ոչ նյութական ակտիվները գնվում և վաճառվում են, գործարքի պայմանները համաձայնեցվում են առանձին գնորդների և վաճառողների միջև բանակցությունների միջոցով, և այդպիսի գործարքները համեմատաբար հազվադեպ են: Այդ պատճառով էլ մի ակտիվի համար վճարված գինը կարող է բավարար վկայություն չտրամադրել մեկ այլ ակտիվի իրական արժեքի վերաբերյալ: Ավելին՝ գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը հաճախ մատչելի չէ հասարակությանը:

- 79 Վերագնահատումների հաճախականությունը կախված է վերագնահատման ենթարկվող ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքների փոփոխականությունից: Եթե վերագնահատված

ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է դրա հաշվեկշռային արժեքից, ապա անհրաժեշտ է կատարել նոր վերագնահատում: Որոշ ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքները կարող են զգալի և փոփոխական բնույթի տատանումներ ունենալ, ինչը անհրաժեշտ է դարձնում տարեկան վերագնահատումների իրականացումը: Այդպիսի հաճախակի վերագնահատումներն անհրաժեշտ չեն այն ոչ նյութական ակտիվների համար, որոնց իրական արժեքներն ունեն միայն աննշան տատանումներ:

- 80 Եթե ոչ նյութական ակտիվը վերագնահատվում է, ապա վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կուտակված ամորտիզացիան`
- (ա) վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն` այնպես, որ վերագնահատումից հետո ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հավասար լինի դրա վերագնահատված գումարին. կամ
  - (բ) հանվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից, և գուտ գումարը վերաներկայացվում է ակտիվի վերագնահատված գումարի չափով:
- 81 **Եթե վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվների դասում ընդգրկված ոչ նյութական ակտիվը չի կարող վերագնահատվել, քանի որ այդ ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունի, ապա նշված ակտիվը պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով` հանած ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և արժեզրկումից կորուստներ:**
- 82 **Եթե վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը այլևս չի կարող որոշվել` վկայակոչելով գործող շուկան, ապա այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է լինի դրա վերագնահատված գումարը` գործող շուկային վկայակոչելու միջոցով վերջին վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ, հանած ցանկացած հետագա կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստներ:**
- 83 Այն փաստը, որ վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվի համար գործող շուկա այլևս գոյություն չունի, կարող է մատնանշել, որ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, և որ անհրաժեշտ է դա ստուգել` համաձայն ՀՀՍՍ 36-ի:
- 84 Եթե ակտիվի իրական արժեքը կարող է որոշվել` վկայակոչելով հետագա չափման ամսաթվի դրությամբ գործող շուկան, ապա վերագնահատման մոտեցումը կիրառվում է այդ ամսաթվից սկսած:
- 85 **Եթե ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, ապա այդ աճը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և կուտակվի սեփական կապիտալում` «վերագնահատումից աճ» վերնագրի ներքո: Սակայն վերագնահատումից արժեքի աճը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն չափով, որով նա հակադարձում է նախկինում շահույթում կամ վնասում ճանաչված նույն ակտիվի վերագնահատման արդյունքում առաջացած նվազումը:**
- 86 **Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, ապա այդ նվազումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Սակայն վերագնահատումից արժեքի նվազումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում` տվյալ ակտիվին վերագրված վերագնահատումից աճի կրեդիտային մնացորդի չափով, դրա առկայության դեպքում: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված նվազումը նվազեցնում է սեփական կապիտալում «վերագնահատումից աճ» վերնագրի ներքո կուտակված գումարը:**
- 87 Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի ընդհանուր գումարը, որը ներառված է սեփական կապիտալում, կարող է ուղղակիորեն վերագրվել չբաշխված շահույթին այդ աճի իրացման պահին: Աճի ընդհանուր գումարը կարող է իրացվել տվյալ ակտիվը շրջանառությունից ընդհանրապես հանելու կամ օտարելու ժամանակ: Այնուամենայնիվ, աճի մի մասը կարող է իրացվել, երբ ակտիվն օգտագործվում է կազմակերպության կողմից: Այսպիսի դեպքում իրացված աճի գումարն իրենից ներկայացնում է երկու ամորտիզացիաների միջև տարբերությունը, որոնցից առաջինն ակտիվի վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված ամորտիզացիան է, իսկ մյուսն այն ամորտիզացիան է, որը կճանաչվեր` հիմնվելով ակտիվի պատմական արժեքի վրա: Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին չի կատարվում շահույթի կամ վնասի միջոցով:



## Օգտակար ծառայություն

- 88 Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշակի է, թե անորոշ, իսկ որոշակի լինելու դեպքում կազմակերպությունը պետք է որոշի նաև այդ օգտակար ծառայության տևողությունը կամ օգտակար ծառայությունը ներկայացնող արտադրանքի կամ նմանատիպ միավորների քանակը: Ոչ նյութական ակտիվը կազմակերպության կողմից պետք է դիտարկի որպես անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող, երբ բոլոր առնչվող գործոնների վերլուծության հիման վրա կարելի է եզրակացնել, որ չկա որևէ կանխատեսելի սահմանափակում այն ժամանակահատվածի, որի ընթացքում այդ ակտիվից ակնկալվում է գուտ դրամական ներհոսք դեպի կազմակերպություն:
- 89 Ոչ նյութական ակտիվի հաշվապահական հաշվառումն իրականացվում այդ ակտիվի օգտակար ծառայության հիման վրա: Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը ենթակա է ամորտիզացիայի (տե՛ս պարագրաֆներ 97-106), իսկ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը՝ ոչ (տե՛ս պարագրաֆներ 107-110): Սույն ստանդարտին ուղեկցող ցուցադրական օրինակները լուսաբանում են տարբեր ոչ նյութական ակտիվների համար օգտակար ծառայության ժամկետի որոշման և, հիմնվելով օգտակար ծառայության սահմանումների վրա, այդ ակտիվների հետագա հաշվապահական հաշվառման խնդիրները:
- 90 Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել մի շարք գործոններ, ներառյալ՝
- (ա) կազմակերպության կողմից ակտիվի ակնկալվող օգտագործելիությունը և այն, թե արդյոք այդ ակտիվը կարող է արդյունավետորեն կառավարվել մեկ այլ կառավարչական խմբի կողմից.
  - (բ) ակտիվին բնորոշ կենսաշրջանը, ինչպես նաև նույնանման եղանակով օգտագործվող նմանատիպ ակտիվների օգտակար ծառայության գնահատականների վերաբերյալ հրապարակային տեղեկատվությունը.
  - (գ) տեխնիկական, տեխնոլոգիական, առևտրային հնացումը կամ հնացման այլ տեսակներ.
  - (դ) այն ճյուղի կայունությունը, որում գործում է տվյալ ակտիվը, ինչպես նաև ակտիվի միջոցով ստացվող արտադրանքի կամ ծառայությունների նկատմամբ շուկայական պահանջարկի փոփոխությունները.
  - (ե) մրցակիցների կամ հնարավոր մրցակիցների կողմից ակնկալվող գործողությունները.
  - (զ) ակտիվից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու համար պահանջվող պահպանման ծախսումների մակարդակը, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդ մակարդակին հասնելու կարողությունը և մտադրությունը.
  - (է) ակտիվի նկատմամբ վերահսկողության ժամանակաշրջանը և ակտիվի օգտագործման իրավական կամ նմանատիպ սահմանափակումները, օրինակ՝ առնչվող վարձակալության ժամկետի լրանալը.
  - (ը) ակտիվի օգտակար ծառայության կախվածությունը կազմակերպության այլ ակտիվների օգտակար ծառայությունից:
- 91 «Անորոշ» հասկացությունը չի նշանակում «անսահմանափակ»: Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը արտացոլում է պահպանման ապագա ծախսումների միայն այդ մակարդակը, որը պահանջվում է, որ ակտիվը պահպանի իր օգտակար ծառայության որոշման ժամանակ գնահատված արդյունավետության մակարդակը, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդպիսի մակարդակի հասնելու կարողությունն ու ցանկությունը: Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության անորոշ լինելու վերաբերյալ եզրակացությունը չպետք է կախվածության մեջ լինի նշված ակտիվը արդյունավետության այդ մակարդակի վրա պահելու համար պահանջվող ծախսումները գերազանցող ծրագրված ապագա ծախսումներից:
- 92 Տեխնոլոգիաների արագընթաց փոփոխությունները ենթադրում են, որ համակարգչային ծրագրերը և բազմաթիվ այլ ոչ նյութական ակտիվներ ենթակա են տեխնոլոգիական հնացման: Հետևաբար հավանական է, որ դրանց օգտակար ծառայությունը կարճ կլինի:
- 93 Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը կարող է լինել շատ երկար կամ նույնիսկ անորոշ: Անորոշությունը արդարացնում է ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության գնահատումը զգուշավորության հիման վրա, սակայն չի արդարացնում անիրատեսորեն կարճ օգտակար ծառայության ընտրությունը:
- 94 Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը, որը բխում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, չպետք է գերազանցի պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների ժամկետը, սակայն կարող է լինել ավելի կարճ՝

կախված այն ժամանակահատվածից, որի ընթացքում կազմակերպությունը ենթադրում է օգտագործել տվյալ ակտիվը: Եթե պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները փոխանցվում են սահմանափակ ժամկետով, որը կարող է նորացվել, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է ներառի նորացման ժամանակահատվածը (ժամանակահատվածները) միայն այն դեպքում, երբ առկա է կազմակերպության կողմից նորացումն առանց էական ծախսումների իրականացնելու ապացույցը: Օգտակար ծառայությունը կրկին ձեռք բերված իրավունքի, որը ճանաչվել է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվ, մնացած պայմանագրային ժամկետն է այն պայմանագրի, համաձայն որի շնորհվել է այդ իրավունքը, և այն չպետք է ներառի նորացման ժամանակահատվածները:

95 Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության վրա կարող են ազդեցություն ունենալ թե՛ տնտեսական, և թե՛ իրավական գործոնները: Տնտեսական գործոնները որոշում են այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպության կողմից կստացվեն ապագա տնտեսական օգուտներ: Իրավական գործոնները կարող են սահմանափակել այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպությունը վերահսկում է այդ օգուտների հասանելիությունը: Օգտակար ծառայությունը այն ամենակարճ ժամանակահատվածն է, որը սահմանվում է նշված գործոններով:

96 Հետևյալ գործոնների առկայությունը, ի թիվս այլ գործոնների, մատնանշում է, որ կազմակերպությունը կկարողանա նորացնել պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները՝ առանց էական ծախսումների, եթե՝

(ա) առկա է հավանաբար փորձառության վրա հիմնված ապացույց, որ պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կնորացվեն: Եթե նորացումը պայմանավորված է երրորդ կողմի համաձայնությամբ, ապա այն ներառում է ապացույց, որ երրորդ կողմը կտա իր համաձայնությունը:

(բ) առկա է ապացույց, որ կրավարարվեն նորացման համար անհրաժեշտ ցանկացած պայմաններ:

(գ) կազմակերպության կողմից կրած նորացման ծախսումները էական չեն լինի՝ համեմատած այդ նորացումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հետ, որոնք կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

Եթե նորացման ծախսումներն էական են՝ համեմատած այդ նորացումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հետ, որոնք կհոսեն դեպի կազմակերպություն, ապա «նորացման» ծախսումն իրենից ներկայացնում է, ըստ էության, նորացման ամսաթվով նոր ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերման արժեքը:

## **Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետով ոչ նյութական ակտիվներ**

### **Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջան և ամորտիզացիայի մեթոդ**

97 Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը պետք է պարբերաբար բաշխվի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի այն պահից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ գտնվում է այն վայրում և այն վիճակում, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել դեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Ամորտիզացիայի հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ տվյալ ակտիվը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում է օտարվող ակտիվների այն խմբում, որը դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, կամ երբ այդ ակտիվն ապաճանաչվում է՝ նայած, թե այդ ամսաթվերից որն ավելի շուտ կլինի: Ամորտիզացիայի կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, ըստ որի՝ ակնկալվում է, որ ակտիվից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտները կսպառվեն կազմակերպության կողմից: Եթե այդ մոդելը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա պետք է կիրառվի գծային մեթոդը: Յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար հաշվարկված ամորտիզացիայի ծախսումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, եթե միայն սույն կամ մեկ այլ ստանդարտով չի թույլատրվում կամ պահանջվում, որ այն ներառվի մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:

98 Ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում դրա ամորտիզացվող գումարը սխտեմատիկ հիմունքով բաշխելու համար կարող են կիրառվել ամորտիզացիայի տարբեր մեթոդներ: Այս մեթոդները ներառում են գծային մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը և արտադրանքի միավորի մեթոդը: Ակտիվի համար կիրառվող մեթոդը ընտրվում է՝ հիմք ընդունելով տվյալ ակտիվից ակնկալվող և դրանում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելը, և հետևողականորեն կիրառվում ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոփոխություն է տեղի ունենում այդ ապագա տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելում:

99 Ամորտիզացիան սովորաբար ճանաչվում է որպես ծախս շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, երբեմն ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կլանվում են կազմակերպության կողմից այլ ակտիվների արտադրության գործընթացում: Այդպիսի դեպքում ամորտիզացիայի գումարը կազմում է այլ ակտիվի ինքնարժեքի մաս և ներառվում դրա հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Օրինակ՝ արտադրության գործընթացում օգտագործվող ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան ներառվում է պաշարների հաշվեկշռային արժեքի մեջ (տե՛ս ՀՀՍՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը):

### **Մնացորդային արժեք**

100 **Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է զրո համարվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝**

(ա) առկա է երրորդ կողմի պարտավորվածություն՝ գնելու այդ ակտիվը օգտակար ծառայության ավարտին. կամ

(բ) ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա և

(i) մնացորդային արժեքը կարող է որոշվել՝ վկայակոչելով այդ շուկան.

(ii) հավանական է, որ այդպիսի շուկա գոյություն կունենա տվյալ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում:

101 Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվի ամորտիզացվող գումարը որոշվում է դրա մնացորդային արժեքը հանելուց հետո: Ջրոյից տարբերվող մնացորդային արժեքը ենթադրում է, որ կազմակերպությունն ակնկալում է օտարել ոչ նյութական ակտիվը մինչև դրա տնտեսական ծառայության ավարտը:

102 Ակտիվի մնացորդային արժեքի գնահատման հիմքում փոխհատուցվող գումարն է օտարումից՝ կիրառելով գնահատման ամսաթվի դրությամբ մնանատիպ այն ակտիվի վաճառքի համար գերակշռող գները, որի օգտակար ծառայության ժամկետը լրացել է, և որը գործել է այնպիսի պայմաններում, որոնք մնան են տվյալ ակտիվի օգտագործման պայմաններին: Մնացորդային արժեքը վերանայվում է առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա վերջին: Ակտիվի մնացորդային արժեքի փոփոխությունը հաշվառվում է որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն՝ համաձայն ՀՀՍՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի:

103 Ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը կարող է աճել մինչև այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կամ գերազանցել այն: Եթե դա այդպես է, ապա ակտիվի ամորտիզացիայի ծախսումը հավասար է զրոյի՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ դրա մնացորդային արժեքը հետագայում նվազում է մինչև տվյալ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից ավելի ցածր գումարը:

### **Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանի և ամորտիզացիայի մեթոդի վերանայում**

104 Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը և ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում: Եթե ակտիվի ակնկալվող օգտակար ծառայությունը տարբերվում է նախորդ գնահատումներից, ապա ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը պետք է համապատասխանաբար փոփոխվի: Եթե ակտիվից առաջացող և դրանում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելում փոփոխություն է տեղի ունեցել, ապա ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է փոփոխվի այնպես, որ արտացոլի այդ փոփոխությունները: Այդպիսի փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններ՝ համաձայն ՀՀՍՍ 8-ի:

105 Ոչ նյութական ակտիվի ծառայության ընթացքում կարող է ակնհայտ դառնալ, որ դրա օգտակար ծառայության գնահատումը տվյալ պահին չի համապատասխանում իրականությանը: Օրինակ՝ արժեզրկումից կորստի ճանաչումը կարող է ցուցանել, որ ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը փոփոխության կարիք ունի:

106 Ժամանակի ընթացքում կարող է փոփոխության ենթարկվել այն մոդելը, համաձայն որի՝ ոչ նյութական ակտիվից դեպի կազմակերպություն են հոսում ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները: Օրինակ՝ կարող է ակնհայտ դառնալ, որ ամորտիզացիայի հաշվարկման նվազող մնացորդի մեթոդը ավելի նպատակահարմար է, քան գծային մեթոդը: Մեկ այլ օրինակ է, երբ լիցենզիայով տրված իրավունքների օգտագործումը հետաձգվում է՝ պայմանավորված լինելով բիզնես ծրագրի այլ բաղադրիչների նկատմամբ գործողությունների կատարմամբ: Այսպիսի

դեպքերում տնտեսական օգուտները, որոնք առաջանում են ակտիվից, կարող են ստացվել ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում:

## **Օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվներ**

- 107 **Օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը ամորտիզացիայի ենթակա չէ:**
- 108 Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի՝ կազմակերպությունից պահանջվում է ստուգել օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը արժեզրկման առկայության համար՝ վերջինիս փոխհատուցվող գումարը համեմատելով դրա հաշվեկշռային արժեքի հետ՝
- (ա) տարեկան կտրվածքով.
  - (բ) ցանկացած պահի, երբ առկա են ցուցանիշներ, որ ոչ նյութական ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել:

## **Օգտակար ծառայության գնահատման վերանայում**

- 109 Ամորտիզացիայի չենթարկվող ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում՝ պարզելու համար, թե արդյոք իրադարձություններն ու հանգամանքները շարունակում են հիմնավորել անորոշ ժամկետով օգտակար ծառայության գնահատումը տվյալ ակտիվի համար: Եթե դա այդպես չէ, ապա օգտակար ծառայության գնահատման փոփոխությունը անորոշ ժամկետից դեպի որոշակի ժամկետ պետք է հաշվառվի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումի փոփոխություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:
- 110 Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի՝ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության վերագնահատումը անորոշ ժամկետից դեպի որոշակի ժամկետ ներկայացնում է տվյալ ակտիվի հնարավոր արժեզրկման ցուցանիշը: Արդյունքում՝ կազմակերպությունը ստուգում է այդ ակտիվը արժեզրկման առկայության համար՝ ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն որոշված դրա փոխհատուցվող գումարը համեմատելով հաշվեկշռային արժեքի հետ և ցանկացած գումար, որով հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը, ճանաչելով որպես արժեզրկումից կորուստ:

## **Հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցվելիություն. արժեզրկումից կորուստներ**

- 111 Որոշելու համար, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվն արժեզրկված է, թե ոչ, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 36-ը: Այդ ստանդարտը պարզաբանում է, թե երբ և ինչպես է կազմակերպությունը վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է որոշում ակտիվի փոխհատուցվող գումարը և երբ է ճանաչում կամ հակադարձում արժեզրկումից կորուստը:

## **Շրջանառությունից հանում և օտարում**

- 112 **Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ապաճանաչվի՝**
- (ա) օտարման պահին. կամ
  - (բ) երբ դրա օգտագործումից կամ հետագա օտարումից այլևս չեն ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ:
- 113 Ոչ նյութական ակտիվի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ ներհոսքի, եթե կա այդպիսին, և տվյալ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն: Այն պետք է ճանաչվի շահություն կամ վնասում ակտիվի ապաճանաչման պահին (եթե ՀՀՄՍ 17-ը այլ բան չի պահանջում վաճառքի և հետվարձակալման դեպքում): Օգուտը չպետք է դասակարգվի որպես հասույթ:
- 114 Ոչ նյութական ակտիվի օտարումը կարող է իրականացվել տարբեր եղանակներով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության պայմանագրի կնքման կամ նվիրատվության միջոցով): Այդպիսի ակտիվի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտի չափանիշները ապրանքի վաճառքից ստացված հասույթի ճանաչման համար: ՀՀՄՍ 17-ը կիրառվում է վաճառքի և հետվարձակալման միջոցով օտարման դեպքի համար:
- 115 Եթե 21-րդ պարագրաֆում բերված ճանաչման սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է ոչ նյութական ակտիվի մի մասի փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է այդ փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե կազմակերպության համար փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքի որոշումն անիրագործելի է, ապա այն կարող է

օգտագործել փոխարինման արժեքը՝ ցուցանելու համար, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ ներատեղծման պահին:

- 115A Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում կրկին ձեռք բերված իրավունքի դեպքում, եթե այդ իրավունքը հետագայում վերաթողարկվում է (վաճառվում է) երրորդ կողմին, համապատասխան հաշվեկշռային արժեքը, եթե կա այդպիսին, պետք է օգտագործվի վերաթողարկումից առաջացած օգուտի կամ վնասի որոշման համար:
- 116 Ոչ նյութական ակտիվի օտարումից ստացվելիք հատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է դրա իրական արժեքով: Եթե ոչ նյութական ակտիվի համար վճարը հետաձգվում է, ապա ստացված հատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է կանխիկ գնի համարժեքով: Հատուցման անվանական գումարի և կանխիկ գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային եկամուտ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի, որն արտացոլում է դեբիտորական պարտքի էֆեկտիվ եկամտաբերությունը:
- 117 Սահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետով ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիան չի դադարեցվում, երբ ոչ նյութական ակտիվն այլևս չի օգտագործվում, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդ ակտիվը ամբողջությամբ մաշվել է կամ դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող ակտիվ (կամ ընդգրկվում է օտարման ենթակա ակտիվների խմբում, որը դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի:

## Բացահայտում

### Ընդհանուր

- 118 Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտի հետևյալը՝ տարանջատելով ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները այլ ոչ նյութական ակտիվներից՝
- (ա) օգտակար ծառայության ժամկետի անորոշ կամ որոշակի լինելը և, որոշակի լինելու դեպքում, այդ ժամկետների տևողությունը կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման համար կիրառվող դրույթաչափերը.
  - (բ) օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետով ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկման համար կիրառվող մեթոդները.
  - (գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում համախառն հաշվեկշռային արժեքը և ցանկացած կուտակված ամորտիզացիան (հաշվի առած կուտակված արժեզրկումից կորուստները).
  - (դ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որում ներառված է ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան.
  - (ե) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում հաշվեկշռային արժեքի համապատասխանեցումը, որը ցույց է տալիս՝
    - (i) ավելացումները՝ առանձին նշելով կազմակերպության ներսում ստեղծվածները, առանձին ձեռք բերվածները և ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքում ձեռք բերվածները.
    - (ii) ակտիվները, որոնք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառվում են օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, և այլ օտարումներ.
    - (iii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացումները կամ նվազումները, որոնք առաջանում են 75-րդ, 85-րդ և 86-րդ պարագրաֆների ներքո կատարված վերագնահատումներից և ՀՀՄՍ 36-ի ներքո այլ համապարփակ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստներից (եթե կան այդպիսիք).
    - (iv) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում ճանաչված արժեզրկումից կորուստները (եթե կան այդպիսիք)՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
    - (v) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում հակադարձված արժեզրկումից կորուստները (եթե կան այդպիսիք)՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի.
    - (vi) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ցանկացած ամորտիզացիա.
    - (vii) փոխարժեքային գուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման արժույթով փոխարկելու և արտարժույթային գործառնությունը կազմակերպության ներկայացման արժույթով փոխարկելու արդյունքում.
    - (viii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքի այլ փոփոխություններ:
- 119 Ոչ նյութական ակտիվների դասն ակտիվների խմբավորում է, որոնք նման են բնույթով և կազմակերպության գործունեության մեջ իրենց օգտագործման եղանակով: Առանձին դասերի օրինակներ կարող են լինել՝
- (ա) ապրանքանիշերի անվանումները.

- (բ) պարբերականների խորագրերը և հրապարակումների անվանումները.
- (գ) համակարգչային ծրագրերը.
- (դ) լիցենզիաները և վստահագրերը (ֆրանշիզաները).
- (ե) հեղինակային իրավունքները, արտոնագրերը և արտադրության սեփականության հետ կապված այլ իրավունքներ, ծառայության և շահագործման իրավունքները.
- (զ) բաղադրատոմսերը, բանաձևերը, մոդելները, նախագծերը և փորձանմուշները.
- (է) մշակման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվները:

Վերը նշված դասերը բաժանվում են ավելի փոքր խմբերի (միավորվում են ավելի խոշոր խմբերում), եթե նման մոտեցման արդյունքում ապահովվում է առավել տեղին տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար:

120 Կազմակերպությունը բացահայտում է ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկման վերաբերյալ տեղեկատվություն՝ ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն, ի լրումն այն տեղեկատվության, որը պահանջվում է 118-րդ պարագրաֆի (ե) կետի (iii)-(v) ենթակետերով:

121 Համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ տեղի ունեցած փոփոխության բնույթը և գումարը, որը էական ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կամ ակնկալվում է, որ էական ազդեցություն կունենա հետագա ժամանակաշրջաններում: Այդպիսի բացահայտման անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ հետևյալ փոփոխություններից՝

- (ա) ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի գնահատում.
- (բ) ամորտիզացիայի մեթոդի.
- (գ) մնացորդային արժեքներ:

122 Կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի՝

(ա) ոչ նյութական ակտիվի համար, որի օգտակար ծառայությունը գնահատվել է որպես անորոշ, այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և այն պատճառները, որոնք հիմք են հանդիսանում՝ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը որպես անորոշ գնահատելու համար: Այս պատճառները ներկայացնելիս կազմակերպությունը պետք է նկարագրի այն գործոնները, որոնք էական դեր են խաղացել, երբ որոշվել է, որ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետն անորոշ է.

(բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական նշանակություն ունեցող ցանկացած առանձին ոչ նյութական ակտիվի նկարագրությունը, հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացիայի մնացած ժամանակաշրջանը.

(գ) պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված և սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների համար (տե՛ս պարագրաֆ 44)՝

- (i) այդ ակտիվների համար սկզբնապես ճանաչված իրական արժեքը.
- (ii) դրանց հաշվեկշռային արժեքը.
- (iii) ակտիվների ճանաչմանը հաջորդող չափման եղանակը՝ սկզբնական արժեքի մոտեցման կամ վերագնահատման մոտեցման համաձայն.

(դ) այն ոչ նյութական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը սահմանափակված է, և այն ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները, որոնք գրավադրվել են որպես երաշխիք՝ պարտավորությունների համար.

(ե) ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման համար պայմանագրային պարտավորությունների գումարը:

123 Երբ կազմակերպությունը նկարագրում է այն գործոնները, որոնք կարևոր դեր են խաղացել որոշելիս, որ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետն անորոշ է, կազմակերպությունը հաշվի է առնում 90-րդ պարագրաֆում թվարկված գործոնները:

### **Ոչ նյութական ակտիվների չափումը սկզբնական ճանաչումից հետո՝ կիրառելով վերագնահատման մոտեցումը**

124 Եթե ոչ նյութական ակտիվները հաշվառվում են վերագնահատված արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- (ա) ըստ ոչ նյութական ակտիվների դասերի՝

- (i) վերագնահատման ամսաթիվը.
- (ii) վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը.
- (iii) այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կճանաչվեր, եթե ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատված դասը ճանաչումից հետո չափվեր 74-րդ պարագրաֆում նկարագրված սկզբնական արժեքի մոտեցման կիրառմամբ.

- (բ) ոչ նյութական ակտիվներին վերաբերող վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի գումարը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ ցույց տալով հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած փոփոխությունները և բաժնետերերի միջև մնացորդի բաշխման ցանկացած սահմանափակում.
- (գ) ակտիվների իրական արժեքի գնահատման ժամանակ կիրառված մեթոդներն ու կարևոր ենթադրությունները:

125 Բացահայտման նպատակներով կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որ վերագնահատված ակտիվների դասերը միավորվեն ավելի մեծ դասերում: Այնուամենայնիվ, դասերը չեն միավորվում, եթե դա կհանգեցնի ոչ նյութական ակտիվների այնպիսի դասի առաջացման, որում կներառվեն և՛ սկզբնական արժեքի, և՛ վերագնահատման մոտեցումների համաձայն չափված գումարները:

### **Հետազոտության և մշակման ծախսումներ**

- 126 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված հետազոտության և մշակման ծախսումների ընդհանուր գումարը:
- 127 Հետազոտության և մշակման ծախսումներն ընդգրկում են բոլոր այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են հետազոտության կամ մշակման գործունեությանը (տե՛ս 66-րդ և 67-րդ պարագրաֆները)՝ որպես ուղեցույց ծախսումների այն տեսակի վերաբերյալ, որոնք պետք է ներառվեն 126-րդ պարագրաֆով սահմանված բացահայտման պահանջի նպատակների համար:

### **Այլ տեղեկատվություն**

- 128 Կազմակերպության համար խրախուսելի է, սակայն պարտադիր պահանջ չէ, որ նա բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
  - (ա) լրիվ ամորտիզացված, բայց դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող ոչ նյութական ակտիվների նկարագրությունը.
  - (բ) այն նշանակալի ոչ նյութական ակտիվների հակիրճ նկարագրությունը, որոնք կազմակերպության կողմից վերահսկվում են, սակայն ակտիվ չեն ճանաչվում, որովհետև դրանք չեն բավարարել սույն ստանդարտով սահմանված ճանաչման չափանիշներին, կամ որովհետև դրանք ձեռք են բերվել կամ առաջացել են մինչև ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ ստանդարտի 1998 թ. թողարկված տարբերակի ուժի մեջ մտնելը»:

### **Անցումային դրույթներ և ուժի մեջ մտնելը**

- 129 [Հանված է]
- 130 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը՝
  - (ա) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման նկատմամբ, որոնց համար համապատասխան համաձայնագիրը կնքվել է 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին.
  - (բ) առաջընթաց կերպով՝ բոլոր այլ ոչ հիմնական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման նկատմամբ՝ 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսված առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից: Այսպիսով, կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի այդ ամսաթվին ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը: Սակայն կազմակերպությունը պետք է այդ ամսաթվով կիրառի սույն ստանդարտը՝ վերահաշվարկելու համար այդպիսի ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայությունը: Եթե այդպիսի վերահաշվարկման արդյունքում կազմակերպությունը փոխում է ակտիվի օգտակար ծառայության իր գնահատումը, ապա նշված փոփոխությունը պետք է հաշվառվի որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:
- 130A Կազմակերպությունը պետք է 2-րդ պարագրաֆի փոփոխությունները կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսած տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 6-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

- 130B ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը» ստանդարտը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխության ենթարկեց ՖՀՄՍ-ներում օգտագործված տերմինաբանությունը: Բացի այդ, փոփոխության ենթարկվեցին 85-րդ, 86-րդ, և 118 (ե) (iii) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսած տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:
- 130C ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերափոխված տարբերակը) փոփոխել է 12-րդ, 33–35-րդ, 68-րդ, 69-րդ, 94-րդ և 130-րդ պարագրաֆները, հանել է 38-րդ և 129-րդ պարագրաֆները և ավելացրել է 115A պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները առաջընթաց կերպով կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսած տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Հետևաբար, կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի այն գումարները, որոնք ճանաչվել են ոչ նյութական ակտիվների և գուդվիլի համար նախորդող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքում: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերափոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն նաև այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:
- 130D 69-րդ, 70-րդ և 98-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են, իսկ 69A պարագրաֆը ավելացել է 2008 թ. մայիս ամսին թողարկված «ՖՀՄՍ-ների բարեփոխումներով»: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

### **Նմանատիպ ակտիվների փոխանակումները**

- 131 Սույն ստանդարտը առաջընթաց կերպով կիրառելու վերաբերյալ 129-րդ և 130(բ) պարագրաֆների պահանջը նշանակում է, որ եթե ակտիվների փոխանակումը չափվել է մինչև սույն ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը՝ հիմնվելով հանձնաձև ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի վրա, ապա կազմակերպությունը չի վերաներկայացնում ձեռք բերված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքն արտացոլելու համար:

### **Ժամկետից շուտ կիրառումը**

- 132 Սույն ստանդարտի պահանջների վաղ կիրառումը՝ մինչև 130-րդ պարագրաֆում սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը, խրախուսելի է այն կազմակերպությունների համար, որոնց նկատմամբ կիրառելի է 130-րդ պարագրաֆը: Սակայն, եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է նախքան ուժի մեջ մտնելու այդ ամսաթվերը, ապա նա պետք է միաժամանակ կիրառի նաև ՖՀՄՍ 3-ը և ՀՀՄՍ 36-ը (2004 թ. վերանայված տարբերակը):

### **ՀՀՄՍ 38 -ի (1998 թ. թողարկում) անվավեր համարելը**

- 133 Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտը (թողարկված՝ 1998 թ.):



# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 39 *Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*

## Նպատակը

- 1 Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել սկզբունքներ ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների և ոչ ֆինանսական հողվածների գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրերի ճանաչման և չափման համար: Ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ տեղեկատվության ներկայացման պահանջները սահմանված են ՀՀՄՍ 32 *Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը* ստանդարտում: Ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման պահանջները սահմանված են ՖՀՄՍ 7 *Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ* ստանդարտում:

## Գործողության ոլորտը

- 2 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից բոլոր տեսակի ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ՝
- (ա) դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում այն մասնակցության, որը հաշվառվում է ՀՀՄՍ 27 *Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*, ՀՀՄՍ 28 *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* և ՀՀՄՍ 31 *Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում* ստանդարտների համաձայն: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունները պետք է սույն ստանդարտը կիրառեն դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկման մեջ այն մասնակցության համար, որը ՀՀՄՍ 27, ՀՀՄՍ 28 կամ ՀՀՄՍ 31-ի համաձայն հաշվառվում է ըստ սույն ստանդարտի: Կազմակերպությունները պետք է սույն ստանդարտը կիրառեն նաև այն ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, որոնք հիմնված են դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկման մեջ մասնակցության վրա, բացառությամբ երբ տվյալ ածանցյալ գործիքը համապատասխանում է կազմակերպության բաժնային գործիքի սահմանմանը՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի:
  - (բ) վարձակալությունների գծով իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 17 *Վարձակալություն* ստանդարտը: Այնուամենայնիվ՝
    - (i) վարձատուի կողմից ճանաչված՝ վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման և արժեզրկման դրույթները (տե՛ս 15-37-րդ, 58-րդ, 63-65-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ36-ԿՈՒ52 և ԿՈՒ84-ԿՈՒ93 պարագրաֆները):
    - (ii) վարձակալի կողմից ճանաչված ֆինանսական վարձակալության կրեդիտորական պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթները (տե՛ս 39-42-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ57-ԿՈՒ63 պարագրաֆները):
    - (iii) վարձակալությունների մեջ պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի՝ պարունակվող ածանցյալ գործիքների վերաբերյալ դրույթները (տե՛ս 10-13-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ27-ԿՈՒ33 պարագրաֆները):
  - (գ) աշխատակիցների հատուցման պլանների գծով գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 19 *Աշխատակիցների հատուցումներ* ստանդարտը:
  - (դ) կազմակերպության կողմից թողարկված ֆինանսական գործիքների, որոնք համապատասխանում են բաժնային գործիքի սահմանմանը՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի (ներառյալ օպցիոնները և վարանտները), կամ որոնք, ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ պարագրաֆների կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆների պահանջների համաձայն, պետք է դասակարգվեն որպես բաժնային գործիք: Այնուամենայնիվ, մնա՞ն բաժնային գործիքների տիրապետողը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը այդ գործիքների նկատմամբ, բացի այն դեպքից, երբ դրանք համապատասխանում են վերը նշված (ա) կետի բացառությանը:

(ե) իրավունքների և պարտականությունների, որոնք առաջանում են (i) ապահովագրական պայմանագրերի գծով, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 4 *Ապահովագրական պայմանագրեր* ստանդարտում, բացի թողարկողի իրավունքներից և պարտականություններից, որոնք առաջանում են այնպիսի ապահովագրական պայմանագրի գծով, որը համապատասխանում է 9-րդ պարագրաֆի ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրի սահմանմանը, կամ (ii) պայմանագիր է, որը ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում է, որովհետև այն պարունակում է ըստ հայեցողության մասնակցության հատկանիշ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքի նկատմամբ, եթե, իհարկե, այդ ածանցյալ գործիքը ինքնին ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագիր չէ (տե՛ս սույն ստանդարտի 10-13-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒԲ27-ԿՈՒԳ33 պարագրաֆները): Ավելին՝ եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրեր թողարկողը նախկինում բացահայտորեն հստակեցրել է, որ ինքը մնաց պայմանագրերը համարում է ապահովագրական պայմանագրեր և օգտագործել է ապահովագրական պայմանագրերին կիրառելի հաշվառում, մնաց ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նկատմամբ թողարկողը կարող է ընտրել՝ կիրառել սույն ստանդարտը կամ ՖՀՄՍ 4-ը (տե՛ս պարագրաֆներ ԿՈՒԲ4 և ԿՈՒԲ4Ա): Թողարկողը կարող է այդ ընտրությունը կատարել պայմանագիր առ պայմանագիր, բայց ընտրությունը յուրաքանչյուր պայմանագրի համար անհակադարձելի է:

(գ) [հանվել է]

(ե) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերողի և վաճառողի միջև պայմանագրերը՝ ձեռք բերվողին ապագա ամսաթվին գնելու կամ վաճառելու համար.

(ը) փոխառությունների գծով պարտավորվածություններ, բացի 4-րդ պարագրաֆում նկարագրված փոխառությունների գծով պարտավորվածությունների: Փոխառությունների գծով պարտավորվածությունների թողարկողը պետք է ՀՀՄՍ 37 *Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ* ստանդարտը կիրառի փոխառությունների գծով այն պարտավորվածությունների նկատմամբ, որոնք սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում չեն: Այնուամենայնիվ, բոլոր փոխառությունների գծով պարտավորվածությունների նկատմամբ պետք է կիրառվեն սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթները (տե՛ս պարագրաֆներ 15-42 և Ա հավելվածի պարագրաֆներ ԿՈՒԳ36-ԿՈՒԳ63).

(թ) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և պարտականություններ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների շրջանակներում, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՖՀՄՍ 2 *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* ստանդարտը, բացառությամբ սույն ստանդարտի 5-7-րդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերի, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտը.

(ժ) կազմակերպության՝ վճարումներ ստանալու իրավունքները՝ փոխհատուցելու համար այն ծախսումները, որոնք պահանջվում է կատարել ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն՝ որպես պահուստ ճանաչված պարտավորությունը մարելու համար, կամ որի գծով այն պահուստ էր ճանաչել նախորդ ժամանակաշրջանում՝ ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն:

3 [հանվել է]

4 Հետևյալ փոխառությունների գծով պարտավորվածությունները գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում՝

(ա) փոխառությունների գծով պարտավորվածություններ, որոնք կազմակերպությունը նախատեսում է որպես ֆինանսական պարտավորություններ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Կազմակերպությունը, որն ունի իր փոխառությունների գծով պարտավորվածություններից առաջացող ակտիվների՝ դրանց առաջացումից կարճ ժամանակ անց վաճառելու նախկին պրակտիկա, պետք է կիրառի սույն ստանդարտը նույն դասում գտնվող իր բոլոր փոխառությունների գծով պարտավորվածությունների նկատմամբ.

(բ) փոխառությունների գծով պարտավորվածություններ, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիք մատակարարելով կամ թողարկելով: Այդպիսի փոխառությունների գծով պարտավորվածությունները ածանցյալ գործիքներ են: Փոխառությունների գծով պարտավորվածությունը չի համարվում մարված զուտ հիմունքով միայն այն պատճառով, որ փոխառությունը մարվում է մասնակի վճարումների միջոցով (օրինակ՝ շինարարության հիպոտեկային վարկը, որը մարվում է մասնակի վճարումների միջոցով՝ շինարարությանը զուգընթաց).

(գ) շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով փոխառություն տրամադրելու պարտավորվածություններ: 47(դ) պարագրաֆը սահմանում է այսպիսի փոխառությունների գծով պարտավորվածություններից առաջացող պարտավորությունների հետագա չափումը:

5 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ, կարծես պայմանագրերը լինեին ֆինանսական գործիքներ, բացառությամբ այն պայմանագրերի, որոնք կնքվել էին և շարունակում են գործել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների:

6 Գոյություն ունեն տարբեր եղանակներ, որոնցով ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի պայմանագիրը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ: Դրանք ներառում են

(ա) երբ պայմանագրի պայմանները թույլ են տալիս կողմերից յուրաքանչյուրին մարել այն զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ.

(բ) երբ զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ մարելու հնարավորությունը բացահայտ կերպով սահմանված չէ պայմանագրի պայմաններում, բայց կազմակերպությունն ունի մնացած պայմանագրերը մարելու պրակտիկա զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ (կամ գործարքի կողմի հետ հաշվանցման պայմանագրեր կնքելով, կամ պայմանագիրը վաճառելով մինչև դրա իրագործումը կամ իրագործման ժամկետի ավարտը).

(գ) երբ, մնացած պայմանագրերի դեպքում, կազմակերպությունը, գնի կարճաժամկետ տատանումներից կամ դիլերային մարժայից շահույթ ստանալու նպատակ հետապնդելով, ունի պայմանագրի հիմքում ընկած հողվածի ստանալու և ստանալուց հետո կարճ ժամանակամիջոցում հողվածը վաճառելու պրակտիկա.

(դ) երբ պայմանագրի առարկա հանդիսացող ոչ ֆինանսական հողվածը հեշտությամբ փոխարկելի է դրամական միջոցների:

Պայմանագիրը, որի նկատմամբ կիրառելի են (բ) և (գ) կետերը, կնքված չէ ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների, և, հետևաբար, գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Այլ պայմանագրեր, որոնց համար կիրառելի է 5-րդ պարագրաֆը, գնահատվում են՝ որոշելու համար, թե արդյոք դրանք կնքվել են և շարունակում են գործել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների, և, համապատասխանաբար, թե արդյոք դրանք գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

7 Ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի տրված օպցիոնը, որը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ՝ համաձայն 6-րդ պարագրաֆի (ա) կամ (դ) կետերի, գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Նման պայմանագիրը չի կարող կնքվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների:

## Սահմանումներ

8 ՀՀՄՍ 32-ում սահմանված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են ՀՀՄՍ 32 11-րդ պարագրաֆում ներկայացված իմաստներով: ՀՀՄՍ 32-ը սահմանում է հետևյալ տերմինները՝

- ֆինանսական գործիք.
- ֆինանսական ակտիվ.
- ֆինանսական պարտավորություն.
- բաժնային գործիք.

և տրամադրում է ուղեցույց՝ նշված տերմինները կիրառելու համար:

9 Մտորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով.

## Ածանցյալ գործիքի սահմանումը

*Ածանցյալ գործիք*. ֆինանսական գործիք կամ սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում գտնվող այլ պայմանագիր (տե՛ս 2-7-րդ պարագրաֆները)՝ օժտված ստորև նշված բոլոր երեք հատկանիշներով՝

- (ա) 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»).
- (բ) այն չի պահանջում սկզբնական զուտ ներդրում կամ պահանջում է ավելի փոքր սկզբնական զուտ ներդրում պայմանագրերի այլ տեսակների համեմատ, որոնք շուկայական գործունեների փոփոխություններին, ըստ ակնկալիքների, կհակազդեին նույնաման կերպով.
- (գ) նրա գծով վերջնահաշվարկը կատարվում է ապագա ամսաբաժին:

### **Ֆինանսական գործիքների չորս կատեգորիաների սահմանումները**

*Ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով*. ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որը բավարարում է հետևյալ պայմաններից որևէ մեկը.

- (ա) այն դասակարգված է որպես առևտրական նպատակներով պահվող: Ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը դասակարգվում է որպես առևտրական նպատակներով պահվող, եթե այն՝
  - (i) ձեռք է բերվել կամ ստանձնվել է հիմնականում կարճ ժամանակամիջոցում վաճառելու կամ հետգնելու նպատակով.
  - (ii) սկզբնական ճանաչման պահին որոշելի, միասին կառավարվող ֆինանսական գործիքների պորտֆելի մի մաս է, որի համար առկա է վկայություն կարճ ժամկետում շահույթ ստանալու արդիական փաստացի պատկերի վերաբերյալ. կամ
  - (iii) ածանցյալ գործիք է (բացառությամբ այնպիսի ածանցյալ գործիքի, որը ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր է կամ նախատեսված և արդյունավետ հեջավորման գործիք).
- (բ) սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմակերպության կողմից այն նախատեսվել է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Կազմակերպությունը կարող է օգտագործել այդպիսի նախատեսումը, միայն երբ դա թույլատրված է 11Ա պարագրաֆով, կամ երբ դա հանգեցնում է ավելի տեղին տեղեկատվության, քանի որ՝
  - (i) այն վերացնում կամ էապես նվազեցնում է չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը (որը երբեմն կոչվում է «հաշվառման անհամապատասխանություն»), որը այլապես կառաջանար ակտիվները կամ պարտավորությունները տարբեր հիմունքներով չափելու կամ դրանց գծով օգուտները և վնասները տարբեր հիմունքներով ճանաչելու արդյունքում. կամ
  - (ii) ֆինանսական ակտիվների խումբը, ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կառավարվում է, և դրա կատարողականը գնահատվում է իրական արժեքի հիմունքով՝ ռիսկերի կառավարման կամ ներդրումային փաստաթղթավորված ռազմավարության համաձայն, և այդ խմբի վերաբերյալ ներքին տեղեկատվությունը՝ նույնպես իրական արժեքի հիմունքով, տրամադրվում է կազմակերպության հանգուցային կառավարչական անձնակազմին (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 24 *Կապակցված կողմերի բացահայտումներ* ստանդարտում (2003 թ. վերանայված տարբերակ)), օրինակ՝ կազմակերպության տնօրենների խորհրդին և գլխավոր գործադիր տնօրենին:

ՖՀՄՍ 7-ի 9-11-րդ և Բ4 պարագրաֆները կազմակերպությունից պահանջում են տրամադրել բացահայտումներ այն ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների վերաբերյալ, որոնք այն նախատեսել է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ներառյալ, թե այն ինչպես է բավարարել այդ պայմանները: Վերը նշված (ii) կետի համաձայն որակված գործիքների համար այդ բացահայտումը ներառում է նկարագրողական բացատրություն այն մասին, թե ինչպես է չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի

միջոցով նախատեսումը համապատասխանում կազմակերպության փաստաթղթավորված ռիսկերի կառավարման կամ ներդրումային ռազմավարությանը:

Ներդրումներն այն բաժնային գործիքներում, որոնք ակտիվ շուկայում չունեն գնանշված շուկայական գին, և որոնց իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել (տե՛ս պարագրաֆ 46(զ) և Ա հավելվածի պարագրաֆներ ԿՈՒՑ80 և ԿՈՒՑ81), չպետք է նախատեսվեն որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

Անհրաժեշտ է նկատել, որ 48, 48Ա, 49-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒՑ69-ԿՈՒՑ82 պարագրաֆները, որոնք սահմանում են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի արժանահավատ չափման որոշման պահանջները, հավասարապես կիրառելի են բոլոր այն հողվածներին, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ լինի դա նախատեսում կամ այլ կերպ, կամ որոնց իրական արժեքը բացահայտվում է:

*Մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ.* Ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներով և ֆիքսված մարման ժամկետով ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվներ, որոնք կազմակերպությունը հստակ մտադրված է և ի վիճակի է պահել մինչև մարման ժամկետի լրանալը (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒՑ16-ԿՈՒՑ25 պարագրաֆները), բացառությամբ՝

- (ա) նրանց, որոնց կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախատեսում է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով.
- (բ) նրանց, որոնց կազմակերպությունը նախատեսում է որպես վաճառքի համար մատչելի.
- (գ) նրանց, որոնք բավարարում են փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի սահմանմանը:

Կազմակերպությունը չպետք է որևէ ֆինանսական ակտիվ դասակարգի որպես մինչև մարմանը պահվող, եթե ընթացիկ ֆինանսական տարվա կամ նախորդ երկու ֆինանսական տարիների ընթացքում կազմակերպությունը մինչև մարման ժամկետը լրանալը վաճառել կամ վերադասակարգել է մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների նշանակալի մասը (նշանակալի՝ համեմատած մինչև մարմանը պահվող ներդրումների ողջ գումարի հետ), բացառությամբ այնպիսի վաճառքի կամ վերադասակարգումների, որոնք՝

- (i) տեղի են ունենում մարման ժամկետին կամ ֆինանսական ակտիվի հետգնման իրավունքի իրագործման ամսաթվին այնքան մոտ (օրինակ՝ մարման ժամկետից երեք ամիս կամ ավելի պակաս առաջ), որ շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխությունները նշանակալի ազդեցություն չէին ունենա ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքի վրա.
- (ii) տեղի են ունենում այն բանից հետո, երբ կազմակերպությունը արդեն ստացել է ֆինանսական ակտիվների ըստ էության ամբողջ սկզբնական հիմնական գումարը՝ սահմանված վճարումների ժամանակացույցի կամ վաղաժամկետ վճարումների միջոցով. կամ
- (iii) վերագրելի են առանձին բացառիկ դեպքի, որը կազմակերպության հսկողությունից դուրս է, և որը չէր կարող խելամտորեն կանխատեսվել կազմակերպության կողմից:

*Փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր.* Ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներով ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվներ, որոնք գնանշված չեն գործող շուկայում, բացառությամբ այն ակտիվների՝

- (ա) որոնք կազմակերպությունը մտադիր է անմիջապես կամ մոտ ապագայում վաճառել, որոնք պետք է դասակարգվեն որպես առևտրական նպատակներով պահվող, և նրանց, որոնց կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախատեսել է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով.
- (բ) որոնք կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախատեսել է որպես վաճառքի համար մատչելի. կամ
- (գ) որոնց գծով տիրապետողը կարող է չփոխհատուցել ըստ էության ողջ իր սկզբնական ներդրումը այլ պատճառով, քան պարտքային դիրքի վատթարացումը, որի դեպքում ակտիվները պետք է դասակարգվեն որպես վաճառքի համար մատչելի:

Փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր չներկայացնող ակտիվների խմբում ձեռք բերված մասնակցությունը (օրինակ՝ փոխադարձ ֆոնդերում կամ այլ նման ֆոնդերում մասնակցությունը), փոխառություն կամ դեբիտորական պարտք չէ:

*Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ.* ոչ ածանցյալ գործիք հանդիսացող ֆինանսական ակտիվներ, որոնք կազմակերպության կողմից նախատեսված են որպես վաճառքի համար մատչելի, կամ որոնք դասակարգված չեն որպես (ա) փոխառություններ և ղեքիտորական պարտքեր, (բ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ, կամ (գ) ֆինանսական ակտիվներ՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

### **Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրի սահմանումը**

*Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր.* պայմանագիր, որով թողարկողից պահանջվում է կատարել սահմանված վճարումներ՝ փոխհատուցելու համար վնասը, որը կրում է այդ պայմանագրի տիրապետողը՝ որոշակի պարտապահի կողմից պարտքային գործիքի սկզբնական կամ փոփոխված պայմանների համաձայն վճարումը ժամանակին չկատարելու հետևանքով:

### **Ճանաչմանը և չափմանը վերաբերող սահմանումներ**

*Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք.* գումար, որով ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է սկզբնական ճանաչման պահին՝ համաձայն հիմնական գումարի մարումները, գումարած կամ հանած սկզբնական գումարի և մարման գումարի տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույթի մեթոդով, և հանած ցանկացած նվազեցում արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով):

*Արդյունավետ տոկոսադրույթի մեթոդ.* ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակահատվածի կտրվածքով տոկոսային եկամտի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ: Արդյունավետ տոկոսադրույթը այն դրույթն 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 գուտ հաշվեկշռային արժեքը: Արդյունավետ տոկոսադրույթը հաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի դրամական միջոցների հոսքերը՝ հաշվի առնելով ֆինանսական գործիքի բոլոր պայմանագրային պայմանները (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարման, գնման կամ համանման օպցիոնները), սակայն չպետք է հաշվի առնի ապագա պարտքային կորուստները: Այս հաշվարկը ներառում է պայմանագրի կողմերի միջև վճարված կամ ստացված բոլոր այն վճարները և «կետերը», որոնք արդյունավետ տոկոսադրույթի բաղկացուցիչ մաս են կազմում (տե՛ս ՀՀՄՍ 18 Հասույթ ստանդարտը), ինչպես նաև գործարքի հետ կապված ծախսումները և բոլոր այլ պարզավճարներ և զեղչեր: Ենթադրվում է, որ դրամական միջոցների հոսքերը և համանման ֆինանսական գործիքների խմբի ակնկալվող ժամկետը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել: Այնուհանդերձ, այն հազվադեպ 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:

*Ապաճանաչում.* կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության դուրս բերում:

*Իրական արժեք.* գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»<sup>27</sup>:

*Կանոնավոր կերպով գնում կամ վաճառք.* ֆինանսական ակտիվի գնում կամ վաճառք այնպիսի պայմանագրի համաձայն, որի պայմանները պահանջում են ակտիվի մատակարարում՝ համապատասխան շուկայում գործող կարգավորմանը կամ գործարար սովորույթով սահմանված ժամկետի ընթացքում:

*Գործարքի հետ կապված ծախսումներ՝* լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը, թողարկմանը կամ օտարմանը (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒ13 պարագրաֆը): Լրացուցիչ ծախսումը այն ծախսումն է, որը կազմակերպությունը չէր կրի, եթե այն ձեռք չբերեր, չթողարկեր կամ չօտարեր ֆինանսական գործիքը:

<sup>27</sup> 48–49-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ69–ԿՈՒ82 պարագրաֆները պարունակում են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի որոշման պահանջները:

## Հեջի հաշվառմանը վերաբերող սահմանումներ

*Կայուն պարտավորվածություն.*՝ սահմանված քանակի ռեսուրսներ սահմանված գնով սահմանված ապագա ամսաթվին կամ ամսաթվերին փոխանակելու պարտավորեցնող համաձայնություն:

*Կանխատեսված գործարք.* Հպարտավորված, սակայն ակնկալվող ապագա գործարք:

*Հեջավորման գործիք.* նախատեսված ածանցյալ գործիք կամ (միայն արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների ռիսկի հեջավորման դեպքում) ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ ածանցյալ ֆինանսական պարտավորություն, որի իրական արժեքը կամ դրամական միջոցների հոսքերը, ակնկալվում է, որ կչեզոքացնեն նախատեսված հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները (72-77-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ94-ԿՈՒ97 պարագրաֆները ավելի են մանրամասնում հեջավորման գործիքի սահմանումը):

*Հեջավորված հոդված.* ակտիվ, պարտավորություն, կայուն պարտավորվածություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ, որը՝ (ա) կազմակերպությանը ենթարկում է իրական արժեքի կամ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների ռիսկի, և (բ) նախատեսվում է որպես հեջավորվող (78-84-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ98-ԿՈՒ101 պարագրաֆները ավելի են մանրամասնում հեջավորված հոդվածի սահմանումը):

Հեջի արդյունավետություն.՝ այն աստիճանը, որքանով հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները, որոնք վերագրելի են հեջավորված ռիսկին, չեզոքացվում են հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններով (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒ105 - ԿՈՒ113 պարագրաֆները):

## Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ

- 10 Պարունակվող ածանցյալ գործիքը հիբրիդային (համակցված) ֆինանսական գործիքի, որը ներառում է մաս ոչ ածանցյալ «հիմնական» պայմանագիր, բաղկացուցիչ մաս է, որի ազդեցությամբ համակցված գործիքի որոշ դրամական միջոցների հոսքեր փոփոխվում են առանձին վերցված ածանցյալ գործիքի դրամական միջոցների հոսքերին համանման: Պարունակվող ածանցյալ գործիքը պատճառ է հանդիսանում, որպեսզի որոշ կամ բոլոր դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին պայմանագրով, ձևափոխվեն սահմանված տոկոսադրույքի, ֆինանսական գործիքի գնի, սպրանքի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի, գների կամ դրույքների ինդեքսի, պարաբային վարկանիշի կամ պարաբային ինդեքսի, կամ այլ փոփոխականի համապատասխան՝ պայմանով, որ ոչ ֆինանսական փոփոխականի դեպքում այդ փոփոխականը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից որևէ մեկին: Ածանցյալ գործիքը, որը կցված է ֆինանսական գործիքի, բայց որը պայմանագրի համաձայն փոխանցելի է՝ այդ գործիքից անկախ, կամ որի պայմանագրային կողմը տարբերվում է այդ գործիքի պայմանագրային կողմից, ոչ թե պարունակվող ածանցյալ գործիք է, այլ առանձին ֆինանսական գործիք:
- 11 Պարունակվող ածանցյալ գործիքը պետք է առանձնացվի «հիմնական» պայմանագրից և հաշվառվի որպես ածանցյալ գործիք սույն ստանդարտի համաձայն, այն և միայն այն դեպքում, եթե՝
- (ա) պարունակվող ածանցյալ գործիքի տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը սերտորեն կապված չեն «հիմնական» պայմանագրի տնտեսական բնութագրերի և ռիսկերի հետ (տե՛ս Ա հավելվածի պարագրաֆներ ԿՈՒ30 և ԿՈՒ33).
  - (բ) պարունակվող ածանցյալ գործիքի պայմաններին նման պայմաններով առանձին գործիքը կբավարարեր ածանցյալ գործիքի սահմանումը.
  - (գ) հիբրիդային (համակցված) գործիքը չի չափվում իրական արժեքով՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում (այսինքն՝ ածանցյալ գործիքը, որը պարունակվում է չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության մեջ, չի առանձնացվում):

Եթե պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացվում է, ապա «հիմնական» պայմանագիրը պետք է հաշվառվի սույն ստանդարտի համաձայն, եթե այն ֆինանսական գործիք է, և այլ համապատասխան ստանդարտների համաձայն, եթե այն ֆինանսական գործիք չէ: Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այն հարցին, թե արդյոք պարունակվող ածանցյալ գործիքը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ պետք է ներկայացվի առանձին:

- 11Ա Անկախ 11-րդ պարագրաֆից, եթե պայմանագիրը ներառում է մեկ կամ ավելի պարունակվող ածանցյալ գործիքներ, կազմակերպությունը կարող է ամբողջ հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը նախատեսել որպես ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, բացառությամբ երբ՝
- (ա) պարունակվող ածանցյալ գործիքը (գործիքները) նշանակալիորեն չի (չեն) փոփոխում դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք այլապես կայահանջվեին պայմանագրով. կամ
  - (բ) համանման հիբրիդային (համակցված) գործիքի սկզբնական դիտարկման ժամանակ գրեթե կամ ընդհանրապես առանց վերլուծության ակնհայտ է, որ պարունակվող ածանցյալ գործիքի (գործիքների) առանձնացումը արգելված է, օրինակ՝ փոխառության մեջ պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնը, որը տիրապետողին թույլ է տալիս վաղաժամկետ մարել փոխառությունը դրա մոտավոր ամորտիզացված արժեքով:
- 12 Եթե սույն ստանդարտով կազմակերպությունից պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը «հիմնական» պայմանագրից, սակայն այն ի վիճակի չէ առանձին չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքը ո՛չ ձեռքբերման պահին, և ո՛չ էլ հետագա ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, ապա այն պետք է ամբողջ հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը նախատեսի որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը ի վիճակի չէ առանձին չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքը, որը պետք է առանձնացվեր հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը «չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով» կատեգորիայից վերադասակարգելիս, այդ վերադասակարգումն արգելվում է: Այդպիսի հանգամանքներում հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը ամբողջությամբ մնում է դասակարգված որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:
- 13 Եթե կազմակերպությունը ի վիճակի չէ արժանահավատորեն որոշել պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը դրա պայմանների հիման վրա (օրինակ՝ պարունակվող ածանցյալ գործիքի՝ չգնանշված բաժնային գործիքի վրա հիմնված լինելու պատճառով), ապա պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը հիբրիդային (համակցված) գործիքի իրական արժեքի և «հիմնական» պայմանագրի իրական արժեքի միջև տարբերությունն է, եթե դրանք կարող են որոշվել սույն ստանդարտի համաձայն: Եթե կազմակերպությունը ի վիճակի չէ որոշել պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը՝ օգտագործելով այս մեթոդը, ապա կիրառվում է 12-րդ պարագրաֆը, և հիբրիդային (համակցված) գործիքը նախատեսվում է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

## Ճանաչում և ապաճանաչում

### Սկզբնական ճանաչում

- 14 Կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ նա դառնում է գործիքի պայմանագրային կողմ (ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով գնումների վերաբերյալ տե՛ս պարագրաֆ 38):

### Ֆինանսական ակտիվի ապաճանաչում

- 15 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում 16-23-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ34-ԿՈՒ52 պարագրաֆները կիրառվում են համախմբված հաշվետվությունների մակարդակով: Հետևաբար, կազմակերպությունը առաջին հերթին համախմբում է բոլոր դուստր կազմակերպությունները՝ համաձայն ՀՀՍՍ 27-ի և ՍՍԿ12 Համախմբում. հատուկ նշանակության կազմակերպություններ մեկնաբանության պահանջների, և հետո միայն առաջացող խմբի համար կիրառում է 16-23-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ34-ԿՈՒ52 պարագրաֆները:
- 16 Մինչև գնահատելը, թե արդյոք և ինչ չափով է տեղին ապաճանաչումը՝ համաձայն 17-23-րդ պարագրաֆների, կազմակերպությունը որոշում է, արդյոք այդ պարագրաֆները պետք է կիրառվեն ֆինանսական ակտիվի մի մասի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասի), թե ամբողջ ֆինանսական ակտիվի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ, ինչպես ներկայացված է ստորև:
- (ա) 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ֆինանսական ակտիվի մի մասի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասի) նկատմամբ այն և միայն այդ դեպքում, եթե ապաճանաչման համար դիտարկվող մասը համապատասխանում է հետևյալ երեք պայմաններից որևէ մեկին.



- (i) այդ մասը բաղկացած է միայն ֆինանսական ակտիվից (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբից) առաջացող կոնկրետ որոշված դրամական միջոցների հոսքերից: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը մտնում է տոկոսադրույքի սրբիայի գործարքի մեջ, որով գործարքի կողմը իրավունք է ստանում պարտքային գործիքի տոկոսավճարների, բայց ոչ հիմնական գումարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ, 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ:
- (ii) (ii) այդ մասը բաղկացած է միայն ֆինանսական ակտիվից (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբից) առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի լիովին համամասնական (pro rata) բաժնից: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը համաձայնության մեջ է մտնում, որով համաձայնության կողմը իրավունք է ստանում պարտքային գործիքի բոլոր դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսը կազմող մասի նկատմամբ, 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են այդ դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ: Եթե կա համաձայնության մեկից ավելի կողմ, ապա չի պահանջվում, որ կողմերից յուրաքանչյուրն ունենա դրամական միջոցների հոսքերի համամասնական բաժին՝ պայմանով, որ փոխանցող կազմակերպությունը ունի լիովին համամասնական բաժին:
- (iii) այդ մասը բաղկացած է միայն ֆինանսական ակտիվից (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբից) առաջացող կոնկրետ որոշված դրամական միջոցների հոսքերի լիովին համամասնական (pro rata) բաժնից: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը համաձայնության մեջ է մտնում, որով համաձայնության կողմը իրավունք է ստանում ֆինանսական ակտիվի տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսը կազմող մասի նկատմամբ, 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների այդ հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ: Եթե կա համաձայնության մեկից ավելի կողմ, ապա չի պահանջվում, որ կողմերից յուրաքանչյուրն ունենա կոնկրետ որոշված դրամական միջոցների հոսքերի համամասնական բաժին՝ պայմանով, որ փոխանցող կազմակերպությունը ունի լիովին համամասնական բաժին:

(բ) բոլոր այլ դեպքերում 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ամբողջ ֆինանսական ակտիվի (կամ ամբողջ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը փոխանցում է (i) ֆինանսական ակտիվից (կամ ֆինանսական ակտիվների խմբից) առաջացող հավաքագրվող դրամական միջոցների հոսքերի առաջին կամ վերջին 90 տոկոսի նկատմամբ իրավունքները, կամ (ii) դեբիտորական պարտքերի խմբից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ իրավունքները, սակայն երաշխիք է տրամադրում գնորդին փոխհատուցել դեբիտորական պարտքերի հիմնական գումարի մինչև 8 տոկոսը կազմող ցանկացած պարտքային կորուստները, 17-23-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ամբողջ ֆինանսական ակտիվի (կամ ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ:

17-26-րդ պարագրաֆներում «ֆինանսական ակտիվ» տերմինը վերաբերում է ինչպես ֆինանսական ակտիվի մի մասին (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասին), ինչպես նկարագրված է վերը նշված (ա) կետում, այնպես էլ ամբողջ ֆինանսական ակտիվին (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբին):

- 17 Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի ֆինանսական ակտիվը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝
- (ա) ֆինանսական ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ պայմանագրային իրավունքները կորցնում են իրենց ուժը, կամ
  - (բ) այն փոխանցում է ֆինանսական ակտիվը, ինչպես նշված է 18-րդ և 19-րդ պարագրաֆներում, և փոխանցումը 20-րդ պարագրաֆի համաձայն որակվում է որպես ապաճանաչման պայմանները բավարարող:
- (Տե՛ս 38-րդ պարագրաֆը ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով վաճառքի համար):
- 18 Կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվը այն և միայն այն դեպքում, երբ այն՝
- (ա) փոխանցում է ֆինանսական ակտիվից դրամական միջոցների հոսքերի ստացման պայմանագրային իրավունքները, կամ
  - (բ) պահպանում է ֆինանսական ակտիվից դրամական միջոցների հոսքերի ստացման պայմանագրային իրավունքները, սակայն ստանձնում է այդ դրամական միջոցների

հոսքերը մեկ կամ ավելի ստացողների վճարելու պայմանագրային պարտականություն՝ ըստ համաձայնության, որը համապատասխանում է 19-րդ պարագրաֆի պայմաններին:

- 19 Երբ կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվից («սկզբնական ակտիվ») դրամական միջոցների հոսքերը ստանալու պայմանագրային իրավունքները, սակայն ստանձնում է այդ դրամական միջոցների հոսքերը մեկ կամ ավելի անձանց («վերջնական ստացողներ») վճարելու պայմանագրային պարտականություն, կազմակերպությունը այդ գործարքը դիտարկում է որպես ֆինանսական ակտիվի փոխանցում այն և միայն այն դեպքում, եթե բավարարված են հետևյալ բոլոր երեք պայմանները.
- (ա) կազմակերպությունը պարտականություն չունի գումարներ վճարելու վերջնական ստացողներին, եթե այն չի հավաքագրում համարժեք գումարներ սկզբնական ակտիվից: Կազմակերպության կողմից մայր գումարի և շուկայական տոկոսադրույքով հաշվեգրված տոկոսի ամբողջությամբ հետ ստանալու իրավունքով տրված կարճաժամկետ կանխավճարները չեն խախտում այս պայմանը.
  - (բ) փոխանցման պայմանագրի պայմաններով՝ կազմակերպությանը արգելվում է վաճառել կամ գրավադրել սկզբնական ակտիվը, բացառությամբ վերջնական ստացողների մոտ գրավադրման՝ որպես դրամական միջոցների հոսքերը նրանց վճարելու պարտականության դիմաց ապահովում.
  - (գ) կազմակերպությունը պարտականություն ունի վերջնական ստացողների անունից՝ առանց էական ուշացման փոխանցել իր կողմից հավաքագրված ցանկացած դրամական միջոցների հոսքեր: Ի յրումն՝ կազմակերպությունն այդպիսի դրամական միջոցների հոսքերը վերաներդնելու իրավունք չունի, բացառությամբ դրամական միջոցներում և դրանց համարժեքներում (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 7 Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին ստանդարտում) ներդրումների, որոնք կատարվում են վերջնահաշվարկի այն կարճ ժամանակահատվածի ընթացքում, որը ընկնում է հավաքագրման ամսաթվի և վերջնական ստացողներին պահանջվող փոխանցման ամսաթվի միջև, և երբ նման ներդրումներից վաստակած տոկոսները փոխանցվում են վերջնական ստացողներին:
- 20 Երբ կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվը (տե՛ս պարագրաֆ 18), այն պետք է զնահատի, թե ինչ չափով է պահպանում ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված ռիսկերն ու հատույցները: Այս դեպքում՝

- (ա) եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ապա կազմակերպությունը պետք է ապահովանաչի ֆինանսական ակտիվը և փոխանցման ընթացքում առաջացած կամ պահպանված որևէ իրավունք և պարտականությունն ճանաչի առանձին որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ.
- (բ) եթե կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ապա կազմակերպությունը պետք է շարունակի ճանաչել ֆինանսական ակտիվը.
- (գ) եթե կազմակերպությունը ոչ փոխանցում է, ոչ էլ պահպանում է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ապա կազմակերպությունը պետք է որոշի՝ արդյոք այն պահպանել է ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը: Այս դեպքում՝
  - (i) եթե կազմակերպությունը չի պահպանել վերահսկողությունը, այն պետք է ապահովանաչի ֆինանսական ակտիվը և փոխանցման ընթացքում առաջացած կամ պահպանված որևէ իրավունք և պարտականությունն ճանաչի առանձին որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ.
  - (ii) եթե կազմակերպությունը պահպանել է վերահսկողությունը, այն պետք է շարունակի ճանաչել ֆինանսական ակտիվը այնքանով, որքանով շարունակվում է իր ներգրավվածությունը ֆինանսական ակտիվի մեջ (տե՛ս պարագրաֆ 30):

21 Ռիսկերի ու հատույցների փոխանցումը (տե՛ս պարագրաֆ 20) գնահատվում է՝ համեմատելով փոխանցված ակտիվի գծով գուտ 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 գուտ դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի փոփոխականությանը կազմակերպության ենթարկվածությունը նշանակալիորեն չի փոխվում (օրինակ՝ որովհետև կազմակերպությունը վաճառել է ֆինանսական ակտիվը՝ պայմանով, որ այն 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 գուտ դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի ընդհանուր փոփոխականության հետ (օրինակ՝ որովհետև կազմակերպությունը վաճառել է ֆինանսական ակտիվը միայն այն պայմանով, որ կունենա հետգնման պահի իրական արժեքով այն հետգնելու ընտրության հնարավորություն, կամ այն փոխանցել է ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի լիովին համամասնական բաժինը՝ ըստ այնպիսի համաձայնության, որը բավարարում է 19-րդ պարագրաֆի պայմանները, ինչպիսին է, օրինակ, փոխառության ենթամասնակցությունը):

22 Հաճախ ակնհայտ է լինում՝ արդյոք կազմակերպությունը փոխանցել է, թե պահպանել սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, և որևէ հաշվարկներ կատարելու անհրաժեշտություն չի լինում: Այլ դեպքերում անհրաժեշտ կլինի հաշվարկել և համեմատել կազմակերպության ենթարկվածությունը ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի փոփոխականությանը՝ փոխանցումից առաջ և փոխանցումից հետո: Հաշվարկը և համեմատությունը կատարվում են՝ որպես զեղչման դրույք օգտագործելով համապատասխան ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքը: Հաշվի է առնվում գուտ դրամական միջոցների հոսքերի ամբողջ խելամտորեն հնարավոր փոփոխականությունը՝ ավելի մեծ կշիռ տալով այն արդյունքներին, որոնց տեղի ունենալն ավելի հավանական է:

23 Արդյոք կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը (տե՛ս 20(գ) պարագրաֆը) 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:

**Փոխանցումներ, որոնք որակվում են որպես ապահովանաչման ենթակա (տե՛ս 20(ա) և 20(բ) պարագրաֆները)**

24 Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է որևէ ֆինանսական ակտիվ այնպիսի փոխանցման գործարքով, որն ամբողջությամբ որակվում է որպես ապաճանաչման ենթակա, և պահպանում է այդ ֆինանսական ակտիվը վճարի դիմաց սպասարկելու իրավունքը, ապա այդ սպասարկման պայմանագրի գծով այն պետք է ճանաչի սպասարկման ակտիվ կամ սպասարկման պարտավորություն: Եթե չի ակնկալվում, որ ստացվելիք վճարը համապատասխան չափով կհատուցի կազմակերպությանը սպասարկում իրականացնելու դիմաց, ապա սպասարկման պարտականության գծով պետք է ճանաչվի սպասարկման պարտավորություն՝ դրա իրական արժեքով: Եթե, ըստ ակնկալության, ստացվելիք վճարը ավելի քան համապատասխան չափով կհատուցի սպասարկում իրականացնելու դիմաց, ապա սպասարկման իրավունքի գծով պետք է ճանաչվի սպասարկման ակտիվ՝ այն գումարով, որը որոշվում է ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի բախշման հիման վրա՝ համաձայն 27-րդ պարագրաֆի:

25 Եթե փոխանցման արդյունքում ֆինանսական ակտիվն ամբողջությամբ ապաճանաչվում է, սակայն փոխանցման արդյունքում կազմակերպությունը ձեռք է բերում նոր ֆինանսական ակտիվ կամ ստանձնում է նոր ֆինանսական պարտավորություն կամ սպասարկման պարտավորություն, ապա կազմակերպությունը պետք է նոր ֆինանսական ակտիվը, ֆինանսական պարտավորությունը կամ սպասարկման պարտավորությունը ճանաչի իրական արժեքով:

26 Ֆինանսական ակտիվը ամբողջությամբ ապաճանաչելիս՝

(ա) հաշվեկշռային արժեքի և

(բ) (i) ստացված հատուցման (ներառյալ ձեռք բերված որևէ նոր ակտիվ՝ հանած ստանձնած որևէ նոր պարտավորություն) և (ii) այլ համապարփակ եկամտում նախկինում ճանաչված (տե՛ս 55(բ) պարագրաֆը) կուտակված որևէ օգուտի կամ վնասի գումարի տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

27 Եթե փոխանցված ակտիվը ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի մաս է (օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը փոխանցում է պարտքային գործիքի մաս հանդիսացող տոկոսավճարների գծով դրամական միջոցների հոսքերը, տե՛ս պարագրաֆ 16(ա)), և փոխանցված մասը ամբողջությամբ որակվում է որպես ապաճանաչման ենթակա, ապա ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, և ապաճանաչված մասի միջև՝ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա: Այս նպատակով, պահպանված սպասարկման ակտիվը պետք է դիտարկվի որպես մաս, որը շարունակում է ճանաչվել: Ստորև նշվածների տարբերությունը՝

(ա) ապաճանաչված մասի վրա բաշխված հաշվեկշռային արժեքի և

(բ) (i) ապաճանաչված մասի դիմաց ստացված հատուցման (ներառյալ ձեռք բերված որևէ նոր ակտիվ՝ հանած ստանձնած որևէ նոր պարտավորություն) և (ii) դրա վրա բաշխված այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում նախկինում ճանաչված (տե՛ս 55(բ) պարագրաֆը) կուտակված որևէ օգուտի կամ վնասի գումարի,

պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Այլ համապարփակ ֆինանսական աղյուսքում ճանաչված կուտակված օգուտը կամ վնասը բաշխվում է այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, և ապաճանաչված մասի միջև՝ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա:

28 Երբ կազմակերպությունը ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքը բաշխում է այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, և ապաճանաչված մասի միջև, անհրաժեշտ է որոշել այն մասի իրական արժեքը, որը շարունակվում է ճանաչվել: Երբ կազմակերպությունն ունի այնպիսի մասերի վաճառքի պատմություն, որոնք համանման են այն մասին, որը շարունակվում է ճանաչվել, կամ այդպիսի մասերի գծով գոյություն ունեն այլ շուկայական գործարքներ, ապա փաստացի գործարքների վերջին գները իրենցից ներկայացնում են իրական արժեքի լավագույն գնահատականը: Երբ չկան գնանշումներ կամ վերջերս իրականացված շուկայական գործարքներ, որոնք կարող են հիմնավորել այն մասի իրական արժեքը, որը շարունակվում է ճանաչվել, ապա դրա իրական արժեքի լավագույն գնահատականը ամբողջությամբ վերցրած ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի և դրա ապաճանաչված մասի դիմաց՝ դրա ստացողից ստացված հատուցման միջև տարբերությունն է:

**Փոխանցումներ, որոնք չեն որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա (տե՛ս 20 (բ) պարագրաֆը)**

29 Եթե փոխանցումը չի հանգեցնում ապաճանաչման, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, կազմակերպությունը պետք է շարունակի փոխանցված ակտիվն ամբողջությամբ ճանաչել, իսկ ստացված հատուցման գծով պետք է ճանաչի ֆինանսական պարտավորություն: Հետագա ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը պետք է ճանաչի փոխանցված ակտիվից ստացված ցանկացած եկամուտ և ֆինանսական պարտավորության գծով կրած ցանկացած ծախս:

**Փոխանցված ակտիվներում շարունակվող ներգրավվածությունը (տե՛ս 20 (բ) (ii) պարագրաֆը)**

30 Եթե կազմակերպությունը ոչ փոխանցում է, ոչ էլ պահպանում է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, սակայն պահպանում է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, ապա կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել ֆինանսական ակտիվը այնքանով, որքանով շարունակվում է իր ներգրավվածությունը ֆինանսական ակտիվի մեջ: Փոխանցված ակտիվում կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափը այն չափն է, որով նա ենթարկված է փոխանցված ակտիվի արժեքի փոփոխությունների ազդեցությանը: Օրինակ.

- (ա) երբ կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ստանում է փոխանցված ակտիվի երաշխավորման ձև, կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափը հետևյալ երկու մեծություններից նվազագույնն է. (i) ակտիվի արժեքից և (ii) ստացված հատուցման այն առավելագույն գումարից, որը կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վերադարձնել («երաշխիքի գումար»):
- (բ) երբ կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ստանում է փոխանցված ակտիվի գծով տրված կամ ձեռք բերված օպցիոնի (կամ դրանց երկուսի) ձև, ապա կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափը փոխանցված ակտիվի այն արժեքն է, որը կազմակերպությունը կարող է հետզմել: Այնուամենայնիվ, իրական արժեքով չափվող ակտիվի գծով տրված վաճառքի օպցիոնի դեպքում, կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափը սահմանափակված է փոխանցված ակտիվի իրական արժեքից և օպցիոնի իրագործման արժեքից նվազագույնով (տե՛ս ԿՈՒ 48 պարագրաֆը):
- (գ) երբ կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ստանում է փոխանցված ակտիվի գծով դրամական միջոցներով մարվող օպցիոնի կամ համանման այլ դրույթի ձև, կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը չափվում է նույն կերպ, ինչպես և ոչ դրամական միջոցներով մարվող օպցիոնների դեպքում առաջացող շարունակվող ներգրավվածությունը՝ ըստ վերը նշված (բ) կետում ներկայացվածի:

31 Եթե կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել ակտիվը իր շարունակվող ներգրավվածության չափով, ապա ճանաչում է նաև դրա հետ կապված պարտավորություն: Չնայած սույն ստանդարտի՝ չափմանը վերաբերող այլ պահանջների, փոխանցված ակտիվը և համապատասխան պարտավորությունը չափվում են այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից պահպանված իրավունքներն ու պարտականությունները: Համապատասխան պարտավորությունը չափվում է այնպես, որ փոխանցված ակտիվի և համապատասխան պարտավորության գուտ հաշվեկշռային արժեքը՝

- (ա) կազմակերպության կողմից պահպանված իրավունքների և պարտականությունների ամորտիզացված արժեքն է, եթե փոխանցված ակտիվը չափվում է ամորտիզացված արժեքով. կամ
- (բ) հավասար է կազմակերպության կողմից պահպանված իրավունքների և պարտականությունների իրական արժեքին՝ առանձին չափվելու դեպքում, եթե փոխանցված ակտիվը չափվում է իրական արժեքով:

32 Կազմակերպությունը պետք է շարունակի ճանաչել փոխանցված ակտիվից առաջացող ցանկացած եկամուտ իր շարունակվող ներգրավվածության չափով, և պետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորության գծով առաջացող ցանկացած ծախս:

33 Հետագա չափման նպատակով՝ փոխանցված ակտիվի և համապատասխան պարտավորության իրական արժեքի ճանաչվող փոփոխությունները հաշվառվում են միանման կերպով՝ համաձայն 55-րդ պարագրաֆի, և չպետք է հաշվանցվեն:

34 Եթե կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ֆինանսական ակտիվի միայն մի մասով է (օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը պահպանում է փոխանցված ակտիվի մի մասը հետզհետե օպցիոն, կամ պահպանում է մնացորդային մասնակցություն, որը չի հանգեցնում սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերի և հատույցների պահպանման, սակայն կազմակերպությունը պահպանում է վերահսկողությունը), ապա կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքը բաշխում է այն մասի, որն այն շարունակում է ճանաչել շարունակվող ներգրավվածության ներքո, և այն մասի միջև, որն այն այլևս չի ճանաչում՝ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա: Այս նպատակով կիրառվում են 28-րդ պարագրաֆի պահանջները: Ստորև նշվածների տարբերությունը՝

(ա) այլևս չճանաչվող մասի վրա բաշխված հաշվեկշռային արժեքի, և

(բ) (i) այլևս չճանաչվող մասի դիմաց ստացված հատուցման և (ii) դրա վրա բաշխված այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կուտակված որևէ օգուտի կամ վնասի գումարի,

պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կուտակված օգուտը կամ վնասը բաշխվում է այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, և այլևս չճանաչվող մասի միջև՝ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա:

35 Եթե փոխանցվող ակտիվը չափվում է ամորտիզացված արժեքով, սույն ստանդարտով տրամադրված ընտրության հնարավորությունը, ըստ որի՝ ֆինանսական պարտավորությունը կարող է նախատեսվել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, չի կիրառվում համապատասխան պարտավորության նկատմամբ:

### Բոլոր փոխանցումները

36 Եթե փոխանցված ակտիվը շարունակվում է ճանաչվել, ապա ակտիվը և համապատասխան պարտավորությունը չպետք է հաշվանցվեն: Նմանապես, կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի փոխանցված ակտիվից առաջացող ցանկացած եկամուտ համապատասխան պարտավորության գծով կրած ցանկացած ծախսի հետ (տե՛ս ՀՀՄՍ 32-ի 42-րդ պարագրաֆը):

37 Եթե փոխանցողը ստացողին տրամադրում է ոչ դրամական գրավ (օրինակ՝ պարտքային կամ բաժնային գործիք), ապա ստացողի և փոխանցողի մոտ գրավի հաշվառումը կախված է այն բանից, թե արդյոք ստացողը իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, և թե արդյոք փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները: Փոխանցողը և ստացողը գրավը պետք է հաշվառեն հետևյալ կերպ.

(ա) եթե ստացողը՝ ըստ պայմանագրի կամ ըստ սովորույթի, իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, ապա փոխանցողը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ պետք է այդ ակտիվը վերադասակարգի (օրինակ՝ փոխառության գծով ակտիվ, գրավադրված բաժնային գործիքներ կամ հետզհետե դեբիտորական պարտք) մյուս ակտիվներից առանձին.

(բ) 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.

(գ) եթե փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները ըստ պայմանագրի պայմանների և այլևս իրավունք չունի հետզհետե գրավը, ապա 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 գրավի վերադարձման իր պարտականությունը.

(դ) բացառությամբ (գ) կետում նշվածի, փոխանցողը պետք է շարունակի հաշվառել գրավը որպես իր ակտիվ, իսկ ստացողը չպետք է ճանաչի գրավը որպես ակտիվ:

### Ֆինանսական ակտիվի կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը

38 Ֆինանսական ակտիվի կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը պետք է ճանաչվի և ապաճանաչվի՝ օգտագործելով առևտրի ամսաթվի հաշվառումը կամ վերջնահաշվարկի ամսաթվի հաշվառումը՝ ըստ կիրառելիության (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒԲ53-ԿՈՒԲ56 պարագրաֆները):

### Ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչումը

- 39 Կազմակերպությունը պետք է իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից հեռացնի ֆինանսական պարտավորությունը (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը) այն ու միայն այն դեպքում, երբ այն մարվում է, այսինքն՝ երբ պայմանագրում նշված պարտականությունը կատարվում է կամ չեղյալ է համարվում կամ ուժը կորցնում է:
- 40 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 փոխառուի ֆինանսական դժվարություններին) պետք է հաշվառվի որպես սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մարում և նոր ֆինանսական պարտավորության ճանաչում:
- 41 Մարված կամ այլ կողմի փոխանցված ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և վճարված հատուցման (ներառյալ փոխանցված ցանկացած ոչ դրամական ակտիվները կամ ստանձնած պարտավորությունները) միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
- 42 Եթե կազմակերպությունը հետ է գնում ֆինանսական պարտավորության մի մասը, ապա կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական պարտավորության նախկին հաշվեկշռային արժեքը բաշխի այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, և ապաճանաչված մասի միջև՝ հաշվի առնելով հետզման ամսաթվի դրությամբ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքները: Ստորև նշվածների տարբերությունը՝ (ա) ապաճանաչված մասի վրա բաշխված հաշվեկշռային արժեքի և (բ) վճարված հատուցման, ներառյալ ապաճանաչված մասի գծով փոխանցված ցանկացած ոչ դրամական ակտիվ կամ ստանձնած պարտավորություն, պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

## 2ափուլ

### Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական չափումը

- 43 Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը պետք է այն չափի իր իրական արժեքով՝ գումարած՝ այն դեպքում, երբ դա ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն չէ, չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, գործարքի հետ կապված այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը կամ թողարկմանը:
- 44 Երբ կազմակերպությունը վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառում է վարում մի ակտիվի համար, որի հետագա չափումն իրականացվում է սկզբնական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով, ապա այդ ակտիվի սկզբնական չափումն իրականացվում է առևտրի ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքով (տե՛ս Հավելված Ա, պարագրաֆներ ԿՈՒ53–ԿՈՒ56):

### Ֆինանսական ակտիվների հետագա չափումը

- 45 Ֆինանսական ակտիվի սկզբնական ճանաչումից հետո չափման նպատակով սույն ստանդարտը ֆինանսական ակտիվները դասակարգում է հետևյալ չորս կատեգորիաների, որոնք սահմանված են 9-րդ պարագրաֆում՝
- (ա) ֆինանսական ակտիվներ, չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով.
  - (բ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ.
  - (գ) փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր.
  - (դ) վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ:

Այս կատեգորիաները կիրառվում են սույն ստանդարտի ներքո չափման և շահույթի կամ վնասի ճանաչման համար: Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվություն ներկայացնելիս կազմակերպությունը կարող է օգտագործել այլ բնութագրիչներ այս կատեգորիաների համար կամ այլ դասակարգումներ: Կազմակերպությունը պետք է ծանոթագրություններում բացահայտի ՖՀՄՄ 7-ի համաձայն պահանջվող տեղեկատվությունը:

Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվները, ներառյալ ակտիվ հանդիսացող ածանցյալ գործիքները, չափի իրենց իրական արժեքներով՝ առանց կատարելու որևէ նվազեցում գործարքի հետ կապված այն ծախսումների գծով, որոնք այն կարող է կրել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ժամանակ, բացառությամբ հետևյալ ֆինանսական ակտիվների՝

- (ա) փոխառությունների և դեբիտորական պարտքեր, ինչպես սահմանված է 9-րդ պարագրաֆում, որոնք պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը.
- (բ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ, ինչպես սահմանված է 9-րդ պարագրաֆում, որոնք պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը.
- (գ) բաժնային գործիքների մեջ ներդրումներ, որոնք գործող շուկայում չունեն գնանշված շուկայական գին, և որոնց իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, ինչպես նաև ածանցյալ գործիքներ, որոնք կապված են դրանց հետ և պետք է մարվեն այդպիսի չգնանշվող բաժնային գործիքների մատակարարման միջոցով, որոնք պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒ80 և ԿՈՒ81 պարագրաֆները):

Ֆինանսական ակտիվները, որոնք նախատեսվում են որպես հեջավորված հոդվածներ, ենթակա են չափման՝ համաձայն 89–102-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հեջի հաշվառման պահանջների: Բոլոր ֆինանսական ակտիվները, բացառությամբ նրանց, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ենթակա են վերանայման՝ արժեզրկված լինելու տեսանկյունից՝ համաձայն 58–70-րդ պարագրաֆների և Ա հավելվածի ԿՈՒ84-ԿՈՒ93 պարագրաֆների:

## Ֆինանսական պարտավորությունների հետագա չափում

Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը պետք է բոլոր ֆինանսական պարտավորությունները չափի ամորտիզացված արժեքով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը, բացառությամբ՝

- (ա) ֆինանսական պարտավորությունների՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Այսպիսի պարտավորությունները, ներառյալ պարտավորություն հանդիսացող ածանցյալ գործիքները, պետք է չափվեն իրական արժեքով, բացառությամբ այն ածանցյալ գործիք հանդիսացող պարտավորությանը, որը կապակցված է և պետք է մարվի չգնանշվող բաժնային գործիքների մատակարարման միջոցով, որի իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, և որը պետք է չափվի սկզբնական արժեքով.
- (բ) ֆինանսական պարտավորությունների, որոնք առաջանում են, երբ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, կամ երբ կիրառելի է շարունակվող ներգրավվածության մոտեցումը: 29-րդ և 31-րդ պարագրաֆները վերաբերում են այդպիսի ֆինանսական պարտավորությունների չափմանը.
- (գ) ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի, ինչպես սահմանված է 9-րդ պարագրաֆում: Սկզբնական ճանաչումից հետո այդպիսի պայմանագիր թողարկողը պետք է (բացի այն դեպքերից, երբ կիրառելի են 47 (ա) կամ (բ) պարագրաֆները) այն չափի հետևյալ երկու գումարներից առավելագույնով.
  - (i) ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն որոշված գումար.
  - (ii) սկզբնապես ճանաչված գումար (տե՛ս պարագրաֆ 43)՝ հանած, համապատասխան դեպքերում, ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան.
- (դ) շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով փոխառություն տրամադրելու պարտավորվածությունների: Սկզբնական ճանաչումից հետո այսպիսի պարտավորվածություն թողարկողը պետք է (բացի այն դեպքերից, երբ կիրառելի է 47(ա) պարագրաֆը) այն չափի հետևյալ երկու գումարներից առավելագույնով.
  - (i) ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն որոշված գումար.
  - (ii) սկզբնապես ճանաչված գումար (տե՛ս պարագրաֆ 43)՝ հանած, համապատասխան դեպքերում, ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան:

Ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք նախատեսված են որպես հեջավորված հոդվածներ, ենթակա են 89–102-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հեջի հաշվառման պահանջներին:



## Իրական արժեքի չափման նկատառումները

- 48 Մույն ստանդարտը, ՀՀՄՍ 32-ը կամ ՖՀՄՍ 7-ը կիրառելու նպատակով ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի Ա հավելվածի ԿՈՒ69–ԿՈՒ82 պարագրաֆները:
- 48Ա Իրական արժեքի լավագույն վկայությունը գործող շուկայի գնանշված շուկայական գներն են: Եթե ֆինանսական գործիքի շուկան գործող չէ, ապա կազմակերպությունը որոշում է իրական արժեքը՝ օգտագործելով գնահատման տեխնիկա: Գնահատման տեխնիկայի օգտագործելու նպատակն է որոշել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինեն գործարքային գինը՝ սովորական գործարար նկատառումների հիման վրա կատարված «անկախ կողմերի միջև գործարքում»: Գնահատման տեխնիկաները ներառում են շուկայում վերջերս կատարված իրազեկ, պատրաստակամ «անկախ կողմերի միջև գործարքների» օգտագործումը, դրանց առկայության դեպքում, մեկ այլ էականորեն չտարբերվող գործիքի ընթացիկ իրական արժեքին հղումը, գեղչված դրամական միջոցների հոսքերի վերլուծությունը և օպցիոնների գնահատման մոդելները:
- Եթե գոյություն ունի գնահատման տեխնիկա, որը սովորաբար օգտագործվում է շուկայի մասնակիցների կողմից գործիքի գինը որոշելու համար, և ցուցադրվել է, որ այդ տեխնիկան հնարավորություն է տալիս ստանալու իրական շուկայական գործարքների գների արժանահավաստ գնահատականներ, ապա կազմակերպությունը օգտագործում է այդ մեթոդը:
- Ընտրված գնահատման մեթոդը պետք է որպես մուտքային տվյալներ առավելագույնս օգտագործի շուկայական տվյալները և նվազագույնս հիմնվի կազմակերպությանը յուրահատուկ տվյալների վրա: Այն պետք է ներառի բոլոր այն գործոնները, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին գինը որոշելիս, և համապատասխանի ֆինանսական գործիքների գնահատման ընդունված տնտեսագիտական մեթոդաբանությաններին:
- Պարբերաբար կազմակերպությունը պետք է ստուգի գնահատման մեթոդը և քննի դրա հիմնավորված լինելը՝ օգտագործելով մույն գործիքի (այսինքն՝ առանց վերափոխման կամ «վերափաթեթավորման») որևէ դիտարկելի ընթացիկ շուկայական գործարքների գները, կամ հիմնվելով որևէ առկա դիտարկելի շուկայական տվյալների վրա:
- 49 Ցպահանջ հատկանիշով ֆինանսական պարտավորության (օրինակ՝ ցպահանջ ավանդի) իրական արժեքը չի կարող պակաս լինել վճարման ենթակա ցպահանջ գումարից՝ գեղչված այն առաջին ամսաթվից սկսած, երբ կարող է ներկայացվել գումարը վճարելու պահանջ:

## Վերադասակարգումները

- 50 Կազմակերպությունը՝
- (ա) չպետք է վերադասակարգի ածանցյալ գործիքը՝ հանելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից, քանի դեռ այն պահվում է կամ բողարկված է.
  - (բ) չպետք է վերադասակարգի ածանցյալ գործիքը՝ հանելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից, եթե սկզբնական ճանաչման ժամանակ այն կազմակերպության կողմից նախատեսվել է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով.
  - (գ) կարող է, եթե ֆինանսական ակտիվը այլևս չի պահվում կարճ ժամանակամիջոցում այն վաճառելու կամ վերագնելու նպատակով (չնայած այն բանին, որ այդ ֆինանսական ակտիվը կարող է ձեռք բերված կամ ստանձնված լինել հիմնականում կարճ ժամանակամիջոցում այն վաճառելու կամ վերագնելու նպատակով), վերադասակարգել այդ ֆինանսական ակտիվը՝ հանելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից, եթե բավարարվում են 50Բ կամ 50Դ պարագրաֆների պահանջները:
- Կազմակերպությունը չպետք է սկզբնական ճանաչումից հետո վերադասակարգի որևէ ֆինանսական ակտիվ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայի:
- 50Ա 50-րդ պարագրաֆի նպատակներով՝ հանգամանքների հետևյալ փոփոխությունները չեն համարվում վերադասակարգում.
- (ա) ածանցյալ գործիքը, որը նախկինում հանդիսացել է նախատեսված և արդյունավետ հեջավորման գործիք դրամական միջոցների հոսքերի հեջում կամ զուտ ներդրման հեջում, այլևս չի որակվում որպես այդպիսին.
  - (բ) ածանցյալ գործիքը դառնում է նախատեսված և արդյունավետ հեջավորման գործիք դրամական միջոցների հոսքերի հեջում կամ զուտ ներդրման հեջում.

- (գ) ֆինանսական ակտիվները վերադասակարգվում են, երբ ապահովագրական ընկերությունը փոխում է իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ համաձայն ՖՀՄՄ 4-ի 45-րդ պարագրաֆի:
- 50Բ Ֆինանսական ակտիվը, որի նկատմամբ կիրառվում է 50(գ) պարագրաֆը (բացառությամբ 50Գ պարագրաֆում նկարագրված ֆինանսական գործիքի տեսակի), միայն հազվագյուտ հանգամանքներում կարող է վերադասակարգվել՝ դուրս բերվելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից:
- 50Գ Եթե կազմակերպությունը վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվը՝ հանելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից՝ համաձայն 50Բ պարագրաֆի, ապա ֆինանսական ակտիվը պետք է վերադասակարգվի վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքով: Շահույթում կամ վնասում արդեն ճանաչված ցանկացած օգուտ կամ վնաս չպետք է հակադարձվի: Ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ դառնում է համապատասխանաբար դրա նոր սկզբնական արժեք կամ ամորտիզացված արժեք:
- 50Դ Ֆինանսական ակտիվը, որի նկատմամբ կիրառվում է 50(գ) պարագրաֆը, և որը կհամապատասխաներ փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի սահմանմանը (եթե չպահանջվեր, որ ֆինանսական ակտիվը սկզբնական ճանաչման պահին դասակարգվեր որպես առևտրական նպատակներով պահվող), կարող է վերադասակարգվել՝ դուրս բերվելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից, եթե կազմակերպությունը մտադրված է և ի վիճակի է այդ ֆինանսական ակտիվը պահել տեսանելի ապագայում կամ մինչև մարումը:
- 50Ե Որպես վաճառքի համար մատչելի դասակարգված ֆինանսական ակտիվը, որը կհամապատասխաներ փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի սահմանմանը (եթե այն նախատեսված չլիներ որպես վաճառքի համար մատչելի) կարող է վերադասակարգվել վաճառքի համար մատչելի կատեգորիայից դեպի փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի կատեգորիա, եթե կազմակերպությունը մտադրված է և ի վիճակի է ֆինանսական ակտիվը պահել տեսանելի ապագայում կամ մինչև մարումը:
- 50Զ Եթե կազմակերպությունը վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվը՝ հանելով չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կատեգորիայից՝ համաձայն 50Դ պարագրաֆի, կամ հանելով վաճառքի համար մատչելի կատեգորիայից՝ համաձայն 50Ե պարագրաֆի, ապա այն պետք է վերադասակարգի ֆինանսական ակտիվը վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքով: Ըստ 50Դ պարագրաֆի վերադասակարգված ֆինանսական ակտիվի դեպքում շահույթում կամ վնասում արդեն ճանաչված ցանկացած օգուտ կամ վնաս չպետք է հակադարձվի: Ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ դառնում է համապատասխանաբար դրա նոր սկզբնական արժեքը կամ ամորտիզացված արժեքը: Ըստ 50Ե պարագրաֆի վերադասակարգված, այսինքն՝ վաճառքի համար մատչելի կատեգորիայից դուրս բերված ֆինանսական ակտիվի դեպքում, այդ ակտիվից առաջացած ցանկացած օգուտ կամ վնաս, որը նախկինում ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 55(բ) պարագրաֆի, պետք է հաշվառվի 54-րդ պարագրաֆի համաձայն:
- 51 Եթե մտադրության կամ կարողության փոփոխության արդյունքում այլևս նպատակահարմար չէ դասակարգել ներդրումը որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող, այն պետք է վերադասակարգվի որպես վաճառքի համար մատչելի և վերաչափվի իրական արժեքով, և դրա հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է հաշվառվի՝ համաձայն 55(բ) պարագրաֆի:
- 52 Այն պահին, երբ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների նշանակալի մասի վաճառքը կամ վերադասակարգումը չեն համապատասխանում 9-րդ պարագրաֆի պայմաններից որևէ մեկին, մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների մնացած մասը պետք է վերադասակարգվի որպես վաճառքի համար մատչելի: Այդպիսի վերադասակարգման դեպքում դրանց հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է հաշվառվի 55(բ) պարագրաֆի համաձայն:
- 53 Եթե առաջանում է արժանահավատ չափման հնարավորություն որևէ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության համար, որի համար այդ հնարավորությունը նախկինում առկա չէր, և պահանջվում է, որ այդ ակտիվը կամ պարտավորությունը չափվի իրական արժեքով, եթե գոյություն ունի վերջինիս արժանահավատ չափման հնարավորություն (տես 46(գ) և 47 պարագրաֆները), ապա ակտիվը կամ պարտավորությունը պետք է վերաչափվի իրական արժեքով, և դրա հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է հաշվառվի 55-րդ պարագրաֆի համաձայն:
- 54 Եթե, մտադրության կամ կարողության փոփոխության արդյունքում կամ այն հազվագյուտ հանգամանքներում, երբ իրական արժեքի արժանահավատ չափումն այլևս հնարավոր չէ (տես 46(գ) և 47 պարագրաֆները) կամ այն պատճառով, որ 9-րդ պարագրաֆում նշված «երկու նախորդող ֆինանսական տարիները» արդեն անցել են, ապա իրական արժեքով հաշվեկշռային

արժեքը այդ պահի դրությամբ դառնում է համապատասխանաբար դրա նոր սկզբնական արժեքը կամ ամորտիզացված արժեքը: Ցանկացած օգուտ կամ վնաս, որը մախկինում ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 55(բ) պարագրաֆի, պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

- (ա) ֆիքսված մարման ժամկետով ֆինանսական ակտիվի դեպքում օգուտը կամ վնասը պետք է ամորտիզացվի շահույթում կամ վնասում մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների մնացած ժամկետի ընթացքում՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Նոր ամորտիզացված արժեքի և մարման գումարի միջև տարբերությունը նույնպես պետք է ամորտիզացվի ֆինանսական ակտիվի մնացած ժամկետի ընթացքում՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը՝ պարզևավճարի կամ զեղչի ամորտիզացիային համանման: Եթե ֆինանսական ակտիվը հետագայում արժեզրկվում է, ապա այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ցանկացած օգուտ կամ վնաս վերադասակարգվում է՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն 67-րդ պարագրաֆի.
- (բ) այն դեպքում, երբ ֆինանսական ակտիվը չունի ֆիքսված մարման ժամկետ, օգուտը կամ վնասը պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում ֆինանսական ակտիվի վաճառքի կամ այլ կերպ օտարման ժամանակ: Եթե ֆինանսական ակտիվը հետագայում արժեզրկվում է, ապա այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ցանկացած օգուտ կամ վնաս վերադասակարգվում են՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն 67-րդ պարագրաֆի:

## Օգուտներ և վնասներ

- 55 Հեջավորման փոխհարաբերության մաս չհանդիսացող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխությունից առաջացած օգուտը կամ վնասը (տե՛ս 89–102 պարագրաֆները) պետք է ճանաչվի հետևյալ կերպ.
  - (ա) որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով դասակարգված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության գծով օգուտը կամ վնասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում.
  - (բ) որպես վաճառքի համար մատչելի դասակարգված ֆինանսական ակտիվի գծով օգուտը կամ վնասը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, բացառությամբ արժեզրկումից կորուստների (տե՛ս 67–70-րդ պարագրաֆները) և արտարժույթի փոխարժեքից առաջացած օգուտների կամ վնասների (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒՑ3 պարագրաֆը), քանի դեռ այդ ակտիվը ապաճանաչված չէ: Այդ ժամանակ, մախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կուտակված օգուտը կամ վնասը պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում* ստանդարտը (2007 թ. վերանայված տարբերակ)): Այնուամենայնիվ, արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով հաշվարկված տոկոսը (տե՛ս պարագրաֆ 9) ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում (տե՛ս ՀՀՄՍ 18): Վաճառքի համար մատչելի բաժնային գործիքի գծով շահաբաժինները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, երբ հաստատվում է վճարը ստանալու կազմակերպության իրավունքը (տե՛ս ՀՀՄՍ 18):
- 56 Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների դեպքում (տե՛ս 46-րդ և 47-րդ պարագրաֆները), օգուտը կամ վնասը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, երբ ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը ապաճանաչվում է կամ արժեզրկվում, ինչպես նաև՝ ամորտիզացիայի միջոցով: Այնուամենայնիվ, այն ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների դեպքում, որոնք հեջավորված հոդվածներ են (տե՛ս 78–84-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒՑ9–ԿՈՒՑ101 պարագրաֆները), օգուտի կամ վնասի հաշվառումը պետք է հետևի 89–102-րդ պարագրաֆներին:
- 57 Եթե կազմակերպությունը ճանաչում է ֆինանսական ակտիվը՝ օգտագործելով վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը (տե՛ս 38-րդ պարագրաֆը և Ա հավելվածի ԿՈՒՑ53– ԿՈՒՑ56 պարագրաֆները), ապա առևտրի օրվա և վերջնահաշվարկի օրվա միջև ժամանակահատվածում ստացվելիք ակտիվի իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն չի ճանաչվում սկզբնական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ակտիվների դեպքում (բացառությամբ արժեզրկումից կորուստների): Իրական արժեքով հաշվառվող ակտիվների դեպքում, սակայն, իրական արժեքի փոփոխությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, կամ սեփական կապիտալում՝ համաձայն 55-րդ պարագրաֆի:

## Ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը և անհավաքագրելիությունը

- 58 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է որևէ անկողմնակալ վկայություն, որ ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը արժեզրկված է: Եթե գոյություն ունի որևէ նման վկայություն, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի 63-րդ պարագրաֆը (ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների դեպքում), 66-րդ պարագրաֆը (սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների դեպքում), կամ 67-րդ պարագրաֆը (վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների դեպքում)՝ ցանկացած արժեզրկումից կորստի գումարը որոշելու համար:
- 59 Ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը արժեզրկված է, և կրվում են արժեզրկումից կորուստներ, միայն 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 ունեն 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 ֆինանսական ակտիվների խմբի արժեզրկման անկողմնակալ վկայությունը ներառում է ակտիվի տիրապետողին հայտնի դարձած դիտարկելի տվյալները կորստի հետևյալ դեպքերի վերաբերյալ՝
- (ա) թողարկողի կամ փոխառուի նշանակալի ֆինանսական դժվարությունները.
  - (բ) պայմանագրի խախտումը, օրինակ՝ տոկոսների կամ հիմնական գումարի չվճարումը կամ վճարման ուշացումը.
  - (գ) փոխառուի ֆինանսական դժվարությունների հետ կապված տնտեսական կամ իրավական պատճառներով, փոխառուի կողմից փոխառուին գիջումների տրամադրումը, որը փոխառուն այլապես չէր նախատեսի.
  - (դ) փոխառուի հավանական սնանկացումը կամ այլ ֆինանսական վերակազմավորում.
  - (ե) ֆինանսական դժվարությունների հետևանքով այդ ֆինանսական ակտիվի համար գործող շուկայի վերացումը. կամ
  - (զ) դիտարկելի տվյալներ՝ այն մասին վկայող, որ ֆինանսական ակտիվների խմբի գծով, դրանց սկզբնական ճանաչումից հետո, առկա է գնահատված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի չափելի նվազում, թեև դեռևս հնարավոր չէ որոշել այդ նվազումը խմբի առանձին ֆինանսական ակտիվների գծով, ներառյալ՝
    - (i) խմբում փոխառուների վճարումների կարգավիճակի բացասական փոփոխությունները (օրինակ՝ վճարումների ուշացումների թվի ավելացումը կամ վարկային քարտերով փոխառուների թվի ավելացումը, որոնք հասել են իրենց պարտքային սահմանաչափին և կատարում են նվազագույն ամսական վճարում). կամ
    - (ii) ազգային կամ տեղական տնտեսական պայմանները, որոնք կոռելիացիայի մեջ են խմբի ակտիվների գծով ձախողումների հետ (օրինակ՝ փոխառուների աշխարհագրական շրջանում գործազրկության մակարդակի աճը, համապատասխան շրջանում հիպոտեկային անշարժ գույքի գների նվազումը, նավթի գնի նվազումը նավթարտադրողներին տրամադրած փոխառության գծով ակտիվների դեպքում, կամ արդյունաբերության ճյուղի պայմանների բացասական փոփոխությունները, որոնք ազդում են խմբի փոխառուների վրա):
- 60 Գործող շուկայի վերանալն այն պատճառով, որ կազմակերպության ֆինանսական գործիքները այլևս չեն շրջանառվում բաց շուկայում, դեռևս արժեզրկման վկայություն չէ: Կազմակերպության պարտքային վարկանիշի իջեցումը, որպես այդպիսին, արժեզրկման վկայություն չէ՝ չնայած այն կարող է հանդիսանալ արժեզրկման վկայություն՝ դիտարկվելով այլ առկա տեղեկատվության հետ մեկտեղ: Ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի նվազումը իր սկզբնական արժեքից կամ ամորտիզացված արժեքից ցածր պարտադիր չէ, որ հանդիսանա արժեզրկման վկայություն (օրինակ՝ պարտքային գործիքում ներդրման իրական արժեքի նվազումը, որը ռիսկից զերծ տոկոսադրույքի աճի արդյունք է):
- 61 Ի լրումն 59-րդ պարագրաֆում նշված դեպքերի տեսակներին՝ բաժնային գործիքում ներդրման արժեզրկման անկողմնակալ վկայությունը ներառում է տեղեկատվություն բացասական ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխությունների վերաբերյալ, որոնք տեղի են ունեցել տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որում իր

գործունեությունն է ծավալում թողարկողը, և ցույց է տալիս, որ բաժնային գործիքում ներդրման սկզբնական արժեքը հնարավոր է, որ չվերադարձվի: Բաժնային գործիքում ներդրման իրական արժեքի՝ իր սկզբնական արժեքից նշանակալի կամ տևողական նվազումը նույնպես հանդիսանում է արժեզրկման անկողմնակալ վկայություն:

- 62 Որոշ դեպքերում դիտարկելի տվյալները, որոնք պահանջվում են՝ ֆինանսական ակտիվի արժեզրկումից կորստի չափը գնահատելու համար, կարող են լինել սահմանափակ կամ այլևս ոչ ամբողջությամբ առնչվող տվյալ հանգամանքներին: Օրինակ՝ դա կարող է տեղի ունենալ, երբ փոխառում ֆինանսական դժվարությունների մեջ է, և համանման փոխառումների վերաբերյալ քիչ պատմական տվյալներ կան: Այդպիսի դեպքերում, ցանկացած արժեզրկումից կորստի չափը գնահատելու համար, կազմակերպությունը օգտագործում է փորձի վրա հիմնված իր դատողությունը: Նմանապես, կազմակերպությունը օգտագործում է փորձի վրա հիմնված իր դատողությունը, որպեսզի ճշգրտի ֆինանսական ակտիվների խմբի վերաբերյալ դիտարկելի տվյալները՝ ընթացիկ հանգամանքները արտացոլելու համար (տե՛ս ԿՈՒՑ9 պարագրաֆը): Խելամիտ գնահատականների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևորագույն մասերից է, և այն չի վնասում դրանց արժանահավատությանը:

### **Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները**

- 63 Եթե գոյություն ունի անկողմնակալ վկայություն, որ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի կամ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների գծով առկա է արժեզրկումից կորուստ, ապա կորստի գումարը չափվում է որպես ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և գնահատված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի միջև տարբերություն (բացառելով ապագա պարտքային վնասները, որոնք դեռևս տեղի չեն ունեցել)՝ զեղչված ֆինանսական ակտիվի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով (այսինքն՝ սկզբնական ճանաչման ժամանակ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքով): Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի կամ ուղղակիորեն, կամ օգտագործելով կարգավորող հաշիվը: Կորստի գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
- 64 Կազմակերպությունը նախ գնահատում է, թե արդյոք գոյություն ունի արժեզրկման անկողմնակալ վկայություն այն առանձին ֆինանսական ակտիվների գծով, որոնք առանձին վերցված նշանակալի են, և ապա առանձին կամ հավաքական հիմունքով՝ այն ֆինանսական ակտիվների գծով, որոնք առանձին վերցված նշանակալի չեն (տե՛ս պարագրաֆ 59): Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ առանձին գնահատված ֆինանսական ակտիվի գծով՝ լինի այն նշանակալի կամ ոչ նշանակալի, արժեզրկման անկողմնակալ վկայություն չկա, ապա այն ներառում է այդ ակտիվը պարտքային ռիսկի համանման բնութագրերով ֆինանսական ակտիվների խմբում և դրանք հավաքական հիմունքով գնահատում արժեզրկման տեսանկյունից: Այն ակտիվները, որոնք առանձին են գնահատվում արժեզրկման տեսանկյունից, և որոնց գծով արժեզրկումից կորուստը ճանաչվում կամ շարունակվում է ճանաչվել, չեն ներառվում արժեզրկման հավաքական հիմունքով գնահատման մեջ:
- 65 Եթե հետագա ժամանակաշրջանում արժեզրկումից կորստի գումարը նվազում է, և նվազումը կարելի է անկողմնակալ ձևով կապել մի դեպքի հետ, որը տեղի է ունեցել արժեզրկումը ճանաչելուց հետո (ինչպիսին է, օրինակ, պարտապանի պարտքային վարկանիշի բարելավումը), ապա նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի կամ ուղղակիորեն, կամ կարգավորող հաշիվը ճշգրտելու միջոցով: Հակադարձումը չպետք է հանգեցնի այն բանին, որ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցի այն ամորտիզացված արժեքը, որը առկա կլիներ արժեզրկման հակադարձման ամսաթվի դրությամբ, եթե արժեզրկումը ճանաչված չլիներ: Հակադարձման գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

### **Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվները**

- 66 Եթե առկա է անկողմնակալ վկայություն, որ արժեզրկումից կորուստ է տեղի ունեցել այնպիսի չգնանշվող բաժնային գործիքի գծով, որը չի հաշվառվում իրական արժեքով, քանի որ դրա իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, կամ այնպիսի ածանցյալ գործիք հանդիսացող ակտիվի գծով, որը կապված է և պետք է մարվի այդպիսի չգնանշվող բաժնային գործիքի մատակարարման միջոցով, ապա արժեզրկումից կորստի գումարը չափվում է որպես ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և համանման ֆինանսական ակտիվի համար ընթացիկ շուկայական հատույցադրույքով զեղչված ապագա գնահատված դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի միջև տարբերություն (տե՛ս 46(գ) պարագրաֆը և Ա հավելվածի ԿՈՒՑ80 և ԿՈՒՑ81 պարագրաֆները): Այդպիսի արժեզրկումից կորուստները չպետք է հակադարձվեն:

## Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվները

- 67 Եթե վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի նվազումը ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, և առկա է անկողմնակալ վկայություն, որ ակտիվը արժեզրկված է (տե՛ս պարագրաֆ 59), ապա այն կուտակված կորուստը, որը ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում, նույնիսկ եթե ֆինանսական ակտիվը չի ապաճանաչվել:
- 68 Կուտակված արժեզրկումից կորստի գումարը, որը 67-րդ պարագրաֆի ներքո վերադասակարգվում է՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում, պետք է լինի ձեռքբերման արժեքի (հանած հիմնական գումարի ցանկացած մարում և ամորտիզացիա) և ընթացիկ իրական արժեքի միջև տարբերությունը՝ հանած նախկինում այդ ֆինանսական ակտիվի գծով շահույթում կամ վնասում ճանաչված ցանկացած արժեզրկումից կորուստ:
- 69 Որպես վաճառքի համար մատչելի դասակարգված բաժնային գործիքում ներդրման գծով՝ շահույթում կամ վնասում ճանաչված արժեզրկումից կորուստները չպետք է հակադարձվեն շահույթի կամ վնասի միջոցով:
- 70 Եթե հետագա ժամանակաշրջանում որպես վաճառքի համար մատչելի դասակարգված պարտքային գործիքի իրական արժեքը աճում է, և աճը կարելի է անկողմնակալ ձևով կապել մի դեպքի հետ, որը տեղի է ունեցել շահույթում կամ վնասում ճանաչված արժեզրկումից կորստի ճանաչելուց հետո, ապա արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի, իսկ հակադարձման գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

## Հեջավորում

- 71 Եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի միջև գոյություն ունի հեջավորման նախատեսված փոխհարաբերություն, ինչպես նկարագրված է 85-88-րդ պարագրաֆներում և Ա հավելվածի ԿՌԻ102-ԿՌԻ104 պարագրաֆներում, ապա հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի գծով օգուտի կամ վնասի հաշվառումը պետք է կատարվի 89-102-րդ պարագրաֆների համաձայն:

## Հեջավորման գործիքներ

### Գործիքների որակումը

- 72 Սույն ստանդարտով չեն սահմանափակվում այն հանգամանքները, որոնց դեպքում ածանցյալ գործիքը կարող է նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք, եթե բավարարված են 88-րդ պարագրաֆի պայմանները, բացառությամբ որոշ տրված օպցիոնների (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՌԻ94 պարագրաֆը): Այնուամենայնիվ, ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվը կամ ոչ ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունը կարող է նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք միայն արտարժույթային ռիսկի հեջի նպատակով:
- 73 Հեջի հաշվառման նպատակներով՝ որպես հեջավորման գործիքներ կարող են նախատեսվել միայն այն գործիքները, որոնց մի կողմը հաշվետու կազմակերպության հանդեպ հանդիսանում է արտաքին կողմ (այսինքն՝ արտաքին է խմբի կամ առանձին կազմակերպության նկատմամբ, որի համար ներկայացվում են հաշվետվություններ): Թեև համախմբված խմբի կազմի մեջ մտնող առանձին կազմակերպություններ կամ կազմակերպության առանձին ստորաբաժանումներ կարող են խմբի այլ կազմակերպությունների կամ կազմակերպության այլ ստորաբաժանումների հետ իրականացնել հեջավորման գործարքներ, բոլոր այդպիսի միջխմբային գործարքները համախմբման ժամանակ փոխբացառվում են: Այդ պատճառով, նման հեջավորման գործարքները խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում չեն որակվում որպես հեջի հաշվառման ենթակա գործարքներ: Այդուհանդերձ, դրանք կարող են որակվել որպես հեջի հաշվառման ենթակա գործարքներ՝ խմբի առանձին կազմակերպությունների անհատական կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե դրանք հաշվետվություն ներկայացնող առանձին կազմակերպության նկատմամբ արտաքին հանդիսացող կողմի հետ են:

## Հեջավորման գործիքների նախատեսումը

- 74 Սովորաբար գոյություն ունի հեջավորման գործիքի՝ որպես ամբողջության, մեկ իրական արժեք, և գործոնները, որոնք բերում են այդ իրական արժեքի փոփոխության՝ փոխկախված են: Այսպիսով, կազմակերպության կողմից հեջավորման փոխհարաբերությունը նախատեսվում է հեջավորման գործիքի՝ որպես ամբողջության համար: Թույլատրվող միակ բացառություններն են՝

- (ա) օպցիոնային պայմանագրի ներքին արժեքի և ժամանակային արժեքի առանձնացումը և միայն ներքին արժեքի փոփոխության նախատեսումը որպես հեջավորման գործիք՝ միաժամանակ բացառելով ժամանակային արժեքի փոփոխությունը:
- (բ) ֆորվարդային պայմանագրի տոկոսային բաղադրիչի և սփոթ գնի առանձնացումը:

Այս բացառությունները թույլատրված են, որովհետև օպցիոնի ներքին արժեքը և ֆորվարդի պարզևավճարը, սովորաբար, կարող են չափվել առանձին: Դիմանիկ հեջավորման ռազմավարությունը, որը գնահատում է օպցիոնային պայմանագրի ներքին արժեքն ու ժամանակային արժեքը, կարող է որակվել որպես հեջի հաշվառման ենթակա:

- 75 Հեջավորման փոխհարաբերության մեջ որպես հեջավորման գործիք կարող է նախատեսվել ամբողջ հեջավորման գործիքի միայն մի մասը, օրինակ՝ անվանական արժեքի 50 տոկոսը: Սակայն հեջավորման փոխհարաբերությունը չի կարող նախատեսվել հեջավորման գործիքի գոյության ժամանակահատվածի միայն մի մասի համար:
- 76 Հեջավորման մեկ առանձին գործիքը կարող է նախատեսվել որպես մեկից ավելի տիպի ռիսկերի հեջ, եթե՝ (ա) հեջավորվող ռիսկերը կարող են հստակորեն որոշվել, (բ) հեջի արդյունավետությունը հնարավոր է ցուցադրել, և (գ) հնարավոր է համոզվել, որ առկա է հեջավորման գործիքի և տարբեր ռիսկային դիրքերի համար առանձնակի նախատեսում:
- 77 Երկու կամ ավելի ածանցյալ գործիքներ կամ դրանց մասերը (կամ արտարժույթային ռիսկի հեջի դեպքում երկու կամ ավելի ոչ ածանցյալ գործիքներ կամ դրանց մասերը, կամ ածանցյալ գործիքների և ոչ ածանցյալ գործիքների կամ դրանց մասերի համակցությունը) կարող են դիտարկվել համակցության մեջ և համատեղ նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք, ներառյալ այն դեպքերը, երբ որոշ ածանցյալ գործիքներից առաջացող ռիսկը (ռիսկերը) փոխհատուցում է (են) մյուսներից առաջացող ռիսկերը: Այնուամենայնիվ, տոկոսադրույքի քոլարը կամ այլ ածանցյալ գործիք, որը միավորում է տրված օպցիոնը և ձեռք բերված օպցիոնը, չի որակվում որպես հեջավորման գործիք, եթե այն իրականում տրված զուտ օպցիոն է (որի համար ստացվում է զուտ պարզևավճար): Նմանապես, երկու կամ ավելի ածանցյալ գործիքներ (կամ դրանց մասերը) կարող են նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք միայն այն դեպքում, եթե դրանցից ոչ մեկը չի հանդիսանում տրված օպցիոն կամ տրված զուտ օպցիոն:

## Հեջավորված հոդվածներ

### Հոդվածների որակումը

- 78 Հեջավորված հոդվածը կարող է լինել ճանաչված ակտիվ կամ պարտավորություն, չճանաչված կայուն պարտավորվածություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրում: Հեջավորված հոդվածը կարող է լինել՝ (ա) առանձին ակտիվ, պարտավորություն, կայուն պարտավորվածություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրում, (բ) ակտիվների, պարտավորությունների, կայուն պարտավորվածությունների, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքների կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրումների խումբ՝ ռիսկի համանման բնութագրերով, կամ (գ) միայն տոկոսադրույքի ռիսկի համար պորտֆելի հեջի դեպքում ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի այն մասը, որը կրում է հեջավորվող միևնույն ռիսկը:
- 79 Ի տարբերություն փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի՝ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումը չի կարող հանդիսանալ հեջավորված հոդված տոկոսադրույքի ռիսկի կամ վաղաժամկետ վճարման ռիսկի առումով, քանի որ ներդրման նախատեսումը՝ որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրում, պահանջում է այն մինչև մարման ժամկետը պահելու մտադրության առկայություն՝ առանց հաշվի առնելու տոկոսադրույքների փոփոխությունների հետևանքով այդպիսի ներդրման իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները: Սակայն մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումը կարող է հանդիսանալ հեջավորված հոդված՝ արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխության կամ պարտքային ռիսկի առումով:
- 80 Հեջի հաշվառման նպատակներով որպես հեջավորված հոդվածներ կարող են նախատեսվել միայն այն ակտիվները, պարտավորությունները, չճանաչված կայուն պարտավորվածությունները կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքները, որոնցում ներգրավված է կազմակերպության նկատմամբ արտաքին կողմ: Այստեղից հետևում է, որ հեջի հաշվառումը կիրառելի է նույն խմբի կազմակերպությունների կամ սեզմենտների միջև կայացած գործարքների համար և կարող է օգտագործվել միայն այդ կազմակերպությունների կամ սեզմենտների անհատական կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, բայց ոչ խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես բացառություն, ներխմբային որևէ դրամային հոդվածի (օրինակ՝ երկու դուստր կազմակերպությունների միջև կրեդիտորական/դեբիտորական

պարտքերի) արտարժութային ռիսկը կարող է որակվել որպես հեջավորված հողված համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդ ռիսկին ենթարկվածության հետևանքով համախմբման ժամանակ փոխանակման փոխարժեքից օգուտը կամ վնասը ամբողջությամբ չեն փոխբացառվել՝ համաձայն ՀՀՄՄ 21 Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքները ստանդարտի: Համաձայն ՀՀՄՄ 21-ի՝ ներխմբային դրամային հողվածների գծով փոխանակման փոխարժեքից օգուտները և վնասները ամբողջությամբ չեն փոխբացառվում համախմբման ժամանակ, եթե ներխմբային դրամային հողվածը գործարքի առարկա է խմբի երկու կազմակերպությունների միջև, որոնք ունեն տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներ: Բացի այդ, ներխմբային մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի արտարժութային ռիսկը կարող է որակվել որպես հեջավորված հողված համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե գործարքը սահմանված է գործարք կատարող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից տարբերվող արժույթով, և արտարժույթի փոխարժեքի ռիսկը կազդի համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա:

### **Ֆինանսական հողվածների նախատեսումը որպես հեջավորված հողված**

81 Եթե հեջավորված հողվածը ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, այն կարող է լինել հեջավորված հողված իր դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի միայն մի մասի հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ (օրինակ՝ մեկ կամ մի քանի ընտրված պայմանագրային հոսքերը կամ դրանց մի մասը կամ իրական արժեքի որևէ տոկոսը), եթե արդյունավետությունը հնարավոր է չափել: Օրինակ՝ տոկոսակիր ակտիվի կամ տոկոսակիր պարտավորության տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածության որոշելի և առանձին չափելի մասը կարող է նախատեսվել որպես հեջավորվող ռիսկ (օրինակ՝ հեջավորված ֆինանսական գործիքի ամբողջ տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածության մեջ ոչ ռիսկային տոկոսադրույքի կամ ուղենիշային տոկոսադրույքի բաղադրիչը):

81Ա Ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի տոկոսադրույքի ռիսկի իրական արժեքի հեջի դեպքում (և միայն այդ դեպքում), հեջավորված մասը կարող է նախատեսվել արժույթի գումարի տեսքով (օրինակ՝ որպես որևէ գումար դրվարով, եվրոյով, ֆունտով կամ ռանդով), այլ ոչ թե որպես առանձին ակտիվներ (կամ պարտավորություններ): Թեև պորտֆելը, ռիսկի կառավարման նպատակներով, կարող է ներառել ակտիվներ և պարտավորություններ, նախատեսված գումարը իրենից ներկայացնում է որևէ գումարի ակտիվներ կամ որևէ գումարի պարտավորություններ: Ակտիվների և պարտավորությունների գուտ գումարի նախատեսում չի թույլատրվում: Կազմակերպությունը կարող է հեջավորել այդ նախատեսված գումարին առնչվող տոկոսադրույքի ռիսկի մի մասը: Օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ ակտիվներ ներառող պորտֆելի հեջավորման ժամանակ կազմակերպությունը կարող է հեջավորել իրական արժեքի այն փոփոխությունը, որը վերագրելի է հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխությանը՝ հիմնված վերագնորոշման ակնկալվող, այլ ոչ թե պայմանագրային ամսաթվերի վրա: Երբ հեջավորված մասը հիմնված է վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթվերի վրա, հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխությունների ազդեցությունը այդ ակնկալվող ամսաթվերի վրա պետք է ներառվի հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխության հաշվարկի մեջ: Հետևաբար, վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հողվածներ ներառող պորտֆելի հեջավորումը վաղաժամկետ վճարման հնարավորություն չնախատեսող ածանցյալ գործիքով հանգեցնում է անարդյունավետության, եթե վերանայվում են հեջավորված պորտֆելի հողվածների նախապես վճարման ակնկալվող ամսաթվերը, կամ վաղաժամկետ վճարումների փաստացի ամսաթվերը տարբերվում են ակնկալվող ամսաթվերից:

### **Ոչ ֆինանսական հողվածների նախատեսումը որպես հեջավորված հողված**



82 Եթե հեջավորված հողվածը ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ ֆինանսական պարտավորություն է, այն պետք է նախատեսվի որպես հեջավորված հողված՝ (ա) արտարժութային ռիսկերի համար, կամ (բ) ամբողջությամբ բոլոր ռիսկերի համար, քանի որ դժվար է առանձնացնել և չափել դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխության համապատասխան մասը, որը վերագրելի է արտարժութային ռիսկերից տարբեր այլ յուրահատուկ ռիսկերի:

### Հողվածների խմբի նախատեսումը որպես հեջավորված հողված

83 Համանման ակտիվները կամ համանման պարտավորությունները պետք է համախմբվեն և հեջավորվեն որպես մեկ խումբ, միայն եթե խմբի առանձին ակտիվները կամ առանձին պարտավորությունները կիսում են ենթարկվածությունը այն ռիսկին, որի գծով դրանք նախատեսվել են որպես հեջավորվող: Ավելին՝ խմբի յուրաքանչյուր հողվածի գծով հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի փոփոխությունը, ըստ ակնկալության, պետք է մոտավորապես համեմատական լինի հողվածների այդ խմբի գծով հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի ընդհանուր փոփոխությանը:

84 Քանի որ կազմակերպությունը գնահատում է հեջի արդյունավետությունը՝ համեմատելով հեջավորման գործիքի (կամ համանման հեջավորման գործիքների խմբի) և հեջավորված հողվածի (կամ համանման հեջավորված հողվածների խմբի) իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները, հեջավորման գործիքի համեմատումը ընդհանուր գուտ դիրքի հետ (օրինակ՝ համանման մարման ժամկետներով ֆիքսված դրույքով բոլոր ակտիվների և ֆիքսված դրույքով բոլոր պարտավորությունների գուտ գումարի հետ), այլ ոչ թե որոշակի հեջավորված հողվածի հետ, չի որակվում որպես հեջի հաշվառման ենթակա:

### Հեջի հաշվառումը

85 Հեջի հաշվառմամբ ճանաչվում են հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի իրական արժեքների փոփոխությունների՝ միմյանց չեզոքացնող ազդեցությունները շահույթի կամ վնասի վրա:

86 Հեջավորման փոխհարաբերությունները լինում են երեք տեսակի՝

(ա) *իրական արժեքի հեջ*. ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության կամ չճանաչված կայուն պարտավորվածության, կամ այդ ակտիվի, պարտավորության կամ կայուն պարտավորվածության որոշակիացված մասի իրական արժեքի փոփոխությունների այնպիսի ենթարկվածության հեջ, որը վերագրելի է որոշակի ռիսկի և կարող է ազդեցություն ունենալ շահույթի կամ վնասի վրա.

(բ) *դրամական միջոցների հոսքերի հեջ*. դրամական միջոցների հոսքերի տատանումներին ենթարկվածության հեջ, որը՝ (i) վերագրելի է ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության (ինչպիսիք են փոփոխական տոկոսադրույքով պարտքի գծով ասպագա տոկոսային բոլոր կամ որոշ վճարումները) կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի հետ կապված որոշակի ռիսկի, և (ii) կարող է ազդեցություն ունենալ շահույթի կամ վնասի վրա.

(գ) *արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ գուտ ներդրման հեջ*, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 21-ում:

87 Կայուն պարտավորվածության արտարժութային ռիսկի հեջը կարող է հաշվառվել որպես իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի հեջ:

88 Հեջավորման փոխհարաբերությունը բավարարում է հեջի հաշվառման պահանջները ըստ 89-102-րդ պարագրաֆների այն և միայն այն դեպքում, եթե բավարարվում են բոլոր հետևյալ պայմանները.

(ա) հեջի սկզբի դրությամբ գոյություն ունի հեջավորման փոխհարաբերության և հեջի իրականացման հետ կապված կազմակերպության ռիսկերի կառավարման նպատակների և ռազմավարության ֆորմալ նախատեսում և փաստաթղթավորում: Այդ փաստաթղթերի մեջ պետք է նույնականացվեն հեջավորման գործիքը և հեջավորված հողվածը կամ գործառնությունը, հեջավորվող ռիսկի բնույթը, և թե ինչպես է կազմակերպությունը գնահատելու հեջավորման գործիքի արդյունավետությունը՝ կապված հեջավորված հողվածների՝ հեջավորված ռիսկերին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններին ենթարկվածությունը չեզոքացնելու հետ.

- (բ) ակնկալվում է, որ հեջը կլինի մեծապես արդյունավետ (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒ105-ԿՈՒ113 պարագրաֆները) հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների չեզոքացման գործում՝ տվյալ հեջավորման փոխհարաբերության գծով ռիսկերի կառավարման սկզբնապես փաստաթղթավորված ռազմավարությանը համապատասխան.
- (գ) դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի դեպքում հեջի առարկա հանդիսացող կանխատեսված գործարքը պետք է լինի մեծապես հավանական և պետք է ցուցաբերի ենթարկվածություն դրամական միջոցների հոսքերի տատանումների նկատմամբ, որոնք, ի վերջո, կարող են ազդել շահույթի կամ վնասի վրա.
- (դ) հեջի արդյունավետությունը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, այսինքն՝ հեջավորված հոդվածի իրական արժեքը կամ դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք վերագրելի են հեջավորված ռիսկին, ինչպես նաև հեջավորման գործիքի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել (իրական արժեքը որոշելու ցուցումների համար տե՛ս 46-րդ և 47-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ80 և ԿՈՒ81 պարագրաֆները).
- (ե) հեջը գնահատվում է անընդհատ հիմունքով և որոշվում է, որ այն փաստացի եղել է մեծապես արդյունավետ այն հաշվետու ֆինանսական ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց համար այն նախատեսված էր:

**Իրական արժեքի հեջեր**

89 Եթե իրական արժեքի հեջը ժամանակաշրջանի ընթացքում բավարարում է 88-րդ պարագրաֆի պայմանները, ապա այն պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

- (ա) հեջավորման գործիքի՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտը կամ վնասը (հեջավորման ածանցյալ գործիքի դեպքում), կամ դրա հաշվեկշռային արժեքի՝ ՀՀՄՄ 21-ի համաձայն չափված արտարժույթային բաղադրիչը (հեջավորման ոչ ածանցյալ գործիքի դեպքում) պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում.
- (բ) հեջավորված ռիսկին վերագրելի՝ հեջավորված հոդվածի գծով օգուտը կամ վնասը պետք է ճշգրտի հեջավորված հոդվածի հաշվեկշռային արժեքը և ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Այս դրույթը կիրառվում է, եթե հեջավորված հոդվածը այլապես կչափվեր սկզբնական արժեքով: Հեջավորված ռիսկին վերագրելի օգուտի կամ վնասի ճանաչումը շահույթում կամ վնասում կիրառվում է, եթե հեջավորված հոդվածը վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվ է:

89Ա Ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի մի մասի՝ տոկոսադրույքի ռիսկին ենթակարկվածության համար իրական արժեքի հեջի դեպքում (և միայն նման հեջի դեպքում) 89(բ) պարագրաֆի պահանջները կարող են բավարարվել՝ հեջավորված հոդվածին վերագրելի օգուտը կամ վնասը ներկայացնելով՝

- (ա) ակտիվների մեջ մեկ առանձին տողային հոդված՝ վերագնորոշման այն ժամանակահատվածների համար, որոնց ընթացքում հեջավորված հոդվածն ակտիվ է. կամ
- (բ) պարտավորությունների մեջ մեկ առանձին տողային հոդված՝ վերագնորոշման այն ժամանակահատվածների համար, որոնց ընթացքում հեջավորված հոդվածը պարտավորություն է:

Վերևում՝ (ա) և (բ) կետերում նշված առանձին տողային հոդվածները պետք է ներկայացվեն ֆինանսական ակտիվներից կամ ֆինանսական պարտավորություններից անմիջապես հետո: Նշված տողային հոդվածներում ներառված գումարները պետք է հանվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից, երբ ապաճանաչվեն այն ակտիվները կամ պարտավորությունները, որոնց դրանք վերաբերում են:

90 Եթե հեջավորվում են հեջավորված հոդվածին վերագրելի միայն որոշակի ռիսկեր, ապա հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի ճանաչվող փոփոխությունները, որոնք չեն առնչվում հեջավորված ռիսկի հետ, ճանաչվում են 55-րդ պարագրաֆում նշվածի համաձայն:

91 Կազմակերպությունը պետք է առաջընթաց կիրառմամբ դադարեցնի 89-րդ պարագրաֆով նախատեսված հեջի հաշվառումը, եթե՝

- (ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրանում է, կամ այն վաճառվում, դադարեցվում կամ իրագործվում է (այս վերջին դեպքում հեջավորման գործիքի փոխարինումը կամ վերաձևակերպումը մեկ այլ հեջավորման գործիքի չի դիտվում որպես ժամկետի լրացում

կամ դադարեցում, եթե նման փոխարինումը կամ վերաճակերպումը կազմակերպության փաստաթղթավորված հեջավորման ռազմավարության մասն է կազմում)։

**(բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվառման պահանջների կիրառման վերաբերյալ 88-րդ պարագրաֆում նշված չափանիշները, կամ**

**(գ) կազմակերպությունը չեղյալ է համարում հեջի նախատեսումը:**

92 Հեջավորված ֆինանսական գործիքի հաշվեկշռային արժեքի 89(բ) պարագրաֆից բխող ցանկացած ճշգրտում, որի համար կիրառվում է արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը (կամ տոկոսադրույքի ռիսկի պորտֆելային հեջի դեպքում՝ 89Ա պարագրաֆում նկարագրված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության առանձին տողային հոդվածի ցանկացած ճշգրտում) պետք է ամորտիզացվի շահույթում կամ վնասում: Ամորտիզացիան կարող է սկսվել այն պահից, երբ առկա է ճշգրտում, բայց ոչ ուշ, քան երբ դադարեցվում է հեջավորված հոդվածի ճշգրտումը՝ հեջավորվող ռիսկին վերագրելի իր իրական արժեքի փոփոխությունների մասով: Ծճգրտումը հիմնվում է ամորտիզացիան սկսելու ամսաթվի դրությամբ վերահաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի վրա: Սակայն ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների տոկոսադրույքի ռիսկին ենթակարկվածության համար իրական արժեքի հեջի դեպքում (և միայն նման հեջի դեպքում), եթե վերահաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի վրա հիմնված ամորտիզացիան իրագործելի չէ, ճշգրտումը պետք է ամորտիզացվի գծային մեթոդով: Ծճգրտման գումարը պետք է ամորտիզացվի ամբողջովին մինչև ֆինանսական գործիքի մարման ժամկետը, կամ պորտֆելի տոկոսադրույքի ռիսկի հեջավորման դեպքում՝ մինչև համապատասխան վերազնորոշման ժամանակահատվածի ավարտը:

93 Երբ չճանաչված կայուն պարտավորվածությունը նախատեսվում է որպես հեջավորված հոդված, հեջավորված ռիսկին վերագրելի՝ կայուն պարտավորվածության իրական արժեքի հետագա կուտակային փոփոխությունը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն, իսկ դրա համապատասխան օգուտը կամ վնասը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում (տե՛ս 89(բ) պարագրաֆը): Հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունները ևս ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում:

94 Երբ կազմակերպությունը ակտիվ ձեռք բերելու կամ պարտավորություն ստանձնելու կայուն պարտավորվածության մեջ է մտնում, որը իրենից ներկայացնում է իրական արժեքի հեջի ներքո հեջավորված հոդված, ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը, որը ստացվում է կազմակերպության կողմից կայուն պարտավորվածության կատարման արդյունքում, ճշգրտվում է՝ ներառելու համար հեջավորված ռիսկին վերագրելի կայուն պարտավորվածության իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը, որը ճանաչվել էր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

### **Դրամական միջոցների հոսքերի հեջեր**

95 Եթե դրամական միջոցների հոսքերի հեջը ժամանակաշրջանի ընթացքում բավարարում է 88-րդ պարագրաֆի պայմանները, այն պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

**(ա) հեջավորման գործիքի օգուտի կամ վնասի այն մասը, որը որոշված է որպես արդյունավետ հեջ (տե՛ս պարագրաֆ 88) պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում.**

**(բ) հեջավորման գործիքի օգուտի կամ վնասի ոչ արդյունավետ մասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:**

96 Ավելի ստույգ, դրամական միջոցների հոսքերի հեջը հաշվառվում է հետևյալ կերպ.

**(ա) սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչը, որը կապված է հեջավորված հոդվածի հետ, ճշգրտվում է հետևյալ երկու մեծություններից նվազագույնի չափով (բացարձակ մեծություններով)՝**

**(i) հեջի սկզբից հեջավորման գործիքի գծով կուտակված օգուտը կամ վնասը.**

**(ii) հեջի սկզբից հեջավորված գործիքից ակնկալվող ասպագա դրամական միջոցների հոսքերի իրական արժեքի (ներկա արժեքի) կուտակային փոփոխությունը.**

**(բ) հեջավորման գործիքի կամ դրա որևէ նախատեսված բաղադրիչի գծով ցանկացած այլ մնացորդային օգուտ կամ վնաս (որը արդյունավետ հեջ չէ) ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում.**

**(գ) եթե կազմակերպության ռիսկերի կառավարման փաստաթղթավորված ռազմավարությամբ տվյալ հեջավորման փոխհարաբերության համար հեջի**

արդյունավետության գնահատումից բացառվում է հեջավորման գործիքի գծով օգուտի կամ վնասի, կամ դրանական միջոցների համապատասխան հոսքերի որոշակի բաղադրիչ (տե՛ս 74-րդ, 75-րդ և 88(ա) պարագրաֆները), սպա օգուտի կամ վնասի այդ բացառվող բաղադրիչը ճանաչվում է 55-րդ պարագրաֆի համաձայն:

- 97 Եթե կանխատեսված գործարքի հեջը հետագայում հանգեցնում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ճանաչման, սպա դրա հետ կապված օգուտները կամ վնասները, որոնք ճանաչվել էին այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 95-րդ պարագրաֆի, պետք է վերադասակարգվեն՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007 թ. վերանայված տարբերակը)) այն նույն ժամանակաշրջանում կամ ժամանակաշրջաններում, որոնցում ձեռք բերված ակտիվը կամ ստանձնած պարտավորությունը ազդում է շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ՝ այն ժամանակաշրջաններում, երբ ճանաչվում է տոկոսային եկամուտը կամ տոկոսային ծախսը): Սակայն, եթե կազմակերպությունը ակնկալում է, որ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված վնասը ամբողջությամբ կամ մասամբ չի փոխհատուցվի մեկ կամ մի քանի ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, սպա այն գումարը, որն ըստ ակնկալիքների չի փոխհատուցվելու, կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի՝ այն ներառելով շահույթում կամ վնասում:
- 98 Եթե կանխատեսված գործարքի հեջը հետագայում հանգեցնում է ոչ ֆինանսական ակտիվի կամ ոչ ֆինանսական պարտավորության ճանաչման, կամ ոչ ֆինանսական ակտիվի կամ ոչ ֆինանսական պարտավորության գծով կանխատեսված գործարքը դառնում է կայուն պարտավորվածություն, որի համար կիրառվում է իրական արժեքի հեջի հաշվառում, սպա կազմակերպությունը պետք է որդեգրի ստորև նշված (ա) կամ (բ) կետերում շարադրված մոտեցումներից որևէ մեկը.
- (ա) այն վերադասակարգում է համապատասխան օգուտները կամ վնասները, որոնք ճանաչվել էին այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 95-րդ պարագրաֆի՝ ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007 թ. վերանայված տարբերակը)) այն նույն ժամանակաշրջանում կամ ժամանակաշրջաններում, որոնցում ձեռք բերված ակտիվը կամ ստանձնած պարտավորությունը ազդում են շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ՝ այն ժամանակաշրջաններում, երբ ճանաչվում է մաշվածության գծով ծախսը կամ վաճառքի ինքնարժեքը): Սակայն, եթե կազմակերպությունը ակնկալում է, որ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված վնասը ամբողջությամբ կամ մասամբ չի փոխհատուցվի մեկ կամ մի քանի ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, սպա այն գումարը, որն ըստ ակնկալիքների չի փոխհատուցվելու, կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի՝ այն դուրս բերելով սեփական կապիտալից և ներառելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում:
  - (բ) այն դուրս է բերում համապատասխան օգուտները կամ վնասները, որոնք ճանաչվել էին այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 95-րդ պարագրաֆի, և դրանք ներառում է ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական արժեքի կամ այլ հաշվեկշռային արժեքի մեջ:
- 99 Կազմակերպությունը 98-րդ պարագրաֆի (ա) կամ (բ) կետերում շարադրված մոտեցումներից որևէ մեկը պետք է որդեգրի որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն և հետևողականորեն կիրառի այն բոլոր այն հեջերի նկատմամբ, որոնց վերաբերում է 98-րդ պարագրաֆը:
- 100 Դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի դեպքում, բացառությամբ 97-րդ և 98-րդ պարագրաֆներում քննարկվածների, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված գումարները պետք է վերադասակարգվեն՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007 թ. վերանայված տարբերակը)) այն նույն ժամանակաշրջանում կամ ժամանակաշրջաններում, որոնցում հեջավորված կանխատեսված գործարքը ազդում է շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ՝ երբ տեղի է ունենում կանխատեսված վաճառք):
- 101 Հետևյալ հանգամանքներից ցանկացածի դեպքում կազմակերպությունը առաջընթաց կիրառմամբ պետք է դադարեցնի 95-100-րդ պարագրաֆներով նախատեսված հեջի հաշվառումը.
- (ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրանում է, կամ այն վաճառվում, դադարեցվում կամ իրագործվում է (այս վերջին դեպքում հեջավորման գործիքի փոխարինումը կամ վերաձևակերպումը մեկ այլ հեջավորման գործիքի չի դիտվում որպես ժամկետի լրացում կամ դադարեցում, եթե նման փոխարինումը կամ վերաձևակերպումը կազմակերպության փաստաթղթավորված հեջավորման ռազմավարության մասն է կազմում): Այս դեպքում հեջավորման գործիքի գծով կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ

համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում հեջի արդյունավետ լինելու ժամանակաշրջանից սկսած (տե՛ս 95(ա) պարագրաֆը), պետք է շարունակվի առանձին արտացոլվել սեփական կապիտալում մինչև կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը: Երբ այդ գործարքը տեղի է ունենում, կիրառվում են 97-րդ, 98-րդ կամ 100-րդ պարագրաֆները:

- (բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվառման կիրառման վերաբերյալ 88-րդ պարագրաֆում նշված չափանիշները: Այս դեպքում հեջավորման գործիքի գծով կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ եկամտում հեջի արդյունավետ լինելու ժամանակաշրջանից սկսած (տե՛ս 95(ա) պարագրաֆը), պետք է շարունակվի առանձին արտացոլվել սեփական կապիտալում մինչև կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը: Երբ այդ գործարքը տեղի է ունենում, կիրառվում են 97-րդ, 98-րդ կամ 100-րդ պարագրաֆները:
- (գ) այլևս չի ակնկալվում, որ կանխատեսված գործարքը տեղի կունենա, որի դեպքում հեջավորման գործիքի գծով համապատասխան կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում հեջի արդյունավետ լինելու ժամանակաշրջանից սկսած (տե՛ս 95(ա) պարագրաֆը) պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում: Կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը, որն այլևս մեծապես հավանական չէ (տե՛ս 88(գ) պարագրաֆը), այնուամենայնիվ, դեռևս կարող է ակնկալվել:
- (դ) կազմակերպությունը չեղյալ է համարում նախատեսումը: Կանխատեսված գործարքի հեջավորման դեպքում հեջավորման գործիքի գծով համապատասխան կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում հեջի արդյունավետ լինելու ժամանակաշրջանից սկսած (տե՛ս 95(ա) պարագրաֆը), պետք է շարունակվի առանձին արտացոլվել սեփական կապիտալում մինչև կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը կամ մինչև այն պահը, երբ դրա տեղի ունենալն այլևս չի ակնկալվում: Երբ գործարքը տեղի է ունենում, կիրառվում են 97-րդ, 98-րդ կամ 100-րդ պարագրաֆները: Եթե գործարքի տեղի ունենալն այլևս չի ակնկալվում, կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում:

### Ձուտ ներդրման հեջեր

102 Արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման հեջերը՝ ներառյալ դրամային հոդվածի հեջը, որը հաշվառվում է որպես զուտ ներդրման մի մաս (տե՛ս ՀՀՄՍ 21), պետք է հաշվառվեն դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի հաշվառմանը համանման:

- (ա) հեջավորման գործիքի օգուտի կամ վնասի այն մասը, որը որոշված է որպես արդյունավետ հեջ (տե՛ս պարագրաֆ 88), պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:
- (բ) անարդյունավետ մասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

Հեջի արդյունավետ մասին վերաբերող հեջավորման գործիքի գծով օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007 թ. վերանայված տարբերակը))՝ համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի 48-49-րդ պարագրաֆների, արտերկրյա ստորաբաժանման օտարման կամ մասնակի օտարման ժամանակ:

### Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

103 Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը (ներառյալ 2004 թ. մարտին լույս տեսած փոփոխությունները) կիրառի 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Կազմակերպությունը չպետք է սույն ստանդարտը (ներառյալ 2004 թ. մարտին լույս տեսած փոփոխությունները) կիրառի մինչև 2005 թ. հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, եթե միայն չի կիրառում նաև ՀՀՄՍ 32-ը (լույս տեսած 2003 թ. դեկտեմբերին): Եթե կազմակերպությունը swայո ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

103Ա Կազմակերպությունը պետք է 2(ժ) պարագրաֆի փոփոխությունը կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՄԿ 5 Ապագործարկման, վերակառուցման և շրջակա միջավայրի վերականգնման ֆունդերում

մասնակցության իրավունքը մեկնաբանությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ վաղ ժամանակաշրջանի համար:

- 103Բ 2005 թ. օգոստոսին լույս տեսած Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերով (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 4-ում) փոփոխվեցին 2(ե) և (ը), 4-րդ, 47-րդ և ԿՈՒ4 պարագրաֆները, ավելացվեց ԿՈՒ4Ա պարագրաֆը, 9-րդ պարագրաֆում ավելացվեց ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նոր սահմանումը, հանվեց 3-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը այս փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՀՀՄՍ 3228-ի և ՖՀՄՍ 4-ի համապատասխան փոփոխությունները:
- 103Գ ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխեց ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինաբանությունը: Բացի այդ, այն փոփոխեց 26-րդ, 27-րդ, 34-րդ, 54-րդ, 55-րդ, 57-րդ, 67-րդ, 68-րդ, 95(ա), 97-րդ, 98-րդ, 100-րդ, 102-րդ, 105-րդ, 108-րդ, ԿՈՒ4Գ, ԿՈՒ4Ե(դ)(i), ԿՈՒ56, ԿՈՒ67, ԿՈՒ83 և ԿՈՒ99Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. փոփոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Դ ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) գործածությունից հանեց 2(զ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է կիրառի այս փոփոխությունը ևս այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Ե ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը) փոփոխեց 102-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է այս փոփոխությունը կիրառի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Զ Կազմակերպությունը պետք է 2-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը 2008 թ. փետրվարին լույս տեսած Վաճառքի իրավունքով ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտավորությունները (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա 2-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Է Կազմակերպությունը պետք է ԿՈՒ99ԲԱ, ԿՈՒ99Ե, ԿՈՒ99Զ, ԿՈՒ110Ա և ԿՈՒ110Բ պարագրաֆները կիրառի հետընթաց 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ ստանդարտի համաձայն: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը Որակավորվող հեջավորված հողվածները (փոփոխություն ՀՀՄՍ 39-ում) կիրառում է մինչև 2009 թ. հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 103Ը 2008 թ. հոկտեմբերին լույս տեսած Ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգումը (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 7-ում) փոփոխեց 50-րդ և ԿՈՒ8 պարագրաֆները, ավելացրեց 50Բ–50Զ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2008 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո: Կազմակերպությունը չպետք է վերադասակարգի որևէ ֆինանսական ակտիվ 50Բ, 50Դ կամ 50Ե պարագրաֆների համաձայն մինչև 2008 թ. հուլիսի 1-ը: 2008 թ. նոյեմբերի 1-ին կամ դրանից հետո ֆինանսական ակտիվի ցանկացած վերադասակարգում պետք է ուժի մեջ մտնի միայն այն ամսաթվից, երբ կատարվում է վերադասակարգումը: Ֆինանսական ակտիվի ցանկացած վերադասակարգում 50Բ, 50Դ կամ 50Ե պարագրաֆների համաձայն չպետք է կիրառվի հետընթաց մինչև 2008 թ. հուլիսի 1-ը:
- 103Թ 2008 թ. նոյեմբերին լույս տեսած Ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգում. ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 7-ում) փոփոխեց 103Ը պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2008 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո:

<sup>28</sup> Երբ կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 7-ը, ապա ՀՀՄՍ 32-ին հղումը փոխարինվում է ՖՀՄՍ 7-ով:

- 103Ժ Կազմակերպությունը պետք է 12-րդ պարագրաֆը՝ փոփոխված ըստ 2009 թ. մարտին լույս տեսած Պարունակվող ածանցյալ գործիքների (փոփոխություններ ՖՀՄԿ 9-ում և ՖՀՄՍ 39-ում), կիրառի 2009 թ. հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո ավարտվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար:
- 104 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ 105–108-րդ պարագրաֆներում սահմանված դեպքերի: Ներկայացված ամենավաղ նախորդ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը և համադրելի բոլոր այլ գումարներ պետք է ճշգրտվեն այնպես, կարծես այս ստանդարտը միշտ գործածության մեջ է եղել, բացառությամբ եթե տեղեկատվության վերաներկայացումն անհրազորձելի է: Եթե վերաներկայացումն անհրազորձելի է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և նշի, թե ինչ չափով է վերաներկայացվել տեղեկատվությունը:
- 105 Սույն ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելիս կազմակերպությանը թույլատրվում է նախատեսել նախկինում ճանաչված ֆինանսական ակտիվը որպես վաճառքի համար մատչելի: Ցանկացած այդպիսի ֆինանսական ակտիվի համար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի իրական արժեքի բոլոր կուտակային փոփոխությունները որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղկացուցիչ միջև հետագա ապահովմանը կամ արժեզրկումը, որի դեպքում կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի այդ կուտակային օգուտը կամ վնասը՝ այն դուրս բերելով սեփական կապիտալից և ներառելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տես ՀՀՄՍ 1 (2007 թ. վերանայված տարբերակ)): Կազմակերպությունը պետք է նաև.
- (ա) համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններում վերաներկայացնի ֆինանսական ակտիվը՝ կիրառելով նոր նախատեսումը.
  - (բ) բացահայտի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը նախատեսման ամսաթվի դրությամբ և նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց դասակարգումն ու հաշվեկշռային արժեքը:
- 105Ա Կազմակերպությունը պետք է 11Ա, 48Ա, ԿՈՒ4Բ–ԿՈՒ4ԺԱ, ԿՈՒ33Ա և ԿՈՒ33Բ պարագրաֆները և 9-րդ, 12-րդ և 13-րդ պարագրաֆների 2005 թ. փոփոխությունները կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է:
- 105Բ Կազմակերպությունը, որը 11Ա, 48Ա, ԿՈՒ4Բ–ԿՈՒ4ԺԱ, ԿՈՒ33Ա և ԿՈՒ33Բ պարագրաֆները և 9-րդ, 12-րդ և 13-րդ պարագրաֆների 2005 թ. փոփոխությունները առաջին անգամ կիրառում է մինչև 2006 թ. հունվարի 1-ը սկսվող իր տարեկան ժամանակաշրջանի համար՝
- (ա) այդ նոր կամ փոփոխված պարագրաֆներն առաջին անգամ կիրառելիս կարող է նախատեսել որպես չափվող իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով, նախկինում ճանաչված ցանկացած ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որն այդ ժամանակ բավարարում է այդպիսի նախատեսման պահանջները: Եթե տարեկան ժամանակաշրջանն սկսվում է մինչև 2005 թ. սեպտեմբերի 1-ը, այդ նախատեսումները պարտադիր չէ, որ ավարտված լինեն մինչև 2005 թ. սեպտեմբերի 1-ը, և կարող են նաև ներառել այդ տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև 2005 թ. սեպտեմբերի 1-ը ընկած ժամանակահատվածում ճանաչված ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ: Անկախ 91-րդ պարագրաֆի դրույթներից՝ սույն ենթապարագրաֆի համաձայն որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսվող ցանկացած ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք նախկինում նախատեսվել էին որպես հեջավորված հոդված իրական արժեքի հեջի հաշվառման փոխհարաբերություններում, պետք է ապանախատեսվեն այդ փոխհարաբերություններից, դրանց՝ որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսվելուն միաժամանակ.
  - (բ) պետք է բացահայտի (ա) ենթապարագրաֆի համաձայն նախատեսված ցանկացած ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը՝ նախատեսման ամսաթվի դրությամբ, և նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց դասակարգումն ու հաշվեկշռային արժեքը.
  - (գ) պետք է ապանախատեսի ցանկացած ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որը նախկինում նախատեսվել էր որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, եթե այն չի որակվում որպես այդպիսի նախատեսման ենթակա՝ այս նոր և փոփոխված պարագրաֆների համաձայն: Եթե ապանախատեսումից հետո ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվելու է ամորտիզացված արժեքով, ապանախատեսման ամսաթվի համարվում է դրա սկզբնական ճանաչման ամսաթիվ:
  - (դ) պետք է բացահայտի (գ) ենթապարագրաֆի համաձայն ապանախատեսված ցանկացած ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը՝ ապանախատեսման ամսաթվի դրությամբ, և դրանց նոր դասակարգումները:

- 105Գ- Կազմակերպությունը, որը 11Ա, 48Ա, ԿՌԻ4Բ–ԿՌԻ4ԺԱ, ԿՌԻ33Ա և ԿՌԻ33Բ պարագրաֆները և 9-րդ, 12-րդ և 13-րդ պարագրաֆների 2005 թ. փոփոխությունները առաջին անգամ կիրառում է 2006 թ. հունվարի 1-ին և դրանից հետո սկսվող իր տարեկան ժամանակաշրջանի համար՝
- (ա) պետք է ապանախատեսի ցանկացած ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որը նախկինում նախատեսվել էր որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, միայն եթե այն չի որակվում որպես այդպիսի նախատեսման ենթակա՝ այս նոր և փոփոխված պարագրաֆների համաձայն: Երբ ապանախատեսումից հետո ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվելու է ամորտիզացված արժեքով, ապանախատեսման ամսաթիվը համարվում է դրա սկզբնական ճանաչման ամսաթիվ:
  - (բ) նախկինում ճանաչված ցանկացած ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն չպետք է նախատեսի որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:
  - (գ) պետք է բացահայտի (ա) ենթապարագրաֆի համաձայն ապանախատեսված ցանկացած ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը ապանախատեսման ամսաթվի դրությամբ, և դրանց նոր դասակարգումները:
- 105Դ- Կազմակերպությունը պետք է վերաներկայացնի իր համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունները՝ օգտագործելով 105Բ կամ 105Գ պարագրաֆների նոր նախատեսումները՝ պայմանով, որ որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսված ֆինանսական ակտիվի, ֆինանսական պարտավորության կամ ֆինանսական ակտիվների խմբի, ֆինանսական պարտավորությունների խմբի կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի դեպքում, այդ միավորները կամ խմբերը կբավարարեն 9(բ)(i), 9(բ)(ii) կամ 11Ա պարագրաֆների չափանիշները համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբում կամ, եթե ձեռք են բերվել համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբից հետո, կբավարարեն 9(բ)(i), 9(բ)(ii) կամ 11Ա պարագրաֆների չափանիշները սկզբնական ճանաչման ամսաթվի դրությամբ:
- 106 Բացառությամբ 107-րդ պարագրաֆով թույլատրված դեպքերի, կազմակերպությունը պետք է 15–37-րդ պարագրաֆների և Ա հավելվածի ԿՌԻ36–ԿՌԻ52 պարագրաֆների ապաճանաչման պահանջները կիրառի առաջընթաց կերպով: Համապատասխանաբար, եթե կազմակերպությունը ապաճանաչել է ֆինանսական ակտիվներ ըստ ՀՀՍՍ 39-ի (2000 թ. վերանայված տարբերակ)՝ մինչև 2004 թ. հունվարի 1-ը տեղի ունեցած գործարքի արդյունքում, և եթե այդ ակտիվներն ըստ այս ստանդարտի չէին ապաճանաչվի, այն չպետք է ճանաչի այդ ակտիվները:
- 107 Անկախ 106-րդ պարագրաֆի դրույթներից՝ կազմակերպությունը կարող է 15–37-րդ պարագրաֆների և Ա հավելվածի ԿՌԻ36–ԿՌԻ52 պարագրաֆների ապաճանաչման պահանջները կիրառել հետընթաց կերպով, կազմակերպության կողմից որոշված ամսաթվից սկսած՝ պայմանով, որ նախկին գործարքների արդյունքում ապաճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների նկատմամբ ՀՀՍՍ 39-ը կիրառելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ձեռք էր բերվել այդ գործառնությունների գծով սկզբնական հաշվառում իրականացնելու ժամանակ:
- 107A Անկախ 104-րդ պարագրաֆի դրույթներից՝ կազմակերպությունը կարող է պարագրաֆ ԿՌԻ76-ի վերջին նախադասության և պարագրաֆ ԿՌԻ76Ա-ի պահանջները կիրառել ներկայացված եղանակներից որևէ մեկով՝
- (ա) առաջընթաց՝ 2002 թ. հոկտեմբերի 25-ից հետո կատարված գործարքների համար, կամ
  - (բ) առաջընթաց՝ 2004 թ. հունվարի 1-ից հետո կատարված գործարքների համար:
- 108 Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի ոչ ֆինանսական ակտիվների և ոչ ֆինանսական պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը՝ բացառելու համար դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի հետ կապված օգուտները և վնասները, որոնք ներառվել էին հաշվեկշռային արժեքի մեջ մինչև այն ֆինանսական տարվա սկիզբը, որում առաջին անգամ կիրառվում է սույն ստանդարտը: Այն ֆինանսական ժամանակաշրջանի սկզբում, որում առաջին անգամ կիրառվում է սույն ստանդարտը, կայուն պարտավորվածության հեջի գծով շահույթից կամ վնասից դուրս (այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում կամ անմիջապես սեփական կապիտալում) ճանաչված ցանկացած գումար, որն ըստ այս ստանդարտի հաշվառվում է որպես իրական արժեքի հեջ, պետք է վերադասակարգվի որպես ակտիվ կամ պարտավորություն, բացառությամբ արտարժույթային ռիսկի հեջի, որը շարունակում է համարվել դրամական միջոցների հոսքերի հեջ:
- 108Ա Կազմակերպությունը պետք է 80-րդ պարագրաֆի վերջին նախադասությունը և ԿՌԻ99Ա և ԿՌԻ99Բ պարագրաֆները կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը նախատեսել է որպես հեջավորված հողված արտաքին կանխատեսվող գործարք, որը՝
- (ա) արտահայտված է գործարքի մեջ մտնող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով:



- (բ) առաջացնում է ռիսկ, որը ազդեցություն կունենա համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա (այսինքն՝ արտահայտված է խմբի ներկայացման արժույթից տարբեր արժույթով)։
- (գ) կորակվեր որպես հեջի հաշվառման ենթակա, եթե արտահայտված չլիներ այդ գործարքի մեջ մտնող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով։

այն կարող է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառել հեջի հաշվապահական հաշվառում մինչև պարագրաֆ 80-ի վերջին նախադասության և ԿՈՒ99Ա և ԿՈՒ99Բ պարագրաֆների կիրառման ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջան(ներ)ում։

- 108Բ Կազմակերպությունը կարող է չկիրառել ԿՈՒ99Բ պարագրաֆը մինչև 80-րդ պարագրաֆի վերջին նախադասության և ԿՈՒ99Ա պարագրաֆի կիրառման ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջաններին վերաբերող համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ։
- 108Գ 9-րդ, 73-րդ and ԿՈՒ8 պարագրաֆները փոփոխվել են, և ավելացվել է 50Ա պարագրաֆը, 2008 թ. մայիսին լույս տեսած ՖՀՄՍ-ների բարելավումներով։ Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար։ Կազմակերպությունը պետք է 9-րդ և 50Ա պարագրաֆների փոփոխությունները կիրառի նույն ամսաթվից և նույն եղանակով, ինչ 105Ա պարագրաֆում նկարագրված 2005 թ. փոփոխությունների կիրառման դեպքում։ Բոլոր փոփոխությունների ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է։ Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը։

**Այլ ակտերի ուժը կորցրած ճանաչում**

- 109 Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 39 Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը ստանդարտի 2000 թ. հոկտեմբերին վերանայված տարբերակը։
- 110 Սույն ստանդարտը և դրան կից Իրագործման ուղեցույցը փոխարինում են նախկին ՀՀՄՍԿ-ի կողմից ձևավորված ՀՀՄՍ 39 Իրագործման ուղեցույցների կոմիտեի թողարկած Իրագործման ուղեցույցը։

**Հավելված Ա  
Կիրառման ուղեցույց**

*Սույն հավելվածը սույն ստանդարտի անբաժանելի մասն է։*

**Գործողության ոլորտը (2–7-րդ պարագրաֆներ)**

- ԿՈՒ1 Որոշ պայմանագրեր պահանջում են վճարում՝ հիմնված կլիմայական, երկրաբանական կամ այլ ֆիզիկական փոփոխականների վրա։ (Կլիմայական փոփոխականների վրա հիմնվածները երբեմն կոչվում են «եղանակային ածանցյալ գործիքներ»)։ Եթե այդ պայմանագրերը ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում չեն, ապա դրանք սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում են։
- ԿՈՒ2 Սույն ստանդարտը չի փոխում ՀՀՄՍ 26 *Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական* հաշվառումը և հաշվետվությունները ստանդարտին համապատասխանող աշխատակիցների հատուցումների պլաններին և ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն հաշվառվող վաճառքի ծավալի կամ ծառայություններից հասույթի վրա հիմնված ռոյալթիների պայմանագրերին վերաբերող պահանջները։
- ԿՈՒ3 Երբեմն կազմակերպությունը կատարում է, ինչպես ինքն է համարում, «ռազմավարական ներդրում» այլ կազմակերպության կողմից թողարկված բաժնային գործիքներում՝ մտադրություն ունենալով ստեղծել կամ պահպանել երկարաժամկետ գործառնական հարաբերություններ այն կազմակերպության հետ, որում կատարվում է այդ ներդրումը։ Ներդրող կազմակերպությունն օգտագործում է ՀՀՄՍ 28-ը՝ որոշելու համար, թե արդյոք այդ ներդրման համար տեղին է բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառումը։ Նմանապես, ներդրող կազմակերպությունն օգտագործում է ՀՀՄՍ 31-ը՝ որոշելու համար, թե արդյոք այդ ներդրման համար տեղին է համամասնական համախմբումը, թե բաժնեմասնակցության մեթոդը։ Եթե ոչ բաժնեմասնակցության, ոչ էլ համամասնական համախմբման մեթոդները տեղին չեն, կազմակերպությունն այդ ռազմավարական ներդրման նկատմամբ կիրառում է սույն ստանդարտը։
- ԿՈՒ3Ա Սույն ստանդարտը կիրառվում է ապահովագրողների ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ, բացառությամբ այն իրավունքների և պարտականությունների, որոնք բացառվում են 2(ե) պարագրաֆով, քանի որ դրանք առաջանում են ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերի ներքո։
- ԿՈՒ4 Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերը կարող են ունենալ տարբեր իրավական ձևեր, ինչպիսիք են երաշխիքը, ակրեդիտիվների որոշակի տեսակները, պարտքային

պարտավորությունների չկատարման դեպքերը նախատեսող պայմանագիրը կամ ապահովագրական պայմանագիրը: Դրանց հաշվառման մոտեցումը կախված չէ դրանց իրավական ձևից: Ստորև ներկայացված են համապատասխան մոտեցումների օրինակներ (տե՛ս 2(ե) պարագրաֆը).

- (ա) չնայած ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը բավարարում է ՖՀՄՍ 4-ի ապահովագրական պայմանագրի սահմանմանը՝ եթե փոխանցվող ռիսկը նշանակալի է, ապա ապահովագրողը կիրառում է սույն ստանդարտը: Այդուհանդերձ, եթե ապահովագրողը նախկինում բացահայտ կերպով հայտարարել է, որ այդպիսի պայմանագրերը համարում է ապահովագրական պայմանագրեր և օգտագործել է ապահովագրական պայմանագրերի համար կիրառելի հաշվառումը, ապա այդպիսի երաշխավորության պայմանագրերի համար ապահովագրողը կարող է իր ընտրությամբ կիրառել կա՛ն սույն ստանդարտը, կա՛ն ՖՀՄՍ 4-ը: Եթե կիրառվում է սույն ստանդարտը, ապա 43-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ապահովագրողը սկզբնական ճանաչման ժամանակ ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը ճանաչի իրական արժեքով: Եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը թողարկվել է չկապակցված կողմին՝ առանձին «անկախ կողմերի միջև գործարքի» շրջանակներում, ապա սկզբնավորման պահին դրա իրական արժեքն ամենայն հավանականությամբ հավասար կլինի ստացված պարգևավճարին, եթե միայն առկա չէ վկայություն հակառակի վերաբերյալ: Հետագայում, միայն եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը սկզբնավորման պահին չէր նախատեսվել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, կամ եթե կիրառելի չեն 29–37-րդ և ԿՈՒԲ47–ԿՈՒԲ52 պարագրաֆները (երբ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա կամ կիրառելի է շարունակվող ներգրավվածության մոտեցումը), թողարկողն այն չափում է ստորև նշվածներից առավելագույնով՝
  - (i) ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն որոշված գումար.
  - (ii) սկզբնապես ճանաչված գումար՝ հանած, համապատասխան դեպքերում, ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն (տե՛ս 47(գ) պարագրաֆը) ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան.
- (բ) պարտքի հետ առնչվող որոշ երաշխավորություններ որպես վճարման նախապայման չեն պահանջում, որ դրանց տիրապետողը ենթարկված լինի երաշխավորված ակտիվի գծով պարտապանի կողմից վճարումները ժամանակին չկատարելու ռիսկին և վնաս կրի դրանից: Այդպիսի երաշխավորության օրինակ է այն երաշխավորությունը, որով պահանջվում է կատարել վճարումներ՝ ի պատասխան որոշակի պարտքային վարկանիշի կամ վարկային ինդեքսի փոփոխությունների: Այդպիսի երաշխավորությունները սույն ստանդարտով սահմանված ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրեր չեն, ինչպես նաև ՖՀՄՍ 4-ով սահմանված ապահովագրական պայմանագրեր չեն: Այդպիսի երաշխավորությունները ածանցյալ գործիքներ են, և թողարկողը դրանց նկատմամբ կիրառում է սույն ստանդարտը.
- (գ) եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը թողարկվել է ապրանքների վաճառքի հետ կապված, ապա երաշխավորությունից և ապրանքի վաճառքից հասույթի ճանաչման պահը որոշելիս թողարկողը կիրառում է ՀՀՄՍ 18-ը:

**ԿՈՒԲ4Ա** Հայտարարություններն առ այն, որ թողարկողը պայմանագրերը համարում է ապահովագրական պայմանագրեր, սովորաբար հայտնվում են թողարկողի հաղորդակցություններում հաճախորդների և կարգավորող մարմինների հետ, պայմանագրերում, գործարար փաստաթղթերում և ֆինանսական հաշվետվություններում: Ավելին՝ ապահովագրական պայմանագրերը հաճախ ենթակա են հաշվառման այնպիսի պահանջների կիրառման, որոնք տարբերվում են այլ տիպի գործարքների (օրինակ՝ բանկերի կամ առևտրային ընկերությունների կողմից թողարկված պայմանագրերին) ներկայացվող պահանջներից: Նման դեպքերում թողարկողի ֆինանսական հաշվետվությունները սովորաբար ներառում են դրույթ, որ թողարկողը կիրառել է հաշվառման նշված պահանջները:

## **Սահմանումներ (8-րդ և 9-րդ պարագրաֆներ)**

### **Նախատեսումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով**

**ԿՈՒԲ4Բ** Սույն ստանդարտի 9-րդ պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլատրում է ֆինանսական ակտիվը, ֆինանսական պարտավորությունը կամ ֆինանսական գործիքների խումբը (ֆինանսական ակտիվներ, ֆինանսական պարտավորություններ, կամ ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ) նախատեսել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, եթե դրա արդյունքում ստացվում է ավելի տեղին տեղեկատվություն:

**ԿՈՒԲ4Գ** Կազմակերպության որոշումը՝ ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը նախատեսել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, նման է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությանը (թեև, ի տարբերություն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությանը, չի պահանջվում, որ այն

կիրառվի հետևողականորեն բոլոր համանման գործարքների նկատմամբ): Երբ կազմակերպությունն ունի նման ընտրություն, ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ ստանդարտի 14(բ) պարագրաֆը պահանջում է, որ ընտրված քաղաքականությունը հանգեցնի այն բանին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վրա՝ գործառնությունների, այլ դեպքերի և պայմանների ազդեցության վերաբերյալ: Որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսման դեպքում 9-րդ պարագրաֆը ներկայացնում է այն երկու հանգամանքները, որոնց դեպքում ավելի տեղին տեղեկատվության վերաբերյալ պահանջը բավարարված կլինի: Համապատասխանաբար, 9-րդ պարագրաֆի համաձայն այդպիսի նախատեսում ընտրելու համար կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի այդ հանգամանքներից որևէ մեկում (կամ միաժամանակ երկուսում) իր գտնվելը:

*Պարագրաֆ 9(բ)(i). Նախատեսումը վերացնում կամ նշանակալիորեն նվազեցնում է չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը, որն այլապես կառաջանար:*

ԿՈՒ4Գ Համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի՝ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության չափումը և դրա արժեքի ճանաչված փոփոխությունների դասակարգումը որոշվում են այդ հոդվածի դասակարգումից և այն բանից, թե արդյոք այդ հոդվածը մաս է կազմում նախատեսված հեջավորման փոխհարաբերության: Այդ պահանջները կարող են ստեղծել չափման կամ ճանաչման անհետևողականություն (որը երբեմն կոչվում է «հաշվառման անհամապատասխանություն»), երբ, օրինակ, որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսման բացակայության դեպքում ֆինանսական ակտիվը դասակարգվեր որպես վաճառքի համար մատչելի (որի իրական արժեքի փոփոխությունների մեծ մասը կճանաչվեր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում), իսկ պարտավորությունը, որը կազմակերպությունը համարում է տվյալ ակտիվի հետ կապված, չափվեր ամորտիզացված արժեքով (որի իրական արժեքի փոփոխությունները չէին ճանաչվի): Այդպիսի հանգամանքներում կազմակերպությունը կարող է եզրակացնել, որ իր ֆինանսական հաշվետվությունները կտրամադրեին ավելի տեղին տեղեկատվություն, եթե և՛ ակտիվը, և՛ պարտավորությունը դասակարգվեին որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

ԿՈՒ4Ե Հետևյալ օրինակները ցույց են տալիս, թե երբ կարող է բավարարված լինել այս պայմանը: Բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը կարող է այս պայմանը օգտագործել ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսելու համար, միայն եթե այն բավարարում է 9(բ)(i) պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքին:

(ա) Կազմակերպությունն ունի պարտավորություններ, որոնց գծով դրամական միջոցների հոսքերը ըստ պայմանագրի հիմնված են ակտիվների, որոնք այլապես կդասակարգվեին որպես վաճառքի համար մատչելի, կատարողականի վրա: Օրինակ՝ ապահովագրողը կարող է ունենալ ըստ հայեցողության մասնակցության հատկանիշ պարունակող պարտավորություններ, որոնց գծով վճարվում են հատուցումներ՝ հիմնված ապահովագրողի ակտիվների որոշակի խմբի իրացված և/կամ չիրացված ներդրումային հատույցների վրա: Եթե այդ պարտավորությունների չափումը արտացոլում է ընթացիկ շուկայական գները, ապա ակտիվների դասակարգումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, նշանակում է, որ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում նույն ժամանակաշրջանում, ինչ պարտավորությունների արժեքի՝ ակտիվի հետ կապված փոփոխությունները:

(բ) Կազմակերպությունն ունի ապահովագրական պայմանագրերի գծով պարտավորություններ, որոնց չափումը պարունակում է ընթացիկ տեղեկատվությունը (ինչպես թույլատրված է ՖՀՄՍ 4-ի 24-րդ պարագրաֆով), ինչպես նաև ֆինանսական ակտիվներ, որոնք կազմակերպությունը համարում է դրանց հետ կապված, և որոնք այլապես կդասակարգվեին որպես վաճառքի համար մատչելի կամ կչափվեին ամորտիզացված արժեքով:

(գ) Կազմակերպությունն ունի ֆինանսական ակտիվներ, ֆինանսական պարտավորություններ, կամ ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք կիսում են այնպիսի մի ռիսկ, օրինակ՝ տոկոսադրույքի ռիսկը, որն առաջացնում է իրական արժեքների հակառակ ուղղությամբ փոփոխություններ, որոնք միտում ունեն փոխադարձ չեզոքացվելու: Սակայն միայն որոշ գործիքներ կչափվեին իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով (այսինքն՝ ածանցյալ գործիքներ են կամ դասակարգված են որպես առևտրական նպատակներով պահվող): Հնարավոր է նաև այնպիսի դեպք, երբ բավարարված չլինեն հեջի հաշվառման պահանջները, օրինակ՝ 88-րդ պարագրաֆի արդյունավետության պահանջների բավարարված չլինելու պատճառով:

- (դ) Կազմակերպությունն ունի ֆինանսական ակտիվներ, ֆինանսական պարտավորություններ, կամ ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք կխուսն են այնպիսի մի ռիսկ, օրինակ՝ տոկոսադրույքի ռիսկը, որն առաջացնում է իրական արժեքների հակառակ ուղղությամբ փոփոխություններ, որոնք միտում ունեն փոխադարձ չեզոքացվելու, և կազմակերպությունը չի որակվում որպես հեջի հաշվառման ենթակա, քանի որ գործիքներից ոչ մեկն ածանցյալ գործիք չէ: Ավելին՝ հեջի հաշվառման բացակայության պարագայում առկա է օգուտների և վնասների ճանաչման նշանակալի անհետևողականություն: Օրինակ.
- (i) կազմակերպությունն ունի ֆիքսված տոկոսադրույքով ակտիվների մի պորտֆել, որոնք այլապես կդասակարգվեին որպես վաճառքի համար մատչելի, և որոնք այն ֆինանսավորել է ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտատոմսերի միջոցով: Ընդ որում, այդ ակտիվների և պարտատոմսերի իրական արժեքների փոփոխությունները միտում ունեն փոխադարձ չեզոքացվելու: Ակտիվների ու պարտատոմսերի ներկայացումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ուղղում է անհետևողականությունը, որն այլապես կառաջանար, եթե ակտիվները չափվեին իրական արժեքով՝ ճանաչելով փոփոխություններն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, իսկ պարտատոմսերը՝ ամորտիզացված արժեքով.
- (ii) կազմակերպությունը ֆինանսավորել է տրամադրված փոխառությունների որոշակի խումբ՝ թողարկելով շրջանառվող պարտատոմսեր: Ընդ որում, դրանց իրական արժեքների փոփոխությունները միտում ունեն փոխադարձ չեզոքացվելու: Եթե, ի լրումն, կազմակերպությունը պարբերաբար գնում և վաճառում է պարտատոմսերը, բայց հազվադեպ է գնում և վաճառում փոխառությունները, եթե երբևէ գնում կամ վաճառում է դրանք, ապա փոխառությունների ու պարտատոմսերի ներկայացումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, վերացնում է օգուտների և վնասների ճանաչման ժամանակային անհետևողականությունը, որն այլապես կառաջանար դրանք երկուսն էլ ամորտիզացված արժեքով չափելու և օգուտը կամ վնասը՝ պարտատոմսի յուրաքանչյուր հետգնման ժամանակ ճանաչելու արդյունքում:

**ԿՈՒ42** Նախորդ պարագրաֆում նկարագրված և նման այլ դեպքերում, սկզբնական ճանաչման պահին ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նախատեսումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, եթե այլապես դրանք այդպես չէին չափվի, կարող է վերացնել կամ նշանակալիորեն նվազեցնել չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը և ներկայացնել ավելի տեղին տեղեկատվություն: Կիրառական նկատառումներով պարտադիր չէ, որ չափման կամ ճանաչման անհետևողականություն առաջացնող բոլոր ակտիվներն ու պարտավորությունները կազմակերպության մոտ առաջանան ճշգրիտ միևնույն ժամանակ: Խելամիտ ժամանակային շեղումը թույլատրելի է, եթե յուրաքանչյուր գործարք սկզբնական ճանաչման պահին նախատեսվում է որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, և եթե այդ պահի դրությամբ մնացած գործարքները, ըստ ակնկալության, տեղի կունենան:

**ԿՈՒ4Է** Անհետևողականություն առաջացնող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների միայն որոշ մասի նախատեսումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ընդունելի չէ, եթե դա չի վերացնի կամ նշանակալիորեն նվազեցնի չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը և, հետևաբար, չի հանգեցնի ավելի տեղին տեղեկատվության: Այնուամենայնիվ, մի շարք համանման ֆինանսական ակտիվների կամ համանման ֆինանսական պարտավորությունների միայն մի մասի նախատեսումն ընդունելի է, եթե դա ապահովում է անհետևողականության նշանակալի նվազում (և, հավանաբար, ավելի մեծ նվազում, քան թույլատրելի այլ նախատեսումները): Օրինակ՝ ենթադրենք կազմակերպությունն ունի մի շարք համանման ֆինանսական պարտավորություններ, որոնց գումարը կազմում է 100 ԱՄՏ<sup>29</sup>, և մի շարք համանման ֆինանսական ակտիվներ, որոնց գումարը կազմում է 50 ԱՄ, բայց որոնք չափվում են տարբեր հիմունքներով: Կազմակերպությունը կարող է նշանակալիորեն նվազեցնել չափման անհետևողականությունը՝ սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախատեսելով բոլոր ակտիվները, սակայն պարտավորությունների միայն որոշ մասը (օրինակ՝ 45 ԱՄ ընդհանուր գումարով առանձին պարտավորությունները) որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Սակայն, քանի որ նախատեսումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, կարող է կիրառվել միայն ամբողջ ֆինանսական գործիքի նկատմամբ, այս օրինակում կազմակերպությունը պետք է նախատեսի մեկ կամ մի քանի պարտավորություններ ամբողջությամբ: Այն չի կարող նախատեսել ո՛չ պարտավորության որևէ մի բաղադրիչ (օրինակ՝ միայն մեկ ռիսկին վերագրելի արժեքի փոփոխությունները, ինչպիսիք են ուղենիշային

<sup>29</sup> Սույն ստանդարտում դրամական արտահայտությամբ գումարները արտահայտված են «արժույթի միավորներով» (ԱՄ):

տոկոսադրույքի փոփոխությունները), ո՛չ էլ պարտավորության որևէ մի մասը (այսինքն՝ որևէ տոկոսը):

*Պարագրաֆ 9(բ)(ii). Ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կառավարվում է, և դրա կատարողականը գնահատվում է իրական արժեքի հիմունքով՝ ռիսկերի կառավարման կամ ներդրումային փաստաթղթավորված ռազմավարության համաձայն:*

**ԿՈՒ4Ը** Կազմակերպությունը կարող է ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կառավարել և դրա կատարողականը գնահատել այնպես, որ այդ խմբի չափումը իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, հանգեցնի ավելի տեղին տեղեկատվության: Այս դեպքում շեշտը դրվում է կազմակերպության կողմից կառավարման և կատարողականի գնահատման եղանակի, այլ ոչ թե ֆինանսական գործիքների բնույթի վրա:

**ԿՈՒ4Թ** Հետևյալ օրինակները ցույց են տալիս, թե երբ կարող է բավարարված լինել այս պայմանը: Բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը կարող է այս պայմանն օգտագործել ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսելու համար, միայն եթե այն բավարարում է 9(բ)(ii) պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքին:

(ա) Կազմակերպությունը վենչուրային կապիտալի կազմակերպություն, փոխադարձ ֆոնդ, բաժնային տրաստ կամ նմանատիպ կազմակերպություն է, որի գործունեությունը ֆինանսական ակտիվներում ներդրումն է՝ դրանց ընդհանուր հատույցից օգուտ քաղելու նպատակով՝ տոկոսավճարների կամ շահաբաժինների տեսքով, ինչպես նաև իրական արժեքի փոփոխությունների տեսքով: ՀՀՄՍ 28-ը և ՀՀՄՍ 31-ը թույլատրում են, որպեսզի այդպիսի ներդրումները բացառվեն դրանց գործողության ոլորտից՝ պայմանով, որ դրանք չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Կազմակերպությունը կարող է հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը կիրառել նաև այլ ներդրումների նկատմամբ, որոնք կառավարվում են ընդհանուր հատույցի հիմունքով, բայց որոնց նկատմամբ կազմակերպության ազդեցությունը բավարար չէ, որպեսզի դրանք լինեն ՀՀՄՍ 28-ի կամ ՀՀՄՍ 31-ի գործողության ոլորտում:

(բ) Կազմակերպությունն ունի ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք կիսում են միևնույն ռիսկը կամ ռիսկերը, և այդ ռիսկերը կառավարվում և գնահատվում են իրական արժեքի հիմունքով՝ ակտիվների և պարտավորությունների կառավարման փաստաթղթավորված քաղաքականության համաձայն: Օրինակ կարող է հանդիսանալ կազմակերպությունը, որը թողարկել է բազմակի պարունակվող ածանցյալ գործիքներ ներառող «կառուցված գործիքներ», և առաջացող ռիսկերը կառավարում է իրական արժեքի հիմունքով՝ օգտագործելով ածանցյալ և ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիքների համակցությունը: Նմանատիպ օրինակ կարող է ներկայացնել կազմակերպությունը, որը տրամադրում է ֆիքսված տոկոսադրույքով փոխառություններ և կառավարում է առաջացող ուղենիշային տոկոսադրույքի ռիսկը՝ օգտագործելով ածանցյալ և ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիքների համակցություն:

(գ) Կազմակերպությունն ապահովագրական ընկերություն է, որն ունի ֆինանսական ակտիվների պորտֆել, կառավարում է այդ պորտֆելը՝ իր ընդհանուր հատույցը (այսինքն՝ տոկոսավճարը կամ շահաբաժինները, ինչպես նաև իրական արժեքի փոփոխությունները) առավելագույնի հասցնելու նպատակով, և գնահատում է դրա կատարողականը ընդհանուր հատույցի հիմունքով: Պորտֆելը կարող է պահվել՝ որպես որոշակի պարտավորությունների, սեփական կապիտալի կամ պարտավորությունների և սեփական կապիտալի ապահովման միջոց: Եթե պորտֆելը պահվում է որպես որոշակի պարտավորությունների ապահովման միջոց, ապա այդ ակտիվների համար 9(բ)(ii) պարագրաֆի պայմանը կարող է բավարարված լինել՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք ապահովագրողը պարտավորությունները կառավարում և գնահատում է իրական արժեքի հիմունքով: 9(բ)(ii) պարագրաֆի պայմանը կարող է բավարարված լինել, երբ ապահովագրողի նպատակն է համեմատաբար երկար ժամանակահատվածում ակտիվներից ստացվող ընդհանուր հատույցը առավելագույնի հասցնելը, նույնիսկ եթե մասնակցող պայմանագրերի տիրապետողներին վճարվող գումարները կախված են այլ գործոններից, ինչպիսիք են ավելի կարճ (օրինակ՝ մեկ տարի) ժամանակահատվածում իրացված օգուտների գումարը, կամ վճարվում են ապահովագրողի հայեցողությամբ:

**ԿՈՒ4Ժ** Ինչպես վերևում նշված է, այս պայմանը հիմնվում է այն եղանակի վրա, որով կազմակերպությունը իրականացնում է դիտարկվող ֆինանսական գործիքների խմբի կառավարումը և կատարողականի գնահատումը: Համապատասխանաբար (սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախատեսման պահանջի բավարարման պայմանով), կազմակերպությունը այս պայմանի հիման վրա

Ֆինանսական գործիքները որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսելիս պետք է այդպես դասակարգի բոլոր այն որակավորվող ֆինանսական գործիքները, որոնք կառավարվում և գնահատվում են միասին:

**ԿՈՒ4Ի** Պարտադիր չէ, որ կազմակերպության ռազմավարության փաստաթղթավորումը լինի ընդարձակ, սակայն այն պետք է լինի բավարար՝ 9(բ)(ii) պարագրաֆին համապատասխանությունը ցուցադրելու համար: Այդպիսի փաստաթղթավորում չի պահանջվում յուրաքանչյուր առանձին հոդվածի համար. այն կարող է լինել պորտֆելի մակարդակով: Օրինակ՝ եթե որևէ ստորաբաժանման արդյունքների (կատարողականի) կառավարման համակարգը՝ կազմակերպության առանցքային ղեկավար անձնակազմի կողմից հաստատված, հստակ ցուցադրում է, որ այդ ստորաբաժանման արդյունքները (կատարողականը) գնահատվում է ընդհանուր հատույցի հիմունքով, ապա 9(բ)(ii) պարագրաֆին համապատասխանությունը ցուցադրելու համար որևէ այլ փաստաթղթավորում չի պահանջվում:

## **Արդյունավետ տոկոսադրույք**

**ԿՈՒ5** Որոշ դեպքերում ֆինանսական ակտիվները ձեռք են բերվում նշանակալի զեղչով, որն արտացոլում է կրած պարտքային վնասները: Կազմակերպությունը այս պարտքային վնասները ներառում է դրամական միջոցների գնահատվող հոսքերի մեջ՝ արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս:

**ԿՈՒ6** Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը կիրառելիս կազմակերպությունը, սովորաբար, ամորտիզացնում է արդյունավետ տոկոսադրույքի հաշվարկի մեջ ներառվող բոլոր վճարները, վճարված կամ ստացված «կետերը», գործարքի հետ կապված ծախսումները և այլ պարգևավճարներ կամ զեղչեր՝ գործիքի ակնկալվող գործողության ժամանակահատվածի ընթացքում: Սակայն կիրառվում է ավելի կարճ ժամանակահատված, եթե այդպիսի ժամանակահատվածի հետ են կապված վճարները, վճարված կամ ստացված «կետերը», գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարգևավճարները կամ զեղչերը: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ այն փոփոխականը, որի հետ կապված են վճարները, վճարված կամ ստացված «կետերը», գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարգևավճարները կամ զեղչերը, վերագնորոշվում է համապատասխան շուկայական դրույքների՝ մինչև գործիքի ակնկալվող մարման ժամկետը: Նման դեպքում ամորտիզացիայի համապատասխան ժամանակահատվածը մինչև հաջորդ վերագնորոշման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածն է: Օրինակ՝ եթե լողացող դրույքով գործիքի պարգևավճարը կամ զեղչը արտացոլում է այն տոկոսավճարը, որը գործիքի վրա հաշվեզրվել է տոկոսավճարի վերջին վճարումից հետո, կամ շուկայական դրույքների փոփոխությունը, որ տեղի է ունեցել տոկոսադրույքը շուկայական դրույքներին համապատասխան մեջնելուց հետո, ապա այն կամորտիզացվի մինչև հաջորդ ամսաթիվը, երբ լողացող տոկոսադրույքը համապատասխանեցվելու է շուկայական դրույքներին: Սա այն պատճառով է, որ պարգևավճարը կամ զեղչը վերաբերում են մինչև տոկոսադրույքի հաջորդ վերանայման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածին, քանի որ այդ ամսաթվին այն փոփոխականը, որին վերաբերում են պարգևավճարը կամ զեղչը (այսինքն՝ տոկոսադրույքները) համապատասխանեցվում է շուկայական դրույքներին: Եթե, այնուամենայնիվ, պարգևավճարը կամ զեղչը առաջանում է գործիքի համար որոշված լողացող դրույքի նկատմամբ պարտքային սփրեդի փոփոխության արդյունքում կամ այլ փոփոխականներից, որոնք չեն համապատասխանեցվում շուկայական դրույքներին, ապա այն ամորտիզացվում է գործիքի ակնկալվող գործողության ժամանակահատվածի ընթացքում:

**ԿՈՒ7** Լողացող դրույքով ֆինանսական ակտիվների և լողացող դրույքով ֆինանսական պարտավորությունների դեպքում շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխություններն արտացոլելու համար դրամական միջոցների հոսքերի պարբերաբար 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, ապագա տոկոսային վճարումների վերանայումը, սովորաբար, նշանակալի ազդեցություն չի ունենում ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի վրա:

**ԿՈՒ8** 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 գնահատվող հոսքերը: Կազմակերպությունը վերահաշվարկում է հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվելով դրամական միջոցների գնահատվող ապագա հոսքերի ներկա արժեքը ֆինանսական գործիքի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով կամ, երբ կիրառելի է, վերանայված արդյունավետ տոկոսադրույքով՝ ըստ 92-րդ պարագրաֆի հաշվարկված: Դձգրտումը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում որպես եկամուտ կամ ծախս: Եթե ֆինանսական ակտիվը վերադասակարգվում է 50Բ, 50Դ կամ 50Ե պարագրաֆի համաձայն, և կազմակերպությունը հետագայում բարձրացնում է ապագայում ստացվելիք դրամական միջոցների վերաբերյալ իր գնահատականը այդ ստացվելիք դրամական միջոցների

վերադարձելուության աճի արդյունքում, ապա այդ աճի ազդեցությունը պետք է ճանաչվի որպես արդյունավետ տոկոսադրույքի ճշգրտում գնահատականի փոփոխության ամսաթվից ի վեր, այլ ոչ թե որպես գնահատականի փոփոխության ամսաթվի դրությամբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտում:

## **Ածանցյալ գործիքներ**

- ԿՈՒ9** Ածանցյալ գործիքների տիպային օրինակներ են ֆյուչերսները և ֆորվարդները, սվոպային և օպցիոնային պայմանագրերը: Ածանցյալ գործիքը սովորաբար ունենում է պայմանական քանակ, որն արժույթի որոշակի գումար է, բաժնետոմսերի քանակ, քաշի կամ ծավալի միավորների կամ պայմանագրում նշված այլ միավորների քանակ: Սակայն ածանցյալ գործիքը չի պահանջում, որ դրա տիրապետողը կամ տրամադրողը պայմանագրի սկզբում ներդնի կամ ստանա այդ պայմանական քանակը: Կամ՝ ածանցյալ գործիքը կարող է պահանջել հաստատուն վճարում կամ մի գումարի վճարում, որը կարող է փոխվել (բայց ոչ հիմքում ընկածի փոփոխության համամասնությամբ) պայմանական քանակի հետ չկապված ապագա որևէ իրադարձության արդյունքում: Օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է պահանջել 1000 ԱՄ-ի հաստատուն վճարում, եթե վեցամսյա ԼԻԲՈՐ-ն աճի 100 բազիսային կետով: Այսպիսի պայմանագիրը ածանցյալ գործիք է, թեև պայմանական քանակը չի սահմանված:
- ԿՈՒ10** Սույն ստանդարտում ածանցյալ գործիքի սահմանումը ներառում է այնպիսի պայմանագրեր, որոնք մարվում են համախառն հիմունքով՝ հիմքում ընկած հողվածի մատակարարմամբ (օրինակ՝ հաստատուն դրույքով պարտքային գործիքի ձեռքբերման ֆորվարդային պայմանագիրը): Կազմակերպությունը կարող է ունենալ ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի պայմանագիր, որը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ (օրինակ՝ ապագա ամսաթվին ֆիքսված գնով ապրանքի գնման կամ վաճառքի պայմանագիր): Այդպիսի պայմանագիրը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում է, եթե միայն չի կնքվել և շարունակվում է պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների (տես 5-7-րդ պարագրաֆները):
- ԿՈՒ11** Ածանցյալ գործիքի բնորոշ հատկանիշներից է այն, որ այն ունի սկզբնական զուտ ներդրում, որն ավելի փոքր է, քան կպահանջվեր այլ տիպի պայմանագրերի համար, որոնք, ըստ ակնկալիքների, մասնատիպ կերպով կարձագանքեին շուկայական գործոնների փոփոխություններին: Օպցիոնային պայմանագիրը բավարարում է այդ սահմանմանը, քանի որ պարզավճարն ավելի փոքր է, քան ներդրումը, որը կպահանջվեր հիմքում ընկած այն ֆինանսական գործիքի ձեռքբերման համար, որի հետ կապված է օպցիոնը: Արժույթային սվոպը, որը պահանջում է հավասար իրական արժեքներով տարբեր արժույթների սկզբնական փոխանակում, բավարարում է սահմանմանը, քանի որ այն ունի գրոյական սկզբնական զուտ ներդրում:
- ԿՈՒ12** Կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը առաջացնում է ֆիքսված գնով պարտավորվածություն գործարքի օրվա և վերջնահաշվարկի օրվա միջև, որը բավարարում է ածանցյալ գործիքի սահմանմանը: Սակայն պարտավորվածության կարճ ժամկետայնության պատճառով այն չի ճանաչվում որպես ածանցյալ ֆինանսական գործիք: Փոխարենը՝ սույն ստանդարտը նախատեսում է հատուկ հաշվառում այդպիսի կանոնավոր կերպով գնման կամ վաճառքի պայմանագրերի համար (տես 38-րդ և ԿՈՒ53–ԿՈՒ56 պարագրաֆները):
- ԿՈՒ12Ա** Ածանցյալ գործիքի սահմանումը վերաբերում է ոչ ֆինանսական փոփոխականների, որոնք հատուկ չեն պայմանագրային կողմին: Դրանք ներառում են որոշակի տարածաշրջանում երկրաշարժից վնասների ինդեքսը և որոշակի քաղաքում ջերմաստիճանների ինդեքսը: Պայմանագրային կողմին հատուկ ոչ ֆինանսական փոփոխականները ներառում են հրդեհի առաջանալը կամ չառաջանալը, որը վնասում կամ ոչնչացնում է պայմանագրային կողմի ակտիվը: Ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունը հատուկ է դրա սեփականատիրոջը, եթե իրական արժեքն արտացոլում է ոչ միայն այդպիսի ակտիվների շուկայական գների փոփոխությունները (ֆինանսական փոփոխական), այլ նաև տիրապետվող ոչ ֆինանսական ակտիվի վիճակը (ոչ ֆինանսական փոփոխական): Օրինակ՝ եթե որոշակի ավտոմեքենայի մնացորդային արժեքի երաշխիքը երաշխավորողին ենթարկում է ավտոմեքենայի ֆիզիկական վիճակի փոփոխությունների ռիսկին, այդ մնացորդային արժեքի փոփոխությունը հատուկ է ավտոմեքենայի սեփականատիրոջը:

## **Գործարքի հետ կապված ծախսումներ**

- ԿՈՒ13** Գործարքի հետ կապված ծախսումները ներառում են գործակալներին (ներառյալ որպես վաճառքի գործակալներ հանդես եկող աշխատակիցներին), խորհրդատուներին, բրոքերներին և դիլերներին վճարված վարձատրությունը և միջնորդավճարները, կարգավորող գործակալությունների և արժեթղթերի բորսաների կողմից գանձումները և փոխանցման հարկերն ու տուրքերը: Գործարքի հետ կապված ծախսումները չեն ներառում պարտքի պարզավճարներն ու զեղչերը, ֆինանսավորման ծախսումները կամ ներքին կառավարչական կամ պահպանման ծախսումները:

## **Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ**

ԿՈՒ14 Առևտուրը սովորաբար արտացոլում է ակտիվ և հաճախակի առքուվաճառք, և առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական գործիքները սովորաբար օգտագործվում են գների կարճաժամկետ տատանումներից կամ դիվերսի մարժայից շահույթ ստանալու նպատակով:

ԿՈՒ15 Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական պարտավորությունները ներառում են՝

- (ա) ածանցյալ պարտավորություններ, որոնք չեն հաշվառվում որպես հեջավորման գործիքներ.
- (բ) կարճ դիրքով վաճառողի (այսինքն՝ կազմակերպության, որը վաճառում է ֆինանսական ակտիվներ, որոնք այն փոխառել է, բայց դեռ որոնց սեփականատերը չէ) կողմից փոխառված ֆինանսական ակտիվների մատակարարման պարտականություններ.
- (գ) ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք ստանձնվել են կարճ ժամանակամիջոցում դրանց հետգնման մտադրությամբ (օրինակ՝ գնանշված պարտքային գործիք, որը թողարկողը կարող է հետգնել կարճ ժամանակամիջոցում՝ կախված դրա իրական արժեքի փոփոխություններից).
- (դ) ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք նույնականացվող ֆինանսական գործիքների պորտֆելի մի մաս են, որոնք կառավարվում են միասին, և որոնց համար առկա է վկայություն կարճ ժամկետում շահույթ ստանալու արդիական փաստացի պատկերի վերաբերյալ:

Այն փաստը, որ պարտավորությունը օգտագործվում է առևտրային գործունեությունը ֆինանսավորելու համար, ինքնին այդ պարտավորությունը չի դարձնում առևտրական նպատակներով պահվող:

## **Մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ**

ԿՈՒ16 Կազմակերպությունը չունի ֆիքսված մարման ժամկետով ֆինանսական ակտիվում ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու հստակ մտադրություն, եթե՝

- (ա) կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը անորոշ ժամկետով պահելու մտադրություն ունի.
- (բ) կազմակերպությունը պատրաստ է վաճառել ֆինանսական ակտիվը (բացի այն դեպքերից, երբ առաջանում է չկրկնվող իրավիճակ, որը չէր կարող խելամտորեն կանխատեսվել կազմակերպության ակտիվների անհրաժեշտության, այլընտրանքային ներդրումների առկայության և եկամտաբերության փոփոխությունների, ֆինանսավորման աղբյուրների և պայմանների փոփոխությունների կամ արտարժույթային ռիսկի փոփոխությունների. կամ
- (գ) թողարկողն իրավունք ունի մարելու ֆինանսական ակտիվը դրա ամորտիզացված արժեքից նշանակալիորեն ցածր գումարով:

ԿՈՒ17 Փոփոխուն տոկոսադրույքով պարտքային գործիքը կարող է բավարարել մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրման չափանիշները: Բաժնային գործիքները չեն կարող լինել մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ կամ այն պատճառով, որ դրանք ունեն անորոշ ժամկետ (օրինակ՝ հասարակ բաժնետոմսերը), կամ այն պատճառով, որ գումարը, որ դրանց տիրապետողը կարող է ստանալ, կարող է տատանվել չկանխորոշված կերպով (օրինակ՝ բաժնետոմսերի օպցիոնների, վարանտների և նմանատիպ իրավունքների դեպքում): Մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների սահմանման հետ կապված՝ ֆիքսված կամ որոշելի վճարումները և ֆիքսված մարման ժամկետը նշանակում են, որ պայմանագրային համաձայնությունը սահմանում է տիրապետողին կատարվելիք վճարումների գումարները և ժամկետները, ինչպիսիք են տոկոսավճարի և հիմնական գումարի վճարումները: Չվճարման նշանակալի ռիսկը չի բացառում ֆինանսական ակտիվի դասակարգումը որպես մինչև մարման ժամկետը պահվողի, քանի դեռ դրա պայմանագրային վճարումները ֆիքսված կամ որոշելի են և այդ դասակարգման համար այլ չափանիշները բավարարված են: Եթե անժամկետ պարտքային գործիքի պայմանները նախատեսում են տոկոսային վճարումներ անորոշ ժամանակահատվածի ընթացքում, ապա այդ գործիքը չի կարող դասակարգվել որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող, քանի որ մարման ժամկետ գոյություն չունի:

ԿՈՒ18 Թողարկողի կողմից հետգնման իրավունքով ֆինանսական ակտիվի համար որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրում դասակարգվելու չափանիշները բավարարված են, եթե դրա տիրապետողը մտադիր է և ի վիճակի է այն պահել մինչև դրա հետգնումը կամ մինչև մարման ժամկետը, և տիրապետողին կփոխհատուցվի դրա ըստ էության ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը: Թողարկողի գնման օպցիոնը, իրագործման դեպքում, պարզապես մոտեցնում է ակտիվի մարման ժամկետը: Սակայն, եթե ֆինանսական ակտիվը կարող է հետգնվել այնպիսի հիմունքով, որի արդյունքում տիրապետողին չի փոխհատուցվի դրա ըստ էության ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը,



ապա ֆինանսական ակտիվը չի կարող դասակարգվել որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրում: Որոշելիս, թե արդյոք հաշվեկշռային արժեքը ըստ էության փոխհատուցվելու է, կազմակերպությունը դիտարկում է ցանկացած վճարված պարզավճար և գործարքի հետ կապված կապիտալացված ծախսումներ:

- ԿՈՒ19 Հետվաճառքի իրավունքով ֆինանսական ակտիվը (այսինքն՝ երբ դրա տիրապետողն իրավունք ունի պահանջելու, որ թողարկողը վճարի կամ մարի ֆինանսական ակտիվը մինչև դրա մարման ժամկետը) չի կարող դասակարգվել որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրում, քանի որ ֆինանսական ակտիվի հետվաճառքի հատկության համար վճարելը հակասում է ֆինանսական ակտիվը մինչև մարման ժամկետը պահելու մտադրության դրսևորմանը:
- ԿՈՒ20 Ֆինանսական ակտիվների մեծամասնության համար իրական արժեքը ավելի համապատասխան չափանիշ է, քան ամորտիզացված արժեքը: Որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող դասակարգումը բացառություն է, բայց միայն եթե կազմակերպությունն ունի ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու հստակ մտադրություն և կարողություն: Երբ կազմակերպության գործողությունները կասկած են առաջացնում այսպիսի ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու նրա մտադրության և կարողության վերաբերյալ, 9-րդ պարագրաֆը չի թույլատրում նշված բացառության կիրառումը խելամիտ ժամանակահատվածի համար:
- ԿՈՒ21 Ճգնաժամային սցենարը, որի առաջնալու հավանականությունը աննշան է, ինչպիսին է բանկից ավանդների զանգվածային դուրսբերումը կամ ապահովագրողի վրա ազդող նմանատիպ իրավիճակը, այնպիսի գործոն չէ, որ պետք է հաշվի առնվի կազմակերպության կողմից՝ որոշելու համար, թե արդյոք այն ունի ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու հստակ մտադրություն և կարողություն:
- ԿՈՒ22 Մինչև մարման ժամկետը վաճառքը կարող է բավարարել 9-րդ պարագրաֆի պայմանը և այդպիսով հարց չառաջացնել կազմակերպության կողմից այլ ներդրումները մինչև մարման ժամկետը պահելու մտադրության վերաբերյալ, եթե դրանք վերագրելի են հետևյալից որևէ մեկին.
- (ա) թողարկողի վարկունակության նշանակալի վատթարացումը: Օրինակ՝ արտաքին վարկանիշավորող գործակալության կողմից պարտքային վարկանիշի իջեցմանը հետևող վաճառքը պարտադիր չէ, որ հարց առաջացնի կազմակերպության կողմից այլ ներդրումները մինչև մարման ժամկետը պահելու մտադրության վերաբերյալ, եթե պարտքային վարկանիշի իջեցումը վկայում է թողարկողի վարկունակության նշանակալի վատթարացման մասին՝ դատելով սկզբնական ճանաչման պահին դրա ունեցած պարտքային վարկանիշից: Նմանապես, եթե կազմակերպությունն օգտագործում է ներքին վարկանիշներ՝ ռիսկին ենթարկվածությունը գնահատելու համար, նման ներքին վարկանիշների փոփոխությունները կարող են օգնել բացահայտել այն թողարկողներին, որոնց վարկունակությունը նշանակալիորեն վատթարացել է, այն դեպքում, երբ ներքին վարկանիշ նշանակելու և այդ վարկանիշները փոփոխելու կազմակերպության մտտեցումը հետևողական, արժանահավատ և օբյեկտիվ գնահատական է տալիս թողարկողների պարտքային որակի վերաբերյալ: Եթե կա վկայություն, որ ֆինանսական ակտիվն արժեզրկված է (տե՛ս 58-րդ և 59-րդ պարագրաֆները), վարկունակության վատթարացումը հաճախ համարվում է նշանակալի.
  - (բ) հարկային օրենսդրության փոփոխությունը, որը վերացնում կամ նշանակալիորեն նվազեցնում է մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումից տոկոսավճարի՝ հարկումից ազատված լինելու կարգավիճակը (բայց ոչ հարկային օրենսդրության փոփոխությունը, որը վերանայում է տոկոսային եկամտի հարկման սահմանային դրույքաչափերը).
  - (գ) ձեռնարկատիրական գործունեության խոշոր միավորումը կամ խոշոր օտարումը (ինչպիսին է սեզմենտի վաճառքը), որն անհրաժեշտություն է առաջացնում վաճառելու կամ փոխանցելու մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումները՝ պահպանելու համար կազմակերպության տոկոսադրույքի ռիսկի առկա դիրքը կամ պարտքային ռիսկի քաղաքականությունը (թեև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը կազմակերպության վերահսկողության տակ գտնվող իրադարձություն է, իր տոկոսադրույքի ռիսկի դիրքը կամ պարտքային ռիսկի քաղաքականությունը պահպանելու նպատակով ներդրումային պորտֆելի փոփոխությունը կարող է հանդիսանալ հետևանք, այլ ոչ թե լինել կանխատեսված).
  - (դ) օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջների փոփոխությունը, որը նշանակալիորեն վերափոխում է կա՛մ թույլատրվող ներդրումների շրջանակը, կա՛մ որոշակի տեսակի ներդրումների առավելագույն սահմանը՝ այդպիսով պատճառ հանդիսանալով, որպեսզի կազմակերպությունը օտարի մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումը.
  - (ե) տնտեսության տվյալ ճյուղի կազմակերպությունների կապիտալի նկատմամբ կանոնակարգող մարմինների պահանջների նշանակալի ավելացումը, ինչը

կազմակերպությանը մղում է կրճատումների՝ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների օտարման միջոցով.

- (գ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների՝ ռիսկով կշռման գործակիցների նշանակալի աճը, որոնք օգտագործվում են ռիսկի վրա հիմնված կապիտալի կարգավորման նպատակներով:

**ԿՈՒԲ23** Կազմակերպությունը չունի ֆիքսված մարման ժամկետով ֆինանսական ակտիվի մեջ ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու ցուցադրելի կարողություն, եթե՝

- (ա) այն չունի առկա ֆինանսական ռեսուրսներ՝ մինչև մարման ժամկետը ներդրման ֆինանսավորումը շարունակելու համար. կամ
- (բ) այն ենթակա է առկա իրավական կամ այլ սահմանափակման, որը կարող է խափանել ֆինանսական ակտիվը մինչև մարման ժամկետը պահելու կազմակերպության մտադրությունը: (Այնուամենայնիվ, թողարկողի գնման օպցիոնը պարտադիր չէ, որ խափանի ֆինանսական ակտիվը մինչև մարման ժամկետը պահելու կազմակերպության մտադրությունը. տե՛ս պարագրաֆ ԿՈՒԲ18):

**ԿՈՒԲ24** ԿՈՒԲ16-ԿՈՒԲ23 պարագրաֆներում նկարագրվածներից տարբեր հանգամանքները կարող են մատնանշել, որ կազմակերպությունը չունի ֆինանսական ակտիվը մինչև մարման ժամկետը պահելու հստակ մտադրություն կամ կարողություն:

**ԿՈՒԲ25** Կազմակերպությունը մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումը մինչև մարման ժամկետը պահելու իր մտադրությունը և կարողությունը գնահատում է ոչ միայն այդ ֆինանսական ակտիվների սկզբնական ճանաչման ժամանակ, այլ նաև յուրաքանչյուր հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:

### **Փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր**

**ԿՈՒԲ26** Ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներով ցանկացած ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվ (ներառյալ փոխառության գծով ակտիվները, առևտրային դեբիտորական պարտքերը, պարտքային գործիքներում ներդրումները և բանկային ավանդները), հնարավոր է, կարող է բավարարել փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի սահմանմանը: Սակայն գործող շուկայում գնանշված ֆինանսական ակտիվը (ինչպիսին է գնանշվող պարտքային գործիքը. տե՛ս ԿՈՒԲ71 պարագրաֆը) չի որակվում որպես փոխառություններ կամ դեբիտորական պարտքեր դասակարգելու ենթակա: Փոխառությունների և դեբիտորական պարտքերի սահմանմանը չբավարարող ֆինանսական ակտիվները կարող են դասակարգվել որպես մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ, եթե դրանք բավարարում են այդ դասակարգման պայմանները (տե՛ս 9-րդ պարագրաֆը և ԿՈՒԲ16-ԿՈՒԲ25 պարագրաֆները): Որևէ ֆինանսական ակտիվի սկզբնական ճանաչման ժամանակ, որն այլապես կդասակարգվեր որպես փոխառություն կամ դեբիտորական պարտք, կազմակերպությունը կարող է այն նախատեսել որպես ֆինանսական ակտիվ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, կամ որպես վաճառքի համար մատչելի:

### **Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ (10–13-րդ պարագրաֆներ)**

**ԿՈՒԲ27** Եթե «հիմնական» պայմանագիրը չունի սահմանված կամ նախորոշված մարման ժամկետ և իրենից ներկայացնում է որևէ կազմակերպության գուտ ակտիվներում մնացորդային մասնակցություն, ապա դրա տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը բաժնային գործիքի տնտեսական բնութագրեր և ռիսկեր են, և պարունակվող ածանցյալ գործիքը պետք է ունենա նույն կազմակերպության հետ կապված սեփական կապիտալի բնութագրեր, որպեսզի համարվի սերտորեն կապված: Եթե «հիմնական» պայմանագիրը բաժնային գործիք չէ և բավարարում է ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, ապա դրա տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը պարտքային գործիքի տնտեսական բնութագրեր և ռիսկեր են:

**ԿՈՒԲ28** Պարունակվող ոչ օպցիոնային ածանցյալ գործիքը (ինչպիսին է պարունակվող ֆորվարդը կամ սվոպը) իր «հիմնական» պայմանագրից առանձնացվում է իր սահմանված կամ ենթադրվող հիմնական պայմանների հիման վրա այնպես, որ արդյունքում այն սկզբնական ճանաչման պահին ունենա գրոյական իրական արժեք: Օպցիոնի վրա հիմնված պարունակվող ածանցյալ գործիքը (ինչպիսիք են պարունակվող վաճառքի օպցիոնը, գնման օպցիոնը, քեփը, ֆլորը կամ սվոպցիոնը) առանձնացվում է իր «հիմնական» պայմանագրից օպցիոնային հատկանիշի սահմանված պայմանների հիման վրա: «Հիմնական» գործիքի սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացնելուց հետո մնացորդային գումարն է:

**ԿՈՒԲ29** Մովորաբար մեկ գործիքի մեջ բազմակի պարունակվող ածանցյալ գործիքները դիտարկվում են որպես մեկ բաղադրյալ պարունակվող ածանցյալ գործիք: Սակայն որպես սեփական կապիտալ դասակարգված պարունակվող ածանցյալ գործիքները (տե՛ս ՀՀՄՍ 32) հաշվառվում են որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ դասակարգվածներից առանձին: Բացի այդ, եթե գործիքն ունի մեկից ավելի պարունակվող ածանցյալ գործիք, և այդ ածանցյալ գործիքները կապված են

տարբեր ռիսկերի հետ և հեշտությամբ առանձնացվող ու միմյանցից անկախ են, ապա դրանք հաշվառվում են միմյանցից առանձին:

ԿՈՒՅՕ Հետևյալ օրինակներում պարունակվող ածանցյալ գործիքի տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը սերտորեն կապված չեն «հիմնական» պայմանագրի հետ (պարագրաֆ 11(ա)): Այս օրինակներում, ենթադրելով, որ բավարարված են 11(բ) և (գ) պարագրաֆների պայմանները, կազմակերպությունը պարունակվող ածանցյալ գործիքը հաշվառում է «հիմնական» պայմանագրից առանձին:

- (ա) Որևէ գործիքում պարունակվող վաճառքի օպցիոնը, որը դրա տիրապետողին հնարավորություն է տալիս թողարկողից պահանջելու հետզհետե գործիքը դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների մի գումարով, որը տատանվում է որևէ բաժնային գործիքի կամ ապրանքի գնի կամ ինդեքսի հիման վրա, սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ:
- (բ) Բաժնային գործիքում պարունակվող գնման օպցիոնը, որը թողարկողին հնարավորություն է տալիս որոշակի գնով հետզհետե այդ բաժնային գործիքը, տիրապետողի տեսանկյունից սերտորեն կապված չէ «հիմնական» բաժնային գործիքի հետ (թողարկողի տեսանկյունից գնման օպցիոնը բաժնային գործիք է՝ պայմանով, որ այն բավարարում է այդպիսի դասակարգման պայմանները՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի, որի դեպքում այն սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից դուրս է):
- (գ) Պարտքային գործիքի՝ մինչև մարման ժամկետը մնացյալ ժամանակահատվածը երկարաձգելու օպցիոնը կամ ավտոմատ պայմանը սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ, բացառությամբ եթե երկարաձգման պահին միաժամանակ տեղի է ունենում տոկոսադրույքի ճշգրտում՝ ըստ մոտավոր ընթացիկ շուկայական դրույքի: Եթե կազմակերպությունը թողարկում է պարտքային գործիք, և այդ պարտքային գործիքի տիրապետողը երրորդ կողմին տրամադրում է այդ պարտքային գործիքի գնման օպցիոն, ապա թողարկողը գնման օպցիոնը համարում է պարտքային գործիքի մարման ժամկետը երկարաձգող՝ պայմանով, որ գնման օպցիոնի իրագործման արդյունքում թողարկողից կարող է պահանջվել մասնակցել կամ օժանդակել պարտքային գործիքի վերատեղաբաշխմանը:
- (դ) Բաժնային գործիքներով ինդեքսավորվող տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի վճարումները, որոնք պարունակվում են «հիմնական» պարտքային գործիքում կամ ապահովագրական պայմանագրում, որով տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի գումարները ինդեքսավորվում են ըստ բաժնային գործիքների արժեքի, սերտորեն կապված չեն «հիմնական» գործիքի հետ, քանի որ «հիմնական» գործիքի և պարունակվող ածանցյալ գործիքի ներհատուկ ռիսկերը համանման չեն:
- (ե) Ապրանքների գներով ինդեքսավորվող տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի վճարումները, որոնք պարունակվում են «հիմնական» պարտքային գործիքում կամ ապահովագրական պայմանագրում, որով տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի գումարներն ինդեքսավորվում են ըստ որևէ ապրանքի (օրինակ՝ ոսկու) գնի, սերտորեն կապված չեն «հիմնական» գործիքի հետ, քանի որ «հիմնական» գործիքի և պարունակվող ածանցյալ գործիքի ներհատուկ ռիսկերը համանման չեն:
- (զ) Փոխարկվող պարտքային գործիքում պարունակվող բաժնային գործիքի փոխարկման հատկությունը գործիքի տիրապետողի տեսանկյունից սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ (թողարկողի տեսանկյունից բաժնային գործիքի փոխարկման օպցիոնը բաժնային գործիք է և սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից դուրս է՝ պայմանով, որ այն բավարարում է այդպիսի դասակարգման պայմանները՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի):
- (է) «Հիմնական» պարտքային պայմանագրում կամ «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրում պարունակվող գնման, վաճառքի կամ վաղաժամկետ վճարման օպցիոնը սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պայմանագրի հետ, եթե միայն օպցիոնի իրագործման զինը իրագործման յուրաքանչյուր ամսաթվի դրությամբ մոտավորապես հավասար չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի ամորտիզացված արժեքին կամ «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրի հաշվեկշռային արժեքին: Գնման կամ վաճառքի օպցիոնի հատկանիշով պարունակվող փոխարկվող պարտքային գործիք թողարկողի տեսանկյունից գնահատումը, թե արդյոք գնման կամ վաճառքի օպցիոնը սերտորեն կապված է «հիմնական» պարտքային պայմանագրի հետ, կատարվում է մինչև սեփական կապիտալի տարրն ըստ ՀՀՄՍ 32-ի առանձնացնելը:
- (ը) Պարտքային ածանցյալ գործիքները, որոնք պարունակվում են «հիմնական» պարտքային գործիքում և մի կողմին («շահառուին») թույլ են տալիս որոշակի նշված ակտիվի, որը կարող է իր սեփականությունը չլինել, պարտքային ռիսկը փոխանցել մեկ այլ կողմի («երաշխավորող»), սերտորեն կապված չեն «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ:

Այսպիսի պարտքային ածանցյալ գործիքները երաշխավորողին թույլ են տալիս ստանձնել նշված ակտիվի հետ կապված պարտքային ռիսկը՝ առանց դրա ուղղակի սեփականատերը լինելու:

- ԿՈՒՖ31 Հիբրիդային գործիքի օրինակ է ֆինանսական գործիքը, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս ֆինանսական գործիքը հետ վաճառելու դրա թողարկողին՝ փոխանակելով այն դրամական միջոցների կամ այլ ֆինանսական ակտիվների մի գումարի հետ, որը տատանվում է որևէ բաժնային գործիքի կամ ապրանքի ինդեքսի փոփոխման հիման վրա, որը կարող է աճել կամ նվազել («վաճառքի իրավունքով գործիք»): Եթե միայն թողարկողը վաճառքի իրավունքով գործիքը սկզբնական ճանաչման պահին չի նախատեսում որպես ֆինանսական պարտավորություն՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ապա պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը (այսինքն՝ հիմնական գումարի ինդեքսավորված վճարը)՝ համաձայն 11-րդ պարագրաֆի, քանի որ «հիմնական» պայմանագիրը պարտքային գործիք է՝ համաձայն ԿՈՒՖ27 պարագրաֆի, և հիմնական գումարի ինդեքսավորված վճարը սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ՝ համաձայն ԿՈՒՖ30(ա) պարագրաֆի: Քանի որ հիմնական գումարի վճարը կարող է աճել և նվազել, պարունակվող ածանցյալ գործիքը ոչ օպցիոնային ածանցյալ գործիք է, որի արժեքն ինդեքսավորվում է ըստ հիմքում ընկած փոփոխականի:
- ԿՈՒՖ32 Վաճառքի իրավունքով գործիքի դեպքում, որը ցանկացած ժամանակ կարող է հետ վաճառվել կազմակերպության զուտ ակտիվների արժեքի համամասնական մասնաբաժնին հավասար դրամական միջոցների դիմաց (ինչպիսիք են բաց տիպի փոխադարձ ֆոնդի միավորները կամ միավորներին կապակցված որոշ ներդրումային հոդվածներ), պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացնելու և յուրաքանչյուր բաղադրիչն առանձին հաշվառելու արդյունքն այն է, որ համակցված գործիքը կչափվի մարման գումարով, որը ենթակա է վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, եթե տիրապետողն իրագործել է գործիքը դրա թողարկողին հետ վաճառելու իր իրավունքը:
- ԿՈՒՖ33 Հետևյալ օրինակներում պարունակվող ածանցյալ գործիքի տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը սերտորեն կապված են «հիմնական» պայմանագրի տնտեսական բնութագրերի և ռիսկերի հետ: Այս դեպքերում կազմակերպությունը պարունակվող ածանցյալ գործիքը չի հաշվառում «հիմնական» պայմանագրից առանձին:
- (ա) Պարունակվող ածանցյալ գործիքը, որի հիմքում ընկածը տոկոսադրույք է կամ տոկոսադրույքի ինդեքս, որը կարող է փոփոխել տոկոսավճարի գումարը, որն այլապես կվճարվեր կամ կստացվեր տոկոսակիր «հիմնական» պարտքային պայմանագրի կամ ապահովագրական պայմանագրի շրջանակներում, սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ, բացառությամբ եթե համակցված գործիքը կարող է մարվել այնպես, որ դրա տիրապետողին չփոխհատուցվի ըստ էության ամբողջ ճանաչված ներդրումը, կամ եթե պարունակվող ածանցյալ գործիքը կարող է առնվազն կրկնապատկել «հիմնական» պայմանագրից տիրապետողի հատույցի սկզբնական դրույքը և կարող է հանգեցնել այնպիսի հատույցադրույքի, որն առնվազն կրկնակին է այն շուկայական դրույքի, որը կստացվեր «հիմնական» պայմանագրի միևնույն պայմաններով պայմանագրի գծով:
  - (բ) Պարտքային պայմանագրի կամ ապահովագրական պայմանագրի տոկոսադրույքի պարունակվող նվազագույն (ֆլոր) կամ առավելագույն (քեփ) մակարդակը սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ՝ պայմանով, որ պայմանագիրը թողարկելու ժամանակ քեփը հավասար կամ մեծ է շուկայական տոկոսադրույքից, և ֆլորը հավասար կամ փոքր է շուկայական տոկոսադրույքից, և քեփը կամ ֆլորը լծակավորված (լեվերիջ) չեն «հիմնական» պայմանագրի նկատմամբ: Նմանապես, ակտիվի (օրինակ՝ որևէ ապրանքի) գնման կամ վաճառքի պայմանագրում ներառված դրույթները, որոնք ակտիվի համար վճարվող կամ ստացվող գնի նկատմամբ սահմանում են առավելագույն (քեփ) և նվազագույն (ֆլոր) մակարդակներ, սերտորեն կապված են «հիմնական» պայմանագրի հետ, եթե և՛ քեփը, և՛ ֆլորը սկզբնավորման պահին անշահավետ են օպցիոնի իրագործման համար, և լծակավորված (լեվերիջ) չեն:
  - (գ) Պարունակվող արտարժույթային ածանցյալ գործիքը, որը նախատեսում է հիմնական գումարի կամ տոկոսավճարի՝ արտարժույթով արտահայտված վճարումների հոսք, և որը պարունակվում է «հիմնական» պարտքային գործիքում (օրինակ՝ երկակի արժույթով պարտատոմս) սերտորեն կապված է «հիմնական» պարտքային պայմանագրի հետ: Այսպիսի ածանցյալ գործիքը չի առանձնացվում «հիմնական» պայմանագրից, քանի որ ՀՀՄՍ 21-ը պահանջում է, որ դրամային հոդվածների գծով արտարժույթային օգուտները և վնասները ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում:
  - (դ) Այնպիսի «հիմնական» պայմանագրում պարունակվող արտարժույթային ածանցյալ գործիքը, որն ապահովագրական պայմանագիր է կամ ֆինանսական գործիք չէ (ինչպիսին է ոչ ֆինանսական հոդվածի գնման կամ վաճառքի պայմանագիրը, որում գինն

արտահայտված է արտարժույթով), սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ՝ պայմանով, որ այն լծակավորված չէ, չի պարունակում օպցիոնային հատկանիշ և պահանջում է վճարումներ՝ արտահայտված հետևյալ արժույթներից որևէ մեկով՝

- (i) այդ պայմանագրի հիմնական կողմերից որևէ մեկի ֆունկցիոնալ արժույթով.
  - (ii) այն արժույթով, որով համապատասխան ձեռք բերվող կամ մատակարարվող ապրանքի կամ ծառայության գինը սովորաբար արտահայտվում է աշխարհի տարբեր երկրներում կատարվող առևտրային գործարքներում (ինչպես, օրինակ՝ ԱՄՆ դոլարը նավթի գործարքների դեպքում). կամ
  - (iii) այն արժույթով, որը սովորաբար կիրառվում է ոչ ֆինանսական հողվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերում այն տնտեսական միջավայրում, որում տեղի է ունենում գործարքը (օրինակ՝ համեմատաբար կայուն և իրացվելի արժույթը, որը սովորաբար կիրառվում է տեղական ձեռնարկատիրական գործարքներում կամ արտաքին առևտրում):
- (ե) Պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնը միայն տոկոսավճարի կամ միայն հիմնական գումարի սթրիպի դեպքում սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ՝ պայմանով, որ «հիմնական» պայմանագիրը՝ (i) սկզբնապես ձևավորվել է այնպիսի ֆինանսական գործիքի պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի ստացման իրավունքի առանձնացումից, որն իրենում և իրենով չէր ներառում պարունակվող ածանցյալ գործիք, և (ii) չի պարունակում որևէ պայման, որն առկա չէր սկզբնական «հիմնական» պարտքային պայմանագրում:
- (զ) «Հիմնական» վարձակալության պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքը սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ, եթե պարունակվող ածանցյալ գործիքը՝ (i) սղաճի հետ կապված ինդեքս է, ինչպիսին է վարձավճարների ինդեքսը՝ կապված սպառողական գների ինդեքսի հետ (պայմանով, որ վարձակալությունը լծակավորված չէ, և ինդեքսը կապված է կազմակերպության տնտեսական միջավայրի սղաճի հետ), (ii) պայմանական վարձավճարներ է՝ հիմնված դրա հետ առնչվող վաճառքների վրա, կամ (iii) պայմանական վարձավճարներ է՝ հիմնված փոփոխուն տոկոսադրույքների վրա:
- (է) «Հիմնական» ֆինանսական գործիքում կամ «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրում պարունակվող միավորին կապակցման հատկանիշը սերտորեն կապված է «հիմնական» գործիքի կամ «հիմնական» պայմանագրի հետ, եթե միավորներով արտահայտված վճարումները չափվում են միավորների ընթացիկ արժեքով, որոնք արտացոլում են ֆոնդի ակտիվների իրական արժեքը: Միավորին կապակցման հատկանիշը պայմանագրային դրույթ է, որը պահանջում է վճարումներ՝ արտահայտված ներքին կամ արտաքին ներդրումային հիմնադրամի միավորներով:
- (ը) Ապահովագրական պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքը սերտորեն կապված է «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրի հետ, եթե պարունակվող ածանցյալ գործիքը և «հիմնական» ապահովագրական պայմանագիրը այնքան փոխկապակցված են, որ կազմակերպությունը չի կարող չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձին (այսինքն՝ առանց հաշվի առնելու «հիմնական» պայմանագիրը):

## **Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ ներառող գործիքներ**

ԿՈՒ33Ա Երբ կազմակերպությունը դառնում է հիբրիդային (համակցված) գործիքի կողմ, որը ներառում է մեկ կամ ավելի պարունակվող ածանցյալ գործիքներ, 11-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի ցանկացած այդպիսի պարունակվող ածանցյալ գործիք, գնահատի, թե արդյոք այն պահանջվում է առանձնացնել «հիմնական» պայմանագրից, և առանձնացման ենթակա ածանցյալ գործիքները չափի իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման ժամանակ և հետագայում: Այս պահանջները կարող են լինել ավելի բարդ, կամ կարող են հանգեցնել պակաս արժանահավատ չափումների, քան ամբողջ գործիքի չափումը իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Այդ պատճառով, սույն ստանդարտը թույլատրում է նախատեսել ամբողջ գործիքը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

ԿՈՒ33Բ Այդպիսի նախատեսումը կարող է օգտագործվել՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք 11-րդ պարագրաֆը պահանջում է պարունակվող ածանցյալ գործիքներն առանձնացնել «հիմնական» պայմանագրից, թե արգելում է այդ առանձնացումը: Սակայն 11Ա պարագրաֆը հիբրիդային (համակցված) գործիքի նախատեսումը որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, հիմնավոր չի համարում 11Ա(ա) և (բ) պարագրաֆներում շարադրված դեպքերում, քանի որ այդպիսով չի նվազեցվի բարդությունը կամ բարելավվի արժանահավատությունը:

## **Ճանաչում և ապաճանաչում (14–42-րդ պարագրաֆներ)**

### **Սկզբնական ճանաչում (պարագրաֆ 14)**

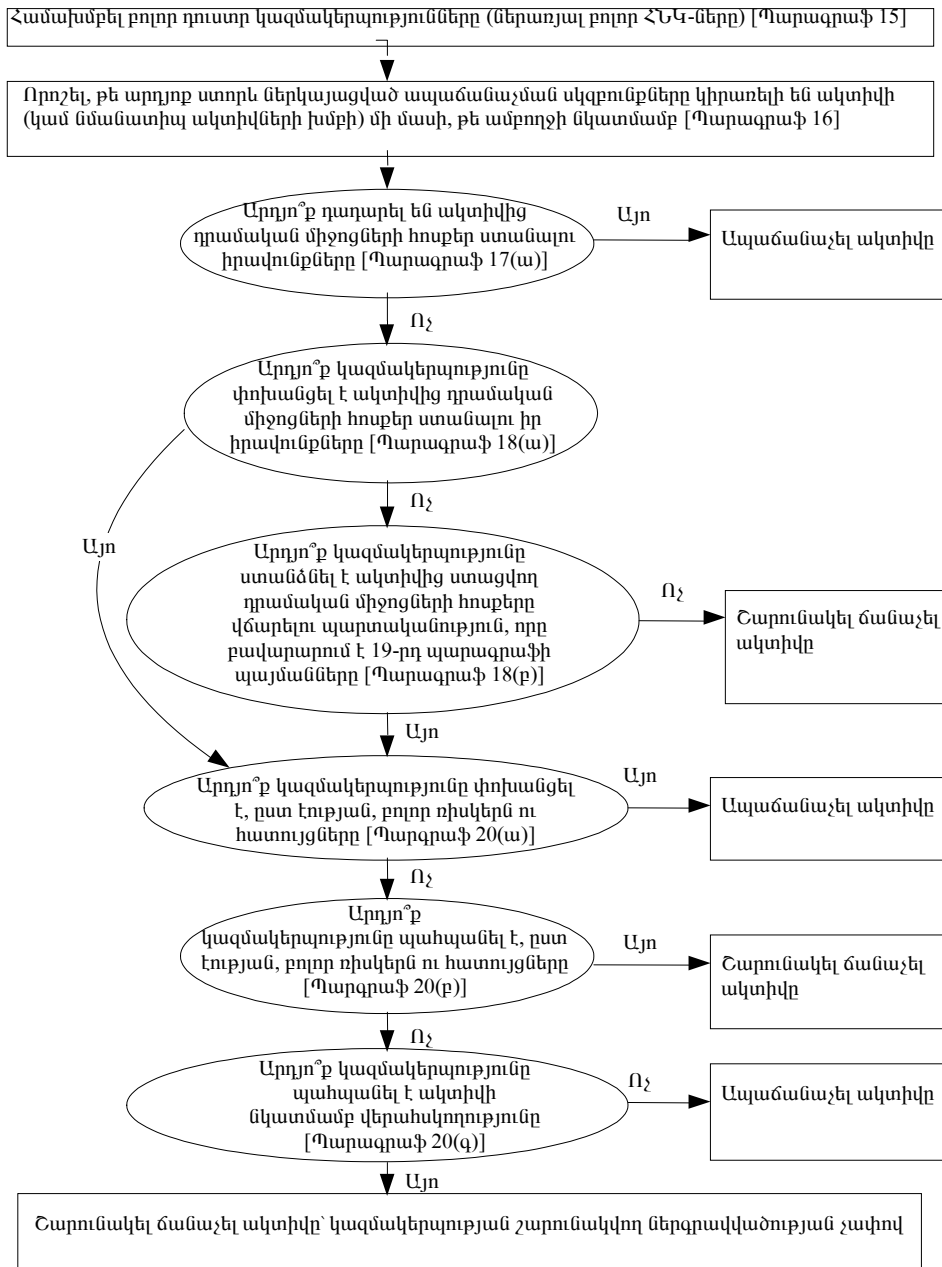
ԿՈՒԲ34 Որպես 14-րդ պարագրաֆի սկզբունքի հետևանք՝ կազմակերպությունը ճանաչում է անանցյալ գործիքների հետ կապված իր բոլոր պայմանագրային իրավունքներն ու պարտականությունները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես, համապատասխանաբար, ակտիվներ և պարտավորություններ, բացառությամբ այն անանցյալ գործիքների, որոնք խոչընդոտում են ֆինանսական ակտիվների փոխանցման հաշվառումը որպես վաճառք (տե՛ս ԿՈՒԲ49 պարագրաֆը): Եթե ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, ապա ստացողը չի ճանաչում փոխանցված ակտիվը որպես իր ակտիվ (տե՛ս ԿՈՒԲ50 պարագրաֆը):

ԿՈՒԲ35 Ստորև ներկայացված են 14-րդ պարագրաֆի սկզբունքի կիրառման օրինակներ.

- (ա) առանց վերապահումների դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը ճանաչվում են որպես ակտիվներ և պարտավորություններ, երբ կազմակերպությունը դառնում է պայմանագրային կողմ և, որպես հետևանք, ունենում է դրամական միջոցներ ստանալու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք կամ վճարելու իրավական պարտականություն.
- (բ) ապրանքների կամ ծառայությունների գնման կամ վաճառքի կայուն պարտավորվածության արդյունքում ձեռքբերման ենթակա ակտիվները և ստանձնվելիք պարտավորությունները սովորաբար չեն ճանաչվում, քանի դեռ կողմերից առնվազն մեկը չի կատարել իր պայմանագրային պարտականությունները: Օրինակ՝ կազմակերպությունը, որը ստանում է կայուն պատվեր, սովորաբար չի ճանաչում ակտիվ (և պատվեր կատարող կազմակերպությունը չի ճանաչում պարտավորություն) պարտավորվածության առաջացման ժամանակ, այլ փոխարենը հետաձգում է ճանաչումը մինչև պատվիրված ապրանքների կամ ծառայությունների առաքումը, մատակարարումը կամ մատուցումը: Եթե ոչ ֆինանսական հողվածների գնման կամ վաճառքի կայուն պարտավորվածությունը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում է՝ ըստ 5–7-րդ պարագրաֆների, դրա գուտ իրական արժեքը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն պարտավորվածության ձևավորման ամսաթվին (տե՛ս ստորև (գ) կետը): Բացի այդ, եթե նախկինում չճանաչված կայուն պարտավորվածությունը նախատեսվում է որպես հեջավորված հողված իրական արժեքի հեջի շրջանակներում, հեջավորված ռիսկին վերագրելի գուտ իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն հեջի սկզբնավորման պահից հետո (տե՛ս 93-րդ և 94-րդ պարագրաֆները).
- (գ) ֆորվարդային պայմանագիրը, որը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում է (տե՛ս 2–7-րդ պարագրաֆները), ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն պարտավորվածության ձևավորման ամսաթվին, այլ ոչ թե այն ամսաթվին, երբ իրականացվում է վերջնահաշվարկ: Երբ կազմակերպությունը դառնում է ֆորվարդային պայմանագրի կողմ, իրավունքի և պարտականության իրական արժեքները հաճախ հավասար են, այդպիսով ֆորվարդի գուտ իրական արժեքը զրո է: Եթե իրավունքի և պարտականության գուտ իրական արժեքը զրո չէ, ապա պայմանագիրը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն.
- (դ) օպցիոնային պայմանագրերը, որոնք սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում են (տե՛ս 2–7-րդ պարագրաֆները), ճանաչվում են որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, երբ տիրապետողը կամ տրամադրողը դառնում է պայմանագրային կողմ.
- (ե) պլանավորված ապագա գործարքները՝ անկախ դրանց հավանականությունից, ակտիվներ և պարտավորություններ չեն, քանի որ կազմակերպությունը չի դարձել պայմանագրային կողմ:

### **Ֆինանսական ակտիվի ապաճանաչում (15–37-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒԲ36 Հետևյալ սխեմայում ցուցադրվում է այն հարցի գնահատման ընթացքը, թե արդյոք և ինչ չափով պետք է ապաճանաչվի ֆինանսական ակտիվը:



*Համաձայնություններ, որոնցով կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվից դրամական միջոցների հոսքերի ստացման պայմանագրային իրավունքները, սակայն ստանձնում է պայմանագրային պարտականություն վճարել այդ դրամական միջոցների հոսքերը մեկ կամ ավելի ստացողների (պարագրաֆ 18(բ))*

**ԿՈՒՅ7** 18(բ) պարագրաֆում նկարագրված իրավիճակը (երբ կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվից դրամական միջոցների հոսքերի ստացման պայմանագրային իրավունքները, սակայն ստանձնում է պայմանագրային պարտականություն վճարել այդ դրամական միջոցների հոսքերը մեկ կամ ավելի ստացողների) առաջանում է, օրինակ, եթե կազմակերպությունը հատուկ նշանակության կազմակերպություն է կամ տրաստ և ներդրողներին տրամադրում է շահառուական մասնակցություն հիմքում ընկած ֆինանսական ակտիվներում, որոնք պատկանում են իրեն և որոնք նա սպասարկում է: Այս դեպքում ֆինանսական ակտիվները որակվում են որպես ապաճանաչման ենթակա, եթե բավարարվում են 19-րդ և 20-րդ պարագրաֆների պայմանները:

**ԿՈՒՅ8** 19-րդ պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը կարող է լինել, օրինակ, ֆինանսական ակտիվի սկզբնավորողը, կամ կարող է լինել խումբ, որը ներառում է համախմբված հատուկ





- (բ) փոխանցված ակտիվն օտարելու հնարավորությունն ունի փոքր գործնական նշանակություն, եթե այն չի կարող ազատորեն իրագործվել: Այդ պատճառով՝
  - (i) փոխանցված ակտիվն օտարելու՝ ստացողի հնարավորությունը պետք է անկախ լինի այլ կողմերի գործողություններից (այսինքն՝ դա պետք է լինի միակողմանի կարողություն):
  - (ii) ստացողը պետք է հնարավորություն ունենա օտարելու փոխանցված ակտիվը՝ առանց փոխանցման վրա սահմանափակող պայմաններ կամ «կապեր» դնելու կարիք ունենալու (օրինակ՝ պայմաններ, թե ինչպես է մարվում փոխառության գծով ակտիվը, կամ օպցիոն, որը ստացողին ակտիվը հետգնելու իրավունք է տալիս):

**ԿՈՒ44** Այն, որ քիչ հավանական է, որ ստացողը կվաճառի փոխանցված ակտիվը, ինքնին չի նշանակում, որ փոխանցողը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը: Սակայն, եթե վաճառքի օպցիոնը կամ երաշխիքը հետ են պահում ստացողին փոխանցված ակտիվը վաճառելուց, ապա փոխանցողը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը: Օրինակ՝ եթե վաճառքի օպցիոնը կամ երաշխիքը բավական արժեքավոր են, ապա դա ստացողին հետ է պահում փոխանցված ակտիվը վաճառելուց, քանի որ ստացողը գործնականում չէր վաճառի փոխանցված ակտիվը երրորդ կողմին՝ առանց նմանատիպ օպցիոն կամ այլ սահմանափակող պայմաններ առաջադրելու: Փոխարենը՝ ստացողը կպահեր փոխանցված ակտիվը երաշխիքի կամ վաճառքի օպցիոնի դիմաց վճարումներ ստանալու նպատակով: Նման հանգամանքներում փոխանցողը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը:

**Փոխանցումներ, որոնք որակվում են որպես ապաճանաչման ենթակա**

**ԿՈՒ45** Կազմակերպությունը կարող է պահպանել փոխանցված ակտիվի տոկոսային վճարումների մի մասը ստանալու իրավունքը՝ որպես այդ ակտիվների սպասարկման փոխհատուցում: Տոկոսային վճարումների այն մասը, որից կազմակերպությունը կիրառարվեր սպասարկման պայմանագիրը դադարեցնելիս կամ փոխանցելիս, բաշխվում է սպասարկման ակտիվի կամ սպասարկման պարտավորության վրա: Տոկոսային վճարումների այն մասը, որից կազմակերպությունը չէր գրկվի, ստացվելիք մաքուր տոկոսային սթրիպ է: Օրինակ՝ եթե սպասարկման պայմանագիրը դադարեցնելիս կամ փոխանցելիս կազմակերպությունը չէր գրկվի որևէ տոկոսավճարից, ապա ամբողջ տոկոսային սթրիպը ստացվելիք մաքուր տոկոսային սթրիպ է: 27-րդ պարագրաֆի կիրառման նպատակով՝ սպասարկման ակտիվի և ստացվելիք մաքուր տոկոսային սթրիպի իրական արժեքներն օգտագործվում են՝ բաշխելու համար դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքն ակտիվի այն մասի, որն ապաճանաչվում է, և այն մասի միջև, որը շարունակվում է ճանաչվել: Եթե սպասարկման վճարը սահմանված չէ, կամ եթե չի ակնկալվում, որ ստացվելիք վճարը բավարար չափով կփոխհատուցի կազմակերպությանը սպասարկումն իրականացնելու համար, ապա սպասարկման պարտականության մասով ճանաչվում է պարտավորություն իրական արժեքով:

**ԿՈՒ46** 27-րդ պարագրաֆի կիրառման նպատակով՝ այն մասի, որն ապաճանաչվում է, և այն մասի, որը շարունակվում է ճանաչվել, իրական արժեքները գնահատելիս կազմակերպությունը, ի լրումն 28-րդ պարագրաֆի, կիրառում է նաև 48–49-րդ և ԿՈՒ69–ԿՈՒ82 պարագրաֆների՝ իրական արժեքի չափման պահանջները:

**Փոխանցումներ, որոնք չեն որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա**

**ԿՈՒ47** Հետևյալը 29-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքի կիրառությունն է: Եթե կազմակերպության կողմից փոխանցված ակտիվի գծով՝ դրա գծով ձախողման կորուստների համար տրամադրված երաշխիքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, փոխանցված ակտիվը շարունակում է ամբողջությամբ ճանաչվել, իսկ ստացված հատուցումը ճանաչվում է որպես պարտավորություն:

**Շարունակվող ներգրավվածությունը փոխանցված ակտիվում**

**ԿՈՒ48** Ստորև ներկայացված են օրինակներ, թե ինչպես է կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը և դրա հետ կապված պարտավորությունը չափում ըստ 30-րդ պարագրաֆի:

*Բոլոր ակտիվները*

- (ա) Եթե կազմակերպության կողմից փոխանցված ակտիվի գծով ձախողման կորուստների համար տրամադրված երաշխիքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը շարունակվող ներգրավվածության չափով, փոխանցման ամսաթվի դրությամբ

փոխանցված ակտիվը չափվում է ստորև նշվածներից նվազագույնով. (i) ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից և (ii) ստացված հատուցման այն առավելագույն գումարից, որը կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վերադարձնել («երաշխիքի գումար»): Համապատասխան պարտավորությունը սկզբնապես չափվում է երաշխիքի գումարով՝ գումարած երաշխիքի իրական արժեքը (որը սովորաբար երաշխիքի համար ստացված հատուցումն է): Հետագայում երաշխիքի սկզբնական իրական արժեքը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում ժամանակային համամասնության հիմունքով (տե՛ս ՀՀՄՍ 18), իսկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է ցանկացած արժեզրկման կորստի չափով

*Ամորտիզացված արժեքով չափվող ակտիվները*

- (բ) Եթե կազմակերպության կողմից տրված վաճառքի օպցիոնային պարտականությունը կամ տիրապետվող գնման օպցիոնային իրավունքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, և կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը չափում է ամորտիզացված արժեքով, ապա համապատասխան պարտավորությունը չափվում է իր սկզբնական արժեքով (այսինքն՝ ստացված հատուցման գումարով)՝ ճշգրտված այդ սկզբնական արժեքի և օպցիոնի գործողության ժամկետի ավարտի ամսաթվի դրությամբ փոխանցված ակտիվի ամորտիզացված արժեքի միջև տարբերության ամորտիզացիայի չափով: Օրինակ՝ ենթադրենք, որ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ ակտիվի ամորտիզացված արժեքը և հաշվեկշռային արժեքը 98 ԱՄ է, իսկ ստացված հատուցումը՝ 95 ԱՄ: Օպցիոնի իրագործման ամսաթվի դրությամբ ակտիվի ամորտիզացված արժեքը կլինի 100 ԱՄ: Համապատասխան պարտավորության սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը 95 ԱՄ է, իսկ 95 ԱՄ-ի ու 100 ԱՄ-ի միջև տարբերությունը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Եթե օպցիոնը իրագործվում է, ապա համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և իրագործման գնի միջև ցանկացած տարբերություն ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:

*Իրական արժեքով չափվող ակտիվներ*

- (գ) Եթե կազմակերպության կողմից պահպանված գնման օպցիոնային իրավունքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, և կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը չափում է իրական արժեքով, ապա ակտիվը շարունակվում է չափվել իրական արժեքով: Համապատասխան պարտավորությունը չափվում է՝ (i) օպցիոնի իրագործման գնով՝ հանած օպցիոնի ժամանակային արժեքը, եթե օպցիոնի իրագործումը շահավետ է, կամ եթե դրա իրագործման գինը հավասար է հիմքում ընկած ակտիվների շուկայական գնին, կամ (ii) փոխանցված ակտիվի իրական արժեքով՝ հանած օպցիոնի ժամանակային արժեքը, եթե օպցիոնի իրագործումը անշահավետ է: Համապատասխան պարտավորության չափման ճշգրտումն ապահովում է, որպեսզի ակտիվի և համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային գուտ արժեքը հավասար լինի գնման օպցիոնային իրավունքի իրական արժեքին: Օրինակ՝ եթե հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքը 80 ԱՄ է, օպցիոնի իրագործման գինը՝ 95 ԱՄ և օպցիոնի ժամանակային արժեքը՝ 5 ԱՄ, ապա համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը 75 ԱՄ է (80 ԱՄ – 5 ԱՄ), իսկ փոխանցված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ 80 ԱՄ (այսինքն՝ դրա իրական արժեքը):
- (դ) Եթե կազմակերպության կողմից տրված վաճառքի օպցիոնը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, և կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը չափում է իրական արժեքով, ապա համապատասխան պարտավորությունը չափվում է օպցիոնի իրագործման գնով՝ գումարած օպցիոնի ժամանակային արժեքը: Ակտիվի չափումը իրական արժեքով սահմանափակվում է իրական արժեքից և օպցիոնի իրագործման գնից նվազագույնով, քանի որ կազմակերպությունը իրավունք չունի փոխանցված ակտիվի իրական արժեքի այնպիսի աճի նկատմամբ, որը կգերազանցի օպցիոնի իրագործման գինը: Սա ապահովում է, որ ակտիվի և համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային գուտ արժեքը հավասար լինի վաճառքի օպցիոնային պարտականության իրական արժեքին: Օրինակ՝ եթե ակտիվի իրական արժեքը 120 ԱՄ է, օպցիոնի իրագործման գինը՝ 100 ԱՄ և օպցիոնի ժամանակային արժեքը՝ 5 ԱՄ, ապա համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը կլինի 105 ԱՄ (100 ԱՄ + 5 ԱՄ), իսկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ 100 ԱՄ (տվյալ դեպքում՝ օպցիոնի իրագործման գինը):
- (ե) Եթե ձեռք բերված գնման օպցիոնի և տրված վաճառքի օպցիոնի միջոցով ձևավորված «քոլարը» խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, և կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը չափում է իրական արժեքով, ապա ակտիվը շարունակվում է չափվել իրական արժեքով: Համապատասխան պարտավորությունը չափվում է՝ (i) գնման օպցիոնի իրագործման գնի և վաճառքի օպցիոնի իրական արժեքի գումարով՝ հանած գնման օպցիոնի ժամանակային արժեքը, եթե գնման օպցիոնի իրագործումը շահավետ է, կամ եթե դրա իրագործման գինը հավասար է հիմքում ընկած

ակտիվների շուկայական գնին, կամ (ii) ակտիվի իրական արժեքի և վաճառքի օպցիոնի իրական արժեքի գումարով՝ հանած գնման օպցիոնի ժամանակային արժեքը, եթե գնման օպցիոնի իրագործումը շահավետ չէ: Համապատասխան պարտավորության ճշգրտումն ապահովում է, որ ակտիվի և համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային գուտ արժեքը հավասար լինի կազմակերպության կողմից տիրապետվող և տրված օպցիոնների իրական արժեքին: Օրինակ՝ ենթադրենք կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվ, որը չափվում է իրական արժեքով՝ միաժամանակ ձեռք բերելով գնման օպցիոն 120 ԱՄ իրագործման գնով և տրամադրելով վաճառքի օպցիոն 80 ԱՄ իրագործման գնով: Ենթադրենք նաև, որ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ ակտիվի իրական արժեքը 100 ԱՄ է: Վաճառքի և գնման օպցիոնների ժամանակային արժեքները համապատասխանաբար 1 ԱՄ և 5 ԱՄ են: Այս դեպքում կազմակերպությունը ճանաչում է ակտիվ 100 ԱՄ-ով (ակտիվի իրական արժեք) և պարտավորություն 96 ԱՄ-ով  $[(100 \text{ ԱՄ} + 1 \text{ ԱՄ}) - 5 \text{ ԱՄ}]$ : Սա հանգեցնում է 4 ԱՄ արժեքով գուտ ակտիվի, ինչը կազմակերպության կողմից տիրապետվող և տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքն է:

## Բոլոր փոխանցումները

ԿՈՒ49 Այնքանով, որքանով ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, փոխանցման հետ կապված փոխանցողի պայմանագրային իրավունքները կամ պարտականությունները չեն հաշվառվում առանձին՝ որպես ածանցյալ գործիքներ, եթե ածանցյալ գործիքի և փոխանցված ակտիվի կամ փոխանցումից առաջացած պարտավորության ճանաչումը կհանգեցնեի նույն իրավունքների և պարտականությունների կրկնակի ճանաչման: Օրինակ՝ փոխանցողի կողմից պահպանված գնման օպցիոնը կարող է խոչընդոտել ֆինանսական ակտիվի փոխանցման հաշվառումը որպես վաճառք: Այդ դեպքում գնման օպցիոնը չի ճանաչվում առանձին՝ որպես ածանցյալ գործիք հանդիսացող ակտիվ:

ԿՈՒ50 Այնքանով, որքանով ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, ստացողը չի ճանաչում փոխանցված ակտիվը որպես իր ակտիվ: Ստացողը ապաճանաչում է դրամական միջոցները կամ այլ վճարված հատուցումը և ճանաչում է ստացվելիք գումար փոխանցողից: Եթե փոխանցողն ունի և՛ իրավունք, և՛ պարտականություն՝ ֆիքսված գումարով հետ ստանալու ամբողջ փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը (օրինակ՝ համաձայն հետգնման պայմանագրի), ստացողը կարող է հաշվառել իր ստացվելիք գումարը որպես փոխառություն կամ դեբիտորական պարտք:

## Օրինակներ

ԿՈՒ51 Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման սկզբունքների կիրառությունը:

(ա) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխատվություն:* Եթե ֆինանսական ակտիվը վաճառվում է համաձայնությամբ, որ այն հետ կգնվի ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գնով՝ գումարած փոխատուի հատույցը, կամ եթե այն հանձնվում է փոխատվության՝ այն փոխանցողին վերադարձնելու համաձայնությամբ, ապա այն չի ապաճանաչվում, քանի որ փոխանցողը պահպանում է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Եթե ստացողն իրավունք է ստանում վաճառելու կամ գրավադրելու ակտիվը, ապա փոխանցողը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ վերադասակարգում է ակտիվը, օրինակ՝ որպես փոխառության գծով ակտիվ կամ հետգնման գծով դեբիտորական պարտք:

(բ) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխատվություն՝ ակտիվներ, որոնք, ըստ էության, նույնն են:* Եթե ֆինանսական ակտիվը վաճառվում է՝ համաձայնությամբ, որ նույն կամ, ըստ էության, նույն ակտիվը հետ կգնվի ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գնով՝ գումարած փոխատուի հատույցը, կամ եթե ֆինանսական ակտիվը վերցվում կամ հանձնվում է փոխատվության նույն կամ, ըստ էության, նույն ակտիվը փոխանցողին վերադարձնելու համաձայնությամբ, ապա այն չի ապաճանաչվում, քանի որ փոխանցողը պահպանում է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

(գ) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխատվություն՝ փոխարինման իրավունք:* Եթե ֆիքսված հետգնման գնով կամ վաճառքի գին՝ գումարած փոխատուի հատույցին հավասար գնով հետգնման պայմանագիրը, կամ նմանատիպ արժեթղթերի փոխատվության գործարքը, ստացողին իրավունք են տալիս փոխարինելու փոխանցված ակտիվները նմանատիպ և հետգնման ամսաթվի դրությամբ հավասար իրական արժեքով ակտիվներով, հետգնման կամ արժեթղթերի փոխատվության գործարքով վաճառված կամ փոխատվությամբ տրված ակտիվը չի ապաճանաչվում, քանի որ փոխանցողը պահպանում է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

- (դ) *Իրական արժեքով հետզնման առաջին ընտրության իրավունք*: Եթե կազմակերպությունը վաճառում է ֆինանսական ակտիվ և ստանում է միայն իրական արժեքով հետզնման առաջին ընտրության իրավունք՝ ստացողի կողմից հետագայում դրա վաճառքի դեպքում, ապա կազմակերպությունը ապաճանաչում է ակտիվը, քանի որ այն փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:
- (ե) *«Լվացման վաճառքի» գործարք*: Ֆինանսական ակտիվի հետզնմումը վաճառքից կարճ ժամանակ անց երբեմն կոչվում է «լվացման վաճառք»: Այսպիսի հետզնմումը չի բացառում ապաճանաչումը, եթե սկզբնական գործարքը բավարարում էր ապաճանաչման պահանջները: Սակայն, եթե ֆինանսական ակտիվի վաճառքի պայմանագիրը կնքվել է նույն ակտիվը ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գին՝ գումարած փոխատուի հատույցին հավասար գումարով հետզնման պայմանագրի հետ միաժամանակ, ապա ակտիվը չի ապաճանաչվում:
- (զ) *Վաճառքի կամ գնման օպցիոններ, որոնց իրագործումը մեծապես շահավետ է*: Եթե փոխանցված ֆինանսական ակտիվը կարող է հետզնվել (հետկանչվել) փոխանցողի կողմից, և գնման օպցիոնի իրագործումը մեծապես շահավետ է, փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, քանի որ փոխանցողը պահպանել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Նմանապես, եթե ֆինանսական ակտիվը կարող է հետ վաճառվել ստացողի կողմից, և վաճառքի օպցիոնի իրագործումը մեծապես շահավետ է, փոխանցումը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա, քանի որ փոխանցողը պահպանել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:
- (է) *Վաճառքի կամ գնման օպցիոններ, որոնց իրագործումը մեծապես անշահավետ է*: Ֆինանսական ակտիվը, որի փոխանցումը միայն գույքորդվում է ստացողի կողմից պահվող այնպիսի վաճառքի օպցիոնով, որի իրագործումը մեծապես անշահավետ է, կամ փոխանցողի կողմից պահվող այնպիսի գնման օպցիոնով, որի իրագործումը մեծապես անշահավետ է, ապաճանաչվում է: Դրա պատճառն այն է, որ փոխանցողը փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:
- (ը) *Հեշտությամբ ձեռք բերվող ակտիվներ, որոնք ենթակա են գնման օպցիոնի, որի իրագործումը ո՛չ մեծապես շահավետ է, ո՛չ էլ մեծապես անշահավետ*: Եթե կազմակերպությունն ունի որևէ ակտիվի գնման օպցիոն, որը հեշտությամբ ձեռք բերվող է շուկայում, և օպցիոնի իրագործումը ո՛չ մեծապես շահավետ է, ո՛չ էլ մեծապես անշահավետ, ապա ակտիվը ապաճանաչվում է: Դրա պատճառն այն է, որ կազմակերպությունը՝ (i) ո՛չ պահպանել, ո՛չ էլ փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, և (ii) չի պահպանել վերահսկողությունը: Սակայն, եթե ակտիվը հեշտությամբ ձեռք բերվող չէ շուկայում, ապաճանաչումը բացառվում է այն գումարի չափով, որը ենթակա է գնման օպցիոնի, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է վերահսկողությունը ակտիվի նկատմամբ:
- (թ) *Հեշտությամբ ձեռք չբերվող ակտիվ, որը ենթակա է կազմակերպության կողմից տրված վաճառքի օպցիոնի, որի իրագործումը ո՛չ մեծապես շահավետ է, ո՛չ էլ մեծապես անշահավետ*: Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվ, որը հեշտությամբ ձեռք բերվող չէ շուկայում, և տրամադրում է վաճառքի օպցիոն, որի իրագործումը մեծապես անշահավետ չէ, կազմակերպությունը ո՛չ պահպանել է, ո՛չ էլ՝ փոխանցել սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները՝ տրված վաճառքի օպցիոնի պատճառով: Կազմակերպությունը պահպանում է ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, եթե վաճառքի օպցիոնը բավարար արժեքավոր է, որպեսզի կանխի ստացողի կողմից ակտիվի վաճառքը, որի դեպքում ակտիվը շարունակվում է ճանաչվել փոխանցողի շարունակվող ներգրավվածության չափով (տե՛ս ԿՈՒԿ44 պարագրաֆը): Կազմակերպությունը փոխանցում է ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, եթե վաճառքի օպցիոնը բավարար արժեքավոր չէ, որպեսզի կանխի ստացողի կողմից ակտիվի վաճառքը, որի դեպքում ակտիվն ապաճանաչվում է:
- (ժ) *Ակտիվներ, որոնք իրական արժեքով վաճառքի կամ գնման օպցիոնի, կամ հետզնման ֆորվարդային պայմանագրի առարկա են*: Ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը, որը առարկա է միայն վաճառքի կամ գնման օպցիոնի կամ հետզնման ֆորվարդային պայմանագրի, որի իրագործման կամ հետզնման գինը հավասար է հետզնման ժամանակ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքին, հանգեցնում է ապաճանաչման, քանի որ փոխանցվել են սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:
- (ժա) *Դրամական միջոցներով մարվող վաճառքի կամ գնման օպցիոններ*: Կազմակերպությունը գնահատում է ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը, որը առարկա է վաճառքի կամ գնման օպցիոնի կամ հետզնման ֆորվարդային պայմանագրի, որը մարվելու է զուտ հիմունքով՝

դրամական միջոցներով, որպեսզի որոշի, արդյոք այն պահպանել, թե փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Եթե կազմակերպությունը չի պահպանել փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, այն որոշում է, թե արդյոք պահպանել է վերահսկողությունը փոխանցված ակտիվի նկատմամբ: Այն, որ վաճառքի կամ գնման օպցիոնը կամ հետգնման ֆորվարդային պայմանագիրը մարվելու է զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով, ինքնաբերաբար չի նշանակում, որ կազմակերպությունը փոխանցել է վերահսկողությունը (տե՛ս ԿՈՒԴ44 և վերը ներկայացված (է), (ը) և (թ) պարագրաֆները):

- (ժբ) *Հաշիվների դուրսբերման պայման:* Հաշիվների դուրսբերման պայմանը հետգնման (հետկանչի) անվերապահ օպցիոն է, որը կազմակերպությանը իրավունք է տալիս հետ պահանջելու փոխանցված ակտիվները՝ որոշակի սահմանափակումներով: Եթե այսպիսի օպցիոնը հանգեցնում է այն բանին, որ կազմակերպությունը ո՛չ պահպանել, ո՛չ էլ փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ապա այն բացառում է ապաճանաչումը միայն այն գումարի չափով, որը ենթակա է հետգնման (ենթադրելով, որ ստացողը չի կարող վաճառել այդ ակտիվները): Օրինակ՝ եթե փոխառության գծով ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը և դրանց փոխանցումից ստացված գումարը 100000 ԱՄ է, և յուրաքանչյուր առանձին փոխառություն կարող է հետգնվել, բայց փոխառությունների ընդհանուր գումարը, որ կարող է հետգնվել, չի կարող գերազանցել 10000 ԱՄ, ապա 90000 ԱՄ գումարով փոխառությունները կորակվեն որպես ապաճանաչման ենթակա:
- (ժգ) *«Մաքրման» գնման օպցիոններ:* Կազմակերպությունը, որը կարող է լինել փոխանցողը, և որը սպասարկում է փոխանցված ակտիվները, կարող է «մաքրման» գնման օպցիոն ունենալ փոխանցված ակտիվների մնացորդի գնման համար, երբ ակտիվների առկա գումարը նվազում է մինչև որոշակի մակարդակը, որի դեպքում այդ ակտիվների սպասարկման ծախսումները դառնում են անձեռնտու՝ սպասարկման գծով հատուցումների համեմատությամբ: Եթե այսպիսի «մաքրման» գնման օպցիոնը հանգեցնում է այն բանին, որ կազմակերպությունը ո՛չ պահպանում, ո՛չ էլ փոխանցում է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, իսկ ստացողը չի կարող վաճառել ակտիվները, ապա այն բացառում է ապաճանաչումը ակտիվների միայն այն գումարի չափով, որը գնման օպցիոնի առարկա է:
- (ժդ) *Ստորադաս պահպանված մասնակցություններ և պարտքային երաշխիքներ:* Կազմակերպությունը ստացողին կարող է ապահովել պարտքային դիրքի ամրացում՝ ստորադասելով փոխանցված ակտիվում իր պահպանած մասնակցությունը մասամբ կամ ամբողջությամբ: Որպես այլընտրանք՝ կազմակերպությունը ստացողին կարող է ապահովել պարտքային դիրքի ամրացում պարտքային երաշխիքի ձևով, որը կարող է լինել անսահմանափակ կամ որոշակի գումարով սահմանափակված: Եթե կազմակերպությունը պահպանում է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ակտիվը շարունակվում է ճանաչվել ամբողջությամբ: Եթե կազմակերպությունը պահպանում է որոշ, բայց սեփականության հետ կապված, ըստ էության, ոչ բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, սակայն պահպանում է վերահսկողությունը, ապա ապաճանաչումը բացառվում է դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների այն գումարի չափով, որը կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարել:
- (ժե) *Ամբողջ հատույցի սկոպեր:* Կազմակերպությունը կարող է վաճառել ֆինանսական ակտիվ և ստացողի հետ կնքել ամբողջ հատույցների սկոպ, որով հիմքում ընկած ակտիվից տոկոսային վճարումների գծով ամբողջ դրամական միջոցների հոսքերը փոխանցվում են կազմակերպությանը ֆիքսված վճարի կամ փոփոխուն դրույքով վճարի դիմաց, և հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքի ցանկացած աճ կամ նվազում կլանվում է կազմակերպության կողմից: Նման դեպքում ամբողջ ակտիվի ապաճանաչումն արգելված է:
- (ժզ) *Տոկոսադրույքի սկոպեր:* Կազմակերպությունը կարող է ստացողին փոխանցել ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական ակտիվ և ստացողի հետ մտնել տոկոսադրույքի սկոպի մեջ՝ ստանալու համար ֆիքսված տոկոսադրույք և վճարելու փոփոխուն տոկոսադրույք՝ հիմնված անվանական գումարի վրա, որը հավասար է փոխանցված ֆինանսական ակտիվի հիմնական գումարին: Տոկոսադրույքի սկոպը չի բացառում փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը՝ պայմանով, որ սկոպի գծով վճարումները պայմանավորված չեն փոխանցված ակտիվի գծով կատարվող վճարումներով:
- (ժէ) *Ամորտիզացվող տոկոսադրույքի սկոպ:* Կազմակերպությունը կարող է ստացողին փոխանցել ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական ակտիվ, որը մարվում է ժամանակի ընթացքում, և ստացողի հետ մտնել ամորտիզացվող տոկոսադրույքի սկոպի մեջ՝ ստանալու համար ֆիքսված տոկոսադրույք և վճարելու փոփոխուն տոկոսադրույք՝ հիմնված որևէ անվանական գումարի վրա: Եթե սկոպի անվանական գումարը ամորտիզացվում է այնպես,

որ ժամանակի յուրաքանչյուր պահի դրությամբ այն հավասար է փոխանցված ֆինանսական ակտիվի մնացորդային հիմնական գումարին, ապա սվոպը սովորաբար հանգեցնում է այն բանին, որ կազմակերպությունը պահպանում է վաղաժամկետ վճարման նշանակալի ռիսկ, որի դեպքում կազմակերպությունը կան շարունակում է ճանաչել ամբողջ փոխանցված ակտիվը, կան շարունակում է ճանաչել փոխանցված ակտիվը իր շարունակվող ներգրավվածության չափով: Եվ հակառակը՝ եթե սվոպի անվանական գումարի ամորտիզացիան կապված չէ փոխանցված ակտիվի մնացորդային հիմնական գումարի հետ, ապա այսպիսի սվոպը չի հանգեցնում այն բանին, որ կազմակերպությունը պահպանի ակտիվի վաղաժամկետ վճարման նշանակալի ռիսկը: Այդպիսով, այն չի բացառի փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը՝ պայմանով, որ սվոպի գծով վճարումները պայմանավորված չեն փոխանցված ակտիվի գծով կատարվող տոկոսային վճարումներով, և սվոպը չի հանգեցնում այն բանին, որ կազմակերպությունը պահպանի փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված այլ նշանակալի ռիսկեր ու հատույցներ:

ԿՈՒ52 Այս պարագրաֆը ցուցադրում է շարունակվող ներգրավվածության մոտեցման կիրառությունը, երբ կազմակերպությունը շարունակվող ներգրավվածություն ունի ֆինանսական ակտիվի միայն որևէ մասի մեջ:

Ենթադրենք, կազմակերպությունն ունի վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ փոխառությունների պորտֆել, որի արժեկտրոնային և արդյունավետ տոկոսադրույքը 10 տոկոս է, և որի հիմնական գումարը և ամորտիզացված արժեքը 10000 ԱՄ է: Այն մտնում է գործարքի մեջ, որով 9115 ԱՄ գումարի վճարման դիմաց ստացողը իրավունք է ձեռքբերում՝ հիմնական գումարի ցանկացած հավաքագրումներից ստանալու 9000 ԱՄ գումարած դրա նկատմամբ հաշվարկված տոկոսավճարներ՝ 9,5 տոկոս տոկոսադրույքով: Կազմակերպությունը իրավունքներ է պահպանում հիմնական գումարի հավաքագրումներից 1000 ԱՄ-ի, գումարած դրա նկատմամբ 10 տոկոս տոկոսադրույքով հաշվարկված տոկոսավճարների, գումարած մնացած 9000 ԱՄ հիմնական գումարի նկատմամբ 0,5 տոկոս տոկոսադրույքով հաշվարկված լրացուցիչ սփրեդի նկատմամբ: Վաղաժամկետ վճարումներից հավաքագրումները բաշխվում են կազմակերպության և ստացողի միջև համամասնորեն 1:9 հարաբերակցությամբ, բայց ցանկացած չվճարում նվազեցվում է կազմակերպության 1000 ԱՄ մասնաբաժնից մինչև այդ մասնաբաժնի սպառվելը: Փոխառությունների իրական արժեքը գործարքի ամսաթվի դրությամբ 10100 ԱՄ է, իսկ 0,5 տոկոս լրացուցիչ սփրեդի գնահատված իրական արժեքը 40 ԱՄ է:

Կազմակերպությունը որոշում է, որ փոխանցել է սեփականության հետ կապված որոշ նշանակալի ռիսկեր ու հատույցներ (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարման նշանակալի ռիսկը), բայց նաև պահպանել է սեփականության հետ կապված որոշ նշանակալի ռիսկեր ու հատույցներ (իր ստորադաս պահպանված մասնակցության պատճառով), և պահպանել է վերահսկողությունը: Այն, հետևաբար, կիրառում է շարունակվող ներգրավվածության մոտեցումը:

Մույն ստանդարտի կիրառման նպատակով՝ կազմակերպությունը վերլուծում է գործարքը որպես՝ (ա) լիովին համամասնական 1000 ԱՄ մասնաբաժնի պահպանում, գումարած (բ) այդ պահպանված մասնակցության ստորադասում՝ ստացողի պարտքային վնասների մասով պարտքային դիրքի ամրացման նպատակով:

Կազմակերպությունը հաշվարկում է, որ ստացված 9115 ԱՄ վճարից 9090 ԱՄ-ն (90 տոկոս և 10100 ԱՄ) ներկայացնում է լիովին համամասնական 90 տոկոս մասնաբաժնի համար հատուցումը: Ստացված հատուցման մնացած մասը (25 ԱՄ) ներկայացնում է ստացողի պարտքային վնասների մասով պարտքային դիրքի ամրացման նպատակով կազմակերպության կողմից պահպանված մասնաբաժնի ստորադասման համար ստացված հատուցումը: Բացի այդ, 0,5 տոկոս լրացուցիչ սփրեդը ներկայացնում է պարտքային դիրքի ամրացման համար ստացված հատուցում: Հետևաբար, պարտքային դիրքի ամրացման համար ստացված ամբողջ հատուցումը կազմում է 65 ԱՄ (25 ԱՄ + 40 ԱՄ):

Կազմակերպությունը հաշվարկում է դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոս մասնաբաժնի վաճառքից օգուտը կամ վնասը: Ենթադրելով, որ փոխանցված 90 տոկոս մասի և պահպանված 10 տոկոս մասի առանձին իրական արժեքները առկա չեն փոխանցման ամսաթվի դրությամբ՝ կազմակերպությունը բաշխում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 28-րդ պարագրաֆի համաձայն հետևյալ կերպ.

*Գնահատված  
արժեք*

*իրական*

*Տոկոս*

*Բաշխված  
հաշվեկշռային  
արժեք*

Փոխանցված մաս	9090	90%	9000
Պահպանված մաս	1010	10%	1000
<b>Ընդամենը</b>	<b>10100</b>		<b>10000</b>

Կազմակերպությունը հաշվարկում է դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոս մասնաբաժնի վաճառքից իր օգուտը կամ վնասը՝ ստացված հատուցումից հանելով փոխանցված մասի բաշխված հաշվեկշռային արժեքը, այսինքն՝ 90 ԱՄ (9090 ԱՄ – 9000 ԱՄ): Կազմակերպության կողմից պահպանված մասի հաշվեկշռային արժեքը 1000 ԱՄ է:

Բացի այդ, կազմակերպությունը ճանաչում է շարունակվող ներգրավվածությունը, որն առաջանում է պարտքային կորուստների մասով իր պահպանված մասնաբաժնի ստորադասումից: Հետևաբար, այն ճանաչում է 1000 ԱՄ գումարով ակտիվ (դրամական միջոցների հոսքերի առավելագույն գումարը, որն այն կարող է չստանալ ստորադասման հետևանքով) և համապատասխան պարտավորություն 1065 ԱՄ գումարով (որը դրամական միջոցների հոսքերի առավելագույն գումարն է, որ այն կարող է չստանալ ստորադասման հետևանքով, այսինքն՝ 1000 ԱՄ գումարած ստորադասման իրական արժեքը՝ 65 ԱՄ):

Գործարքը հաշվառելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է վերը նշված տեղեկությունները հետևյալ կերպ.

	<i>Դեբետ</i>	<i>Կրեդիտ</i>
Սկզբնական ակտիվ	–	9000
Ստորադասումից կամ մնացորդային մասնակցությունից ակտիվի ճանաչում	1000	–
Լրացուցիչ սփրեդի տեսքով ստացված հատուցման գծով ակտիվ	40	–
Շահույթ կամ վնաս (փոխանցումից օգուտ)	–	90
Պարտավորություն	–	1065
Ստացված դրամական միջոցներ	9115	–
<b>Ընդամենը</b>	<b>10155</b>	<b>10155</b>

Գործարքից անմիջապես հետո ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 2040 ԱՄ է՝ բաղկացած 1000 ԱՄ-ից, որը ներկայացնում է պահպանված մասի սկզբնական արժեքի բաշխումը, և 1040 ԱՄ-ից, որը ներկայացնում է կազմակերպության լրացուցիչ շարունակվող ներգրավվածությունը պարտքային կորուստների մասով իր պահպանված մասնակցության ստորադասումից (որը ներառում է 40 ԱՄ լրացուցիչ տոկոսային սփրեդը):

Հետագա ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը ճանաչում է պարտքային դիրքի ամրացման համար ստացված հատուցումը (65 ԱՄ) ժամանակային համամասնության հիմունքով, ճանաչված ակտիվի վրա հաշվեգրում է տոկոս՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը, և ճանաչում է ցանկացած պարտքային արժեքը կամ ճանաչված ակտիվների գծով: Որպես վերջինիս օրինակ՝ ենթադրենք, որ հաջորդ տարում հիմքում ընկած փոխառությունների գծով առկա է արժեքը կամ վնաս 300 ԱՄ գումարով: Կազմակերպությունը նվազեցնում է իր ճանաչված ակտիվը 600 ԱՄ-ով (300 ԱՄ իր պահպանված մասնակցության մասով և 300 ԱՄ լրացուցիչ շարունակվող ներգրավվածության մասով, որն առաջանում է պարտքային կորուստների գծով իր պահպանված մասնակցության ստորադասումից) և նվազեցնում է իր ճանաչված պարտավորությունը 300 ԱՄ-ով: 300 ԱՄ գումարով զուտ արդյունքը պարտքային արժեքը կամ վնաս ճանաչումն է շահույթում կամ վնասում:

**Ֆինանսական ակտիվի կանոնավոր կերպով գնում կամ վաճառք (պարագրաֆ 38)**

ԿՈՒ53 Ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը ճանաչվում է՝ օգտագործելով կա՛մ առևտրի ամսաթվով հաշվառումը, կա՛մ վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ55 և ԿՈՒ56 պարագրաֆներում: Կիրառվող մեթոդն օգտագործվում է հետևողականորեն այն ֆինանսական ակտիվների բոլոր գնումների և վաճառքների նկատմամբ, որոնք պատկանում են 9-րդ պարագրաֆով սահմանված միևնույն կատեգորիայի ֆինանսական ակտիվներին: Այս նպատակով՝ առևտրական նպատակներով պահվող ակտիվները առանձնացվում են որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով նախատեսված ակտիվներից՝ կազմելով առանձին կատեգորիա:

ԿՈՒ54 Պայմանագիրը, որը պահանջում կամ թույլատրում է պայմանագրի իրական արժեքի փոփոխության մարում զուտ հիմունքով, կանոնավոր կերպով պայմանագիր չէ: Փոխարենը՝

այդպիսի պայմանագիրը հաշվառվում է որպես ածանցյալ գործիք առևտրի ամսաթվի և վերջնահաշվարկի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում:

ԿՈՒ55 Առևտրի ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը պարտավորվում է գնել կամ վաճառել ակտիվ: Առևտրի ամսաթիվով հաշվառումը վերաբերում է՝ (ա) ստացման ենթակա ակտիվի և դրա դիմաց վճարման պարտավորության ճանաչմանը առևտրի ամսաթվի դրությամբ, և (բ) վաճառված ակտիվի ապահանջմանը, օտարումից ցանկացած օգուտի կամ վնասի ճանաչմանը և գնորդից ստացվելիք գումարի գծով դեբիտորական պարտքի ճանաչմանը առևտրի ամսաթվի դրությամբ: Սովորաբար, ակտիվի և համապատասխան պարտավորության գծով տոկոսավճարի հաշվեգրումը չի սկսվում մինչև վերջնահաշվարկի ամսաթիվը, երբ փոխանցվում է սեփականության իրավունքը:

ԿՈՒ56 Վերջնահաշվարկի ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ որևէ ակտիվ մատակարարվում է կազմակերպությանը կամ նրա կողմից: Վերջնահաշվարկի ամսաթիվով հաշվառումը վերաբերում է՝ (ա) ակտիվի ճանաչմանը կազմակերպության կողմից դրա ստացման օրվա դրությամբ, և (բ) ակտիվի ապահանջմանը, օտարումից օգուտի կամ վնասի ճանաչմանը կազմակերպության կողմից դրա մատակարարման օրվա դրությամբ: Երբ կիրառվում է վերջնահաշվարկի ամսաթիվով հաշվառումը, առևտրի ամսաթվի և վերջնահաշվարկի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպությունը հաշվառում է ստացման ենթակա ակտիվի իրական արժեքի ցանկացած փոփոխությունն այնպես, ինչպես կհաշվառեք ձեռք բերված ակտիվը: Այլ կերպ ասած՝ արժեքի փոփոխությունը չի ճանաչվում սկզբնական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ակտիվների դեպքում. այն ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում՝ որպես չափվող իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով դասակարգված ֆինանսական ակտիվների դեպքում. և ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում որպես վաճառքի համար մատչելի դասակարգված ակտիվների դեպքում:

### **Ֆինանսական պարտավորության ապահանջում (39–42-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒ57 Ֆինանսական պարտավորությունը (կամ դրա մի մասը) մարվում է, երբ պարտապանը՝

- (ա) մարում է պարտավորությունը (կամ դրա մի մասը)՝ վճարելով պարտատիրոջը՝ սովորաբար դրամական միջոցներով, այլ ֆինանսական ակտիվներով, ապրանքներով կամ ծառայություններով. կամ
- (բ) իրավաբանորեն ազատվում է պարտավորության (կամ դրա մի մասի) գծով հիմնական պատասխանատվությունից՝ իրավական ընթացակարգով կամ պարտատիրոջ կողմից: (Եթե պարտապանը տրամադրել է երաշխիք, այս պայմանը, միևնույն է, կարող է բավարարվել:)

ԿՈՒ58 Եթե պարտքային գործիքի թողարկողը հետ է գնում այդ գործիքը, պարտքը մարվում է, եթե նույնիսկ թողարկողն այդ գործիքի «մարկետ մեյքեր» է կամ մտադրված է վաճառել այն կարճ ժամանակամիջոցում:

ԿՈՒ59 Երրորդ կողմին, ներառյալ որևէ տրաստի, վճարումը (որ երբեմն կոչվում է «ըստ էության չեղյալ ճանաչում») ինքնին պարտապանին չի ազատում իր սկզբնական պարտականությունից պարտատիրոջ նկատմամբ, եթե առկա չէ իրավական տեսանկյունից ազատում:

ԿՈՒ60 Եթե պարտապանը վճարում է երրորդ կողմին՝ պարտականություն ստանձնելու համար, և տեղեկացնում է պարտատիրոջը, որ երրորդ կողմը ստանձնել է իր պարտքային պարտականությունը, ապա պարտապանը չի ապահանջում պարտքային պարտականությունը, քանի դեռ չի բավարարվել ԿՈՒ57(բ) պարագրաֆի պայմանը: Եթե պարտապանը վճարում է երրորդ կողմին՝ պարտականություն ստանձնելու համար, և պարտատիրոջից ստանում է իրավական ազատում, ապա պարտապանը մարել է պարտքը: Սակայն, եթե պարտապանը համաձայն է կատարել պարտքի գծով վճարումներ երրորդ կողմին կամ ուղղակիորեն իր սկզբնական պարտատիրոջը, ապա պարտապանը ճանաչում է նոր պարտքային պարտականություն երրորդ կողմի հանդեպ:

ԿՈՒ61 Թեև իրավական, դատական կարգով կամ պարտատիրոջ կողմից ազատումը հանգեցնում է պարտավորության ապահանջման, կազմակերպությունը կարող է ճանաչել նոր պարտավորություն, եթե փոխանցված ֆինանսական ակտիվների համար բավարարված չեն 15–37-րդ պարագրաֆների ապահանջման չափանիշները: Եթե այդ չափանիշները բավարարված չեն, փոխանցված ակտիվները չեն ապահանջվում, և կազմակերպությունը ճանաչում է փոխանցված ակտիվների հետ կապված նոր պարտավորություն:

ԿՈՒ62 40-րդ պարագրաֆի նպատակներով՝ պայմանները, ըստ էության, տարբեր են, եթե նոր պայմաններով դրամական միջոցների հոսքերի զեղչված ներկա արժեքը, ներառյալ վճարված վճարները գտված ստացված վճարներով և զեղչված սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով, նվազագույնը 10 տոկոսով տարբերվում է սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մնացած



դրամական միջոցների հոսքերի գեղջված ներկա արժեքից: Եթե պարտքային գործիքների փոխանակումը կամ պայմանների վերափոխումը հաշվառվում է որպես մարում, ապա ցանկացած կրած ծախսում կամ վճար ճանաչվում է որպես մարումից օգուտի կամ վնասի մաս: Եթե փոխանակումը կամ պայմանների վերափոխումը չի հաշվառվում որպես մարում, ապա ցանկացած կրած ծախսում կամ վճար ճշգրտում է պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացվում վերափոխված պարտավորության մնացորդային ժամանակահատվածում:

**ԿՈՒ63** Որոշ դեպքերում պարտատերը պարտապահին ազատում է վճարումները կատարելու իր ներկա պարտականությունից, բայց պարտապահը ստանձնում է վճարելու երաշխիքային պարտականություն, եթե հիմնական պատասխանատվությունը ստանձնած կողմը չկատարի պայմանագրային պարտավորությունները: Այս դեպքում պարտապահը՝

- (ա) ճանաչում է նոր ֆինանսական պարտավորություն՝ հիմնված երաշխիքի գծով իր պարտականության իրական արժեքի վրա.
- (բ) ճանաչում է օգուտ կամ վնաս՝ հիմնված հետևյալ գումարների տարբերության վրա՝ (i) վճարված որևէ գումարի և (ii) սկզբնական ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի՝ հանած նոր ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը:

### **Չափում (43–70-րդ պարագրաֆներ)**

#### **Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական չափում (պարագրաֆ 43)**

**ԿՈՒ64** Ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին սովորաբար գործարքի գինն է (այսինքն՝ վճարված կամ ստացված հատուցման իրական արժեքը. տե՛ս նաև ԿՈՒ76 պարագրաֆը): Սակայն, եթե վճարված կամ ստացված հատուցման մի մասը ֆինանսական գործիքի դիմաց չէ, ապա ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը գնահատվում է՝ օգտագործելով գնահատման տեխնիկա (տե՛ս ԿՈՒ74–ԿՈՒ79 պարագրաֆները): Օրինակ՝ երկարաժամկետ փոխառության կամ դեբիտորական պարտքի իրական արժեքը, որն անտոկոս է, կարելի է գնահատել որպես բոլոր ապագա դրամական միջոցների մուտքերի ներկա արժեք՝ գեղջված օգտագործելով համանման պարտքային վարկանիշով համանման գործիքների (համանման՝ արժույթի, ժամկետի, տոկոսադրույքի տեսակի և այլ գործոնների տեսանկյունից) համար շուկայում գերակշռող տոկոսադրույքը (տոկոսադրույքները): Փոխառությամբ տրված ցանկացած լրացուցիչ գումար ծախս է կամ եկամտի նվազեցում, եթե միայն այն չի որակվում որպես որևէ այլ տիպի ակտիվ ճանաչվելու ենթակա:

**ԿՈՒ65** Եթե կազմակերպությունը տրամադրում է փոխառություն, որը կրում է շուկայականից տարբեր տոկոսադրույք (օրինակ՝ 5 տոկոս, երբ համանման փոխառությունների շուկայական տոկոսադրույքը 8 տոկոս է), և որպես հատուցում ստանում է նախավճար, ապա կազմակերպությունը ճանաչում է փոխառությունը իրական արժեքով, այսինքն՝ ստացված վճարից զուտ: Կազմակերպությունը գեղջը վերագրում է շահույթին կամ վնասին՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը:

### **Չափումը (պարագրաֆներ 43–70)**

#### **Ֆինանսական ակտիվների հետագա չափումը (45-րդ և 46-րդ պարագրաֆներ)**

**ԿՈՒ66** Եթե ֆինանսական գործիքը, որը նախկինում ճանաչվել է որպես ֆինանսական ակտիվ, չափվում է իրական արժեքով, և դրա իրական արժեքը դառնում է գրոյից ցածր, ապա այն ֆինանսական պարտավորություն է, որը չափվում է 47-րդ պարագրաֆի համաձայն:

**ԿՈՒ67** Հետևյալ օրինակը ցուցադրում է գործարքի հետ կապված ծախսումների հաշվառումը վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվի սկզբնական և հետագա չափման ժամանակ: Ակտիվը ձեռք է բերվել 100 ԱՄ-ով՝ գումարած ձեռքբերման միջնորդավճար՝ 2 ԱՄ: Ակտիվը սկզբնապես ճանաչվում է 102 ԱՄ-ով: Հաշվետու ժամանակաշրջանը ավարտվում է մեկ օր անց, երբ ակտիվի գնանշված շուկայական գինը 100 ԱՄ է: Եթե ակտիվը վաճառվեր, ապա կվճարվեր 3 ԱՄ միջնորդավճար: Այդ ամսաթվի դրությամբ ակտիվը չափվում է 100 ԱՄ-ով (առանց հաշվի առնելու վաճառքի հնարավոր միջնորդավճարը) և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչվում է 2 ԱՄ վնաս: Եթե վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվն ունի ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներ, ապա գործարքի հետ կապված ծախսումները ամորտիզացվում են շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Եթե վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվը չունի ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներ, ապա գործարքի հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում այն ժամանակ, երբ ակտիվը ապաճանաչվում է կամ արժեզրկվում:

ԿՈՒԶ8 Որպես փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր դասակարգված գործիքները չափվում են ամորտիզացված արժեքով՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք կազմակերպությունը մտադրություն ունի դրանք պահելու մինչև մարման ժամկետը:

## Իրական արժեքի չափման նկատառումները (48–49-րդ պարագրաֆներ)

ԿՈՒԶ9 Իրական արժեքի սահմանման հիմքում ընկած է այն ենթադրությունը, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատության սկզբունքով, և այն չունի լուծարվելու, գործունեության ծավալները էականորեն կրճատելու կամ անբարենպաստ պայմաններով գործարք կնքելու մտադրություն կամ անհրաժեշտություն: Հետևաբար, իրական արժեքը այն գումարը չէ, որը կազմակերպությունը կստանար կամ կվճարեր պարտադրված գործարքի, ստիպողական լուծարման կամ ճգնաժամային վաճառքի ժամանակ: Այնուամենայնիվ, իրական արժեքն արտացոլում է գործիքի պարտքային որակը:

ԿՈՒԶ0 Սույն ստանդարտը օգտագործում է «առքի գին» և «վաճառքի գին» տերմինները (երբեմն կիրառվում է «ընթացիկ վաճառքի գին») գնանշվող շուկայական գների ենթատեսքում, և «առքուվաճառքի սփրեդ» տերմինը՝ ներառելու համար միայն գործարքի հետ կապված ծախսումները: Իրական արժեքը ստանալու համար կատարվող այլ ճշգրտումները (օրինակ՝ կապված գործարքի կողմի պարտքային ռիսկի հետ) չեն ներառվում «առքուվաճառքի սփրեդ» տերմինում:

## Գործող շուկա. գնանշված գինը

ԿՈՒԶ1 Ֆինանսական գործիքը համարվում է գործող շուկայում գնանշված, եթե գնանշված գները հեշտորեն և կանոնավոր կերպով հասանելի են արժեթղթերի բորսայից, դիլերից, բրոքերից, ճյուղային միավորումներից, գներ տրամադրող ծառայությունից կամ կարգավորող գործակալությունից, և այդ գները ներկայացնում են փաստացի և կանոնավոր կերպով շուկայում տեղի ունեցող «անկախ կողմերի միջև գործարքներ»: Իրական արժեքը սահմանվում է որպես այն գինը, որը համաձայնեցվում է պատրաստական գնորդ ու պատրաստական վաճառող հանդիսացող «անկախ կողմերի միջև գործարքում»: Գործող շուկայում շրջանառվող ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը որոշելու նպատակն է հանգել այն գինն, որով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ տեղի կունենար գործարք այդ գործիքի գծով (այսինքն՝ առանց վերափոխման կամ «վերափաթեթավորման») ամենաբարենպաստ գործող շուկայում, որին կազմակերպությունը անմիջական մուտք ունի: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը ճշգրտում է ամենաբարենպաստ շուկայի գինը՝ արտացոլելու համար այդ շուկայում շրջանառվող գործիքների և գնահատվող գործիքի միջև գործարքի կողմի պարտքային ռիսկի որևէ տարբերություններ: Հրապարակվող գնանշումների առկայությունը գործող շուկայում հանդիսանում է իրական արժեքի լավագույն վկայությունը, և դրանց առկայության դեպքում դրանք օգտագործվում են ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափելու համար:

ԿՈՒԶ2 Պահվող ակտիվի կամ թողարկման ենթակա պարտավորության համար համապատասխան գնանշված շուկայական գինը սովորաբար ընթացիկ առքի գինն է, իսկ ձեռքբերման ենթակա ակտիվի կամ պահվող պարտավորության համար՝ վաճառքի գինն է: Երբ կազմակերպությունը միմյանց չեզոքացնող շուկայական ռիսկերով ակտիվներ և պարտավորություններ ունի, այն կարող է միջին շուկայական գները օգտագործել որպես հիմք՝ չեզոքացնող ռիսկային դիրքերի իրական արժեքները որոշելու համար, և զուտ բաց դիրքի նկատմամբ կիրառել համապատասխանաբար առքի կամ վաճառքի գինը: Եթե ընթացիկ առքի և վաճառքի գները մատչելի չեն, ապա որպես ընթացիկ իրական արժեքի վկայություն հանդես է գալիս ամենավերջին գործարքի գինը՝ այն պայմանով, որ գործարքի ամսաթվից հետո տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել: Եթե գործարքի ամսաթվից հետո տնտեսական պայմանները փոփոխվել են (օրինակ՝ կորպորատիվ պարտատոմսի վերջին գնանշումից հետո փոփոխվել է ռիսկից գերծ տոկոսադրույքը), ապա իրական արժեքը արտացոլում է պայմանների փոփոխությունը՝ անդրադառնալով համանման ֆինանսական գործիքների, համապատասխանաբար, ընթացիկ գներին կամ տոկոսադրույքներին: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ վերջին գործարքի գինը իրական արժեք չէ (օրինակ՝ որովհետև այն արտացոլում է մի գումար, որը կազմակերպությունը կստանար կամ կվճարեր պարտադրված գործարքի, ստիպողական լուծարման կամ ճգնաժամային վաճառքի ժամանակ), ապա այդ գինը ճշգրտվում է: Ֆինանսական գործիքների պորտֆելի իրական արժեքը գործիքի միավորների քանակի և դրա գնանշվող շուկայական գնի արտադրյալն է: Եթե ֆինանսական գործիքի՝ որպես մեկ ամբողջության, գործող շուկայում հրապարակված գնանշում գոյություն չունի, սակայն գործող շուկա գոյություն ունի դրա բաղկացուցիչ մասերի համար, ապա իրական արժեքը որոշվում է բաղկացուցիչ մասերի համապատասխան շուկայական գների հիման վրա:

ԿՈՒ73 Եթե գործող շուկայում գնանշված է դրույքը (և ոչ թե գինը), կազմակերպությունը այդ շուկայական գնանշված դրույքը օգտագործում է որպես մուտքային տվյալ գնահատման տեխնիկայում՝ իրական արժեքը որոշելու համար: Եթե շուկայական գնանշված դրույքը չի ներառում պարտքային ռիսկը կամ այլ գործոններ, որոնք շուկայի մասնակիցները կներառեն գործիքը գնահատելիս, կազմակերպությունը ճշգրտումներ է կատարում այդ գործոնները հաշվի առնելու համար:

### **Գործող շուկայի բացակայություն. գնահատման տեխնիկա**

ԿՈՒ74 Եթե ֆինանսական գործիքի շուկան գործող շուկա չէ, ապա կազմակերպությունը որոշում է իրական արժեքը՝ օգտագործելով գնահատման տեխնիկա: Գնահատման տեխնիկաները ներառում են շուկայում վերջերս կատարված իրազեկ, պատրաստական «անկախ կողմերի միջև գործարքների» օգտագործումը, դրանց առկայության դեպքում, մեկ այլ էականորեն չտարբերվող գործիքի ընթացիկ իրական արժեքին հղումը, զեղչված դրամական միջոցների հոսքերի վերլուծությունը և օպցիոնների գնահատման մոդելները: Եթե գոյություն ունի գնահատման տեխնիկա, որը սովորաբար օգտագործվում է շուկայի մասնակիցների կողմից գործիքի գինը որոշելու համար, և ցուցադրվել է, որ այդ տեխնիկան հնարավորություն է տալիս ստանալու իրական շուկայական գործարքների գների արժանահավատ գնահատականներ, ապա կազմակերպությունը օգտագործում է այդ տեխնիկան:

ԿՈՒ75 Գնահատման տեխնիկա օգտագործելու նպատակն է որոշել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինեն գործարքի գինը իրազեկ, պատրաստական «անկախ կողմերի միջև» սովորական գործարար նկատառումներով պայմանավորված փոխանակման ժամանակ: Իրական արժեքը որոշվում է մի գնահատման տեխնիկայի արդյունքների հիման վրա, որն առավելագույնս օգտագործում է շուկայական մուտքային տվյալներ և նվազագույնս հիմնվում է կազմակերպությանը յուրահատուկ մուտքային տվյալների վրա: Ակնկալվում է, որ գնահատման տեխնիկան կհանգեցնի իրական արժեքի իրատեսական գնահատականի, եթե՝ (ա) այն խելամուտքեն արտացոլում է, թե ինչպես, ըստ ակնկալիքների, շուկան կգնորոշի այդ գործիքը, և (բ) գնահատման տեխնիկայի մուտքային տվյալները խելամուտքեն ներկայացնում են շուկայի սպասումները և ֆինանսական գործիքին ներհատուկ ռիսկ-հատույց գործոնների չափումները:

ԿՈՒ76 Հետևաբար, գնահատման տեխնիկան՝ (ա) ներառում է բոլոր գործոնները, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեն գինը որոշելիս, և (բ) համապատասխանում է ֆինանսական գործիքների գնորոշման տնտեսագիտական ընդունված մեթոդաբանություններին: Պարբերաբար, կազմակերպությունը պետք է ստուգի գնահատման մեթոդը և քննի դրա հիմնավորված լինելը՝ օգտագործելով նույն գործիքի (այսինքն՝ առանց վերափոխման կամ «վերափաթեթավորման») որևէ դիտարկելի ընթացիկ շուկայական գործարքների գները, կամ հիմնվելով որևէ առկա դիտարկելի շուկայական տվյալների վրա: Կազմակերպությունը շուկայի տվյալները վերցնում է հետևողականորեն միևնույն շուկայից, որտեղ գործիքը սկիզբ է առել կամ գնվել է: Ֆինանսական գործիքի սկզբնական ճանաչման ժամանակ դրա իրական արժեքի լավագույն վկայությունը գործարքի գինն է (այսինքն՝ տրված կամ ստացված հատուցման իրական արժեքը), բացառությամբ եթե այդ գործիքի իրական արժեքի մասին վկայությունը ստացվում է նույն գործիքի գծով (այսինքն՝ առանց վերափոխման կամ «վերափաթեթավորման») այլ դիտարկելի ընթացիկ շուկայական գործարքների հետ համեմատության միջոցով, կամ գնահատման մի մոդելի հիման վրա, որի փոփոխականները ներառում են տվյալներ միայն դիտարկելի շուկաներից:

ԿՈՒ76A Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության հետագա չափումը և օգուտների ու վնասների հետագա ճանաչումը պետք է համապատասխանի սույն ստանդարտի պահանջներին: ԿՈՒ76 պարագրաֆի կիրառումը կարող է հանգեցնել ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման ժամանակ որևէ օգուտի կամ վնասի չճանաչմանը: Այդ դեպքում ՀՀՄՍ 39-ը պահանջում է, որ սկզբնական ճանաչումից հետո օգուտը կամ վնասը ճանաչվի միայն այնքանով, որքանով այն արդյունք է այնպիսի գործոնի փոփոխության (ներառյալ ժամանակի), որը շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեն գին սահմանելիս:

ԿՈՒ77 Ֆինանսական ակտիվի սկզբնական ձեռքբերումը կամ սկզբնավորումը կամ ֆինանսական պարտավորության ստանձնումը հանդիսանում է շուկայական գործարք, որը հիմք է ծառայում՝ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը գնահատելու համար: Մասնավորապես, երբ ֆինանսական ակտիվը պարտքային գործիք է (ինչպիսին է փոխառությունը), դրա իրական արժեքը կարող է որոշվել՝ անդրադառնալով շուկայի այն պայմաններին, որոնք առկա էին դրա ձեռքբերման կամ սկզբնավորման ամսաթվին, ինչպես նաև ընթացիկ շուկայական պայմաններին, կամ տվյալ կազմակերպության կամ այլ կազմակերպությունների կողմից համանման պարտքային գործիքների (այսինքն՝ համանման՝ մինչև մարումը մնացած ժամկետով, դրամական միջոցների հոսքերի պատկերով, արժույթով, պարտքային ռիսկով, գրավով և բազիսային տոկոսադրույքով) նկատմամբ ներկայումս կիրառվող տոկոսադրույքներին:

Որպես այլընտրանք՝ եթե պարտքային գործիքի սկզբնավորումից հետո տեղի չի ունեցել պարտապանի պարտքային ռիսկի և կիրառելի պարտքային սփրեդների փոփոխություն, ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքի գնահատականը կարող է ստացվել՝ օգտագործելով որևէ ուղենիշային տոկոսադրույք, որը արտացոլում է ավելի լավ պարտքային որակ, քան հիմքում ընկած պարտքային գործիքինը՝ հաստատուն պահելով պարտքային սփրեդը և կատարելով ճշգրտում՝ հաշվի առնելու համար սկզբնավորման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած ուղենիշային տոկոսադրույքի փոփոխությունը: Եթե ամենավերջին շուկայական գործարքից հետո պայմանները փոփոխվել են, ապա գնահատվող ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի համապատասխան փոփոխությունը որոշվում է՝ անդրադառնալով համանման ֆինանսական գործիքների ընթացիկ գներին կամ տոկոսադրույքներին՝ կատարելով համապատասխան ճշգրտում՝ գնահատվող գործիքից ցանկացած տարբերություն հաշվի առնելու համար:

**ԿՈՒԴ78** Հնարավոր է, որ չափման յուրաքանչյուր ամսաթվի դրությամբ միևնույն տեղեկատվությունը հասանելի չլինի: Օրինակ՝ այն ամսաթվին, երբ կազմակերպությունը տրամադրում է փոխառություն կամ ձեռք է բերում պարտքային գործիք, որը ակտիվորեն չի շրջանառվում, կազմակերպությունն ունի գործարքի գին, որը նաև շուկայական գին է: Սակայն հնարավոր է, որ հաջորդ չափման ամսաթվի դրությամբ նոր գործարքի մասին տեղեկատվություն առկա չլինի, ու թեև կազմակերպությունը կարող է որոշել շուկայական տոկոսադրույքների ընդհանուր մակարդակը, այն կարող է չիմանալ, թե պարտքային կամ այլ ռիսկի ինչպիսի մակարդակ ի նկատի կունենան շուկայի մասնակիցներն այդ ամսաթվի դրությամբ գործիքի գինը որոշելիս: Կազմակերպությունը կարող է տեղեկատվություն չունենալ վերջին գործարքների վերաբերյալ՝ որոշելու համար բազիսային տոկոսադրույքից համապատասխան պարտքային սփրեդը և կիրառելու այն ներկա արժեքի հաշվարկ կատարելու նպատակով գեղջման դրույքը որոշելիս: Խելամիտ կլիներ ենթադրել, որ հակառակի մասին վկայության բացակայության դեպքում այն սփրեդը, որն առկա էր փոխառության տրամադրման ամսաթվի դրությամբ, չի փոփոխվել: Այնուամենայնիվ, ըստ ակնկալության, կազմակերպությունը խելամիտ ջանքեր կգործադրի՝ որոշելու համար, թե արդյոք գոյություն ունի վկայություն, որ այդ գործոններում տեղի է ունեցել փոփոխություն: Երբ գոյություն ունի փոփոխության վկայություն, ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի փոփոխության ազդեցությունը:

**ԿՈՒԴ79** Ձեռչված դրամական միջոցների հոսքերի վերլուծություն կիրառելիս կազմակերպությունն օգտագործում է գեղջման մեկ կամ մի քանի դրույք, որոնք հավասար են ըստ էության միևնույն պայմաններ և բնութագրեր ունեցող (ներառյալ գործիքի պարտքային որակը, մնացած ժամկետը, որի համար ֆիքսված է պայմանագրային տոկոսադրույքը, մինչև հիմնական գումարի մարման ժամկետը մնացած ժամանակը և արժույթը, որով պետք է կատարվեն վճարումները) ֆինանսական գործիքների գերակշռող հատույցադրույքներին: Կարճաժամկետ դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը, որոնք չունեն սահմանված տոկոսադրույք, կարող են չափվել հաշիվ-ապրանքագրի սկզբնական գումարով, եթե գեղջման ազդեցությունը էական չէ:

### **Գործող շուկայի բացակայություն. բաժնային գործիքներ**

**ԿՈՒԴ80** Գործող շուկայում շուկայական գնանշում չունեցող բաժնային գործիքներում ներդրումների, ինչպես նաև այդպիսի չգնանշված բաժնային գործիքի հետ կապակցված և դրա մատակարարմամբ մարվող ածանցյալ գործիքների իրական արժեքը (տես 46(գ) և 47-րդ պարագրաֆները) արժանահավատորեն չափելի է, եթե՝ (ա) այդ գործիքի իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքում փոփոխականությունը նշանակալի չէ, կամ (բ) միջակայքի մեջ ընկնող տարբեր գնահատականների հավանականությունները կարող են խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը որոշելիս:

**ԿՈՒԴ81** Գոյություն ունեն բազմաթիվ իրավիճակներ, երբ շուկայական գնանշում չունեցող բաժնային գործիքներում ներդրումների և այդպիսի չգնանշվող բաժնային գործիքի հետ կապակցված և դրա մատակարարմամբ մարվող ածանցյալ գործիքների (տես պարագրաֆներ 46(գ) և 47) 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 հնարավոր չէ խելամտորեն գնահատել, կազմակերպությունը չի կարող գործիքը չափել իրական արժեքով:

### **Գնահատման տեխնիկաների մուտքային տվյալները**

**ԿՈՒԴ82** Տվյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը գնահատելու համար համապատասխան տեխնիկան պետք է ներառի շուկայական պայմանների և գործիքի իրական արժեքի վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող այլ գործոնների վերաբերյալ դիտարկելի շուկայական տվյալներ:

Ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը հիմնված կլինի հետևյալ գործոններից (և միգուցե նաև այլ գործոններից) մեկի կամ մի քանիսի վրա.

- (ա) *Փողի ժամանակային արժեք (այսինքն՝ տոկոսադրույք բազիսային կամ ռիսկից զերծ դրույքով)*. Բազիսային տոկոսադրույքները, սովորաբար, կարելի է ստանալ պետական պարտատոմսերի դիտարկելի գներից, և դրանք հաճախ նշվում են ֆինանսական հրապարակումներում: Այս դրույքները, սովորաբար, տատանվում են կանխատեսված դրամական միջոցների հոսքերի ակնկալվող ամսաթվերի հետ կապված՝ տարբեր ժամանակային միջակայքերի տոկոսադրույքների եկամտաբերության կորի երկայնքով: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ կազմակերպությունը որպես ուղենիշային դրույք կարող է օգտագործել լայն շրջանակներում ընդունված և հեշտորեն դիտարկելի ընդհանուր դրույք, ինչպիսին է ԼԻԲՈՐ-ը կամ սվոպի դրույքը: (Քանի որ այնպիսի դրույքը, ինչպիսին է ԼԻԲՈՐ-ը, ռիսկից զերծ տոկոսադրույք չէ, որոշվում է նաև տվյալ ֆինանսական գործիքի համար համապատասխան պարտքային ռիսկի չափով ճշգրտումը՝ դրա պարտքային ռիսկի և տվյալ ուղենիշային դրույքի պարտքային ռիսկի հարաբերակցության հիման վրա: ) Որոշ երկրներում կենտրոնական պետական մարմնի կողմից թողարկված պարտատոմսերը կարող են կրել էական պարտքային ռիսկ և կարող են չներկայացնել ուղենիշային բազիսային կայուն տոկոսադրույք այդ արժույթով սահմանված գործիքների համար: Այդ երկրներում որոշ կազմակերպություններ կարող են ունենալ ավելի բարձր պարտքային վարկանիշ և ավելի ցածր փոխառության դրույք, քան կենտրոնական պետական մարմինը: Նման դեպքերում բազիսային տոկոսադրույքը կարող է ավելի համապատասխան որոշվել՝ անդրադառնալով այդ երկրի արժույթով թողարկված ամենաբարձր վարկանիշ ունեցող կորպորատիվ պարտատոմսերի տոկոսադրույքներին:
- (բ) *Պարտքային ռիսկ*. Իրական արժեքի վրա պարտքային ռիսկի ազդեցությունը (այսինքն՝ պարտքային ռիսկի համար բազիսային տոկոսադրույքին գումարվող պարզվել) կարելի է ստանալ տարբեր պարտքային որակ ունեցող շրջանառվող գործիքների դիտարկելի շուկայական գներից կամ տարբեր պարտքային վարկանիշներով փոխառությունների գծով փոխատուների կողմից պահանջվող դիտարկելի տոկոսադրույքներից:
- (գ) *Արտարժույթի փոխանակման գներ*. Հիմնական արժույթների մեծամասնության համար գոյություն ունեն արտարժույթի փոխանակման գործող շուկաներ, և գները օրական կարվածքով նշվում են ֆինանսական հրապարակումներում:
- (դ) *Ապրանքների գներ*. Բազմաթիվ ապրանքների համար գոյություն ունեն դիտարկելի շուկայական գներ:
- (ե) *Բաժնետոմսերի գներ*. Շրջանառվող բաժնային գործիքների գները (և գների ինդեքսները) հեշտորեն դիտարկելի են որոշ շուկաներում: Այն բաժնային գործիքների ընթացիկ շուկայական գները գնահատելու համար, որոնց համար դիտարկելի գներ գոյություն չունեն, կարող են օգտագործվել ներկա արժեքի վրա հիմնված տեխնիկաները:
- (զ) *Փոփոխականություն (այսինքն՝ ֆինանսական գործիքի կամ այլ հողվածի գնի ապագա փոփոխությունների չափ)*. Ակտիվորեն շրջանառվող հողվածների փոփոխականության չափերը կարող են խելամտորեն գնահատվել շուկայի պատմական տվյալների հիման վրա կամ օգտագործելով ընթացիկ շուկայական գների ենթադրվող փոփոխականությունները:
- (է) *Վաղաժամկետ վճարման ռիսկ և զիջման ռիսկ*. Ֆինանսական ակտիվների գծով ակնկալվող վաղաժամկետ վճարումների պատկերը և ֆինանսական պարտավորությունների գծով ակնկալվող զիջման պատկերը կարող է գնահատվել պատմական տվյալների հիման վրա: (Այն ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը, որը գործարքի կողմը կարող է զիջել, չի կարող զիջման գումարի ներկա արժեքից պակաս լինել. տե՛ս պարագրաֆ 49:)
- (ը) *Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության գծով սպասարկման ծախսումներ*. Սպասարկման ծախսումները կարող են գնահատվել՝ օգտագործելով համեմատություններ շուկայի այլ մասնակիցների կողմից պահանջվող ընթացիկ վճարների հետ: Եթե ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության գծով սպասարկման ծախսումները նշանակալի են, և շուկայի այլ մասնակիցները համադրելի ծախսումներ կկրեին, ապա թողարկողը պետք է դրանք հաշվի առնի ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը որոշելիս: Հավանական է, որ ապագա վճարների նկատմամբ պայմանագրային իրավունքի ձեռքբերման պահին իրական արժեքը հավասար լինի դրա համար վճարված սկզբնավորման ծախսումներին, եթե միայն ապագա վճարները և դրանց հետ կապված ծախսումները շուկայի համադրելի վճարներից չեն շեղվում:

## Օգուտները և վնասները (55–57-րդ պարագրաֆներ)

ԿՈՒՑ83 Կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 21-ը կիրառում է այն ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք՝ ըստ ՀՀՄՍ 21-ի, հանդիսանում են դրամային հոդվածներ, և որոնք արտահայտված են արտարժույթով: ՀՀՄՍ 21-ի ներքո, դրամային ակտիվների և դրամային պարտավորությունների գծով փոխարժեքային ցանկացած օգուտներ և վնասներ ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Բացառություն է կազմում այն դրամային հոդվածը, որը նախատեսված է որպես հեջավորման գործիք դրամական միջոցների հոսքերի հեջի դեպքում (տե՛ս 95–101-րդ պարագրաֆները) կամ գուտ ներդրման հեջի դեպքում (տե՛ս պարագրաֆ 102): ՀՀՄՍ 21-ի ներքո փոխարժեքային օգուտների և վնասների ճանաչման նպատակով, վաճառքի համար մատչելի դրամային ֆինանսական ակտիվը դիտվում է այնպես, կարծես այն հաշվառվում է ամորտիզացված արժեքով՝ արտարժույթով: Համապատասխանաբար, այդպիսի ֆինանսական ակտիվի դեպքում, ամորտիզացված արժեքի փոփոխության արդյունքում առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, իսկ հաշվեկշռային արժեքի այլ փոփոխությունները ճանաչվում են 55(բ) պարագրաֆի համաձայն: Վաճառքի համար մատչելի այն ակտիվների դեպքում, որոնք չեն հանդիսանում դրամային հոդվածներ ՀՀՄՍ 21-ի ներքո (օրինակ՝ բաժնային գործիքների դեպքում), այն օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ համաձայն 55(բ) պարագրաֆի, ներառում է ցանկացած առնչվող փոխարժեքային բաղադրիչ: Եթե առկա է հեջավորման փոխհարաբերություն ոչ ածանցյալ դրամային ակտիվի և ոչ ածանցյալ դրամային պարտավորության միջև, ապա այդ ֆինանսական գործիքների արտարժույթային բաղադրիչի փոփոխությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում:

## Ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումն ու անհավաքագրելիությունը (58–70-րդ պարագրաֆներ)

### Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ (63–65-րդ պարագրաֆներ)

ԿՈՒՑ84 Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի արժեզրկումը չափվում է ֆինանսական ակտիվի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքի կիրառմամբ, քանի որ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույթով զեղչելը փաստացիորեն կնշանակեր, որ այդ ֆինանսական ակտիվները չափվում են իրական արժեքով, այնինչ դրանք պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով: Եթե փոխառության, դեբիտորական պարտքի կամ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրման պայմանները վերանայվում են բանակցությունների արդյունքում կամ մեկ այլ ձևով վերափոխվում են փոխառուի կամ թողարկողի ֆինանսական դժվարությունների պատճառով, ապա արժեզրկումը չափվում է՝ օգտագործելով մինչև պայմանների վերափոխումը սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույթը: Կարճաժամկետ դեբիտորական պարտքերի հետ կապված դրամական միջոցների հոսքերը չեն զեղչվում, եթե զեղչման ազդեցությունը էական չէ: Եթե փոխառությունը, դեբիտորական պարտքը կամ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումն ունի փոփոխուն տոկոսադրույթ, ապա, 63-րդ պարագրաֆի համաձայն, որևէ արժեզրկումից կորուստ չափելու նպատակով զեղչման դրույթը պայմանագրի համաձայն որոշված ընթացիկ արդյունավետ տոկոսադրույթն է (տոկոսադրույթներն են): Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ փոխատու կարող է չափել ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի արժեզրկումը գործիքի իրական արժեքի հիման վրա՝ օգտագործելով դիտարկելի շուկայական գին: Գրավով ապահովված ֆինանսական ակտիվի գծով գնահատված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի հաշվարկը արտացոլում է այն դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք կարող են առաջանալ գրավի հետզնման իրավունքի դադարման արդյունքում՝ հանած գրավը ստանալու և վաճառելու ծախսումները՝ անկախ այն բանից, թե հավանական է արդյոք գրավի հետզնման իրավունքի դադարումը:

ԿՈՒՑ85 Արժեզրկման գնահատման գործընթացը հաշվի է առնում պարտքային ռիսկերի ենթարկվածության բոլոր տեսակները, և ոչ թե միայն ցածր պարտքային որակը: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը օգտագործում է պարտքային դասակարգման ներքին համակարգ, այն հաշվի է առնում բոլոր պարտքային դասերը, և ոչ թե միայն նրանք, որոնք արտացոլում են պարտքային դիրքի խիստ վատթարացում:

ԿՈՒՑ86 Արժեզրկման գումարի գնահատման գործընթացը արդյունքում կարող է հանգեցնել ինչպես մեկ գումարի, այնպես էլ մի շարք հնարավոր գումարների: Վերջին դեպքում կազմակերպությունը ճանաչում է արժեզրկումից կորուստ, որը հավասար է գնահատականների այդ շարքի լավագույն գնահատականին<sup>30</sup>, հաշվի առնելով մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը

<sup>30</sup> ՀՀՄՍ 37-ի 39-րդ պարագրաֆը պարունակում է ուղեցույց, թե ինչպես հնարավոր ելքերի շարքում որոշել լավագույն գնահատականը:

հասանելի ամբողջ առնչվող տեղեկատվությունը հաշվետու ժամանակահատվածի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող պայմանների վերաբերյալ:

- ԿՈՒ87 Արժեզրկման հավաքական գնահատման նպատակով ֆինանսական ակտիվները խմբավորվում են պարտքային ռիսկի համանման բնութագրերի հիման վրա, որոնք ցույց են տալիս փոխառուների կարողությունը վճարելու բոլոր վճարվելիք գումարները ըստ պայմանագրային պայմանների (օրինակ՝ պարտքային ռիսկի գնահատման կամ դասակարգման գործընթացի հիման վրա, որը հաշվի է առնում ակտիվի տեսակը, արդյունաբերության ճյուղը, աշխարհագրական տեղամասը, գրավի տեսակը, ժամկետանցության կարգավիճակը և այլ առնչվող գործոններ): Ընտրված բնութագրերը առնչվում են այդպիսի ակտիվների խմբերի գծով ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման հետ, քանի որ ցույց են տալիս փոխառուների կարողությունը՝ վճարելու բոլոր վճարվելիք գումարները՝ ըստ պայմանագրային պայմանների: Այնուամենայնիվ, կորստի հավանականությունները և կորստին առնչվող այլ վիճակագրական ցուցանիշներ խմբի մակարդակով տարբերվում են ստորև նշվածների միջև. (ա) այն ակտիվների, որոնք առանձին գնահատվել են արժեզրկված լինելու տեսանկյունից և արժեզրկված չեն համարվել, և (բ) այն ակտիվների, որոնք առանձին չեն գնահատվել արժեզրկված լինելու տեսանկյունից: Նման դեպքերի արդյունքում կարող է պահանջվել արժեզրկման մեկ այլ գումար: Եթե կազմակերպությունը չունի համանման ռիսկային բնութագրերով ակտիվների խումբ, ապա այն լրացուցիչ գնահատում չի իրականացնում:
- ԿՈՒ88 Խմբային հիմունքով ճանաչված արժեզրկումից կորուստները ներկայացնում են միջանկյալ քայլ, մինչև տեղի կունենա հավաքական հիմունքով գնահատվող ֆինանսական ակտիվների խմբի առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստների հնարավոր բացահայտումը: Հենց որ հասանելի է դառնում տեղեկատվություն, որով կոնկրետ որոշվում են խմբի առանձին արժեզրկված ակտիվների գծով կորուստները, այդ ակտիվները դուրս են բերվում խմբից:
- ԿՈՒ89 Հավաքական հիմունքով արժեզրկված լինելու տեսանկյունից գնահատվող ֆինանսական ակտիվների խմբի ապագա դրամական միջոցների հոսքերը գնահատվում են խմբի ակտիվներին համանման պարտքային բնութագրեր ունեցող ակտիվների պատմական կորուստների փորձի հիման վրա: Այն կազմակերպությունները, որոնք չունեն կազմակերպությանը հատուկ կորուստների փորձ, կամ այդ փորձը անբավարար է, օգտագործում են համանման կազմակերպությունների խմբերի ֆինանսական ակտիվների համադրելի խմբերի գծով փորձը: Կորուստների պատմական փորձը ճշգրտվում է ընթացիկ դիտարկելի տվյալների հիման վրա՝ արտացոլելու համար ընթացիկ այն պայմանների ազդեցությունը, որոնք չեն ազդել այն ժամանակահատվածի վրա, որի վրա հիմնված է կորուստների պատմական փորձը, և վերացնելու համար պատմական ժամանակահատվածի այն պայմանները, որոնք ներկայումս գոյություն չունեն: Ապագա դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների գնահատականները արտացոլում են և ուղղվածությամբ հետևողական են առնչվող դիտարկելի տվյալների փոփոխություններին՝ ժամանակահատվածից ժամանակահատված (ինչպիսիք են գործազրկության մակարդակի, անշարժ գույքի գների, ապրանքների գների, վճարումների կարգավիճակի կամ այլ գործոնների փոփոխությունը, որոնք ցույց են տալիս խմբի կրած կորուստները և դրանց չափը): Ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման համար օգտագործվող մեթոդաբանությունը և ենթադրությունները պարբերաբար վերանայվում են՝ կորստի գնահատականների և կորստի փաստացի փորձի միջև որևէ տարբերությունները նվազեցնելու համար:
- ԿՈՒ90 Որպես ԿՈՒ89 պարագրաֆի կիրառման օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է որոշել, հիմնվելով պատմական փորձի վրա, որ վարկային քարտերի գծով վարկի չմարման հիմնական պատճառներից մեկը վարկառուի մահն է: Կազմակերպությունը կարող է դիտարկել, որ մահացության տոկոսը տարեցտարի անփոփոխ է մնում: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության վարկային քարտերի գծով վարկառուների խմբում որոշ վարկառուներ կարող են մահացած լինել տվյալ տարում, որը ցույց է տալիս, որ այդ վարկերի գծով արժեզրկումից կորուստ է առաջացել՝ նույնիսկ եթե տարվա վերջին կազմակերպությունը դեռևս տեղյակ չէ, թե վարկառուներից մասնավորապես ովքեր են մահացել: Ճիշտ կլիներ, որ արժեզրկումից կորուստ ճանաչվեր այդպիսի «տեղի ունեցած, բայց դեռ չզեկուցված» կորստի գծով: Սակայն ճիշտ չէր լինի արժեզրկումից կորուստ ճանաչել այն մահերի գծով, որոնք, ըստ սպասումների, տեղի կունենան ապագա ժամանակաշրջանում, քանի որ կորստի անհրաժեշտ դեպքը (վարկառուի մահը) դեռևս տեղի չի ունեցել:
- ԿՈՒ91 Ապագա դրամական միջոցների հոսքերը գնահատելու ժամանակ կորստի պատմական տոկոսները օգտագործելիս կարևոր է, որ կորստի պատմական տոկոսների մասին տեղեկատվությունը կիրառվի այնպիսի խմբերի նկատմամբ, որոնք սահմանված են նույն ձևով, ինչպես և այն խմբերը, որոնց համար դիտարկվել են կորստի պատմական տոկոսները: Հետևաբար, օգտագործվող մեթոդը պետք է թույլ տա, որ յուրաքանչյուր խումբ կապակցված լինի պարտքային ռիսկի համանման բնութագրեր ունեցող ակտիվների խմբերի անցյալ կորստի փորձի վերաբերյալ տեղեկատվության, ինչպես նաև այն դիտարկելի առնչվող տվյալների հետ, որոնք արտացոլում են ընթացիկ պայմանները:

ԿՈՒ92 Բանաձևի վրա հիմնված մոտեցումները կամ վիճակագրական մեթոդները կարող են օգտագործվել՝ ֆինանսական ակտիվների խմբում արժեզրկումից կորուստը որոշելու համար (օրինակ՝ համեմատաբար փոքր փոխառությունների համար), քանի դեռ դրանք համապատասխանում են 63–65-րդ և ԿՈՒ87–ԿՈՒ91 պարագրաֆների պահանջներին: Օգտագործվող ցանկացած մոդել սովորաբար կներառի փողի ժամանակային արժեքի ազդեցությունը, հաշվի կառնի դրամական միջոցների հոսքերը ակտիվի գոյության ամբողջ մնացած ժամկետի ընթացքում (և ոչ միայն հաջորդ տարի), հաշվի կառնի պորտֆելի փոխառությունների ժամկետայնությունը և չի առաջացնի արժեզրկումից կորուստ ֆինանսական ակտիվի սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

### **Տոկոսային եկամուտը արժեզրկման ճանաչումից հետո**

ԿՈՒ93 Երբ ֆինանսական ակտիվի կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի արժեքը նվազեցվել է արժեզրկումից կորստի արդյունքում, այդ պահից ի վեր տոկոսային եկամուտը ճանաչվում է՝ օգտագործելով այն տոկոսադրույքը, որը կիրառվել է՝ արժեզրկման կորուստը չափելու նպատակով սպազա դրամական միջոցների հոսքերը զեղչելու համար:

## **Հեջավորում (71–102-րդ պարագրաֆներ)**

### **Հեջավորման գործիքներ (72–77-րդ պարագրաֆներ)**

#### **Գործիքների որակումը (72-րդ և 73-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒ94 Կազմակերպության կողմից տրված օպցիոնի գծով պոտենցիալ վնասը կարող է նշանակալիորեն ավելի մեծ լինել, քան առնչվող հեջավորված հոդվածի արժեքի գծով պոտենցիալ օգուտը: Այլ խոսքերով, տրված օպցիոնը արդյունավետ չէ՝ հեջավորված հոդվածի գծով շահույթի կամ վնասի ռիսկին ենթարկվածությունը նվազեցնելու համար: Այդ պատճառով, տրված օպցիոնը չի որակվում որպես հեջավորման գործիք, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն նախատեսված է ձեռք բերված օպցիոնի չեզոքացման համար, ներառյալ մեկ այլ ֆինանսական գործիքում պարունակվող օպցիոնը (օրինակ՝ տրված գնման օպցիոն, որն օգտագործվում է հետգնման իրավունքով պարտավորության հեջի համար): Ի տարբերություն՝ ձեռք բերված օպցիոնի գծով պոտենցիալ օգուտները հավասար են կամ ավելի մեծ են, քան վնասները, և, հետևաբար, ունեն իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններից շահույթի կամ վնասի ռիսկին ենթարկվածությունը նվազեցնելու պոտենցիալ: Համապատասխանաբար, այն կարող է որակվել որպես հեջավորման գործիք:

ԿՈՒ95 Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող՝ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումը կարող է նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք արտարժույթային ռիսկի հեջի դեպքում:

ԿՈՒ96 Չգնանշված բաժնային գործիքում ներդրումը, որը չի հաշվառվում իրական արժեքով, որովհետև դրա իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, կամ ածանցյալ գործիքը, որը կապակցված է և պետք է մարվի այդպիսի չգնանշված բաժնային գործիքի մատակարարմամբ (տես 46(գ) և 47-րդ պարագրաֆները), չի կարող նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք:

ԿՈՒ97 Կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները կազմակերպության ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները չեն և, հետևաբար, չեն կարող նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք:

### **Հեջավորված հոդվածներ (78–84-րդ պարագրաֆներ)**

#### **Հոդվածների որակումը (78–80-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒ98 Չեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռնարկատիրական գործունեություն ձեռք բերելու կայուն պարտավորվածությունը չի կարող լինել հեջավորված հոդված, բացառությամբ փոխարժեքային ռիսկի, քանի որ այլ հեջավորման ենթակա ռիսկերը չեն կարող հստակորեն որոշակիացվել և չափվել: Այդ այլ ռիսկերը ընդհանուր ձեռնարկատիրական ռիսկեր են:

ԿՈՒ99 Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումը չի կարող լինել հեջավորված հոդված իրական արժեքի հեջում, քանի որ, ըստ բաժնեմասնակցության մեթոդի, ասոցիացված կազմակերպության շահույթի կամ վնասի ներդրողի մասնաբաժինն է ճանաչվում շահույթում կամ վնասում, այլ ոչ թե ներդրման իրական արժեքի փոփոխությունները: Նման պատճառով, համախմբված դուստր կազմակերպությունում ներդրումը չի կարող լինել հեջավորված հոդված իրական արժեքի հեջում, քանի որ համախմբման ժամանակ շահույթում կամ վնասում ճանաչվում է դուստր կազմակերպության շահույթը կամ վնասը, այլ ոչ թե ներդրման իրական արժեքի փոփոխությունները: Արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման հեջը տարբերվում է վերը նշվածներից, քանի որ այն արտարժույթային ռիսկին ենթարկվածության հեջ է, այլ ոչ թե ներդրման արժեքի փոփոխության իրական արժեքի հեջ:

ԿՈՒ99Ա 80-րդ պարագրաֆը նշում է, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մեծապես հավանական կանխատեսված ներխմբային գործարքի արտարժույթային ռիսկը կարող է որակվել



որպես հեջավորված հողված դրամական միջոցների հոսքերի հեջում, եթե գործարքը սահմանված է գործարքի մեջ մտնող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից տարբեր արժույթով, և արտարժույթային ռիսկը կազմի համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա: Այս նպատակով՝ «կազմակերպությունը» կարող է լինել մայր կազմակերպություն, դուստր կազմակերպություն, ասոցիացված կազմակերպություն, համատեղ ձեռնարկում կամ մասնաճյուղ: Եթե կանխատեսված ներխմբային գործարքի արտարժույթային ռիսկը ազդեցություն չունի համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա, այդ ներխմբային գործարքը չի կարող որակվել որպես հեջավորված հողված: Մովորաբար, դա տեղի է ունենում նույն խմբի անդամների միջև ռոյալթիի վճարումների, տոկոսային վճարումների կամ կառավարչական անձնակազմի վարձատրությունների դեպքում, եթե միայն առկա չէ առնչվող արտաքին գործարք: Սակայն, եթե կանխատեսված ներխմբային գործարքի արտարժույթային ռիսկը կազմի համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա, այդ ներխմբային գործարքը կարող է որակվել որպես հեջավորված հողված: Դրա օրինակներից է նույն խմբի անդամների միջև պաշարների կանխատեսված վաճառքները կամ գնումները, եթե տեղի է ունենում այդ պաշարների հետագա վաճառք խմբի նկատմամբ արտաքին կողմին: Նմանապես, հիմնական միջոցների կանխատեսված ներխմբային վաճառքը խմբի այն կազմակերպության կողմից, որն արտադրել է դրանք, խմբի այլ կազմակերպությանը, որն օգտագործելու է այդ հիմնական միջոցները իր գործունեության մեջ, կարող է ազդեցություն ունենալ համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, այն պատճառով, որ հիմնական միջոցների գծով գնող կազմակերպությունը մաշվածություն է հաշվարկելու, և հիմնական միջոցների սկզբնապես ճանաչված գումարը կարող է փոփոխվել, եթե կանխատեսված ներխմբային գործարքն արտահայտված է գնող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից տարբեր արժույթով:

**ԿՈՒ99Բ** Եթե կանխատեսված ներխմբային գործարքի հեջը որակվում է որպես հեջի հաշվառման ենթակա, ապա, 95(ա) պարագրաֆի համաձայն, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ցանկացած օգուտ կամ վնաս պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում՝ այն նույն ժամանակահատվածում կամ ժամանակահատվածներում, որոնց ընթացքում հեջավորված գործարքի արտարժույթային ռիսկը ազդում է համախմբված շահույթի կամ վնասի վրա:

**ԿՈՒ99ԲԱ** Կազմակերպությունը հեջավորման փոխհարաբերության մեջ կարող է նախատեսել հեջավորված հողվածի դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի բոլոր փոփոխությունները: Կազմակերպությունը կարող է նաև նախատեսել հեջավորված հողվածի դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունները միայն որոշակի գնից կամ այլ փոփոխականից բարձր կամ ցածր (միակողմանի ռիսկ): Ձեռք բերված օպցիոն հանդիսացող հեջավորման գործիքի ներքին արժեքը (ենթադրելով, որ այն ունի նույն հիմնական պայմանները, ինչ նախատեսված ռիսկը), բայց ոչ դրա ժամանակային արժեքը, արտացոլում է հեջավորված հողվածի միակողմանի ռիսկը: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է նախատեսել ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ելքերի փոփոխականությունը կանխատեսված ապրանքի գնման գնի աճի արդյունքում: Այդպիսի իրավիճակում նախատեսվում են միայն որոշակի մակարդակից բարձր գնի աճի արդյունքում առաջացած դրամական միջոցների հոսքերի կորուստները: Հեջավորված ռիսկը չի ներառում ձեռք բերված օպցիոնի ժամանակային արժեքը, քանի որ ժամանակային արժեքը չի կազմում կանխատեսված գործարքի բաղադրիչ, որն ազդում է շահույթի կամ վնասի վրա (86(բ) պարագրաֆ):

**Ֆինանսական հողվածների նախատեսումը որպես հեջավորված հողված (81-րդ և 81Ա պարագրաֆներ)**

**ԿՈՒ99Գ** Եթե ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության դրամական միջոցների հոսքերի մի մասն է նախատեսվում որպես հեջավորված հողված, ապա այդ նախատեսված մասը պետք է լինի ավելի փոքր, քան այդ ակտիվից կամ պարտավորությունից առաջացած ընդհանուր դրամական միջոցների հոսքերը: Օրինակ՝ պարտավորության դեպքում, որի արդյունավետ տոկոսադրույքը փոքր է ԼԻԲՈՐ-ից, կազմակերպությունը չի կարող նախատեսել՝ (ա) պարտավորության մի մասը, որը հավասար է հիմնական գումարի՝ գումարած ԼԻԲՈՐ-ի տոկոսադրույքը, և (բ) բացասական մնացորդային մասը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է ամբողջ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության բոլոր դրամական միջոցների հոսքերը նախատեսել որպես հեջավորված հողված և դրանք հեջավորել միայն մեկ որոշակի ռիսկի դեմ (օրինակ՝ միայն ԼԻԲՈՐ-ի փոփոխություններին վերագրելի փոփոխությունների դեմ): Օրինակ՝ ֆինանսական պարտավորության դեպքում, որի արդյունավետ տոկոսադրույքը 100 բազիսային կետով ցածր է ԼԻԲՈՐ-ից, կազմակերպությունը կարող է որպես հեջավորված հողված նախատեսել ամբողջ պարտավորությունը (այսինքն՝ հիմնական գումարը՝ գումարած տոկոսավճար՝ «ԼԻԲՈՐ-ից հանած 100 բազիսային կետ» դրույթով) և հեջավորել ամբողջ պարտավորության իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի այն փոփոխությունը, որը վերագրելի է ԼԻԲՈՐ-ի փոփոխություններին: Կազմակերպությունը կարող է ընտրել նաև հեջավորման՝ «մեկը մեկի» գործակցից տարբեր գործակցից՝ հեջի արդյունավետությունը բարելավելու նպատակով, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ100 պարագրաֆում:

ԿՈՒԳԳԳ Բացի այդ, եթե ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական գործիքը հեջավորվում է իր սկզբնավորումից որոշ ժամանակ անց, և այդ ընթացքում փոխվում են նաև տոկոսադրույքները, կազմակերպությունը կարող է նախատեսել այն մասը, որը հավասար է ուղենիշային տոկոսադրույքին, և որը բարձր է հողվածի գծով վճարվող պայմանագրային տոկոսադրույքից: Կազմակերպությունը կարող է այդպես վարվել, եթե ուղենիշային տոկոսադրույքն ավելի ցածր է, քան արդյունավետ տոկոսադրույքը՝ հաշվարկված այն ենթադրության հիման վրա, որ կազմակերպությունը գործիքը գնել է այն օրը, երբ առաջին անգամ նախատեսել է հեջավորված հողվածը: Օրինակ՝ ենթադրենք կազմակերպությունը սկզբնավորում է ֆիքսված տոկոսադրույքով 100 ԱՄ արժեքով ֆինանսական ակտիվ, որի արդյունավետ տոկոսադրույքը 6 տոկոս է այն ժամանակ, երբ ԼԻԲՈՐ-ը 4 տոկոս է: Կազմակերպությունը սկսում է հեջավորել այդ ակտիվը որոշ ժամանակ անց, երբ ԼԻԲՈՐ-ն աճել է մինչև 8 տոկոս, և ակտիվի իրական արժեքը նվազել է՝ դառնալով 90 ԱՄ: Կազմակերպությունը հաշվարկում է, որ եթե ակտիվը գնած լիներ այն օրը, երբ ակտիվն առաջին անգամ նախատեսել էր որպես հեջավորված հողված իր 90 ԱՄ իրական արժեքով, ապա արդյունավետ եկամտաբերությունը կլիներ 9,5 տոկոս: Քանի որ ԼԻԲՈՐ-ը ցածր է այդ արդյունավետ եկամտաբերությունից, կազմակերպությունը կարող է նախատեսել 8 տոկոս ԼԻԲՈՐ-ի մասը, որը բաղկացած է մասամբ պայմանագրային տոկոսային դրամական միջոցների հոսքերից, և մասամբ ընթացիկ իրական արժեքի (այսինքն՝ 90 ԱՄ-ի) և մարման ժամանակ վճարվելիք գումարի (այսինքն՝ 100 ԱՄ-ի) տարբերությունից:

ԿՈՒԳԳԳ 81-րդ պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլատրում է նախատեսել ֆինանսական գործիքի ոչ ամբողջ իրական արժեքի փոփոխությունը կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականությունը: Օրինակ.

- (ա) ֆինանսական գործիքի բոլոր դրամական միջոցների հոսքերը կարող են նախատեսվել այն դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունների գծով, որոնք վերագրելի են որոշ (բայց ոչ բոլոր) ռիսկերի. կամ
- (բ) ֆինանսական գործիքի որոշ (բայց ոչ բոլոր) դրամական միջոցների հոսքեր կարող են նախատեսվել այն դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունների գծով, որոնք վերագրելի են բոլոր կամ միայն որոշ ռիսկերին (այսինքն՝ ֆինանսական գործիքի դրամական միջոցների հոսքերի «մասը» կարող է նախատեսվել բոլոր կամ միայն որոշ ռիսկերին վերագրելի փոփոխությունների գծով):

ԿՈՒԳԳԳ Հեջի հաշվառման համար որակավորվելու համար նախատեսված ռիսկերը և ռիսկի մասերը պետք է լինեն ֆինանսական գործիքի առանձին նույնականացվող բաղադրիչներ, և նախատեսված ռիսկերի ու ռիսկի մասերի փոփոխություններից առաջացող ամբողջ ֆինանսական գործիքի դրամական միջոցների հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունները պետք է արժանահավատորեն չափելի լինեն: Օրինակ.

- (ա) ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական գործիքի դեպքում, որը հեջավորվում է ռիսկից զերծ կամ ուղենիշային տոկոսադրույքի փոփոխություններին վերագրելի իրական արժեքի փոփոխությունների դեմ, ռիսկից զերծ կամ ուղենիշային դրույքը, սովորաբար, համարվում է ֆինանսական գործիքի առանձին նույնականացվող բաղադրիչ, ինչպես նաև արժանահավատորեն չափելի.
- (բ) սղաճը առանձին նույնականացվող և արժանահավատորեն չափելի չէ և չի կարող նախատեսվել որպես ֆինանսական գործիքի ռիսկ կամ ռիսկի մաս, եթե միայն բավարարված չեն (գ) կետի պահանջները.
- (գ) սղաճի հետ կապակցված ճանաչված պարտատոմսի դրամական միջոցների հոսքերի՝ պայմանագրով սահմանված սղաճի մասը (ենթադրելով, որ պարունակվող ածանցյալ գործիքի առանձին հաշվառման պահանջ առկա չէ) առանձին նույնականացվող և արժանահավատորեն չափելի է, քանի դեռ սղաճի այդ մասը չի ազդում գործիքի այլ դրամական միջոցների հոսքերի վրա:

**Ոչ ֆինանսական հողվածների նախատեսումը որպես հեջավորված հողված (պարագրաֆ 82)**

ԿՈՒԳԳԳ Ոչ ֆինանսական ակտիվի կամ ոչ ֆինանսական պարտավորության բաղկացուցչի կամ բաղադրիչի գնի փոփոխությունը, սովորաբար, չունի կանխատեսելի, առանձին չափելի ազդեցություն հողվածի գնի վրա, որը համադրելի լինի, օրինակ, պարտատոմսի գնի վրա շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխության ազդեցության հետ: Հետևաբար, ոչ ֆինանսական ակտիվը կամ ոչ ֆինանսական պարտավորությունը ներկայացնում է հեջավորված հողված միայն որպես ամբողջություն, կամ էլ՝ փոխարժեքային ռիսկի համար: Եթե գոյություն ունի հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի պայմանների միջև տարբերություն (օրինակ՝ բրազիլական սուրճի կանխատեսված գնման հեջի նպատակով կոլումբիական սուրճի գնման ֆորվարդային պայմանագրի օգտագործումը, որի մնացած պայմանները համանման են), այդ հեջավորման փոխհարաբերությունը կարող է դեռևս որակվել որպես հեջավորման փոխհարաբերություն, եթե բավարարվում են 88-րդ պարագրաֆի բոլոր պայմանները, ներառյալ այն, որ հեջը, ըստ

ակնկալիքների, մեծապես արդյունավետ կլինի: Այս նպատակով հեջավորման գործիքի գումարը կարող է մեծ կամ փոքր լինել, քան հեջավորված հողվածինը, եթե դա բարելավում է հեջավորման փոխհարաբերության արդյունավետությունը: Օրինակ՝ կարող է իրականացվել ռեգրեսիայի վերլուծություն՝ հեջավորված հողվածի (օրինակ՝ բրազիլական սուրճի գործարք) և հեջավորման գործիքի (օրինակ՝ կոլումբիական սուրճի գործարք) միջև վիճակագրական փոխհարաբերություն հաստատելու համար: Եթե երկու փոփոխականների միջև (այսինքն՝ բրազիլական սուրճի և կոլումբիական սուրճի միավորի գների միջև) առկա է հիմնավոր փոխհարաբերություն, ապա ռեգրեսիայի կորի թեքությունը կարող է օգտագործվել հեջի այն հարաբերակցության գործակիցը որոշելու համար, որը կապահովի առավելագույն ակնկալվող արդյունավետություն: Օրինակ՝ եթե ռեգրեսիայի կորի թեքությունը 1,02 է, ապա հեջավորված հողվածի 0,98 միավորի և հեջավորման գործիքի 1,00 միավորի վրա հիմնված հեջի հարաբերակցության գործակիցը կապահովի առավելագույն ակնկալվող արդյունավետություն: Այնուամենայնիվ, հեջավորման փոխհարաբերությունը կարող է հանգեցնել անարդյունավետության, որը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում հեջավորման փոխհարաբերության ժամանակահատվածում:

### **Հողվածների խմբի նախատեսումը որպես հեջավորված հողված (83-րդ և 84-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒ101 Ընդհանուր գուտ դիրքի հեջը (օրինակ՝ համանման մարման ժամկետներով ֆիքսված տոկոսադրույքով բոլոր ակտիվների և ֆիքսված տոկոսադրույքով բոլոր պարտավորությունների գուտ դիրքը), ի տարբերություն որոշակի հեջավորված հողվածի հեջի, չի որակվում որպես հեջի հաշվառման ենթակա: Սակայն այս տեսակի հեջավորման փոխհարաբերության հեջի հաշվառման գրեթե նույն ազդեցությունը շահույթի կամ վնասի վրա կարելի է ստանալ՝ որպես հեջավորված հողված նախատեսելով հիմքում ընկած հողվածների մի մասը: Օրինակ՝ եթե բանկն ունի համանման բնույթի ռիսկերով և պայմաններով 100 ԱՄ արժեքով ակտիվներ և 90 ԱՄ արժեքով պարտավորություններ և հեջավորում է 10 ԱՄ գուտ արժեքով ռիսկի ենթարկվածությունը, այն կարող է որպես հեջավորված հողված նախատեսել այդ ակտիվների 10 ԱՄ արժեքով մասը: Նման նախատեսումը կարող է օգտագործվել, եթե այդպիսի ակտիվները և պարտավորությունները ֆիքսված տոկոսադրույքով գործիքներ են, որոնց դեպքում սա իրական արժեքի հեջ է, կամ եթե դրանք փոփոխուն տոկոսադրույքով գործիքներ են, որոնց դեպքում սա դրամական միջոցների հոսքերի հեջ է: Նմանապես, եթե կազմակերպությունն ունի 100 ԱՄ արժեքով արտարժույթով գնման կայուն պարտավորվածություն և 90 ԱՄ արժեքով արտարժույթով վաճառքի կայուն պարտավորվածություն, այն կարող է հեջավորել 10 ԱՄ արժեքով գուտ գումարը՝ ձեռք բերելով ամանցյալ գործիք և այն նախատեսելով որպես հեջավորման գործիք՝ կապված 100 ԱՄ արժեքով գնման կայուն պարտավորվածության 10 ԱՄ արժեքով մասի հետ:

### **Հեջի հաշվառում (85–102-րդ պարագրաֆներ)**

ԿՈՒ102 Իրական արժեքի հեջի օրինակ է, տոկոսադրույքների փոփոխությունների արդյունքում, ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտքային գործիքի իրական արժեքի փոփոխություններին ենթարկվածության հեջը: Այսպիսի հեջ կարող է իրագործվել թողարկողի կամ տիրապետողի կողմից:

ԿՈՒ103 Դրամական միջոցների հոսքերի հեջի օրինակ է սվոպի օգտագործումը՝ փոփոխուն տոկոսադրույքով պարտքը ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտքով փոխանակելու համար (այսինքն՝ ապագա գործարքի հեջ, երբ հեջավորման ենթակա ապագա դրամական միջոցների հոսքերը ապագա տոկոսային վճարումներն են):

ԿՈՒ104 Կայուն պարտավորվածության հեջը (օրինակ՝ վառելիքի գնի փոփոխության հեջը՝ կապված էլեկտրակայանի կողմից ֆիքսված գնով վառելիք գնելու չճանաչված պայմանագրային պարտավորվածության հետ) իրական արժեքի փոփոխության ենթարկվածության հեջ է: Համապատասխանաբար, այսպիսի հեջն իրական արժեքի հեջ է: Սակայն, ըստ 87-րդ պարագրաֆի, կայուն պարտավորվածության արտարժույթային ռիսկի հեջը, որպես այլընտրանք, կարող է նաև հաշվառվել որպես դրամական միջոցների հոսքերի հեջ:

### **Հեջի արդյունավետության գնահատում**

ԿՈՒ105 Հեջը համարվում է մեծապես արդյունավետ, միայն եթե բավարարվում է հետևյալ երկու պայմաններից յուրաքանչյուրը.

- (ա) հեջի սկզբի դրությամբ և հետագա ժամանակաշրջաններում, ըստ ակնկալության, հեջը մեծապես արդյունավետ կլինի հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները չեզոքացնելու մեջ՝ այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որի համար նախատեսված է հեջը: Այդպիսի ակնկալիքները կարող են ցուցադրվել տարբեր եղանակներով՝ ներառյալ հեջավորված ռիսկին վերագրելի հեջավորված հողվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի անցյալ փոփոխությունների համեմատությունը հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի անցյալ փոփոխությունների հետ, կամ

ցուցադրելով վիճակագրական բարձր կոռելյացիան հեջավորված հողվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի և հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի միջև: Կազմակերպությունը կարող է ընտրել հեջավորման «մեկը մեկի» գործակցից տարբեր գործակցից՝ հեջի արդյունավետությունը բարելավելու նպատակով, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ100 պարագրաֆում:

- (բ) հեջի փաստացի արդյունքները տատանվում են 80-ից 125 տոկոսի միջակայքում: Օրինակ՝ եթե փաստացի արդյունքներն այնպիսին են, որ հեջավորման գործիքի գծով վնասը կազմում է 120 ԱՄ, իսկ դրամային գործիքի գծով օգուտը՝ 100 ԱՄ, ապա չեզոքացման արդյունքը կարող է չափվել 120/100 հարաբերակցությամբ, որը կազմում է 120 տոկոս, կամ 100/120 հարաբերակցությամբ, որը կազմում է 83 տոկոս: Այս օրինակում, ենթադրելով, որ հեջը բավարարում է (ա) կետի պայմանը, կազմակերպությունը կեզրակացներ, որ հեջը մեծապես արդյունավետ է եղել:

ԿՈՒ106 Արդյունավետությունը գնահատվում է առնվազն այն պահին, որի դրությամբ կազմակերպությունը պատրաստում է իր տարեկան կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները:

ԿՈՒ107 Սույն ստանդարտը չի սահմանում հեջի արդյունավետության գնահատման որևէ մի մեթոդ: Կազմակերպության կողմից որդեգրվող հեջի արդյունավետության գնահատման մեթոդը կախված է կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ռազմավարությունից: Օրինակ՝ եթե կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ռազմավարությունն է՝ հեջավորված դիրքի փոփոխությունները արտացոլելու համար պարբերաբար ճշգրտել հեջավորման գործիքի գումարը, ապա կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի, որ, ըստ ակնկալիքների, հեջը կլինի մեծապես արդյունավետ միայն մինչև հեջավորման գործիքի գումարի հաջորդ ճշգրտումն ընկած ժամանակաշրջանի ընթացքում: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը որդեգրում է տարբեր մեթոդներ հեջերի տարբեր տեսակների համար: Հեջավորման ռազմավարության վերաբերյալ կազմակերպության փաստաթղթավորումը ներառում է արդյունավետության գնահատման ընթացակարգերը: Այդ ընթացակարգերը նշում են, թե արդյոք գնահատումը ներառում է հեջավորման գործիքի գծով ողջ օգուտը կամ վնասը, թե գործիքի ժամանակային արժեքը բացառվում է:

ԿՈՒ107Ա Եթե կազմակերպությունը հեջավորում է հողվածի գծով ռիսկին ենթարկվածության 100 տոկոսից փոքր մասը, օրինակ՝ 85 տոկոսը, ապա այն պետք է նախատեսի հեջավորված հողվածը ռիսկին ենթարկվածության 85 տոկոսի չափով և պետք է չափի անարդյունավետությունը այդ նախատեսված 85 տոկոսի փոփոխության հիման վրա: Այնուամենայնիվ, հեջավորելով նախատեսված ռիսկին ենթարկվածության 85 տոկոսը՝ կազմակերպությունը կարող է օգտագործել հեջավորման «մեկը մեկի» գործակցից տարբեր գործակցից, եթե դա բարելավում է հեջի ակնկալվող արդյունավետությունը, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ100 պարագրաֆում:

ԿՈՒ108 Եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված ակտիվի, պարտավորության, կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի հիմնական պայմանները նույնն են, ապա հավանական է, որ հեջավորվող ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի և դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները կարող են ամբողջությամբ միմյանց չեզոքացնել՝ ինչպես հեջի սկզբի դրությամբ, այնպես էլ հետագայում: Օրինակ՝ հավանական է, որ տոկոսադրույքի սվոպը լինի արդյունավետ հեջ, եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի նմանալ և հիմնական գումարները, պայմանները, վերագործման ամսաթվերը, տոկոսավճարների և հիմնական գումարների ստացման և վճարման ամսաթվերը, ինչպես նաև տոկոսադրույքների չափման հիմունքը նույնն են: Նաև հավանական է, որ ապրանքի մեծապես հավանական կանխատեսված գնման հեջը ֆորվարդային պայմանագրի միջոցով կլինի մեծապես արդյունավետ, եթե՝

- (ա) ֆորվարդային պայմանագիրը կնքված է՝ գնելու համար նույն ապրանքի նույն քանակը նույն պահին և վայրում, ինչ՝ հեջավորված կանխատեսված գնման դեպքում.
- (բ) սկզբնական պահին ֆորվարդային պայմանագրի իրական արժեքը հավասար է գրոյի.
- (գ) կամ ֆորվարդային պայմանագրի գծով զեղչի կամ պարզավճարի փոփոխությունը բացառվում է հեջի արդյունավետության գնահատումից և ուղղակիորեն ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, կամ էլ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով դրամական միջոցների հոսքերի ակնկալվող փոփոխությունը հիմնված է ապրանքի ֆորվարդային գնի վրա:

ԿՈՒ109 Երբեմն հեջավորման գործիքը չեզոքացնում է հեջավորված ռիսկի միայն մի մասը: Օրինակ՝ հեջը լիովին արդյունավետ չի լինի, եթե հեջավորման գործիքը և հեջավորված հողվածն արտահայտված են տարբեր արժույթներով, որոնց փոխարժեքները չեն փոփոխվում փոխկապակցված ձևով: Նմանապես, տոկոսադրույքի ռիսկի հեջը ածանցյալ գործիքի միջոցով չի լինի լիովին արդյունավետ, եթե ածանցյալ գործիքի իրական արժեքի փոփոխության մի մասը վերագրելի է պայմանագրային կողմի պարտքային ռիսկին:

ԿՈՒ110 Որպես հեջի հաշվառման ենթակա որակվելու համար հեջը պետք է վերաբերի որոշակի նույնականացված և նախատեսված ռիսկի, այլ ոչ թե պարզապես կազմակերպության ընդհանուր ձեռնարկատիրական ռիսկերին, և պետք է, ի վերջո, ազդի կազմակերպության շահույթի կամ վնասի վրա: Նյութական ակտիվի բարոյական մաշվածության ռիսկի կամ պետության կողմից գույքի բռնագրավման ռիսկի հեջը չի որակավորվում որպես հեջի հաշվառման պահանջներին բավարարող. դրա արդյունավետությունը հնարավոր չէ չափել, քանի որ նշված ռիսկերը արժանահավատորեն չափելի չեն:

ԿՈՒ110Ա 74(ա) պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլատրում է առանձնացնել օպցիոնային պայմանագրի ներքին արժեքը և ժամանակային արժեքը և որպես հեջավորման գործիք նախատեսել օպցիոնային պայմանագրի միայն ներքին արժեքի փոփոխությունը: Այսպիսի նախատեսումը կարող է հանգեցնել այնպիսի հեջավորման փոխհարաբերության, որը լիովին արդյունավետ է կանխատեսված գործարքի հեջավորված միակողմանի ռիսկին վերագրելի դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները չեզոքացնելու առումով, եթե կանխատեսված գործարքի և հեջավորման գործիքի հիմնական պայմանները նույնն են:

ԿՈՒ110Բ Եթե կազմակերպությունը ձեռք բերված օպցիոնը՝ որպես ամբողջություն, նախատեսում է որպես կանխատեսված գործարքից առաջացող միակողմանի ռիսկի հեջավորման գործիք, ապա հեջավորման փոխհարաբերությունը լիովին արդյունավետ չի լինի: Դրա պատճառն այն է որ օպցիոնի համար վճարված պարգևավճարը ներառում է դրա ժամանակային արժեքը, իսկ, ինչպես նշված է ԿՈՒ99ԲԱ պարագրաֆում, նախատեսված միակողմանի ռիսկը չի ներառում օպցիոնի ժամանակային արժեքը: Հետևաբար, այս իրավիճակում, օպցիոնի գծով վճարված պարգևավճարի ժամանակային արժեքի հետ կապված դրամական միջոցների հոսքերը և նախատեսված հեջավորված ռիսկին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերը միմյանց չեն չեզոքացնի:

ԿՈՒ111 Տոկոսադրույքի ռիսկի դեպքում հեջի արդյունավետությունը կարելի է գնահատել՝ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար պատրաստելով մարման ժամանակացույց, որը ցույց է տալիս յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար տոկոսադրույքի գծով ռիսկին զուտ ենթարկվածությունը, եթե զուտ ենթարկվածությունը կապված է որոշակի ակտիվի կամ պարտավորության հետ (կամ ակտիվների կամ պարտավորությունների որոշակի խմբի, կամ էլ դրանց որոշակի մասի հետ)՝ առաջացնելով զուտ ենթարկվածություն, և հեջի արդյունավետությունը գնահատվում է նշված ակտիվի կամ պարտավորության նկատմամբ:

ԿՈՒ112 Հեջի արդյունավետությունը գնահատելիս կազմակերպությունը, սովորաբար, հաշվի է առնում փողի ժամանակային արժեքը: Պարտադիր չէ, որ հեջավորված հոդվածի ֆիքսված տոկոսադրույքը ստույգ համապատասխանի որպես իրական արժեքի հեջ նախատեսված սկոպի ֆիքսված տոկոսադրույքին: Պարտադիր չէ նաև, որ տոկոսակիր ակտիվի կամ պարտավորության փոփոխուն տոկոսադրույքը լինի նույնը, ինչ որպես դրամական միջոցների հոսքերի հեջ նախատեսված սկոպի փոփոխուն տոկոսադրույքը: Սկոպի իրական արժեքը ստացվում է դրա զուտ մարումներից: Սկոպի գծով ֆիքսված և փոփոխուն դրույքները կարող են փոխվել՝ առանց ազդելու զուտ մարման վրա, եթե երկուսն էլ փոփոխվում են նույն չափով:

ԿՈՒ113 Եթե կազմակերպությունը չի բավարարում հեջի արդյունավետության չափանիշները, ապա կազմակերպությունը դադարեցնում է հեջի հաշվառումը այն վերջին ամսաթվից, մինչև որը հեջի արդյունավետության չափանիշները բավարարելը ցուցադրվել է: Սակայն, եթե կազմակերպությունը բացահայտում է դեպք կամ հանգամանքների փոփոխություն, որի պատճառով հեջավորման փոխհարաբերությունը չի բավարարում արդյունավետության չափանիշը և ցուցադրում է, որ հեջը արդյունավետ էր այդ դեպքից կամ հանգամանքների փոփոխությունից առաջ, ապա կազմակերպությունը դադարեցնում է հեջի հաշվառումը այդ դեպքի կամ հանգամանքների փոփոխության ամսաթվից:

### **Իրական արժեքի հեջի հաշվառումը՝ տոկոսադրույքի ռիսկի պորտֆելային հեջի դեպքում**

ԿՈՒ114 Ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի հետ կապված տոկոսադրույքի ռիսկի իրական արժեքի հեջի համար կազմակերպությունը կբավարարի սույն ստանդարտի պահանջները, եթե համապատասխանի (ա)–(բ) կետերում ներկայացված ընթացակարգերին և ստորև նշված ԿՈՒ115–ԿՈՒ132 պարագրաֆներին:

(ա) Որպես իր ռիսկերի կառավարման գործընթացի մաս, կազմակերպությունն առանձնացնում է այն հոդվածների պորտֆելը, որի տոկոսադրույքի ռիսկը ցանկանում է հեջավորել: Պորտֆելը կարող է բաղկացած լինել միայն ակտիվներից, միայն պարտավորություններից կամ և՛ ակտիվներից, և՛ պարտավորություններից: Կազմակերպությունը կարող է առանձնացնել երկու կամ ավելի պորտֆելներ (օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է խմբավորել իր վաճառքի համար մատչելի ակտիվներն առանձին պորտֆելում), որի դեպքում այն կիրառում է ստորև նշված ուղեցույցը յուրաքանչյուր պորտֆելի նկատմամբ առանձին:

- (բ) Կազմակերպությունը պորտֆելը վերլուծում է ըստ վերագնորոշման ժամանակահատվածների՝ հիմնվելով ակնկալվող, այլ ոչ թե պայմանագրային վերագնորոշման ամսաթվերի վրա: Ըստ վերագնորոշման ժամանակահատվածների՝ վերլուծությունը կարող է կատարվել տարբեր եղանակներով, ներառյալ դրամական միջոցների հոսքերի բաշխումն ըստ այն ժամանակահատվածների, որոնցում դրանք, ըստ ակնկալիքների, տեղի կունենան, կամ անվանական հիմնական գումարների բաշխումն ըստ բոլոր ժամանակահատվածների՝ մինչև վերագնորոշման ակնկալվող տեղի ունենալը:
- (գ) Այս վերլուծության հիման վրա կազմակերպությունը որոշում է այն գումարը, որը ցանկանում է հեջավորել: Կազմակերպությունը առանձնացված պորտֆելից նախատեսում է որպես հեջավորված հոդված ակտիվների կամ պարտավորությունների այն գումարը (և ոչ գուտ գումարը), որը հավասար է այն գումարին, որը ցանկանում է նախատեսել որպես հեջավորման ենթակա: Այս գումարը որոշում է նաև այն տոկոսային չափը, որն օգտագործվում է՝ ԿՌԻ126(բ) պարագրաֆի համաձայն արդյունավետությունը ստուգելու համար:
- (դ) Կազմակերպությունը նախատեսում է տոկոսադրույքի ռիսկը, որն այն հեջավորում է: Այդ ռիսկը կարող է ուղենիշային տոկոսադրույք (օրինակ՝ ԼԻԲՈՐ):
- (ե) Կազմակերպությունը նախատեսում է մեկ կամ ավելի հեջավորման գործիքներ գնորոշման յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար:
- (զ) Օգտագործելով վերը նշված (գ)–(ե) կետերում կատարված նախատեսումները՝ կազմակերպությունը սկզբնավորման պահին և հետագա ժամանակաշրջաններում գնահատում է, թե արդյոք հեջը, ըստ ակնկալիքների, կլինի մեծապես արդյունավետ այն ժամանակաշրջանում, որի համար այն նախատեսվել է:
- (է) Կազմակերպությունը պարբերաբար չափում է հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի փոփոխությունը (ինչպես նախատեսված է (գ) կետում), որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկին (ինչպես նախատեսված է (դ) կետում)՝ (բ) կետում որոշված վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթվերի հիման վրա: Պայմանով, որ կազմակերպության արդյունավետության գնահատման փաստաթղթավորված մեթոդի օգտագործմամբ որոշվել է, որ հեջը փաստացի եղել է մեծապես արդյունավետ, կազմակերպությունը ճանաչում է հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի փոփոխությունը որպես օգուտ կամ վնաս շահույթում կամ վնասում և, ինչպես դա նկարագրված է 89Ա պարագրաֆում, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության երկու տողային հոդվածներից մեկում: Անհրաժեշտություն չկա իրական արժեքի փոփոխությունը բաշխելու առանձին ակտիվների կամ պարտավորությունների վրա:
- (ը) Կազմակերպությունը չափում է հեջավորման գործիքի (գործիքների) իրական արժեքի փոփոխությունը (ինչպես նախատեսված է (ե) կետում) և այն ճանաչում է որպես օգուտ կամ վնաս շահույթում կամ վնասում: Հեջավորման գործիքի (գործիքների) իրական արժեքը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:
- (թ) Ցանկացած անարդյունավետություն<sup>31</sup> կճանաչվի շահույթում կամ վնասում որպես (է) կետում և (ը) կետում նշված իրական արժեքների փոփոխության միջև տարբերություն:

ԿՌԻ115 Այս մոտեցումն ավելի մանրամասն նկարագրված է ստորև: Այս մոտեցումը պետք է կիրառվի միայն ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի հետ կապված տոկոսադրույքի ռիսկի իրական արժեքի հեջի նկատմամբ:

ԿՌԻ116 ԿՌԻ114(ա) պարագրաֆում առանձնացված պորտֆելը կարող է ներառել ակտիվներ և պարտավորություններ: Որպես այլընտրանք՝ այն կարող է լինել միայն ակտիվներից կամ միայն պարտավորություններից բաղկացած պորտֆել: Պորտֆելն օգտագործվում է՝ ակտիվների կամ պարտավորությունների այն գումարը որոշելու համար, որը կազմակերպությունը ցանկանում է հեջավորել: Սակայն պորտֆելն ինքը չի նախատեսվում որպես հեջավորված հոդված:

ԿՌԻ117 ԿՌԻ114(բ) պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը որոշում է հոդվածի ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթիվը որպես հոդվածի ակնկալվող մարման ամսաթվից և շուկայական դրույքների համապատասխան վերագնորոշման ամսաթվից ամենավաղը: Վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթվերը գնահատվում են հեջի սկզբնավորման պահին և հեջի ուժի մեջ լինելու ամբողջ ընթացքում՝ հիմնված պատմական փորձի և այլ առկա տեղեկատվության վրա, ներառյալ վաղաժամկետ վճարումների չափերի, տոկոսադրույքների և դրանց միջև փոխհարաբերության վերաբերյալ տեղեկատվությունը և ակնկալիքները: Կազմակերպությունները, որոնք չունեն կազմակերպությանը հատուկ փորձ, կամ այդ փորձը անբավարար է, օգտագործում են համադրելի ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ համանման կազմակերպությունների խմբի փորձը: Այս

<sup>31</sup> Այս համատեքստում կիրառվում են էականության մույն նկատառումները, ինչ բոլոր ՖՀՄՍ-ներում:

գնահատականները պարբերաբար վերանայվում են և նորացվում փորձի հիման վրա: Վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ ֆիքսված դրույքով հողվածի դեպքում վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ, ըստ ակնկալության, դրա գծով կկատարվի վաղաժամկետ վճարում, եթե միայն այն չի վերագնորոշվում համապատասխան շուկայական դրույքների որևէ ավելի վաղ ամսաթիվին: Համանման հողվածների խմբի դեպքում վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթվերի վրա հիմնված ըստ ժամանակահատվածների վերլուծությունը կարող է ունենալ յուրաքանչյուր ժամանակահատվածում խմբի տոկոսի, և ոչ թե առանձին հողվածների բաշխման տեսք: Այսպիսի բաշխման նպատակներով՝ կազմակերպությունը կարող է կիրառել այլ մեթոդաբանություններ: Օրինակ՝ ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի հիման վրա ամորտիզացվող փոխառու-թյունները ըստ ժամանակահատվածների բաշխելու համար այն կարող է օգտագործել վաղաժամկետ վճարումների չափերի բազմապատկիչ: Մակայն այսպիսի բաշխման մեթոդաբանությունը պետք է համապատասխանի կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընթացակարգերին և նպատակներին:

**ԿՈՒ118** Որպես ԿՈՒ114(գ) պարագրաֆում նշված նախատեսման օրինակ՝ եթե վերագնորոշման որոշակի ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը գնահատում է, որ ունի ֆիքսված տոկոսադրույքով 100 ԱՄ արժեքով ակտիվներ և ֆիքսված տոկոսադրույքով 80 ԱՄ արժեքով պարտավորություններ և որոշում է հեջավորել ամբողջ 20 ԱՄ գումարի գուտ դիրքը, ապա այն որպես հեջավորված հողված նախատեսում է 20 ԱՄ գումարի ակտիվները (ակտիվների մի մասը)<sup>32</sup>: Նախատեսումն արտահայտվում է որպես «արժույթի որևէ գումար» (օրինակ՝ որևէ գումարի դոլար, եվրո, ֆունտ կամ ռանդ), և ոչ թե որպես առանձին ակտիվներ: Դրանից հետևում է, որ բոլոր ակտիվները (կամ պարտավորությունները), որոնցից առանձնացվում է հեջավորված գումարը, այսինքն՝ վերը նշված օրինակում ամբողջ 100 ԱՄ արժեքով ակտիվները, պետք է լինեն՝

- (ա) հողվածներ, որոնց իրական արժեքը փոփոխվում է՝ ի պատասխան հեջավորման ենթակա տոկոսադրույքների փոփոխության.
- (բ) հողվածներ, որոնք կարող էին որակվել որպես իրական արժեքի հեջի հաշվառման ենթակա, եթե հեջավորման համար նախատեսվեին առանձին: Մասնավորապես, քանի որ ստանդարտը<sup>33</sup> նշում է, որ ցպահանջ բնութագրով ֆինանսական պարտավորության (ինչպիսիք են, օրինակ, ցպահանջ ավանդները և ժամկետային ավանդների որոշ տեսակներ) իրական արժեքը ավելի փոքր չէ, քան վճարման ենթակա ցպահանջ գումարը՝ զեղչված այն առաջին ամսաթվից սկսած, երբ գումարը վճարելու պահանջը կարող է ներկայացվել, այսպիսի հողվածը չի կարող որակվել որպես իրական արժեքի հեջի հաշվառման ենթակա ցանկացած ժամանակահատվածում, որը տեղի է ունենում այն ամենակարճ ժամանակահատվածից հետո, երբ տիրապետող կարող է ներկայացնել գումարը վճարելու պահանջ: Վերը նշված օրինակում հեջավորված դիրքը ակտիվների գումար է: Հետևաբար, այսպիսի պարտավորությունները նախատեսված հեջավորված հողվածի մաս չեն կազմում, սակայն օգտագործվում են կազմակերպության կողմից որոշելու համար ակտիվի այն գումարը, որը նախատեսվում է որպես հեջավորման ենթակա: Եթե այն դիրքը, որը կազմակերպությունը ցանկանում է հեջավորել, լիներ պարտավորությունների գումար, ապա նախատեսված հեջավորված հողվածը ներկայացնող գումարը պետք է առանձնացվեր ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտավորություններից, որոնք տարբեր են այն պարտավորություններից, որոնք կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարել ավելի վաղ ժամանակաշրջանում, և ԿՈՒ126(բ) պարագրաֆի համաձայն հեջի արդյունավետության գնահատման համար կիրառվող տոկոսային չափը կհաշվարկվեր որպես տոկոս այդ այլ պարտավորություններից: Օրինակ՝ ենթադրենք կազմակերպությունը գնահատում է, որ վերագնորոշման որոշակի ժամանակահատվածում ունի 100 ԱՄ արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտավորություններ՝ բաղկացած 40 ԱՄ արժեքով ցպահանջ ավանդներից և 60 ԱՄ արժեքով պարտավորություններից, որոնք չունեն ցպահանջ բնութագրեր, ինչպես նաև 70 ԱՄ արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով ակտիվներ: Եթե կազմակերպությունը որոշում է հեջավորել գուտ 30 ԱՄ գումարի դիրքը ամբողջությամբ, ապա այն որպես հեջավորված հողված նախատեսում է 30 ԱՄ արժեքով պարտավորություններ կամ առանց ցպահանջ բնութագրի պարտավորությունների 50 տոկոսը<sup>34</sup>:

**ԿՈՒ119** Կազմակերպությունը նաև պետք է համապատասխանի նախատեսման և փաստաթղթավորման 88 (ա) պարագրաֆում նշված այլ պահանջների: Տոկոսադրույքի ռիսկի պորտֆելային հեջի դեպքում նշված նախատեսումը և փաստաթղթավորումը որոշակիացնում է կազմակերպության քաղաքականությունը բոլոր փոփոխականների նկատմամբ, որոնք օգտագործվում են հեջավորման գումարը

<sup>32</sup> Ստանդարտը թույլատրում է նախատեսել առկա որակվող ակտիվների կամ պարտավորությունների ցանկացած գումարը, այսինքն՝ այս օրինակում ակտիվների ցանկացած գումար՝ 0 ԱՄ-ից մինչև 100 ԱՄ:

<sup>33</sup> Տե՛ս պարագրաֆ 49:

<sup>34</sup>  $30 \text{ ԱՄ} = (100 \text{ ԱՄ} - 40 \text{ ԱՄ}) = 50 \text{ տոկոս}$

որոշելու համար, ինչպես նաև թե ինչպես է գնահատվում արդյունավետությունը, ներառյալ հետևյալը՝

- (ա) որ ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներառվեն պորտֆելային հեջում և այն հիմքը, որը պետք է օգտագործվի՝ պորտֆելից դուրս բերելու համար.
- (բ) ինչպես է կազմակերպությունը գնահատում վերագնորոշման ամսաթվերը, ներառյալ այն, թե տոկոսադրույքի վերաբերյալ ինչպիսի ենթադրություններ են ընկած վաղաժամկետ վճարումների չափերի գնահատման հիմքում, ինչպես նաև այդ գնահատականների փոփոխման հիմքերը: Նույն մեթոդն օգտագործվում է ինչպես հեջավորված պորտֆելում ակտիվի կամ պարտավորության ներառման պահին սկզբնական գնահատականների համար, այնպես էլ այդ գնահատականների հետագա վերանայումների համար.
- (գ) վերագնորոշման ժամանակահատվածների թիվը և տևողությունը.
- (դ) կազմակերպությունն ինչ հաճախականությամբ կատուզի արդյունավետությունը և ԿՌԻ126 պարագրաֆի երկու մեթոդներից որը կօգտագործի.
- (ե) այն մեթոդաբանությունը, որը կազմակերպությունը օգտագործում է՝ որպես հեջավորված հոդված նախատեսված ակտիվների կամ պարտավորությունների գումարը որոշելու համար, և, համապատասխանաբար, տոկոսային չափը, որը կազմակերպությունը օգտագործում է արդյունավետությունը ստուգելիս՝ օգտագործելով ԿՌԻ126(բ) պարագրաֆում նկարագրված մեթոդը.
- (զ) երբ կազմակերպությունը ստուգում է արդյունավետությունը՝ օգտագործելով ԿՌԻ126(բ) պարագրաֆում նկարագրված մեթոդը, արդյոք այն պետք է ստուզի արդյունավետությունը յուրաքանչյուր գնորոշման ժամանակահատվածի համար առանձին, բոլոր ժամանակահատվածների համար միասին, թե օգտագործելով նշված երկու ձևերի որևէ համակցություն:

Հեջավորման փոխհարաբերության նախատեսման և փաստաթղթավորման ընթացքում որոշակիացված քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընթացակարգերին և նպատակներին: Քաղաքականության փոփոխությունները չպետք է կատարվեն կամայականորեն: Դրանք պետք է արդարացված լինեն՝ հիմք ընդունելով շուկայական պայմանների փոփոխությունները և այլ գործոններ, պետք է հիմնված լինեն կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընթացակարգերի ու նպատակների վրա և հետևողականորեն համապատասխանեն դրանց:

ԿՌԻ120 Հեջավորման գործիքը, որին անդրադառնում է ԿՌԻ114(ե) պարագրաֆը, կարող է լինել մեկ ածանցյալ գործիք կամ ածանցյալ գործիքների պորտֆել, որոնցից բոլորը պարունակում են ԿՌԻ114(դ) պարագրաֆում նախատեսված հեջավորված տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածություն (օրինակ՝ տոկոսադրույքի սվոպերի պորտֆել, որոնցից բոլորը պարունակում են ԼԻԲՈՐ-ի ռիսկին ենթարկվածություն): Ածանցյալ գործիքների նման պորտֆելը կարող է պարունակել միմյանց չեզոքացնող ռիսկային դիրքեր: Բայց այն չի կարող պարունակել տրված օպցիոններ կամ գուտ տրված օպցիոններ, քանի որ սույն ստանդարտն 35 արգելում է այդպիսի օպցիոնների նախատեսումը որպես հեջավորման գործիքներ (բացառությամբ երբ տրված օպցիոնը նախատեսվում է որպես չեզոքացնող՝ ձեռք բերված օպցիոնի համար): Եթե հեջավորման գործիքը հեջավորում է ԿՌԻ114(զ) պարագրաֆում նախատեսված գումարը մեկից ավելի վերագնորոշման ժամանակահատվածների համար, ապա այն բաշխվում է բոլոր ժամանակահատվածների վրա, որոնց այն հեջավորում է: Սակայն ամբողջ հեջավորման գործիքը պետք է բաշխվի նշված վերագնորոշման ժամանակահատվածների վրա, քանի որ սույն ստանդարտը 36 թույլ չի տալիս, որ հեջավորման փոխհարաբերությունը նախատեսվի հեջավորման գործիքի այն ժամանակահատվածի մասնաբաժնի համար միայն, որի ընթացքում հեջավորման գործիքը դեռ ուժի մեջ է:

ԿՌԻ121 Երբ կազմակերպությունը վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հոդվածի իրական արժեքի փոփոխությունը չափում է համաձայն ԿՌԻ114(ե) պարագրաֆի, տոկոսադրույքների փոփոխությունն ազդում է վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հոդվածի իրական արժեքի վրա երկու եղանակով. այն ազդում է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի իրական արժեքի վրա, և վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հոդվածի մեջ պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնի իրական արժեքի վրա: Ստանդարտի 81-րդ պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլատրում է որպես հեջավորված հոդված նախատեսել ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը, որն ունի միևնույն ռիսկին ենթարկվածություն՝ պայմանով, որ արդյունավետությունը հնարավոր է չափել: Վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հոդվածների դեպքում 81Ա պարագրաֆը թույլ է տալիս հասնել դրան՝

<sup>35</sup> տես 77 և ԿՌԻ94 պարագրաֆները

<sup>36</sup> տես պարագրաֆ 75-ը



հեջավորված հողվածը նախատեսելով իրական արժեքի այն փոփոխության տեսանկյունից, որը վերագրելի է նախատեսված տոկոսադրույքի փոփոխությանը՝ հիմնվելով ակնկալվող, այլ ոչ թե պայմանագրային վերագնորոշման ամսաթվերի վրա: Սակայն հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխությունների ազդեցությունը այդ ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի վրա պետք է հաշվի առնվի հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը որոշելիս: Համապատասխանաբար, եթե ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերը վերանայվում են (օրինակ՝ ակնկալվող վաղաժամկետ վճարումների փոփոխությունը արտացոլելու համար), կամ եթե փաստացի վերագնորոշման ամսաթվերը տարբերվում են ակնկալվածներից, կառաջանա անարդյունավետություն, ինչպես դա նկարագրված է ԿՈՒ126 պարագրաֆում: Եվ հակառակը՝ ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի փոփոխությունները, որոնք՝ (ա) ակնհայտորեն առաջանում են հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխություններից տարբեր գործոններից, (բ) կոռելյացիայի մեջ չեն հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխությունների հետ, և (գ) կարող են արժանահավատորեն առանձնացվել հեջավորված տոկոսադրույքին վերագրելի փոփոխություններից (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարումների չափերի փոփոխությունները, որոնք ակնհայտորեն առաջանում են դեմոգրաֆիական գործոնների կամ հարկային կարգավորման փոփոխությունից, այլ ոչ թե տոկոսադրույքի փոփոխություններից) բացառվում են հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը որոշելիս, քանի որ վերագրելի չեն հեջավորված ռիսկին: Եթե ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի փոփոխությունը առաջացրած գործոնի վերաբերյալ առկա է անորոշություն, կամ կազմակերպությունն անկարող է արժանահավատորեն առանձնացնել հեջավորված տոկոսադրույքից առաջացած փոփոխությունները այլ գործոններից առաջացածներից, ապա համարվում է, որ փոփոխությունն առաջացել է հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխություններից:

ԿՈՒ122 Սույն ստանդարտը չի որոշակիացնում տեխնիկաները, որոնք օգտագործվում են ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված գումարը որոշելու համար այսինքն՝ հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը, որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկին: Եթե այդ չափման համար օգտագործվում են վիճակագրական կամ զնահատման այլ տեխնիկաներ, ապա դեկավարությունը պետք է ակնկալի, որ արդյունքը շատ մոտ լինի այն արդյունքին, որը կստացվեր հեջավորված հողվածը կազմող բոլոր առանձին ակտիվները կամ պարտավորությունները չափելիս: Դիշտ չէ ենթադրել, որ հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունները հավասար են հեջավորման գործիքի արժեքի փոփոխություններին:

ԿՈՒ123 89Ա պարագրաֆը պահանջում է, որ, եթե որևէ վերագնորոշման ժամանակահատվածի համար հեջավորված հողվածն ակտիվ է, դրա արժեքի փոփոխությունը ներկայացվի ակտիվների կազմում մեկ առանձին տողային հողվածով: Եվ հակառակը՝ եթե որևէ վերագնորոշման ժամանակահատվածի համար հեջավորված հողվածը պարտավորություն է, ապա դրա արժեքի փոփոխությունը ներկայացվում է պարտավորությունների կազմում մեկ առանձին տողային հողվածով: Դրանք ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հողվածներն են: Հատուկ բաշխում ըստ առանձին ակտիվների (կամ պարտավորությունների) չի պահանջվում:

ԿՈՒ124 ԿՈՒ114(թ) պարագրաֆը նշում է, որ անարդյունավետություն է առաջանում այն չափով, որով հեջավորված ռիսկին վերագրելի հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը տարբերվում է հեջավորման ամսացյալ գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունից: Այդպիսի տարբերությունը կարող է առաջանալ մի շարք պատճառներով, ներառյալ՝

- (ա) վերագնորոշման փաստացի ամսաթվերը տարբերվում են ակնկալվածներից, կամ ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերը վերանայվում են.
- (բ) հեջավորված պորտֆելի հողվածները արժեզրկվում կամ ապահանջվում են.
- (գ) հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի վճարման ամսաթվերը տարբերվում են.
- (դ) այլ պատճառներ (օրինակ՝ երբ հեջավորված հողվածներից մի քանիսը ավելի ցածր տոկոս են կրում, քան ուղենիշային տոկոսադրույքը, որի համար դրանք նախատեսվել են որպես հեջավորված, և առաջացող անարդյունավետությունն այնքան մեծ չէ, որպեսզի պորտֆելն ամբողջությամբ չորակվի որպես հեջի հաշվառման ենթակա):

Այսպիսի անարդյունավետությունը<sup>37</sup> պետք է բացահայտվի և ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

ԿՈՒ125 Սովորաբար հեջի արդյունավետությունը կբարելավվի.

- (ա) եթե կազմակերպությունը վաղաժամկետ վճարման տարբեր բնութագրերով հողվածները բաշխում է այնպես, որ հաշվի են առնվում վաղաժամկետ վճարման վարքագծերի տարբերությունները.
- (բ) երբ պորտֆելում հողվածների քանակը լինի ավելի մեծ: Երբ միայն մի քանի հողվածներ են կազմում պորտֆելը, հավանական է համեմատաբար մեծ անարդյունավետություն, եթե

<sup>37</sup> Այս համատեքստում կիրառվում են էականության մույն նկատառումները, ինչ բոլոր ՖՀՄՄ-ներում:

հողվածներից մեկի գծով վաղաժամկետ վճարումը կատարվում է ակնկալվածից ավելու վաղ կամ ուշ: Եվ հակառակը՝ երբ պորտֆելը կազմված է ավելի շատ հողվածներից, վաղաժամկետ վճարումների վարքագիծը կարելի է կանխատեսել ավելի ճշգրիտ.

- (գ) երբ օգտագործվող վերագնորոշման ժամանակահատվածներն ավելի սեղմ են (օրինակ՝ 1-ամսյա վերագնորոշման ժամանակահատվածներ 3 ամսվա փոխարեն): Ավելի սեղմ գնորոշման ժամանակահատվածները նվազեցնում են հեջավորված հողվածի և հեջավորման գործիքի վերագնորոշման և վճարման ամսաթվերի (վերագնորոշման ժամանակահատվածի ընթացքում) միջև անհամապատասխանության ազդեցությունը.
- (դ) հեջավորված հողվածի փոփոխությունները (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարումների ակնկալիքների փոփոխության պատճառով) արտացոլելու նպատակով հեջավորման գործիքի գումարի ճշգրտման ավելի մեծ հաճախականության դեպքում.

**ԿՈՒ126** Կազմակերպությունը պարբերաբար ստուգում է արդյունավետությունը: Եթե վերագնորոշման ամսաթվերի գնահատականները փոխվում են կազմակերպության կողմից արդյունավետությունը գնահատելու որևէ ամսաթվի և հաջորդ այդպիսի ամսաթվի միջև, ապա այն պետք է հաշվարկի արդյունավետության գումարը հետևյալ եղանակներից որևէ մեկով՝

- (ա) որպես հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխության (տես ԿՈՒ114(ը) պարագրաֆը) և հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխություններին (ներառյալ այն ազդեցությունը, որը հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխություններն ունեն որևէ պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնի իրական արժեքի վրա) վերագրելի ամբողջ հեջավորված հողվածի արժեքի փոփոխության տարբերություն. կամ
- (բ) օգտագործելով հետևյալ մոտարկումը: Կազմակերպությունը՝
  - (i) հաշվարկում է յուրաքանչյուր վերագնորոշման ժամանակահատվածում ակտիվների (կամ պարտավորությունների) տոկոսային համամասնությունը, որը հեջավորված էր՝ արդյունավետության ստուգման վերջին ամսաթվի դրությամբ գնահատված վերագնորոշման ամսաթվերի հիման վրա.
  - (ii) այդ տոկոսը կիրառում է այդ գնորոշման ժամանակահատվածում իր կողմից վերանայված գումարի գնահատականի նկատմամբ՝ հաշվարկելու համար հեջավորված հողվածի գումարը՝ հիմնված իր կողմից վերանայված գնահատականի վրա.
  - (iii) հաշվարկում է հեջավորված հողվածի՝ իր կողմից վերանայված գնահատականի իրական արժեքի փոփոխությունը, որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկին, և այն ներկայացնում է ըստ ԿՈՒ114(է) պարագրաֆի.
  - (iv) ճանաչում է անարդյունավետությունը, որը հավասար է (iii) կետում որոշված գումարի և հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխության (տես ԿՈՒ114(ը) պարագրաֆը) տարբերությանը:

**ԿՈՒ127** Արդյունավետությունը չափելիս կազմակերպությունը տարբերակում է առկա ակտիվների (կամ պարտավորությունների) գնահատված վերագնորոշման ամսաթվերի վերանայումները նոր ակտիվների (կամ պարտավորությունների) սկզբնավորումից՝ միայն առաջինը համարելով անարդյունավետություն առաջացնող: Գնահատված վերագնորոշման ամսաթվերի բոլոր վերանայումները (բացի նրանցից, որոնք բացառվում են ԿՈՒ121 պարագրաֆի համաձայն), ներառյալ առկա հողվածների ցանկացած վերաբաշխումներ ժամանակահատվածների միջև, ներառվում են՝ ԿՈՒ126(բ)(ii) պարագրաֆի համաձայն, որևէ ժամանակահատվածում գնահատված գումարը վերանայելիս և, հետևաբար, արդյունավետությունը չափելիս: Անարդյունավետությունը վերը նշված ձևով ճանաչելուց հետո կազմակերպությունը յուրաքանչյուր վերագնորոշման ժամանակահատվածում հաստատում է ընդհանուր ակտիվների (կամ պարտավորությունների) նոր գնահատական, ներառյալ նոր ակտիվները (կամ պարտավորությունները), որոնք սկզբնավորվել են արդյունավետության նախորդ գնահատումից հետո, և նախատեսում է նոր գումար որպես հեջավորված հողված և նոր տոկոսային համամասնություն որպես հեջավորված տոկոսային համամասնություն: Այնուհետև, ԿՈՒ126(բ) պարագրաֆում նշված գործընթացները կրկնում է արդյունավետության հաջորդ ստուգման ամսաթվին:

**ԿՈՒ128** Հողվածները, որոնք սկզբնապես բաշխվել էին վերագնորոշման որևէ ժամանակահատվածի վրա, կարող են ապաճանաչվել ակնկալվածից վաղ վաղաժամկետ վճարման կամ արժեզրկման արդյունքում դուրսգրումների կամ վաճառքի պատճառով: Երբ սա տեղի է ունենում, ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հողվածում ներառված իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերաբերում է ապաճանաչված հողվածին, պետք է դուրս բերվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից և ներառվի այդ հողվածի ապաճանաչման արդյունքում առաջացած օգուտում կամ վնասում: Այս նպատակով անհրաժեշտ է իմանալ այն վերագնորոշման ժամանակահատվածը (ժամանակահատվածները), որի (որոնց) վրա բաշխվել էր ապաճանաչված

հողվածը, որովհետև դա որոշում է այն վերագնորոշման ժամանակահատվածը (ժամանակահատվածները), որից (որոնցից) այն պետք է դուրս բերվի, և, հետևաբար, այն գումարը, որը պետք է դուրս բերվի ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հողվածից: Եթե հողվածն ապաճանաչվելիս հնարավոր է որոշել, թե որ ժամանակահատվածում էր այն ընդգրկված, ապա այն դուրս է բերվում այդ ժամանակահատվածից: Եթե դա հնարավոր չէ որոշել, ապա այն դուրս է բերվում ամենավաղ ժամանակահատվածից, եթե ապաճանաչումը տեղի է ունեցել ակնկալվածից մեծ վաղաժամկետ վճարումների արդյունքում, կամ բաշխվում է համակարգված և ռացիոնալ հիմքով ապաճանաչված հողվածը ներառող բոլոր ժամանակահատվածների վրա, եթե հողվածը վաճառվել է կամ արժեզրկվել:

**ԿՈՒ129** Բացի այդ, որոշակի ժամանակահատվածի վերաբերող ցանկացած գումար, որը չի ապաճանաչվել, երբ այդ ժամանակահատվածը լրացել է, այդ ժամանակ ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում (տե՛ս 89Ա պարագրաֆը): Օրինակ՝ ենթադրենք կազմակերպությունը բաշխում է հողվածներ ըստ երեք վերագնորոշման ժամանակահատվածների: Նախորդ վերանախատեսման ժամանակ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության առանձին տողային հողվածում ներկայացված իրական արժեքի փոփոխությունը 25 ԱՄ գումարով ակտիվ էր: Այդ գումարը ներկայացնում է համապատասխանաբար 1-ին, 2-րդ և 3-րդ ժամանակահատվածներին վերագրելի, 7 ԱՄ, 8 ԱՄ և 10 ԱՄ գումարները: Հաջորդ վերանախատեսման ժամանակ 1-ին ժամանակահատվածին վերագրված ակտիվները կա՛մ իրացվել են, կա՛մ վերաբաշխվել են այլ ժամանակահատվածների վրա: Հետևաբար, 7 ԱՄ գումարը ապաճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից և ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: 8 ԱՄ և 10 ԱՄ գումարները այժմ վերագրելի են, համապատասխանաբար, 1-ին և 2-րդ ժամանակահատվածներին: Այս մնացած ժամանակահատվածներն այնուհետև ճշգրտվում են ըստ անհրաժեշտության՝ հաշվի առնելու իրական արժեքի փոփոխությունները, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում:

**ԿՈՒ130** Որպես նախորդ երկու պարագրաֆների պահանջների լուսաբանում՝ ենթադրենք կազմակերպությունը բաշխել է ակտիվներ՝ յուրաքանչյուր վերագնորոշման ժամանակահատվածին հատկացնելով պորտֆելի որևէ տոկոսային համամասնություն: Ենթադրենք նաև, որ այն բաշխել է 100-ական ԱՄ առաջին երկու ժամանակահատվածներից յուրաքանչյուրի վրա: Երբ առաջին վերագնորոշման ժամանակահատվածը լրանում է, 110 ԱՄ գումարի ակտիվներ ապաճանաչվում են ակնկալված կամ չակնկալված մարումների պատճառով: Այս դեպքում ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հողվածում ներառված ամբողջ գումարը, որը վերաբերում է առաջին ժամանակահատվածին՝ գումարած երկրորդ ժամանակահատվածին վերաբերող գումարի 10 տոկոսը, դուրս է բերվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից:

**ԿՈՒ131** Եթե վերագնորոշման որևէ ժամանակահատվածի հեջավորված գումարը նվազեցվում է՝ առանց համապատասխան ակտիվները (կամ պարտավորությունները) ապաճանաչելու, ապա ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հողվածում ներառված գումարը, որը վերաբերում է նվազմանը, պետք է ամորտիզացվի 92-րդ պարագրաֆի համաձայն:

**ԿՈՒ132** Կազմակերպությունը կարող է ցանկանալ ԿՈՒ114–ԿՈՒ131 պարագրաֆներում ներկայացված մոտեցումը կիրառել պորտֆելային հեջի նկատմամբ, որը նախկինում հաշվառվել է որպես դրամական միջոցների հոսքերի հեջ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի: Այսպիսի կազմակերպությունը չեղյալ է համարում 101(դ) պարագրաֆի համաձայն դրամական միջոցների հոսքերի հեջի նախորդ նախատեսումը և կիրառում է այդ պարագրաֆում նշված պահանջները: Այն նաև վերանախատեսում է հեջը որպես իրական արժեքի հեջ և ԿՈՒ114–ԿՈՒ131 պարագրաֆներում ներկայացված մոտեցումը առաջընթաց կերպով կիրառում է հետագա հաշվառման ժամանակաշրջանների նկատմամբ:

## **Անցումային դրույթներ (103–108Բ պարագրաֆներ)**

**ԿՈՒ133** Կազմակերպությունը կարող է ներխմբային կանխատեսված գործարքը որպես հեջավորված հողված նախատեսած լինելը 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից (կամ համեմատական տեղեկատվության վերաներկայացման նպատակով, ավելի վաղ համեմատական ժամանակաշրջանի սկզբից) այնպիսի հեջում, որը կորակվեր որպես հեջի հաշվառման ենթակա՝ համաձայն սույն ստանդարտի (փոփոխված 80-րդ պարագրաֆի վերջին նախադասությամբ): Այդպիսի կազմակերպությունը կարող է մման նախատեսումը կիրառել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, հեջի հաշվառման կիրառման նպատակով, 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից (կամ ավելի վաղ համեմատական ժամանակաշրջանի սկզբից): Այդ կազմակերպությունը պետք է նաև կիրառի ԿՈՒ99Ա և ԿՈՒ99Բ պարագրաֆները 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից: Սակայն, 108Բ պարագրաֆի համաձայն, այն կարող է չկիրառել

## Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 40 «Ներդրումային գույք»

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել ներդրումային գույքի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրա հետ կապված բացահայտման պահանջները:

### Գործողության ոլորտը

2. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ներդրումային գույքը ճանաչելիս, չափելիս և բացահայտելիս:**
3. Ի թիվս այլ հարցերի՝ սույն ստանդարտը 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 ստանդարտը չի վերաբերում այն խնդիրներին, որոնք կարգավորվում են ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտով, ներառյալ՝
  - ա) վարձակալության դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն.
  - բ) ներդրումային գույքի գծով վարձակալությունից եկամտի ճանաչումը (տե՛ս ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը).
  - գ) վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում վարձակալությամբ պահվող և որպես գործառնական վարձակալություն հաշվառվող գույքում մասնակցության չափումը.
  - դ) վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական վարձակալությունում գուտ ներդրումների չափումը.
  - ե) վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործառնությունների հաշվառումը.
  - զ) ֆինանսական և գործառնական վարձակալությունների վերաբերյալ բացահայտումները:
4. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում՝
  - ա) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը).
  - բ) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքների և օգտակար հանածոների պաշարների նկատմամբ, ինչպիսիք են նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ:

### Սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

**Հաշվեկշռային արժեք.** 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, կամ, որտեղ կիրառելի է, ակտիվի սկզբնապես ճանաչման ժամանակ նրան վերագրված գումարը՝ այլ ՖՀՄՍ-ների, օրինակ՝ ՖՀՄՍ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ստանդարտի, հատուկ պահանջներին համապատասխան:

**Իրական արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

*Ներդրումային գույք*. գույք (հող կամ շենք կամ շենքի մի մաս, կամ և՛ հող, և՛ շենք), որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալի կողմից) վարձակալությունից եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով, այլ ոչ թե՝

ա) արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար. կամ

բ) սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար:

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

6. Գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում վարձակալի կողմից պահվող գույքում մասնակցությունը կարող է դասակարգվել և հաշվառվել որպես ներդրումային գույք այն և միայն այն դեպքում, եթե այդ գույքն այլ կերպ բավարարում է ներդրումային գույքի սահմանմանը, և վարձակալը ճանաչված ակտիվի համար օգտագործում է 33-55-րդ պարագրաֆներում ներկայացված իրական արժեքի մոդելը: Դասակարգման այս այլընտրանքային տարբերակը կիրառվում է «գույք առ գույք» հիմունքով: Այնուամենայնիվ, երբ գործառնական վարձակալությամբ պահվող այդպիսի մեկ գույքում մասնակցության համար ընտրվում է դասակարգման այս այլընտրանքը, որպես ներդրումային գույք դասակարգված ամբողջ գույքը պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը: Երբ դասակարգման այս այլընտրանքն ընտրվում է, ապա այդպես դասակարգված ցանկացած մասնակցություն ներառվում է 74-78-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումներում:
7. Ներդրումային գույքը պահվում է վարձակալությունից 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 սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից: Արտադրությունը, ապրանքներ մատակարարելը կամ ծառայություններ մատուցելը (կամ գույքը վարչական նպատակներով օգտագործելը) առաջացնում են դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք վերագրելի են ոչ միայն գույքին, այլև արտադրության կամ մատակարարման գործընթացներում օգտագործված այլ ակտիվների: Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտը:
8. Ստորև բերված են ներդրումային գույքի օրինակներ՝
  - ա) հող, որը պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում արժեքի աճի, այլ ոչ թե սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի նպատակով.
  - բ) հող, որը պահվում է տվյալ պահին չորոշված նպատակով ապագա օգտագործման համար: (Եթե կազմակերպությունը չի որոշել, թե հողն օգտագործելու է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, թե սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի համար, ապա հողը դիտարկվում է որպես արժեքի աճի նպատակով պահվող).
  - գ) կազմակերպությանը պատկանող (կամ կազմակերպության կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող) շենք, որը տրված է մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների.
  - դ) չզբաղեցված շենք, որը պահվում է մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների տալու նպատակով.
  - ե) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է՝ ապագայում որպես ներդրումային գույք օգտագործվելու համար:
9. Ստորև բերված են այնպիսի հողվածների օրինակներ, որոնք ներդրումային գույք չեն և, հետևաբար, դուրս են մնում սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից՝
  - ա) գույք, որը պահվում է՝ սովորական գործունեության ընթացքում վաճառելու համար, կամ գտնվում է կառուցման կամ բարելավման գործընթացքում՝ այդպիսի վաճառքի համար (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը), օրինակ՝ գույքը, որը ձեռք է բերվել բացառապես մոտ ապագայում հետագա օտարման, կամ բարելավման և հետագա վերավաճառքի նպատակով.
  - բ) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է երրորդ կողմի պատվերով (տե՛ս ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտը).
  - գ) սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք (տե՛ս ՀՀՄՍ 16), ներառյալ (ի թիվս այլոց) այն գույքը, որը պահվում է ապագայում որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք օգտագործելու նպատակով, այն գույքը, որը պահվում է ապագայում բարելավվելու 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 օտարման համար նախատեսված սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը.

դ) [հանվել է]

ե) մեկ այլ կազմակերպությանը ֆինանսական վարձակալությամբ տրված գույք:

10. Գույքի որոշ տեսակներ ներառում են այնպիսի մաս, որը պահվում է վարձակալական եկամուտ վաստակելու կամ արժեքի աճի նպատակով, և այնպիսի մաս, որը պահվում է արտադրության, կամ ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Եթե այս 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՝ արտադրության, ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:
11. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունն իր ունեցած գույքը զբաղեցնողներին մատուցում է լրացուցիչ ծառայություններ: Կազմակերպությունը նման գույքը դիտարկում է որպես ներդրումային գույք, եթե այդ ծառայությունները տվյալ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, ոչ նշանակալի մասն են կազմում: Օրինակ՝ երբ գրասենյակային շենքի սեփականատերը շենքը զբաղեցրած վարձակալներին մատուցում է պահակային և շենքի շահագործման ծառայություններ:
12. Այլ դեպքերում մատուցվող ծառայությունները նշանակալի են: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը սեփականության իրավունքով ունի և կառավարում է հյուրանոց, հյուրերին մատուցվող ծառայությունները կազմում են այդ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, նշանակալի մասը: Հետևաբար, սեփականատիրոջ կողմից կառավարվող հյուրանոցը ավելի շուտ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք է, քան ներդրումային գույք:
13. Կարող է դժվար լինել որոշել, արդյոք լրացուցիչ ծառայությունները այնքան նշանակալի են, որ գույքը չորակվի որպես ներդրումային գույք: Օրինակ՝ հյուրանոցի սեփականատերը երբեմն կառավարման պայմանագրի ներքո որոշ պարտականություններ փոխանցում է երրորդ կողմի: Այդպիսի պայմանագրերի պայմանները շատ տարբեր են: Մի դեպքում սեփականատիրոջ դիրքը, ըստ էության, կարող է լինել պասիվ ներդրողի: Մյուս դեպքում սեփականատերը կարող է պարզապես փոխանցել որոշակի առօրյա գործառնություններ՝ միաժամանակ պահպանելով հյուրանոցի գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի տատանումներին նշանակալի ենթարկվածությունը:
14. Գույքը որպես ներդրումային որակելու կամ չորակելու համար անհրաժեշտ են դատողություններ: Կազմակերպությունը մշակում է չափանիշներ այնպես, որ այն կարողանա հետևողականորեն կիրառել այդ դատողությունները՝ ներդրումային գույքի սահմանման և 7-13-րդ պարագրաֆներում ներկայացված համապատասխան ցուցումների համաձայն: 75-րդ պարագրաֆի «գ» կետը պահանջում է, որ, եթե դասակարգումը բարդ է, կազմակերպությունը բացահայտի այդ չափանիշները:
15. Որոշ դեպքերում կազմակերպությանը պատկանում է գույք, որը վարձակալվում և զբաղեցվում է իր մայր կազմակերպության կամ այլ դուստր կազմակերպության կողմից: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այդ գույքը չի որակվում որպես ներդրումային գույք, քանի որ, տնտեսական միավորի տեսանկյունից, այդ գույքը խմբի կողմից զբաղեցված գույք է: Այնուամենայնիվ, առանձին կազմակերպության տեսանկյունից, որին պատկանում է այդ գույքը, այն ներդրումային գույք է, եթե բավարարում է 5-րդ պարագրաֆի սահմանմանը: Հետևաբար, իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վարձատուն այդ գույքը դիտարկում է որպես ներդրումային գույք:

## **Ճանաչում**

16. **Ներդրումային գույքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝**

**ա) հավանական է, որ այդ ներդրումային գույքի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.**

**բ) ներդրումային գույքի ինքնարժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**

17. Ծանաչման նշված սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է իր ամբողջ ներդրումային գույքի ծախսումները, երբ դրանք տեղի են ունենում: Այս ծախսումները ներառում են ներդրումային գույքի ձեռքբերման համար սկզբնապես կատարած ծախսումները և գույքի վրա ավելացնելու, դրա մի մասի փոխարինման կամ գույքի սպասարկման համար հետագայում կատարվելիք ծախսումները:

18. 16-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքում չի ճանաչում այդ գույքի սպասարկման ամենօրյա ծախսումները: Փոխարենը՝ նշված ծախսումները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ կատարմանը զուգընթաց: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատանքի վարձատրության և նյութական ծախսումներն են, ինչպես նաև կարող են ներառել փոքր մասերի արժեքը: Նշված ծախսերի նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես գույքի վերանորոգման և սպասարկման համար կատարվող:
19. Ներդրումային գույքի մասերը կարող են ձեռք բերվել փոխարինման միջոցով: Օրինակ՝ ներքին պատերը կարող են փոխարինել սկզբնական պատերին: Դանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է առկա ներդրումային գույքի փոխարինման մասի արժեքը այն պահին, երբ տեղի է ունենում ծախսումը, եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները: Փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթների համաձայն:

## Չափումը ճանաչման պահին

20. **Ներդրումային գույքը սկզբնապես պետք է չափվի իր ինքնարժեքով (սկզբնական արժեքով): Գործառնության հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնապես չափման մեջ:**
21. Գնված ներդրումային գույքի ինքնարժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ցանկացած ծախսում: Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումներից են, օրինակ, իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները, գույքի փոխանցման գծով հարկերը, ինչպես նաև գործառնության հետ կապված այլ ծախսումներ:
22. [հանված է]
23. Ներդրումային գույքի ինքնարժեքը չի ներառում՝
  - ա) գործարկման ծախսումները (բացառությամբ երբ դրանք անհրաժեշտ են՝ գույքը ղեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու համար)։
  - բ) մինչև ներդրումային գույքի՝ պլանավորված օգտագործման մակարդակի հասնելը կրած գործառնական վնասները, կամ
  - գ) գույքի կառուցման կամ բարելավման ժամանակ նյութերի, աշխատուժի կամ այլ ծախսումների նորմալ մակարդակը գերազանցող ծախսումները (գերնորմատիվային ծախսումներ):
24. Եթե ներդրումային գույքի դիմաց վճարումը հետաձգվում է, ապա դրա ինքնարժեքը անհասկառ վճարման գնի համարժեքն է: Այս գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս՝ հետաձգված ժամկետի ընթացքում:
25. **Վարձակալությամբ պահվող և որպես ներդրումային գույք դասակարգված գույքում մասնակցության սկզբնավորման ինքնարժեքը պետք է որոշվի ինչպես ֆինանսական վարձակալության համար՝ ՀՀՄՍ 17-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն, այսինքն՝ ակտիվը պետք է ճանաչվի գույքի իրական արժեքից և նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքից նվազագույնով: Համարժեք գումարը պետք է ճանաչվի որպես պարտավորություն՝ այդ նույն պարագրաֆի համաձայն:**
26. Վարձակալության համար վճարված ցանկացած հավելավճար այս նպատակով դիտարկվում է որպես նվազագույն վարձավճարների մաս և, հետևաբար, ներառվում է ակտիվի ինքնարժեքում, սակայն բացառվում է պարտավորությունից: Եթե վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք, ապա իրական արժեքով հաշվառվող հողվածք այդ մասնակցությունն է, այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը: Գույքում մասնակցության իրական արժեքի որոշման մոտեցումները ներկայացված են իրական արժեքի մոդելի համար ներկայացված 33-52-րդ պարագրաֆներում: Այդ մոտեցումները նաև տեղին են իրական արժեքի որոշման համար, երբ այդ արժեքը օգտագործվում է որպես ինքնարժեք՝ սկզբնապես ճանաչման նպատակներով:
27. Մեկ կամ ավելի ներդրումային գույքերը կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Ստորև դիտարկվում է մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար: Նման ներդրումային գույքի ինքնարժեքը չափվում է իրական արժեքով, բացառությամբ երբ. ա) փոխանակվող գործառնությունը չունի առևտրային բնույթ. կամ բ) ոչ ստացված, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այս կերպ, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, դրա ինքնարժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

28. Որոշելու համար, արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, կազմակերպությունը դիտարկում է այն չափը, որով իր ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, ակնկալվում է, որ փոփոխվելու են գործառնության արդյունքում: Փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, եթե՝

- ա) ստացված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքը (ռիսկը, ժամանակը և գումարը) տարբերվում է տրամադրված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքից. կամ
- բ) փոխանակման հետևանքով գործառնության փոփոխությունները ազդում են կազմակերպության գործունեության մի մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքի վրա. և
- գ) «ա» կամ «բ» կետերում տարբերությունը փոխանակվող ակտիվների իրական արժեքի համեմատ նշանակալի է:

Որոշելու համար, արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, կազմակերպության գործունեության այն մասով կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որի վրա ազդում է գործառնությունը, պետք է արտացոլի դրամական միջոցների հոսքերը հարկերից հետո: Նշված վերլուծությունների արդյունքը կարող է հստակ լինել՝ առանց կազմակերպության կողմից մանրամասն հաշվարկների կատարման անհրաժեշտության:

29. Այն ակտիվի իրական արժեքը, որի համար առկա չեն համադրելի շուկայական գործառնություններ, արժանահավատորեն չափելի է, եթե. (ա) իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների փոփոխվելիության տիրույթը նշանակալի չէ տվյալ ակտիվի համար. կամ (բ) տվյալ տիրույթում տարբեր գնահատականների հավանականությունը կարող է խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը գնահատելիս: Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն որոշելու կամ ստացված, կամ տրված ակտիվի իրական արժեքը, ապա տրված ակտիվի իրական արժեքն օգտագործվում է ստացված ակտիվի ինքնարժեքը չափելու համար, բացառությամբ եթե ստացված ակտիվի իրական արժեքն ավելի հստակորեն է ակնհայտ:

## **Չափումը ճանաչումից հետո**

### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

30. Հաշվի առնելով 32Ա և 34-րդ պարագրաֆներում նշված բացառությունը, կազմակերպությունը, որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, պետք է ընտրի կամ 33-55-րդ պարագրաֆներում նկարագրված իրական արժեքի մոդելը, կամ 56-րդ պարագրաֆում նկարագրված ինքնարժեքի մոդելը, և պետք է այդ քաղաքականությունը կիրառի իր ամբողջ ներդրումային գույքի նկատմամբ:

31. ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտը նշում է, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ կամավոր փոփոխություն պետք է կատարվի միայն այն դեպքում, եթե այդ փոփոխությունը հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության մասին արժանահավատ և առավել տեղին տեղեկատվության ներկայացմանը: Չափազանց անհավանական է, որ անցումը իրական արժեքի մոդելից ինքնարժեքի մոդելին կնպաստի առավել տեղին ներկայացմանը:

32. Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ բոլոր կազմակերպությունները կամ չափման (եթե կազմակերպությունը կիրառում է իրական արժեքի մոդելը), կամ բացառությամբ (եթե այն կիրառում է ինքնարժեքի մոդելը) նպատակով որոշեն ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշեն ճանաչված և համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող անկախ գնահատողի գնահատման հիման վրա, որը տիրապետում է տվյալ տարածքում տվյալ կատեգորիայի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին:

#### **32Ա. Կազմակերպությունը կարող է՝**

- ա) ընտրել կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ ինքնարժեքի մոդելը որպես պարտավորությունների ապահովություն հանդիսացող այն ամբողջ ներդրումային գույքի համար, որի դիմաց հատույցները ուղղակիորեն կապված են այդ ներդրումային գույքը ներառող ակտիվների իրական արժեքի կամ դրանցից ստացվող հատույցների հետ.
- բ) ընտրել կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ ինքնարժեքի մոդելը բոլոր այլ ներդրումային գույքի համար՝ անկախ «ա» կետում կատարված ընտրությունից:



32Բ. Որոշ ապահովագրական ընկերություններ և այլ կազմակերպություններ հիմնադրում են ներքին գույքային ֆոնդեր, որոնք թողարկում են պայմանական միավորներ, որոնցից որոշ միավորները պահվում են ներդրողների կողմից կցված պայմանագրերով, իսկ մյուսները՝ կազմակերպության կողմից: 32Ա պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլ չի տալիս չափել ֆոնդի կողմից պահվող գույքի մի մասը ինքնարժեքով, իսկ մյուս մասը՝ իրական արժեքով:

32Գ. Եթե կազմակերպությունը 32Ա պարագրաֆում նկարագրված երկու կատեգորիաների համար ընտրում է տարբեր մոդելներ, ապա տարբեր մոդելներով չափված ակտիվների պուլերի միջև ներդրումային գույքի վաճառքները պետք է ճանաչվեն իրական արժեքով, և իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Համապատասխանաբար, եթե ներդրումային գույքը մի պուլից, որում օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը, վաճառվում է մյուս պուլ, որում օգտագործվում է ինքնարժեքի մոդելը, ապա գույքի իրական արժեքը վաճառքի ամսաթվի դրությամբ դառնում է դրա ելակետային արժեքը:

## Իրական արժեքի մոդել

33. Կազմակերպությունը, որն ընտրել է իրական արժեքի մոդելը, սկզբնապես ճանաչումից հետո իր ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի իրական արժեքով, բացառությամբ 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքերի:

34. Երբ վարձակալի կողմից գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը՝ 6-րդ պարագրաֆի համաձայն, դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք, ապա 30-րդ պարագրաֆը չի համարվում ընտրովի. կիրառվում է իրական արժեքի մոդելը:

35. Ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որի ընթացքում այն առաջանում է:

36. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը այն գինն է, որով գույքը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում» (տես պարագրաֆ 5): Իրական արժեքը, մասնավորապես, բացառում է գնահատված գնի ուռնացումը կամ նվազեցումը հատուկ պայմանների կամ հանգամանքների ազդեցության տակ, ինչպիսիք են ոչ տիպային ֆինանսավորումը, վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ համաձայնությունները, հատուկ նկատառումները կամ վաճառքի հետ կապված արտոնյալ պայմանների տրամադրումը:

37. Կազմակերպությունը իրական արժեքը որոշում է՝ առանց նվազեցնելու գործառնության հետ կապված որևէ ծախսում, որը այն կարող է կատարել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ընթացքում:

38. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը պետք է արտացոլի շուկայական պայմանները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

39. Գնահատված իրական արժեքն ուղղակիորեն կապված է գնահատման ամսաթվի հետ: Քանի որ շուկայական պայմանները կարող են փոփոխվել, որպես իրական արժեք ներկայացված գումարը մեկ այլ պահի դրությամբ կարող է սխալ կամ ոչ տեղին լինել: Իրական արժեքի սահմանումը նաև ենթադրում է միաժամանակյա փոխանակում և վաճառքի պայմանագրի ավարտ՝ առանց գնի որևէ փոփոխության, որը կարող էր կատարվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում», եթե փոխանակումն ու ավարտը չեն կատարվում միաժամանակ:

40. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը, ի թիվս այլոց, արտացոլում է ընթացիկ վարձակալություններից վարձակալական եկամուտը, ինչպես նաև խելամիտ ու օժանդակող ենթադրությունները, որոնք արտացոլում են, թե, հաշվի առնելով ընթացիկ շուկայական պայմանները, իրազեկ և պատրաստական կողմերը ինչ վարձակալական եկամուտ են ենթադրում ապագա վարձակալություններից: Այն նաև արտացոլում է, համանման հիմունքով, դրամական միջոցների ցանկացած արտահոսք (ներառյալ վարձակալական վճարները և այլ արտահոսք), որը կարող է հավանական լինել՝ կապված գույքի հետ: Այդ արտահոսքերի որոշ մասն արտացոլվում է պարտավորությունում, մինչդեռ մնացած մասը վերաբերում է այն արտահոսքերին, որը չի ճանաչվել ֆինանսական հաշվետվություններում մինչև ուշ ամսաթիվը (օրինակ՝ պարբերական վճարումներ, ինչպիսիք են պայմանական ռենտաները):

41. 25-րդ պարագրաֆը սահմանում է վարձակալված գույքում մասնակցության ինքնարժեքի սկզբնապես ճանաչման հիմունքը: 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է անհրաժեշտության դեպքում վարձակալված գույքում մասնակցությունը վերաչափել իրական արժեքով: Շուկայական դրույքներով դիտարկվող վարձակալության դեպքում, ձեռքբերման պահին վարձակալված գույքում մասնակցության իրական արժեքը՝ ակնկալվող բոլոր վարձակալական վճարների (ներառյալ ճանաչված պարտավորություններին վերաբերող վճարները) գուտ գումարը, պետք է հավասար լինի գրոյի: Նշված իրական արժեքը չի փոխվում՝ անկախ այն հանգամանքից, թե, հաշվապահական հաշվառման նպատակներով, վարձակալված ակտիվը և պարտավորությունը ճանաչվում են իրական արժեքով, թե նվազագույն

վարձավճարների ներկա արժեքով՝ ՀՀՄՍ 17-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն: Այսպիսով՝ 25-րդ պարագրաֆի համաձայն, ինքնարժեքով չափված վարձակալված ակտիվը 33-րդ պարագրաֆի համաձայն իրական արժեքով վերաչափելը չպետք է առաջացնի որևէ սկզբնական օգուտ կամ վնաս, բացառությամբ եթե իրական արժեքը չափվում է տարբեր ժամանակներում: Նշվածը կարող է տեղի ունենալ, երբ իրական արժեքի մոդելի կիրառման ընտրությունն իրականացվում է սկզբնապես ճանաչումից հետո:

42. Իրական արժեքի սահմանման մեջ հղում է արվում «իրազեկ, պատրաստական կողմերին»: Այս համատեքստում «իրազեկ» նշանակում է, որ և՛ պատրաստական գնորդը, և՛ պատրաստական վաճառողը բավականաչափ տեղեկացված են ներդրումային գույքի բնույթի և հատկանիշների, դրա փաստացի և պոտենցիալ օգտագործման, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շուկայի պայմանների մասին: Պատրաստական գնորդը շահագրգռված է գնումը կատարել, այլ ոչ թե՝ պարտադրված: Այս գնորդը ո՛չ չափազանց շատ է ցանկանում գնումը կատարել, ո՛չ էլ որոշել է գնումը կատարել ցանկացած գնով: Ենթադրվող գնորդը չի վճարի ավելի բարձր գին, քան պահանջվում է շուկայում իրազեկ պատրաստական գնորդների և վաճառողների կողմից:
43. Պատրաստական վաճառողը ո՛չ չափազանց շատ է ցանկանում, ո՛չ էլ պարտադրված է կատարել վաճառքը ցանկացած գնով և, հետևաբար, չի պատրաստվում վաճառքը կատարել այնպիսի գնով, որն ընթացիկ շուկայի պայմաններում չի դիտարկվում որպես խելամիտ: Պատրաստական վաճառողը շահագրգռված է ներդրումային գույքը վաճառել շուկայում առկա լավագույն գնով: Ներդրումային գույքի փաստացի սեփականատիրոջ իրական հանգամանքները այս դիտարկման մաս չեն, քանի որ պատրաստական վաճառողը հիպոթեթիկ սեփականատեր է (օրինակ՝ պատրաստական վաճառողը հաշվի չի առնի ներդրումային գույքի փաստացի սեփականատիրոջ կոնկրետ հարկային հանգամանքները):
44. Իրական արժեքի սահմանման մեջ հղում է արվում «անկախ կողմերի միջև գործարքին»: «Անկախ կողմերի միջև գործարք» է համարվում այնպիսի կողմերի միջև կնքվող գործարքը, որոնք չունեն յուրաքանչյուր կամ մասնավոր հարաբերություններ, որոնք գործարքների գները կդարձնեին շուկայական պայմաններին ոչ բնորոշ: Ենթադրվում է, որ գործարքը կնքվում է չկապակցված կողմերի միջև, որոնցից յուրաքանչյուրը գործում է անկախ:
45. Իրական արժեքի լավագույն վկայությունը, սովորաբար, ստացվում է նույն տարածքում գտնվող և նույն վիճակի, նմանատիպ վարձակալության կամ այլ պայմանագրերի առարկա հանդիսացող համանման գույքի գործող շուկայի ընթացիկ գների հիման վրա: Կազմակերպությունը որոշակիացնում է գույքի բնույթի, գտնվելու վայրի և վիճակի կամ այդ գույքին վերաբերող վարձակալության և այլ պայմանագրերի պայմանների միջև ցանկացած տարբերություն:
46. 45-րդ պարագրաֆում նկարագրված գործող շուկայի ընթացիկ գների բացակայության պայմաններում կազմակերպությունը քննարկում է տարբեր աղբյուրներից ստացվող տեղեկատվությունը, ներառյալ՝
  - ա) տարբեր բնույթի, վիճակի կամ տարբեր տարածքներում գտնվող (կամ տարբեր վարձակալության կամ այլ պայմանագրերի առարկա հանդիսացող) գույքի գործող շուկայի ընթացիկ գները, որոնք ճշգրտվում են՝ այդ տարբերությունները արտացոլելու համար,
  - բ) ավելի պակաս ակտիվությամբ գործող շուկաների ամենավերջին գները, որոնք ճշգրտվում են՝ այդ գներով կատարված գործարքների ամսաթվից հետո տեղի ունեցած տնտեսական պայմանների ցանկացած փոփոխություն արտացոլելու համար.
  - գ) դրամական միջոցների ապագա հոսքերի արժանահավատ գնահատումների հիման վրա դրամական միջոցների գեղչված հոսքերի կանխատեսումները, որոնք հիմնավորված են գործող վարձակալության կամ այլ պայմանագրերի պայմաններով և (եթե հնարավոր է) արտաքին վկայություններով, ինչպիսիք են նույն վայրում և նույն վիճակում գտնվող համանման գույքի գծով ընթացիկ շուկայական վարձավճարները, ինչպես նաև կիրառվող գեղչման դրույքները, որոնք արտացոլում են դրամական միջոցների հոսքերի գումարների և ժամկետների հետ կապված անորոշությունների ընթացիկ շուկայական գնահատումները:
47. Որոշ դեպքերում նախորդ պարագրաֆում թվարկված տարբեր աղբյուրները կարող են ներդրումային գույքի իրական արժեքի վերաբերյալ տարբեր եզրակացությունների հանգեցնել: Կազմակերպությունը դիտարկում է այս տարբերությունների պատճառները՝ իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների համեմատաբար փոքր տիրույթի սահմաններում ամենաարժանահավատ իրական արժեքը որոշելու համար:
48. Բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ ձեռք է բերում ներդրումային գույք (կամ երբ գոյություն ունեցող գույքը առաջին անգամ դառնում է ներդրումային գույք՝ օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունից հետո), իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների տիրույթը կարող է այնքան մեծ լինել, և տարբեր գնահատականների հավանականու-

- բյուջեները կարող է այնքան դժվար լինել գնահատել, որ իրական արժեքի միանշանակ գնահատականի օգտակարությունը հավասարվում է զրոյի: Դա կարող է ցույց տալ, որ այդ գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն որոշել (տե՛ս պարագրաֆ 53):
49. Ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտում, իրական արժեքը տարբեր է օգտագործման արժեքից: Իրական արժեքն արտացոլում է իրագրեկ, պատրաստական գնորդների և վաճառողների գիտելիքները և գնահատականները: Ի հակադրություն դրա՝ օգտագործման արժեքն արտացոլում է կազմակերպության գնահատականները, ներառյալ գործոնների ազդեցությունը, որոնք կարող են բնորոշ լինել կազմակերպությանը և ընդհանուր առմամբ կիրառելի չլինել այլ կազմակերպությունների համար: Օրինակ՝ իրական արժեքը չի արտացոլում ստորև բերված գործոններից յուրաքանչյուրի ազդեցությունը, որոնք կարող են, ընդհանուր առմամբ, կիրառելի չլինել իրագրեկ, պատրաստական գնորդների և վաճառողների նկատմամբ՝
- ա) լրացուցիչ արժեքը, որը ստացվում է տարբեր վայրերում գտնվող գույքերի պորտֆելի ստեղծման արդյունքում.
  - բ) ներդրումային գույքի և այլ ակտիվների միջև սիներգիզմը.
  - գ) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կամ սահմանափակումները, որոնք հատուկ են միայն տվյալ սեփականատիրոջը.
  - դ) հարկային արտոնությունները կամ հարկային բեռը, որոնք հատուկ են տվյալ սեփականատիրոջը:
50. Ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը իրական արժեքի մոդելի շրջանակներում որոշելիս կազմակերպությունը պետք է խուսափի այն ակտիվների կամ պարտավորությունների կրկնահաշվարկից, որոնք ճանաչվել են որպես առանձին ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Օրինակ՝
- ա) այնպիսի սարքավորումներ, ինչպիսիք են վերելակները կամ օդափոխիչները, հաճախ կազմում են շենքի անբաժանելի մասը և սովորաբար ներառվում են ներդրումային գույքի իրական արժեքում, այլ ոչ թե առանձնացված ճանաչվում են որպես հիմնական միջոցներ.
  - բ) եթե գրասենյակը վարձակալության է հանձնվում կահավորված վիճակում, ապա գրասենյակի իրական արժեքը սովորաբար ներառում է կահույքի իրական արժեքը, քանի որ վարձակալական եկամուտը վերաբերում է կահավորված գրասենյակին: Երբ կահույքը ներառվում է ներդրումային գույքի իրական արժեքում, կազմակերպությունը այդ կահույքը չի ճանաչում որպես առանձին ակտիվ.
  - գ) ներդրումային գույքի իրական արժեքը չի ներառում գործառնական վարձակալության գծով կանխավճարները կամ հաշվեզրկված եկամուտները, քանի որ կազմակերպությունը դրանք ճանաչում է որպես առանձին պարտավորություն կամ ակտիվ.
  - դ) վարձակալությամբ պահվող ներդրումային գույքի իրական արժեքն արտացոլում է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը (ներառյալ պայմանական ռենտան, որն ակնկալվում է դառնալ վճարման ենթակա): Համապատասխանաբար, եթե գույքի համար ձեռքբերման արժեքը կատարվելիք բոլոր վճարումների գուտ գումարն է, ապա անհրաժեշտ կլինի հետ հաշվարկել վարձակալության գծով ճանաչված ցանկացած պարտավորություն՝ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը որոշելու համար օգտագործելով իրական արժեքի մոդելը:
51. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը չի արտացոլում ապագա կապիտալ բնույթի ծախսերը, որոնք կբարելավեն կամ կկատարելագործեն գույքը, ինչպես նաև չի արտացոլում այդ ապագա ծախսերի հետ կապված ապագա օգուտները:
52. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունն ակնկալում է, որ ներդրումային գույքի հետ կապված իր վճարումների (բացառությամբ արդեն ճանաչված պարտավորություններին վերաբերող վճարումները) ներկա արժեքը կգերազանցի դրամական միջոցների համապատասխան մուտքերի ներկա արժեքը: Կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտը՝ որոշելու համար, արդյոք ճանաչի պարտավորություն, և եթե այո, ինչպես չափի այն:

## Իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելու անկարողություն

53. Գոյություն ունի հերքելի ենթադրություն, որ կազմակերպությունը կարող է շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն որոշել ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Այնուամենայնիվ, բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ ձեռք է բերում ներդրումային գույք (կամ երբ գոյություն ունեցող գույքը առաջին անգամ դառնում է ներդրումային գույք՝ օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունից հետո), ներդրումային գույքի իրական արժեքը շարուն-

նակական հիմունքով արժանահավատորեն որոշելի չէ: Սա առաջանում է այն և միայն այն դեպքերում, երբ համադրելի շուկայական գործարքները հաճախակի չեն, և իրական արժեքի այլընտրանքային գնահատականները մատչելի չեն (օրինակ՝ դրամական միջոցների գեղջված հոսքերի կանխատեսումների հիման վրա): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը արժանահավատորեն որոշելի չէ, սակայն ակնկալում է, որ կառուցումն ավարտելուն պես գույքի իրական արժեքը կլինի արժանահավատորեն որոշելի, այն պետք է չափի կառուցման ընթացքում գտնվող այդ ներդրումային գույքը ինքնարժեքով մինչև կամ դրա իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն որոշելի, կամ կառուցումը ավարտվի (որ տարբերակն ավելի վաղ տեղի ունենա): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ ներդրումային գույքի (կառուցման ընթացքում գտնվող գույքից տարբեր այլ գույք) իրական արժեքը շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն որոշելի չէ, կազմակերպությունը նշված ներդրումային գույքը պետք է չափի՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 16-ի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը: Ներդրումային գույքի մնացորդային արժեքը պետք է ընդունվի զրո: Կազմակերպությունը պետք է շարունակի կիրառել ՀՀՄՍ 16-ը մինչև ներդրումային գույքի օտարումը:

- 53Ա. Երբ կազմակերպությունը ի վիճակի է դառնում արժանահավատորեն չափել կառուցման ընթացքում գտնվող և նախկինում ինքնարժեքով չափվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը, այն պետք է այդ գույքը չափի իր իրական արժեքով: Այդ գույքի կառուցումն ավարտվելուն պես, ենթադրվում է, որ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Եթե դա այդպես չէ, ապա, 53-րդ պարագրաֆի համաձայն, գույքը պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:
- 53Բ. Այն ենթադրությունը, որ կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել, կարող է հերքվել միայն սկզբնապես ճանաչման պահին: Կազմակերպությունը, որը կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի միավորը չափում է իրական արժեքով, կարող է չեզրակացնել, որ ավարտված ներդրումային գույքի իրական արժեքը արժանահավատորեն որոշելի չի լինի:
54. Բացառիկ դեպքերում, երբ 53-րդ պարագրաֆում նշված պատճառով կազմակերպությունը ստիպված է ներդրումային գույքը չափել՝ օգտագործելով ինքնարժեքի մոդելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի, այն պետք է իրական արժեքով չափի իր ողջ այլ ներդրումային գույքը, ներառյալ կառուցման մեջ գտնվող ներդրումային գույքը: Նման դեպքերում, չնայած կազմակերպությունը կարող է ինքնարժեքի մոդելը կիրառել ներդրումային մեկ գույքի նկատմամբ, կազմակերպությունը պետք է շարունակի հաշվառել մնացած բոլոր գույքերը՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը:
55. Եթե կազմակերպությունը ներդրումային գույքը նախկինում չափել է իրական արժեքով, ապա այն պետք է շարունակի չափել այդ գույքը իրական արժեքով մինչև դրա օտարումը (կամ մինչև որ գույքը դառնա սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ կազմակերպությունը սկսի այն բարելավել՝ սովորական գործունեության ընթացքում հետագա վաճառքի նպատակով), մույնիսկ եթե համադրելի շուկայական գործարքները դառնում են ավելի հազվադեպ կամ շուկայական գները դառնում են ավելի դժվար մատչելի:

## Ինքնարժեքի մոդել

56. Ինքնարժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչումից հետո իր ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի ՀՀՄՍ 16-ով՝ այդ մոդելի համար նախատեսված պահանջների համաձայն, բացառությամբ այն գույքի, որը համապատասխանում է վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառված է վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի: Այն ներդրումային գույքը, որը համապատասխանում է վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառված է օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող) պետք է չափվի համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի:

## Վերադասակարգումներ

57. Գույքը որպես ներդրումային վերադասակարգելը կամ հակառակը պետք է տեղի ունենա այն և միայն այն դեպքում, երբ փոփոխվել է դրանց օգտագործումը, որի վկայություններն են՝
- ա) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը սկսելը. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք.
  - բ) գույքի բարելավումը սկսելը՝ հետագայում այն վաճառելու մտադրությամբ. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես պաշար.

- զ) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը ավարտելը. այս դեպքում սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես ներդրումային գույք. կամ
- դ) որպես պաշար դասակարգված գույքի՝ այլ կողմին գործառնական վարձակալության տալը. այս դեպքում պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք:

**ե) [հանված է]**

- 58. 57-րդ պարագրաֆի «բ» կետը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գույքը ներդրումային գույքից վերադասակարգի որպես պաշար այն և միայն այն դեպքում, երբ փոփոխվել է գույքի օգտագործումը, որի մասին վկայում է բարելավումը սկսելը՝ հետագա վաճառքի մտադրությամբ: Երբ կազմակերպությունը որոշում է օտարել ներդրումային գույքը առանց բարելավման, ապա այն շարունակում է դիտել այդ գույքը որպես ներդրումային գույք մինչև դրա ապահանջումը (դուրսգրումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), և այն որպես պաշար չի դիտում: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը սկսում է բարելավել գոյություն ունեցող ներդրումային գույքը՝ այն ապագայում ևս որպես ներդրումային գույք օգտագործելու համար, ապա այդ գույքը մնում է որպես ներդրումային գույք և բարելավման ընթացքում չի վերադասակարգվում որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք:
- 59. 60-65-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ճանաչման ու չափման խնդիրների նկատմամբ, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի համար օգտագործում է իրական արժեքի մոդելը: Երբ կազմակերպությունը օգտագործում է ինքնարժեքի մոդելը, ապա ներդրումային գույքի, սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի և պաշարների միջև վերադասակարգումները չեն փոխում վերադասակարգված գույքի հաշվեկշռային արժեքը և չափման ու բացահայտման նպատակներով գույքի ինքնարժեքը:
- 60. Իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքը որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ պաշար վերադասակարգելու դեպքում այդ գույքի ելակետային արժեքը՝ ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 2-ի համաձայն հետագայում հաշվառվելու նպատակով, պետք է լինի դրա իրական արժեքը օգտագործումը փոփոխելու ամսաթվի դրությամբ:
- 61. Եթե սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը դառնում է ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 16-ը՝ մինչև օգտագործման փոփոխման ամսաթիվը: Կազմակերպությունը այդ ամսաթվի դրությամբ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն որոշված գույքի հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է դիտարկի այնպես, ինչպես վերագնահատումը՝ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն:
- 62. Մինչև այն ամսաթիվը, երբ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը դառնում է իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույք, կազմակերպությունը շարունակում է ամորտիզացնել այդ գույքը և ճանաչել ցանկացած արժեզրկումից կորուստ՝ առաջացմանը զուգընթաց: Կազմակերպությունը այդ ամսաթվի դրությամբ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն որոշված գույքի հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը դիտարկում է այնպես, ինչպես վերագնահատումը՝ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն: Այլ կերպ ասած՝
  - ա) արդյունքում առաջացող գույքի հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած նվազում ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, այն չափով, որով այդ գումարը ներառվում է այդ գույքի վերագնահատումից արժեքի աճում, նվազումը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և նվազեցնում է սեփական կապիտալում վերագնահատումից արժեքի աճը.
  - բ) արդյունքում առաջացող հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած աճ դիտարկվում է հետևյալ կերպ՝
    - i. եթե այդ աճը վերականգնում է այդ գույքի գծով նախկին արժեզրկումից կորուստը, ապա այդ աճը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Շահույթում կամ վնասում ճանաչված գումարը չի գերազանցում այն գումարը, որը անհրաժեշտ է՝ հաշվեկշռային արժեքը մինչև այն մակարդակը վերականգնելու համար, որը որոշված կլիներ (հանած համապատասխան մշակվածությունը), եթե ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ:
    - ii. աճի ցանկացած մնացորդային մաս ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ավելացնում է սեփական կապիտալում վերագնահատումից արժեքի աճը: Ներդրումային գույքի հետագա օտարման ժամանակ սեփական կապիտալում ներառված վերագնահատումից արժեքի աճը կարող է վերագրվել չբաշխված շահույթին: Վերագնահատումից արժեքի աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին չի կատարվում շահույթի կամ վնասի միջոցով:
- 63. Երբ պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև ցանկացած տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
- 64. Երբ պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա դրա վերաբերյալ մոտեցումը համապատասխանում է պաշարների վաճառքի

վերաբերյալ մոտեցմանը:

65. **Երբ կազմակերպությունն ավարտում է սեփական ուժերով կառուցվող ներդրումային գույքի կառուցումը կամ բարելավումը, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:**

## **Օտարումներ**

66. **Ներդրումային գույքը պետք է ապաճանաչվի (դուրս գրվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), երբ այն օտարվում է, կամ երբ ներդրումային գույքն ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի սկսվել:**
67. Ներդրումային գույքի օտարումը կարող է տեղի ունենալ վաճառքի կամ ֆինանսական վարձակալության տալու միջոցով: Ներդրումային գույքի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 18-ով սահմանված՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները, ինչպես նաև հաշվի է առնում ՀՀՄՍ 18-ի հավելվածում ներկայացված համապատասխան ցուցումները: Ֆինանսական վարձակալության տալու կամ հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի դեպքերում կիրառվում է ՀՀՄՍ 17-ը:
68. Եթե, 16-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն, կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է ներդրումային գույքի մի մասի փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Ինքնարժեքի մոդելի կիրառմամբ հաշվառվող ներդրումային գույքի դեպքում, փոխարինված մասը կարող է չլինել այն մասը, որը մաշեցվել է առանձին: Եթե կազմակերպության համար իրագործելի չէ որոշել փոխարինված մասի 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: Իրական արժեքի մոդելի համաձայն՝ ներդրումային գույքի իրական արժեքը կարող է արտացոլել փոխարինվող մասի արժեքի կորուստը: Այլ դեպքերում կարող է դժվար լինել հասկանալ, թե փոխարինված մասի գծով իրական արժեքի ինչպիսի գումար պետք է նվազեցնել: Փոխարինված մասի իրական արժեքը նվազեցնելու (եթե այն անիրագործելի է) այլընտրանքային տարբերակ է սկստիվի հաշվեկշռային արժեքում փոխարինման արժեքի ներառումը, այնուհետև իրական արժեքի վերազնահատումը, որը կպահանջվի փոխարինման մեջ չներառված ավելացումների համար:
69. **Ներդրումային գույքը դուրս գրելուց կամ օտարելուց առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ մուտքերի և այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն և պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում (բացառություն է կազմում հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքը, որի դեպքում ՀՀՄՍ 17 ստանդարտով պահանջվում է այլ մոտեցում)**՝ դուրս գրելու կամ օտարելու ժամանակաշրջանում:
70. Ներդրումային գույքի օտարման դիմաց ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է իրական արժեքով: Մասնավորապես, եթե ներդրումային գույքի դիմաց վճարումը հետաձգվում է, ապա ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է անհասպաղ վճարման գնի համարժեքով: Փոխհատուցման անվանական գումարի և անհասպաղ վճարման գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույթի մեթոդը:
71. Կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 37-ը կամ, եթե տեղին է, այլ ստանդարտներ ցանկացած պարտավորության նկատմամբ, որոնք պահպանվում են կազմակերպությունում ներդրումային գույքն օտարելուց հետո:
72. **Արժեզրկված, կորած կամ տրված ներդրումային գույքի համար երրորդ կողմերից փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, երբ այդ փոխհատուցումը դառնում է ստացման ենթակա:**
73. Ներդրումային գույքի արժեզրկումը կամ կորուստը, երրորդ կողմերից համապատասխան փոխհատուցման պահանջները կամ փոխհատուցման վճարումները, ինչպես նաև փոխարինող ակտիվների ցանկացած հետագա գնում կամ կառուցում առանձին տնտեսական դեպքեր են և հաշվառվում են առանձին՝ հետևյալ կերպ՝
- ա) ներդրումային գույքի արժեզրկումը ճանաչվում է ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն.
  - բ) ներդրումային գույքի դուրսգրումը կամ օտարումը ճանաչվում է սույն ստանդարտի 66-71-րդ պարագրաֆների համաձայն.
  - գ) արժեզրկված, կորած կամ տրված ներդրումային գույքի համար երրորդ կողմերից փոխհատուցումը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա.

դ) որպես փոխարինում՝ վերականգնված, գնված կամ կառուցված ակտիվների ինքնարժեքը որոշվում է սույն ստանդարտի 20-29-րդ պարագրաֆների համաձայն:

## Բացահայտում

### Իրական արժեքի մոդել և ինքնարժեքի մոդել

74. Ստորև բերված բացահայտումները կիրառվում են ի լրումն ՀՀՍՄ 17-ով պահանջվողների: Ներդրումային գույքի սեփականատերը վարձակալության վերաբերյալ կատարում է բացահայտումներ որպես վարձատու՝ համաձայն ՀՀՍՄ 17-ի: Կազմակերպությունը, որը ներդրումային գույքը պահում է որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն, որպես վարձակալ բացահայտումներ է կատարում ֆինանսական վարձակալության վերաբերյալ, իսկ որպես վարձատու՝ գործառնական վարձակալության վերաբերյալ:

75. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) արդյոք կիրառում է ինքնարժեքի, թե իրական արժեքի մոդելը.

բ) եթե այն կիրառում է իրական արժեքի մոդելը, արդյոք, և որ հանգամանքներում է, որ գործառնական վարձակալությանը պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգվում և հաշվառվում է որպես ներդրումային գույք.

գ) այն չափանիշները, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից՝ ներդրումային գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից, ինչպես նաև սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող գույքից տարբերակելու համար, երբ դասակարգումը բարդ է (տե՛ս պարագրաֆ 14).

դ) այն մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները, որոնք կիրառվել են ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս, ներառյալ նշում այն մասին, թե արդյոք իրական արժեքը որոշելիս հիմք են ընդունվել շուկայական վկայությունները, թե հիմնականում այլ գործոններ (որոնք կազմակերպությունը պետք է բացահայտի)՝ գույքի բնույթի և համադրելի շուկայական տվյալների պակասի պատճառով.

ե) 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 տարածքում, տվյալ կատեգորիայի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին: Եթե նման գնահատում տեղի չի ունեցել, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի.

զ) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հետևյալ գումարները՝

i. ներդրումային գույքից վարձակալական եկամուտը.

ii. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական հասույթ ստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը).

iii. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական եկամուտ չստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը).

iv. ակտիվների մեկ պուլից, որում օգտագործվում է ինքնարժեքի մոդելը, մյուս պուլ, որում օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը, ներդրումային գույքի վաճառքից իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը՝ ճանաչված շահույթում կամ վնասում (տե՛ս 32Գ պարագրաֆը).

է) ներդրումային գույքի իրացվելիության կամ օտարումից եկամտի՝ դրամական փոխանցումների վրա սահմանափակումների գոյության փաստը և գումարները. և

ը) ներդրումային գույք ձեռք բերելու, կառուցելու կամ բարելավելու, կամ էլ վերանորոգելու, պահպանելու կամ կատարելագործելու գծով պայմանագրային պարտականությունները:

### Իրական արժեքի մոդել

76. Ի լրումն 75-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների՝ 33-55-րդ պարագրաֆներում ներկայացված իրական արժեքի մոդելը կիրառող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ ցույց տալով հետևյալը՝

- ա) ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով ձեռքբերումներից և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչված հետագա ծախսերից առաջացածները.
  - բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.
  - գ) ակտիվները, որոնք դասակարգված են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառված են վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, ինչպես նաև այլ օտարումներ.
  - դ) իրական արժեքի ճշգրտումներից զուտ օգուտները կամ վնասները.
  - ե) ներկայացման տարբեր արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, ինչպես նաև արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկը հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթով.
  - զ) ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը.
  - է) այլ փոփոխություններ:
77. Երբ ներդրումային գույքի ձեռք բերված գնահատականը նշանակալիորեն ճշգրտվում է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով, օրինակ՝ որպես առանձին ակտիվներ և պարտավորություններ ճանաչված ակտիվների կամ պարտավորությունների կրկնահաշվարկից խուսափելու համար, ինչպես նկարագրված է 50-րդ պարագրաֆում, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ձեռք բերված գնահատման և ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ճշգրտված գնահատման միջև համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով հետ հաշվարկված վարձակալության գծով ճանաչված բոլոր պարտականությունների համախառն գումարը և ցանկացած այլ նշանակալի ճշգրտում:
78. 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացառիկ դեպքերում, երբ կազմակերպությունն իր ներդրումային գույքը չափում է՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 16-ի ինքնարժեքի մոդելը, 76-րդ պարագրաֆով պահանջվող համադրումը պետք է բացահայտի այդ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարները՝ այլ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարներից առանձնացված: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ներդրումային գույքի նկարագրությունը.
  - բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել.
  - գ) եթե հնարավոր է, այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը.
  - դ) իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույքի օտարման գծով՝
    - i. այն փաստը, որ կազմակերպությունն օտարել է իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույք.
    - ii. վաճառքի պահին այդ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը.
    - iii. ճանաչված օգուտի կամ վնասի գումարը:

### Ինքնարժեքի մոդել

79. Ի լրումն 75-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների՝ 56-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբնական արժեքի մոդելը կիրառող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) մաշվածության հաշվարկման օգտագործված մեթոդները.
  - բ) օգտակար ծառայությունը կամ մաշվածության հաշվարկման օգտագործված դրույքները.
  - գ) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին.
  - դ) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ ցույց տալով հետևյալը՝
    - i. ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով ձեռքբերումներից և որպես ակտիվ ճանաչված հետագա ծախսերից առաջացածները.
    - ii. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.



iii. ակտիվները, որոնք դասակարգված են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառված են վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, ինչպես նաև այլ օտարումներ.

iv. մաշվածությունը.

v. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն ճանաչված և հակադարձված արժեգրկումից կորուստների գումարը.

vi. ներկայացման տարբեր արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային գուտ տարբերությունները, ինչպես նաև արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկը հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթով.

vii. ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը.

viii. այլ փոփոխություններ.

ե) ներդրումային գույքի իրական արժեքը: 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացառիկ դեպքերում, երբ կազմակերպությունը չի կարող արժանահավատորեն որոշել ներդրումային գույքի իրական արժեքը, այն պետք է բացահայտի՝

i. ներդրումային գույքի նկարագրությունը.

ii. բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել.

iii. եթե հնարավոր է, այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը:

## Անցումային դրույթներ

### Իրական արժեքի մոդել

80. Կազմակերպությունը, որը նախկինում կիրառում էր ՀՀՄՍ 40-ը (2000) և առաջին անգամ ընտրում է դասակարգել և հաշվառել որպես ներդրումային գույք գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցության մի մասը կամ ամբողջը, պետք է այդ ընտրության ազդեցությունը ճանաչի որպես այն ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում, որի ընթացքում ընտրությունն առաջին անգամ տեղի է ունեցել: Ի լրումն՝

ա) եթե կազմակերպությունը նախկինում հրապարակայնորեն բացահայտել է (ֆինանսական հաշվետվություններում կամ այլ կերպ) այդ գույքի իրական արժեքն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների ընթացքում (որը որոշված է այնպիսի հիմունքով, որը բավարարում է 5-րդ պարագրաֆում ներկայացված իրական արժեքի սահմանմանը և 36-52-րդ պարագրաֆների մտեցումներին), ապա խրախուսվում, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունը՝

i. ճշգրտի ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը, որի համար նման իրական արժեքը հրապարակայնորեն բացահայտվել է.

ii. վերաներկայացնի այդ ժամանակաշրջանների համար համադրելի տեղեկատվությունը.

բ) եթե կազմակերպությունը նախկինում հրապարակայնորեն չի բացահայտել «ա» կետում նկարագրված տեղեկատվությունը, ապա կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվություն և պետք է բացահայտի այդ փաստը:

81. Սույն ստանդարտով պահանջվում է ՀՀՄՍ 8-ով նախատեսվածից տարբեր մտեցում: ՀՀՄՍ 8-ը պահանջում է, որ համադրելի տեղեկատվությունը վերաներկայացվի, բացառությամբ երբ դա իրագործելի չէ:

82. Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ստանդարտը, չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտումը ներառում է ներդրումային գույքի գծով վերադասակարգումների ցանկացած գումար՝ ներառված նախկին վերագնահատումներից արժեքի աճում:

### Ինքնարժեքի մոդել

83. Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ստանդարտը և ընտրում է ինքնարժեքի մոդելը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ցանկացած փոփոխության նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 8-ը: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունների

ազդեցությունը ներառում է ներդրումային գույքի գծով վերադասակարգումների ցանկացած գումար՝ ներառված նախկին վերագնահատումներից արժեքի աճում:

84. 27-29-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ կապված ակտիվների փոխանակմամբ ձեռք բերված ներդրումային գույքի սկզբնապես չափման հետ, պետք է կիրառվեն առաջընթաց միայն հետագա գործառնությունների համար:

## Ուժի մեջ մտնելը

85. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

85Ա. ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառված տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 62-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

85Բ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարեփոխումներով» 8-րդ, 9-րդ, 48-րդ, 53-րդ, 54-րդ և 57-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են, 22-րդ պարագրաֆը հանվել է, և ավելացվել են 53Ա և 53Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությանը թույլատրվում է փոփոխությունները կիրառել կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի նկատմամբ մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ը ցանկացած ամսաթվից, եթե կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքները որոշվել են այդ ամսաթվերին: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ կիրառի ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի 5-րդ և 81Ե պարագրաֆների փոփոխությունները:

## ՀՀՄՍ 40-ի (2000 թվականին հրապարակված) չեղյալ հայտարարելը

86. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտին (հրապարակված՝ 2000 թվականին):

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 41

## Գյուղատնտեսություն

### Նպատակը

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

### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետևյալի հաշվառման համար, երբ դրանք վերաբերում են գյուղատնտեսական գործունեությանը՝
- ա) կենսաբանական ակտիվներ.
  - բ) գյուղատնտեսական արտադրանք բերքահավաքի պահին.

- զ) **34-րդ և 35-րդ պարագրաֆներում ընդգրկված պետական շնորհներ:**
2. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում՝
    - ա) գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող հողի նկատմամբ (տե՛ս ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» և ՀՀՄՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտները).
    - բ) գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտը):
  3. Սույն ստանդարտը կիրառվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի նկատմամբ, որը կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացված արտադրանքն է, միայն բերքահավաքի պահին: Այնուհետև կիրառվում է ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը կամ համապատասխան այլ ստանդարտ: Համապատասխանաբար, սույն ստանդարտը չի առնչվում բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանքի վերամշակմանը, օրինակ՝ խաղողից գինու ստացմանը խաղողն աճեցրած գինեգործի կողմից: Չնայած նման վերամշակումը կարող է գյուղատնտեսական գործունեության հետագա զարգացման տրամաբանական և բնականոն շարունակությունը լինել, իսկ տեղի ունեցող երևույթները կարող են որոշ ընդհանրություններ ունենալ կենսաբանական փոխակերպման հետ՝ նման վերամշակումը չի ներառվում սույն ստանդարտի գյուղատնտեսական գործունեության սահմանման մեջ:
  4. Ստորև ներկայացված աղյուսակում բերված են կենսաբանական ակտիվների, գյուղատնտեսական արտադրանքի և բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանքի օրինակներ.

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

## Սահմանումներ

### Գյուղատնտեսությանը վերաբերող սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝
 

**Գյուղատնտեսական գործունեություն.** կազմակերպության կողմից կենսաբանական ակտիվների կենսաբանական փոխակերպման և արտադրանքի ստացման կառավարումը՝ վաճառքի 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, արտադրանքի 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:

**Կենսաբանական ակտիվների խումբ. համանման կենդանիների կամ բույսերի խումբ:**

**Բերքահավաք. կենսաբանական ակտիվից արդյունքի առանձնացումը կամ կենսաբանական ակտիվի կենսական գործընթացների դադարեցումը:**

6. Գյուղատնտեսությունն իր մեջ ընդգրկում է բազմազան գործունեություններ, օրինակ՝ անասնապահություն, անտառաբուծություն, միամյա կամ բազմամյա կուլտուրաների աճեցում, պտղատու այգիների և տնկադաշտերի մշակում, ծաղկաբուծություն և ջրային կենդանիների և բուսատեսակների բուծում (ներառյալ ձկնաբուծությունը): Այս բազմազանության մեջ կան հետևյալ ընդհանուր գծերը՝
  - ա) Փոփոխվելու ունակություն. կենդանիները և բույսերն ընդունակ են կենսաբանական փոխակերպման.
  - բ) Փոփոխության կառավարում. կառավարումը նպաստում է կենսաբանական փոխակերպմանը՝ գործընթացը տեղի ունենալու համար անհրաժեշտ պայմանների (օրինակ՝ սննդայնության մակարդակներ, խոնավություն, ջերմաստիճան, պարարտացվածություն և լուսավորություն) բարելավման, կամ, առնվազն, կայունացման միջոցով: Նման կառավարումը գյուղատնտեսական գործունեությունը տարանջատում է այլ գործունեությունից: Չկառավարված աղբյուրներից արդյունքի ստացումը (ինչպես, օրինակ, օվկիանոսային ձկնորսությունը և անտառահատումը) գյուղատնտեսական գործունեություն չէ.
  - գ) Փոփոխության չափումը. կենսաբանական փոխակերպման կամ բերքահավաքի արդյունքում առաջացող որակի (օրինակ՝ գենետիկական հատկանիշներ, խտություն, հասունություն, ճարպային ծածկույթ, սպիտակուցների պարունակություն և մազաթելի ամրություն) կամ քանակի (սերունդ, կշիռ, խորանարդ մետր, մազաթելի երկարություն կամ տրամագիծ և բողբոջների թիվ) փոփոխությունը չափվում և վերահսկվում է՝ որպես կառավարման սովորական գործառնություն:
7. Կենսաբանական փոխակերպումը հանգեցնում է հետևյալ տեսակի արդյունքների՝
  - ա) 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
  - բ) գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրության, ինչպիսիք են լատեքսը, թեյի տերևները, բուրդը կամ կաթը:

## **Ընդհանուր սահմանումներ**

8. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

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

  - ա) շուկայում շրջանառվող միավորները համասեռ են.
  - բ) սովորաբար ցանկացած պահի հնարավոր է գտնել պատրաստական գնորդների և վաճառողների.
  - գ) գները մատչելի են հանրությանը:

**Հաշվեկշռային արժեք.** գումար, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

**Իրական արժեք.** գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

**Պետական շնորհներ.** սահմանված է ՀՀՄՄ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության քաղաքականություն» ստանդարտում:
9. Ակտիվի իրական արժեքը հիմնված է ակտիվի ներկա գտնվելու վայրի և վիճակի վրա: Արդյունքում, օրինակ, ազարակում գտնվող խոշոր եղջերավոր անասունի իրական արժեքը համապատասխան շուկայում տվյալ կենդանու գինն է՝ հանած կենդանուն տվյալ շուկա հասցնելու տրանսպորտային և այլ ծախսումները:

## **Ճանաչում և չափում**

10. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի կենսաբանական ակտիվը կամ գյուղատնտեսական արտադրանքը այն և միայն այն դեքում, երբ.

- ա) **ակտիվը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք.**
  - բ) **հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.**
  - գ) **ակտիվի իրական արժեքը կամ ինքնարժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**
11. Գյուղատնտեսական գործունեությունում վերահսկման մասին կարող են վկայել, օրինակ, խոշոր եղջերավոր անասունի նկատմամբ սեփականության իրավունքը, ինչպես նաև ձեռքբերման, ծննդյան կամ մայրական կաթից կտրելու պահին կենդանուն դրոշմելը կամ այլ կերպ նշան անելը: Ապագա օգուտները սովորաբար գնահատվում են նշանակալի ֆիզիկական հատկանիշների չափման միջոցով:
  12. **Կենսաբանական ակտիվը սկզբնական ճանաչման պահին և յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է չափվի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, բացառությամբ 30-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքի, երբ իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել:**
  13. **Կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափվի բերքահավաքի պահին իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները: Նման չափումը հանդիսանում է սկզբնական արժեք այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը կամ այլ համապատասխան ստանդարտ:**
  14. [Հանված է]
  15. Կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի որոշումը կարելի է հեշտացնել կենսաբանական ակտիվների կամ գյուղատնտեսական արտադրանքների խմբավորման միջոցով՝ ըստ նշանակալի հատկանիշների, օրինակ՝ ըստ տարիքի կամ որակի: Կազմակերպությունն ընտրում է այն հատկանիշները, որոնք համընկնում են շուկայում գնորոշման համար հինք ծառայող հատկանիշներին:
  16. Հաճախ կազմակերպությունները պայմանագրեր են կնքում՝ ապագա ամսաթվին իրենց կենսաբանական ակտիվները կամ գյուղատնտեսական արտադրանքը վաճառելու համար: Պայմանագրային գները ոչ միշտ են տեղին իրական արժեքի որոշման համար, քանի որ իրական արժեքն արտացոլում է ընթացիկ շուկան, որտեղ պատրաստակամ գնորդը և վաճառողը կկատարեն գործարք: Արդյունքում՝ կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը չի ճշգրտվում պայմանագրի առկայության պատճառով: Որոշ դեպքերում կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի վաճառքի պայմանագիրը կարող է լինել անբարենպաստ պայմանագիր, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտում: Անբարենպաստ պայմանագրերի նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 37-ը:
  17. Եթե կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի համար ներկա գտնվելու վայրում և վիճակում առկա է գործող շուկա, ապա այդ շուկայում գնանշված գինը պատշաճ հինք է հանդիսանում այդ ակտիվների իրական արժեքի որոշման համար: Եթե կազմակերպությունը ունի տարբեր գործող շուկաներ մուտք գործելու հնարավորություն, ապա կազմակերպությունը օգտագործում է դրանցից առավել համապատասխանը: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունն ունի երկու գործող շուկաներ մուտք գործելու հնարավորություն, ապա պետք է օգտագործի այն շուկայում գոյություն ունեցող գինը, որն ակնկալվում է օգտագործել:
  18. 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 միջև տնտեսական պայմանների զգալի փոփոխություն տեղի չի ունեցել.
    - բ) համանման ակտիվների շուկայական գները՝ արտացոլելով տարբերությունների գծով ճշգրտումները.
    - գ) ճյուղային չափորոշիչները, օրինակ՝ պտղատու այգու արժեքը՝ մեկ վաճառարկղի, բուշելի կամ հեկտարի հաշվով, կամ խոշոր եղջերավոր անասունների արժեքը՝ մեկ կիլոգրամ մսի հաշվով:
  19. Որոշ դեպքերում 18-րդ պարագրաֆում թվարկված տեղեկատվության աղբյուրները կարող են հանգեցնել կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի վերաբերյալ տարբեր եզրահանգումների: Կազմակերպությունը հաշվի է առնում նշված տարբերությունների պատճառները՝ խելամիտ գնահատականների տիրույթում առավել արժանահավատ իրական արժեքը որոշելու համար:

20. Որոշ դեպքերում կենսաբանական ակտիվի ներկա վիճակի համար շուկայում որոշված գները կամ արժեքները կարող են առկա չլինել: Այս դեպքերում կազմակերպությունը իրական արժեքը որոշելիս կիրառում է ակտիվից դրամական միջոցների ակնկալվող գուտ հոսքերի ներկա արժեքը՝ գեղջված ընթացիկ շուկայական դրույքով:
21. Դրամական միջոցների ակնկալվող գուտ հոսքերի ներկա արժեքի հաշվարկման նպատակն է որոշել կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը՝ դրա ներկա գտնվելու վայրում և վիճակում: Կազմակերպությունը սա հաշվի է առնում կիրառվելիք համապատասխան գեղջման դրույքը որոշելիս և դրամական միջոցների ակնկալվող գուտ հոսքերը գնահատելիս: Դրամական միջոցների ակնկալվող գուտ հոսքերի ներկա արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը ներառում է դրամական միջոցների այն գուտ հոսքերը, որոնք ակտիվը կառաջացնի շուկայի մասնակիցների ակնկալմամբ իր առավել համապատասխան շուկայում:
22. Կազմակերպությունը չի ներառում ակտիվների ֆինանսավորման, հարկերի վճարման կամ բերքահավաքից հետո կենսաբանական ակտիվների վերականգման համար դրամական միջոցների որևէ հոսքեր (օրինակ՝ բերքահավաքից հետո տնկադաշտում ծառերի վերատնկման ծախսումները):
23. «Անկախ կողմերի միջև գործարքում» գնի շուրջ համաձայնության գալու համար իրազեկ և պատրաստակամ գնորդները և վաճառողները հաշվի են առնում դրամական միջոցների հոսքերում շեղումների հնարավորությունը: Սրանից հետևում է, որ իրական արժեքն արտացոլում է նման շեղումների հնարավորությունը: Համապատասխանաբար, կազմակերպությունը դրամական միջոցների հոսքերի հնարավոր շեղումների ակնկալիքները ներառում է կա՛մ ակնկալվող դրամական միջոցների, կա՛մ գեղջման դրույքի, կամ էլ այս երկուսի որոշակի համակցության մեջ: Չեղջման դրույքը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է այնպիսի ենթադրություններ, որոնք համահունչ են դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը գնահատելիս կիրառված ենթադրություններին՝ խուսափելու որոշ ենթադրությունների ազդեցության կրկնահաշվարկից կամ անտեսումից:
24. Երբեմն սկզբնական արժեքը կարող է լինել իրական արժեքի մոտարկում, մասնավորապես, երբ.
- ա) տեղի է ունեցել աննշան կենսաբանական փոխակերպում սկզբնական ծախսումները կատարելուց հետո (օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից անմիջապես առաջ տնկված մրգատու ծառերի տնկիների դեպքում). կամ
  - բ) չի ակնկալվում, որ կենսաբանական փոխակերպման ազդեցությունը գնի վրա կլինի էական (օրինակ՝ նախնական աճը երեսունամյա սոճու տնկադաշտի արտադրական փուլում):
25. Հաճախ կենսաբանական ակտիվները ֆիզիկակապես կպած են հողին (օրինակ՝ ծառերը տնկադաշտում): Հողին կպած կենսաբանական ակտիվների համար կարող է գոյություն չունենալ առանձին շուկա, սակայն գործող շուկա կարող է գոյություն ունենալ համախմբված ակտիվների, այսինքն՝ կենսաբանական ակտիվների, աննշակ հողի և հողի բարելավումների համար՝ որպես մեկ ամբողջական փաթեթի: Կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը որոշելիս կարող է օգտվել համախմբված ակտիվներին վերաբերող տեղեկատվությունից: Օրինակ՝ կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքը ստանալու համար աննշակ հողի և հողի բարելավումների իրական արժեքը կարող է նվազեցվել համախմբված ակտիվների իրական արժեքից:

## **Շահույթ և վնաս**

26. Օգուտները կամ վնասները, որոնք առաջանում են կենսաբանական ակտիվի՝ վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանած իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման պահին, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվի՝ վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանած իրական արժեքի փոփոխությունից պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որում դրանք առաջացել են:
28. Գյուղատնտեսական արտադրանքի, որը չափվում է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, սկզբնական ճանաչման պահին առաջացած օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի այն ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնասում, որում առաջացել է:
29. Բերքահավաքի արդյունքում գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչման պահին կարող է առաջանալ օգուտ կամ վնաս:

## **Իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելու անկարողություն**

30. Կանխավարկած կա, որ կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Այնուամենայնիվ, նշված կանխավարկածը կարող է հերքվել միայն կենսաբանական ակտիվի սկզբնական ճանաչման պահին, որի համար շուկայում որոշված գները կամ արժեքները մատչելի չեն, և որի համար իրական արժեքի այլընտրանքային գնահատումները համարվում են

բացահայտ անարժանահավատ: Նման դեպքում այդ կենսաբանական ակտիվը պետք է չափվի սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Հենց որ կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է դառնում, կազմակերպությունը պետք է չափի այդ ակտիվը իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները: Հենց որ ոչ ընթացիկ կենսաբանական ակտիվը բավարարում է վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի, ենթադրվում է, որ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

31. 30-րդ պարագրաֆի կանխավարկածը կարող է հերքվել միայն սկզբնական ճանաչման պահին: Եթե կազմակերպությունը նախկինում կենսաբանական ակտիվը չափել է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, ապա այն շարունակում է չափել կենսաբանական ակտիվը իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, մինչև դրա օտարումը:
32. Բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը գյուղատնտեսական արտադրանքը չափում է բերքահավաքի պահին դրա իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները: Սույն ստանդարտում արտացոլված է այն տեսակետը, ըստ որի՝ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը բերքահավաքի պահին միշտ հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:
33. Կազմակերպությունը հաշվի է առնում ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ», ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական Միջոցներ» և ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների Արժեզրկում» ստանդարտները՝ սկզբնական արժեքը, կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները որոշելու համար:

## Պետական շնորհներ

34. Կենսաբանական ակտիվին, որը չափվում է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, վերաբերող ոչ պայմանական պետական շնորհը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն և միայն այն դեպքում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա:
35. Եթե կենսաբանական ակտիվին, որը չափվում է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, վերաբերող պետական շնորհը պայմանական է, ներառյալ, երբ պետական շնորհը կազմակերպությունից պահանջում է չգրադվել որոշակի գյուղատնտեսական գործունեությամբ, ապա կազմակերպությունը պետական շնորհը պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում այն և միայն այն դեպքում, երբ բավարարված են պետական շնորհին կցված պայմանները:
36. Պետական շնորհների ժամկետներն ու պայմանները տարբեր են: Օրինակ՝ պետական շնորհի պայմանները կազմակերպությունից կարող են պահանջել որոշակի վայրում հող մշակել հինգ տարի ժամկետով, և կազմակերպությունից պահանջել վերադարձնել պետական շնորհն ամբողջությամբ, եթե այն նշված հողը մշակի հինգ տարուց պակաս ժամանակահատվածով: Այս դեպքում պետական շնորհը չի ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, մինչև չանցնի հինգ տարին: Այնուամենայնիվ, եթե պետական շնորհի պայմանները թույլ են տալիս չվերադարձնել պետական շնորհի մի մասը՝ ելնելով անցած ժամանակահատվածից, ապա կազմակերպությունը պետական շնորհը ճանաչում է շահույթում կամ վնասում անցած ժամանակին զուգընթաց:
37. Եթե պետական շնորհը վերաբերում է կենսաբանական ակտիվին, որը չափվում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները (տես պարագրաֆ 30), ապա կիրառվում է ՀՀՄՍ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ստանդարտը:
38. Եթե պետական շնորհը վերաբերում է կենսաբանական ակտիվին, որը չափվում է իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, կամ, եթե պետական շնորհի ստացումից բխող պայմանները կազմակերպությունից պահանջում են չգրադվել որոշակի գյուղատնտեսական գործունեությամբ, ապա սույն ստանդարտը նախատեսում է ՀՀՄՍ 20-ից տարբեր մոտեցում: ՀՀՄՍ 20-ը կիրառվում է այն պետական շնորհի նկատմամբ, որը վերաբերում է այնպիսի կենսաբանական ակտիվին, որը չափվում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

## Բացահայտում

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

41. **Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի նկարագրությունը:**
42. 41-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումը կարող է ներկայացվել պատմողական կամ քանակական նկարագրության ձևով:
43. Խրախուսվում է կազմակերպության կողմից կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի համար ներկայացնել քանակական տեղեկատվություն՝ ըստ իրադրության տարբերակելով ըստ սպառվող և բերքատու, կամ ըստ հասուն և մատղաշ կենսաբանական ակտիվների: Օրինակ՝ կազմակերպությունը ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը կարող է բացահայտել ըստ սպառվող և բերքատու խմբերի: Այնուհետև կազմակերպությունը կարող է այդ հաշվեկշռային արժեքները բաժանել հասուն և մատղաշ կենսաբանական ակտիվների միջև: Վերը նշված տարբերակումները տրամադրում են ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ժամանակացույցը գնահատելու համար օգտակար տեղեկատվություն: Կազմակերպությունը բացահայտում է նման որևէ տարբերակման հիմունքները:
44. Սպառվող կենսաբանական ակտիվները այն ակտիվներն են, որոնք պետք է հավաքվեն որպես գյուղատնտեսական արտադրանք կամ վաճառվեն որպես կենսաբանական ակտիվներ: Սպառվող կենսաբանական ակտիվների օրինակներ են 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 սպառվող կենսաբանական ակտիվներ չհանդիսացող ակտիվներն են, ինչպես օրինակ՝ կաթնատու ընտանի կենդանիները, խաղողի որթը, մրգատու ծառերը, այն ծառերը, որոնք վառելափայտ են տալիս, բայց չեն հատվում: Բերքատու կենսաբանական ակտիվները գյուղատնտեսական արտադրանք չեն, սակայն համարվում են ինքնավերականգնվող:
45. Կենսաբանական ակտիվները կարող են դասակարգվել որպես հասունացած կամ չհասունացած կենսաբանական ակտիվներ: Հասունացած կենսաբանական ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք իրենց հատուկ բնորոշ գծերով ենթակա են բերքահավաքի (սպառվող կենսաբանական ակտիվների դեպքում), կամ այն ակտիվները, որոնք ի վիճակի են պարբերաբար բերք տալ (բերքատու կենսաբանական ակտիվների դեպքում):
46. **Կազմակերպությունը պետք է նկարագրի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե այն ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող տեղեկատվության որևէ այլ մասում չի բացահայտվել՝**
- ա) իր գործունեության բնույթը՝ ներառելով կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խումբը.
- բ) հետևյալ ֆիզիկական քանակների ոչ ֆինանսական չափումները կամ գնահատումները ըստ՝
- I. Ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի.
- II. Ժամանակաշրջանի ընթացքում թողարկված գյուղատնտեսական արտադրանքի ծավալի:
47. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի յուրաքանչյուր խմբի, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվի յուրաքանչյուր խմբի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները:
48. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ժամանակաշրջանի ընթացքում հավաքված գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, որը որոշվել է բերքահավաքի պահին:**
49. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝**
- ա) այնպիսի կենսաբանական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը սահմանափակ է, ինչպես նաև որպես պարտավորությունների ապահովության երաշխիք գրավադրված կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները.
- բ) կենսաբանական ակտիվների բարելավման կամ ձեռքբերման գծով պարտավորվածությունների գումարը.
- գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված ֆինանսական ռիսկերի կառավարման ռազմավարությունը:



50. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցող կենսաբանական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների փոփոխությունների համադրումը: Համադրումը պետք է ներառի՝
- ա) վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանած իրական արժեքի փոփոխություններից առաջացող շահույթը կամ վնասը.
  - բ) գնումների հետևանքով աճը.
  - գ) վաճառքի գծով նվազումները, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվները ըստ ՖՀՄՍ 5-ի որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու (կամ վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառվելու) գծով նվազումները.
  - դ) բերքահավաքի հետևանքով նվազումները.
  - ե) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացող աճը.
  - զ) փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվությունները այլ ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելու և արտերկրյա ստորաբաժանումը կազմակերպության ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելու արդյունքում.
  - է) այլ փոփոխություններ:
51. Կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի հետ կապված ծախսումները, կարող են փոփոխվել թե՛ ֆիզիկական փոփոխությունների, և թե՛ շուկայում գնային փոփոխությունների արդյունքում: Ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործունեության արդյունքները և ապագա հեռանկարները գնահատելիս՝ հատկապես, երբ արտադրական փուլի տևողությունը մեկ տարուց ավելի է, օգտակար է առանձին բացահայտել ֆիզիկական և գնային փոփոխությունները: Նման դեպքերում խրախուսվում է, որ կազմակերպությունը խումբ առ խումբ կամ այլ կերպ բացահայտի ֆիզիկական և գնային փոփոխությունների արդյունքում առաջացած, զուտ շահույթում կամ վնասում ներառված վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանած իրական արժեքի փոփոխության գումարները: Սովորաբար, մեկ տարուց պակաս արտադրական փուլի դեպքում նշված տեղեկատվությունը պակաս օգտակար է (օրինակ՝ ճտերի բուծման կամ հացահատիկային կուլտուրաների աճեցման դեպքում):
52. Կենսաբանական փոխակերպումը հանգեցնում է տարբեր տեսակի ֆիզիկական փոփոխության. աճ, դեգեներացիա, արտադրություն և բազմացում, որոնցից յուրաքանչյուրը նշմարելի է և չափելի: Նշված ֆիզիկական փոփոխություններից յուրաքանչյուրն ուղղակիորեն կապ ունի ապագա տնտեսական օգուտների հետ: Բերքահավաքի արդյունքում առաջացող կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունը նույնպես ֆիզիկական փոփոխություն է:
53. Գյուղատնտեսական գործունեությունը հաճախ ենթարկվում է կլիմայական, հիվանդության և այլ բնական ռիսկերի: Եթե տեղի է ունենում իրադարձություն, որն առաջացնում է էական եկամուտ կամ ծախս, այդ հոդվածի բնույթն ու գումարը բացահայտվում է՝ համաձայն ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ստանդարտի: Վերը նշված իրադարձությունների օրինակներ են մահացու համաճարակի բռնկումը, ջրհեղեղը, խիստ երաշտը կամ ցրտահարությունը և միջատների գրոհը:
54. Եթե կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կենսաբանական ակտիվը չափում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածություն և արժեզրկումից կուտակված կորուստներ, (տե՛ս պարագրաֆ 30), ապա կազմակերպությունը նման կենսաբանական ակտիվի գծով պետք է բացահայտի՝
- ա) կենսաբանական ակտիվի նկարագրությունը.
  - բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
  - գ) հնարավորության դեպքում, գնահատականների տիրույթը, որի սահմաններում իրական արժեքի գտնվելու հավանականությունն ավելի մեծ է.
  - դ) օգտագործված մաշվածության մեթոդը.
  - ե) օգտագործված օգտակար ծառայության ժամկետները կամ մաշվածության դրույքները.
  - զ) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը (արժեզրկումից կուտակված կորստի հետ համախմբված):
55. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվը չափում է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածություն և արժեզրկումից կուտակված կորուստներ (տե՛ս պարագրաֆ 30), ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ

կենսաբանական ակտիվի օտարումից ճանաչված շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև 50-րդ պարագրաֆով պահանջվող համադրման մեջ պետք է առանձին բացահայտի այդ կենսաբանական ակտիվին վերաբերվող գումարները: Ի հավելումն վերը նշվածի՝ համադրումը պետք է ներառի այդ կենսաբանական ակտիվների գծով շահույթում կամ վնասում ներառված հետևյալ գումարները՝

- ա) արժեզրկումից կորուստներ.
- բ) արժեզրկումից կորուստների հակադարձում.
- գ) մաշվածություն:

56. Եթե կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքը, որը նախկինում չափվել է սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները, ընթացիկ ժամանակաշրջանում դառնում է արժանահավատորեն չափելի, ապա կազմակերպությունը այդ կենսաբանական ակտիվների համար պետք է բացահայտի՝

- ա) կենսաբանական ակտիվի նկարագրությունը.
- բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր դարձավ արժանահավատորեն չափել.
- գ) փոփոխության ազդեցությունը:

### **Պետական շնորհներ**

57. Կազմակերպությունը սույն ստանդարտում ընդգրկված գյուղատնտեսական գործունեության վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված պետական շնորհների բնույթը և չափը.
- բ) պետական շնորհներին կցված չկատարված պայմանները և այլ պայմանականություններ.
- գ) պետական շնորհների մակարդակի ակնկալվող նշանակալի նվազումները:

## **Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ**

- 58. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 2003 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ ընդգրկող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2003 թ. հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 59. Սույն ստանդարտը չի սահմանում հատուկ անցումային դրույթներ: Սույն ստանդարտի ընդունումը հաշվառվում է ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտին համապատասխան:
- 60. 2008 թվականի մայիսին թողարկված ՖՀՄՍ-ների բարելավումները հանգեցրել են 5-րդ, 6-րդ, 17-րդ, 20-րդ և 21-րդ պարագրաֆների փոփոխություններին և 14-րդ պարագրաֆի հանմանը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի նշված փոփոխությունները 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի: