

Հավելված
ՀՀ կառավարության 2013 թվականի
հուլիսի 18 -ի N 770 - Ն որոշման

<<Հավելված
ՀՀ կառավարության 2010 թվականի
մարտի 11-ի N 235- Ն որոշման

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ

«Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը ՀՀՄՍԽ-ի կողմից հրապարկվել է 2010 թվականի սեպտեմբերին: Այն փոխարինում է «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ» փաստաթղթին:

ՆԱԽԱՊԱՏՄՈՒԹՅՈՒՆ

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ

ՆԱԽԱԲԱՆ

Նպատակը և կարգավիճակը
Գործողության ոլորտը

ԳԼՈՒԽՆԵՐ

- | | |
|--|-----|
| 1 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությանների պատրաստման և ներկայացման նպատակը | ՆՊ1 |
| 2 Հաշվետու կազմակերպություն՝ <i>ավելացվելու է</i> | |
| 3 Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը | ՈԲ1 |
| 4 1989 թվականի Հիմունքները. <i>մնացած տեքստը</i> | |

ՍՏՈՐԵՎ ՆՇՎԱԾ ԿԻՑ ՓԱՍՏԱԹՂԹԵՐԻ ՀԱՄԱՐ ՏԵՄ՝ ՍՈՒՅՆ ԽՄԲԱԳՐՈՒԹՅԱՆ ՄԱՍ Բ-Ն

2010 ԹՎԱԿԱՆԻ «ՀԱՅԵՑԱԿԱՐԳԱՅԻՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԻ» ՀԱՍՏԱՏՈՒՄԸ ԽՈՐՀՐԴԻ ԿՈՂՄԻՑ

1-ԻՆ և 3-ՐԴ ԳԼՈՒԽՆԵՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԻՄՔԵՐ

ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆԵՑՄԱՆ ԱՂՅՈՒՍԱԿ

Նախապատմություն

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհուրդը ներկայումս գտնվում է իր հայեցակարգային հիմունքները թարմացնելու գործընթացում: Հայեցակարգային հիմունքների նախագիծն իրականացվում է փուլերով:

Գլուխն ավարտին հասցնելուն պես՝ 1989 թվականին հրապարակված «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ» փաստաթղթում կփոխարինվեն համապատասխան պարագրաֆները: Հայեցակարգային հիմունքներ նախագիծն ավարտելուն պես՝ Խորհուրդը կունենա ամբողջական, համապարփակ և մեկ միասնական փաստաթուղթ՝ «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ» անվանմամբ:

«Հայեցակարգային հիմունքներ» սույն տարբերակը ներառում է առաջին երկու գլուխները, որոնք Խորհուրդը հրապարակել է հայեցակարգային հիմունքների նախագծի իր առաջին փուլի արդյունքում՝ «Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակը» Գլուխ 1-ը և «Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը» Գլուխ 3-ը: Գլուխ 2-ը պետք է անդրադառնա հաշվետու կազմակերպության հասկացությանը: Խորհուրդն այս թեմայով 2010 թվականի մարտին հրապարակել է նախնական նախագիծ, որի գծով մեկնաբանություններ ներկայացնելու ժամկետն ավարտվում էր 2010 թվականի հուլիսի 16-ին: Գլուխ 4-ը ընդգրկում է «Հիմունքներ» (1989թ.) մնացած տեքստը: Ինչ վերաբերում է համապատասխանեցման աղյուսակին, ապա սույն հրապարակման վերջում ներկայացված է, թե ինչպես է համապատասխանեցվում «Հիմունքներ» փաստաթղթի (1989թ.) տեքստի բովանդակությունը՝ «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի (2010թ.) տեքստի բովանդակության հետ:

Նախաբանը վերցված է «Հիմունքներ» փաստաթղթից (1989թ.): Այն կթարմացվի՝ «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի նպատակը ՀՀՄՄԻ-ի կողմից դիտարկվելուց հետո: Մինչ այդ, «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի նպատակը և կարգավիճակը շարունակում են մնալ նույնը:

Նախաբան

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում և ներկայացվում են արտաքին օգտագործողներին աշխարհի շատ կազմակերպությունների կողմից: Չնայած տարբեր երկրների այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են իրար նման թվալ, սակայն առկա են տարբերություններ, որոնք, հավանաբար, արդյունք են տարաբնույթ հասարակական, տնտեսական և իրավական հանգամանքների, ինչպես նաև այն բանի, որ տարբեր երկրներում ազգային պահանջների առաջադրման ժամանակ նկատի են առնվում ֆինանսական հաշվետվությունների տարբեր օգտագործողների կարիքները:

Նշված հանգամանքները հանգեցրել են ֆինանսական հաշվետվությունների տարբեր տարբեր սահմանումների օգտագործմանը, օրինակ՝ ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի: Դրանք հանգեցրել են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ հողվածների ճանաչման տարբեր չափանիշների օգտագործմանը և չափման տարբեր հիմունքների նախընտրությանը: Ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակները և նրանցում ներկայացվող բացահայտումները նույնպես ենթարկվել են ազդեցության:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհուրդը (ՀՀՄՄԻ) հանձն է առել նվազեցնել այս տարբերությունները՝ աշխատելով ներդաշնակեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը և ներկայացմանը վերաբերող կարգավորումները, հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներն ու ընթացակարգերը: Խորհուրդը կարծում է, որ հետագա ներդաշնակության կարելի է լավագույնս հասնել կենտրոնանալով ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնք պատրաստվում են տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար օգտակար տեղեկատվություն ապահովելու նպատակով:

Խորհուրդը կարծում է, որ այս նպատակով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարում են օգտագործողների մեծ մասի ընդհանուր կարիքները: Պատճառն այն է, որ համարյա բոլոր օգտագործողները կայացնում են տնտեսական որոշումներ, օրինակ՝

- ա) որոշելու, երբ է պետք գնել, պահել կամ վաճառել բաժնային գործիքներում ներդրումը,
- բ) գնահատելու ղեկավարության կողմից միջոցների կառավարումը կամ հաշվետվողականությունը,
- գ) գնահատելու աշխատակիցներին փոխհատուցելու և այլ արտոնություններ տրամադրելու կազմակերպության կարողությունը,

- դ) գնահատելու կազմակերպությանը փոխառությամբ տրված գումարների ապահովությունը,
- ե) որոշելու հարկային քաղաքականությունը,
- զ) որոշելու բաշխման ենթակա շահույթը և շահաբաժինները,
- է) պատրաստելու և օգտագործելու ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ ազգային վիճակագրության տվյալները,
- ը) կարգավորելու կազմակերպությունների գործունեությունը:

Այնուամենայնիվ, Խորհուրդն ընդունում է, որ պետությունները կարող են իրենց սեփական նպատակների համար սահմանել այլ կամ լրացուցիչ պահանջներ: Սակայն, այս պահանջները չպետք է ազդեն մյուս օգտագործողների համար հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, բացի եթե դրանք նաև բավարարում են այդ մյուս օգտագործողների կարիքները:

Ֆինանսական հաշվետվությունները մեծամասամբ պատրաստվում են վերականգնելի պատմական արժեքի եւ անվանական ֆինանսական կապիտալի պահպանման հասկացության վրա հիմնված հաշվառման մոդելի համաձայն: Տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար օգտակար տեղեկատվություն տրամադրելու նպատակով այլ մոդելները և հասկացությունները կարող են ավելի համապատասխան լինել, չնայած ներկայումս փոփոխման որևէ համաձայնություն չկա: Այս «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը պատրաստվել է այնպես, որ այն կիրառելի է մի շարք հաշվառման մոդելների և կապիտալի ու կապիտալի պահպանման հասկացությունների համար:

Նպատակը և կարգավիճակը

Այս «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը առաջադրում է արտաքին օգտագործողների համար ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմքում ընկած սկզբունքները: «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի նպատակն է՝

- ա) աջակցել Խորհրդին ՖՀՄՄ-ների ապագա մշակման և առկա ՖՀՄՄ-ների վերանայման գործում,
- բ) աջակցել Խորհրդին՝ ներդաշնակելու ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման հետ կապված կարգավորումները, հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները եւ ընթացակարգը՝ հիմք ստեղծելով ՖՀՄՄ-ների կողմից թույլատրված այլընտրանքային հաշվառման մոտեցումների քանակի նվազեցման համար,
- գ) աջակցել ազգային ստանդարտներ սահմանող մարմիններին՝ ազգային ստանդարտներ մշակելու գործում,
- դ) աջակցել ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողներին՝ ՖՀՄՄ-ների կիրառման և այնպիսի թեմաների հարցերում, որոնք դեռևս պետք է ձևավորեն ՖՀՄՄ-ի առարկան,
- ե) աջակցել աուդիտորներին՝ ձևավորելու կարծիք՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են ՖՀՄՄ-ներին,
- զ) աջակցել ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին՝ մեկնաբանելու ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվությունը, և
- է) տրամադրել ՖՀՄՄ-ների ձևավորման մասին տեղեկատվություն նրանց, ովքեր հետաքրքրված են Խորհրդի աշխատանքով:

Սույն «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը չի հանդիսանում ՖՀՄՄ և, հետևաբար, չի սահմանում ստանդարտ որևէ մասնավոր չափման կամ բացահայտման հարցում: «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում ոչինչ չի գերակայում որևէ կոնկրետ ՖՀՄՄ-ի նկատմամբ:

Խորհուրդն ընդունում է, որ սահմանափակ դեպքերում կարող է առաջանալ հակասություն «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի և որևէ ՖՀՄՄ-ի միջև: Այն դեպքերում, երբ առկա է հակասությունը, ՖՀՄՄ-ի պահանջները գերակայում են «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի պահանջներին: Քանի որ, այնուամենայնիվ, Խորհուրդն ապագա ՖՀՄՄ-ների մշակման և առկա ՖՀՄՄ-ների վերանայման ժամանակ կուղորդվի «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթով, ապա «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի և ՖՀՄՄ-ների միջև հակասությունների քանակը ժամանակի ընթացքում կնվազի:

«Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի հետ աշխատելու էսորհրդի փորձը հաշվի առնելով
«Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը ժամանակ առ ժամանակ կվերանայվի:

Գործողության ոլորտը

«Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը անդրադառնում է.

- ա) ֆինանսական հաշվետվության նպատակին,
- բ) օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերին,
- գ) այն տարրերի սահմանմանը, ճանաչմանը և չափմանը, որոնցից կազմված են ֆինանսական հաշվետվությունները, և
- դ) կապիտալի և կապիտալի պահպանման սկզբունքներին:

ԳԼՈՒԽ 1. ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅԱՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՊԱՏՐԱՍՏՄԱՆ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ՆՊԱՏԱԿԸ

Պարագրաֆ

ՆԱԽԱԲԱՆ	ՆՊ1
ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅԱՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՊԱՏՐԱՍՏՄԱՆ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ՆՊԱՏԱԿԸ, ՕԳՏԱԿԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՈՒՄՆԵՐԸ	ՆՊ2
ՀԱՇՎԵՏՈՒ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՌԵՍՈՒՐՍՆԵՐԻ, ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԻ ԵՎ ՌԵՍՈՒՐՍՆԵՐՈՒՄ ՈՒ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐՈՒՄ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ	ՆՊ12
Տնտեսական ռեսուրսներ և պահանջներ	ՆՊ13
Փոփոխություններ տնտեսական ռեսուրսներում և պահանջներում	ՆՊ15
Ֆինանսական արդյունքը ըստ հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքի	ՆՊ17
Ֆինանսական արդյունքը ըստ դրամական միջոցների անցյալ հոսքերի	ՆՊ20
Փոփոխություններ տնտեսական ռեսուրսներում և պահանջներում, որոնք չեն բխում ֆինանսական արդյունքից	ՆՊ21

Գլուխ1. ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՇԱՆԱԿՈՒԹՅԱՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՊԱՏՐԱՍՏՄԱՆ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՄԱՆ ՆՊԱՏԱԿԸ

Նախաբան

ՆՊ1 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակը ձևավորում է «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի հիմքը: «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի այլ ասպեկտները՝ հաշվետու կազմակերպության հասկացությունը, օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը և սահմանափակումները, ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը, ճանաչումը, չափումը, ներկայացումը և բացահայտումը տրամաբանորեն բխում են այդ նպատակից:

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակը, օգտակարությունը և սահմանափակումները

ՆՊ2 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակն¹ է տրամադրել ֆինանսական տեղեկատվության հաշվետու կազմակերպության վերաբերյալ, որն օգտակար է ներկա և պոտենցիալ ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների համար՝ կազմակերպությանը ռեսուրսներ տրամադրելու վերաբերյալ որոշումներ կայացնելիս: Այս որոշումները վերաբերվում են բաժնային և պարտքային գործիքների գնմանը, վաճառքին կամ պահպանմանը, կամ վարկերի կամ այլ փոխառությունների տրամադրմանը կամ մարմանը:

ՆՊ3 Բաժնային և պարտքային գործիքները գնելու, վաճառելու կամ պահելու վերաբերյալ ներկա և պոտենցիալ ներդրողների որոշումները կախված են այդ գործիքներում կատարված ներդրումից ակնկալվող հատույցներից, օրինակ՝ շահաբաժինները, մայր գումարի և տոկոսների վճարները կամ շուկայական գնի աճը: Նմանապես, վարկեր և այլ տեսակի փոխառություններ տրամադրելու կամ

¹ Սույն «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում, «ֆինանսական հաշվետվություններ» և «ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում և ներկայացում» տերմինները վերաբերում են «ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններին» և «ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը և ներկայացմանը», եթե այլ բան կոնկրետ չի նշվում:

մարելու վերաբերյալ ներկա և պոտենցիալ փոխատուների և այլ կրեդիտորների որոշումները կախված են մայր գումարի և տոկոսների ակնկալվող վճարումներից կամ այլ հատուցներից: Ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների հատուցների հետ կապված ակնկալիքները կախված են կազմակերպություն հոսող ապագա դրամական միջոցների զուտ ներհոսքերի գումարի, ժամանակացույցի և անորոշության (հեռանկարների) գնահատումներից: Հետևաբար, ներկա և պոտենցիալ ներդրողները, փոխատուները և այլ կրեդիտորները կարիք ունեն տեղեկատվության, որը կօգնի գնահատել կազմակերպություն հոսող ապագա դրամական միջոցների զուտ ներհոսքերի հեռանկարները:

- ՆՊ4 Ապագա դրամական միջոցների զուտ ներհոսքերի գծով կազմակերպության հեռանկարները գնահատելու համար ներկա և պոտենցիալ ներդրողները, փոխատուները և այլ կրեդիտորները պետք է ունենան տեղեկատվություն կազմակերպության ռեսուրսների, կազմակերպության նկատմամբ պահանջների, ինչպես նաև այն մասին, թե կազմակերպության ռեսուրսների օգտագործման առումով որքան օգտավետ են կազմակերպության ղեկավարությունը և ղեկավարող խորհուրդը¹ իրականացրել իրենց պարտականությունները: Նման պարտականությունների օրինակները ներառում են կազմակերպության ռեսուրսների պաշտպանությունը տնտեսական գործոնների անբարենպաստ ազդեցություններից, ինչպես օրինակ՝ գնի և տեխնոլոգիական փոփոխությունները, ինչպես նաև գործող օրենքներին, կարգավորումներին և պայմանագրային դրույթներին կազմակերպության համապատասխանության ապահովումը: Ղեկավարության պարտականությունները կատարելու վերաբերյալ տեղեկատվությունը նաև օգտակար է ձայնի կամ այլ կերպ ղեկավարության գործողությունների վրա ազդելու իրավունք ունեցող ներկա ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների կողմից որոշումներ կայացնելու համար:
- ՆՊ5 Ներկա և պոտենցիալ բազմաթիվ ներդրողներ, փոխատուներ և այլ կրեդիտորներ հաշվետու կազմակերպություններից չեն կարող պահանջել տեղեկատվությունը տրամադրել անմիջապես իրենց, ուստի իրենց անհրաժեշտ տեղեկատվության մեծ մասի համար պետք է հիմնվեն ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Հետևաբար, նրանք այն հիմնական օգտագործողներն են, որոնց ուղղված են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները:
- ՆՊ6 Այնուհանդերձ, ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները չեն տրամադրում և չեն կարող տրամադրել այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որն անհրաժեշտ է ներկա և պոտենցիալ ներդրողներին, փոխատուներին և այլ կրեդիտորներին: Այդ օգտագործողները պետք է հաշվի առնեն այլ աղբյուրներից ստացվող հարակից տեղեկատվությունը. օրինակ՝ ընդհանուր տնտեսական պայմանները և ակնկալիքները, քաղաքական իրադարձությունները և քաղաքական միջավայրը, ինչպես նաև տնտեսության ոլորտը և ընկերության իրավիճակը:
- ՆՊ7 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները նախորոշված չեն ներկայացնելու հաշվետու կազմակերպության արժեքը, սակայն դրանք տրամադրում են տեղեկատվություն, որն օգնում է ներկա և պոտենցիալ ներդրողներին, փոխատուներին և այլ կրեդիտորներին գնահատելու հաշվետու կազմակերպության արժեքը:
- ՆՊ8 Առանձին հիմնական օգտագործողներն ունեն տարբեր և, հնարավոր է, իրար հակասող տեղեկատվական կարիքներ և ցանկություններ: Ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտներ մշակելիս Խորհուրդը կաշխատի այնպիսի տեղեկատվական փաթեթ ներկայացնել, որը կբավարարի հիմնական օգտագործողների առավելագույն քանակի կարիքները: Այնուամենայնիվ, ընդհանուր տեղեկատվական պահանջների վրա կենտրոնացումը չի արգելում հաշվետու կազմակերպությանը ներառել տեղեկատվություն, որն առավել օգտակար է հիմնական օգտագործողների մասնավոր ենթախմբի համար:
- ՆՊ9 Հաշվետու կազմակերպության ղեկավարությունը նույնպես հետաքրքրված է կազմակերպությանը վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվությամբ: Սակայն, ղեկավարությունը չպետք է հիմնվի ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, քանի որ ի վիճակի է ներքին աղբյուրներից ձեռք բերել իրեն անհրաժեշտ ֆինանսական տեղեկատվությունը:

¹ «Այեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում «ղեկավարություն» տերմինը վերաբերում է «կազմակերպության ղեկավարությանը և ղեկավար խորհրդին», եթե այլ բան կոկրետ չի սահմանվում:

- ՆՊ10 Այլ կողմերը, ինչպիսիք են կարգավորողները և ներդրողներից, փոխատուներից և այլ կրեդիտորներից բացի հասարակության անդամները, նույնպես կարող են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները համարել օգտակար: Սակայն այդ հաշվետվությունները հիմնականում չեն ուղղված այս այլ խմբերին:
- ՆՊ11 Ընդհանուր առմամբ, ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնված են գնահատումների, դատողությունների և մոդելների, այլ ոչ կոնկրետ նկարագրությունների վրա: «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը սահմանում է այն սկզբունքները, որոնք ընկած են այդ գնահատումների, դատողությունների և մոդելների հիմքում: Սկզբունքներն այն նպատակներն են, որոնց իրականացման համար Խորհուրդը և ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողներն աշխատում են: Ինչպես նպատակների մեծամասնության դեպքում, «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի իդեալական ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման տեսլականը հավանական չէ, որ ամբողջությամբ իրականացվի, առնվազն ոչ կարճ ժամանակահատվածում, քանի որ գործարքները և այլ դեպքերը վերլուծելու նոր ուղղիները հասկանալու, ընդունելու և կիրառելու համար անհրաժեշտ է ժամանակ: Այնուհանդերձ, նպատակ դնելը և դրան հասնելու համար ջանքեր ներդնելը կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման զարգացման համար, որով կբարելավվի իր օգտակարությունը:

Տեղեկատվություն հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների, կազմակերպության նկատմամբ պահանջների, ինչպես նաև ռեսուրսների և պահանջների փոփոխությունների վերաբերյալ

- ՆՊ12 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են տեղեկատվություն հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին, որն իրենից ներկայացնում է տեղեկատվություն կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ պահանջների վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվությունները նաև տրամադրում են տեղեկատվություն այն գործարքների և դեպքերի ազդեցության վերաբերյալ, որոնք փոխում են հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պահանջները: Տեղեկատվության երկու տեսակներն էլ օգտակար են կազմակերպությանը ռեսուրսներ տրամադրելու վերաբերյալ որոշում կայացնելիս:

Տնտեսական ռեսուրսներ և պահանջներ

- ՆՊ13 Հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների բնույթի և գումարների վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է օգտագործողներին օգնել նույնականացնելու հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական ուժեղ և թույլ կողմերը: Այդ տեղեկատվությունը օգտագործողներին կարող է օգնել՝ գնահատելու հաշվետու կազմակերպության իրացվելիությունը և վճարունակությունը, լրացուցիչ ֆինանսավորման անհրաժեշտությունը և, թե որքանով կազմակերպությանը կհաջողվի ձեռք բերել այդ ֆինանսավորումը: Առկա պահանջների առաջնահերթության և վճարման պահանջների վերաբերյալ տեղեկատվությունը օգտագործողներին օգնում է կանխատեսել, թե ապագա դրամական միջոցների հոսքերն ինչպես են կարող բաշխվել հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ պահանջ ունեցող կազմակերպությունների միջև:
- ՆՊ14 Տնտեսական ռեսուրսների տարբեր տեսակներ տարբեր կերպ են ազդում դրամական միջոցների ապագա հոսքերի վերաբերյալ հաշվետու կազմակերպության հեռանկարների մասին օգտագործողի գնահատման վրա: Դրամական միջոցների ապագա որոշ հոսքեր ուղղակիորեն բխում են առկա տնտեսական ռեսուրսներից, օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերից: Դրամական միջոցների այլ հոսքեր բխում են բազմաթիվ ռեսուրսների համատեղ օգտագործումից՝ արտադրելու և հաճախորդներին իրացնելու ապրանքներ կամ ծառայություններ: Թեև այդ դրամական միջոցների հոսքերը հնարավոր չէ նույնականացնել ըստ առանձին տնտեսական ռեսուրսի (կամ պահանջի), ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները կարիք ունեն իմանալու հաշվետու կազմակերպության գործառնություններում օգտագործման համար մատչելի ռեսուրսների բնույթը և քանակը:

Փոփոխություններ տնտեսական ռեսուրսներում և պահանջներում

- ՆՊ15 Հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների փոփոխություններն առաջանում են կազմակերպության ֆինանսական արդյունքից (տես՝ ՆՊ17-ՆՊ20 պարագրաֆները), և այլ դեպքերից կամ գործարքներից, օրինակ՝ պարտքային կամ բաժնային գործիքների թողարկումից (տես՝ պարագրաֆ ՆՊ21): Հաշվետու կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հեռանկարները պատշաճ գնահատելու նպատակով օգտագործողները պետք է հնարավորություն ունենան տարբերակելու այդ երկու փոփոխությունները:
- ՆՊ16 Հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգնում է օգտագործողներին՝ հասկանալ կազմակերպության կողմից իր տնտեսական ռեսուրսների օգտագործման արդյունքում ստեղծաց հատույցը: Կազմակերպության կողմից ստեղծաց հատույցի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ցույց է տալիս, թե որքան լավ է կազմակերպության ղեկավարությունը կատարել հաշվետու կազմակերպության ռեսուրսներն արդյունավետ և նպատակային օգտագործելուիս պարտականությունները : Այդ հատույցի փոփոխականության և բաղադրիչների վերաբերյալ տեղեկատվությունը նույնպես կարևոր է, հատկապես՝ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի անորոշությունը գնահատելիս: Տեղեկատվությունը հաշվետու կազմակերպության անցյալ ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ և այն մասին, թե ինչպես է ղեկավարությունը կատարել իր պարտականությունները, սովորաբար օգտակար է տնտեսական ռեսուրսներից կազմակերպության ապագա հատույցները կանխատեսելիս:

Ֆինանսական արդյունքը ըստ հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքի

- ՆՊ17 Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը նկարագրում է գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքների ազդեցությունները հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների վրա այն ժամանակաշրջաններում, որում այդ ազդեցությունները տեղի են ունենում, եթե նույնիսկ դրանցից բխող դրամական միջոցների ստացումները և վճարումները կատարվում են այլ ժամանակաշրջանում: Նշվածը կարևոր է, քանի որ ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների, ինչպես նաև դրանց փոփոխությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը կազմակերպության անցյալ և ապագա ֆինանսական արդյունքը գնահատելու համար ավելի լավ հիմք է տրամադրում, քան տվյալ ժամանակաշրջանում բացառապես դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը:
- ՆՊ18 Ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ տեղեկատվությունը, որտեղ արտացոլվում են կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների փոփոխությունները, այլ ոչ ուղղակիորեն ներդրողներից և կրեդիտորներից ստացված լրացուցիչ ռեսուրսները (տես՝ պարագրաֆ ՆՊ21) օգտակար է կազմակերպության՝ դրամական միջոցի զուտ ներհոսքեր ստեղծելու անցյալ և ապագա կարողությունը գնահատելիս: Այդ տեղեկատվությունը ցույց է տալիս այն չափը, որով հաշվետու կազմակերպությունն ավելացրել է իր առկա տնտեսական ռեսուրսները, այսինքն՝ իր գործունեությամբ՝ դրամական միջոցների ներհոսքեր ստեղծելու կարողությունը, այլ ոչ ներդրողներից և կրեդիտորներից ուղղակիորեն լրացուցիչ ռեսուրսներ ներգրավելով:
- ՆՊ19 Ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է նաև ցույց տալ այն չափը, որով դեպքերը (օրինակ՝ շուկայական գների կամ տոկոսադրույքների փոփոխությունները) ավելացրել կամ նվազեցրել են կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պահանջները, որով ազդելով դրամական միջոցների զուտ ներհոսքեր ստեղծելու կազմակերպության կարողության վրա:

Ֆինանսական արդյունքը ըստ անցյալ դրամական միջոցների հոսքերի

- ՆՊ20 Ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվետու կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվությունը նույնպես օգնում է օգտագործողներին գնահատել դրամական միջոցների զուտ ներհոսքեր ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը: Այն ցույց է տալիս, թե ինչպես է հաշվետու կազմակերպությունը ձեռք բերում և ծախսում դրամական միջոցները, ներառյալ՝ տեղեկատվություն փոխառությունների ստացման և պարտքի մարման, դրամական շահաբաժինների կամ ներդրողներին այլ դրամական բաշխումների, ինչպես նաև այլ գործոնների մասին, որոնք կարող են ազդել կազմակերպության իրացվելիության կամ վճարունակության վրա: Դրամական միջոցների հոսքերի

մասին տեղեկատվությունն օգտագործողներին օգնում է հասկանալ հաշվետու կազմակերպության գործառնությունները, գնահատել նրա ֆինանսավորման և ներդրումային գործունեությունը, գնահատել կազմակերպության իրացվելիությունը կամ վճարունակությունը, ինչպես նաև մեկնաբանել ֆինանսական արդյունքի մասին այլ տեղեկատվություն:

Տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների փոփոխություններ, որոնք չեն բխում ֆինանսական արդյունքից

ՆՊ21 Հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պահանջները նաև կարող են փոխվել ֆինանսական արդյունքից անկախ, օրինակ՝ սեփականության լրացուցիչ բաժնեմասեր թողարկելով: Նման փոփոխության վերաբերյալ տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է օգտագործողներին՝ ունենալու ամբողջական տեղեկատվություն, թե ինչու են փոխվել հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պահանջները, ինչպես նաև հասկանալ կազմակերպության ապագա ֆինանսական արդյունքի վրա այդ փոփոխությունների հետևանքները:

ԳԼՈՒԽ 2. ՀԱՇՎԵՏՈՒ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆ

[ենթակա է ավելացման]

ԳԼՈՒԽ 3. ՕԳՏԱԿԱՐ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՈՐԱԿԱԿԱՆ ԲՆՈՒԹԱԳՐԵՐԸ

Պարագրաֆ

ՆԱԽԱԲԱՆ	ՈԲ1
ՕԳՏԱԿԱՐ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՈՐԱԿԱԿԱՆ ԲՆՈՒԹԱԳՐԵՐԸ	ՈԲ4
Հիմնարար որակական բնութագրեր	ՈԲ5
Տեղին լինելը	ՈԲ6
Էականություն	ՈԲ11
Ճշմարիտ ներկայացում	ՈԲ12
Հիմնարար որակական բնութագրերի կիրառում	ՈԲ17
Որակական բնութագրերի բարելավում	ՈԲ19
Համադրելիություն	ՈԲ20
Հավաստելիություն	ՈԲ26
Ժամանակին լինելը	ՈԲ29
Հասկանալիություն	ՈԲ30
Բարելավված բնութագրերի կիրառում	ՈԲ33
ՕԳՏԱԿԱՐ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱՐ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐԻ ՍԱՀՄԱՆԱՓԱԿՈՒՄՆԵՐ	ՈԲ35

Գլուխ 3. Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը

Նախաբան

ՈԲ1 Սույն գլխում քննարկվող օգտակար տեղեկատվության որակական բնութագրերը նույնականացնում են տեղեկատվության այն տեսակները, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակված տեղեկատվությունն հավանաբար առավել օգտակար են դարձնում ներկա և պոտենցիալ ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների համար՝ այդ տեղեկատվության հիման վրա հաշվետու կազմակերպության վերաբերյալ որոշումներ կայացնելիս:

ՈԲ2 Ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են տեղեկատվություն հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների, նրա նկատմամբ ներկայացված պահանջների, ինչպես նաև գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքների ազդեցության մասին, որոնք փոփոխում են այդ ռեսուրսները և պահանջները: («Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում այս

տեղեկատվությունը նշվում է որպես տնտեսական երևույթների վերաբերյալ տեղեկատվություն): Որոշ ֆինանսական հաշվետվություններ նաև ներառում են հաշվետու կազմակերպության վերաբերյալ դեկլարացիայի ակնկալիքների և ռազմավարությունների բացատրական նյութ, ինչպես նաև՝ ապագա հեռանկարների մասին տեղեկատվություն:

ՈԲ3 Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը¹ կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող, ինչպես նաև այլ կերպ ներկայացված ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ: Ծախսումները, որոնք հանդիսանում է հաշվետու կազմակերպության՝ օգտակար ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնելու կարողության նկատմամբ նշանակալի սահմանափակում, կիրառվում է նմանապես: Սակայն, որակական բնութագրերի և ծախսումների սահմանափակման դիտարկումները տարբեր տեսակի տեղեկատվության համար կարող են տարբերվել: Օրինակ՝ նրանց կիրառումը ապագա տեղեկատվության համար կարող է տարբերվել առկա տնտեսական ռեսուրսների ու պահանջների և այդ ռեսուրսներում ու պահանջներում փոփոխությունների տեղեկատվության համար կիրառումից:

Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը

ՈԲ4 Եթե ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտակար է, այն պետք է լինի տեղին և ճշմարիտ ներկայացնի այն, ինչը նպատակադրվել է ներկայացնել: Ֆինանսական տեղեկատվության օգտակարությունն ավելանում է, եթե այն համադրելի է, հավաստելի, ժամանակին և հասկանալի:

Հիմնարար որակական բնութագրեր

ՈԲ5 Հիմնարար որակական բնութագրերն են՝ *տեղին լինելը* և *ճշմարիտ ներկայացումը*:

Տեղին լինելը

ՈԲ6 Տեղին ֆինանսական տեղեկատվությունը ունակ է փոփոխել օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումները: Տեղեկատվությունը ունակ է փոփոխություն մտցնել որոշման մեջ, եթե նույնիսկ որոշ օգտագործողներ որոշում են դրանից չօգտվել կամ դրա մասին արդեն տեղեկացված են այլ աղբյուրներից:

ՈԲ7 Ֆինանսական տեղեկատվությունը ունակ է փոխել կայացվող որոշումները, եթե այն ունի կանխատեսող արժեք կամ հաստատող արժեք, կամ երկուսը միասին:

ՈԲ8 Ֆինանսական տեղեկատվությունն ունի կանխատեսող արժեք, եթե այն որպես մուտքային տվյալ հնարավոր է օգտագործել ապագա արդյունքը կանխատեսելու նպատակով օգտագործողների կողմից կիրառվող գործընթացում: Կանխատեսող արժեք ունենալու համար ֆինանսական տեղեկատվությունն ինքնին անհրաժեշտ չէ որ լինի կանխատեսում: Կանխատեսող արժեք ունեցող ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտագործողների կողմից կիրառվում է իրենց սեփական կանխատեսումներն իրականացնելու համար:

ՈԲ9 Ֆինանսական տեղեկատվությունն ունի հաստատող արժեք, եթե այն հաստատում կամ փոփոխում է նախորդ գնահատումները:

ՈԲ10 Ֆինանսական տեղեկատվության կանխատեսող և հաստատող արժեքները փոխկապակցված են: Տեղեկատվությունը, որն ունի կանխատեսող արժեք, հաճախ ունենում է նաև հաստատող արժեք: Օրինակ՝ ընթացիկ տարվա վերաբերյալ հասույթի տեղեկատվությունը, որը որպես հիմք կարող է կիրառվել ապագա տարիների հասույթը կանխատեսելու համար, կարող է նաև համեմատվել ընթացիկ տարվա հասույթին վերաբերող կանխատեսումների հետ, որոնք կատարվել են անցյալ տարիների: Այդ համեմատությունների արդյունքները կարող են օգնել օգտագործողին ուղղել և բարելավել այն գործընթացները, որոնք կիրառվել են այդ նախորդ կանխատեսումները կատարելիս:

Էականություն

¹ Սույն «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում «որակական բնութագրեր» և «սահմանափակում» տերմինները վերաբերում են օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերին և այդ տեղեկատվության նկատմամբ սահմանափակմանը:

ՌԲ11 Տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե դրա բացթողումը կամ սխալ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների՝ հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող որոշումների վրա: Այլ կերպ, էականությունը տեղին լինելու կազմակերպությանը բնորոշ ասպեկտ է, որն առանձին կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում հիմնված է սովյալ տեղեկատվությանը վերաբերող հոդվածների բնույթից կամ մեծությունից, կամ երկուսից միասին: Հետևաբար, Խորհուրդը էականության համար չի կարող սահմանել միասնական քանակական շեմ կամ կանխորոշել, թե կոնկրետ իրավիճակում ինչը կարող է համարվել էական:

Ճշմարիտ ներկայացում

ՌԲ12 Ֆինանսական հաշվետվությունները տնտեսական երևույթները ներկայացնում են բառերով և թվերով: Օգտակար լինելու համար ֆինանսական տեղեկատվությունը ոչ միայն պետք է ներկայացնի տեղին համարվող երևույթները, այլ նաև պետք է ճշմարիտ ներկայացնի այն երևույթները, որոնք նպատակադրվել է ներկայացնել: Նկարագրությունը կատարելապես ճշմարիտ ներկայացվելու համար պետք է ունենա երեք բնութագիր: Այն պետք է լինի *ամբողջական, չեզոք և սխալներից զերծ*: Իհարկե, կատարելությունը հազվադեպ, եթե իհարկե ընդհանրապես, հասանելի է: Խորհրդի նպատակն է որքան հնարավոր է առավելագույնի հասցնել այդ որակական հատկանիշները:

ՌԲ13 Ամբողջական նկարագրությունը ներառում է այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որն անհրաժեշտ է օգտագործողին՝ նկարագրվող երևույթը հասկանալու համար, ներառյալ ողջ անհրաժեշտ նկարագրումները և պարզաբանումները: Օրինակ՝ ակտիվների խմբի ամբողջական նկարագրությունը առնվազն կներառի՝ խմբում ակտիվների բնույթը, խմբում ողջ ակտիվների գումարը, ինչպես նաև այն, թե ինչ է ներկայացնում այդ գումարը (օրինակ՝ սկզբնական արժեք, ճշգրտված արժեք կամ իրական արժեք): Որոշ հոդվածների դեպքում ամբողջական նկարագրությունը կարող է ներառել նաև հոդվածների որակի և բնույթի վերաբերյալ նշանակալի փաստերի բացատրություններ, գործոններ և հանգամանքներ, որոնք կարող են ազդել հոդվածների որակի և բնույթի վրա, ինչպես նաև գումարային նկարագրությունը որոշելու համար կիրառված գործընթացներ:

ՌԲ14 Չեզոք նկարագրությունը ֆինանսական տեղեկատվության անկողմնակալ ընտրությունն է կամ նկարագրությունը: Չեզոք նկարագրությունը չի շեղվում, չի գերազնահատվում, շեշտվում, անտեսվում կամ այլ կերպ աղավաղվում ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտագործողների համար բարենպաստ կամ ոչ բարենպաստ համարվելու հավանականությունն ավելացնելու համար: Չեզոք տեղեկատվությունը չի նշանակում այնպիսի տեղեկատվություն, որը չի պարունակում որևէ նպատակ կամ չի ազդում վարքագծի վրա: Հակառակը՝ սահմանման համաձայն տեղին ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է փոխել օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումները:

ՌԲ15 Ճշմարիտ ներկայացումը չի նշանակում, որ բոլոր առումներով այն պետք է ճշգրիտ լինի: Սխալից զերծ լինելը նշանակում է, որ երևույթի նկարագրության մեջ որևէ սխալ կամ բացթողում չկա և ներկայացված տեղեկատվություն պատրաստելու համար օգտագործված գործընթացը ընտրվել և կիրառվել է առանց որևէ սխալի: Այս համատեքստում, սխալներից զերծ՝ չի նշանակում բոլոր առումներով կատարյալ ճշգրիտ: Օրինակ՝ ոչ դիտարկելի գնի կամ արժեքի գնահատումը չի կարող որոշվել՝ ճշգրիտ է, թե ոչ ճշգրիտ: Սակայն այդ գնահատման ներկայացումը կարող է լինել ճշմարիտ, եթե գումարը հստակ և ճիշտ ներկայացվում է որպես գնահատում, բացատրվում են գնահատման գործընթացի բնույթը և սահմանափակումները, և այդ գնահատման մշակման համար համապատասխան գործընթացն ընտրելիս և կիրառելիս որևէ սխալ չի կատարվել:

ՌԲ16 Ճշմարիտ ներկայացումը, ինքնին, պարտադիր չէ, որ հանգեցնի օգտակար տեղեկատվության: Օրինակ, հաշվետու կազմակերպությունը պետական շնորհի միջոցով կարող է ստանալ հիմնական միջոցներ: Ակնհայտ է, որ ներկայացնելով այն, որ կազմակերպությունը ձեռք է բերել ակտիվ առանց որևէ ինքնարժեքի, արժանահավատորեն կներկայացնի դրա ինքնարժեքը, սակայն այդ տեղեկատվությունը, հավանական է, որ չլինի այդքան օգտակար: Այլ օրինակ է, այն գումարի գնահատումը, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճշգրտվի ակտիվի արժեքում արժեզրկումն արտացոլելու համար: Այդ գնահատումը կարող է լինել ճշմարիտ ներկայացում, եթե հաշվետու կազմակերպությունը պատշաճ կերպով կիրառել է համապատասխան գործընթացը, պատշաճ կերպով նկարագրել է գնահատումը և բացատրել այդ գնահատման վրա էապես ազդող բոլոր անորոշությունները: Սակայն, եթե այդ գնահատման անորոշության աստիճանը բավականին մեծ է, ապա այդ գնահատումը առանձնապես օգտակար չի լինի: Այսինքն, այդ ակտիվի ճշմարիտ

ներկայացման տեղին լինելը հարցական է: Եթե չկա այլընտրանքային ներկայացում, որն առավել ճշմարիտ է, ապա գնահատումը կարող է տրամադրել մատչելի լավագույն տեղեկատվությունը:

Հիմնարար որակական բնութագրերի կիրառումը

- ՈԲ17 Օգտակար լինելու համար տեղեկատվությունը պետք է լինի և՛ տեղին, և՛ ճշմարիտ ներկայացված: Ոչ տեղին երևույթների ճշմարիտ ներկայացումը, կամ էլ տեղին երևույթների ոչ ճշմարիտ ներկայացումը չեն օգնում օգտագործողներին ճիշտ որոշումներ կայացնելու համար:
- ՈԲ18 Հիմնարար որակական բնութագրերը կիրառելու համար սովորաբար օգտավետ և արդյունավետ գործընթացը հետևյալն է (որը ենթակա է բնութագրերի բարելավման կամ ծախսման նկատմամբ սահմանափակումների ազդեցություններին, որոնք չեն դիտարկվում սույն օրինակում): Նախ՝ նույնականացնել այն տնտեսական երևույթը, որը պոտենցիալ օգտակար է հաշվետու կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների համար: Երկրորդ՝ նույնականացնել այդ երևույթի վերաբերյալ այն տեղեկատվության տեսակը, որը կլինեք ամենատեղինը, եթե այն մատչելի լինեք և ճշմարիտ ներկայացվեք: Երրորդ՝ որոշել, արդյոք այդ տեղեկատվությունը հասանելի է և կարող է ճշմարիտ ներկայացվել: Եթե այո, ապա հիմնարար որակական բնութագրերի բավարարման ընթացակարգն այստեղ ավարտվում է: Եթե ոչ՝ գործընթացը կրկնվում է տեղեկատվության հաջորդ ամենատեղին տեսակի հետ:

Որակական բնութագրերի բարելավում

- ՈԲ19 Համադրելիությունը, հավասարելիությունը, ժամանակին լինելը և հասկանալիությունը որակական բնութագրեր են, որոնք բարելավում են տեղին և ճշմարիտ ներկայացված տեղեկատվության օգտակարությունը: Բարելավող որակական բնութագրերը կարող են նաև օգնել որոշելու, թե երկու եղանակներից որը պետք է կիրառվի որևէ երևույթ նկարագրելու համար, եթե այդ երկուսն էլ հավասարապես տեղին են և ճշմարիտ ներկայացված:

Համադրելիություն

- ՈԲ20 Օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումներն ընդգրկում են այլընտրանքային տարբերակների ընտրություն, օրինակ՝ վաճառել, թե պահել ներդրումը, կամ ներդրում կատարել այս հաշվետու կազմակերպությունում, թե մեկ այլ կազմակերպությունում: Հետևաբար, հաշվետու կազմակերպության մասին տեղեկատվությունն ավելի օգտակար է, եթե այն հնարավոր է համադրել այլ կազմակերպությունների համանման տեղեկատվության, ինչպես նաև նույն կազմակերպության մեկ այլ ժամանակաշրջանի կամ ամսաթվի համանման տեղեկատվության հետ:
- ՈԲ21 Համադրելիությունը որակական բնութագիր է, որը հնարավորություն է տալիս օգտագործողներին նույնականացնել և հասկանալ հոդվածների նմանությունները և դրանց միջև տարբերությունները: Ի տարբերություն այլ որակական բնութագրերի, համադրելիությունը չի վերաբերվում միայն մեկ հոդվածի: Համադրումը պահանջում է նվազագույնը երկու հոդված:
- ՈԲ22 Հետևողականությունը թեև առնչվում է համադրելիության հետ, նույնը չէ: Հետևողականությունը վերաբերում է միևնույն մեթոդների կիրառմանը միևնույն հոդվածների նկատմամբ կա՛մ հաշվետու կազմակերպության մեկ ժամանակաշրջանից մեկ այլ ժամանակաշրջան, կա՛մ կազմակերպությունների միջև միևնույն ժամանակաշրջանում: Համադրելիությունը նպատակ է, իսկ հետևողականությունը օգնում է հասնել այդ նպատակին:
- ՈԲ23 Համադրելիությունը միատեսակությունն է: Տեղեկատվությունը համադրելի համարվելու համար նման երևույթները պետք է նման լինեն միմյանց, իսկ տարբեր երևույթները պետք է միմյանցից տարբերվեն: Ֆինանսական տեղեկատվության համադրելիությունը ավելի չի բարելավվում, երբ իրար չնմանվող երևույթները դարձնում ենք իրար նման, քան երբ իրար նման երևույթները դարձնում ենք իրարից տարբեր:
- ՈԲ24 Համադրելիության որոշակի աստիճան կարելի է ապահովել հիմնարար որակական բնութագրերը բավարարելով: Տեղին տնտեսական երևույթի ճշմարիտ ներկայացումը բնականաբար պետք է պարունակի համադրելիության որոշակի աստիճան՝ մեկ այլ հաշվետու կազմակերպության կողմից համանման տեղին տնտեսական երևույթի ճշմարիտ ներկայացման հետ:

ՈԲ25 Թեև մեկ տնտեսական երևույթը կարող է ճշմարիտ ներկայացվել բազմաթիվ եղանակներով, այնուհանդերձ, միևնույն տնտեսական երևույթի համար հաշվառման այլընտրանքային մեթոդների կիրառումը նվազեցնում է համադրելիությունը:

Հավաստելիությունը

ՈԲ26 Հավաստելիությունը օգնում է վստահեցնել օգտագործողներին, որ տվյալ տեղեկատվությունը ճշմարիտ է ներկայացնում այն տնտեսական երևույթները, որոնք նպատակադրվել է ներկայացնել: Հավաստի լինելը նշանակում է, որ տարբեր իրազեկ և անկախ դիտորդներ կարող են համաձայնության գալ այն մասին, որ կոնկրետ նկարագրությունն ճշմարիտ է ներկայացված, թեև պարտադիր չէ, որ այդ համաձայնությունը լինի ամբողջական: Հավաստի չի նշանակում է, որ քանակական տեղեկատվությունը պարտադիր լինի գնահատման եզակի կետ: Հնարավոր գումարների տիրույթը և համապատասխան հավանականությունները նույնպես կարող են լինել հավաստի:

ՈԲ27 Հավաստումը կարող է լինել ուղղակի կամ անուղղակի: Ուղղակի հավաստումը նշանակում է ուղղակի դիտարկման արդյունքում հավաստել գումար կամ ներկայացված այլ տեղեկատվություն. օրինակ՝ դրամական միջոցները հաշվելու միջոցով: Անուղղակի հավաստումը նշանակում է ստուգել մոդելում, բանաձևում կամ այլ մեթոդում մուտքերը և վերահաշվարկել արտաբերած տվյալները միևնույն մեթոդաբանության կիրառմամբ: Օրինակ՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը կարող է հավաստվել մուտքերի ստուգմամբ (քանակները և ինքնարժեքները) և վերջնական պաշարների վերահաշվարկի միջոցով՝ կիրառելով ինքնարժեքի հաշվարկման միևնույն ենթադրությունը (օրինակ՝ կիրառելով առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք, մեթոդը):

ՈԲ28 Որոշ բացատրություններ և ապագային վերաբերող որոշ ֆինանսական տեղեկատվություն կարող է հնարավոր չլինել հավաստել մինչև այդ ապագա ժամանակահատվածը, եթե ընդհանրապես հնարավոր լինի: Օգտագործողներին օգնել որոշելու՝ արդյոք նրանք ցանկանում են կիրառել այդ տեղեկատվությունը, թե ոչ, սովորաբար անհրաժեշտ է լինում բացահայտել հիմքում ընկած ենթադրությունները, տեղեկատվությունը հավաքագրելու մեթոդները և այդ տեղեկատվությունը հիմնավորող այլ գործոններ և հանգամանքներ:

Ժամանակին լինելը

ՈԲ29 Ժամանակին լինելը նշանակում է տեղեկատվությունը ժամանակին մատչելի է որոշում կայացնողների համար, որով ի վիճակի է վերջիններիս որոշումների վրա ազդեցություն ունենալ: Սովորաբար, որքան հին է տեղեկատվությունը, այդքան քիչ է դրա օգտակարությունը: Սակայն, որոշ տեղեկատվություն կարող է շարունակվել համարվել ժամանակին հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո դեռևս երկար ժամանակահատված, քանի որ, օրինակ, որոշ օգտագործողների համար կարիք կլինի նույնականացնել և գնահատել ուղղվածությունները:

Հասկանալիություն

ՈԲ30 Տեղեկատվության հստակ և հակիրճ դասակարգումը, բնորոշումը և ներկայացումը այն դարձնում է *հասկանալի*:

ՈԲ31 Որոշ երևույթներ իրենց բնույթով բարդ են և չեն կարող հեշտությամբ ընկալելի դարձվել: Ֆինանսական հաշվետվություններից այդպիսի երևույթների վերաբերյալ տեղեկատվության բացառումն այդ հաշվետվություններում տեղեկատվությունը կարող է դարձնել ավելի հասկանալի: Սակայն, այդ հաշվետվությունները կլինեն ոչ ամբողջական և, հետևաբար, պոտենցիալ ապակողմնորոշող:

ՈԲ32 Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն օգտագործողների համար, ովքեր բիզնեսի և տնտեսական գործունեության վերաբերյալ ունեն բավարար գիտելիք և բարեխղճորեն վերանայում ու վերլուծում են տեղեկատվությունը: Երբեմն, նույնիսկ լավատեղյակ և բարեխիղճ օգտագործողները տնտեսական բարդ երևույթների վերաբերյալ տեղեկատվությունը հասկանալու համար կարող են կարիք ունենալ դիմելու խորհրդատուի օգնությանը:

Բարելավված բնութագրերի կիրառում

- ՈԲ33 Որակական բնութագրերի բարելավումը պետք է հնարավորինս առավելագույնի հասցվի: Սակայն, որակական բնութագրերի բարելավումը՝ առանձին-առանձին կամ որպես խումբ, տեղեկատվությունը չի կարող դարձնել օգտակար, եթե այդ տեղեկատվությունը տեղին չէ կամ ճշմարիտ չի ներկայացված:
- ՈԲ34 Բարելավված որակական բնութագրերի կիրառումը կրկնվող ընթացակարգ է, որը չի հետևում նախասահմանված կարգի: Երբեմն մեկ բարելավող որակական բնութագիր պետք է նվազեցնել՝ մեկ այլ որակական բնութագիր առավելագույնի հասցնելու համար: Օրինակ, ֆինանսական հաշվետվության նոր ստանդարտն առաջընթաց եղանակով կիրառելու արդյունքում, համադրելիության ժամանակավոր նվազեցումն կարող է անհրաժեշտ լինել՝ ավելի երկար ժամանակահատվածի համար տեղին կամ ճշմարիտ ներկայացումը բարելավելու համար: Համապատասխան բացահայտումները կարող են մասնակիորեն փոխհատուցել անհամադրելիությունը:

Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության համար ծախսումների սահմանափակումներ

- ՈԲ35 Ծախսումները նշանակալի սահմանափակում են ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվության համար: Ֆինանսական տեղեկատվության ներկայացումը առաջացնում է ծախսումներ, և կարևոր է, որ այդ ծախսումները արդարացվում են այդ տեղեկատվության ներկայացումից ստացվող օգուտներով: Գոյություն ունեն ծախսումների և օգուտների մի շարք տեսակներ, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել:
- ՈԲ36 Ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրողները հիմնականում իրենց ջանքերը սպառում են ֆինանսական տեղեկատվությունը հավաքագրելու, մշակելու, հավաստելու և տարածելու վրա, սակայն ի վերջո օգտագործողներն են կրում այդ ծախսերը՝ պակաս հատույցների տեսքով: Ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողները կրում են նաև ներկայացված տեղեկատվությունը վերլուծելու և մեկնաբանելու ծախսումները: Եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունը չի տրամադրվում, օգտագործողները կրում են այդ տեղեկատվությունն այլ աղբյուրներից ձեռք բերելու կամ գնահատելու լրացուցիչ ծախսումներ:
- ՈԲ37 Ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը տեղին և ճշմարիտ է ներկայացնում այն, ինչը նպատակադրվել է ներկայացնել, օգտագործողներին օգնում է ավելի վստահ որոշումներ կայացնել: Նշվածը հանգեցնում է կապիտալի շուկաների առավել օգտավետ գործունեությանը և տնտեսության՝ որպես ամբողջության համար, կապիտալի ավելի ցածր ինքնարժեքի: Առանձին ներդրողը, փոխատուն կամ այլ կրեդիտորը նույնպես ստանում է օգուտներ առավել իրագրված որոշումներ կայացնելով: Սակայն, ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, հնարավոր չէ տրամադրել որչ տեղեկատվությունը, որը յուրաքանչյուր օգտագործողի համար կհամարվի տեղին:
- ՈԲ38 Ծախսման նկատմամբ սահմանափակում կիրառելիս Խորհուրդը գնահատում է արդյոք կոնկրետ տեղեկատվությունը ներկայացնելու օգուտները հավանական է, որ կարդարացնեն այդ տեղեկատվությունը տրամադրելու և օգտագործելու ծախսումները, թե ոչ: Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նախատեսվող ստանդարտը մշակելիս, ծախսման սահմանափակումը կիրառելիս, Խորհուրդը ֆինանսական տեղեկատվություն ներկայացնողներից, օգտագործողներից, աուդիտորներից, տեսաբաններից և մյուսներից ակնկալում է ստանալ տեղեկատվություն այդ ստանդարտի օգուտների և ծախսումների ակնկալվող բնույթի և քանակի վերաբերյալ: Շատ դեպքերում գնահատումները հիմնված են քանակական և որակական տեղեկատվության համակցության վրա:
- ՈԲ39 Վերը նշված հարցին բնորոշ սուբյեկտիվության պատճառով ֆինանսական տեղեկատվության կոնկրետ հոդվածներ ներկայացնելու հետ կապված ծախսումների և օգուտների վերաբերյալ տարբեր անձանց գնահատումները կտարբերվեն: Հետևաբար, Խորհուրդը փորձում է դիտարկել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հետ ընդհանուր առմամբ կապված ծախսումները և օգուտները, և ոչ թե որոշակի հաշվետու կազմակերպությունների տեսանկյունից: Նշվածը չի նշանակում, որ ծախսումների և օգուտների գնահատումները բոլոր կազմակերպությունների համար միշտ արդարացնում են հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման միևնույն պահանջները: Տարբերությունները կարող են պատշաճ լինել, հաշվի առնելով կազմակերպությունների

չափսերը, կապիտալ ներգրավվելու տարբեր ուղիները (հանրային կամ մասնավոր), օգտագործողների տարբեր կարիքները և այլ գործոնները:

ԳԼՈՒԽ 4. 1989 ԹՎԱԿԱՆԻ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԸ. ՄՆԱՅԱԾ ՏԵՔՍԸ

Պարագրաֆ

ՀԻՄՔՈՒՄ ԸՆԿԱԾ ԵՆԹԱԴՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ	4.1
Անընդհատություն	4.1
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՏԱՐԲԵՐԸ	4.2
Ֆինանսական վիճակը	4.4
Ակտիվներ	4.8
Պարտավորություններ	4.15
Սեփական կապիտալ	4.20
Ֆինանսական արդյունք	4.24
Եկամուտ	4.29
Ծախսեր	
Կապիտալի պահպանման ճշգրտումներ	4.36
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՏԱՐԲԵՐԻ ՃԱՆԱԶՈՒՄԸ	4.37
Ապագա տնտեսական օգուտի հավանականություն	4.40
Զափման արժանահավատություն	4.41
Ակտիվների ճանաչում	4.44
Պարտավորությունների ճանաչում	4.46
Եկամտի ճանաչում	4.47
Ծախսերի ճանաչում	4.49
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՏԱՐԲԵՐԻ ՉԱՓՈՒՄԸ	4.54
ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԵՎ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ՊԱՀՊԱՆՈՒՄԸ	4.57
Կապիտալի հասկացությունները	4.57
Կապիտալի պահպանման հասկացությունները և շահույթի որոշումը	4.59

ԳԼՈՒԽ 4. Հիմունքներ (1989) . մնացած տեքստը

«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ» փաստաթղթի մնացած տեքստը (1989) չի փոփոխվել «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ում կատարված փոփոխություններն արտացոլելու համար (վերանայված՝ 2007 թ.):

Մնացած տեքստը կվերանայվի այն ժամանակ, երբ Խորհուրդն ուսումնասիրի ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը և դրանց չափման հիմունքները:

Հիմքում ընկած ենթադրություններ

Անընդհատություն

- 4.1 Ֆինանսական հաշվետվությունները սովորաբար պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատության հիմունքով և կշարունակի գործել կանխատեսվող ապագայում: Ուստի ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը միտում կամ կարիք չունի լուծարվելու կամ էականորեն կրճատելու է իր գործունեության մասշտաբները: Եթե այդպիսի միտում կամ կարիք կա, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները կարող է անհրաժեշտ լինել պատրաստել այլ հիմունքներով և այդ դեպքում բացահայտել այդ հիմունքը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը

- 4.2 Ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են գործարքների և այլ դեպքերի ֆինանսական հետևանքները՝ խմբավորելով դրանք խոշոր դասերի ըստ դրանց տնտեսական բնութագրերի: Այս խոշոր դասերը անվանվում են ֆինանսական հաշվետվությունների տարրեր: Հաշվապահական հաշվեկշռում ֆինանսական վիճակի չափման հետ անմիջականորեն կապված տարրերն են ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը: Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական արդյունքի չափման հետ անմիջականորեն կապված տարրերն են եկամուտը և ծախսերը: Ֆինանսական վիճակի փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը սովորաբար արտացոլում է ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության տարրերը և հաշվապահական հաշվեկշռի տարրերի մեջ փոփոխությունները: Հետևաբար, «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթը չի ներկայացնում տարրեր, որոնք յուրահատուկ են միայն այս հաշվետվությանը:
- 4.3 Հաշվապահական հաշվեկշռում և ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ այս տարրերի ներկայացումը ներառում է ենթադասակարգման գործընթաց: Օրինակ, ակտիվները և պարտավորությունները կարող են դասակարգվել ըստ կազմակերպության գործունեությունում իրենց ունեցած բնույթի կամ գործառնության, որպեսզի տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար տեղեկատվությունը օգտագործողներին ներկայացվի ամենահարմար ձևով:

Ֆինանսական վիճակը

- 4.4 Ֆինանսական վիճակի չափման հետ անմիջականորեն կապված տարրերն են՝ ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը: Դրանք սահմանվում են հետևյալ կերպ.
- ա) ակտիվը միջոց է, որը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և որից ապագա տնտեսական օգուտները ակնկալվում է, որ կհոսեն դեպի կազմակերպություն:
 - բ) պարտավորությունը կազմակերպության ներկա պարտականություն է, որն առաջանում է անցյալ դեպքերից, որի մարումն ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի:
 - գ) սեփական կապիտալը կազմակերպության ակտիվների մնացորդային բաժինն է՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո:
- 4.5 Ակտիվի և պարտավորության սահմանումները նույնականացնում են դրանց էական հատկանիշները, սակայն չեն ձգտում սահմանել այն չափանիշները, որոնց նրանք պետք է համապատասխանեն նախքան դրանց ճանաչումը հաշվապահական հաշվեկշռում: Այսպիսով, սահմանումները ներառում են հողվածներ, որոնք հաշվապահական հաշվեկշռում չեն ճանաչվում որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, քանի որ դրանք չեն բավարարում 4.37-4.53 պարագրաֆներում քննարկված ճանաչման չափանիշներին: Մասնավորապես, այն ակնկալիքը, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն կամ կարտահոսեն կազմակերպությունից, պետք է բավարար չափով որոշակի լինի՝ բավարարելու համար 4.38-րդ պարագրաֆում նշված հավանականության չափանիշին, նախքան ակտիվը կամ պարտավորությունը կճանաչվի:
- 4.6 Գնահատելու համար, թե արդյոք հողվածը բավարարում է ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի սահմանմանը, պետք է ուշադրություն դարձվի դրա հիմքում ընկած բովանդակությանը ու տնտեսական իրականությանը և ոչ թե միայն դրա իրավական ձևին: Այսպես

օրինակ, ֆինանսական վարձակալության դեպքում բովանդակությունը եւ տնտեսական իրականությունը այն են, որ վարձակալը ստանում է վարձակալված ակտիվի տնտեսական օգուտները դրա օգտակար ծառայության մեծ մասի ընթացքում՝ դրա դիմաց ստանձնելով պարտավորություն վճարելու մի գումար, որը մոտարկում է ակտիվի և դրա հետ կապված ֆինանսական ծախսի իրական արժեքը: Հետևաբար, ֆինանսական վարձակալությունը հանգեցնում է այնպիսի հոդվածների առաջացմանը, որոնք բավարարում են ակտիվի կամ պարտավորության սահմանմանը և ճանաչվում են որպես այդպիսիք վարձակալի հաշվապահական հաշվեկշռում:

- 4.7 Գործող ՖՀՄՍ-ների համապատասխան կազմված հաշվապահական հաշվեկշիռները կարող են ներառել այնպիսի հոդվածներ, որոնք չեն բավարարում ակտիվի կամ պարտավորության սահմանումներին և ցույց չեն տրվում որպես սեփական կապիտալի մաս: 4.4-րդ պարագրաֆում տրված սահմանումներն, այնուամենայնիվ, ընկած են առկա ՖՀՄՍ-ների ապագա վերանայումների և հետագա ՖՀՄՍ-ների ձևակերպման հիմքում:

Ակտիվներ

- 4.8 Ակտիվի մեջ պարունակված ապագա տնտեսական օգուտը հանդիսանում է դեպի կազմակերպության դրամական միջոցների կամ դրա համարժեքների հոսքին ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն նպաստող ներուժ: Այդ ներուժը կարող է լինել արտադրական, որպես կազմակերպության գործառնական գործունեության մաս: Այն կարող է նաև լինել դրամական միջոցների կամ համարժեքների փոխակերպվելու ձևով, կամ դրամական արտահոսքը նվազեցնելու կարողության ձևով, օրինակ, երբ այլընտրանքային արտադրական պրոցեսը նվազեցնում է արտադրության ինքնարժեքը:
- 4.9 Կազմակերպությունը սովորաբար իր ակտիվներն օգտագործում է ապրանքներ արտադրելու և ծառայություններ մատուցելու համար, որոնք ընդունակ են բավարարել սպառողների ցանկություններն ու կարիքները: Քանի որ այս ապրանքներն ու ծառայությունները կարող են բավարարել նրանց ցանկություններն ու կարիքները, սպառողները պատրաստ են վճարել դրանց համար և, հետևաբար, նպաստել կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքին: Դրամական միջոցներն ինքնին կազմակերպությանը ծառայություն են մատուցում՝ շնորհիվ այլ միջոցների նկատմամբ իրենց ունեցած գերակայության:
- 4.10 Ակտիվում պարունակվող ապագա տնտեսական օգուտները կարող են կազմակերպություն ներհոսել տարբեր ձևերով: Օրինակ, ակտիվը կարող է՝
- ա) օգտագործվել ինքնուրույն կամ այլ ակտիվների հետ միասին կազմակերպության կողմից վաճառքի ենթակա ապրանքների և ծառայությունների արտադրության համար,
 - բ) փոխանակվել այլ ակտիվներով,
 - գ) օգտագործվել պարտավորություններ մարելու համար, կամ
 - դ) բաշխվել կազմակերպության սեփականատերերին:
- 4.11 Շատ ակտիվներ, օրինակ, հիմնական միջոցներն, ունեն ֆիզիկական ձև: Այնուամենայնիվ, ֆիզիկական ձևը չի հանդիսանում պարտադիր ակտիվի գոյության համար: Ուստի արտոնագրերը կամ հեղինակային իրավունքներն, օրինակ, ակտիվ են համարվում, եթե ակնկալվում է, որ դրանցից առաջացած ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և եթե դրանք վերահսկվում են կազմակերպության կողմից:
- 4.12 Շատ ակտիվներ, օրինակ, դեբիտորական պարտքերը և գույքը, կապված են իրավաբանական իրավունքների հետ, ներառյալ՝ սեփականության իրավունքի: Ակտիվի առկայությունը որոշելու համար սեփականության իրավունքը չի հանդիսանում պարտադիր: Այսպես օրինակ, վարձակալությամբ վերցված գույքը ակտիվ է համարվում այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը վերահսկում է դրանից ակնկալվող օգուտները: Չնայած օգուտները վերահսկելու կազմակերպության կարողությունը սովորաբար արդյունք է իրավաբանական իրավունքների, այնուամենայնիվ, որևէ հոդված կարող է բավարարել ակտիվի սահմանմանը, նույնիսկ եթե բացակայում է որևէ իրավական վերահսկողություն: Օրինակ, մշակման գործունեության ընթացքում ստացված «նոու-հաու»-ն կարող է բավարարել ակտիվի սահմանմանը, երբ «նոու-հաու»-ի գաղտնիքը պահելով՝ կազմակերպությունը վերահսկում է այն օգուտները, որոնք, սպասվում է, որ կստացվեն դրանից:

- 4.13 Կազմակերպության ակտիվներն արդյունք են անցյալում տեղի ունեցած գործարքների կամ այլ դեպքերի: Սովորաբար կազմակերպություններն ակտիվները ձեռք են բերում դրանք գնելով կամ արտադրելով, սակայն այլ գործարքների կամ դեպքերի արդյունքում նույնպես կարող են առաջանալ ակտիվներ: Օրինակ՝ պետության կողմից կազմակերպության ստացած գույքը, որպես խթան տարածքում տնտեսության զարգացման և հանքավայրերի բացահայտման: Ապագայում սպասվող գործարքներն ու դեպքերը ինքնին չեն հանգեցնում ակտիվների առաջացման: Այսպես օրինակ, պաշար գնելու մտադրությունը ինքնին չի բավարարում ակտիվի սահմանմանը:
- 4.14 Գոյություն ունի սերտ կապ ծախսումների կատարման և ակտիվների ստեղծման միջև, սակայն այս երկուսը միշտ չէ, որ անպայմանորեն համընկնում են: Հետևաբար, երբ կազմակերպությունը ծախսումներ է կրում, դա կարող է վկայել այն մասին, որ հետամտվել է ապագա տնտեսական օգուտներ, բայց դա վերջնական ապացույց չէ, որ ձեռք է բերվել սահմանմանը համապատասխանող ակտիվ: Նմանապես, համապատասխան ծախսումների բացակայությունը չի կարող բացառել հողվածին՝ բավարարելու ակտիվի սահմանմանը, և որով դիտարկվելու հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվելու թեկնածու: Օրինակ, հողվածները, որոնք անհատույց փոխանցվել են կազմակերպությանը, կարող են բավարարել ակտիվի սահմանմանը:

Պարտավորություններ

- 4.15 Պարտավորության հիմնական բնութագիրն այն է, որ կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն: Պարտականությունն իրենից ներկայացնում է որոշակի ձևով գործելու պարտականություն կամ պատասխանատվություն: Պարտականությունները կարող են իրավաբանորեն ամրագրված լինել որպես պարտավորեցնող պայմանագրի կամ իրավական պահանջի հետևանք: Սա, օրինակ, սովորաբար բնորոշ է ստացված ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարման ենթակա գումարների: Սակայն, պարտականությունները նաև ծագում են բիզնեսի սովորական պրակտիկայում, գործարար լավ հարաբերություններ պահպանելու սովորույթի և ցանկության կամ անաչառ գործելու արդյունքում: Եթե, օրինակ, որպես իր քաղաքականության արդյունք, կազմակերպությունը որոշում է իր արտադրանքներում ի հայտ եկած թերությունները վերացնել, նույնիսկ երբ դրանք հայտնաբերվում են երաշխիքային ժամկետը լրանալուց հետո, այն գումարները, որոնք ակնկալվում է, որ կծախսվեն արդեն իսկ վաճառված ապրանքների գծով, համարվում են պարտավորություններ:
- 4.16 Անհրաժեշտ է սահմանազատում անցկացնել ներկա պարտականության և ապագա հանձնառության միջև: Կազմակերպության ղեկավարության որոշումը՝ ապագայում ակտիվներ ձեռք բերելու վերաբերյալ, ինքնին չի առաջացնում ներկա պարտականություն: Պարտականությունը սովորաբար ծագում է միայն այն ժամանակ, երբ ակտիվը առաքված է կամ, երբ կազմակերպությունը կնքում է ակտիվը ձեռք բերելու անվերապահ պայմանագիր: Վերջին դեպքում պայմանագրի անվերապահ բնույթը ենթադրում է, որ պարտականությունը չկատարելու տնտեսական հետևանքները, օրինակ՝ զգալի տուգանքների առկայությունը, կազմակերպությանը տալիս են փոքր հնարավորություն (եթե ընդհանրապես տալիս է)՝ խուսափելու դեպի այլ կազմակերպություն միջոցների արտահոսքից:
- 4.17 Ներկա պարտականության մարումը սովորաբար ներկայացնում է կազմակերպության կողմից տնտեսական օգուտներ պարունակող միջոցների տրամադրում՝ մյուս կողմի պահանջը բավարարելու նպատակով: Ներկա պարտականության մարումը կարող է տեղի ունենալ մի քանի ձևերով, օրինակ.
- ա) դրամական միջոցների վճարմամբ,
 - բ) այլ ակտիվների փոխանցմամբ,
 - գ) ծառայությունների մատուցմամբ,
 - դ) այդ պարտականությունը մեկ այլ պարտականությունով փոխարինելով, կամ
 - ե) պարտականությունը սեփական կապիտալով փոխարկելով:
- Պարտականությունը կարող է մարվել նաև այլ միջոցներով, երբ պարտատերը հրաժարվում կամ զիջում է իր իրավունքները:
- 4.18 Պարտավորությունները արդյունք են անցյալ գործարքների կամ այլ անցյալ դեպքերի: Այսպես օրինակ՝ ապրանքների ձեռքբերումը և ծառայությունների ստացումը առաջացնում է առևտրային կրեդիտորական պարտքեր (եթե դրանք չեն վճարվել կանխավճարի ձևով կամ առաքման պահին), իսկ

բանկային փոխառության ստացումը առաջացնում է այն մարելու պարտականություն: Կազմակերպությունը կարող է որպես պարտավորություն ճանաչել նաև ապագա փոխհատուցումները՝ հիմնվելով գնորդների կողմից կատարված տարեկան գնումների վրա: Այս դեպքում, անցյալում ապրանքների վաճառքը մի գործարք է, որը առաջացնում է պարտավորություն:

4.19 Որոշ պարտավորություններ կարող են չափվել միայն գնահատման որոշակի աստիճան կիրառելով: Որոշ կազմակերպություններ նկարագրում են այդ պարտավորությունները որպես պահուստներ: Որոշ երկրներում այդպիսի պահուստները պարտավորություններ չեն համարվում, որովհետև պարտավորության հասկացությունը սահմանվում է ավելի նեղ իմաստով՝ ներառելով միայն այն գումարները, որոնք կարող են որոշվել առանց գնահատման անհրաժեշտության: 4.4-րդ պարագրաֆում տրված պարտավորության սահմանումն հետևում է ավելի լայն մոտեցմանը: Այսպես, երբ պահուստը ներկայացնում է ներկա պարտականություն և բավարարում է սահմանման մնացած մասին, ապա այն համարվում է պարտավորություն՝ նույնիսկ, եթե այդ գումարը պետք է գնահատվի: Օրինակ՝ առկա երաշխիքային պայմանների գծով կատարվելիք վճարումների պահուստները և կենսաթոշակային պարտականությունները մարելու գծով պահուստները:

Սեփական կապիտալ

4.20 Չնայած 4.4-րդ պարագրաֆում սեփական կապիտալը սահմանվում է որպես մնացորդ, այն կարող է ենթադասակարգվել հաշվապահական հաշվեկշռում: Օրինակ՝ կորպորատիվ կազմակերպությունում բաժնետերերի կողմից հատկացված միջոցները, չբաշխված շահույթը, չբաշխված շահույթից տարանջատված պահուստները և կապիտալի պահպանումն ապահովող պահուստները կարող են առանձնացված ներկայացվել: Նման դասակարգումները կարող են տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների կողմից որոշումներ կայացնելիս, երբ դրանք մատնանշում են սեփական կապիտալը բաշխելու կամ այլ կերպ օգտագործելու կազմակերպության կարողության նկատմամբ իրավական կամ այլ սահմանափակումներ: Դրանք կարող են նաև արտացոլել այն փաստը, որ կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմաս ունեցող կողմերն ունեն շահաբաժիններ ստանալու կամ հատկացված կապիտալի հետգնման գծով տարբեր իրավունքներ:

4.21 Պահուստների ստեղծումը որոշ դեպքերում պահանջվում է կանոնադրությամբ կամ օրենքով կազմակերպությանը և նրա կրեդիտորներին կորուստների հետևանքներից պաշտպանվելու լրացուցիչ միջոցներ տրամադրելու նպատակով: Այլ պահուստներ կարող են ստեղծվել, եթե այդպիսի պահուստներին փոխանցումներ կատարելու դեպքում ազգային հարկային օրենսդրությունն ազատում է հարկերից կամ նվազեցնում է հարկային պարտավորությունները: Իրավական, կանոնադրական և հարկային պահուստների առկայությունը և չափը այնպիսի տեղեկատվություն է, որը կարող է տեղին լինել օգտագործողների համար՝ որոշումներ կայացնելիս: Այդպիսի պահուստներին կատարված փոխանցումները չբաշխված շահույթի տարանջատումներ են, քան թե ծախսեր:

4.22 Գումարը, որով հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացվում է սեփական կապիտալը, կախված է ակտիվների և պարտավորությունների չափումից: Սովորաբար, սեփական կապիտալի հանրագումարը կարող է միայն զուգահեռությամբ համապատասխանել կազմակերպության բաժնետոմսերի շուկայական արժեքի հանրագումարին կամ այն գումարին, որ կարող է ստացվել կա՛մ զուտ ակտիվների մաս-մաս վաճառքից, կա՛մ անընդհատության հիմունքի հիման վրա, ամբողջ կազմակերպության վաճառքից:

4.23 Առևտրային, արդյունաբերական կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրականացվում է անհատ ձեռնարկատերերի, ընկերակցությունների, հավատարմագրային կառավարման ընկերությունների և տարբեր տեսակի պետական առևտրային կազմակերպությունների կողմից: Այդպիսի կազմակերպությունների իրավական և կարգավորման համակարգը հաճախ տարբերվում է կորպորատիվ կազմակերպություններին վերաբերող համակարգից: Օրինակ, կարող են լինել սակավաթիվ սահմանափակումներ (կամ ընդհանրապես չլինել) սեփականատերերին կամ այլ շահառուներին սեփական կապիտալի գումարների բաշխման նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սեփական կապիտալի սահմանումը և սեփական կապիտալին առնչվող «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի այլ ասպեկտներ կիրառելի են այդպիսի կազմակերպությունների համար:

Ֆինանսական արդյունք

- 4.24 Շահույթը հաճախ օգտագործվում է որպես գործունեության արդյունքների ցուցանիշ կամ հիմք է ծառայում այնպիսի ցուցանիշների համար, ինչպիսիք են ներդրումների գծով հատույցը կամ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը: Շահույթի չափման հետ անմիջապես առնչվող տարրերն են եկամուտը և ծախսերը: Եկամտի և ծախսերի ճանաչումը և չափումը, հետևաբար և շահույթի ճանաչումը և չափումը, որոշ մասով կախված է կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ օգտագործվող կապիտալի և կապիտալի պահպանման հասկացություններից: Այս հասկացությունները քննարկված են 4.57–4.65 պարագրաֆներում:
- 4.25 Եկամտի և ծախսերի տարրերը սահմանվում են հետևյալ կերպ՝
- ա) Եկամուտ. 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,
 - բ) Ծախս. հաշվառման ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների նվազումներ՝ ակտիվների արտահոսքի կամ սպառման կամ պարտավորությունների առաջացման ձևով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազեցման, բացառությամբ սեփականատերերի միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով դրա նվազման դեպքի:
- 4.26 Եկամտի և ծախսերի սահմանումները ներկայացնում են նրանց հիմնական առանձնահատկությունները, սակայն չեն նշում այն չափանիշները, որոնք պետք է բավարարվեն՝ նախքան դրանց ճանաչվելը ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ: Եկամուտների և ծախսերի ճանաչման չափանիշները քննարկվում են 4.37–4.53 պարագրաֆներում:
- 4.27 Եկամուտը և ծախսերը ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ կարող են ներկայացված լինել տարբեր ձևերով՝ այնպես, որպեսզի անհրաժեշտ տեղեկատվություն ներկայացնեն՝ տնտեսական որոշումներ ընդունելու համար: Օրինակ, ընդհանուր ընդունված պրակտիկա է դարձել եկամտի և ծախսերի այն հոդվածների տարբերակումը, որոնք առաջացել են կազմակերպության սովորական և այլ տեսակի գործունեության արդյունքում: Այս տարբերակումը կատարվում է՝ հիմք ընդունելով այն, որ հոդվածի աղբյուրը կարևոր նշանակություն ունի ապագայում դրամական միջոցներ և դրա համարժեքներ ստեղծելու կազմակերպության կարողությունը գնահատելու համար: Օրինակ, պատահական գործարքները, ինչպես օրինակ երկարաժամկետ ներդրումների վաճառքը, հավանական չէ, որ կրկնվի կանոնավոր կերպով: Հոդվածների՝ այս ձևով տարբերակման ժամանակ պետք է հաշվի առնել կազմակերպության բնույթը և նրա գործունեությունը: Մի կազմակերպության սովորական գործունեությունից առաջացած հոդվածներն այլ կազմակերպության համար կարող են հանդիսանալ ոչ սովորական գործունեության արդյունք:
- 4.28 Եկամտի և ծախսերի հոդվածների տարբերակումը և դրանց տարբեր համակցությունները նույնպես հնարավորություն են տալիս ցույց տալու կազմակերպության գործունեության արդյունքը: Այդ բաժանումները ներառում են տարբերակման տարբեր աստիճաններ: Օրինակ, ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը կարող է ցույց տալ համախառն շահույթը, սովորական գործարքներից առաջացած շահույթը կամ վնասը՝ մինչև հարկվելը, սովորական գործարքներից առաջացած շահույթը կամ վնասը՝ հարկումից հետո և շահույթը կամ վնասը:

Եկամուտ

- 4.29. Եկամտի սահմանումն ընդգրկում է և՛ հասույթը, և՛ օգուտները: Հասույթն առաջանում է կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով՝ իրացում, վճար, տոկոսներ, շահաբաժիններ, ռոյալթիներ և վարձակալություն (ռենտա):
- 4.30 Օգուտները ներկայացնում են այլ հոդվածներ, որոնք բավարարում են եկամտի սահմանմանը և կարող են կամ չեն կարող առաջանալ կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում: Օգուտները ներկայացնում են տնտեսական օգուտների աճ և, որպես այդպիսին, դրանք իրենց բնույթով չեն տարբերվում հասույթից: Ուստի, «*Հայեցակարգային հիմունքներ*» փաստաթղթում դրանք չեն դիտվում որպես առանձին տարր:
- 4.31 Օգուտներն, օրինակ, ընդգրկում են ոչ ընթացիկ ակտիվների օտարումից առաջացած օգուտները: Եկամտի սահմանումը նաև ներառում է չիրացված օգուտները, օրինակ՝ շուկայում հեշտ իրացվելի

արժեթղթերի վերագնահատումից և երկարաժամկետ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի աճից առաջացող օգուտները: Երբ օգուտները ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, դրանք սովորաբար ներկայացվում են առանձին, քանի որ դրանց վերաբերյալ գիտելիքն օգտակար է տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Օգուտները սովորաբար ներկայացվում են համապատասխան ծախսերը հանելուց հետո զուտ գումարով:

- 4.32 Ակտիվների շատ տեսակներ կարող են ստացվել կամ ավելանալ եկամտի միջոցով, օրինակ՝ մատակարարված ապրանքների և ծառայությունների փոխարեն ստացված դրամական միջոցները և դրանց համարժեքները, ստացման ենթակա գումարները, ապրանքները և ծառայությունները: Եկամուտ կարող է առաջանալ նաև պարտավորությունների մարումից: Օրինակ, չմարված փոխառությունը մարելու դիմաց կազմակերպությունը կարող է կրեդիտորին մատակարարել ապրանքներ և մատուցել ծառայություններ:

Ծախսեր

- 4.33 Ծախսերի սահմանումն իր մեջ ներառում է կորուստները, ինչպես նաև այն ծախսերը, որոնք առաջանում են կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում: Կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում առաջացած ծախսերի մեջ են մտնում վաճառված ապրանքների ինքնարժեքը, աշխատավարձը և մաշվածությունը: Դրանք սովորաբար ներկայանում են այնպիսի ակտիվների արտահոսքի կամ սպառման ձևով, ինչպիսիք են դրամական միջոցները կամ դրանց համարժեքները, պաշարները, հիմնական միջոցները:
- 4.34 Կորուստները ներկայացնում են այլ հոդվածներ, որոնք բավարարում են ծախսերի սահմանմանը և կարող են ծագել կամ չծագել կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում: Կորուստներն իրենցից ներկայացնում են տնտեսական օգուտներում նվազեցումներ և, որպես այդպիսին, իրենց բնույթով չեն տարբերվում այլ ծախսերից: Հետևաբար, «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթում դրանք չեն դիտվում որպես առանձին տարր:
- 4.35 Կորուստները կարող են առաջանալ, օրինակ, աղետների հետևանքով, ինչպիսիք են հրդեհը և ջրհեղեղը, ինչպես նաև՝ ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքի հետևանքով: Ծախսերի սահմանումը ներառում է նաև չիրացված կորուստներ, օրինակ, կորուստներ, որոնք առաջանում են արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի բարձրացման հետևանքով, այդ արտարժույթով կազմակերպության փոխառությունների հետ կապված: Երբ կորուստները ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, դրանք սովորաբար ներկայացվում են առանձին, քանի որ դրանց վերաբերյալ տեղեկատվությունը շատ օգտակար է տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար: Կորուստները հաճախ ներկայացվում են առանց դրանց դիմաց ստացված համապատասխան եկամտի:

Կապիտալի պահպանման ճշգրտումները

- 4.36 Ակտիվների և պարտավորությունների վերագնահատումը կամ վերաներկայացումը բերում է սեփական կապիտալի մեծացմանը կամ փոքրացմանը: Չնայած այս մեծացումները կամ փոքրացումները բավարարում են եկամուտների և ծախսերի սահմանումներին, սակայն, ըստ կապիտալի պահպանման որոշակի հասկացության, դրանք չեն ընդգրկվում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ: Փոխարենը՝ այս հոդվածները ներառված են կապիտալի մեջ որպես կապիտալի պահպանման ճշգրտումներ կամ պահուստների վերագնահատումներ: Կապիտալի պահպանման այս հասկացությունները քննարկված են «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի 4.57–4.65 պարագրաֆներում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի ճանաչումը

- 4.37 Ծանաչումն իրենից ներկայացնում է հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ այնպիսի հոդված ներառելու պրոցեսը, որը համապատասխանում է տարրի սահմանմանը և բավարարում է 4.38-րդ պարագրաֆում սահմանված ճանաչման չափանիշներին: Այն ներառում է հոդվածի նկարագրումը բառերով և դրամական արտահայտությամբ, ինչպես նաև այդ գումարի ներառումը հաշվապահական հաշվեկշռի կամ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության հանրագումարներում: Այն հոդվածները, որոնք համապատասխանում են ճանաչման չափանիշներին, պետք է ճանաչվեն հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական

արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ: Այդպիսի հոդվածների չճանաչումը չի կարող ուղղվել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ, ծանոթագրություններում կամ բացատրական նյութերում այն բացահայտելու արդյունքում:

- 4.38 Հոդվածը, որը բավարարում է տարրի սահմանմանը, պետք է ճանաչվի, եթե
- ա) հավանական է, որ այդ հոդվածի հետ կապված ցանկացած ապագա տնտեսական օգուտ կհոսի կազմակերպություն կամ կազմակերպությունից դուրս, և
 - բ) հոդվածն ունի արժեք, որը կարելի է արժանահավատորեն չափել¹:
- 4.39. Որոշելու համար, թե արդյոք հոդվածը բավարարում է այս չափանիշներին և, հետևաբար, ենթակա է ճանաչման ֆինանսական հաշվետվություններում, անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել *«Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրեր»* Գլուխ 3-ում քննարկված էականության հասկացությանը: Տարրերի միջև փոխհարաբերությունը նշանակում է, որ եթե հոդվածը համապատասխանում է որոշակի տարրի սահմանման և ճանաչման չափանիշներին, օրինակ՝ որևէ ակտիվի, ավտոմատ պահանջում է մեկ այլ տարրի ճանաչումը, օրինակ՝ եկամտի կամ պարտավորության:

Ապագա տնտեսական օգուտի հավանականությունը

- 4.40 Հավանականության հասկացությունը ճանաչման չափանիշներում օգտագործվում է որոշելու այն բանի անորոշության աստիճանը, թե այդ հոդվածի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, թե դրանից դուրս: Այս հասկացությունը կապված է այն անորոշության հետ, որը բնութագրում է այն միջավայրը, որտեղ գործում է կազմակերպությունը: Ապագա տնտեսական օգուտների հոսքի հետ կապված անորոշության աստիճանի գնահատումները հիմնված են ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու ընթացքում առկա փաստերի վրա: Օրինակ, երբ հավանական է, որ կազմակերպության դեբիտորական պարտքերը կվճարվեն, այդ ժամանակ հնարավոր կլինի հիմնավորել, որ հակառակ վկայության բացակայության դեպքում դեբիտորական պարտքը կճանաչվի որպես ակտիվ: Դեբիտորական պարտքերի մեծ քանակի դեպքում, այնուհանդերձ, չվճարման որոշակի աստիճանը սովորաբար համարվում է հավանական, ուստի ճանաչվում է ծախս, որը ներկայացնում է տնտեսական օգուտների ակնկալվող նվազում:

Չափման արժանահավատությունը

- 4.41 Հոդվածի արտացոլման երկրորդ չափանիշն այն է, որ այն ունի արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Շատ դեպքերում հոդվածի արժեքը պետք է գնահատվի: Խելամիտ գնահատականների օգտագործումը հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևոր մասը և չի ազդում դրանց արժանահավատության վրա: Եթե, այնուամենայնիվ, հնարավոր չէ տալ խելամիտ գնահատական, ապա հոդվածը չի ճանաչվում հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում: Օրինակ, դատական հայցի բավարարման արդյունքում սպասվող մուտքերը կարող են համապատասխանել և՛ ակտիվների, և՛ եկամուտների սահմանումներին, ինչպես նաև՝ ճանաչման համար հավանականության չափանիշին: Այնուամենայնիվ, եթե հնարավոր չէ հայցը արժանահավատորեն չափել, այն չպետք է ճանաչվի որպես ակտիվ կամ եկամուտ, սակայն հայցի գոյությունը պետք է բացահայտվի ծանոթագրություններում, բացատրական նյութերում կամ լրացուցիչ տեղեկագրերում:
- 4.42 Որևէ հոդված, որը ժամանակի որոշակի պահին չի համապատասխանում 4.38-րդ պարագրաֆում նշված ճանաչման չափանիշներին, ավելի ուշ կարող է ենթակա լինել ճանաչման որպես հետագա դեպքերի կամ իրադարձությունների արդյունք:
- 4.43 Որևէ հոդված, որին հատուկ են տարրի հիմնական բնութագրերը, և որը սակայն չի համապատասխանում ճանաչման չափանիշներին, կարող է, այնուամենայնիվ, արտացոլվել ծանոթագրություններում, բացատրական նյութերում կամ լրացուցիչ տեղեկագրերում: Սա նպատակահարմար է այն դեպքում, երբ հոդվածի մասին տեղեկատվությունն էական նշանակություն ունի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների կողմից կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության եւ ֆինանսական վիճակում փոփոխությունների գնահատման համար:

¹ Տեղեկատվությունն արժանահավատ է, եթե այն ամբողջական է, չեզոք և սխալներից զերծ:

Ակտիվների ճանաչում

- 4.44 Ակտիվը ճանաչվում է հաշվապահական հաշվեկշռում, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և այդ ակտիվն ունի արժեք, որը կարելի է արժանահավատորեն չափել:
- 4.45 Ակտիվը չի ճանաչվում հաշվապահական հաշվեկշռում, երբ կատարվել են ծախսեր, որոնց դեպքում չի սպասվում, որ ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Փոխարենը՝ այդպիսի գործարքը հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվության մեջ ծախսի ճանաչմանը: Այսպիսի մոտեցումը չի նշանակում, որ ծախս կատարելու ղեկավարության մտադրությունը ուղղված չէր կազմակերպության համար ապագա տնտեսական օգուտների ստեղծմանը, կամ որ ղեկավարությունը սխալ է գործել: Միակ հետևանքն այն է, որ ընթացիկ հաշվառման ժամանակաշրջանից հետո կազմակերպություն տնտեսական օգուտներ ներհոսելու որոշակիության աստիճանը բավարար չէ ակտիվի ճանաչումը երաշխավորելու համար:

Պարտավորությունների ճանաչում

- 4.46 Պարտավորությունը հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում է այն ժամանակ, երբ հավանական է, որ ներկա պարտականությունը մարելու արդյունքում տեղի կունենա տնտեսական օգուտները պարունակող ռեսուրսների արտահոսք և այն գումարը, որով կմարվի պարտականությունը, հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Պրակտիկայում, այն պայմանագրային պարտավորությունները, որոնք կողմերը հավասարապես չեն կատարում (օրինակ, պատվիրված, բայց դեռ չստացված պաշարների դիմաց պարտավորությունները), սովորաբար ֆինանսական հաշվետվություններում որպես պարտավորություններ չեն ճանաչվում: Այնուամենայնիվ, այդպիսի պարտավորությունները կարող են համապատասխանել պարտավորության սահմանմանը, և եթե որոշակի հանգամանքներում ճանաչման չափանիշները բավարարվում են, ապա դրանք ենթակա են ճանաչման: Այդպիսի դեպքերում պարտավորությունների ճանաչումը հանգեցնում է դրանց հետ կապված ակտիվների կամ ծախսերի ճանաչմանը:

Եկամտի ճանաչումը

- 4.47 Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ եկամուտը ճանաչվում է այն դեպքում, երբ ապագա տնտեսական օգուտների աճը կապված է ակտիվի ավելացման կամ պարտավորության նվազման հետ, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Սա նշանակում է, որ, ըստ էության, եկամտի ճանաչումը տեղի է ունենում ակտիվի ավելացման կամ պարտավորության նվազման ճանաչման հետ միաժամանակ (օրինակ, ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքի հետ կապված ակտիվների զուտ ավելացումը կամ վճարման ենթակա պարտքից ազատման հետ կապված պարտավորությունների նվազումը):
- 4.48 Եկամտի ճանաչման համար պրակտիկայում սովորաբար ընդունված ընթացակարգերը, օրինակ պահանջը, որ եկամուտը պետք է վաստակված լինի, հանդիսանում են «*Հայեցակարգային հիմունքներ*» փաստաթղթի ճանաչման չափանիշների կիրառումներ: Այդպիսի ընթացակարգերը, սովորաբար, ուղղված են սահմանափակվելու այն հողվածների որպես եկամուտ ճանաչումով, որոնք կարող են արժանահավատորեն չափվել և ունեն որոշակիության բավարար աստիճան:

Ծախսերի ճանաչումը

- 4.49 Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ծախսերը ճանաչվում են, երբ ապագա տնտեսական օգուտների նվազումը կապված է ակտիվների նվազման կամ պարտավորությունների աճի հետ, որը կարելի է արժանահավատորեն չափել: Սա նշանակում է, որ ծախսերի ճանաչումը տեղի է ունենում պարտավորությունների աճի կամ ակտիվների նվազման ճանաչման հետ միաժամանակ (օրինակ, ծառայողների վճարումների հաշվեգրումը կամ սարքավորումների մաշվածությունը):
- 4.50 Ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ծախսերը ճանաչվում են կատարված ծախսերի և եկամտի որոշակի հողվածներով մուտքերի միջև անմիջական կապի հիման վրա: Այս պրոցեսը, որը սովորաբար դիտվում է որպես ծախսերի համընկնում հասույթների հետ, իր մեջ ներառում է եկամտի ու ծախսերի միաժամանակյա կամ միացյալ ճանաչումը, որոնք ուղղակիորեն արդյունք են միևնույն գործառնությունների կամ այլ իրադարձությունների, օրինակ՝ վաճառված ապրանքների արժեքը

կազմող ծախսի բազմաթիվ բաղադրիչները ճանաչվում են միևնույն ժամանակ, երբ ճանաչվում է ապրանքների վաճառքից առաջացած եկամուտը: Այնուամենայնիվ, «Հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթուղթի համապատասխանության հասկացության կիրառումը թույլ չի տալիս հաշվապահական հաշվեկշռում այնպիսի հոդվածների ճանաչումը, որոնք չեն համապատասխանում ակտիվների կամ պարտավորությունների սահմանմանը:

- 4.51 Այն դեպքում, երբ սպասվում է տնտեսական օգուտների առաջացում մի քանի հաշվետու ժամանակաշրջանների ընթացքում, և եկամտի հետ կապը կարող է որոշվել միայն ընդհանուր կամ անուղղակի ձևով, ծախսերը ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ճանաչվում են պարբերաբար և խելամիտ բաշխման ընթացակարգերի հիման վրա: Սա հաճախ անհրաժեշտ է ծախսերի ճանաչման համար, որոնք կապված են ակտիվների օգտագործման հետ, ինչպիսիք են հիմնական միջոցները, գույվիլը, պատենտները և ապրանքանիշերը: Այսպիսի դեպքերում ծախսը դիտվում է որպես մաշված կամ ամորտիզացիա: Բաշխման այս ընթացակարգերը միտում ունեն ծախսերը ճանաչելու այն հաշվառման ժամանակաշրջաններում, որի ընթացքում այս հոդվածների հետ կապված տնտեսական օգուտները ծախսված կամ սպառված են:
- 4.52 Ծախսն անմիջապես ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ այն դեպքերում, երբ ծախսումը չի առաջացնում ապագա տնտեսական օգուտներ, կամ երբ, և այն չափով, որ այդ տնտեսական օգուտներն այնպիսին են, որ չեն բավարարում կամ դադարում են բավարարել հաշվապահական հաշվեկշռում որպես ակտիվ ճանաչման չափանիշներին:
- 4.53 Ծախսը ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ճանաչվում է նաև այն դեպքերում, երբ պարտավորություն է առաջանում առանց ակտիվի ճանաչման, և երբ պարտավորություն է առաջանում արտադրանքի որակի երաշխիքի համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի չափումը

- 4.54 Չափումը դրամական գումարների որոշման պրոցեսն է, որի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը պետք է ճանաչվեն և ներառվեն հաշվապահական հաշվեկշռում և ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ: Այս պրոցեսն իր մեջ ներառում է չափման որոշակի հիմունքի ընտրություն:
- 4.55 Ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործվում են մի շարք հնարավոր չափման հիմունքներ՝ տարբեր աստիճաններով և բազմազան համակցություններով: Դրանք ներառում են հետևյալ հասկացությունները՝
- ա) *Սկզբնական արժեք*. ակտիվները գրանցվում են դրանց ձեռքբերման պահին վճարված դրամական միջոցներով կամ դրանց համարժեքներով կամ տրված հատուցման իրական արժեքով: Պարտավորությունները գրանցվում են պարտականության դիմաց ստացված մուտքերի գումարի չափով կամ, որոշ դեպքերում, (օրինակ, շահութահարկերը), բիզնեսի սովորական գործունեության ընթացքում, պարտավորությունները մարելու համար վճարման ենթակա դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարի չափով:
 - բ) *Ընթացիկ արժեք*. ակտիվները հաշվառվում են դրամական միջոցներով կամ դրանց համարժեքներով, որոնք կվճարվեն, եթե միևնույն ակտիվը կամ ակտիվի համարժեքը ձեռք բերվեր ներկա պահին: Պարտավորությունները հաշվառվում են դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների չգեղջված գումարի չափով, որն անհրաժեշտ կլիներ ներկա պահին պարտավորությունը մարելու համար:
 - գ) *Իրացման (մարման) արժեք*՝ ակտիվները հաշվառվում են դրամական միջոցներով կամ դրանց համարժեքներով, որոնք կարող էին ներկա պահին ստացվել, եթե սովորական օտարման ժամանակ ակտիվները վաճառվեին: Պարտավորությունները հաշվառվում են իրենց մարման արժեքով, այսինքն՝ բիզնեսի սովորական գործունեության ընթացքում պարտավորությունները մարելու համար վճարման ենթակա դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների չգեղջված գումարի չափով:
 - դ) *Ներկա արժեք*. ակտիվները հաշվառվում են ապագա զուտ դրամական միջոցների ներհույսերի ներկա զեղջված արժեքով, որոնք ակտիվները պետք է ստեղծեն՝ բիզնեսի սովորական գործունեության ընթացքում: Պարտավորությունները հաշվառվում են ապագա զուտ

դրամական արտահոսքերի ներկա զեղչված արժեքով, որոնք, ակնկալվում է, կպահանջվեն քիզնեսի սովորական գործունեության ընթացքում պարտավորությունները մարելու համար:

- 4.56 Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կազմակերպության կողմից սովորաբար ընդունված չափման հիմունք է հանդիսանում սկզբնական արժեքը: Այն սովորաբար համակցվում է չափման այլ հիմունքների հետ: Օրինակ, պաշարները սովորաբար հաշվառվում են ինքնարժեքից և զուտ իրացման արժեքից նվազագույնով, հեշտ իրացվելի արժեթղթերը կարող են հաշվառվել շուկայական արժեքով, իսկ կենսաթոշակների գծով պարտավորությունները՝ իրենց ներկա արժեքով: Ավելին, որոշ կազմակերպություններ, սկզբնական արժեքի հաշվապահական հաշվառման մոդելը կիրառելու անկարողության պատճառով, ոչ դրամական ակտիվների գների փոփոխությունների հետևանքներն հաշվառելու համար կիրառում են ընթացիկ արժեքի մեթոդը:

Կապիտալի և կապիտալի պահպանման հասկացությունները

Կապիտալի հասկացություն

- 4.57 Կապիտալի ֆինանսական հասկացությունն ընդունված է կազմակերպությունների մեծ մասի կողմից իրենց ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Կապիտալի ֆինանսական հասկացության դեպքում, ինչպես օրինակ ներդրված գումարը կամ ներդրված գնողունակությունը, կապիտալը հանդիսանում է կազմակերպության զուտ ակտիվների կամ կազմակերպության սեփական կապիտալի հոմանիշ: Կապիտալի ֆիզիկական հասկացության պայմաններում շրջանակներում, ինչպես, օրինակ, գործառնական կարողության դեպքում, կապիտալը դիտարկվում է որպես կազմակերպության արտադրողական կարողություն՝ հիմնված օրինակ՝ օրական թողարկվող միավոր արտադրանքի քանակի վրա:
- 4.58 Կազմակերպության կողմից կապիտալի համապատասխան հասկացության ընտրությունը պետք է հիմնված լինի նրա ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների կարիքների վրա: Այսպես, կապիտալի ֆինանսական հասկացությունը պետք է ընդունվի, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին հիմնականում հետաքրքրում է ներդրված անվանական կապիտալի պահպանումը կամ ներդրված կապիտալի գնողունակությունը: Եթե, այնուամենայնիվ, օգտագործողները հիմնականում հետաքրքրված են կազմակերպության արտադրական կարողությամբ, ապա նպատակահարմար է օգտագործել կապիտալի ֆիզիկական հասկացությունը: Ընտրված հասկացությունը ցույց է տալիս այն նպատակը, որին պետք է հասնել շահույթը որոշելու ժամանակ, չնայած կարող են լինել չափման որոշ դժվարություններ հասկացությունը կիրառելու ժամանակ:

Կապիտալի պահպանման հասկացությունները և շահույթի որոշումը

- 4.59 4.57-րդ պարբերությունում նշված կապիտալի հասկացությունները հիմք են հանդիսանում կապիտալի պահպանման հետևյալ հասկացությունների համար՝
- ա) *Ֆինանսական կապիտալի պահպանումը*՝ այս հասկացության համաձայն շահույթը ձեռք է բերվում միայն այն դեպքում, երբ ժամանակաշրջանի վերջում զուտ ակտիվների ֆինանսական (կամ դրամական) գումարը գերազանցում է ժամանակաշրջանի սկզբում զուտ ակտիվների ֆինանսական (կամ դրամական) գումարին՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփականատերերին կատարված բոլոր բաշխումները կամ սեփականատերերից ստացված բոլոր հատկացումները բացառելուց հետո: Ֆինանսական կապիտալի պահպանումը կարող է չափվել կա՛մ անվանական դրամական միավորներով, կա՛մ հաստատուն գնողունակության միավորներով.
 - բ) *Կապիտալի ֆիզիկական պահպանումը*՝ այս հասկացության հիման վրա շահույթը ձեռք է բերվում միայն այն դեպքում, երբ ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության ֆիզիկական արտադրական հզորությունը (արտադրական կարողությունը) (կամ այդ կարողությունն ապահովելու համար անհրաժեշտ միջոցներն ու ֆոնդերը) գերազանցում է հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում եղած ֆիզիկական արտադրական հզորությանը՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփականատերերին կատարված բոլոր բաշխումները կամ սեփականատերերից ստացված բոլոր հատկացումները բացառելուց հետո:
- 4.60 Կապիտալի պահպանման հասկացությունը վերաբերում է այն բանին, թե ինչպես է կազմակերպությունը բնորոշում այն կապիտալը, որը ձգտում է պահպանել: Այն ապահովում է

կապիտալի հասկացությունների և շահույթի հասկացությունների միջև կապը, որովհետև այն տալիս է շահույթի չափման համար անհրաժեշտ տեղեկատվություն, այն նախադրյալ է հանդիսանում կազմակերպության կապիտալի գծով ստացվող հատույցի և կազմակերպության կապիտալի հետ ստացումը միմյանցից տարանջատելու համար՝ միայն կապիտալի պահպանման համար անհրաժեշտ գումարներից ավել ակտիվների ներհոսքը կարող է համարվել շահույթ և, հետևաբար, դիտվել որպես կապիտալի գծով ստացվող հատույց: Հետևաբար, շահույթը մնացորդային արժեքն է՝ ծախսերը (ներառյալ՝ կապիտալի պահպանման ճշգրտումները) եկամուտներից հանելուց հետո: Եթե ծախսերը գերազանցում են եկամտին, ապա մնացորդային գումարը վնաս է:

- 4.61 Կապիտալի ֆիզիկական պահպանման հասկացությունը պահանջում է չափման ընթացիկ արժեքի հիմունքի ընդունումը: Ֆինանսական կապիտալի պահպանման հասկացությունը, այնուամենայնիվ, չափման առանձնահատուկ հիմունքի օգտագործում չի պահանջում: Այս հասկացության պայմաններում հիմունքի ընտրությունը կախված է ֆինանսական կապիտալի տեսակից, որը կազմակերպությունը ձգտում է պահպանել:
- 4.62 Կապիտալի պահպանման երկու հասկացությունների միջև սկզբունքային տարբերությունը կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների գների փոփոխությունների հետևանքների մշակումն է (մոտեցումն է): Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպությունը պահպանել է իր կապիտալը, եթե ժամանակաշրջանի վերջում այն ունի այնքան կապիտալ, որքան ուներ ժամանակաշրջանի սկզբում: Ցանկացած գումար, որը գերազանցում է ժամանակաշրջանի սկզբում առկա կապիտալի պահպանման համար անհրաժեշտ մեծությունը, հանդիսանում է շահույթ:
- 4.63 Կապիտալի ֆինանսական պահպանման հասկացության պայմաններում, որտեղ կապիտալը սահմանված է անվանական դրամական միավորներով, շահույթը ներկայացնում է ժամանակաշրջանի ընթացքում անվանական դրամական կապիտալի աճ: Հետևաբար, ժամանակաշրջանի ընթացքում պահվող ակտիվների գների փոփոխությունները, որոնք սովորաբար անվանվում են օգուտների տիրապետում, ըստ էության հանդիսանում են շահույթներ: Դրանք որպես այդպիսիք չեն կարող ճանաչվել, մինչև փոխանակման գործառնության ժամանակ տեղի չունենա ակտիվների օտարում: Երբ կապիտալ ֆինանսական պահպանման հասկացությունը սահմանվում է հաստատուն գնողունակության միավորներով, ապա շահույթն իրենից ներկայացնում է ժամանակաշրջանի ընթացքում ներդրված գնողունակության աճ: Հետևաբար, ակտիվների գների մեջ աճի միայն այն մասը, որը գերազանցում է գների աճի ընդհանուր մակարդակը, համարվում է շահույթ: Աճի մնացած մասը համարվում է կապիտալի պահպանման ճշգրտում եւ, հետևաբար, սեփական կապիտալի մի մաս:
- 4.64 Կապիտալի ֆիզիկական պահպանման հասկացության դեպքում, երբ կապիտալը սահմանվում է ֆիզիկական արտադրողական հզորության տերմինով, շահույթն իրենից ներկայացնում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կապիտալի մեծացում: Ձեռնարկության ակտիվների ու պարտավորությունների վրա ազդող գների բոլոր փոփոխությունները դիտվում են որպես ձեռնարկության ֆիզիկական արտադրողական հզորության չափման մեջ փոփոխություններ՝ այդպիսով, դրանք համարվում են կապիտալի պահպանման ճշգրտումներ, որոնք սեփական կապիտալի մաս են և ոչ թե շահույթ:
- 4.65 Կապիտալի չափման հիմունքի և պահպանման հասկացության ընտրության արդյունքում որոշվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման մոդելը: Հաշվապահական հաշվառման տարբեր մոդելներ ցույց են տալիս տեղին լինելու և արժանահավատության տարբեր աստիճաններ, և ինչպես մյուս ոլորտներում, ղեկավարությունը պետք է ձգտի հավասարակշռություն հաստատել տեղին լինելու և արժանահավատության միջև: Հայեցակարգային հիմունքները կիրառելի են հաշվապահական հաշվառման մի շարք մոդելների համար և ուղեցույց են հանդիսանում ընտրված մոդելի շրջանակներում կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար: Ներկայումս Խորհուրդը միտում չունի որոշել կամ սահմանել առանձնահատուկ մոդել, բացի արտակարգ դեպքերից, օրինակ, այնպիսի կազմակերպությունների համար, որոնք հաշվետվություններ են ներկայացնում գերսղաճային տնտեսության արժույթով: Այս միտումն, այնուամենայնիվ, կվերանայվի համաշխարհային զարգացումների համատեքստում:

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 *«Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 34-ի 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՝ *«Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՖՀՄՍ 10-ին համապատասխան, ինչպես նաև այն կազմակերպությունները, որոնք ներկայացնում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ *«Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ին համապատասխան:
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 *«Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»* ՀՀՄՍ 32-ում (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 փայատերերի 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 զորու չեն պահանջել կազմակերպությունից՝ պատրաստել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ:

Անհրագործելի. պահանջը համարվում է անհրագործելի, 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 հրապարակված ստանդարտները և դրանց մեկնաբանությունները: Դրանք ներառում են՝

- ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները.
- բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները.
- գ) ՖՀՄՍ-ի մեկնաբանությունները. և
- դ) ՄՄԿ-ի մեկնաբանությունները¹:

Էական. հոդվածների 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: Հոդվածի 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 պարաստման և ներկայացման հիմունքներ» 25-րդ պարագրաֆում² 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:

Ծանոթագրությունները պարունակում են տեղեկատվություն՝ ի լրումն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն(ներ)ում, առանձին ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է), սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում: Ծանոթագրությունները տալիս են այդ հաշվետվություններում ներկայացված տվյալների պատմողական նկարագրությունը կամ ապախմբավորումը (մանրամասնեցումը), ինչպես նաև տեղեկատվություն այն հոդվածների մասին, որոնք չեն բավարարում այդ հաշվետվություններում ճանաչման չափանիշներին:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը բաղկացած է եկամտի և ծախսի այն հոդվածներից (ներառյալ վերադասակարգման ճշգրտումները), որոնք չեն ճանաչվում շահույթում կամ վնասում ինչպես դա պահանջվում կամ թույլատրվում է այլ ՖՀՄՍ-ներով:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները ներառում են՝

- ա) վերագնահատումից աճի փոփոխությունները (տե՛ս «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ը և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ը).
- բ) սահմանված հատուցումների պլանների վերաչափումները (տե՛ս «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը).

¹ ՖՀՄՍ-ների սահմանումը փոփոխվել է 2010թ-ին ՖՀՄՍ Հիմնադրամի վերանայված կանոնադրության մեջ ներկայացված անվանումների փոփոխություններից հետո:

² 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍ-ն «Հիմունքներ» անվանումը փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ» անվանումով: Պարագրաֆ 25-ին փոխարինեց «Հայեցակարգային հիմունքների» 3-րդ գլուխը:

- զ) արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկելիս առաջացող օգուտները և կորուստները (տե՛ս ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները»).
- դ) «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.5 պարագրաֆին համապատասխան իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող բաժնային գործիքներում ներդրումներից օգուտներն ու կորուստները .
- ե) դրամական միջոցների հոսքերի հեջում հեջավորման գործիքների գծով օգուտների և կորուստների արդյունավետ մասը (տե՛ս «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչում և չափում» ՀՀՄՍ 39-ը).
- զ) որպես <<իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող>> նախորոշված առանձին պարտավորությունների համար իրական արժեքում փոփոխության գումարը, որը վերագրելի է պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին (տե՛ս ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.7-րդ պարագրաֆը):

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 արդյունքի 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 արդյունքի 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. Հետևյալ տերմինները նկարագրված են «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ում 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 կազմակերպության վրա պարտականություն է դնում մեկ այլ կողմի տրամադրելի իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ 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 օգուտների և կորուստների,
- 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 ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին կանխատեսելու կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, մասնավորապես դրանց ժամկետներն ու որոշակիությունը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը

10. Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է՝

- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
- բ) շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի 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.
- ե1) համադրելի տեղեկատվություն նախորդող ժամանակաշրջանի վերաբերյալ, ինչպես սահմանված է 38-րդ և 38Ա պարագրաֆներում, և
- զ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ նախորդող 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՝ 40Ա-40Դ պարագրաֆներին համապատասխան::

Կազմակերպությունը հաշվետվությունների համար կարող է օգտագործել սույն ստանդարտում օգտագործվածներից տարբերվող վերնագրեր: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է օգտագործել «Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն» վերնագիրը՝ «Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն» վերնագրի փոխարեն:

10Ա. Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին մեկ հաշվետվություն, որում շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը ներկայացվում են երկու հատվածներում: Հատվածները պետք է ներկայացվեն միասին, և առաջինը ներկայացված հատվածին անմիջապես պետք է հաջորդի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հատվածը: Կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի հատվածը կարող է ներկայացնել շահույթի կամ վնասի մասին առանձին հաշվետվությամբ: Այդ դեպքում շահույթի կամ վնասի մասին առանձին հաշվետվությունը պետք է անմիջապես նախորդի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությանը, և վերջինս պետք է սկսվի շահույթով կամ վնասով:

11. **Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում հավասար կարևորությամբ պետք է ներկայացնի իր բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունները:**
12. **[Հանված է]**
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-ներին 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 պահաջում է նաև՝

¹ 15–24 պարագրաֆները հղում են պարունակում ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, որը սահմանված է *Հիմունքներում* [Ֆինանսական հաշվետվությունների պարտաստման և ներկայացման]: 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԻ-ն «Հիմունքները» փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պարտաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով», որտեղ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը փոխարինվեց ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով. տես՝ «Վայեցակարգային հիմունքներ» 1-ին Գլուխը:

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն ու կիրառում «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ի 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, անհրաժեշտ 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 կա՛մ ենթադրվում էր, որ այն ներկայացնում է, կա՛մ 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 նմանատիպ 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 տասներկուամյա ժամանակաշրջան: Տեղեկատվության վրա հիմնվելու աստիճանը կախված է յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքին առնչվող փաստերից: Երբ կազմակերպությունն ունի շահույթաբեր 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*¹ 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 ՖՀՄ-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 ՖՀՄ-ներով:**
33. Կազմակերպությունը ակտիվները և պարտավորությունները, ինչպես նաև եկամուտը և ծախսերը ներկայացնում է առանձին-առանձին: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի 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. «Հասույթ» ՀՀՄՄ 18-ը սահմանում է «հասույթ» տերմինը և պահանջում է, որ կազմակերպությունն այն չափի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով հաշվի առնելով կազմակերպության

¹ Փոխարինված է «Հայեցակարգային հիմունքներով» 2010թ. սեպտեմբերին

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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի 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՝ նախորդող 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, եթե դա տեղին է՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:**

38Ա. **Կազմակերպությունը պետք է առնվազն ներկայացնի երկու հաշվետվություն ֆինանսական վիճակի մասին, երկու հաշվետվություն շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին, երկու հաշվետվություն շահույթի կամ վնասի մասին (առանձին ներկայացվելու դեպքում), երկու հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին և երկու հաշվետվություն**

սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին, ինչպես նաև համապատասխան ծանոթագրությունները:

38Բ. Որոշ դեպքերում, նախորդող ժամանակաշրջան(ներ)ի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված պատմողական տեղեկատվությունը շարունակում է տեղին լինել նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Օրինակ, կազմակերպությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանում բացահայտում է իրավական վեճի մանրամասները, որի արդյունքներն անորոշ էին նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և դեռ պետք է լուծում ստանան: Օգտագործողների համար կարող է օգտակար լինել նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անորոշության գոյության մասին տեղեկատվության բացահայտումը և ժամանակաշրջանի ընթացքում անորոշությունը վերացնելու նպատակով ձեռնարկված քայլերի մասին տեղեկատվության բացահայտումը:

Լրացուցիչ համադրելի տեղեկատվություն

38Գ. Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել համեմատական տեղեկատվություն՝ ի լրումն ՖՀՄՄ-ներով պահանջվող նվազագույն համեմատական ֆինանսական հաշվետվությունների, եթե այդ տեղեկատվությունը պատրաստվել է ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան: Այդ համեմատական տեղեկատվությունը կարող է բաղկացած լինել 10-րդ պարագրաֆում նշված մեկ կամ ավելի թվով հաշվետվություններից, սակայն պարտադիր չէ, որ կազմի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ: Այդպիսի լրացուցիչ հաշվետվություններ ներկայացնելու դեպքում կազմակերպությունը պետք է այդ լրացուցիչ հաշվետվությունների գծով ներկայացնի համապատասխան տեղեկատվություն՝ ծանոթագրության տեսքով:

38Դ. Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին երրորդ հաշվետվությունը (այդպիսով ներկայացնելով տեղեկատվություն ընթացիկ, նախորդող և մեկ լրացուցիչ համեմատական ժամանակաշրջանի համար): Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պարտավոր չէ ներկայացնել ֆինանսական վիճակի, դրամական միջոցների հոսքերի կամ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին երրորդ հաշվետվությունները (այսինքն՝ լրացուցիչ համեմատական ֆինանսական հաշվետվություններ): Կազմակերպությունը պարտավոր է ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին այդ լրացուցիչ հաշվետվությանը վերաբերող համեմատական տեղեկատվություն:

39 - 40[Հանված է]

Փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում, հետընթաց վերահաշվարկ կամ վերադասակարգում

40Ա. Կազմակերպությունը, ի լրումն 38Ա պարագրաֆում պահանջվող նվազագույն համեմատական ֆինանսական հաշվետվությունների, պետք է ներկայացնի երրորդ հաշվետվությունը ֆինանսական վիճակի մասին՝ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, եթե.

- ա) այն կիրառում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետընթաց, կամ իր ֆինանսական հաշվետվություններում կատարում է հողվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ իր ֆինանսական հաշվետվություններում վերադասակարգում է հողվածները, և
- բ) հետընթաց կիրառումը, հետընթաց վերահաշվարկը կամ վերադասակարգումն էական ազդեցություն ունի նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական վիճակի հաշվետվությունում պարունակվող տեղեկատվության վրա:

40Բ. Պարագրաֆ 40Ա-ում նկարագրված հանգամանքներում, կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ֆինանսական վիճակի մասին երեք հաշվետվություններ ստորև նշված ամսաթվերի դրությամբ՝

- ա) ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերջի,
- բ) նախորդող ժամանակաշրջանի վերջի և
- գ) նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի:

- 40Գ. Երբ կազմակերպությունից պահանջվում է ներկայացնել ֆինանսական վիճակի մասին լրացուցիչ հաշվետվություն՝ 40Ա պարագրաֆին համապատասխան, այն պետք է բացահայտի 41-44-րդ պարագրաֆներով և ՀՀՄՍ 8-ով պահանջվող տեղեկատվությունը: Այնուամենայնիվ, այն պարտավոր չէ ներկայացնել նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին ելակետային հաշվետվությանը վերաբերող ծանոթագրությունները:
- 40Դ. Ֆինանսական վիճակի մասին այդ ելակետային հաշվետվության ամսաթիվը պետք է լինի նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, անկախ այն բանից, արդյոք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում է համեմատական տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների վերաբերյալ (ինչպես թույլատրվում է 38Գ պարագրաֆում):
41. **Երբ կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխում է հոդվածների 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 (ներառյալ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ)**
- ա) վերադասակարգման բնույթը.
 - բ) վերադասակարգված յուրաքանչյուր հոդվածի կամ հոդվածների 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 ապահովման օգտագործողներին օժանդակում է տնտեսական որոշումների կայացման գործընթացում, մասնավորապես, երբ անհրաժեշտ է լինում կանխատեսման նպատակով գնահատել միտումները ֆինանսական տեղեկատվությունում: Որոշ հանգամանքներում անիրագործելի է վերադասակարգել համադրելի տեղեկատվությունը՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի տեղեկատվության հետ համադրելիությունն ապահովելու համար: Օրինակ՝ նախորդ 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 հոդվածների 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 կպահպանվի 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 արդյունքի մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում (եթե ներկայացվում է) կամ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, և պահանջում է այլ տողային հոդվածների բացահայտումներ կա՛մ այդ հաշվետվություններում, կա՛մ ծանոթագրություններում: «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ՀՀՄՍ 7-ը 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), (ը) և (թ) կետերում նշված գումարների).
 - ե) ներդրումներ՝ հաշվարկված բաժնեմասնակցության մեթոդով.
 - զ) կենսաբանական ակտիվներ.
 - է) պաշարներ.
 - ը) առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքեր.
 - թ) դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ.
 - ժ) *«Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն»* ՖՀՄՍ 5-ի 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 *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12-ում.
 - 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 չվերահսկող բաժնեմասեր.
 - 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 ներկայացում 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. Սույն 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 գործառնությամբ, 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 գործառնությամբ.
 - գ) պարտավորությունների գումարները, բնույթը և ժամկետայնությունը:
59. Ակտիվների տարբեր դասերի համար տարբեր չափման հիմունքների կիրառումը ենթադրում է, որ դրանք տարբեր են իրենց բնույթով կամ գործառնությամբ և, հետևաբար, կազմակերպությունը դրանք ներկայացնում է որպես առանձին տողային հոդվածներ: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների տարբեր դասեր կարող են հաշվառվել ինքնարժեքով կամ վերագնահատված գումարով՝ համաձայն ՀՀՄՄ 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 նաև 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 վճարունակությունը գնահատելիս: «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7-ով 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) **ակնկալում է ակտիվն իրացնել կամ մտադիր է այն վաճառել կամ սպառել իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում.**
 - բ) **պահում է ակտիվը հիմնականում առևտրական նպատակներով.**
 - գ) **ակնկալում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ**
 - դ) **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. Սույն 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՝ ՖՀՄՍ 9-ում պարունակվող «առևտրական նպատակներով պահվող») սահմանմանը համապատասխանող 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) չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս (տես՝ պարագրաֆ 73): Պարտավորության պայմանները, ըստ որոնց, կոնտրագենտի ընտրությամբ, մարումը կարող է իրականացվել բաժնային գործիքների թողարկմամբ, չեն ազդում դրա դասակարգման վրա:

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՝ ՖՀՄՍ 9-ում պարունակվող «առևտրական նպատակներով պահվող» սահմանմանը համապատասխանող ֆինանսական պարտավորությունները, բանկային օվերդրաֆտները, ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորությունների ընթացիկ մասը, վճարվելիք 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՝ «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՍ 10-ի 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 գործառնության: 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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ի, 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 կա՛մ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կա՛մ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, կա՛մ 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 զուտ ակտիվների 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:

Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն

81. [Հանված է]

81Ա. Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը (համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը), ի լրումն շահույթին կամ վնասին և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքին վերաբերող հատվածների, պետք է ներկայացնի հետևյալը՝

- ա) շահույթը կամ վնասը,
- բ) ընդամենը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը,
- գ) տվյալ ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքը, որը շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարն է:

Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է շահույթի կամ վնասի մասին առանձին հաշվետվություն, ապա այն համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում չի ներկայացնում շահույթի կամ վնասի հատվածը:

81Բ. Ի լրումն շահույթին կամ վնասին և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքին վերաբերող հատվածների, կազմակերպությունը, որպես տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վերագրում, պետք է ներկայացնի հետևյալ հոդվածները՝

ա) տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը, որը վերագրելի է՝

- (i) չվերահսկող բաժնեմասերին և
- (ii) մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

բ) տվյալ ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքը, որը վերագրելի է՝

- (i) չվերահսկող բաժնեմասերին և
- (ii) մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է շահույթը կամ վնասը առանձին հաշվետվությամբ, ապա այն այդ հաշվետվությունում պետք է ներկայացնի (ա) կետում նշվածը:

Շահույթի կամ վնասի հատվածում կամ շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

82. Ի լրումն այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող հոդվածների, շահույթի կամ վնասի հատվածը կամ շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունը պետք է ներառի տվյալ ժամանակաշրջանի համար հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները՝

ա) հասույթը.

(աա) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից առաջացող օգուտներն ու կորուստները.

բ) ֆինանսական ծախսերը.

(գ) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթի կամ վնասի բաժինը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.

(գա) եթե որևէ ֆինանսական ակտիվ վերադասակարգվում է այնպես, որ այն չափվի իրական արժեքով, ապա վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ դրա նախկին հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունից՝ առաջացող օգուտը կամ կորուստը (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 9-ում).

(դ) հարկի գծով ծախսը.

(ե) [հանված է]

(ե1) ընդհատվող գործունեությունների ընդհանուր արդյունքը մեկ գումարով (տես՝ ՖՀՄՍ 5-ը):

(գ-թ) [հանված է]

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հատվածում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

82Ա. Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հատվածը պետք է ներկայացնի տվյալ ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի գումարների համար տողային հոդվածները՝ դասակարգված ըստ բնույթի (ներառյալ ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաժինը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով) և խմբավորված ստորև «ա» և «բ» կետերում նշված այնպիսի խմբերում, որ այլ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան

ա) հետագայում չեն վերադասակարգվի շահույթին կամ վնասին և

բ) հետագայում կվերադասակարգվեն շահույթին կամ վնասին, երբ կբավարարվեն որոշակի պայմաններ:

83-84 [Հանված է]

85. **Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը ներկայացնող հաշվետվություն(ներ)ում, երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները հասկանալու համար:**

86. Քանի որ կազմակերպության տարբեր գործունեությունների, գործառնությունների և այլ դեպքերի հետևանքները տարբեր են իրենց հաճախականությամբ, օգուտ կամ կորուստ ստեղծելու պոտենցիալով և կանխատեսելիությամբ, ֆինանսական արդյունքների տարրերի բացահայտումն օգտագործողներին օգնում է հասկանալ ձեռք բերված ֆինանսական արդյունքները և գնահատել ապագա ֆինանսական արդյունքները: Կազմակերպությունը լրացուցիչ տողային հոդվածներ է ներառում շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը ներկայացնող հաշվետվություն(ներ)ում, և նա փոխում է օգտագործված անվանումները և հոդվածների հերթականությունը, եթե դա անհրաժեշտ է՝ ֆինանսական արդյունքների տարրերը բացատրելու համար: Կազմակերպությունը հաշվի է առնում այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են եկամտի և ծախսի բաղադրիչների էականությունը, բնույթը և գործառույթը: 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 շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը ներկայացնող հաշվետվություն(ներ)ում, կամ էլ ծանոթագրություններում:**

Ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնաս

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

89. Որոշ ՖՀՄՍ-ներ սահմանում են հանգամանքներ, երբ կազմակերպությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչում է կոնկրետ հոդվածներ: ՀՀՄՍ 8-ը սահմանում է երկու նման հանգամանք. սխալների ուղղում և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետևանք: Այլ ՖՀՄՍ-ներ պահանջում կամ թույլատրում են, որ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները, որոնք բավարարում են «Հիմունքների»¹ եկամտի կամ ծախսի սահմանմանը, բացառվեն շահույթից կամ վնասից (տե՛ս պարագրաֆ 7):

Ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք

90. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր հոդվածին վերաբերող շահութահարկի գումարը, ներառյալ վերադասակարգման գծով ճշգրտումները՝ կամ շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում:**

91. Կազմակերպությունը կարող է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածները ներկայացնել՝

ա) հանելով համապատասխան հարկային հետևանքները, կամ

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

¹ 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍ-ն «Հիմունքներ» անվանումը փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ» անվանումով:

Եթե կազմակերպությունն ընտրում է (բ) տարբերակը, ապա նա պետք է բաշխի հարկը այն հոդվածների միջև, որոնք հետագայում կարող են վերադասակարգվել շահույթի կամ վնասի հատվածին, և որոնք հետագայում չեն դասակարգվի շահույթի կամ վնասի հատվածին:

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

93. Այլ ՖՀՄՄ-ներ սահմանում են՝ արդյո՞ք այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում նախկինում ճանաչված գումարները վերադասակարգվում են որպես շահույթ կամ վնաս, և՛ ե՞րբ: Սույն ստանդարտում նման վերադասակարգումները կոչվում են վերադասակարգման ճշգրտումներ: Վերադասակարգման ճշգրտումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի համապատասխան բաղադրիչի հետ միասին ներառվում է այն ժամանակաշրջանում, երբ ճշգրտումը վերադասակարգվում է որպես շահույթ կամ վնաս: Նշված գումարները կարող էին ճանաչված լինել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում որպես ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջանների չիրացված օգուտներ: Այդ չիրացված օգուտները պետք է նվազեցվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքից այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում իրացված օգուտները վերադասակարգվում են որպես շահույթ կամ վնաս՝ խուսափելու համար համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարում դրանց կրկնակի ներառումից:

94. Կազմակերպությունը վերադասակարգման ճշգրտումները կարող է ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն(ներ)ում կամ ծանոթագրություններում: Կազմակերպությունը, որը վերադասակարգման ճշգրտումները ներկայացնում է ծանոթագրություններում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածները ներկայացնում է համապատասխան վերադասակարգման ճշգրտումներից հետո:

95. Վերադասակարգման ճշգրտումներն առաջանում են, օրինակ, արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումից (տե՛ս ՀՀՄՄ 21) և երբ հեջավորված կանխատեսված դրամական հոսքը ազդում է շահույթի կամ վնասի վրա (տե՛ս ՀՀՄՄ 39-ի 100-րդ պարագրաֆը):

96. Վերադասակարգման ճշգրտումներ չեն առաջանում վերազնահատումից արժեքի աճի փոփոխություններից՝ ճանաչված ՀՀՄՄ 16-ին կամ ՀՀՄՄ 38-ին համապատասխան, կամ սահմանված հատուցումների պլանների վերաչափումներից՝ ճանաչված ՀՀՄՄ 19-ին համապատասխան: Նշված բաղադրիչները ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և հետագա ժամանակաշրջաններում չեն վերադասակարգվում շահույթին կամ վնասին: Վերազնահատումից արժեքի աճի փոփոխությունները հետագա ժամանակաշրջաններում կարող են փոխանցվել չբաշխված շահույթին՝ կազմակերպության կողմից ակտիվն օգտագործելու ընթացքում, կամ դրա ապաճանաչման ժամանակ (տե՛ս ՀՀՄՄ 16 և ՀՀՄՄ 38): համապարփակ ֆինանսական արդյունք

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն(ներ)ում 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 զուտ 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.

ե) 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 գործառույթի 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 վերլուծության ներկայացումը շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:

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 գործառույթների միջև: Այս մեթոդը կարող է հեշտ կիրառելի լինել, քանի որ անհրաժեշտ չէ ծախսերը բաշխել ըստ գործառույթների: 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 գործառույթի» կամ «վաճառքի ինքնարժեքի» մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ ծախսերը դասակարգվում են ըստ գործառույթի՝ 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 գործառույթով կարող է վիճելի լինել և պահանջել առավել խորը դատողություններ: Ստորև բերվում է ծախսերի՝ ըստ գործառույթի 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

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում

106. **Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն, ինչպես դա պահանջվում է 10-րդ պարագրաֆով: Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ներառում է հետևյալ տեղեկատվությունը.**

- ա) ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը՝ առանձին ներկայացնելով մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին 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 արդյունք. և
 - (iii) սեփականատերերի հետ՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնությունները՝ առանձին ներկայացնելով սեփականատերերի կողմից ներդրումները և սեփականատերերին բաշխումները, ինչպես նաև

դուստր կազմակերպություններում սեփականության բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի:

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում

- 106Ա. Սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար կազմակերպությունը սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում պետք է ներկայացնի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վերլուծությունը ըստ հոդվածների (տես՝ 106(դ)(ii) պարագրաֆը):
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 շահաբաժինների համապատասխան գումարը:
108. 106-րդ պարագրաֆում, սեփական կապիտալի բաղադրիչները ներառում են, օրինակ՝ ներդրված սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր դաս, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր դասի կուտակված մնացորդը և չբաշխված շահույթը:
109. Հաշվետու ժամանակաշրջանների սկզբի և վերջի միջև կազմակերպության սեփական կապիտալում փոփոխություններն արտացոլում են տվյալ ժամանաշրջանում նրա զուտ ակտիվների ավելացումը կամ նվազումը: Սեփականատերերի հետ՝ սեփականատիրական հարաբերություններից բխող գործառնություններից առաջացած փոփոխություններից (ինչպես օրինակ՝ սեփական կապիտալի ներդրումներ, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների վերածեղծություն 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 մեկ այլ ՀՀՄՍ-ի 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 ՀՀՄՍ-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 ընդհանուր ճշգրտումը՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների արդյունքում և, առանձին, սխալների ուղղման արդյունքում: 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 ներկայացման 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 պահանջնվող 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 արդյունքի 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 արդյունքի 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. և
 - դ) այլ բացահայտումներ, ներառյալ՝
 - (i) պայմանական պարտավորությունները (տե՛ս ՀՀՄՍ 37-ը) և չճանաչված պայմանագրային հանձնառությունները, և
 - (ii) ոչ ֆինանսական բնույթի բացահայտումները, օրինակ՝ կազմակերպության ֆինանսական ռիսկերի կառավարման նպատակները և քաղաքականությունը (տե՛ս ՖՀՄՍ 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 առաջին բացահայտումը վերաբերում է շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությանը (հաշվետվություններին), իսկ վերջինս՝ 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 զուտ 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 կազմակերպությունն իր ներդրումային գույքի նկատմամբ կիրառում է իրական արժեքի, թե ինքնարժեքի մոդելը (տե՛ս «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՄ 40-ը): 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 թողել 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, թե
- ա) [հանված է]
 - բ) արդյոք ֆինանսական ակտիվների և վարձակալված ակտիվների սեփականության հետ կապված բոլոր նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցվել են այլ կազմակերպությունների. և
 - գ) արդյոք ապրանքների որոշակի վաճառքը, ըստ էության, համարվում է ֆինանսավորման պայմանավորվածություն և, հետևաբար, չի առաջացնում հասույթ:
124. 122-րդ պարագրաֆի համաձայն կատարված բացահայտումներից մի քանիսը պահանջվում են այլ ՖՀՄՍ-ներով: Օրինակ՝ «Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտումը» ՖՀՄՍ 12-ը կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել իր դատողությունները, որոնք նա կատարել է որոշելու համար, թե արդյոք այն վերահսկում է մեկ այլ կազմակերպության: «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ը պահանջում է բացահայտել կազմակերպության մշակած 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 դեպքում առկա է նշանակալի ռիսկ, որ դրանք հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում կարող են հանգեցնել ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների էական ճշգրտումների: Այդ ակտիվների և պարտավորությունների առումով ծանոթագրությունները պետք է ներառեն՝
- 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 դեպքերի 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 հիմք ընդունելով ակտիվ շուկայում նույնական ակտիվի կամ պարտավորության համար գնանշված գինը: 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 կիրառված 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 զգայունությունը, ներառյալ այդ զգայունության 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 անիրագործելի 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: «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՄ 13-ը պահանջում է բացահայտել կարևոր ենթադրությունները (ներառյալ գնահատման մեթոդներն ու մուտքային տվյալները), որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է իրական արժեքով հաշվառվող ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքները չափելիս:

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).
 - գ) 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 վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ

- 136Ա **Որպես բաժնային գործիքներ դասակարգված վերադարձնելի ֆինանսական գործիքների համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը (այնքանով, որքանով բացահայտված չէ որևէ այլ տեղում)**՝
- ա) որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գումարի վերաբերյալ քանակական ամփոփ ցուցանիշները.
 - բ) գործիքները հետ գնելու կամ մարելու իր պարտականությունը կառավարելու կազմակերպության նպատակները, քաղաքականությունը և գործընթացը, երբ այդպես պահանջվում է գործիքի տիրապետողի կողմից, ներառյալ նախորդ ժամանակաշրջանի ցանկացած փոփոխություն.

- զ) ֆինանսական գործիքների տվյալ դասի մարման կամ հետզնման գծով դրամական միջոցների ակնկալվող արտահոսքը.
- դ) տեղեկատվություն այն մասին, թե ինչպես է որոշվել մարման կամ հետզնման պահին 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 «Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) 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 «Կոոպերատիվ կազմակերպություններում անդամների բաժնեմասերը և նմանարիպ գործիքներ» ՖՀՄՍԿ 2 մեկնաբանությունը կիրառի միևնույն ժամանակ:

- 139Գ 68-րդ և 71-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ներում բարելավումների» 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:
- 139Դ 69-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2009թ. ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներով»: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունը 2010թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 139Ե [Հանված է]
- 139Զ 106-րդ և 107-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են, իսկ 106Ա պարագրաֆը ավելացվել է 2010թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներով»: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները 2011թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է:
- 139Է 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 7-րդ, 68-րդ, 71-րդ, 82-րդ, 93-րդ, 95-րդ և 123-րդ պարագրաֆները, իսկ 139Ե պարագրաֆը՝ հանել: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները, երբ նրանք կիրառում են 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 139Ը 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 12-ը փոփոխել են 4-րդ, 119-րդ, 123-րդ և 124-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները, երբ նրանք կիրառում են ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 12-ը:
- 139Թ 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 128-րդ և 133-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները, երբ նրանք կիրառում են ՖՀՄՍ 13-ը:
- 139Ժ 2011թ. հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» («Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում») փոփոխել են 7-րդ, 10-րդ, 82-րդ, 85-87-րդ, 90-րդ, 91-րդ, 94-րդ, 100-րդ և 115-րդ պարագրաֆները, ավելացրել են 10Ա, 81Ա, 81Բ և 82Ա պարագրաֆները և հանել են 12-րդ, 81-րդ, 83-րդ և 84-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները 2012թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 139ԺԱ «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը (2011թ. հունիսին փոփոխված տարբերակը) փոփոխել է «այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի» սահմանումը 7 -րդ պարագրաֆում և 96-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն այդ փոփոխությունները, երբ նրանք կիրառում են ՀՀՄՍ 19-ը (2011թ. հունիսին փոփոխված տարբերակով):
- 139ԺԲ 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է 10-րդ, 38-րդ և 41-րդ պարագրաֆները, հանել է 39-40-րդ պարագրաֆները և ավելացրել 38Ա-38Դ և 40Ա-40Դ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի հետընթաց 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված 2003 թվականին) գործողության դադարեցումը

140. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 2003 թվականին վերանայված, 2005 թվականին փոփոխված «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ին:

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 հասույթների ճանաչումը: Սույն ստանդարտը տրամադրում է պաշարների ինքնարժեքի որոշման և դրա հետագայում որպես ծախս ճանաչման մոտեցումներ, ներառյալ դրա արժեքի ցանկացած նվազեցում մինչև իրացման զուտ 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 «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
 - բ) ֆինանսական գործիքների (տե՛ս «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ը, «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ը) և
 - գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների և բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը):
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 զուտ արժեքով՝ այդ ոլորտներում պատշաճ ձևավորված պրակտիկայի համաձայն: Երբ նման պաշարները չափվում են իրացման զուտ 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 զուտ 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 ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:
- Իրացման զուտ արժեք.** սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ենթադրվող գինն է՝ հանած համալրման ենթադրվող ծախսումները և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ենթադրվող ծախսումները:
- Իրական արժեք.** գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):
7. Իրացման զուտ արժեքը վերաբերում է կազմակերպության կողմից սովորական գործունեության ընթացքում պաշարի վաճառքից ակնկալվող զուտ գումարին: Իրական արժեքն արտացոլում է այն գինը որով, չափման ամսաթվի դրությամբ, տեղի կունենար նույն պաշարը վաճառելու սովորական գործարքը շուկայի մասնակիցների միջև՝ այդ պաշարի համար հիմնական (կամ առավել նպաստավոր) շուկայում: Իրացման զուտ արժեքը կազմակերպությանը բնորոշ արժեք է, իսկ իրական արժեքը՝ ոչ: Պաշարների իրացման զուտ 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, ինչպես նկարագրված է 19-րդ պարագրաֆում, ներառում են ծառայության ծախսումները, որոնց գծով կազմակերպությունը դեռևս չի ճանաչել համապատասխան հասույթը (տես «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18 ստանդարտը):

Պաշարների չափումը

9. **Պաշարները պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով:**
Պաշարների ինքնարժեքը
10. **Պաշարների ինքնարժեքը պետք է ներառի ձեռքբերման, վերամշակման բոլոր ծախսումները պաշարները ներկայիս վայր և առկա 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: Դրանք ներառում են նաև պատրաստի արտադրանքի վրա պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն

արտադրական վերադիր ծախսումները, որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու (վերամշակելու) ընթացքում: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումներն 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 մակարդակն 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 գերակշիռ մասն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում դրանք սովորաբար չափվում են իրացման զուտ արժեքով, և այդ արժեքը հանվում է հիմնական արտադրատեսակի ինքնարժեքից: Արդյունքում հիմնական արտադրատեսակի հաշվեկշռային արժեքն 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 գերածախսի 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. «Փոխառության ծախսումներ» ՀՀՄՍ 23-ը 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. «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ի 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 մանրածախ 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. Մանրածախ մեթոդը, որպես կանոն, օգտագործվում է մանրածախ առևտրի ոլորտում մեծ քանակությամբ 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 մանրածախ վաճառքի գնի փոփոխությունները: Մանրածախ 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 հողվածները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, վաճառվում են առաջինը և, հետևաբար, հողվածները, որոնք ժամանակաշրջանի վերջին մնում են պաշարներում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են: Միջին կշռված արժեքի բանաձևով յուրաքանչյուր հողվածի ինքնարժեքը որոշվում է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ՝ համանման հողվածների և ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կամ արտադրված համանման հողվածների միջին կշռված արժեքով: Միջին կշռված արժեքը կարող է հաշվարկվել պարբերականության հիմունքով կամ լրացուցիչ խմբաքանակների ստացմանը զուգընթաց՝ կախված կազմակերպության մոտեցումից:

Իրացման զուտ 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 զուտ 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 զուտ արժեք՝ հողված առ հողված: Որոշ հանգամանքներում, այնուամենայնիվ, համանման կամ կապակցված հողվածների խմբավորումը կարող է տեղին լինել: 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՝ ելնելով պաշարների դասակարգումից, օրինակ՝ պատրաստի արտադրանքի դեպքում, կամ նվազեցնել բոլոր պաշարների ինքնարժեքը որոշակի գործառնական սեզմենտում: 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 զուտ 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 զուտ արժեքի գնահատումը նաև հաշվի է առնում պաշարների նշանակվածությունը: Օրինակ՝ պաշարների այն քանակի իրացման զուտ 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 զուտ 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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 -ով:

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 զուտ արժեքը, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք: Նման հանգամանքներում նյութերի փոխարինման արժեքը կարող է լինել դրանց իրացման զուտ արժեքի առկա լավագույն չափումը:
33. Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ պաշարների ինքնարժեքի՝ մինչև իրացման զուտ արժեք իջեցման նախկին հանգամանքներն այլևս գոյություն չունեն, կամ երբ տնտեսական իրավիճակի փոփոխության արդյունքում առկա է հստակ վկայություն իրացման զուտ արժեքի բարձրացման վերաբերյալ, իջեցված գումարը հակադարձվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ 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 զուտ 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 զուտ արժեք, և պաշարների բոլոր կորուստները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է ինքնարժեքի իջեցումը կամ առաջացել է կորուստը: Պաշարների ցանկացած իջեցման ցանկացած հակադարձման գումար, որը առաջացել է իրացման զուտ 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 իջեցման ցանկացած հակադարձված գումար, որը ճանաչվում է որպես պաշարների՝ ծախս ճանաչված գումարի նվազեցում տվյալ ժամանակաշրջանում՝ համաձայն 34-րդ պարագրաֆի.

- 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 զուտ 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:
- 40Ա. [Հանված է]
- 40Բ. 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 2(բ) պարագրաֆը և հանել է 40Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը՝ 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված խմբագրությամբ:
- 40Գ. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է իրական արժեքի սահմանումը 6-րդ պարագրաֆում և փոփոխել 7-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

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

Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտ 7

Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին¹

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 «Ֆինանսական վիճակում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն» ՀՀՄՍ 7-ին:
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 գործառնականությունները 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 զուտ 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 կազմա-

¹ «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ի 2007 թվականին վերանայման հետևանքով ՀՀՄՍ-ն 2007 թվականի սեպտեմբերին փոփոխել է ՀՀՄՍ 7-ի վերնագիրը՝ «Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները», դարձնելով այն «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին»:

կերպության 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 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

7. Դրամական միջոցների համարժեքները պահվում են կարճաժամկետ դրամական պարտավորությունները (հանձնառությունները) 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 հետգնման որոշված ժամկետ:
8. 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:
9. Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների հոգվածների միջև դրամական միջոցների տեղաշարժերը չեն դիտարկվում որպես դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ այդ գործառնու-

թյունները 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

10. **Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն ժամանակաշրջանում դրամական միջոցների հոսքերը՝ դրանք դասակարգելով ըստ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունների:**
11. 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:
12. 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 զուտ 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) ոռոգիչներից, 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) դիվերային 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 «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ16-ի 68A 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 փոխատվությունները 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: Միայն այն ծախսումները կարող են դասակարգվել որպես ներդրումային գործունեություն, որոնց արդյունքում ակտիվ է ճանաչվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում: 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) ֆյուչերային, 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 սփոպային 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 գործառնականությունների 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 նմանատիպ այլ հասույթներ, տոկոսային ծախսեր և նմանատիպ 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 մաշվածությունը, 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 հասոյթներն 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:
- 23Ա. 22-րդ պարագրաֆի (բ) կետում նշված դրամական մուտքերի և վճարումների օրինակներ են ստորև թվարկվածների համար կանխավճարներն ու դրանց վերադարձը՝

- ա) վարկային քարտեր ունեցող հաճախորդներին վերաբերող հիմնական գումարները.
 - բ) ներդրումների գնումը և վաճառքը.
 - գ) այլ կարճաժամկետ փոխառություններ. օրինակ այնպիսիք, որոնց մարման ժամկետը 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 փոխարժեքը:**
26. **Արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման օրվա դրությամբ առկա փոխարժեքը:**
27. Արտարժույթով արտահայտված դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացվում է «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՄ 21-ին համապատասխան: Նշվածը հնարավորություն է տալիս կիրառելու այնպիսի փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է փաստացի փոխարժեքին: Օրինակ՝ ժամանակաշրջանի միջին կշռված փոխարժեքը կարող է օգտագործվել՝ գրանցելու համար արտարժույթով գործառնությունները կամ կատարելու արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի վերահաշվարկ: Այնուամենայնիվ, ՀՀՄՄ 21-ը չի թույլատրում կիրառել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա փոխարժեքը արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը վերահաշվարկելիս:
28. Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխություններից առաջացող չիրացված օգուտներն ու վնասները դրամական միջոցների հոսքեր չեն: Այնուամենայնիվ, արտարժույթով պահվող կամ վճարման ենթակա դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների վրա 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 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՝ «Փոխառության ծախսումներ» ՀՀՄՍ 23-ի 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 գործունեությունից 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՝ կամ որպես ներդրումային, կամ 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 կազմակերպությունում, համատեղ ձեռնարկումում 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 փոխառությունները):

38. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր բաժնեմասը (մասնակցությունը) բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ ներկայացնող (հաշվառող) կազմակերպությունը դրամական միջոցների հոսքերի մասին իր հաշվետվությունում ներառում է այն դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք վերաբերում են ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումներին և իր ու ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման միջև բաշխումներին և այլ վճարված կամ ստացված 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 կորստի 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 զուտ 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 կորուստի, օրինակ՝ մայր կազմակերպության կողմից դուստր կազմակերպության բաժնային գործիքների հետագա գնումը կամ վաճառքը, հաշվառվում են որպես սեփական կապիտալի գործառնություններ (տե՛ս «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՄ 10-ը): 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 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի 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 «*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*» ՀՀՄՍ 8-ի:

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 արժույթային 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 կապիտալ ծախսումների հանձնառությունների կատարման համար՝ նշելով այդ փոխառությունների օգտագործման հետ կապված բոլոր սահմանափակումները.
 - բ) [հանված է]
 - գ) դրամական միջոցների հոսքերի հանրագումարը, որը ներկայացնում է գործառնական հզորությունների ավելացում այն դրամական միջոցների հոսքերից առանձին, որը անհրաժեշտ է այդ հզորությունը պահպանելու համար. և
 - դ) յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության արդյունքում առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարը (տես՝ «*Գործառնական սեզմենտներ*» ՖՀՄՍ 8-ը):
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 կազմակերպությունը 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 սեզմենտների 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 սեզմենտների 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. ՀՀՄՍ 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 հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 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. Պարագրաֆ 14-ը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով: 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 ՀՀՄՍ 16-ի 68Ա պարագրաֆը:
56. Պարագրաֆ 16-ը փոփոխվել է 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2010 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
57. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «*Համարեղ պայմանավորվածություններ*» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 37-րդ, 38-րդ և 42Բ պարագրաֆները և հանել 50(բ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

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 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ով:

Գործողության ոլորտը

3. 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:
4. Նախորդող ժամանակաշրջանների սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հետընթաց ճշգրտումների հարկային հետևանքները հաշվառվում և բացահայտվում են՝ համաձայն «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ի:

Սահմանումներ

5. 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 (ՀՀՄՍ-ներ). Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ՀՀՄՍԻ) կողմից հրապարակված ստանդարտներն ու մեկնաբանությունները: Դրանք բաղկացած են՝
ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից.

- բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից.
- գ) ՖՀՄՄԿ մեկնաբանություններից
- դ) ՄՄԿ Մեկնաբանություններից:¹

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
- գ) 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:

¹ ՖՀՄՄ-ների սահմանումը փոփոխվել է 2010 թվականին ՖՀՄՄ Հիմնադրամի վերանայված կանոնադրությամբ անվանումների փոփոխություններ կատարելուց հետո:

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»¹ 25-րդ պարագրաֆը նշում է. «ենթադրվում է, որ օգտագործողներն ունեն բավականաչափ գիտելիք բիզնեսի, 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 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 ՖՀՄՍ կոնկրետ կիրառվում է որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ, այդ հոդվածի նկատմամբ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է ընտրվի՝ կիրառելով այդ ՖՀՄՍ-ն:**
8. ՖՀՄՍ-ները ներկայացնում են այնպիսի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններ, որոնք ՀՀՄՍԽ-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 ՖՀՄՍ-ներից, որոնք կատարվել են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու նպատակով:
9. ՖՀՄՍ-ներին կցված է ուղեցույց, որը կազմակերպություններին օժանդակում է ՖՀՄՍ-ների պահանջների կատարման հարցում: Բոլոր այդպիսի ուղեցույցները նշում են, թե արդյոք հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս: ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս հանդիսացող ուղեցույցը պարտադիր է: ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մաս չհանդիսացող ուղեցույցը չի պարունակում ֆինանսական հաշվետվությունների համար ներկայացվող պահանջներ:
10. **Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության նկատմամբ կիրառվող ՖՀՄՍ-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՝**

¹ ՀՀՄՍԿ-ի «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները» ընդունվել են ՀՀՄՍԽ-ի կողմից 2001թ.: 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԽ-ն «Հիմունքներ» անվանումը փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ» անվանումով: 25-րդ պարագրաֆը փոխարինվեց «Հայեցակարգային հիմունքների 3-րդ գլխով:

- (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 ՖՀՄՍ-ներում ներկայացված պահանջները.,
 - բ) ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի սահմանումները, ճանաչման չափանիշները և չափման հիմունքները՝ ներկայացված «Հիմունքներում»:¹
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 նմանատիպ 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. Կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողական հիմունքով, եթե որևէ ՖՀՄՍ հատուկ չի պահանջում կամ թույլատրում հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատմամբ կարող են կիրառվել հաշվապահական հաշվառման տարբեր քաղաքականություններ: Եթե որևէ ՖՀՄՍ 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 ՖՀՄՍ-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,

¹ 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԻ-ն «Հիմունքները» փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»

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. «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի կամ «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն ակտիվները վերագնահատված արժեքով հաշվառելու քաղաքականության առաջին անգամ ընդունումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, սակայն դիտարկվում է որպես վերագնահատում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 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 ՖՀՄՍ-ի առաջին կիրառման արդյունքում առաջացող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տվյալ ՖՀՄՍ-ի կոնկրետ անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան).
 - բ) երբ կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ կապված որևէ ՖՀՄՍ-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 ՖՀՄՍ-ի ավելի վաղ կիրառումը չի համարվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխություն:
21. Կոնկրետ գործառնության, այլ դեպքի և իրադարձության նկատմամբ կիրառվող որևէ ՖՀՄՍ-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 նմանատիպ 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:

Հերընթաց 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) կամ (բ) կետերով պահանջվում է հետընթաց կիրառում, ապա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ անիրագործելի է որոշել կամ այդ փոփոխության ազդեցությունը կոնկրետ ժամանակաշրջանի վրա, կամ դրա կուտակային ազդեցությունը:
24. Եթե անիրագործելի 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 անիրագործելի 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: Ճշգրտման հանրագումարը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին, վերագրվում է ամենավաղ ժամանակաշրջանում 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 ՖՀՄՍ-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 փոփոխություն 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 ՖՀՄՍ-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) ՖՀՄՍ-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 նոսրացված շահույթի համար, եթե «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ՀՀՄՍ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից.
- է) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է.
- ը) եթե 19-րդ պարագրաֆի (ա) կամ (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 նոսրացված շահույթի համար, եթե ՀՀՄՍ 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 ՖՀՄՍ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) այդ փաստը.
 - բ) **հայտնի կամ խելամիտ ձևով գնահատելի տեղեկատվությունն այն մասին, թե նոր ՖՀՄՍ-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 ՖՀՄՍ-ի անվանումը.
 - բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ակնկալվող փոփոխության կամ փոփոխությունների բնույթը.
 - գ) այն ամսաթիվը, որից սկսած պահանջվում է ՖՀՄՍ-ի կիրառումը.
 - դ) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմակերպությունը նախատեսում է ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառումը.
 - ե) կամ
 - (i) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառմամբ պայմանավորված ազդեցության քննարկումը, կամ՝
 - (ii) եթե այդ ազդեցությունները հայտնի կամ խելամտորեն գնահատելի չեն, ապա՝ հայտարարություն այդ մասին:

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում

32. Ձեռնարկատիրական 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 հնացածություն.
 - 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 կամ նոր տեղեկատվության ստացման, կամ 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 հողվածի հետ, այն պետք է ճանաչվի համապատասխան ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հողվածի 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 ամորտիզացվող ակտիվների օգտակար ծառայության կամ տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելի գնահատման փոփոխությունն ազդում է ամորտիզացիոն 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 փաստը:

Սխալներ

41. Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը ճանաչելիս, չափելիս, ներկայացնելիս կամ բացահայտելիս կարող են առաջանալ սխալներ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համապատասխանում ՖՀՄՄ-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) համադրելի 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 անիրագործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջաններ ներառող հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակաշրջանին 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 անիրագործելի 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 վերահաշվակվում են՝ հետ գնալով այնքան ժամանակաշրջան, որքան իրագործելի է:
47. Եթե նախորդող բոլոր ժամանակաշրջանների համար անիրագործելի 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 ամսաթվին առաջացած կուտակային վերահաշվարկման բաժինը: 50-53-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե սխալների ուղղումը որ դեպքերում է անիրագործելի 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 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ՀՀՄՍ 33-ը կիրառելի է կազմակերպության կողմից.
 - գ) ներկայացված ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ուղղման գումարը.
 - դ) եթե հետընթաց վերահաշվարկումն անիրագործելի է նախորդող կոնկրետ ժամանակաշրջանի համար, այն հանգամանքները, որոնք նպաստել են այդպիսի իրավիճակի առաջացմանը, և նկարագրություն՝ ինչպես և երբ է այդ սխալն ուղղվել:

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

Հետընթաց կիրառման և հետընթաց վերահաշվարկման անիրագործելիության

50. Որոշ դեպքերում ընթացիկ ժամանակաշրջանի հետ համադրելիություն ապահովելու նպատակով մեկ կամ ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության ճշգրտումը լինում է անիրագործելի: 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 անիրագործելի:
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 կլիներ, երբ այդ նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացված էին հրապարակման համար:

Գնահատումների որոշ տեսակների համար (օրինակ՝ իրական արժեքի, չափումը, որն օգտագործում է նշանակալի ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ) 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 հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը հետընթաց կիրառելը կամ նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը հետընթաց ուղղելը:

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, ուղղում է նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը, որը թույլ էր տրվել աշխատակիցների՝ հիվանդության հետ կապված վճարովի կուտակված արձակուրդների գծով իր պարտավորությունը «Աշխատակիցների հայրուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ին համապատասխան 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 համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 54Ա [Հանված է]
- 54Բ 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 53-րդ պարագրաֆը և հանել 54Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը: 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված խմբագրությամբ:
- 54Գ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «*Իրական արժեքի չափումը*» ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 52-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

55. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված «*Ժամանակաշրջանի զույր շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ*» ՀՀՄՍ 8 -ին:
56. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝
- ա) ՄՍԿ-2 «*Հերևոդականություն. փոխառության ծախսումների կապիտալացում*».
 - բ) ՄՍԿ-18 «*Հերևոդականություն. այլընտրանքային մեթոդներ*»:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 10 Հաշվետրու 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 կազմակերպությունն 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՝

Հաշվետրու 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 (հաշվետրու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր).**
 - բ) **դեպքեր, որոնք ցույց են տալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջացած պայմանները (հաշվետրու 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՝ «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի 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 զուտ արժեքի մասին.
- զ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ձեռք բերված ակտիվների ինքնարժեքի կամ ակտիվների վաճառքից հասույթների որոշումը.
- դ) հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո շահույթի բաշխումների կամ պարզևավճարների 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 «Աշխատակիցների հարուցումներ» ՀՀՄՍ 19 ը).
- ե) կեղծիքների կամ սխալների հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

10. **Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:**
11. Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո չճշգրտող դեպքի օրինակ է ներդրումների իրական արժեքի նվազումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են հրապարակման համար: Իրական արժեքի նվազումը սովորաբար կապված չէ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներդրումների վիճակի հետ, այլ արտացոլում է այն հանգամանքները, որոնք առաջացել են հետագայում: Հետևաբար, կազմակերպությունն 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 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացում» ՀՀՄՍ 32-ում) 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 հրապարակման համար վավերացնելը, շահաբաժինները չեն ճանաչվում որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, քանի որ այդ ժամանակ պարտականությունն առկա չէ: Նման շահաբաժինները բացահայտվում են ծանոթագրություններում «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1 ի համաձայն:

Անընդհատություն

14. **Կազմակերպությունը չպետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվություններն անընդհատության հիմունքով, եթե ղեկավարությունը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո որոշում է, որ առկա է կամ կազմակերպությունը լուծարելու, կամ 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. ՀՀՄՍ 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, նույնիսկ 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 ՀՀՄՍ 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 («Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի, 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 («Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ՀՀՄՍ 33-ը 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 «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ-12 ը),
 - թ) նշանակալի հանձնառությունների 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:

23Ա 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 11-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը :

ՀՀՄՍ 10-ի (վերանայված 1999 թվականին) գործողության դադարեցումը

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

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 11 Կառուցման պայմանագրեր

Նպատակը

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

Գործողության ոլորտը

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

Սահմանումներ

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

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

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

Հաստատում 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 գործառնության 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 կապալառուն ու պատվիրատուն հնարավորություն են ունեցել ընդունելու կամ մերժելու պայմանագրի այդ մասը՝ կապված յուրաքանչյուր ակտիվի հետ:
 - գ) յուրաքանչյուր ակտիվի գծով ծախսումները և հասույթները հնարավոր է որոշել:
9. Մեկ կամ մի քանի պատվիրատուների հետ կնքված պայմանագրերի խումբը պետք է դիտել որպես կառուցման մեկ պայմանագիր, եթե՝
 - ա) այդ պայմանագրերի խումբը բանակցվում է որպես մեկ միասնական փաթեթ:
 - բ) պայմանագրերն այնքան սերտորեն են փոխկապակցված, որ դրանք իրականում մեկ ծրագիր են կազմում, որն ունի շահութաբերության ընդհանուր մակարդակ:
 - գ) պայմանագրերն իրագործվում են միաժամանակ կամ չընդհատվող հաջորդականությամբ:

10. Պայմանագիրը կարող է նախատեսել լրացուցիչ ակտիվի կառուցում պատվիրատուի ընտրությամբ, կամ պայմանագրում կարող են փոփոխություններ կատարվել՝ լրացուցիչ ակտիվի կառուցման աշխատանքները ներառելու նպատակով: Լրացուցիչ ակտիվի կառուցումը պետք է դիտվի որպես կառուցման առանձին պայմանագիր, երբ՝
- ա) նշված ակտիվն իր նախագծով, տեխնոլոգիայով կամ գործառույթով զգալիորեն տարբերվում է այն ակտիվից կամ ակտիվներից, որոնք ներառված են եղել սկզբնական պայմանագրում, կամ
 - բ) ակտիվի գնի վերաբերյալ բանակցությունները տարվում են՝ անկախ սկզբնական պայմանագրի գնից:

Պայմանագրի հասույթ

11. Պայմանագրի հասույթը պետք է ներառի՝

- ա) պայմանագրով համաձայնեցված հասույթի նախնական գումարը.
- բ) պայմանագրային աշխատանքներում փոփոխությունները, վնասապահանջները և խրախուսիչ վճարումները՝
 - (i) այնքանով, որքանով հավանական է, որ դրանք կհանգեցնեն հասույթի.
 - (ii) դրանք հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

12. Պայմանագրի հասույթը չափվում է ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով: Պայմանագրի հասույթի չափման վրա ազդում են բազմապիսի անորոշ գործոններ, որոնք կախված են ապագա իրադարձությունների արդյունքներից: Գնահատումները հաճախ վերանայման կարիք ունեն դեպքերի տեղի ունենալուն և անորոշությունների վերացմանը զուգընթաց: Հետևաբար, պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է աճել կամ նվազել մի ժամանակաշրջանից մյուսը: Օրինակ՝

- ա) կապալառուն և պատվիրատուն կարող են համաձայնեցնել փոփոխությունները և վնասապահանջները, որոնց հետևանքով պայմանագրի հասույթն աճում կամ նվազում է պայմանագրի սկզբնական կնքման ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջաններում.
- բ) հաստատուն գնով պայմանագրի վրա հիմնված պայմանագրի համաձայնեցված հասույթի գումարը կարող է աճել ծախսումների աճի արդյունքում.
- գ) պայմանագրի հասույթի գումարը կարող է նվազել կապալառուի կողմից պայմանագրի ավարտն ուշացնելու պատճառով առաջացած տուժանքների արդյունքում, կամ
- դ) երբ հաստատուն գնով պայմանագիրն ընդգրկում է արդյունքի միավորի հաստատուն գին, պայմանագրի հասույթն աճում է այդ միավորների քանակի աճին զուգընթաց:

13. Փոփոխությունը պատվիրատուի ցուցումն է պայմանագրի համաձայն կատարվելիք աշխատանքների շրջանակները փոխելու վերաբերյալ: Փոփոխությունները կարող են հանգեցնել պայմանագրի հասույթի աճի կամ նվազման: Փոփոխությունների օրինակներ են՝ փոփոխություններ ակտիվի նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքում, ինչպես նաև պայմանագրի տևողության մեջ: Փոփոխություններն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթի մեջ, երբ՝

- ա) հավանական է, որ պատվիրատուն կհաստատի փոփոխությունը և այդ փոփոխության հետևանքով առաջացող հասույթի գումարը.
- բ) հասույթի գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

14. Վնասապահանջն այն գումարն է, որը կապալառուն փորձում է ստանալ պատվիրատուից կամ այլ կողմից՝ որպես այն ծախսումների փոխհատուցում, որոնք չէին ընդգրկվել պայմանագրում նշված գնի մեջ: Վնասապահանջը կարող է առաջանալ, օրինակ՝ պատվիրատուի ուշացումների, նախագծում կամ տեխնիկական առաջադրանքներում թույլ տրված սխալների և պայմանագրային աշխատանքներում վիճելի փոփոխությունների պատճառով: Վնասապահանջներից առաջացող հասույթի մեծությունը դժվար է չափել զգալի անորոշությունների պատճառով և հաճախ կախված է բանակցությունների

արդյունքից: Հետևաբար, վնասապահանջներն ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում այն դեպքում միայն, երբ՝

- ա) բանակցությունները գտնվում են այն փուլում, երբ հավանական է, որ պատվիրատուն կընդունի վնասապահանջը.
 - բ) այն գումարը, որը հավանական է, որ կընդունվի պատվիրատուի կողմից, կարելի է արժանահավատորեն չափել:
15. Խրախուսիչ վճարումներն այն լրացուցիչ գումարներն են, որոնք վճարվում են կապալառուին, երբ կատարման որոշված չափանիշները բավարարվել կամ գերազանցվել են: Օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է նախատեսել խրախուսիչ վճարում կապալառուին՝ պայմանագրային աշխատանքները ժամկետից շուտ ավարտելու համար: Խրախուսիչ վճարումները ընդգրկվում են պայմանագրի հասույթում, երբ՝
- ա) պայմանագիրը գտնվում է կատարման բավարար առաջընթացի այնպիսի փուլում, երբ հավանական է, որ կատարման որոշված չափանիշները կբավարարվեն կամ կգերազանցվեն.
 - բ) խրախուսիչ վճարման գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Պայմանագրի ծախսումներ

16. Պայմանագրի ծախսումները պետք է ներառեն՝

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

17. Կոնկրետ պայմանագրին ուղղակիորեն վերաբերող ծախսումներն ընդգրկվում 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, ընդգրկվում 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, ևս ներառվում են պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե դրանք հնարավոր է առանձնացնել և արժանահավատորեն չափել, և հավանական է, որ տվյալ պայմանագիրը կկնքվի: Երբ պայմանագրի կնքման համաձայնություն ստանալու հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, դրանք չեն ներառվում պայմանագրի ծախսումների մեջ, եթե պայմանագիրը կնքվում է հետագա ժամանակաշրջանում:

Պայմանագրի հասույթի և ծախսերի ճանաչումը

22. Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, պայմանագրի հասույթը և ծախսումները, որոնք կապված են կառուցման պայմանագրի հետ, պետք է համապատասխանաբար ճանաչվեն որպես հասույթ և որպես ծախս՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանագրային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի հիման վրա: Կառուցման պայմանագրի ակնկալվող վնասը պետք է ճանաչվի որպես ծախս անմիջապես՝ 36-րդ պարագրաֆի համաձայն:

23. Հաստատուն գնով պայմանագրի դեպքում կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, երբ բավարարվեն ստորև բերված բոլոր պայմանները՝

ա) պայմանագրի ընդհանուր հասույթը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

բ) հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հնարավոր է արժանահավատորեն չափել և՛ պայմանագրի ավարտման համար անհրաժեշտ ծախսումները, և՛ պայմանագրի ավարտվածության աստիճանը:

- դ) **հնարավոր է հստակորեն որոշել և արժանահավատորեն չափել պայմանագրին վերագրվող ծախսումներն այնպես, որ հնարավոր լինի փաստացի կատարված պայմանագրի ծախսումները համեմատել նախորդ գնահատումների հետ:**
24. **Ծախսում գումարած պայմանագրի դեպքում կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, երբ բավարարվեն ստորև բերված բոլոր պայմանները՝**
- ա) **հավանական է, որ պայմանագրի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.**
- բ) **տվյալ պայմանագրին վերագրվող ծախսումները՝ անկախ այն հանգամանքից՝ դրանք փոխհատուցվող են, թե ոչ, հնարավոր է հստակորեն որոշել և արժանահավատորեն չափել:**
25. Հասույթի և ծախսերի ճանաչումը, հաշվի առնելով պայմանագրի ավարտվածության աստիճանը, հաճախ կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ: Այս մեթոդի համաձայն՝ պայմանագրի հասույթը համապատասխանեցվում է տվյալ ավարտվածության աստիճանին հասնելու համար կրած պայմանագրի ծախսումներին, որի արդյունքում հաշվետու տեղեկատվություն է ներկայացվում հասույթի, ծախսերի և շահույթի վերաբերյալ, որոնք կարող են վերագրվել աշխատանքների ավարտված մասին: Այս մեթոդի կիրառումը ապահովում է օգտակար տեղեկատվություն պայմանագրի աշխատանքների կատարման աստիճանի և հաշվետու ժամանակաշրջանում դրանց արդյունքների վերաբերյալ:
26. Ավարտվածության տոկոսի մեթոդի համաձայն՝ պայմանագրի հասույթը շահույթում կամ վնասում ճանաչվում է որպես հասույթ այն հաշվառման ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում 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՝ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները.
- բ) փոխանակման ենթակա հատուցումները.
- գ) վճարումների եղանակներն ու պայմանները:

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

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

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

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

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

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

32. Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքները հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել՝

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

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

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

34. Պայմանագրի ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը հավանական չէ, ճանաչվում են որպես ծախս անմիջապես: Հանգամանքների օրինակները, որոնց դեպքում ծախսումների փոխհատուցումը կարող է հավանական չլինել, և որոնց դեպքում պայմանագրի ծախսումները անմիջապես կարող են ճանաչվել որպես ծախս, ներառում են այն պայմանագրերը՝

- ա) որոնք ոչ ամբողջությամբ են իրավաբանորեն ամրագրված, այսինքն՝ դրանց իրավական հիմնավորվածությունը խիստ հարցական է,
- բ) որոնց ավարտը կախված է դատավարության սպասվող ելքից կամ օրենսդրությունից,

- գ) որոնք վերաբերում են այն գույքին, որը հավանաբար կբռնագրավվի կամ հարկադրաբար կօտարվի,
- դ) որոնք դեպքում պատվիրատուն ի վիճակի չէ կատարել իր պարտականությունները, կամ
- ե) որոնք դեպքում կապալառուն ի վիճակի չէ ավարտի հասցնել պայմանագրի աշխատանքները կամ այլ կերպ կատարել պայմանագրով ստանձնած իր պարտականությունները:

35. Երբ անորոշությունները, որոնք խոչընդոտում էին պայմանագրի արդյունքների արժանահավատորեն գնահատմանը, այլևս գոյություն չունեն, կառուցման պայմանագրի հասույթն ու ծախսերը պետք է ճանաչվեն 22-րդ պարագրաֆի, այլ ոչ թե 32-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Ակնկալվող վնասների ճանաչում

36. Երբ հավանական է, որ պայմանագրի ծախսումների հանրագումարը կգերազանցի պայմանագրի հասույթի հանրագումարին, ակնկալվող վնասը պետք է ճանաչվի որպես ծախս անմիջապես:

37. Այդպիսի վնասի գումարը որոշվում է՝ անկախ՝

- ա) պայմանագրի աշխատանքների կատարումը սկսելու փաստից.
- բ) պայմանագրի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանից.
- գ) շահույթի գումարից, որն ակնկալվում է ստանալ այլ պայմանագրերից, որոնք չեն դիտվում որպես առանձին կառուցման պայմանագրեր՝ համաձայն 9-րդ պարագրաֆի:

Փոփոխություններ գնահատումներում

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

Բացահայտում

39. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

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

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

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

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

42. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի՝

ա) **պայմանագրի աշխատանքների համար պատվիրատուից ստացվելիք համախառն գումարը՝ որպես ակտիվ.**

բ) **պայմանագրի աշխատանքների համար պատվիրատուին հասանելիք համախառն գումարը՝ որպես պարտավորություն:**

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

ա) կրած ծախսումներ, գումարած ճանաչված շահույթները, հանած՝

բ) ճանաչված վնասների և միջանկյալ հաշիվների գումարը

ընթացքի մեջ գտնվող բոլոր պայմանագրերի համար, որոնց գծով միջանկյալ հաշիվները գերազանցում են կրած ծախսումների և ճանաչված շահույթների (հանած ճանաչված վնասները) հանրագումարը:

45. Կազմակերպությունը բացահայտում է ցանկացած պայմանական պարտավորություն և պայմանական ակտիվ՝ համաձայն «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի: Պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները կարող են առաջանալ այնպիսի հողվածներից, 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, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում համապատասխանաբար): Նմանապես, բիզնեսների (ձեռնարկատիրական գործունեության) միավորման ժամանակ առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումը ազդում է այդ միավորումից առաջացող գույքի կամ զեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից ճանաչված օգուտի գումարի վրա:

Սույն Ստանդարտը նաև անդրադառնում է չօգտագործված հարկային վնասներից կամ չօգտագործված հարկային զեղչերից առաջացող 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 դուրսը կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ պայմանավորվածության կողմից՝ հաշվետու կազմակերպությանը կատարվող բաշխումների գծով:
3. [Հանված է]

4. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում պետական շնորհների (տես՝ «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ՀՀՄՄ 20-ը) կամ ներդրումային հարկային զեղչերի հաշվառման մեթոդներին: Սակայն, սույն ստանդարտն անդրադառնում է այն ժամանակավոր տարբերությունների հաշվառմանը, որոնք կարող են առաջանալ այդպիսի շնորհների կամ ներդրումային հարկային զեղչերի 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 զեղչերը 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 հետաձգված հարկի գծով ծախսից (հետաձգված հարկի գծով եկամտից):

Հարկային 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 մաշվածություն արդեն իսկ նվազեցվել է ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում, իսկ մնացած արժեքը նվազեցվելու է ապագա ժամանակաշրջաններում՝ կա՛մ որպես մաշվածություն, կա՛մ 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:*

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 հաշվեգրված ծախսերը 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսը հարկային նպատակներով նվազեցվելու է դրամարկղային մեթոդով: *Հաշվեգրված 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 հաշվեգրված ծախսեր 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսն արդեն նվազեցվել է հարկային նպատակներով: *Հաշվեգրված ծախսերի հարկային բազան 100 միավոր է:*

¹ Վերլուծության կիրառված մեթոդի շրջանակներում հարկվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Վերլուծության այլընտրանքային մեթոդը նախատեսում է, որ ստացվելիք հաշվեգրված շահաբաժիններն ունեն գրո հարկային բազա, և ստացվող 100 միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերության վրա կիրառվում է հարկի զրո դրույք: Վերլուծության երկու մեթոդներով էլ հետաձգված հարկային պարտավորություն չի առաջանում:

4	Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեգրված տույժեր ու տուգանքներ՝ 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Տույժերն ու տուգանքները հարկային նպատակներով նվազեցվող չեն: <i>Հաշվեգրված տույժերի ու տուգանքների հարկային բազան 100 միավոր է:</i>
5	Վճարվելիք փոխառության հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Փոխառության մարումը չի ունենալու հարկային հետևանքներ: <i>Փոխառության հարկային բազան 100 միավոր է:</i>

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 մարմիններն 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: 51Ա 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

¹ Վերլուծության կիրառված մեթոդի շրջանակներում նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Վերլուծության այլընտրանքային մեթոդը նախատեսում է, որ վճարման ենթակա հաշվարկված տույժերն ու տուգանքներն 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:

առաջացել է հարկային վնասը, քանի որ հավանական է, որ այդ օգուտը կհոսի կազմակերպություն, և այդ օգուտը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչումը

Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ

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

- ա) գուդվիլի 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 պայմանավորվածություններում 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 զրոյի, 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 զրո է, քանի որ դրանք արդեն իսկ նվազեցվել են հարկվող շահույթից: Ժամանակավոր տարբերությունը մշակման ծախսումների հաշվեկշռային արժեքի և հարկային բազայի (որը հավասար է զրոյի) 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 (տես՝ պարագրաֆ 19).
- բ) ակտիվները վերագնահատվում են, իսկ հարկային նպատակների համար համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (տես՝ պարագրաֆ 20).
- գ) բիզնեսների միավորումից առաջանում է գույքիլ (տես՝ 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 (տես՝ պարագրաֆներ 22 և 33). կամ
- ե) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (տես՝ 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 գույքի վրա (տես՝ 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 40 «Ներդրումային գույք» և ՖՀՄՍ 9 «Ֆինանսական գործիքներ»): 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 փոփոխությունը 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 կփոփոխատուցվի 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:

Գույքի

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

- ա) ստորև նշվածների ամբողջությունը՝
 - (i) փոխանցված հատուցում, որը չափվում է ըստ ՖՀՄՍ 3-ի, որը սովորաբար պահանջում է ձեռքբերման օրվա դրությամբ իրական արժեքի կիրառում.
 - (ii) ձեռք բերված կազմակերպությունում ՖՀՄՍ 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 զուտ գումարը՝ չափված ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան:

Հարկային օրենսդրություններից շատերը թույլ չեն տալիս հարկվող շահույթը որոշելիս, որպես նվազեցվող ծախս դիտել գույքիլի հաշվեկշռային արժեքի նվազեցումները: Ավելին՝ նման իրավակարգերում գույքիլի արժեքը հաճախ չի նվազեցվում, երբ դուստր կազմակերպությունն օտարում է իր համապատասխան բիզնեսը: Նման իրավակարգերում գույքիլի հարկային բազան զրո է: Գույքիլի հաշվեկշռային արժեքի և իր զրոյական 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 կավելացնեն 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 զրոյի, ապա 15(ա) պարագրաֆը կազմակերպությանն արգելում է ճանաչել առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Եթե կազմակերպությունը հետագայում այդ գուղվիլի համար ճանաչի 20 ԱՄ-ին հավասար արժեքը կամ ցածր, 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 (տես՝ պարագրաֆ 19).
 - բ) եթե գործարքն ազդում է կա՛մ հաշվապահական, կա՛մ 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 (տես՝ պարագրաֆ 59).
 - գ) եթե գործարքը բիզնեսների միավորում չէ և չի ազդում ո՛չ հաշվապահական, և ո՛չ էլ հարկվող շահույթի վրա, ապա կազմակերպությունը, եթե չլինեն 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 կդարձնեն 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 (տես՝ ստորև բերված օրինակը): Ավելին՝ կազմակերպությունը, ակտիվն ամորտիզացնելիս, չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի հետագա փոփոխությունները ևս չի ճանաչում:

22-րդ պարագրաֆի (գ) կետը լուսաբանող օրինակ.

Կազմակերպությունը մտադիր է 1000 միավոր սկզբնական արժեք ունեցող ակտիվն օգտագործել դրա ամբողջ օգտակար ծառայության ընթացքում, որը կազմում է հինգ տարի, այնուհետև օտարել այն՝ զրո 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 փարի 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» ՀՀՄՍ 32-ի համաձայն՝ բաղադրյալ ֆինանսական գործիք (օրինակ՝ փոխարկելի պարտատոմս) 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 պայմանավորվածություններում 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 գույքվիլի վրա (տես՝ պարագրաֆ 66):

- դ) որոշակի ակտիվներ կարող են հաշվառվել իրական արժեքով կամ վերագնահատվել՝ առանց հարկային նպատակներով համարժեք ճշգրտումներ կատարելու (տես՝ 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]

Գուղվի

- 32Ա. Եթե բիզնեսների միավորումում առաջացող գուղվիի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է իր հարկային բազայից, այդ տարբերությունն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ: Գուղվիի 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 (տե՛ս պարագրաֆ 30), որպեսզի ստեղծի հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, երբ կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը:

Այն չափով, որով հավանական չէ, 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 (տես՝ պարագրաֆներ 67 և 68):

Ներդրումներ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում և մասնակցություններ համատեղ պայմանավորվածություններում

38. Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը (այն է՝ մայր կազմակերպության կամ ներդրողի բաժնեմասը դուստր կազմակերպության, մասնաճյուղի, ասոցիացված կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում, ներառյալ գույքի 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 պայմանավորվածություններում 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 պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ, բացառությամբ այն չափի, որով միաժամանակ բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները.

- ա) մայր կազմակերպությունը, ներդրողը, համատեղ ձեռնարկողը կամ համատեղ գործողը ի վիճակի է վերահսկել ժամանակավոր տարբերության մարման (վերանալու) 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 (վերանալու) 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 (տես՝ «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՍ 21-ը): 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 (տես՝ պարագրաֆ 58):

42. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը չի վերահսկում այդ կազմակերպությանը և, սովորաբար, ի վիճակի չէ որոշել նրա շահաբաժնային քաղաքականությունը: Հետևաբար, տեսանելի ապագայում շահույթի չբաշխման 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 պայմանավորվածության կողմերի միջև պայմանավորվածությունը սովորաբար կարգավորում է շահույթի բաշխումը և սահմանում, թե արդյոք այդպիսի հարցերի վերաբերյալ որոշման ընդունման համար անհրաժեշտ է բոլոր, թե մի խումբ կողմերի համաձայնությունը: Երբ համատեղ ձեռնարկողը կամ համատեղ գործողը կարող է վերահսկել համատեղ պայմանավորվածության շահույթից իր բաժնի

բաշխման ժամկետները, և հավանական է, որ շահույթի իր բաժինը 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 պայմանավորվածություններում 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 պայմանավորվածություններում 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:**
- 51Ա. 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:

Օրինակ Ա

Հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է, իսկ հարկային բազան՝ 60 միավոր:
 Հիմնական միջոցի վաճառքի դեպքում կկիրառվի հարկի 20 տոկոս դրույքը, իսկ ակտիվից ստացվող այլ եկամուտների նկատմամբ՝ հարկի 30 տոկոս դրույքը:

Կազմակերպությունը ճանաչում է 8 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 20 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է վաճառել հիմնական միջոցը՝ առանց հետագա օգտագործման, կամ 12 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 30 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է պահել հիմնական միջոցը և փոխհատուցել դրա հաշվեկշռային արժեքն օգտագործման միջոցով:

Օրինակ Բ

100 միավոր սկզբնական արժեքով և 80 միավոր հաշվեկշռային արժեքով հիմնական միջոցը 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 հիմնական միջոցը վաճառվում է սկզբնական արժեքը գերազանցող գումարով, ապա կուտակված հարկային ամորտիզացիան կներառվի հարկվող շահույթի մեջ, սակայն վաճառքից հասույթի՝ սկզբնական արժեքը գերազանցող մասը չի հարկվի:

Հիմնական միջոցի հարկային բազան 70 միավոր է, և գոյություն ունի 80 միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել հաշվեկշռային արժեքը հիմնական միջոցի 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՝ հիմնական միջոցն անմիջապես 150 միավորով վաճառելով, ապա հետաձգված հարկային պարտավորությունը կհաշվարկվի հետևյալ կերպ՝

	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն	Հարկի դրույքը	Հետաձգված հարկային պարտավորություն
Կուտակված հարկային ամորտիզացիա	30	30%	9
Սկզբնական արժեքը գերազանցող եկամուտ	50	զրո	-
Ընդամենը	80		9

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

Օրինակ 9

Փաստերը նույնն են, ինչ Բ օրինակում, բացառությամբ, եթե հիմնական միջոցը 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 սղաճով ճշգրտված սկզբնական արժեքը հանելուց հետո:

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցել հիմնական միջոցի օգտագործման միջոցով, նա պետք է սրեղծի 150 միավոր հարկվող եկամուտ, սակայն ի վիճակի կլինի լրկ 70 միավոր ամորտիզացիոն նվազեցումներ (հանումներ) կատարել: Դրա արդյունքում հարկային բազան կազմում է 70 միավոր, հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը՝ 80 միավոր, իսկ հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝ 24 միավոր (80 միավորի 30 տոկոսը), ինչպես B 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 զուտ 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 կլիներ հիմք ընդունել 10-րդ պարագրաֆում շարադրված հիմնական սկզբունքը:

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

51Բ Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ հետաձգված հարկային ակտիվն առաջանում է ՀՀՄՍ 16-ի վերագնահատման մոդելի օգտագործմամբ չափվող չմաշվող (չամորտիզացվող) ակտիվից, ապա հետաձգված հարկային պարտավորության կամ հետաձգված հարկային ակտիվի չափումը պետք է արտացոլի չմաշվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի՝ վաճառքի միջոցով փոխհատուցման հարկային հետևանքները, անկախ այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի չափման հիմունքից: Համապատասխանաբար, եթե հարկային օրենքով սահմանվում է ակտիվի վաճառքից ստացված հարկվող գումարի նկատմամբ կիրառելի հարկի դրույք, որը տարբերվում է ակտիվի օգտագործման արդյունքում ստացված հարկվող գումարի նկատմամբ կիրառելի հարկի դրույքից, ապա չմաշվող ակտիվին վերաբերող հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի չափման ժամանակ կիրառվում է առաջին դրույքը:

51Գ Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվն առաջանում է ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ չափվող ներդրումային գույքից, ապա առկա է հերքելի ենթադրություն, որ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը կփոխհատուցվի վաճառքի միջոցով: Համապատասխանաբար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ենթադրությունը հերքվում է, հետաձգված հարկային պարտավորության կամ հետաձգված հարկային ակտիվի չափումը պետք է արտացոլի ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի՝ ամբողջությամբ վաճառքի միջոցով փոխհատուցելու հարկային հետևանքները: Այս ենթադրությունը հերքվում է, եթե ներդրումային գույքը մաշվող (ամորտիզացվող) է և պահվում է ձեռնարկատիրական գործունեության այնպիսի մոդելում, որի նպատակն է սպառել ներդրումային գույքում մարմնավորված, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները ժամանակի ընթացքում, այլ ոչ թե վաճառքի միջոցով: Եթե ենթադրությունը հերքվում է, ապա պետք է հետևել 51-րդ և 51Ա պարագրաֆների պահանջներին:

51Գ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.

Ներդրումային գույքի ինքնարժեքը 100 միավոր է, իսկ իրական արժեքը՝ 150 միավոր: Այն չափվում է ՀՀՄՍ 40-ի՝ իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ: Գույքը բաղկացած է հողից՝ 40 միավոր ինքնարժեքով և 60 միավոր իրական արժեքով, և շինությունից՝ 60 միավոր ինքնարժեքով և 90

միավոր իրական արժեքով: Հողի օգտակար ծառայությունն անսահմանափակ է:

Շինության կուտակված մաշվածությունը հարկային նպատակներով 30 միավոր է: Ներդրումային գույքի իրական արժեքի չիրացված փոփոխություններն ազդեցություն չունեն հարկվող շահույթի վրա: Եթե ներդրումային գույքը վաճառվում է ինքնարժեքը գերազանցող գումարով, ապա 30 միավոր կազմող կուտակված հարկային մաշվածության հակադարձումը կներառվի հարկվող շահույթում և կհարկվի սովորական՝ 30% հարկի դրույքով: Վաճառքից հասույթի՝ ինքնարժեքը գերազանցող մասի համար հարկային օրենքը սահմանում է 25% դրույք՝ երկու տարուց պակաս պահվող ակտիվների համար, և 20% դրույք՝ երկու տարի կամ ավելի երկար պահվող ակտիվների համար:

Քանի որ ներդրումային գույքը չափվում է ՀՀՄՄ 40-ի իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ, ապա առկա է հերքելի ենթադրություն, որ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքն ամբողջությամբ կփոխհատուցի վաճառքի միջոցով: Եթե այդ ենթադրությունը չի հերքվում, հեղափոխված հարկը արտացոլում է հաշվեկշռային արժեքի՝ վաճառքի միջոցով ամբողջությամբ փոխհատուցման հարկային հետևանքները, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը նախքան վաճառքը վարձակալական եկամուտ է ակնկալում վաստակել այդ գույքից:

Վաճառքի դեպքում հողի հարկային բազան 40 միավոր է, և առկա է 20 (60 – 40) միավոր հարկվող ժամանակավոր փարբերություն: Վաճառքի դեպքում շինության հարկային բազան 30 (60 – 30) միավոր է, և առկա է 60 (90 – 30) միավոր հարկվող ժամանակավոր փարբերություն: Արդյունքում ներդրումային գույքին վերաբերող ընդհանուր հարկվող ժամանակավոր փարբերությունը կազմում է 80 (20 + 60):

47 պարագրաֆի համաձայն՝ հարկի դրույքն այն դրույքն է, որն ակնկալվում է կիրառել ներդրումային գույքի իրացման ժամանակաշրջանի նկատմամբ: Այսպիսով, արդյունքում ստացվող հեղափոխված հարկային պարտավորությունը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ, եթե կազմակերպությունն ակնկալում է վաճառել գույքը երկու տարուց ավելի պահելուց հետո.

	Հարկվող ժամանակավոր փարբերություն	Հարկի դրույքը	Հեղափոխված հարկային պարտավորություն
Կուտակված հարկային մաշվածություն	30	30%	9
Ինքնարժեքը գերազանցող եկամուտ	50	20%	10
Ընդամենը	80		19

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է վաճառել գույքը երկու տարուց պակաս պահելուց հետո, ապա վերը բերված հաշվարկը կփոխվի՝ ինքնարժեքը գերազանցող եկամտի նկատմամբ կիրառելով 25 % դրույք՝ 20 %-ի փոխարեն:

Եթե, վերն ասվածի փոխարեն, կազմակերպությունը շինությունը պահում է ձեռնարկատիրական գործունեության այնպիսի մոդելում, որի նպատակն է սպառել շինության մեջ մարմնավորված, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները ժամանակի ընթացքում, այլ ոչ թե վաճառքի միջոցով, ապա շինության համար այս ենթադրությունը հերքվում է: Սակայն, հողը չի մաշեցվում (ամորտիզացվում): Հետևաբար, հողի համար վաճառքի միջոցով փոխհատուցման ենթադրությունը չի հերքվում: Այսպիսով, հեղափոխված հարկային պարտավորությունը կարտացոլի շինության հաշվեկշռային արժեքն օգտագործման միջոցով, իսկ հողի հաշվեկշռային արժեքը՝ վաճառքի միջոցով փոխհատուցելու արդյունքում առաջացող հարկային հետևանքներ:

Շինության օգտագործման դեպքում հարկային բազան 30 (60 – 30) միավոր է, և առկա է 60 (90 – 30) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, ինչն առաջացնում է 18 միավոր (60 միավորի 30 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Հողի վաճառքի դեպքում հարկային բազան 40 միավոր է, և առկա է 20 (60 – 40) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, ինչն առաջացնում է 4 միավոր (20 միավորի 20 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Արդյունքում, եթե վաճառքի միջոցով փոխհատուցման ենթադրությունը շինության համար հերքվում է, ներդրումային գույքին վերաբերող հետաձգված հարկային պարտավորությունը կազմում է 22 (18 + 4):

- 51Դ 51Գ պարագրաֆի հերքելի ենթադրությունը կիրառվում է նաև այն դեպքում, երբ հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ հետաձգված հարկային ակտիվը առաջանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում ներդրումային գույքի չափման արդյունքում, եթե այդ ներդրումային գույքի հետագա չափման ժամանակ կազմակերպությունն օգտագործելու է իրական արժեքի մոդելը:
- 51Ե 51Բ–51Դ պարագրաֆները չեն փոխում հետաձգված հարկային ակտիվները ճանաչելիս ու չափելիս սույն ստանդարտի 24–33-րդ պարագրաֆների (նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ) և 34–36 պարագրաֆների (չօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային զեղչեր) սկզբունքները կիրառելու պահանջները:
- 52 [տեղափոխված է և համարակալված՝ 51Ա]
- 52Ա. Որոշ իրավակարգերում շահութահարկերը ենթակա են վճարման ավելի բարձր կամ ցածր դրույքով, եթե զուտ շահույթը կամ չբաշխված շահույթն ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այլ իրավակարգերում շահութահարկերը կարող են ենթակա լինել փոխհատուցման կամ վճարման, եթե զուտ 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:

52Ա և 52Բ պարագրաֆները լուսաբանող օրինակ

Հետևյալ օրինակն 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 հարկի 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 զուտ հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը 40000 է:

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 դրույքի վրա:

Հետագայում, 20X2 թ. մարտի 15-ին, կազմակերպությունը որպես պարտավորություն է ճանաչում նախորդ ժամանակաշրջանների գործառնական շահույթից վճարվելիք 10000-ին հավասար շահաբաժիններ:

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:

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 մշակումն անհնարին է կամ չափազանց բարդ: Հետևաբար, հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների զեղչման պահանջը տեղին չէ: Ձեղչման թույլատրելի, բայց ոչ պարտադրելի, կիսազեցներ մի իրավիճակի, երբ կառաջանային հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք համադրելի չէին լինի կազմակերպությունների միջև: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի պահանջում և չի թույլատրում հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների զեղչումը:
- 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 զեղչման հիմունքով, օրինակ՝ հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները (տես՝ «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը):
- 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 58-68Գ 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՝ կամ այլ համապարփակ ֆինանսական

արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տես՝ պարագրաֆներ 61Ա-65).
կամ

բ) բիզնեսների միավորումից (տես՝ 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 դրամարկղային 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 (տես՝ 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 (տես՝ պարագրաֆ 62).**
- բ) **ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է ճանաչվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տես՝ 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 (տես՝ ՀՀՄՍ 16).
- բ) [հանված է]
- գ) փոխարժեքային տարբերություններ, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկից (տես՝ 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 կամ հետընթաց կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունից, կամ սխալի ուղղումից (տես՝ «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 (տես՝ պարագրաֆ 23)։
63. Որոշ բացառիկ հանգամանքներում կարող է դժվար լինել՝ շահույթից կամ վնասից դուրս (կա՛մ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված հոդվածներին 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 հոդվածին։ կամ
 - գ) կազմակերպությունը որոշում է, որ հետաձգված հարկային ակտիվը, որը մասամբ կամ ամբողջությամբ վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածի, պետք է ճանաչվի կամ չպետք է այլևս ամբողջովին ճանաչվի։

Այդպիսի դեպքերում ընթացիկ և հետաձգված հարկը, որը վերաբերում է շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներին, 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-ի 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 ճանաչված 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 փոխհատուցումը: Նման դեպքերում ձեռք բերողը ճանաչում է հետաձգված 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 ճանաչված գույքի 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 զրոյի, 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 զրոյին 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 հողվածին: Այս դեպքում համապատասխան ընթացիկ կամ հետաձգված հարկի գերազանցումը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

Ներկայացում

Հարկային ակտիվներ և հարկային պարտավորություններ

69-70. [Հանված է]

Հաշվանցում

71. **Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝**
- ա) ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք.
 - բ) մտադիր է կա՛մ հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կա՛մ 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 նման 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՛մ մարել ընթացիկ հարկային պարտավորությունները և ակտիվները զուտ հիմունքով, կա՛մ 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 կազմակերպություն 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 որպես շահույթի կամ վնասի մի մաս՝ շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն(ներ)ում:**

77Ա [Հանված է]

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.
- զ) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային զեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է հետաձգված հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար.
- է) 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 հողվածների 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 թ-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 պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների համախառն գումարը, որոնց գծով հետաձգված հարկային պարտավորություններ չեն ճանաչվել (տե՛ս՝ պարագրաֆ 39).

- ե) 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 (տես պարագրաֆ 67).
 - ժա) եթե բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները չեն ճանաչվել ձեռքբերման ամսաթվին, սակայն ճանաչվել են դրանից հետո (տես 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 հանգամանքներում 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 իմաստավից 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 հաշվարկած են հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) ըստ էության համանման մակարդակի համար: Այնուամենայնիվ, մի քանի իրավակարգերում գործող կազմակերպության համար ավելի իմաստավից կլինեի 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 ընտրությունն ազդում թվային համադրումների ներկայացման վրա:

85-րդ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.		
19X2 թվականին կազմակերպությունն 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:		
<i>Ստորև բերվում է ներքին հարկի դրույքի համադրման օրինակ.</i>		
	19X1	19X2
Հաշվապահական շահույթ	2,500	3,000
Հարկը՝ 30 տոկոս ներքին դրույքով	750	900
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	60	30
Բ երկրում հարկի ավելի ցածր դրույքի ազդեցությունը	(50)	(150)
Հարկի գծով ծախս	<u>760</u>	<u>780</u>
<i>Ստորև բերվում է համադրման օրինակ, որը պարզապես է յուրաքանչյուր երկրի իրավակարգի համար առանձին համադրումների միավորմամբ: Այս մեթոդի համաձայն՝ հաշվեդրու 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 բացառելու համար, ինչպես պահանջում է 81(d) պարագրաֆը, կազմակերպությանը, հավանաբար, անհրաժեշտ կլինի վերլուծել կա՛մ հարկի դրույքների, կա՛մ տարբեր իրավակարգերում վաստակած շահույթների կառուցվածքի նշանակալի փոփոխությունների ազդեցությունը:</i>		
Հաշվապահական շահույթ	2,500	3,000
Հարկի ներքին դրույքի կիրառումը համապատասխան երկրներում առաջացած շահույթների նկատմամբ	700	750
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	60	30
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 պայմանավորվածություններում

մասնակցություններից առաջացող չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարը (տես՝ 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 կիրառելի է, ապա 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 պայմանավորվածություններում 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 (տես՝ պարագրաֆ 81(գ)): Եթե հնարավոր չէ հաշվարկել չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարները (տես՝ 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 ակտիվների և պարտավորությունների վրա այդ փոփոխությունների յուրաքանչյուր էական ազդեցություն (տես՝ «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՍ 10-ը):

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-ին:
91. 52Ա, 52Բ, 65Ա, 81(յ), 82Ա, 87Ա, 87Բ, 87Գ պարագրաֆները, ինչպես նաև 3-րդ և 50-րդ պարագրաֆների ստանդարտից հանելը գործում են այն տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների¹ համար, որոնք ներառում են 2001 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ: Ավելի վաղ ընդունումը խրախուսվում է: Եթե ավելի վաղ 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 (ժա) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված 2008-ին) կիրառի ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
96. [Հանված է]
97. 2010 թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 20-րդ պարագրաֆը և հանել է 96-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը՝ 2010 թ. հոկտեմբերին հրապարակված խմբագրությամբ :
98. 52-րդ պարագրաֆը վերահամարակալվել է 51Ա-ի, 10-րդ պարագրաֆը և 51Ա պարագրաֆին հաջորդող օրինակը փոխվել են, և 51Բ ու 51Գ պարագրաֆներն ու հաջորդող օրինակը, ինչպես նաև 51Դ, 51Ե ու 99-րդ պարագրաֆներն ավելացվել են 2010թ. դեկտեմբերին հրապարակված «Հեղաձգված հարկ. հիմքում ընկած ակտիվների փոխհատուցում» փաստաթղթով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2012 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը

¹ Պարագրաֆ 91-ում օգտագործվում է «տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ» տերմինը՝ համաձայն 1998թ. ընդունված ավելի հստակ լեզվական ձևի: Պարագրաֆ 89-ում օգտագործվում է է «ֆինանսական հաշվետվություններ» տերմինը:

փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է այդ փաստը բացահայտի:

- 98Ա 2011 թ. մայիսին հրապարակված «Համադեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել է 2-րդ, 15-րդ, 18(ե), 24-րդ, 38-րդ, 39-րդ, 43-45-րդ, 81(զ), 87-րդ և 87Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:
- 98Բ 2011 թ. հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» (ՀՀՄՍ 1-ի փոփոխությունները) փաստաթուղթը փոփոխել է 77-րդ պարագրաֆը և հանել է 77Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը՝ 2011 թ. հունիսին փոփոխված խմբագրությամբ:

ՄՄԿ -21-ի գործողության դադարեցումը

- 99 2010 թ. դեկտեմբերին հրապարակված «Հեղաձգված հարկ. հիմքում ընկած ակտիվների փոխհատուցում» փաստաթղթով կատարված փոփոխությունները փոխարինում են «Շահույթահարկ. վերազնահատված չմաշվող ակտիվների վերականգնումը» ՄՄԿ-21-ին:

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 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) “Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն” ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված հիմնական միջոցների նկատմամբ.
 - բ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս “Գյուղատնտեսություն” ՀՀՄՍ 41 -ը).
 - գ) հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչման և չափման նկատմամբ (տե՛ս ՖՀՄՍ 6՝ “Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում”), 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՝ “Վարձակալություն” ՀՀՄՍ 17-ով պահանջվում է, որպեսզի կազմակերպությունը վարձակալված հիմնական միջոցի միավորը ճանաչելու համար գնահատի ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը: Այնուամենայնիվ, նման 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 “Ներդրումային գույք” ՀՀՄՍ 40- ի, 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՝ *“Բաժնետրոմների վրա հիմնված վճարում”* ՖՀՄՍ 2-ի հատուկ պահանջներին համապատասխան:

Մաշվող գումար. ակտիվի ինքնարժեքն է կամ դրան փոխարինող այլ գումար՝ հանած դրամացորդային 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. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես *«Իրական արժեքի չափումը»* ՖՀՄՍ 13-ը):

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 լինել այն տարիքի և վիճակի, որն ակնկալվում էր, որ կլինել 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. Այնպիսի միավորները, ինչպիսիք են պահեստամասերը, ռեգերվային սարքավորումները և սպասարկող (օժանդակ) սարքավորումները, ճանաչվում են սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան, երբ դրանք բավարարում են հիմնական միջոցի սահմանմանը: Հակառակ դեպքում այդպիսի միավորները դասակարգվում են որպես պաշար:
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, կաղապարները, և չափանիշը կիրառել միավորված արժեքի նկատմամբ:
10. Ճանաչման 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 կստացվեին, եթե այդ ակտիվները ձեռք բերված չլինեին: Օրինակ՝ քիմիական գործարանը 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 *“Ակտիվների արժեզրկում”* ՀՀՄՍ 36 -ի:

Հետագա 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 հիմնականախցի օգտագործման ընթացքում: Հիմնական միջոցների միավորները կարող են ձեռքբերվել նաև պարբերական փոխարինման գործընթացի հաճախականությունը պակասեցնելու նպատակով, օրինակ՝ շենքի ներքին պատերի փոխարինում կամ միանգամյա 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:

Չափումը 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 զեղչերը և արտոնությունները.
 - բ) ակտիվը համապատասխան վայր հասցնելու և ղեկավարության 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 *“Աշխատակիցների հատուցումներ”* ՀՀՄՍ 19-ով), 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 տեսավորման ծախսումները՝ հանած ակտիվը համապատասխան վայր և վիճակի բերելու ընթացքում արտադրված միավորների վաճառքից ստացված զուտ հասույթը (օրինակ՝ սարքավորումը տեստավորելու ընթացքում արտադրված նմուշները).
 - զ) մասնագետների վարձատրությունը:
18. Կազմակերպությունը *“Պաշարներ”* ՀՀՄՍ 2-ը 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: ՀՀՄՍ 2-ի և ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն հաշվառված ծախսումների գծով պարտականությունները ճանաչվում և չափվում են՝ համաձայն *“Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 37 -ի:

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 (տե՛ս ՀՀՄՍ 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: *“Փոխառության ծախսումներ”* ՀՀՄՍ 23-ով 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՝ դրամական միջոցներով համարժեքն է: Երբ վճարումը վճարման նորմալ պայմաններով նախատեսված ժամկետից հետաձգվում է, անհապաղ վճարման գնի՝ դրամական միջոցներով համարժեքի և ընդհանուր վճարումների տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս՝ հետաձգված

ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե նշված տոկոսային ծախսումը կապիտալացվում է՝ համաձայն ՀՀՄՍ 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) ո՛չ ստացված, և ո՛չ 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
 - գ) “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. Ակտիվի իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, եթե. (ա) իրական արժեքի խելամոլիտ չափումների փոփոխվելիության տիրույթը նշանակալի չէ տվյալ ակտիվի համար, կամ (բ) տվյալ տիրույթում տարբեր գնահատականների հավանականությունը կարող է խելամոլորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը չափելիս: Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն չափել կա՛մ ստացված, կա՛մ 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 ՀՀՄՍ 17-ի:
28. Հիմնական միջոցի միավորի հաշվեկշռային արժեքը կարող է նվազեցվել ստացված պետական շնորհների չափով՝ համաձայն *“Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում”* ՀՀՄՍ 20-ի:

Չափումը ճանաչումից հետո

29. **Կազմակերպությունը իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում պետք է ընտրի կա՛մ 30-րդ պարագրաֆում նկարագրված սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, կա՛մ 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:

32-33 [Հանված է]

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 (տե՛ս ՖՀՄՍ 13-ը)։
- բ) փոխբացառվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի դիմաց, և զուտ 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 ամսաթվերի դրույթամբ 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 առկա 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 *“Շահութահարկեր”* ՀՀՄՍ 12-ի:

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 տեղի ունենալ առանձին մաշվածություն հաշվարկել սեփական կամ ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված օդանավի հիմնակմախքի և շարժիչի համար: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը գործառնական վարձակալության տալու նպատակով՝ որպես վարձատու, ձեռք է բերում հիմնական միջոց, ապա կարող է տեղի ունենալ 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 շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ եթե այն ներառվել է մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:**
49. Ժամանակաշրջանի մաշվածության գումարը սովորաբար ճանաչվում է շահույթում 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 *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38-ի:

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 *“Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ”* ՀՀՄՍ 8-ի:**
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 պարապորդի 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 *“Ակտիվների արժեզրկում”* ՀՀՄՍ 36-ը: 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 «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ի: 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 անհապաղ վճարման գնի՝ դրամական միջոցների համարժեքով: Վճարման անվանական գումարի և անհապաղ վճարման գնի՝ դրամական միջոցներով 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 հանձնառությունների 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 ղեկավարության 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, ի լրումն ՖՀՄՍ 13-ով պահանջվող բացահայտումների, պետք է բացահայտվի հետևյալը՝
- ա) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կատարվել է վերագնահատումը.
 - բ) գնահատման գծով անկախ փորձագետ ներգրավված լինել կամ չլինելը.
 - գ) [հանված է]
 - դ) [հանված է]
 - 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 արժեզրկված 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. “Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում” ՀՀՄՍ 1-ը (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. *“Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ”* ՖՀՄՍ 3-ը (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 -ը (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 բարելավումներով”* 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 *“Հաշվեպրկություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին”* ՀՀՄՍ 7-ի հետ կապված փոփոխությունները:
- 81Ե. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված *“ՖՀՄՍ-ների բարելավումներով”* 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:
- 81Զ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 6-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը, փոփոխել է 26-րդ, 36-րդ և 77-րդ պարագրաֆները և հանել է 32-րդ և 33-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
- 81Է. 2012թ. մայիսին հրապարակված *«Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ»* փաստաթուղթը փոփոխել է 8-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի հետընթաց՝ 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

82. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *“Հիմնական միջոցներ”* ՀՀՄՍ 16-ին (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 սպուգում կամ նորոգման ծախսումներ”*:

Հաշվապահական 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 հոդվածների 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 «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ը)։
 - բ) վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված ներդրումային գույքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 40-ը)։
 - գ) վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող կենսաբանական ակտիվների (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը)։ 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: Սեփականության իրավունքը կարող է ի վերջո փոխանցվել կամ չփոխանցվել:

Գործառնական վարձակալություն. Ֆինանսական վարձակալություն չհանդիսացող վարձակալություն է:

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

- 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 հանձնառության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղն է: Այդ ամսաթվին՝

- ա) վարձակալությունը դասակարգվում է որպես կա՛մ գործառնական, կա՛մ 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 կիրագործի վերը նշված հնարավորությունը:

Նվազագույն վարձավճարներ. այն վճարներն են, որոնք վարձակալության ժամկետի ընթացքում պահանջվում կամ կարող են պահանջվել վարձակալից՝ առանց պայմանական ռենտաների, ծառայությունների արժեքի և հարկերի, որոնք պետք է վճարվեն վարձատուի կողմից և փոխհատուցվեն նրան, ինչպես նաև՝

- 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 իրազեկ, պատրաստակամ 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 վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով զեղչված:

Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ. հետևյալ երկու մեծությունների տարբերությունն է՝

- ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների և
- բ) վարձակալությունում զուտ ներդրումների:

Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք. զեղչման 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 կլինի վճարել համանման վարձակալության դիմաց կամ, եթե դա որոշելի չէ, այն դրույքն է, որով վարձակալության սկզբում վարձակալը կներգրավեր համանման ժամկետով և համանման ապահովությամբ փոխառու միջոցներ՝ տվյալ ակտիվի գնման նպատակով:

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

5. Վարձակալության համաձայնագիրը կամ հանձնառությունը 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՝ գների 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:
- 6Ա. ՀՀՄՍ 17-ում «իրական արժեք» տերմինն օգտագործվում է «*իրական արժեքի չափումը*» ՖՀՄՍ 13-ում բերված իրական արժեքի սահմանումից որոշակի առումներով տարբերվող իմաստով: Հետևաբար, ՀՀՄՍ 17 -ը կիրառելիս կազմակերպությունը չափում է իրական արժեքը ՀՀՄՍ 17-ին, և ոչ ՖՀՄՍ 13-ին համապատասխան:

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 պարապորդից 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. Քանի 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 վարձատուն 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 ձևից¹: Ստորև բերվածները այնպիսի իրավիճակների օրինակներ են, որոնք, առանձին կամ համակցությամբ, սովորաբար կհանգեցնեն վարձակալության դասակարգմանը որպես ֆինանսականի՝

¹ Տես նաև ՄՄԿ-27 «Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը»

- ա) վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին.
 - բ) 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.
 - 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.
 - բ) մնացորդային գումարի իրական արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձավճարի գծով զեղչի 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 վաճավճարից:
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 դրոյթներում 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 [Հանված է]
- 15 [Հանված է]
- 15Ա. Երբ վարձակալությունը ներառում է հողամասի և շենքերի տարրեր, կազմակերպությունը առանձին է գնահատում յուրաքանչյուր տարրի դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 7-13-րդ պարագրաֆների համաձայն: Հողամասի տարրի գործառնական կամ ֆինանսական վարձակալություն լինելը որոշելիս կարևոր դիտարկում է այն, որ հողամասի տնտեսական ծառայության ժամկետը սովորաբար որոշակի չէ:

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՝ ՀՀՄՍ 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. ՀՀՄՍ 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 հատուցները 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:

Հետագա 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

«Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ի: 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 ընդունված 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 «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ը:

Բացահայտումներ

31. Վարձակալը, ի լրումն «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ զուտ 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-ի, ՀՀՄՍ 36-ի, ՀՀՄՍ 38-ի, ՀՀՄՍ 40-ի և ՀՀՄՍ 41-ի 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 գրաֆիկը¹:

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:

¹ Տես նաև ՄՄԿ-15 «Գործառնական վարձակալություն. խրախուսող պայմաններ»:

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 զուտ 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, 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 զուտ ներդրումից և ճանաչվում են որպես ծախս վաճառքի գծով շահույթի ճանաչման պահին, որը ֆինանսական վարձակալության դեպքում սովորաբար վարձակալության ժամկետի մեկնարկն է:

Հետագա չափում

39. **Ֆինանսական եկամտի ճանաչումը պետք է հիմնված լինի մի գրաֆիկի վրա, որը կապահովի հատուցման հաստատուն պարբերական դրույք ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ 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 զուտ 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՛ չվաստակած 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի՝ 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 հասույթի ճանաչման պահին:
43. Արտադրողները կամ դիլերները հաճախ գնորդներին առաջարկում են ընտրություն՝ ակտիվը կամ գնել, 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 հասույթն 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՝ հանած չերաշխավորված մնացորդային արժեքի ներկա արժեքը: Վաճառքից հասույթի 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 կստացվեր, 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 գրաֆիկը¹:
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:
55. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները ակտիվը գործառնական վարձակալության տալիս որևէ վաճառքից շահույթ չեն ճանաչում, քանի որ այն վաճառքին համարժեք չէ:

¹ Տես նաև ՄՄԿ-15 «Գործառնական վարձակալություն՝ խրախուսող պայմաններ»

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-ի, ՀՀՄՍ 36-ի, ՀՀՄՍ 38-ի, ՀՀՄՍ 40-ի և ՀՀՄՍ 41-ի բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձատուների՝ գործառնական վարձակալությամբ տրամադրված ակտիվների նկատմամբ:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ 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 շուկայական գներից ցածր ապագա վարձավճարներով: Այս դեպքում այն պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանի վարձավճարներին համամասնորեն, որի ընթացքում ակնկալվում է 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 *«Ֆինանսական հաշվեկշռայինների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ի 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:
- 68Ա. Կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի ժամկետը չլրացած վարձակալությունների հողամասի տարրերի դասակարգումն այն ամսաթվին, երբ այն ընդունում է պարագրաֆ 69Ա-ում նշված փոփոխությունները՝ հիմնվելով այն տեղեկատվության վրա, որն առկա է եղել այդ վարձակալությունների սկզբում: Այն պետք է վարձակալությունը, որը նորապես դասակարգվել է որպես ֆինանսական վարձակալություն, ճանաչի հետընթաց՝ համաձայն *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի: Ինչևէ, եթե կազմակերպությունը չունի անհրաժեշտ տեղեկատվություն փոփոխությունները հետընթաց կիրառելու համար, ապա այն պետք է.
- ա) այդ վարձակալությունների նկատմամբ փոփոխությունները կիրառի այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա կլինեն այդ փոփոխություններն իր կողմից ընդունելու ամսաթվին, և
 - բ) նորապես, որպես ֆինանսական վարձակալություն դասակարգվող հողամասի վարձակալության հետ կապված ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչի իրենց իրական արժեքով՝ այդ ամսաթվի դրությամբ: Այդ իրական արժեքների միջև ցանկացած տարբերությունը ճանաչվում է չբաշխված շահույթում:

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:

69Ա. Որպես 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված *ՖՀՄՍ-ների Բարելավումների* մաս, սույն ստանդարտից հանվել են 14-րդ և 15-րդ պարագրաֆները, և ավելացվել են 15Ա և 68Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2010 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

ՀՀՄՍ 17-ի (վերանայված 1997 թ.) գործողության դադարեցումը

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

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 18

Հասույթ

Նպատակը

«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներում»¹ «եկամուտը» սահմանվում է որպես՝ «հաշվառման ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների աճ՝ ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի»: Եկամուտն իր մեջ ներառում է և՛ հասույթը, և՛ օգուտները: Հասույթը եկամուտ է, որն առաջանում է կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով, այդ թվում՝ վաճառքներ, վճարներ, տոկոսներ, շահաբաժիններ և ռոյալթիներ: Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել գործարքների և դեպքերի որոշակի տեսակներից առաջացող հասույթի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները:

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

Գործողության ոլորտը

1. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետևյալ գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը հաշվառելիս՝**
 - ա) **ապրանքների վաճառք.**
 - բ) **ծառայությունների մատուցում.**
 - գ) **այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործում, որը բերում է տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ:**
2. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1982 թվականին ընդունված «Հասույթի ճանաչում» ՀՀՄՍ 18-ին:
3. Ապրանքներն ընդգրկում են կազմակերպության կողմից վաճառքի համար թողարկված արտադրանքը, ինչպես նաև վերավաճառքի նպատակով գնված ապրանքները, ինչպիսիք են վերավաճառողների կողմից գնված և վերավաճառքի համար պահվող արագ սպառվող ապրանքները, կամ հողամասը և այլ գույք:
4. Ծառայությունների մատուցումը սովորաբար ներառում է կազմակերպության կողմից համաձայնեցված ժամանակաշրջանի ընթացքում պայմանագրով համաձայնեցված առաջադրանքի (աշխատանքների) կատարում: Ծառայությունները կարող են մատուցվել մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ընթացքում: Ծառայությունների մատուցման որոշ պայմանագրեր ուղղակիորեն կապված են կառուցման պայմանագրերի հետ, օրինակ՝ նախագծերի ղեկավարների և ճարտարապետների կողմից ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը: Այդպիսի պայմանագրերի արդյունքում ստացվող հասույթը չի դիտարկվում սույն ստանդարտում, այլ

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

- կարգավորվում է կառուցման պայմանագրերի պահանջներին համապատասխան՝ համաձայն «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ի:
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) ոռոյալթիներ. կազմակերպության երկարաժամկետ ակտիվների, օրինակ՝ արտոնագրերի, ապրանքանիշերի, հեղինակային իրավունքների և համակարգչային ծրագրերի օգտագործման դիմաց վճարներ.
 - գ) շահաբաժիններ. շահույթի բաշխում սեփական կապիտալում մասնակիցների միջև՝ կապիտալի տվյալ խմբում նրանց մասնակցությանը համամասնորեն:
 6. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այն հասույթներին, որոնք առաջանում են՝
 - ա) վարձակալության համաձայնագրերից (տե՛ս «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ը).
 - բ) շահաբաժիններից, որոնք առաջանում են բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներից (տե՛ս «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համապետ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ը).
 - գ) ապահովագրության պայմանագրերից, որոնք «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում են.
 - դ) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխություններից կամ դրանց օտարումից (տե՛ս «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ը).
 - ե) ընթացիկ այլ ակտիվների արժեքի փոփոխություններից.
 - զ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների սկզբնապես ճանաչումից և իրական արժեքի փոփոխություններից՝ (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
 - է) գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնապես ճանաչումից (տե՛ս ՀՀՄՍ 41-ը).
 - ը) հանքանյութերի արդյունահանումից:

Սահմանումներ

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

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

Իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց: (տե՛ս «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):
8. Հասույթը ներառում է ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը: Երրորդ անձանց անունից հավաքագրված գումարները, օրինակ՝ վաճառքից հարկերը, ապրանքների և ծառայությունների շրջանառության հարկը և ավելացված արժեքի հարկը, դեպի կազմակերպություն հոսող տնտեսական օգուտներ չեն և չեն հանգեցնում սեփական կապիտալի աճի: Հետևաբար, դրանք չեն ներառվում հասույթներում: Նմանապես, գործակալական հարաբերությունների դեպքում տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքերը ներառում են պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները, որոնք չեն հանգեց-

նում 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 արժեքով¹:

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

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

ա) նման վարկունակություն ունեցող թողարկողի նմանատիպ ֆինանսական գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույքով, կամ

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

Իրական արժեքի և հատուցման անվանական գումարի տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, ինչպես նաև ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն:

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

Գործարքի նույնականացում

13. Սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշները սովորաբար յուրաքանչյուր գործարքի համար կիրառվում են առանձին: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է ճանաչման չափանիշները կիրառել գործարքի առանձին բաղկացուցիչների նկատմամբ՝ գործարքի էություն

¹ Տես նաև ՍՄԿ 31՝ Հասույթ. բարդերային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ՝ Մեկնաբանությունը:

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 վերահսկողություն.**
 - գ) **հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.**
 - դ) **հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն.**
 - ե) **գործարքի հետ կապված կատարված կամ կատարվելիք ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**
15. Որոշելու համար, թե երբ է կազմակերպությունը սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները փոխանցում գնորդին, պահանջվում է գործարքի հանգամանքների ուսումնասիրում: Շատ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը գնորդին համընկնում է սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման հետ: Դա տեղի է ունենում մանրածախ վաճառքների դեպքում: Այլ դեպքերում, սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատույցների փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման պահի հետ:
16. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը, ապա գործարքը վաճառք չի համարվում, և հասույթ չի ճանաչվում: Կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկը տարբեր եղանակներով: Օրինակները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, հետևյալն են՝
- ա) երբ կազմակերպությունը գործարքի պայմանների անբավարար կատարման հանդեպ պահպանում է պատասխանատվություն, որը ապահովված չէ սովորական երաշխիքային պայմաններով.
 - բ) երբ որոշակի վաճառքից հասույթի ստացումը պայմանավորված է գնորդի կողմից ապրանքի վաճառքից ստացվող հասույթով.
 - գ) երբ առաքված ապրանքները ենթակա են տեղակայման, իսկ տեղակայումը կազմում է պայմանագրի նշանակալի մասը, և այդ պայմանագիրը դեռևս վերջնականորեն չի կատարվել կազմակերպության կողմից.
 - դ) երբ գնորդը իրավունք ունի չեղյալ համարելու գնումը՝ վաճառքի պայմանագրով նախատեսված պատճառով, և կազմակերպությունը համոզված չէ՝ գործարքը չեղյալ կհամարվի, թե ոչ:

17. Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված ռիսկերի միայն ոչ նշանակալի մասը, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ճանաչվում է: Օրինակ՝ վաճառողը կարող է պահպանել ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը՝ բացառապես ստացման ենթակա գումարի հավաքագրելիությունն ապահովելու նպատակով: Նման դեպքում, եթե կազմակերպությունը փոխանցել է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատույցները, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և հասույթը ճանաչվում է: Կազմակերպության կողմից սեփականության հետ կապված ռիսկերի ոչ նշանակալի մասը պահպանելու մեկ այլ օրինակ կարող է լինել մանրածախ վաճառքը, երբ հաճախորդի բավարարված չլինելու դեպքում երաշխավորվում է վճարի վերադարձ: Այսպիսի դեպքերում հասույթը ճանաչվում է վաճառքի պահին՝ պայմանով, որ վաճառողն ի վիճակի է արժանահավատորեն գնահատել ապագա վերադարձումները, և նա ճանաչում է վերադարձումների նկատմամբ իր պարտավորությունը՝ հիմնվելով նախորդ փորձի և այլ համապատասխան գործոնների վրա:
18. Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Որոշ դեպքերում այն հնարավոր չէ որոշել, քանի դեռ հատուցումը չի ստացվել կամ անորոշությունները չեն վերացել: Օրինակ՝ կարող է առկա լինել օտարերկրյա կառավարման մարմնի կողմից իրենց երկրում վաճառքից ստացված հատուցումը տեղափոխելու թույլտվություն տալու հետ կապված անորոշություն: Երբ տրվում է այդպիսի թույլտվություն, անորոշությունը վերանում է, և հասույթը ճանաչվում է: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:
19. Նույն գործարքին կամ այլ դեպքի վերաբերող հասույթները և ծախսերը ճանաչվում են միաժամանակ: Այս գործընթացը սովորաբար դիտվում է որպես եկամուտների և ծախսերի համապատասխանեցում (հարաբերակցում): Ծախսերը, ներառյալ երաշխիքները և ապրանքները առաքելուց հետո կատարման ենթակա այլ ծախսումներ, սովորաբար կարող են արժանահավատորեն չափվել, երբ բավարարված են հասույթի ճանաչման այլ պայմաններ: Այնուամենայնիվ, հասույթը չի կարող ճանաչվել, երբ ծախսերը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Նման հանգամանքներում ապրանքների վաճառքից արդեն ստացված հատուցումը ճանաչվում է որպես պարտավորություն:

Ծառայությունների մատուցում

20. Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, գործարքից հասույթը պետք է ճանաչվի՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա: Գործարքի արդյունքը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել, եթե բավարարվեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝
- ա) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.
 - բ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանը.
 - դ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել գործարքի համար կատարված և գործարքն ավարտելու համար անհրաժեշտ ծախսումները¹:
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

¹ Տես նաև ՍՄԿ 27 'Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը' և ՍՄԿ 31 'Հասույթ. բարդերային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ' Մեկնաբանությունները:

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՝ իրավաբանորեն ամրագրված 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 գծային մեթոդով, եթե չկա որևէ այլ մեթոդ, որով ավելի լավ է ներկայացվում ավարտվածության աստիճանը: Երբ որևէ յուրահատուկ գործողություն շատ ավելի կարևոր է, քան ցանկացած այլ գործողություն, հասույթի ճանաչումը հետաձգվում է մինչև այդպիսի կարևոր գործողության իրագործումը:

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

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

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

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

Տոկոսներ, ոռյալթիներ և շահաբաժիններ

29. Այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվներն օգտագործելիս առաջացող հասույթները՝ տոկոսներ, ոռյալթիներ և շահաբաժիններ, պետք է ճանաչվեն 30-րդ պարագրաֆում սահմանված հիմունքով, երբ՝
- ա) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - բ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթների գումարը:
30. Հասույթը պետք է ճանաչվի հետևյալ հիմունքներով՝
- ա) տոկոսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսի մեթոդը, ինչպես ներկայացված է ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒ5-ԿՈՒ8 պարագրաֆներում.
 - բ) ոռյալթիները պետք է ճանաչվեն հաշվեգրման հիմունքով՝ համապատասխան համաձայնագրի բովանդակության համաձայն.
 - գ) շահաբաժինները պետք է ճանաչվեն, երբ սահմանված է վճարը ստանալու բաժնետերերի իրավունքը:
31. [Հանված է]
32. Երբ նախքան տոկոսաբեր ներդրման ձեռքբերումը կուտակվել են չվճարված տոկոսներ, ստացվելիք տոկոսները բաշխվում են ձեռքբերմանը նախորդող և հաջորդող ժամանակաշրջանների միջև, և հասույթ է ճանաչվում միայն այն մասը, որը վերաբերում է ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանին:
33. Ռոյալթիները հաշվեգրվում են համապատասխան համաձայնագրի պայմանների համաձայն, և սովորաբար այդ հիմունքով էլ ճանաչվում են, եթե, նկատի ունենալով համաձայնագրի բովանդակությունը, ավելի նպատակահարմար չէ հասույթը ճանաչել որևէ մեկ այլ սխտեմատիկ և ռացիոնալ հիմունքով:
34. Հասույթը ճանաչվում է միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այնուամենայնիվ, երբ առաջանում է հասույթի մեջ արդեն ներառված գումարի հավաքագրելիության անորոշություն, չհավաքագրվող գումարը կամ այն գումարը, որի փոխհատուցումը այլևս հավանական չէ, ճանաչվում է ծախս, այլ ոչ թե ի սկզբանե ճանաչված հասույթի գումարի ճշգրտում:

Բացահայտում

35. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) հասույթի ճանաչման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ծառայությունների մատուցման գործարքների ավարտվածության աստիճանի որոշման համար ընդունված մեթոդները.
 - բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հասույթների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբի գումարը, ներառյալ հետևյալ աղբյուրներից հասույթները՝

- i. ապրանքների վաճառք.
- ii. ծառայությունների մատուցում.
- iii. տոկոսներ.
- iv. ռոյալթիներ.
- v. շահաբաժիններ.

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

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

Ուժի մեջ մտնելը

37. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1995 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
38. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպություններում, համալրող վերահսկվող կազմակերպություններում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների ինքնարժեքը» (փոփոխություններ «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՍ 1-ում և «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ում) փաստաթուղթը փոփոխել է 32-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի առաջընթաց 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ և 38Ա պարագրաֆների համապատասխան փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, այն պետք է միաժամանակ կիրառի 32-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը:
39. [Հանված է]
40. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 6(դ) և 11-րդ պարագրաֆները և հանել է 39-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
41. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «Համալրող պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել է 6(բ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:
42. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 19

Աշխատակիցների հատուցումներ

Նպատակը

1. 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 «Բաժնեկրոնների վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը:**
2. Սույն ստանդարտը չի վերաբերում աշխատակիցների հատուցումների պլանների կողմից հաշվետվությունների ներկայացմանը (տե՛ս «Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունները» ՀՀՄՍ 26-ը):
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 ստորև նշվածները, եթե ակնկալվում է, որ դրանք ամբողջությամբ կվճարվեն մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունների մատուցման տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը ,

- i. աշխատավարձերը, սոցիալական ապահովության մասհանումները.
 - ii. վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները.
 - iii. շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները`
 - iv. 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 ստորև թվարկվածները`
- i. կենսաթոշակային հատուցումները (օրինակ, կենսաթոշակները և կենսաթոշակի անցնելիս կատարվող միանվագ վճարումները). և
 - ii. հետաշխատանքային այլ հատուցումներ, ինչպիսիք են հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունն ու հետաշխատանքային բուժսպասարկումը.
- գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են ստորև թվարկվածները`
- i. երկարաժամկետ վճարովի բացակայությունները, ինչպիսիք են երկարամյա ծառայության համար արձակուրդը կամ գիտական (ստեղծագործական) աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը,
 - ii. հորեյանների կամ երկարամյա ծառայության համար այլ հատուցումները,
 - iii. երկարաժամկետ անաշխատունակության հատուցումները և
- դ) ազատման հատուցումները:

5. Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են այն հատուցումները, որոնք տրամադրվում են կա՛մ աշխատակիցներին, կա՛մ նրանց խնամարկյալներին կամ շահառուներին և կարող են իրականացվել վճարումների միջոցով (կամ ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրմամբ), որոնք կատարվում են կա՛մ ուղղակիորեն աշխատակիցներին, նրանց ամուսիններին, երեխաներին, կա՛մ 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 հատուցումների սահմանումները

Աշխատակիցների հատուցումները կազմակերպության կողմից ցանկացած ձևով տրվող հատուցումներն են աշխատակիցների մատուցած ծառայության դիմաց կամ աշխատանքից ազատման համար:

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները աշխատակիցների հատուցումներ են (բացի ազատման հատուցումներից), որոնք ակնկալվում է ամբողջությամբ մարել մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունը մատուցելու տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը, :

Հերաշխատանքային հատուցումները աշխատակիցների հատուցումներ են (բացի ազատման հատուցումներից և աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներից), որոնք ենթակա են վճարման աշխատանքային գործունեությունն ավարտելուց հետո:

Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներն աշխատակիցների բոլոր այն հատուցումներն են, որոնք չեն դասվում աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներին, հետաշխատանքային հատուցումներին և ազատման հատուցումներին:

Ազատման հատուցումները աշխատակիցների հատուցումներ են, որոնք տրվում են աշխատակցի աշխատանքային գործունեությունը դադարեցնելու համար հետևյալ դեպքերից մեկնումեկում՝

- ա) երբ առկա է կազմակերպության որոշումը՝ աշխատակցին նախքան ընդունված կարգով թոշակի անցնելու ամսաթիվն ազատելու վերաբերյալ, կամ
- բ) երբ առկա է աշխատակցի որոշումը՝ աշխատանքից ազատվելու դիմաց հատուցուման առաջարկն ընդունելու վերաբերյալ:

Պլանների դասակարգմանը վերաբերող սահմանումներ

Հերաշխատանքային հատուցումների պլանները ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնություններ են, որոնց համաձայն կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ մեկ կամ ավելի աշխատակիցների:

Սահմանված մասհանումների պլանը հետաշխատանքային հատուցումների պլան է, որի 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 պլանը սահմանված մասհանումների պլաններից տարբեր հետաշխատանքային հատուցումների պլան է:

Մեկից ավելի գործադրումների պլանը սահմանված մասհանումների պլան (բացի պետական պլաններից) կամ սահմանված հատուցումների պլան (բացի պետական պլաններից) է, որը՝

- ա) միավորում է ընդհանուր վերահսկողության տակ չգտնվող տարբեր կազմակերպությունների կողմից հատկացված ակտիվները. և
- բ) օգտագործում է նվաճ 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 այդ աշխատակիցները:

Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությանը (ակտիվին) վերաբերող սահմանումներ

Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությունը (ակտիվը) պակասուրդը կամ հավելուրդն է՝ ճշգրտված սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվի նկատմամբ ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության գծով:

Պակասուրդը կամ հավելուրդը

- ա) սահմանված հատուցումներգծով պարտականության ներկա արժեքն է՝ հանած
- բ) պլանի ակտիվների (եթե կան այդպիսիք) իրական արժեքը

Ակտիվի վերին սահմանաչափը այն տնտեսական օգուտների ներկա արժեքն է, որոնք մատչելի են պլանից վերադարձումների ձևով կամ պլանին կատարվելիք ապագա մասհանումների նվազման ձևով:

Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը ակնկալվող ապագա այն վճարումների (առանց պլանի ակտիվները հանելու) ներկա արժեքն է, որոնք պահանջվում են՝ ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությունից առաջացող պարտականությունը մարելու համար:

Պլանի ակտիվները ներառում են՝

- ա) աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների հիմնադրամին պատկանող ակտիվներ. և
- բ) որոշակի պայմանների բավարարող 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:

Որոշակի պայմանների բավարարող ապահովագրական պոլիսը հաշվետու կազմակերպության կապակցված կողմ չհանդիսացող (ինչպես սահմանված է «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» ՀՀՄՍ 24-ում) ապահովագրողի կողմից թողարկված ապահովագրական պոլիս է¹, եթե պոլիսից մուտքերը՝

¹ Սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսը պարտադիր չէ, որ լինի ապահովագրության պայմանագիր, ինչպես սահմանված է «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ում:

- 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:

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

Սահմանված հատուցումների արժեքին վերաբերող սահմանումներ

Ծառայության արժեքը ներառում է.

- ա) *ընթացիկ ծառայության արժեքը*, որը սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճն է, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատակցի ծառայությունից.
- բ) անցյալ ծառայության արժեքը, որը նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի փոփոխությունն է, որն առաջանում է պլանի փոփոխության (սահմանված հատուցումների պլանի ներդրում, դադարեցում կամ փոփոխություն) կամ կրճատման (կազմակերպության կողմից պլանի տակ ընկնող աշխատակիցների քանակի զգալի նվազեցում) արդյունքում. և
- գ) վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտը կամ կորուստը:

Սահմանված հատուցումների ծով զույր պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զույր փոկոսը տվյալ ժամանակաշրջանում սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) փոփոխությունն է, որն առաջանում է ժամանակի անցնելուց:

Սահմանված հատուցումների գծով զույր պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները ներառում են՝

- ա) ակտուարային օգուտները և կորուստները.
- բ) պլանի ակտիվների գծով հատուցը՝ բացառությամբ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում ներառված գումարների. և
- գ) ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության փոփոխությունները՝ բացառությամբ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում ներառված գումարների:

Ակտուարային օգուտները և կորուստները սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի փոփոխություններ են, որոնք առաջանում են՝

- ա) փորձի վրա հիմնված ճշգրտումներից (նախկին ակտուարային ենթադրությունների և փաստացի տեղի ունեցածների միջև տարբերությունների հետևանքներից). և
- բ) ակտուարային ենթադրություններում փոփոխությունների հետևանքներից:

Պլանի ակտիվների գծով հափույցը պլանի ակտիվներից ստացվող տոկոսը, շահաբաժինները և այլ եկամուտն է՝ պլանի ակտիվների գծով իրացված ու չիրացված օգուտների ու կորուստների հետ միասին, հանած՝

- ա) պլանի ակտիվների կառավարման ծախսերը և
- բ) պլանի կողմից վճարվելիք հարկերը, բացառությամբ այն հարկերի, որոնք ներառվում են սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի չափման համար օգտագործվող ակտուարային ենթադրություններում:

Վերջնահաշվարկը գործարք է, որը վերացնում է սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն տրամադրվող բոլոր հատուցումների կամ դրանց մի մասի գծով բոլոր հետագա իրավական կամ կառուցողական պարտականությունները, և որը չի հանդիսանում հատուցումների վճարում աշխատակիցներին կամ նրանց անունից, որը նախատեսված է պլանի պայմաններում և ներառված է ակտուարային ենթադրություններում :

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ

- 8. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսիք են ստորև թվարկվածները, եթե ակնկալվում է դրանք ամբողջությամբ մարել մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունների մատուցման տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը.
 - ա) աշխատավարձերը և սոցիալական ապահովության մասհանումները.
 - բ) վճարովի տարեկան արձակուրդը և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդը.
 - գ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները և
 - դ) ոչ դրամային հատուցումները (ինչպիսիք են բուժսպասարկումը, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովումը, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրումը) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար:
- 10. Կազմակերպությունը կարող է չվերադասակարգել աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումը, եթե վերջնահաշվարկի ժամկետների հետ կապված կազմակերպության ակնկալիքները ժամանակավորապես փոփոխվում են: Սակայն, եթե փոփոխվում են հատուցման բնորոշագրերը (օրինակ, հատուցումը ոչ կուտակայինից դառնում է կուտակային) կամ եթե վերջնահաշվարկի ժամկետների հետ կապված ակնկալիքերի փոփոխությունը ժամանակավոր բնույթ չի կրում, ապա կազմակերպությունը դիտարկում է, թե արդյո՞ք հատուցումը դեռևս բավարարում է աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների սահմանմանը:

Ճանաչումը և չափումը

Աշխատակիցների բոլոր կարճաժամկետ հատուցումները

- 11. 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.

բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ որևէ այլ ՖՀՄՍ-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել ակտիվի արժեքի մեջ (տե՛ս, օրինակ, ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» և ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ»):

12. 13-րդ, 16-րդ և 19-րդ պարագրաֆները բացատրում են, թե կազմակերպությունն ինչպես պետք է կիրառի 11-րդ պարագրաֆը աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների նկատմամբ, որոնք արտահայտված են վճարովի բացակայությունների և շահույթի բաշխումների ու պարզևավճարների պլանների ձևով:

Կարճաժամկետ վճարովի բացակայություններ

13. Կազմակերպությունը վճարովի բացակայությունների ձևով աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների ակնկալվող ծախսումները, ըստ 11-րդ պարագրաֆի, պետք է ճանաչի՝

ա) կուտակվող վճարովի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է իրենց իրավունքները ապագա վճարովի բացակայությունների նկատմամբ.

բ) չկուտակվող վճարովի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ բացակայությունը տեղի է ունենում:

14. Կազմակերպությունը կարող է վճարել աշխատակիցների՝ տարբեր պատճառներով առաջացող բացակայությունները, ներառյալ տոնական օրերը, հիվանդությունը, կարճաժամկետ անաշխատունակությունը, երեխայի խնամքը, որպես երդվյալ ատենակալ աշխատելը և զինվորական ծառայությունը: Վճարովի բացակայությունների նկատմամբ իրավունքները բաժանվում են երկու կատեգորիաների՝

ա) կուտակվող.

բ) չկուտակվող:

15. Կուտակվող վճարովի բացակայությունները այն բացակայություններն են, որոնք փոխադրվում են հետագա ժամանակաշրջաններ և կարող են օգտագործվել այդ ժամանակաշրջաններում, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքները ամբողջությամբ չեն օգտագործվել: Կուտակվող վճարովի բացակայությունները կարող են լինել կա՛մ 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 վճարովի բացակայությունների նկատմամբ: Պարտականությունը գոյություն ունի և ճանաչվում է, նույնիսկ եթե վճարովի 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:

16. Կազմակերպությունը պետք է չափի կուտակվող վճարովի բացակայությունների գծով ակնկալվող ծախսումները որպես լրացուցիչ գումար, որը կազմակերպությունն ակնկալում է վճարել որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված չօգտագործված իրավունքների արդյունք:

17. 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 վճարովի 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 տարեկան արձակուրդ:

16-րդ և 17-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 31-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 փասներկու օրվա արձակուրդային վճարին:

18. Չկուտակվող վճարովի 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 վճարովի 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 գինվորական ծառայության համար վճարովի 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

19. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի շահույթի բաշխումներից վճարումների և պարգևավճարներից ակնկալվող ծախսումները՝ համաձայն 11-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:

20. 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

ման 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:

20-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:

21. Կազմակերպությունը կարող է պարզևավճարներ վճարելու իրավական պարտականություն չունենալ: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում կազմակերպությունում լինում է պարզևավճարներ վճարելու պրակտիկա: Նման դեպքերում կազմակերպությունն ունի կառուցողական պարտականություն, քանի որ պարզևավճարներ չվճարելու իրատեսական այլընտրանք չունի: Կառուցողական պարտականության չափումն արտացոլում է այն բանի հնարավորությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են դուրս գալ կազմակերպությունից՝ առանց պարզևավճարներ ստանալու:
22. Կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն գնահատել շահույթի բաշխման կամ պարզևավճարների 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:
23. Շահույթի բաշխումների և պարզևավճարների պլանների համաձայն՝ պարտականությունն առաջանում է աշխատակցի ծառայությունից, այլ ոչ կազմակերպության սեփականատերերի հետ գործարքներից: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է շահույթի բաշխումների և պարզևավճարների պլանների գծով ծախսումները ոչ որպես շահույթի բաշխում, այլ որպես ծախս:
24. Եթե չի ակնկալվում, որ շահույթի բաշխումների և պարզևավճարների գծով վճարումները ամբողջությամբ կմարվեն մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունը մատուցելու տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը, ապա այդ վճարումներն իրենցից ներկայացնում են աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ (տե՛ս 153-158-րդ պարագրաֆները):

Քացահայտում

25. Թեև սույն ստանդարտը չի պահանջում աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ հատուկ քացահայտումներ, նման պահանջներ կարող են պարունակվել այլ ՖՀՄՄ-ներում: Օրինակ՝ ՀՀՄՄ 24-ը պահանջում է քացահայտել հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով աշխատակիցների հատուցումները: «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՄ 1-ը պահանջում է քացահայտել աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսը:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլանների և սահմանված հատուցումների պլանների տարբերակումը

26. Հետաշխատանքային հատուցումները ներառում են հողվածներ, ինչպիսիք են ստորև բերվածները՝
- ա) կենսաթոշակային հատուցումները (օրինակ, կենսաթոշակները և կենսաթոշակի անցնելիս կատարվող միանվագ վճարումները). 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:
27. Հետաշխատանքային հատուցումների պլանները դասակարգվում են կա՛մ որպես սահմանված մասհանումների պլաններ, կա՛մ որպես սահմանված հատուցումների պլաններ՝ կախված պլանի՝ իր հիմնական պայմաններից բխող տնտեսական բովանդակությունից:
28. Սահմանված մասհանումների պլանի ներքո 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:
- Որպես հետևանք, ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից քիչ) և ներդրումային ռիսկը (որ ներդրված ակտիվները բավարար չեն լինի ակնկալվող հատուցումները ապահովելու համար) ընկնում են, ըստ էության, աշխատակցի վրա:
29. 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 և կազմակերպությունից պահանջում է լրացուցիչ մասհանումներ տրամադրել, եթե ակտիվները բավարար չեն հատուցումները, ըստ պլանի հատուցումների բանաձևի, ապահովելու համար.
 - 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:
30. 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:

31. Ստորև՝ 32-49-րդ պարագրաֆներում, բացատրվում է սահմանված մասհանումների պլանների և սահմանված հատուցումների պլանների տարբերակումը՝ մեկից ավելի գործատուների պլանների, ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միջև ռիսկերը կիսող սահմանված հատուցումների պլանների, պետական պլանների և ապահովագրված հատուցումների առումով:

Մեկից ավելի գործատուների պլաններ

32. **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):**

33. **Եթե կազմակերպությունը մասնակցում է մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանում, ապա, բացառությամբ 34-րդ պարագրաֆի կիրառման դեպքերի, այն 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 135-148-րդ պարագրաֆներով (բացի 148(դ) պարագրաֆից) պահանջվող տեղեկատվությունը:**

34. **Երբ առկա տեղեկատվությունը բավարար չէ, որպեսզի մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանի նկատմամբ կիրառվի սահմանված հատուցումների պլանի համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման մեթոդը, կազմակերպությունը պետք է՝**

ա) **պլանի հաշվապահական հաշվառումն իրականացնի 51 և 52-րդ պարագրաֆներին համապատասխան՝ այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան. և բացահայտի**

բ) **148-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը:**

35. Մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանի օրինակ է, այն երբ՝

ա) **պլանը ֆինանսավորվում է ընթացիկ հիմունքով. 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 կամ պետք է ավելացնի իր մասհանումները, կամ իր աշխատակիցներին համոզի համաձայնվել հատուցումների**

կրճատմանը: Հետևաբար, նման պլանն իրենից ներկայացնում է սահմանված հատուցումների պլան:

36. Երբ առկա է բավարար տեղեկատվություն մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանի վերաբերյալ, կազմակերպությունը հաշվառում է սահմանված հատուցումների գծով պարտականության, պլանի ակտիվների և պլանի հետ կապված հետաշխատանքային ծախսումների իր համամասնական բաժինը ճիշտ այնպես, ինչպես ցանկացած այլ սահմանված հատուցումների պլանի դեպքում: Այնուամենայնիվ, 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) պլանը մասնակից կազմակերպություններին ենթարկում է ակտուարային ռիսկերի՝ կապված այլ կազմակերպությունների ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և նախկին աշխատակիցների հետ, որի արդյունքն այն է, որ չկա պարտականությունը, պլանի ակտիվները և ծախսումները պլանին մասնակցող կազմակերպությունների միջև բաշխելու հետևողական և արժանահավատ հիմունք. կամ

բ) կազմակերպությանը մատչելի չէ պլանի վերաբերյալ բավարար տեղեկատվություն՝ սույն ստանդարտի պահանջները բավարարելու համար:

Այսպիսի դեպքերում կազմակերպությունը հաշվառում է պլանն այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան, և բացահայտում է 148-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը:

37. Մեկից ավելի գործատուների պլանի և դրա մասնակիցների միջև կարող է լինել պայմանագրային համաձայնություն, որը սահմանում է, թե ինչպես պետք է պլանում եղած հավելուրդը (կամ ֆոնդավորված պակասուրդը) բաշխվի մասնակիցներին: Մեկից ավելի գործատուների պլանում նման համաձայնություն ունեցող մասնակիցը, որը պլանը հաշվառում է որպես սահմանված մասհանումների պլան՝ 34-րդ պարագրաֆի համաձայն, պայմանագրային համաձայնությունից առաջացած ակտիվը կամ պարտավորությունը, և արդյունքում եկամուտը կամ ծախսը, պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

37-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

Կազմակերպությունը մասնակցում է մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանում, որը չի պատրաստում պլանի գնահատումներ ՀՀՄՍ 19-ի հիմունքով: Հետևաբար, կազմակերպությունը պլանը հաշվառում է այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան: Ֆոնդավորման գնահատումը, որը չի կազմվում ՀՀՄՍ 19-ի հիմունքի համաձայն, ցույց է տալիս պլանում 100 միլիոն ԱՄ-ի պակասուրդ:¹ Պայմանագրի շրջանակներում, պլանը համաձայնվել է մասհանումների ժամանակացույցին, համաձայն որի՝ պլանում մասնակից գործատուները հետագա հինգ տարիների ընթացքում կվերացնեն պակասուրդը: Կազմակերպության ընդհանուր պայմանագրային մասհանումը կազմում է 8 միլիոն ԱՄ:

Կազմակերպությունը ճանաչում է մասհանումների գծով պարտավորությունը՝ ճշգրտելով դրամի արժեքը ժամանակի մեջ և համարժեք ծախսը՝ շահույթում կամ վնասում:

38. 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

¹ Սույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտված են «արժույթային միավորներով (ԱՄ)»

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: Սույն 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):

39. **Մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանի դադարեցման կամ կազմակերպության՝ այդ պլանից դուրս գալու հետ կապված պարտավորության ճանաչման պահը և չափման եղանակը որոշելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ը:**

Սահմանված հատուցումների պլաններ, որոնք ռիսկերը կիսում են ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միջև

40. Սահմանված հատուցումների պլանները, որոնք ռիսկերը կիսում են ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միջև, օրինակ՝ մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունները, մեկից ավելի գործատուների պլաններ չեն:
41. Վերը նշված պլանում մասնակցող կազմակերպությունը պլանի մասին տեղեկատվությունը պետք է ստանա որպես մեկ ամբողջություն՝ չափված սույն ստանդարտին համապատասխան, այն ենթադրության հիման վրա, որը կիրառվում է պլանի նկատմամբ՝ որպես մեկ ամբողջություն: Երբ գոյություն ունի պայմանագրային համաձայնություն կամ սահմանված քաղաքականություն՝ որպես մեկ ամբողջություն վերցրած պլանի գծով՝ սույն ստանդարտին համապատասխան չափված սահմանված հատուցումների զուտ արժեքը խմբի առանձին կազմակերպություններին վերագրելու վերաբերյալ, ապա կազմակերպությունն իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի այդպես վերագրված սահմանված հատուցումների զուտ արժեքը: Եթե գոյություն չունի նման համաձայնություն կամ քաղաքականություն, սահմանված հատուցումների զուտ արժեքը պետք է ճանաչվի խմբի այն կազմակերպությունների առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք օրենսդրորեն պլանի համար հանդիսանում են հովանավորող գործատու կազմակերպություն: Խմբի մյուս կազմակերպություններն իրենց առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչեն ժամանակաշրջանի համար իրենց կողմից վճարման ենթակա մասհանումներին հավասար ծախսում:
42. Նման պլանում մասնակցությունը յուրաքանչյուր առանձին խումբ կազմակերպությունների համար հանդիսանում է կապակցված կողմի գործառնություն: Հետևաբար, իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի 149-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը:

Պետական պլաններ

43. **Կազմակերպությունը պետական պլանը պետք է հաշվառի այնպես, ինչպես հաշվառում է մեկից ավելի գործատուների պլանը (տե՛ս 32-39-րդ պարագրաֆները):**
44. 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 վերահսկողության կամ ազդեցության: Կազմակերպության

կողմից հիմնադրած որոշ պլաններ տրամադրում են և՛ պարտադիր հատուցումներ՝ որպես այն հատուցումներին փոխարինող, որոնք այլ կերպ կընդգրկվեին պետական պլանների շրջանակներում, և՛ լրացուցիչ, կամավոր հատուցումներ: Նման պլանները պետական պլաններ չեն:

45. Պետական պլանները բնութագրվում են որպես սահմանված հատուցումների կամ սահմանված մասհանումների պլաններ՝ կախված պլանի ներքո կազմակերպության պարտականությունից: 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, երբ պետական պլանը սահմանված հատուցումների պլան է, կազմակերպությունը կիրառում է 32-ից 39-րդ պարագրաֆները:

Ապահովագրված հատուցումներ

46. **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 դառնում են վճարման ենթակա. 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:

47. Պարտադիր չէ, որ ապահովագրական պոլիսի միջոցով ապահովագրված հատուցումները ուղղակիորեն կապված լինեն աշխատակիցների հատուցումների գծով կազմակերպության պարտականության հետ: Ապահովագրական պոլիսներ ներառող հետաշխատանքային հատուցումների պլանները նույնպես ենթակա են հաշվառման և ֆոնդավորման միջև տարբերակման, ինչպես որ այլ ֆոնդավորվող պլանները:

48. Եթե կազմակերպությունը ֆինանսավորում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունը՝ մասհանումներ կատարելով ըստ ապահովագրական պոլիսի, որի համաձայն կազմակերպությունը (կամ ուղղակիորեն, կամ 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 որոշակի պայմանների բավարարող ապահովագրական պոլիսը որպես պլանի ակտիվ (տե՛ս պարագրաֆ 8).

բ) ճանաչում է այլ ապահովագրական պոլիսները որպես փոխհատուցման իրավունքներ (եթե պոլիսները բավարարում են 116-րդ պարագրաֆում նշված չափանիշին):

49. 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 վերջնահաշվարկ, 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

50. 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 կորստի հնարավորություն: Ավելին՝ պարտականությունները չափվում են առանց զեղչման, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ չի ակնկալվում, որ դրանք ամբողջությամբ կմարվեն մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունների մատուցման տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը:

Ճանաչումը և չափումը

51. **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:

բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ՖՀՄՍ-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել որևէ ակտիվի արժեքի մեջ (տե՛ս, օրինակ, ՀՀՄՍ 2-ը և ՀՀՄՍ 16-ը):

52. Երբ չի ակնկալվում, որ սահմանված մասհանումների պլանին մասհանումները ամբողջությամբ կմարվեն մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունների մատուցման տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը, դրանք պետք է զեղչվեն՝ օգտագործելով 83-րդ պարագրաֆում սահմանված զեղչման դրույքը:

Բացահայտում

53. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի սահմանված մասհանումների պլանի գծով որպես ծախս ճանաչված գումարը:**

54. ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն

հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով սահմանված մասհանումների պլանին կատարված մասհանումների վերաբերյալ:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված հատուցումների պլաններ

55. Սահմանված հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը բարդ է, քանի որ պարտականությունը և ծախսը չափելու համար պահանջվում են ակտուարային ենթադրություններ, և հնարավոր են ակտուարային օգուտներ և կորուստներ: Ավելին՝ պարտականությունները չափվում են զեղչման հիմունքով, քանի որ դրանք կարող են մարվել աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունը մատուցելուց շատ տարիներ հետո:

Ճանաչումը և չափումը

56. 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 պակասուրդը: 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:

57. Կազմակերպության կողմից սահմանված հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝

ա) պակասուրդի կամ հավելուրդի որոշումը: Սա ներառում է՝

- (i) ակտուարային մեթոդի՝ նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդի, օգտագործումը՝ արժանահավատորեն գնահատելու այն հատուցման վերջնական արժեքը (ծախսումները) կազմակերպության համար, որը վաստակել են աշխատակիցները ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում իրենց ծառայության դիմաց (տե՛ս 67-69-րդ պարագրաֆները): Սա կազմակերպությունից պահանջում է որոշել, թե ինչ չափի հատուցումներ են վերագրելի ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններին (տե՛ս 70-74-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 75-98-րդ պարագրաֆները):

- (ii) այդ հատուցման զեղչումը՝ որոշելու համար սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը և ընթացիկ ծառայության արժեքը (տե՛ս 67-69-րդ և 83-86-րդ պարագրաֆները):

- (iii) պլանի ակտիվների իրական արժեքի հանումը (տե՛ս 113-115-րդ պարագրաֆները) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքից:

բ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) գումարի որոշումը որպես (ա) կետում որոշված պակասուրդի կամ հավելուրդի գումար՝ ճշգրտված սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվի նկատմամբ ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության գծով (տե՛ս 64-րդ պարագրաֆը):

- գ) շահույթում կամ վնասում ճանաչման ենթակա գումարների որոշումը՝
- (i) ընթացիկ ծառայության արժեքի (տե՛ս 70-74-րդ պարագրաֆները).
 - (ii) անցյալ ծառայության արժեքի և վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտի կամ կորստի (տե՛ս 99-112-րդ պարագրաֆները).
 - (iii) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսի (տե՛ս 123-126-րդ պարագրաֆները):
- դ) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչման ենթակա՝ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումների որոշումը, որոնք բաղկացած են՝
- (i) ակտուարային օգուտներից ու կորուստներից (տե՛ս 128-129-րդ պարագրաֆները).
 - (ii) պլանի ակտիվների գծով հատուցից՝ բացառությամբ այն գումարների, որոնք ներառվել են սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում (տե՛ս 130-րդ պարագրաֆը). և
 - (iii) ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության փոփոխություններից (տե՛ս 64-րդ պարագրաֆը)՝ բացառությամբ այն գումարների, որոնք ներառվել են սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում:

Երբ կազմակերպությունն ունի մեկից ավելի սահմանված հատուցումների պլաններ, այն պետք է յուրաքանչյուր էական պլանի նկատմամբ այս ընթացակարգերը կիրառի առաձին:

58. **Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությունը (ակտիվը) որոշի բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարներն էականորեն չտարբերվեն այն գումարներից, որոնք կորոշվեին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:**
59. 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):
60. Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջինացված ցուցանիշները և կրճատ հաշվարկները կարող են ապահովել սույն ստանդարտով նախատեսված մանրամասն հաշվարկների արժանահավատ մոտարկում:

Կառուցողական պարտականության հաշվապահական հաշվառումը

61. **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 ոչ ֆորմալ պրակտիկայից: Ձևավորված ոչ ֆորմալ 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 ոչ ֆորմալ պրակտիկայի փոփոխությունն անընդունելի վնաս կպատճառի իր և իր աշխատակիցների փոխհարաբերություններին:**

62. Սահմանված հատուցումների պլանի ֆորմալ պայմանները կարող են կազմակերպությանը թույլ տալ դադարեցնել պլանի ներքո իր նախատեսված պարտականությունները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության համար սովորաբար դժվար է դադարեցնել պլանի ներքո իր պատրականությունը, 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

63. **Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությունը (ակտիվը) ճանաչի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:**
64. **Եթե կազմակերպությունը սահմանված հատուցումների պլանում ունի հավելուրդ, ապա նա պետք է սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվը չափի հետևյալ երկու գումարներից նվազագույնով՝**
- ա) սահմանված հատուցումների պլանում առկա հավելուրդից. և**
 - բ) ակտիվի վերին սահմանաչափից՝ որոշված 83-րդ պարագրաֆում սահմանված զեղչման դրույքի օգտագործմամբ:**

65. Սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվ կարող է առաջանալ, երբ սահմանված հատուցումների պլանը գերֆինանսավորվել է կամ էլ, երբ առաջացել են ակտուարային օգուտներ: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը ճանաչում է սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվ, քանի որ՝
- ա) կազմակերպությունը վերահսկում է միջոց, որն ապագա օգուտներ գեներացնելու համար հավելուրդն օգտագործելու կարողությունն է.
 - բ) այդ վերահսկողությունն 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՝ կամ ուղղակիորեն կազմակերպությանը, կամ անուղղակիորեն՝ պակասուրդ ունեցող մեկ այլ պլանի: Ակտիվի վերին սահմանաչափն այդ ապագա օգուտների ներկա արժեքն է:

Ճանաչումը և չափումը. սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և ընթացիկ ծառայության արժեքը

66. Սահմանված հատուցումների պլանի գծով վերջնական ծախսումների վրա կարող են ազդել բազմաթիվ փոփոխականներ, ինչպիսիք են վերջնական աշխատավարձերը, աշխատակիցների հոսունությունը և մահացությունը, աշխատակիցների մասհանումները և բուժսպասարկման ծախսումների միտումները: 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 67-69-րդ պարագրաֆները),
 - բ) վերագրել հատուցումը ծառայության ժամանակաշրջաններին (տե՛ս 70-74-րդ պարագրաֆները), և

գ) կատարել ակտուարային ենթադրություններ (տե՛ս 75-98-րդ պարագրաֆները):

Ակտուարային գնահատման մեթոդը

67. **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:**
68. «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 70-74-րդ պարագրաֆները), իսկ յուրաքանչյուր միավոր հատուցում չափվում է առանձին՝ ձևավորելու համար վերջնական պարտականությունը (տե՛ս 75-98-րդ պարագրաֆները):

68-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ					
<p>Ծառայությունն ավարտելու ժամանակ պետք է վճարվի միանվագ հատուցում, որը ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար հավասար է վերջնական աշխատավարձի 1 տոկոսին: Առաջին տարում աշխատավարձը 10.000 ԱՄ 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:</p>					
<i>Տարի</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>ԱՄ</i>	<i>ԱՄ</i>	<i>ԱՄ</i>	<i>ԱՄ</i>	<i>ԱՄ</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 փարեվերջին</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>
<p><i>Ծանոթագրություն.</i></p> <p><i>1. Տարեկան պարտականությունն իրենից ներկայացնում է նախորդ փարհներին վերագրված հատուցման ներկա արժեքը:</i></p> <p><i>2. Ընթացիկ ծառայության արժեքն իրենից ներկայացնում է ընթացիկ փարվան վերագրված հատուցման ներկա արժեքը:</i></p> <p><i>3. Տարեվերջի պարտականությունն իրենից ներկայացնում է ընթացիկ և նախորդ փարհներին վերագրվող հատուցումների ներկա արժեքը:</i></p>					

69. Կազմակերպությունը գեղջում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունն ամբողջությամբ, նույնիսկ եթե դրա մի մասն ակնկալվում է մարել մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամիսը լրանալը:

Հատուցումների վերագրումը ծառայության ժամանակաշրջաններին

70. 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:

71. «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:

1. Սահմանված հատուցումների պլանն ապահովում է միանվագ հատուցում՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար 100 ԱՄ, որը վճարման է ենթակա թռչակի անցնելիս:

Յուրաքանչյուր փարվան վերագրվում է 100 ԱՄ հատուցում: Ընթացիկ ծառայության արժեքն իրենից ներկայացնում է 100 ԱՄ-ի ներկա արժեքը: Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն իրենից ներկայացնում է 100 ԱՄ-ի ներկա արժեքը՝ բազմապարկված մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ծառայության փարիների 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 զեղչման 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 փարվան վերագրվում է հատուցում, որը հավասար է թռչակի անցնելու ամսաթվից մինչև մահվան ակնկալվող ամսաթիվը վճարվելիք՝ գնահատված վերջնական աշխատավարձի 0,2 տոկոսին հավասար ամսական կենսաթոշակի ներկա արժեքին՝ թռչակի 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՝ բազմապարկված մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ծառայության փարիների թվով: Ընթացիկ ծառայության արժեքը և սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը զեղչվում են, քանի որ կենսաթոշակի վճարումները սկսվում են 65 տարեկանից:

72.

Աշխատակիցների 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 բանի հավանականությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են չբավարարել երաշխավորված հատուցումներ ստանալու պայմանները: Նմանապես, որոշ 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:

72- ըր պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

1. Ըստ պլանի վճարվում է 100 ԱՄ հատուցում՝ ծառայության յուրաքանչյուր տարվա համար: Հատուցումները դառնում են երաշխավորված տաս տարվա ծառայությունից հետո:

Յուրաքանչյուր փարվան վերագրվում է 100 ԱՄ հատուցում: Առաջին փասը փարիներից յուրաքանչյուրում ընթացիկ ծառայության արժեքը և պարտականության ներկա արժեքն արտացոլում են այն բանի հավանականությունը, որ աշխատակիցը կարող է աշխատանքից դուրս գալ մինչև փասը փարվա լրանալը:

2. Ըստ պլանի վճարվում է 100 ԱՄ 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 ԱՄ հատուցում:

73. 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:

73-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ

1. Ըստ պլանի վճարվում է 1000 ԱՄ 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 ԱՄ 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 ԱՄ 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 ԱՄ հատուցում (2.000-ը բաժանած քսանի):

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 ԱՄ հատուցում (2.000-ը բաժանած քսանի):

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 ԱՄ հատուցում (2.000-ը բաժանած տասի):

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 բուժապասարկման 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 փաստը փարիններից յուրաքանչյուրին վերագրում է ակնկալվող բուժապասարկման ծախսումների ներկա արժեքի 4 տոկոսը (40 տոկոսը բաժանած փաստի), իսկ հաջորդ փաստը փարիններից յուրաքանչյուրին՝ 1 տոկոսը (10 տոկոսը բաժանած փաստի): Յուրաքանչյուր փարվա 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 փաստը փարվա ընթացքում, հատուցում չի վերագրվում:

4. Ըստ հետաշխատանքային բժշկական ապահովության պլանի՝ փոխհատուցվում է աշխատակցի հետաշխատանքային բուժապասարկման 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 փարիններին հանգեցնելու է ավելի բարձր մակարդակի հատուցման, քան ավելի վաղ փարիններին: Հետևաբար, այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ դուրս կգան աշխատանքից քսան և ավելի տարի հետո, կազմակերպությունը հատուցումը վերագրում է գծային հիմունքով՝ համաձայն 71-րդ պարագրաֆի: Քսան փարին գերազանցող ծառայությունը չի հանգեցնելու հետագա հատուցման էական ավելացման: Հետևաբար, առաջին քսան փարիններից 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 փաստից քսան փարվա ընթացքում, առաջին փաստը փարիններից յուրաքանչյուրին վերագրվող հատուցումը կազմում է ակնկալվող բուժապասարկման ծախսումների ներկա արժեքի 1 տոկոսը:

Այդ աշխատակիցների համար փաստերորդ փարվա ավարտից մինչև աշխատանքից դուրս գալու կանխատեսվող ամսաթիվն ընկած ծառայությանը հատուցում չի վերագրվում:

Այն աշխատակիցների համար, ովքեր ակնկալվում է, որ դուրս կգան աշխատանքից փաստը փարվա ընթացքում, ոչ մի հատուցում չի վերագրվում:

74. 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) 70-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:

74-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

75. **Ակտուարային ենթադրությունները պետք է լինեն անաչառ և փոխադարձ համադրելի:**

76. Ակտուարային ենթադրություններն իրենցից ներկայացնում են կազմակերպության՝ այն փոփոխականների լավագույն գնահատականները, որոնք որոշելու են հետաաշխատանքային 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 (տե՛ս 81-րդ և 82-րդ պարագրաֆները)...

(ii) անձնակազմի հոսունության, հաշմանդամության և վաղաժամկետ թոշակի անցնելու ցուցանիշները.

(iii) պլանի անդամների այն մասը, որոնք ունեն հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող խնամարկյալներ.

(iv) պլանի անդամների այն մասը (համամասնությունը), որոնք կընտրեն ըստ պլանի պայմանների վճարման հնարավոր տարբերակներից յուրաքանչյուրը. և

(v) բժշկական ապահովման պլանների օգտագործման (պահանջների ներկայացման) մակարդակը:

բ) ֆինանսական ենթադրություններ, որոնք վերաբերում են այնպիսի հողվածների, ինչպիսիք են՝

(i) զեղչման դրույքը (տե՛ս 83-86-րդ պարագրաֆները).

(ii) հատուցումների մակարդակները՝ բացառությամբ հատուցումների գծով այն ծախսումների, որոնք կրելու են աշխատակիցները և ապագա աշխատավարձը (տե՛ս 87-95-րդ պարագրաֆները).

(iii) բուժսպասարկման հատուցումների դեպքում՝ ապագա բուժսպասարկման ծախսումները, ներառյալ պահանջների կառավարման ծախսումները (այսինքն, այն ծախսերը, որոնք կառաջանան պահանջների ուսումնասիրման ու կարգավորման ընթացքում՝ ներառյալ իրավաբանական և պահանջների գնահատման ծառայությունների վճարները) (տե՛ս 96-98-րդ պարագրաֆները):

(iv) պլանի կողմից վճարվելիք հարկերը՝ նախքան հաշվետու ամսաթիվը ծառայությանը վերաբերող մասնահնումների գծովկամ այդ ծառայության արդյունքում ստացվող հատուցումների գծով:

77. Ակտուարային ենթադրություններն անաչառ են, եթե դրանք զգուշավոր են, բայց միաժամանակ

չափազանց պահպանողական էլ չեն:

78. Ակտուարային ենթադրությունները փոխադարձ համադրելի են, եթե արտացոլում են այնպիսի գործոնների միջև տնտեսական կապը, ինչպիսիք են սղաճը, աշխատավարձի աճի տեմպերը 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:
79. Կազմակերպությունը որոշում է զեղչման 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 «Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում» ՀՀՄՍ 29-ը), կամ երբ հատուցումն ինդեքսավորվող է, և գոյություն ունի զարգացած շուկա նույն արժույթով և նույն պայմաններով ինդեքսավորվող պարտատոմսերի համար:
80. **Ֆինանսական ենթադրությունները պետք է հիմնված լինեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շուկայական կանխատեսումների վրա այն ժամանակաշրջանի համար, որի ընթացքում պետք է մարվեն պարտականությունները:**

Ակտուարային ենթադրություններ. մահացություն

81. Կազմակերպությունը պետք է մահացության վերաբերյալ իր ենթադրությունները կատարի՝ հիմնվելով աշխատանքային գործունեության ընթացքում և դրա ավարտից հետո պլանի անդամների մահացության իր լավագույն գնահատականի վրա:
82. Հատուցման վերջնական արժեքի (ծախսումների) գնահատման համար կազմակերպությունը հաշվի է առնում մահացության մակարդակի ակնկալվող փոփոխությունները, օրինակ, փոփոխելով մահացության ստանդարտ աղյուսակները՝ դրանցում ներմուծելով մահացության մակարդակի փոփոխության գնահատումները:

Ակտուարային ենթադրություններ. զեղչման դրույք

83. Դրույքը, որն օգտագործվում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները զեղչելու 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 նման 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:
84. Էական ազդեցություն ունեցող ակտուարային ենթադրություններից մեկը զեղչման դրույքն է: Չեղչման դրույքն արտացոլում է դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, բայց ոչ ակտուարային կամ ներդրումային ռիսկը: Ավելին՝ զեղչման 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:
85. Չեղչման դրույքն արտացոլում է հատուցումների վճարման գնահատված ժամկետները: Գործնականում կազմակերպությունները հաճախ հասնում են դրան՝ կիրառելով մեկ միջին կշռված զեղչման դրույք, որն արտացոլում է հատուցումների վճարման գնահատված ժամկետները և գումարները, ինչպես նաև այն արժույթը, որով պետք է վճարվեն հատուցումները:
86. Որոշ դեպքերում կարող է գոյություն չունենալ զարգացած շուկա այն պարտատոմսերի համար, որոնց

վերջնահաշվարկի 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 զգայուն 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:

Ակտուարային ենթադրություններ. աշխատավարձեր, հատուցումներ և բուժսպասարկման ծախսումներ

87. **Կազմակերպությունն իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունները պետք է չափի այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է՝**

- ա) **հատուցումները, որոնք արտահայտված են պլանի պայմաններում (կամ որոնք առաջանում են ցանկացած կառուցողական պարտականությունից, որը դուրս է այդ պայմանների շրջանակից)՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.**
- բ) **աշխատավարձերի գնահատված ապագա ավելացումները, որոնք ազդում են վճարման ենթակա հատուցումների վրա.**
- գ) **ապագա հատուցումների գծով ծախսումներում գործատուի մասնակցության ցանկացած սահմանափակման ազդեցությունը.**
- դ) **աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի մասհանումները, որոնք նվազեցնում են այդ հատուցումների գծով կազմակերպության վերջնական ծախսումները. և**
- ե) **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) **նախորդ տարիների տվյալները կամ արժանահավատ այլ վկայություն ցույց է տալիս, որ պետական հատուցումները փոփոխվելու են ինչ-որ կանխատեսելի ձևով, օրինակ՝ գների ընդհանուր մակարդակի կամ աշխատավարձի ընդհանուր մակարդակի ապագա փոփոխություններին համապատասխան:**

88. Ակտուարային ենթադրություններն արտացոլում են հատուցումների ապագա փոփոխությունները, որոնք սահմանված են պլանի ֆորմալ պայմաններում (կամ այդ պայմաններից դուրս կառուցողական պարտականությունում) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին: Այդպես է, օրինակ, եթե՝

- ա) կազմակերպությունն անցյալում ավելացրել է հատուցումները, օրինակ՝ սղաճի ազդեցությունը մեղմելու համար, և չկա որևէ վկայություն այն մասին, որ այդ պրակտիկան ապագայում փոփոխվելու է.
- բ) կազմակերպությունը կամ պլանի ֆորմալ պայմաններով (կամ այդ պայմաններից դուրս կառուցողական պարտականությամբ), կամ օրենսդրությամբ պարտավորված է՝ պլանի ցանկացած հավելուրդ օգտագործել պլանի մասնակիցների օգտին (տե՛ս 108-րդ պարագրաֆի (գ) կետը). կամ
- գ) հատուցումները փոփոխվում են՝ կախված գործունեության արդյունքների (կատարողականների) թիրախներից կամ այլ չափանիշներից: Օրինակ, պլանի պայմաններով

կարող են սահմանվել կրճատված հատուցումներ կամ պահանջվել լրացուցիչ մասհանումներ աշխատակիցներից, եթե պլանի ակտիվներն անբավարար լինեն: Պարտականության չափումն արտացոլում է գործունեության արդյունքների (արդյունավետության) թիրախի կամ այլ չափանիշների ազդեցության լավագույն գնահատումը:

89. 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:
90. Աշխատավարձի ապագա ավելացումները գնահատելիս հաշվի են առնվում սղաճը, աշխատանքային ստաժը, ծառայողական առաջխաղացումը և այլ համապատասխան գործոններ, ինչպիսիք են առաջարկը և պահանջարկը աշխատուժի շուկայում:
91. Որոշ սահմանված հատուցումների պլաններ սահմանափակում են դնում այն մասհանումների վրա, որոնք կազմակերպությունը պարտավոր է կատարել: Հատուցումների վերջնական ծախսումները որոշելիս հաշվի է առնվում մասհանումների սահմանափակման ազդեցությունը: Մասհանումների սահմանափակման ազդեցությունը որոշվում է ստորև նշված այն ժամանակահատվածի ընթացքում, որն ավելի կարճ կլինի՝
- ա) կազմակերպության կյանքի գնահատված տևողության. և
 - բ) պլանի գնահատված տևողության:
92. Որոշ սահմանված հատուցումների պլաններ աշխատակիցներից կամ երրորդ կողմից պահանջում են մասնակցել պլանի ծախսումներին: Աշխատակիցների կողմից մասհանումները կրճատում են հատուցումների գծով կազմակերպության ծախսումները: Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի, թե արդյո՞ք երրորդ կողմի մասհանումները կրճատում են հատուցումների գծով կազմակերպության ծախսումները, թե՛ դրանք փոխհատուցման իրավունք են, ինչպես նկարագրված է 116-րդ պարագրաֆում: Աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի մասհանումները կա՛մ սահմանվում են պլանի ֆորմալ պայմաններում (կամ առաջանում են այդ պայմաններից դուրս կառուցողական պարտականությունից), կա՛մ թողնված են ըստ հայեցողության: Աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի՝ ըստ հայեցողության կատարվող մասհանումները կրճատում են ծառայության արժեքը այդ մասհանումները պլանին վճարելու ժամանակ:
93. Աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի մասհանումները, որոնք սահմանված են պլանի ֆորմալ պայմաններում, կա՛մ նվազեցնում են ծառայության արժեքը (եթե դրանք կապված են ծառայությանը), կա՛մ նվազեցնում են սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները (օրինակ, երբ այդ մասհանումները պահանջվում են պլանի ակտիվներից գծով կորուստներից կամ ակտուարային կորուստներից առաջացող պակասուրդը նվազեցնելու համար): Ծառայության առնչությամբ աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի մասհանումները վերագրվում են ծառայության ժամանակաշրջաններին՝ որպես բացասական հատուցում՝ 70-րդ պարագրաֆին համապատասխան (այսինքն, զուտ հատուցումը վերագրվում է այդ պարագրաֆին համապատասխան):
94. Ծառայության առնչությամբ աշխատակիցների կամ երրորդ կողմի մասհանումներում փոփոխությունները հանգեցնում են՝

- ա) ընթացիկ և անցյալ ծառայության արժեքի (ծախսումների) (եթե աշխատակիցների մասհանումներում փոփոխությունները սահմանված չեն պլանի ֆորմալ պայմաններում և չեն առաջանում կառուցողական պարտականությունից). կամ
 - բ) ակտուարային օգուտներին և կորուստներին (եթե աշխատակիցների մասհանումներում փոփոխությունները սահմանված են պլանի ֆորմալ պայմաններում կամ առաջանում են կառուցողական պարտականությունից):
95. 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 լավագույն գնահատականը՝ հիմք ընդունելով նախորդ տարիների տվյալները և արժանահավատ այլ վկայություններ:
96. **Բժշկական ապահովության ծախսումների վերաբերյալ ենթադրությունները պետք է հաշվի առնեն բուժսպասարկման ծախսումների ապագա փոփոխությունները՝ կապված և՛ սղաճի, և՛ բժշկական ապահովության ծախսումների յուրահատուկ փոփոխությունների հետ:**
97. Հետաշխատանքային բուժսպասարկման հատուցումների չափումը պահանջում է ենթադրություններ ապագա պահանջների մակարդակի և հաճախականության, ինչպես նաև այդ պահանջները բավարարելու ծախսումների վերաբերյալ: Կազմակերպությունը ապագա բուժսպասարկման 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:
98. 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, ինչպիսին է, օրինակ, աշխարհագրական տեղադիրքը: Հետևաբար, անցյալ փորձի տվյալները ճշգրտվում են այն չափով, որով բնակչության ժողովրդագրական կազմը տարբերվում է նրանից, որը օգտագործվել է՝ որպես հիմք այդ տվյալների համար: Դրանք ճշգրտվում են նաև այն դեպքերում, երբ գոյություն ունի արժանահավատ վկայություն, որ անցյալի միտումները չեն շարունակվելու:

Անցյալ ծառայության արժեքը և վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտներն ու կորուստները

99. Նախքան անցյալ ծառայության արժեքը կամ վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտներն ու կորուստները որոշելը, կազմակերպությունը պետք է վերաչափի սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությունը (ակտիվը)՝ օգտագործելով պլանի ակտիվների ընթացիկ իրական արժեքը և ընթացիկ ակտուարային ենթադրությունները (ներառյալ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքները և այլ ընթացիկ շուկայական գները), որոնք արտացոլում են պլանի շրջանակներում առաջարկվող հատուցումները նախքան պլանի փոփոխումը, կրճատումը կամ վերջնահաշվարկը:
100. Կարիք չկա, որ կազմակերպությունը միմյանցից տարանջատի պլանի փոփոխությունից առաջացած անցյալ ծառայության արժեքը, կրճատումից առաջացած անցյալ ծառայության արժեքը և վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտը կամ կորուստը, եթե այդ գործարքները տեղի են ունենում միասին: Որոշ դեպքերում պլանի փոփոխությունը կատարվում է մինչև վերջնահաշվարկը, ինչպես օրինակ երբ կազմակերպությունը փոխում է պլանով նախատեսված հատուցումները և այդ փոփոխված հատուցումները մարում է ավելի ուշ: Այդ դեպքերում կազմակերպությունը ճանաչում է անցյալ ծառայության արժեքը նախքան վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտը կամ

կորուստը ճանաչելը:

101. Վերջնահաշվարկը տեղի է ունենում պլանի փոփոխության և կրճատման հետ, եթե պլանը դադարեցվում է և դրա արդյունքում պարտականությունը մարվում է, և պլանը դադարում է գոյություն ունենալ: Այնուամենայնիվ, պլանի դադարեցումը վերջնահաշվարկ չէ, եթե պլանը փոխարինվում է մի նոր պլանով, որն առաջարկում է, ըստ էության, նույն հատուցումներ:

Անցյալ ծառայության արժեքը

102. Անցյալ ծառայության արժեքը սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի փոփոխությունն է, որն առաջանում է պլանի փոփոխումից կամ կրճատումից:

103. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի անցյալ ծառայության արժեքը որպես ծախս՝ ստորև նշվածներից ավելի վաղ ամսաթվով՝**

ա) երբ տեղի է ունենում պլանի փոփոխությունը կամ կրճատումը. և

բ) երբ կազմակերպությունը ճանաչում է համապատասխան վերակազմավորման ծախսումները (տե՛ս ՀՀՄՍ 37) կամ ազատման հատուցումները (տե՛ս պարագրաֆ 165):

104. Պլանի փոփոխությունը տեղի է ունենում, երբ կազմակերպությունը գործողության մեջ է դնում կամ գործողությունից հանում է սահմանված հատուցումների պլան կամ փոփոխում է գործող սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարման ենթակա հատուցումները:

105. Կրճատումը տեղի է ունենում, երբ կազմակերպությունը զգալիորեն նվազեցնում է պլանում ներգրավված աշխատակիցների քանակը: Կրճատում կարող է առաջանալ առանձին իրադարձության արդյունքում, ինպիսին են, օրինակ, գործարանի փակումը, որևէ գործունեության ընդհատումը, կամ պլանի դադարեցումը կամ կասեցումը:

106. Անցյալ ծառայության արժեքը կարող է լինել դրական (երբ հատուցումները ներմուծվում են կամ փոփոխվում այնպես, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն աճում է) կամ բացասական (երբ հատուցումները դադարեցվում են կամ փոփոխվում այնպես, որ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը նվազում է):

107. Եթե կազմակերպությունը նվազեցնում է գոյություն ունեցող սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք հատուցումները և միաժամանակ մեծացնում է նույն աշխատակիցներին այդ պլանի համաձայն վճարվելիք այլ հատուցումները, ապա կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները դիտում է որպես մեկ զուտ փոփոխություն:

108. 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 թռչակների բարձրացումների չափերի թերազնահատումները և գերազնահատումները նման բարձրացումների համար կառուցողական պարտականություն ունենալու դեպքում (գոյություն չունի անցյալ ծառայության արժեք, քանի որ ակտուարային ենթադրությունները ներառում են նման բարձրացումներ):

գ) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտուարային օգուտներով կամ պլանի ակտիվների գծով հատուցով պայմանավորված հատուցումների գնահատված ավելացումները, եթե կազմակերպությունը կա՛մ պլանի ֆորմալ պայմաններով (կամ այդ պայմաններից դուրս մնացող կառուցողական պարտականությամբ), կա՛մ օրենսդրությամբ պարտավորված է պլանի

ցանկացած հավելուրդ, օգտագործել պլանի մասնակիցների օգտին, նույնիսկ եթե հատուցումների ավելացումը պաշտոնապես դեռ չի ամրագրվել (չկա անցյալ ծառայության արժեք, քանի որ արդյունքում առաջացող պարտականության ավելացումն իրենից ներկայացնում է ակտուարային կորուստ. տե՛ս պարագրաֆ 88ը). և

դ) երաշխավորված հատուցումների ավելացումը (այսինքն, հատուցումներ, որոնք պայմանավորված չեն աշխատակցի ապագա աշխատանքով. տե՛ս պարագրաֆ 72), 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):

Վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտներն ու կորուստները

109. Վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտը կամ կորուստը ստորև «ա» և «բ» կետերում նշվածների միջև տարբերությունն է՝

ա) մարվող՝ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի՝ որոշված վերջնահաշվարկի ամսաթվին. և

բ) վերջնահաշվարկի գնի՝ ներառյալ փոխանցված պլանի ակտիվների և վերջնահաշվարկի առնչությամբ կազմակերպության կողմից ուղղակիորեն կատարված վճարումների:

110. **Կազմակերպությունը սահմանված հատուցումների պլանի վերջնահաշվարկի ժամանակ առաջացող օգուտը կամ կորուստը պետք է ճանաչի, երբ վերջնահաշվարկը տեղի է ունենում:**

111. Մարում տեղի է ունենում, 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 (բացառությամբ պլանի պայմաններին համապատասխան աշխատակիցներին կամ նրանց անունից հատուցումների վճարմանը, որը ներառված է ակտուարային ենթադրություններում): Օրինակ՝ պլանի ներքո գործատուի նշանակալի պարտականությունների միանվագ փոխանցումը ապահովագրական կազմակերպությանը՝ ապահովագրական պոլիսի գնման միջոցով, վերջնահաշվարկ է, իսկ պլանի պայմանների համաձայն միանվագ դրամական վճարումը պլանի մասնակիցներին՝ նրանց որոշակի հետաշխատանքային հատուցումներ ստանալու իրավունքների փոխարեն, վերջնահաշվարկ չէ:

112. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապահովագրական պոլիս՝ ֆինանսավորելու ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակիցների կողմից մատուցած ծառայությանը վերաբերող աշխատակիցների հատուցումները կամ դրանց մի մասը: Լյդպիսի պոլիսի ձեռք բերումը վերջնահաշվարկ չէ, եթե կազմակերպությունը պահպանում է իրավական կամ կառուցողական պարտականություն (տե՛ս պարագրաֆ 46)՝ վճարելու հետագա գումարները, եթե ապահովագրողը չի վճարում ապահովագրական պոլիսով սահմանված՝ աշխատակիցների հատուցումները: 116-119-րդ պարագրաֆներն անդրադառնում են ապահովագրական պոլիսի համաձայն փոխհատուցման իրավունքների ճանաչմանը և չափմանը, որոնք պլանի ակտիվներ չեն:

Ճանաչումը և չափումը. պլանի ակտիվներ

Պլանի ակտիվների իրական արժեքը

113. Պակասուրդը կամ հավելուրդը որոշելիս պլանի ակտիվների իրական արժեքը հանվում է սահմանված հատուցումների պարտականության ներկա արժեքից: : 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 վերջնահաշվարկին ընկած ակնկալվող ժամանակաշրջանը):

114. 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՝ ածանցյալ ֆինանսական գործիքներից առաջացող առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր և պարտավորություններ:
115. Երբ պլանի ակտիվները ներառում են որոշակի պայմանների բավարարող 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 (որը պահանջվում է նվազեցնել, եթե ապահովագրական պոլիսների համաձայն ստացվելիք դեբիտորական պարտքերն ամբողջովին փոխհատուցելի չեն):

Փոխհատուցումներ

116. **Այն և միայն այն դեպքում, երբ ըստ էության հաստատ է, որ մեկ այլ կողմ կփոխհատուցի սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ամբողջ գումարը կամ դրա մի մասը, կազմակերպությունը պետք է՝**
- ա) ճանաչի իր փոխհատուցման իրավունքը՝ որպես առանձին ակտիվ: Կազմակերպությունը պետք է ակտիվը չափի իրական արժեքով:**
 - բ) ապախմբավորի (մանրամասնեցնի) և ճանաչի իր փոխհատուցման իրավունքի իրական արժեքի փոփոխությունները նույն եղանակով, ինչպես պլանի ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունները (տե՛ս պարագրաֆներ 124 և 125): 120-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչված՝ սահմանված հատուցումների արժեքի (ծախսումների) բաղադրիչները կարող են ճանաչվել հաշվի առած (հանած) փոխհատուցման իրավունքի հաշվեկշռային արժեքում փոփոխություններին վերաբերող գումարները:**
117. Երբեմն կազմակերպությունը կարող է դիտարկել սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ամբողջ ծախքերի կամ դրանց մի մասի վճարման հնարավորությունը մեկ այլ անձի, օրինակ՝ ապահովագրողի կողմից: Որոշակի պայմանների բավարարող ապահովագրական պոլիսները, ինչպես սահմանված է 8-րդ պարագրաֆում, պլանի ակտիվներ են: Կազմակերպությունը որոշակի պայմանների բավարարող ապահովագրական պոլիսները հաշվառում է այնպես, ինչպես պլանի բոլոր այլ ակտիվները, և 116-րդ պարագրաֆը կիրառելի չէ (տե՛ս 46-49-րդ և 115-րդ պարագրաֆները):
118. Եթե ապահովագրական պոլիսը որոշակի պայմանների բավարարող չէ, ապա այդ ապահովագրական պոլիսը պլանի ակտիվ չէ: 116-րդ պարագրաֆն անդրադառնում է նման դեպքերին. կազմակերպությունը՝ ապահովագրական պոլիսի համաձայն, ճանաչում է իր փոխհատուցման իրավունքը որպես առանձին ակտիվ, այլ ոչ որպես նվազեցում սահմանված հատուցումների գծով պակասուրտը կամ կհավելուրդը որոշելիս: 140-րդ պարագրաֆի «բ» կետը կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել փոխհատուցման իրավունքի և համապատասխան պարտականության միջև կապի համառոտ նկարագրությունը:
119. Եթե փոխհատուցման իրավունքն առաջանում է ապահովագրական պոլիսի շրջանակներում, որը գումարով և ժամկետներով ճշգրտորեն համապատասխանում է սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք բոլոր կամ որոշ հատուցումներին, ապա ենթադրվում է, որ փոխհատուցման իրավունքի իրական արժեքը պետք է լինի համապատասխան պարտականության ներկա արժեքը (հաշվի առած այն նվազեցումները, որ կպահանջվեն, եթե փոխհատուցումն ամբողջովին փոխհատուցելի չլինի):

Սահմանված հատուցումների արժեքի բաղադրիչները

120. **Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների արժեքի բաղադրիչները, բացառությամբ, երբ մեկ այլ ՖՀՄՍ-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է դրանց ներառումը որևէ ակտիվի ինքնարժեքում. ճանաչի հետևյալ կերպ՝**
- ա) ծառայության արժեքը (տե՛ս պարագրաֆներ 66-112)՝ շահույթում կամ վնասում.**
 - բ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը (տե՛ս պարագրաֆներ 123-126)՝ շահույթում կամ վնասում. և**
 - գ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները (տե՛ս պարագրաֆներ 127-130)՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:**
121. Այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվում է աշխատակիցների հատուցումների գծով որոշ ծախսումների ներառումը ակտիվների, ինչպես օրինակ, պաշարների և հիմնական միջոցների ինքնարժեքում (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 և ՀՀՄՍ 16): Այդպիսի ակտիվների ինքնարժեքում ներառված հետաշխատանքային հատուցումների գծով ծախսումները ներառում են 120-րդ պարագրաֆում թվարկված բաղադրիչների համապատասխան համամասնությունը:
122. **Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված՝ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները չպետք է հետագա ժամանակաշրջանում վերադասակարգվեն շահույթին կամ վնասին: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված այդ գումարները փոխանցել մի հոդվածից մյուսին՝ սեփական կապիտալի շրջանակում:**

Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը

123. **Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը պետք է որոշվի՝ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորությունը (ակտիվը) բազմապատկելով 83-րդ պարագրաֆում նկարագրված զեղչման դրույքով երկուսն էլ վերցնելով տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ որոշված արժեքներով և հաշվի առնելով մասհանումների կատարման և հատուցումների վճարման արդյունքում սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) փոփոխությունները ժամանակաշրջանի ընթացքում:**
124. Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը կարող է դիտվել որպես պլանի ակտիվների գծով տոկոսային եկամտի, սահմանված հատուցումների պարտականության գծով տոկոսային ծախսի և 64-րդ պարագրաֆում նշված ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության գծով տոկոսի հանրագումար:
125. Պլանի ակտիվների գծով տոկոսային եկամուտը պլանի ակտիվների գծով հատույցի բաղադրիչն է, որը որոշվում է՝ բազմապատկելով պլանի ակտիվների իրական արժեքը 83-րդ պարագրաֆում նշված զեղչման դրույքով, ընդ որում երկուսն էլ վերցնելով տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ որոշված արժեքներով՝ հաշվի առնելով ժամանակաշրջանի ընթացքում պահվող՝ պլանի ակտիվներում մասհանումների կատարման և հատուցումների վճարման արդյունքում փոփոխությունները: Պլանի ակտիվների գծով տոկոսային եկամտի և պլանի ակտիվների գծով հատույցի միջև տարբերությունը ներառվում է սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափման մեջ:
126. Ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության վրա հաշվարկած տոկոսը ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության ընդհանուր փոփոխության մի մասն է, որը որոշվում է՝ ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցությունը բազմապատկելով 83-րդ պարագրաֆում նշված զեղչման դրույքով՝ երկու արտադրիչներն էլ վերցնելով տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ

որոշված արժեքներով: Այդ գումարի և ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության ընդհանուր փոփոխության միջև տարբերությունը ներառվում է սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափման մեջ:

Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները

127. Սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները ներառում են՝
- ա) ակտուարային օգուտները և կորուստները (տե՛ս պարագրաֆներ 128 և 129).
 - բ) պլանի ակտիվների գծով հատուցը (տե՛ս պարագրաֆ 130), բացառությամբ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում ներառված գումարների (տե՛ս պարագրաֆ 125). և
 - գ) ակտիվի վերին սահմանաչափի ազդեցության փոփոխությունները, բացառությամբ սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսում ներառված գումարների (տե՛ս պարագրաֆ 126)
128. Ակտուարային օգուտներն ու կորուստները առաջանում են ակտուարային ենթադրությունների և փորձի վրա հիմնված ճշգրտումների հետևանքով սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճից կամ նվազումից: Ակտուարային օգուտների ու կորուստների պատճառներից են, օրինակ՝
- ա) աշխատակիցների հոսունության, վաղաժամկետ թողնելու կամ մահացության, կամ աշխատավարձերի, հատուցումների ավելացման (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմանները նախատեսում են սղաճով պայմանավորված ավելացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսերի անսպասելի բարձր կամ ցածր մակարդակները.
 - բ) հատուցումների վճարման այլընտրանքների վերաբերյալ ենթադրությունների փոփոխության ազդեցությունը.
 - գ) աշխատակիցների ապագա հոսունության, վաղաժամկետ թողնելու կամ մահացության, կամ աշխատավարձերի, հատուցումների ավելացման (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմանները նախատեսում են սղաճով պայմանավորված ավելացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսերի կանխատեսումների փոփոխության ազդեցությունը. և
 - դ) գեղջման դրույքի փոփոխության ազդեցությունը:
129. Ակտուարային օգուտներն ու կորուստները չեն ներառում սահմանված հատուցումների պարտականության ներկա արժեքի փոփոխությունները՝ սահմանված հատուցումների պլանի գործադրման, փոփոխության, կրճատման կամ վերջնահաշվարկի, կամ սահմանված հատուցումների պլանի շրջանակներում վճարվելիք հատուցումների փոփոխության արդյունքում: Այդպիսի փոփոխությունները հանգեցնում են անցյալ ծառայության արժեքի կամ վերջնահաշվարկի արդյունքում օգուտների կամ կորուստների առաջացման:
130. Պլանի ակտիվների գծով հատուցը որոշելիս՝ կազմակերպությունը հանում է պլանի ակտիվների կառավարման ծախսումները և պլանի կողմից վճարման ենթակա հարկերը, բացի այն հարկերից, որոնք ներառված են սահմանված հատուցումների գծով պարտականության չափման համար կիրառվող ակտուարային ենթադրություններում (պարագրաֆ 76): Այլ վարչական ծախսումները պլանի ակտիվների գծով հատուցից չեն հանվում:

Ներկայացում

Հաշվանցում

131. **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 հավելուրդը մեկ այլ պլանի գծով պարտականությունները մարելու համար. և**
 - բ) մտադիր է կա՛մ մարել պարտականությունը զուտ հիմունքով, կա՛մ միաժամանակ իրացնել մի պլանի ավելցուկը և մարել մյուս պլանի գծով իր պարտականությունը:**
132. Հաշվանցման չափանիշները համանման են ֆինանսական գործիքների համար «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ում սահմանվածներին:

Տարբերակումը ընթացիկի և ոչ ընթացիկի

133. 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:

Սահմանված հատուցումների արժեքի բաղադրիչները

134. 120-րդ պարագրաֆը կազմակերպությունից պահանջում է ծառայության արժեքը և սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը ճանաչել շահույթում կամ վնասում: Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը ներկայացնի ծառայության արժեքը և զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը: Կազմակերպությունը այդ բաղադրիչները ներկայացնում է ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան:

Բացահայտում

135. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այնպիսի տեղեկատվություն, որը**
- ա) բացատրում է սահմանված հատուցումների իր պլանների բնութագրերը և դրանց հետ կապված ռիսկերը (տե՛ս պարագրաֆ 139).**
 - բ) նույնականացնում և բացատրում է իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված՝ սահմանված հատուցումների իր պլաններից առաջացող գումարները (տե՛ս պարագրաֆներ 140-144). և**
 - գ) նկարագրում է, թե ինչպես կարող են սահմանված հատուցումների իր պլանները ազդել կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի գումարի, ժամկետների և անորոշության վրա (տե՛ս պարագրաֆներ 145-147):**
136. 135-րդ պարագրաֆի նպատակներին հասնելու համար կազմակերպությունը պետք է դիտարկի ստորև թվարկված բոլոր կետերը՝
- ա) բացահայտման պահանջների բավարարման համար անհրաժեշտ մանրամասնության մակարդակը.
 - բ) ի՞նչ չափով շեշտադրել տարբեր պահանջներից յուրաքանչյուրը.

- գ) ի՞նչ չափով խոշորացնել կամ ապախոշորացնել բացահայտվող տեղեկատվությունը.
 - դ) արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողները լրացուցիչ տեղեկատվության կարիք ունեն՝ բացահայտված քանակական տեղեկատվությունը գնահատելու համար:
137. Եթե սույն ստանդարտի և այլ ՖՀՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան կատարված բացահայտումները բավարար չեն 135-րդ պարագրաֆի նպատակներն իրականացնելու համար, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է այդ նպատակներին հասնելու համար: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի վերլուծությունը՝ տարանջատելով պարտականության բնույթը, բնութագրերը և ռիսկերը: Այդպիսի բացահայտման մեջ կարող են տարանջատվել՝
- ա) ակտիվ անդամներին, պասիվ (մասհանում չկատարող) անդամներին և թոշակառուներին հասանելիք գումարները.
 - բ) երաշխավորված հատուցումները և հաշվեգրված բայց չերաշխավորված հատուցումները.
 - գ) պայմանական հատուցումները, աշխատավարձի ապագա ավելացումներին վերագրելի գումարները և այլ հատուցումները.
138. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք բոլո՞ր բացահայտումները կամ դրանց մի մասը պետք է ապախոշորացվեն՝ տարբերակելու համար էականորեն տարբեր ռիսկեր ունեցող պլանները կամ պլանների խմբերը: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ապախմբավորել (մանրամասնեցնել) պլաններին վերաբերող բացահայտումը՝ արտացոլելով հետևյալ բնութագրերից մեկը կամ մի քանիսը՝
- ա) տարբեր աշխարհագրական վայրերը.
 - բ) տարբեր հատկանիշները, որոնցից են միջինացված աշխատավարձերի վրա հիմնված թոշակային պլանները, վերջնական աշխատավարձի վրա հիմնված թոշակային պլանները կամ հետաշխատանքային բուժսպասարկման պլանները.
 - գ) կարգավորման տարբեր միջավայրերը.
 - դ) տարբեր հաշվետու սեգմենտները.
 - ե) ֆինանսավորման տարբեր պայմանավորվածությունները (օրինակ, ամբողջությամբ չֆինանսավորված, ամբողջությամբ կամ մասամբ ֆինանսավորված):

Սահմանված հատուցումների պլանների բնութագրերը և դրանց հետ կապված ռիսկերը

139. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- ա) սահմանված հատուցումների պլանների բնութագրերը՝ ներառյալ.
 - (i) պլանով տրամադրվող հատուցումների բնույթը (օրինակ՝ վերջնական աշխատավարձի վրա հիմնված հատուցումներով թոշակային պլան կամ մասհանումների վրա հիմնված պլան՝ երաշխավորումով).
 - (ii) կարգավորող իրավական դաշտի նկարագրությունը, որում գործում է պլանը, օրինակ, ֆինանսավորման նվազագույն պահանջների մակարդակը, և կարգավորող իրավական դաշտի ազդեցությունը պլանի վրա, ինչպես օրինակ, ակտիվի վերին սահմանաչափը (տե՛ս պարագրաֆ 64).

- (iii) կազմակերպության՝ պլանի ղեկավարման գծով ցանկացած այլ պարտականությունների նկարագրություն, օրինակ, պլանի հոգաբարձուների կամ խորհրդի անդամների պարտականությունները:
- բ) այն ռիսկերի նկարագրությունը, որոնց պլանը նթարկեցնում է կազմակերպությանը, շեշտադրելով անսովոր, կազմակերպությանը բնորոշ կամ պլանին բնորոշ ռիսկերը, ինչպես նաև ռիսկերի նշանակալի կենտրոնացումների նկարագրությունը: Օրինակ՝ եթե պլանի ակտիվները ներդրվում են հիմնականում մեկ դասի ներդրումներում, օրինակ, անշարժ գույքում, ապա պլանը կարող է կազմակերպությանը ենթարկել անշարժ գույքի հետ կապված շուկայական ռիսկի կենտրոնացմանը:
- գ) պլանի փոփոխությունների, կրճատումների և վերջնահաշվարկների նկարագրությունը:

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների բացատրությունը

140. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի տվյալների համաձայնեցում՝ սկզբնական և վերջնական մնացորդների համար՝ ստորև բերվածներից յուրաքանչյուրի համար, եթե կիրառելի է՝

- ա) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) համար՝ ցույց տալով առանձին համաձայնեցումներ՝
 - (i) պլանի ակտիվների.
 - (ii) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեք.
 - (iii) ակտիվի առավելագույն արժեքի ազդեցության.
- բ) փոխհատուցման իրավունքների համար: Կազմակերպությունը պետք է նաև նկարագրի փոխհատուցման իրավունքի և համապատասխան պարտականության միջև փոխհարաբերությունը:

141. Պարագրաֆ140-ում թվարկված յուրաքանչյուր համաձայնեցումում պետք է արտացոլվեն ստորև նշվածներից յուրաքանչյուրը, եթե կիրառելի է՝

- ա) ընթացիկ ծառայության արժեքը.
- բ) տոկոսային եկամուտը կամ ծախսը.
- գ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտականության (ակտիվի) վերաչափումները՝ առանձին արտացոլելով.
 - (i) պլանի ակտիվների գծով հատուցը, բացառությամբ (բ) կետում նշված տոկոսներում ներառված գումարների.
 - (ii) ակտուարային օգուտներն ու կորուստները, որոնք առաջանում են ժողովրդագրական ենթադրություններում տեղի ունեցած փոփոխություններից (տե՛ս պարագրաֆ 76(ա)):
 - (iii) ակտուարային օգուտներ և կորուստներ, որոնք առաջանում են ֆինանսական ենթադրություններում տեղի ունեցած փոփոխություններից (տե՛ս պարագրաֆ 76(բ)):
 - (iv) սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվը մինչև ակտիվի վերին սահմանաչափը սահմանափակվելու ազդեցության փոփոխությունները՝ բացառությամբ «բ» կետում նշված տոկոսներում ներառված գումարների: Կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի, թե ինչպես է որոշել առավելագույն հնարավոր տնտեսական օգուտը,

այսինքն, թե արդյո՞ք այդ օգուտները կլինեն վերադարձումների տեսքով, ապագա մասհանումների կրճատման տեսքով կամ այդ երկուսի զուգակցությամբ:

- դ) անցյալ ծառայության արժեքը և վերջնահաշվարկներից առաջացող օգուտներն ու կորուստները: Ինչպես թույլատրվում է 100-րդ պարագրաֆով, անցյալ ծառայության արժեքը և վերջնահաշվարկներից առաջացող օգուտներն ու կորուստները առանձնացվելու կարիք չկա, եթե դրանք տեղի են ունենում միաժամանակ:
 - ե) արտարժույթի փոխարժեքների փոփոխությունների ազդեցությունը
 - զ) պլանին կատարված մասհանումները՝ առանձին ցույց տալով գործատուի և պլանի մասնակիցների մասհանումները.
 - է) պլանից կատարված վճարումները՝ առանձին ցույց տալով վերջնահաշվարկի գծով վճարված գումարները.
 - ը) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների և օտարումների ազդեցությունները.
142. Կազմակերպությունը պետք է պլանի ակտիվների իրական արժեքը ապախմբավորի (տարանջատի) ըստ դասերի, որոնցում առանձնացվում են այդ ակտիվների բնույթն ու ռիսկերը, իսկ պլանի ակտիվի յուրաքանչյուր դասը բաժանի ակտիվ շուկայում գնանշվող շուկայական գին (ինչպես սահմանված է «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ում¹) ունեցող և չունեցող դասերի: Օրինակ, հաշվի առնելով 136-րդ պարագրաֆում քննարկված բացահայտման մակարդակը, կազմակերպությունը կարող է իրարից տարանջատել՝
- ա) դրամական միջոցները և դրամական միջոցների համարժեքները
 - բ) բաժնային գործիքները (առանձնացված ըստ ճյուղի, կազմակերպության չափի, աշխարհագրական տեղադրության և այլն).
 - գ) պարտքային գործիքները (առանձնացված ըստ թողարկողի տեսակի, վարկային որակի, աշխարհագրական տեղադրության և այլն).
 - դ) անշարժ գույքը (առանձնացված ըստ աշխարհագրական տեղադրության և այլն).
 - ե) ածանցյալ գործիքները (առանձնացված ըստ պայմանագրում որպես հիմք դրված ռիսկի տեսակի, օրինակ, տոկոսադրույքային պայմանագրեր, արտարժույթային պայմանագրեր, բաժնային պայմանագրեր, վարկային պայմանագրեր, երկարակետության սվոպեր և այլն).
 - զ) ներդրումային ֆոնդերը (առանձնացված ըստ ֆոնդերի տեսակի).
 - է) ակտիվով ապահովված արժեթղթերը. և
 - ը) կառուցավորված (ստրուկտուրավորված) պարտքը:
143. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի կազմակերպության սեփական փոխանցելի ֆինանսական գործիքների իրական արժեքը, որոնք պահվում են որպես պլանի ակտիվներ, և պլանի ակտիվների իրական արժեքը, որոնք կազմակերպության կողմից զբաղեցրած ցանկացած գույք կամ կազմակերպության կողմից օգտագործվող այլ ակտիվներ են:
144. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նշանակալի ակտուարային ենթադրությունները, որոնք

¹ Եթե կազմակերպությունը դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 13-ը, ապա նա կարող է հղում անել «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ի ԿՈՒ71 պարագրաֆին, կամ 2010թ. հրապարակված «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի Բ. 5.4.3 պարագրաֆին, եթե կիրառելի է:

օգտագործվել են սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը որոշելու համար (տե՛ս պարագրաֆ 76): Այդպիսի բացահայտումները պետք է լինեն բացարձակ մեծություններով (օրինակ՝ որպես բացարձակ տոկոս, այլ ոչ թե սոսկ որպես տարբեր տոկոսաչափերի և այլ փոփոխականների միջև հարաբերակցություն): Երբ կազմակերպությունը բացահայտումներ է տրամադրում պլանների խմբավորումների համար հանրագումարով, նա պետք է նման բացահայտումները տրամադրի միջին կշռված ցուցանիշների կամ ցուցանիշների համեմատաբար նեղ միջակայքերի տեսքով:

Ապագա դրամական հոսքերի գումարը, ժամկետները և անորոշությունը

145. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) զգայունության վերլուծություն յուրաքանչյուր նշանակալի ակտուարային ենթադրության համար (ինչպես բացահայտված է 144-րդ պարագրաֆում)՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, ցույց տալով, թե ինչպիսի ազդեցություն կկրեն սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը՝ համապատասխան ակտուարային ենթադրության՝ այդ ամսաթվին ողջամտորեն հնարավոր փոփոխություններից.
 - բ) (ա) կետով պահանջվող զգայունության վերլուծությունները պատրաստելու համար օգտագործվող մեթոդներն ու ենթադրությունները և այդ մեթոդների սահմանափակումները.
 - գ) զգայունության վերլուծությունը պատրաստելու համար օգտագործվող մեթոդներում և ենթադրություններում նախորդ ժամանակաշրջանից հետո կատարված փոփոխությունները և այդ փոփոխությունների պատճառները:
146. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի պլանի կամ կազմակերպության կողմից օգտագործվող ակտիվ-պարտավորություն համադրության ցանկացած ռազմավարություն՝ ներառյալ տարեվճարների (անուփոփոխների) և այլ մեթոդների օգտագործումը, ինչպիսիք են երկարակետության սվոպերը, ռիսկի կառավարման համար:
147. Կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի վրա սահմանված հատուցումների պլանի ազդեցության ցուցանիշ տրամադրելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ապագա մասհանումների վրա ազդող՝ ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների և ֆինանսավորման քաղաքականության նկարագրությունը.
 - բ) հաջորդ տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ակնկալվող մասհանումները պլանին.
 - գ) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության մարման ժամկետների առանձնահատկությունների մասին տեղեկատվությունը: Սա կներառի սահմանված հատուցումների գծով պարտականության կշռված միջին տևողությունը և կարող է ներառել հատուցումների վճարման ժամկետների բաշխման մասին այլ տեղեկատվություն, ինչպիսին է հատուցումների վճարման ժամկետների վերլուծությունը:

Մեկից ավելի գործատուների պլաններ

148. Եթե կազմակերպությունը մասնակցում է մեկից ավելի գործատուների՝ սահմանված հատուցումների պլանի, ապա նա պետք է բացահայտի՝
- ա) ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների՝ ներառյալ կազմակերպության մասհանումների չափերը և այլ ֆինանսավորման նվազագույն պահանջները որոշելու համար օգտագործվող մեթոդի նկարագրությունը.

- բ) այն բանի նկարագրությունը, թե ինչ չափով կազմակերպությունը կարող է պարտավորություն կրել պլանի հանդեպ՝ մեկից ավելի գործատուների պլանի պայմանների ներքո այլ կազմակերպությունների պարտականությունների համար.
- գ) պակասուրդի կամ հավելուրդի համաձայնեցված բաշխման նկարագրությունը հետևյալի առնչությամբ՝
 - (i) պլանի դադարեցման. կամ
 - (ii) կազմակերպության կողմից պլանից հրաժարման.
- դ) եթե կազմակերպությունը հաշվառում է այդ պլանը ինչպես սահմանված հատուցումների պլան, 34-րդ պարագրաֆին համապատասխան, ապա նա պետք է բացահայտի հետևյալը, ի լրումն (ա)- (գ) կետերով պահանջվող տեղեկատվության և 139-147 պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվության փոխարեն՝
 - (i) տվյալ պլանի՝ սահմանված հատուցումների պլան լինելու փաստը.
 - (ii) պատճառները, թե ինչու՞ չկա բավարար տեղեկատվություն՝ կազմակերպությանը հնարավորություն տալու՝ պլանը հաշվառել որպես սահմանված հատուցումների պլան.
 - (iii) հաջորդ տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանում ակնկալվող մասհանումները պլանին.
 - (iv) տեղեկատվություն պլանում պակասուրդի կամ հավելուրդի մասին, որը կարող է ազդել ապագա մասհանումների գումարի վրա՝ ներառյալ այն հիմունքը, որն օգտագործվում է որոշելու համար այդ պակասուրդը կամ հավելուրդը, և կազմակերպության համար հետևանքները, եթե կլինեն այդպիսիք.
 - (v) պլանում կազմակերպության մասնակցության մակարդակի ցուցանիշը՝ այլ մասնակից կազմակերպությունների համեմատությամբ: Այդպիսի ցուցանիշի օրինակներ կարող են ծառայել կազմակերպության բաժինը պլանին կատարվող ընդհանուր մասհանումներում կամ կազմակերպության բաժինը հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող ակտիվ անդամների, թոշակառու անդամների և նախկին անդամների ընդհանուր քանակում, եթե այդ տեղեկատվությունը մատչելի է:

Սահմանված հատուցումների պլաններ, որոնք կիսում են ռիսկերը ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միջև

149. Եթե կազմակերպությունը մասնակցում է սահմանված հատուցումների պլանի, որը կիսում է ռիսկերը ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների միջև, ապա այն պետք է բացահայտի՝
- ա) պայմանագրային համաձայնությունը կամ սահմանված քաղաքականությունը՝ սահմանված հատուցումների զուտ արժեքի գանձման համար, կամ այդպիսի քաղաքականության բացակայության փաստը.
 - բ) կազմակերպության կողմից վճարվելիք մասհանումի որոշման քաղաքականությունը
 - գ) եթե կազմակերպությունը հաշվառում է սահմանված մասհանումների արժեքի բաշխումը, ինչպես նշված է 41-րդ պարագրաֆում, ապա 135-147 պարագրաֆներով պահանջվող ամբողջ տեղեկատվությունը պլանի վերաբերյալ՝ ամբողջությամբ վերցրած.
 - դ) եթե կազմակերպությունը հաշվառում է ժամանակաշրջանի համար վճարվելիք մասհանումը, ինչպես նշված է 41-րդ պարագրաֆում, ապա 135-137, 139, 142-144 և 147 (ա) և (բ)

պարագրաֆներով պահանջվող ամբողջ տեղեկատվությունը պլանի վերաբերյալ ամբողջությամբ վերցրած:

150. 149 (գ) և (դ) պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը կարող է բացահայտվել խմբի մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին խաչաձև հղումներ անելով, եթե
- ա) խմբի այդ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին նույնականացված ու բացահայտված է պլանի վերաբերյալ պահանջվող տեղեկատվությունը. և
 - բ) խմբի այդ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները մատչելի են ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին նույն պայմաններով, ինչպես որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, և միևնույն ժամանակ կամ ավելի վաղ, քան կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները:

Բացահայտման պայմաններն այլ ՖՀՄՍ- ներում

151. ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հետևյալի վերաբերյալ՝
- ա) կապակցված կողմերի գործարքներ հետաշխատանքային հատուցումների պլանների հետ. և
 - բ) առանցքային կառավարչական անձնակազմի համար հետաշխատանքային հատուցումներ:
152. ՀՀՄՍ 37-ով պահանջվող դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականություններից առաջացող պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ:

Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ

153. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները ներառում են այնպիսի հողվածներ, ինչպիսիք բերված են ստորև, եթե չի ակնկալվում, որ դրանք ամբողջությամբ կմարվեն մինչև աշխատակիցների կողմից համապատասխան ծառայությունը մատուցելու տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը
- ա) երկարաժամկետ վճարովի 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 հատուցումները.
 - դ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները. և
 - ե) հետաձգված վարձատրությունը:
154. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների չափումը, սովորաբար, ենթակա չէ անորոշության նույն աստիճանին, ինչ որ հետաշխատանքային հատուցումներինը: Այդ պատճառով էլ սույն ստանդարտը աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների համար պահանջում է կիրառել հաշվապահական հաշվառման պարզեցված մեթոդ: Ի տարբերություն հետաշխատանքային հատուցումների հաշվապահական հաշվառման համար պահանջվող մեթոդի, այս մեթոդի համաձայն վերաչափումները չեն ճանաչվում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

Ճանաչումը և չափումը

155. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների պլանում հավելուրդը կամ պակասուրդը ճանաչելիս ու չափելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի 56-98 և 113-115-րդ պարագրաֆները: Փոխհատուցման իրավունքները ճանաչելիս և չափելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի 116-119 պարագրաֆները:
156. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստորև ներկայացված մեծությունների զուտ հանրագումարը շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ դրա այն մասի, որը մեկ այլ ՖՀՄՍ-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է ներառել որևէ ակտիվի արժեքում
- ա) ծառայության արժեքը (տե՛ս պարագրաֆներ 66-112).
 - բ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) նկատմամբ զուտ տոկոսը (տե՛ս պարագրաֆներ 123-126). և.
 - գ) սահմանված հատուցումների գծով զուտ պարտավորության (ակտիվի) վերաչափումները (տե՛ս պարագրաֆներ 127-130):
157. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների մի տեսակ է երկարաժամկետ անաշխատունակության հատուցումը: Եթե հատուցման 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 հատուցման չափը նույնն է ցանկացած անաշխատունակ աշխատակցի համար՝ անկախ ծառայության տարիների թվից, ապա այդ հատուցումների գծով ակնկալվող ծախսումները ճանաչվում են այն ժամանակ, երբ տեղի է ունենում դեպք, որը հանգեցնում է երկարաժամկետ անաշխատունակության:

Բացահայտում

158. Թեև սույն ստանդարտը չի պահանջում հատուկ բացահայտումներ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ, այլ ՖՀՄՍ-ներ կարող են պահանջել բացահայտումներ: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 24-ով պահանջվում են բացահայտումներ հանգուցային կառավարչական անձնակազմի հատուցումների վերաբերյալ: ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է բացահայտումաշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսի վերաբերյալ:

Ազատման հատուցումներ

159. Սույն ստանդարտը ազատման հատուցումները դիտարկում է աշխատակիցների այլ հատուցումներից առանձին, քանի որ պարտականություն առաջացնող դեպքը աշխատանքի դադարեցումն է, այլ ոչ թե աշխատակցի ծառայությունը: Ազատման հատուցումներն առաջանում են կազմակերպության՝ աշխատանքը դադարեցնելու մասին որոշման արդյունքում կամ աշխատակցի՝ աշխատանքը դադարեցնելու փոխարեն հատուցումների ստացման՝ կազմակերպության առաջարկն ընդունելու մասին որոշման արդյունքում:
160. Ազատման հատուցումները չեն ներառում աշխատակիցների այն հատուցումները, որոնք առաջանում են, աշխատակցի պահանջով առանց կազմակերպության առաջարկի, աշխատանքի դադարեցման արդյունքում, կամ պարտադիր թոշակի անցնելու պահանջի արդյունքում, քանի որ այդ հատուցումները հետաշխատանքային հատուցումներ են: Որոշ կազմակերպություններ աշխատակցի պահանջով աշխատանքի դադարեցման համար տրամադրում են ավելի ցածր մակարդակի հատուցում (ըստ էության, հետաշխատանքային հատուցում), քան կազմակերպության պահանջով աշխատանքի դադարեցման դեպքում: Աշխատակցի պահանջով աշխատանքի դադարեցման դեպքում տրամադրվող հատուցման և կազմակերպության պահանջով աշխատանքի դադարեցման

դեպքում ավելի բարձր հատուցման միջև տարբերությունը ազատման հատուցումն է:

161. Աշխատակցի հատուցման ձևով չի որոշվում, թե արդյո՞ք այն տրամադրվել է ծառայության փոխարեն, թե՞ աշխատակցի աշխատանքը դադարեցնելու փոխարեն: Ազատման հատուցումները սովորաբար միանվագ վճարումներ են, սակայն երբեմն ներառում են նաև հետևյալը՝
- ա) հետաշխատանքային հատուցումների ավելացումները՝ կա՛մ անուղղակիորեն՝ աշխատակիցների հատուցումների պլանի միջոցով, կա՛մ էլ ուղղակիորեն.
 - բ) մինչև նախապես սահմանված ժամկետի ավարտը վճարվող աշխատավարձեր, եթե աշխատակիցն այլևս չի մատուցում որևէ ծառայություն, որը կազմակերպությանը տնտեսական օգուտներ կապահովեր:
162. Հայտանիշները, որ աշխատակցի հատուցումը տրամադրվում է ծառայությունների փոխարեն, ներառում են հետևյալը՝
- ա) հատուցումը պայմանավորված է տրամադրվող ապագա ծառայությամբ (ներառյալ՝ լրացուցիչ ծառայության տրամադրման դեպքում ավելացող հատուցումները).
 - բ) հատուցումը տրամադրվում է աշխատակիցների հատուցումների պլանի պայմաններին համապատասխան:
163. Որոշ ազատման հատուցումներ տրամադրվում են աշխատակիցների հատուցումների գործող պլանի պայմանների համապատասխան: Օրինակ, դրանք կարող են սահմանվել կանոնադրությամբ, աշխատանքային պայմանագրով կամ արհմիության համաձայնագրով, կամ էլ կարող են ենթադրվել գործատուի՝ նմանատիպ հատուցումների տրամադրման անցյալի փորձից: Որպես մեկ այլ օրինակ, եթե կազմակերպությունը հատուցումների առաջարկ է անում կարճ ժամանակահատվածը գերազանցող ժամկետի համար, կամ էլ երբ առաջարկի և աշխատանքի փաստացի դադարեցման ակնկալվող ամսաթվի միջև ժամանակը կարճ ժամանակահատվածից ավելին է, ապա կազմակերպությունը քննարկում է, թե արդյո՞ք նա սահմանել է աշխատակցի հատուցումների նոր պլան և, հետևաբար, պլանի շրջանակներում առաջարկվող հատուցումները ազատման հատուցումներ են, թե՞ հետաշխատանքային հատուցումներ: Աշխատակիցների հատուցումների պլանի պայմաններին համապատասխան տրամադրվող աշխատակցի հատուցումները ազատման հատուցումներ են, եթե դրանք ստացվում են աշխատակցի աշխատանքը դադարեցնելու մասին կազմակերպության որոշման արդյունքում և պայմանավորված չեն տրամադրվող ապագա ծառայությամբ:
164. Աշխատակիցների որոշ հատուցումներ տրամադրվում են աշխատակցի ազատման պատճառից անկախ: Նման հատուցումների վճարումը որոշակի է (և կախված է երաշխավորման կամ նվազագույն ծառայության պահանջների բավարարումից), սակայն անորոշ է դրանց վճարման ժամանակը: Թեև այդպիսի հատուցումները որոշ իրավակարգերում բնորոշվում են որպես դադարեցման հետ կապված վնասների փոխհատուցման երաշխիքներ կամ դադարեցման փոխհատուցումներ, դրանք հետաշխատանքային հատուցումներ են, այլ ոչ թե ազատման հատուցումներ, և կազմակերպությունը դրանք հաշվառում է որպես հետաշխատանքային հատուցումներ:

Ճանաչում

165. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն և ծախս ազատման հատուցումների գծով ստորև բերված առավել վաղ ամսաթվով՝
- ա) երբ կազմակերպությունը այլևս չի կարող հրաժարվել այդ հատուցումների առաջարկից. և
 - բ) երբ կազմակերպությունը ճանաչում է ՀՀՄՍ 37-ի գործողության ուղորտում գտնվող վերակազմավորման ծախսումները և ներառում է ազատման հատուցումների վճարումը:
166. Ազատման հատուցումների համար, որոնք ենթակա են վճարման աշխատակցի՝ աշխատանքը

դադարեցնելու փոխարեն հատուցումների ստացման վերաբերյալ կազմակերպության առաջարկն ընդունելու արդյունքում, ժամանակը, երբ կազմակերպությունն այլևս չի կարող հետ կանչել ազատման հատուցումների իր առաջարկը, ստորև բերվածներից ամենավաղն է՝

- ա) երբ աշխատակիցն ընդունում է առաջարկը. և
 - բ) երբ ուժի մեջ է մտնում սահմանափակում (օրինակ՝ իրավական, կարգավորող կամ պայմանագրային պահանջ, կամ որևէ այլ սահմանափակում) կազմակերպության՝ առաջարկից հրաժարվելու հնարավորության վրա: Դա կլինի առաջարկն անելու օրը, եթե այդ ժամանակ արդեն իսկ առկա է սահմանափակումը:
167. Ազատման հատուցումների համար, որոնք ենթակա են վճարման կազմակերպության՝ աշխատակցի աշխատանքը դադարեցնելու մասին որոշման արդյունքում, կազմակերպությունն այլևս չի կարող հրաժարվել առաջարկից, եթե նա համապատասխան աշխատակիցներին ներկայացրել է ազատման պլան, որը բավարարում է ստորև բերված բոլոր չափանիշները՝
- ա) Պլանն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող գործողությունները ցույց են տալիս, որ պլանում էական փոփոխություններ կատարելն հավանական չէ:
 - բ) Պլանում որոշակիացվում է այն աշխատակիցների քանակը, որոնց աշխատանքը դադարեցվելու է, նրանց աշխատանքի դասակարգումը կամ գործառույթները և նրանց գտնվելու վայրերը (սակայն պատրադիր չէ, որ պլանը որոշափացնի յուրաքանչյուր առանձին աշխատակցի), ինչպես նաև ավարտման ակնկալվող ամսաթիվը:
 - գ) Պլանը սահմանում է աշխատակիցների կողմից ստանալիք ազատման հատուցումները բավարար մանրամասնությամբ, որպեսզի աշխատակիցները կարողանան որոշել հատուցումների տեսակն ու գումարը, որ նրանք ստանալու են աշխատանքը դադարեցվելու ժամանակ:
168. Երբ կազմակերպությունը ճանաչում է ազատման հատուցումներ, կարող է անհրաժեշտ լինի հաշվառելու նաև աշխատակիցների այլ հատուցումների կրճատման կամ պլանի փոփոխության հետևանքները (տե՛ս պարագրաֆ 103):

Չափումը

169. **Կազմակերպությունը պետք է չափի ազատման հատուցումները սկզբնական ճանաչման ժամանակ, և պետք է չափի և ճանաչի հետագա փոփոխությունները աշխատակիցների հատուցուման բնույթին համապատասխան՝ պայմանով, որ եթե ազատման հատուցումները հանդիսանում են հետաշխատանքային հատուցումների ավելացում, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի հետաշխատանքային հատուցումներին վերաբերող պահանջները: Հակառակ դեպքում՝**
- ա) **եթե ակնկալվում է, որ ազատման հատուցումները ամբողջությամբ կմարվեն մինչև այն տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը, որում ազատման հատուցումը ճանաչվում է, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներին վերաբերող պահանջները.**
 - բ) **եթե չի ակնկալվում, որ ազատման հատուցումները ամբողջությամբ կմարվեն մինչև տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներին վերաբերող պահանջները:**
170. Քանի որ ազատման հատուցումները չեն տրամադրվում ծառայության փոխարեն, 70-74-րդ պարագրաֆները, որոնք վերաբերում են հատուցումների վերագրմանը ծառայության ժամանակաշրջաններին, կիրառելի չեն:

159-170 պարագրաֆների ցուցադրական օրինակ

Նախապայմանություն

Վերջերս տեղի ունեցած ձեռքբերման արդյունքում կազմակերպությունը ծրագրում է տաս ամսից փակել գործարանը և այդ ժամանակ դադարեցնել գործարանի բոլոր մնացած աշխատակիցների աշխատանքը: Քանի որ կազմակերպությունը որոշ պայմանագրերի կատարման համար գործարանի աշխատակիցների փորձառության կարիքն ունի, նա հրապարակում է ազատման հետևյալ պլանը:

Յուրաքանչյուր աշխատակից, որը մնում և ծառայություն է մատուցում մինչև գործարանի փակվելը, կստանա ազատման ամսաթվին 30,000 ԱՄ դրամական վճարում: Մինչև գործարանի փակվելը հեռացող աշխատակիցները կստանան 10,000 ԱՄ:

Գործարանում կա 120 աշխատակից: Պլանի հրապարակման պահին կազմակերպությունն ակնկալում է, որ 20 աշխատակից կհեռանա նախքան գործարանի փակվելը: Հետևաբար ակնկալվող ընդհանուր դրամական արտահոսքը պլանի շրջանակներում 3,200,000 ԱՄ (այսինքն, $20 \times 10,000$ ԱՄ + $100 \times 30,000$ ԱՄ): Ինչպես պահանջվում է 160-րդ պարագրաֆով, կազմակերպությունը հաշվառում է աշխատանքի դադարեցման փոխարեն տրամադրվող հատուցումները որպես ազատման հատուցումներ, իսկ ծառայությունների փոխարեն տրամադրվող հատուցումները՝ որպես աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ:

Ազատման հատուցումներ

Աշխատանքի դադարեցման դիմաց տրամադրվող հատուցումը կազմում է 10,000 ԱՄ: Սա այն գումարն է որը կազմակերպությունը կվճարեր աշխատանքի դադարեցման դիմաց՝ անկախ նրանից, թե արդյո՞ք աշխատակիցները մնում և մատուցում են ծառայությունը մինչև գործարանի փակվելը, թե՞ հեռանում են նախքան փակվելը: Նույնիսկ եթե աշխատակիցները կարող են հեռանալ նախքան փակվելը, բոլոր աշխատակիցների աշխատանքի դադարեցումը տեղի է ունենում գործարանի փակման և նրանց աշխատանքի դադարեցման վերաբերյալ կազմակերպության որոշման արդյունքում (այսինքն, բոլոր աշխատակիցները կթողնեն աշխատանքը, երբ գործարանը փակվի): Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է 1,200,000 ԱՄ (այսինքն, $120 \times 10,000$ ԱՄ) կազմող պարտավորություն՝ ազատման հատուցումների գծով, որոնք տրամադրվում են աշխատակիցների հատուցումների պլանին համապատասխան, ազատման պլանի հրապարակման ամսաթվից և կազմակերպության կողմից գործարանի փակման կապակցությամբ վերակազմավորման ծախսումների ճանաչման ամսաթվից առավել վաղ ամսաթվով:

Ծառայության դիմաց տրամադրվող հատուցումներ

Հավելյալ հատուցումները, որ աշխատակիցները կստանան, եթե ծառայություններ մատուցեն լրիվ տաս ամսվա ժամանակահատվածում, տրվում են այդ ժամանակահատվածում մատուցված ծառայությունների դիմաց: Կազմակերպությունը հաշվառում է դրանք որպես աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ, քանի որ կազմակերպությունն ակնկալում է մարել դրանք մինչև տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամիսը լրանալը: Այս օրինակում զեղչում չի պահանջվում, հետևաբար, տաս ամսվա ծառայության ժամանակահատվածում յուրաքանչյուր ամիս ճանաչվում է ծախս՝ 200,000 ԱՄ (այսինքն, $2,000,000$ ԱՄ ÷ 10) գումարով, պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի համապատասխան ավելացմամբ:

Բացահայտում

171. Թեև սույն ստանդարտը չի պահանջում առանձնահատուկ բացահայտումներ ազատման հատուցումների վերաբերյալ, այլ ՖՀՄՍ-ներ կարող են բացահայտումներ պահանջել: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 24-ը բացահայտումներ է պահանջում հանգուցային կառավարչական անձնակազմի գծով աշխատակիցների հատուցումների վերաբերյալ: ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է աշխատակիցների

հատուցումների գծով ծախսի բացահայտում:

Անցումը և ուժի մեջ մտնելը

172. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
173. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի հետընթաց՝ *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան, բացառությամբ նրա, որ՝
- ա) կազմակերպությունը կարիք չունի ճշգրտելու սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից դուրս ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ մինչև սկզբնական կիրառման ամսաթիվը հաշվեկշռային արժեքում ներառված՝ աշխատակիցների հատուցումների արժեքում փոփոխությունները հաշվի առնելու համար: Առաջին կիրառման ամսաթիվը այն առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենավաղ նախորդ ժամանակաշրջանի սկիզբն է, որում է, որտեղ կազմակերպությունը որդեգրել է սույն ստանդարտը:
 - բ) Նախքան 2014 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պարտավոր չէ ներկայացնելու 145-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների համար համեմատական տեղեկատվությունը սահմանված հատուցումների գծով պարտականության զգայունության վերաբերյալ:
174. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 8-րդ պարագրաֆում ներկայացված իրական արժեքի սահմանումը և 113-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 20 Պեղական շնորհների հաշվառում և պեղական օգնության բացահայտում¹

Գործողության ոլորտը

1. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի պետական շնորհները հաշվառելիս և բացահայտելիս, ինչպես նաև պետական օգնության այլ ձևերը բացահայտելիս:**
2. Սույն ստանդարտը չի առնչվում²
 - 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 դրույքաչափերի նվազեցումը.
 - գ) կազմակերպությունում որպես սեփականատեր պետության մասնակցությանը.
 - դ) «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ով կարգավորվող պետական շնորհներին:

Սահմանումներ

3. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝**

Պեղություն. կառավարությունը, կառավարական գործակալությունները և նմանատիպ մարմինները՝ տեղական, ազգային կամ միջազգային:

Պեղական 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:

Պեղական 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 խելամտորեն որևէ արժեք վերագրել, ինչպես նաև պետության հետ գործարքները, որոնք հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության սովորական առևտրային գործարքներից²:

Ակտիվներին վերաբերող շնորհները պետական շնորհներ են, որոնց հիմնական պայմանն այն է, որ դրանց ստացման իրավունք ունեցող կազմակերպությունը պետք է գնի, կառուցի կամ որևէ այլ

¹ 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 փոփոխություն':

² Տես նաև ՄՄԿ 10՝ «Պեղական օգնություն՝ առանց գործառնական գործունեության հետ յուրահատուկ կապի»:

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:

Ներելի փոխառությունները փոխառություններ են, որոնց դեպքում փոխատուն պարտավորվում է չպահանջել դրանց մարումը՝ որոշակի սահմանված պայմանների դեպքում:

Իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):

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 պարզևատրություններ:

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 ներելի 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 «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի: Շուկայականից ցածր տոկոսադրույքից օգուտը պետք է չափվի որպես փոխառության՝ ՖՀՄՍ 9-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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 ի:

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 (տե՛ս «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ը) 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. Չմաշվող (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՛մ շնորհը գրանցելով որպես հետաձգված եկամուտ, կա՛մ 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, նման 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 ներկայացվում են որպես շահույթի կամ վնասի մաս կա՛մ առանձին, կա՛մ ընդհանուր վերնագրի տակ, ինչպես օրինակ՝ «Այլ եկամուտները», կամ որպես այլընտրանք դրանք նվազեցվում են համապատասխան ծախսը ներկայացնելիս:

29Ա. [Հանված է]

30. Առաջին մեթոդի կողմնակիցները պնդում են, որ տեղին չէ եկամտային և ծախսային հոդվածների զուտ 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 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8- ը):** 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 կլիներ շահույթում կամ վնասում մինչև տվյալ ամսաթիվը, եթե չլիներ 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. Սույն 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 դրույթներ

40. Կազմակերպությունը, որը սույն ստանդարտը կիրառում է առաջին անգամ, պետք է.
- ա) բավարարի բացահայտման պահանջները, որտեղ դա տեղին է, և
 - բ) կամ՝
 - I. հաշվի առնելով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները՝ ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի. կամ՝
 - 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՝ 2007 թվականին) 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 հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթը հանգեցրել են 37-րդ պարագրաֆի հանմանը 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:
44. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 10Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
45. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 3-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
46. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փաստաթուղթը փոփոխել է 29-րդ պարագրաֆը և հանել է 29Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ի 2011 թվականի հունիսին փոփոխված տարբերակը:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 21

Արտարժույթի 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 փոխարժեք (փոխարժեքներ) պետք է կիրառել, և ֆինանսական հաշվետվություններում ինչպես պետք է ճանաչել 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 *“Ֆինանսական գործիքներ”* ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում են.
 - բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում համախմբման կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով ներառվող արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը վերահաշվարկելիս և
 - գ) կազմակերպության արդյունքները և ֆինանսական վիճակը ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելիս:
4. ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում է արտարժույթային բազմաթիվ ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, և, հետևաբար, դրանք բացառվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից: Այնուամենայնիվ, այն արտարժույթային ածանցյալ գործիքները, որոնք չեն ներառվում ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում (օրինակ՝ այլ պայմանագրերում պարունակվող որոշ արտարժույթային 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 զուտ 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:

¹ Տես նաև ՄՄԿ-7 «Անցումը եվրոյի» Մեկնաբանությունը:

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 «Հաշվեդրություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ՀՀՄՍ 7-ը):

Սահմանումներ

8. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝**
- Փակման փոխարժեք.** սփոթ փոխարժեքն է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:
- Փոխարժեքային տարբերություն.** տարբերություն է, որն առաջանում է մեկ արժույթով մեկ այլ արժույթի միևնույն քանակը տարբեր փոխարժեքներով վերահաշվարկելու արդյունքում:
- Փոխանակման փոխարժեք.** երկու արժույթների հարաբերակցությունն է:
- Իրական արժեք.** գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):
- Արտարժույթ.** արժույթ է, որը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից:
- Արտերկրյա ստորաբաժանում.** հաշվետու կազմակերպության վերահսկվող կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունը, համատեղ պայմանավորվածությունը 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 հոդվածներ.** առկա արժույթի միավորներ, ինչպես նաև ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց դիմաց պետք է ստացվեն կամ վճարվեն ֆիքսված կամ որոշելի գումարով արժույթ:
- Ձույր ներդրումներ արտերկրյա ստորաբաժանումում.** հաշվետու կազմակերպության մասնակցությունն է այդ արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվներում:
- Ներկայացման արժույթ.** արժույթ է, որով ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են:
- Սփոթ փոխարժեք.** անհապաղ համար մատչելի 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 պայմանավորվածություն)
- 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, դեպքերի և իրադարձությունների տնտեսական հետևանքները: Այս մտտեցման 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, դեպքերը և իրադարձությունները: Ուստի, ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելուց հետո այն ենթակա չէ փոփոխման, բացառությամբ եթե փոփոխության են ենթարկվում հիմքում ընկած այդ գործառնությունները, դեպքերը և իրադարձությունները:
14. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը հանդիսանում է գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթ, ապա կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկում է “Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում” ՀՀՄՍ 29 -ի 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):

Ջուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում

15. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանմանը 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 ստորաբաժանմանը 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 զուտ ներդրման 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), գուդվիլը, 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 պայմանավորվածությունում: 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 *“Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ”* ՀՀՄՍ 27 -ի 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 փոխարժեքը:**

22. Գործառնության ամսաթիվ է համարվում այն ամսաթիվը, երբ գործառնությունն առաջին անգամ որակվում է որպես ճանաչման ենթակա՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է գործառնության ամսաթվի 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 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 փոխարժեքով. և

գ) իրական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հողվածները պետք է վերահաշվարկվեն (ներկայացվեն) իրական արժեքի չափման օրվա փոխարժեքով:

24. Հողվածի հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է այլ համապատասխան ստանդարտների դրույթների համաձայն: Օրինակ՝ հիմնական միջոցները կարող են չափվել իրական կամ սկզբնական արժեքով՝ «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16 -ի 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 հողվածների հաշվեկշռային արժեքը որոշվում է երկու կամ ավելի գումարներ համեմատելու միջոցով: Օրինակ՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը ինքնարժեքի և իրացման զուտ արժեքի նվազագույնն է՝ «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ի համաձայն: Նմանապես, «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ի 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 փոխարժեքով, որի դրույթամբ այդ գումարը որոշվել է (այսինքն՝ սկզբնական արժեքով չափված հողվածի գծով՝ գործառնության ամսաթվի փոխարժեքը). և

բ) իրացման զուտ արժեքը կամ փոխհատուցվող գումարը, որը տեղին է, վերահաշվարկված այն օրվա փոխարժեքով, որի դրույթամբ այդ արժեքը որոշվել է (օրինակ՝ փակման փոխարժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրույթամբ):

Նման համադրման արդյունքը կարող է լինել այն, որ արժեզրկումից կորուստը կճանաչվի ֆունկցիոնալ արժույթով, այլ ոչ արտարժույթով կամ հակառակը:

26. Մի քանի 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 ունենային չափման ամսաթվի դրույթամբ: Եթե երկու արժույթների միջև հնարավորությունը ժամանակավորապես անհնարին է, օգտագործվում է առաջին հաջորդող փոխարժեքը, որը կկիրառվեր հնարավոր դեպքում:

Փոխարժեքային տարբերությունների ճանաչումը

27. Ինչպես շարադրված է 3(ա) պարագրաֆում և 5-րդ պարագրաֆում, ՀՀՄՍ 39-ը կիրառվում է արտարժույթային հողվածների հեջավորումը հաշվառելիս: Հեջավորման հաշվառման կիրառումը պահանջում է, որ կազմակերպության կողմից որոշ փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումն իրականացվի սույն ստանդարտով պահանջվող փոխարժեքային տարբերությունների հաշվառումից տարբերվող ձևով: Օրինակ՝ ՀՀՄՍ 39-ը պահանջում է, որ որպես դրամական հոսքերի հեջավորման գործիքներ որակված դրամային հողվածների գծով փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ պայմանով, որ հեջն արդյունավետ է:

28. **Փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են դրամային հողվածների մարման արդյունքում, կամ երբ դրամային հողվածները 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 հողվածները առաջանում են արտարժույթով գործառնություններից, և առկա է գործառնության ամսաթվի և մարման ամսաթվի միջև փոխարժեքի փոփոխություն, առաջանում է փոխարժեքային տարբերություն: Երբ գործառնության հետ կապված հողվածների մարումը կատարվում է նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվել է գործառնությունը, փոխարժեքային ամբողջ տարբերությունը ճանաչվում է այդ ժամանակաշրջանում: Այնուամենայնիվ, երբ գործառնության հետ կապված հողվածների մարումը կատարվում է հաջորդող հաշվետու ժամա-

նակաշրջաններում, մինչև մարման ժամանակաշրջանն ընկած յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունը որոշվում է յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած փոխարժեքի փոփոխությամբ:

30. **Եթե ոչ դրամային հողվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած բաղադրիչ պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Եվ հակառակը՝ եթե ոչ դրամային հողվածի գծով օգուտ կամ վնաս է ճանաչվում շահույթում կամ վնասում, ապա այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած բաղադրիչ ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:**
31. Այլ ՖՀՄՄ-ներով պահանջվում է, որ որոշ օգուտներ և վնասներ ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Օրինակ՝ ՀՀՄՄ 16-ով 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. **Դրամային հողվածի հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության կատարած զուտ 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 դուստր կազմակերպություն է), այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները սկզբնապես ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և սեփական կապիտալից վերադասակարգվում են որպես զուտ ներդրման օտարումից շահույթ կամ վնաս՝ համաձայն 48-րդ պարագրաֆի:**
33. Եթե դրամային հողվածը կազմում է արտերկրյա ստորաբաժանումում հաշվետու կազմակերպության զուտ 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 հողվածը սահմանված է արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով, ապա փոխարժեքային տարբերություն առաջանում է հաշվետու կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 28-րդ պարագրաֆի համաձայն: Եթե այդպիսի հողվածը 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 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 հողվածների այն գումարներին, որոնք կլինեին, եթե այդ հողվածներն ի սկզբանե գրանցված լինեին ֆունկցիոնալ արժույթով: Օրինակ՝ դրամային հողվածները վերահաշվարկվում են ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը, իսկ սկզբնական արժեքի հիմունքով չափվող ոչ դրամային հողվածները վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով դրանց ճանաչմանը հանգեցնող գործառնության ամսաթվի 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 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 ևս) պետք է վերահաշվարկվեն այդ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ առկա փակման փոխարժեքով.**
 - բ) **շահույթ կամ վնաս և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք ներկայացնող յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության եկամուտները և ծախսերը (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն գործառնությունների կատարման ամսաթվի դրությամբ առկա 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 փոխարժեքին, օրինակ՝ եկամտի և ծախսի հոդվածների վերահաշվարկման համար կարող է կիրառվել ժամանակաշրջանի միջին փոխարժեքը: Այնուամենայնիվ, երբ 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 փոխարժեքով, իսկ ակտիվներն ու պարտավորությունները՝ փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:
 - բ) զուտ ակտիվների սկզբնական մնացորդը նախկին փակման փոխարժեքից տարբերվող փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:

Այս փոխարժեքային տարբերությունները չեն ճանաչվում տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որովհետև 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 գերսղաճային 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 գերսղաճային 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 փոխարժեքի հետագա փոփոխությունների գծով):

43. Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային 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 գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթով (տե՛ս 42-րդ պարագրաֆի “բ” կետը): Եթե տնտեսությունը դադարում է գերսղաճային 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 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 “Համախմբված ֆինանսական հաշվեկրկություններ” ՖՀՄՍ 10-ը): 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 հանձնառության 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 ՖՀՄՍ 10-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 փոխարժեքով: Մինչև հաշվետու կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը փոխարժեքների նշանակալի փոփոխությունները ճշգրտվում են՝ ՖՀՄՍ 10-ի համաձայն: Նույն մոտեցումը կիրառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդը ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների նկատմամբ կիրառելիս համաձայն ՀՀՄՍ 28-ի՝ 2011 թվականին փոփոխված:
47. **Ցանկացած գուդվիլ, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, և ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ իրական արժեքի ցանկացած ճշգրտում, որն առաջանում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, դիտարկվում են որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Դրանք պետք է արտահայտվեն արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով և վերահաշվարկվեն 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 *“Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում”* ՀՀՄՍ 1-ի՝ 2007 թվականին վերանայված տարբերակը):
- 48Ա. Ի լրումն արտերկրյա ստորաբաժանումում կազմակերպության ամբողջ բաժնեմասի օտարմանը՝ ստորև նշված մասնակի օտարումները պետք է հաշվառվեն որպես օտարումներ՝
- ա) երբ մասնակի օտարումը ընդգրկում է արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստ, անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք կազմակերպությունը մասնակի օտարումից հետո պահպանում է չվերահսկող բաժնեմաս իր նախկին դուստր կազմակերպությունում, և
 - բ) երբ համատեղ պայմանավորվածությունում մասնակցության մասնակի օտարումից կամ արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող ասոցիացված կազմակերպության մասնակի օտարումից հետո պահպանվող մասնակցությունը արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող ֆինանսական ակտիվ է:
- 48Բ. Արտերկրյա ստորաբաժանում ներառող դուստր կազմակերպությունն օտարելիս այդ արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունների կուտակված գումարը, որը վերագրվել է չվերահսկող բաժնեմասին, 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 բաժնեմասը: 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: *“Շահույթահարկեր”* ՀՀՄՍ 12 -ը 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 ՖՀՄՍ 9-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-ներին 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 *“Ձուր ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում”* 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 գույքի ընդհանուր և իրական արժեքի ճշգրտումները դիտարկել որպես իր ակտիվներ և պարտավորություններ, այլ ոչ թե որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Ուստի, գույքի ընդհանուր և իրական արժեքի այդ ճշգրտումները կամ արդեն արտահայտված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, կամ համարվում են ոչ դրամային արտարժույթային հոդվածներ, որոնք գրանցվում են՝ կիրառելով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխարժեքը:
60. Սույն ստանդարտի կիրառումից առաջացող բոլոր այլ փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն *“Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ”* ՀՀՄՍ 8-ի 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–48Դ պարագրաֆները և փոփոխել է 49-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի առաջընթաց 2009 թվականի հուլիսի 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:
- 60Գ. [Հանված է]
- 60Դ. Որպես 2010 թվականի մայիսին հրապարակված *ՖՀՄՍ-ների Բարելավումների* մաս փոփոխվել է 60Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:
- 60Ե. 2010 թվականի հոտեմբերին հրապարակված *ՖՀՄՍ 9-ը* փոփոխել է 3(ա) պարագրաֆը, 4-րդ պարագրաֆը և 52(ա) պարագրաֆը և հանել 60Գ. պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված *ՖՀՄՍ 9-ը*:
- 60Զ. *ՖՀՄՍ 10-ը* և 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *“Համարեղ պայմանավորվածություններ”* *ՖՀՄՍ 11-ը* փոփոխել են 3(ա) պարագրաֆը, 8-րդ, 11-րդ, 18-րդ, 19-րդ, 33-րդ, 44-46-րդ պարագրաֆները և 48Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է *ՖՀՄՍ 10-ը* և *ՖՀՄՍ 11-ը*:
- 60Է. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *ՖՀՄՍ 13-ը* փոփոխել է 8-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը և փոփոխել է 23-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է *ՖՀՄՍ 13-ը*:
- 60Ը. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված *“Այլ ամապարփակ ֆինանսական արդյունքի հողվածների ներկայացումը”* (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փաստաթուղթը փոփոխել է 39-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ի 2011 թվականի հունիսին փոփոխված տարբերակը:

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

61. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված *“Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները”* ՀՀՄՍ 21 -ին:
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 <<Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը>> ՀՀՄՍ 39-ում,
 - բ) (հանված է)
 - գ) (հանված է)
 - դ) ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող ֆինանսական վճարները՝ ճանաչված համաձայն <<Վարձակալություն>> ՀՀՄՍ 17-ի. 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 <<Ֆինանսական հաշվեպրոյությունները գերսղաճային տնտեսություններում>> ՀՀՄՍ 29-ը, ապա փոխառության ծախսումների այն մասը, որը փոխհատուցում է նույն ժամանակաշրջանի սղաճը, 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 հեշտությամբ 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 փոխարժեքի տատանումներից, ինչպես նաև արտարժույթով սահմանված կամ արտարժույթով պայմանավորված վարկեր օգտագործելիս, երբ խումբը գործում է բարձր սղաճային 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 փոխառու-

յուններից 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 ծախքերի նկատմամբ կիրառելով կապիտալացման դրույքը: Կապիտալացման դրույքը տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության չմարված 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 զուտ 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 ծախքեր.
 - 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 ծախքերը ներառում են միայն այն ծախքերը, որոնք հանգեցրել են դրամական միջոցների վճարման, այլ ակտիվների փոխանցման կամ ենթադրում են տոկոսակիր պարտավորություններ: Ծախքերը նվազեցվում են ակտիվի համար ստացված ցանկացած կանխավճարի և շնորհի գումարի չափով (տե՛ս <<Պետրական շնորհների հաշվառում և պետրական օգնության բացահայտում>> ՀՀՄՍ 20-ը): Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի միջին հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ նախկինում կապիտալացված փոխառության ծախսումները, սովորաբար այն ծախքերի 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 ժամանակաշրջանի 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 <<ՖՀՄՍ-ների բարելավումներով>>: 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.) գործողության դադարեցումը

30. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված <<Փոխառության ծախսումներ>> ՀՀՄՍ 23-ին:

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, ներառյալ հանձնառությունները:

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, ներառյալ հանձնառությունները, 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 փոխհարաբերությունները, գործարքներն ու չմարված մնացորդները՝ ներառյալ հանձնառությունները, մայր կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողների՝ համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներկայացվում են «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ի և «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ի համապատասխան: Սույն ստանդարտը կիրառվում է նաև առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների համար:
4. Մինևսույն 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: Այլ հանգամանքներում կազմակերպությունը կարողություն ունի ազդելու ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության վրա 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 կազմակերպության գործարքների, չմարված մնացորդների՝ ներառյալ հանձնառությունները, և կապակցված կողմերի հետ փոխհարաբերությունների իմացությունը կարող է ազդել այն բանի վրա, թե ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներն ինչպես կգնահատեն կազմակերպության գործունեությունը, ներառյալ այն ռիսկերն ու հնարավորությունները, որոնց առնչվում է կազմակերպությանը:

Սահմանումներ

9. **Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով**
Կապակցված կողմն անձ է կամ կազմակերպություն, որը կապակցված է իր ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստող կազմակերպության հետ (սույն ստանդարտում հաշվետու կազմակերպություն):
 - ա) Անձը կամ այդ անձի ընտանիքի մտերիմ անդամը կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե այդ անձը՝
 - (i) վերահսկողություն կամ համատեղ վերահսկողություն է իրականացնում հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ,
 - (ii) նշանակալի ազդեցություն ունի հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ, կամ
 - (iii) հաշվետու կազմակերպության նրա մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է:
 - բ) Կազմակերպությունը կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե կիրառելի է հետևյալ պայմաններից որևէ մեկը՝
 - (i) Կազմակերպությունը և հաշվետու կազմակերպությունը միևնույն խմբի անդամ են (ինչը նշանակում է, որ յուրաքանչյուր մայր կազմակերպություն, դուստր կազմակերպություն և միևնույն մայր կազմակերպության այլ դուստր կազմակերպություն կապակցված է մյուսների հետ):
 - (ii) Մեկ կազմակերպությունը մեկ այլ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպությունն է կամ համատեղ ձեռնարկումը (կամ այնպիսի խմբի անդամ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպությունն է կամ համատեղ ձեռնարկումը, որի անդամ է նաև մեկ այլ կազմակերպությունը):
 - (iii) Երկու կազմակերպություններն էլ միևնույն երրորդ կողմի համատեղ ձեռնարկումներն են:
 - (iv) Մեկ կազմակերպությունը երրորդ կազմակերպության համատեղ ձեռնարկումն է, իսկ մեկ այլ կազմակերպությունը նույն երրորդ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպությունն է:
 - (v) Կազմակերպությունը հետաշխատանքային հատուցումների պլան է՝ կամ հաշվետու կազմակերպության, կամ հաշվետու կազմակերպության հետ կապակցված կազմակերպության աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար: Եթե

հաշվետու կազմակերպությունն ինքն է այդպիսի պլան, ապա ֆինանսավորող գործատունն նույնպես կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ:

- (vi) Կազմակերպությունը վերահսկվում է կամ համատեղ վերահսկվում է (ա) կետում նշված անձի կողմից:
- (vii) (ա)(i) կետում նշված անձը նշանակալի ազդեցություն ունի կազմակերպության նկատմամբ կամ նրա (կամ նրա մայր կազմակերպության) առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է:

Կապակցված կողմի հետ գործարքը ռեսուրսների, ծառայությունների կամ պարտականությունների փոխանցում է հաշվետու կազմակերպության և կապակցված կողմի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից:

Անձի ընտանիքի մյուս անդամներն ընտանիքի այն անդամներն են, ովքեր ենթադրաբար կարող են ազդել այդ անձի վրա կամ ենթարկվել նրա ազդեցությանը՝ կազմակերպության հետ իրենց փոխհարաբերություններում և ներառում են՝

- ա) այդ անձի երեխաները և ամուսինը կամ զուգընկերը,
- բ) այդ անձի ամուսնու կամ զուգընկերոջ երեխաները, և
- գ) այդ անձի ամուսնու կամ զուգընկերոջ խնամարկյալները:

Հափուցումը ներառում է աշխատակիցների բոլոր հատուցումները (ինչպես սահմանված է «Աշխատակիցների հափուցումներ» 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՝ բուժսպասարկում, 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 բուժսպասարկումը.
- 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, պարգևավճարները և հետաձգված փոխհատուցումները, եթե դրանք ամբողջությամբ ենթակա չեն վճարման տվյալ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում.
- դ) ազատման նպաստները.
- ե) բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարումները:

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):

Պետությունը ներառում է պետությունը, պետության գործակալությունները և նման մարմինները՝ լինեն դրանք տեղական, ազգային կամ միջազգային:

Պեղության հետ կապակցված կազմակերպությունն այն կազմակերպությունն է, որը վերահսկվում է, համատեղ վերահսկվում է կամ նշանակալի ազդեցություն է կրում պետության կողմից:

“վերահսկողություն”, “համատեղ վերահսկողություն” և “նշանակալի ազդեցություն” տերմինները սահմանված են ՖՀՄՍ 10-ում, «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ում և «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համարեղ ձեռնարկներում» ՀՀՄՍ 28-ում և սույն ստանդարտում օգտագործվում են նշված ՖՀՄՍ-ներում սահմանված իմաստներով:

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 ստորև նշվածները չեն համարվում կապակցված կողմեր՝
 - ա) երկու կազմակերպություններ զուտ այն պատճառով, որ նրանք ունեն ընդհանուր տնօրեն կամ առանցքային կառավարչական անձնակազմի որևէ անդամ կամ էլ այն պատճառով, որ մի կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամը նշանակալի ազդեցություն ունի մյուս կազմակերպության վրա:
 - բ) երկու ձեռնարկողներ զուտ այն պատճառով, որ նրանք բաժանում են համատեղ ձեռնարկման համատեղ վերահսկողությունը:
 - գ)
 - (i) ֆինանսական միջոցներ տրամադրողները,
 - (ii) արհմիությունները,
 - (iii) հանրային կոմունալ կազմակերպությունները, և
 - (iv) հաշվետու կազմակերպությանը չվերահսկող, համատեղ չվերահսկող կամ նրա նկատմամբ նշանակալի ազդեցություն չունեցող պետության ստորաբաժանումները և գործակալությունները,զուտ այն պատճառով, որ կազմակերպության հետ ունեն սովորական գործնական հարաբերություններ (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 էական ծավալի գործարքներ է իրականացնում և միայն այդ պատճառով է առաջացնում տնտեսական կախվածություն:
12. Կապակցված կողմի սահմանման մեջ, ասոցիացված կազմակերպությունը ներառում է նրա դուստր կազմակերպությունները և համատեղ ձեռնարկումը ներառում է վերջինիս դուստր կազմակերպությունները: Հետևաբար, օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության դուստր կազմակերպությունը և այդ դուստր կազմակերպության նկատմամբ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողը կապակցված են միմյանց:

Բացահայտումներ

Բոլոր կազմակերպությունները

13. Մայր կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները պետք է բացահայտվեն՝ անկախ նրանց միջև գործարքներ տեղի ունեցած լինելուց: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր 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 համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա պետք է նաև բացահայտվի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անունը, որ ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ:
14. 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:

15. Մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների միջև կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների բացահայտման պահանջը ավելանում է ՀՀՄՍ 27-ով և «Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում» ՖՀՄՍ 12-ով պահանջվող բացահայտումներին:
16. Պարագրաֆ 13-ը հղում է կատարում հաջորդ ամենաավագ մայր կազմակերպությանը: Դա խմբի մեջ անմիջական մայր կազմակերպությունից վեր կանգնած առաջին մայր կազմակերպությունն է, որ կազմում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
17. **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:
18. Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող ժամանակաշրջանում ունեցել է գործարքներ կապակցված կողմի հետ, ապա այն պետք է բացահայտի կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունների բնույթը, ինչպես նաև տեղեկատվությունը գործարքների և չմարված մնացորդների՝ ներառյալ հանձնառությունների, վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ են օգտագործողներին՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ հարաբերությունների հնարավոր ազդեցությունը հասկանալու համար: Այս բացահայտումները պետք է կատարվեն ի լրումն 17-րդ պարագրաֆի պահանջների: Բացահայտումները պետք է առնվազն ներառեն՝
 - ա) գործարքների գումարը.
 - բ) չմարված մնացորդների՝ ներառյալ հանձնառությունների, 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:
19. Պարագրաֆ 18- ով 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 համատեղ ձեռնարկող է.
 - զ) կազմակերպության կամ իր մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմը.
 - է) այլ կապակցված կողմեր:

20. Կապակցված կողմերին վճարվելիք և դրանցից ստացվելիք գումարների դասակարգումը 19-րդ պարագրաֆով պահանջվող տարբեր կատեգորիաներում համարվում է շարունակություն «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվող այն տեղեկատվության, որը պետք է ներկայացվի կա՛մ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կա՛մ ծանոթագրություններում: Այդ կատեգորիաներն ընդլայնվել են՝ տրամադրելու համար կապակցված կողմերի միջև գործարքների գծով մնացորդների առավել համապարփակ վերլուծություն, և վերաբերում են կապակցված կողմերի միջև գործարքներին:
21. 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 ներքոհրավումների փոխանցումներ.
 - է) ֆինանսավորման համաձայնագրերի ներքո միջոցների փոխանցումներ (ներառյալ վարկերը և կանոնադրական կապիտալում ներդրումները դրամական կամ բնաիրային տեսքով).
 - ը) երաշխիքների կամ գրավի տրամադրում.
 - թ) ապագայում որոշակի դեպքի տեղի ունենալու կամ տեղի չունենալու պարագայում ինչ-որ գործողություն ձեռնարկելու հանձնառություններ՝ ներառյալ ապագայում կատարվելիք պայմանագրերը¹ (ճանաչված կամ չճանաչված), և
 - ժ) պարտավորությունների մարումը կազմակերպության անունից, կամ կազմակերպության միջոցով, այդ կապակցված կողմի անունից:
22. 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 (2011 թվականին փոփոխված) 42-րդ պարագրաֆը):
23. 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:
24. **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:**

Պետության հետ կապակցված կազմակերպությունները

25. Հաշվետու կազմակերպությունը ազատվում է կապակցված կողմի հետ գործարքների և չմարված մնացորդների՝ ներառյալ հանձնառությունների, մասով պարագրաֆ 18-ի բացահայտման պահանջներից, հետևյալների հետ փոխհարաբերությունների մասով
- ա) պետության, որը վերահսկում կամ համատեղ վերահսկում է կամ նշանակալի ազդեցություն ունի հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ, և

¹ «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ը սահմանում է ապագայում կատարվելիք պայմանագրերը որպես պայմանագրեր, որոնց մասով կողմերից ոչ մեկը չի կատարել իր պարտավորություններից ոչ մեկը կամ երկու կողմն էլ կատարել են իրենց պարտավորությունները մասամբ և հավասարաչափ:

- բ) մեկ այլ կազմակերպության, որը կապակցված կողմ է այն պատճառով, որ նույն պետությունը վերահսկում կամ համատեղ վերահսկում է կամ նշանակալի ազդեցություն ունի և՛ հաշվետու կազմակերպության, և՛ այլ կազմակերպության նկատմամբ
26. Եթե հաշվետու կազմակերպությունը կիրառում է 25-րդ պարագրաֆով նախատեսված ազատումը, այն պետք է բացահայտի 25-րդ պարագրաֆում հղում կատարված գործարքների և չմարված մնացորդների վերաբերյալ հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- ա) պետության անվանումը և հաշվետու կազմակերպության հետ ունեցած փոխհարաբերությունների բնույթը (այն է՝ վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն)
- բ) բավարար մանրամասնությամբ հետևյալ տեղեկատվությունը, որը թույլ կտա կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հասկանալ կապակցված կողմի հետ գործարքի ազդեցությունը նրա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա.
- (i) յուրաքանչյուր առաձին վերցված նշանակալի գործարքի բնույթը և գումարը, և
- (ii) մնացած գործարքների համար, որոնք նշանակալի են միասին վերցված, բայց ոչ առանձին, դրանց չափերի վերաբերյալ քանակական և որակական տեղեկատվություն: Գործարքների տեսակները ներառում են 21-րդ պարագրաֆում թվարկածները:
27. Պարագրաֆ 26(բ) պահանջներին համապատասխան բացահայտման մանրամասնության մակարդակը որոշելու նպատակով իր դատողությունները կիրառելիս հաշվետու կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի կապակցված կողմի հետ փոխհարաբերությունների մտերմությունը և գործարքի նշանակալիության մակարդակը պարզելու համար այլ կարևոր գործոնները, ինչպիսիք են գործարքի հետևյալ հատկանիշները՝
- ա) նշանակալի է չափի առումով,
- բ) իրականացվել է ոչ շուկայական պայմաններով,
- գ) դուրս է առօրյա սովորական գործնական գործառնություններից, ինչպես օրինակ ձեռնարկատիրական գործունեության առքը կամ վաճառքը,
- դ) բացահայտվել է կարգավորող կամ վերահսկող մարմիններին,
- ե) զեկուցվել է բարձրաստիճան ղեկավարությանը,
- զ) ենթակա է բաժնետերերի հաստատմանը:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

28. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի հետընթաց՝ 2011 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ամբողջ ստանդարտի կամ պետության հետ կապակցված կազմակերպությունների համար 25-27-րդ պարագրաֆներում նախատեսված մասնակի ազատումների ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը ամբողջ ստանդարտը կամ այդ մասնակի ազատումները կիրառում է 2011 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 28Ա. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը, «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը և ՖՀՄՍ 12-ը փոփոխել են 3-րդ, 9-րդ, 11(բ), 15-րդ, 19(բ) ու (ե) և 25-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը, ՖՀՄՍ 11-ը և ՖՀՄՍ 12-ը:

ՀՀՄՍ 24-ի (2003) գործողության դադարեցումը

29. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» ՀՀՄՍ 24-ին (վերանայված՝ 2003 թվականին):

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. «<Աշխատակիցների հատուցումներ>> ՀՀՄՍ 19-ը 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 (հեթաշխատանքային 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 զուտ 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 զուտ 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 տվյալ 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 զուտ 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 զուտ 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 կա՛մ ընթացիկ, կա՛մ 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 զուտ 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՝ կա՛մ որպես հաշվետվությունների մաս, կա՛մ 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 պահն 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.

- զ) 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 հատուցադրույքները 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 զուտ ակտիվները, խոստացված թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը և արդյունքում ստացվող ավելցուկը կամ պակասորդը: Պլանի ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են նաև հաշվետվություններ հատուցումների համար հասանելի զուտ 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 զուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն և հատուցումների համար հասանելի զուտ 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:

զ) Ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են հատուցումների համար հասանելի զուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն և հատուցումների համար հասանելի զուտ 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 զեկույց՝ կազմված ղեկավարության կամ տնօրենների զեկույցի 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 օաօ 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 զուտ 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 հերքում 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: Շուկայում 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. Շուկայում 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 զուտ 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 զուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն, բացահայտելով՝
 - I. ակտիվները ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ համապատասխան դասակարգմամբ.
 - II. ակտիվների գնահատման հիմունքը.
 - III. կա՛մ հատուցումների համար հասանելի զուտ 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 զուտ 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 Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառման և բացահայտման պահանջները այն դեպքի համար, երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս, երբ կազմակերպությունը կամավոր որոշում է, կամ ազգային կանոնակարգերի համաձայն պարտավոր է ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:
3. Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպությունները պետք է ներկայացնեն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ: Այն կիրառվում է, երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին:

Սահմանումներ

4. **Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.**
Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ` խմբի ֆինանսական հաշվետվություններն են, որտեղ մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպությունների ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտները և ծախսերը, ինչպես նաև դրամական միջոցների հոսքերը ներկայացվում են որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններ:
Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ` մայր կազմակերպության (այսինքն` դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն ունեցող ներդրող) կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններ են, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են ինքնարժեքով կամ «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան:
Ստորև բերված տերմինները սահմանված են «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ի Հավելված Ա-ում, «*Համադրել պայմանավորվածություններ*» ՖՀՄՍ 11-ի Հավելված Ա-ում և «*Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համադրել ձեռնարկումներում*» ՀՀՄՍ 28-ի պարագրաֆ 3-ում.
 - ասոցիացված կազմակերպություն,
 - ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողություն,
 - խումբ,
 - համատեղ վերահսկողություն,
 - համատեղ ձեռնարկում,
 - համատեղ ձեռնարկող,
 - մայր կազմակերպություն,
 - նշանակալի ազդեցություն,
 - դուստր կազմակերպություն:

6. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ի լրումն այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ներդրումներն ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառմամբ, բացառությամբ պարագրաֆ 8-ում սահմանված հանգամանքների: Չի պահանջվում, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները հավելվեն կամ կցվեն այդ հաշվետվություններին:
7. Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կիրառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդը, չեն հանդիսանում առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ: Նմանապես, դուստր կազմակերպություն, ասոցիացված կազմակերպություն կամ էլ համատեղ ձեռնարկումում համատեղ ձեռնարկողի բաժնեմաս (մասնակցություն) չունեցող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն հանդիսանում:
8. Կազմակերպությունը, որը ՖՀՄՍ 10-ի 4(ա) պարագրաֆին համապատասխան ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելուց կամ ՀՀՄՍ 28-ի (վերանայված 2011-ին) պարագրաֆ 7-ի համաձայն՝ բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելուց, կարող է առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել որպես իր միակ ֆինանսական հաշվետվություններ:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում

9. **Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն բոլոր կիրառելի ՖՀՄՍ-ների համապատասխան, բացառությամբ պարագրաֆ 10-ում ներկայացվածների:**
10. **Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այն պետք է դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառի՝**
 - ա) **ինքնարժեքով, կամ**
 - բ) **ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան**

Կազմակերպությունը պետք է հաշվապահական հաշվառման միևնույն մոտեցումը կիրառի ներդրումների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար: Ինքնարժեքով հաշվառվող ներդրումները պետք է հաշվառվեն «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, երբ դրանք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում): ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան հաշվառվող ներդրումների չափումը նման հանգամանքներում չի փոփոխվում:
11. Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 28-ի (վերանայված 2011-ին) պարագրաֆ 18-ի համապատասխան որոշում է ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում իր ներդրումները ՖՀՄՍ 9-ի համապատասխան չափել իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, ապա այն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում ևս այդ ներդրումները պետք է չափի իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:
12. Կազմակերպությունը դուստր կազմակերպությունից, համատեղ ձեռնարկումից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից ստացվելիք շահաբաժինն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ սահմանվում է շահաբաժինը ստանալու իր իրավունքը:
13. 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.

զ) 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 10(ա) պարագրաֆին համապատասխան, նոր մայր կազմակերպությունը պետք է ինքնարժեքը չափի սկզբնական մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վերակառուցման ամսաթվի դրությամբ արտացոլված սեփական կապիտալի հոդվածներում իր բաժնի հաշվեկշռային արժեքով:

14. Նմանապես, մայր կազմակերպություն չհանդիսացող կազմակերպությունը կարող է հիմնադրել մի նոր կազմակերպություն՝ որպես իր մայր կազմակերպություն, այնպիսի եղանակով, որը բավարարում է 13-րդ պարագրաֆում նշված չափանիշներին: 13-րդ 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»:

Բացահայտում

15. Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումներ ներկայացնելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի բոլոր կիրառելի ՖՀՄՍ-ները, ներառյալ՝ 16-րդ և 17-րդ պարագրաֆներում ներկայացված պահանջները:

16. Երբ մայր կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 10-ի (ա)- պարագրաֆին համապատասխան որոշել է չպատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և փոխարենը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա մայր կազմակերպությունն այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտի՝

ա) այն փաստը, որ այդ ֆինանսական հաշվետվություններն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, և որ օգտագործվել է համախմբման բացառությունը, այն կազմակերպության անվանումը և հիմնական գործունեության վայրը (և գրանցման երկիրը, եթե տարբեր է) 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 ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ՝

(i) այդ ներդրման օբյեկտների անվանումը,

(ii) այդ ներդրման օբյեկտների հիմնական գործունեության վայրը (գրանցման երկիրը, եթե տարբեր է),

(iii) այդ ներդրման օբյեկտներում իր սեփականության բաժնեմասը (և քվեարկության իրավունքների իր բաժնեմասը, եթե վերջինս տարբերվում է սեփականության բաժնեմասից):

գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը:

17. Երբ մայր կազմակերպությունը (բացի 16-րդ պարագրաֆում նշված մայր կազմակերպությունից) կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողը պատրաստում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա մայր կազմակերպությունը կամ ներդրողը պետք է նույնականացնի ՖՀՄՍ 10-ին, ՖՀՄՍ 11-ին կամ ՀՀՄՍ 28-ին (վերանայված 2011-ին) համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց դրանք վերաբերում են: Մայր կազմակերպությունը կամ ներդրողն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է նաև բացահայտի:

- ա) այն փաստը, որ այդ հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, ինչպես նաև դրանց պատրաստման պատճառները, եթե պատրաստումը օրենքով չի պահանջվում.
- բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ՝
 - (i) այդ ներդրման օբյեկտների անվանումը,
 - (ii) այդ ներդրման օբյեկտների հիմնական գործունեության վայրը (գրանցման երկիրը, եթե տարբեր է),
 - (iii) այդ ներդրման օբյեկտներում իր սեփականության բաժնեմասը (և քվեարկության բաժնեմասից).
- գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը:

Մայր կազմակերպությունը կամ ներդրողը նաև պետք է նույնականացնի ՖՀՄՍ 10-ին, ՖՀՄՍ 11-ին կամ ՀՀՄՍ 28-ին (վերանայված 2011-ին) համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց դրանք վերաբերում են:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

- 18. Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և մինչև սույն ժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 10-ը, ՖՀՄՍ 11-ը, «*Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում*» ՖՀՄՍ 12-ը և ՀՀՄՍ 28-ը (վերանայված 2011-ին):

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

- 19. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ապա ՖՀՄՍ 9-ին կատարված յուրաքանչյուր հղում պետք է ընկալվի որպես հղում, կատարված «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» ՀՀՄՍ 39-ին:

ՀՀՄՍ 27 (2008)-ի գործողության դադարեցումը

- 20. Սույն ստանդարտը հրապարակվել է ՖՀՄՍ 10-ի հետ միաժամանակ: Երկու ՖՀՄՍ-ները միասին փոխարինում են «*Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*» (վերանայված՝ 2008-ին) ՀՀՄՍ 27-ին:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 28 Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառումը, ինչպես նաև սահմանել բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման պահանջները՝ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներ հաշվառելիս:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր այն կազմակերպությունների կողմից, որոնք հանդիսանում են ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողներ:

Սահմանումներ

3. Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.
Ասոցիացված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններն են, որտեղ մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպությունների ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտը, ծախսերը և դրամական միջոցների հոսքերը ներկայացվում են որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններ

Բաժնեմասնակցության մեթոդ՝ հաշվապահական հաշվառման մեթոդ, որով ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, իսկ այնուհետև ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ներդրողի շահույթը կամ վնասը ներառում է ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը, իսկ ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը՝ ներդրման օբյեկտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներդրողի բաժնեմասը:

Համատեղ պայմանավորվածություն՝ պայմանավորվածություն, որտեղ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն համատեղ վերահսկողություն:

Համատեղ վերահսկողություն՝ պայմանավորվածության նկատմամբ վերահսկողության՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն այն դեպքում, երբ դրան վերաբերող համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը կիսող կողմերի միաձայն համաձայնությունը:

Համատեղ ձեռնարկում համատեղ պայմանավորվածություն, ըստ որի պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը ունեն իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:

Համատեղ ձեռնարկող՝ համատեղ ձեռնարկման կողմ, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկողություն:

Նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունմանը մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների վերահսկողությունը կամ համատեղ վերահսկողությունը:

4. Ստորև նշված տերմինները սահմանված են «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ի պարագրաֆ 4-ում և «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ի Հավելված Ա-ում և

սույն ստանդարտում օգտագործվում են այն ՖՀՄՄ-ներում նշված իմաստներով, որոնցում դրանք սահմանված են:

- վերահսկողություն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ,
- խումբ,
- մայր կազմակերպություն,
- առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ,
- դուստր կազմակերպություն:

Նշանակալի ազդեցություն

5. Եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) կազմակերպությանն է պատկանում ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքների 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա ենթադրվում է, որ կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդպես չէ: Եվ հակառակը՝ եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) կազմակերպությանն է պատկանում ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը չունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդպիսի ազդեցությունը հստակորեն կարելի է ցուցադրել: Մեկ այլ ներդրողի զգալի բաժնեմասի կամ բաժնեմասերի մեծամասնության պատկանելը պարտադիր չէ, որ բացառի կազմակերպության նշանակալի ազդեցություն ունենալը:
6. Կազմակերպության կողմից նշանակալի ազդեցություն ունենալու մասին սովորաբար վկայում են ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը՝
 - ա) ներկայացվածություն ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարման մարմնում
 - բ) մասնակցություն քաղաքականության ձևավորման գործընթացներին, ներառյալ մասնակցությունը շահաբաժինների վճարման կամ այլ բաշխումների վերաբերյալ որոշումներին.
 - գ) կազմակերպության և իր ներդրման օբյեկտի միջև էական գործարքներ.
 - դ) կառավարչական անձնակազմի փոխանակում.
 - ե) կարևոր տեխնիկական տեղեկատվության տրամադրում:
7. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ բաժնետոմսերի վարանտներ, բաժնետոմսերի գնման օպցիոններ, պարտքային կամ բաժնային գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, և կամ այլ նմանատիպ գործիքներ, որոնք ունեն պոտենցիալ՝ իրագործվելու կամ փոխարկվելու դեպքում կազմակերպությանը տալու լրացուցիչ ձայնի իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի ձայնի իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների նկատմամբ (այսինքն՝ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, պետք է հաշվի առնվեն այն պոտենցիալ ձայնի իրավունքների գոյությունը և ազդեցությունը, որոնք տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի են, ներառյալ այլ կազմակերպությանը պատկանող պոտենցիալ ձայնի իրավունքները: Պոտենցիալ ձայնի իրավունքները տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի չեն, երբ, օրինակ, դրանք չեն կարող իրագործվել կամ փոխարկվել մինչև ապագա որևէ ամսաթիվը կամ ապագա դեպքի տեղի ունենալը:
8. Գնահատելիս, թե պոտենցիալ ձայնի իրավունքները արդյոք դեր են խաղում նշանակալի ազդեցության համար, կազմակերպությունն ուսումնասիրում է բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (ներառյալ պոտենցիալ ձայնի 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 ձայնի իրավունքների վրա, բացի ղեկավարության՝ այդպիսի պոտենցիալ իրավունքներն իրագործելու կամ փոխարկելու մտադրությունից ու ֆինանսական կարողությունից:

9. Կազմակերպությունը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ 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, այն դեպքում, երբ ասոցիացված կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկողության ներքո: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:

Բաժնեմասնակցության մեթոդ

10. Բաժնեմասնակցության մեթոդի համաձայն, սկզբնական ճանաչման պահին ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը ճանաչվում է ինքնարժեքով, և հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում կամ պակասեցվում է՝ ճանաչելու համար ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի հետձեռքբերումային շահույթում կամ վնասում: Ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում 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 փոփոխությունների թվին են պատկանում հիմնական միջոցների վերագնահատումից և արտարժույթի վերահաշվարկումից առաջացող փոփոխությունները: Ներդրողի բաժինը այդ փոփոխություններում ճանաչվում է ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տես «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ը
11. Ստացված բաշխումների հիման վրա ճանաչված եկամտի գումարը կարող է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման գծով ներդրողի կողմից ստացվող եկամտների ճիշտ գնահատումը չլինել, քանի որ ստացված բաշխումները կարող են քիչ կապված լինել ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման արդյունքների հետ: Հաշվի առնելով այն, որ ներդրողը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն, ապա ներդրողը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ունի մասնակցություն (բաժնեմաս), հետևաբար՝ ներդրումից հատույց: Ներդրողը հաշվառում է այս բաժնեմասը, ընդլայնելով իր ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը՝ ներառելով նման ներդրման օբյեկտի շահույթ կամ վնասում իր բաժինը: Արդյունքում բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը տրամադրում է ավելի մեծ տեղեկատվությամբ հաշվետվություն ներդրողի զուտ ակտիվների և շահույթ կամ վնասի վերաբերյալ:
12. Երբ առկա են պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ կամ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող այլ ածանցյալ գործիքներ, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության բաժնեմասը բացառապես որոշվում է՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ ձայնի իրավունքների և այլ ածանցյալ գործիքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը, եթե չի կիրառվում պարագրաֆ 13-ը:
13. Որոշ հանգամանքներում կազմակերպությունը, ըստ էության, կարող է համարվել սեփականատեր որևէ գործարքի արդյունքում, որը կազմակերպությանը հնարավորություն է տալիս ստանալ բաժնեմասնակցությանը բնորոշ հատույցներ: Նման հանգամանքներում կազմակերպությանը վերագրվող մասնաբաժինը որոշվում է, հաշվի առնելով այն պոտենցիալ ձայնի իրավունքների և այլ ածանցյալ գործիքների վերջնական իրագործումը, որոնք այդ պահին հատույցը հասանելի են դարձնում կազմակերպությանը:
14. «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ը չի կիրառվում ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող մասնակցությունների նկատմամբ: Երբ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող գործիքներն, ըստ էության, տվյալ պահին հասանելի են դարձնում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժնեմասնակցության գծով հատույցը, ապա այդ գործիքների նկատմամբ չի կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ը:

Մնացած բոլոր դեպքերում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պտտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող գործիքները հաշվառվում են ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն:

15. Բացառությամբ, երբ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը կամ ներդրման մի մասը դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող՝ «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, վաճառքի համար պահվող չդասակարգված ներդրումը կամ ներդրման որևէ բաժնեմասը պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը

16. Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող կազմակերպությունը իր ներդրումը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պետք է հաշվառի բաժնեմասնակցության մեթոդի միջոցով, բացառությամբ, երբ այդ ներդրումը բավարարում է 17-19 պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններին :

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման բացառությունները

17. Կազմակերպությունը ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումների նկատմամբ կարող է չկիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը, եթե հանդիսանում է մայր կազմակերպություն, որն ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու պարտականությունից՝ ՖՀՄՍ 10-ի պարագրաֆ 4 (ա)-ում նշված գործողության ոլորտի բացառության համաձայն, կամ եթե կիրառվում են բոլոր հետևյալ պայմանները.

- ա) կազմակերպությունը ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, որոնք այլ դեպքերում չունեն ձայնի իրավունք, տեղեկացված են, որ կազմակերպությունը չի կիրառելու բաժնեմասնակցության մեթոդը, և դրա դեմ չեն առարկել.
- բ) կազմակերպությունը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
- գ) 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) կազմակերպության վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ՖՀՄՍ-ներին:

18. Եթե ներդրումը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պահվում է կամ անուղղակիորեն պահվում է այնպիսի կազմակերպության կողմից, որը վենչուրային կապիտալի կազմակերպություն է, փոխադարձ հիմնադրամ, բաժնային տրաստ կամ նմանատիպ կազմակերպություն, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ապա կազմակերպությունը կարող է որոշում կայացնել այդ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումները չափել իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն:

19. Երբ կազմակերպությունն ասոցիացված կազմակերպությունում ունի ներդրում, որի մի մասն անուղղակիորեն պահվում է վենչուրային կապիտալի կազմակերպության, փոխադարձ ֆոնդի, բաժնային տրաստի կամ նմանատիպ կազմակերպության միջոցով, ներառյալ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ապա կազմակերպությունը կարող է, իր ընտրությամբ, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման այդ մասը չափել իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն, անկախ այն բանից, թե այդ վենչուրային կապիտալի կազմակերպությունը, փոխադարձ ֆոնդը, բաժնային տրաստը կամ նմանատիպ կազմակերպությունը, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ունեն նշանակալի

ազդեցություն ներդրման այդ մասի վրա, թե ոչ: Եթե կազմակերպությունը կատարել է վերը նշված ընտրությունը, ապա պետք է բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառի նաև ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման մնացած մասի նկատմամբ, որը չի պահվում վենչուրային կապիտալի կազմակերպության, փոխադարձ ֆոնդի, բաժնային տրաստի կամ նմանատիպ կազմակերպության միջոցով, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները:

Դասակարգում «Որպես վաճառքի համար պահվող»

20. Կազմակերպությունը պետք է ՖՀՄՍ 5-ը կիրառի ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման կամ ներդրման մասի նկատմամբ, որը բավարարում է «որպես վաճառքի համար պահվող» դասակարգման չափանիշներին: Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման որևէ մնացած մաս, որը չի դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող, պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, քանի դեռ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ներդրման մասը չի օտարվել: Օտարումից հետո կազմակերպությունը պետք է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր մնացած բաժնեմասը հաշվառի ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն, բացի այն դեպքերից երբ մնացած բաժնեմասը շարունակում է հանդիսանալ ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, որի դեպքում կազմակերպությունը կիրառում է բաժնեմասնակցության մեթոդը:
21. Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը կամ ներդրման մի մասը, որը նախապես դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող, այլևս չի համապատասխանում այդ դասակարգման չափանիշներին, այն պետք է հետընթաց հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց սկսած ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվեն:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման դադարեցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դադարում է հանդիսանալ ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, հետևյալ կերպ.
- ա) եթե ներդրումը դառնում է դուստր կազմակերպություն, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի իր ներդրումը *«Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3 – ի և ՖՀՄՍ 10-ի համաձայն:
 - բ) եթե նախկին ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում մնացած բաժնեմասը ֆինանսական ակտիվ է, կազմակերպությունը պետք է չափի այդ բաժնեմասը իրական արժեքով: Բաժնեմասի իրական արժեքը պետք է դիտարկվի որպես իրական արժեք՝ բաժնեմասը որպես ֆինանսական ակտիվ սկզբնական ճանաչման պահի դրությամբ, ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան: Կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում պետք է ճանաչի տարբերությունը հետևյալի միջև:
 - (i) մնացած բաժնեմասի իրական արժեքի և ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման մասի օտարումից մուտքեր, և
 - (ii) բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման դադարեցման ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեք:
 - գ) երբ կազմակերպությունը դադարեցնում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը, կազմակերպությունն այդ ներդրման գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում նախապես ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կապահանջվեին, եթե ներդրման օբյեկտն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները:
23. Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը ներդրման օբյեկտի կողմից համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա կազմակերպությունն այդ օգուտը կամ

վնասը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ դադարեցվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառությունը: Օրինակ՝ եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն արտարժույթային գործառնության գծով ունի կուտակային փոխարժեքային տարբերություններ և կազմակերպությունը դադարեցնում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառությունը, ապա կազմակերպությունը այդ արտարժույթային գործառնության գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ:

- 24. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը դառնում է ներդրում համատեղ ձեռնարկումում, կամ եթե ներդրումը համատեղ ձեռնարկումում դառնում է ներդրում ասոցիացված կազմակերպությունում, կազմակերպությունը շարունակում է կիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը և չի վերաչափում մնացած բաժնեմասը:**

Փոփոխություններ սեփականության բաժնեմասում

- 25.** Եթե ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության սեփականության բաժնեմասը նվազեցվում է, սակայն կազմակերպությունը շարունակում է կիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը, ապա կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում պետք է վերադասակարգի սեփականության բաժնեմասի այդ նվազեցման գծով նախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ կորուստի համամասնությունը, եթե համապատասխան ակտիվների կամ պարտավորությունների օտարման գծով այդ օգուտը կամ կորուստը կապահանջվի վերադասակարգել շահույթում կամ վնասում:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի ընթացակարգեր

- 26.** Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ընթացակարգերից շատերը նման են ՖՀՄՍ 10-ում նկարագրված համախմբման ընթացակարգերին: Ավելին՝ դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը հաշվառելիս օգտագործվող ընթացակարգերի հիմքում ընկած հայեցակարգերը կիրառվում են նաև ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման ձեռքբերումը հաշվառելու համար:
- 27.** Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում խմբի բաժինը բաղկացած է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում 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 կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն ունեն դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ, կամ համատեղ ձեռնարկումներ, բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու նպատակով հաշվի են առնվում շահույթի կամ վնասի, այլ համապարփակ արդյունքի և զուտ ակտիվների այն մեծությունները, որոնք ճանաչված են ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվություններում (ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժինը իր ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթում կամ վնասում, այլ համապարփակ արդյունքում և զուտ ակտիվներում)՝ միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության արդյունքներն ապահովելու համար անհրաժեշտ ճշգրտումները կատարելուց հետո (տե՞ս 35 և 36-րդ պարագրաֆները):
- 28.** Կազմակերպության (ներառյալ իր համախմբված դուստր կազմակերպությունների) և իր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման միջև «վերընթաց» և «վայրընթաց» գործարքներից առաջացած օգուտները և կորուստները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում են միայն ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում չկապակցված ներդրողների բաժնեմասերի չափով: «Վերընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից ակտիվների վաճառքը ներդրողին: «Վայրընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ներդրողի կողմից ակտիվների վաճառքը կամ հատկացումներն իր ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը: Ներդրողի բաժինը ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման՝ նշված գործարքներից առաջացած օգուտներում կամ կորուստում բացառվում է:

29. Երբ «վայրընթաց» գործարքները տրամադրում են վաճառքի կամ հատկացման ենթակա ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման կամ այդ ակտիվների արժեզրկման վկայություն, ներդրողը պետք է ամբողջությամբ ճանաչի այդ կորուստները: Երբ «վերընթաց» գործարքները տրամադրում են գնման ենթակա ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման կամ այդ ակտիվների արժեզրկման վկայություն, ներդրողը պետք է ճանաչի այդ կորուստներում իր բաժինը :
30. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկում սեփական կապիտալի բաժնեմասի դիմաց ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը ոչ դրամային ակտիվի հատկացումը պետք է հաշվառվի պարագրաֆ 28-ի համաձայն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդ հատկացումը չունի առևտրային բովանդակություն, ինչպես որ այդ տերմինը սահմանված է «*Հիմնական միջոցներ*» ՀՀՄՄ 16 -ում: Եթե նման հատկացումը չունի առևտրային բովանդակություն, օգուտը կամ կորուստը դիտվում են որպես չիրացված և չեն ճանաչվում, բացառությամբ, երբ կիրառվում է նաև պարագրաֆ 31-ը: Այդպիսի չիրացված օգուտներն ու կորուստները պետք է հաշվանցվեն բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումից և չպետք է ներկայացվեն որպես հետաձգված օգուտներ կամ կորուստներ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում, կամ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, որտեղ ներդրումները հաշվառված են բաժնեմասնակցության մեթոդով:
31. Եթե կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկում սեփական կապիտալի բաժնեմաս ստանալուց բացի, ստանում է դրամային կամ ոչ դրամային ակտիվներ, ապա կազմակերպությունը շահույթ կամ վնասում ամբողջությամբ ճանաչում է ստացված դրամային կամ ոչ դրամային ակտիվների հետ կապված ոչ դրամային հատկացման գծով օգուտը կամ կորուստը:
32. Ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի միջոցով սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դառնում է ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում: Ներդրումը ձեռք բերելիս՝ տարբերությունը ներդրման ինքնարժեքի և ներդրման օբյեկտի նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում կազմակերպության բաժնի միջև, հաշվառվում է հետևյալ կերպ.
- ա) ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը վերաբերող գույքի ընդհանուր արժեքը կամ ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Այդ գույքի չի թույլատրվում ամորտիզացնել.
- բ) ներդրման օբյեկտի նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում կազմակերպության բաժնի՝ ներդրման ինքնարժեքը գերազանցող գումարը որպես եկամուտ հաշվի է առնվում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժնեմասը որոշելիս՝ այն ժամանակաշրջանում, երբ ձեռք է բերվել ներդրումը:
- Ձեռքբերումից հետո ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժինը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում, որպեսզի, օրինակ, մաշվող ակտիվների մաշվածությունը հաշվառվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների իրական արժեքների հիման վրա: Նմանապես, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ձեռքբերումից հետո շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժինը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում՝ արտացոլելու արժեզրկումից կորուստները, օրինակ՝ գույքի կամ հիմնական միջոցների գծով:
33. **Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս կազմակերպությունն օգտագործում է ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման առկա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները:** Երբ կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը կազմակերպության օգտագործման համար պատրաստում են ֆինանսական հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են պատրաստված, բացառությամբ այն դեպքի, երբ դա անիրագործելի է:

34. Եթե, 33-րդ պարագրաֆին համապատասխան, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս, պատրաստված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից տարբեր ամսաթվի դրությամբ, ապա պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ արտացոլելու համար այն նշանակալի գործարքների կամ դեպքերի հետևանքները, որոնք տեղի են ունեցել այդ ամսաթվի և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման և կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավելին լինի: Հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան մնան նույնը:
35. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ :
36. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ կազմակերպության կողմից օգտագործվող քաղաքականությունից, ապա, ներդրողի կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ժամանակ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործելու դեպքում, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ներդրողի կողմից օգտագործվողին համապատասխանեցնելու համար:
37. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են այլոց՝ ոչ ներդրողի կողմից, ապա ներդրողը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելոց հետո՝ անկախ շահաբաժինների հայտարարված լինելուց:
38. Եթե ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման վնասում կազմակերպության բաժնեմասը հավասարվում կամ գերազանցում է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրմանը (մասնակցությանը), ապա կազմակերպությունը դադարեցնում է հետագա վնասներում իր բաժնեմասի ճանաչումը: Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը (մասնակցությունը) հանդիսանում է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվարկված հաշվեկշռային արժեքը, այն երկարաժամկետ մասնակցությունների հետ միասին, որոնք, ըստ էության, կազմում են կազմակերպության՝ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում զուտ ներդրման մասը: Օրինակ՝ այն հողվածք, որի մարումը կանխատեսելի ապագայում ո՛չ պլանավորված է, ո՛չ էլ հավանական է, ըստ էության, հանդիսանում է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության լրացուցիչ ներդրում: Այդպիսի հողվածքներ կարող են լինել արտոնյալ բաժնետոմսերը և երկարաժամկետ փոխառությունները կամ դեբիտորական պարտքերը, սակայն առանց ներառելու առևտրային դեբիտորական պարտքերը, առևտրային կրեդիտորական պարտքերը կամ այն երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը, որոնց համար առկա է համապատասխան ապահովություն, օրինակ՝ ապահովված փոխառությունները: Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառմամբ ճանաչված վնասները՝ սովորական բաժնետոմսերում կազմակերպության ներդրումը գերազանցող չափով, կիրառվում են կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման (մասնակցության) այլ հողվածքների նկատմամբ՝ ըստ դրանց ստորադասվածության հերթականության (այսինքն՝ լուծարման ժամանակ առաջնահերթությանը հակառակ):
39. Կազմակերպության ներդրումը (մասնակցությունը) մինչև զրո նվազեցնելուց հետո լրացուցիչ վնասներ և պարտավորություն ճանաչվում են միայն այն չափով, որով կազմակերպությունը ստանձնել է իրավական կամ կառուցողական պարտավորություն կամ կատարել է վճարումներ ասոցիացված կազմակերպության անունից: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը հետագայում ունենում է

շահույթներ, ներդրողը վերսկսում է այդ շահույթներում իր բաժնի ճանաչումը միայն այն պահից հետո, երբ շահույթներում իր բաժինը հավասարվում է չճանաչված վնասներում իր բաժնին:

Արժեզրկումից կորուստներ

40. Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելուց հետո, այդ թվում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկումում վնասները 38-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչելուց հետո, կազմակերպությունը կիրառում է «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները՝ որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության զուտ ներդրման գծով:
41. Կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները կիրառում է՝ նաև որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության այն ներդրման (մասնակցության) գծով, որը զուտ ներդրման մաս չի կազմում, ինչպես նաև ճանաչել այդ արժեզրկումից կորուստի գումարը:
42. Քանի որ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գույքի շուկայի ճանաչվում, այն արժեզրկվածության գծով առանձին ստուգման չի ենթարկվում «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ի արժեզրկվածության ստուգման պահանջների կիրառմամբ: Փոխարենը՝ ներդրման ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան, ստուգվում է 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 կիրառումը ցույց է տալիս, որ ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել: Այդ հանգամանքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի բաշխվում որևէ ակտիվի, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գույքի: Համապատասխանաբար՝ այդ արժեզրկումից կորուստի 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 կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման 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:
43. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման համար, բացառությամբ, եթե ասոցիացված կազմակերպությունը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության այլ ակտիվներից առաջացող հոսքերից:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

44. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումները կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 27-ի (վերանայված 2011-ին) 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

45. Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե

կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 10-ը, «Համադեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը, «Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում» ՖՀՄՍ 12-ը և ՀՀՄՍ 27-ը (վերանայված 2011-ին) :

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

46. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ապա ՖՀՄՍ 9-ին կատարված յուրաքանչյուր հղում պետք է ընկալվի որպես հղում, կատարված *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»* ՀՀՄՍ 39-ին:

ՀՀՄՍ 28-ի (վերանայված 2003-ին) գործողության դադարեցումը

47. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում»* (վերանայված՝ 2003-ին) ՀՀՄՍ 28-ին:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 29

Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում¹

Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ցանկացած կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների, ներառյալ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, որի ֆունկցիոնալ արժույթը համարվում է գերսղաճային տնտեսության արժույթը:
2. Գերսղաճային տնտեսությունում կազմակերպության գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ այդ տնտեսության արժույթով արտահայտված հաշվետվություններն առանց վերահաշվարկման օգտակար չեն: Փողը կորցնում է գնողունակությունն այնպիսի տեմպերով, որ տարբեր ժամանակներում տեղի ունեցած գործառնություններից և դեպքերից ստացվող գումարների համեմատությունը դառնում է ապակողմնորոշիչ, նույնիսկ եթե այդ դեպքերը և գործարքները տեղի են ունեցել միևնույն հաշվետու ժամանակաշրջանում:
3. Սույն ստանդարտով չի սահմանվում սղաճի այն բացարձակ տեմպը (դրույքը), որով ենթադրվում է գերսղաճը: Դատողությունների խնդիր է, թե երբ է սույն ստանդարտի համաձայն առաջանում ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկման անհրաժեշտություն: Գերսղաճը ցուցանշվում է երկրի տնտեսական միջավայրի բնութագրերով, որոնք ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով՝
 - ա) բնակչության մեծամասնությունը գերադասում է իր խնայողությունները (հարստությունը) պահել ոչ դրամային ակտիվներով կամ համեմատաբար կայուն արտարժույթով: Տեղական արժույթով դրամական միջոցներն անմիջապես ներդրվում են՝ պահպանելու համար դրանց գնողունակությունը.
 - բ) բնակչության մեծամասնությունը դրամական գումարները դիտարկում է ոչ թե տեղական արժույթով, այլ համեմատաբար ավելի կայուն արտարժույթով: Գները կարող են սահմանվել այդ արժույթով.
 - գ) ապառիկ վաճառքները կամ գնումները տեղի են ունենում այնպիսի գներով, որոնք փոխհատուցում են ապառքի ժամանակաշրջանում գնողունակության անկումից ակնկալվող վնասները, նույնիսկ եթե այդ ժամանակաշրջանը կարճատև է.
 - դ) տոկոսադրույքները, աշխատավարձերը և գները կախվածության մեջ են դրված գների ինդեքսից.
 - ե) երեք տարվա ընթացքում սղաճի կուտակային տեմպը մոտենում է 100 տոկոսին կամ գերազանցում է այն:
4. Նախընտրելի է, որ բոլոր կազմակերպությունները, որոնք իրենց հաշվետվությունները ներկայացնում են նույն գերսղաճային տնտեսության արժույթով, սույն ստանդարտը կիրառեն նույն ամսաթվից սկսած: Այնուհանդերձ, սույն ստանդարտը կիրառվում է ցանկացած կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից, որտեղ կազմակերպությունը հատկորոշում է այն երկրի գերսղաճային լինելու փաստը, որի արժույթով հաշվետվություն է ներկայացնում:

¹ Որպես 2008 թվականի մայիսին հրապարակված *ՖՀՄՍ-ների Բարելավումների* մասն հտորհուրդը փոփոխեց ՀՀՄՍ 29-ում օգտագործված տերմինները՝ դրանք ավելի համահունչ դարձնելու այլ ՖՀՄՍ-ների հետ: Մասնավորապես՝ (ա) <<շուկայական արժեքը>> տերմինը փոխարինվեց <<իրական արժեք>> տերմինով, և (բ) <<գործունեության արդյունքներ>> ու <<գուտ եկամուտ>> տերմինները փոխարինվեցին <<առույթ կամ վնաս>> տերմինով:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայացում

5. Ժամանակի ընթացքում գները փոփոխվում են յուրահատուկ կամ ընդհանուր քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական պայմանների ազդեցության հետևանքով: Յուրահատուկ պայմանները, ինչպիսիք են պահանջարկի և առաջարկի, ինչպես նաև տեխնոլոգիական փոփոխությունները, միմյանցից անկախ կարող են առաջացնել առանձին գների զգալի աճ կամ անկում: Բացի այդ, ընդհանուր պայմանները կարող են հանգեցնել գների ընդհանուր մակարդակի փոփոխությունների և, հետևաբար, փողի ընդհանուր գնողունակության փոփոխության:
6. Ֆինանսական հաշվետվությունները հաշվապահական հաշվառման սկզբնական արժեքի հիմունքով պատրաստող կազմակերպությունները չեն դիտարկում ոչ գների ընդհանուր մակարդակի փոփոխությունները, ոչ էլ ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների յուրահատուկ գների աճը: Բացառություն են կազմում այն ակտիվները և պարտավորությունները, որոնք կազմակերպությունն ընտրել է, կամ նրանից պահանջվում է չափել իրական արժեքով: Օրինակ՝ հիմնական միջոցները կարող են վերագնահատվել իրական արժեքով, իսկ կենսաբանական ակտիվների համար՝ հիմնականում պահանջվում է չափել իրական արժեքով: Այնուամենայնիվ, որոշ կազմակերպություններ ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվություններ ընթացիկ արժեքի մոտեցման հիման վրա, որը արտացոլում է առկա ակտիվների յուրահատուկ գների փոփոխությունների ազդեցությունները:
7. Գերսղաճային տնտեսությունում ֆինանսական հաշվետվությունները՝ անկախ այն բանից՝ դրանք հիմնված են սկզբնական արժեքի, թե ընթացիկ (վերականգնման) արժեքի մոտեցման վրա, օգտակար են միայն այն դեպքում, երբ դրանք արտահայտված են հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Արդյունքում սույն ստանդարտը կիրառվում է գերսղաճային տնտեսության արժույթով հաշվետվություններ պատրաստող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Սույն ստանդարտով պահանջվող տվյալների ներկայացումը՝ որպես չվերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հավելված, չի թույլատրվում: Ավելին՝ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին ներկայացումը մինչև վերահաշվարկումը ընդունելի չէ:
8. **Այն կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսության արժույթ է՝ անկախ այն բանից, թե այդ ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնված են սկզբնական արժեքի, թե ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա, պետք է ներկայացվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի ցուցանիշները, որոնք պահանջվում են <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում>> ՀՀՄՍ 1-ով (վերանայված՝ 2007 թվականին), ինչպես նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող ցանկացած տեղեկատվություն, նույնպես պետք է արտահայտվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Այլ ներկայացման արժույթով համադրելի գումարները ներկայացնելու նպատակով կիրառվում են <<Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները>> ստանդարտի (վերանայված՝ 2003 թվականին) 42-րդ պարագրաֆի (բ) կետը և 43-րդ պարագրաֆը:**
9. **Չուտ դրամային դիրքի օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի շահույթում կամ վնասում և բացահայտվի առանձին:**
10. Սույն ստանդարտի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը պահանջում է կիրառել որոշ ընթացակարգեր և անել դատողություններ: Նշված ընթացակարգերի և դատողությունների հետևողական կիրառումը ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան ավելի կարևոր է, քան վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված արդյունքային գումարների մանրամասն ճշգրտումը:

Ֆինանսական հաշվետվություններ սկզբնական արժեքով

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

11. Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության գումարները, որոնք արտահայտված չեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը:

12. Դրամային հոդվածները չեն վերահաշվարկվում, քանի որ դրանք արդեն արտահայտված են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ դրամական միավորով: Դրամային հոդվածները դրամական միջոցներն են և այն հոդվածները, որոնք պետք է ստացվեն կամ վճարվեն դրամական միջոցներով:
13. Ակտիվներն ու պարտավորությունները, որոնք պայմանագրով կապված են գների փոփոխությունների հետ, ինչպիսիք են ինդեքսավորվող պարտատոմսերը և փոխառությունները, ճշգրտվում են պայմանագրին համապատասխան, որպեսզի որոշվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չմարված գումարը: Այս հոդվածները, տվյալ ճշգրտված գումարներով, հաշվառվում են վերահաշվարկված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:
14. Բոլոր այլ ակտիվները և պարտավորությունները ոչ դրամային են: Որոշ ոչ դրամային հոդվածներ հաշվառվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ գումարներով, ինչպիսիք են իրացման զուտ արժեքը և իրական արժեքը, որի պատճառով դրանք չեն վերահաշվարկվում: Բոլոր այլ ոչ դրամային ակտիվներն ու պարտավորությունները վերահաշվարկվում են:
15. Ոչ դրամային հոդվածների մեծամասնությունը հաշվառվում են ինքնարժեքով կամ ինքնարժեքով՝ հանած մաշվածությունը. հետևաբար, դրանք արտահայտված են դրանց ձեռքբերման պահին ընթացիկ գումարներով: Յուրաքանչյուր հոդվածի վերահաշվարկված ինքնարժեքը կամ լիքնարժեքը հանած մաշվածությունը՝ որոշվում է՝ դրա սկզբնական արժեքի և կուտակված մաշվածության նկատմամբ կիրառելով ձեռքբերման պահից մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջն ընկած ժամանակահատվածում գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը: Օրինակ՝ հիմնական միջոցները, հումքի և ապրանքների պաշարները, գույքիլը, պատենտները, առևտրային նշանները և նմանատիպ ակտիվները վերահաշվարկվում են դրանց գնման ամսաթվերից: Անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարները վերահաշվարկվում են այն ամսաթվերից, երբ առաջացել են դրանց գնման և վերամշակման ծախսումները:
16. Հիմնական միջոցների առանձին տեսակների ձեռքբերման ամսաթվերի մանրամասն գրանցումները կարող են առկա չլինել, կամ հնարավոր չլինի դրանք գնահատել: Այսպիսի հազվագյուտ դեպքերում սույն ստանդարտի կիրառման սկզբնական շրջանում կարող է անհրաժեշտ լինել օգտագործել հոդվածների արժեքի անկախ մասնագիտական գնահատում՝ որպես դրանց վերահաշվարկման հիմք:
17. Գների ընդհանուր ինդեքսը կարող է բացակայել այն ժամանակաշրջանների համար, որոնք անհրաժեշտ են հիմնական միջոցների վերահաշվարկման համար, ինչպես պահանջում է սույն ստանդարտը: Նման հանգամանքներում կարող է անհրաժեշտ լինել օգտագործել գնահատում, որը հիմնված է, օրինակ՝ ֆունկցիոնալ արժույթի և համեմատաբար կայուն արտադրության փոխարժեքի փոփոխությունների վրա:
18. Որոշ ոչ դրամային հոդվածներ հաշվառվում են ձեռքբերման ամսաթվից կամ տվյալ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվից տարբեր ամսաթվերին ընթացիկ գումարներով, օրինակ՝ հիմնական միջոցները վերագնահատվել են ավելի վաղ ամսաթվի դրությամբ: Այսպիսի դեպքերում հաշվեկշռային արժեքը վերահաշվարկվում է վերագնահատման ամսաթվից:
19. Ոչ դրամային հոդվածի վերահաշվարկված գումարը նվազեցվում է՝ համաձայն հաշվառման համապատասխան ստանդարտների, երբ այն գերազանցում է հոդվածի ապագա օգտագործումից (ներառյալ վաճառքը կամ այլ օտարումը) ստացվող փոխհատուցվող գումարը: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների, գույքիլի, պատենտների և ապրանքային նշանների վերահաշվարկված գումարները նվազեցվում են մինչև դրանց փոխհատուցվող գումարները, պաշարների վերահաշվարկված գումարները նվազեցվում են մինչև դրանց իրացման զուտ արժեքը:
20. Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրման օբյեկտը կարող է հաշվետու լինել գեր-սղաճային տնտեսության արժույթով: Այդ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը վերահաշվարկվում են սույն ստանդարտին համապատասխան, որպեսզի հաշվարկվի նրա զուտ ակտիվներում և շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը: Երբ ներդրման օբյեկտի վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունները արտահայտված են արտարժույթով, դրանք փոխարկվում են փակման փոխարժեքով:

21. Փոխառության ծախսումներում սովորաբար հաշվի է առնվում սղաճի ազդեցությունը: Տեղին չէ միաժամանակ և՛ վերահաշվարկել փոխառու միջոցների հաշվին ֆինանսավորվող կապիտալ ծախսումները, և՛ կապիտալացնել փոխառության ծախսումների այն մասը, որը նույն ժամանակաշրջանի ընթացքում փոխհատուցում է սղաճը: Փոխառության ծախսումների այդ մասը ճանաչվում է ծախս այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, երբ դրանք առաջացել են:
22. Կազմակերպությունները կարող են ձեռք բերել ակտիվներ այնպիսի պայմաններով, որը նրանց թույլ է տալիս հետաձգելու վճարումը՝ առանց բացահայտ տոկոսային ծախսեր կրելու: Այն դեպքերում, երբ հնարավոր չէ որոշել թաքնված տոկոսային գումարը, նշված ակտիվները վերահաշվարկվում են ոչ թե գնման, այլ վճարման ամսաթվից:
23. [Հանված է]:
24. Սույն ստանդարտի կիրառման առաջին ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ սեփական կապիտալի տարրերը, բացառությամբ չբաշխված շահույթի և վերագնահատումներից առաջացած արժեքի աճի, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը այն ամսաթվերից, երբ տարրերը ներդրվել կամ այլ կերպ առաջացել են: Վերագնահատումներից արժեքի աճը, որն առաջացել է նախորդ ժամանակաշրջաններում, բացառվում է: Վերահաշվարկված չբաշխված շահույթը ստացվում է վերահաշվարկված ֆինանսական վիճակի հաշվետվության բոլոր այլ գումարների հիման վրա:
25. Առաջին ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և հաջորդող ժամանակաշրջաններում սեփական կապիտալի բոլոր տարրերը վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը ժամանակաշրջանի սկզբից կամ ներդրման ամսաթվից, եթե վերջինս ավելի ուշ է: Սեփական կապիտալում փոփոխությունները բացահայտվում են <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում>> ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

26. Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ ամբողջական շահույթների և վնասների մասին հաշվետվության բոլոր հոդվածները արտահայտվեն ընթացիկ չափման միավորով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Հետևաբար, բոլոր գումարներն անհրաժեշտ է վերահաշվարկել՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը այն ամսաթվերից, որոնց դրությամբ եկամուտները կամ ծախսերը ենթակա էին գրանցման:

Ջուտ դրամային դիրքի օգուտ կամ վնաս

27. Սղաճի ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը, որի դրամային ակտիվները գերազանցում են դրամային պարտավորությունները, կորցնում է գնողունակությունը, իսկ այն կազմակերպությունը, որի դրամային պարտավորությունները գերազանցում են նրա դրամային ակտիվները, բարձրացնում է իր գնողունակությունը՝ այնքանով, որքանով ակտիվները և պարտավորությունները կապված չեն գների մակարդակի հետ: Ջուտ դրամային դիրքի այսպիսի օգուտը կամ վնասը կարող է գոյանալ որպես տարբերություն, որն առաջանում է ոչ դրամային ակտիվների, սեփական կապիտալի, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության հոդվածների վերահաշվարկումից և ինդեքսավորվող ակտիվների ու պարտավորությունների ճշգրտումից: Նշված օգուտը կամ վնասը կարելի է գնահատել՝ ժամանակաշրջանի դրամային ակտիվների և դրամային պարտավորությունների միջև տարբերության միջին կշռվածի նկատմամբ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը:
28. Ջուտ դրամային դիրքի օգուտը կամ վնասը ներառվում է շահույթում կամ վնասում: Պայմանագրով համաձայնեցված դեպքերում գների փոփոխությունների հետ կապված ակտիվների և պարտավորությունների՝ 13-րդ պարագրաֆին համապատասխան իրականացված ճշգրտումը հաշվանցվում է զուտ դրամային դիրքի օգուտի կամ վնասի դիմաց: Եկամուտների և ծախսերի այլ հոդվածները, ինչպիսիք են ներդրված և փոխ առնված միջոցների հետ կապված տոկոսային եկամուտն ու ծախսը և արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները, նույնպես առնչվում են զուտ դրամային դիրքի հետ: Թեև այդպիսի հոդվածները բացահայտվում են առանձին, օգտակար կլինեն, եթե դրանք համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացվեին զուտ դրամային դիրքի օգուտի կամ վնասի հետ միասին:

Ֆինանսական հաշվետվություններ ընթացիկ արժեքով

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

29. Ընթացիկ արժեքով ներկայացված հոդվածները չեն վերահաշվարկվում, որովհետև դրանք արդեն իսկ արտահայտված են ընթացիկ չափման միավորով հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության այլ հոդվածները վերահաշվարկվում են 11-25-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

30. Ընթացիկ արժեքով համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը մինչև վերահաշվարկումը ընդհանրապես ցույց է տալիս ծախսումները, որոնք ընթացիկ էին, երբ կատարվել են դրանց հիմքում ընկած համապատասխան գործարքները կամ դեպքերը: Վաճառված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեքը, ինչպես նաև մաշվածությունը գրանցվում են ընթացիկ արժեքով՝ սպառման պահին, իսկ վաճառքից հասույթը և այլ ծախսերը՝ դրանց առաջացման պահին իրենց դրամական գումարներով: Հետևաբար, բոլոր գումարներն անհրաժեշտ է վերահաշվարկել ընթացիկ չափման միավորով՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը:

Զուտ դրամային դիրքի օգուտ կամ վնաս

31. Զուտ դրամային դիրքի օգուտը կամ վնասը հաշվառվում է՝ համաձայն 27-րդ և 28-րդ պարագրաֆների:

Հարկեր

32. Սույն ստանդարտի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը կարող է տարբերություններ առաջացնել որոշակի ակտիվների և պարտավորությունների ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ հաշվեկշռային արժեքի և հարկային բազաների միջև: Այդպիսի տարբերությունները հաշվառվում են <<Շահույթահարկեր>> ՀՀՄՍ 12-ի համաձայն:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

33. Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության բոլոր հոդվածներն արտահայտվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

Համադրելի ցուցանիշներ

34. Նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի համապատասխան ցուցանիշները՝ անկախ դրանց սկզբնական արժեքի կամ ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա հիմնված լինելուց, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը այնպես, որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Ավելի վաղ ժամանակաշրջաններին վերաբերող բացահայտման ենթակա տեղեկատվությունը նույնպես արտահայտվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Այլ ներկայացման արժույթով համադրելի գումարները ներկայացնելու նպատակով կիրառվում են ՀՀՄՍ 21-ի 42-րդ պարագրաֆի (բ) կետը և 43-րդ պարագրաֆը:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ

35. Մայր կազմակերպությունը, որը հաշվետվություններ է ներկայացնում գերսղաճային տնտեսության արժույթով, կարող է ունենալ դուստր կազմակերպություններ, որոնք նույնպես հաշվետու են գերսղաճային տնտեսությունների արժույթներով: Յուրաքանչյուր այդպիսի դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, մինչև դրանց մայր կազմակերպության համախմբված ֆինան-

սական հաշվետվություններում ներառվելը, պետք է վերահաշվարկվեն՝ կիրառելով այն երկրի գների ընդհանուր ինդեքսը, որի արժույթով նա հաշվետու է: Երբ այդպիսի դուստր կազմակերպությունը օտարերկրյա է, նրա վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունները փոխարկվում են փակման փոխարժեքով: Դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստված չեն գերսղաճային տնտեսությունների արժույթով, դիտարկվում են ՀՀՄՍ 21-ին համապատասխան:

36. Տարբեր հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջ ունեցող ֆինանսական հաշվետվությունների համախմբման դեպքում բոլոր հոդվածները՝ լինեն դրանք դրամային, թե ոչ դրամային, պետք է վերահաշվարկվեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

Գների ընդհանուր ինդեքսի ընտրությունը և օգտագործումը

37. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը սույն ստանդարտի համաձայն պահանջում է գների ընդհանուր ինդեքսի կիրառում, որն արտացոլում է ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները: Գերադասելի է, որպեսզի բոլոր կազմակերպությունները, որոնք հաշվետու են նույն տնտեսության արժույթով, կիրառեն միևնույն ինդեքսը:

Տնտեսություններ, որոնք դադարում են գերսղաճային լինելուց

38. Երբ տնտեսությունը դադարում է գերսղաճային լինելուց, և կազմակերպությունը դադարեցնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ներկայացումը սույն ստանդարտի համաձայն, նա պետք է նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով արտահայտված գումարները դիտարկի որպես հիմք հաշվեկշռային արժեքների համար՝ իր հետագա ֆինանսական հաշվետվություններում:

Բացահայտումներ

39. Կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները և նախորդ ժամանակաշրջանների համապատասխան ցուցանիշները վերահաշվարկվել են՝ հաշվի առնելով ֆունկցիոնալ արժույթի ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները, և, որպես արդյունք, ներկայացված են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով.
 - բ) ֆինանսական հաշվետվությունների՝ սկզբնական կամ ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա հիմնված լինելը.
 - գ) կիրառված գների ինդեքսը և դրա մակարդակը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, ինչպես նաև ինդեքսի փոփոխությունը ընթացիկ և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների ընթացքում:
40. Սույն ստանդարտով պահանջվող բացահայտումներն անհրաժեշտ են, որպեսզի պարզաբանվի այն հիմքը, որով արտացոլվել են սղաճի հետևանքները ֆինանսական հաշվետվություններում: Դրանք նաև նպատակ են հետապնդում տրամադրել այլ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է՝ այդ հիմքը և արդյունքային գումարները հասկանալու համար:

Ուժի մեջ մտնելը

41. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1990 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

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 ՖՀՄՍ 9-ում, և դրանց վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման սկզբունքները, որոնք շարադրված են «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 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 ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ին, «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին կամ «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համարյալ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ՀՀՄՍ 27-ով կամ ՀՀՄՍ 28-ով թույլատրվում է, որ դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկումում բաժնեմասերը հաշվառվեն՝ օգտագործելով ՖՀՄՍ 9-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 ՖՀՄՍ 9-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 ՖՀՄՍ 9-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: Ադ 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 ՖՀՄՍ 9-ը):
- 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 հետզնված 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 շարունակում 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 նմանատիպ 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) նմանատիպ 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 շարունակում են պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան, և, հետևաբար, արդյոք դրանք գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

10. Ոչ ֆինանսական հողվածի գնման 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 գնման, 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 պոտենցիալ նպաստավոր 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 գումարի 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 պոտենցիալ ոչ նպաստավոր 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 գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակով կազմակերպության ֆիքսված քանակով սեփական բաժնային գործիքները ֆիքսված գումարի որևէ արժույթով ձեռք բերելու իրավունքները, օպցիոնները կամ վարանտները բաժնային գործիքներ են, եթե կազմակերպությունը նույն դասի իր բոլոր առկա սեփականատերերին առաջարկում է իր սեփական ոչ ածանցյալ բաժնային գործիքների նկատմամբ համամասնորեն ունենալ իրավունքներ, օպցիոններ կամ վարանտներ: Նաև, այս նպատակով, 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 արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):

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 գործունեությունից դուրս գալու դեպքում:

12. Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՖՀՄՍ 9-ի Հավելված Ա-ում կամ «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-րդ պարագրաֆում և սույն ստանդարտում օգտագործվում են ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 9-ում նշված իմաստներով՝

- ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք.
- ապաճանաչում.
- ածանցյալ (ածանցյալ գործիք).
- արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ.
- ֆինանսական երաշխիքի պայմանագիր.
- «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական պարտավորություն.
- կայուն հանձնառություն.
- կանխատեսված գործարք.
- հեջի արդյունավետություն.

- հեջավորված հողված.
 - հեջավորման գործիք.
 - առևտրական նպատակներով պահվող.
 - 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 իրավաբանորեն ամրագրված է օրենքով: 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:

Ներկայացումը

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 նպատակով, կազմակերպության ֆիքսված քանակով սեփական բաժնային գործիքները որևէ ֆիքսված գումարի արժույթով ձեռք բերելու իրավունքները, օպցիոնները կամ վարանտները բաժնային գործիքներ են, եթե կազմակերպությունը նույն դասի իր բոլոր առկա սեփականատերերին առաջարկում է իր սեփական ոչ ածանցյալ բաժնային գործիքների նկատմամբ համամասնորեն ունենալ իրավունքներ, օպցիոններ կամ վարանտներ: Նաև, նույն նպատակներով, 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 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 հավասարամեծ 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 հետգնման 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 պոտենցիալ 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 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։

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 հավասարամեծ 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։
 - (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։

16Դ 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 դասակարգելը չի խանգարում, որ «փայատերերին վերագրվող զուտ ակտիվների արժեք» և «փայատերերին վերագրվող զուտ 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,¹ 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:

¹ Սույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտվում են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»:

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 կոնտրագենտին 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: 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 զուտ 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 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 գործիքները 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: Ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնապես ճանաչվում է մարման գումարի ներկա արժեքով և վերադասակարգվում է՝ հանվելով սեփական կապիտալից: Հետագայում ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է ՖՀՄՍ 9-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 հատույթների, զուտ 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 հոդվածի գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում, քանի որ դրանք կարող են մարվել կամ ոչ ֆինանսական հոդվածը 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 պարագրաֆներ-ը 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 նմանատիպ 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 նույն տնտեսական հետևանքը, ինչ ավելի վաղ 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. ՖՀՄՍ 9-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 փոխարկվելու 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 ածանցյալ 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 ճանաչվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալի մեջ : Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի հետ, պետք է հաշվառվեն որպես նվազեցում սեփական կապիտալից:**
- 35Ա. Շահութահարկը, որը վերաբերում է բաժնային գործիքի տիրապետողներին կատարվող բաշխումներին և սեփական կապիտալի գործարքների գծով գործարքի հետ կապված ծախսումներին, պետք է հաշվառվի «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ին համապատասխան:
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 միայն այն չափով, որքանով դրանք հանդիսանում են սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքին ուղղակիորեն վերագրելի լրացուցիչ ծախսումներ, որոնցից հնարավոր կլիներ 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 նմանատիպ գործարքների համար հետևողականորեն կիրառվող հիմունքով:
39. Որպես տվյալ ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալից նվազեցում հաշվառված գործարքի գծով ծախսումների գումարը բացահայտվում է առանձին՝ համաձայն ՀՀՄՍ 1-ի:
40. Որպես ծախս դասակարգված շահաբաժինները կարող են ներկայացվել շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում 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 շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում: 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 ԿՈՒ38Ա ԿՈՒ38Զ 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 կամ հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կամ 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 9-ը, պարագրաֆ 3.2.22):

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: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ՀՀՄՍ 7-ի 13Բ-13Ե պարագրաֆներում պահանջվող տեղեկատվությունն այն ճանաչված ֆինանսական գործիքների գծով, որոնք գտնվում են ՀՀՄՍ 7-ի 13Ա պարագրաֆի գործողության ոլորտում:

44. Ճանաչված ֆինանսական ակտիվի և ճանաչված ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը և զուտ գումարի ներկայացումը տարբերվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչումից: Հաշվանցումը չի առաջացնում օգուտի կամ կորուստի 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: Քանի 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 դառնում է իրավաբանորեն ամրագրված 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 դիսկին ենթարկվածության վրա բացահայտվում է ՖՀՄՍ 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: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Կազմակերպությունը չպետք է սույն ստանդարտը կիրառի մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ երբ նաև կիրառում է ՀՀՄՍ 39-ը (հրապարակված՝ 2003-ի դեկտեմբերին), ներառյալ 2004 թվականի մարտին հրապարակած 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 «Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ» (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 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, ԿՈՒ-13, ԿՈՒ-14 և ԿՈՒ-27 պարագրաֆները, ավելացվեցին 16Ա-16Զ, 22Ա, 96Բ, 96Գ, 97Գ, ԿՈՒ-14Ա-ԿՈՒ-14Ժ և ԿՈՒ-29Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի նաև ՀՀՄՍ 1-ի, ՀՀՄՍ 39-ի, ՖՀՄՍ 7-ի և ՖՀՄՍ 2-ի փոփոխությունները:
- 96Բ «Վերադարձնելի 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 ՀՀՄՍ 1-ին, ՀՀՄՍ 32-ին, ՀՀՄՍ 39-ին և ՖՀՄՍ 7-ին և ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան հաշվառելով: Գործիքը չպետք է դիտվի որպես բաժնային գործիք այլ ուղեցույցների համաձայն, օրինակ՝ «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ի:
97. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 97Ա ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) փոփոխեց ՖՀՄՍ-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 ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները ևս պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 97Բ «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 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 ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունը ևս պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Սակայն, այդ փոփոխությունը չի կիրառվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից ծագող պայմանական հատուցման նկատմամբ, որի համար ձեռքբերման ամսաթիվը նախորդել է ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված՝ 2008-ին) կիրառմանը: Փոխարենը, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի նման հատուցումը ՖՀՄՍ 3-ի (փոփոխված 2010-ին) 65Ա -65Ե պարագրաֆներին համապատասխան:
- 97Գ 96Ա պարագրաֆում նկարագրված փոփոխությունները կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է բաղադրյալ ֆինանսական գործիքը, որը պարունակում է պարտականություն՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, բաժանի առանձին պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների: Եթե պարտավորության բաղադրիչն այլևս չկա, ապա ՀՀՄՍ 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:
- 97Դ 4-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ 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 ՖՀՄՍ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՄՍ 28-ի 1-ին պարագրաֆի և ՀՀՄՍ 31-ի 1-ին պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:
- 97Ե 11-րդ և 16-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են 2009 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «Ռայթերի թողարկումների դասակարգում» փաստաթղթի արդյունքում: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2010 թվականի փետրվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 97Զ {Հանված է}:
- 97Է Պարագրաֆ 97Բ-ն փոփոխվել է 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթղթի արդյունքում: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է:
- 97Ը 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9 –ը փոփոխել է 3, 4, 12, 23, 31, 42, 96Գ, ԿՈՒ2 և ԿՈՒ30 պարագրաֆները, և հանել է 97Զ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 97Թ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 4(ա) և ԿՈՒ29 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 97Ժ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է պարագրաֆ 11-ի իրական արժեքի սահմանումը, ինչպես նաև 23 և ԿՈՒ31 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

- 97ԺԱ 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հողվածների ներկայացում» փաստաթուղթը (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փոփոխել է պարագրաֆ 40-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011 թվականի հունիսին վերանայված ՀՀՄՍ 1-ը:
- 97ԺԲ 2011 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում» (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում) փաստաթղթում հանել է պարագրաֆ ԿՈՒ38-ը և ավելացրել է ԿՈՒ38Ա-ԿՈՒ38Զ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2014 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև պետք է կատարի 2011 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթում փոփոխության համաձայն պահանջվող բացահայտումները:
- 97ԺԳ. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է 35-րդ, 37-րդ և 39-րդ պարագրաֆները և ավելացրել 35Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի հետընթաց՝ 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Այլ փաստաթղթերի գործողության դադարեցումը

98. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 2000-ին¹ վերանայված «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումը և ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ին:
99. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝
- ա) ՄՄԿ-5 «Ֆինանսական գործիքների դասակարգումը. պայմանական մարման դրույթներ».
 - բ) ՄՄԿ-16 «Բաժնետոմսային կապիտալ. հեղափոխված սեփական բաժնային գործիքներ (հեղափոխված բաժնետոմսեր)».
 - գ) ՄՄԿ-17 «Սեփական կապիտալ. սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքների գծով ծախսումներ»:
100. Սույն ստանդարտը շրջանառությունից հանում է ՄՄԿ մեկնաբանության Դ34 «Ֆինանսական գործիքներ. գործիքներ կամ իրավունքներ, որոնք կարող են մարվել փոխադրողի կողմից» նախագիծը:

¹ 2005-ի օգոստոսին ՀՀՄՍ-ն ֆինանսական գործիքներին վերաբերող բոլոր բացահայտումները տեղափոխեց «Ֆինանսական գործիքներ. Բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7՝:

Հավելված

Կիրառման ուղեցույց

ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»

Այս հավելվածը համարվում է սույն ստանդարտի անբաժանելի 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 ՖՀՄՍ 9-ում:

Սահմանումներ (պարագրաֆներ 11–14)

Ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

ԿՈՒ3 Արժույթը (դրամական միջոցը) 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 անվերջ տարեկան

վճարումներ, որոնք հավասար են սահմանված 1000 ԱՄ¹ 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: Գործիքի թողարկողն ու տիրապետողն ունեն համապատասխանաբար ֆինանսական պարտավորություն և ֆինանսական ակտիվ:

ԿՌԻ7 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:

ԿՌԻ8 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:

ԿՌԻ9 «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):

ԿՌԻ10 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 ներհոսք առաջացնելու հնարավորություն, սակայն չի առաջացնում դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու ներկա իրավունք:

ԿՌԻ11 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 հողավաճները, ինչպիսիք են ստացված կանխավճարները և երաշխիքային պարտավորություններից շատերը, ֆինանսական պարտավորություններ չեն, քանի որ դրանց հետ

¹ Սույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտվում են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»:

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 զուտ 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 զուտ 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 զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի, այն դեպքում, երբ ստորակարգված դասի մյուս գործիքները, որոնք իրավունք են տալիս կազմակերպության զուտ 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 զուտ ակտիվների կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա: Շահույթը կամ վնասը և ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխությունը պետք է չափվեն՝ ըստ համապատասխան ՖՀՄՍ-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 նախորդ 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 հասույթի որևէ տոկոսի վրա.
- գ) 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 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 փոխանակումն իրականացնելու ինչպես իրավունք, այնպես էլ պարտականություն: Քանի որ փոխանակման պայմանները որոշվում են ածանցյալ գործիքի սկզբնավորման պահին, ֆինանսական շուկաներում գների փոփոխությանը զուգընթաց այդ պայմանները կարող են դառնալ կամ նպաստավոր, կամ ոչ նպաստավոր:

¹ 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):

- ԿՈՒ-17 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:
- ԿՈՒ-18 Աձանցյալ 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, 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 տիրապետողը որոշում է այն իրագործել:
- ԿՈՒ-19 Աձանցյալ գործիքների շատ այլ տեսակներ ներառում են ապագա փոխանակում կատարելու իրավունք կամ պարտականություն, ներառյալ տոկոսադրույքային և արժույթային սվոպերը, տոկոսադրույքային «կեպերը» «կոլարները» և «ֆլորները», վարկ տալու հանձնառությունները, 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՝ գումարներից 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 հողվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրեր (պարագրաֆներ 8–10)

- ԿՈՒ-20 Ոչ ֆինանսական հողվածների 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 հողվածի 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 նույն 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 հողվածների գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, կամ որոնց ոչ ֆինանսական հողվածը հեշտորեն փոխարկելի է դրամական միջոցի, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում այնպես, ինչպես եթե դրանք լինեին ֆինանսական գործիքներ (տե՛ս պարագրաֆ 8):
- ԿՈՒ-21 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:
- ԿՈՒ-22 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:
- ԿՈՒ-23 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:
- ԿՈՒ-24 [Հանված է]

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)

ԿՈՒ27 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 զուտ 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.՝ ապրանքի գնի) վրա, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է: Օրինակ՝ ոսկի գնելու թողարկված օպցիոնը, որը իրագործվելու դեպքում մարվում է զուտ 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)

ԿՈՒՑՑ 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 բաժնային գործիք: Նմանապես, ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական 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

ԿՈՒ-29 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը ներկայացնում է չվերահսկող բաժնեմասերը, այսինքն՝ այլ կողմերի մասնակցությունները (բաժնեմասերը) իր դուստր կազմակերպությունների սեփական կապիտալում և եկամուտներում՝ ՀՀՄՍ 1-ին և ՖՀՄՍ 10-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:

ԿՈՒ-29Ա 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)

ԿՈՒ-30 28-րդ պարագրաֆը կիրառվում է միայն ոչ ածանցյալ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ թողարկողի նկատմամբ: Այդ պարագրաֆը չի վերաբերում բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներին՝ տիրապետողների տեսանկյունից: ՖՀՄՍ 9-ը անդրադառնում է տիրապետողի տեսանկյունից բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ հանդիսացող ֆինանսական ակտիվների դասակարգմանը և չափմանը :

ԿՈՒ-31 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: Սկզբնական ճանաչման ժամանակ այդ օպցիոնն ունի արժեք, նույնիսկ երբ այն անբարենպաստ է (այսինքն՝ դրա իրագործման գինը ձեռնտու չէ):
- ԿՈՒ-32 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:
- ԿՈՒ-33 Երբ կազմակերպությունը մարում է փոխարկելի գործիքը նախքան դրա մարման ժամկետի ավարտը՝ ավելի վաղ 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:
- ԿՈՒ-34 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:
- ԿՈՒ-35 Կազմակերպությունը կարող է փոփոխել փոխարկելի գործիքի պայմանները՝ ավելի վաղ 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:

Հետգնված բաժնետոմսեր (պարագրաֆներ 33 և 34)

- ԿՈՒ-36 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 լինելու է թե պարտադիր, այլ տիրապետողի հայեցողությամբ, կամ եթե այդ բաժնետոմսը պարտադիր փոխարկելի լինելու փոփոխական քանակությամբ սովորական բաժնետոմսերի՝ հաշվարկված այնպես, որ դրանց գումարը հավասար լինելու 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 [Հանված է]

Չափանիշ, որ կազմակերպությունը «տվյալ պահին ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք» (պարագրաֆ 42(ա))

ԿՈՒ38Ա Հաշվանցման իրավունքը տվյալ պահին կարող է առկա լինել կամ կարող է լինել պայմանական՝ ապագայում կատարվող դեպքով (օրինակ՝ իրավունքը կարող է առաջանալ կամ իրագործվել բացառապես որոշ ապագա դեպքի տեղի ունենալու պարագայում, օրինակ՝ կոնտրագենտներից որևէ մեկի կողմից պարտքի չմարման, անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում): Նույնիսկ, եթե հաշվանցման իրավունքը պայմանավորված չէ ապագա դեպքով, այն կարող է միայն իրավաբանորեն ամրագրված համարվել գործունեության բնականոն ընթացքում, կամ կոնտրագենտներից որևէ մեկի կամ բոլորի կողմից պարտքի չմարման, անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում:

ԿՈՒ38Բ Պարագրաֆի 42(ա)-ի չափանիշը բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է տվյալ պահին ունենա հաշվանցում կատարելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք: Նշվածը նշանակում է, որ հաշվանցման իրավունքը.

- ա) չպետք է պայմանավորված լինի ապագա դեպքով, և
- բ) պետք է իրավաբանորեն ամրագրված լինի կազմակերպության և բոլոր կոնտրագենտների կողմից ստորև նշված բոլոր հետևյալ հանգամանքներում
 - (i) գործունեության բնականոն ընթացքում,
 - (ii) պարտքի չմարման դեպքում, կամ
 - (iii) անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում:

ԿՈՒ38Գ Հաշվանցման իրավունքի բնույթը և չափը, ներառյալ դրա իրագործմանը կցված որևէ պայման, և արդյոք այդ իրավունքը կգործի պարտքի չմարման կամ անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում, կարող է տարբեր լինել տարբեր իրավահամակարգերում: Հետևաբար, չի կարող ենթադրվել, որ հաշվանցման իրավունքն ինքնստիքյան ձևով առկա կլինի գործունեության բնականոն ընթացքից դուրս: Օրինակ, որևէ իրավահամակարգի՝ սնանկացման կամ անվճարունակությանը վերաբերող օրենսդրությամբ, սնանկացման կամ անվճարունակության որոշ հանգամանքներում կարող է արգելվել կամ սահմանափակվել հաշվանցման իրավունքը:

ԿՈՒ-38Դ Կողմերի միջև հարաբերությունների նկատմամբ կիրառվող օրենքները (օրինակ՝ պայմանագրային դրույթներ, օրենսդրությունը, որով կարգվորվում է պայմանագիրը կամ կողմերի նկատմամբ կիրառելի պարտքի չմարման, անվճարունակության կամ սնանկացմանը վերաբերող օրենսդրությունը) պետք է դիտարկվեն՝ համոզվելու արդյոք հաշվանցման իրավունքը իրագործելի է կազմակերպության և բոլոր կոնտրագենտների գործունեության բնականոն ընթացքում, պարտքի չմարման, անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում, թե ոչ (ինչպես նշված է ԿՈՒ-38Բ(բ))-ում:

Չափանիշ, որ կազմակերպությունը «մտադիր է կամ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ» (պարագրաֆ 42(բ))

ԿՈՒ-38Ե Պարագրաֆ 42(բ)-ի չափանիշը բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է մտադրված լինի մարումն իրականացնել կամ զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ: Թեև կազմակերպությունը կարող է իրավունք ունենալ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, նա դեռևս կարող է իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը առանձին-առանձին:

ԿՈՒ-38Զ Եթե կազմակերպությունը գումարները կարող է մարել այնպես, որ արդյունքն, ըստ էության, համարժեք լինի զուտ մարմանը, ապա կազմակերպությունը կբավարարի պարագրաֆ 42(բ)-ի զուտ մարման չափանիշը: Նշվածը տեղի կունենա այն և միայն այն դեպքում, եթե համախառն մարման մեխանիզմն ունի այնպիսի հատկանիշներ, որոնք կվերացնեն կամ կհանգեցնեն ոչ նշանակալի պարտքի և իրացվելիության ռիսկի, որը կհանգեցնի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի մեկ եզակի մարման գործընթացի կամ ցիկլի: Օրինակ, համախառն մարման համակարգը, որն ունի հետևյալ բոլոր բնորոշ գծերը, կբավարարի 42 (բ) պարագրաֆի զուտ մարման չափանիշին.

- ա) հաշվանցման իրավունք ունեցող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները ներկայացվում են պրոցեսինգի միաժամանակ,
- բ) ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները պրոցեսինգի ներկայացվելուց պես՝ կողմերը հանձն են առնում կատարել մարման պարտականությունը,
- գ) ակտիվների և պարտավորությունների պրոցեսինգի ներկայացումից հետո չի ակնկալվում որևէ փոփոխություն՝ կապված այդ ակտիվներից և պարտավորություններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի հետ,
- դ) արժեթղթերի գրավով ապահովված ակտիվները և պարտավորությունները պետք է մարվեն արժեթղթերի փոխանցման կամ համանման համակարգի միջոցով (օրինակ՝ առաքում վճարման դիմաց), այսինքն՝ եթե արժեթղթերի փոխանցումը տեղի չի ունենում, ապա տեղի չի ունենում նաև համապատասխան դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքերի պրոցեսինգը, որոնց գծով արժեթղթերն գրավադրված են (և հակառակը),
- ե) այն գործարքները, որոնց պրոցեսինգը տեղի չեն ունենում, ինչպես սահմանված է (դ) կետում, պետք է վերամուտքագրվեն պրոցեսինգի համար մինչև դրանց մարումը,
- զ) մարումը տեղի է ունենում մարման համար նախատեսված միևնույն կառուցում (օրինակ՝ հաշվարկային բանկ, կենտրոնական բանկ կամ արժեթղթերի կենտրոնական դեպոզիտարիա), և
- է) գործում է մեկօրյա վարկային գիծ, որն ունի օվերդրաֆտի տրամադրելու բավարար հնարավորություն՝ կողմերի վճարումների պրոցեսինգը մարման օրվա դրությամբ իրականացնելու համար, և ըստ էության հստակ է, որ մեկօրյա ժամկետ ունեցող վարկային գիծը հասանելի կլինի, եթե պահանջվի:

ԿՈՒ-39 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 զուտ 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՝ համապատասխանաբար, «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ի և «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 27-ի համաձայն պատրաստված, ապա սույն ստանդարտով պահանջվող բացահայտումներն 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 հոդվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2011 թվականին) 10Ա պարագրաֆում, ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը ներկայացնում է միայն այդ առանձին հաշվետվությունում:

Սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝
- Հականորացում.* 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 ստորադասված 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. «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ում 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 և բաժնային գործիքը և տալիս է այդ սահմանումները կիրառելու ցուցումներ: «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը տալիս է իրական արժեքի սահմանումը և ներկայացնում այդ սահմանումը կիրառելու պահանջները:

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 թվին (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 վնասը
- իրենցից 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 նվազեցում 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 փոփոխությունների 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 բաժնետոմսերին 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. [Հանվել 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:**
- 27. 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 տարրը, օրինակ՝ առկա բաժնետերերի համար իրավունքների թողարկման մեջ առկա արտոնության տարրը.
 - 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 նոսրացնող 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 կառաջանային նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկման արդյունքում.
 - բ) շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը ավելացվում է այն լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվով, որոնք շրջանառության մեջ կլինեին՝ ենթադրելով նոսրացնող հետևանք ունեցող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը:

Շահույթ

33. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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) նոսրացնող 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) նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ցանկացած տոկոս.
 - գ) եկամուտներում ու ծախսերում ցանկացած այլ փոփոխություններ, որոնք կառաջանային նոսրացնող 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 տոկոսադրույքի մեթոդի համաձայն (տե՛ս 2003 թ. վերաներկայացված «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ի 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 նոսրացված 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 նոսրացված 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 կթողարկվեն նոսրացնող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելիս: Նոսրացնող 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. Նոսրացնող սովորական բաժնետոմսերը պետք է որոշվեն ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար առանձին: Տարեսկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար ներառվող նոսրացնող 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 նոսրացված 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 նոսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվում են սովյալ ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև փոխարկման ամսաթիվը. փոխարկման ամսաթվից հետո արդյունքում ստացված սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող ինչպես բազային, այնպես էլ նոսրացված շահույթներում:

39. Սովորական բաժնետոմսերի թիվը, որոնք կթողարկվեին նոսրացնող 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 կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողներից տարբեր այլ կողմերի թողարկել պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսեր, որոնք փոխարկելի են կա՛մ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, կա՛մ էլ մայր կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողների (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 նոսրացնող ազդեցություն, դրանք ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում:

Նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսեր

41. **Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է համարվեն նոսրացնող այն և միայն այն դեպքում, եթե դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կնվազեցնելը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը կամ կավելացնելը 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 նոսրացնող են, թե հակաձեռնացնող: 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 հակաձեռնացնող են, եթե դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կմեծացնելը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը կամ կփոքրացնելը շարունակական գործունեությունից մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասը: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկը չի ենթադրում այնպիսի պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկումը, իրագործումը կամ այլ թողարկում, որոնք հակաձեռնացնող ազդեցություն կունենային մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի վրա:
44. Որոշելիս, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը նոսրացնող են, թե հակաձեռնացնող, 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 նոսրացնող են: Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի նոսրացումն առավելագույնի հասցնելու համար պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակ դիտարկվում է ամենից շատ նոսրացնողից մինչև ամենից քիչ նոսրացնողը հաջորդականությամբ, այսինքն՝ այն նոսրացնող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնց համար «լրացուցիչ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ամենափոքրն է, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով կազմակերպությունը պետք է ենթադրի իր նոսրացնող 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 նոսրացնող են, եթե դրանք հանգեցնում են սովորական բաժնետոմսերի թողարկման՝ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնից ցածր գնով: Նոսրացման գումարը հավասար է տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում սովորական բաժնետոմսերի միջին շուկայական գնի և թողարկման գնի տարբերությանը: Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացնող են, ոչ էլ հակաձուլում:
 - Դրանք անտեսվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացնող են և գումարվում են շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվին՝ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում:
47. Օպցիոնները և վարանտները նոսրացնող 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 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը, 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 ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը (որը չափվում է ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն):
48. Աշխատակիցների՝ հաստատագրված կամ որոշելի պայմաններով բաժնետոմսերի օպցիոնները և չվաստակված սովորական բաժնետոմսերը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացնող ազդեցությունը պետք է արտացոլվի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթում՝ համաձայն 33-րդ և 36-րդ պարագրաֆների:
50. Փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերը հակաձուլում 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 հականորացնող 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 նորացնող 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 նորացված 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 նորացված շահույթի հաշվարկում ներառվող պայմանականորեն թողարկելի բաժնետոմսերի թիվը հիմնվում է բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք կթողարկվեին, եթե տվյալ ժամանակաշրջանի վերջը համընկնեք 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 նորացված շահույթը հաշվարկելիս լրացուցիչ սովորական բաժնետոմսերը դիտվում են որպես շրջանառության մեջ գտնվող, եթե դրանց ազդեցությունը նորացնող է: Այդ դեպքում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նորացված շահույթի հաշվարկը հիմնվում է սովորական բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք թողարկված կլինեին, եթե տվյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շահույթը լինեք 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 նորացնող է, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նորացված շահույթի հաշվարկը հիմնվում է սովորական բաժնետոմսերի այն թվի վրա, որոնք թողարկված կլինեին, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շուկայական գինը լինեք 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 նոսրացված շահույթի հաշվարկում ներառվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը հիմնվում է երկու պայմանների վրա (այսինքն՝ մինչ այս պահը շահույթի և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ շուկայական գնի վրա): Պայմանականորեն թողարկելի սովորական բաժնետոմսերը մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացված 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 նոսրացված 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 գործիքը, 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 օփող բերող գ 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):
- գ) 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 հոդվածները ներկայացնում է ֆինանսական արդյունքների մասին առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2011 թվականին) 10Ա 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 հոդվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2011 թվականին) 10Ա պարագրաֆում, ապա այն ընդհատված գործառնության համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները ներկայացնում է այդ առանձին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում, ինչպես պահանջվում է 68-րդ պարագրաֆով:
69. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված 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 նոսրացված 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 նոսրացված 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 նոսրացնել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը, սակայն չեն ներառվել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում, քանի որ ներկայացված ժամանակաշրջան(ներ)ում դրանք հականոսրացնող 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 նշանակալիորեն 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 նոսրացված շահույթների չափման վրա: Այդ դրույթները և պայմանները կարող են որոշել, թե արդյոք պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը նոսրացնող 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 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՄ 7-ը):

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 նման 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

ականառու 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:

73Ա. 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 շահույթի կամ վնասի հոդված, որը տարբերվում է սույն ստանդարտով պահանջվողից:

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. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) փոփոխել է ՖՀՄՍ-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 ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թվականին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

74Բ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «Համապետ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 4, 40 և Ա11 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

74Գ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 8, 47Ա և Ա2 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

74Դ. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության հոդվածների ներկայացումը» (ՀՀՄՍ 1 ստանդարտի փոփոխություններ), փոփոխել է 4Ա, 67Ա, 68Ա և 73Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2011 թվականին):

Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը

75. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1997 թվականին հրապարակված «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ» ՀՀՄՍ 33 -ին:

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

Այս հավելվածը կազմում է սույն 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 բաժնեմասերի գծով ճշգրտելուց հետո:

Իրավունքների թողարկումներ

Ա2. Սովորական բաժնետոմսերի թողարկումը պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի իրագործման կամ փոխարկման ժամանակ սովորաբար չի առաջացնում արտոնյալ տարր: Պատճառն այն է, որ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորաբար թողարկվում են իրական 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 նոսրացված 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 արժեքն՝ առանց իրավունքների, հաշվարկվում է իրավունքների իրագործումից անմիջապես առաջ բաժնետոմսերի հանրագումարային իրական 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 իրական արժեքը չափվում 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՝ 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

¹ Սույն ուղեցույցում դրամական մեծությունները արտահայտված են 'արժույթային միավորներով (ԱՄ)':

համար, և (1.20 ԱՄ)՝ վնասի համար: 400 պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում, քանի որ արդյունքում ստացվող մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շարունակական գործունեության մասով 2.00 ԱՄ շահույթը նոսրացնող 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 հականոսրացնող 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 նոսրացված 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: Գործնականում, 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 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 զեղչը սահմանում է փաստացի իրագործման գին, որը ցածր է իրագործելիս ձեռք բերվելիք սովորական բաժնետոմսերի շուկայական 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 դրույքով:
- 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:

Դուրս 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:

Դուստր կազմակերպությունների, համատեղ ձեռնարկումների կամ ասոցիացված կազմակերպությունների գործիքներ

- Ա11. Դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը, որոնք փոխարկելի են կամ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի, կամ մայր կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողների (հաշվետու կազմակերպության) սովորական բաժնետոմսերի, ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում հետևյալ կերպ՝

- ա) դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության թողարկած 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 դրույքը 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, որոնց բաշխվել է շահույթը՝ այդ գործիքի գծով մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը որոշելու համար:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված 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 նոսրացված 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 նոսրացված 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 (ՖՀՄՍ-ներին) համապատասխանող միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն: Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Կոմիտեն¹ 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 ՖՀՄՍ-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 ՖՀՄՍ-ներին, եթե դրանք մնացած առումներով համապատասխանում են:
3. Եթե կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը բնութագրվում է որպես ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող, ապա այն պետք է բավարարի սույն ստանդարտի բոլոր պահանջներին: 19-րդ պարագրաֆը, այս առումով, պահանջում է որոշակի բացահայտումներ:

¹ Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Կոմիտեին փոխարինեց Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Խորհուրդը, որն իր գործունեությունը սկսել է 2001 թվականին:

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 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում>> ՀՀՄՍ 1-ում (վերանայված՝ 2007 թվականին)), կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթը (ինչպես նկարագրված է սույն ստանդարտում):

Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության բովանդակությունը

5. ՀՀՄՍ 1-ը սահմանում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը ներառում է հետևյալ բաղկացուցիչները՝
- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
 - բ) շահույթի կամ վնասի և այլ 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.
 - ե1) համեմատական տեղեկատվություն նախորդող ժամանակաշրջանի վերաբերյալ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 1-ի 38-րդ և 38Ա պարագրաֆներում, և
 - զ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ կատարում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ երբ այն վերադասակարգում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները՝ ՀՀՄՍ 1-ի 40Ա-40Դ պարագրաֆներին համապատասխան::

Կազմակերպությունը հաշվետվությունների համար կարող է օգտագործել սույն ստանդարտում օգտագործվածներից տարբերվող վերնագրեր: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է օգտագործել «համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն» վերնագիրը՝ «շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն» վերնագրի փոխարեն:

6. Ելնելով տեղեկատվության ժամանակին լինելուց, ծախսատարության նկատառումներից և խոսափելու համար նախկինում զեկույցված 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 ՀՀՄՍ-ներով պահանջվողները:

Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության նվազագույն բաղկացուցիչները

8. *Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները նվազագույնը պետք է ներառեն հետևյալ բաղկացուցիչները՝*

- ա) **ֆինանսական վիճակի մասին խտացված հաշվետվություն.**
- բ) **շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին խտացված հաշվետվություն կամ խտացված հաշվետվություններ,**
- գ) **սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին խտացված հաշվետվություն.**
- դ) **դրամական միջոցների հոսքերի մասին խտացված հաշվետվություն.**
- ե) **ընտրված բացատրական ծանոթագրություններ:**

8Ա. *Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի հոդվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (ըստ 2011 թվականի փոփոխված փարբերակի) 10Ա պարագրաֆում, ապա միջանկյալ խտացված տեղեկատվությունը ներկայացնում է այդ 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 <<Մեկ բաժնեպոմսին բաժին ընկնող շահույթ>> ՀՀՄՍ 33-ի գործողության ոլորտում է, միջանկյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի բաղկացուցիչները ներկայացնող հաշվետվությունում կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ ժամանակաշրջանում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նուսրացված շահույթները¹:*

¹ Այս պարագրաֆը փոփոխության է ենթարկվել է 2008թ. մարտին թողարկված ՀՀՄՍ-ների բարելավումներով ՀՀՄՍ 34-ի գործողության ոլորտը հստակեցնելու համար:

- 11Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի հողվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությամբ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (ըստ 2011 թվականի փոփոխված տարբերակի) 10Ա պարագրաֆում, ապա այն ներկայացնում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթներն այդ 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 համախամբված հիմունքով, եթե կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները եղել են համախամբված հաշվետվություններ: Մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները համատեղելի կամ համադրելի չեն ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունում տեղ գտած համախամբված հաշվետվությունների հետ: Եթե կազմակերպության տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունը ներառել է մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ի լրումն համախամբված ֆինանսական հաշվետվությունների, ապա սույն ստանդարտը ոչ պահանջում, ոչ էլ արգելում է կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում մայր կազմակերպության առանձին հաշվետվությունների ներառումը:

Նշանակալի դեպքեր և գործարքներ

15. Կազմակերպությունն իր միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում պետք է ներառի այն դեպքերի և գործարքների պարզաբանումը, որոնք կարևոր են՝ հասկանալու համար վերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և գործունեության արդյունքի փոփոխությունները: Այդ դեպքերի և գործարքների առնչությամբ բացահայտված տեղեկատվությունը պետք է թարմացնի ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված համապատասխան տեղեկատվությունը:
- 15Ա. Կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունն օգտագործողին պետք է հասանելի լինի այդ կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունը: Հետևաբար, անհրաժեշտություն չկա, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությանը կից ծանոթագրությունները ներառեն ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվության ծանոթագրություններում ներկայացված տեղեկատվության համեմատաբար ոչ նշանակալի թարմացումները:
- 15Բ. Ստորև բերվում է այն դեպքերի և գործարքների ոչ սպառիչ ցանկը, որոնց նշանակալի լինելու դեպքում կպահանջվեր բացահայտում.
- ա) պաշարների արժեքի նվազեցումը մինչև զուտ իրացման արժեքը կամ այդպիսի նվազեցման հակադարձումը.
 - բ) ֆինանսական ակտիվների, հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների կամ այլ ակտիվների՝ արժեզրկումից կորստի ճանաչումը կամ այդպիսի արժեզրկումից կորստի հակադարձումը.
 - գ) վերակազմավորման ծախսերի գծով պահուստի հակադարձումը.
 - դ) հիմնական միջոցների միավորների ձեռքբերում կամ օտարում.
 - ե) հիմնական միջոցների գնման հանձնառություն.
 - զ) դատական հայցերի կարգավորում.
 - է) նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղում.
 - ը) գործարար կամ տնտեսական իրավիճակի փոփոխություններ, որոնք ազդում են կազմակերպության ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի վրա, անկախ նրանից, թե այդ ակտիվները կամ պարտավորությունները ճանաչվում են իրական արժեքով, թե ամորտիզացված արժեքով.

- թ) վարկի ցանկացած չվճարում կամ վարկային պայմանագրի խախտում, որը չի կարգավորվել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կամ մինչև այդ.
 - ժ) կապակցված կողմերի գործարքներ.
 - ժա) տեղաշարժեր ֆինանսական գործիքների իրական արժեքի չափման ժամանակ կիրառվող իրական արժեքի հիերարախիայի մակարդակների միջև.
 - ժբ) ֆինանսական ակտիվների դասակարգման փոփոխություններ՝ այդ ակտիվների նպատակի կամ օգտագործման փոփոխության արդյունքում. և
 - ժգ) փոփոխություններ պայմանական պարտավորություններում կամ պայմանական ակտիվներում:
- 15Գ Առանձին ՖՀՄՄ-ներ տրամադրում են ուղեցույց 15Բ պարագրաֆում թվարկված հոդվածներից շատերի բացահայտման պահանջների վերաբերյալ: Երբ որևէ դեպք կամ գործարք նշանակալի է կազմակերպության ֆինանսական վիճակի կամ ֆինանսական արդյունքի՝ վերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած փոփոխությունները հասկանալու համար, միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը պետք է պարզաբանի և թարմացնի վերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված համապատասխան տեղեկատվությունը:

16-18 [Հանված է]

Այլ բացահայտումներ

- 16Ա. Ի լրումն նշանակալի դեպքերի և գործարքների բացահայտման, համաձայն 15-15Գ պարագրաֆների, կազմակերպությունն իր միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է ներառի հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե դրանք չեն բացահայտվել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության որևէ այլ հատվածում: Տեղեկատվությունը սովորաբար պետք է ներկայացվի <<ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը>> հիմունքով:
- 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 հոդվածների 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.
 - դ) ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում ներկայացված գումարների գնահատումներում փոփոխությունների կամ նախորդ ֆինանսական տարիների հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածների գնահատումներում փոփոխությունների բնույթը և գումարը.
 - 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 սեզամենտային տեղեկատվությունը (կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում սեզամենտային տեղեկատվության բացահայտումը պահանջվում է, միայն եթե «Գործառնական սեզամենտներ» ՖՀՄՄ 8-ը պահանջում է, որ այդ կազմակերպությունն իր տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտի սեզամենտային 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) որոշակի հաշվետու սեզմենտի ընդամենը ակտիվների և պարտավորությունների մեծությունը, եթե այդպիսի գումարները պարբերաբար ներկայացվում են գլխավոր գործառնական որոշումներ կայացնողին և այդ հաշվետու սեզմենտի վերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված գումարն էական փոփոխության է ենթարկվել:
 - (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 ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած 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 վերահսկողության իրավունքների ձեռքբերումն ու կորուստը, վերակառուցումները և ընդհատված գործառնությունները: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի «*Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ*» ՖՀՄՍ 3-ով պահանջվող տեղեկատվությունը.
- ժ) ֆինանսական գործիքների համար իրական արժեքի վերաբերյալ բացահայտումները, որոնք պահանջվում են «*Իրական արժեքի չափումը*» ՖՀՄՍ 13-ի 91-93(ը), 94-96, 98 և 99 պարագրաֆներով, ինչպես նաև «*Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ*» ՖՀՄՍ 7-ի 25, 26 և 28-30 պարագրաֆներով:

ՖՀՄՍ-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 ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանող, եթե այն չի բավարարում ՖՀՄՍ-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) շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություններ ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար, աճողական, ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար և շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համեմատական հաշվետվությունները՝ անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների (ընթացիկ և տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար: Ինչպես թույլատրված է ՀՀՄՍ 1-ով (2011 թվականի փոփոխված տարբերակով), յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի միջանկյալ հաշվետվություն կարող է իրենից ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն կամ հաշվետվություններ.
 - գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն 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 ամսաթիվն 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 տասներկուամյա 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. Սույն ստանդարտին կից ցուցադրական օրինակների Բաժին Ա-ն լուսաբանում է այն ժամանակաշրջանները, որոնք պահանջվում է ներկայացնել կիսամյակային հաշվետվություններ ներկայացնող կազմակերպության և եռամսյակային հաշվետվություններ ներկայացնող կազմակերպության կողմից:

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-ը և «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը 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 հոդվածները, 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 հոդվածները, 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 հրապարակվում, 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 16Ա 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 հաշվետվություններում ներառել միջանկյալ ժամանակաշրջանի լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն:

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. Յուրադրելու համար՝
- ա) միջանկյալ ժամանակաշրջանում պաշարների արժեքի իջեցումներից, վերակազմավորումներից կամ արժեզրկումներից կորուստների ճանաչման և չափման սկզբունքները նույնն են, ինչ նրանք, որոնք 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»¹ համաձայն՝ ճանաչումը 'հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն հոդվածների ներառման գործընթացն է, որոնք համապատասխանում են տարրի սահմանմանը և բավարարում են ճանաչման չափանիշներին'²: 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

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

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, 16Ա պարագրաֆի (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, 16Ա 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 վաստակում 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. Սույն ստանդարտին կից ցուցադրական օրինակների Բաժին Բ-ն տրամադրում է 28-39-րդ պարագրաֆներում ներկայացված՝ 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. Սույն ստանդարտին կից ցուցադրական օրինակների Բաժին Գ-ն տրամադրում է միջանկյալ ժամանակաշրջաններում գնահատումների կիրառման օրինակներ:

Նախկին հաշվետվություններում ներկայացված 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 կա՛մ հետընթաց կերպով, կա՛մ, եթե դա անիրագործելի է, առաջընթաց կերպով սկսած ոչ ուշ, քան տվյալ ֆինանսական տարվա սկզբից:

45. Թույլատրելը, 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. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1999 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ ընդգրկող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը 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:
49. 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթը փոփոխել է 15-րդ, 27-րդ, 35-րդ և 36-րդ, ավելացրել 15Ա-15Գ և հանել 16-18-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2011 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
50. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը ավելացրել է 16Ա (Ժ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
51. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» (փոփոխությունները ՀՀՄՍ 1-ում) փոփոխել է 8-րդ, 8Ա, 11Ա և 20-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը (2011 թվականի հունիսին փոփոխված տարբերակ):
52. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆը՝ որպես ՀՀՄՍ 1-ի փոփոխություններից բխող փոփոխություն: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի հետընթաց՝ 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
53. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է 16Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի հետընթաց՝ 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար:

«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը).
 - բ) կառուցման պայմանագրերից առաջացող ակտիվների (տե՛ս «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
 - գ) հետաձգված հարկային ակտիվների (տե՛ս «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12 -ը).
 - դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների (տե՛ս «Աշխատակիցների հարուցումներ» ՀՀՄՍ 19 -ը).
 - ե) ֆինանսական ակտիվների, որոնք ներառված են «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում.
 - զ) իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի (տե՛ս «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ը).
 - է) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների, որոնք չափվում են իրական արժեքով հանած օտարման ծախսումները (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
 - ը) հետաձգված ձեռքբերման ծախսումների և ոչ նյութական ակտիվների, որոնք առաջանում են «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում ներառված ապահովագրողի պայմանագրային իրավունքներից.
 - զ) որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի)՝ համաձայն «Վաճառքի նպատակով պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի:
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 «Համախմբված ֆինանսական հաշվեկերպություններ» ՖՀՄՍ 10 -ում.

- բ) ասոցիացված կազմակերպություններ, ինչպես սահմանված է «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համարեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28 -ում.
- գ) համատեղ ձեռնարկումներ, ինչպես սահմանված է «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11 -ում.

Այլ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 39-ում:

5. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական ակտիվների, ՀՀՄՍ 40-ի գործողության ոլորտում գտնվող, իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի կամ ՀՀՄՍ 41-ի գործողության ոլորտում գտնվող «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ով չափվող գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է այն ակտիվների նկատմամբ, որոնք հաշվառվում են վերագնահատված գումարով (այսինքն՝ վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեք՝ հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը և հետագա կուտակված արժեզրկման կորուստները), համաձայն այլ ՖՀՄՍ-ների, ինչպես օրինակ՝ «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38 -ի վերագնահատման մոդելի: Ակտիվի իրական արժեքի և նրա «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ի միջև միակ տարբերությունը ակտիվի օտարմանը վերագրելի ուղղակի հավելյալ ծախսումներն են:
 - ա) Եթե օտարման ծախսումներն աննշան են, ապա վերագնահատված ակտիվի փոխհատուցվող գումարն անխուսափելիորեն մոտ է կամ ավելի մեծ է, քան դրա վերագնահատված գումարը: Այս դեպքում, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, անհավանական է, որ վերագնահատված ակտիվն արժեզրկված լինի, և անհրաժեշտություն չկա գնահատելու դրա փոխհատուցվող գումարը.
 - բ) [հանված է]
 - գ) Եթե օտարման ծախսումներն աննշան չեն, ապա վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած օտարման 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: Այս դեպքում, 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՝**

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 գուդվիլի, 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 ընթացքում¹:

Իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կատարվող ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՄ 13-ը):

Արժեզրկումից կորուստ. գումարը, որով ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը:

Փոխհատուցվող գումար. ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքից հանած օտարման ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

Օգտակար ծառայություն¹

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: Սույն 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 գույքիլի, արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը և չափումը դիտարկվում է 58-64-րդ պարագրաֆներում: 65-108-րդ պարագրաֆներն անդրադառնում են դրամաստեղծ միավորների և գույքիլի 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 գույքիլի 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

¹ Ոչ նյութական ակտիվի կամ գույքիլի դեպքում «մաշվածություն» տերմինի փոխարեն սովորաբար օգտագործվում է «ամորտիզացիա» տերմինը: Երկու տերմիններն ունեն նույն իմաստը:

նպատակով, բաշխվել են գուդվիլ 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 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 նույն 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 գուդվիլի 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) **առկա են դիտելի հայտանիշներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի արժեքը նվազել է նշանակալիորեն 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.**

- զ) 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 զուտ 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 վերանայելի¹:
- է) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի ցածր են կամ կլինեն ավելի ցածր, քան ակնկալվում էր.

Շահաբաժին՝ դուստր կազմակերպությունից, համատեղ ձեռնարկումից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից

- ը) դուստր կազմակերպությունում, համատեղ ձեռնարկումում 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 զուտ ակտիվները, ներառյալ դրան վերաբերող գուդվիլը. կամ
 - (ii) շահաբաժինների հայտարարման ժամանակաշրջանում շահաբաժինը գերազանցում է դուստր կազմակերպության, համատեղ համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը:
- 13. 12-րդ պարագրաֆում ներկայացված ցանկը սպառիչ չէ: Կազմակերպությունը կարող է սահմանել ակտիվի արժեզրկված լինելու մասին վկայող այլ հայտանիշներ, և դրանց առկայության դեպքում նույնպես կազմակերպությունից կպահանջվի որոշել ակտիվի փոխհատուցվող գումարը կամ, գուդվիլի դեպքում, իրականացնել արժեզրկման ստուգում համաձայն 80-99-րդ պարագրաֆների:
- 14. Ներքին հաշվետվական համակարգի վկայությունը, որը ցույց է տալիս, որ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ներառում է հետևյալի առկայությունը՝

¹ 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՄՄ 5-ի համաձայն:

- 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 զուտ հոսքերը կամ գործառնական շահույթը կամ վնասը զգալիորեն վատ են, քան բյուջետավորված էր.
 - գ) ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների բյուջետավորված զուտ հոսքերի կամ գործառնական շահույթի զգալի նվազումը, կամ բյուջետավորված վնասների զգալի աճը, կամ
 - դ) ակտիվի գծով կլինեն գործառնական վնասներ կամ դրամական միջոցների զուտ 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 գույքի դեպքում իրականացնել արժեզրկման 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 զգայուն չէ 12-րդ պարագրաֆում թվարկված որևէ հայտանիշի նկատմամբ:
16. 15-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ. եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատուցադրույքներ աճել են, ապա կազմակերպությունից չի պահանջվում կատարել ակտիվի փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում հետևյալ դեպքերում՝
- ա) եթե ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս օգտագործված զեղչման դրույքը դժվար թե ազդված լինի նշված շուկայական դրույքների աճի հետևանքով: Օրինակ՝ կարճաժամկետ տոկոսադրույքների աճը կարող է էական ազդեցություն չունենալ զեղչման 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 զեղչման դրույքի վրա, սակայն փոխհատուցվող գումարի զգայունության 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 օտարման ծախսումներ»-ից 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 օտարման ծախսումներ»-ից 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 օտարման ծախսումները, կարող է հնարավոր լինել որոշել, եթե նույնիսկ նմանական ակտիվի համար չկա գնանշված գին գործող շուկայում: Այնուամենայնիվ, երբեմն հնարավոր չի լինում չափել «իրական արժեքը հանած օտարման ծախսումներ»-ից, քանի որ բացակայում են հիմքեր՝ արժանահավատորեն գնահատելու այն գինը, որով ակտիվի վաճառքի սովորական գործարքը չափման ամսաթվի դրությամբ տեղի կունենար շուկայի մասնակիցների միջև, շուկայում տիրող ներկա իրավիճակում: Այս դեպքում, որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար, կարող է ընդունվել նրա օգտագործման արժեքը:
21. Եթե հիմք չկա ենթադրելու, որ ակտիվի օգտագործման արժեքն էապես գերազանցում է նրա «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար կարող է ընդունվել նրա «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը: 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 զուտ մուտքերից, քանի որ մինչև օտարումն 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 արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը ավելի մեծ է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը, կամ
 - բ) ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ նրա «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, իսկ «իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը կարող է չափվել:
23. Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջին ցուցանիշները և կրճատ հաշվարկները կարող են տրամադրել մանրամասնեցված հաշվարկների խելամիտ մոտարկումներ, որոնք ցուցադրված են սույն ստանդարտում՝ որոշելու համար «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը 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 օտարման ծախսումներ

25–27 [Հանված է]

- 28. «Իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, չափելիս 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 ՀՀՄՍ 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 օտարման ծախսումներ»-ը: 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 անիրացվելիությունը, 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 զեղչման դրույքի կիրառումը:
32. 30-րդ պարագրաֆի (բ), (դ) և (ե) կետերում որոշակիացված տարրերը կարող են արտահայտվել կամ որպես դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ճշգրտումներ, կամ որպես զեղչման 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 վերականգնումից 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 ապահովի

դրամական միջոցների հոսքերի ընթացիկ կանխատեսումների հիմքում ընկած ենթադրությունների համապատասխանությունը նախկին փաստացի ելքերի հետ՝ պայմանով, որ դա համաձայնեցվում է հաջորդող դեպքերի 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 բյուջեներ/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 գոյական 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 ուղղակիորեն վերագրվել խելամիտ և հետևողական հիմունքով 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 գեղջման դրույքը արտացոլում են ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի վերաբերյալ հետևողական ենթադրություններ: Հետևաբար, եթե գեղջման դրույքը ներառում է ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի ազդեցությունը, ապա դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են անվանական մեծություններով: Եթե գեղջման 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՛մ կազմակերպության կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտը, կա՛մ այն եղանակը, որով վարվում է նշված ձեռնարկատիրական գործունեությունը: «Պահուստներ, պայմա-

նական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 -ը 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:

Ցուցադրական 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 զուտ 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 զուտ հոսքերի գնահատումները կատարվում են նույն եղանակով, ինչ ակտիվի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, գնահատումը, բացառությամբ այն հանգամանքի, որ այդ դրամական միջոցների զուտ 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 սղաճով պայմանավորված 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 սղաճի ազդեցությունը, ապա կազմակերպությունը օտարումից դրամական միջոցների զուտ հոսքերը գնահատելիս բացառում է նաև այդ ազդեցությունը:

53Ա Իրական արժեքը տարբերվում է օգտագործման արժեքից: Իրական արժեքն արտացոլում է ակտիվի գնահատման ժամանակ շուկայի մասնակիցների կողմից կիրառվող ենթադրությունները: Հակառակ դրան, օգտագործման արժեքն արտացոլում է այն գործոնների ազդեցությունը, որոնք կարող են բնորոշ լինել տվյալ կազմակերպությանը և ոչ կիրառելի ընդհանուր առմամբ կազմակերպությունների նկատմամբ: Օրինակ, իրական արժեքը չի արտացոլում ստորև թվարկված գործոններն այնքանով, որքանով դրանք, ընդհանուր առմամբ, մատչելի չեն լինի շուկայի մասնակիցներին.

ա) ակտիվների խմբավորումից ստացվող հավելյալ արժեքը (ինչպես օրինակ, տարբեր վայրերում ներդրումային գույքի պորտֆելի ստեղծումը).

բ) չափվող ակտիվների և այլ ակտիվների միջև սիներգիզմ.

գ) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կամ սահմանափակումները, որոնք բնորոշ են միայն ակտիվի ներկա սեփականատիրոջը, և

դ) հարկային օգուտներ կամ հարկային բեռը, որոնք բնորոշ են ակտիվի ներկա սեփականատիրոջը:

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:

Զեղչման դրույք

55. Զեղչման 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 նման պայմաններում զեղչման դրույքի գնահատման վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումներ:

Արժեզրկումից կորստի ճանաչում և չափում

58. 59-64-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են առանձին ակտիվի, բացառությամբ գույվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստների ճանաչման և չափման պահանջները: Դրամաստեղծ միավորների և գույվիլի 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 ՀՀՄՍ 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 գուդվիլի 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 արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը (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 փարբերվում 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 ավտոբուսային 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 ցուցադրական 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՝ կիսապատրաստույթները 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 բյու-

ջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա, կազմակերպությունը ճշգրտում է այդ տեղեկատվությունը, եթե ներքին փոխանցման գները չեն արտացոլում ապագա գների դեկավարության 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 արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ից 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:

Դա այն պատճառով է, որ դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, 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: Դա կարող է տեղի ունենալ գուդվիլի 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: Դա կարող է տեղի ունենալ, եթե դրամաստեղծ միավորի օտարումը գնորդից պահանջի ստանձնել պարտավորություն: Այս դեպքում դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը (կամ դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը նրա վերջնական օտարումից), դրամաստեղծ միավորի ակտիվների 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 նախքան 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 ԱՄ¹, որը հավասար է վերականգնման ծախսումների ներկա արժեքին:

Կազմակերպությունը ստուգում է հանքի արժեքը կված 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 հեղուկանք՝ 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): Հեղուկաբար, դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է իր հաշվեկշռային արժեքը:

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:

¹ Սույն ստանդարտում դրամական միավորները արտահայտված են «արժույթային միավորներով(ԱՄ)»

Գուղվիլ

Գուղվիլի բաշխումը դրամաստեղծ միավորներն էրին

80. Արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուղվիլը, 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 գուղվիլը, պետք է
- ա) իրենից ներկայացնի կազմակերպության այն նվազագույն մակարդակը, որում ներքին կառավարման նպատակներով գուղվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի:
 - բ) չլինի ավելի մեծ, քան «Գործառնական սեզմենտներ» ՖՀՄՍ 8-ի 5-րդ պարագրաֆով սահմանված որևէ գործառնական սեզմենտ՝ նախքան խմբավորումը:
81. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ճանաչված գուղվիլն 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: Գուղվիլը չի առաջացնում այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից անկախ դրամական միջոցների հոսքեր, և հաճախ օժանդակում է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերին: Երբեմն գուղվիլը, 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 գուղվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի, երբեմն կազմված է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից, որոնց վերաբերում է գուղվիլը, սակայն որոնց այն չի կարող բաշխվել: 83-99-րդ պարագրաֆներում և Գ հավելվածում դրամաստեղծ միավորի հղումները, որին բաշխվում է գուղվիլը, կիրառելի են նաև այն դրամաստեղծ միավորների խմբի համար, որոնց բաշխվել է գուղվիլը:
82. 80-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելիս գուղվիլը ենթարկվում է արժեզրկման ստուգմանն այնպիսի մակարդակում, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից իր գործունեությունները կառավարելու եղանակը, և որի հետ բնականոն պայմաններում կապված կլինեն գուղվիլը: Հետևաբար, լրացուցիչ հաշվետվական համակարգի ձևավորում, սովորաբար, անհրաժեշտ չէ:
83. Այն դրամաստեղծ միավորը, որին արժեզրկման ստուգման նպատակով բաշխվել է գուղվիլը, կարող է չհամընկել այն մակարդակի հետ, որին, արտարժույթային օգուտների և վնասների չափման նպատակով, բաշխվում է գուղվիլը՝ համաձայն «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՍ 21 -ի: Օրինակ՝ եթե ՀՀՄՍ 21-ը կազմակերպությունից պահանջում է արտարժույթային օգուտները կամ վնասները չափելու նպատակով գուղվիլը բաշխել հարաբերականորեն ցածր մակարդակներին, ապա չի պահանջվում գուղվիլի արժեզրկման ստուգումն իրականացնել միևնույն մակարդակում, բացառությամբ երբ կազմակերպությունը ներքին կառավարման նպատակներով գուղվիլը ևս ենթարկվում է մոնիտորինգի այդ նույն մակարդակում:
84. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուղվիլի 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 «Ձեռնարկափրակյան գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ի, եթե ձեռնակատիրական 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 գուղվիլի 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 գուղվիլը բաշխվել է դրամաստեղծ միավորին, և կազմակերպությունը օտարում է այդ միավորի մաս կազմող որևէ գործունեություն, ապա օտարված գործունեության հետ կապված գուղվիլը 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 գուղվիլը:
- 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 գուղվիլը:

Օրինակ.
Կազմակերպությունը 100 ԱՄ-ով վաճառում է մի գործունեություն, որը կազմում էր այն դրամաստեղծ միավորի մի մասը, որին բաշխվել էր գուղվիլը: Միավորին բաշխված գուղվիլը 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 գուղվիլը չի կարող ոչ կամայական հիմունքով որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան այդ միավորը, օտարված գործունեության հետ կապված գուղվիլը չափվում է օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով: Հետևաբար, դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլի 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 գուղվիլը, ապա գուղվիլը 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 գուղվիլը:**

Օրինակ.

Նախկինում գուդվիլը բաշխվել էր Ա դրամաստեղծ միավորին: Ա-ին բաշխված գուդվիլը 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 գուդվիլը 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:

Գուդվիլ ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը

88. Երբ, ինչպես նկարագրված է 81-րդ պարագրաֆում, գուդվիլը 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 գուդվիլի, 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 գուդվիլը, պետք ենթարկվի արժեզրկման ստուգման յուրաքանչյուր տարի, ինչպես նաև երբ առկա է միավորի արժեզրկման որևէ հայտանիշ՝ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ գուդվիլը, համեմատելով միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ: Եթե միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա միավորը և այդ միավորին բաշխված գուդվիլը 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 գուդվիլը, 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 գուդվիլի 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 գուդվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուդվիլ պարունակող միավորինը, ապա այդ ակտիվների արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան գուդվիլ պարունակող միավորի արժեզրկման ստուգումը: Նմանապես, եթե դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը, որոնք կազմում են դրամաստեղծ միավորների խումբ, որին բաշխվել է գուդվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուդվիլ 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 նույն 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 կորպորատիվ 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 արժեք հանած օտարման ծախսումներ (եթե չափելի է).
- բ) օգտագործման արժեքը (եթե որոշելի է).
- գ) զրո:

Արժեզրկումից կորստի գումարը, որն այլապես բաշխվելու էր այդ ակտիվին, պետք է համամասնական հիմունքով բաշխվի դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) այլ ակտիվների:

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 գույքիլի, 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 արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, 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 արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ավելի ցածր է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը:

Օրինակ.

Մեքենան ֆիզիկապես վնասվել է, սակայն դեռևս աշխատում է, բայց ոչ այնպես, ինչպես նախքան վնասվելը: Մեքենայի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, 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 փարբեր լինել նրա իրական արժեքից՝ հանած օտարման ծախսումները. և

բ) կարող է որոշվել միայն այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է այդ մեքենան (հոսքային գիծը):

Հոսքային գիծն արժեզրկված չէ: Հերևաբար, 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 փոխհատուցվող օգուտների սպասման կառուցվածքը արտացոլելու համար:

Ենթադրություն 2. ղեկավարության կողմից հաստատված բյուջեները/կանխատեսական գնահատումներն 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: Հերևաբար, 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 գույքիլի 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 գույքիլի, 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) առկա են դիտելի հայտանիշներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի 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 հատուցադրույքներ 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 վերականգնումը, 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 գուդվիլի, 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 գուդվիլի, 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 արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, թե՛ օգտագործման արժեքը).
 - բ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է օգտագործման արժեքը, ապա՝ դրամական միջոցների ապագա գնահատված հոսքերի գումարների կամ ժամկետների կամ զեղչման դրույքի փոփոխությունները. կամ
 - գ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա՝ «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, 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 զեղչի «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 գույվիլի, 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 գույվիլի, 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 գույվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ երբ ակտիվը, համաձայն մեկ այլ ՖՀՄՍ-ի, հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման): Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի աճ՝ համաձայն այդ ՖՀՄՍ-ի:
120. Վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորստի 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 կորստի հակադարձումը ևս ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
121. Արժեզրկումից կորստի 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 կորստի հակադարձում

122. Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը պետք է համամասնորեն բաշխվի այդ միավորի դրամաստեղծ ակտիվներին, բացառությամբ գույվիլի՝ այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների համամասնությամբ: Հաշվեկշռային արժեքների այդ ավելացումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում և ճանաչվեն 119-րդ պարագրաֆի համաձայն:
123. 122-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի 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 կորստի հակադարձման գումարը, որը այլապես կբաշխվեր ակտիվին, պետք է համամասնորեն բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին, բացառությամբ գույվիլի:

Գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստների հակադարձումը

124. **Գուդվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջանում:**
125. *«Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38 -ը արգելում է ներստեղծված գուդվիլի ճանաչումը: Գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստի ճանաչումից հետո ընկած ժամանակաշրջաններում գուդվիլի փոխհատուցվող գումարի որևէ ավելացում, հավանաբար, իրենից ներկայացնելու է ներստեղծված գուդվիլի աճ, քան՝ ձեռքբերված գուդվիլի 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 սեզմենտային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, պետք է յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի 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 գուդվիլի կամ դրամաստեղծ միավորի համար կազմակերպությունը պետք է յուրաքանչյուր էական ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստի 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 սեզմենտային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ապա այն հաշվետու սեզմենտը, 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 սեզմենտ, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 8-ում).
 - (ii) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորստի գումարն ըստ ակտիվների դասերի, և ըստ հաշվետու սեզմենտների, եթե կազմակերպությունը՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ներկայացնում է սեզմենտային 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՝ հանած օտարման ծախսումները, թե՛ օգտագործման արժեքը.
 - զ) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա պետք է նկարագրվի այն հիմունքը, որն օգտագործվել է՝ չափելու համար «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը (օրինակ՝ արդյոք իրական արժեքը չափվել է գործող շուկայում նույնական ակտիվի համար գնանշված գնի հիման վրա): Կազմակերպությունը կարող է չտրամադրել ՖՀՄՍ 13-ով պահանջվող բացահայտումները:
 - է) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է օգտագործման արժեքը, զեղչման 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 դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի չափման համար, երբ գուդվիլը 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 գուդվիլի որևէ մաս հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին չի բաշխվել դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի), ապա չբաշխված գուդվիլի գումարը, չբաշխված մնալու պատճառների հետ միասին, պետք է բացահայտվի:

Գուդվիլ 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 գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ կազմակերպության գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, նշանակալի է՝
- ա) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը.
 - բ) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը.
 - գ) միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը և միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարի որոշման հիմունքը (այսինքն՝ օգտագործման արժեքը կամ իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները).
 - դ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հիմնված է օգտագործման արժեքի վրա՝
 - (i) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրությունը, 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 օտարման ծախսումները, վրա, իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, չափելու նպատակով օգտագործված գնահատման մեթոդ(ներ)ը: Կազմակերպությունը կարող է չտրամադրել ՖՀՄՍ 13-ով պահանջվող բացահայտումները: Եթե իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, չափելու նպատակով չի օգտագործվել նույնական միավորի (միավորների խմբի) համար գնանշված գինը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- (i) այն յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրությունը, որի հիման վրա ղեկավարությունը որոշել է իրական արժեքը՝ հանած օտարման 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.
 - (iiԱ) իրական արժեքի հիարերխիայի մակարդակը (տես՝ ՖՀՄՍ 13-ը), որի սահմաններում իրական արժեքի չափումը վերաբերում է ամբողջությամբ (առանց հաշվի առնելու «օտարման ծախսումների» դիտելիությունը):
 - (iiԲ) գնահատման մեթոդում փոփոխություն լինելու դեպքում, այդ փոփոխությունը և դրա պատճառ(ներ)ը:

Եթե «իրական արժեքը հանած օտարման ծախսումներ»-ը, չափվում է՝ օգտագործելով դրամական միջոցների զեղչված հոսքերի կանխատեսումները, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը.
 - (iii) այն ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունը կանխատեսել է դրամական միջոցների հոսքերը.

- (iv) այն աճի տեմպը, որն օգտագործվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներն էքստրապոլացնելու նպատակով.
- (v) այն զեղչման դրույքը (դրույքները), որը կիրառվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների նպատակով.
- (գ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը որոշելիս ղեկավարության կողմից կիրառված հիմնական ենթադրության խելամտորեն հնարավոր փոփոխության պարագայում միավորի (միավորների խմբի) հաշվեկշռային արժեքը կգերազանցի նրա փոխհատուցվող գումարը, ապա՝
 - (i) այն գումարը, որի չափով միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է նրա հաշվեկշռային արժեքը.
 - (ii) հիմնական ենթադրությանը վերագրված մեծությունը.
 - (iii) այն գումարը, որի չափով կարևոր ենթադրությանը վերագրված մեծությունը պետք է փոփոխվի՝ փոխհատուցվող գումարի չափման համար օգտագործվող այլ փոփոխականների վրա նման փոփոխության ազդեցությունները հաշվի առնելուց հետո, որպեսզի միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հավասարվի նրա հաշվեկշռային արժեքին:

135. Եթե գուդվիլի 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 գուդվիլի 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 գուդվիլի 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 գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը նշանակալի է՝ կազմակերպության գուդվիլի 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 գուդվիլի 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 բավարարված 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 գույքիլի 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. «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ը (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 հավելվածը: 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 բարելավումներ» փաստաթղթով 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, համարեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների արժեքը» (փոփոխություններ «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՍ 1-ում 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:
- 140Ե 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթով փոփոխել է 80(բ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունն առաջընթաց 2010թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 140Զ [Հանված է]
- 140Է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 2(ե) և 5-րդ պարագրաֆները և հանել է 140Զ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 140Ը 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 4-րդ պարագրաֆը, 12(ը) պարագրաֆի վերնագիրը և 12(ը) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 140Թ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 5-րդ, 6-րդ, 12-րդ, 20-րդ, 28-րդ, 78-րդ, 105-րդ, 111-րդ, 130-րդ և 134-րդ պարագրաֆները, հանել է 25-27 պարագրաֆները և ավելացրել է 53Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

ՀՀՄՍ 36-ի (1998 թվականին հրապարակված) գործողության դադարեցումը

141. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ին (հրապարակված՝ 1998 թվականին):

Հավելված Ա

Օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների օգտագործումը

Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժանելի 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 գինը. 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 զեղչման դրույքի մեջ ներառված են Ա1 պարագրաֆի (բ)-(ե) կետերում նկարագրված գործոնների գծով ճշգրտումները: «Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի» մոտեցման դեպքում (բ), (դ) 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՝ ընդհանուր սկզբունքները ուղղորդում են ակտիվների չափման ժամանակ ներկա արժեքի տեխնիկաների ցանկացած կիրառումը՝
- ա) դրամական միջոցների հոսքերը զեղչելու 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 զեղչման 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 զեղչման նպատակով, քանի որ դրամական միջոցների այդ հոսքերն արդեն իսկ արտացոլում են ապագա չվճարումների վերաբերյալ ենթադրությունները.

- բ) դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը և զեղչման դրույքները պետք է գերծ լինեն և՛ կանխակալությունից, և՛ դիտարկվող ակտիվի հետ չկապված գործոններից: Օրինակ՝ ակտիվի տեսանելի ապագա շահութաբերությունը բարձրացնելու նպատակով դրամական միջոցների զուտ հոսքերի կանխամտածված թերագնահատումը կանխակալություն է առաջացնում չափման գործընթացում:
- գ) 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 դրույք» 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 նման 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՝ արդյո՞ք մեկն 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		<u>892.36 ԱՄ</u>

- 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 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:

Ձեռչման դրույք

- Ա15. Ակտիվի օգտագործման արժեքի չափման նպատակով ընդունված մոտեցումից անկախ՝ դրամական միջոցների հոսքերի զեղչման 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, զեղչման դրույքը որոշելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է դրան փոխարինողները: 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, արժույթային ռիսկը և գնային ռիսկը:
- Ա19. Ձեռչման 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 զեղչման դրույքը լինի մինչև հարկումը դրույքը: Հետևաբար, այն դեպքում, երբ զեղչման 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 զեղչման դրույք: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը տարբեր ապագա ժամանակաշրջանների համար օգտագործում է զեղչման տարբեր դրույքներ այն դեպքերում, երբ օգտագործման արժեքը զգայուն է տարբեր ժամանակաշրջաններում ռիսկերի տարբերությունների կամ տոկոսադրույքների ժամկետային կառուցվածքի նկատմամբ:

Հավելված Բ

[Փոփոխությունը կիրառելի չէ պահանջների նկատմամբ:]

Հավելված Գ

Գուդվիլ և չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը

Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժանելի մասն է:

- Գ1. ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված՝ 2008 թ.) համաձայն՝ ձեռքբերողը գուդվիլը 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 զուտ գումարները՝ չափված համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի:

Գուդվիլի բաշխումը

- Գ2. Սույն ստանդարտի 80-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուդվիլը 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

- Գ3. Արժեզրկման ստուգումը ներառում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի և դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքի համեմատությունը:
- Գ4. Եթե կազմակերպությունը չվերահսկող մասնակցությունները չափում է որպես ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դուստր կազմակերպության որոշելի զուտ ակտիվներում իր համամասնական մասնակցություն, այլ ոչ թե չափում է իրական արժեքով, ապա չվերահսկող մասնակցություններին բաշխվող գուդվիլը 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 գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքի համախառն գումարը՝ չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի գուդվիլը 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

- Գ5. 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:

96. 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:
97. 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 զուտ ակտիվների հարաբերական հաշվեկշռային արժեքներով: Ցանկացած նման 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:
98. Եթե չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի արժեզրկումից կորուստը վերաբերում է գուդվիլին, որը չի ճանաչվում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում (տե՛ս պարագրաֆ 94), 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:
99. 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 «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի 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 դիտարկում 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 «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
 - բ) շահութահարկին (տե՛ս «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12 -ը).
 - գ) վարձակալություններին (տե՛ս «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ը): 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 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը).
 - ե) ապահովագրության պայմանագրերին (տե՛ս «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ը): 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: «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ը 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, «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ով 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 ակնկալում 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 արժանա-հավատությամբ:

Պայմանական ակտիվ. հնարավոր ակտիվ՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չուներալով, 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 փոխհարաբերու- թյունը

12. Ընդհանուր առմամբ, բոլոր պահուստները պայմանական են, քանի որ դրանք անորոշ են ժամկետի կամ գումարի առումով: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտում օպայմանական օտերմինը 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 չուներալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից: Ի լրումն՝ օպայմանա-կան պարտավորություն օտերմինը 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 նախահորի 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 զտիչների տեղադրում): Քանի որ կազմակերպությունն ապագա գործողությունների միջոցով կարող է խուսափել ապագա ծախքերից, օրինակ՝ փոխելով իր գործունեության եղանակը, այն չունի այդ ապագա ծախքերի 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 հանձնառություն, կազմակերպության ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումն ինքնըստինքյան 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 ելնելով¹ 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 օգտակար 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 պարտաշահության 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

¹ Սույն ստանդարտում 'հավանական' տերմինի՝ 'ավելի շատ հավանական է, քան ոչ հավանական' մեկնաբանությունը պարտադիր չէ, որ կիրառվի մյուս ստանդարտներում:

հավանական է դառնում, որ նախկինում որպես պայմանական պարտավորություն դիտվող հողվածի 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 հայցը, որին կազմակերպությունը հետամուտ է լինում դատական ընթացակարգերի միջոցով, և որի արդյունքն անորոշ է:
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 տեղին 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 ակտիվը (տե՛ս 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 կողմին 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.
<p>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:</p> <p>Վերանորոգման ծախսումների ակնկալվող արժեքը կկազմի՝</p> $(գրոյի 75\%-ը) + (1 \text{ միլիոնի } 20\%-ը) + (4 \text{ միլիոնի } 5\%-ը) = 400,000$

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 ՀՀՄՍ 12-ում:

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 չթերազնահատվեն ծախսերը կամ պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, անորոշությունը չի արդարացնում չափից ավելի մեծ պահուստի ստեղծումը կամ պարտավորությունների միտումնավոր գերազնահատումը: Օրինակ՝ եթե հատկապես անբարենպաստ արդյունքի դեպքում կանխատեսվող ծախսումները գնահատվեն հաշվենկատության հիմունքով, ապա կստացվի, որ նման արդյունքը միտումնավոր դիտվել է որպես ավելի հավանական, քան իրականում է: Անհրաժեշտ է զգույշ լինել՝ խուսափելու համար ռիսկերի և անորոշությունների գծով ճշգրտումների կրկնությունից, որի հետևանքը կարող է լինել պահուստի գերազնահատումը:
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. **Ջեռյան 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: Ջեռյան 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 առաձին 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 գեղչում, ապա պահուստի հաշվեկշռային արժեքը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ավելացվում է՝ ժամանակի անցնելը արտացոլելու համար: Այդ ավելացումը ճանաչվում է որպես փոխառության 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 կքողարկի երկու տարբեր դեպքերի ազդեցությունը:

Ճանաչման և չափման կանոնների կիրառումը

Ապագա գործառնական զուտ պակասուրդ

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 «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ի:

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 նման 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 վերակազմավորումը կիրականացվի:**

73. Որպես վկայություն այն բանի, որ կազմակերպությունը սկսել է վերակազմավորման պլանի իրականացումը, կարող է համարվել, օրինակ՝ գործարանի ապամոնտաժումը կամ ակտիվների վաճառքը, կամ էլ պլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը: Վերակազմավորման մանրամասն պլանի վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը հանգեցնում է վերակազմավորումն 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 վերակազմավորումը:

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 վերակազմավորումը սկսելը երկար ժամանակ է անցնելու, կամ որ վերակազմավորումն 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 վերակազմավորումը, քանի որ ժամկետները թույլ են տալիս, որ կազմակերպությունն իր պլանների մեջ փոփոխություններ կատարի:

75. Նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը վերակազմավորման վերաբերյալ ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չի առաջացնում կառուցողական պարտականություն, բացառությամբ երբ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը կազմակերպությունը՝

- ա) սկսել է վերակազմավորման պլանի իրականացումը. կամ
- բ) ներգրավված կողմերին բավականաչափ որոշակի եղանակով տեղեկացրել է վերակազմավորման պլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ, որը նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունն իրականացնելու է այդ վերակազմավորումը:

Եթե կազմակերպությունը սկսում է վերակազմավորման պլանի իրականացումը կամ ներգրավված կողմերին դրա հիմնական դրույթների վերաբերյալ տեղեկացնում է միայն հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՍ 10-ով պահանջվում է բացահայտում, եթե վերակազմավորումը 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 վերակազմավորումն իրականացնելու կառուցողական պարտականություն, եթե 72-րդ պարագրաֆի պահանջները բավարարված են:

77. Որոշ երկրներում վերջնական որոշում կայացնելու իրավասությունը վերապահված է խորհրդին, որի անդամները բաղկացած են դեկավարության 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 վերակազմավորումն 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 ՀՀՄՍ 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 հողվածների 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 անիրագործելի 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 կազմակեր-

պությունը 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]
97. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 2-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 38

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 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32 -ի սահմանման.
 - գ) հետախուզման և գնահատման գծով ակտիվների ճանաչման ու չափման (տե՛ս «Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում» ՖՀՄՍ 6-ը.
 - դ) հանքանյութերի, նավթի, բնական գազի և համանման չվերականգնվող ռեսուրսների հանքամշակման 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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը և «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
 - բ) հետաձգված հարկային ակտիվներ (տե՛ս «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ը).
 - գ) վարձակալություններ, որոնք գտնվում են «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում.
 - դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվներ (տե՛ս «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը).
 - ե) ֆինանսական ակտիվներ՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի սահմանման: Որոշ ֆինանսական ակտիվների ճանաչումը և չափումը ներառված են «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ում, «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ում և «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համադրելի ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ում:
 - զ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված գույքի (տե՛ս «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը).
 - է) ձեռքբերման հետաձգված ծախսումներ և ոչ նյութական ակտիվներ, որոնք առաջանում են ապահովագրողի պայմանագրային իրավունքներից՝ ապահովագրության պայմանագրերի ներքո, «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհավրված գործունեություն» ՖՀՄՄ 5-ի:
- 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՝ «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՄ 16 -ի 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 ՀՀՄՄ 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 ապահովագրության պայմանագրերի դեպքում: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի կիրառվում այդպիսի գործունեությունների և պայմանագրերի գծով ծախսումների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է արդյունահանող ճյուղերում կամ ապահովագրական 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՝**
***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՝ «Բաժնետրոմսերի վրա հիմնված վճարում » ՖՀՄՍ 2) 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:

Իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):

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:

Հեղազոտություն. 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 կստանար 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 նմանատիպ 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 գույքի մի մաս (տե՛ս պարագրաֆ 68):

Որոշելիություն

- 11 Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որ ոչ նյութական ակտիվը լինի որոշելի՝ գույքի լից այն տարանջատելու համար: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացած գույքի վրա 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 ակտիվներից, 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 նմանատիպ 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 հազվագյուտ դեպքերում կճանաչվեն ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում: 63-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, հաճախորդների ցուցակների և էության 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 զեղչերը 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 հողվածներում՝ 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 *“Փոխառության ծախսումներ”* ՀՀՄՍ 23 -ի համաձայն:

Ձեռքբերումը՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս

- 33 *“Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ”* ՀՀՄՍ 3-ի 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 արժեքն արտացոլելու է ձեռք բերման օրվա դրությամբ այն հավանականության վերաբերյալ շուկայի մասնակիցների 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 առանձնացվելի 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 բերողը ձեռքբերման ամսաթիվը ճանաչում է ձեռք բերվողի ոչ նյութական ակտիվը՝ գուդվիլից առանձնացված՝ անկախ նրանից, թե արդյոք այդ ակտիվը նախքան ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը ճանաչվել է ձեռք բերվողի կողմից: Սա նշանակում է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի հետազոտության ու մշակման անավարտ նախագիծը ճանաչում է որպես ակտիվ՝ գուդվիլից առանձնացված, եթե այդ նախագիծը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Ձեռք բերվողի հետազոտության 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 միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը

- 35 Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման 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: Երբ 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 միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը կարող է առանձնացվելի լինել, բայց միայն առնչվող պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Նման դեպքերում ձեռք բերողը ճանաչում է ոչ նյութական ակտիվ՝ գուդվիլից առանձնացված, բայց առնչվող տարրի հետ միասին:
- 37 Ձեռք բերողը կարող է համալրող ոչ նյութական ակտիվների խումբը ճանաչել որպես մեկ ակտիվ այն դեպքում, երբ առանձին ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետները միանման են: Օրինակ, “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:

38-41 [Հանված են]

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 քվտաներ, կամ այլ օգտագործման սահմանափակում ունեցող ռեսուրսների հասանելիության իրավունքներ: *“Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում” ՀՀՄՍ 20-ի 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 ՀՀՄՍ 20-ով թույլատրած 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 նաև նախորդ նախադասության մեջ նկարագրված բոլոր փոխանակումների նկատմամբ: Այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով բացի այն դեպքերից, երբ. (ա) փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային չէ, կամ (բ) ո՛չ ստացված ակտիվի, և ո՛չ էլ հանձնած ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այս եղանակով նույնիսկ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել հանձնած ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, ապա դրա սկզբնական արժեքը չափվում է հանձնած 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 կարող է արժանահավատորեն չափվել, եթե. (ա) իրական արժեքների ողջամիտ չափումների

միջակայքում փոփոխականությունն էական չէ այդ ակտիվի համար, կամ (բ) նշված միջակայքում տարբեր գնահատումների հավանականությունները կարող են ողջամտորեն չափվել և կիրառվել իրական արժեքի չափման ժամանակ: Եթե կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն չափել կամ ստացած ակտիվի, կամ հանձնաձև ակտիվի իրական արժեքը, ապա հանձնաձև ակտիվի իրական արժեքը օգտագործվում է սկզբնական արժեքի չափման համար, եթե միայն ստացված ակտիվի իրական արժեքն առավել ակնհայտ չէ:

Ներստեղծված գուղվիլ

48 Ներստեղծված գուղվիլը 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 գուղվիլին նպաստող ծախսումներ: Ներստեղծված գուղվիլը 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 իրական արժեքի և նրա որոշելի զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունները կարող են ընդգրկել մի շարք գործոններ, որոնք ազդում են կազմակերպության իրական 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 ստանդարտի 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 հետազոտության փուլում:
- 59 Մշակման գործունեության օրինակներ են՝
- ա) նախաարտադրական կամ նախօգտագործման 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 *“Ակտիվների արժեզրկում”* ՀՀՄՍ 36-ի 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 էությամբ նմանատիպ միավորները չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվներ:**
- 64 Ներստեղծված ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, հաճախորդների ցուցակների և այլ էությամբ 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 բաղադրիչներն են՝
- 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 ԱՄ¹, 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 ապագա 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 ապագա 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 կորուստի հակադարձման պահանջները:

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

¹ Սույն ստանդարտում դրամական գումարները ներկայացվում են «արժույթային միավորներով (ԱՄ)»

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 գուդվիլ 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 կլիներ 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 կատալոգները):

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 կա՛մ 74-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբնական արժեքի մոտեցումը, կա՛մ 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 չափվի՝ 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 նոմինալ գումարով (տե՛ս պարագրաֆ 44):

- 78 Սովորաբար, ոչ նյութական ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունի, թեև այդպես կարող է լինել: Օրինակ՝ որոշ երկրներում գործող շուկա կարող է գոյություն ունենալ ազատ շրջանառվող տաքսիի 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 զուտ 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 չափվել՝ 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 ՀՀՄՍ 36-ի:
- 84 Եթե ակտիվի իրական արժեքը կարող է չափվել՝ 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 զուտ 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 սովյալ 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 կբավարարվեն 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 ղեկավարության 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 *“Պաշարներ”* ՀՀՄՍ 2-ը):

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 հանձնառություն՝ գնելու այդ ակտիվը օգտակար ծառայության ավարտին. կամ
 - բ) ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 13-ում) 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: Զրոյից 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 նմանատիպ այն ակտիվի վաճառքի համար գերակշռող գները, որի օգտակար ծառայության ժամկետը լրացել է, և որը գործել է այնպիսի պայմաններում, որոնք նման 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 *“Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ”* ՀՀՄՍ 8-ի:
- 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 ՀՀՄՍ 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 շահույթում 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 «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ի 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՝ ցուցանշելու համար, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ ներստեղծման պահին:
- 115Ա 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 (ֆրանշիզները).
- 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 հանձնառությունների 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) [Հանված է]

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. հրապարակված 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:

130Ա 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:

130Բ *“Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում”* ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխության է ենթարկել ՖՀՄՍ-ներում օգտագործված տերմինաբանությունը: Բացի այդ, փոփոխության են ենթարկվել 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:

- 130Գ 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 115Ա պարագրաֆը: 2009թ. ապրիլին հրապարակված *“ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ”* փաստաթուղթը փոփոխել է 36-րդ և 37-րդ պարագրաֆները: 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 գույքիլի համար նախորդող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքում: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերափոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է կիրառի այդ փոփոխություններն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ և բացահայտի այդ փաստը:
- 130Դ 69-րդ, 70-րդ և 98-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են, իսկ 69Ա պարագրաֆը ավելացվել է 2008 թ. մայիսին հրապարակված *“ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ”* փաստաթղթով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 130Ե [Հանված է]
- 130Զ 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և *“Համադրող պայմանավորվածություններ”* ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 3(ե) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 130Է 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 8-րդ, 33-րդ, 47-րդ, 50-րդ, 75-րդ, 78-րդ, 82-րդ, 84-րդ, 100-րդ և 124-րդ պարագրաֆները և հանել է 39-41-րդ և 130Ե պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ադ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

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 հանձնած 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 տարբերակ):

ՀՀՄՍ 38 -ի (1998 թ. հրապարակված) գործողության դադարեցումը

- 133 Սույն ստանդարտը փոխարինում է *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38-ին (հրապարակված 1998 թ.):

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 39

Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը

1. [Հանված է]

Գործողության ոլորտը

- 2 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից բոլոր տեսակի ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ՝
- ա) դուստր ընկերություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում այն մասնակցության, որը հաշվառվում է «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ին, «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին կամ «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունները պետք է սույն ստանդարտը կիրառեն դուստր ընկերությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկման մեջ այն մասնակցության համար, որը ՀՀՄՍ 27 կամ ՀՀՄՍ 28 -ի համաձայն հաշվառվում է ըստ սույն ստանդարտի: Կազմակերպությունները պետք է սույն ստանդարտը կիրառեն նաև այն ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, որոնք հիմնված են դուստր ընկերությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկման մեջ մասնակցության վրա, բացառությամբ, երբ տվյալ ածանցյալ գործիքը համապատասխանում է կազմակերպության բաժնային գործիքի սահմանմանը՝ ըստ «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ի:
 - բ) վարձակալությունների գծով իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ը: Այնուամենայնիվ՝
 - (i) վարձատուի կողմից ճանաչված՝ վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման և արժեզրկման դրույթները.
 - (ii) վարձակալի կողմից ճանաչված ֆինանսական վարձակալության կրեդիտորական պարտքերի նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթները և
 - (iii) վարձակալությունների մեջ պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ կիրառվում են սույն ստանդարտի՝ պարունակվող ածանցյալ գործիքների վերաբերյալ դրույթները.
 - գ) աշխատակիցների հատուցման պլանների գծով գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Աշխատակիցների հարուցումներ» ՀՀՄՍ 19 -ը.
 - 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, նման 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 «Ապահովագրական պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ում, բացի թողարկողի իրավունքներից և պարտականություններից, որոնք առաջանում են այնպիսի ապահովագրական պայմանագրի գծով, որը համապատասխանում է «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի հավելված Ա-ին, 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: Ավելին՝ եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրեր թողարկողը նախկինում բացահայտորեն հստակեցրել է, որ ինքը նման պայմանագրերը համարում է ապահովագրական պայմանագրեր և օգտագործել է ապահովագրական պայմանագրերին կիրառելի հաշվառում, նման ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նկատմամբ թողարկողը կարող է ընտրել՝ կիրառել սույն ստանդարտը կամ ՖՀՄՍ 4-ը (տե՛ս պարագրաֆներ ԿՈՒ4 և ԿՈՒ4Ա): Թողարկողը կարող է այդ ընտրությունը կատարել պայմանագիր առ պայմանագիր, բայց ընտրությունը յուրաքանչյուր պայմանագրի համար անհակադարձելի է:

- զ) [Հանված է]
- է) ձեռքբերվողին գնելու կամ վաճառելու ֆորվարդային պայմանագիր ձեռքբերողի և վաճառող բաժնետիրոջ միջև, որն ապագա ամսաթվին կհանգեցնի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում: Ֆորվարդային պայմանագրի ժամկետը չպետք է գերազանցի խելամիտ ժամանակահատվածը, որն անհրաժեշտ է պահանջվող հաստատումներ ստանալու և գործարքը ավարտելու համար:
- ը) փոխառությունների գծով հանձնառություններ, բացի պարագրաֆ 4-ում նկարագրված փոխառությունների գծով հանձնառություններից: Փոխառությունների գծով հանձնառությունների թողարկողը պետք է կիրառի «Պահուսպներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 -ը փոխառությունների գծով այն հանձնառությունների նկատմամբ, որոնք սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում չեն: Այնուամենայնիվ, բոլոր փոխառությունների գծով հանձնառությունների նկատմամբ պետք է կիրառվեն սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթները .
- թ) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և պարտականություններ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների շրջանակներում, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը, բացառությամբ սույն ստանդարտի պարագրաֆներ 5-7-ի 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 ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն, պահուստ էր ճանաչել ավելի վաղ ժամանակաշրջանում:

3 [Հանված է]

4 Հետևյալ փոխառությունների գծով հանձնառությունները գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում՝

- ա) փոխառությունների գծով հանձնառություններ, որոնք կազմակերպությունը նախորոշում է որպես ֆինանսական պարտավորություններ իրական արժեքով չափվող՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով (տե՛ս ՖՀՄՍ 9-ի պարագրաֆ 4.2.2.): Կազմակերպությունը, որն ունի իր փոխառությունների գծով հանձնառություններից առաջացող ակտիվների՝ դրանց առաջացումից կարճ ժամանակ անց վաճառելու նախկին պրակտիկա, պետք է կիրառի սույն ստանդարտը նույն դասում գտնվող իր բոլոր փոխառությունների գծով հանձնառությունների նկատմամբ.
- բ) փոխառությունների գծով հանձնառություններ, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիք մատակարարելով կամ թողարկելով: Այդպիսի փոխառությունների գծով հանձնառությունները ածանցյալ գործիքներ են: Փոխառությունների գծով հանձնառությունը 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 հանձնառություններ (տես ՖՀՄՍ 9-ի պարագրաֆ 4.2.1.):

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 պայմաններումով, բայց կազմակերպությունն ունի նման պայմանագրերը մարելու պրակտիկա զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ (կամ գործարքի կողմի հետ հաշվանցման պայմանագրեր կնքելով, կամ վաճառելով պայմանագիրը մինչև դրա իրագործումը կամ իրագործման ժամկետի ավարտը).

գ) երբ, նման պայմանագրերի դեպքում, կազմակերպությունը, գնի կարճաժամկետ տատանումներից կամ դիլերաին մարժայից շահույթ ստանալու նպատակ հետապնդելով, ունի պայմանագրի հիմքում ընկած հողվածի ստանալու, և ստանալուց հետո կարճ ժամանակամիջոցում հողվածը վաճառելու պրակտիկա, և

դ) երբ պայմանագրի առարկա հանդիսացող ոչ ֆինանսական հողվածը հեշտությամբ փոխարկելի է դրամական միջոցների:

Պայմանագիրը, որի նկատմամբ կիառելի 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 պայմանագրերը, որոնց համար կիրառելի է պարագրաֆ 5-ը, 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 պարագրաֆներ 6(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 ՖՀՄՍ 9-ում և ՀՀՄՍ 32-ում սահմանված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են ՖՀՄՍ 9 Հավելված Ա-ում և ՀՀՄՍ 32 11-րդ պարագրաֆում ներկայացված իմաստներով: ՖՀՄՍ 9-ը և ՀՀՄՍ 32-ը սահմանում են հետևյալ տերմինները՝

- ապաճանաչում.
- աճանցյալ գործիք.

- բաժնային գործիք.
- իրական արժեք
- ֆինանսական ակտիվ
- ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր
- ֆինանսական գործիք
- ֆինանսական պարտավորություն

և տրամադրում են ուղեցույց՝ նշված տերմինները կիրառելու համար:

9 Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով.

Ճանաչմանը և չափմանը վերաբերող սահմանումներ

Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք. գումար, որով ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է սկզբնական ճանաչման պահին՝ հանած հիմնական գումարի մարումները, գումարած կամ հանած սկզբնական գումարի և մարման գումարի տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, և հանած ցանկացած նվազեցում արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով):

Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ. ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակահատվածի կտրվածքով տոկոսային եկամտի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ:

Արդյունավետ տոկոսադրույքը այն դրույքն է, որը ֆինանսական գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի կամ, համապատասխան դեպքերում, ավելի կարճ ժամանակահատվածի համար գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները կամ ստացվելիք գումարները զեղչում է ճշգրիտ մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության զուտ հաշվեկշռային արժեքը: Արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի դրամական 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 օկետերը, որոնք արդյունավետ տոկոսադրույքի բաղկացուցիչ մաս են կազմում (տե՛ս «Հասույթ ՀՀՄՍ 18 -ը»), ինչպես նաև գործարքի հետ կապված ծախսումները և բոլոր այլ պարզավճարները և զեղչերը: Ենթադրվում է, որ դրամական հոսքերը և համանման ֆինանսական գործիքների խմբի ակնկալվող ժամկետը կարելի է արժանահավատորեն գնահատել: Այնուհանդերձ, այն հազվագյուտ դեպքերում, երբ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել ֆինանսական գործիքի (ֆինանսական գործիքների խմբի) դրամական հոսքերը կամ նրա ակնկալվող ժամկետը, կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ֆինանսական գործիքի (ֆինանսական գործիքների խմբի) պայմանագրային դրամական հոսքերը պայմանագրային ժամկետի ամբողջ 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:

Հեջի հաշվառմանը վերաբերող սահմանումներ

Կայուն հանձնառություն.՝ սահմանված քանակի ռեսուրսներ սահմանված գնով սահմանված ապագա ամսաթվին կամ ամսաթվերին փոխանակելու պարտավորեցնող համաձայնություն:

Կանխարեսված գործարք. չպարտավորված, սակայն ակնկալվող ապագա գործարք:

Հեջավորման գործիք. նախորոշված ածանցյալ գործիք կամ (միայն արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների ռիսկի հեջավորման դեպքում) ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ

ածանցյալ ֆինանսական պարտավորություն, որի իրական արժեքը կամ դրամական հոսքերը ակնկալվում է, որ կչեզոքացնեն նախորոշված հեջավորված հողվածի իրական արժեքի կամ ապագա դրամական հոսքերի փոփոխությունները (72-77-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ94-ԿՈՒ97 պարագրաֆները ավելի են մանրամասնում հեջավորման գործիքի սահմանումը):

Հեջավորված հողված. ակտիվ, պարտավորություն, կայուն հանձնառություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ, որը՝ (ա) կազմակերպությանը ենթարկում է իրական արժեքի կամ ապագա դրամական հոսքերի փոփոխությունների ռիսկի, և (բ) նախորոշվում է որպես հեջավորվող (78-84-րդ պարագրաֆները և Ա հավելվածի ԿՈՒ98-ԿՈՒ101 պարագրաֆները ավելի են մանրամասնում հեջավորված հողվածի սահմանումը):

Հեջի արդյունավետություն. այն աստիճանը, որքանով հեջավորված հողվածի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի փոփոխությունները, որոնք վերագրելի են հեջավորված ռիսկին, չեզոքացվում են հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի փոփոխություններով (տե՛ս Ա հավելվածի ԿՈՒ105 - ԿՈՒ113 պարագրաֆները):

10-57 [Հանված է]

Ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը և անհավաքագրելիությունը

58 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է որևէ անկողմնակալ վկայություն, որ ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը արժեզրկված է: Եթե գոյություն ունի որևէ նման վկայություն, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի 63-րդ պարագրաֆը՝ 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 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, ինչպես օրինակ՝ տոկոսների կամ հիմնական գումարի չվճարումը կամ վճարման ուշացումը.
- գ) փոխառուի ֆինանսական դժվարությունների հետ կապված տնտեսական կամ իրավական պատճառներով, փոխատուի կողմից փոխառուին զիջումների տրամադրումը, որը փոխատուն այլապես չէր նախորոշի;
- դ) հավանական է դառնում փոխառուի սնանկացումը կամ այլ ֆինանսական վերակազմավորումը;
- ե) ֆինանսական դժվարությունների հետևանքով այդ ֆինանսական ակտիվի համար գործող շուկայի վերանալը. կամ
- զ) դիտարկելի տվյալներ՝ վկայող այն մասին, որ ֆինանսական ակտիվների խմբի գծով, դրանց սկզբնական ճանաչումից հետո, առկա է գնահատված ապագա դրամական 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 կորրեկցիայի մեջ են խմբի ակտիվների գծով ձախողումների հետ (օրինակ՝ փոխառուների աշխարհագրական շրջանում գործազրկության մակարդակի աճը, համապատասխան շրջանում հիպոթեքային 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 վերանայն 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 [Հանված է]

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 փոխառուն ֆինանսական դժվարությունների մեջ է, և համանման փոխառուների 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 (տես՝ ԿՈՒՑ9-ը պարագրաֆը): Խելամիտ գնահատականների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևորագույն մասերից է, և այն չի վնասում դրանց արժանահավատությանը:

63 **Եթե գոյություն ունի անկողմնակալ վկայություն, որ ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների գծով առկա է արժեզրկումից կորուստ, ապա կորստի գումարը չափվում է որպես ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և գնահատված ապագա դրամական 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 կա՛մ ուղղակիորեն, կա՛մ 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 (տես՝ 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, դեբիտորի պարտքային վարկանիշի բարելավումը),**

ապա նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի կա՛մ ուղղակիորեն, կա՛մ կարգավորող հաշիվը ճշգրտելու միջոցով: Հակադարձումը չպետք է հանգեցնի նրան, որ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցի այն ամորտիզացված արժեքը, որը առկա կլինի արժեզրկման հակադարձման ամսաթվի դրությամբ, եթե արժեզրկումը ճանաչված չլինի: Հակադարձման գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

66-70 [Հանված է]

Հեջավորում

71 Եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի միջև գոյություն ունի հեջավորման նախորդված փոխհարաբերություն, ինչպես նկարագրված է 85-88 պարագրաֆներում և Հավելված Ա-ի ԿՈՒ102-ԿՈՒ104 պարագրաֆներում, ապա հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի գծով օգուտի կամ վնասի հաշվառումը պետք է կատարվի համաձայն 89-102 պարագրաֆների :

Հեջավորման գործիքներ

Գործիքների որակումը

72 Սույն ստանդարտով չեն սահմանափակվում այն հանգամանքները, որոնց դեպքում ածանցյալ գործիքը կարող է նախորդվել որպես հեջավորման գործիք, եթե բավարարված են պարագրաֆ 88-ի պայմանները, բացառությամբ որոշ տրված օպցիոնների (տես Հավելված Ա-ի պարագրաֆ ԿՈՒ94-ը): Այնուամենայնիվ, ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվը կամ ոչ ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունը կարող է նախորդվել որպես հեջավորման գործիք միայն արտարժույթային ռիսկի հեջի նպատակով:

73 Հեջի հաշվառման նպատակներով՝ որպես հեջավորման գործիքներ կարող են նախորդվել 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 փոխվերացվում 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 նախորդումը

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 նախորդվում է հեջավորման գործիքի՝ որպես ամբողջության համար: Թույլատրվող միակ բացառություններն են՝

ա) օպցիոնային պայմանագրի ներհատուկ արժեքի և ժամանակային արժեքի առանձնացումը և միայն ներհատուկ արժեքի փոփոխության նախորդումը որպես հեջավորման գործիք, միաժամանակ բացառելով ժամանակային արժեքի փոփոխությունը և.

բ) ֆորվարդային պայմանագրի տոկոսային բաղադրիչի և սիոթ գնի առանձնացումը:

Այս բացառությունները թույլատրված են, որովհետև օպցիոնի ներհատուկ արժեքը և ֆորվարդի պարզևավճարը, սովորաբար, կարող են չափվել առանձին: Դինամիկ հեջավորման ռազմավարությունը, որը գնահատում է օպցիոնային պայմանագրի ներհատուկ արժեքն ու ժամանակային արժեքը, կարող է որակվել որպես հեջի հաշվառման ենթակա:

- 75 Հեջավորման փոխհարաբերության մեջ որպես հեջավորման գործիք կարող է նախորոշվել ամբողջ հեջավորման գործիքի միայն մի մասը, օրինակ՝ անվանական արժեքի 50 տոկոսը: Սակայն, հեջավորման փոխհարաբերությունը չի կարող նախորոշվել հեջավորման գործիքի գոյության ժամանակահատվածի միայն մի մասի համար:
- 76 Հեջավորման մեկ առանձին գործիքը կարող է նախորոշվել 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 ռիսկերի համար առանձնակի նախորոշում:
- 77 Երկու կամ ավելի ածանցյալ գործիքներ կամ նրանց 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 նախորոշվել 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 նախորոշվել 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 հանձնառություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրում: Հեջավորված հոդվածը կարող է լինել՝ (ա) առանձին ակտիվ, պարտավորություն, կայուն հանձնառություն, մեծապես հավանական կանխատեսված գործարք կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրում, (բ) ակտիվների, պարտավորությունների, կայուն հանձնառությունների, 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 [Հանված է]
- 80 Հեջի հաշվառման նպատակներով, որպես հեջավորված հոդվածներ, կարող են նախորոշվել միայն կազմակերպության նկատմամբ արտաքին կողմ ներգրավող ակտիվները, պարտավորությունները, չճանաչված կայուն հանձնառությունները կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքները: Այստեղից հետևում է, որ հեջի հաշվառումը կիրառելի է նույն խմբի կազմակերպությունների միջև կայացած գործարքների համար և կարող է օգտագործվել միայն այդ կազմակերպությունների 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) արտարժույթային ռիսկը կարող է որակվել որպես հեջավորված հոդված համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդ ռիսկին ենթարկվածության հետևանքով համախմբման ժամանակ փոխարժեքից օգուտը կամ վնասը ամբողջությամբ չեն փոխվերացվել՝ համաձայն <<Արտարժույթի փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքները>> ՀՀՄՄ 21 -ի: Համաձայն ՀՀՄՄ 21-ի՝ ներխմբային դրամային հոդվածների գծով փոխանակման փոխարժեքից օգուտները և վնասները ամբողջությամբ չեն փոխվերացվում համախմբման ժամանակ, եթե ներխմբային դրամային հոդվածը գործարքի առարկա է խմբի երկու կազմակերպությունների միջև, որոնք ունեն տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներ: Բացի դրանից, ներխմբային մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի արտարժույթային ռիսկը կարող է որակվել որպես հեջավորված հոդված 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 հոդվածների նախորոշումը որպես հեջավորված հոդված

81 Եթե հեջավորված հոդվածը ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, այն կարող է լինել հեջավորված հոդված իր դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի միայն մի մասի հետ կապված ռիսկերի առնչությամբ (ինչպես 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 նախորոշվել որպես հեջավորվող ռիսկ (ինչպես օրինակ, հեջավորված ֆինանսական գործիքի ամբողջ տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածության մեջ ոչ ռիսկային տոկոսադրույքի կամ ուղենշային տոկոսադրույքի բաղադրիչը):

81Ա Ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների պորտֆելի տոկոսադրույքի ռիսկի իրական արժեքի հեջի դեպքում (և միայն այդ դեպքում), հեջավորված մասը կարող է նախորոշվել արժույթի գումարի տեսքով (օրինակ, որպես որևէ գումար դուլարով, եվրոյով, ֆունտով կամ ռանդով), այլ ոչ թե որպես առանձին ակտիվներ (կամ պարտավորություններ): Թեև պորտֆելը, ռիսկի կառավարման նպատակներով, կարող է ներառել ակտիվներ և պարտավորություններ, նախորոշված գումարը իրենից ներկայացնում է որևէ գումարի ակտիվներ կամ որևէ գումարի պարտավորություններ: Ակտիվների և պարտավորությունների զուտ գումարի նախորոշում չի թույլատրվում: Կազմակերպությունը կարող է հեջավորել այդ նախորոշված 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 հոդվածի իրական արժեքի փոփոխության հաշվարկի մեջ: Հետևաբար, վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հոդվածներ ներառող պորտֆելի հեջավորումը վաղաժամկետ վճարման հնարավորություն չնախորոշող ածանցյալ գործիքով հանգեցնում է անարդյունավետության, եթե վերանայվում են հեջավորված պորտֆելի հոդվածների նախապես վճարման ակնկալվող ամսաթվերը, կամ վաղաժամկետ վճարումների փաստացի ամսաթվերը տարբերվում են ակնկալվող ամսաթվերից:

Ոչ ֆինանսական հոդվածների նախորոշումը որպես հեջավորված հոդված

82 Եթե հեջավորված հոդվածը ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ ֆինանսական պարտավորություն է, այն պետք է նախորոշվի որպես հեջավորված հոդված՝ (ա) արտարժույթային ռիսկերի համար, կամ (բ) ամբողջությամբ բոլոր ռիսկերի համար, քանի որ դժվար է առանձնացնել և չափել դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխության համապատասխան մասը, որը վերագրելի է արտարժույթային ռիսկերից տարբեր այլ յուրահատուկ ռիսկերի:

Հոդվածների խմբի նախորոշումը որպես հեջավորված հոդված

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 նրանք նախորոշվել են որպես հեջավորվող: Ավելին, խմբի յուրաքանչյուր հոդվածի գծով հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի փոփոխությունը ակնկալվում է, որ պետք է մոտավորապես համեմատական լինի հոդվածների 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 կան դրամական հոսքերի փոփոխությունները, հեջավորման գործիքի համեմատումը ընդհանուր զուտ դիրքի հետ (օրինակ, համանման մարման ժամկետներով ֆիքսված դրույքով բոլոր ակտիվների և ֆիքսված դրույքով բոլոր պարտավորությունների զուտ 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 հանձնառության, կամ այդ ակտիվի, պարտավորության կամ կայուն հանձնառության որոշակիացված մասի իրական արժեքի փոփոխությունների այնպիսի ենթարկվածության հեջ, որը վերագրելի է որոշակի ռիսկի և կարող է ազդեցություն ունենալ շահույթի կամ վնասի վրա.

բ) *դրամական հոսքերի հեջ*. դրամական հոսքերի փոփոխականությանը ենթարկվածության հեջ, որը՝ (i) վերագրելի է ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության (ինչպիսին են փոփոխական տոկոսադրույքով պարտքի գծով ապագա 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 զուտ ներդրման հեջ*, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 21-ում:

87 Կայուն հանձնառության արտարժույթային ռիսկի հեջը կարող է հաշվառվել որպես իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի հեջ:

88 **Հեջավորման փոխհարաբերությունը բավարարում է հեջի հաշվառման պահանջներին ըստ 89-102 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 նախորոշում 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 հոսքերի փոփոխություններին ենթարկվածությունը չեզոքացնելու հետ.

բ) ակնկալվում է, որ հեջը կլինի մեծապես արդյունավետ (տե՛ս հավելված Ա-ի ԿՈՒ105-ԿՈՒ113 պարագրաֆները) հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի փոփոխությունների չեզոքացման գործում տվյալ հեջավորման փոխհարաբերության գծով ռիսկերի կառավարման սկզբնապես փաստաթղթավորված ռազմավարությանը համապատասխան.

գ) դրամական հոսքերի հեջերի դեպքում հեջի առարկա հանդիսացող կանխատեսված գործարքը պետք է լինի մեծապես հավանական և պետք է ցուցաբերի ենթարկվածություն դրամական հոսքերի տատանումների նկատմամբ, որոնք, ի վերջո, կարող են ազդել շահույթի կամ վնասի վրա.

դ) հեջի արդյունավետությունը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, այսինքն՝ հեջավորված հողվածի իրական արժեքը կամ դրամական հոսքերը, որոնք վերագրելի են

հեջավորված ռիսկին, ինչպես նաև հեջավորման գործիքի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել.

- ե) հեջը գնահատվում է անընդհատ հիմունքով և որոշվում է, որ այն փաստացի եղել է մեծապես արդյունավետ այն հաշվետու ֆինանսական ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց համար այն նախորոշված էր:

Իրական արժեքի հեջեր

89 Եթե իրական արժեքի հեջը ժամանակաշրջանի ընթացքում բավարարում է պարագրաֆ 88-ի պայմաններին, ապա այն պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

- ա) հեջավորման գործիքի՝ իրական արժեքով վերաչափումից օգուտը կամ վնասը (հեջավորման ածանցյալ գործիքի դեպքում), կամ դրա հաշվեկշռային արժեքի՝ ՀՀՄՍ 21-ի համաձայն չափված արտարժութային բաղադրիչը (հեջավորման ոչ ածանցյալ գործիքի դեպքում) պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում, և
- բ) հեջավորված ռիսկին վերագրելի՝ հեջավորված հողվածի գծով օգուտը կամ վնասը պետք է ճշգրտի հեջավորված հողվածի հաշվեկշռային արժեքը և ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Այս դրույթը կիրառվում է, եթե հեջավորված հողվածը այլապես կչափվեր սկզբնական արժեքով:

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 հողվածին վերագրելի օգուտը կամ վնասը ներկայացնելով՝

- ա) ակտիվների մեջ մեկ առանձին տողային հողված՝ վերագնորոշման այն ժամանակահատվածների համար, որոնց ընթացքում հեջավորված հողվածն ակտիվ է. կամ
- բ) պարտավորությունների մեջ մեկ առանձին տողային հողված՝ վերագնորոշման այն ժամանակահատվածների համար, որոնց ընթացքում հեջավորված հողվածը պարտավորություն է:

Վերևում՝ (ա) և (բ) կետերում նշված առանձին տողային հողվածները պետք է ներկայացվեն ֆինանսական ակտիվներից կամ ֆինանսական պարտավորություններից անմիջապես հետո: Նշված տողային հողվածներում ներառված գումարները պետք է հանվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից, երբ ապաճանաչվեն այն ակտիվները կամ պարտավորությունները, որոնց դրանք վերաբերում են:

90 Եթե հեջավորվում են հեջավորված հողվածին վերագրելի միայն որոշակի ռիսկեր, ապա հեջավորված հողվածի իրական արժեքի ճանաչվող փոփոխությունները, որոնք չեն առնչվում հեջավորված ռիսկի հետ, ճանաչվում են ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.1-րդ պարագրաֆում նշվածի համաձայն:

91 **Կազմակերպությունը պետք է առաջընթաց կիրառմամբ դադարեցնի պարագրաֆ 89-ով նախորոշված 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 վերաձևակերպումը կազմակերպության փաստաթղթավորված հեջավորման ռազմավարության մասն է կազմում).
- բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվառման պահանջների կիրառման վերաբերյալ պարագրաֆ 88-ում նշված չափանիշներին, կամ
- գ) կազմակերպությունը չեղյալ է համարում հեջի նախորոշումը:

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 պարագրաֆ 89-ում նկարագրված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության առանձին տողային հողվածի 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 վերագնորոշման ժամանակահատվածի ավարտը:

- 93 Երբ չճանաչված կայուն հանձնառությունը նախորոշվում է որպես հեջավորված հոդված, հեջավորված ռիսկին վերագրելի՝ կայուն հանձնառության 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 հանձնառության 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 հանձնառության կատարման արդյունքում, ճշգրտվում է՝ ներառելու համար հեջավորված ռիսկին վերագրելի կայուն հանձնառության իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը, որը ճանաչվել էր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Դրամական հոսքերի հեջեր

- 95 **Եթե դրամական հոսքերի հեջը ժամանակաշրջանի ընթացքում բավարարում է պարագրաֆ 88-ի պայմաններին, 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 եկամտում, և
 - բ) հեջավորման գործիքի օգուտի կամ վնասի ոչ արդյունավետ մասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
- 96 Ավելի ստույգ, դրամական 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, և
 - (ii) հեջի սկզբից հեջավորված գործիքից ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերի իրական արժեքի (ներկա արժեքի) կուտակային փոփոխությունը,
 - բ) հեջավորման գործիքի կամ դրա որևէ նախորոշված բաղադրիչի գծով ցանկացած այլ մնացորդային օգուտ կամ վնաս (որն արդյունավետ հեջ չէ) ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, և
 - գ) եթե կազմակերպության ռիսկերի կառավարման փաստաթղթավորված ռազմավարությամբ տվյալ հեջավորման փոխհարաբերության համար հեջի արդյունավետության գնահատումից բացառվում է հեջավորման գործիքի գծով օգուտի կամ վնասի, կամ դրամական համապատասխան հոսքերի որոշակի բաղադրիչ (տե՛ս 74-րդ, 75-րդ և 88(ա) պարագրաֆները), ապա օգուտի կամ վնասի այդ բացառվող բաղադրիչը ճանաչվում է ՖՀԼՄ 9 5.7.1-րդ պարագրաֆի համաձայն:

- 97 **Եթե կանխատեսված գործարքի հեջը հետագայում հանգեցնում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ճանաչման, ապա դրա հետ կապված օգուտները կամ**

- վնասները, որոնք ճանաչվել էին այլ համապարփակ եկամտում՝ համաձայն պարագրաֆ 95-ի, պետք է վերադասակարգվեն դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007թ. վերանայված տարբերակը)) այն նույն ժամանակաշրջանում կամ ժամանակաշրջաններում, որոնցում հեջավորված կանխատեսված դրամական հոսքերը ազդում են շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ, այն ժամանակաշրջաններում, երբ ճանաչվում է տոկոսային եկամուտը կամ տոկոսային ծախսը): Սակայն, եթե կազմակերպությունը ակնկալում է, որ այլ համապարփակ եկամտում ճանաչված վնասը ամբողջությամբ կամ մասամբ չի փոխհատուցվի մեկ կամ մի քանի ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, ապա այն գումարը, որն ըստ ակնկալիքների չի փոխհատուցվելու, կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի՝ այն ներառելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում:
- 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 հանձնառություն, որի համար կիրառվում է իրական արժեքի հեջի հաշվառում, ապա կազմակերպությունը պետք է որդեգրի ներքոնշյալ (ա) կամ (բ) կետերում շարադրված մոտեցումներից որևէ մեկը.
- ա) Այն վերադասակարգում է համապատասխան օգուտները կամ վնասները, որոնք ճանաչվել էին այլ համապարփակ եկամտում՝ համաձայն պարագրաֆ 95-ի՝ ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007թ. 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 եկամտում ճանաչված վնասը ամբողջությամբ կամ մասամբ չի փոխհատուցվի մեկ կամ մի քանի ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, ապա 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 եկամտում՝ համաձայն պարագրաֆ 95-ի, և ներառում է դրանք ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական արժեքի կամ այլ հաշվեկշռային արժեքի մեջ:
- 99 Կազմակերպությունը պարագրաֆ 98-ի (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 պարագրաֆ 98-ը:
- 100 Դրամական հոսքերի հեջերի դեպքում, բացառությամբ 97 և 98 պարագրաֆներում քննարկվածների, այլ համապարփակ եկամտում ճանաչված գումարները պետք է վերադասակարգվեն՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007թ. վերանայված տարբերակը)) այն նույն ժամանակաշրջանում կամ ժամանակաշրջաններում, որոնցում հեջավորված կանխատեսված դրամական հոսքերն ազդում են շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ՝ երբ տեղի է ունենում կանխատեսված վաճառք):
- 101 Հետևյալ հանգամանքներից ցանկացածի դեպքում կազմակերպությունը առաջընթաց կիրառմամբ պետք է դադարեցնի 95-100 պարագրաֆներով նախորոշված 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 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, 98 կամ 100 պարագրաֆները:

- բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվառման կիրառման վերաբերյալ պարագրաֆ 88-ում նշված չափանիշներին: 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, 98 կամ 100 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 եկամտում 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 նախորոշումը: Կանխատեսված գործարքի հեջավորման դեպքում հեջավորման գործիքի գծով համապատասխան 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 կամ մինչև այն պահը, երբ դրա տեղի ունենալն այլևս չի ակնկալվում: Երբ գործարքը տեղի է ունենում, կիրառվում են 97, 98 կամ 100 պարագրաֆները: Եթե գործարքի տեղի ունենալն այլևս չի ակնկալվում, կուտակված օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ եկամտում, պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում:

Զուտ 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 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 եկամտում:

բ) անարդյունավետ մասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

Հեջի արդյունավետ մասին վերաբերող հեջավորման գործիքի գծով օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ եկամտում, պետք է վերադասակարգվի՝ դուրս բերվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում որպես վերադասակարգման ճշգրտում (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 (2007թ. վերանայված տարբերակը)), համաձայն ՀՀՄՍ 21-ի 48-49 պարագրաֆների, արտերկրյա ստորաբաժանման օտարման կամ մասնակի օտարման ժամանակ:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

103 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը (ներառյալ 2004թ. մարտին հրապարակված փոփոխությունները) 2005թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Կազմակերպությունը չպետք է կիրառի սույն ստանդարտը (ներառյալ 2004թ. մարտին հրապարակված

- փոփոխությունները) մինչև 2005թ. հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, եթե միայն չի կիրառում նաև ՀՀՄՍ 32-ը (հրապարակված 2003թ. դեկտեմբերին): Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այս ստանդարտը մինչև 2005թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 103Ա Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2(ժ) պարագրաֆի փոփոխությունը 2006թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՄԿ 5 *Ապագործարկման, վերակառուցման և շրջակա միջավայրի վերականգնման ֆոնդերում մասնակցության իրավունքը* մեկնաբանությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Բ 2005թ. օգոստոսին հրապարակված Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերով (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 4-ում) փոփոխվեցին 2(ե) և (ը), 4 և ԿՈՒ4 պարագրաֆները, ավելացվեց ԿՈՒ4Ա պարագրաֆը, ավելացվեց ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նոր սահմանումը, հանվեց պարագրաֆ 3-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2006թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այս փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՀՀՄՍ 32-ի¹ և ՖՀՄՍ 4-ի համապատասխան փոփոխությունները:
- 103Գ ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխեց ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինաբանությունը: Բացի այդ, այն փոփոխեց 95(ա), 97-րդ, 98-րդ, 100-րդ, 102-րդ, 108-րդ և ԿՈՒ99Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2009թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը (2007թ. փոփոխված տարբերակը) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 103Դ ՖՀՄՍ 3-ը (2008թ. վերանայված տարբերակը) գործածությունից հանեց 2(զ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 3-ը (2008թ. վերանայված տարբերակը) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է կիրառի այս փոփոխությունը ևս այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Սակայն, այս փոփոխությունը չի կիրառվում պայմանական հատուցման նկատմամբ, որն առաջացել է այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից, որն ավելի վաղ գնման ամսաթիվ ունի, քան ՖՀՄՍ 3-ի (2008թ. վերանայված տարբերակը) կիրառման ամսաթիվը: Փոխարենը՝ կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այդ հատուցումը ՖՀՄՍ 3-ի (2010թ. փոփոխված տարբերակը) 65Ա-65Ե պարագրաֆներին համապատասխան:
- 103Ե ՀՀՄՍ 27-ը (2008թ. փոփոխված տարբերակը) փոփոխեց պարագրաֆ 102-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 27-ը (2008թ. փոփոխված տարբերակը) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է կիրառի այս փոփոխությունը այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

¹ Երբ կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 7-ը, ապա ՀՀՄՍ 32-ին հղումը փոխարինվում է ՖՀՄՍ 7-ով:

1032 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի պարագրաֆ 2-ի փոփոխությունը 2009թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է 2008թ. փետրվարին հրապարակված «Վաճառքի իրավունքով ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտավորությունները» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պարագրաֆ 2-ի փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

103է Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ԿՈՒ99ԲԱ, ԿՈՒ99Ե, ԿՈՒ99Զ, ԿՈՒ110Ա և ԿՈՒ110Բ պարագրաֆները հետընթաց 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է Որակավորվող հեջավորված հոդվածները (փոփոխություն ՀՀՄՍ 39-ում) մինչև 2009թ. հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

103Ը – 103Ժ [Հանված է]

103ԺԱ 2009թ-ի ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթը փոփոխել է 2(ե), 97-րդ և 100-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի պարագրաֆների այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ բոլոր չլուծված պայմանագրերի նկատմամբ 2010 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

103ԺԲ [Հանված է]

103ԺԳ [Հանված է]

103ԺԴ Պարագրաֆ 103Դ-ն փոփոխվել է 2010թ մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթղթով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2010 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է:

103ԺԵ 2010 թ.-ի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոխել է 2-րդ, 4-րդ, 8-րդ, 9-րդ, 58-րդ, 63-րդ, 88(դ), 89(բ), 90-րդ, 96(գ), 103Բ, 103Գ, 103Ը, 104, 108Գ, ԿՈՒ3-ԿՈՒ4, ԿՈՒ8, ԿՈՒ84, ԿՈՒ95, ԿՈՒ114(ա) և ԿՈՒ118(բ) պարագրաֆները, և հանել է 1-րդ, 10-57-րդ, 61-րդ, 66-70-րդ, 79-րդ, 103Ը-103Ժ, 103Լ, 103Խ, 105-107Ա, ԿՈՒ4Բ-ԿՈՒ4Դ, ԿՈՒ9-ԿՈՒ12Ա, ԿՈՒ14, ԿՈՒ15, ԿՈՒ27-ԿՈՒ83 և ԿՈՒ96 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կկիրառում է 2010թ.-ի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:

103ԺԶ 2011թ.-ի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոխել են 2(ա), 15, ԿՈՒ3, ԿՈՒ36-ԿՈՒ38 և ԿՈՒ41(ա) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

103ԺԷ 2011թ.-ի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 3-ը փոխել է 9-րդ, 13-րդ, 28-րդ, 47-րդ, 88-րդ, ԿՈՒ46, ԿՈՒ52, ԿՈՒ64, ԿՈՒ76, ԿՈՒ76Ա, ԿՈՒ80, ԿՈՒ81 և ԿՈՒ96 պարագրաֆները, ավելացրել է 43Ա պարագրաֆը և հանել է 48-49-րդ, ԿՈՒ69-ԿՈՒ75, ԿՈՒ77-ԿՈՒ79 և ԿՈՒ82 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

104 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ 105–108 պարագրաֆներում սահմանված դեպքերի: Ներկայացված ամենավաղ նախորդ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը և համադրելի բոլոր այլ գումարները պետք է ճշգրտվեն այնպես, կարծես այս ստանդարտը միշտ գործածության մեջ է եղել, բացառությամբ, եթե տեղեկատվության վերաներկայացումն անհրաժեշտ է: Եթե վերաներկայացումն անհրաժեշտ է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և նշի, թե ինչ չափով է վերաներկայացվել տեղեկատվությունը:

105 – 107Ա [Հանված է]

108 Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի ոչ-ֆինանսական ակտիվների և ոչ- ֆինանսական պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը՝ բացառելու համար դրամական 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 հանձնառության հեջի գծով շահույթից կամ վնասից դուրս (այլ համապարփակ եկամտում 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 հոսքերի հեջ:

108Ա Կազմակերպությունը պետք է կիրառի պարագրաֆ 80-ի վերջին նախադասությունը և ԿՈՒ99Ա և ԿՈՒ99Բ պարագրաֆները 2006թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը նախորոշել 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), և
- գ) կորակվեր որպես հեջի հաշվառման ենթակա, եթե արտահայտված չլիներ այդ գործարքի մեջ մտնող կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով.

այն կարող է կիրառել հեջի հաշվապահական հաշվառում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում՝ 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 պարագրաֆ 80-ի վերջին նախադասության և ԿՈՒ99Ա պարագրաֆի կիրառման ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջաններին վերաբերող համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ:

108Գ 73-րդ և ԿՈՒ8 պարագրաֆները փոփոխվել են, 2008թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներ» փաստաթղթով: Պարագրաֆ 80-ը փոխվել է 2009թ. ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներով»: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Բոլոր փոփոխությունների ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Այլ ՖՀՄՄ-ների գործողությունների դադարեցումը

109 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» ՀՀՄՄ 39 -ի 2000թ. հոկտեմբերին վերանայված տարբերակը:

110 Սույն ստանդարտը և դրան կից Ներդրման Ուղեցույցը փոխարինում են նախկին ՀՀՄՄԿ-ի կողմից ձևավորված ՀՀՄՄ 39 Ներդրման Ուղեցույցների Կոմիտեի թողարկած Ներդրման Ուղեցույցը:

Հավելված Ա

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ստանդարտի անբաժանելի մասն է:

Գործողության ոլորտը (2–7 պարագրաֆներ)

- ԿՌԻ1 Որոշ պայմանագրեր պահանջում են վճարում՝ հիմնված կլիմայական, երկրաբանական կամ այլ ֆիզիկական փոփոխականների վրա: (Կլիմայական փոփոխականների վրա հիմնվածները երբեմն անվանվում են «եղանակային ածանցյալ գործիքներ»): Եթե այդ պայմանագրերը ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում չեն, ապա դրանք սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում են:
- ԿՌԻ2 Սույն ստանդարտը չի փոխում «Թռչակային հատուցման պլանների կողմից հաշվառումն ու հաշվետվությունը» ՀՀՄՍ 26 -ին համապատասխանող աշխատակիցների հատուցումների պլաններին և ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն հաշվառվող՝ վաճառքի ծավալի կամ ծառայություններից հասույթի վրա հիմնված ռոյալթիների պայմանագրերին վերաբերող պահանջները:
- ԿՌԻ3 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: Ներդրողը կամ համատեղ ձեռնարկող կազմակերպությունն օգտագործում է ՀՀՄՍ 28-ը՝ որոշելու համար, թե արդյոք այդ ներդրման համար տեղին է բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառումը: Եթե բաժնեմասնակցության մեթոդը տեղին չէ, կազմակերպությունն այդ ռազմավարական ներդրման նկատմամբ կիրառում է սույն ստանդարտը և ՖՀՄՍ 9-ը:
- ԿՌԻ3Ա Սույն ստանդարտը և ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում են 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:
- ԿՌԻ4 Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերը կարող են ունենալ տարբեր իրավական ձևեր, ինչպիսիք են երաշխիքը, ակրեդիտիվների որոշակի տեսակները, պարտքային պարտավորությունների չկատարման դեպքերը նախորոշող 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 ռիսկն նշանակալի է, ապա ապահովագրողը կիրառում է սույն ստանդարտը և ՖՀՄՍ 9-ը: 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՛մ սույն ստանդարտը և ՖՀՄՍ 9-ը, կա՛մ ՖՀՄՍ 4-ը: Եթե կիրառվում է սույն ստանդարտը և ՖՀՄՍ 9-ը, ապա ՖՀՄՍ 9-ի 5.1.1 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 պարզավճարին, եթե միայն առկա չէ վկայություն հակառակի վերաբերյալ: Հետագայում, բացի այն դեպքերից, երբ ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիրը սկզբնավորման պահին չէր նախորոշվել որպես իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող, կամ եթե կիրառելի չեն ՖՀՄՍ 9-ի 3.2.15 - 3.2.23 և Բ3.2.12-Բ3.2.17 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 ՖՀՄՍ 9-ի 4.2.1 (գ) պարագրաֆը) ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան.
- բ) Պարտքի հետ առնչվող որոշ երաշխավորություններ որպես վճարման նախապայման չեն պահանջում, որ դրանց տիրապետողը ենթարկված լինի երաշխավորված ակտիվի գծով դեբիտորի 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 ՖՀՄՍ 9-ով սահմանված ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրեր չեն, ինչպես նաև ՖՀՄՍ 4-ով սահմանված ապահովագրական պայմանագրեր չեն: Այդպիսի երաշխավորություններն ածանցյալ գործիքներ են, և թողարկող 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:
- ԿՈՒ4Ա Հայտարարություններն առ այն, որ թողարկողը համարում է պայմանագրերը 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 գործարքներին (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 և 9 պարագրաֆներ)

ԿՈՒ4Բ – ԿՈՒ4ԺԱ [Հանված է]

Արդյունավետ տոկոսադրույք

- ԿՈՒ5 Որոշ դեպքերում ֆինանսական ակտիվները ձեռք են բերվում նշանակալի զեղչով, որն արտացոլում է կրած պարտքային վնասները: Կազմակերպությունը ներառում է այս պարտքային վնասները 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 պարզևավճարները կամ զեղչերը՝ գործիքի ակնկալվող գործողության ժամանակահատվածի ընթացքում: Սակայն կիրառվում է ավելի կարճ ժամանակահատված, եթե այդպիսի ժամանակահատվածի հետ են կապված վճարները, վճարված կամ ստացված օկետերը, գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները կամ զեղչերը: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ այն փոփոխականը, որի հետ կապված են վճարները, վճարված կամ ստացված «կետերը», գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները 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 պարզևավճարը կամ զեղչը արտացոլում է այն տոկոսավճարը, որը գործիքի վրա հաշվեգրվել է տոկոսավճարի վերջին վճարումից հետո, կամ շուկայական դրույքների փոփոխությունը, որ տեղի է ունեցել տոկոսադրույքը շուկայական դրույքներին համապատասխանեցնելուց հետո, ապա այն կամորտիզացվի մինչև հաջորդ ամսաթիվը, երբ լողացող տոկոսադրույքը համապատասխանեցվելու է շուկայական դրույքներին: Սա այն պատճառով է, որ պարզևավճարը կամ զեղչը վերաբերում են մինչև տոկոսադրույքի հաջորդ վերանայման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածին, քանի որ այդ ամսաթիվին այն փոփոխականը, որին վերաբերում են

պարզևավճարը կամ զեղչը (այսինքն՝ տոկոսադրույքները) համապատասխանեցվում է շուկայական դրույքներին: Եթե, այնուամենայնիվ, պարզևավճարը կամ զեղչը առաջանում է գործիքի համար որոշված լողացող դրույքի նկատմամբ պարտքային սփերեդի 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 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՝ հաշվարկված պարագրաֆ 92-ի համաձայն: Ճշգրտումը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում որպես եկամուտ կամ ծախս:

ԿՈՒ9–ԿՈՒ12Ա [Հանված է]

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 պարզևավճարներն ու զեղչերը, ֆինանսավորման ծախսումները կամ ներքին կառավարչական կամ պահպանման ծախսումները:

ԿՈՒ14–ԿՈՒ83 [Հանված է]

Ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումն ու անհավաքագրելիությունը

Ամորտիզացված արժեքով չափվող (58–65-րդ պարագրաֆներ)

ԿՈՒ84 Ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվի արժեզրկումը չափվում է ֆինանսական ակտիվի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքի կիրառմամբ, քանի որ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքով զեղչելը փաստացիորեն կնշանակեր, որ այդ ֆինանսական ակտիվները չափվում են իրական արժեքով, այնինչ դրանք պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով: Եթե ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվի 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 տոկոսադրույքը: Կարճաժամկետ դեբիտորական պարտքերի հետ կապված դրամական հոսքերը չեն զեղչվում, եթե զեղչման ազդեցությունը էական չէ: Եթե ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվն ունի փոփոխուն տոկոսադրույք, ապա, 63-րդ պարագրաֆի համաձայն, որևէ արժեզրկումից կորուստ չափելու նպատակով զեղչման դրույքը պայմանագրի համաձայն որոշված ընթացիկ արդյունավետ տոկոսադրույքն է (տոկոսադրույքներն են): Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ փոխատուն կարող է չափել ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվի արժեզրկումը գործիքի իրական արժեքի հիման վրա՝ օգտագործելով դիտարկելի շուկայական գին: Գրավով ապահովված ֆինանսական ակտիվի գծով գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքի հաշվարկն արտացոլում է

այն դրամական հոսքերը, որոնք կարող են առաջանալ գրավի հետզնման իրավունքի դադարման արդյունքում՝ հանած գրավը ստանալու և վաճառելու ծախսումները՝ անկախ նրանից, թե հավանական է արդյոք գրավի հետզնման իրավունքի դադարումը:

- ԿՈՒ85 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:
- ԿՈՒ86 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 գնահատականին¹: հաշվի առնելով մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը 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 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 հետևյալների 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 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 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 հոսքերի գնահատման համար օգտագործվող

¹ ՀՀՄՍ 37-ի պարագրաֆ 39-ը պարունակում է ուղեցույց առ այն, թե ինչպես հնարավոր էլքերի շարքում որոշել լավագույն գնահատականը:

մեթոդաբանությունը և ենթադրությունները պարբերաբար վերանայվում են նվազեցնելու համար կորստի գնահատականների և կորստի փաստացի փորձի միջև որևէ տարբերությունները:

- 4ՈՒ90 Որպես 4ՈՒ89 պարագրաֆի կիրառման օրինակ, կազմակերպությունը կարող է որոշել, հիմնվելով պատմական փորձի վրա, որ վարկային քարտերի գծով վարկի չմարման հիմնական պատճառներից մեկն է վարկառուի մահը: Կազմակերպությունը կարող է դիտարկել, որ մահացության տոկոսը տարեց տարի 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 կլինի, որ արժեզրկումից կորուստ ճանաչվեր այդպիսի «տեղի ունեցած, բայց դեռ չզեկուցած» կորստի գծով: Սակայն, ճիշտ չէր լինի արժեզրկումից կորուստ ճանաչել այն մահերի գծով, որոնք սպասվում է, որ տեղի կունենան ապագա ժամանակաշրջանում, քանի որ կորստի անհրաժեշտ դեպքը (վարկառուի մահը) դեռևս տեղի չի ունեցել:
- 4ՈՒ91 Ապագա դրամական 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 հետ, ինչպես նաև այն դիտարկելի առնչվող տվյալների հետ, որոնք արտացոլում են ընթացիկ պայմանները:
- 4ՈՒ92 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 և 4ՈՒ87–4ՈՒ91 պարագրաֆների պահանջներին: Օգտագործվող ցանկացած մոդել սովորաբար կներառի փողի ժամանակային արժեքի ազդեցությունը, հաշվի կառնի դրամական 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

- 4ՈՒ93 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 ապագա դրամական հոսքերը գեղչելու համար:

Հեջավորում (71–102 պարագրաֆներ)

Հեջավորման գործիքներ (72–77 պարագրաֆներ)

Գործիքների որակումը (72 և 73 պարագրաֆներ)

- 4ՈՒ94 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 նախորոշված 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 հոսքերի փոփոխություններից շահույթի կամ վնասի ռիսկին ենթարկվածությունը նվազեցնելու պոտենցիալ: Համապատասխանաբար, այն կարող է որակվել որպես հեջավորման գործիք:
- 4ՈՒ95 Ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվը կարող է նախորոշվել որպես հեջավորման գործիք արտարժույթային ռիսկի հեջի դեպքում:

ԿՈՒ96 [Հանված է]

ԿՈՒ97 Կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները կազմակերպության ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները չեն և, հետևաբար, չեն կարող նախորոշվել որպես հեջավորման գործիք:

Հեջավորված հոդվածներ (78–84 պարագրաֆներ)

Հոդվածների որակումը (78–80 պարագրաֆներ)

ԿՈՒ98 Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռնարկատիրական գործունեություն ձեռք բերելու կայուն հանձնառությունը 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 վերոնշյալներից, քանի որ այն արտարժույթային ռիսկին ենթարկվածության հեջ է, այլ ոչ թե ներդրման արժեքի փոփոխության իրական արժեքի հեջ:

ԿՈՒ99Ա Պարագրաֆ 80-ը նշում է, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մեծապես հավանական կանխատեսված ներխմբային գործարքի արտարժույթային ռիսկը կարող է որակվել որպես հեջավորված հոդված դրամական 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 հոդված: Սովորաբար, 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 հոդված: 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 եկամտում 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 փոփոխարբերության մեջ կարող է նախորոշել հեջավորված հոդվածի դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի բոլոր փոփոխությունները: Կազմակերպությունը

կարող է նաև նախորոշել հեջավորված հողվածի դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունները միայն որոշակի գնից կամ այլ փոփոխականից բարձր կամ ցածր (միակողմանի ռիսկ): Ձեռք բերված օպցիոն հանդիսացող հեջավորման գործիքի ներհատուկ արժեքը (ենթադրելով, որ այն ունի նույն հիմնական պայմաններն, ինչ նախորոշված ռիսկը), բայց ոչ դրա ժամանակային արժեքը, արտացոլում է հեջավորված հողվածի միակողմանի ռիսկը: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է նախորոշել ապագա դրամական հոսքերի ելքերի փոփոխականությունը կանխատեսված ապրանքի գնման գնի աճի արդյունքում: Այդպիսի իրավիճակում նախորոշվում են միայն որոշակի մակարդակից բարձր գնի աճի արդյունքում առաջացած դրամական 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 նախորոշումը որպես հեջավորված հողված (81 և 81Ա պարագրաֆներ)

ԿՈՒ99Գ Եթե ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության դրամական հոսքերի մի մասն է նախորոշվում որպես հեջավորված հողված, ապա այդ նախորոշված մասը պետք է լինի ավելի փոքր, քան այդ ակտիվից կամ պարտավորությունից առաջացած ընդհանուր դրամական հոսքերը: Օրինակ, պարտավորության դեպքում, որի արդյունավետ տոկոսադրույքը փոքր է ԼԻԲՈՐ-ից, կազմակերպությունը չի կարող նախորոշել (ա) պարտավորության մի մասը, որը հավասար է հիմնական գումարի՝ գումարած ԼԻԲՈՐ-ի տոկոսադրույքը և (բ) բացասական մնացորդային մասը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է նախորոշել ամբողջ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության բոլոր դրամական հոսքերը որպես հեջավորված հողված և հեջավորել դրանք 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 նախորոշել որպես հեջավորված հողված ամբողջ պարտավորությունը (այսինքն՝ հիմնական գումարը՝ գումարած տոկոսավճար՝ «ԼԻԲՈՐ-ից հանած 100 բազիսային կետ» դրույքով) և հեջավորել ամբողջ պարտավորության իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի այն փոփոխությունը, որը վերագրելի է ԼԻԲՈՐ-ի փոփոխություններին: Կազմակերպությունը կարող է ընտրել նաև հեջավորման՝ օմեկը մեկի՝ գործակցից տարբեր գործակցից, հեջի արդյունավետությունը բարելավելու նպատակով, ինչպես նկարագրված է ԿՈՒ100 պարագրաֆում:

ԿՈՒ99Դ Բացի դրանից, եթե ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական գործիքը հեջավորվում է իր սկզբնավորումից որոշ ժամանակ անց, և այդ ընթացքում փոխվում են նաև տոկոսադրույքները, կազմակերպությունը կարող է նախորոշել այն մասը, որը հավասար է ուղենշային տոկոսադրույքին և որը բարձր է հողվածի գծով վճարվող պայմանագրային տոկոսադրույքից: Կազմակերպությունը կարող է այդպես վարվել, եթե ուղենշային տոկոսադրույքն ավելի ցածր է, քան արդյունավետ տոկոսադրույքը՝ հաշվարկված այն ենթադրության հիման վրա, որ կազմակերպությունը գնել է գործիքն այն օրը, երբ առաջին անգամ նախորոշել է հեջավորված հողվածը: Օրինակ, ենթադրենք կազմակերպությունը սկզբնավորում է ֆիքսված տոկոսադրույքով 100ԱՄ 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 90ԱՄ : Կազմակերպությունը հաշվարկում է, որ եթե այն գնած լիներ ակտիվն այն օրը, երբ այն առաջին անգամ նախորոշել էր ակտիվը որպես հեջավորված հողված իր 90ԱՄ իրական արժեքով, ապա արդյունավետ եկամտաբերությունը կլիներ 9.5 տոկոս: Քանի որ ԼԻԲՈՐ-ը ցածր է այդ արդյունավետ եկամտաբերությունից, ապա կազմակերպությունը կարող է նախորոշել 8 տոկոս ԼԻԲՈՐ-ի մասը, որը բաղկացած է մասամբ պայմանագրային տոկոսային դրամական հոսքերից, և մասամբ ընթացիկ իրական արժեքի (այսինքն, 90ԱՄ-ի) և մարման ժամանակ վճարվելիք գումարի (այսինքն, 100 ԱՄ-ի) տարբերությունից:

ԿՈՒ99Ե Պարագրաֆ 81-ը թույլատրում է կազմակերպությանը նախորոշել ֆինանսական գործիքի ոչ ամբողջ իրական արժեքի փոփոխությունը կամ դրամական հոսքերի փոփոխականությունը: Օրինակ.

- ա) ֆինանսական գործիքի բոլոր դրամական հոսքերը կարող են նախորոշվել այն դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունների գծով, որոնք վերագրելի են որոշ (բայց ոչ բոլոր) ռիսկերին, կամ

- բ) Ֆինանսական գործիքի որոշ (բայց ոչ բոլոր) դրամական հոսքեր կարող են նախորոշվել այն դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունների գծով, որոնք վերագրելի են բոլոր կամ միայն որոշ ռիսկերին (այսինքն, ֆինանսական գործիքի դրամական հոսքերի «մասը» կարող է նախորոշվել բոլոր կամ միայն որոշ ռիսկերին վերագրելի փոփոխությունների գծով):

ԿՌԻ-99Ձ Հեջի հաշվառման համար որակավորվելու համար նախորոշված ռիսկերը և ռիսկի մասերը պետք է լինեն ֆինանսական գործիքի առանձին նույնականացվող բաղադրիչներ, և նախորոշված ռիսկերի և ռիսկի մասերի փոփոխություններից առաջացող ամբողջ ֆինանսական գործիքի դրամական հոսքերի կամ իրական արժեքի փոփոխությունները պետք է արժանահավատորեն չափելի լինեն: Օրինակ.

- ա) Ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական գործիքի դեպքում, որը հեջավորվում է ռիսկից զերծ կամ ուղենշային տոկոսադրույքի փոփոխություններին վերագրելի իրական արժեքի փոփոխությունների դեմ, ռիսկից զերծ կամ ուղենշային դրույքը, սովորաբար, համարվում է ֆինանսական գործիքի առանձին նույնականացվող բաղադրիչ, ինչպես նաև արժանահավատորեն չափելի.
- բ) սղաճը առանձին նույնականացվող և արժանահավատորեն չափելի չէ և չի կարող նախորոշվել որպես ֆինանսական գործիքի ռիսկ կամ ռիսկի մաս, եթե միայն բավարարված չեն (գ) կետի պահանջները:
- գ) սղաճի հետ կապակցված ճանաչված պարտատոմսի դրամական 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 հոսքերի վրա:

Ոչ ֆինանսական հոդվածների նախորոշումը որպես հեջավորված հոդված (պարագրաֆ 82)

ԿՌԻ-100 Ոչ ֆինանսական ակտիվի կամ ոչ ֆինանսական պարտավորության բաղկացուցիչ կամ բաղադրիչի գնի փոփոխությունը, սովորաբար, չունի կանխատեսելի, առանձին չափելի ազդեցություն հոդվածի 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 հոդված միայն որպես ամբողջություն, կամ էլ՝ փոխարժեքային ռիսկի համար: Եթե գոյություն ունի հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի 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 պարագրաֆ 88-ի բոլոր պայմանները, ներառյալ այն, որ հեջը, ըստ ակնկալիքների, մեծապես արդյունավետ կլինի: Այս նպատակով հեջավորման գործիքի գումարը կարող է մեծ կամ փոքր լինել, քան հեջավորված հոդվածինը, եթե դա բարելավում է հեջավորման փոխհարաբերության արդյունավետությունը: Օրինակ, կարող է իրականացվել ռեգրեսիայի վերլուծություն հեջավորված հոդվածի (օրինակ, բրազիլիական սուրճի գործարք) և հեջավորման գործիքի (օրինակ, կոլումբիական սուրճի գործարք) միջև վիճակագրական փոխհարաբերություն հաստատելու համար: Եթե երկու փոփոխականների միջև (այսինքն, բրազիլիական 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 հոդվածի 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:

Հոդվածների խմբի նախորոշումը որպես հեջավորված հոդված (83 և 84 պարագրաֆներ)

ԿՈՒ101 Ընդհանուր զուտ դիրքի հեջը (օրինակ, համանման մարման ժամկետներով ֆիքսված տոկոսադրույքով բոլոր ակտիվների և ֆիքսված տոկոսադրույքով բոլոր պարտավորությունների զուտ դիրքը), ի տարբերություն որոշակի հեջավորված հոդվածի 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 հոդված նախորոշելով հիմքում ընկած հոդվածների մի մասը: Օրինակ, եթե բանկն ունի համանման բնույթի ռիսկերով և պայմաններով 100ԱՄ արժեքով ակտիվներ և 90ԱՄ արժեքով պարտավորություններ և հեջավորում է 10ԱՄ զուտ արժեքով ռիսկի ենթարկվածությունը, այն կարող է նախորոշել որպես հեջավորված հոդված այդ ակտիվների 10ԱՄ արժեքով մասը: Նման նախորոշումը կարող է օգտագործվել, եթե այդպիսի ակտիվները և պարտավորությունները ֆիքսված տոկոսադրույքով գործիքներ են, որի դեպքում սա իրական արժեքի հեջ է, կամ եթե դրանք փոփոխուն տոկոսադրույքով գործիքներ են, որի դեպքում սա դրամական հոսքերի հեջ է: Նմանապես, եթե կազմակերպությունն ունի 100ԱՄ արժեքով արտարժույթով գնման կայուն հանձնառություն և 90ԱՄ արժեքով արտարժույթով վաճառքի կայուն հանձնառություն, ապա այն կարող է հեջավորել 10ԱՄ արժեքով զուտ գումարը՝ ձեռք բերելով ածանցյալ գործիք և նախորոշելով այն որպես հեջավորման գործիք՝ կապված 100ԱՄ արժեքով գնման կայուն հանձնառության 10ԱՄ արժեքով մասի հետ:

Հեջի հաշվառում (85–102 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 հոսքերի հեջի օրինակ է սվոփի օգտագործումը՝ փոփոխուն տոկոսադրույքով պարտքը ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտքով փոխանակելու համար (այսինքն, ապագա գործարքի հեջ, երբ հեջավորման ենթակա ապագա դրամական հոսքերը ապագա տոկոսային վճարումներն են):

ԿՈՒ104 Կայուն հանձնառության հեջը (օրինակ, վառելիքի գնի փոփոխության հեջը՝ կապված էլեկտրակայանի կողմից ֆիքսված գնով վառելիք գնելու չճանաչված պայմանագրային հանձնառության հետ) իրական արժեքի փոփոխության ենթարկվածության հեջ է: Համապատասխանաբար, այսպիսի հեջն իրական արժեքի հեջ է: Սակայն, ըստ պարագրաֆ 87-ի, կայուն հանձնառության արտարժույթային ռիսկի հեջը, որպես այլընտրանք, կարող է նաև հաշվառվել որպես դրամական 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 ակնկալվում է, որ հեջը կլինի մեծապես արդյունավետ հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի փոփոխությունները չեզոքացնելու մեջ՝ այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որի համար նախորոշված է հեջը: Այդպիսի ակնկալիքները կարող են ցուցադրվել տարբեր եղանակներով՝ ներառյալ հեջավորված ռիսկին վերագրելի հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի անցյալ փոփոխությունների համեմատությունը հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի անցյալ փոփոխությունների հետ, կամ ցուցադրելով վիճակագրական բարձր կորելյացիան հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի և հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական հոսքերի միջև: Կազմակերպությունը կարող է ընտրել հեջավորման ռիսկի գործակիցի տարբեր գործակից՝ հեջի արդյունավետությունը բարձրացնելու 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 120ԱՄ, իսկ դրամային գործիքի գծով օգուտը՝ 100ԱՄ, 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 պայմանին, կազմակերպությունը կեզրակացներ, որ հեջը մեծապես արդյունավետ է եղել:

ԿՌԻ-106 Արդյունավետությունը գնահատվում է առնվազն այն պահին, որի դրությամբ կազմակերպությունը պատրաստում է իր տարեկան կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները:

ԿՌԻ-107 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:

ԿՌԻ-107ԱԵթե կազմակերպությունը հեջավորում է հողվածի գծով ռիսկին ենթարկվածության 100 տոկոսից փոքր մասը, օրինակ՝ 85 տոկոսը, ապա այն պետք է նախորդի հեջավորված հողվածը ռիսկին ենթարկվածության 85 տոկոսի չափով և պետք է չափի անարդյունավետությունը այդ նախորդված 85 տոկոսի փոփոխության հիման վրա: Այնուամենայնիվ, հեջավորելով նախորդված ռիսկին ենթարկվածության 85 տոկոսը՝ կազմակերպությունը կարող է օգտագործել հեջավորման օմեկը մեկի օ գործակցից տարբեր գործակից, եթե դա բարելավում է հեջի ակնկալվող արդյունավետությունը, ինչպես նկարագրված է ԿՌԻ-100 պարագրաֆում:

ԿՌԻ-108 Եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված ակտիվի, պարտավորության, կայուն հանձնառության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի հիմնական պայմանները նույնն են, ապա հավանական է, որ հեջավորվող ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի և դրամական հոսքերի փոփոխությունները կարող են ամբողջությամբ միմյանց չեզոքացնել ինչպես հեջի սկզբի դրությամբ, այնպես էլ հետագայում: Օրինակ, հավանական է, որ տոկոսադրույքի սվոփը լինի արդյունավետ հեջ, եթե հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի նոմինալ և հիմնական գումարները, պայմանները, վերագնորոշման ամսաթվերը, տոկոսավճարների և հիմնական գումարների ստացման և վճարման ամսաթվերը, ինչպես նաև տոկոսադրույքների չափման հիմունքը նույնն են: Նաև, ապրանքի մեծապես հավանական կանխատեսված գնման հեջը ֆորվարդային պայմանագրի միջոցով հավանական է, որ կլինի մեծապես արդյունավետ, եթե.

ա) ֆորվարդային պայմանագիրը կնքված է՝ գնելու համար նույն ապրանքի նույն քանակը նույն պահին և վայրում, ինչ որ հեջավորված կանխատեսված գնման դեպքում,

բ) սկզբնական պահին ֆորվարդային պայմանագրի իրական արժեքը հավասար է զրոյի, և

գ) կա՛մ ֆորվարդային պայմանագրի գծով զեղչի կամ պարգևավճարի փոփոխությունը բացառվում է հեջի արդյունավետության գնահատումից և ուղղակիորեն ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, կա՛մ էլ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով դրամական հոսքերի ակնկալվող փոփոխությունը հիմնված է ապրանքի ֆորվարդային գնի վրա:

ԿՌԻ-109 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 նախորոշված 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:

ԿՈՒ110U74(ա) պարագրաֆը թույլատրում է կազմակերպությանը առանձնացնել օպցիոնային պայմանագրի ներհատուկ արժեքը և ժամանակային արժեքը և նախորոշել որպես հեջավորման գործիք օպցիոնային պայմանագրի միայն ներհատուկ արժեքի փոփոխությունը: Այսպիսի նախորոշումը կարող է հանգեցնել այնպիսի հեջավորման փոխհարաբերությանը, որը լիովին արդյունավետ է կանխատեսված գործարքի հեջավորված միակողմանի ռիսկին վերագրելի դրամական հոսքերի փոփոխությունները չեզոքացնելու առումով, եթե կանխատեսված գործարքի և հեջավորման գործիքի հիմնական պայմանները նույնն են:

ԿՈՒ110Բ եթե կազմակերպությունը ձեռք բերված օպցիոնը՝ որպես ամբողջություն, նախորոշում 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, նախորոշված միակողմանի ռիսկը չի ներառում օպցիոնի ժամանակային արժեքը: Հետևաբար, այս իրավիճակում, օպցիոնի գծով վճարված պարգևավճարի ժամանակային արժեքի հետ կապված դրամական հոսքերը և նախորոշված հեջավորված ռիսկին վերաբերող դրամական 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 նախորոշված սվոփի ֆիքսված տոկոսադրույքին: Պարտադիր չէ նաև, որ տոկոսակիր ակտիվի կամ պարտավորության փոփոխուն տոկոսադրույքը լինի նույնը, ինչ և որպես դրամական հոսքերի հեջ նախորոշված սվոփի փոփոխուն տոկոսադրույքը: Սվոփի իրական արժեքը ստացվում է նրա զուտ մարումներից: Սվոփի 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 չափանիշներին, ապա կազմակերպությունը դադարեցնում է հեջի հաշվառումը այն վերջին ամսաթվից, մինչև որը հեջի արդյունավետության չափանիշներին բավարարելը ցուցադրվել է: Սակայն, եթե կազմակերպությունը բացահայտում է դեպք կամ հանգամանքների փոփոխություն, որի պատճառով հեջավորման փոխհարաբերությունը չի բավարարում արդյունավետության չափանիշին 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 պահանջներին, եթե համապատասխանի (ա)-(թ)ում ներկայացված ընթացակարգերին և ներքոնշյալ ԿՈՒ115-ԿՈՒ132 պարագրաֆներին:

- ա) Որպես իր ռիսկերի կառավարման գործընթացի մաս, կազմակերպությունն առանձնացնում է այն հոդվածների պորտֆելը, որի տոկոսադրույքի ռիսկն այն 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, որի դեպքում այն կիրառում է ներքոնշյալ ուղեցույցը յուրաքանչյուր պորտֆելի նկատմամբ առանձին:
- բ) Կազմակերպությունը վերլուծում է պորտֆելը ըստ վերագնորոշման ժամանակահատվածների՝ հիմնվելով ակնկալվող, այլ ոչ թե պայմանագրային վերագնորոշման ամսաթվերի վրա: Ըստ վերագնորոշման ժամանակահատվածների՝ վերլուծությունը կարող է կատարվել տարբեր եղանակներով, ներառյալ դրամական 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 նախորոշում է որպես հեջավորված հոդված ակտիվների կամ պարտավորությունների այն գումարը (և ոչ զուտ գումարը), որը հավասար է այն գումարին, որն այն ցանկանում է նախորոշել որպես հեջավորման ենթակա: Այս գումարը որոշում է նաև այն տոկոսային չափը, որն օգտագործվում է՝ ԿՈՒ126(բ) պարագրաֆի համաձայն արդյունավետությունը ստուգելու համար:
- դ) Կազմակերպությունը նախորոշում է տոկոսադրույքի ռիսկը, որն այն հեջավորում է: Այդ ռիսկը կարող է լինել հեջավորված դիրքում յուրաքանչյուր հոդվածի տոկոսադրույքի ռիսկի մի մասը, ինչպես օրինակ որևէ ուղենշային տոկոսադրույք (օրինակ, ԼԻԲՈՐ):
- ե) Կազմակերպությունը նախորոշում է մեկ կամ ավելի հեջավորման գործիքներ գնորոշման յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար:
- զ) Օգտագործելով վերը նշված (գ)-(ե) կետերում կատարված նախորոշումները՝ կազմակերպությունը սկզբնավորման պահին և հետագա ժամանակաշրջաններում գնահատում է, թե արդյոք հեջը, ըստ ակնկալիքների, կլինի մեծապես արդյունավետ այն ժամանակաշրջանում, որի համար այն նախորոշվել է:
- է) Կազմակերպությունը պարբերաբար չափում է հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի փոփոխությունը (ինչպես նախորոշված է (գ) կետում), որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկին (ինչպես նախորոշված 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 բաշխել իրական արժեքի փոփոխությունը առանձին ակտիվների կամ պարտավորությունների վրա:
- ը) Կազմակերպությունը չափում է հեջավորման գործիքի (գործիքների) իրական արժեքի փոփոխությունը (ինչպես նախորոշված է (ե) կետում) և ճանաչում է այն որպես օգուտ կամ վնաս շահույթում կամ վնասում: Հեջավորման գործիքի (գործիքների) իրական արժեքը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

- թ) Տանկացած անարդյունավետություն¹ կճանաչվի շահույթում կամ վնասում որպես (է) կետում և (ը) կետում նշված իրական արժեքների փոփոխության միջև տարբերություն:
- ԿՈՒ115 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:
- ԿՈՒ116 ԿՈՒ114(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 որոշելու համար ակտիվների կամ պարտավորությունների այն գումարը, որը կազմակերպությունը ցանկանում է հեջավորել: Սակայն պորտֆելն ինքը չի նախորոշվում որպես հեջավորված հոդված:
- ԿՈՒ117 ԿՈՒ114(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 գնահատականները պարբերաբար վերանայվում են և նորացվում փորձի հիման վրա: Վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ ֆիքսված դրույքով հոդվածի դեպքում վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ ակնկալվում է, որ նրա գծով կկատարվի վաղաժամկետ վճարում, եթե միայն այն չի վերագնորոշվում համապատասխան շուկայական դրույքների որևէ ավելի վաղ ամսաթվին: Համանման հոդվածների խմբի դեպքում վերագնորոշման ակնկալվող ամսաթվերի վրա հիմնված ըստ ժամանակահատվածների վերլուծությունը կարող է ունենալ յուրաքանչյուր ժամանակահատվածում խմբի տոկոսի, և ոչ թե առանձին հոդվածների բաշխման տեսք: Այսպիսի բաշխման նպատակներով՝ կազմակերպությունը կարող է կիրառել այլ մեթոդաբանություններ: Օրինակ, ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի հիման վրա ամորտիզացվող փոխառությունները ըստ ժամանակահատվածների բաշխելու համար այն կարող է օգտագործել վաղաժամկետ վճարումների չափերի բազմապատկիչ: Սակայն այսպիսի բաշխման մեթոդաբանությունը պետք է համապատասխանի կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընթացակարգերին և նպատակներին:
- ԿՈՒ118 Որպես ԿՈՒ114(գ) պարագրաֆում նշված նախորոշման օրինակ, եթե վերագնորոշման որոշակի ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը գնահատում է, որ ունի ֆիքսված տոկոսադրույքով 100ԱՄ արժեքով ակտիվներ և ֆիքսված տոկոսադրույքով 80ԱՄ արժեքով պարտավորություններ և որոշում է հեջավորել ամբողջ 20ԱՄ գումարի զուտ դիրքը, ապա այն նախորոշում է որպես հեջավորված հոդված 20ԱՄ գումարի ակտիվները (ակտիվների մի մասը)²: Նախորոշումն արտահայտվում է որպես քարժույթի 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 100ԱՄ արժեքով ակտիվները, պետք է լինեն.
- ա) հոդվածներ, որոնց իրական արժեքը փոփոխվում է՝ ի պատասխան հեջավորման ենթակա տոկոսադրույքների փոփոխության.
- բ) հոդվածներ, որոնք կարող էին որակվել որպես իրական արժեքի հեջի հաշվառման ենթակա, եթե հեջավորման համար նախորոշվեին առանձին: Մասնավորապես, քանի որ ՖՀՄՍ 9-ը նշում է, որ ցպահանջ բնութագրով ֆինանսական պարտավորության (ինչպիսին են, օրինակ, ցպահանջ ավանդները և ժամկետային ավանդների որոշ տեսակները) իրական արժեքը ավելի

¹ Այս համատեքստում կիրառվում են էականության նույն նկատառումները, ինչ բոլոր ՖՀՄՍ-ներում:

² Ստանդարտը թույլատրում է նախատեսել առկա որակվող ակտիվների կամ պարտավորությունների ցանկացած գումարը, այսինքն՝ այս օրինակում ակտիվների ցանկացած գումար՝ 0 ԱՄ-ից մինչև 100 ԱՄ:

փոքր չէ, քան վճարման ենթակա ցպահանջ գումարը՝ զեղչված այն առաջին ամսաթվից սկսած, երբ գումարը վճարելու պահանջը կարող է ներկայացվել, այսպիսի հոդվածը չի կարող որակվել որպես իրական արժեքի հեջի հաշվառման ենթակա՝ ցանկացած այն ժամանակահատվածում, որը տեղի է ունենում այն ամենակարճ ժամանակահատվածից հետո, երբ տիրապետողը կարող է ներկայացնել գումարը վճարելու պահանջ: Վերոնշյալ օրինակում հեջավորված դիրքը ակտիվների գումար է: Հետևաբար, այսպիսի պարտավորությունները նախորոշված հեջավորված հոդվածի մաս չեն կազմում, սակայն օգտագործվում են կազմակերպության կողմից՝ որոշելու համար ակտիվի այն գումարը, որը նախորոշվում է որպես հեջավորման ենթակա: Եթե այն դիրքը, որը կազմակերպությունը ցանկանում է հեջավորել, լինել պարտավորությունների գումար, ապա նախորոշված հեջավորված հոդվածը ներկայացնող գումարը պետք է առանձնացվեր ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտավորություններից, որոնք տարբեր են այն պարտավորություններից, որոնք կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարել ավելի վաղ ժամանակաշրջանում, և ԿՈՒ-126(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 այն ունի 100ԱՄ արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պարտավորություններ՝ բաղկացած 40ԱՄ արժեքով ցպահանջ ավանդներից և 60ԱՄ արժեքով պարտավորություններից, որոնք չունեն ցպահանջ բնութագրեր, ինչպես նաև 70ԱՄ արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով ակտիվներ: Եթե կազմակերպությունը որոշում է հեջավորել զուտ 30ԱՄ գումարի դիրքը ամբողջությամբ, ապա այն նախորոշում է որպես հեջավորված հոդված 30ԱՄ արժեքով պարտավորություններ կամ առանց ցպահանջ բնութագրի պարտավորությունների 50 տոկոսը¹:

ԿՈՒ-119 Կազմակերպությունը նաև պետք է համապատասխանի նախորոշման և փաստաթղթավորման 88 (ա) պարագրաֆում նշված այլ պահանջների: Տոկոսադրույքի ռիսկի պորտֆելային հեջի դեպքում նշված նախորոշումը և փաստաթղթավորումը որոշակիացնում է կազմակերպության քաղաքականությունը բոլոր փոփոխականների նկատմամբ, որոնք օգտագործվում են հեջավորման գումարը որոշելու համար, ինչպես նաև թե ինչպես է գնահատվում արդյունավետությունը, ներառյալ հետևյալը՝

- ա) որ ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներառվեն պորտֆելային հեջում և այն հիմքը, որ պետք է օգտագործվի՝ պորտֆելից դրանց 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 կստուգի արդյունավետությունը և ԿՈՒ-126 պարագրաֆի երկու մեթոդներից որն այն կօգտագործի:
- ե) այն մեթոդաբանությունը, որը կազմակերպությունը օգտագործում է՝ որպես հեջավորված հոդված նախորոշված ակտիվների կամ պարտավորությունների գումարը որոշելու համար, և, համապատասխանաբար, տոկոսային չափը, որը կազմակերպությունը օգտագործում է արդյունավետությունը ստուգելիս՝ օգտագործելով ԿՈՒ-126(բ) պարագրաֆում նկարագրված մեթոդը:
- զ) երբ կազմակերպությունը ստուգում է արդյունավետությունը՝ օգտագործելով ԿՈՒ-126(բ) պարագրաֆում նկարագրված մեթոդը, արդյոք այն պետք է ստուգի արդյունավետությունը յուրաքանչյուր գնորոշման ժամանակահատվածի համար առանձին, բոլոր

¹ 30 ԱՄ ÷ (100 ԱՄ – 40 ԱՄ) = 50 տոկոս

ժամանակահատվածների համար միասին, թե օգտագործելով նշված երկու ձևերի որևէ համակցություն:

Հեջավորման փոխհարաբերության նախորդման 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 և հետևողականորեն համապատասխանեն կազմակերպության ռիսկերի կառավարման ընթացակարգերին ու նպատակներին:

ԿՈՒ-120 Հեջավորման գործիքը, որին անդրադառնում է ԿՈՒ-114(ե) պարագրաֆը, կարող է լինել մեկ ածանցյալ գործիք կամ ածանցյալ գործիքների պորտֆել, որոնցից բոլորը պարունակում են ԿՈՒ-114(դ) պարագրաֆում նախորոշված հեջավորված տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածություն (օրինակ, տոկոսադրույքի սվոփերի պորտֆել, որոնցից բոլորը պարունակում են ԼԻԲՈՐ-ի ռիսկին ենթարկվածություն): Ածանցյալ գործիքների նման պորտֆել կարող է պարունակել միմյանց չեզոքացնող ռիսկային դիրքեր: Սակայն, այն չի կարող պարունակել տրված օպցիոններ կամ զուտ տրված օպցիոններ, քանի որ սույն ստանդարտն¹ արգելում է այդպիսի օպցիոնների նախորոշումը որպես հեջավորման գործիքներ (բացառությամբ, երբ տրված օպցիոնը նախորոշվում է որպես չեզոքացնող ձեռք բերված օպցիոնի համար): Եթե հեջավորման գործիքը հեջավորում է ԿՈՒ-114(զ) պարագրաֆում նախորոշված 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 ստանդարտը² թույլ չի տալիս, որպեսզի հեջավորման փոխհարաբերությունը նախորոշվի հեջավորման գործիքի այն ժամանակահատվածի մասնաբաժնի համար միայն, որի ընթացքում հեջավորման գործիքը դեռ ուժի մեջ է:

ԿՈՒ-121 Երբ կազմակերպությունը չափում է վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը համաձայն ԿՈՒ-114(ե) պարագրաֆի, ապա տոկոսադրույքների փոփոխությունն ազդում է վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հողվածի իրական արժեքի վրա երկու եղանակով. այն ազդում է պայմանագրային դրամական հոսքերի իրական արժեքի վրա և վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հողվածի մեջ պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնի իրական արժեքի վրա: Ստանդարտի պարագրաֆ 81-ը թույլատրում է կազմակերպությանը նախորոշել որպես հեջավորված հողված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը, որն ունի միևնույն ռիսկին ենթարկվածություն, պայմանով, որ արդյունավետությունը հնարավոր է չափվել: Վաղաժամկետ վճարման հնարավորությամբ հողվածների դեպքում 81Ա պարագրաֆը թույլ է տալիս հասնել դրան՝ նախորոշելով հեջավորված հողվածը իրական արժեքի այն փոփոխության տեսանկյունից, որը վերագրելի է նախորոշված 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 ԿՈՒ-126 պարագրաֆում: Եվ հակառակը, ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի փոփոխությունները, որոնք (ա) ակնհայտորեն առաջանում են հեջավորված տոկոսադրույքի փոփոխություններից տարբեր գործոններից, (բ) կորելիացիայի 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)

¹ տես 77 և ԿՈՒ-94 պարագրաֆները

² տես պարագրաֆ 75-ը

բացառվում են հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը որոշելիս, քանի որ վերագրելի չեն հեջավորված ռիսկին: Եթե առկա է անորոշություն ակնկալվող վերագնորոշման ամսաթվերի փոփոխությունը առաջացրած գործոնի վերաբերյալ 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 գնահատման այլ տեխնիկաներ, ապա ղեկավարությունը պետք է ակնկալի, որ արդյունքը շատ մոտ լինի այն արդյունքին, որը կստացվեր հեջավորված հողվածը կազմող բոլոր առանձին ակտիվները կամ պարտավորությունները չափելիս: Ճիշտ 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 որևէ հեջավորված ռիսկին վերագրելի հեջավորված հողվածի իրական արժեքի փոփոխությունը տարբերվում է հեջավորման ածանցյալ 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 ապաճանաչվում են,
- գ) հեջավորման գործիքի և հեջավորված հողվածի վճարման ամսաթվերը տարբերվում են, և
- դ) այլ պատճառներ (օրինակ, երբ հեջավորված հողվածներից մի քանիսը ավելի ցածր տոկոս են կրում, քան ուղենշային տոկոսադրույքը, որի համար դրանք նախորոշվել են որպես հեջավորված, և առաջացող անարդյունավետությունն այնքան մեծ չէ, որպեսզի պորտֆելն ամբողջությամբ չորակվի որպես հեջի հաշվառման ենթակա):

Այսպիսի անարդյունավետությունը¹ 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 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

¹ Այս համատեքստում կիրառվում են էականության նույն նկատառումներն, ինչ բոլոր ՖՀՄՄ-ներում:

վերագնորոշման և վճարման ամսաթվերի (վերագնորոշման ժամանակահատվածի ընթացքում) միջև անհամապատասխանության ազդեցությունը:

դ) հեջավորված հոդվածի 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 հոդվածի արժեքի փոփոխության տարբերություն. կամ

բ) օգտագործելով հետևյալ մոտավոր հաշվարկը: 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) կիրառում է այդ տոկոսը այդ գնորոշման ժամանակահատվածում իր կողմից վերանայված գումարի գնահատականի նկատմամբ՝ հաշվարկելու համար հեջավորված հոդվածի գումարը՝ հիմնված իր կողմից վերանայված գնահատականի վրա:

(iii) հաշվարկում է հեջավորված հոդվածի՝ իր կողմից վերանայված գնահատականի իրական արժեքի փոփոխությունը, որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկին, և ներկայացնում է այն 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 հոդվածների 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 իր գնահատումից հետո և նախորոշում է նոր գումար որպես հեջավորված հոդված և նոր տոկոսային համամասնություն որպես հեջավորված տոկոսային համամասնություն: Այնուհետև, ԿՈՒ126(բ) պարագրաֆում նշված գործընթացներն այն կրկնում է արդյունավետության հաջորդ ստուգման ամսաթվին:

ԿՈՒ128 Հոդվածները, 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 հոդվածում ներառված իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերաբերում է ապաճանաչված հոդվածին, պետք է դուրս բերվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից և ներառվի այդ հոդվածի ապաճանաչման արդյունքում առաջացած

օգուտում կամ վնասում: Այս նպատակով՝ անհրաժեշտ է իմանալ այն վերագնորոշման ժամանակահատվածը (ժամանակահատվածները), որի (որոնց) վրա բաշխվել էր ապաճանաչված հողվածքը, 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 հոդվածից: Հողվածն ապաճանաչվելիս՝ եթե հնարավոր է որոշել, թե որ ժամանակահատվածում էր այն ընդգրկված, 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 հողվածքը ներառող բոլոր ժամանակահատվածների վրա, եթե հողվածքը 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 հողվածները ըստ երեք վերագնորոշման ժամանակահատվածների: Նախորդ վերանախորոշման ժամանակ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության առանձին տողային հոդվածում ներկայացված իրական արժեքի փոփոխությունը 25ԱԱ գումարով ակտիվ էր: Այդ գումարն ներկայացնում է 1, 2, և 3 ժամանակահատվածներին վերագրելի, համապատասխանաբար, 7ԱԱ, 8ԱԱ և 10ԱԱ գումարները: Հաջորդ վերանախորոշման ժամանակ ժամանակահատված 1-ին վերագրված ակտիվները կամ իրացվել են, կամ էլ վերաբաշխվել են այլ ժամանակահատվածների վրա: Հետևաբար, 7ԱԱ գումարը ապաճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից և ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: 8ԱԱ և 10ԱԱ գումարները այժմ վերագրելի են, համապատասխանաբար, 1 և 2 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 ԱԱ առաջին երկու ժամանակահատվածներից յուրաքանչյուրի վրա: Երբ առաջին վերագնորոշման ժամանակահատվածը լրանում է, 110 ԱԱ գումարի ակտիվներ ապաճանաչվում են ակնկալված կամ չակնկալված մարումների պատճառով: Այս դեպքում ԿՈՒ114(է) պարագրաֆում նշված առանձին տողային հոդվածում ներառված ամբողջ գումարը, որը վերաբերում է առաջին ժամանակահատվածին՝ գումարած երկրորդ ժամանակահատվածին վերաբերող գումարի 10 տոկոսը, դուրս են 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 հոդվածում ներառված գումարը, որը վերաբերում է նվազմանը, պետք է ամորտիզացվի 92 պարագրաֆի համաձայն:

ԿՈՒ132 Կազմակերպությունը կարող է ցանկանալ կիրառել ԿՈՒ114–ԿՈՒ131 պարագրաֆներում ներկայացված մոտեցումը պորտֆելային հեջի նկատմամբ, որը նախկինում հաշվառվել է որպես դրամական հոսքերի հեջ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի: Այսպիսի կազմակերպությունը չեղյալ է համարում 101(դ) պարագրաֆի համաձայն դրամական հոսքերի հեջի նախորդ նախորոշումը և կիրառում է այդ պարագրաֆում նշված պահանջները: Այն նաև վերանախորոշում է հեջը որպես իրական արժեքի հեջ և կիրառում է ԿՈՒ114–ԿՈՒ131 պարագրաֆներում ներկայացված մոտեցումը առաջընթաց կերպով հետագա հաշվառման ժամանակաշրջանների նկատմամբ:

Անցումային դրույթներ (103–108Գ պարագրաֆներ)

ԿՈՒ133 Կազմակերպությունը կարող է նախորոշած լինել ներխմբային կանխատեսված գործարքը որպես հեջավորված հողված 2005թ. 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 պարագրաֆ 80-ի վերջին նախադասությամբ): Այդպիսի կազմակերպությունը կարող է կիրառել նման նախորդումը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, հեջի հաշվառման կիրառման նպատակով, 2005թ. 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՝ 2005թ. հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից: Սակայն, 108Բ պարագրաֆի համաձայն, այն կարող է չկիրառել ԿՈՒ99Բ պարագրաֆը ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համեմատական տեղեկատվության նկատմամբ:

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 «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17 -ով, ներառյալ՝
 - ա) վարձակալության դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն.
 - բ) ներդրումային գույքի գծով վարձակալությունից եկամտի ճանաչումը (տե՛ս «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ը).
 - գ) վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում վարձակալությամբ պահվող և որպես գործառնական վարձակալություն հաշվառվող գույքում մասնակցության չափումը.
 - դ) վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական վարձակալությունում զուտ 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 «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
 - 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՝ «Բաժնեկրոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ի, հատուկ պահանջներին համապատասխան:

իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կատարվող ակտիվի վաճառից կամ կվճարվող պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «*իրական արժեքի չափումը*» ՖՀՄՍ 13-ը):

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 «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16 -ը:

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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը), 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 «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
- 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) [հանված 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 գործառույթներ՝ 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. Ճանաչման 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: Ճանաչման 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 անհապաղ 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 հոդվածը այդ մասնակցությունն է, այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը: Գույքում մասնակցության իրական արժեքի չափման մոտեցումները ներկայացված են իրական արժեքի մոդելի համար ներկայացված 33-35-րդ, 40-րդ, 41-րդ, 48-րդ, 50-րդ և 52-րդ պարագրաֆներում և ՖՀՄՍ 13-ում: Այդ մոտեցումները նաև տեղին են իրական արժեքի չափման համար, երբ այդ արժեքն 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 (ոչսկը, 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. Ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելի է, եթե. (ա) իրական արժեքի խելամիտ չափումների փոփոխվելիության տիրույթն էական չէ տվյալ ակտիվի համար. կամ (բ) տվյալ տիրույթում տարբեր գնահատումների հավանականությունը կարող է խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը չափելիս: Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն չափելու կա՛մ ստացված, կա՛մ 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. «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը 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 բացահայտման (եթե այն կիրառում է ինքնարժեքի մոդելը) նպատակով չափեն ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները ներդրումային գույքի իրական արժեքը չափեն 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 իրող 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:**

36-39 [Հանված են]

40. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը ՖՀՄՍ 13-ին համապատասխան չափելիս կազմակերպությունը պետք է համոզվի, որ իրական արժեքը, ի թիվս այլոց, արտացոլում է ընթացիկ վարձակալություններից վարձակալական եկամուտը, ինչպես նաև այլ ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ներդրումային գույքի գնորոշման նպատակով ընթացիկ շուկայական պայմաններում:

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) զուտ 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:

42-47 [Հանված են]

48. Բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ, երբ կազմակերպությունն 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 չափումների տիրույթը կարող է այնքան մեծ լինել, և տարբեր գնահատականների հավանականությունները կարող է այնքան դժվար լինել գնահատել, որ իրական արժեքի միանշանակ չափման օգտակարությունը հավասարվում է գրոյի: Դա կարող է ցույց տալ, որ այդ գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափել (տե՛ս պարագրաֆ 53):

49. [Հանված է]

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 հաշվեգրված 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 զուտ գումարն է, ապա անհրաժեշտ կլինի հետ հաշվարկել վարձակալության գծով ճանաչված ցանկացած պարտավորություն ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը որոշելու համար օգտագործելով իրական արժեքի մոդելը:

51. [Հանված է]

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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 -ը՝ 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 չափել ներդրումային գույքի իրական արժեքը:** Այնուամենայնիվ, բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ ձեռք է բերում ներդրումային գույք (կամ երբ գոյություն ունեցող գույքն առաջին անգամ դառնում է ներդրումային գույք՝ օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունից հետո), ներդրումային գույքի իրական արժեքը շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափելի չէ: Սա առաջանում է այն և միայն այն դեպքերում, երբ համադրելի գույքի շուկան ակտիվ չէ (այն է՝ վերջին ժամանակներում տեղի են ունեցել փոքրաթիվ գործարքներ, գնանշումներն ընթացիկ չեն կամ դիտարկվող գործարքային գները ցույց են տալիս, որ վաճառողը ստիպված է եղել վաճառել), և մատչելի չեն իրական արժեքի այլընտրանքային արժանահավատ չափումներ (օրինակ՝ դրամական միջոցների զեղչված հոսքերի կանխատեսումների հիման վրա): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելի չէ, սակայն ակնկալում է, որ կառուցումն ավարտելուն պես գույքի իրական արժեքը կլինի արժանահավատորեն չափելի, այն պետք է չափի կառուցման ընթացքում գտնվող այդ ներդրումային գույքը ինքնարժեքով մինչև կամ դրա իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն չափելի, կամ կառուցումն 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 չափելի 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 արժեքն արժանահավատորեն չափելի 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), նույնիսկ 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի: 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.
 - գ) 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 ապաճանաչումը (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 տարբերություն 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 ընդմիշտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում դրա օտարումից:**
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-ին ուղեկցող ցուցադրական օրինակում 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 ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում փոխարինման արժեքի ներառումը, այնուհետև իրական արժեքի վերագնահատումը, 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 -ով 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 անհապաղ վճարման գնի համարժեքով: Փոխհատուցման անվանական գումարի և անհապաղ վճարման գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի 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 ՀՀՄՍ 17-ով պահանջվողների: Ներդրումային գույքի սեփականատերը վարձակալության վերաբերյալ կատարում է բացահայտումներ որպես վարձատու՝ համաձայն ՀՀՄՍ 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 վարձակալությամբ 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) [հանված է]
- 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 ծախքերից 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 չափել.
 - 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 ծախքերից 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 արժեզրկումից կորուստների գումարը.
 - vi. ներկայացման տարբեր արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային զուտ 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 չափել ներդրումային գույքի իրական արժեքը, այն պետք է բացահայտի՝
- i. ներդրումային գույքի նկարագրությունը.
 - ii. բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
 - 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 չափված է այնպիսի հիմունքով, որը բավարարում է ՖՀՄՍ 13-ի իրական արժեքի սահմանմանը), 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 օսո 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 մոտեցում: 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 կիրառությունը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 85Ա. «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ը (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 բարելավումներ» փաստաթղթով 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 չափվել են այդ ամսաթվերին: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և մինչև սույն ժամանակ կիրառի «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի 5-րդ և 81Ե պարագրաֆների փոփոխությունները:
- 85Գ. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը և 26-րդ, 29-րդ, 32-րդ, 40-րդ, 48-րդ, 53-րդ, 53Բ, 78-80-րդ պարագրաֆները և 85Բ պարագրաֆը, ինչպես նաև հանել է 36-39-րդ, 42-47-րդ, 51-րդ պարագրաֆները և 75(դ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

ՀՀՄՍ 40-ի (2000 թվականին հրապարակված) գործողության դադարեցումը

86. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ին (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

- Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետևյալի հաշվառման համար, երբ դրանք վերաբերում են գյուղատնտեսական գործունեությանը՝
 - կենսաբանական ակտիվներ.
 - գյուղատնտեսական արտադրանք բերքահավաքի պահին.
 - 34-րդ և 35-րդ պարագրաֆներում ընդգրկված պետական շնորհներ:
- Սույն ստանդարտը չի կիրառվում՝
 - գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող հողի նկատմամբ (տե՛ս «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ը և «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ը).
 - գյուղատնտեսական գործունեությանը վերաբերող ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38 -ը):
- Սույն ստանդարտը կիրառվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի նկատմամբ, որը կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից ստացված արտադրանքն է, միայն բերքահավաքի պահին: Այնուհետև կիրառվում է «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը 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:
- Ստորև ներկայացված աղյուսակում բերված են կենսաբանական ակտիվների, գյուղատնտեսական արտադրանքի և բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանքի օրինակներ.

Կենսաբանական ակտիվներ	Գյուղատնտեսական արտադրանք	Բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանք
Ոչխարներ	Բուրդ	Մանվածք, գորգ
Ծառեր տնկադաշտում	Հատված ծառեր	Գերաններ, տախտակ
Բույսեր	Բամբակ	Թել, հագուստ
	Շաքարեղեգ	Շաքար
Կաթնատու կենդանիներ	Կաթ	Պանիր

Կենսաբանական ակտիվներ	Գյուղատնտեսական արտադրանք	Բերքահավաքից հետո վերամշակման արդյունք հանդիսացող արտադրանք
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 գործառույթ:
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՝
- Հաշվեկշռային արժեք**. գումար, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:
- Իրական արժեք**. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տե՛ս «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը):
- Պեղական շնորհներ**. սահմանված է «Պեղական շնորհների հաշվառում և պեղական օգնության բացահայտում» ՀՀՄՍ 20 -ում:
9. [Հանված է]

Ճանաչում և չափում

10. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի կենսաբանական ակտիվը կամ գյուղատնտեսական արտադրանքը այն և միայն այն դեպքում, 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 վերահսկողության 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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2 -ը կամ այլ համապատասխան ստանդարտ:
14. [Հանված է]

15. Կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի չափումը կարելի է հեշտացնել կենսաբանական ակտիվների կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի խմբավորման միջոցով՝ ըստ նշանակալի հատկանիշների, օրինակ՝ ըստ տարիքի կամ որակի: Կազմակերպությունն ընտրում է այն հատկանիշները, որոնք համընկնում են շուկայում գնորոշման համար հիմք 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 չափման համար, քանի որ իրական արժեքն արտացոլում է ընթացիկ շուկայական պայմանները, որոնց պարագայում շուկայի մասնակից գնորդները և վաճառողները 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 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ում: Անբարենպաստ պայմանագրերի նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 37-ը:
- 17–21 [Հանված են]
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. [Հանված է]
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, անմշակ հողի և հողի բարելավումների համար որպես մեկ ամբողջական փաթեթի: Կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը չափելիս կարող է օգտվել համախմբված ակտիվներին վերաբերող տեղեկատվությունից: Օրինակ՝ կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքը ստանալու համար անմշակ հողի և հողի բարելավումների իրական արժեքը կարող է նվազեցվել համախմբված ակտիվների իրական արժեքից:

Օգուտ 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:**
27. Կենսաբանական ակտիվի սկզբնական ճանաչման պահին կարող է առաջանալ կորուստ, քանի որ կենսաբանական ակտիվի՝ իրական արժեքից վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանած մեծությունը որոշելիս վաճառքի հետ կապված ծախսումները հանվում են: Կենսաբանական ակտիվի սկզբնական ճանաչման պահին կարող է առաջանալ օգուտ, ինչպես, օրինակ, երբ հորթ է ծնվել:
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 սահմանված գները կամ արժեքները մատչելի չեն, և որի համար իրական արժեքի այլընտրանքային չափումները 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 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի, 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 «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը, «Հիմնական Միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ը և «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ը՝ 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 չգրառվել 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 (տե՛ս

պարագրաֆ 30), ապա կիրառվում է «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ՀՀՄՍ 20 -ը:

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 չգբաղվել 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 վառելիքայտ 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:

47-48 [Հանված են]

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 հանձնառությունների 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

հողվածի բնույթն ու գումարը բացահայտվում են՝ համաձայն «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ի: Վերը նշված իրադարձությունների օրինակներ են մահացու համաճարակի բռնկումը, ջրհեղեղը, խիստ երաշտը կամ ցրտահարությունը և միջատների գրոհը:

Կենսաբանական ակտիվներին վերաբերող լրացուցիչ բացահայտումներ, երբ իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել

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 կիրառությունը 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 *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան:
60. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված *«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 կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
61. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 8-րդ, 15-րդ, 16-րդ, 25-րդ և 30-րդ պարագրաֆները և հանել է 9-րդ, 17-21-րդ, 23-րդ, 47-րդ և 48-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 1

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է ապահովել, որ կազմակերպության՝ *ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները* և այդ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ժամանակաշրջանի մի հատվածի վերաբերյալ նրա միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակեն բարձրորակ տեղեկատվություն, որը՝
 - ա) թափանցիկ է օգտագործողների համար և համադրելի է ներկայացվող բոլոր ժամանակաշրջանների կտրվածքով.
 - բ) տրամադրում է համապատասխան սկզբնակետ՝ *Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)* համաձայն հաշվապահական հաշվառման համար.
 - գ) կարող է ստացվել այնպիսի ծախսումներով, որոնք չեն գերազանցի օգուտները:

Գործողության ոլորտը

2. Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառի՝
 - ա) ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում.
 - բ) յուրաքանչյուր միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունում (դրա առկայության դեպքում), որը կազմակերպությունը ներկայացնում է «*Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ*» ՀՀՄՍ 34 -ի համաձայն, ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ժամանակաշրջանի որևէ հատվածի համար:
3. Կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները տարեկան այն առաջին ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում կազմակերպությունը որդեգրում է ՖՀՄՍ-ները՝ այդ հաշվետվություններում կատարելով ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն: ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններն են, եթե, օրինակ, կազմակերպությունը՝
 - ա) ներկայացրել է իր նախորդող ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները՝
 - (i) համաձայն ազգային պահանջների, որոնք ոչ բոլոր առումներով են համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին.
 - (ii) բոլոր առումներով ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան, բացառությամբ այն հանգամանքի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակել ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն.
 - (iii) որոնք պարունակում են բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն որոշ, բայց ոչ բոլոր ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ.
 - (iv) ՖՀՄՍ-ներին չհամապատասխանող ազգային պահանջների համաձայն՝ օգտագործելով որոշ առանձին ՖՀՄՍ-ներ այնպիսի հոդվածների հաշվառման համար, որոնց մասով ազգային պահանջներ առկա չէին. կամ
 - (v) ազգային պահանջների համաձայն՝ ներկայացնելով որոշ գումարների համաձայնեցում ՖՀՄՍ-ների համաձայն որոշված գումարների հետ.

- բ) պատրաստել է ՖՀՄՄ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվություններ միայն ներքին օգտագործման համար՝ առանց դրանք կազմակերպության սեփականատերերի կամ այլ արտաքին օգտագործողների համար հասանելի դարձնելու:
 - գ) պատրաստել է ՖՀՄՄ-ների համաձայն հաշվետվական փաթեթ համախմբման նպատակների համար՝ առանց ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ պատրաստելու, ինչպես պահանջվում է «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՄ 1-ով (2007 թ. վերանայված տարբերակ):
 - դ) չի ներկայացրել ֆինանսական հաշվետվություններ նախորդ ժամանակաշրջանների համար:
4. Սույն ՖՀՄՄ-ը կիրառվում է, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ է որդեգրում ՖՀՄՄ-ները: Այն չի կիրառվում, երբ, օրինակ, կազմակերպությունը՝
- ա) դադարում է ազգային պահանջների համաձայն ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնել, եթե նախկինում ներկայացնում էր և՛ դրանք, և՛ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ, որը պարունակում էր ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանելու վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն:
 - բ) նախորդ տարի ներկայացրել է ազգային պահանջների համաձայն ֆինանսական հաշվետվություններ, և այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակել են ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանելու վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն: Կամ
 - գ) նախորդ տարի ներկայացրել է ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք պարունակել են ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանելու վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն, նույնիսկ եթե աուդիտորները այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ իրենց եզրակացության մեջ վերապահում են արտահայտել:
- 4Ա. Չնայած 2-րդ և 3-րդ պարագրաֆների պահանջներին, կազմակերպությունը, որը նախորդ որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում կիրառել է ՖՀՄՄ-ները, սակայն որի վերջին նախորդ տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակել ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն, պետք է կամ կիրառի սույն ՖՀՄՄ-ն, կամ կիրառի ՖՀՄՄ-ները հետընթաց՝ *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՄ 8-ին համապատասխան, այնպես, կարծես թե կազմակերպությունը երբևէ չէր դադարեցրել ՖՀՄՄ-ների կիրառումը:
- 4Բ. Երբ կազմակերպությունը որոշում է 4Ա պարագրաֆին համապատասխան չկիրառել սույն ՖՀՄՄ-ն, այն պետք է, այնուամենայնիվ, ի լրումն ՀՀՄՄ 8-ի բացահայտման պահանջների, կիրառի ՖՀՄՄ 1-ի 23Ա-23Բ պարագրաֆներում պարունակվող բացահայտումների պահանջները:
5. Սույն ՖՀՄՄ-ը չի կիրառվում ՖՀՄՄ-ներն արդեն իսկ կիրառող կազմակերպության կողմից իրականացվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների նկատմամբ: Այդպիսի փոփոխությունները կարգավորվում են՝
- ա) *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՄ 8-ի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների վերաբերյալ պահանջներով:
 - բ) այլ ՖՀՄՄ-ներում ներկայացված հատուկ անցումային դրույթներով:

Ճանաչումը և չափումը

Ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվություն

6. Կազմակերպությունը պետք է պատրաստի և ներկայացնի *ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվություն՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ*: Դա ՖՀՄՄ-ների համաձայն վարվող նրա հաշվապահական հաշվառման սկզբնակետն է:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը

7. Կազմակերպությունը պետք է օգտագործի հաշվապահական հաշվառման միևնույն քաղաքականությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ և ՖՀՄՄ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջաններում: Հաշվապահական հաշվառման այդ քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի ՖՀՄՄ-ներով իր առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործող յուրաքանչյուր ՖՀՄՄ-ին, բացառությամբ 13-19-րդ պարագրաֆներով և Բ-Ե հավելվածներով սահմանված դեպքերի:
8. Կազմակերպությունը չպետք է կիրառի ՖՀՄՄ-ների տարբեր խմբագրություններ, որոնք գործողության մեջ են եղել ավելի վաղ ամսաթվերի դրությամբ: Կազմակերպությունը կարող է կիրառել որևէ նոր ՖՀՄՄ, որը դեռևս պարտադիր չէ, եթե այդ ՖՀՄՄ-ը թույլ է տալիս ավելի վաղ կիրառում:

Օրինակ. ՖՀՄՄ-ների վերջին տարբերակի հետևողական կիրառումը

Նախապատմություն

Ա կազմակերպության՝ ՖՀՄՄ-ներով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանն ավարտվում է 20X5 թ. դեկտեմբերի 31-ին: Ա կազմակերպությունը որոշում է այդ ֆինանսական հաշվետվություններում համադրելի տեղեկատվությունը ներկայացնել միայն մեկ տարվա համար (տե՛ս 21-րդ պարագրաֆը): Այսպիսով, ՖՀՄՄ-ներին անցնելու իր ամսաթիվը 20X4 թ. հունվարի 1-ի գործառնական օրվա սկիզբն է (կամ, համապատասխանաբար, 20X3 թ. դեկտեմբերի 31-ի գործառնական օրվա ավարտը): Ա կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում էր տարեկան կտրվածքով իր *նախկին ՀՀՄՄ-ի* համաձայն՝ յուրաքանչյուր տարի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, մինչև ներառյալ 20X4 թ. դեկտեմբերի 31-ը:

Պահանջների կիրառումը

Ա կազմակերպությունից պահանջվում է 20X5 թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող ժամանակաշրջանների համար գործող ՖՀՄՄ-ները կիրառել հետևյալի համար՝

- ա) պատրաստելու և ներկայացնելու իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվությունը՝ 20X4 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ.
- բ) պատրաստելու և ներկայացնելու 20X5 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը (ներառյալ 20X4 թ. համադրելի գումարները), համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը՝ 20X5 թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա համար (ներառյալ 20X4 թ. համադրելի գումարները), և բացահայտումները (ներառյալ 20X4 թ. համադրելի տեղեկատվությունը):

Եթե որևէ նոր ՖՀՄՄ դեռևս պարտադիր չէ, սակայն ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է, Ա կազմակերպությանը թույլատրվում է, սակայն չի պահանջվում, կիրառել այդ ՖՀՄՄ-ը՝ ՖՀՄՄ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում:

9. Այլ ՖՀՄՄ-ների անցումային դրույթները կիրառվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների նկատմամբ, որոնք կատարվում են ՖՀՄՄ-ներն արդեն իսկ օգտագործող կազմակերպությունների կողմից. դրանք չեն կիրառվում *առաջին անգամ որդեգրողի*՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու նկատմամբ, բացառությամբ Բ-Ե հավելվածներով սահմանված դեպքերի:
10. Բացառությամբ 13-19-րդ պարագրաֆներում և Բ-Ե հավելվածներում նկարագրվածի, կազմակերպությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ պետք է.

- ա) ճանաչի բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները, որոնց ճանաչումը պահանջվում է ՖՀՄՄ-ներով.
 - բ) չճանաչի հողվածները որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, եթե ՖՀՄՄ-ները չեն թույլ տալիս այդպիսի ճանաչում.
 - գ) վերադասակարգի այն հողվածները, որոնք կազմակերպությունը ճանաչել էր նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն՝ որպես մի տեսակի ակտիվ, պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի բաղադրիչ, սակայն ՖՀՄՄ-ների համաձայն դրանք այլ տեսակի ակտիվ են, պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի բաղադրիչ.
 - դ) ՖՀՄՄ-ները կիրառի բոլոր ճանաչված ակտիվները և պարտավորությունները չափելիս:
11. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որ կազմակերպությունն օգտագործում է իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ, կարող է տարբերվել այն քաղաքականությունից, որ այն օգտագործել է այդ նույն ամսաթվի դրությամբ՝ օգտագործելով իր նախկին ՀԸՀՄ-ը: Արդյունքում առաջացող ճշգրտումները ծագում են մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը տեղի ունեցած դեպքերից և գործարքներից: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է այդ ճշգրտումները ճանաչի անմիջապես չբաշխված շահույթում (կամ, համապատասխան դեպքերում, սեփական կապիտալի որևէ այլ դասում)՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ:
12. Սույն ՖՀՄՄ-ով սահմանվում է երկու տեսակի բացառություն այն սկզբունքից, որ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվությունը պետք է համապատասխանի յուրաքանչյուր ՖՀՄՄ-ին.
- ա) 14-17-րդ պարագրաֆները և Բ հավելվածն արգելում են այլ ՖՀՄՄ-ների որոշ դրույթների հետընթաց կիրառումը.
 - բ) Գ-Ե հավելվածներն ազատում են շնորհում այլ ՖՀՄՄ-ների որոշ պահանջներից:

Այլ ՖՀՄՄ-ների հետընթաց կիրառման պահանջից բացառություններ

13. Սույն ՖՀՄՄ-ով արգելվում է այլ ՖՀՄՄ-ների որոշ դրույթների հետընթաց կիրառումը: Այդ բացառությունները ներկայացված են 14-17-րդ պարագրաֆներում և Բ հավելվածում:

Գնահատումներ

14. **ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ ՖՀՄՄ-ների համաձայն կազմակերպության գնահատումները պետք է հետևողական լինեն նույն ամսաթվի դրությամբ նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն կատարված գնահատումների նկատմամբ (հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության տարբերությունների արտացոլման նպատակով կատարված ճշգրտումներից հետո), եթե միայն առկա չէ օբյեկտիվ ապացույց, որ այդ գնահատումները սխալ էին:**
15. Կազմակերպությունը կարող է ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվից հետո տեղեկատվություն ստանալ այն գնահատումների վերաբերյալ, որ կատարել է նախկին ՀԸՀՄ-ի շրջանակներում: Համաձայն 14-րդ պարագրաֆի՝ կազմակերպությունը պետք է այդ տեղեկատվության ստացումը մեկնաբանի նույն կերպ, ինչպես հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերը՝ համաձայն «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՄ 10-ի: Օրինակ՝ ենթադրենք, որ կազմակերպության՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը 20X4 թ. հունվարի 1-ն է, և 20X4 թ. հուլիսի 15-ին նոր տեղեկատվությունը պահանջում է վերանայել 20X3 թ. դեկտեմբերի 31-ին նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն կատարած գնահատումը: Կազմակերպությունը չպետք է այդ նոր տեղեկատվությունն արտացոլի իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ (եթե միայն չի պահանջվում գնահատման ճշգրտում՝ կապված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության տարբերությունների հետ, կամ եթե միայն առկա չէ օբյեկտիվ ապացույց, որ գնահատումները սխալ էին): Փոխարենը՝ կազմակերպությունը պետք է այդ նոր տեղեկատվությունն արտացոլի շահույթում կամ վնասում (կամ, համապատասխան դեպքերում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում) 20X4 թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա համար:

16. Կարող է անհրաժեշտ լինել, որ կազմակերպությունը ՖՀՄՄ-ների համաձայն գնահատումներ կատարի ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, որոնք չէին պահանջվում այդ ամսաթվի դրությամբ նախկին ՀԸՀՍ-ի շրջանակներում: ՀՀՄՄ 10-ին համապատասխանելու համար՝ ՖՀՄՄ-ների համաձայն, այդ գնահատումները պետք է արտացոլեն ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանները: Մասնավորապես, ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ շուկայական գների, տոկոսադրույքների կամ արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքների գնահատումները պետք է արտացոլեն այդ ամսաթվի դրությամբ շուկայական պայմանները:
17. 14-16-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության նկատմամբ: Դրանք նաև կիրառվում են կազմակերպության՝ ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի ժամանակաշրջանների նկատմամբ, որի դեպքում ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվին կատարված հղումները փոխարինվում են հղումներով այդ համադրելի ժամանակաշրջանի ավարտին:

Այլ ՖՀՄՄ-ներից ազատումներ

18. Կազմակերպությունը կարող է որոշել օգտագործել Գ-Ե հավելվածներով նախատեսված ազատումներից մեկը կամ մի քանիսը: Կազմակերպությունը չպետք է համանմանության կարգով այս ազատումները կիրառի այլ հոդվածների նկատմամբ:
19. [Հանված է]:

Ներկայացում և բացահայտում

20. Սույն ՖՀՄՄ-ով չեն տրամադրվում ազատումներ այլ ՖՀՄՄ-ներով նախատեսված ներկայացման և բացահայտման պահանջներից:

Համադրելի տեղեկատվություն

21. Կազմակերպության՝ ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է առնվազն ներառեն. ֆինանսական վիճակի մասին երեք հաշվետվություն, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին երկու հաշվետվություն, շահույթի կամ վնասի մասին երկու առանձին հաշվետվություն (ներկայացվելու դեպքում), դրամական միջոցների հոսքերի մասին երկու հաշվետվություն և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին երկու հաշվետվություն և դրանց առնչվող ծանոթագրությունները, ներառյալ համադրելի տեղեկատվությունը՝ բոլոր ներկայացված հաշվետվությունների համար:

ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան չպատրաստված համադրելի տեղեկատվություն և պատմական ամփոփագրեր

22. Որոշ կազմակերպություններ ներկայացնում են ընտրված տվյալների պատմական ամփոփագրեր ժամանակաշրջանների համար, որոնք նախորդում են այն առաջին ժամանակաշրջանին, որի համար նրանք ներկայացնում են ՖՀՄՄ-ների համաձայն ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն: Սույն ՖՀՄՄ-ով չի պահանջվում, որ այդ ամփոփագրերը հետևեն ՖՀՄՄ-ների՝ ճանաչման և չափման պահանջներին: Ավելին՝ որոշ կազմակերպություններ ներկայացնում են համադրելի տեղեկատվություն նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն, ինչպես նաև ՀՀՄՄ 1-ով պահանջվող համադրելի տեղեկատվությունը: Նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն պատմական ամփոփագրեր կամ համադրելի տեղեկատվություն պարունակող ցանկացած ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է.

- ա) բացահայտ կերպով նշի, որ նախկին ՀԸՀՍ-ին համապատասխանող տեղեկատվությունը պատրաստված չէ ՖՀՄՄ-ների համաձայն.

- բ) բացահայտի հիմնական ճշգրտումների բնույթը, որոնք այն կդարձնեն ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանող: Կարիք չկա, որ կազմակերպությունը որոշի այդ ճշգրտումների գումարային չափը:

ՖՀՄՄ-ներին անցնելու բացատրությունը

23. **Կազմակերպությունը պետք է բացատրի, թե ինչպես է նախկին ՀԸՀՄ-ից ՖՀՄՄ-ներին անցումը ազդել իր ներկայացված ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա:**
- 23Ա. Կազմակերպությունը, որը նախորդ որևէ ժամանակաշրջանում կիրառել է ՖՀՄՄ-ները, ինչպես նկարագրված է 4Ա պարագրաֆում, պետք է բացահայտի՝
- ա) ՖՀՄՄ-ների կիրառումը դադարեցնելու պատճառը, և
 - բ) ՖՀՄՄ-ների կիրառումը վերսկսելու պատճառը:
- 23Բ. Երբ կազմակերպությունը, 4Ա պարագրաֆին համապատասխան, որոշում է չկիրառել ՖՀՄՄ 1-ը, այն պետք է բացատրի, թե ինչու է որոշել կիրառել ՖՀՄՄ-ները, այնպես, կարծես թե այն երբևէ չէր դադարեցրել ՖՀՄՄ-ների կիրառումը:

Համաձայնեցումներ

24. 23-րդ պարագրաֆի պահանջներին համապատասխանելու համար, կազմակերպության ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն՝
- ա) նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն ներկայացված սեփական կապիտալի համաձայնեցումը ՖՀՄՄ-ների համաձայն սեփական կապիտալին՝ հետևյալ երկու ամսաթվերի դրությամբ՝
 - (i) ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ.
 - (ii) նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն պատրաստված ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
 - բ) կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի համար ՖՀՄՄ-ների համաձայն իր ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքի համաձայնեցումը: Այդ համաձայնեցման համար սկզբնական պետք է լինի նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն նույն ժամանակաշրջանի ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը կամ, եթե կազմակերպությունը այդպիսի ընդհանուր ֆինանսական արդյունքի մասով հաշվետվություն չի ներկայացրել, նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն շահույթը կամ վնասը.
 - գ) եթե կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվությունը պատրաստելիս ճանաչել կամ հակադարձել է արժեզրկման կորուստներ, այն բացահայտումները, որ կպահանջվեն *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՄ 36-ով, եթե կազմակերպությունը ճանաչած լիներ այդ արժեզրկման կորուստները կամ հակադարձումները ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվով սկսվող ժամանակաշրջանում:
25. 24-րդ պարագրաֆի (ա) և (բ) կետերով պահանջվող համաձայնեցումները պետք է բավարար մանրամասներ պարունակեն, որ օգտագործողները հնարավորություն ունենան հասկանալու ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության և համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ կատարված էական ճշգրտումները: Եթե կազմակերպությունը իր նախկին ՀԸՀՄ-ի համաձայն ներկայացրել է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն, այն նաև պետք է բացատրի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ կատարված էական ճշգրտումները:
26. Եթե կազմակերպությանը հայտնի են դառնում նախկին ՀԸՀՄ-ի շրջանակներում կատարված սխալներ, 24-րդ պարագրաֆի (ա) և (բ) կետերով պահանջվող համաձայնեցումները պետք է այդ սխալների ուղղումները տարանջատեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից:

27. ՀՀՄՍ 8-ը չի կիրառվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այն փոփոխությունների նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը կատարում է, երբ որդեգրում է ՖՀՄՍ-ները կամ այդ քաղաքականության փոփոխությունների նկատմամբ, քանի դեռ այն չի ներկայացրել ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները: Ուստի, ՀՀՄՍ 8-ի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններին վերաբերող պահանջները կիրառելի չեն կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում:
- 27Ա. Երբ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը կամ սույն ՖՀՄՍ-ով նշված ազատումների օգտագործումը, ապա կազմակերպությունը պետք է պարզաբանի ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների և ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվությունների միջև փոփոխությունները՝ 23-րդ պարագրաֆի համաձայն, ինչպես նաև այն պետք է վերանայի 24(ա) և (բ) պարագրաֆների համաձայն պահանջվող համաձայնեցումները:
28. Եթե կազմակերպությունը նախորդ ժամանակաշրջանների համար չի ներկայացրել ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ փաստը պետք է բացահայտվի իր՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում:

Ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների նախորոշումը

29. Կազմակերպությանը թույլատրվում է նախկինում ճանաչված ֆինանսական ակտիվը նախորոշել որպես ֆինանսական ակտիվ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ համաձայն Դ19Ա պարագրաֆի: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդպես նախատեսված ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը նախատեսման ամսաթվի դրությամբ և նախկին ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց դասակարգումն ու հաշվեկշռային արժեքը:
- 29Ա. Կազմակերպությանը թույլատրվում է նախկինում ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունը նախորոշել որպես ֆինանսական պարտավորություն չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ համաձայն Դ19 պարագրաֆի: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ ձևով նախորոշված ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը՝ նախորոշման ամսաթվի դրությամբ, ինչպես նաև նախկին ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց դասակարգումն ու հաշվեկշռային արժեքը:

Իրական արժեքի օգտագործումը որպես ելակետային արժեք

- 30 Եթե կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ իրական արժեքն օգտագործում է որպես հիմնական միջոցների, ներդրումային գույքի կամ ոչ նյութական ակտիվի միավորի *ելակետային արժեք* (տե՛ս Դ5 և Դ7 պարագրաֆները), կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության յուրաքանչյուր տողային հոդվածի համար բացահայտեն՝
- ա) այդ իրական արժեքների հանրագումարը.
 - բ) նախկին ՀՀՀՄ-ի շրջանակներում ներկայացված հաշվեկշռային արժեքներում կատարված ճշգրտումների հանրագումարը:

Դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների համար ելակետային արժեքի օգտագործումը

31. Նմանապես, եթե կազմակերպությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին՝ ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների համար օգտագործում է ելակետային արժեքը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում (տե՛ս Դ15 պարագրաֆը), կազմակերպության ՖՀՄՍ-ներով առաջին առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն՝
- ա) այն ներդրումների ելակետային արժեքների հանրագումարը, որոնց համար ելակետային արժեքը նախկին ՀՀՀՄ-ով դրանց հաշվեկշռային արժեքն է.

- բ) այն ներդրումների ելակետային արժեքների հանրագումարը, որոնց համար ելակետային արժեքը իրական արժեքն է.
- գ) նախկին ՀԸՀ-ով ներկայացված հաշվեկշռային արժեքների ճշգրտումների հանրագումարը:

Նավթային և գազային ակտիվների համար ելակետային արժեքի օգտագործումը

31Ա. Եթե կազմակերպությունը նավթային և գազային ակտիվների համար օգտագործում է ԴՑԱ պարագրաֆի (բ) կետի ազատումը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն հիմքը, որով բաշխվել էին նախկին ՀԸՀ-ի շրջանակներում որոշված հաշվեկշռային արժեքները:

Սակագնային կարգավորման ենթակա գործառնությունների համար ելակետային արժեքի օգտագործումը

31Բ. Եթե կազմակերպությունը սակագնային կարգավորման ենթակա գործառնությունների համար օգտագործում է ԴՑԲ պարագրաֆի ազատումը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն հիմքը, որով նախկին ՀԸՀ-ի շրջանակներում որոշվել էին հաշվեկշռային արժեքները:

Խիստ գերսղաճից հետո ելակետային արժեքի օգտագործումը

31Գ. Եթե կազմակերպությունը խիստ գերսղաճի պատճառով (տես Դ26-Դ30 պարագրաֆները) որոշում է ակտիվները և պարտավորությունները չափել իրական արժեքով և իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ այդ իրական արժեքն օգտագործել որպես ելակետային արժեք, ապա կազմակերպության ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն, թե ինչպես և ինչու է կազմակերպությունն ունեցել և այնուհետև դադարել ունենալ այնպիսի ֆունկցիոնալ արժույթ, որն ունի ստորև նշված երկու առանձնահատկությունները.

- ա) այդ արժույթով գործարքներ և մնացորդներ ունեցող բոլոր կազմակերպությունների համար արժանահավատ ընդհանուր գների ինդեքս առկա չէ,
- բ) տվյալ արժույթի և համեմատաբար կայուն արտարժույթի միջև փոխանակում առկա չէ:

Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ

32. 23-րդ պարագրաֆի պահանջներին համապատասխանելու համար, եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 34-ի համաձայն ներկայացնում է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ իր ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ժամանակաշրջանի մի հատվածի համար, կազմակերպությունը, ի լրումն ՀՀՄՍ 34-ի պահանջների, պետք է բավարարի հետևյալ պահանջները.

- ա) այդպիսի միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը պետք է, եթե կազմակերպությունը ներկայացրել է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար, ներառի՝
 - (i) այդ համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ նախկին ՀԸՀ-ի համաձայն սեփական կապիտալի համաձայնեցումը այդ ամսաթվի դրությամբ՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն սեփական կապիտալին.
 - (ii) այդ համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար (ընթացիկ և տվյալ ամսաթվի դրությամբ՝ տարեկան) ՖՀՄՍ-ների համաձայն իր ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքի համաձայնեցումը: Այդ համաձայնեցման համար սկզբնակետ պետք է լինի նախկին ՀԸՀ-ի համաձայն նույն ժամանակաշրջանի ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը կամ, եթե կազմակերպությունը այդպիսի ընդհանուր ֆինանսական արդյունքի մասով հաշվետվություն չի ներկայացրել, նախկին ՀԸՀ-ի համաձայն շահույթը կամ վնասը.
- բ) ի լրումն (ա) կետով պահանջվող համաձայնեցումների՝ ՀՀՄՍ 34-ի համաձայն կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ժամանակաշրջանի մի հատվածի համար առաջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունը պետք է ներառի 24-րդ պարագրաֆի (ա) և (բ) կետերում նկարագրված համաձայնեցումները (25-րդ և 26-րդ պարագրաֆներով պահանջվող մանրամասներով համալրված) կամ հղում կատարի այդ համաձայնեցումները պարունակող մեկ այլ հրապարակված փաստաթղթի:

- զ) Եթե կազմակերպությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը կամ սույն ՖՀՄՄ-ով նշված ազատումների օգտագործումը, ապա կազմակերպությունը պետք է պարզաբանի յուրաքանչյուր այդպիսի միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության մեջ կատարված փոփոխությունները 23-րդ պարագրաֆի համաձայն և վերանայի (ա) և (բ) կետերով պահանջվող համաձայնեցումները:
33. ՀՀՄՄ 34-ով պահանջվում են նվազագույն բացահայտումներ, որոնք հիմնված են այն ենթադրության վրա, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության օգտագործողներին հասանելի են նաև ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները: Սակայն ՀՀՄՄ 34-ով նաև պահանջվում է կազմակերպությունից բացահայտել «ցանկացած դեպք կամ գործարք, որոնք էական են՝ ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանը հասկանալու համար»: Ուստի, եթե առաջին անգամ որդեգրողը նախկին ՀՀՄՄ-ի համաձայն իր ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում չի բացահայտել ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանը հասկանալու համար էական տեղեկատվությունը, նրա միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվության մեջ պետք է բացահայտվի այդ տեղեկատվությունը կամ հղում կատարվի այն ներառող մեկ այլ հրապարակված փաստաթղթի:

Ուժի մեջ մտնելը

34. Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՄ-ը կիրառի, եթե իր ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանին: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:
35. Կազմակերպությունը պետք է Դ1 պարագրաֆի (Ժդ) կետում և Դ23 պարագրաֆում ներկայացված փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը «Փոխառության ծախսումներ» ՀՀՄՄ 23-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
36. «Ձեռնարկափրակյան գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՄ 3-ով (2008 թ. վերանայված տարբերակ) փոփոխվել են 19-րդ պարագրաֆը, Գ1 պարագրաֆը և Գ4 պարագրաֆի (զ) և (է) կետերը: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՄ 3-ը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն նաև այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
37. «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՄ 27-ով (2008 թ. փոփոխված տարբերակ) փոփոխվել են Բ1 և Բ7 պարագրաֆները: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
38. «Դուստր կազմակերպությունների, համալրել վերահսկվող կամ ասոցիացված կազմակերպությունների արժեքը» (ՖՀՄՄ 1-ի և ՀՀՄՄ 27-ի փոփոխությունները)՝ հրապարակված 2008 թ. մայիսին, ավելացրել են 31-րդ պարագրաֆը, Դ1 պարագրաֆի (է) կետը, Դ14 և Դ15 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ պարագրաֆները կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ պարագրաֆները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
39. Բ7 պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներով»: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 39Ա. 2009 թ. հուլիսին հրապարակված «Լրացուցիչ ազատումներ առաջին անգամ որդեգրողների համար» (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 1-ում) փաստաթղթով ավելացվել են 31Ա, Դ8Ա և Դ21Ա պարագրաֆները, և փոփոխվել են Դ1(զ), (դ) և (ժբ) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը վերոհիշյալ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2010 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 համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

39Բ. [Հանված է]:

39Գ. «Ֆինանսական պարտավորությունների մարումը բաժնային գործիքներով» ՖՀՄՄԿ 19 Մեկնաբանությամբ ավելացվել է Դ25 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՄԿ 19-ը :

39Դ. 2010 թվականի հունվարին հրապարակված «Առաջին անգամ որդեգրողների համար ՖՀՄՄ 7-ի բացահայտումներում համադրումներ կատարելու սահմանափակ ազատումներ» (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 1-ում) փաստաթղթով ավելացվել է Ե3 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Ավելի վաղ հաշվետու ժամանակաշրջանում այդ փոփոխության կիրառման դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

39Ե. 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթը ավելացրել են 27Ա, 31Բ և Դ8Բ պարագրաֆները և փոփոխեցին 27-րդ, 32-րդ, Դ1(գ) և Դ8 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2011 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Ավելի վաղ հաշվետու ժամանակաշրջանում փոփոխությունների կիրառման դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպություններին, որոնք որդեգրել են ՖՀՄՄ-ները նախքան ՖՀՄՄ 1-ի ուժի մեջ մտնելը, կամ կիրառել են ՖՀՄՄ 1-ը նախորդ ժամանակաշրջանի համար, թույլատրվում է կիրառել Դ8 պարագրաֆի փոփոխությունը հետընթաց՝ փոփոխությունը ուժի մեջ մտնելուց հետո առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի համար: Դ8 պարագրաֆը հետընթաց կիրառող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

39Զ. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներ (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 7-ում) փաստաթղթով ավելացվել է Ե4 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2011 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Ավելի վաղ հաշվետու ժամանակաշրջանում այդ փոփոխության կիրառման դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

39Է. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՄ 9-ով փոփոխվել են 29-րդ, Բ1-Բ5, Դ1 (ժ), Դ14, Դ15, Դ19 և Դ20 պարագրաֆները և ավելացվել են 29Ա, Բ8, Բ9, Դ19Ա-Դ19Դ, Ե1 և Ե2 պարագրաֆները, հանվեց 39Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՄ 9-ը:

39Ը. 2010 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Խիստ զերտաճ և առաջին անգամ որդեգրողների համար ֆիքսված ամսաթվերի վերացում» (Փոփոխություններ ՖՀՄՄ 1-ում) փաստաթղթով փոփոխվել են Բ2, Դ1 և Դ20 պարագրաֆները և ավելացվել են 31Գ և Դ26-Դ30 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2011 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:

39Թ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՄ 10- ով և «Համապեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՄ 11-ով փոփոխվել են 31-րդ, Բ7, Գ1, Դ1, Դ14 և Դ15 պարագրաֆները և ավելացվել է Դ31 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՄ 10-ը և ՖՀՄՄ 11-ը:

39Ժ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՄ 13-ով հանվել է 19-րդ պարագրաֆը, փոփոխվել է Հավելված Ա-ի իրական արժեքի սահմանումը, ինչպես նաև փոփոխվել են Դ15 և Դ20 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՄ 13-ը:

39ԺԱ. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացում» (Փոփոխություններ ՀՀՄՄ 1-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է 21-րդ պարագրաֆը:

Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011 թվականի հունիսին փոփոխված ՀՀՄՍ 1-ը:

- 39ժԲ. «Աշխատանքային հարուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ով (փոփոխված 2011 թվականի հունիսին) փոփոխվել է Դ1 պարագրաֆը, հանվել են Դ10 և Դ11 պարագրաֆները և ավելացվել է Ե5 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 19-ը (փոփոխված 2011 թվականի հունիսին):
- 39ժԳ. «Մակարացման ծախսումները բաց հանքի արտադրական փուլում» ՖՀՄՄԿ 20 Մեկնաբանությամբ ավելացվել է Դ32 պարագրաֆը և փոփոխվել է Դ1 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այս փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՄԿ 20-ը:
- 39ժԴ. 2012 թվականի մարտին հրապարակված «Պետական փոխառություններ» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1-ում) փաստաթուղթը ավելացրել է Բ1(զ) և Բ10-Բ12 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ պարագրաֆները 2013 թվականին հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է:
- 39ժԵ. Բ10 և Բ11 պարագրաֆները հղում են կատարում ՖՀՄՍ 9-ին: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ապա Բ10 և Բ11 պարագրաֆներում ՖՀՄՍ 9-ին կատարվող հղումները պետք է ընկալվեն որպես «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին կատարվող հղումներ:
- 39ժԶ. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը ավելացրել է 4Ա-4Բ և 23Ա-23Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի հետընթաց 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 39ժԷ. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է Դ23 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի հետընթաց 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 39ժԸ. 2012թ. մայիսին հրապարակված «Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ» փաստաթուղթը փոփոխել է 21-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի հետընթաց 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 39ժԹ. 2012թ. հունիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, Համապեղ պայմանավորվածություններ և Այլ կազմակերպություններում բաժնեմասերի բացահայտում. անցումների ուղեցույցը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 10-ում, ՖՀՄՍ 11-ում և ՖՀՄՍ 12-ում) փոփոխել է պարագրաֆ Դ31-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը (2012թ. հունիսին փոփոխված տարբերակը):

ՖՀՄՍ 1-ի (2003 թ. հրապարակված տարբերակի) գործողության դադարեցումը

- 40 Սույն ՖՀՄՍ-ը փոխարինում է ՖՀՄՍ 1-ին (2003 թ. հրապարակված և 2008 թ. մայիսին փոփոխված տարբերակը):

Հավելված Ա

Տերմինների սահմանումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է:

ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվ Այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբը, որի համար կազմակերպությունը **ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան պատրաստվող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում** ներկայացնում է ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն համաձայն ՖՀՄՄ-ների:

Ելակետային արժեք Այն գումարն է, որն օգտագործվում է որպես սկզբնական արժեքի կամ ամորտիզացված արժեքի փոխարինող տվյալ ամսաթվի դրությամբ: Հետագա մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան հաշվարկելիս ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչել է ակտիվը կամ պարտավորությունը տվյալ ամսաթվի դրությամբ, և որ դրա սկզբնական արժեքը հավասար է ելակետային արժեքին:

Իրական արժեք *Իրական արժեք.* գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «*Իրական արժեքի չափումը*» ՖՀՄՄ 13-ը):

ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետվություններ Առաջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կազմակերպությունը որդեգրում է **Ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները (ՖՀՄՄ)**՝ ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարության միջոցով:

ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան առաջին հաշվետու ժամանակաշրջան Վերջին հաշվետու ժամանակաշրջանը, որը ներառված է կազմակերպության՝ **ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետու հաշվետվություններում**:

առաջին անգամ որդեգրող Կազմակերպություն, որը ներկայացնում է իր՝ **ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները**:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ՀՀՄՄԽ) կողմից հրապարակված ստանդարտները և մեկնաբանությունները, որոնք բաղկացած են՝

- ա) Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից,
- բ) Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից,
- գ) ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություններից
- դ) ՄՄԿ Մեկնաբանություններից¹

Ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը **ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի** դրությամբ:

¹ ՖՀՄՄ-ների սահմանումը փոփոխվել է 2010 թվականին ՖՀՄՄ Հիմնադրամի Սահմանադրության վերանայված տարբերակում ներկայացված անվանման հետ կապված փոփոխություններից հետո:

հաշվետվություն

**Նախկին ՀՀՀՍ
(Համընդհանուր
ընդունված
հաշվապահական
սկզբունքներ)**

Հաշվապահական հաշվառման հիմունքները, որոնք օգտագործվել են **առաջին
անգամ որդեգրողի** կողմից ՖՀՄՍ-ները որդեգրելուց անմիջապես առաջ:

Հավելված Բ

Այլ ՖՀՄՍ-ների հետընթաց կիրառման պահանջից բացառություններ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

- Բ1 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի հետևյալ բացառությունները՝
- ա) ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչում (պարագրաֆներ Բ2 և Բ3).
 - բ) հեջի հաշվառում (պարագրաֆներ Բ4-Բ6).
 - գ) չվերահսկող բաժնեմասեր (պարագրաֆ Բ7).
 - դ) ֆինանսական ակտիվների դասակարգում և չափում (պարագրաֆ Բ8),
 - ե) պարունակվող ածանցյալ գործիքներ (պարագրաֆ Բ9), և
 - զ) պետական փոխառություններ (Բ10-Բ12 պարագրաֆները):

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչում

- Բ2 Բացառությամբ պարագրաֆ Բ3-ով թույլատրված դեպքի, առաջին անգամ որդեգրողը պետք է ՖՀՄՍ 9-ով նախատեսված ապաճանաչման պահանջները առաջընթաց կիրառի ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ կամ դրանից հետո տեղի ունեցող գործարքների համար: Օրինակ, եթե առաջին անգամ որդեգրողը, նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն, մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ տեղի ունեցած գործարքի արդյունքում ապաճանաչել է ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվներ կամ ոչ ածանցյալ ֆինանսական պարտավորություններ, ապա այն չպետք է այդ ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչի ՖՀՄՍ-ների համաձայն (եթե միայն դրանք չեն բավարարում ճանաչման չափանիշները ավելի ուշ տեղի ունեցած գործարքի կամ իրադարձության արդյունքում):
- Բ3 Անկախ պարագրաֆ Բ2-ի դրույթներից՝ կազմակերպությունը կարող է հետընթաց կիրառել ՖՀՄՍ 9-ի ապաճանաչման չափանիշները կազմակերպության կողմից ընտրված ամսաթվից սկսված՝ պայմանով, որ անցյալ գործարքների արդյունքում ապաճանաչվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ ՖՀՄՍ 9-ի կիրառման համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ստացվել է այդ գործարքների մասով սկզբնական հաշվապահական հաշվառում իրականացնելու ժամանակ:

Հեջի հաշվառում

- Բ4 Ինչպես պահանջվում է ՖՀՄՍ 9-ով, ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է.
- ա) չափի բոլոր ածանցյալ գործիքները իրական արժեքով.
 - բ) բացառի ածանցյալ գործիքներից առաջացող բոլոր հետաձգված վնասները և օգուտները, որոնք ներկայացվել են նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն, կարծես դրանք ակտիվներ կամ պարտավորություններ էին:
- Բ5 Կազմակերպությունը իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ չպետք է արտացոլի հեջավորման այնպիսի տեսակի հարաբերություն, որը ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն չի որակվում հեջի հաշվառման համար (օրինակ՝ հեջավորման բազմաթիվ հարաբերություններ, որոնցում հեջավորման գործիքը դրամական միջոցներով գործիք է կամ տրված օպցիոն կամ, որոնցում հեջավորված հոդվածը զուտ դիրք է): Սակայն, եթե կազմակերպությունը նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն դասակարգել է զուտ դիրքը որպես հեջավորված հոդված, այն կարող է դասակարգել այդ զուտ դիրքի

բաղկացուցիչ առանձին հոդվածը որպես հեջավորված հոդված ՖՀՄՍ-ների համաձայն՝ պայմանով, որ այն այդպես կվարվի ոչ ուշ, քան ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվին:

- Բ6 Եթե մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը կազմակերպությունը դասակարգել է գործարքը որպես հեջ, բայց հեջը չի բավարարում ՀՀՄՍ 39-ով հեջի հաշվառման պայմանները, կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի 91-րդ և 101-րդ պարագրաֆները՝ հեջի հաշվառումը դադարեցնելու համար: Մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը ձեռնարկված գործարքները չպետք է հետընթաց կերպով դասակարգվեն որպես հեջ:

Չվերահսկող բաժնեմասեր

- Բ7 Առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվից հետո պետք է առաջընթաց կիրառի ՖՀՄՍ 10-ի հետևյալ պահանջները՝

- ա) Բ94 պարագրաֆի պահանջը, որ ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին, նույնիսկ եթե դրա արդյունքում չվերահսկող բաժնեմասերն ունենում են բացասական մնացորդ:
- բ) 23-րդ և Բ93 պարագրաֆների պահանջները, որոնք վերաբերում են դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության սեփականության բաժնեմասի փոփոխություններին, որի արդյունքում տեղի չի ունենում վերահսկողության կորուստ:
- գ) Բ97-Բ99 պարագրաֆների պահանջները, որոնք վերաբերում են դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստի հաշվառմանը, և «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն*» ՖՀՄՍ 5-ի 8Ա պարագրաֆի՝ դրան առնչվող պահանջները:

Սակայն, եթե առաջին անգամ որդեգրողը որոշում է ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) անցյալ ձեռնարկատիրական միավորումների նկատմամբ կիրառել հետընթաց, ապա այն նաև պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը)՝ համաձայն սույն ՖՀՄՍ-ի Գ1 պարագրաֆի:

Ֆինանսական ակտիվների դասակարգումը և չափումը

- Բ8 Կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական ակտիվը բավարարում է ՖՀՄՍ 9-ի 4.1.2 պարագրաֆի պայմաններին՝ հիմնվելով ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերի և հանգամանքների վրա:

Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ

- Բ9 Առաջին անգամ որդեգրողը պետք է գնահատի, թե արդյոք պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը հիմնական պայմանագրից և այն հաշվառել որպես ածանցյալ գործիք, հիմնվելով այն պայմանների վրա, որոնք գոյություն են ունեցել՝ նրա առաջին անգամ պայմանագրի կողմ դառնալու և ՖՀՄՍ 9-ի Բ4.3.11 պարագրաֆի համաձայն պայմանագրի գնահատման վերանայում պահանջող ամսաթվերից ավելի ուշի դրությամբ:

Պետական փոխառություններ

- Բ10 Առաջին անգամ որդեգրողը ստացված բոլոր պետական փոխառությունները պետք է դասակարգի որպես ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք «*Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացում*» ՀՀՄՍ 32-ին համապատասխան: Բացառությամբ Բ11 պարագրաֆով թույլատրված դեպքի, առաջին անգամ որդեգրողը «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ի և «*Պեղական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում*» ՀՀՄՍ 20-ի պահանջները պետք է կիրառի ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա պետական փոխառությունների նկատմամբ՝ առաջընթաց

եղանակով և շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով պետական փոխառությունից համապատասխան օգուտը չպետք է ճանաչի որպես պետական շնորհ: Հետևաբար, եթե առաջին անգամ որդեգրողը շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով պետական փոխառությունը իր նախկին ՀԸՀ-ների համաձայն չի ճանաչել և չափել ՖՀՄՄ-ների պահանջներին համահունչ սկզբունքով, ապա ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ ՖՀՄՄ-ներով պատրաստված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես փոխառության հաշվեկշռային արժեք պետք է օգտագործի իր նախկին ՀԸՀ-ներով որոշված փոխառության հաշվեկշռային արժեքը: ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվից հետո կազմակերպությունը նման փոխառությունների չափման նկատմամբ պետք է կիրառի ՖՀՄՄ 9-ը:

- Բ11 Անկախ Բ10 պարագրաֆի պահանջներից, կազմակերպությունը կարող է ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվից առաջ ծագած պետական փոխառության նկատմամբ կիրառել ՖՀՄՄ 9-ի և ՀՀՄՄ 20-ի պահանջները՝ հետընթաց եղանակով, եթե դրա համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը ձեռք էր բերվել այդ փոխառության սկզբնական հաշվառման պահին:
- Բ12 Բ10 և Բ11 պարագրաֆների պահանջները և ցուցումները չեն խոչընդոտում կազմակերպությանը կիրառել նախկինում ճանաչված ֆինանսական գործիքների իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով նախորոշմանը վերաբերող Դ19-Դ19Դ պարագրաֆներում նկարագրված բացառությունները:

Հավելված Գ

ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար նախատեսված ազատումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի հետևյալ պահանջները այն ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորումների նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը ճանաչել է մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը:

- Գ1 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է որոշել հետընթաց չկիրառել ՖՀՄՄ 3-ը անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների (մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը տեղի ունեցած ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ) նկատմամբ: Սակայն, եթե առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՄ 3-ի պահանջներին հետևելու նպատակով վերաներկայացնում է որևէ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, այն պետք է վերաներկայացնի դրանից ուշ տեղի ունեցած բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները, ինչպես նաև այդ նույն ամսաթվից սկսած պետք է կիրառի ՖՀՄՄ 10-ը: Օրինակ՝ եթե առաջին անգամ որդեգրողը որոշում է վերաներկայացնել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, որը տեղի է ունեցել 20X6 թ. հունիսի 30-ին, այն պետք է վերաներկայացնի բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները, որոնք տեղի են ունեցել 20X6 թ. հունիսի 30-ի և ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում, ինչպես նաև 20X6 թ. հունիսի 30-ից սկսած պետք է կիրառի ՖՀՄՄ 10-ը:
- Գ2 Կազմակերպության համար պարտադիր չէ կիրառել հետընթաց «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՄ 21 ը՝ մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը տեղի ունեցած ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներում առաջացող իրական արժեքի ճշգրտումների և գույվիլի նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը հետընթաց չի կիրառում ՀՀՄՄ 21-ը այդ իրական արժեքի ճշգրտումների և գույվիլի նկատմամբ, այն պետք է մեկնաբանի դրանք որպես այդ կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ, և ոչ թե որպես ձեռք բերված կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ: Հետևաբար, այդ գույվիլը և իրական արժեքի ճշգրտումները կա՛մ արդեն արտահայտված են կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով, կա՛մ օտարերկրյա արժույթով արտահայտված ոչ դրամային հոդվածներ են, որոնք ներկայացվել են՝ օգտագործելով նախկին ՀԸՀ-ի համաձայն կիրառված փոխարժեքը:
- Գ3 Կազմակերպությունը կարող է ՀՀՄՄ 21-ը հետընթաց կիրառել իրական արժեքի ճշգրտումների և գույվիլի նկատմամբ՝
- ա) բոլոր այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնք տեղի են ունեցել մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը. կամ

- բ) բոլոր այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնք կազմակերպությունը որոշել է վերաներկայացնել ՖՀՄՍ 3-ի պահանջներին հետևելու նպատակով, ինչպես թույլատրված է վերը ներկայացված Գ1 պարագրաֆում:
- Գ4 Եթե առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ 3-ը հետընթաց չի կիրառում անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման նկատմամբ, դրա հետևանքները այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար հետևյալն են.
- ա) առաջին անգամ որդեգրողը պետք է պահպանի նույն դասակարգումը (որպես իրավաբանորեն/օրինական ձեռք բերողի կողմից ձեռքբերում, կամ իրավաբանորեն/օրինական ձեռք բերվողի կողմից հակադարձ ձեռքբերում, կամ շահերի միավորում), ինչ իր՝ նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվություններում.
- բ) ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առաջին անգամ որդեգրողը պետք է ճանաչի իր այն բոլոր ակտիվներն ու պարտավորությունները, որոնք ձեռք է բերել կամ ստանձնել է անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, բացառությամբ՝
- (i) նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ապաճանաչված որոշ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների (տե՛ս պարագրաֆ F2).
- (ii) ակտիվների՝ ներառյալ գույքիլը, և պարտավորությունների, որոնք չեն ճանաչվել ձեռք բերողի՝ նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվության մեջ, ինչպես նաև չէին բավարարի ձեռք բերվողի ֆինանսական վիճակի մասին առանձին հաշվետվության մեջ ճանաչման չափանիշները՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն (տե՛ս ստորև (գ)-(թ)).
- Առաջին անգամ որդեգրողը պետք է ճանաչի դրա արդյունքում առաջացած ցանկացած փոփոխություն՝ ճշգրտելով չբաշխված շահույթը (կամ, համապատասխան դեպքերում, սեփական կապիտալի որևէ այլ դաս), եթե միայն փոփոխությունը արդյունք չէ նախկինում գույքիլի մեջ ներառված ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման (տե՛ս ստորև (ե)(i)):
- գ) Առաջին անգամ որդեգրողը ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով իր սկզբնական հաշվետվությունից պետք է բացառի նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ճանաչված ցանկացած հողված, որը չի բավարարում ՖՀՄՍ-ների համաձայն որպես ակտիվ կամ պարտավորություն ճանաչման չափանիշները: Առաջին անգամ որդեգրողը պետք է հաշվառի դրա արդյունքում առաջացող փոփոխությունը հետևյալ կերպ.
- (i) առաջին անգամ որդեգրողը կարող է անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը դասակարգած լինել որպես ձեռքբերում և որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչած լինել մի հողված, որը չի բավարարում ակտիվի ճանաչման չափանիշները՝ համաձայն «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ի: Այն պետք է վերադասակարգի այդ հողվածը (նաև, առկայության դեպքում, դրա հետ կապված հետաձգված հարկը և չվերահսկող բաժնեմասերը)՝ ներկայացնելով որպես գույքիլի մաս (եթե միայն նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն այն չի նվազեցրել գույքիլը ուղղակիորեն սեփական կապիտալից, տե՛ս ստորև (ե)(i) և (թ)).
- (ii) առաջին անգամ որդեգրողը պետք է արդյունքում առաջացող բոլոր այլ փոփոխությունները ճանաչի չբաշխված շահույթում¹.
- դ) ՖՀՄՍ-ները պահանջում են որոշ ակտիվների և պարտավորությունների հետագա չափում մի հիմունքով, որը հիմնված չէ սկզբնական արժեքի վրա, օրինակ՝ իրական արժեքով: Առաջին անգամ որդեգրողը պետք է այդ ակտիվները և պարտավորությունները այդ հիմունքով չափի ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով իր սկզբնական հաշվետվություն մեջ, նույնիսկ եթե դրանք ձեռք է բերել կամ ստանձնել է անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ: Դրա արդյունքում առաջացող հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած

¹ Այդպիսի փոփոխությունները ներառում են ոչ նյութական ակտիվներից բացառման կամ որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչման վերադասակարգումները, եթե նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն գույքիլը չի ճանաչվել որպես ակտիվ: Այդպես լինում է, եթե, համաձայն նախկին ՀՀՀՄ-ի, կազմակերպությունը՝ (ա) գույքիլը նվազեցրել է ուղղակիորեն սեփական կապիտալից, կամ (բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը չի դիտարկել որպես ձեռքբերում:

փոփոխություն այն պետք է ճանաչի՝ ճշգրտելով չբաշխված շահույթը (կամ, համապատասխան դեպքերում, սեփական կապիտալի որևէ այլ դաս), և ոչ թե գուդվիլը:

ե) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից անմիջապես հետո, այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների՝ նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն հաշվեկշռային արժեքը պետք է համարվի ՖՀՄՍ-ների համաձայն դրանց ելակետային արժեք այդ ամսաթվի դրությամբ: Եթե ՖՀՄՍ-ները պահանջում են այդ ակտիվների և պարտավորությունների՝ արժեքի վրա հիմնված չափում ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ամսաթվից հետո արժեքի վրա հիմնված մաշվածության կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման համար որպես հիմք պետք է ընդունվի այդ ելակետային արժեքը:

զ) Եթե անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ակտիվը կամ ստանձնած պարտավորությունը նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն չի ճանաչվել, ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ այն չի ունենում զրոյական ելակետային արժեք: Փոխարենը՝ ձեռք բերողը պետք է այն ճանաչի և չափի ֆինանսական վիճակի մասին իր համախմբված հաշվետվության մեջ այն հիմունքով, որը ՖՀՄՍ-ներով կպահանջվեր ձեռք բերվողի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ: Որպես ցուցադրական օրինակ՝ եթե ձեռք բերողը, իր նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն, չէր կապիտալացրել անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված ֆինանսական վարձակալությունները, այն պետք է կապիտալացնի այդ վարձակալությունները իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, քանի որ, ըստ «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ի՝ ձեռք բերվողից այդպես կպահանջվեր վարվել իր ՖՀՄՍ-ներով ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ: Նմանապես, եթե ձեռք բերողը, իր նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն, չէր ճանաչել պայմանական պարտավորությունը, որը դեռևս առկա է ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, ձեռք բերողը պետք է այդ պայմանական պարտավորությունը ճանաչի այդ ամսաթվի դրությամբ, եթե միայն «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ով չի արգելվում դրա ճանաչումը ձեռք բերվողի ֆինանսական հաշվետվություններում: Եվ հակառակը՝ եթե ակտիվը կամ պարտավորությունը, նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն, ներառվել էր գուդվիլի մեջ, բայց ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն կճանաչվեր առանձին, այդ ակտիվը կամ պարտավորությունը մնում է գուդվիլի մեջ, եթե միայն ՖՀՄՍ-ներով չպահանջվի դրա ճանաչումը ձեռք բերվողի ֆինանսական հաշվետվություններում:

է) Ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը պետք է լինի նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն դրա հաշվեկշռային արժեքը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, հետևյալ երկու ճշգրտումներից հետո՝

(i) Եթե պահանջվում է վերը ներկայացված (զ)(i)-ով, առաջին անգամ որդեգրողը պետք է ավելացնի գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը, երբ նա վերադասակարգում է մի հոդվածի, որը նա նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն ճանաչել էր որպես ոչ նյութական ակտիվ: Նմանապես, եթե վերը ներկայացված (զ) կետով պահանջվում է, որ առաջին անգամ որդեգրողը ճանաչի ոչ նյութական ակտիվ, որը նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն ներառվել էր գուդվիլում, առաջին անգամ որդեգրողը պետք է համապատասխան կերպով նվազեցնի գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը (և, եթե կիրառելի է, ճշգրտի հետաձգված հարկը և չվերահսկող բաժնետնասերը):

(ii) անկախ այն հանգամանքից, արդյոք առկա է որևէ վկայություն առ այն, որ գուդվիլը կարող է արժեզրկված լինել՝ առաջին անգամ որդեգրողը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 36-ը՝ ստուգելու գուդվիլը արժեզրկման տեսանկյունից՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, և ճանաչելու դրա արդյունքում առաջացած ցանկացած արժեզրկման կորուստ չբաշխված շահույթում (կամ, եթե այդպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 36-ով, վերագնահատման պահուստում): Արժեզրկման տեսանկյունից ստուգումը պետք է հիմնված լինի ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանների վրա:

- ը) ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքում այլ ճշգրտումներ չպետք է կատարվեն: Օրինակ՝ առաջին անգամ որդեգրողը չպետք է վերաներկայացնի գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը՝
- (i) բացառելու համար այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված անավարտ հետազոտությունը և մշակումը (եթե միայն դրա հետ կապված ոչ նյութական ակտիվը չի բավարարում ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն ձեռք բերվողի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ ճանաչման չափանիշները)։
 - (ii) ճշգրտելու համար գուդվիլի նախկին ամորտիզացիան։
 - (iii) հակադարձելու համար գուդվիլի այն ճշգրտումները, որոնք ՖՀՄՍ 3-ով չէին թույլատրվի, սակայն կատարվել են նախկին ՀՀՄՍ-ի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ամսաթվի և ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում ակտիվներում և պարտավորություններում կատարված ճշգրտումների պատճառով։
- թ) եթե առաջին անգամ որդեգրողը նախկին ՀՀՄՍ-ի համաձայն ճանաչել է գուդվիլը որպես սեփական կապիտալից նվազեցում։
- (i) այն չպետք է ճանաչի այդ գուդվիլը ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով իր սկզբնական հաշվետվության մեջ: Ավելին՝ նա չպետք է վերադասակարգի այդ գուդվիլը շահույթի կամ վնասի միջոցով, եթե օտարի դուստր կազմակերպությունը կամ եթե արժեզրկվի դուստր կազմակերպությունում ներդրումը։
 - (ii) ձեռքբերման հատուցման վրա ազդող՝ պայմանական դեպքի հետագա հանգուցալուծումից առաջացող ճշգրտումները պետք է ճանաչվեն չբաշխված շահույթում։
- ժ) իր նախկին ՀՀՄՍ-ի համաձայն՝ առաջին անգամ որդեգրողը կարող է համախմբած չլինել անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված դուստր կազմակերպությունը (օրինակ՝ քանի որ մայր կազմակերպությունը, նախկին ՀՀՄՍ-ի համաձայն, այն չի դիտարկել որպես դուստր կազմակերպություն կամ չի պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ): Առաջին անգամ որդեգրողը պետք է ճշգրտի դուստր կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները՝ դրանք վերափոխելով այն գումարների, որոնք ՖՀՄՍ-ներով կպահանջվեն դուստր կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ: Գուդվիլի ելակետային արժեքը հավասար է ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ ստորև նշվածների միջև տարբերությանը՝
- (i) այդ ճշգրտված հաշվեկշռային արժեքներում մայր կազմակերպության մասնակցություն։
 - (ii) մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ դուստր կազմակերպությունում իր ներդրման արժեք։
- ժա) չվերահսկող բաժնեմասերի և հետաձգված հարկի չափումը բխում է այլ ակտիվների և պարտավորությունների չափումից: Հետևաբար, ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների վերը նշված ճշգրտումները ազդում են չվերահսկող բաժնեմասերի և հետաձգված հարկի վրա:

95 Անցյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում ազատումը կիրառվում է նաև ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում շահերի անցյալ ձեռքբերումների նկատմամբ: Ավելին՝ Գ1 պարագրաֆի մասով ընտրված ամսաթիվը հավասարապես կիրառվում է բոլոր այդպիսի ձեռքբերումների համար:

Հավելված Դ Այլ ՖՀՄՍ-ներից ազատումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

- Դ1 Կազմակերպությունը կարող է որոշել կիրառել հետևյալ ազատումներից մեկը կամ մի քանիսը՝
- ա) բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ (պարագրաֆներ Դ2 և Դ3).
 - բ) ապահովագրության պայմանագրեր (պարագրաֆ Դ4).
 - գ) ելակետային արժեք (պարագրաֆներ Դ5 – Դ8Բ)
 - դ) վարձակալություն (պարագրաֆներ Դ9 և Դ9Ա).
 - ե) [Հանված է].
 - զ) վերահաշվարկման կուտակային տարբերություններ (պարագրաֆներ Դ12 և Դ13).
 - է) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ (պարագրաֆներ Դ14 և Դ15).
 - ը) դուստր կազմակերպությունների, ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների ակտիվներ և պարտավորություններ (պարագրաֆներ Դ16 և Դ17).
 - թ) բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ (պարագրաֆ Դ18).
 - ժ) նախկինում ճանաչված ֆինանսական գործիքների նախատեսում (պարագրաֆներ Դ19-Դ19Դ).
 - ժա) սկզբնական ճանաչման ժամանակ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքով չափումը (պարագրաֆ Դ20).
 - ժբ) հիմնական միջոցների արժեքում ներառված ապագործարկման գծով պարտավորություններ (պարագրաֆներ Դ21 և Դ21Ա).
 - ժգ) ՖՀՄՍԿ 12 Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ Մեկնաբանության համաձայն հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ կամ ոչ նյութական ակտիվներ (պարագրաֆ Դ22).
 - ժդ) փոխառության ծախսումներ (պարագրաֆ Դ23).
 - ժե) պատվիրատուներից ակտիվների փոխանցում (պարագրաֆ Դ24).
 - ժզ) ֆինանսական պարտավորությունների մարումը սեփական կապիտալի գործիքներով (պարագրաֆ Դ25)
 - ժէ) խիստ գերսղաճ (պարագրաֆներ Դ26-Դ30)
 - ժը) համատեղ պայմանավորվածություններ (պարագրաֆ Դ31), և
 - ժթ) բաց հանքի արտադրական փուլի թափոնների հանման գծով ծախսումներ (պարագրաֆ Դ23):

Կազմակերպությունը չպետք է սույն ազատումները համանմանության կարգով կիրառի այլ հողվածների նկատմամբ:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ

- Դ2 Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ առաջին անգամ որդեգրողը «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ը կիրառի 2002 թ. նոյեմբերի 7-ին կամ դրանից առաջ տրամադրված բաժնային գործիքների նկատմամբ: Նաև խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ 2-ը կիրառի 2002 թ. նոյեմբերի 7-ից հետո տրամադրված բաժնային այն

գործիքների նկատմամբ, որոնց մասով իրավունքները առաջացել են մինչև նշվածներից առավել ուշ ամսաթիվը. (ա) ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվ, և (բ) 2005 թ. հունվարի 1: Սակայն, եթե առաջին անգամ որդեգրողը որոշում է ՖՀՄՍ 2-ը կիրառել այդպիսի բաժնային գործիքների նկատմամբ, այն կարող է այդպես վարվել, միայն եթե կազմակերպությունը հրապարակայնորեն բացահայտել է այդ բաժնային գործիքների իրական արժեքը չափման ամսաթվի դրությամբ, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 2-ում: Բաժնային գործիքների բոլոր տրամադրումների համար, որոնց մասով ՖՀՄՍ 2-ը չի կիրառվել (օրինակ՝ 2002 թ. նոյեմբերի 7-ին կամ դրանից առաջ տրամադրված բաժնային գործիքներ), առաջին անգամ որդեգրողը պետք է, այնուամենայնիվ, բացահայտի ՖՀՄՍ 2-ի 44-րդ և 45-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը: Եթե առաջին անգամ որդեգրողը փոփոխում է բաժնային այն գործիքների տրամադրման պայմանները, որոնց նկատմամբ չեն կիրառվել ՖՀՄՍ 2-ի պահանջները, կազմակերպությունից չի պահանջվում կիրառել ՖՀՄՍ 2-ի 26-29-րդ պարագրաֆները, եթե փոփոխությունը տեղի է ունեցել մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը:

Դ-3 Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ 2-ը կիրառի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացած այն պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք մարվել են մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը: Նաև խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ 2-ը կիրառի այն պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք մարվել են մինչև 2005 թ. հունվարի 1-ը: Այն պարտավորությունների համար, որոնց մասով կիրառվում է ՖՀՄՍ 2-ը, առաջին անգամ որդեգրողից չի պահանջվում վերաներկայացնել համադրելի տեղեկատվությունը այնքանով, որքանով այդ տեղեկատվությունը վերաբերում է մինչև 2002 թ. նոյեմբերի 7-ն ընկած ժամանակաշրջանին կամ ամսաթվին:

Ապահովագրության պայմանագրեր

Դ-4 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի անցումային դրույթները: ՖՀՄՍ 4-ը սահմանափակում է ապահովագրության պայմանագրերի մասով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները, ներառյալ առաջին անգամ որդեգրողի կողմից կատարվող փոփոխությունները:

Ելակետային արժեք

Դ-5 Կազմակերպությունը կարող է որոշել ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ հիմնական միջոցների միավորը չափել իրական արժեքով և այդ իրական արժեքը օգտագործել որպես այդ ամսաթվի դրությամբ դրա ելակետային արժեք:

Դ-6 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է որոշել օգտագործել հիմնական միջոցի միավորի՝ նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն վերագնահատումը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի կամ դրան նախորդող ամսաթվի դրությամբ՝ որպես վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ ելակետային արժեք, եթե վերագնահատումը այդ վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ եղել է ընդհանուր առմամբ համադրելի՝

ա) իրական արժեքի հետ. կամ

բ) ՖՀՄՍ-ների համաձայն արժեքի կամ ամորտիզացված արժեքի հետ՝ ճշգրտված, օրինակ, ընդհանուր կամ հատուկ գների ինդեքսի փոփոխություններն արտացոլելու նպատակով:

Դ-7 Դ-5 և Դ-6 պարագրաֆներում ներկայացված ընտրության հնարավորություններն առկա են նաև՝

ա) ներդրումային գույքի համար, եթե կազմակերպությունը որոշում է օգտագործել «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ով նախատեսված ինքնարժեքի մոդելը.

բ) ոչ նյութական ակտիվների համար, որոնք բավարարում են՝

(i) ՀՀՄՍ 38-ով նախատեսված ճանաչման չափանիշները (ներառյալ սկզբնական արժեքի արժանահավատ չափումը).

(ii) ՀՀՄՍ 38-ով նախատեսված վերագնահատման չափանիշները (ներառյալ գործող շուկայի առկայությունը):

Կազմակերպությունը չպետք է օգտվի ընտրության այս հնարավորությունից այլ ակտիվների կամ պարտավորությունների համար:

ԴԾ Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է նախկին ՀՀՀՍ-ի համաձայն որոշած լինել ելակետային արժեք՝ իր ակտիվների և պարտավորությունների մի մասի կամ բոլորի համար՝ դրանք իրական արժեքով չափելով որոշակի ամսաթվի դրությամբ՝ կապված որևէ իրադարձության հետ, ինչպես, օրինակ, մասնավորեցումն է կամ առաջնային հանրային առաջարկը:

ա) եթե չափման ամսաթիվը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու *ամսաթվին է կամ մինչև դա*, ապա կազմակերպությունը կարող է այդպիսի իրադարձություններից բխող իրական արժեքով չափումները օգտագործել որպես ՖՀՄՍ-ների նպատակով ելակետային արժեք՝ այդ չափման ամսաթվի դրությամբ:

բ) եթե չափման ամսաթիվը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվից հետո է, սակայն ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկող ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա իրադարձություններից բխող իրական արժեքով չափումները կարող են օգտագործվել որպես ելակետային արժեք, երբ այդ իրադարձությունը տեղի է ունենում: Կազմակերպությունը դրա հետ կապված ճշգրտումներն ուղղակիորեն պետք է ճանաչի չբաշխված շահույթում (կամ սեփական կապիտալի այլ բաժնում, եթե տեղին է) չափման ամսաթվի դրությամբ: ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը կամ պետք է սահմանի ելակետային արժեքը՝ կիրառելով Դ5-Դ7 պարագրաֆներում ներկայացված չափանիշերը, կամ պետք է չափի ակտիվները և պարտավորությունները՝ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ պահանջների համաձայն:

ԴԾԱ Համաձայն որոշ ազգային հաշվապահական հաշվառման պահանջների՝ նավթային և գազային հանքավայրերը հետախուզման և մշակման ծախսումները մշակման և արտադրության փուլերում հաշվառվում են այնպիսի ծախսումային կենտրոններում, որոնք ընդգրկում են ընդարձակ աշխարհագրական տարածքներում գտնվող բոլոր հանքավայրերը: Առաջին անգամ որդեգրողը, որն օգտագործում է նման հաշվառում նախկին ՀՀՀՍ-ի շրջանակներում, կարող է, ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, նավթային և գազային ակտիվների չափման համար ընտրել հետևյալ հիմքը՝

ա) հետախուզման և գնահատման ակտիվները կազմակերպության նախկին ՀՀՀՍ-ի շրջանակներում որոշված գումարով:

բ) մշակման կամ արտադրության փուլերում գտնվող ակտիվները կազմակերպության նախկին ՀՀՀՍ-ի շրջանակներում ծախսումային կենտրոնի համար որոշված գումարով: Կազմակերպությունը պետք է այս գումարը ծախսումային կենտրոնների հիմքում ընկած ակտիվների վրա բաշխի համամասնորեն՝ օգտագործելով այդ ամսաթվի դրությամբ պաշարների ծավալները կամ պաշարների արժեքները:

Կազմակերպությունը ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ պետք է արժեզրկված լինելու տեսանկյունից ստուգի հետախուզման և գնահատման ակտիվները և մշակման ու արտադրության փուլում գտնվող ակտիվները՝ համաձայն *«Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում»* ՖՀՄՍ 6-ի կամ ՀՀՄՍ 36-ի, համապատասխանաբար, և անհրաժեշտության դեպքում նվազեցնի վերևի (ա) կամ (բ) կետերի համաձայն որոշված գումարը: Սույն պարագրաֆի նպատակներով նավթային կամ գազային ակտիվները ներառում են միայն այն ակտիվները, որոնք օգտագործվում են նավթի կամ գազի հետախուզման, գնահատման, մշակման կամ արտադրության մեջ:

ԴԾԲ Որոշ կազմակերպություններ ունեն հիմնական միջոցներ կամ ոչ նյութական ակտիվներ, որոնք ներկայումս օգտագործվում կամ նախկինում օգտագործվել են սակագնային կարգավորման ենթակա գործառնություններում: Այդպիսի հողվածների հաշվեկշռային արժեքը կարող է ներառել նախկին ՀՀՀՍ-ի շրջանակներում որոշված գումարները, որոնք սակայն, ՖՀՄՍ-ների համաձայն, չեն բավարարում կապիտալացման պահանջներին: Նման դեպքում, առաջին անգամ որդեգրողը կարող է ընտրել կիրառել նախկին ՀՀՀՍ-ի շրջանակներում որոշված այդպիսի հողվածի հաշվեկշռային արժեքը որպես ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ ելակետային արժեք: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այս ազատումը մեկ հողվածի նկատմամբ, պարտադիր չէ, որ այն կիրառի դա բոլոր հողվածների նկատմամբ: ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հողվածի նկատմամբ, որի համար օգտագործում է նշված ազատումը, պետք է կատարի արժեզրկման ստուգում՝ ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն: Սույն պարագրաֆի նպատակներով

գործառնությունները ենթակա են սակագնային կարգավորման, եթե դրանք ապրանքներ և ծառայություններ են մատուցում սակագներ սահմանելու իրավասություն ունեցող լիազոր մարմնի կողմից սահմանված գներով (սակագներով), որոնք պարտավորեցնում են պատվիրատուներին և նախագծված են կարգավորվող ապրանքներ և ծառայություններ մատուցելիս կազմակերպության կողմից կրած որոշակի ծախսումները փոխհատուցելու և սահմանված հատույց վաստակելու համար: Սահմանված հատույցը կարող է լինել նվազագույնը կամ որևէ միջակայքում և պարտադիր չէ, որ այն լինի ֆիքսված կամ երաշխավորված հատույց:

Վարձակալություն

- Դ-9 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել «Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում» ՖՀՄՄԿ 4 Մեկնաբանության անցումային դրույթները: Հետևաբար, առաջին անգամ որդեգրողը կարող է որոշել, թե արդյոք ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրության առկա համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն այդ ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերի և հանգամանքների հիման վրա:
- Դ-9Ա Եթե առաջին անգամ որդեգրողը պայմանավորվածության մեջ վարձակալության առկայությունը որոշելիս նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ընդունել էր նույն որոշումը, ինչ որ պահանջվում է ՖՀՄՄԿ 4-ով, սակայն այլ ամսաթվի դրությամբ, քան պահանջվում է ՖՀՄՄԿ 4-ով, ապա կարիք չկա, որ առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՄ-ները որդեգրելու ժամանակ վերանայի այդ որոշումը: Այն կազմակերպության համար, որը պայմանավորվածության մեջ վարձակալության առկայության վերաբերյալ նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ընդունել էր նույն որոշումը, ինչ որ կընդուներ «Վարձակալություն» ՀՀՄՄ 17-ը և ՖՀՄՄԿ 4-ը կիրառելիս, վերջնական արդյունքը նույնն է:
- Դ-10-Դ-11 [Հանված են]

Վերահաշվարկման կուտակային տարբերություններ

- Դ-12 ՀՀՄՄ 21-ով պահանջվում է, որ կազմակերպությունը՝
- ա) վերահաշվարկման տարբերությունների մի մասը ճանաչի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և այն կուտակի որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչ.
 - բ) արտերկրյա ստորաբաժանման օտարման դեպքում վերադասակարգի այդ արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկման կուտակային տարբերությունները (ներառյալ, եթե կիրառելի է, դրանց հետ կապված հեջերից օգուտները և վնասները)՝ դրանք սեփական կապիտալից տեղափոխելով շահույթի կամ վնասների մասին հաշվետվություն՝ որպես օտարումից օգուտի կամ վնասի մաս:
- Դ-13 Սակայն առաջին անգամ որդեգրողը կարող է չհետևել այս պահանջներին ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա վերահաշվարկման կուտակային տարբերությունների մասով: Եթե առաջին անգամ որդեգրողն օգտվում է այս ազատումից.
- ա) արտերկրյա բոլոր ստորաբաժանումների մասով վերահաշվարկման կուտակային տարբերությունները համարվում են հավասար զրոյի՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ.
 - բ) ցանկացած արտերկրյա ստորաբաժանման հետագա օտարումից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է բացառի մինչև ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվն առաջացած վերահաշվարկման տարբերությունները և պետք է ներառի դրանից հետո առաջացած վերահաշվարկման տարբերությունները:

Ներդրումներ դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում

Դ14 Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, ՀՀՄՍ 27-ով պահանջվում է, որ այն հաշվառի իր դուստր կազմակերպություններում, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները կամ՝

ա) ինքնարժեքով, կամ

բ) համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի:

Դ15 Եթե առաջին անգամ որդեգրողը, համաձայն ՀՀՄՍ 27-ի, չափում է այդպիսի ներդրումը ինքնարժեքով, այն պետք է չափի այդ ներդրումը հետևյալ գումարներից մեկով՝ իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով առանձին սկզբնական հաշվետվության մեջ.

ա) ՀՀՄՍ 27-ի համաձայն որոշված արժեք. կամ

բ) ելակետային արժեք: Այդպիսի ներդրման ելակետային արժեքը պետք է լինի դրա՝

(i) կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված իրական արժեքը. կամ

(ii) այդ ամսաթվի դրությամբ նախկին ՀՀՄՍ-ով հաշվեկշռային արժեքը:

Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է ընտրել կամ՝ վերոնշյալ (i)-ը, կամ՝ (ii)-ը յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում, համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման չափման համար, որն այն որոշել է չափել ելակետային արժեքով:

Դուստր կազմակերպությունների, ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների ակտիվներ և պարտավորություններ

Դ16 Եթե դուստր կազմակերպությունը դառնում է առաջին անգամ որդեգրող ավելի ուշ, քան իր մայր կազմակերպությունը, դուստրը պետք է իր ֆինանսական հաշվետվություններում չափի իր ակտիվները և պարտավորությունները հետևյալ հիմունքներից որևէ մեկով՝

ա) այն հաշվեկշռային արժեքները, որոնք կներառվեն մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, մայր կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի հիման վրա, եթե ճշգրտումներ չեն կատարվել համախմբման ընթացակարգերի նպատակով և այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքները հաշվի առնելու նպատակով, որի արդյունքում մայր կազմակերպությունը ձեռք է բերել դուստր կազմակերպությունը. կամ

բ) սույն ՖՀՄՍ-ի մնացյալ մասում պահանջվող հաշվեկշռային արժեքներ՝ դուստր կազմակերպության՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի հիման վրա: Այդ հաշվեկշռային արժեքները կարող են տարբերվել (ա) կետում նշվածներից.

(i) երբ սույն ՖՀՄՍ-ի ազատումների արդյունքում կատարվում են չափումներ, որոնք կախված են ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվից.

(ii) երբ դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից: Օրինակ՝ դուստրը կարող է որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն օգտագործել «*հիմնական միջոցներ*» ՀՀՄՍ 16-ով նախատեսված սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, մինչդեռ խումբը կարող է օգտագործել վերագնահատման մոդելը:

Նմանատիպ ընտրության հնարավորություն ունեն ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը, որ դառնում է առաջին անգամ որդեգրող ավելի ուշ, քան այն կազմակերպությունը, որը նրա նկատմամբ ունի նշանակալի ազդեցություն կամ համատեղ վերահսկողություն:

Դ17 Սակայն, եթե կազմակերպությունը դառնում է առաջին անգամ որդեգրող ավելի ուշ, քան նրա դուստր կազմակերպությունը (կամ ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը), կազմակերպությունը պետք է իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում չափի դուստր

կազմակերպության (կամ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման) ակտիվները և պարտավորությունները նույն հաշվեկշռային արժեքներով, ինչ դուստր կազմակերպության (կամ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման) ֆինանսական հաշվետվություններում՝ կատարելով համախմբման և բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառման ճշգրտումները, ինչպես նաև այն ձեռնարկատիրական միավորման արդյունքների գծով ճշգրտումները, որի արդյունքում կազմակերպությունը ձեռք է բերել դուստր կազմակերպությունը: Նմանապես, եթե մայր կազմակերպությունն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների մասով դառնում է առաջին անգամ որդեգրող ավելի շուտ կամ ավելի ուշ, քան իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մասով, այն պետք է չափի իր ակտիվները և պարտավորությունները միևնույն գումարներով ֆինանսական հաշվետվությունների երկու տարբերակներում, բացառությամբ համախմբման ճշգրտումների:

Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ

Դ-18 «*Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը*» ՀՀՄՍ 32-ով պահանջվում է, որ կազմակերպությունը բաղադրյալ ֆինանսական գործիքն ի սկզբանե տրոհի պարտավորության և սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչների: Եթե պարտավորության բաղադրիչն այլևս ուժի մեջ չէ, ՀՀՄՍ 32-ի հետընթաց կիրառումը ներառում է սեփական կապիտալի երկու բաժինների առանձնացում: Առաջին բաժինը չբաշխված շահույթում է և ներկայացնում է պարտավորության բաղադրիչի նկատմամբ հաշվարկված կուտակված տոկոսավճարը: Մյուս բաժինը ներկայացնում է սկզբնական սեփական կապիտալի բաղադրիչը: Սակայն սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն առաջին անգամ որդեգրողը կարող է միմյանցից չառանձնացնել այս երկու բաժինները, եթե պարտավորության բաղադրիչը այլևս ուժի մեջ չէ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ:

Նախկինում ճանաչված ֆինանսական գործիքների նախորոշումը

- Դ-19 ՖՀՄՍ 9-ով թույլատրվում է, որ ֆինանսական պարտավորությունը (եթե այն բավարարում է որոշակի չափանիշների) նախորոշվի որպես ֆինանսական պարտավորություն՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով: Չնայած այս պահանջին՝ կազմակերպությանը թույլատրվում է, ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, ցանկացած ֆինանսական պարտավորություն նախորոշել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, եթե պարտավորությունը այդ ամսաթվի դրությամբ բավարարում է ՖՀՄՍ 9-ի 4.2.2 պարագրաֆի չափանիշներին:
- Դ-19Ա Կազմակերպությունը կարող է, ՖՀՄՍ 9-ի 4.1.5 պարագրաֆի համաձայն, ֆինանսական ակտիվը նախորոշել որպես չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ հիմնվելով ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերի և հանգամանքների վրա:
- Դ-19Բ Կազմակերպությունը կարող է, ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.5 պարագրաֆի համաձայն, բաժնային գործիքում ներդրումը նախորոշել որպես իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով՝ հիմնվելով ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերի և հանգամանքների վրա:
- Դ-19Գ Եթե կազմակերպության համար անիրագործելի է (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 8-ում) ՀՀՄՍ 39-ի 58-65-րդ և ԿՈՒ-84-ԿՈՒ-93 պարագրաֆների արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կամ արժեզրկման պահանջների հետընթաց կիրառումը, ապա ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը պետք է լինի ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ այդ ֆինանսական ակտիվի նոր ամորտիզացված արժեքը:
- Դ-19Դ Հիմնվելով ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերի և հանգամանքների վրա, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.7 պարագրաֆի մոտեցումը կարող է առաջացնել հաշվառման անհամապատասխանություն շահույթում կամ վնասում:

Սկզբնական ճանաչման ժամանակ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքով չափումը

- Դ20 Անկախ 7-րդ և 9-րդ պարագրաֆների պահանջներից՝ կազմակերպությունը կարող է կիրառել ՖՀՄՍ 9-ի Բ5.4.8 պարագրաֆի վերջին նախադասության և Բ5.4.9 պարագրաֆի պահանջները՝ առաջընթաց, ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվին կամ դրանից հետո ձեռնարկած գործարքների նկատմամբ.
- ա) առաջընթաց՝ 2002 թ. հոկտեմբերի 25-ից հետո ձեռնարկած գործարքների նկատմամբ. կամ
 - բ) առաջընթաց՝ 2004 թ. հունվարի 1-ից հետո ձեռնարկած գործարքների նկատմամբ:

Հիմնական միջոցների արժեքում ներառված ապագործարկման գծով պարտավորություններ

Դ21 «Փոփոխություններ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորություններում» ՖՀՄՄԿ 1 Մեկնաբանությամբ սահմանվել է, որ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ այլ պարտավորության փոփոխությունները պետք է ավելացվեն կամ պակասեցվեն այն ակտիվի արժեքին (արժեքից), որին այն վերաբերում է. ակտիվի ճշգրտված մաշվող գումարը, այդուհանդերձ, մաշեցվում է առաջընթաց կերպով դրա մնացորդային օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում: Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է չհետևել այնպիսի պարտավորություններում տեղ գտած փոփոխությունների նկատմամբ այս պահանջներին, որոնք առաջացել են մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը: Եթե առաջին անգամ որդեգրողը օգտվում է այս ազատումից, այն պետք է.

- ա) չափի պարտավորությունը ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ.
 - բ) այն չափով, որքանով պարտավորությունը ՖՀՄՄԿ 1-ի գործողության ոլորտում է, գնահատի այն գումարը, որը կներառվեր դրա հետ կապված ակտիվի արժեքում պարտավորության առաջին անգամ առաջանալիս՝ պարտավորությունը զեղչելով այդ ամսաթվի դրությամբ, օգտագործելով պատմական դիսկի գործոնով ճշգրտված այն զեղչման դրույքաչափի (դրույքաչափերի) իր լավագույն գնահատականը, որը կկիրառվեր այդ պարտավորության նկատմամբ դիտարկվող ժամանակաշրջանի ընթացքում.
 - գ) հաշվարկի կուտակված մաշվածություն այդ գումարի նկատմամբ, ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ՝ հիմք ընդունելով ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի վերաբերյալ ներկա գնահատականը և կիրառելով կազմակերպության կողմից ՖՀՄՍ-ների համաձայն ընդունված մաշվածության քաղաքականությունը:
- Դ21Ա Կազմակերպությունը, որն օգտագործում է Դ8Ա(բ) պարագրաֆի ազատումը (մշակման և արտադրության փուլերում գտնվող նավթային և գազային ակտիվների վերաբերյալ, որոնք նախկին ՀԸՀՍ-ի շրջանակներում հաշվառվում են այնպիսի ծախսումային կենտրոններում, որոնք ընդգրկում են ընդարձակ աշխարհագրական տարածքներում գտնվող ամբողջ գույքը), պետք է Դ21 պարագրաֆը կամ ՖՀՄՄԿ 1-ը կիրառելու փոխարեն կատարի հետևյալը.
- ա) ապագործարկման, վերականգնման կամ համանման այլ պարտավորությունները չափի համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի՝ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ.
 - բ) չբաշխված շահույթում ուղղակիորեն ճանաչի ցանկացած տարբերություն՝ այդ գումարի և ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության նախկին ՀԸՀՍ-ի համաձայն որոշված, նույն պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի միջև:

ՖՀՄՄԿ 12-ի համաձայն հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ կամ ոչ նյութական ակտիվներ

Դ22 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել ՖՀՄՄԿ 12-ի անցումային դրույթները:

Փոխառության ծախսումներ

Դ-23 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է որոշել կիրառել ՀՀՄՍ 23-ի պահանջները սկսած անցման ամսաթվից կամ ավելի վաղ ամսաթվից՝ ինչպես թույլատրված է ՀՀՄՍ 23-ի 28-րդ պարագրաֆով: Այն ամսաթվից սկսած, երբ սույն ազատումը կիրառող կազմակերպությունը սկսում է կիրառել ՀՀՄՍ 23-ը, կազմակերպությունը.

- ա) չպետք է վերաներկայացնի փոխառության ծախսումների այն բաղադրիչը, որը կապիտալացվել էր նախկին ՀՀՄՍ-ի համաձայն, և որը այդ ամսաթվի դրությամբ ներառված էր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի մեջ, և
- բ) պետք է այդ ամսաթվին կամ դրանից հետո կրած փոխառության ծախսումները հաշվառի ՀՀՄՍ 23-ին համապատասխան, ներառյալ արդեն կառուցման ընթացքում գտնվող որակավորվող ակտիվների վրա այդ ամսաթվին կամ դրանից հետո կատարած ծախսումները:

Հաճախորդներից ակտիվների փոխանցումը

Դ-24 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել «Հաճախորդներից ակտիվների փոխանցումը» ՖՀՄՄԿ 18 Մեկնաբանության 22-րդ պարագրաֆում սահմանված անցումային դրույթները: Այդ պարագրաֆում ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին հղումները պետք է մեկնաբանվեն որպես 2009 թվականի հուլիսի 1-ը կամ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվից ավելի ուշ ամսաթիվը: Ի լրումն, առաջին անգամ որդեգրողը, նախքան ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը կարող է նախատեսել որևէ ամսաթիվ և ՖՀՄՄԿ 18-ը կիրառել այդ ամսաթվին կամ դրանից հետո ստացված հաճախորդներից ակտիվների բոլոր փոխանցումների նկատմամբ:

Ֆինանսական պարտավորությունների մարումը բաժնային գործիքներով

Դ-24 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել «Ֆինանսական պարտավորությունների մարումը բաժնային գործիքներով» ՖՀՄՄԿ 19 Մեկնաբանության անցումային դրույթները:

Խիստ գերսղաճ

Դ-25 Եթե կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը եղել կամ ներկայումս համարվում է գերսղաճային տնտեսության արժույթ, ապա այն պետք է որոշի, թե արդյոք այն ենթարկվել է խիստ գերսղաճի նախքան ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը: Նշվածը կիրառվում է այն կազմակերպությունների նկատմամբ, որոնք ՖՀՄՄ-ները որդեգրում են առաջին անգամ, ինչպես նաև այն կազմակերպությունների նկատմամբ, որոնք նախկինում կիրառել են ՖՀՄՄ-ները:

Դ-27 Գերսղաճային տնտեսության արժույթը ենթակա է խիստ գերսղաճի, եթե այն ունի ստորև նշված երկու առանձնահատկությունները.

- ա) այդ արժույթով գործարքներ և մնացորդներ ունեցող բոլոր կազմակերպությունների համար արժանահավատ ընդհանուր գների ինդեքս առկա չէ,
- բ) տվյալ արժույթի և համեմատաբար կայուն արտարժույթի միջև փոխանակում առկա չէ:

Դ-28 Կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը դադարում է ենթարկվել խիստ գերսղաճի ֆունկցիոնալ արժույթի նորմալացման ամսաթվի դրությամբ: Դա այն ամսաթիվն է, երբ ֆունկցիոնալ արժույթն այլևս չունի Դ-27 պարագրաֆում նշված առանձնահատկություններից մեկը կամ երկուսն էլ, կամ, երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը փոխվում է մեկ այլ արժույթի, որը չի ենթարկվում խիստ գերսղաճի:

Դ-29 Երբ կազմակերպության ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթիվը համարվում է ֆունկցիոնալ արժույթի նորմալացման ամսաթիվը կամ դրանից հետո, կազմակերպությունը կարող է ընտրել նախքան այդ ամսաթիվն ունեցած բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները չափել իրական արժեքով՝ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ: Կազմակերպությունը ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվության մեջ կարող է կիրառել այդ իրական արժեքը որպես այդ ակտիվների և պարտավորությունների ելակետային արժեք:

Դ-30 Երբ ֆունկցիոնալ արժույթի նորմալացման ամսաթիվն ընկնում է 12-ամսյա համադրելի ժամանակաշրջանում, համադրելի ժամանակաշրջանը կարող է լինել 12 ամսից պակաս, պայմանով, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 1-ի 10-րդ պարագրաֆով) տրամադրվում է այդ ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար:

Համատեղ համաձայնությունները բաց հանքի արտադրության փուլում

Դ-31. Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել ՖՀՄՍ 11-ի անցումային դրույթները հետևյալ բացառություններով.

ա) ՖՀՄՍ 11-ի անցումային դրույթները կիրառելիս առաջին անգամ որդեգրողը պետք է սույն դրույթները կիրառի ՖՀՄՍ-ներին անցում կատարելու ամսաթվին:

բ) Համամասնական համախմբման մեթոդից բաժնեմասնակցության մեթոդին անցնելիս առաջին անգամ որդեգրողը ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն պետք է կատարի ներդրման արժեզրկման ստուգում ներկայացված ՖՀՄՍ-ներին անցում կատարելու ամսաթվի դրությամբ, անկախ այն բանից՝ առկա է որևէ հայտանիշ, որ այդ ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել, թե ոչ: Առաջացող որևէ արժեզրկում պետք է ճանաչվի որպես չբաշխված շահույթի ճշգրտում ՖՀՄՍ-ներին անցում կատարելու ամսաթվի դրությամբ.

Բաց հանքի արտադրական փուլի թափոնների հանման գծով ծախսումներ

Դ-32 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել *«Մակարացման ծախսումները բաց հանքի արտադրական փուլում»* ՖՀՄՍԿ 20 Մեկնաբանության Ա1-ից Ա4 պարագրաֆներում սահմանված անցումային դրույթները: Այդ պարագրաֆում սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին հղումները պետք է մեկնաբանվեն որպես 2013 թվականի հունվարի 1-ը կամ ՖՀՄՍ-ով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբի ամսաթվից ավելի ուշ ամսաթիվը:

Հավելված Ե ՖՀՄՍ-ներից կարճաժամկետ ազատումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

ՖՀՄՍ 9-ի համար համադրելի տեղեկատվություն վերաներկայացնելու պահանջից ազատում

Ե1 Կազմակերպությունը ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում, երբ (ա) որդեգրում է ՖՀՄՍ-ները նախքան 2012 թվականի հունվարի 1-ն ընկնող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների համար և (բ) կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, պետք է ներկայացնի նվազագույնը մեկ տարվա համադրելի տեղեկատվություն: Սակայն, նշված համադրելի տեղեկատվությունն անհրաժեշտ չէ, որ համապատասխանի *«Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»* ՖՀՄՍ 7-ին կամ ՖՀՄՍ 9-ին, այնքանով, որքանով ՖՀՄՍ 7-ով պահանջվող բացահայտումները վերաբերում են ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում ներառվող հոդվածներին: Նման կազմակերպությունների համար «ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվ» արտահայտությունը, բացառապես ՖՀՄՍ 7-ի կամ ՖՀՄՍ 9-ի դեպքում, նշանակում է ՖՀՄՍ-ով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը:

Ե2 Կազմակերպությունը, որն ընտրում է ներկայացնել համադրելի տեղեկատվություն, որը չի համապատասխանում ՖՀՄՍ 7-ին և ՖՀՄՍ 9-ին, անցումային իր առաջին տարում պետք է՝

- ա) ՖՀՄՍ 9-ի պահանջների փոխարեն՝ ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում ներառված հողավածների վերաբերյալ համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ կիրառի իր նախկին ՀԸՀՍ-ի ճանաչման և չափման պահանջները:
- բ) սույն տեղեկատվության պատրաստման հիմքի հետ միասին բացահայտի այդ փաստը,
- գ) համադրելի ժամանակաշրջանի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության (այսինքն՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն, որը ներառում է համադրելի տեղեկատվություն նախկին ՀԸՀՍ-ի շրջանակներում) և *ՖՀՄՍ-ով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության* (այսինքն՝ առաջին ժամանակաշրջանը, որը ներառում է ՖՀՄՍ 7-ին և ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխանող տեղեկատվություն) միջև առաջացող որևէ ճշգրտում դիտի որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն և ներկայացնի ՀՀՄՍ 8-ի 28 (ա)–(ե) և (զ)(i) պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները: 28(զ)(i) պարագրաֆը կիրառվում է միայն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ համադրելի ժամանակաշրջանի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ներկայացված գումարների նկատմամբ:
- դ) կիրառի ՀՀՄՍ 1-ի 17(զ) պարագրաֆը լրացուցիչ բացահայտումներ ներկայացնելու համար, երբ ՖՀՄՍ-ների որոշակի պահանջներին համապատասխանության ապահովումը օգտագործողներին բավարար հնարավորություն չի տալիս հասկանալ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա կոնկրետ գործարքների, այլ իրադարձությունների և պայմանների ազդեցությունը:

Բացահայտումներ ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ

- Ե3 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել ՖՀՄՍ 7-ի 44Է¹ պարագրաֆի անցումային դրույթները:
- Ե4 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել ՖՀՄՍ 7-ի 44ԺԳ² պարագրաֆի անցումային դրույթները:

Աշխատակիցների հատուցումներ

- Ե5 Առաջին անգամ որդեգրողը կարող է կիրառել ՀՀՄՍ 19-ի 173(բ) պարագրաֆի անցումային դրույթները:

¹ Պարագրաֆ Ե3-ն ավելացել է որպես 2010 թվականի հունվարին հրապարակված *Առաջին անգամ որդեգրողների համար ՖՀՄՍ 7-ի բացահայտումներում համադրումներ կատարելու սահմանափակ ազատություններ* (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1-ում) փաստաթղթով: Նախկին կիրառությունների թերությունների պոտենցիալ օգտագործումից խուսափելու և ՖՀՄՍ-ների համաձայն ներկա պատրաստողների համեմատ առաջին անգամ որդեգրողներին ոչ շահեկան վիճակում հայտնվելուց խուսափելու նպատակով, Խորհուրդը որոշեց, որ առաջին անգամ որդեգրողներին պետք է թույլատրվի կիրառել այն նույն անցումային դրույթները, որոնք թույլատրվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն ներկա ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողներին, որոնք ներառված են *Վերանայված բացահայտումներ ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ* (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթում:

² 2010 թվականի հոկտեմբերի հրապարակված *Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներ* (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթի արդյունքում ավելացվել է պարագրաֆ Ե4-ը: Նախկին կիրառությունների թերությունների պոտենցիալ օգտագործումից խուսափելու և ՖՀՄՍ-ների համաձայն ներկա պատրաստողների համեմատ առաջին անգամ որդեգրողներին ոչ շահեկան վիճակում հայտնվելուց խուսափելու նպատակով, Խորհուրդը որոշեց, որ առաջին անգամ որդեգրողներին պետք է թույլատրվի կիրառել այն նույն անցումային դրույթները, որոնք թույլատրվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն ներկա ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողներին, որոնք ներառված են *Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներ* (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 2 Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում

Նպատակը

- 1 Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մոտեցումները, երբ այն իրականացնում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք: Մասնավորապես, ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է իր շահույթում կամ վնասում կամ ֆինանսական վիճակում արտացոլել բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների հետևանքները, ներառյալ այն գործարքների հետ կապված ծախսերը, որոնցում աշխատակիցներին տրամադրվում են բաժնետոմսերի օպցիոններ:

Գործողության ոլորտը

- 2 Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման բոլոր գործարքները հաշվառելիս՝ անկախ այն բանից, կարող է արդյոք կազմակերպությունը կոնկրետ որոշել ստացված ապրանքներից կամ ծառայություններից մի քանիսը կամ բոլորը, ներառյալ՝

ա) բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները,

բ) դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները, և

գ) գործարքները, որոնցում կազմակերպությունը ստանում է կամ ձեռք է բերում ապրանքներ կամ ծառայություններ, իսկ համաձայնության պայմանները թույլ են տալիս կա՛մ կազմակերպությանը, կա՛մ այդ ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարին, ընտրել կազմակերպության կողմից գործարքի մարման ձևը՝ դրամական միջոցներով (կամ այլ ակտիվներով) կամ բաժնային գործիքների թողարկմամբ:

բացառությամբ 3Ա-6 պարագրաֆներում նշված դեպքերի: Կոնկրետ որոշելի ապրանքների կամ ծառայությունների բացակայության դեպքում այլ հանգամանքներ կարող են վկայել, որ ապրանքները կամ ծառայությունները ստացվել են (կամ ստացվելու են), որի դեպքում կիրառվում է սույն ՖՀՄՍ-ը:

- 3 [հանված է]

- 3Ա Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը կարող է մարվել խմբի մեկ այլ կազմակերպության (կամ խմբի ցանկացած կազմակերպության բաժնետիրոջ) կողմից, ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կամ ձեռք բերող կազմակերպության անունից: 2-րդ պարագրաֆը կիրառվում է նաև այն կազմակերպության նկատմամբ, որը՝

ա) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, երբ նույն խմբի մեկ այլ կազմակերպություն (կամ խմբի ցանկացած կազմակերպության բաժնետեր) կրում է պարտականություն՝ մարելու բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը, կամ

բ) կրում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը մարելու պարտականություն, երբ նույն խմբի մեկ այլ կազմակերպություն ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ: Բացառությամբ եթե գործարքը հստակորեն այլ նպատակ է հետապնդում, քան ստացող կազմակերպությանը մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների համար վճարումը:

- 4 Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակներով՝ աշխատակցի (կամ այլ անձի) հետ իրականացվող գործարքը նրա՝ կազմակերպության բաժնային գործիքներ տիրապետողի կարգավիճակում, չի հանդիսանում բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը իր բաժնային գործիքների որոշակի դասի բոլոր տիրապետողներին տրամադրում է կազմակերպության լրացուցիչ բաժնային գործիքներ ձեռք բերելու իրավունք այդ բաժնային գործիքների իրական արժեքից ցածր գնով, և աշխատակիցը ստանում է այդ իրավունքը, քանի որ հանդիսանում է բաժնային գործիքների այդ որոշակի դասի տիրապետող, ապա սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները չեն կիրառվում այդ իրավունքի տրամադրման կամ իրագործման նկատմամբ:

5. Ինչպես նշված է 2-րդ պարագրաֆում, սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ, որոնցում կազմակերպությունը ձեռք է բերում կամ ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ: Ապրանքները ներառում են պաշարները, սպառողական նյութերը, հիմնական միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները կամ այլ ոչ ֆինանսական ակտիվներ: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը չպետք է սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառի այն գործարքների նկատմամբ, որոնցում կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքներ՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված զուտ ակտիվների մաս, ինչպես սահմանված է *“Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ”* ՖՀՄՍ 3-ում (վերանայված 2008թ.), ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման ժամանակ, ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՍ 3-ի Բ1-Բ4 պարագրաֆներում կամ համատեղ ձեռնարկում կազմելու նպատակով ձեռնարկատիրական գործունեության հատկացումների (ներդրում) ժամանակ, ինչպես սահմանված է *“Համալրող պայմանավորվածություններ”* ՖՀՄՍ 11-ում: Հետևաբար, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերվող կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության դիմաց թողարկվող բաժնային գործիքները սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում չեն: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերվող կազմակերպության աշխատակիցներին՝ աշխատակցի կարգավիճակում (օրինակ՝ որպես շարունակվող ծառայության հատուցում) տրամադրվող բաժնային գործիքները սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում են: Նմանապես, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման կամ սեփական կապիտալի այլ վերակազմավորման պատճառով բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունների չեղյալ հայտարարումը, փոխարինումը կամ այլ վերափոխումը պետք է հաշվառվեն սույն ՖՀՄՍ-ին համաձայն: ՖՀՄՍ 3-ը տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու, թե արդյոք ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման շրջանակներում թողարկված բաժնային գործիքները կազմում են ձեռք բերվող կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության դիմաց փոխանցված հատուցման մաս (և, այդ իսկ պատճառով, ՖՀՄՍ 3-ի գործողության ոլորտում են), թե տրամադրվել են՝ ի հատուցում շարունակվող ծառայության, և պետք է ճանաչվեն միավորմանը հաջորդող ժամանակաշրջանում (և, այդ իսկ պատճառով, սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում են):
6. Սույն ՖՀՄՍ-ը չի կիրառվում այն բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ, որոնցում կազմակերպությունը ստանում կամ ձեռք է բերում ապրանքներ կամ ծառայություններ այն պայմանագրի շրջանակներում, որը գտնվում է *“Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը”* ՀՀՄՍ 32-ի (2003 թ. վերանայված տարբերակի)¹ 8-10-րդ պարագրաֆների կամ *“Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը”* ՀՀՄՍ 39-ի (2003 թ. վերանայված տարբերակի) 5-7-րդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում:
- 6Ա. Սույն ՖՀՄՍ-ում *“իրական արժեք”* տերմինը օգտագործվում է *“իրական արժեքի չափումը”* ՖՀՄՍ 13 - ում բերված սահմանումից որոշակի առումներով տարբերվող ձևով: Հետևապես, ՖՀՄՍ 2-ը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է չափի իրական արժեքը սույն ՖՀՄՍ-ին, և ոչ թե ՖՀՄՍ 13-ին համապատասխան:

Ճանաչում

7. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի արդյունքում ստացված կամ ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները, երբ ձեռք է բերում ապրանքները կամ ստանում է ծառայությունները: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի սեփական կապիտալի համապատասխան աճ, եթե ապրանքները կամ ծառայությունները ստացվել են բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի արդյունքում, կամ պետք է ճանաչի պարտավորություն, եթե ապրանքները կամ ծառայությունները ձեռք են բերվել դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի արդյունքում:
8. Եթե բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի արդյունքում ստացված կամ ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները չեն բավարարում ակտիվների ճանաչման պահանջները, ապա այդ ապրանքները կամ ծառայությունները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս:
9. Որպես կանոն՝ ծախսն առաջանում է ապրանքների կամ ծառայությունների սպառումից: Օրինակ՝

¹ ՀՀՄՍ 32-ի վերնագիրը փոփոխվել է 2005թ.:

Ճառայությունները սովորաբար սպառվում են անմիջապես, որի դեպքում ծախսը ճանաչվում է այն պահին, երբ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունը: Ապրանքները կարող են սպառվել որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում կամ, պաշարների դեպքում, վաճառվել ավելի ուշ ամսաթվով, որի դեպքում ծախսը ճանաչվում է, երբ ապրանքները սպառվում կամ վաճառվում են: Այնուամենայնիվ, երբեմն անհրաժեշտ է ծախսը ճանաչել նախքան ապրանքների կամ ծառայությունների սպառումը կամ վաճառքը, քանի որ դրանք չեն բավարարում ակտիվների ճանաչման պահանջները: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ապրանքները ձեռք բերել որպես նոր արտադրանքի մշակման ծրագրի հետազոտման փուլի մաս: Թեև այս ապրանքները չեն սպառվել, դրանք կարող են չբավարարել ակտիվների ճանաչման պահանջները՝ համաձայն կիրառելի ՖՀՄՍ-ի:

Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ

Ընդհանուր դրույթներ

- 10 **Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված գործարքների համար կազմակերպությունը պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը չափի ուղղակիորեն՝ ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել: Եթե կազմակերպությունը չի կարող արժանահավատորեն գնահատել ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, այն պետք է դրանց արժեքը և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը չափի անուղղակիորեն՝ ելնելով՝ տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից:**
- 11 *Աշխատակիցների և նմանապիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանց² հետ իրականացվող գործարքների նկատմամբ 10-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելու համար կազմակերպությունը պետք է չափի ստացված ծառայությունների իրական արժեքը՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից, քանի որ, որպես կանոն, հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել ստացված ծառայությունների իրական արժեքը, ինչպես բացատրվում է 12-րդ պարագրաֆում: Այդ բաժնային գործիքների իրական արժեքը պետք է չափվի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ:*
- 12 Որպես կանոն՝ բաժնետոմսերը, բաժնետոմսերի օպցիոնները կամ այլ բաժնային գործիքներ աշխատակիցներին տրամադրվում են որպես վարձատրության փաթեթի մաս՝ ի լրումն դրամական միջոցներով վճարվող աշխատավարձի և աշխատանքի այլ հատուցումների: Սովորաբար հնարավոր չէ ուղղակիորեն չափել աշխատակցի վարձատրության փաթեթի առանձին բաղկացուցչի դիմաց ստացված ծառայությունները: Կարող է նաև հնարավոր չլինել իրականացնել վարձատրության ընդհանուր փաթեթի իրական արժեքի առանձին չափում՝ առանց տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքի ուղղակի չափման: Բացի այդ, բաժնետոմսերը կամ բաժնետոմսերի օպցիոնները երբեմն տրամադրվում են որպես պարգևատրման համաձայնության մաս, այլ ոչ որպես հիմնական վարձատրության մաս, օրինակ՝ որպես աշխատակիցներին տրամադրված խրախուսման միջոց՝ կազմակերպությունում աշխատանքը շարունակելու համար, կամ նրանց պարգևատրելու կազմակերպության կատարողականի բարելավմանն ուղղված ջանքերի համար: Տրամադրելով բաժնետոմսեր կամ բաժնետոմսերի օպցիոններ՝ ի լրումն այլ վարձատրության՝ կազմակերպությունը վճարում է լրացուցիչ վարձատրություն՝ լրացուցիչ օգուտներ ձեռք բերելու համար: Հաճախ այդ լրացուցիչ օգուտների իրական արժեքի գնահատումը բարդ է լինում: Ստացված ծառայությունների իրական արժեքի ուղղակի չափման բարդության պատճառով, աշխատակիցներից ստացված

¹ Սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում է «եյնելով իրական արժեքից», այլ ոչ՝ «իրական արժեքով» բառակապակցությունը, քանի որ, վերջին հաշվով, գործարքը չափվում է 11-րդ կամ 13-րդ պարագրաֆում (կախված դրանց կիրառելիությունից) սահմանված ամսաթվի դրությամբ չափված՝ տրամադրվող բաժնային գործիքների իրական արժեքը բազմապատկելով 19-րդ պարագրաֆում ներկայացված իրավունք առաջացնող բաժնային գործիքների քանակով:

² Այսուհետ սույն ՖՀՄՍ-ում աշխատակիցներին կատարվող բոլոր հղումները վերաբերում են նաև նմանապիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանց:

ծառայությունների իրական արժեքը կազմակերպությունը պետք է չափի՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից:

13 Աշխատակիցներից տարբեր այլ անձանց հետ իրականացվող գործարքների նկատմամբ 10-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելու համար պետք է առկա լինի հերքվող ենթադրություն առ այն, որ ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել: Այդ իրական արժեքը պետք է չափվի այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքները, կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունը: Հազվադեպ, երբ կազմակերպությունը հերքում է այս ենթադրությունը, քանի որ անկարող է արժանահավատորեն գնահատել ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, կազմակերպությունը պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը չափի անուղղակիորեն՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից՝ չափված այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերել ապրանքները, կամ պայմանագրային կողմը մատուցել է ծառայությունը:

13Ա Մասնավորապես, եթե պարզվել է, որ կազմակերպության ստացած որոշելի հատուցումը (դրա առկայության դեպքում) ավելի փոքր է, քան տրամադրված բաժնային գործիքների կամ ստանձնած պարտավորության իրական արժեքը, ապա սովորաբար նման իրավիճակը վկայում է այն մասին, որ կազմակերպության կողմից ստացվել է (կամ ստացվելու է) այլ հատուցում (այսինքն՝ ոչ որոշելի ապրանքներ կամ ծառայություններ): Կազմակերպությունը պետք է ստացված որոշելի ապրանքները կամ ծառայությունները չափի սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն: Կազմակերպությունը պետք է ստացված (կամ ստանալիք) ոչ որոշելի ապրանքները կամ ծառայությունները չափի որպես բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման իրական արժեքի և ցանկացած ստացված (կամ ստանալիք) որոշելի ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքի միջև եղած տարբերություն: Կազմակերպությունը պետք է ստացված ոչ որոշելի ապրանքները կամ ծառայությունները չափի գործիքի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ: Այնուամենայնիվ, դրամական միջոցներով մարվող գործարքների դեպքում պարտավորությունը պետք է վերաչափվի մինչև իր մարումն ընկած յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում՝ համաձայն 30-33-րդ պարագրաֆների:

Գործարքներ, որոնցում ստացվում են ծառայություններ

14 Եթե տրամադրված բաժնային գործիքներն անմիջապես առաջացնում են իրավունքներ, ապա պայմանագրային կողմից չի պահանջվում ծառայության սահմանված ժամկետը համալրել նախքան այդ բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքն անվերապահորեն ստանալը: Հակառակի մասին վկայության բացակայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ բաժնային գործիքների դիմաց՝ որպես հատուցում, պայմանագրային կողմի մատուցած ծառայությունները ստացվել են: Այս դեպքում տրամադրման ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է ամբողջովին ճանաչի ստացված ծառայությունները՝ սեփական կապիտալի համապատասխան աճի հետ մեկտեղ:

15 Եթե տրամադրված բաժնային գործիքներն իրավունքներ չեն առաջացնում, քանի դեռ պայմանագրային կողմը չի համալրել ծառայության սահմանված ժամկետը, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ այն ծառայությունները, որոնք պայմանագրային կողմը պետք է մատուցի որպես այդ բաժնային գործիքների հատուցում, կստացվեն ապագայում՝ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում: Կազմակերպությունը պետք է այդ ծառայությունները հաշվառի իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում պայմանագրային կողմի կողմից դրանց մատուցմանը զուգընթաց՝ սեփական կապիտալի համապատասխան աճի հետ մեկտեղ: Օրինակ՝

ա) եթե աշխատակցին բաժնետոմսերի օպցիոնները տրամադրվում են կազմակերպությունում եռամյա ծառայությունը համալրելու պայմանով, ապա կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ որպես բաժնետոմսերի օպցիոնների հատուցում աշխատակցի կողմից մատուցման ենթակա ծառայությունները կստացվեն ապագայում՝ իրավունքի առաջացման այդ եռամյա ժամանակահատվածի ընթացքում:

բ) եթե աշխատակցին բաժնետոմսերի օպցիոնները տրամադրվում են կատարողականի որոշակի պայմանի ապահովման և մինչև այդ պայմանի բավարարումը կազմակերպությունում աշխատանքը շարունակելու պայմանով, և իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի

տևողությունը փոփոխվում է՝ կախված կատարողականի այդ պայմանի բավարարման ժամկետից, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ որպես բաժնետոմսերի օպցիոնների հատուցում աշխատակցի կողմից մատուցման ենթակա ծառայությունները կստացվեն ապագայում՝ իրավունքի առաջացման ակնկալվող ժամանակահատվածի ընթացքում: Կազմակերպությունը պետք է իրավունքի առաջացման ակնկալվող ժամանակահատվածի տևողությունը գնահատի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ՝ ելնելով կատարողականի պայմանի ապահովման առավել հավանական կանխատեսումից: Եթե կատարողականի պայմանը շուկայական պայման է, իրավունքի առաջացման ակնկալվող ժամանակահատվածի տևողության գնահատականը պետք է համապատասխանի տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքի գնահատման ժամանակ կիրառված ենթադրություններին և չպետք է հետագայում վերանայվի: Եթե կատարողականի պայմանը շուկայական պայման չէ, կազմակերպությունը, անհրաժեշտության դեպքում, պետք է վերանայի իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի տևողության իր գնահատականը, եթե հետագայում ստացված տեղեկատվությունը վկայում է, որ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի տևողությունը տարբերվում է նախորդ գնահատականներից:

Գործարքներ, որոնք չափվում են՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից

Տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքի որոշում

- 16 Տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքի հիման վրա չափվող գործարքների գծով կազմակերպությունը պետք է տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը չափի չափման ամսաթվի դրությամբ՝ ելնելով շուկայական գներից, վերջիններիս առկայության դեպքում, և հաշվի առնելով այդ բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանները (հաշվի առնելով 19-22-րդ պարագրաֆների պահանջները):
- 17 Շուկայական գների բացակայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է գնահատի տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը՝ կիրառելով գնահատման մեթոդ, որը թույլ կտա գնահատել, թե ինչ գին կունենային այդ բաժնային գործիքները չափման ամսաթվի դրությամբ՝ իրազեկ ու պատրաստակամ “անկախ կողմերի միջև գործարքում”: Գնահատման այդ մեթոդը պետք է համապատասխանի ֆինանսական գործիքների գնորոշման՝ գնահատման համար համընդհանուր ընդունված մեթոդաբանություններին և պետք է ընդգրկի բոլոր գործոններն ու ենթադրությունները, որոնք գները սահմանելիս կդիտարկվեին շուկայի իրազեկ ու պատրաստակամ մասնակիցների կողմից (հաշվի առնելով 19-22-րդ պարագրաֆների պահանջները):
- 18 Բ հավելվածը ներառում է բաժնետոմսերի և բաժնետոմսերի օպցիոնների իրական արժեքի չափմանը վերաբերող լրացուցիչ ուղեցույց՝ կենտրոնանալով այն յուրահատուկ պայմանների վրա, որոնք սովորաբար հատկանշական են աշխատակիցներին բաժնետոմսերի կամ բաժնետոմսերի օպցիոնների տրամադրմանը:

Իրավունքի առաջացման պայմանների վերաբերյալ մոտեցումներ

- 19 Բաժնային գործիքները կարող են տրամադրվել իրավունքի առաջացման որոշակի պայմանների բավարարման պայմանով: Օրինակ՝ աշխատակցին բաժնետոմսեր կամ բաժնետոմսերի օպցիոններ, որպես կանոն, տրամադրվում են կազմակերպությունում սահմանված ժամանակահատվածի ընթացքում աշխատելու պայմանով: Կարող են սահմանվել կատարողականի պայմաններ, որոնք պետք է բավարարվեն, օրինակ՝ կազմակերպության շահույթի սահմանված աճը կամ կազմակերպության բաժնետոմսերի գնի սահմանված աճը: Շուկայական պայմաններ չհանդիսացող իրավունքի առաջացման պայմանները չպետք է հաշվի առնվեն չափման ամսաթվի դրությամբ բաժնետոմսերի կամ բաժնետոմսերի օպցիոնների իրական արժեքը գնահատելիս: Փոխարենը՝ իրավունքի առաջացման պայմանները պետք է հաշվի առնվեն՝ ճշգրտելով գործարքի գումարի չափման մեջ ներառված բաժնային գործիքների քանակն այնպես, որ, վերջին հաշվով, տրամադրված բաժնային գործիքների դիմաց որպես հատուցում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով ճանաչված գումարը հիմնված լինի ի վերջո իրավունք առաջացնող բաժնային գործիքների քանակի

վրա: Հետևաբար, կուտակային հիմունքով, ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով ոչ մի գումար չի ճանաչվում, եթե տրամադրված բաժնային գործիքներն իրավունք չեն առաջացնում՝ իրավունքի առաջացման պայմանը չբավարարելու պատճառով, օրինակ՝ եթե պայմանագրային կողմին չի հաջողվում համալրել ծառայության սահմանված ժամկետը, կամ չի բավարարվում կատարողականի պայմանը՝ հաշվի առնելով 21-րդ պարագրաֆի պահանջները:

- 20 19-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելու համար կազմակերպությունը պետք է ճանաչի իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գումարը՝ ելնելով այն բաժնային գործիքների քանակի առկա լավագույն գնահատականից, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջացնեն իրավունքներ, և անհրաժեշտության դեպքում պետք է վերանայի այդ գնահատականը, եթե հետագայում ստացված տեղեկատվությունը վկայի այն մասին, որ բաժնային գործիքների քանակը, որը, ըստ ակնկալության, կառաջացնի իրավունք, տարբերվում է նախկինում կատարված գնահատականներից: Իրավունքի առաջացման ամսաթվին կազմակերպությունը պետք է վերանայի այդ գնահատականը՝ նպատակ ունենալով ապահովել վերջինիս համապատասխանությունը բաժնային գործիքների այն քանակին, որոնք ի վերջո առաջացրեցին իրավունք՝ հաշվի առնելով 21-րդ պարագրաֆի պահանջները:
- 21 Տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը գնահատելիս պետք է հաշվի առնել շուկայական պայմանները, օրինակ՝ բաժնետոմսերի թիրախային գինը, որով պայմանավորված է իրավունքի առաջացումը (կամ իրագործելիությունը): Այդ իսկ պատճառով, շուկայական պայմաններով բաժնային գործիքների տրամադրման դեպքում կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ապրանքները կամ ծառայությունները՝ ստացված այն պայմանագրային կողմից, որը բավարարում է իրավունքի առաջացման բոլոր այլ պայմանները (օրինակ՝ այն աշխատակցից ստացված ծառայությունները, որը շարունակում է աշխատել սահմանված որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում)՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք բավարարվում է շուկայական պայմանը:

Իրավունք չառաջացնող պայմանների վերաբերյալ մոտեցումներ

- 21Ա Նմանապես, տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը գնահատելիս կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի իրավունք չառաջացնող բոլոր պայմանները: Այդ իսկ պատճառով, իրավունք չառաջացնող պայմաններով բաժնային գործիքների տրամադրման հետ կապված կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ապրանքները կամ ծառայությունները՝ ստացված այն պայմանագրային կողմից, որը բավարարում է շուկայական պայման չհանդիսացող իրավունք առաջացնող բոլոր պայմանները (օրինակ՝ այն աշխատակցից ստացված ծառայությունները, որը շարունակում է աշխատել սահմանված որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում)՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք բավարարվում են իրավունք չառաջացնող պայմանները:

Վերականգնման հատկանիշի վերաբերյալ մոտեցումներ

- 22 Վերականգնման հատկանիշով օպցիոնների դեպքում վերականգնման հատկանիշը չպետք է հաշվի առնվի չափման ամսաթվի դրությամբ տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքը գնահատելիս: Փոխարենը՝ վերականգնողական օպցիոնը պետք է հաշվառվի որպես նոր օպցիոնի տրամադրում, եթե և երբ վերականգնողական օպցիոնը հետագայում տրամադրվում է:

Իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո

- 23 Ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները, ինչպես նաև սեփական կապիտալի համապատասխան աճը 10-22-րդ պարագրաֆներին համաձայն ճանաչելուց հետո կազմակերպությունը չպետք է ընդհանուր սեփական կապիտալում հետագա ճշգրտումներ կատարի իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո: Օրինակ՝ կազմակերպությունը հետագայում չպետք է հակադարձի աշխատակցից ստացված ծառայությունների մատով ճանաչված գումարը, եթե իրավունք առաջացրած բաժնային գործիքները հետագայում հետ են վերցվում կամ, բաժնետոմսերի օպցիոնների դեպքում, օպցիոնները չեն իրագործվում: Այնուամենայնիվ, այս պահանջը չի բացառում, որ կազմակերպությունը ճանաչի սեփական կապիտալի կազմում տեղի ունեցող վերադասակարգումը, այսինքն՝ սեփական կապիտալի մեկ բաղկացուցիչ մյուսին վերադասակարգումը:

Եթե բաժնային գործիքների իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել

- 24 16-23-րդ պարագրաֆների պահանջները կիրառվում են, երբ կազմակերպությունից պահանջվում է չափել բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից: Հազվադեպ, կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել չափման ամսաթվի դրությամբ արժանահավատորեն գնահատել տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը 16-22-րդ պարագրաֆների պահանջների համաձայն: Միայն այս հազվագյուտ դեպքերում կազմակերպությունը պետք է փոխարենը.
- ա) չափի բաժնային գործիքներն իրենց ներհատուկ արժեքով, սկզբից այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքները, կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունները, իսկ հետագայում՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում և մարման ամսաթվի դրությամբ՝ ներհատուկ արժեքի ցանկացած փոփոխություն ճանաչելով շահույթում կամ վնասում: Բաժնետոմսերի օպցիոնների տրամադրման հետ կապված՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության գծով վերջնահաշվարկը կատարվում է, երբ օպցիոններն իրագործվում են, հետ են վերցվում (օրինակ՝ աշխատանքային հարաբերությունների դադարեցման դեպքում) կամ դադարում են գործել (օրինակ՝ օպցիոնի գործողության ժամկետի վերջում):
 - բ) ճանաչի ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները՝ ելնելով այն բաժնային գործիքների քանակից, որոնք ի վերջո առաջացնում են իրավունք կամ (կիրառելի լինելու դեպքում) ի վերջո իրագործվում են: Բաժնետոմսերի օպցիոնների նկատմամբ այս պահանջը կիրառելու համար կազմակերպությունը պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները ճանաչի իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում, դրա առկայության դեպքում, 14-րդ և 15-րդ պարագրաֆների համաձայն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ չեն կիրառվում շուկայական պայմանին վերաբերող 15(բ) պարագրաֆի պահանջները: Իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով ճանաչված գումարը պետք է հիմնվի այն բաժնետոմսերի օպցիոնների քանակի վրա, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջացնեն իրավունք: Անհրաժեշտության դեպքում կազմակերպությունը պետք է վերանայի այդ գնահատականը, եթե հետագայում ստացված տեղեկատվությունը վկայում է այն մասին, որ բաժնետոմսերի օպցիոնների քանակը, որը, ըստ ակնկալության, կառաջացնի իրավունք, տարբերվում է նախկինում կատարված գնահատականներից: Իրավունքի առաջացման ամսաթվին կազմակերպությունը պետք է վերանայի այդ գնահատականը՝ նպատակ ունենալով ապահովել վերջինիս համապատասխանությունը բաժնային գործիքների այն քանակին, որոնք ի վերջո առաջացրեցին իրավունք: Իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո կազմակերպությունը պետք է հակադարձի ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով ճանաչված գումարը, եթե բաժնետոմսերի օպցիոնները հետագայում հետ են վերցվում կամ դադարում են գործել բաժնետոմսերի օպցիոնի գործողության ժամկետի վերջում:
- 25 Եթե կազմակերպությունը կիրառում է 24-րդ պարագրաֆը, ապա անհրաժեշտ չէ կիրառել 26-29-րդ պարագրաֆները, քանի որ բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանների ցանկացած վերափոխում հաշվի կառնվի 24-րդ պարագրաֆում ներկայացված ներհատուկ արժեքի մեթոդը կիրառելիս: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը մարում է այն բաժնային գործիքների տրամադրումը, որոնց նկատմամբ կիրառվել է պարագրաֆ 24-ը.
- ա) կազմակերպությունը պետք է հաշվառի մարումը որպես իրավունքի առաջացման գործընթացի արագացում և, այդ իսկ պատճառով, պետք է անմիջապես ճանաչի այն գումարը, որն այլապես կճանաչվեր իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի մնացյալ ժամկետում՝ ստացված ծառայությունների գծով, եթե մարումը տեղի է ունենում իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում:
 - բ) մարման ժամանակ կատարած ցանկացած վճարում պետք է հաշվառվի որպես բաժնային գործիքների հետզնում, այսինքն՝ որպես սեփական կապիտալի նվազեցում, բացառությամբ այն մասի, որով այդ վճարումը գերազանցում է հետզնման ամսաթվի դրությամբ չափված

բաժնային գործիքների ներհատուկ արժեքը: Ցանկացած նման գերազանցում պետք է ճանաչվի որպես ծախս:

Բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանների վերափոխում, ներառյալ չեղյալ հայտարարումները և մարումները

- 26 Կազմակերպությունը կարող է վերափոխել բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանները: Օրինակ՝ այն կարող է նվազեցնել աշխատակիցներին տրամադրված օպցիոնների իրագործման գինը (այսինքն՝ վերանայել օպցիոնների գները), ինչն ավելացնում է այդ օպցիոնների իրական արժեքը: Վերափոխումների հետևանքների հաշվառմանը վերաբերող 27-29-րդ պարագրաֆների պահանջներն արտահայտված են աշխատակիցների հետ իրականացվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների համատեքստում: Այնուամենայնիվ, այդ պահանջները պետք է կիրառվեն նաև աշխատակիցներից տարբեր անձանց հետ իրականացվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ, որոնք չափվում են՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից: Այդ դեպքում 27-29-րդ պարագրաֆներում տրամադրման ամսաթվին կատարած ցանկացած հղում պետք է փոխարենը վերաբերի այն ամսաթվին, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքներ, կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայություններ:
- 27 Կազմակերպությունը պետք է առնվազն ճանաչի տրամադրված բաժնային գործիքների՝ տրամադրման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով չափվող ստացված ծառայությունները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ բաժնային գործիքներն իրավունքներ չեն առաջացնում, քանի որ չի բավարարվում տրամադրման ամսաթվի դրությամբ սահմանված իրավունքի առաջացման պայմանը (որը շուկայական պայման չէ): Այս պահանջը կիրառվում է՝ անկախ բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանների վերափոխումից կամ բաժնային գործիքների տրամադրման չեղյալ հայտարարումից կամ մարումից: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այն վերափոխումների հետևանքները, որոնք բարձրացնում են բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության ընդհանուր իրական արժեքը կամ այլ օգուտներ են տալիս աշխատակցին: Այս պահանջի կիրառման ուղեցույցը ներկայացված է Բ հավելվածում:
- 28 Եթե բաժնային գործիքի տրամադրումը չեղյալ է հայտարարվում կամ մարվում է իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում (բացառությամբ, եթե տրամադրումը չեղյալ է հայտարարվում՝ հետ վերցնելով բաժնային գործիքները, երբ չեն բավարարվում իրավունքի առաջացման պայմանները).
- ա) կազմակերպությունը չեղյալ հայտարարումը կամ մարումը պետք է հաշվառի որպես իրավունքի առաջացման գործընթացի արագացում և, այդ իսկ պատճառով, պետք է անմիջապես ճանաչի այն գումարը, որն այլապես կճանաչվեր իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի մնացյալ ժամկետում ստացված ծառայությունների գծով.
 - բ) տրամադրման չեղյալ հայտարարման կամ մարման ժամանակ աշխատակցին կատարված ցանկացած վճարում պետք է հաշվառվի որպես սեփական կապիտալում մասնակցության հետգնում, այսինքն՝ որպես սեփական կապիտալի նվազեցում, բացառությամբ այն մասի, որով այդ վճարումը գերազանցում է հետգնման ամսաթվի դրությամբ չափված՝ տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը: Ցանկացած նման գերազանցում պետք է ճանաչվի որպես ծախս: Այնուամենայնիվ, եթե բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունը ներառում էր պարտավորության բաղկացուցիչներ, կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտավորության իրական արժեքը չեղյալ հայտարարման կամ մարման ամսաթվի դրությամբ: Պարտավորությունը մարելու համար կատարած ցանկացած վճարում պետք է հաշվառվի որպես պարտավորության մարում.
 - գ) եթե աշխատակցին տրամադրվում են նոր բաժնային գործիքներ, և այդ նոր բաժնային գործիքների տրամադրման ամսաթվին կազմակերպությունը տրամադրված նոր բաժնային գործիքները նույնականացնում է որպես չեղյալ հայտարարված բաժնային գործիքները փոխարինող բաժնային գործիքներ, ապա կազմակերպությունն այդ փոխարինող գործիքների տրամադրումը պետք է հաշվառի նույն կերպ, ինչպես բաժնային գործիքների սկզբնական տրամադրման պայմանների վերափոխումը՝ համաձայն 27-րդ պարագրաֆի և Բ հավելվածում ներկայացված ուղեցույցի: Տրամադրված հավելյալ իրական արժեքն իրենից ներկայացնում է

փոխարինող բաժնային գործիքների իրական արժեքի և չեղյալ հայտարարված բաժնային գործիքների զուտ իրական արժեքի տարբերությունը փոխարինող բաժնային գործիքների տրամադրման ամսաթվի դրությամբ: Չեղյալ հայտարարված բաժնային գործիքների զուտ իրական արժեքը դրանց իրական արժեքն է անմիջապես նախքան չեղյալ հայտարարումը՝ հանած բաժնային գործիքի չեղյալ հայտարարման ժամանակ աշխատակցին կատարած ցանկացած վճարման գումար, որը հաշվառվում է որպես սեփական կապիտալի նվազեցում՝ համաձայն վերը նշված (բ) կետի: Եթե կազմակերպությունը տրամադրված նոր բաժնային գործիքները չի նույնականացնում որպես չեղյալ հայտարարված բաժնային գործիքները փոխարինող բաժնային գործիքներ, ապա կազմակերպությունը պետք է այդ նոր բաժնային գործիքները հաշվառի որպես բաժնային գործիքների նոր տրամադրում:

- 28Ա Եթե կազմակերպությունը կամ պայմանագրային կողմը կարող են ընտրություն կատարել իրավունք չառաջացնող պայմանը բավարարելու կամ չբավարարելու միջև, ապա կազմակերպությունն իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում իրավունք չառաջացնող պայմանը կազմակերպության կամ պայմանագրային կողմի կողմից չբավարարելը պետք է դիտարկի որպես չեղյալ հայտարարում:
- 29 Եթե կազմակերպությունը հետ է գնում իրավունք առաջացնող բաժնային գործիքները, ապա աշխատակցին կատարած վճարումը պետք է հաշվառվի որպես սեփական կապիտալի նվազեցում, բացառությամբ այն մասի, որով վճարումը գերազանցում է հետգնման ամսաթվի դրությամբ չափված՝ հետգնված բաժնային գործիքների իրական արժեքը: Ցանկացած նման գերազանցում պետք է ճանաչվի որպես ծախս:

Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ

- 30 **Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների դեպքում կազմակերպությունը պետք է ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները և ստանձնած պարտավորությունը չափի պարտավորության իրական արժեքով: Մինչև պարտավորության մարումը կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտավորության իրական արժեքը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում և մարման ամսաթվի դրությամբ՝ իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն ճանաչելով ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:**
- 31 Օրինակ՝ կազմակերպությունը, որպես վարձատրության փաթեթի մաս, աշխատակիցներին կարող է տրամադրել բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունք, որը աշխատակիցներին իրավունք կտա ստանալու դրամական միջոցների ապագա վճարում (այլ ոչ բաժնային գործիք)՝ սահմանված ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպության բաժնետոմսերի գնի՝ սահմանված մակարդակից աճի հիման վրա: Կամ կազմակերպությունը կարող է իր աշխատակիցներին տրամադրել դրամական միջոցների ապագա վճարում ստանալու իրավունք՝ նրանց իրավունք տրամադրելով այնպիսի բաժնետոմսերի նկատմամբ (ներառյալ բաժնետոմսերը, որոնք պետք է թողարկվեն բաժնետոմսերի օպցիոնների իրագործման դեպքում), որոնք մարվող են կա՛մ պարտադիր հիմունքով (օրինակ՝ աշխատանքային հարաբերությունների դադարեցման դեպքում), կա՛մ աշխատակցի ընտրությամբ:
- 32 Կազմակերպությունը պետք է ստացված ծառայությունները և այդ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորությունը ճանաչի աշխատակիցների կողմից ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց: Օրինակ՝ բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու որոշ իրավունքներ առաջանում են անմիջապես, և, այդ իսկ պատճառով, աշխատակիցներից չի պահանջվում համալրել ծառայության սահմանված ժամկետը՝ դրամական միջոցների վճարում ստանալու իրավունքը ձեռք բերելու համար: Հակառակի մասին վկայության բացակայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի դիմաց աշխատակիցների կողմից մատուցվող ծառայությունները ստացվել են: Այսպիսով, կազմակերպությունը պետք է անմիջապես ճանաչի ստացված ծառայությունները և այդ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորությունը: Եթե բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքներ չեն առաջանում, քանի դեռ աշխատակիցները չեն համալրել ծառայության սահմանված ժամկետը, կազմակերպությունը պետք է ստացված ծառայությունները և այդ ծառայությունների համար վճարելու պարտավորությունը ճանաչի այդ ժամկետի ընթացքում աշխատակիցների կողմից ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց:

- 33 Պարտավորությունը պետք է սկզբնապես և յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ մինչև դրա մարումը չափվի բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի իրական արժեքով՝ կիրառելով օպցիոնի գնորոշման մոդելը և հաշվի առնելով բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի տրամադրման պայմանները, ինչպես նաև մինչև այդ ամսաթիվն աշխատակիցների կողմից մատուցված ծառայությունների չափը:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք՝ դրամական միջոցներով մարելու այլընտրանքով

- 34 Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների դեպքում, որոնցում համաձայնության պայմանները կազմակերպությանը կամ պայմանագրային կողմին թույլ են տալիս ընտրել գործարքը դրամական միջոցներով (կամ այլ ակտիվներով) կամ բաժնային գործիքների թողարկմամբ մարելու տարբերակների միջև, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այդ գործարքը կամ այդ գործարքի բաղկացուցիչները որպես դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, եթե և այնքանով, որքանով կազմակերպությունը ստանձնել է պարտավորություն՝ գործարքը դրամական միջոցներով կամ այլ ակտիվներով մարելու, կամ որպես բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, եթե և այնքանով, որքանով նման պարտավորություն չի ստանձնվել:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ, որոնցում համաձայնության պայմանները պայմանագրային կողմին թույլ են տալիս ընտրել մարման ձևը

- 35 Եթե կազմակերպությունը պայմանագրային կողմին տրամադրել է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը դրամական միջոցներով՝ կամ բաժնային գործիքների թողարկմամբ մարելու միջև ընտրություն կատարելու իրավունք, ապա կազմակերպությունը տրամադրել է բաղադրյալ ֆինանսական գործիք, որը ներառում է պարտքային բաղկացուցիչ (այսինքն՝ դրամական միջոցներով վճարում պահանջելու պայմանագրային կողմի իրավունք) և սեփական կապիտալի բաղկացուցիչ (այսինքն՝ դրամական միջոցների փոխարեն բաժնային գործիքներով գործարքի մարում պահանջելու պայմանագրային կողմի իրավունք): Աշխատակիցներից տարբեր անձանց հետ իրականացվող գործարքների դեպքում, որոնցում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը չափվում է ուղղակիորեն, կազմակերպությունը բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի սեփական կապիտալի բաղկացուցիչը պետք է չափի որպես ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքի ու պարտքային բաղկացուցիչի իրական արժեքի տարբերություն ապրանքները կամ ծառայությունները ստանալու ամսաթվի դրությամբ:
- 36 Մյուս գործարքների դեպքում, ներառյալ աշխատակիցների հետ իրականացվող գործարքները, կազմակերպությունը պետք է բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը չափի չափման ամսաթվի դրությամբ՝ հաշվի առնելով այն պայմանները, որոնցով տրամադրվել են դրամական միջոցների կամ բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքները:
- 37 36-րդ պարագրաֆը կիրառելու համար կազմակերպությունը նախ և առաջ պետք է չափի պարտքային բաղկացուցիչի իրական արժեքը, այնուհետև չափի սեփական կապիտալի բաղկացուցիչի իրական արժեքը՝ հաշվի առնելով այն, որ պայմանագրային կողմը պետք է հրաժարվի դրամական միջոցներ ստանալու իրավունքից՝ բաժնային գործիքը ստանալու համար: Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը երկու բաղկացուցիչների իրական արժեքների գումարն է: Այնուամենայնիվ, պայմանագրային կողմին մարման տարբերակի ընտրության հնարավորություն տվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների կառուցվածքը սովորաբար այնպիսին է, որ մարման մի տարբերակի իրական արժեքը նույնն է, ինչ մյուս տարբերակինը: Օրինակ՝ պայմանագրային կողմը կարող է ունենալ ընտրության հնարավորություն բաժնետոմսերի օպցիոններ և դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի գնի աճից օգտվելու իրավունք ստանալու միջև: Նման դեպքերում սեփական կապիտալի բաղկացուցիչի իրական արժեքը զրո է, հետևաբար, բաղադրյալ ֆինանսական

¹ 35-43-րդ պարագրաֆներում դրամական միջոցներին կատարած բոլոր հղումները ներառում են նաև կազմակերպության այլ ակտիվներ:

- գործիքի իրական արժեքը հավասար է պարտքային բաղկացուցչի իրական արժեքին: Եվ հակառակը՝ եթե մարման տարբերակների իրական արժեքները տարբերվում են, ապա սեփական կապիտալի բաղկացուցչի իրական արժեքը սովորաբար գրոյից բարձր է լինում, որի դեպքում բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը կգերազանցի պարտքային բաղկացուցչի իրական արժեքը:
- 38 Կազմակերպությունը պետք է առանձին հաշվառի բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի յուրաքանչյուր բաղկացուցչի գծով ստացված կամ ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները: Պարտքային բաղկացուցչի գծով, կազմակերպությունը պետք է ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները և այդ ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորությունը ճանաչի պայմանագրային կողմի ապրանքների մատակարարմանը կամ ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց՝ համաձայն դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառվող պահանջների (30-33-րդ պարագրաֆներ): Սեփական կապիտալի բաղկացուցչի գծով (դրա առկայության դեպքում), կազմակերպությունը պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները և սեփական կապիտալի աճը ճանաչի պայմանագրային կողմի ապրանքների մատակարարմանը կամ ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց՝ համաձայն բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառվող պահանջների (10-29-րդ պարագրաֆներ):
- 39 Մարման ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտավորությունը վերջինիս իրական արժեքով: Եթե մարման ժամանակ կազմակերպությունը դրամական միջոցներ վճարելու փոխարեն թողարկում է բաժնային գործիքներ, պարտավորությունը պետք է ուղղակիորեն տեղափոխվի սեփական կապիտալ՝ որպես հատուցում թողարկված բաժնային գործիքների դիմաց:
- 40 Եթե, բաժնային գործիքներ թողարկելու փոխարեն, կազմակերպությունը մարումն իրականացնում է դրամական միջոցների վճարումով, ապա այդ վճարումը պետք է օգտագործվի պարտավորությունն ամբողջությամբ մարելու համար: Նախկինում ճանաչված սեփական կապիտալի ցանկացած բաղկացուցիչ պետք է պահպանվի սեփական կապիտալի կազմում: Ընտրելով դրամական միջոցներով գործարքի մարման տարբերակը՝ պայմանագրային կողմը հրաժարվում է բաժնային գործիքներ ստանալու իրավունքից: Այնուամենայնիվ, այս պահանջը չի բացառում, որ կազմակերպությունը ճանաչի սեփական կապիտալի կազմում տեղի ունեցող վերադասակարգումը, այսինքն՝ սեփական կապիտալի մեկ բաղկացուցիչից մյուսին վերադասակարգումը:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ, որոնցում համաձայնության պայմանները կազմակերպությանը թույլ են տալիս ընտրել մարման ձևը

- 41 Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների գծով, որոնցում համաձայնության պայմանները կազմակերպությանը թույլ են տալիս ընտրություն կատարել դրամական միջոցներով կամ բաժնային գործիքների թողարկմամբ մարման տարբերակների միջև, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք այն ունի գործարքը դրամական միջոցներով մարելու ներկա պարտականություն, և համապատասխան կերպով իրականացնի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի հաշվառումը: Կազմակերպությունն ունի դրամական միջոցներով մարման ներկա պարտականություն, երբ բաժնային գործիքներով մարման տարբերակի ընտրությունը չունի առևտրային բովանդակություն (օրինակ, երբ կազմակերպության կողմից բաժնետոմսերի թողարկումն օրենսդրորեն արգելվում է), կամ երբ կազմակերպությունն ունի դրամական միջոցներով մարման նախկին փորձ կամ սահմանված քաղաքականություն, կամ սովորաբար մարումը կատարում է դրամական միջոցներով, երբ պայմանագրային կողմը խնդրում է մարել դրամական միջոցներով:
- 42 Եթե կազմակերպությունն ունի գործարքը դրամական միջոցներով մարելու ներկա պարտականություն, ապա այն պետք է հաշվառի գործարքը՝ համաձայն դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառելի պահանջների, որոնք ներկայացված են 30-33-րդ պարագրաֆներում:
- 43 Նման պարտականության բացակայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է հաշվառի գործարքը՝ համաձայն բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառելի պահանջների, որոնք ներկայացված են 10-29 պարագրաֆներում: Մարման պահին՝

- ա) եթե կազմակերպությունը ընտրում է դրամական միջոցներով մարման տարբերակը, ապա դրամական միջոցների վճարումը պետք է հաշվառվի որպես սեփական կապիտալում մասնակցության հետգնում, այսինքն՝ որպես սեփական կապիտալի նվազեցում, բացառությամբ ստորև (գ) կետում նշվածի.
- բ) եթե կազմակերպությունը ընտրում է բաժնային գործիքներով մարման տարբերակը, ապա գործարքի հետագա հաշվառում չի պահանջվում (բացառությամբ, անհրաժեշտության դեպքում, սեփական կապիտալի մեկ բաղկացուցիչ մյուսին վերադասակարգումից), բացառությամբ ստորև (գ) կետում նշվածի.
- գ) եթե կազմակերպությունը ընտրում է մարման ամսաթվի դրությամբ ավելի բարձր իրական արժեքով մարման տարբերակը, ապա այն պետք է լրացուցիչ ծախս ճանաչի լրացուցիչ տրամադրված արժեքի չափով, այսինքն՝ վճարված դրամական միջոցների և այն բաժնային գործիքների իրական արժեքի միջև տարբերության, որոնք այլապես կթողարկվեին, կամ թողարկված բաժնային գործիքների իրական արժեքի և այն դրամական միջոցների միջև տարբերության, որոնք այլապես կվճարվեին՝ կախված, թե որ տարբերակն է կիրառելի:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ խմբի կազմակերպությունների միջև (2009 թ. փոփոխություններ)

43Ա Նույն խմբին պատկանող կազմակերպությունների միջև բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների դեպքում ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը, իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում, պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները չափի որպես կամ բաժնային գործիքներով մարվող, կամ դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, դրա համար գնահատելով՝

- ա) տրամադրված շնորհումների բնույթը.
- բ) իր սեփական իրավունքներն ու պարտականությունները:

Ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպության կողմից ճանաչված գումարը կարող է տարբերվել համախմբված խմբի կամ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը մարող խմբի մեկ այլ կազմակերպության կողմից ճանաչված գումարից:

43Բ Ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը պետք է այդ ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները չափի որպես բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, երբ՝

- ա) տրամադրված շնորհումները հանդիսանում են իր սեփական բաժնային գործիքներ. կամ
- բ) կազմակերպությունը չունի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը մարելու պարտականություն:

Կազմակերպությունը հետագայում պետք է վերաչափի նման բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը միայն իրավունքի առաջացման ոչ շուկայական պայմանների փոփոխությունները հաշվի առնելու նպատակով՝ համաձայն 19-21-րդ պարագրաֆների: Մնացած բոլոր այլ հանգամանքներում, ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը պետք է ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները չափի որպես դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք:

43Գ Կազմակերպությունը, որը մարում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը, երբ խմբի մեկ այլ կազմակերպություն ստանում է ապրանքները կամ ծառայությունները, պետք է այդ գործարքը ճանաչի որպես բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, միայն եթե այն մարվում է կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով: Մնացած այլ դեպքերում գործարքը պետք է ճանաչվի որպես դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք:

43Դ Որոշ խմբային գործարքներ ներառում են փոխվճարման համաձայնություններ, որոնք խմբի մի կազմակերպությունից պահանջում են վճարել խմբի մեկ այլ կազմակերպությանը՝ ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարին բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում կատարելու համար: Նման

դեպքերում ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը պետք է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը հաշվառի 43Բ պարագրաֆի համաձայն՝ անկախ ներխմբային փոխվճարման համաձայնություններից:

Բացահայտումներ

- 44 **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն տեղեկատվությունը, որը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հասկանալ ժամանակաշրջանի ընթացքում գոյություն ունեցող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունների բնույթն ու ծավալները:**
- 45 44-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքը գործադրելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առնվազն հետևյալը՝
- ա) ժամանակաշրջանի ցանկացած ժամանակահատվածում գոյություն ունեցող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության յուրաքանչյուր տեսակի նկարագրությունը, ներառյալ յուրաքանչյուր համաձայնության ընդհանուր պայմանները, այդ թվում՝ իրավունքի առաջացման գծով պահանջները, տրամադրված օպցիոնների գործողության առավելագույն ժամկետը և մարման եղանակը (օրինակ՝ դրամական միջոցներով կամ բաժնային գործիքներով): Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գրեթե նմանատիպ տեսակի համաձայնություններ ունեցող կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել միացյալ տեղեկատվություն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ յուրաքանչյուր համաձայնության առանձին բացահայտումը անհրաժեշտ է՝ 44-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքը բավարարելու համար.
 - բ) բաժնետոմսերի օպցիոնների քանակը և իրագործման միջին կշռված գները՝ օպցիոնների ստորև ներկայացված խմբերից յուրաքանչյուրի համար՝
 - (i) ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող.
 - (ii) ժամանակաշրջանի ընթացքում տրամադրված.
 - (iii) ժամանակաշրջանի ընթացքում հետ վերցված.
 - (iv) ժամանակաշրջանի ընթացքում իրագործված.
 - (v) ժամանակաշրջանի ընթացքում գործողության ժամկետը լրացած.
 - (vi) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող.
 - (vii) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ իրագործման ենթակա.
 - գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում իրագործված բաժնետոմսերի օպցիոնների մասով՝ բաժնետոմսի միջին կշռված գինն իրագործման ամսաթվի դրությամբ: Եթե օպցիոններն իրագործվել են կանոնավոր կերպով ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա կազմակերպությունը կարող է փոխարենը բացահայտել ժամանակաշրջանի ընթացքում բաժնետոմսի միջին կշռված գինը.
 - դ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի օպցիոնների մասով՝ իրագործման գների տիրույթը և պայմանագրային մնացյալ գործողության միջին կշռված ժամկետը: Եթե իրագործման գների տիրույթը մեծ է, ապա շրջանառության մեջ գտնվող օպցիոնները պետք է բաժանվեն այնպիսի տիրույթների, որոնք խելամիտ են՝ այն լրացուցիչ բաժնետոմսերի քանակը և ժամկետները գնահատելու համար, որոնք կարող են թողարկվել, ինչպես նաև այն դրամական միջոցները գնահատելու համար, որոնք կարող են ստացվել այդ օպցիոնների իրագործման ժամանակ:
- 46 **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն տեղեկատվությունը, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին թույլ է տալիս հասկանալ, թե ինչպես է որոշվել ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, կամ տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը:**

47

Եթե կազմակերպությունը որպես բաժնային գործիքների հատուցում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը չափել է անուղակիորեն՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից, ապա 46-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքը գործադրելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առնվազն հետևյալը՝

- ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների մասով՝ չափման ամսաթվի դրությամբ այդ օպցիոնների միջին կշռված իրական արժեքը և տեղեկատվություն, թե ինչպես է որոշվել այդ իրական արժեքը, ներառյալ՝
 - (i) օպցիոնի գնորոշման կիրառված մոդելը և այդ մոդելի ելակետային տվյալները, ներառյալ բաժնետոմսի միջին կշռված գինը, իրագործման գինը, ակնկալվող փոփոխականությունը, օպցիոնի գործողության ժամկետը, ակնկալվող շահաբաժինները, ռիսկից գերծ տոկոսադրույքը և մոդելի այլ ելակետային տվյալներ, ներառյալ օգտագործված մեթոդը, ինչպես նաև ժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները մոդելում ընդգրկելու համար կատարված ենթադրությունները.
 - (ii) ինչպես է որոշվել ակնկալվող փոփոխականությունը, ներառյալ այն բացատրությունը, թե որքանով է ակնկալվող փոփոխականությունը հիմնված եղել անցյալ փոփոխականության վրա.
 - (iii) արդյոք օպցիոնների տրամադրման այլ հատկանիշներ, օրինակ՝ շուկայական պայմանը, հաշվի են առնվել իրական արժեքը չափելիս, և ինչպես է դա կատարվել.
- բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում տրամադրված այլ բաժնային գործիքների (այսինքն՝ բաժնետոմսերի օպցիոններից տարբեր գործիքների) մասով՝ այդ բաժնային գործիքների քանակը և միջին կշռված իրական արժեքը չափման ամսաթվի դրությամբ և տեղեկատվություն, թե ինչպես է չափվել այդ իրական արժեքը, ներառյալ՝
 - (i) ինչպես է որոշվել իրական արժեքը, եթե այն չի չափվել դիտարկվող շուկայական գնի հիման վրա.
 - (ii) արդյոք իրական արժեքը չափելիս ակնկալվող շահաբաժինները ներառվել են, և թե ինչպես է դա կատարվել.
 - (iii) արդյոք իրական արժեքը չափելիս տրամադրված բաժնային գործիքների այլ հատկանիշներ ներառվել են, և թե ինչպես է դա կատարվել.
- գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման վերափոխված համաձայնությունների մասով՝
 - (i) այդ վերափոխումների բացատրությունը.
 - (ii) տրամադրված հավելյալ իրական արժեքը (այդ վերափոխումների արդյունքում).
 - (iii) տեղեկատվություն, թե ինչպես է չափվել այդ հավելյալ իրական արժեքը՝ վերը նշված (ա) և (բ) կետերի պահանջներին համապատասխան, կիրառելի լինելու դեպքում:

48

Եթե կազմակերպությունն ուղղակիորեն է չափել ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչպես է որոշվել այդ իրական արժեքը, օրինակ՝ արդյոք իրական արժեքը չափվել է այդ ապրանքների կամ ծառայությունների շուկայական գնով:

49

Եթե կազմակերպությունը հերքել է ենթադրությունը՝ 13-րդ ըստ պարագրաֆի, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և ներկայացնի բացատրություն, թե ինչու է հերքվել ենթադրությունը:

50

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն տեղեկատվությունը, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին թույլ է տալիս հասկանալ կազմակերպության ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի, ինչպես նաև ֆինանսական վիճակի վրա բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների ազդեցությունը:

51

50-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքը գործադրելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առնվազն հետևյալը՝

- ա) ժամանակաշրջանում ճանաչված ընդհանուր ծախսը, որն առաջացել է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման այն գործարքներից, որոնցում ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները չեն բավարարել ակտիվի ճանաչման պահանջները և, այդ իսկ պատճառով, անմիջապես ճանաչվել են որպես ծախս, ներառյալ ընդհանուր ծախսերի այն մասի առանձին բացահայտումը, որն առաջանում է որպես բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ հաշվառվող գործարքներից:
 - բ) բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացող պարտավորությունների մասով՝
 - (i) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը:
 - (ii) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այն պարտավորությունների ներհատուկ արժեքը, որոնց հետ կապված դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ ստանալու պայմանագրային կողմի իրավունքն առաջացել է ժամանակաշրջանի վերջում (օրինակ՝ բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու առաջացած իրավունք):
- 52 Եթե սույն ՖՀՄՍ-ով բացահայտում պահանջող տեղեկատվությունը չի բավարարում 44-րդ, 46-րդ և 50-րդ պարագրաֆներում ներկայացված սկզբունքները, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ պահանջները բավարարելու համար անհրաժեշտ լրացուցիչ տեղեկատվություն:

Անցումային դրույթներ

- 53 Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների հետ կապված կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները կիրառի այն բաժնետոմսերի, բաժնետոմսերի օպցիոնների կամ այլ բաժնային գործիքների նկատմամբ, որոնք տրամադրվել են 2002 թ. նոյեմբերի 7-ից հետո և դեռ իրավունք չեն առաջացրել սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի դրությամբ:
- 54 Տրամադրված այլ բաժնային գործիքների նկատմամբ սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումը խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում կազմակերպությունից, եթե այն հանրությանը բացահայտել է այդ բաժնային գործիքների իրական արժեքը՝ որոշված չափման ամսաթվի դրությամբ:
- 55 Բոլոր տրամադրված բաժնային գործիքների մասով, որոնց նկատմամբ կիրառելի է սույն ՖՀՄՍ-ը, կազմակերպությունը պետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվությունը և, կիրառելի լինելու դեպքում, ճշգրտի ներկայացված ժամանակաշրջաններից ամենավաղ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը:
- 56 Բոլոր տրամադրված բաժնային գործիքների մասով, որոնց նկատմամբ չի կիրառվել սույն ՖՀՄՍ-ը (օրինակ՝ 2002 թ. նոյեմբերի 7-ին կամ դրանից առաջ տրամադրված բաժնային գործիքներ), կազմակերպությունը պետք է, այնուամենայնիվ, բացահայտի 44-րդ և 45-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը:
- 57 Եթե, ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելուց հետո, կազմակերպությունը վերափոխում է այն բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանները, որոնց նկատմամբ չի կիրառվել սույն ՖՀՄՍ-ը, կազմակերպությունը պետք է, այնուամենայնիվ, կիրառի 26-29-րդ պարագրաֆները՝ այդ վերափոխումները հաշվառելու համար:
- 58 Սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի դրությամբ առկա բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացող պարտավորությունների մասով կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի հետընթաց կերպով: Այս պարտավորությունների մասով, կազմակերպությունը պետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվությունը, ներառյալ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտումը ներկայացված ժամանակաշրջաններից ամենավաղ այն ժամանակաշրջանում, որի համար վերաներկայացվել է համադրելի տեղեկատվությունը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունից չի պահանջվում վերաներկայացնել համադրելի տեղեկատվությունն այնքանով, որքանով այն վերաբերում է 2002 թ. նոյեմբերի 7-ին նախորդող ժամանակաշրջանին կամ ամսաթվին:
- 59 Սույն ՖՀՄՍ-ի հետընթաց կիրառումը խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում կազմակերպությունից, բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացող այլ պարտավորությունների նկատմամբ, օրինակ՝ այն պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք մարվել են այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որի համար ներկայացվում է համադրելի տեղեկատվություն:

Ուժի մեջ մտնելը

- 60 Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի 2005 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև 2005 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 61 ՖՀՄՍ 3 ստանդարտը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) և 2009թ, Ապրիլին հրապարակված <<ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ>> փաստաթուղթը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3 ստանդարտը (2008 թ. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունը պետք է կիրառվի նաև այդ ժամանակաշրջանի համար:
- 62 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը պետք է հետընթաց կիրառի հետևյալ փոփոխությունները՝
- ա) 21Ա պարագրաֆում ներկայացված պահանջները՝ կապված իրավունք չառաջացնող պայմանների վերաբերյալ մոտեցումների հետ.
 - բ) Ա հավելվածում ներկայացված “իրավունք առաջացնել” և “իրավունքի առաջացման պայմաններ” տերմինների վերանայված սահմանումները.
 - գ) 28-րդ և 25Ա պարագրաֆների փոփոխությունները՝ կապված չեղյալ հայտարարումների հետ:
- Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն փոփոխությունները կիրառում է մինչև 2009 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 63 Կազմակերպությունը 2009 թ. հունիսին հրապարակված “Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման խմբային գործարքներ”-ով կատարված հետևյալ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց կերպով՝ հաշվի առնելով 53-59-րդ պարագրաֆների անցումային դրույթները՝ համաձայն “Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ” ՀՀՄՍ 8-ի, 2010 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար.
- ա) 2-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը, 3-րդ պարագրաֆի ուժը կորցնելը և 3Ա ու 43Ա-43Դ պարագրաֆների լրացումը, ինչպես նաև Բ հավելվածում Բ45, Բ47, Բ50, Բ54, Բ56, Բ58 և Բ60 պարագրաֆների լրացումը՝ կապված խմբի անդամ կազմակերպությունների միջև գործարքների հաշվառման հետ.
 - բ) Ա հավելվածում հետևյալ տերմինների վերանայված սահմանումները՝
 - դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք.
 - բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք.
 - բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություն.
 - բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք:
- Եթե հետընթաց կերպով կիրառման համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը մատչելի չէ, ապա կազմակերպությունը պետք է իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլի այն գումարները, որոնք նախկինում ճանաչվել էին խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է նախքան 2010 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա պետք է բացահայտի տվյալ փաստը:

63Ա. 2010թ. մայիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 5-րդ պարագրաֆը և Հավելված Ա-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

Մեկնաբանությունների գործողության դադարեցումը

64 2009թ. հունիսին հրապարակված «Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման խմբային գործարքներ» փաստաթուղթը փոխարինում է «ՖՀՄՍ 2-ի գործողության ոլորտը» ՖՀՄՄԿ 8 մեկնաբանությունը և «ՖՀՄՍ 2՝ Խմբի և հետգնված բաժնետոմսերով գործարքներ» ՖՀՄՄԿ 11 մեկնաբանությունը: Այդ փաստաթղթով կատարված փոփոխությունները ներառել էին ՖՀՄՄԿ 8-ում և ՖՀՄՄԿ 11-ում շարադրված հետևյալ նախկին պահանջները.

ա) փոփոխվել է 2-րդ պարագրաֆը և լրացվել է 13Ա պարագրաֆը՝ այնպիսի գործարքների հաշվառման վերաբերյալ, որոնցում կազմակերպությունն ի վիճակի չէ կոնկրետ որոշել ստացված ապրանքներից կամ ծառայություններից մի քանիսը կամ բոլորը: Այդ պահանջները ուժի մեջ էին 2006 թ. մայիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար.

բ) Բ հավելվածում լրացվել են Բ46, Բ48, Բ49, Բ51-Բ53, Բ55, Բ59 և Բ61 պարագրաֆները՝ միևնույն խմբի կազմակերպությունների միջև գործարքների հաշվառման վերաբերյալ: Այդ պահանջները ուժի մեջ էին 2007 թ. մարտի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար:

Այդ պահանջները կիրառվել էին հետընթաց կերպով՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների՝ հաշվի առնելով ՖՀՄՍ 2-ի անցումային դրույթները:

Հավելված Ա

Տերմինների սահմանումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է:

դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, որում կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքներ կամ ծառայություններ՝ ստանձնելով պարտավորություն այդ ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարի նկատմամբ՝ փոխանցելու դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ կազմակերպության կամ խմբի մեկ այլ կազմակերպության **բաժնային գործիքների** (ներառյալ բաժնետոմսերը կամ **բաժնետոմսերի օպցիոնները**) գնի (կամ արժեքի) վրա հիմնված գումարների չափով:

աշխատակիցներ և նմանատիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձինք

Անհատներ, ովքեր անձնապես ծառայություններ են մատուցում կազմակերպությանը և՛ (ա) այդ անհատներն իրավական կամ հարկային նպատակներով դիտվում են որպես աշխատակիցներ, կամ (բ) այդ անհատներն աշխատում են կազմակերպության համար վերջինիս ուղղորդման ներքո՝ նույն կերպ, ինչ այն անհատները, ովքեր իրավական կամ հարկային նպատակներով դիտվում են որպես աշխատակիցներ, կամ (գ) նրանց կողմից մատուցվող ծառայությունները համանման են աշխատակիցների կողմից մատուցվող ծառայություններին: Այս տերմինը ներառում է, օրինակ, ամբողջ կառավարչական անձնակազմը, այսինքն՝ անձանց, ովքեր իրավասու և պատասխանատու են կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ուղղորդման և վերահսկողության համար ներառյալ ոչ գործադիր տնօրենները:

բաժնային գործիք

Պայմանագիր, որը հավաստում է մնացորդային իրավունքը կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ՝ դրա բոլոր պարտավորությունները¹ հանելուց հետո:

տրամադրված բաժնային գործիք

Կազմակերպության **բաժնային գործիքի** նկատմամբ իրավունք (պայմանական կամ անվերապահ), որը կազմակերպության կողմից փոխանցվում է մեկ այլ կողմի՝ **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության** ներքո:

բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, որում կազմակերպությունը՝

- ա) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ որպես հատուցում իր սեփական **բաժնային գործիքների** (ներառյալ բաժնետոմսերը կամ **բաժնետոմսերի օպցիոնները**) դիմաց. կամ
- բ) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, սակայն մատակարարի հետ գործարքը մարելու պարտականություն չի կրում:

իրական արժեք

Գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել, կամ **տրամադրված բաժնային գործիքը**՝ փոխանակվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ “անկախ կողմերի միջև գործարքում”:

¹ <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքները>> պարտավորությունը սահմանում է որպես կազմակերպության՝ նախորդ դեպքերի արդյունքում առաջացած ներկա պարտականություն, որի կատարումը, ըստ ակնկալության, կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի (այսինքն՝ կազմակերպության դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների արտահոսքի):

**տրամադրման
ամսաթիվ**

Այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը և մեկ այլ կողմ (ներառյալ աշխատակիցը) համաձայնության են գալիս **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության** վերաբերյալ, այսինքն՝ երբ կազմակերպությունը և պայմանագրային կողմը համաձայնության պայմանների վերաբերյալ ունեն միասնական ընկալում: Տրամադրման ամսաթիվին կազմակերպությունը պայմանագրային կողմին փոխանցում է դրամական միջոցների, այլ ակտիվների, կամ կազմակերպության **բաժնային գործիքների** ստացման իրավունք՝ պայմանով, որ բավարարվում են սահմանված **իրավունքի առաջացման պայմանները**, եթե այդպիսիք առկա են: Եթե այդ համաձայնությունը ենթակա է հաստատման (օրինակ՝ բաժնետերերի կողմից), ապա տրամադրման ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ ստացվում է այդ հաստատումը:

ներհատուկ արժեք

Տարբերությունն է այն բաժնետոմսերի **իրական արժեքի**, որոնց նկատմամբ պայմանագրային կողմն ունի (պայմանական կամ անվերապահ) բաժանորդագրման իրավունք կամ դրանք ստանալու իրավունք, և այն գնի (եթե այդպիսին առկա է) միջև, որն այդ պայմանագրային կողմից պահանջվում է (կամ կպահանջվի) վճարել այդ բաժնետոմսերի համար: Օրինակ՝ 20 ԱՄՊ **իրական արժեք** ունեցող բաժնետոմսին վերաբերող **բաժնետոմսերի օպցիոնը**, որի իրագործման գինը 15 ԱՄ է, ունի 5 ԱՄ ներհատուկ արժեք:

շուկայական պայման

Պայման, որից կախված է **բաժնային գործիքի** իրագործման գինը, դրա հետ կապված իրավունքի առաջացումը կամ իրագործելիությունը, և որը կապված է կազմակերպության **բաժնային գործիքների** շուկայական գնի հետ, օրինակ՝ բաժնետոմսի որոշակի գնի կամ **բաժնետոմսերի օպցիոնի ներհատուկ արժեքի** որոշակի գումարի հասնելը, կամ էլ այնպիսի նպատակային մակարդակի հասնելը, որը հիմնված է կազմակերպության **բաժնային գործիքների** շուկայական գնի վրա՝ համեմատած այլ կազմակերպությունների **բաժնային գործիքների** շուկայական գների ինդեքսի հետ:

չափման ամսաթիվ

Ամսաթիվ, որի դրությամբ չափվում է **տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը**՝ սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակներով: **Աշխատակիցների և նմանատիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանց** հետ գործարքների դեպքում չափման ամսաթիվը **տրամադրման ամսաթիվն** է: Աշխատակիցներից (և նմանատիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանցից) տարբեր այլ կողմերի հետ կատարված գործարքների դեպքում չափման ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքները, կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունը:

**վերականգնման
հատկանիշ**

Հատկանիշ, որը նախատեսում է լրացուցիչ **բաժնետոմսերի օպցիոնների** ինքնաբերաբար տրամադրում, երբ օպցիոնի տիրապետողը նախկինում տրամադրված օպցիոնները իրագործում է՝ օգտագործելով կազմակերպության բաժնետոմսերը, այլ ոչ թե դրամական միջոցներ՝ իրագործման գինը վճարելու համար:

**վերականգնողական
օպցիոն**

Բաժնետոմսերի նոր օպցիոն, որը տրամադրվում է, երբ **բաժնետոմսերի նախորդ օպցիոնի** իրագործման գինը վճարելու համար օգտագործվում է բաժնետոմս:

¹ Սույն հավելվածում դրամական արտահայտությամբ գումարները արտահայտված են «արժույթի միավորներով»(ԱՄ):

բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություն

Կազմակերպության (կամ խմբի¹ մեկ այլ կազմակերպության կամ խմբի որևէ կազմակերպության որևէ բաժնետիրոջ) և մեկ այլ կողմի (ներառյալ աշխատակցի) միջև պայմանավորվածություն, որն այլ կողմին իրավունք է տալիս ստանալու՝

- ա) դրամական միջոցներ կամ կազմակերպության այլ ակտիվներ կազմակերպության կամ խմբի մեկ այլ կազմակերպության **բաժնային գործիքների** (ներառյալ բաժնետոմսերը կամ **բաժնետոմսերի օպցիոնները**) գնի (կամ արժեքի) վրա հիմնված գումարների չափով. կամ
- բ) կազմակերպության կամ խմբի մեկ այլ կազմակերպության **բաժնային գործիքներ** (ներառյալ բաժնետոմսերը կամ **բաժնետոմսերի օպցիոնները**)՝

պայմանով, որ բավարարվում են **իրավունքի առաջացման որոշակի պայմաններ**, եթե այդպիսիք առկա են:

բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք

Գործարք, որում կազմակերպությունը՝

- ա) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ այդ ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարից (ներառյալ աշխատակցից)՝ **բաժնետոմսերի վրա հիմնված համաձայնության** ներքո. կամ
- բ) ստանձնում է պարտականություն՝ **բաժնետոմսերի վրա հիմնված համաձայնության** ներքո մարելու գործարքը մատակարարի հետ, այն դեպքում, երբ այդ ապրանքները և ծառայությունները ստանում է խմբի մեկ այլ կազմակերպություն:

բաժնետոմսերի օպցիոն

Պայմանագիր, որը տիրապետողին տալիս է իրավունք, բայց ոչ պարտականություն՝ բաժանորդագրվելու կազմակերպության բաժնետոմսերին ֆիքսված կամ որոշելի գնով՝ որոշակի ժամանակահատվածի համար:

առաջացնել իրավունք

Դարձնել ստացման իրավունք: **Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության** համաձայն՝ պայմանագրային կողմի՝ դրամական միջոցներ, այլ ակտիվներ կամ կազմակերպության **բաժնային գործիքներ** ստանալու իրավունքն առաջանում է, երբ պայմանագրային կողմի իրավունքն այլևս կախված չէ **իրավունքի առաջացման որևէ պայմանի** բավարարումից:

իրավունքի առաջացման պայմաններ

Պայմաններ, որոնք որոշում են, թե արդյոք կազմակերպությունը ստանում է այն ծառայությունները, որոնք պայմանագրային կողմին տալիս են իրավունք՝ ստանալու դրամական միջոցներ, այլ ակտիվներ կամ կազմակերպության **բաժնային գործիքներ՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության համաձայն**: Իրավունքի առաջացման պայմանները կա՛մ ծառայության հետ կապված պայմաններ են, կա՛մ էլ կատարողականի հետ կապված պայմաններ: Ծառայության հետ կապված պայմանները պահանջում են, որ պայմանագրային կողմը

¹ <<Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ>> ՖՀՄՍ 10-ի հավելված Ա-ում <<խումբ>> հասկացությունը սահմանված է որպես <<Մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունները>>՝ հաշվետու կազմակերպության վերջնական վերահսկող մայր կազմակերպության տեսանկյունից:

համալրի ծառայության սահմանված ժամկետը: Կատարողականի հետ կապված պայմանները պահանջում են, որ պայմանագրային կողմը համալրի ծառայության սահմանված ժամկետը, ինչպես նաև բավարարվեն կատարողականի որոշակի թիրախներ (օրինակ՝ սահմանված ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպության շահույթի սահմանված աճը): Կատարողականի հետ կապված պայմանը կարող է ներառել **շուկայական պայման**:

**իրավունքի
առաջացման
ժամանակահատված**

ժամանակահատված, որի ընթացքում պետք է բավարարվեն **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության՝ իրավունքի
առաջացման** բոլոր սահմանված պայմանները:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է:

Տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքի որոշում

- Բ1 Սույն հավելվածի Բ2-Բ41 պարագրաֆներում քննարկվում է տրամադրված բաժնետոմսերի և բաժնետոմսերի օպցիոնների իրական արժեքի չափումը՝ կենտրոնանալով այն յուրահատուկ պայմանների վրա, որոնք սովորաբար հատկանշական են աշխատակիցներին բաժնետոմսերի կամ բաժնետոմսերի օպցիոնների տրամադրմանը: Այդ իսկ պատճառով, սույն հավելվածը սպառիչ չէ: Ավելին՝ քանի որ գնահատմանը վերաբերող ստորև քննարկվող հարցերը կենտրոնացված են աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի և բաժնետոմսերի օպցիոնների վրա, ենթադրվում է, որ բաժնետոմսերի և բաժնետոմսերի օպցիոնների իրական արժեքը չափվում է տրամադրման ամսաթվի դրությամբ: Այնուամենայնիվ, գնահատմանը վերաբերող ստորև քննարկվող հարցերից շատերը (օրինակ՝ ակնկալվող փոփոխականության որոշումը) կիրառելի են նաև կազմակերպության կողմից ապրանքների ձեռքբերման կամ պայմանագրային կողմի կողմից ծառայությունների մատուցման ամսաթվի դրությամբ աշխատակիցներից տարբեր անձանց տրամադրված բաժնետոմսերի կամ բաժնետոմսերի օպցիոնների իրական արժեքի որոշման համատեքստում:

Բաժնետոմսեր

- Բ2 Աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի դեպքում բաժնետոմսերի իրական արժեքը պետք է չափվի կազմակերպության բաժնետոմսերի շուկայական գնով (կամ գնահատված շուկայական գնով, եթե կազմակերպության բաժնետոմսերը չեն շրջանառվում բաց շուկայում), որը ճշգրտվում է, որպեսզի հաշվի առնվի այդ բաժնետոմսերի տրամադրման պայմանները (բացառությամբ իրավունքի առաջացման պայմանների, որոնք չեն ներառվում իրական արժեքի չափման մեջ՝ համաձայն 19-21-րդ պարագրաֆների):
- Բ3 Օրինակ՝ եթե աշխատակիցն իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում շահաբաժիններ ստանալու իրավունք չունի, ապա այդ գործոնը պետք է հաշվի առնվի տրամադրված բաժնետոմսերի իրական արժեքը գնահատելիս: Նմանապես, եթե իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո բաժնետոմսերի փոխանցման նկատմամբ կիրառելի են սահմանափակումներ, ապա այդ գործոնը պետք է հաշվի առնվի, սակայն այնքանով, որքանով իրավունքի առաջացմանը հաջորդող սահմանափակումներն ազդում են այն գնի վրա, որը շուկայի իրազեկ, պատրաստակամ մասնակիցը կվճարեր այդ բաժնետոմսի համար: Օրինակ՝ եթե բաժնետոմսերը ակտիվ կերպով շրջանառվում են հազեցած և իրացվելի շուկայում, ապա իրավունքի առաջացմանը հաջորդող փոխանցման սահմանափակումները կարող են փոքր ազդեցություն ունենալ, եթե ընդհանրապես ազդեցություն կունենան, այն գնի վրա, որը շուկայի իրազեկ, պատրաստակամ մասնակիցը կվճարեր այդ բաժնետոմսերի համար: Իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում գոյություն ունեցող փոխանցման սահմանափակումները կամ այլ սահմանափակումներ չպետք է հաշվի առնվեն տրամադրված բաժնետոմսերի իրական արժեքը տրամադրման ամսաթվի դրությամբ գնահատելիս, քանի որ այդ սահմանափակումները բխում են 19-21-րդ պարագրաֆներին համաձայն հաշվառվող իրավունքի առաջացման պայմանների գոյությունից:

Բաժնետոմսերի օպցիոններ

- Բ4 Աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների մասով, շատ դեպքերում շուկայական գները հայտնի չեն, քանի որ տրամադրված օպցիոնների նկատմամբ գործածելի են այն պայմանները, որոնք չեն կիրառվում շրջանառվող օպցիոնների համար: Եթե նմանատիպ պայմաններով շրջանառվող օպցիոններ գոյություն չունեն, ապա տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքը պետք է գնահատվի՝ կիրառելով օպցիոնի գնորոշման մոդելը:

- Բ5 Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի այն գործոնները, որոնք շուկայի իրազեկ, պատրաստական մասնակիցները հաշվի կառնեն օպցիոնի գնորոշման կիրառելի մոդելն ընտրելիս: Օրինակ՝ աշխատակիցներին տրամադրվող օպցիոններից շատերն ունեն գործողության երկար ժամկետ, սովորաբար իրագործելի են իրավունքի առաջացման ամսաթվից մինչև օպցիոնի գործողության ժամկետի վերջն ընկած ժամանակահատվածում և հաճախ իրագործվում են վերջնաժամկետից շուտ: Այս գործոնները պետք է հաշվի առնվեն օպցիոնների իրական արժեքը տրամադրման ամսաթվի դրությամբ գնահատելիս: Դրա պատճառով, շատ կազմակերպություններ կարող են հնարավորություն չունենալ օգտագործելու Բլեք-Շոուլս-Մերտոնի բանաձևը, որը չի նախատեսում օպցիոնի իրագործումը մինչև դրա գործողության ժամկետի ավարտը և կարող է պատշաճ կերպով չարտացոլել օպցիոնի՝ վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները: Այն նաև չի նախատեսում այն հնարավորությունը, որ ակնկալվող փոփոխականությունը և մոդելի այլ ելակետային տվյալներ կարող են փոփոխվել օպցիոնի գործողության ժամկետի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, համեմատաբար կարճ պայմանագրային ժամկետ ունեցող բաժնետոմսերի օպցիոնների դեպքում, կամ իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո կարճ ժամանակահատվածում պարտադիր իրագործման ենթակա բաժնետոմսերի օպցիոնների դեպքում վերը նշված գործոնները կարող են կիրառելի չլինել: Այս դեպքերում Բլեք-Շոուլս-Մերտոնի բանաձևի կիրառման արդյունքում կարող է ձևավորվել մի արժեք, որը, ըստ էության, համարժեք կլինի օպցիոնի գնորոշման ավելի ճկուն մոդելի կիրառման արդյունքում ստացված արժեքին:
- Բ6 Օպցիոնների գնորոշման բոլոր մոդելները հաշվի են առնում առնվազն հետևյալ գործոնները՝
- ա) օպցիոնի իրագործման գինը.
 - բ) օպցիոնի գործողության ժամկետը.
 - գ) հիմքում ընկած բաժնետոմսերի ընթացիկ գինը.
 - դ) բաժնետոմսի գնի ակնկալվող փոփոխականությունը.
 - ե) բաժնետոմսերից ակնկալվող շահաբաժինները (եթե կիրառելի է).
 - զ) օպցիոնի գործողության ժամկետի ընթացքում ռիսկից զերծ տոկոսադրույքը:
- Բ7 Այլ գործոններ, որոնք շուկայի իրազեկ, պատրաստական մասնակիցները կդիտարկեն գինը սահմանելիս, պետք է նույնպես հաշվի առնվեն (բացառությամբ իրավունքի առաջացման պայմանների և վերականգնման հատկանիշերի, որոնք ներառված չեն իրական արժեքի չափման մեջ՝ համաձայն 19-21-րդ պարագրաֆների):
- Բ8 Օրինակ՝ աշխատակցին տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնը, որպես կանոն, չի կարող իրագործվել սահմանված ժամանակահատվածների ընթացքում (օրինակ՝ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի կամ արժեթղթերի շրջանառությունը կարգավորող մարմինների կողմից սահմանված ժամանակահատվածների ընթացքում): Այս գործոնը պետք է հաշվի առնվի, եթե օպցիոնի գնորոշման կիրառվող մոդելով այլապես կենթադրվի, որ օպցիոնը կարող է իրագործվել ցանկացած պահի՝ դրա գործողության ժամկետի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը կիրառում է օպցիոնի գնորոշման մոդել, որը գնահատում է այնպիսի օպցիոններ, որոնք կարող են իրագործվել միայն օպցիոնի գործողության ժամկետի վերջում, ապա իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում (կամ օպցիոնի գործողության ժամկետի ընթացքում այլ ժամանակահատվածներում) դրանց իրագործման անկարողության մասով ոչ մի ճշգրտում չի պահանջվում, քանի որ մոդելը ենթադրում է, որ օպցիոնները չեն կարող իրագործվել այդ ժամանակահատվածների ընթացքում:
- Բ9 Նմանապես, աշխատակցին տրամադրվող բաժնետոմսերի օպցիոններին բնորոշ այլ գործոնը վերջնաժամկետից շուտ օպցիոնն իրագործելու հնարավորությունն է, օրինակ՝ այն պատճառով, որ օպցիոնն ազատ փոխանցելի չէ, կամ որ աշխատակիցը պետք է իրավունք առաջացնող բոլոր օպցիոններն իրագործի աշխատանքային պայմանագիրը լուծելիս: Օպցիոնի վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները պետք է հաշվի առնվեն, ինչպես քննարկվում է Բ16-Բ21 պարագրաֆներում:
- Բ10 Գործոնները, որոնք շուկայի իրազեկ, պատրաստական մասնակիցը չի դիտարկի բաժնետոմսերի օպցիոնի (կամ այլ բաժնային գործիքի) գինը սահմանելիս, չպետք է հաշվի առնվեն տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների (կամ այլ բաժնային գործիքների) իրական արժեքը գնահատելիս:

Օրինակ՝ աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնները, որոնք ազդում են օպցիոնի արժեքի վրա միայն առանձին աշխատակցի տեսանկյունից, չեն առնչվում այն գնի գնահատմանը, որը կսահմանվեր շուկայի իրազեկ, պատրաստական մասնակցի կողմից:

Օպցիոնի գնորոշման մոդելների ելակետային տվյալներ

- P11 Հիմքում ընկած բաժնետոմսերի ակնկալվող փոփոխականությունը և դրանց գծով շահաբաժինները գնահատելիս նպատակը մոտարկելն է այն ակնկալիքները, որոնք կարտացոլվեն օպցիոնի ներկա շուկայական կամ սակարկված փոխանակման գնում: Նմանապես, աշխատակցի բաժնետոմսերի օպցիոնների վերջնաժամկետից շուտ իրագործման հետևանքների գնահատման ժամանակ նպատակը մոտարկելն է այն ակնկալիքները, որոնք կձևավորվեն այն արտաքին կողմի մոտ, որին հասանելի է աշխատակիցների՝ իրագործման վարքագծի վերաբերյալ մանրամասն տեղեկատվությունը՝ հիմնված տրամադրման ամսաթվի դրությամբ առկա տեղեկատվության վրա:
- P12 Հաճախ հավանական է, որ առկա լինի ապագա փոփոխականությանը, շահաբաժիններին կամ իրագործման վարքագծին վերաբերող ողջամիտ ակնկալիքների շարք: Նման դեպքերում պետք է հաշվարկվի ակնկալվող արժեքը՝ շարքի յուրաքանչյուր գումար կշռելով դրա համապատասխան տեղի ունենալու հավանականությամբ:
- P13 Ապագային վերաբերող ակնկալիքները, սովորաբար, հիմնված են փորձի վրա և վերափոխվում են, եթե առկա են ողջամիտ ակնկալիքներ, որ ապագան կտարբերվի անցյալից: Որոշ հանգամանքներում որոշելի գործոնները կարող են վկայել, որ չճշգրտված պատմական (անցյալ) փորձը համեմատաբար թերի հիմք է՝ ապագայի փորձը կանխատեսելու համար: Օրինակ՝ եթե երկու հստակորեն տարբեր տեսակի գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունը օտարում է այն գործունեությունը, որը զգալիորեն պակաս ռիսկային էր, ապա հնարավոր է, որ պատմական (անցյալ) փոփոխականությունը չհանդիսանա այն լավագույն տեղեկատվությունը, որի վրա կարող են հիմնվել ապագայի ողջամիտ ակնկալիքները:
- P14 Այլ հանգամանքներում կարող է բացակայել պատմական (անցյալ) տեղեկատվությունը: Օրինակ՝ բորսայում նոր ցուցակված կազմակերպությունը կարող է ունենալ շատ քիչ, եթե ընդհանրապես ունենա, տեղեկատվություն իր բաժնետոմսի գնի փոփոխականության վերաբերյալ: Ցուցակված և նոր ցուցակված կազմակերպությունները քննարկվում են ստորև:
- P15 Որպես ամփոփում՝ փոփոխականությունը, իրագործման վարքագիծը կամ շահաբաժինները գնահատելիս կազմակերպությունը չպետք է պարզապես հիմնվի պատմական (անցյալ) տեղեկատվության վրա՝ առանց հաշվի առնելու այն չափը, որով, ըստ ակնկալության, անցյալի փորձը ապագայի փորձի ողջամիտ կանխատեսման հիմք կլինի:

Վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործում

- P16 Աշխատակիցները հաճախ օպցիոնները իրագործում են վերջնաժամկետից շուտ՝ տարբեր պատճառներից ելնելով: Օրինակ՝ աշխատակիցների բաժնետոմսերի օպցիոնները, որպես կանոն, փոխանցելի չեն: Սա հաճախ աշխատակիցներին ստիպում է իրենց բաժնետոմսերի օպցիոնները իրագործել վերջնաժամկետից շուտ, քանի որ աշխատակիցների համար դա օպցիոնները լիկվիդային միջոցների վերածելու միակ եղանակն է: Բացի այդ, աշխատանքային պայմանագիրը դադարեցնող աշխատակիցներից սովորաբար պահանջվում է սեղմ ժամկետներում իրագործել իրավունք առաջացրած ցանկացած օպցիոն, այլապես այդ բաժնետոմսերի օպցիոնները հետ կվերցվեն: Այս գործոնը նույնպես ստիպում է բաժնետոմսերի օպցիոնները վերջնաժամկետից շուտ իրագործել: Վերջնաժամկետից շուտ իրագործմանը նպաստող այլ գործոններ են չհակվածությունը ռիսկին և կարողության թերի դիվերսիֆիկացիան:
- P17 Օպցիոնների վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները հաշվի առնելու եղանակը կախված է օպցիոնի գնորոշման կիրառվող մոդելից: Օրինակ՝ օպցիոնի վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործումը կարող է հաշվի առնվել՝ կիրառելով օպցիոնի ակնկալվող գործողության ժամկետի (որը, աշխատակցի բաժնետոմսերի օպցիոնի համար, տրամադրման ամսաթվից մինչև օպցիոնի իրագործման ակնկալվող ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածն է) գնահատականը՝ որպես օպցիոնի գնորոշման մոդելի (օրինակ՝ Բլեք-Շոլս-Մերտոնի բանաձևի) ելակետային տվյալ: Որպես այլընտրանք՝ օպցիոնի վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործումը կարող է

մողելավորվել բինոմային կամ օպցիոնի գնորոշման նմանատիպ այլ մողելի միջոցով, որը պայմանագրային գործողության ժամկետը օգտագործում է որպես ելակետային տվյալ:

P18 Վերջնաժամկետից շուտ իրագործումը գնահատելիս դիտարկվող գործոնները ներառում են՝

- ա) իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի տևողությունը, քանի որ բաժնետոմսերի օպցիոնը, որպես կանոն, չի կարող իրագործվել մինչև իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ավարտը: Այդ իսկ պատճառով, օպցիոնի վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման գնահատման հետևանքները որոշելիս հիմք է ընդունվում այն ենթադրությունը, որ օպցիոնները իրավունք կառաջացնեն: Իրավունքի առաջացման պայմանների հետևանքները քննարկվում են 19-21-րդ պարագրաֆներում:
- բ) ժամանակի միջին տևողությունը, որի ընթացքում նմանատիպ օպցիոնները անցյալում մնացել են չիրագործված:
- գ) հիմքում ընկած բաժնետոմսերի գինը: Փորձը կարող է վկայել, որ աշխատակիցները ձգտում են իրագործել օպցիոնները, երբ բաժնետոմսի գինը հասնում է իրագործման գինը գերազանցող որոշակի մակարդակի:
- դ) աշխատակցի զբաղեցրած դիրքը կազմակերպությունում: Օրինակ՝ փորձը կարող է վկայել, որ բարձր օղակների աշխատակիցները ձգտում են օպցիոնները իրագործել ավելի ուշ, քան ստորին օղակների աշխատակիցները (քննարկվում է հետագայում՝ P21 պարագրաֆում):
- ե) հիմքում ընկած բաժնետոմսերի ակնկալվող փոփոխականությունը: Միջին հաշվով, աշխատակիցները կարող են հակված լինել իրագործելու բարձր փոփոխականությամբ բաժնետոմսերին վերաբերող օպցիոններն ավելի շուտ, քան՝ ցածր փոփոխականությամբ բաժնետոմսերին վերաբերող օպցիոնները:

P19 Ինչպես նշված է P17 պարագրաֆում, վերջնաժամկետից շուտ իրագործման հետևանքները կարող են հաշվի առնվել օպցիոնի գնորոշման մողելի համար օպցիոնի ակնկալվող գործողության ժամկետի գնահատականը որպես ելակետային տվյալ օգտագործելու միջոցով: Աշխատակիցների խմբին տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների ակնկալվող գործողության ժամկետը գնահատելիս կազմակերպությունը կարող է հիմք ընդունել աշխատակիցների ողջ խմբի համար համապատասխան միջին կշռված ակնկալվող գործողության ժամկետը կամ աշխատակիցների խմբի ենթախմբերի համար համապատասխան միջին կշռված ակնկալվող գործողության ժամկետը՝ ելնելով աշխատակիցների՝ իրագործման վարքագծի վերաբերյալ առավել մանրամասն տվյալներից (քննարկվում է ստորև):

P20 Հավանական է, որ կարևոր լինի տրամադրված օպցիոնների տարանջատումը խմբերի՝ ըստ համեմատաբար միատեսակ իրագործման վարքագիծ ցուցաբերող աշխատակիցների: Օպցիոնի արժեքը չի հանդիսանում դրա գործողության ժամկետի գծային ֆունկցիա. արժեքն աճում է նվազող տեմպերով՝ գործողության ժամկետի երկարաձգմանը զուգընթաց: Օրինակ՝ բոլոր այլ ենթադրությունների հավասարության պայմաններում, թեև երկու տարի գործողության ժամկետ ունեցող օպցիոնի արժեքը գերազանցում է մեկ տարի գործողության ժամկետ ունեցող օպցիոնի արժեքը, այդ արժեքը, այնուամենայնիվ, կրկնակի չէ: Դա նշանակում է, որ օպցիոնի գնահատված արժեքի հաշվարկի իրականացումը գործողության միջին կշռված ժամկետի հիման վրա, որը ներառում է իրարից էականորեն տարբերվող առանձին գործողության ժամկետներ, կհանգեցնի տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների ընդհանուր իրական արժեքի գերազանցման: Տրամադրված օպցիոնների տարանջատումը մի քանի խմբի, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի միջին կշռված գործողության ժամկետում ներառվող ժամկետների համեմատաբար փոքր միջակայք, նվազեցնում է նման գերազանցատումը:

P21 Նմանատիպ դատողություններ են կիրառվում, երբ օգտագործվում է բինոմային կամ նմանատիպ այլ մողել: Օրինակ՝ բոլոր օղակների աշխատակիցներին օպցիոններ տրամադրող կազմակերպության փորձը կարող է վկայել, որ բարձրաստիճան պաշտոնյաները ձգտում են իրենց օպցիոնները պահել ավելի երկար, քան միջին օղակի ղեկավարությունը, և որ ստորին օղակի աշխատակիցները ձգտում են իրենց օպցիոններն իրագործել ավելի սեղմ ժամկետներում, քան որևէ այլ խումբ: Ի լրումն՝ աշխատակիցները, որոնք խրախուսվում են, կամ որոնցից պահանջվում է տիրապետել գործատուի բաժնային գործիքների, ներառյալ օպցիոնների, որոշակի նվազագույն քանակի, կարող են, միջին հաշվով, օպցիոններն իրագործել ավելի ուշ, քան այն աշխատակիցները, որոնց հանդեպ չի գործում

այդ դրույթը: Նման իրավիճակներում օպցիոնների տարանջատումը՝ ըստ համեմատաբար միատեսակ վարքագիծ ցուցաբերող ստացողների խմբերի, կհանգեցնի տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների ընդհանուր իրական արժեքի առավել ճշգրիտ գնահատման:

Ակնկալվող փոփոխականություն

- P22 Ակնկալվող փոփոխականությունն այն գումարի չափն է, որով սպասվում է, որ գինը կտատանվի որևէ ժամանակահատվածում: Օպցիոնի գնորոշման մոդելներում կիրառվող փոփոխականության չափանիշը որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում տվյալ բաժնետոմսի գծով բարդ բանաձևով շարունակաբար կուտակվող հատուցադրույքների ստանդարտ շեղումն է տարեկան կտրվածքով: Փոփոխականությունը, որպես կանոն, արտահայտվում է համադրելի տարեկան կտրվածքով՝ հաշվարկում օգտագործված ժամանակահատվածից, օրինակ՝ գների օրական, շաբաթական կամ ամսական դիտարկումներից անկախ:
- P23 Ժամանակահատվածի ընթացքում բաժնետոմսի հատուցադրույքը (որը կարող է լինել դրական կամ բացասական) չափում է, թե որքան օգուտ է բաժնետերը ստացել շահաբաժիններից և բաժնետոմսի գնի աճից (կամ նվազումից):
- P24 Բաժնետոմսի ակնկալվող տարեկան փոփոխականությունն այն տիրույթն է, որում, ըստ ակնկալիքների, կգտնվի բարդ բանաձևով շարունակաբար կուտակվող տարեկան հատուցադրույքը դեպքերի մոտ երկու երրորդում: Օրինակ՝ եթե ասվում է, որ բարդ բանաձևով շարունակաբար կուտակվող 12 տոկոս հատուցադրույքով բաժնետոմսն ունի 30 տոկոս փոփոխականություն, դա նշանակում է, որ հավանականությունը, որ այդ բաժնետոմսի հատուցադրույքը մեկ տարվա ընթացքում կտատանվի 18 տոկոսի (12% – 30%) և 42 տոկոսի (12% + 30%) միջև, կազմում է մոտ երկու երրորդ: Եթե տարեսկզբի դրությամբ բաժնետոմսի գինը 100 ԱՄ է, և շահաբաժիններ չեն վճարվում, ապա տարեվերջի դրությամբ կակնկալվի, որ բաժնետոմսի գինը պետք է լինի 83,53 ԱՄ-ից (100 ԱՄ x e-0,18) 152,20 ԱՄ (100 ԱՄ x e0,42)՝ դեպքերի մոտ երկու երրորդում:
- P25 Ակնկալվող փոփոխականությունը գնահատելիս պետք է դիտարկվեն հետևյալ գործոնները՝
- ա) ենթադրվող փոփոխականությունը՝ կազմակերպության բաժնետոմսերի շրջանառվող օպցիոնների գծով կամ օպցիոնի հատկանիշներ ներառող կազմակերպության այլ շրջանառվող գործիքների (օրինակ՝ փոխարկելի պարտքի) գծով, դրանց առկայության դեպքում.
 - բ) բաժնետոմսի գնի պատմական (անցյալ) փոփոխականությունն ամենավերջին ժամանակահատվածում, որը սովորաբար համապատասխանում է օպցիոնի գործողության ժամկետին (հաշվի առնելով օպցիոնի մնացյալ պայմանագրային գործողության ժամկետը և վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները).
 - գ) այն ժամանակահատվածի տևողությունը, որի ընթացքում կազմակերպության բաժնետոմսերը շրջանառվում են բաց շուկայում: Նոր ցուցակված կազմակերպությունը կարող է ունենալ բարձր պատմական (անցյալ) փոփոխականություն՝ ի համեմատ ավելի վաղ ցուցակված նմանատիպ կազմակերպությունների: Նոր ցուցակված կազմակերպություններին վերաբերող լրացուցիչ ուղեցույցը ներկայացված է ստորև.
 - դ) փոփոխականության՝ միջինին, այսինքն՝ երկարաժամկետ միջին մակարդակին, վերադառնալու միտումը, և այլ գործոններ, որոնք վկայում են, որ ակնկալվող ապագա փոփոխականությունը կարող է տարբերվել անցյալ փոփոխականությունից: Օրինակ՝ եթե որոշակի որոշելի ժամանակահատվածում դիտվել է կազմակերպության բաժնետոմսի գնի արտասովոր բարձր փոփոխականություն՝ այլ կազմակերպության կողմից տվյալ կազմակերպության բաժնետոմսերը գնելու անհաջող փորձի կամ տվյալ կազմակերպության էական վերակառուցման հետևանքով, ապա այդ ժամանակահատվածը կարելի է հաշվի չառնել պատմական (անցյալ) միջին տարեկան փոփոխականությունը հաշվարկելիս.
 - ե) համապատասխան և կանոնավոր ժամանակահատվածներում գների դիտարկումները: Գների դիտարկումները պետք է լինեն հետևողական՝ ժամանակահատվածից ժամանակահատված: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է օգտագործել յուրաքանչյուր շաբաթվա փակման գինը կամ շաբաթվա ամենաբարձր գինը, սակայն այն չպետք է օգտագործի որոշ շաբաթներում

փակման գինը և այլ շաբաթներում ամենաբարձր գինը: Բացի այդ, գների դիտարկումները պետք է արտահայտվեն նույն արժույթով, որով արտահայտված է իրագործման գինը:

Նոր ցուցակված կազմակերպություններ

Բ26 Ինչպես նշված է Բ25 պարագրաֆում, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի բաժնետոմսի գնի պատմական (անցյալ) փոփոխականությունը՝ այն ամենավերջին ժամանակաշրջանի ընթացքում, որը սովորաբար համապատասխանում է օպցիոնի ակնկալվող գործողության ժամկետին: Եթե նոր ցուցակված կազմակերպությունը չի տիրապետում պատմական (անցյալ) փոփոխականության վերաբերյալ բավարար տեղեկատվությանը, այն, այնուամենայնիվ, պետք է հաշվարկի պատմական (անցյալ) փոփոխականությունը այն ամենակարգ ժամանակահատվածի համար, որի համար առկա է առքուվաճառքի գործունեություն: Այն կարող է դիտարկել նաև նմանատիպ կազմակերպությունների պատմական (անցյալ) փոփոխականությունը՝ դրանց գործունեության համադրելի ժամանակահատվածի համար: Օրինակ՝ միայն մեկ տարի առաջ ցուցակված կազմակերպությունը, որը տրամադրում է միջինը հինգ տարի ակնկալվող գործողության ժամկետով օպցիոններ, կարող է դիտարկել նույն ոլորտում գործող կազմակերպությունների պատմական (անցյալ) փոփոխականության պատկերը և մակարդակը առաջին վեց տարիների համար, որոնց ընթացքում այդ կազմակերպությունների բաժնետոմսերը շրջանառվել են բաց շուկայում:

Չցուցակված կազմակերպություններ

Բ27 Չցուցակված կազմակերպությունը չի ունենա պատմական (անցյալ) տեղեկատվություն, որը կարող է դիտարկվել ակնկալվող փոփոխականությունը գնահատելիս: Ստորև ներկայացված են որոշ գործոններ, որոնք կարող են դիտարկվել այդ տեղեկատվության փոխարեն:

Բ28 Որոշ դեպքերում չցուցակված կազմակերպությունը, որը կանոնավոր կերպով աշխատակիցներին (կամ այլ անձանց) տրամադրում է օպցիոններ կամ բաժնետոմսեր, կարող է իր բաժնետոմսերի համար ձևավորել ներքին շուկա: Այս բաժնետոմսերի գների փոփոխականությունը կարող է դիտարկվել ակնկալվող փոփոխականությունը գնահատելիս:

Բ29 Որպես այլընտրանքային տարբերակ՝ ակնկալվող փոփոխականությունը գնահատելիս կազմակերպությունը կարող է դիտարկել նմանատիպ ցուցակված կազմակերպությունների պատմական (անցյալ) կամ ենթադրվող փոփոխականությունը, որոնց համար առկա է տեղեկատվություն բաժնետոմսի գնի կամ օպցիոնի գնի վերաբերյալ: Սա նպատակահարմար կլինի, եթե կազմակերպությունն իր բաժնետոմսերի արժեքի համար որպես հիմք ընդունել է նմանատիպ ցուցակված կազմակերպությունների բաժնետոմսերի գները:

Բ30 Եթե կազմակերպությունն իր բաժնետոմսերի արժեքը գնահատելիս չի հիմնվել նմանատիպ ցուցակված կազմակերպությունների բաժնետոմսերի գների վրա, այլ փոխարենը կիրառել է գնահատման այլ մեթոդաբանություն՝ իր բաժնետոմսերի արժեքը գնահատելու համար, ապա կազմակերպությունը կարող է հաշվարկել գնահատման այդ մեթոդաբանությանը համապատասխանող ակնկալվող փոփոխականության գնահատական: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է գնահատել իր բաժնետոմսերը զուտ ակտիվների կամ շահույթի հիմունքով: Այն կարող է հաշվի առնել այդ զուտ ակտիվների արժեքների կամ շահույթի ակնկալվող փոփոխականությունը:

Ակնկալվող շահաբաժիններ

Բ31 Այն, թե արդյոք բաժնետոմսերի կամ տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքը չափելիս պետք է հաշվի առնվեն ակնկալվող շահաբաժինները, կախված է այն հանգամանքից, թե արդյոք պայմանագրային կողմը իրավունք ունի ստանալու շահաբաժիններ կամ շահաբաժինների համարժեքներ:

Բ32 Օրինակ՝ եթե աշխատակիցներին տրամադրվել են օպցիոններ, և նրանք հիմքում ընկած բաժնետոմսերից շահաբաժիններ կամ շահաբաժինների համարժեքներ (որոնք կարող են վճարվել դրամական միջոցներով կամ կիրառվել՝ իրագործման գինը նվազեցնելու համար) ստանալու իրավունք

ունեն, տրամադրման ամսաթվի և իրագործման ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում, ապա տրամադրված օպցիոնները պետք է գնահատվեն այնպես, ասես դրանց հիմքում ընկած բաժնետոմսերի գծով շահաբաժիններ չեն վճարվելու, այսինքն՝ ակնկալվող շահաբաժիններին վերաբերող ելակետային տվյալը պետք է հավասար լինի զրոյի:

P33 Նմանապես, աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի իրական արժեքը տրամադրման ամսաթվի դրությամբ գնահատելիս չի պահանջվում ճշգրտում ակնկալվող շահաբաժինների գծով, եթե աշխատակիցն իրավունք ունի ստանալու իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում վճարվող շահաբաժինները:

P34 Եվ հակառակը՝ եթե աշխատակիցներն իրավունք չունեն ստանալու շահաբաժիններ կամ շահաբաժինների համարժեքներ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում (կամ, օպցիոնի դեպքում, նախքան իրագործումը), ապա տրամադրման ամսաթվի դրությամբ բաժնետոմսերի կամ օպցիոնների գծով իրավունքները գնահատելիս ակնկալվող շահաբաժինները պետք է հաշվի առնվեն: Այլ կերպ ասած, տրամադրված օպցիոնի իրական արժեքը գնահատելիս ակնկալվող շահաբաժինները պետք է ներառվեն օպցիոնի գնորդման կիրառվող մոդելում: Տրամադրված բաժնետոմսերի իրական արժեքը գնահատելիս այդ գնահատականը պետք է նվազեցվի այն շահաբաժինների ներկա արժեքի չափով, որոնց վճարումն ակնկալվում է իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածում:

P35 Սովորաբար, օպցիոնի գնորդման մոդելներում պահանջվում է օգտագործել շահաբաժինների ակնկալվող եկամտաբերությունը: Այնուամենայնիվ, մոդելները կարող են վերափոխվել, որպեսզի օգտագործվի ոչ թե եկամտաբերությունը, այլ ակնկալվող շահաբաժինների գումարը: Կազմակերպությունը կարող է օգտագործել կամ իր ակնկալվող եկամտաբերությունը, կամ իր ակնկալվող վճարումները: Վերջիններս օգտագործելու դեպքում կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի շահաբաժինների աճի իր պատմական (անցյալ) պատկերը: Օրինակ՝ եթե կազմակերպության քաղաքականությունը սովորաբար եղել է շահաբաժինները տարեկան մոտավորապես 3 տոկոսով ավելացնելը, ապա իր օպցիոնի գնահատված արժեքը չպետք է ենթադրի շահաբաժնի ֆիքսված գումար օպցիոնի գործողության ողջ ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե գոյություն ունի այդ ենթադրությունը հիմնավորող վկայություն:

P36 Ընդհանրապես, ակնկալվող շահաբաժինների վերաբերյալ ենթադրությունը պետք է հիմնված լինի հանրությանը հասանելի տեղեկատվության վրա: Կազմակերպությունը, որը չի վճարում շահաբաժիններ և չունի շահաբաժիններ վճարելու ծրագրեր, պետք է ենթադրի, որ շահաբաժինների ակնկալվող եկամտաբերությունը հավասար է զրոյի: Այնուամենայնիվ, շահաբաժիններ վճարելու պատմություն (անցյալ) չունեցող նորաստեղծ կազմակերպությունը կարող է ակնկալել, որ կսկսի շահաբաժիններ վճարել աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների գործողության ժամկետի ընթացքում: Նման կազմակերպությունները կարող են օգտագործել շահաբաժինների իրենց նախկին եկամտաբերության (զրո) և համապատասխան համադրելի կազմակերպությունների խմբի շահաբաժինների միջին եկամտաբերության միջին ցուցանիշը:

Ռիսկից զերծ տոկոսադրույք

P37 Որպես կանոն՝ ռիսկից զերծ տոկոսադրույքն այն երկրում թողարկված գրոյական կուպոնով պետական արժեթղթերի ընթացիկ ենթադրվող եկամտաբերությունն է, որի արժույթով արտահայտված է իրագործման գինը, և որի գործողության մնացած ժամկետը հավասար է գնահատվող օպցիոնի գործողության ակնկալվող ժամկետին (հիմք ընդունելով օպցիոնի պայմանագրով նախատեսված գործողության մնացած ժամկետը և հաշվի առնելով օպցիոնի վերջնաժամկետից շուտ ակնկալվող իրագործման հետևանքները): Կարող է առաջանալ համապատասխան փոխարինող տոկոսադրույքի օգտագործման անհրաժեշտություն, եթե նման պետական արժեթղթեր գոյություն չունեն կամ հանգամանքները վկայում են, որ թողարկված գրոյական կուպոնով պետական արժեթղթերի ենթադրվող եկամտաբերությունը ներկայացուցչական չէ ռիսկից զերծ տոկոսադրույքի համար (օրինակ՝ սղաճի բարձր տեմպերով տնտեսություններում): Բացի այդ, համապատասխան փոխարինող տոկոսադրույքը պետք է օգտագործվի, եթե շուկայի մասնակիցները ռիսկից զերծ տոկոսադրույքը որոշելու համար կիրառում են այդ փոխարինողը, այլ ոչ թե թողարկված գրոյական կուպոնով պետական արժեթղթերի ենթադրվող եկամտաբերությունը, որն օգտագործվում է գնահատվող

օպցիոնի ակնկալվող գործողության ժամկետին համարժեք ժամկետով օպցիոնի իրական արժեքը գնահատելիս:

Կապիտալի կառուցվածքի ազդեցությունը

- F38 Սովորաբար, շրջանառվող բաժնետոմսերի օպցիոնները դուրս են գրվում երրորդ անձանց, այլ ոչ թե կազմակերպության կողմից: Երբ այս բաժնետոմսերի օպցիոններն իրագործվում են, դրանք դուրս գրող կողմը բաժնետոմսեր է տրամադրում օպցիոնի տիրապետողին: Այդ բաժնետոմսերը ձեռք են բերվում առկա բաժնետերերից: Այդ իսկ պատճառով, շրջանառվող բաժնետոմսերի օպցիոնների իրագործումը չունի նոսրացնող ազդեցություն:
- F39 Հակառակը՝ եթե բաժնետոմսերի օպցիոնները դուրս են գրվում կազմակերպության կողմից, ապա, երբ այդ օպցիոններն իրագործվում են, թողարկվում են նոր բաժնետոմսեր (թողարկվում են փաստացիորեն կամ ըստ էության, եթե օգտագործվում են նախկինում հետգնված և կազմակերպությունում պահվող բաժնետոմսերը): Հաշվի առնելով, որ բաժնետոմսերը կթողարկվեն իրագործման գնով, այլ ոչ թե իրագործման ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ շուկայական գնով՝ այս փաստացի կամ հնարավոր նոսրացումը կարող է նվազեցնել բաժնետոմսի գինը, որի արդյունքում օպցիոն տիրապետողն այնքան օգուտ չի ստանա իրագործումից, որքան կարող էր ստանալ բաժնետոմսի գնի վրա նոսրացնող ազդեցություն չունեցող, բոլոր այլ առումներով նմանատիպ շրջանառվող օպցիոնի իրագործումից:
- F40 Այն, թե արդյոք սա զգալի ազդեցություն ունի տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների վրա, կախված է բազմազան գործոններից, այդ թվում՝ նոր բաժնետոմսերի քանակից, որոնք կթողարկվեն օպցիոնների իրագործման ժամանակ՝ ի համեմատություն արդեն իսկ թողարկված բաժնետոմսերի քանակի: Բացի այդ, եթե շուկան արդեն իսկ ակնկալում է, որ տեղի է ունենալու օպցիոնի տրամադրում, ապա հնարավոր է, որ շուկան հնարավոր նոսրացումը արդեն հաշվի առած լինի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ բաժնետոմսի գնում:
- F41 Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի, թե արդյոք տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների ապագա իրագործման հնարավոր նոսրացնող ազդեցությունը կներգործի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ այդ օպցիոնների գնահատված իրական արժեքի վրա: Օպցիոնի գնորոշման մոդելները կարող են վերափոխվել՝ այս հնարավոր նոսրացնող ազդեցությունը հաշվի առնելու համար:

Բաժնային գործիքներով մարվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունների վերափոխումներ

- F42 27-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ, անկախ բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանների վերափոխումներից կամ այդ բաժնային գործիքների տրամադրման չեղյալ հայտարարումից կամ մարումից, կազմակերպությունը պետք է առնվազն ճանաչի ստացված ծառայությունները՝ չափված տրամադրված բաժնային գործիքների տրամադրման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, բացառությամբ եթե այդ բաժնային գործիքներն իրավունք չեն առաջացնում՝ տրամադրման ամսաթվի դրությամբ սահմանված իրավունք առաջացնելու պայմանը (շուկայական պայմանից տարբեր պայման) չբավարարելու պատճառով: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այն վերափոխումների հետևանքները, որոնք ավելացնում են բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության իրական արժեքը կամ այլ օգուտներ են ապահովում աշխատակցին:
- F43 27-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելու համար՝
- ա) եթե վերափոխման արդյունքում ավելանում է տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը (օրինակ՝ իրագործման գնի նվազեցման միջոցով), որը չափվել է վերափոխումից անմիջապես առաջ և հետո, ապա կազմակերպությունը տրամադրված այդ լրացուցիչ իրական արժեքը պետք է ներառի որպես տրամադրված բաժնային գործիքների հատուցում ստացված ծառայությունների համար ճանաչված գումարի չափման մեջ: Տրամադրված լրացուցիչ իրական արժեքը վերափոխված բաժնային գործիքի իրական արժեքի և սկզբնական բաժնային գործիքի իրական արժեքի տարբերությունն է՝ երկուսն էլ վերափոխման ամսաթվի դրությամբ

գնահատված: Եթե վերափոխումը տեղի է ունենում իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում, ապա տրամադրված լրացուցիչ իրական արժեքը ներառվում է այն գումարի չափման մեջ, որը ճանաչվում է վերափոխման ամսաթվից մինչև վերափոխված բաժնային գործիքների իրավունք առաջացնելու ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածում ստացված ծառայությունների համար՝ ի լրումն սկզբնական բաժնային գործիքի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի վրա հիմնված գումարի, որը ճանաչվում է իրավունքի առաջացման սկզբնապես սահմանված ժամանակահատվածի մնացած հատվածում: Եթե վերափոխումը տեղի է ունենում իրավունքի առաջացման ամսաթվից հետո, ապա տրամադրված լրացուցիչ իրական արժեքը ճանաչվում է անմիջապես կամ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում, եթե աշխատակցից պահանջվում է աշխատանքի լրացուցիչ ժամանակահատված համալրել նախքան այդ վերափոխված բաժնային գործիքների նկատմամբ անվերապահ իրավունք ստանալը:

- բ) նմանապես, եթե վերափոխումը ավելացնում է տրամադրված բաժնային գործիքների քանակը, ապա կազմակերպությունը տրամադրված լրացուցիչ բաժնային գործիքների իրական արժեքը՝ վերափոխման ամսաթվի դրությամբ չափված, պետք է ներառի որպես տրամադրված բաժնային գործիքների հատուցում ստացված ծառայությունների համար ճանաչված գումարի չափման մեջ՝ վերը նշված (ա) կետի պահանջների համաձայն: Օրինակ՝ եթե վերափոխումը տեղի է ունենում իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածում, ապա տրամադրված լրացուցիչ բաժնային գործիքների իրական արժեքը ներառվում է վերափոխման ամսաթվից մինչև լրացուցիչ բաժնային գործիքների կողմից իրավունքի առաջացման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածում ստացված ծառայությունների համար ճանաչված գումարի չափման մեջ՝ ի լրումն ի սկզբանե տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքի վրա հիմնված գումարի, որը ճանաչվում է իրավունքի առաջացման սկզբնական ժամանակահատվածի մնացած հատվածում:
 - գ) եթե կազմակերպությունն իրավունքի առաջացման պայմանները վերափոխում է աշխատակցի համար շահավետ եղանակով, օրինակ՝ նվազեցնում է իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածը կամ վերափոխում կամ վերացնում է կատարողականի որևէ պայման (որը շուկայական պայման չէ, որի դեպքում փոփոխությունները հաշվառվում են վերը նշված (ա) կետին համաձայն), ապա կազմակերպությունը պետք է 19-21-րդ պարագրաֆների պահանջները կիրառելիս հաշվի առնի իրավունքի առաջացման վերափոխված պայմանները:
- F44 Ավելին՝ եթե կազմակերպությունը տրամադրված բաժնային գործիքների պայմանները վերափոխում է այնպես, որ նվազում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության ընդհանուր իրական արժեքը, կամ՝ աշխատակցի համար այլ ոչ շահավետ կերպով, ապա կազմակերպությունը պետք է, այնուամենայնիվ, շարունակի հաշվառել տրամադրված բաժնային գործիքների դիմաց որպես հատուցում ստացված ծառայություններն այնպես, ասես այդ վերափոխումը տեղի չէր ունեցել (բացառությամբ որոշ կամ բոլոր տրամադրված բաժնային գործիքների չեղյալ հայտարարման դեպքերի, որոնք պետք է հաշվառվեն 28-րդ պարագրաֆ-ի պահանջներին համաձայն): Օրինակ՝
- ա) եթե վերափոխման արդյունքում նվազում է տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը, որը չափվել է վերափոխումից անմիջապես առաջ և հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է հաշվի առնի իրական արժեքի նվազումը և պետք է շարունակի չափել տրամադրված բաժնային գործիքների դիմաց որպես հատուցում ստացված ծառայությունների համար ճանաչված գումարը՝ հիմք ընդունելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը տրամադրման ամսաթվի դրությամբ:
 - բ) եթե վերափոխման արդյունքում նվազում է աշխատակցին տրամադրված բաժնային գործիքների քանակը, ապա այդ նվազումը պետք է հաշվառվի որպես տրամադրված բաժնային գործիքների այդ մասի չեղյալ հայտարարում՝ 28-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն:
 - գ) եթե կազմակերպությունն իրավունքի առաջացման պայմանները վերափոխում է աշխատակցի համար ոչ շահավետ եղանակով, օրինակ՝ ավելացնում է իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածը կամ վերափոխում կամ ավելացնում է կատարողականի որևէ պայման (որը շուկայական պայման չէ, որի դեպքում փոփոխությունները հաշվառվում են վերը նշված

(ա) կետին համաձայն), ապա կազմակերպությունը 19-21-րդ պարագրաֆների պահանջները կիրառելիս չպետք է հաշվի առնի իրավունքի առաջացման վերափոխված պայմանները:

Քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ խմբի կազմակերպությունների միջև (2009 թ. փոփոխություններ)

- P45 43Ա–43Գ պարագրաֆները վերաբերում են խմբի կազմակերպությունների միջև քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների հաշվառմանը՝ յուրաքանչյուր կազմակերպության առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում: Բ46-Բ61 պարագրաֆներում քննարկվում է, թե ինչպես կիրառել 43Ա–43Գ պարագրաֆների պահանջները: Ինչպես նշված է 43Դ պարագրաֆում, խմբի կազմակերպությունների միջև քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ կարող են կատարվել բազմաթիվ պատճառներով՝ կախված փաստերից և հանգամանքներից: Հետևաբար, այս քննարկումը սպառնիչ չէ և ենթադրում է, որ երբ ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը չի կրում գործարքը մարելու պարտականություն, այդ գործարքը հանդիսանում է մայր կազմակերպության կողմից դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում ներդրում՝ անկախ փոխվճարման ցանկացած ներխմբային համաձայնությունից:
- P46 Չնայած ստորև բերված քննարկումը կենտրոնացած է աշխատակիցների հետ կատարվող գործարքների վրա՝ այն նաև կիրառելի է համանման՝ քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ, կատարված ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարների հետ, որոնք աշխատակից չեն հանդիսանում: Մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող համաձայնությամբ դուստր կազմակերպությունից կարող է պահանջվել, որ վերջինս վճարի մայր կազմակերպությանը՝ աշխատակիցներին բաժնային գործիքներ տրամադրելու համար: Ստորև բերված քննարկումը չի անդադրադադրում նման ներխմբային վճարման համաձայնության հաշվառմանը:
- P47 Նույն խմբի կազմակերպությունների միջև քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների ժամանակ սովորաբար չորս տիպի խնդիրներ են ի հայտ գալիս: Հարմարությունից ելնելով՝ ստորև բերված օրինակներում այդ խնդիրները քննարկվում են մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպության համատեքստում:

Քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություններ, որոնք ներառում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները

- P48 Առաջին խնդիրը հետևյալն է. արդյոք քաժնետոմսերի վրա հիմնված հետևյալ վճարման գործարքները, որոնք ներառում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները՝ ըստ սույն ՖՀՄ-ի, պետք է հաշվառվեն որպես բաժնային գործիքներով մարվող, թե որպես դրամական միջոցներով մարվող գործարքներ.
- ա) կազմակերպությունը իր աշխատակիցներին տրամադրում է իրավունքներ կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ (օրինակ՝ քաժնետոմսերի օպցիոններ), և իր աշխատակիցների հանդեպ իր պարտականությունները կատարելու նպատակով կա՛մ ինքն է ընտրում, կա՛մ իրենից պահանջվում է, որ երրորդ կողմից գնի բաժնային գործիքներ (այսինքն՝ կազմակերպությունում պահվող իր սեփական բաժնետոմսերը).
 - բ) կազմակերպության աշխատակիցներին կա՛մ կազմակերպության կողմից, կա՛մ կազմակերպության բաժնետերերի կողմից տրամադրվում են իրավունքներ կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ (օրինակ՝ քաժնետոմսերի օպցիոններ), և կազմակերպության բաժնետերերը մատակարարում են պահանջվող բաժնային գործիքները:
- P49 Կազմակերպությունը քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները, որոնցում նա իր սեփական բաժնային գործիքների դիմաց ստանում է ծառայություններ՝ որպես հատուցում, պետք է հաշվառի որպես բաժնային գործիքներով մարվող: Սա կիրառվում է՝ անկախ այն հանգամանքից, արդյոք կազմակերպությունը, քաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնության ներքո, իր աշխատակիցների հանդեպ իր պարտականությունները կատարելու նպատակով ինքն է ընտրում, թե

իրենից պահանջվում է, որ երրորդ կողմից գնի այդ բաժնային գործիքները: Սա նաև կիրառվում է անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք՝

- ա) աշխատակցի իրավունքները կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ տրամադրվել էին հենց իր՝ կազմակերպության, թե իր բաժնետերի (բաժնետերերի) կողմից. կամ
- բ) բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունը մարվել էր հենց իր՝ կազմակերպության, թե իր բաժնետերի (բաժնետերերի) կողմից:

P50 Եթե բաժնետերը կրում է պարտականություն՝ մարելու գործարքը այն կազմակերպության աշխատակիցների հետ, որում ունի ներդրում, ապա նա մատակարարում է այն կազմակերպության բաժնային գործիքները, որում ունի ներդրում, և ոչ թե իր սեփական բաժնային գործիքները: Հետևաբար, եթե այն կազմակերպությունը, որում ունի ներդրում, գտնվում է նույն խմբում, ինչ բաժնետերը, ապա՝ համաձայն 43Գ պարագրաֆի, բաժնետերը պետք է իր պարտականությունը բաժնետիրոջ անհատական ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ չափի այն պահանջների համաձայն, որոնք կիրառելի են դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների համար, իսկ բաժնետիրոջ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ՝ համաձայն այն պահանջների, որոնք կիրառելի են բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների համար:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություններ, որոնք ներառում են մայր կազմակերպության բաժնային գործիքները

P51 Երկրորդ խնդիրը վերաբերում է նույն խմբի շրջանակներում երկու կամ ավելի կազմակերպությունների միջև բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներին, որոնք ներառում են խմբի մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիքը: Օրինակ՝ դուստր կազմակերպության աշխատակիցներին տրամադրվում են իրավունքներ իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ՝ որպես հատուցում դուստր կազմակերպությանը մատուցած ծառայությունների դիմաց:

P52 Հետևաբար, երկրորդ խնդիրը վերաբերում է հետևյալ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություններին.

- ա) մայր կազմակերպությունը իր բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքները տրամադրում է ուղղակիորեն իր դուստր կազմակերպության աշխատակիցներին. մայր կազմակերպությունն է (և ոչ դուստրը) պարտականություն կրում դուստր կազմակերպության աշխատակիցներին բաժնային գործիքներ մատակարարելու գծով.
- բ) դուստր կազմակերպությունը իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքներ է տրամադրում իր աշխատակիցներին. դուստր կազմակերպությունն է պարտականություն կրում իր աշխատակիցներին բաժնային գործիքներ մատակարարելու գծով:

Մայր կազմակերպությունը իր դուստր կազմակերպության աշխատակիցներին տրամադրում է իրավունքներ իր բաժնային գործիքների նկատմամբ (P52(ա) պարագրաֆ)

P53 Դուստր կազմակերպությունը չի կրում պարտականություն՝ դուստր կազմակերպության աշխատակիցներին մատակարարելու իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքները: Հետևաբար, համաձայն 43Բ պարագրաֆի, դուստր կազմակերպությունը պետք է իր աշխատակիցներից ստացված ծառայությունները չափի համաձայն բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառելի պահանջների, և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը ճանաչի որպես ներդրում մայր կազմակերպության կողմից:

P54 Մայր կազմակերպությունը կրում է պարտականություն՝ դուստր կազմակերպության աշխատակիցների հետ գործարքը մարելու մայր կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով: Հետևաբար,

համաձայն 43Գ պարագրաֆի, մայր կազմակերպությունը պետք է իր պարտականությունը չափի համաձայն բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառելի պահանջների:

Դուստր կազմակերպությունը իր աշխատակիցներին տրամադրում է իրավունքներ իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ (Բ52(բ) պարագրաֆ)

Բ55 Քանի որ դուստր կազմակերպությունը չի բավարարում 43Բ պարագրաֆի պահանջներից ոչ մեկը, այն պետք է իր աշխատակիցների հետ գործարքը հաշվառի որպես դրամական միջոցներով մարվող: Այս պահանջը կիրառվում է՝ անկախ այն բանից, թե, իր աշխատակիցների հանդեպ իր պարտականությունները կատարելու նպատակով, դուստր կազմակերպությունը ինչ եղանակով է ձեռք բերում բաժնային գործիքները:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություններ, որոնք ներառում են դրամական միջոցներով կատարված վճարումներ աշխատակիցներին

Բ56 Երրորդ խնդիրն այն է, թե ինչպես իր մատակարարներից (ներառյալ աշխատակիցներից) ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպությունը պետք է հաշվառի բաժնետոմսերի վրա հիմնված համաձայնությունները, որոնք մարվում են դրամական միջոցներով, եթե ինքը՝ կազմակերպությունը, չի կրում որևէ պարտականություն իր մատակարարներին պահանջվող վճարումները կատարելու գծով: Օրինակ, դիտարկենք հետևյալ համաձայնությունները, որտեղ մայր կազմակերպությունն է (և ոչ թե ինքը՝ կազմակերպությունը) կրում պարտականություն կազմակերպության աշխատակիցներին պահանջվող դրամական միջոցներով վճարումները կատարելու գծով.

ա) կազմակերպության աշխատակիցները կստանան դրամական միջոցներով վճարումներ, որոնք կապված են իր բաժնային գործիքների գնի հետ.

բ) կազմակերպության աշխատակիցները կստանան դրամական միջոցներով վճարումներ, որոնք կապված են իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների գնի հետ:

Բ57 Դուստր կազմակերպությունը չի կրում պարտականություն իր աշխատակիցների հետ գործարքը մարելու գծով: Հետևաբար, դուստր կազմակերպությունը իր աշխատակիցների հետ գործարքը պետք է հաշվառի որպես բաժնային գործիքներով մարվող, իսկ սեփական կապիտալի համապատասխան աճը ճանաչի որպես ներդրում մայր կազմակերպության կողմից: Դուստր կազմակերպությունը հետագայում պետք է վերաչափի գործարքի արժեքը՝ հաշվի առնելու ցանկացած փոփոխություն, որը ծագել է իրավունքի առաջացման այն ոչ շուկայական պայմաններից, որոնք չեն բավարարվել՝ համաձայն 19-21-րդ պարագրաֆների: Սա տարբերվում է խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում գործարքի՝ որպես դրամական միջոցներով մարվող, չափումից:

Բ58 Քանի որ մայր կազմակերպությունը կրում է աշխատակիցների հետ գործարքը մարելու պարտականություն, և հատուցումը կատարվում է դրամական միջոցներով, մայր կազմակերպությունը (և համախմբված խումբը) պետք է իր պարտականությունը չափի համաձայն 43Գ պարագրաֆում բերված՝ դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ կիրառելի պահանջների:

Աշխատակիցների տեղափոխումները խմբի անդամ կազմակերպությունների միջև

Բ59 Չորրորդ խնդիրը վերաբերում է խմբային բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություններին, որոնցում ներգրավված են աշխատակիցներ խմբի մեկից ավելի կազմակերպություններից: Օրինակ՝ մայր կազմակերպությունը կարող է իր բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքներ տրամադրել իր դուստր կազմակերպությունների աշխատակիցներին՝ խմբին շարունակվող ծառայությունը որոշակի ժամանակաշրջանում ավարտին հասցնելու պայմանով: Մեկ դուստր կազմակերպության աշխատակիցը կարող է իրավունքների առաջացման որոշակի

ժամանակաշրջանում տեղափոխվել աշխատելու մեկ այլ դուստր կազմակերպությունում՝ առանց բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման սկզբնական համաձայնությամբ նախատեսված մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների նկատմամբ աշխատակցի իրավունքների վրա որևէ ազդեցության: Եթե դուստր կազմակերպությունները պարտավորություն չեն կրում իրենց աշխատակիցների հետ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնությունը մարելու գծով, ապա նրանք այն հաշվառում են որպես բաժնային գործիքներով մարվող գործարք: Յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպություն պետք է աշխատակցի կողմից ստացված ծառայությունները չափի՝ ելնելով բաժնային գործիքների իրական արժեքից այն ամսաթվի դրությամբ, երբ այդ բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքները սկզբնականորեն տրամադրվել էին մայր կազմակերպության կողմից, ինչպես սահմանված է Ա հավելվածում, ինչպես նաև՝ ելնելով իրավունքների առաջացման ժամանակահատվածի այն համամասնությունից, որի ընթացքում աշխատակիցը ծառայել է յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում:

P60 Եթե դուստր կազմակերպությունը կրում է պարտականություն՝ իր աշխատակիցների հետ գործարքը մարելու իր մայր կազմակերպության բաժնային գործիքներով, ապա գործարքը հաշվառում է որպես դրամական միջոցներով մարվող: Յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպություն պետք է ստացված ծառայությունները չափի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ բաժնային գործիքների իրական արժեքի հիման վրա, իրավունքների առաջացման ժամանակահատվածի այն համամասնության համար, որի ընթացքում աշխատակիցը ծառայել է յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում: Բացի այդ, յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպություն պետք է ճանաչի բաժնային գործիքների իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն, որը տեղի է ունեցել աշխատակցի՝ յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում ծառայության ընթացքում:

P61 Նման մի աշխատակից, խմբի կազմակերպություններից մեկից մյուսը տեղափոխվելուց հետո, կարող է չբավարարել Ա հավելվածում սահմանված իրավունքի առաջացման շուկայական պայմանից տարբերվող այլ պայման. օրինակ՝ աշխատակիցը լքում է խումբը նախքան ծառայության ժամանակաշրջանն ավարտին հասցնելը: Այս դեպքում, քանի որ իրավունքի առաջացման պայմանը ծառայությունն է խմբում, յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպություն պետք է, համաձայն 19-րդ պարագրաֆի սկզբունքների, ճշգրտի աշխատակցից ստացված ծառայությունների գծով նախկինում ճանաչված գումարը: Հետևաբար, եթե մայր կազմակերպության կողմից տրամադրված բաժնային գործիքների նկատմամբ իրավունքները չեն առաջանում աշխատակցի՝ իրավունքի շուկայական պայմաններից տարբեր այլ պայմաններ չբավարարելու պատճառով, խմբի անդամ կազմակերպություններից ոչ մեկի ֆինանսական հաշվետվություններում այդ աշխատակցից ստացված ծառայությունների մասով ոչ մի գումար կուտակային հիմունքով չի ճանաչվում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 3 Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է նպաստել հաշվետու կազմակերպության կողմից իր ֆինանսական հաշվետվություններում *ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման* և դրա հետևանքների մասին առավել տեղին, արժանահավատ և համադրելի տեղեկատվության ներկայացմանը: Դա իրագործելու համար սույն ՖՀՄՍ-ն սահմանում է այն սկզբունքները և պահանջները, թե ինչպես է *ձեռք բերողը*.
 - ա) իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում և չափում ձեռք բերված *որոշելի* ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և *ձեռք բերվողում* ցանկացած *չվերահսկող բաժնեմաս*.
 - բ) ճանաչում և չափում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված *գուղձիլը* կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտը.
 - գ) որոշում, թե ինչ տեղեկատվություն բացահայտել, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն տրվի գնահատելու ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման բնույթն ու ֆինանսական հետևանքները:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է այն գործարքի կամ այլ դեպքի նկատմամբ, որը բավարարում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սահմանմանը: Սույն ՖՀՄՍ-ը չի կիրառվում՝
 - ա) համատեղ ձեռնարկման կազմավորման նկատմամբ.
 - բ) *ձեռնարկատիրական գործունեություն* չկազմող ակտիվի կամ ակտիվների խմբի ձեռքբերման նկատմամբ: Այդպիսի դեպքերում ձեռք բերողը պետք է որոշակիացնի և ճանաչի ձեռք բերված առանձին որոշելի ակտիվները (ներառյալ այն ակտիվները, որոնք, ըստ *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38-ի, բավարարում են *ոչ նյութական ակտիվների* սահմանմանը և ճանաչման չափանիշները) և ստանձնած պարտավորությունները: Խմբի ձեռքբերման արժեքը պետք է բաշխվի առանձին որոշելի ակտիվների և պարտավորությունների վրա՝ գնման ամսաթվի դրությամբ դրանց *իրական արժեքներին* համամասնորեն: Այդպիսի գործարքը կամ դեպքը գուղձիլ չի առաջացնում.
 - գ) ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման նկատմամբ (Բ1-Բ4 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը):

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացումը

3. Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք գործարքը կամ այլ դեպքը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում է՝ կիրառելով սույն ՖՀՄՍ-ում տրված սահմանումը, որը պահանջում է, որ ձեռք բերված ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները կազմեն ձեռնարկատիրական գործունեություն: Եթե ձեռք բերված ակտիվները ձեռնարկատիրական գործունեություն չեն կազմում, ապա հաշվետու կազմակերպությունը պետք է գործարքը կամ այլ դեպքը հաշվառի որպես ակտիվների ձեռքբերում: Բ5-Բ12 պարագրաֆները տրամադրում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացման և ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանման ուղեցույցներ:

Ձեռքբերման մեթոդը

4. Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում կիրառելով ձեռքբերման մեթոդը:
5. Ձեռքբերման մեթոդի կիրառումը պահանջում է՝

- ա) ձեռք բերողի որոշակիացում.
- բ) *ձեռքբերման ամսաթվի որոշում.*
- գ) ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմասի ճանաչում և չափում.
- դ) գուղվիլի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչում և չափում:

Ձեռք բերողի որոշակիացումը

- 6. **Յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում միավորվող կազմակերպություններից մեկը պետք է որոշակիացվի որպես ձեռք բերող:**
- 7. Ձեռք բերողին (կազմակերպություն, որը ստանում է մեկ այլ ձեռք բերվող կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն) որոշակիացնելու համար պետք է օգտագործվի *“Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ”* ՖՀՄՍ 10-ի ուղեցույցը: Եթե տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, սակայն ՖՀՄՍ 10-ի ուղեցույցի կիրառումը հստակորեն չի մատնանշում, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է ձեռք բերողը, ապա ձեռք բերողին որոշելիս պետք է հաշվի առնվեն Բ14-Բ18 պարագրաֆներում նշված գործոնները:

Ձեռքբերման ամսաթվի որոշումը

- 8. **Ձեռք բերողը պետք է որոշի ձեռքբերման ամսաթիվը, որն այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում ձեռք բերվողի նկատմամբ:**
- 9. Սովորաբար, ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվին: Դա այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը իրավաբանորեն փոխանցում է հատուցումը, ձեռք է բերում ձեռք բերվողի ակտիվները և ստանձնում է նրա պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը կարող է վերահսկողություն ստանալ փակման ամսաթվից ավելի վաղ կամ ավելի ուշ: Օրինակ՝ ձեռքբերման ամսաթիվը փակման ամսաթվից ավելի վաղ կլինի, եթե գրավոր համաձայնությամբ սահմանված է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվից վաղ ամսաթվի: Ձեռքբերման ամսաթիվը որոշելիս ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի բոլոր տեղիներն փաստերն ու հանգամանքները:

Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմասի ճանաչումը և չափումը

Ճանաչման սկզբունք

- 10. **Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողը պետք է գուղվիլից զատ ճանաչի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմաս: Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների ճանաչման համար պետք է բավարարված լինեն 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆներում շարադրված պայմանները:**

Ճանաչման պայմաններ

- 11. Որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ բավարարեն ակտիվների և պարտավորությունների սահմանումներին՝ ըստ *Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքների*¹: Օրինակ՝ այն ծախսումները, որոնք ձեռք բերողն ակնկալում է, սակայն պարտավորված չէ կատարել ապագայում, և որոնք կապված են ձեռք բերվողի որևէ գործունեության դադարեցման կամ ձեռք բերվողի աշխատակիցների տեղափոխման կամ աշխատանքից ազատման ծրագրերն իրագործելու հետ, չեն հանդիսանում

¹ ՀՀՄՍԿ-ի <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները>> ընդունվել է ՀՀՄՍԿ-ի կողմից 2001թ. - ին: 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԿ-ն փոխարինեց <<Հիմունքները>> <<Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով>>:

պարտավորություններ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, ձեռք բերողը չի ճանաչում այդ ծախսումները՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս: Փոխարենը՝ ձեռք բերողը ճանաչում է այդ ծախսումները իր հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում՝ այլ ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:

12. Բացի այդ, որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է մաս կազմեն այն ամենի, ինչ ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակել են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, այլ ոչ թե առանձին գործարքների արդյունք լինեն: Ձեռք բերողը պետք է կիրառի 51-53-րդ պարագրաֆների ցուցումները՝ որոշելու համար, թե ձեռք բերված ակտիվներից կամ ստանձնած պարտավորություններից որոնք են ձեռք բերվողի փոխանակման մաս կազմում, և որոնք են (եթե այդպիսիք կան) առանձին գործարքների արդյունք և պետք է հաշվառվեն իրենց բնույթին և կիրառելի ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:
 13. Ձեռք բերողի կողմից ճանաչման սկզբունքի և պայմանների կիրառումը կարող է հանգեցնել որոշ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման, որոնք ձեռք բերվողը նախկինում չէր ճանաչել որպես ակտիվներ և պարտավորություններ իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ՝ ձեռք բերողը ճանաչում է այնպիսի ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպիսիք են մակնիշի անունը, արտոնագիրը, հաճախորդի հետ հարաբերությունները, որոնք ձեռք բերվողը չի ճանաչել որպես ակտիվ իր ֆինանսական հաշվետվություններում, որովհետև ներստեղծել է դրանք և համապատասխան ծախսումները ճանաչել է ծախս:
 14. Բ28-Բ40 պարագրաֆները սահմանում են գործառնական վարձակալության և ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման ուղեցույցը: 22-28-րդ պարագրաֆները սահմանում են այնպիսի հոդվածներ ներառող որոշելի ակտիվներ և պարտավորությունների տեսակներ, որոնց համար սույն ՖՀՄՄ-ը նախատեսում է ճանաչման սկզբունքից և պայմաններից սահմանափակ թվով բացառություններ:
Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների դասակարգումը կամ նախատեսումը
 15. **Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողը պետք է անհրաժեշտության դեպքում դասակարգի կամ նախատեսի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները՝ հետագայում այլ ՖՀՄՄ-ներ կիրառելու համար: Ձեռք բերողը պետք է այդ դասակարգումները կամ նախատեսումները կատարի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանագրային պայմանների, տնտեսական պայմանների, իր գործառնական կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և այլ տեղին պայմանների հիման վրա:**
 16. Որոշ իրավիճակներում ՖՀՄՄ-ները նախատեսում են տարբեր հաշվառում կախված այն բանից, թե ինչպես է կազմակերպությունը դասակարգում կամ նախատեսում որոշակի ակտիվը կամ պարտավորությունը: Դասակարգումների կամ նախատեսումների օրինակները, որ պետք է կատարի ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող տեղին պայմանների հիման վրա, ներառում են հետևյալը, սակայն դրանցով չեն սահմանափակվում
 - ա) որոշակի ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների դասակարգումը որպես իրական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով չափվող՝ “*Ֆինանսական գործիքներ*” ՖՀՄՄ 9-ին համապատասխան.
 - բ) ածանցյալ գործիքի՝ որպես հեջավորման գործիքի նախատեսումը՝ համաձայն ՀՀՄՄ 39-ի.
 - գ) գնահատումը, թե արդյոք պարունակվող ածանցյալ գործիքը պետք է առանձնացվի “*հիմնական*” պայմանագրից՝ համաձայն ՖՀՄՄ 9-ի (որը “*դասակարգման*” խնդիր է, քանի որ սույն ՖՀՄՄ-ն այդ տերմինն է օգտագործում):
 17. Սույն ՖՀՄՄ-ը նախատեսում է երկու բացառություն 15-րդ պարագրաֆի սկզբունքից՝
 - ա) վարձակալական պայմանագրի դասակարգումը կամ որպես գործառնական վարձակալություն, կամ որպես ֆինանսական վարձակալություն՝ համաձայն “*Վարձակալություն*” ՀՀՄՄ 17 -ի .
 - բ) պայմանագրի դասակարգումը որպես ապահովագրական պայմանագիր՝ համաձայն “*Ապահովագրության պայմանագրեր*” ՖՀՄՄ 4 -ի:
- Ձեռք բերողը այդ պայմանագրերը պետք է դասակարգի պայմանագրի սկզբի դրությամբ առկա պայմանագրային պայմանների և այլ գործոնների հիման վրա (կամ, եթե պայմանագրի պայմանները

այնպես են փոփոխվել, որ կփոխվի դրա դասակարգումը, ապա այդ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ, որը կարող է լինել ձեռքբերման ամսաթիվը):

Չափման սկզբունքը

18. **Ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներով:**

19. Յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերման ամսաթվին չափի ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի բաղադրիչները, որոնք հանդիսանում են գործող սեփականության բաժնեմասեր և լուծարման դեպքում դրանց տիրապետողներին շնորհում են կազմակերպության զուտ ակտիվներում համամասնական մասնաբաժին, կամ

ա) իրական արժեքով, կամ

բ) ձեռք բերվողի որոշելի զուտ ակտիվների ճանաչված գումարներում գործող սեփականության գործիքների մասնաբաժնի համամասնությամբ:

Չվերահսկող բաժնեմասերի մնացած բոլոր բաղկացուցիչները պետք է չափվեն իրենց ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, եթե միայն ՖՀՄՍ-ներով չափման այլ հիմունք չի պահանջվում:

20. 24-31-րդ պարագրաֆները սահմանում են այնպիսի որոշելի ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց համար սույն ՖՀՄՍ-ը նախատեսում է չափման սկզբունքից սահմանափակ թվով բացառություններ:

Ճանաչման կամ չափման սկզբունքներից բացառությունները

21. Սույն ՖՀՄՍ-ը նախատեսում է ճանաչման և չափման իր սկզբունքներից սահմանափակ թվով բացառություններ: 22-31-րդ պարագրաֆները սահմանում են ինչպես այն կոնկրետ հոդվածները, որոնց համար բացառություններ են նախատեսված, այնպես էլ այդ բացառությունների բնույթը: Ձեռք բերողը պետք է այդ հոդվածները հաշվառի՝ կիրառելով 22-31-րդ պարագրաֆների պահանջները, ինչի արդյունքում որոշ հոդվածներ՝

ա) ճանաչվում են՝ կիրառելով կա՛մ ճանաչման պայմանները՝ ի լրումն 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆներում նշվածների, կա՛մ այլ ՖՀՄՍ-ների պահանջները, որոնց արդյունքները կտարբերվեն ճանաչման սկզբունքի և պայմանների կիրառումից.

բ) չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներից տարբեր գումարներով:

Ճանաչման սկզբունքից բացառություններ

Պայմանական պարտավորություններ

22. *“Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ” ՀՀՄՍ 37 -ը սահմանում է պայմանական պարտավորությունը որպես՝*

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:

23. ՀՀՄՍ 37-ի պահանջները չեն կիրառվում որոշելիս, թե ինչ պայմանական պարտավորություններ ճանաչել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Փոխարենը՝ ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ պետք է ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորություն, եթե այն ներկա պարտականություն է՝ որպես անցյալ դեպքերի

արդյունք, և դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Հետևաբար, հակառակ ՀՀՄՍ 37-ին, ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորությունը, նույնիսկ եթե հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք: 56-րդ պարագրաֆը սահմանում է պայմանական պարտավորությունների հետագա հաշվառման ցուցումները:

Բացառություններ և՛ ճանաչման, և՛ չափման սկզբունքներից

Շահութահարկ

24. Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի և չափի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվներից և ստանձնած պարտավորություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը՝ *“Շահութահարկեր”* ՀՀՄՍ 12 -ի համաձայն:
25. Ձեռք բերողը պետք է հաշվառի ձեռք բերվողի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող կամ ձեռքբերման արդյունքում առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների և հետագա ժամանակաշրջաններ տեղափոխվող պոտենցիալ հարկային հետևանքները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի:

Աշխատակիցների հատուցումներ

26. Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի և չափի ձեռք բերվողի աշխատակիցների հատուցումների համաձայնություններին վերաբերող պարտավորությունը (կամ, եթե կա, ակտիվը)՝ համաձայն *“Աշխատակիցների հատուցումներ”* ՀՀՄՍ 19 -ի:

Փոխհատուցման գծով ակտիվներ

27. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում վաճառողը կարող է՝ ըստ պայմանագրի, ձեռք բերողին փոխհատուցել ամբողջությամբ առանձին ակտիվին կամ պարտավորությանը կամ դրա մի մասին վերաբերող պայմանական դեպքի կամ անորոշության արդյունքը: Օրինակ՝ վաճառողը կարող է ձեռք բերողին փոխհատուցել որոշակի պայմանական դեպքից առաջացող պարտավորության գծով որոշված գումարը գերազանցող վնասները. այլ խոսքով՝ վաճառողը կերաշխավորի, որ ձեռք բերողի պարտավորությունը չի գերազանցի որոշված գումարը: Արդյունքում՝ ձեռք բերողը փոխհատուցման գծով ակտիվ է ստանում: Ձեռք բերողը պետք է փոխհատուցման գծով ակտիվ ճանաչի այն նույն ժամանակ, երբ ճանաչում է փոխհատուցվող հոդվածը՝ չափելով այն նույն հիմունքով, որով չափում է փոխհատուցվող հոդվածը՝ հաշվի առնելով անհավաքագրելի գումարների գնահատման անհրաժեշտությունը: Հետևաբար, եթե փոխհատուցումն այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով է, որը ճանաչվում է ձեռքբերման ամսաթվին և չափվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, ձեռք բերողը պետք է ճանաչի փոխհատուցման գծով ակտիվը ձեռքբերման ամսաթվին՝ այն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով չափելով: Իրական արժեքով չափվող փոխհատուցման գծով ակտիվի համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի վերաբերյալ հավաքագրելիության նկատառումներից ելնելով՝ առկա անորոշության հետևանքները ներառվում են իրական արժեքի չափման մեջ, և առանձին պահուստի գնահատման անհրաժեշտություն չկա (Բ41 պարագրաֆը սահմանում է համապատասխան կիրառման ուղեցույցը):
28. Որոշ հանգամանքներում փոխհատուցումը կարող է այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով լինել, որը բացառություն է հանդիսանում ճանաչման կամ չափման սկզբունքներից: Օրինակ՝ փոխհատուցումը կարող է այնպիսի պայմանական պարտավորության գծով լինել, որը ձեռքբերման ամսաթվին չի ճանաչվում, քանի որ դրա իրական արժեքն այդ ամսաթվի դրությամբ արժանահավատորեն չափելի չէ: Մեկ այլ դեպքում փոխհատուցումը կարող է այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով լինել, որը չափվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից տարբեր այլ հիմունքով, ինչպես, օրինակ, աշխատակիցների հատուցումների արդյունքում առաջացածները: Այդպիսի հանգամանքներում փոխհատուցման գծով ակտիվը պետք է ճանաչվի և չափվի՝ օգտագործելով այնպիսի ենթադրություններ, որոնք համահունչ են փոխհատուցվող հոդվածի չափման համար օգտագործվածների հետ՝ հաշվի առնելով ղեկավարության՝ փոխհատուցման գծով ակտիվի հավաքագրելիության գնահատականը և փոխհատուցվող գումարի գծով որևէ պայմանագրային սահմանափակում: 57-րդ պարագրաֆը սահմանում է փոխհատուցման գծով ակտիվի հետագա հաշվառման ցուցումները:

Չափման սկզբունքից բացառությունները

Հետգնված իրավունքներ

29. Որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետգնված իրավունքի իրական արժեքը որոշելիս ձեռք բերողը պետք է չափի դրա արժեքը համապատասխան պայմանագրի մնացորդային պայմանագրային ժամկետի հիման վրա՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք շուկայի մասնակիցները կդիտարկեն հնարավոր պայմանագրային նորացումները դրա իրական արժեքը չափելիս: Բ35 և Բ36 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքներ

30. Ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների կամ ձեռք բերվողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքների՝ ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքներով փոխարինմանը վերաբերող պարտավորությունը կամ սեփական կապիտալի գործիքը չափի *“Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում”* ՖՀՄՍ 2-ում ներկայացված մեթոդի համաձայն՝ ձեռք բերման ամսաթվին (սույն ՖՀՄՍ-ում այդ մեթոդի արդյունքը կոչվում է բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքների “շուկայի վրա հիմնված գնահատական”):

Վաճառքի համար պահվող ակտիվներ

31. Ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը), որը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն *“Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն”* ՖՀՄՍ 5 -ի, չափի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի համար անհրաժեշտ ծախսերը՝ ըստ այդ ՖՀՄՍ-ի 15-18-րդ պարագրաֆների:

Գուդվիլի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչումը և չափումը

32. Ձեռք բերողը պետք է գուդվիլ ճանաչի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ այն չափելով որպես ստորև ներկայացված (ա) և (բ) կետերի դրական տարբերություն՝

ա) ստորև թվարկվածների հանրագումար՝

- (i) փոխանցված հատուցում, որը, սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն, ընդհանուր առմամբ պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով (տե՛ս պարագրաֆ 37).
- (ii) ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմասի գումար՝ չափված սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն.
- (iii) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում (տե՛ս պարագրաֆներ 41 և 42) ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողի նախկինում ունեցած բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեք.

բ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն չափված ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների զուտ գումարը:

33. Այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, որում ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակում են միայն սեփական կապիտալում բաժնեմասեր, ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կարող է ավելի արժանահավատորեն չափելի լինել, քան ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը: Եթե դա այդպես է, ձեռք բերողը պետք է որոշի գուդվիլի գումարը՝ օգտագործելով ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, այլ ոչ թե փոխանցված սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Գուդվիլի գումարն այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում որոշելու համար, որում որևէ հատուցում չի փոխանցվել, ձեռք բերողը պետք է փոխանցված հատուցման՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի փոխարեն օգտագործի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողում

ձեռք բերողի բաժնեմասի իրական արժեքը(պարագրաֆ 32 (ա) 1): Բ46-Բ49 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Ձեռչով ձեռքբերումներ

34. Երբեմն ձեռք բերողը կատարում է զեղչով ձեռքբերում, որը ձեռնարկատիրական գործունեության այնպիսի միավորում է, որի դեպքում 32(բ) պարագրաֆում նշված գումարը գերազանցում է 32(ա) պարագրաֆում սահմանված մեծությունների հանրագումարը: Եթե այդ գերազանցումն առկա է նաև 36-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելուց հետո, ապա ձեռք բերողը պետք է արդյունքում ստացված օգուտը ձեռքբերման ամսաթվին ճանաչի շահույթում կամ վնասում: Օգուտը պետք է վերագրվի ձեռք բերողին:
35. Ձեռչով ձեռքբերում կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, պարտադրված վաճառք հանդիսացող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում, որում վաճառողը գործում է հարկադրանքի տակ: Այնուամենայնիվ, կոնկրետ հոդվածների համար 22–31-րդ պարագրաֆներում քննարկված ճանաչման կամ չափման բացառությունները նույնպես կարող են հանգեցնել զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչման (կամ փոխել ճանաչված այդպիսի օգուտի գումարը):
36. Մինչև զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչումը ձեռք բերողը պետք է վերանայի, թե արդյոք նա ճիշտ է որոշել ձեռք բերված բոլոր ակտիվները և ստանձնած բոլոր պարտավորությունները և պետք է ճանաչի այդ վերանայման ընթացքում որոշակիացվող ցանկացած լրացուցիչ ակտիվ կամ պարտավորություն: Այնուհետև ձեռք բերողը պետք է բոլոր ստորև թվարկվածների համար վերանայի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ սույն ՖՀՄ-ի պահանջով ճանաչվող գումարների չափման համար կիրառված ընթացակարգերը՝
- ա) ձեռք բերված որոշելի ակտիվներ և ստանձնած պարտավորություններ.
 - բ) ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմաս (առկայության դեպքում).
 - գ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողի նախկինում ունեցած բաժնեմաս.
 - դ) փոխանցված հատուցում:

Վերանայման նպատակն է ապահովել, որ չափումները ճշգրիտ արտացոլեն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ հասանելի ամբողջ տեղեկատվության կիրառումը:

Փոխանցված հատուցում

37. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցումը պետք է չափվի իրական արժեքով. այն պետք է հաշվարկվի որպես ձեռք բերողի փոխանցված ակտիվների, ձեռք բերվողի նախկին սեփականատերերի հանդեպ ձեռք բերողի մոտ առաջացած պարտավորությունների և ձեռք բերողի թողարկված սեփական կապիտալի բաժնեմասերի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքների հանրագումար: (Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարգևատրումների՝ ձեռք բերվողի աշխատակիցներին պատկանող պարգևատրումներով փոխանակված ցանկացած մաս, որը ներառված է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում փոխանցված հատուցման մեջ, պետք է չափվի 30-րդ պարագրաֆի համաձայն, այլ ոչ թե իրական արժեքով:) Հատուցման պոտենցիալ ձևերի օրինակները ներառում են դրամական միջոցները, այլ ակտիվներ, ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը կամ դուստր կազմակերպությունը, *պայմանական հատուցումը*, սեփական կապիտալի սովորական կամ արտոնյալ գործիքները, օպցիոնները, վարանտները, և *փոխադարձ կազմակերպությունների* անդամների բաժնեմասերը:
38. Փոխանցված հատուցումը կարող է ներառել ձեռք բերողի այնպիսի ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց հաշվեկշռային արժեքները տարբերվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներից (օրինակ՝ ոչ դրամային ակտիվներ կամ ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը): Նման դեպքերում ձեռք բերողը պետք է փոխանցված ակտիվները կամ պարտավորությունները վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով և ճանաչի արդյունքում ստացված օգուտները կամ վնասները (առկայության դեպքում) շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, երբեմն փոխանցված ակտիվները կամ

պարտավորությունները ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից հետո մնում են միավորված կազմակերպությունում (օրինակ՝ որովհետև ակտիվները կամ պարտավորությունները փոխանցվել են ձեռք բերվողին, այլ ոչ թե դրա նախկին սեփականատերերին) և, հետևաբար, ձեռք բերողը պահպանում է դրանց նկատմամբ վերահսկողությունը: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է այդ ակտիվները և պարտավորությունները չափի դրանց մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքներով և չպետք է օգուտ կամ վնաս ճանաչի շահույթում կամ վնասում այն ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով, որոնք նա վերահսկում է և՛ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը, և՛ դրանից հետո:

Պայմանական հատուցում

39. Հատուցումը, որ ձեռք բերողը փոխանցում է ձեռքբերման դիմաց, ներառում է ցանկացած ակտիվ կամ պարտավորություն, որը պայմանական հատուցման համաձայնության արդյունք է (տե՛ս պարագրաֆ 37): Ձեռք բերողը պետք է պայմանական հատուցման իրական արժեքը ճանաչի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ որպես ձեռքբերման դիմաց փոխանցված հատուցման մաս:
40. Ձեռք բերողը պայմանական հատուցում վճարելու պարտականությունը պետք է դասակարգի որպես պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ՝ համաձայն ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի գործիքի՝ *“Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը”* ՀՀՄՍ 32 -ի 11-րդ պարագրաֆում տրված սահմանումների կամ կիրառվող այլ ՀՀՄՍ-ների պահանջների: Ձեռք բերողը պետք է որպես ակտիվ դասակարգի նախկինում փոխանցված հատուցումը հետ ստանալու իրավունքը, եթե բավարարված են կոնկրետ պայմաններ: 58-րդ պարագրաֆը սահմանում է պայմանական հատուցման հետագա հաշվառման ցուցումները:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների որոշակի տեսակների դեպքում ձեռքբերման մեթոդի կիրառման լրացուցիչ ցուցումներ

Ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերումներ

41. Երբեմն ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում այնպիսի ձեռք բերվողի նկատմամբ, որի սեփական կապիտալում նա ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ բաժնեմաս ուներ: Օրինակ՝ 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին Ա կազմակերպությունն ունի 35 տոկոսանոց չվերահսկող բաժնեմաս Բ կազմակերպության սեփական կապիտալում: Այդ ամսաթվին Ա կազմակերպությունը գնում է լրացուցիչ 40 տոկոսանոց բաժնեմաս Բ կազմակերպությունում, ինչը նրան վերահսկողություն է ընձեռում Բ կազմակերպության նկատմամբ: Սույն ՀՀՄՍ-ը այդպիսի գործարքը կոչում է ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերում, որը երբեմն կոչվում է նաև աստիճանական ձեռքբերում:
42. Ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում իր նախկինում ունեցած բաժնեմասը վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով և արդյունքում ստացված օգուտը կամ վնասը (առկայության դեպքում) ճանաչի շահույթում կամ վնասում, կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, եթե տեղին է: Նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում ձեռք բերողը կարող է ճանաչած լինել ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում իր բաժնեմասի արժեքի փոփոխություններն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Նման դեպքերում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչած գումարը պետք է ճանաչվի այնպես, ինչպես եթե ձեռք բերողն ուղղակիորեն օտարեր սեփական կապիտալում իր նախկինում ունեցած բաժնեմասը:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում առանց հատուցում փոխանցելու

43. Երբեմն ձեռք բերողը ստանում է ձեռք բերվողի վերահսկողությունը՝ առանց հատուցում փոխանցելու: Այդպիսի միավորումների նկատմամբ կիրառվում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառման ձեռքբերման մեթոդը: Այդպիսի իրավիճակներից են.
 - ա) ձեռք բերվողը հետ է գնում իր սեփական բաժնետոմսերի բավականաչափ քանակություն, ինչի հետևանքով առկա ներդրողը (ձեռք բերողը) ստանում է վերահսկողություն.
 - բ) սպառվում են փոքրամասնության վետոյի իրավունքները, որոնք նախկինում ձեռք բերողին թույլ չէին տալիս վերահսկել ձեռք բերվողին, որում ձեռք բերողն ուներ ծայրի իրավունքների մեծամասնություն.

- գ) ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը միայն պայմանագրով են համաձայնվում միավորել իրենց ձեռնարկատիրական գործունեությունները: Ձեռք բերողը ձեռք բերվողին վերահսկողության դիմաց որևէ հատուցում չի փոխանցում և որևէ բաժնեմաս չունի ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ո՛չ ձեռքբերման ամսաթվին, ո՛չ էլ նախկինում: Միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման օրինակներ են համակցման համաձայնությամբ երկու ձեռնարկատիրական գործունեությունների միացումը կամ գրանցված երկակի ընկերության ստեղծումը:
44. Միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի սեփականատերերին վերագրի ձեռք բերվողի՝ սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն ճանաչված զուտ ակտիվների գումարը: Այլ կերպ ասած՝ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողից տարբեր այլ կողմերի պատկանող բաժնեմասերը հանդիսանում են չվերահսկող բաժնեմաս ձեռք բերողի հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում, նույնիսկ եթե արդյունքն այնպիսին է, որ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բոլոր բաժնեմասերը վերագրվում են չվերահսկող բաժնեմասին:

Չափման ժամանակաշրջան

45. **Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ այն հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի դրությամբ, որում միավորումը տեղի է ունեցել, ապա ձեռք բերողը պետք է իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնի պայմանական գումարներ այն հոդվածների գծով, որոնց հաշվառումն ավարտված չէ: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է հետընթաց կերպով ճշգրտի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված պայմանական գումարները՝ արտացոլելու համար ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ ստացված նոր տեղեկատվությունը, որը, հայտնի լինելու դեպքում, կազդեր այդ ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարների չափման վրա: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է ճանաչի նաև լրացուցիչ ակտիվներ և պարտավորություններ, եթե ստացվել է նոր տեղեկատվություն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ, որը, հայտնի լինելու դեպքում, կհանգեցնեք այդ ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչմանը: Չափման ժամանակաշրջանն ավարտվում է, հենց որ ձեռք բերողը ստանում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ անհրաժեշտ ամբողջ տեղեկատվությունը կամ տեղեկանում է, որ լրացուցիչ տեղեկատվություն հասանելի չէ:**
46. Չափման ժամանակաշրջանը ձեռքբերման ամսաթվից հետո այն ժամանակաշրջանն է, որի ընթացքում ձեռք բերողը կարող է ճշգրտել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով ճանաչված պայմանական գումարները: Չափման ժամանակաշրջանը ձեռք բերողին խելամիտ ժամանակ է տալիս՝ սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջներին համապատասխան ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ստորև թվարկվածների որոշման և չափման համար անհրաժեշտ տեղեկատվություն հայթայթելու համար՝
- ա) ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմաս.
 - բ) ձեռք բերման դիմաց փոխանցված հատուցումը (կամ գուդվիլի չափման համար օգտագործվող այլ գումարը).
 - գ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին նախկինում պատկանող բաժնեմասը.
 - դ) արդյունքում ստացված գուդվիլը կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտը:
47. Ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի բոլոր տեղին գործոնները՝ որոշելու համար, թե արդյոք ձեռքբերման ամսաթվից հետո ստացված տեղեկատվությունը պետք է հանգեցնի ճանաչված պայմանական գումարների ճշգրտման, թե այդ տեղեկատվությունն արդյունք է ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի: Տեղին գործոնները ներառում են լրացուցիչ տեղեկատվության ստացման ամսաթվը և ձեռք բերողի մոտ պայմանական գումարների փոփոխման պատճառի առկայությունը: Ձեռքբերման ամսաթվից կարճ ժամանակ անց ստացված տեղեկատվությունը, հավանաբար, ավելի ստույգ կարտացոլի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող հանգամանքները, քան մի

քանի ամիս անց ստացված տեղեկատվությունը: Օրինակ՝ ակտիվի վաճառքը երրորդ կողմին ձեռքբերման ամսաթվից կարճ ժամանակ անց մի գումարով, որը զգալիորեն տարբերվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ չափված պայմանական իրական արժեքից, հավանական է, որ մատնանշում է պայմանական գումարի սխալ լինելը, բացառությամբ, երբ առկա է որևէ միջանկյալ դեպք, որը փոփոխել է այդ ակտիվի իրական արժեքը:

48. Ձեռք բերողը ճանաչում է որոշելի ակտիվի (պարտավորության) գծով ճանաչված պայմանական գումարի ավելացումը (նվազեցումը) գույվիլի նվազեցման (ավելացման) միջոցով: Այնուամենայնիվ, չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացված նոր տեղեկատվությունը կարող է երբեմն հանգեցնել ավելի քան մեկ ակտիվի կամ պարտավորության պայմանական գումարի ճշգրտման: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող էր ստանձնած լինել ձեռք բերվողի կառույցներից մեկում պատահարի հետ կապված վնասների վճարման պարտավորություն, որն ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն ծածկված է ձեռք բերվողի պարտավորության ապահովագրության պոլիսով: Եթե ձեռք բերողը չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ստանում է նոր տեղեկատվություն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այդ պարտավորության իրական արժեքի վերաբերյալ, պարտավորության գծով ճանաչված պայմանական գումարի փոփոխության արդյունքում գույվիլի ճշգրտումը կհաշվանցվի (ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն) ապահովագրողից ստացվելիք պահանջի գծով ճանաչված պայմանական գումարի փոփոխության արդյունքում գույվիլի համապատասխան ճշգրտման հետ:
49. Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է պայմանական գումարների ճշգրտումները ճանաչի այնպես, կարծես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառումն ավարտվել է ձեռքբերման ամսաթվին: Հետևաբար, ձեռք բերողը պետք է անհրաժեշտության դեպքում վերանայի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանների համեմատելի տեղեկատվությունը, ներառյալ սկզբնապես ճանաչված մաշվածության, ամորտիզացիայի կամ ֆինանսական արդյունքների վրա ազդեցություն թողնող այլ հողվածների փոփոխությունները:
50. Չափման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառումը պետք է վերանայի միայն սխալի ուղղման համար՝ համաձայն *“Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ”* ՀՀՄՍ 8-ի:

Ինչպես որոշել, թե ինչն է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս կազմում

51. Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման շուրջ բանակցություններ սկսելը, կարող էին գոյություն ունենալ գործնական հարաբերություններ կամ այլ համաձայնություններ, կամ նրանք կարող էին բանակցությունների ընթացքում կնքել համաձայնություն, որն առանձին է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից: Երկու իրավիճակներում էլ ձեռք բերողը պետք է որոշակիացնի ցանկացած գումարներ, որոնք մաս չեն կազմում այն ամենի, ինչ ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակել են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, այսինքն՝ այն գումարները, որոնք ձեռքբերման մաս չեն կազմում: Ձեռք բերողը պետք է որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս ճանաչի միայն ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցումը և ձեռք բերվողի փոխանակման գործարքում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները: Առանձին գործարքները պետք է հաշվառվեն համապատասխան ՖՀՄՍ-ների համաձայն:
52. Այնպիսի գործարքը, որը կնքվել է ձեռք բերողի կողմից կամ նրա անունից, կամ էլ հիմնականում կնքվել է ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության, այլ ոչ թե ձեռք բերվողի (կամ դրա նախկին սեփականատերերի) օգտին, ըստ երևույթին, առանձին գործարք է: Ստորև բերված են առանձին գործարքների օրինակներ, որոնք չպետք է ներառվեն ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մեջ՝
 - ա) գործարք, որը փաստորեն մարում է ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները.
 - բ) գործարք, որը վարձատրում է ձեռք բերվողի աշխատակիցներին կամ նախկին սեփականատերերին ապագա ծառայությունների համար.

- զ) գործարք, որը փոխհատուցում է ձեռք բերվողի կամ դրա նախկին սեփականատերերի կողմից ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները:

Բ50-Բ62 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցները:

Ձեռքբերման հետ կապված ծախսումներ

- 53. Ձեռքբերման հետ կապված ծախսումներն այն ծախսումներն են, որոնք ձեռք բերողը կատարում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման նպատակով: Այդ ծախսումները ներառում են խորհրդատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, գնահատման և այլ մասնագիտական կամ կոնսուլտացիոն կոմիսիոն վճարները, ընդհանուր վարչական ծախսումները, ներառյալ ներքին ձեռքբերման ստորաբաժանման պահպանման ծախսումները, և սեփական կապիտալի ու պարտքային արժեթղթերի գրանցման և թողարկման ծախսումները: Ձեռք բերողը պետք է հաշվառի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները որպես ծախս այն ժամանակաշրջաններում, երբ ծախսումները կատարվել են, և ծառայությունները մատուցվել են՝ մեկ բացառությամբ: Սեփական կապիտալի և պարտքային արժեթղթերի թողարկման ծախսումները պետք է ճանաչվեն ՀՀՄՍ 32-ի և ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն:

Հետագա չափումը և հաշվառումը

- 54. Ընդհանուր առմամբ, ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվները, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունները և թողարկված սեփական կապիտալի գործիքները՝ կախված դրանց բնույթից, հետագայում չափում և հաշվառում է՝ համաձայն այդ հոդվածների համար կիրառելի այլ ՖՀՄՍ-ների: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ հետևյալ ձեռք բերված ակտիվների, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունների և թողարկված սեփական կապիտալի գործիքների հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները՝

- ա) հետգնված իրավունքներ.
- բ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված պայմանական պարտավորություններ.
- գ) փոխհատուցման գծով ակտիվներ.
- դ) պայմանական հատուցում:

Բ63 պարագրաֆը սահմանում է համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Հետգնված իրավունքներ

- 55. Որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետգնված իրավունքը պետք է ամորտիզացվի այն պայմանագրի մնացորդային պայմանագրային ժամկետի ընթացքում, որով շնորհվել է իրավունքը: Ձեռք բերողը, որը հետագայում վաճառում է հետգնված իրավունքը երրորդ կողմի, պետք է ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ներառի վաճառքից օգուտը կամ վնասը որոշելիս:

Պայմանական պարտավորություններ

- 56. Սկզբնական ճանաչումից հետո և մինչև պարտավորության մարելը, չեղյալ հայտարարելը կամ ուժը կորցրած ճանաչելը ձեռք բերողը պետք է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ճանաչված պայմանական պարտավորությունը չափի հետևյալ գումարներից առավելագույնով՝

- ա) գումար, որը կճանաչվեր ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն.
- բ) սկզբնապես ճանաչված գումար՝ հանած “Հասույթ” ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան (եթե տեղին է):

Այս պահանջը չի կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն հաշվառվող պայմանագրերի նկատմամբ:

Փոխհատուցման գծով ակտիվներ

- 57. Յուրաքանչյուր հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված փոխհատուցման գծով ակտիվը նույն հիմունքով, որով փոխհատուցվող պարտավորությունը կամ ակտիվը՝ հաշվի առնելով դրա գծով որևէ պայմանագրային

սահմանափակում, իսկ հետագայում իրական արժեքով չչափվող փոխհատուցման գծով ակտիվի դեպքում նաև փոխհատուցման գծով ակտիվի հավաքագրելիության վերաբերյալ դեկավարության գնահատականը: Ձեռք բերողը պետք է ապաճանաչի փոխհատուցման գծով ակտիվը, միայն երբ հավաքագրում է ակտիվը, վաճառում է այն կամ այլ կերպ կորցնում է դրա նկատմամբ իրավունքը:

Պայմանական հատուցում

58. Պայմանական հատուցման իրական արժեքի որոշ փոփոխություններ, որոնք ձեռք բերողը ճանաչում է ձեռքբերման ամսաթվից հետո, կարող են արդյունք լինել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվության, որը ձեռք բերողը ստացել է այդ ամսաթվից հետո: Այդպիսի փոփոխությունները չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ են՝ համաձայն 45-49-րդ պարագրաֆների: Այնուամենայնիվ, ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի արդյունք հանդիսացող փոփոխությունները, օրինակ՝ թիրախային շահույթ ապահովելը, բաժնետոմսերի որոշակի գնանշման կամ հետազոտության և մշակման ծրագրի կոնկրետ փուլի հասնելը, չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ չեն: Ձեռք բերողը պետք է պայմանական հատուցման իրական արժեքի չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ չհանդիսացող փոփոխությունները հաշվառի հետևյալ կերպ՝

- ա) որպես սեփական կապիտալ դասակարգված պայմանական հատուցումը չպետք է վերաչափվի, և դրա հետագա մարումը պետք է հաշվառվի սեփական կապիտալում.
- բ) որպես ակտիվ կամ պարտավորություն դասակարգված պայմանական հատուցումը, որը՝
 - (i) ֆինանսական գործիք է և ՖՀՄՍ 9-ի կամ ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում է, պետք է չափվի իրական արժեքով արդյունքում ստացված ցանկացած օգուտ կամ վնաս ճանաչելով շահույթում կամ վնասում կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն.
 - (ii) ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում չէ, պետք է հաշվառվի ՀՀՄՍ 37-ի կամ համապատասխան այլ ՖՀՄՍ-ի համաձայն:

Բացահայտումներ

59. **Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման բնույթն ու ֆինանսական հետևանքները, որը տեղի է ունեցել՝**

ա) **ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում. կամ**

բ) **հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վավերացումը:**

60. 59-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ64-Բ66 պարագրաֆներում սահմանված տեղեկատվությունը:

61. **Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված այն ճշգրտումների ֆինանսական հետևանքները, որոնք վերաբերում են այդ կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցած ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներին:**

62. 61-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ67 պարագրաֆում սահմանված տեղեկատվությունը:

63. Եթե այս և այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող կոնկրետ բացահայտումներով չեն բավարարվում 59-րդ և 61-րդ պարագրաֆներում ներկայացված նպատակները, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի ցանկացած լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ կլինի՝ այդ նպատակները բավարարելու համար:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Ուժի մեջ մտնելը

64. Սույն ՖՀՄՍ-ը պետք է առաջընթաց կերպով կիրառվի այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջաններում է: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ը կարող է կիրառվել միայն 2007 թ. հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև 2009 թ. հուլիսի 1-ը, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի նաև ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թ.):
- 64Ա. [Հանված է]
- 64Բ. 2010թ. մայիսին հրապարակված *“ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ”* փաստաթուղթը փոփոխել է 19-րդ, 30-րդ ու Բ56 և ավելացրել է Բ62Ա ու Բ62Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2010թ. հուլիսին 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կիրառումը պետք է լինի առաջընթաց այն ամսաթվից, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ կիրառել է սույն ՖՀՄՍ-ն:
- 64Գ. 2010թ. մայիսին հրապարակված *“ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ”* փաստաթուղթը ավելացրել է 65Ա-65Ե պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2010թ. հուլիսին 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Փոփոխությունները պետք է կիրառվեն սույն ՖՀՄՍ-ի (2008թ. հրապարակված) կիրառմանը նախորդած ձեռքբերման ամսաթիվ ունեցող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացող պայմանական հատուցումների մնացորդների նկատմամբ:
- 64Դ. 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 16-րդ, 42-րդ, 53-րդ, 56-րդ, և 58(բ) և հանել 64Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 64Ե. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը փոփոխել է 7, Բ13, Բ63(ե) պարագրաֆները և Հավելված Ա-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը:
- 64Զ. 2011թ. մայիսին հրապարակված *“Իրական արժեքի չափումը”* ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 20-րդ, 29-րդ, 33-րդ, 47-րդ պարագրաֆները, Հավելված Ա-ում բերված իրական արժեքի սահմանումը և Բ22, Բ40, Բ43-Բ46, Բ49, Բ64 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Անցումը

65. Այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացած ակտիվները կամ պարտավորությունները, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումից վաղ է եղել, չպետք է ճշգրտվեն սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառելիս:
- 65Ա. Պայմանական հատուցումների մնացորդները, որոնք առաջանում են այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը նախորդում է կազմակերպության կողմից սույն ՖՀՄՍ-ի (2008թ. հրապարակված) առաջին կիրառմանը, չպետք է ճշգրտվեն սույն ՖՀՄՍ-ի առաջին կիրառման ժամանակ: 65Բ-65Ե պարագրաֆները պետք է կիրառվեն այդ մնացորդների հետագա հաշվառման ժամանակ: 65Բ-65Ե պարագրաֆները չպետք է կիրառվեն այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացող պայմանական հատուցումների մնացորդների հաշվառման համար, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը կազմակերպության կողմից սույն ՖՀՄՍ-ի (2008թ. հրապարակված) առաջին կիրառման ամսաթվին է կամ ավելի ուշ: 65Բ-65Ե պարագրաֆներում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը վերաբերում է բացառապես այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներին, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը նախորդում է սույն ՖՀՄՍ-ի (2008թ. հրապարակված) կիրառման ամսաթվին:

- 65Բ. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համաձայնությունը նախատեսում է միավորման ինքնարժեքի՝ ապագա դեպքերով պայմանավորված ճշգրտման հնարավորություն, ձեռք բերողը պետք է ներառի այդ ճշգրտման գումարը միավորման ինքնարժեքի մեջ ձեռքբերման ամսաթվին, եթե ճշգրտումը հավանական է և կարող է արժանահավատորեն չափվել:
- 65Գ. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համաձայնությունը կարող է նախատեսել միավորման ինքնարժեքի ճշգրտման հնարավորություն, որը պայմանավորված է մեկ կամ մեկից ավելի ապագա դեպքերով: Ճշգրտումը կարող է, օրինակ, պայմանավորված լինել ապագա ժամանակաշրջաններում շահույթի որոշակի մակարդակի պահպանումով կամ հասնելով կամ թողարկված գործիքների շուկայական գնի պահպանումով: Սովորաբար ցանկացած նման ճշգրտման մեծությունը հնարավոր է գնահատել միավորման սկզբնական հաշվառման պահին՝ առանց տեղեկատվության արժանավատությանը վնասելու, նույնիսկ եթե ինչ-որ անորոշություն առկա է: Եթե ապագա դեպքերը տեղի չեն ունենում կամ գնահատումը պահանջում է վերանայում, ապա ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ինքնարժեքը պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվի:
- 65Դ. Այնուամենայնիվ, երբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համաձայնությունը նախատեսում է այդպիսի ճշգրտում, այդ ճշգրտումը չի ներառվում միավորման ինքնարժեքի մեջ միավորման սկզբնական հաշվառվման ժամանակ այն դեպքում, եթե այն հավանական չէ կամ չի կարող արժանահավատորեն չափվել: Եթե այդ ճշգրտումը հետագայում դառնում է հավանական և կարող արժանահավատորեն չափվել, ապա լրացուցիչ հատուցումը պետք է դիտարկվի որպես միավորման ինքնարժեքի ճշգրտում:
- 65Ե. Որոշ հանգամանքներում, ձեռք բերողից կարող է պահանջվել հետագա վճարումներ կատարել վաճառողին որպես հատուցում ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն ստանալու դիմաց փոխանցված ակտիվի արժեքի նվազման, թողարկված բաժնային գործիքների կամ ստանձնած կամ կրած պարտավորությունների արժեքի նվազման համար: Այդպիսի դեպք է, օրինակ, երբ ձեռք բերողը երաշխավորում է ձեռնարկատիրական գործունեության ծախսումների մաս կազմող թողարկված բաժնային կամ պարտքային գործիքի շուկայական գինը և նրանից պահանջվում է թողարկել լրացուցիչ բաժնային կամ պարտքային գործիքներ՝ նախապես որոշված ծախսումն ապահովելու նպատակով: Այդպիսի դեպքերում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ինքնարժեքի աճ չի ճանաչվում: Բաժնային գործիքների պարագայում, լրացուցիչ վճարման իրական արժեքը հաշվանցվում է սկզբնապես թողարկված գործիքներին վերագրված արժեքի համապատասխան նվազումով: Պարտքային գործիքների դեպքում լրացուցիչ վճարումը դիտարկվում է որպես հավելագնի նվազում կամ որպես թողարկման պահին առաջարկված զեղչի աճ:
66. Կազմակերպությունը, օրինակ՝ փոխադարձ կազմակերպությունը, որը դեռ չի կիրառել ՖՀՄՍ 3-ը և ունեցել է գնման մեթոդի օգտագործմամբ հաշվառված մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ, պետք է կիրառի Բ68 և Բ69 պարագրաֆներում նշված անցումային դրույթները:

Շահութահարկ

67. Այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը եղել է մինչև սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումը, ձեռք բերողը պետք է առաջընթաց կերպով կիրառի ՀՀՄՍ 12-ի 68-րդ պարագրաֆի՝ սույն ՖՀՄՍ-ով փոփոխված պահանջները: Այլ կերպ ասած՝ ձեռք բերողը չպետք է ճշգրտի նախկին ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների հաշվառումը՝ ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների՝ նախկինում ճանաչված փոփոխությունների մասով: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառման ամսաթվից ձեռք բերողը պետք է ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների փոփոխությունները ճանաչի որպես շահույթի կամ վնասի ճշգրտում (կամ էլ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե դա պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ով):

ՖՀՄՍ 3-ի (2004 թ.) գործողության դադարեցումը

68. Սույն ՖՀՄՍ-ը փոխարինում է 2004 թվականին հրապարակված *“Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ”* ՖՀՄՍ 3-ին:

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Սույն հավելվածը կազմում է ՖՀՄՄ-ի բաղկացուցիչ մասը:

ձեռք բերվող	Ձեռնարկատիրական գործունեություն կամ գործունեություններ, որոնց նկատմամբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում:
ձեռք բերող	Ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն ստացող կազմակերպությունը:
ձեռքբերման ամսաթիվ	Այն ամսաթիվը, որի դրությամբ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ ստանում է վերահսկողություն:
ձեռնարկատիրական գործունեություն	Գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջություն, որը կարելի է իրականացնել և կառավարել՝ ուղղակիորեն ներդրողներին կամ այլ սեփականատերերին, անդամներին կամ մասնակիցներին շահաբաժինների, ծախսումների տնտեսման կամ այլ տնտեսական օգուտների տեսքով հատույց ապահովելու նպատակով:
ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում	Գործարք կամ այլ դեպք, որի արդյունքում ձեռք բերողը ստանում է վերահսկողություն մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների նկատմամբ: Գործարքները, որոնք երբեմն կոչվում են “իրական միաձուլումներ” կամ “հավասարների միաձուլումներ”, նույնպես համարվում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ ՝ ՖՀՄՄ 3-ում այդ տերմինի օգտագործման առումով:
պայմանական հատուցում	Սովորաբար ձեռք բերվողի նախկին սեփականատիրոջը որպես ձեռք բերվողի վերահսկողության փոխանցման գործարքի մաս, որպես լրացուցիչ ակտիվներ կամ բաժնային գործիքներ փոխանցելու ձեռք բերողի պարտականություն՝ եթե որոշակի ապագա դեպքեր տեղի ունենան կամ որոշակի պայմաններ բավարարվեն: Այնուամենայնիվ, պայմանական հատուցումը կարող է ձեռք բերողին տալ նախկինում փոխանցված հատուցումը ետ ստանալու իրավունք, եթե բավարարվեն որոշակի պայմաններ:
մասնակցություն սեփական կապիտալում	ՖՀՄՄ 3 -ում սույն տերմինը կիրառվում է լայն իմաստով և ներդրողին պատկանող կազմակերպությունների համար նշանակում է սեփականության բաժնեմաս, իսկ փոխադարձ հիմնադրամների համար՝ սեփականատիրոջ, անդամի կամ մասնակցի բաժնեմաս:
իրական արժեք	Գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվի ակտիվը վաճառելու կամ կվճարվի պարտավորությունը” փոխանցելու դիմաց (տես “Իրական արժեքի չափումը” ՖՀՄՄ 13-ը) :
գույվիլ	Ակտիվ, որը ներկայացնում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված այլ ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք անհատապես որոշելի և առանձին ճանաչելի չեն:
որոշելի	Ակտիվը որոշելի (իդենտիֆիկացվող) է, եթե այն՝

(հղենտիֆիկացվող)

ա) կամ առանձնացվելի է, այսինքն՝ կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, լիցենզավորվել, վարձակալության տրվել կամ փոխանակվել, որպես առանձին ակտիվ կամ էլ առնչվող պայմանագրի, այլ որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին, անկախ այն բանից՝ կազմակերպությունը մտադիր է դա անել, թե ոչ:

բ) կամ պայմանագրային կամ այլ իրավական իրավունքների արդյունք է՝ անկախ այն բանից, թե այդ իրավունքները փոխանցելի են կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից:

ոչ նյութական ակտիվ

Ֆիզիկական սուբստանցիայից զուրկ **որոշելի (հղենտիֆիկացվող)** ոչ դրամական ակտիվ:

փոխադարձ կազմակերպություն

Կազմակերպություն, բացի ներդրողին պատկանող կազմակերպությունից, որը շահաբաժիններ, ծախսումների տնտեսում կամ այլ տնտեսական օգուտներ է ապահովում ուղղակիորեն իր **սեփականատերերին**, անդամներին կամ մասնակիցներին: Օրինակ՝ փոխադարձ ապահովագրական կազմակերպությունը, վարկային միությունը և կոոպերատիվ կազմակերպությունը փոխադարձ կազմակերպություններ են:

չվերահսկող բաժնեմաս

Դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալը, որը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, վերագրելի չէ մայր կազմակերպությանը:

սեփականատերեր

Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով *սեփականատերեր* տերմինն օգտագործվում է ավելի լայն իմաստով և ներառում է ներդրողին պատկանող կազմակերպությունների **բաժնային գործիքների տիրապետողներին**, ինչպես նաև **փոխադարձ կազմակերպությունների** սեփականատերերին, անդամներին կամ մասնակիցներին:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը կազմում է ՖՀՄՄ-ի բաղկացուցիչ մասը:

Ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ (2(գ) պարագրաֆի կիրառումը)

- P1. Սույն ՖՀՄՄ-ը չի կիրառվում ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման նկատմամբ: Ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններ ընդգրկող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն է, որում միավորվող բոլոր կազմակերպություններին կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններին ի վերջո վերահսկում է միևնույն կողմը կամ կողմերը և՛ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջ, և՛ դրանից հետո, և այդ վերահսկողությունն անցողիկ (ժամանակավոր բնույթի) չէ:
- P2. Անհատների խումբը կհամարվի կազմակերպությունը վերահսկող, երբ պայմանագրային համաձայնությունների արդյունքում նրանք միասին իրավունք ունեն կառավարելու դրա ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով: Հետևաբար, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը սույն ՖՀՄՄ-ի գործողության ոլորտից դուրս է, եթե անհատների միևնույն խումբը պայմանագրային համաձայնությունների արդյունքում լիակատար համատեղ իրավունք ունի կառավարելու միավորվող կազմակերպություններից յուրաքանչյուրի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը՝ նրանց գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով, և այդ լիակատար համատեղ իրավունքն անցողիկ (ժամանակավոր բնույթի) չէ:
- P3. Կազմակերպությունը կարող է վերահսկվել անհատի կամ անհատների խմբի կողմից, որոնք գործում են միասին պայմանագրային համաձայնությամբ, և այդ անհատը կամ անհատների խումբը կարող է ենթակա չլինել ՖՀՄՄ-ների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պահանջներին: Հետևաբար, միավորվող կազմակերպությունների համար անհրաժեշտ չէ ներառվել որպես միևնույն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մաս, որպեսզի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը համարվի ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ ընդգրկող:
- P4. Միավորվող կազմակերպություններից յուրաքանչյուրում չվերահսկող բաժնեմասերի չափը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջ և հետո առնչություն չունի որոշելիս, թե արդյոք միավորումը ընդգրկում է ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ: Նմանապես, այն փաստը, որ միավորվող կազմակերպություններից մեկը դուստր կազմակերպություն է, որը բացառվել է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններից, առնչություն չունի որոշելիս, թե արդյոք միավորումը ընդգրկում է ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացումը (3-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- P5. Սույն ՖՀՄՄ-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը՝ որպես գործարք կամ այլ դեպք, որում ձեռք բերողը ստանում է մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների վերահսկողությունը: Ձեռք բերողը կարող է ստանալ ձեռք բերվողի վերահսկողությունը տարբեր ձևերով, օրինակ՝
- ա) դրամական միջոցներ, դրամական միջոցների համարժեքներ կամ այլ ակտիվներ փոխանցելով (ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեություն կազմող զուտ ակտիվներ):
 - բ) պարտավորությունների առաջացմամբ.

- գ) սեփական կապիտալի բաժնեմասերի թողարկմամբ.
 - դ) հատուցման մեկից ավելի տեսակներ տրամադրելով. կամ
 - ե) առանց հատուցման փոխանցման, ներառյալ միայն պայմանագրով (տե՛ս պարագրաֆ 43):
- Բ6. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը՝ իրավական, հարկային կամ այլ նկատառումներից ելնելով, կարող է կառուցված լինել տարբեր ձևերով, որոնք ներառում են հետևյալը, սակայն չեն սահմանափակվում դրանցով.
- ա) մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեություններ դառնում են ձեռք բերողի դուստր կազմակերպությունները, կամ մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների զուտ ակտիվներն իրավաբանորեն միաձուլվում են ձեռք բերողի հետ.
 - բ) միավորվող կազմակերպություններից մեկը փոխանցում է իր զուտ ակտիվները, կամ դրա սեփականատերերը փոխանցում են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը մեկ այլ միավորվող կազմակերպության կամ դրա սեփականատերերին.
 - գ) բոլոր միավորվող կազմակերպությունները փոխանցում են իրենց զուտ ակտիվները, կամ այդ կազմակերպությունների սեփականատերերը փոխանցում են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը նոր ստեղծված կազմակերպությանը (երբեմն կոչվում է փաթաթման կամ հավաքման գործարք). կամ
 - դ) միավորվող կազմակերպություններից մեկի նախկին սեփականատերերի մի խումբ ստանում է միավորված կազմակերպության վերահսկողությունը:

Ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանումը (պարագրաֆ 3-ի կիրառումը)

- Բ7. Ձեռնարկատիրական գործունեությունը բաղկացած է մուտքային գործոններից (մուտքերից) և այդ մուտքային գործոնների նկատմամբ կիրառվող գործընթացներից, որոնք ունեն արդյունքներ ստեղծելու հնարավորություն: Չնայած ձեռնարկատիրական գործունեությունները սովորաբար ունենում են արդյունքներ, սակայն փոխկապակցված ամբողջությունը որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն որակվելու համար արդյունքները պարտադիր չեն: Ձեռնարկատիրական գործունեության երեք տարրերը սահմանվում են հետևյալ կերպ՝
- ա) **Մուտքային գործոններ.** Ցանկացած տնտեսական միջոց, որը ստեղծում է կամ հնարավորություն ունի ստեղծելու արդյունքներ, երբ դրա նկատմամբ կիրառվում են մեկ կամ ավելի գործընթացներ: Մուտքային գործոնների օրինակներ են ոչ ընթացիկ ակտիվները (ներառյալ ոչ նյութական ակտիվները կամ ոչ ընթացիկ ակտիվների օգտագործման իրավունքները), մտավոր սեփականությունը, անհրաժեշտ նյութերի կամ իրավունքների ձեռքբերման հնարավորությունը և աշխատակիցները.
 - բ) **Գործընթաց.** Ցանկացած համակարգ, ստանդարտ, արձանագրություն, համաձայնագիր, կանոն, որը մուտքային գործոնի կամ գործոնների նկատմամբ կիրառելիս ստեղծում է կամ հնարավորություն է ունենում ստեղծելու արդյունքներ: Գործընթացների օրինակներ են ռազմավարական կառավարման գործընթացները, գործառնական գործընթացները և միջոցների կառավարման գործընթացները: Այս գործընթացները սովորաբար փաստաթղթավորվում են, սակայն անհրաժեշտ հմտություններ ու փորձ ունեցող կազմակերպված աշխատուժը, հետևելով կանոններին և համաձայնագրերին, կարող է ապահովել անհրաժեշտ գործընթացներ, որոնք հնարավոր է կիրառել մուտքային գործոնների նկատմամբ՝ արդյունքներ ստեղծելու համար: (Հաշվառման, հաշիվների ներկայացման, աշխատավարձի հաշվարկման և այլ վարչական համակարգերը, սովորաբար, չեն հանդիսանում արդյունքներ ստեղծելու համար օգտագործվող գործընթացներ).
 - գ) **Արդյունք.** Մուտքային գործոնների և այդ մուտքային գործոնների նկատմամբ կիրառված գործընթացների արդյունքը, որոնք ուղղակիորեն ներդրողներին կամ այլ սեփականատերի, անդամների կամ մասնակիցների ապահովում են, կամ հնարավորություն ունեն ապահովելու հատույց՝ շահաբաժինների, ավելի ցածր ծախսումների կամ այլ տնտեսական օգուտների տեսքով:
- Բ8. Սահմանված նպատակներով ուղղորդվելու և ղեկավարվելու համար՝ գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջությանն անհրաժեշտ են երկու կարևորագույն տարրեր՝

մուտքային գործոններ և այդ մուտքային գործոնների նկատմամբ կիրառվող գործընթացներ, որոնք միասին օգտագործվում կամ օգտագործվելու են արդյունքներ ստեղծելու համար: Այնուամենայնիվ, պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունը ներառի վաճառողի կողմից այդ ձեռնարկատիրական գործունեությունը վարելիս օգտագործած բոլոր մուտքային գործոնները և գործընթացները, եթե շուկայի մասնակիցները ընդունակ են ձեռք բերելու ձեռնարկատիրական գործունեությունը և շարունակելու արդյունքների թողարկումը, օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրենց սեփական մուտքային գործոնների և գործընթացների հետ միավորելով:

Բ9. Ձեռնարկատիրական գործունեության տարրերի բնույթը տարբերվում է ըստ արտադրության ճյուղերի և ըստ կազմակերպության գործառնությունների (գործունեության) կառուցվածքի՝ ներառյալ կազմակերպության զարգացման աստիճանը: Հիմնավորված ձեռնարկատիրական գործունեությունները հաճախ ունենում են մուտքային գործոնների, գործընթացների և արդյունքների շատ տարբեր տեսակներ, մինչդեռ նոր ձեռնարկատիրական գործունեությունները հաճախ ունենում են քիչ մուտքային գործոններ ու գործընթացներ և երբեմն միայն մեկ արդյունք (արտադրանք): Գրեթե բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեություններն ունենում են նաև պարտավորություններ, սակայն պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունը պարտավորություններ ունենա:

Բ10. Գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջությունը մշակման փուլում կարող է արդյունքներ չունենալ: Նման դեպքերում ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի այլ գործոններ՝ որոշելու համար, թե արդյոք ամբողջությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեություն: Այդ գործոնները ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում այն բանով, թե արդյոք ամբողջությունը՝

- ա) սկսել է ծրագրված հիմնական գործունեությունը.
- բ) ունի աշխատակիցներ, մտավոր սեփականություն և այլ մուտքային գործոններ և գործընթացներ, որոնք կարող են կիրառվել այդ մուտքային գործոնների նկատմամբ.
- գ) հետամուտ է արդյունքների թողարկման ծրագրի.
- դ) ի վիճակի կլինի ձեռք բերել հաճախորդներ, որոնք կգնեն արդյունքները:

Այդ գործոններից ոչ բոլորի առկայությունն է պարտադիր, որպեսզի մշակման փուլում գտնվող գործունեությունների և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջությունը որակվի որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն:

Բ11. Գործունեության և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջության՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն որակվելու որոշումը պետք է հիմնվի այն բանի վրա, թե արդյոք փոխկապակցված ամբողջությունը ընդունակ է շուկայի մասնակցի կողմից ուղղորդվելու և ղեկավարվելու որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն: Հետևաբար, գնահատելիս, թե արդյոք կոնկրետ ամբողջությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեություն, առնչություն չունի այն փաստի հետ, թե արդյոք վաճառողը այդ ամբողջությունը շահագործել է որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն, կամ թե արդյոք ձեռք բերողը մտադիր է ամբողջությունը շահագործել որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն:

Բ12. Հակառակը վկայող փաստի բացակայության դեպքում պետք է ենթադրվի, որ գործունեությունների և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջությունը, որում առկա է գույքվիլ, ձեռնարկատիրական գործունեություն է: Այնուամենայնիվ, պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունն ունենա գույքվիլ:

Ձեռք բերողի որոշումը (6-րդ և 7-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Բ13. Ձեռք բերողին կազմակերպությանը, որը ստանում է ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն, որոշելու համար պետք է օգտագործվի *“Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ”* ՖՀՄՄ 10 - ի ուղեցույցը: Եթե տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, սակայն ՖՀՄՄ 10- ի ուղեցույցի կիրառումը հստակորեն չի մատնանշում, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է ձեռք բերողը, ապա ձեռք բերողին որոշելիս պետք է հաշվի առնվեն Բ14-Բ18 պարագրաֆներում նշված գործոնները:

Բ14. Հիմնականում դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների փոխանցմամբ կամ պարտավորությունների առաջացմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը, սովորաբար, այն կազմակերպությունն է, որը փոխանցում է դրամական միջոցները կամ այլ ակտիվներ, կամ այն կազմակերպությունը, որի մոտ առաջանում են պարտավորությունները:

F15. Հիմնականում սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը, սովորաբար, այն կազմակերպությունն է, որն իր սեփական կապիտալում թողարկում է բաժնեմասեր: Այնուամենայնիվ, որոշ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնք սովորաբար կոչվում են «հետադարձ ձեռքբերումներ», թողարկող կազմակերպությունը ձեռք բերվողն է: F19-F27 պարագրաֆները սահմանում են հետադարձ ձեռքբերումների հաշվառման ուղեցույցը: Սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողին որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն նաև տեղին այլ փաստեր ու հանգամանքներ, ներառյալ՝

- ա) *ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից հետո միավորված կազմակերպությունում հարաբերական ձայնի իրավունքները*: ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի սեփականատերերը խմբովին պահպանում կամ ստանում են միավորված կազմակերպությունում ձայնի իրավունքների ամենամեծ բաժինը: Որոշելիս, թե սեփականատերերի որ խումբն է պահպանում կամ ստանում ձայնի իրավունքների ամենամեծ բաժինը, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի որևէ ոչ սովորական կամ հատուկ ձայնի իրավունքի համաձայնությունների և օպցիոնների, վարանտների կամ փոխարկելի արժեթղթերի գոյությունը:
- բ) *միավորված կազմակերպությունում խոշոր փոքրամասնության ձայնի իրավունքի բաժնեմասի գոյությունը, եթե ոչ մի այլ սեփականատեր կամ սեփականատերերի կազմակերպված խումբ չունի նշանակալի ձայնի իրավունքի բաժնեմաս*: ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի մեկ սեփականատերը կամ սեփականատերերի կազմակերպված խումբը միավորված կազմակերպությունում ունի խոշորագույն փոքրամասնության ձայնի իրավունքի բաժնեմասը:
- գ) *միավորված կազմակերպության կառավարման մարմնի ձևավորումը*: ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի սեփականատերերը հնարավորություն ունեն ընտրելու կամ նշանակելու կամ պաշտոնանկ անելու միավորված կազմակերպության կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը:
- դ) *միավորված կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության ձևավորումը*: ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի (նախկին) ղեկավարությունը գերակայում է միավորված կազմակերպության ղեկավարման մեջ:
- ե) *սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակման պայմանները*: ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որը հավելագին է վճարում մյուս միավորվող կազմակերպության կամ կազմակերպությունների սեփական կապիտալում բաժնեմասերի՝ մինչև միավորումը եղած իրական արժեքի վրա:

F16. Ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի հարաբերական չափը (չափված, օրինակ, ակտիվներով, հասույթով կամ շահույթով) զգալիորեն ավելի մեծ է, քան մյուս միավորվող կազմակերպության կամ կազմակերպությունների չափը:

F17. Ավելի քան երկու կազմակերպություններ ընդգրկող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողի որոշումը, ի թիվս այլ հարցերի, պետք է ներառի այն, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է նախաձեռնել միավորումը, ինչպես նաև միավորվող կազմակերպությունների հարաբերական չափերը:

F18. Պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում իրականացնելու համար ստեղծված նոր կազմակերպությունը համարվի ձեռք բերող: Եթե նոր կազմակերպությունը ստեղծվել է, որպեսզի թողարկի սեփական կապիտալում բաժնեմասեր՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում իրականացնելու համար, ապա մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը գոյություն ունեցած միավորվող կազմակերպություններից մեկը պետք է որոշակիացվի որպես ձեռք բերող՝ կիրառելով F13-F17 պարագրաֆների ուղեցույցը: Սակայն, ի տարբերություն դրա, նոր կազմակերպությունը, որը որպես հատուցում փոխանցում է դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ, կամ ում մոտ առաջանում են պարտավորություններ, կարող է լինել ձեռք բերողը:

Հետադարձ ձեռքբերումներ

B19. Հետադարձ ձեռքբերում տեղի է ունենում, երբ այն կազմակերպությունը, որը թողարկում է արժեթղթեր (իրավական տեսակետից՝ ձեռք բերողը), հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես ձեռք բերվող՝ Բ13-Բ18 պարագրաֆների ուղեցույցի հիման վրա: Այն կազմակերպությունը, որի սեփական կապիտալում բաժնեմասեր են ձեռք բերվում (իրավական տեսակետից՝ ձեռք բերվողը), պետք է հաշվառման նպատակով հանդիսանա ձեռք բերող, որպեսզի գործարքը համարվի հետադարձ ձեռքբերում: Օրինակ՝ երբեմն հետադարձ ձեռքբերումներ են տեղի ունենում, երբ մասնավոր փակ ընկերությունը ցանկանում է դառնալ բաց ընկերություն, սակայն չի ցանկանում գրանցել իր սեփական կապիտալի բաժնետոմսերը: Դա իրագործելու համար մասնավոր փակ ընկերությունը կկազմակերպի, որպեսզի բաց ընկերությունը ձեռք բերի իր սեփական կապիտալում բաժնեմասեր՝ բաց ընկերության սեփական կապիտալում բաժնեմասերի դիմաց: Այս օրինակում բաց ընկերությունն **իրավական տեսակետից ձեռք բերողն է**, որովհետև այն թողարկել է իր սեփական կապիտալում բաժնեմասեր, իսկ մասնավոր փակ ընկերությունն **իրավական տեսակետից ձեռք բերվողն է**, որովհետև ձեռք են բերվել նրա սեփական կապիտալում բաժնեմասեր: Այնուամենայնիվ, Բ13-Բ18 պարագրաֆների ուղեցույցի կիրառման արդյունքում՝

- ա) բաց ընկերությունը հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես **ձեռք բերվող** (հաշվապահական ձեռք բերվող)։
- բ) մասնավոր փակ ընկերությունը հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես **ձեռք բերող** (հաշվապահական ձեռք բերող)։

Գործարքը որպես հետադարձ ձեռքբերում հաշվառվելու համար՝ հաշվապահական ձեռք բերվողը պետք է բավարարի ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանմանը. կիրառվում են նաև սույն ՖՀՄՍ-ի ճանաչման և չափման բոլոր սկզբունքները, ներառյալ գուղվիլի ճանաչման պահանջը:

Փոխանցված հատուցման չափումը

Բ20. Հետադարձ ձեռքբերման դեպքում հաշվապահական ձեռք բերողը ձեռք բերվողի դիմաց, սովորաբար, որևէ հատուցում չի թողարկում: Փոխարենը՝ հաշվապահական ձեռք բերվողը, սովորաբար, հաշվապահական ձեռք բերողի սեփականատերերի համար թողարկում է իր սեփական կապիտալի բաժնետոմսերը: Հետևապես, հաշվապահական ձեռք բերվողում իր բաժնեմասի դիմաց հաշվապահական ձեռք բերողի կողմից փոխանցված հատուցման իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ հիմնվում է սեփական կապիտալում բաժնեմասերի այն քանակի վրա, որը իրավական դուստր կազմակերպությունը պետք է թողարկեր, որպեսզի իրավական մայր կազմակերպության սեփականատերերին տար միավորված կազմակերպության սեփական կապիտալում բաժնեմասերի նույն տոկոսը, որն առաջացել է հետադարձ ձեռքբերումից: Սեփական կապիտալում այդ ձևով հաշվարկված քանակության բաժնեմասերի իրական արժեքը կարող է օգտագործվել որպես ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման իրական արժեք:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ներկայացումը

Բ21. Հետադարձ ձեռքբերումից հետո պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակվում են իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) անունով, բայց ծանոթագրություններում նկարագրվում են որպես իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) ֆինանսական հաշվետվությունների շարունակություն՝ մեկ ճշգրտմամբ. դա հաշվապահական ձեռք բերողի իրավական կապիտալի հետընթաց կերպով ճշգրտումն է՝ հաշվապահական ձեռք բերվողի իրավական կապիտալն արտացոլելու համար: Այդ ճշգրտումը պահանջվում է՝ իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) կապիտալն արտացոլելու համար: Այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համեմատելի տեղեկատվությունը նույնպես հետընթաց կերպով ճշգրտվում է՝ իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) իրավական կապիտալն արտացոլելու համար:

Բ22. Քանի որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները իրենցից ներկայացնում են իրավական դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների շարունակությունը, բացառությամբ

վերջինիս կապիտալի կառուցվածքի, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են՝

- ա) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) ակտիվները և պարտավորությունները՝ ճանաչված և չափված մինչև միավորումը եղած հաշվեկշռային արժեքներով:
- բ) իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) ակտիվները և պարտավորությունները՝ ճանաչված և չափված համաձայն սույն ՖՀՄՍ-ի:
- գ) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) մինչև միավորումային չբաշխված շահույթը և սեփական կապիտալի այլ հոդվածների մնացորդները:
- դ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում որպես թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասեր ճանաչված գումարը, որը որոշվում է՝ գումարելով իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) թողարկած, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից անմիջապես առաջ շրջանառության մեջ գտնվող սեփական կապիտալում բաժնեմասերը և իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) իրական արժեքը: Այնուամենայնիվ, սեփական կապիտալի կառուցվածքը (այսինքն՝ թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասերի քանակը և տեսակը) արտացոլում է իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը, ներառյալ սեփական կապիտալում բաժնեմասերը, որոնք իրավական մայր կազմակերպությունը թողարկել է՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն իրականացնելու համար: Հետևապես, իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը վերաներկայացվում է՝ օգտագործելով ձեռքբերման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցը՝ արտացոլելու համար իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) բաժնետոմսերի այն քանակը, որոնք թողարկվել են հետադարձ ձեռքբերման գործարքում:
- ե) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) չբաշխված շահույթի և սեփական կապիտալի այլ տարրերի մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքների այն մասը, որը համամասնորեն բաժին է ընկնում չվերահսկող բաժնեմասին, ինչպես ասվում է F23 և F24 պարագրաֆներում:

Չվերահսկող բաժնեմաս

- F23. Հետադարձ ձեռքբերման դեպքում իրավական ձեռք բերվողի (հաշվապահական ձեռք բերողի) որոշ սեփականատերեր կարող են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը չփոխանակել իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալում բաժնեմասերի հետ: Հետադարձ ձեռքբերումից հետո այդ սեփականատերերը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում դիտվում են որպես չվերահսկող բաժնեմաս: Պատճառն այն է, որ իրավական ձեռք բերվողի այն սեփականատերերը, որոնք սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը չեն փոխանակում իրավական ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի հետ, բաժնեմաս ունեն միայն իրավական ձեռք բերվողի արդյունքներում և զուտ ակտիվներում, այլ ոչ թե միավորված կազմակերպության արդյունքներում և զուտ ակտիվներում: Եվ ընդհակառակը՝ չնայած իրավական ձեռք բերողը հաշվառման նպատակով հանդիսանում է ձեռք բերվող, իրավական ձեռք բերողի սեփականատերերը բաժնեմաս ունեն միավորված կազմակերպության արդյունքներում և զուտ ակտիվներում:
- F24. Իրավական ձեռք բերվողի ակտիվները և պարտավորությունները համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում չափվում և ճանաչվում են մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքներով (տե՛ս պարագրաֆ F22(ա)): Հետևաբար, հետադարձ ձեռքբերման դեպքում չվերահսկող բաժնեմասն արտացոլում է իրավական ձեռք բերվողի զուտ ակտիվների՝ մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքներում չվերահսկող բաժնետերերի համամասնական բաժնեմասը, նույնիսկ եթե այլ ձեռքբերումների դեպքում չվերահսկող բաժնեմասերը չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ

- Բ25. Ինչպես նշված է Բ22(դ) պարագրաֆում, հետադարձ ձեռքբերումից հետո համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում սեփական կապիտալի կառուցվածքն արտացոլում է իրավական ձեռք բերողի (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը, ներառյալ իրավական ձեռք բերողի կողմից ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն իրականացնելու համար թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասերը:
- Բ26. Այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որում տեղի է ունեցել հետադարձ ձեռքբերումը, շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին քանակը (մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկի հայտարարը) հաշվարկելիս՝
- ա) այդ ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է հաշվարկվի իրավական ձեռք բերվողի (հաշվապահական ձեռք բերողի)՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին քանակի և միաձուլման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցի արտադրյալի հիման վրա.
 - բ) ձեռքբերման ամսաթվից մինչև այդ ժամանակաշրջանի վերջը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է լինի իրավական ձեռք բերողի (հաշվապահական ձեռք բերվողի)՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի փաստացի թիվը:
- Բ27. Ձեռքբերման ամսաթվից առաջ յուրաքանչյուր համեմատական ժամանակաշրջանի համար, որ ներկայացված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հետադարձ ձեռքբերումից հետո, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը պետք է հաշվարկվի՝
- ա) այդ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրում իրավական ձեռք բերվողի՝ սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հարաբերելով
 - բ) իրավական ձեռք բերվողի՝ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի սկզբնական կշռված միջին քանակի և ձեռքբերման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցի արտադրյալին:

Առանձին ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների ճանաչումը (10-13-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Գործառնական վարձակալություն

- Բ28. Ձեռք բերողը չպետք է ճանաչի որևէ ակտիվ կամ պարտավորություն այն գործառնական վարձակալության գծով, որում ձեռք բերվողը վարձակալն է, բացառությամբ երբ ճանաչումը պահանջվում է Բ29 և Բ30 պարագրաֆներով:
- Բ29. Ձեռք բերողը պետք է որոշի, թե արդյոք գործառնական վարձակալության (որում ձեռք բերվողը վարձակալն է) պայմանները նպաստավոր են, թե ոչ: Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվ, եթե գործառնական վարձակալության պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ նպաստավոր են, և պարտավորություն, եթե պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ ոչ նպաստավոր են: Բ42 պարագրաֆը սահմանում է գործառնական վարձակալության գծով ակտիվների՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի չափման ուղեցույցը, որում ձեռք բերվողը վարձատուն է:
- Բ30. Գործառնական վարձակալության հետ կապված կարող է առկա լինել որոշելի ոչ նյութական ակտիվ, ինչի մասին կարող է վկայել շուկայի մասնակիցների պատրաստակամությունը՝ վճարել վարձակալության համար ինչ-որ գին, նույնիսկ եթե վարձակալությունը շուկայական պայմաններով է: Օրինակ՝ օդանավակայանում ելքերի կամ կարևոր առևտրական թաղամասում մանրածախ առևտրի տարածքի վարձակալությունը կարող է ապահովել մուտք դեպի շուկա կամ այլ ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք որակվում են որպես որոշելի ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպես, օրինակ, հաճախորդի հետ հարաբերությունները: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է ճանաչի համապատասխան որոշելի ոչ նյութական ակտիվը (ակտիվները)՝ համաձայն Բ31 պարագրաֆի:

Ոչ նյութական ակտիվներ

- Բ31. Ձեռք բերողը պետք է գուղվիլից զատ ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվները: Ոչ նյութական ակտիվը որոշելի է, եթե այն բավարարում է առանձնացվելիության կամ պայմանագրային-իրավական չափանիշը:
- Բ32. Ոչ նյութական ակտիվը, որը բավարարում է պայմանագրային-իրավական չափանիշը, որոշելի է, նույնիսկ եթե ակտիվը ձեռք բերվողից կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից փոխանցելի կամ առանձնացվելի չէ: Օրինակ՝
- ա) ձեռք բերվողը վարձակալում է արտադրական տարածք գործառնական վարձակալությամբ, որի պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ նպաստավոր են: Վարձակալության պայմանները միանշանակ արգելում են վարձակալության փոխանցում (վաճառքի կամ ենթավարձակալության միջոցով): Այն գումարը, որով վարձակալության պայմանները նպաստավոր են՝ միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների համեմատությամբ, հանդիսանում է ոչ նյութական ակտիվ, որը բավարարում է գուղվիլից զատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը՝ չնայած ձեռք բերողը չի կարող վաճառել կամ այլ կերպ փոխանցել վարձակալական պայմանագիրը:
 - բ) ձեռք բերվողը շահագործում է սեփական ատոմային էլեկտրակայանը: Այդ ատոմային էլեկտրակայանի շահագործման լիցենզիան ոչ նյութական ակտիվ է, որը բավարարում է գուղվիլից զատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը, նույնիսկ եթե ձեռք բերողը չի կարող այն վաճառել կամ փոխանցել ձեռք բերված էլեկտրակայանից առանձին: Ձեռք բերողը կարող է շահագործման լիցենզիայի իրական արժեքը և էլեկտրակայանի իրական արժեքը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով ճանաչել որպես մեկ ակտիվ, եթե այդ ակտիվներն ունեն համանման օգտակար ծառայություններ:
 - գ) ձեռք բերվողին պատկանում է տեխնոլոգիայի արտոնագիր: Նա արտոնել է այլոց կողմից ներքին շուկայից դուրս այդ արտոնագրի բացառիկ օգտագործումը՝ փոխարենը ստանալով ապագա արտերկրյա հասույթի որոշված տոկոսը: Ե՛վ տեխնոլոգիայի արտոնագիրը, և՛ համապատասխան արտոնման պայմանագիրը բավարարում են գուղվիլից զատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը, նույնիսկ եթե արտոնագրի և համապատասխան արտոնման պայմանագրի միմյանցից առանձին վաճառքը կամ փոխանակումը իրատեսական չէի:
- Բ33. Առանձնացվելիության չափանիշը նշանակում է, որ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը կարող է ձեռք բերվողից առանձնացվել կամ բաժանվել և վաճառվել, փոխանցվել, արտոնվել, վարձակալվել կամ փոխանակվել առանձին կամ համապատասխան պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Ոչ նյութական ակտիվը, որը ձեռք բերողը ի վիճակի կլիներ վաճառել, արտոնել, կամ այլ կերպ փոխանակել արժեքավոր մեկ այլ բանի հետ, բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, նույնիսկ եթե ձեռք բերողը մտադիր չէ վաճառել, արտոնել, կամ այլ կերպ փոխանակել այն: Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, եթե կան այդ տեսակի ակտիվի կամ համանման տեսակի ակտիվի փոխանակման գործարքների փաստեր, նույնիսկ եթե այդ գործարքները հազվադեպ և անկախ են այդ գործարքներում ձեռք բերողի ներգրավվածությունից: Օրինակ՝ հաճախորդների և բաժանորդների ցուցակները հաճախ արտոնվում են և, հետևաբար, բավարարում են առանձնացվելիության չափանիշը: Նույնիսկ եթե ձեռք բերվողը հավատացած է, որ իր հաճախորդների ցուցակներն ունեն այլ հաճախորդների ցուցակներից տարբերիչ առանձնահատկություններ, այն հանգամանքը, որ հաճախորդների ցուցակները հաճախ են արտոնվում, ընդհանուր առմամբ նշանակում է, որ ձեռք բերված հաճախորդների ցուցակը բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը: Այնուամենայնիվ, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված հաճախորդների ցուցակը չէր բավարարի առանձնացվելիության չափանիշը, եթե գաղտնիության կամ այլ համաձայնագրերի պայմաններն արգելեն կազմակերպությանը վաճառել, վարձակալության տալ կամ այլ կերպ փոխանակել իր հաճախորդների մասին տեղեկատվությունը:
- Բ34. Այն ոչ նյութական ակտիվը, որը, առանձին վերցված, ձեռք բերվողից կամ միավորված կազմակերպությունից առանձնացվելի չէ, բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, եթե այն առանձնացվելի է համապատասխան պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Օրինակ՝

- ա) շուկայի մասնակիցները փոխանակման դիտարկելի գործարքներում փոխանակում են ավանդային պարտավորությունները և համապատասխան ավանդատուների հետ հարաբերությունների ոչ նյութական ակտիվները: Հետևաբար, ձեռք բերողը պետք է գուդվիլից զատ ճանաչի ավանդատուների հետ հարաբերությունների ոչ նյութական ակտիվը:
- բ) ձեռք բերվողին պատկանում են գրանցված ապրանքային նշան և փաստաթղթավորված, սակայն չարտոնագրած տեխնիկական հմտություններ, որոնք օգտագործվում են գրանցված ապրանքային նշանով արտադրանք արտադրելու համար: Ապրանքային նշանի սեփականությունը փոխանցելու համար սեփականատիրոջից պահանջվում է փոխանցել նաև այն ամենը, որ անհրաժեշտ է նոր սեփականատիրոջը՝ նախկին սեփականատիրոջ արտադրածից չտարբերվող արտադրանք կամ ծառայություն արտադրելու համար: Քանի որ չարտոնագրած տեխնիկական հմտությունները պետք է առանձնացվեն ձեռք բերվողից կամ միավորված կազմակերպությունից և վաճառվեն, եթե վաճառվի համապատասխան ապրանքային նշանը, ապա այն բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը:

Հետզնված իրավունքներ

- Բ35. Որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս՝ ձեռք բերողը կարող է հետզնել իր կողմից նախկինում ձեռք բերվողին շնորհված իրավունքը՝ օգտագործելու ձեռք բերողի մեկ կամ ավելի ճանաչված կամ չճանաչված ակտիվներ: Նման իրավունքների օրինակները ներառում են վստահագրի (ֆրանշիզի) պայմանագրով ձեռք բերողի ֆիրմային անվանումն օգտագործելու իրավունքը կամ տեխնոլոգիայի արտոնման պայմանագրով ձեռք բերողի տեխնոլոգիան օգտագործելու իրավունքը: Հետզնված իրավունքը որոշելի ոչ նյութական ակտիվ է, որը ձեռք բերողը ճանաչում է գուդվիլից զատ: 29-րդ պարագրաֆը սահմանում է հետզնված իրավունքի չափման ցուցումները, իսկ 55-րդ պարագրաֆը սահմանում է հետզնված իրավունքի հետագա հաշվառման ցուցումները:
- Բ36. Եթե հետզնված իրավունք առաջացնող պայմանագրի պայմանները միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների համեմատ նպաստավոր են կամ ոչ նպաստավոր, ձեռք բերողը պետք է ճանաչի հետզնված իրավունքի մարումից օգուտ կամ վնաս: Բ52 պարագրաֆ-ը սահմանում է մարումից օգուտի կամ վնասի չափման ուղեցույցը:

Հավաքագրած աշխատուժ և ոչ որոշելի այլ հոդվածներ

- Բ37. Ձեռք բերողը որպես գուդվիլի մաս է դասում այն ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի արժեքը, որը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որոշելի չէ: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է արժեք վերագրել հավաքագրած աշխատուժի գոյությանը. դա առկա աշխատակիցների խումբն է, որը ձեռք բերողին թույլ է տալիս ձեռքբերման ամսաթվից հետո շարունակել ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեությունը: Հավաքագրած աշխատուժը չի ներկայացնում հմուտ աշխատուժի մտավոր ներուժը՝ ձեռք բերվողի աշխատակիցների կողմից իրենց աշխատանքի մեջ ներդրվող (հաճախ մասնագիտացված) գիտելիքը և փորձը: Քանի որ հավաքագրած աշխատուժը որոշելի ակտիվ չէ՝ գուդվիլից զատ ճանաչելու համար, դրան վերագրված ցանկացած արժեք պետք է դասվի որպես գուդվիլի մաս:
- Բ38. Ձեռք բերողը որպես գուդվիլի մաս է դասում նաև այն հոդվածներին վերագրված ցանկացած արժեք, որոնք ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ չեն որակվում որպես ակտիվ: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է արժեք վերագրել այն հնարավոր պայմանագրերին, որոնց շուրջ ձեռք բերվողը բանակցություններ է վարում նոր պոտենցիալ հաճախորդների հետ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Քանի որ այդ հնարավոր պայմանագրերը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ակտիվներ չեն ներկայացնում, ձեռք բերողը դրանք չի ճանաչում գուդվիլից զատ: Ձեռք բերողը չպետք է հետագայում ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի պատճառով վերադասակարգի այդ պայմանագրերի արժեքը գուդվիլից: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը պետք է գնահատի ձեռքբերումից կարճ ժամանակ անց տեղի ունեցած դեպքերին առնչվող փաստերն ու հանգամանքները՝ որոշելու համար, թե ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցել է արդյոք առանձին ճանաչելի ոչ նյութական ակտիվ:
- Բ39. Սկզբնական ճանաչումից հետո ձեռք բերողը հաշվառում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվները՝ համաձայն *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38 -ի դրույթների: Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 38-ի 3-րդ պարագրաֆում, ձեռք

բերված որոշ ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը սկզբնական ճանաչումից հետո սահմանվում է այլ ՖՀՄՄ-ներով:

- Բ40. Որոշելիության չափանիշները որոշում են, թե արդյոք գույվիլից գատ ճանաչվում է ոչ նյութական ակտիվ: Այնուամենայնիվ, այդ չափանիշները ո՛չ սահմանում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի չափման ցուցումները, ո՛չ էլ սահմանափակում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի չափման համար օգտագործվող ենթադրությունները: Օրինակ՝ ձեռք բերողը իրական արժեքը չափելիս հաշվի է առնում այն ենթադրությունները, որոնք կօգտագործվեն շուկայի մասնակիցների կողմից ոչ նյութական ակտիվը գնորոշելիս, օրինակ՝ ապագա պայմանագրային նորացումների ակնկալիքները: Անհրաժեշտ չէ, որ նորացումներն իրենք բավարարեն որոշելիության չափանիշները: (Այնուամենայնիվ, տե՛ս 29-րդ պարագրաֆը, որն իրական արժեքով չափման սկզբունքից բացառություն է սահմանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ճանաչված հետգնված իրավունքների համար:) ՀՀՄՄ 38-ի 36-րդ և 37-րդ պարագրաֆները սահմանում են ցուցումներ՝ որոշելու համար, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվները պետք է այլ ոչ նյութական կամ նյութական ակտիվների հետ միավորվեն հաշվառման մեկ միավորի մեջ:

Որոշ որոշելի ակտիվների իրական արժեքի և ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի չափումը (18-րդ և 19-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Դրամական միջոցների անորոշ հոսքեր ունեցող ակտիվներ (գնահատման պահուստներ)

- Բ41. Ձեռք բերողը չպետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ առանձին գնահատման պահուստ ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված այն ակտիվների գծով, որոնք չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով, որովհետև դրամական միջոցների ապագա հոսքերի վերաբերյալ անորոշության հետևանքները ներառվում են իրական արժեքի չափման մեջ: Օրինակ՝ քանի որ սույն ՖՀՄՄ-ը պահանջում է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերված դեբիտորական պարտքերը, ներառյալ վարկերը, չափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով, ձեռք բերողը չի ճանաչում առանձին գնահատման պահուստ դրամական միջոցների այն պայմանագրային հոսքերի գծով, որոնք այդ ամսաթվի դրությամբ անհավաքագրելի են համարվում:

Ակտիվներ՝ հանձնված գործառնական վարձակալության, որում ձեռք բերվողը վարձատուն է

- Բ42. Գործառնական վարձակալության (որում ձեռք բերվողը վարձատուն է) հանձնված ակտիվի, օրինակ՝ շենքի կամ արտոնագրի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը չափելիս, ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի վարձակալության պայմանները: Այլ խոսքով՝ ձեռք բերողը չի ճանաչում առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, եթե գործառնական վարձակալության պայմանները կա՛մ նպաստավոր են, կա՛մ ոչ նպաստավոր՝ համեմատած շուկայական պայմանների հետ, ինչպես պահանջում է Բ29 պարագրաֆը այն գործառնական վարձակալությունների համար, որում ձեռք բերվողը վարձակալն է:

Ակտիվներ, որոնք ձեռք բերողը մտադիր է չօգտագործել կամ օգտագործել շուկայի այլ մասնակիցներից տարբեր եղանակով

- Բ43. Իր մրցակցային դիրքը պաշտպանելու կամ այլ պատճառներով ձեռք բերողը կարող է մտադիր չլինել ակտիվորեն օգտագործել ձեռք բերված ոչ ֆինանսական ակտիվը, կամ կարող է մտադիր չլինել օգտագործել այն առավելագույն և լավագույն կերպով: Օրինակ՝ այդպիսի իրավիճակ կարող է լինել հետազոտության և մշակման ոչ նյութական ակտիվի դեպքում, որը ձեռք բերողը մտադրվում է օգտագործել պաշտպանական նպատակով՝ կանխարգելելով դրա օգտագործումը ուրիշների կողմից: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը պետք է չափի ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը՝ ենթադրելով շուկայի մասնակիցների կողմից դրա առավելագույն և լավագույն օգտագործում՝ համաձայն համապատասխան գնահատման մեթոդի, ինչպես սկզբնական չափման, այնպես էլ հետագա արժեզրկման ստուգման նպատակով իրական արժեքից հանելով վաճառքի ծախսումները չափման ժամանակ:

Ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմաս

- Բ44. Սույն ՖՀՄՍ-ը ձեռք բերողին թույլատրում է չափել ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով: Երբեմն ձեռք բերողը կարող է չափել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքը՝ ակտիվ շուկայում բաժնային արժեթղթերի գնանշման հիման վրա (օրինակ՝ ձեռք բերողին չպատկանող բաժնետոմսերը): Այլ իրավիճակներում, այնուամենայնիվ, սեփական կապիտալի բաժնետոմսերի ակտիվ շուկայում գնանշում կարող է առկա չլինել: Այդ իրավիճակներում ձեռք բերողը չափում է չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքը՝ օգտագործելով արժեքի որոշման այլ տեխնիկաներ:
- Բ45. Ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի և չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքները մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով կարող են տարբեր լինել: Հավանական է, որ հիմնական տարբերությունը պայմանավորված է ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի մեկ բաժնետոմսին ընկնող իրական արժեքում վերահսկման դիմաց հավելագնի ներառմամբ, կամ, ընդհակառակը, չվերահսկող բաժնեմասի մեկ բաժնետոմսին ընկնող իրական արժեքում վերահսկման բացակայության համար զեղչի (որը նաև կոչվում է չվերահսկող բաժնեմասի զեղչ) ներառմամբ, եթե շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին այդպիսի հավելագինը կամ զեղչը՝ չվերահսկող բաժնեմասի գինը սահմանելիս:

Գուդվիլի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի չափումը

Ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի չափումը արժեքի որոշման տեխնիկաների օգտագործմամբ (33-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ46. Առանց հատուցման փոխանցման ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում գուդվիլը կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտը չափելու համար ձեռք բերողը պետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխանցված հատուցման իրական արժեքը փոխարինի ձեռք բերվողում իր բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով (տե՛ս պարագրաֆներ 32-34):

Փոխադարձ կազմակերպությունների միավորումների նկատմամբ ձեռքբերման մեթոդի կիրառման հատուկ նկատառումներ (33-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ47. Երբ երկու փոխադարձ կազմակերպություններ միավորվում են, ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի կամ անդամների բաժնեմասերի իրական արժեքը (կամ ձեռք բերվողի իրական արժեքը) կարող է ավելի արժանահավատորեն չափելի լինել, քան ձեռք բերողի փոխանցած անդամության բաժնեմասերի իրական արժեքը: Այդ իրավիճակում 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ձեռք բերողը որոշի գուդվիլի գումարը՝ օգտագործելով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը, այլ ոչ թե որպես հատուցում փոխանցված ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը: Բացի այդ, փոխադարձ կազմակերպությունների միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի զուտ ակտիվները ճանաչի իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես կապիտալի կամ սեփական կապիտալի ուղղակի ավելացում, ոչ թե որպես չբաշխված շահույթի ավելացում. դա համահունչ է այն եղանակին, որով ձեռքբերման մեթոդը կիրառում են կազմակերպությունների այլ տեսակներ:
- Բ48. Չնայած փոխադարձ կազմակերպությունները շատ առումներով նման են այլ ձեռնարկատիրական գործունեությունների՝ այնուհանդերձ, դրանք ունեն բնորոշ առանձնահատկություններ, որոնք հիմնականում պայմանավորված են այն բանով, որ նրանց անդամները և՛ հաճախորդներ են, և՛ սեփականատերեր: Փոխադարձ կազմակերպությունների անդամները, ընդհանուր առմամբ, իրենց անդամության դիմաց ակնկալում են օգուտներ ստանալ՝ հաճախ ապրանքների և ծառայությունների դիմաց գանձվող իջեցված վճարների կամ պատրոնաժի շահաբաժինների ձևով: Պատրոնաժի շահաբաժինների՝ անդամներից յուրաքանչյուրին բաշխվող բաժինը հաճախ հիմնվում է գործարքների այն ծավալի վրա, որ անդամն ունեցել է փոխադարձ կազմակերպության հետ տարվա ընթացքում:
- Բ49. Փոխադարձ կազմակերպության իրական արժեքի չափումը պետք է ներառի շուկայի մասնակիցների կողմից անդամների ապագա օգուտների, ինչպես նաև փոխադարձ կազմակերպության վերաբերյալ

ցանկացած այլ տեղին ենթադրություններ: Օրինակ՝ փոխադարձ կազմակերպության իրական արժեքը չափելու համար կարող է օգտագործվել ներկա արժեքի մեթոդը: Մոդելում որպես մուտքային տվյալ օգտագործվող դրամական հոսքերը պետք է հիմնվեն փոխադարձ կազմակերպության ակնկալվող դրամական հոսքերի վրա. դրանցում հավանաբար արտացոլված են անդամների օգուտների գծով այնպիսի նվազեցումներ, ինչպիսիք են ապրանքների և ծառայությունների դիմաց գանձվող իջեցված վճարները:

Որոշելը, թե ինչն է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս կազմում (51-րդ և 52-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

P50. Որոշելու համար, թե արդյոք գործարքը ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում, թե այդ գործարքն առանձին է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից, ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի հետևյալ գործոնները, որոնք ո՛չ փոխբացառող են, ո՛չ էլ, առանձին վերցված, որոշիչ՝

- ա) **գործարքի պատճառները.** միավորման կողմերի (ձեռք բերող, ձեռք բերվող, դրանց սեփականատերեր, տնօրեններ և ղեկավարներ, և նրանց գործակալներ) կնքած կոնկրետ գործարքը կամ համաձայնության պատճառների ըմբռնումը կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն մաս է կազմում փոխանցված հատուցման և ձեռք բերված ակտիվների կամ ստանձնած պարտավորությունների: Օրինակ՝ եթե գործարքը կազմակերպված է հիմնականում ի օգուտ ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության, այլ ոչ թե ձեռք բերվողի կամ մինչև միավորումը դրա նախկին սեփականատերերի, ապա ավելի քիչ է հավանական, որ գործարքի դիմաց վճարված գնի այդ մասը (և դրա հետ կապված ցանկացած ակտիվ կամ պարտավորություն) ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Հետևապես, ձեռք բերողն այդ մասը կհաշվառի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին.
- բ) **գործարքը նախաձեռնողը.** գործարքը նախաձեռնողին պարզելը նույնպես կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Օրինակ՝ գործարքը կամ այլ դեպք, որը նախաձեռնել է ձեռք բերողը, կարող է կնքված լինել ձեռք բերողին կամ միավորված կազմակերպությանն ապագա տնտեսական օգուտներով ապահովելու նպատակով, որի արդյունքում ձեռք բերվողը կամ մինչև միավորումը դրա նախկին սեփականատերերը օգուտ չեն ստանում կամ ստանում են շատ քիչ չափով: Մյուս կողմից՝ ավելի քիչ հավանական է, որ ձեռք բերվողի կամ դրա նախկին սեփականատերերի նախաձեռնած գործարքը կամ համաձայնությունը ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության օգտին է, և ավելի հավանական է, որ այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս է կազմում.
- գ) **գործարքի կատարման ժամկետը.** գործարքի կատարման ժամկետը նույնպես կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Օրինակ՝ ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև գործարքը, որը տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանների շուրջ բանակցելու ընթացքում, կարող է կնքված լինել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սպասումներով ձեռք բերողին կամ միավորված կազմակերպությանն ապագա տնտեսական օգուտներով ապահովելու համար: Այդ դեպքում հավանական է, որ ձեռք բերվողը կամ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը դրա նախկին սեփականատերերը գործարքից օգուտներ չեն ստացել կամ գրեթե չեն ստացել, բացառությամբ այն օգուտների, որ նրանք ստացել են՝ որպես միավորված կազմակերպության մաս:

Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունների փաստացի մարումը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ (52 (ա) պարագրաֆի կիրառումը)

P51. Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև հնարավոր են հարաբերություններ, որոնք գոյություն են ունեցել մինչև նրանց կողմից ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հարցը քննարկելը. դրանք այստեղ անվանվում են “նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերություններ”: Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները կարող են լինել պայմանագրային

(օրինակ՝ վաճառող և հաճախորդ, կամ լիցենզավորող և լիցենզավորվող) կամ ոչ պայմանագրային (օրինակ՝ հայցվոր և պատասխանող):

Բ52. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը փաստորեն մարում է նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները, ձեռք բերողը ճանաչում է օգուտ կամ վնաս՝ այն չափելով հետևյալ կերպ՝

ա) նախկինում գոյություն ունեցած ոչ պայմանագրային հարաբերությունների (ինչպես, օրինակ՝ դատական վարույթի) դեպքում իրական արժեքով.

բ) նախկինում գոյություն ունեցած պայմանագրային հարաբերությունների դեպքում (i)-ից և (ii)-ից նվազագույնով.

(i) գումար, որի չափով պայմանագիրը ձեռք բերողի տեսանկյունից նպաստավոր է կամ ոչ նպաստավոր՝ միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների հետ համեմատած: (Ոչ նպաստավոր պայմանագիրն այն պայմանագիրն է, որը ընթացիկ շուկայական պայմանների համեմատ ոչ նպաստավոր է: Անպայման չէ, որ դա լինի անբարենպաստ պայմանագիր, որի դեպքում պայմանագրով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են դրանից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները):

(ii) պայմանագրով սահմանված ցանկացած կարգավորող պահուստների գումար, որ կտրամադրվի պայմանագրի այն կողմին, որի համար պայմանագիրը ոչ նպաստավոր է:

Եթե (ii)-ը փոքր է (i)-ից, տարբերությունը ներառվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառման մաս:

Ճանաչված օգուտի կամ վնասի գումարը կարող է մասամբ կախված լինել այն բանից, թե ձեռք բերողը նախկինում ճանաչել է համապատասխան ակտիվ կամ պարտավորություն, և, հետևաբար, ներկայացված օգուտը կամ վնասը կարող է տարբերվել վերը նշված պահանջների կիրառմամբ հաշվարկված գումարից:

Բ53. Նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերություն կարող է հանդիսանալ պայմանագիրը, որը ձեռք բերողը ճանաչում է որպես հետգնված իրավունք: Եթե պայմանագիրը պարունակում է պայմաններ, որոնք միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների գների հետ համեմատած նպաստավոր են կամ ոչ նպաստավոր, ապա ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին ճանաչում է պայմանագրի փաստացի մարումից օգուտ կամ վնաս՝ այն չափելով Բ52 պարագրաֆի համաձայն:

Աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին պայմանական վճարումներ կատարելու համաձայնություններ (52 (բ) պարագրաֆի կիրառումը)

Բ54. Աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին պայմանական վճարումներ կատարելու համաձայնությունները ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանական հատուցում են, թե առանձին գործարք, կախված է համաձայնության բնույթից: Պատճառների ըմբռնումը, թե ինչու է ձեռքբերման պայմանագիրը ներառում պայմանական վճարումներ կատարելու դրույթ, ով է նախաձեռնել համաձայնությունը և երբ են կողմերը կնքել համաձայնությունը, կարող է օգտակար լինել համաձայնության բնույթը գնահատելիս:

Բ55. Երբ պարզ չէ՝ արդյոք աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին կատարվող պայմանական վճարումների համաձայնությունը ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է, թե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին գործարք, ապա ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի հետևյալ կողմնորոշիչները՝

ա) *Շարունակվող աշխատանք*. հանգուցային աշխատակիցներ դարձող վաճառող բաժնետերերի շարունակվող աշխատանքի պայմանները կարող են մատնանշել պայմանական հատուցման համաձայնության էությունը: Շարունակվող աշխատանքի համապատասխան պայմանները կարող են ներառված լինել աշխատանքային պայմանագրում, ձեռքբերման պայմանագրում կամ ինչ-որ այլ փաստաթղթում: Պայմանական հատուցման այնպիսի համաձայնությունը, որի

դեպքում աշխատանքի դադարեցումը ինքնաբերաբար հանգեցնում է վճարումների կասեցման, հանդիսանում է միավորումից հետո մատուցված ծառայությունների դիմաց վարձատրություն: Այն համաձայնությունները, որոնց դեպքում աշխատանքի դադարեցումը չի ազդում պայմանական վճարումների վրա, կարող են մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում, այլ ոչ թե վարձատրություն:

- բ) *Շարունակվող աշխատանքի տևողություն.* Եթե պահանջվող աշխատանքի ժամանակահատվածը համընկնում է պայմանական վճարման ժամանակահատվածին կամ դրանից ավելի երկար է, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները, ըստ էության, հանդիսանում են վարձատրություն:
- գ) *Վարձատրության մակարդակ.* այն իրավիճակները, երբ աշխատակցին տրվող պայմանական վճարներից տարբեր վարձատրությունը խելամիտ չափերի է համեմատած միավորված կազմակերպության այլ հանգուցային աշխատակիցներին վճարումների հետ, կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում, այլ ոչ թե վարձատրություն:
- դ) *Աշխատակիցներին հավելյալ վճարումներ.* Եթե այն վաճառող բաժնետերերը, որոնք չեն դառնում աշխատակիցներ, մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով ստանում են ավելի քիչ պայմանական վճարումներ, քան այն վաճառող բաժնետերերը, որոնք դառնում են միավորվող կազմակերպության աշխատակիցներ, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ աշխատակիցներ դարձող վաճառող բաժնետերերի պայմանական վճարումների հավելյալ գումարը հանդիսանում է վարձատրություն:
- ե) *Պարկանող բաժնետոմսերի քանակ.* որպես հանգուցային աշխատակիցներ մնացող՝ վաճառող բաժնետերերին պատկանող բաժնետոմսերի հարաբերական քանակները կարող են մատնանշել պայմանական հատուցման պայմանագրի էությունը: Օրինակ՝ եթե այն վաճառող բաժնետերերը, ում պատկանել են ձեռք բերվողի ըստ էության բոլոր բաժնետոմսերը, շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ համաձայնությունն իր բնույթով շահույթի բաշխումների համաձայնություն է, որը նախատեսված է միավորումից հետո մատուցվող ծառայությունների դիմաց վարձատրություն տալու համար: Մեկ այլ դեպքում, եթե այն վաճառող բաժնետերերին, ովքեր շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ, պատկանել են միայն ձեռք բերվողի սակավաթիվ բաժնետոմսեր, և բոլոր վաճառող բաժնետերերը մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով ստանում են պայմանական հատուցման միևնույն գումարը, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում: Պետք է հաշվի առնվեն նաև մինչև միավորումը եղած բաժնեմասերը, որոնք պատկանել են այն վաճառող բաժնետերերի կապակցված կողմերին, օրինակ՝ ընտանիքի անդամներին, ովքեր բաժնետոմսերը վաճառելուց հետո շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ:
- զ) *Գնահատման հետք փոխկապակցվածություն.* Եթե ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխանցված սկզբնական հատուցումը հիմնվում է ձեռք բերվողի գնահատված արժեքների միջակայքից նվազագույնի վրա, և պայմանական հատուցման բանաձևն առնչվում է գնահատման այդ մոտեցման հետ, ապա այդ փաստը կարող է նշանակել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում: Մեկ այլ դեպքում, եթե պայմանական հատուցման բանաձևը համահունչ է շահույթի բաշխումների նախկին համաձայնությունների հետ, ապա այդ փաստը կարող է նշանակել, որ համաձայնության բուն էությունը վարձատրելն է:
- է) *Հատուցման որոշման բանաձև.* պայմանական վճարումը որոշելու համար օգտագործված բանաձևը կարող է օգտակար լինել համաձայնության էությունը գնահատելիս: Օրինակ՝ եթե պայմանական վճարումը որոշված է շահույթին բազմապատիկ հիմունքով, դա կարող է նշանակել, որ պարտականությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանական հատուցում, և որ բանաձևը նախատեսված է ձեռք բերվողի իրական արժեքը որոշելու կամ ստուգելու համար: Ի տարբերություն դրա՝ այնպիսի պայմանական վճարումը, որը որոշվում է որպես շահույթի որոշակի տոկոս, կարող է նշանակել, որ աշխատակիցների նկատմամբ պարտականությունը հանդիսանում է մատուցված

ծառայությունների դիմաց աշխատակիցներին վարձատրելու՝ շահույթի բաշխումների համաձայնություն.

- ը) *Այլ պայմանագրեր և հարցեր.* վաճառող բաժնետերերի հետ այլ համաձայնությունների պայմանները (օրինակ՝ ոչ մրցակցային համաձայնագրերը, պարտադիր կատարման ենթակա պայմանագրերը, խորհրդատվության պայմանագրերը և գույքի վարձակալության պայմանագրերը) և պայմանական վճարումների՝ շահութահարկով հարկման մոտեցումները կարող են մատնանշել, որ պայմանական վճարումները վերագրվում են ձեռք բերվողի դիմաց հատուցումից տարբեր մեկ այլ երևույթի: Օրինակ՝ ձեռքբերման հետ կապված, ձեռք բերողը կարող էր վաճառող նշանակալի բաժնետիրոջ հետ գույքի վարձակալության համաձայնության գալ: Եթե այդ վարձակալական պայմանագրով սահմանված վարձավճարները զգալիորեն ավելի ցածր են շուկայականից, ապա պայմանական վճարումներ կատարելու առանձին համաձայնությամբ պահանջվող՝ վարձատուին (վաճառող բաժնետիրոջը) կատարվող պայմանական վճարումները, ըստ էության, կարող են մասամբ կամ ամբողջությամբ հանդիսանալ վարձակալված գույքի օգտագործման դիմաց վճարումներ. ձեռք բերողը պետք է դրանք ճանաչի առանձին իր հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում: Ի տարբերություն դրա, եթե վարձակալական պայմանագիրը սահմանում է այնպիսի վարձավճարներ, որոնք համահունչ են վարձակալված գույքի գծով շուկայական պայմանների հետ, ապա վաճառող բաժնետիրոջը կատարվող պայմանական վճարումների համաձայնությունը կարող է հանդիսանալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար պայմանական հատուցում:

Ձեռք բերվողի աշխատակիցների պարզկատրումների հետ փոխանակված ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզկատրումներ (52 (բ) պարագրաֆի կիրառումը)

Բ56. Ձեռք բերողը կարող է փոխանակել իր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզկատրումները¹ (փոխարինող պարզկատրումները) ձեռք բերվողի աշխատակիցներին պատկանող պարզկատրումների հետ: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հետ կապված բաժնետոմսերի օպցիոնների կամ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների այլ պարզկատրումների փոխանակումները հաշվառվում են որպես բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզկատրումների փոփոխություններ՝ համաձայն “Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում” ՖՀՄՍ 2-ի: Եթե ձեռք բերողը փոխարինում է ձեռք բերվողի պարզկատրումները, ապա ձեռք բերողի փոխարինող պարզկատրումների շուկայի վրա հիմնված գնահատականն ամբողջությամբ կամ մասամբ պետք է ներառվի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման չափման մեջ: Բ57-Բ62 պարագրաֆները տրամադրում են ուղեցույց, թե ինչպես բաշխել շուկայի վրա հիմնված չափումը: Այնուամենայնիվ, այն իրավիճակները, որոնցում ձեռք բերվողի պարզկատրումներն ուժը կորցնում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, և եթե ձեռք բերողը՝ պարտավորված չլինելով հանդերձ, փոխարինի այդ պարզկատրումները, ապա փոխարինող պարզկատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված չափումը հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում ամբողջությամբ պետք է ճանաչվի, ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն, որպես վարձատրության գծով ծախսում: Այլ կերպ ասած՝ այդ պարզկատրումների շուկայի վրա հիմնված ոչ մի չափում չպետք է ներառվի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման չափման մեջ: Ձեռք բերողը պարտավոր է փոխարինել ձեռք բերվողի պարզկատրումները, եթե ձեռք բերվողը կամ նրա աշխատակիցները փոխանակումը պարտադրելու հնարավորություն ունեն: Օրինակ՝ այս պահանջի կիրառման նպատակով, ձեռք բերողը պարտավոր է փոխարինել ձեռք բերվողի պարզկատրումները, եթե փոխարինումը պահանջվում է՝

- ա) ձեռքբերման պայմանագրի պայմաններով.
- բ) ձեռք բերվողի պարզկատրումների պայմաններով. կամ
- գ) կիրառվող օրենքներով կամ կարգավորող ակտերով:

¹ Բ56-Բ62 պարագրաֆներում <<բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզկատրումներ>> տերմինը նկատի ունի . իրավունք առաջացնող կամ չառաջացնող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքները

- Բ57. Որոշելու համար փոխարինող պարզևատրոման այն մասը, որը ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման մաս է կազմում, և այն մասը, որը հանդիսանում է միավորումից հետո ծառայության դիմաց վարձատրություն, ձեռք բերողը պետք է ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն չափի և՛ ձեռք բերողի կողմից շնորհված փոխարինող պարզևատրումները, և՛ ձեռքբերման ամսաթվի դրությանը ձեռք բերվողի թողարկված պարզևատրումները: Փոխարինող պարզևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի այն մասը, որը ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման մաս է կազմում, հավասար է ձեռք բերվողի պարզևատրման՝ մինչև միավորումը մատուցված ծառայությանը վերագրվող մասին:
- Բ58. Փոխարինող պարզևատրման՝ մինչև միավորումը մատուցված ծառայությանը վերագրվող մասը հավասար է ձեռք բերվողի պարզևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականին՝ բազմապատկյալ վաստակման ժամկետի լրացած մասի և ամբողջ վաստակման ժամկետից կամ ձեռք բերվողի պարզևատրման սկզբնական վաստակման ժամկետից առավելագույնի հարաբերությանը: Վաստակման ժամկետն այն ժամանակաշրջանն է, որի ընթացքում բավարարվում են վաստակման բոլոր սահմանված պայմանները: Վաստակման պայմանները սահմանված են ՖՀՄՍ 2-ում:
- Բ59. Դեռևս չվաստակված փոխարինող պարզևատրումների այն մասը, որը վերագրվում է միավորումից հետո ծառայությանը և, հետևաբար, միավորմանը հաջորդող ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում է որպես աշխատակիցների վարձատրության ծախսում, հավասար է փոխարինող պարզևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի ամբողջությունից հանած մինչև միավորումը ծառայությանը վերագրվող գումարը: Հետևաբար, ձեռք բերողը փոխարինող պարզևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի ցանկացած գերազանցում ձեռք բերվողի պարզևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի նկատմամբ վերագրում է միավորումից հետո ծառայությանը, և միավորմանը հաջորդող ֆինանսական հաշվետվություններում այդ գերազանցումը ճանաչում է որպես աշխատակիցների վարձատրության ծախսում: Ձեռք բերողը պետք է փոխարինող պարզևատրման մի մասը վերագրի միավորումից հետո ծառայությանը, եթե փոխարինող պարզևատրումը պահանջում է միավորումից հետո ծառայություն՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք աշխատակիցները մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը մատուցել էին պահանջվող ամբողջ ծառայությունը, որը անհրաժեշտ էր ձեռք բերվողի պարզևատրումները վաստակելու համար:
- Բ60. Դեռևս չվաստակված փոխարինող պարզևատրումների՝ մինչև միավորումը և միավորումից հետո ծառայությանը վերագրվող մասերը պետք է արտացոլեն փոխարինող պարզևատրումների այն քանակի լավագույն գնահատումը, որն, ըստ ակնկալության, կվաստակվի: Օրինակ՝ եթե փոխարինող պարզևատրումների՝ մինչև միավորումը ծառայությանը վերագրվող մասի՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատումը 100 ԱՄ (արժույթային միավոր) է, և ձեռք բերողն ակնկալում է, որ պարզևատրման միայն 95 տոկոսը կվաստակվի, ապա ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման մեջ ներառվող գումարը կհամարվի 95 ԱՄ: Վաստակվող փոխարինող պարզևատրումների գնահատված քանակում փոփոխություններն արտացոլվում են այն ժամանակաշրջանի աշխատակիցների վարձատրության գծով ծախսումներում, երբ տեղի են ունենում փոփոխությունները կամ իրավունքից զրկումները. դրանք չեն հանդիսանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման ճշգրտումներ: Նմանապես, ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող այլ դեպքերի (օրինակ՝ գործունեության արդյունքներով պայմանավորված պարզևատրումների փոփոխությունների կամ վերջնական արդյունքի) հետևանքները հաշվառվում են ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն դրանց տեղի ունենալու ժամանակաշրջանի վարձատրության գծով ծախսումները որոշելիս:
- Բ61. Այս նույն պահանջներն են կիրառվում փոխարինող պարզևատրման այն մասերը որոշելիս, որոնք վերագրվում են մինչև միավորումը ծառայությանը և միավորումից հետո մատուցված ծառայությանը՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք փոխարինող պարզևատրումը դասակարգվել է որպես պարտավորություն, թե որպես սեփական կապիտալի գործիք՝ ՖՀՄՍ 2-ի պահանջներին համապատասխան: Որպես պարտավորություններ դասակարգված պարզևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո բոլոր փոփոխությունները և շահութահարկի գծով համապատասխան հարկային հետևանքները ճանաչվում են ձեռք բերողի հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում այդ փոփոխությունները տեղի ունենալու ժամանակաշրջանում (ժամանակաշրջաններում):

Բ62. Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների փոխարինող պարզևատրումների՝ շահութահարկի գծով հարկային հետևանքները պետք է ճանաչվեն՝ «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12 -ի դրույթներին համապատասխան:

Ձեռք բերվողի բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ

Բ62Ա. Ձեռք բերվողը կարող է ունենալ շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքներ, որոնք ձեռք բերողը չի փոխանակում իր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքներով: Իրավունք առաջացնելու դեպքում, ձեռք բերվողի այդ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքները կազմում են ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի մաս և չափվում են իրենց շուկայի վրա հիմնված գնահատումականով: Իրավունք չառաջացնելու դեպքում, դրանք չափվում են իրենց շուկայի վրա հիմնված գնահատականով, այնպես ինչպես կլիներ, եթե ձեռք բերման ամսաթիվը լիներ շնորհման ամսաթիվը՝ համաձայն 19 և 30 պարագրաֆների:

Բ62Բ. Իրավունք չառաջացնող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքների շուկայի վրա հիմնված գնահատականը բաշխվում է չվերահսկող բաժնեմասին հիմնվելով իրավունքի առաջացման լրացված ժամանակահատվածի և իրավունքի առաջացման ընդհանուր կամ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքի սկզբնական իրավունք առաջացնող ժամանակահատվածներից առավելագույնի նկատմամբ հարաբերության հիման վրա: Մնացորդը բաշխվում է հետմիավորումային ծառայությանը:

Այլ ՖՀՄՍ-ներ, որոնք սահմանում են հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները (54-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

Բ63. Ստորև սահմանված են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվների, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունների հետագա չափման և հաշվառման ցուցումներ սահմանող այլ ՖՀՄՍ-ների օրինակներ.

- ա) ՀՀՄՍ 38-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը: Ձեռք բերողը չափում է գույվիլը ձեռքբերման ամսաթվին ճանաչված գումարով՝ հանած ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստ: *“Ակտիվների արժեզրկում”* ՀՀՄՍ 36-ը սահմանում է արժեզրկումից կորուստների հաշվառումը.
- բ) *“Ապահովագրության պայմանագրեր”* ՖՀՄՍ 4-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ապահովագրական պայմանագրերի հետագա հաշվառման ցուցումները.
- գ) ՀՀՄՍ 12-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված հետաձգված հարկային ակտիվների (ներառյալ չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների) և պարտավորությունների հետագա հաշվառումը.
- դ) ՖՀՄՍ 2-ը սահմանում է ձեռք բերողի թողարկած՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների փոխարինող պարզևատրումների այն մասի հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները, որը վերագրվում է աշխատակցի ապագա ծառայություններին.
- ե) ՖՀՄՍ 10-ը սահմանում է վերահսկողությունը ստանալուց հետո դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության բաժնեմասի փոփոխությունների հաշվառման ցուցումները:

Բացահայտումներ (59-րդ և 61-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Բ64. 59-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- ա) ձեռք բերվողի անվանումը և նկարագրությունը.
- բ) ձեռքբերման ամսաթիվը.
- գ) սեփական կապիտալում ձեռք բերված քվեարկող բաժնետոմսերի տոկոսը.

- դ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հիմնական պատճառները և նկարագրությունը, թե՛ ինչպես է ձեռք բերողը ստացել ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն.
- ե) ճանաչված գուղվիլն առաջացնող գործոնների որակական նկարագրությունը, օրինակ՝ ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի գործառնությունների միավորումից ակնկալվող սիներգիզմը, առանձին ճանաչման համար չբավարարող ոչ նյութական ակտիվները կամ այլ գործոններ.
- զ) փոխանցված ամբողջ հատուցման իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ և հատուցման յուրաքանչյուր հիմնական դասի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, ինչպիսիք են՝
- (i) դրամական միջոցները.
 - (ii) այլ նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվներ, ներառյալ ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը կամ դուստր կազմակերպությունը.
 - (iii) ստանձնած պարտավորությունները, օրինակ՝ պայմանական հատուցման պարտավորությունը.
 - (iv) ձեռք բերողի սեփական կապիտալի գործիքները, ներառյալ թողարկված կամ թողարկվելիք գործիքների կամ բաժնեմասերի քանակները և այդ գործիքների կամ բաժնեմասերի իրական արժեքի չափման մեթոդները.
- է) պայմանական հատուցման համաձայնությունների և փոխհատուցման գծով ակտիվների մասով՝
- (i) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարը.
 - (ii) համաձայնության նկարագրությունը և այն հիմունքը, որով որոշվել է վճարման գումարը.
 - (iii) արդյունքների միջակայքի գնահատումը (չզեղչված) կամ, եթե հնարավոր չէ գնահատել միջակայքը, միջակայքի գնահատման անհնարինության փաստը և պատճառները: Եթե վճարման առավելագույն գումարն անսահմանափակ է, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի այդ փաստը.
- ը) ձեռք բերված դեբիտորական պարտքերի գծով՝
- (i) դեբիտորական պարտքերի իրական արժեքը.
 - (ii) ստացման ենթակա համախառն պայմանագրային գումարները.
 - (iii) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այն պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի լավագույն գնահատականը, որոնց հավաքագրումը չի ակնկալվում.
- Բացահայտումները պետք է կատարվեն ըստ դեբիտորական պարտքերի հիմնական դասերի, ինչպիսիք են վարկերը, ուղղակի ֆինանսական վարձակալությունը և դեբիտորական պարտքերի այլ դասեր:
- թ) ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների յուրաքանչյուր հիմնական դասերի գծով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարները.
- ժ) 23-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված յուրաքանչյուր պայմանական պարտավորության գծով *“Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 37-ի 85-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը: Եթե պայմանական պարտավորությունը չի ճանաչվում, քանի որ դրա իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի՝
- (i) ՀՀՄՍ 37-ի 86-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը.
 - (ii) պատճառները, թե՛ ինչու պարտավորությունը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
- ժա) գուղվիլի այն ընդհանուր գումարը, որն, ըստ ակնկալության, հարկման նպատակով կնվազեցվի.

- ժբ) 51-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ակտիվների ձեռքբերումից և պարտավորությունների ստանձնումից առանձին ճանաչված գործարքների գծով՝
- (i) յուրաքանչյուր գործարքի նկարագրությունը.
 - (ii) ձեռք բերողի կողմից յուրաքանչյուր գործարքի հաշվառման եղանակը.
 - (iii) յուրաքանչյուր գործարքի գծով ճանաչված գումարները և ֆինանսական հաշվետվությունների այն տողային հոդվածները, որոնցում ճանաչվել է գումարներից յուրաքանչյուրը.
 - (iv) եթե գործարքը հանդիսանում է նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունների փաստացի մարում, ապա մարման գումարը որոշելու համար օգտագործված մեթոդը.
- ժգ) (ժբ) կետով պահանջվող առանձին ճանաչված գործարքների բացահայտումը պետք է ներառի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների գումարը և, առանձին, որպես ծախս ճանաչված ծախսումների գումարն ու համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը կամ հոդվածները, որոնցում ճանաչվել են այդ ծախսերը: Պետք է բացահայտվեն նաև որպես ծախս չճանաչված ցանկացած թողարկման ծախսումներ, և թե ինչպես են դրանք ճանաչվել.
- ժդ) գեղչով ձեռքբերման դեպքում (տե՛ս պարագրաֆներ 34-36)՝
- (i) 34-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված որևէ օգուտի գումարը և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է օգուտը.
 - (ii) պատճառների նկարագրությունը, թե ինչու է գործարքը հանգեցրել օգուտի.
- ժե) յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով, որում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողին պատկանում է ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում 100 տոկոսից պակաս բաժնեմաս՝
- (i) ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարը և այդ գումարի չափման հիմունքը.
 - (ii) ձեռք բերվողում իրական արժեքով չափված յուրաքանչյուր չվերահսկող բաժնեմասի գծով՝ այդ արժեքի չափման համար օգտագործված գնահատման տեխնիկա(ներ)ը և մոդելի հիմնական մուտքային տվյալները.
- ժզ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում՝
- (i) ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ.
 - (ii) ձեռքբերման ամսաթվից առաջ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի՝ իրական արժեքով վերաչափման արդյունքում ճանաչված ցանկացած օգուտի կամ վնասի գումարը (տե՛ս պարագրաֆ 42) և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է այդ օգուտը կամ վնասը.
- ժէ) հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- (i) ձեռքբերման ամսաթվից սկսած ձեռք բերվողի հասույթի և շահույթի կամ վնասի գումարները, որոնք ներառված են հաշվետու ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում.
 - (ii) ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում միավորված կազմակերպության հասույթը և շահույթը կամ վնասն այնպես, կարծես տարվա ընթացքում տեղի ունեցած բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար ձեռքբերման ամսաթվից եղել է տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը:

Եթե այս պարագրաֆում պահանջվող որևէ տեղեկատվության բացահայտումն անհրաժեշտ է, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի այդ փաստը և բացատրի, թե ինչու է բացահայտումն անհրաժեշտ:

Սույն ՖՀՄՍ-ն “անիրագործելի” տերմինն օգտագործում է “Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ” ՀՀՄՍ 8-ի իմաստով:

- Բ65. Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած, առանձին վերցված ոչ էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների գծով, որոնք միասին վերցված էական են, ձեռք բերողը պետք է միասնաբար բացահայտի Բ64 պարագրաֆի (ե)-(ծ) կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը:
- Բ66. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ձեռքբերման ամսաթիվը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո է, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար վավերացումը, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ64 պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար վավերացման պահին: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է նկարագրի, թե որ բացահայտումները հնարավոր չէ կատարել, և այն պատճառները, թե ինչու դա հնարավոր չէ անել:
- Բ67. 61-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը յուրաքանչյուր էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով կամ միասնաբար՝ այն առանձին վերցված ոչ էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների գծով, որոնք միասին վերցված էական են.
- ա) եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ (տե՛ս պարագրաֆ 45) առանձին ակտիվների, պարտավորությունների, չվերահսկող բաժնեմասերի կամ հատուցման հոդվածների գծով, և, հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով ճանաչված գումարները միայն պայմանականորեն են որոշվել, ապա՝
 - (i) այն պատճառները, թե ինչու ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ.
 - (ii) այն ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալում բաժնեմասերը կամ հատուցման հոդվածները, որոնց գծով սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ.
 - (iii) չափման ժամանակաշրջանի ցանկացած ճշգրտումների բնույթն ու գումարը, որոնք ճանաչվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում համաձայն 49-րդ պարագրաֆի.
 - բ) ձեռքբերման ամսաթվից հետո յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում, քանի դեռ կազմակերպությունը չի հավաքագրել պայմանական հատուցում ներկայացնող ակտիվը, վաճառել կամ այլ կերպ կորցրել դրա նկատմամբ իր իրավունքները կամ մարել պայմանական հատուցում ներկայացնող պարտավորությունը, կամ քանի դեռ պարտավորությունը չեղյալ կամ ժամկետանց չի համարվել՝
 - (i) ճանաչված գումարներում ցանկացած փոփոխություններ, ներառյալ մարելիս առաջացած ցանկացած տարբերություններ.
 - (ii) արդյունքների միջակայքի (չզեղչված) ցանկացած փոփոխություններ և այդ փոփոխությունների պատճառները.
 - (iii) պայմանական հատուցումը չափելու համար օգտագործված արժեքի գնահատման տեխնիկաները և մոդելի հիմնական մուտքային տվյալները.
 - գ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ճանաչված պայմանական պարտավորությունների գծով ձեռք բերողը պետք է բացահայտի ՀՀՄՍ 37-ի 84-րդ և 85-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը պահուստի յուրաքանչյուր դասի համար՝
 - դ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ գույքի հաշվեկշռային արժեքների համադրումը՝ առանձին ցույց տալով՝
 - (i) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված արժեզրկումից կորուստները.

- (ii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված լրացուցիչ գուդվիլը, բացառությամբ օտարման խմբում ներառված գուդվիլի, որը ձեռքբերման պահին բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին՝ համաձայն *“Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն”* ՖՀՄՍ 5-ի.
 - (iii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հետաձգված հարկային ակտիվների հետագա ճանաչման արդյունքում ճշգրտումները՝ համաձայն 67-րդ պարագրաֆի.
 - (iv) ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառված գուդվիլը, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ապաճանաչված, որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում նախկինում չներառված գուդվիլը.
 - (v) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի (բացի այդ, ՀՀՄՍ 36-ը պահանջում է նաև գուդվիլի փոխհատուցվող գումարի և արժեզրկման վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտում).
 - (vi) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում առաջացող զուտ փոխարժեքային տարբերությունները՝ համաձայն *“Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները”* ՀՀՄՍ 21 -ի.
 - (vii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքների ցանկացած այլ փոփոխություններ.
 - (viii) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված արժեզրկումից կորուստները.
- ե) ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված ցանկացած այնպիսի օգուտի կամ վնասի գումարը և բացատրությունը, որը միաժամանակ՝
- (i) վերաբերում է ընթացիկ կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրագործված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ակտիվներին կամ ստանձնած պարտավորություններին.
 - (ii) չափսով, բնույթով կամ ազդեցությամբ այնպիսին է, որ դրա բացահայտումը տեղին է՝ միավորված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Անցումային դրույթներ միայն փոխադարձ կազմակերպություններ ընդգրկող կամ միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար (66-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ68. 64-րդ պարագրաֆը սահմանում է, որ սույն ՖՀՄՍ-ն առաջընթաց կերպով կիրառվում է այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջաններում է: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի միայն 2007 թ. հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև դրա ուժի մեջ մտնելը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թ.):
- Բ69. Միայն փոխադարձ կազմակերպություններ ընդգրկող կամ միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար սույն ՖՀՄՍ-ն առաջընթաց կերպով կիրառելու պահանջն ունի հետևյալ ազդեցությունը (եթե այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար ձեռքբերման ամսաթիվը մինչև սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումն է).
- ա) *Դասակարգում.* կազմակերպությունը պետք է ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումները շարունակի դասակարգել այդպիսի միավորումների համար՝ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականության համաձայն.

- բ) *Նախկինում ճանաչված գուղվիլ*. առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է, ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը կլինի այդ օրվա դրույթամբ դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականության համաձայն: Այդ գումարը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է բացառի այդ գուղվիլի ցանկացած կուտակված ամորտիզացիայի հաշվեկշռային արժեքը և գուղվիլի համապատասխան նվազումը: Գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի որևէ այլ ճշգրտում չի կատարվում:
- գ) *Նախկինում որպես սեփական կապիտալից նվազեցում ճանաչված գուղվիլ*. կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականությունը կարող է հանգեցրած լինել ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլի ճանաչմանը՝ որպես սեփական կապիտալից նվազեցում: Այդ իրավիճակում կազմակերպությունը չպետք է այդ գուղվիլը որպես ակտիվ ճանաչի առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է: Բացի այդ, կազմակերպությունը չպետք է այդ գուղվիլի որևէ մաս ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ այն ամբողջությամբ կամ մասամբ օտարում է ձեռնարկատիրական գործունեությունը, որին վերաբերում է այդ գուղվիլը, կամ երբ արժեզրկվում է այն դրամաստեղծ միավորը, որին վերաբերում է գուղվիլը:
- դ) *Գուղվիլի հետագա հաշվառում*. առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է, կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի ամորտիզացնել ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլը և պետք է ստուգի գուղվիլի արժեզրկված լինելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:
- ե) *Նախկինում ճանաչված բացասական գուղվիլ*. այն կազմակերպությունը, որը ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումը հաշվառել է՝ կիրառելով ձեռքբերման մեթոդը, կարող է ճանաչած լինել հետաձգված կրեդիտային մնացորդ. այն հավասար է ձեռք բերվողի որոշելի ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում իր բաժնեմասի և այդ բաժնեմասի արժեքի տարբերությանը (երբեմն կոչվում է բացասական գուղվիլ): Նման դեպքում կազմակերպությունը պետք է առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, որում կիրառվում է սույն ՖՀՄՍ-ը, ապաճանաչի այդ հետաձգված կրեդիտային մնացորդի հաշվեկշռային արժեքը՝ նույն չափով ճշգրտելով այդ ամսաթվի դրությամբ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 4

Ապահովագրության պայմանագրեր

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել ֆինանսական հաշվետվություններում *ապահովագրության պայմանագրերի* արտացոլումը այդպիսի պայմանագրեր թողարկող կազմակերպության կողմից (որը սույն ՖՀՄՍ-ում սահմանված է որպես *ապահովագրող*), քանի դեռ էտրիբուրը չի ավարտել ապահովագրության պայմանագրերի վերաբերյալ իր նախագծի երկրորդ փուլը: Մասնավորապես, սույն ՖՀՄՍ-ը պահանջում է՝
 - ա) ապահովագրողների կողմից ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման մասնակի բարելավումներ.
 - բ) բացահայտումներ, որոնք որոշակիացնում և բացատրում են ապահովագրողի ֆինանսական հաշվետվություններում ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող գումարները և այդ ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին օգնում են հասկանալ ապահովագրության պայմանագրերի գծով ապագա դրամական միջոցների հոսքերի մեծությունը, ժամկետները և անորոշությունը:

Գործողության ոլորտը

2. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն՝
 - ա) իր կողմից թողարկվող ապահովագրության պայմանագրերի (ներառյալ *վերաապահովագրության պայմանագրերը*) և իր կողմից պահվող վերաապահովագրության պայմանագրերի նկատմամբ.
 - բ) իր կողմից թողարկվող՝ հայեցողական մասնակցության հատկանիշ ունեցող ֆինանսական գործիքների նկատմամբ (տե՛ս պարագրաֆ 35): *“Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ”* ՖՀՄՍ 7-ը պահանջում է ֆինանսական գործիքների, այդ թվում նման հատկանիշներ ունեցող ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ բացահայտումներ:
3. Սույն ՖՀՄՍ-ը չի անդրադառնում ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման այլ ասպեկտների, ինչպիսիք են ապահովագրողի կողմից պահվող ֆինանսական ակտիվների և ապահովագրողի կողմից թողարկված ֆինանսական պարտավորությունների հաշվառումը (տե՛ս *“Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը”* ՀՀՄՍ 32-ը, *“Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը”* ՀՀՄՍ 39-ը, ՖՀՄՍ 7-ը և *“Ֆինանսական գործիքներ”* ՖՀՄՍ 9-ը), բացառությամբ 45-րդ պարագրաֆում ներկայացված անցումային դրույթների:
4. Կազմակերպությունը չպետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ը՝
 - ա) ուղղակիորեն արտադրողի, դիլերի կամ մանրածախ վաճառողի կողմից տրամադրված ապրանքային երաշխիքների նկատմամբ (տե՛ս ՀՀՄՍ 18 “Հատույթ” և ՀՀՄՍ 37 “Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ” ստանդարտները).
 - բ) աշխատակիցների հատուցումների պլանների ներքո գործատուի ակտիվների և պարտավորությունների նկատմամբ (տե՛ս *“Աշխատակիցների հատուցումներ”* ՀՀՄՍ 19-ը և *“Բաժնեգրույթների վրա հիմնված վճարում”* ՖՀՄՍ 2-ը) և թոշակային ապահովության պլանների կողմից՝ թոշակային ապահովության հատուցումների գծով պարտականությունների նկատմամբ (տե՛ս *“Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը և հաշվեդրությունները”* ՀՀՄՍ 26-ը).
 - գ) այն պայմանագրային իրավունքների կամ պայմանագրային պարտականությունների նկատմամբ, որոնք կախված են ոչ ֆինանսական հողվածի (օրինակ՝ լիցենզիոն վճարների, ոռոգիչների, պայմանական վարձավճարների և համանման հողվածների) ապագա

օգտագործումից կամ օգտագործման իրավունքից, ինչպես նաև ֆինանսական վարձակալությունում պարունակվող վարձակալի մնացորդային արժեքի երաշխիքի նկատմամբ (տե՛ս «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ը, «Հատույթ» ՀՀՄՍ 18-ը և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ը)։

- դ) ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նկատմամբ, բացառությամբ երբ դրանց թողարկողը նախկինում բացահայտ կերպով հայտարարել է, որ նման պայմանագրերը դիտարկում է որպես ապահովագրության պայմանագրեր, և կիրառել է ապահովագրության պայմանագրերի նկատմամբ կիրառելի հաշվապահական հաշվառումը. այս դեպքում թողարկողը կարող է ընտրություն կատարել՝ նման ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նկատմամբ կիրառել կամ ՀՀՄՍ 32, ՖՀՄՍ 7 և ՖՀՄՍ 9 ստանդարտները, կամ էլ սույն ՖՀՄՍ-ն: Թողարկողը կարող է այս ընտրությունը կատարել պայմանագիր առ պայմանագիր, սակայն յուրաքանչյուր պայմանագրի համար կատարված ընտրությունը փոփոխվել չի կարող:
 - ե) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում վճարման կամ ստացման ենթակա պայմանական հատուցման նկատմամբ (տե՛ս «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3 -ը)։
 - զ) կազմակերպության կողմից պահվող ուղղակի ապահովագրության պայմանագրերի նկատմամբ (այսինքն՝ ուղղակի ապահովագրության պայմանագրեր, որոնցում տվյալ կազմակերպությունը հանդիսանում է *ապահովադիր*): Այնուամենայնիվ, իր կողմից ձեռք բերված վերապահովագրության պայմանագրերի մասով *ցեղեն* պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ը:
5. Հղումների հեշտության նպատակով՝ սույն ՖՀՄՍ-ն ապահովագրության պայմանագրեր թողարկող կազմակերպությունը սահմանում է որպես ապահովագրող՝ անկախ այն բանից, թե այդ թողարկողը իրավական կամ վերահսկողական նպատակներով համարվում է ապահովագրող, թե ոչ:
6. Վերապահովագրության պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագրի տարատեսակ է: Համապատասխանաբար, սույն ՖՀՄՍ-ում ապահովագրության պայմանագրերին կատարվող բոլոր հղումները վերաբերում են նաև վերապահովագրության պայմանագրերին:

Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ

7. ՖՀՄՍ 9-ը կազմակերպությունից պահանջում է որոշ պարունակվող ածանցյալ գործիքներ առանձնացնել իրենց հիմնական պայմանագրերից, չափել դրանք իրական արժեքով և իրական արժեքի փոփոխությունները ներառել շահույթում կամ վնասում: ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում է ապահովագրության պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ երբ պարունակվող ածանցյալ գործիքը ինքն է հանդիսանում ապահովագրության պայմանագիր:
8. Որպես ՖՀՄՍ 9-ի պահանջներից բացառություն, անհրաժեշտ չէ, որպեսզի ապահովագրողը առանձնացնի և իրական արժեքով չափի հաստատագրված գումարի (կամ այնպիսի գումարի, որը հիմնված է հաստատագրված գումարի և տոկոսադրույքի վրա) դիմաց ապահովագրության պայմանագրից հրաժարվելու՝ ապահովադիրի օպցիոնը, նույնիսկ եթե իրագործման գինը տարբերվում է հիմնական *ապահովագրական պարտավորության* հաշվեկշռային արժեքից: Այնուամենայնիվ, ՖՀՄՍ 9-ի պահանջները կիրառվում են ապահովագրության պայմանագրում պարունակվող վաճառքի օպցիոնի կամ դրամական միջոցի դիմաց ապահովագրությունից հրաժարվելու օպցիոնի նկատմամբ, եթե հրաժարման արժեքը փոփոխվում է՝ ի պատասխան ֆինանսական փոփոխականի (ինչպիսին է, օրինակ, բաժնային գործիքի կամ ապրանքի գինը կամ ինդեքսը) կամ ոչ ֆինանսական փոփոխականի փոփոխությունների, որը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից մեկին: Ավելին՝ այդ պահանջները նաև կիրառվում են, երբ ապահովադիր՝ վաճառքի օպցիոնը կամ դրամական միջոցի դիմաց ապահովագրությունից հրաժարվելու օպցիոնն իրագործելու կարողությունը պայմանավորված է այդպիսի փոփոխականի փոփոխությամբ (օրինակ՝ վաճառքի օպցիոնը, որը կարող է իրագործվել, եթե արժեթղթերի շուկայի ինդեքսը հասնում է որոշակի սահմանված մակարդակի):
9. 8-րդ պարագրաֆը հավասարապես կիրառվում է հայեցողական մասնակցության հատկանիշ պարունակող ֆինանսական գործիքից հրաժարման օպցիոնների նկատմամբ:

Ավանդային բաղադրիչների տարանջատում

10. Որոշ ապահովագրության պայմանագրեր պարունակում են ինչպես ապահովագրական բաղադրիչ, այնպես էլ *ավանդային բաղադրիչ*: Որոշ դեպքերում ապահովագրողից պահանջվում է կամ նրան թույլատրվում է *տարանջատել* այդ բաղադրիչները.
- ա) տարանջատումը պարտադիր է, եթե բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները.
 - i. ապահովագրողը կարող է ավանդային բաղադրիչը (ներառյալ ցանկացած պարունակվող հրաժարման օպցիոն) չափել առանձին (այսինքն՝ առանց հաշվի առնելու ապահովագրական բաղադրիչը).
 - ii. ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը այլապես պահանջում է ճանաչել ավանդային բաղադրիչից ծագող բոլոր պարտականությունները և իրավունքները.
 - բ) տարանջատումը թույլատրվում է, բայց չի պահանջվում, եթե ապահովագրողը կարող է ավանդային բաղադրիչը չափել առանձին (տե՛ս “ա” կետի “i” ենթակետը), սակայն նրա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պահանջում է ճանաչել ավանդային բաղադրիչից ծագող բոլոր պարտականությունները և իրավունքները՝ անկախ այդ իրավունքները և պարտականությունները չափելու համար օգտագործվող հիմունքից.
 - գ) տարանջատումը արգելվում է, եթե ապահովագրողը չի կարող ավանդային բաղադրիչը չափել առանձին (տե՛ս “ա” կետի “i” ենթակետը):
11. Հետևյալը մի օրինակ է, երբ ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը չի պահանջում ճանաչել ավանդային բաղադրիչից ծագող բոլոր պարտականությունները: Յեղենտը կորուստների դիմաց հատուցում է ստանում *վերաապահովագրողից*, սակայն պայմանագիրը ցեղենտին պարտավորեցնում է հետ վճարել այդ հատուցումը ապագա տարիների ընթացքում: Այդ պարտականությունը ծագում է ավանդային բաղադրիչից: Եթե ցեղենտի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը այլապես թույլ կտար ճանաչել այդ հատուցումը որպես եկամուտ՝ առանց ճանաչելու դրա արդյունքում առաջացող պարտականությունը, ապա տարանջատումը պահանջվում է:
12. Պայմանագիրը տարանջատված հաշվառելու նպատակով ապահովագրողը պետք է.
- ա) կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն ապահովագրական բաղադրիչի նկատմամբ.
 - բ) կիրառի ՖՀՄՍ 9-ը ավանդային բաղադրիչի նկատմամբ:

Ճանաչումը և չափումը

Որոշ այլ ՖՀՄՍ-ներից ժամանակավոր ազատումը

13. ՀՀՄՍ 8 “*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*” ստանդարտի 10-12-րդ պարագրաֆները սահմանում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մշակելիս կազմակերպության կողմից օգտագործման ենթակա չափանիշները, երբ կոնկրետ հոդվածի նկատմամբ ոչ մի ՖՀՄՍ կիրառելի չէ: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ն ազատում է ապահովագրողներին այդ չափանիշների կիրառումից հետևյալ հոդվածների համար իր հաշվապահական քաղաքականության նկատմամբ՝
- ա) իր կողմից թողարկվող ապահովագրության պայմանագրեր (ներառյալ դրանց հետ կապված ձեռքբերման ծախսումները և դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվները, ինչպիսիք են 31-րդ և 32-րդ պարագրաֆներում նկարագրվածները).
 - բ) իր կողմից պահվող վերաապահովագրության պայմանագրեր:
14. Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ն ապահովագրողին չի ազատում ՀՀՄՍ 8-ի 10-12-րդ պարագրաֆներում բերված չափանիշների որոշ հետևանքներից: Մասնավորապես, ապահովագրողը՝
- ա) չպետք է որպես պարտավորություն ճանաչի ապագա հնարավոր պահանջների գծով ցանկացած պահուստ, եթե այդ պահանջները առաջանում են այնպիսի ապահովագրության պայմանագրերի գծով, որոնք հաշվետու ամսաթվի դրությամբ գոյություն չունեն (ինչպիսիք են աղետների և հավասարակշռման պահուստները).

- բ) պետք է իրականացնի 15-19-րդ պարագրաֆներում նկարագրված պարտավորությունների համարժեքության ստուգում:
- գ) պետք է հեռացնի ապահովագրական պարտավորությունը (կամ ապահովագրական պարտավորության մի մասը) իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից այն և միայն այն դեպքում, երբ այն դադարում է գոյություն ունենալ, այսինքն՝ երբ պայմանագրում նշված պարտականությունը կատարվում է, չեղյալ է համարվում կամ լրանում է դրա ուժի մեջ լինելու ժամկետը:
- դ) չպետք է հաշվանցի՝
 - i. վերաապահովագրության գծով ակտիվները դրանց հետ կապված ապահովագրական պարտավորությունների դիմաց. կամ
 - ii. վերաապահովագրության պայմանագրերից եկամուտները կամ ծախսերը համապատասխան ապահովագրության պայմանագրերից ծախսերի կամ եկամուտների դիմաց:
- ե) պետք է դիտարկի, թե արդյոք իր վերաապահովագրական ակտիվները արժեզրկված են (տե՛ս պարագրաֆ 20):

Պարտավորությունների համարժեքության ստուգում

- 15. Ապահովագրողը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին պետք է գնահատի, թե արդյոք իր կողմից ճանաչված ապահովագրության պարտավորությունները համարժեք են՝ օգտագործելով իր ապահովագրության պայմանագրերի ներքո ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ընթացիկ գնահատումները: Եթե այդ գնահատումը ցույց է տալիս, որ իր ապահովագրական պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը (հանած դրանց հետ կապված՝ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումները և դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվները, ինչպիսիք են 31-րդ և 32-րդ պարագրաֆներում քննարկվածները) համարժեք չեն գնահատված՝ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հետ համեմատած, ապա ամբողջ պակասուրդը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
- 16. Եթե ապահովագրողը կիրառում է պարտավորությունների համարժեքության այնպիսի ստուգում, որը բավարարում է սահմանված նվազագույն պահանջները, ապա սույն ՖՀՄՍ-ը չի սահմանում լրացուցիչ պահանջներ: Այդ նվազագույն պահանջներն են.
 - ա) ստուգումը հաշվի է առնում բոլոր պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի և կապակցված դրամական միջոցների հոսքերի (ինչպիսիք են պահանջների սպասարկման ծախսումները) ընթացիկ գնահատականները, ինչպես նաև պարունակվող օպցիոններից և երաշխավորություններից առաջացող դրամական հոսքերը:
 - բ) եթե ստուգումը ցույց է տալիս, որ պարտավորությունները համարժեք չեն, ողջ պակասուրդը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
- 17. Եթե ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը չի պահանջում պարտավորությունների՝ 16-րդ պարագրաֆի նվազագույն պահանջները բավարարող համարժեքության ստուգում, ապա ապահովագրողը պետք է.
 - ա) որոշի համապատասխան ապահովագրական պարտավորությունների՝ հաշվեկշռային արժեքը՝ հանած ստորև նշվածների հաշվեկշռային արժեքները՝
 - i. դրանց հետ կապված ցանկացած ձեռքբերման հետաձգված ծախսումներ:
 - ii. դրանց հետ կապված ցանկացած ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպիսիք են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման կամ պորտֆելի փոխանցման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվները (տե՛ս 31-րդ և 32-րդ պարագրաֆները):

¹ Համապատասխան ապահովագրական պարտավորությունները այն ապահովագրական պարտավորություններն են (և դրանց հետ կապված՝ հետաձգված ձեռքբերման ծախսումները և դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվները), որոնց համար ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը չի պահանջում 16-րդ պարագրաֆի նվազագույն պահանջները բավարարող պարտավորությունների համարժեքության ստուգում:

Այնուամենայնիվ, դրանց հետ կապված վերաապահովագրության գծով ակտիվները հաշվի չեն առնվում, քանի որ ապահովագրողը դրանք հաշվառում է առանձին (տե՛ս պարագրաֆ 20).

- բ) որոշի, արդյոք “ա” կետում նշված գումարը փոքր է այն հաշվեկշռային արժեքից, որը կպահանջվեր, եթե համապատասխան ապահովագրական պարտավորությունները լինեին ՀՀՄՍ 37-ի գործողության ոլորտում: Եթե այն փոքր է, ապահովագրողը պետք է ամբողջ տարբերությունը ճանաչի շահույթում կամ վնասում և պակասեցնի դրանց հետ կապված ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների կամ դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, կամ ավելացնի համապատասխան ապահովագրական պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը:
18. Եթե ապահովագրողի պարտավորությունների համարժեքության ստուգումը բավարարում է 16-րդ պարագրաֆի նվազագույն պահանջները, ապա ստուգումը իրականացվում է այդ ստուգման նպատակներով սահմանված ընդհանրացման մակարդակի համար: Եթե պարտավորությունների համարժեքության ստուգումը չի բավարարում այդ նվազագույն պահանջները, 17-րդ պարագրաֆում նկարագրված համեմատությունը պետք է իրականացվի այնպիսի պայմանագրերի պորտֆելի մակարդակով, որոնք ենթակա են համանման ռիսկերի և կառավարվում են միասին որպես միասնական պորտֆել:
19. 17-րդ պարագրաֆի “բ” կետում նկարագրված գումարը (այսինքն ՀՀՄՍ 37-ի կիրառման արդյունքը) պետք է արտացոլի ապագա ներդրումային մարժաներ (տե՛ս 27-29-րդ պարագրաֆները) այն և միայն այն դեպքում, եթե 17-րդ պարագրաֆի “ա” կետում նշված գումարը նույնպես արտացոլում է այդ մարժաները:

Վերաապահովագրության գծով ակտիվների արժեզրկումը

20. Եթե ցեղենտի վերաապահովագրության գծով ակտիվը արժեզրկված է, ապա ցեղենտը պետք է համապատասխանաբար նվազեցնի դրա հաշվեկշռային արժեքը և արժեզրկումից կորուստը ճանաչի շահույթում կամ վնասում: Վերաապահովագրության գծով ակտիվը արժեզրկված է այն և միայն այն դեպքում, եթե
- ա) առկա է անկողմնակալ վկայություն, որ ցեղենտը կարող է չստանալ պայմանագրի պայմաններով իրեն հասանելի բոլոր գումարները՝ որպես վերաապահովագրական ակտիվի սկզբնապես ճանաչումից հետո տեղի ունեցած դեպքի արդյունք.
- բ) այդ դեպքը արժանահավատորեն չափելի ազդեցություն ունի այն գումարների նկատմամբ, որոնք ցեղենտը կստանա վերաապահովագրողից:

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում

21. 22-30-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ինչպես արդեն ՖՀՄՍ-ները կիրառող ապահովագրողի, այնպես էլ առաջին անգամ ՖՀՄՍ-ները ընդունող ապահովագրողի կողմից կատարվող փոփոխությունների նկատմամբ:
22. **Ապահովագրողը կարող է փոփոխել ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ այդ փոփոխությունը ֆինանսական հաշվետվությունները դարձնում է օգտագործողների տնտեսական որոշումների կայացման կարիքների համար ավելի տեղին և ոչ պակաս արժանահավատ, կամ էլ այդ կարիքների համար ավելի արժանահավատ և ոչ պակաս տեղին: Ապահովագրողը պետք է տեղին և արժանահավատ լինելու վերաբերյալ դատողություններ անի՝ ՀՀՄՍ 8-ի չափանիշների հիման վրա:**
23. Ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը փոփոխելը հիմնավորելու նպատակով՝ ապահովագրողը պետք է ցույց տա, որ այդ փոփոխությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները ավելի է մոտեցնում ՀՀՄՍ 8-ի չափանիշների բավարարմանը, սակայն պարտադիր չէ, որ այդ փոփոխությունը հանգեցնի այդ չափանիշների ամբողջական բավարարմանը: Ստորև քննարկվում են հետևյալ կոնկրետ հարցերը՝
- ա) ընթացիկ տոկոսադրույքներ (պարագրաֆ 24).
- բ) գոյություն ունեցող պրակտիկայի շարունակություն (պարագրաֆ 25).

- գ) հաշվենկատություն (պարագրաֆ 26).
- դ) ապագա ներդրումային մարժաներ (պարագրաֆ 27-29).
- ե) համանման հաշվապահական հաշվառում (պարագրաֆ 30):

Ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքներ

24. Ապահովագրողին թույլատրվում է, սակայն նրանից չի պահանջվում փոխել հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունն այնպես, որ նա վերաչափի նախատեսված ապահովագրական պարտավորությունները¹ ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքներն արտացոլելու նպատակով, և այդ պարտավորություններում փոփոխությունները ճանաչի շահույթում կամ վնասում: Այդ ժամանակ նա նաև կարող է ընդունել հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որը նախատեսված ապահովագրական պարտավորությունների համար պահանջում է այլ ընթացիկ գնահատումների և ենթադրությունների կիրառում: Սույն պարագրաֆում ընտրության հնարավորությունը ապահովագրողին թույլ է տալիս նախատեսված պարտավորությունների համար փոխել հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը՝ առանց այդ քաղաքականությունը հետևողականորեն բոլոր համանման պարտավորությունների նկատմամբ կիրառելու, ինչն այլապես կպահանջվեր ՀՀՄՍ 8-ի կողմից: Եթե ապահովագրողը հայտարարում է այդ ընտրության պարտավորվածության մասին, ապա նա պետք է շարունակի ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքները (և, եթե կիրառելի է, այլ ընթացիկ գնահատականները և ենթադրությունները) կիրառել հետևողականորեն՝ բոլոր այդ պարտավորությունների նկատմամբ, բոլոր ժամանակաշրջաններում՝ մինչև դրանց մարումը:

Գոյություն ունեցող պրակտիկայի շարունակություն

25. Ապահովագրողը կարող է շարունակել կիրառել իր գոյություն ունեցող պրակտիկան հետևյալ դեպքերում, սակայն չի կարող սկսել կիրառել դրանցից ոչ մեկը, քանի որ դա չի բավարարի 22-րդ պարագրաֆի պահանջները.

- ա) ապահովագրական պարտավորությունների չափումը չզեղչված հիմունքով.
- բ) ներդրումների կառավարումից ապագա վճարների գծով պայմանագրային իրավունքների չափումը այնպիսի գումարով, որը գերազանցում է ենթադրվող իրական արժեքը, որը որոշվում է շուկայի այլ մասնակիցների կողմից համանման ծառայությունների դիմաց գանձվող ընթացիկ վճարների հետ համեմատության հիման վրա: Հավանական է, որ այդ պայմանագրային իրավունքների առաջացման պահին դրանց իրական արժեքը հավասար է վճարված սկզբնավորման ծախսումներին, բացառությամբ երբ ներդրումների կառավարման գծով ապագա վճարները և դրանց հետ կապված ծախսումները շուկայական համեմատական ցուցանիշների հետ համադրելի չեն.
- գ) դուստր կազմակերպությունների ապահովագրության պայմանագրերի (և դրանց հետ կապված՝ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների ու դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվների, եթե այդպիսիք առկա են) հաշվապահական հաշվառման համար ոչ միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության օգտագործումը, բացառությամբ 24-րդ պարագրաֆով նախատեսված դեպքերի: Եթե այդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը միասնական չէ, ապահովագրողը կարող է փոփոխել այն, եթե այդ փոփոխությունը չի հանգեցնում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում ավելի մեծ տարբերությունների և նաև բավարարում է սույն ՖՀՄՍ-ի այլ պահանջներ:

Հաշվենկատություն

26. Ապահովագրողից չի պահանջվում, որ նա փոխի ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը՝ ավելորդ հաշվենկատությունը վերացնելու նպատակով: Այնուամենայնիվ, եթե ապահովագրողը արդեն իսկ չափում է իր ապահովագրության պայմանագրերը բավարար հաշվենկատությամբ, նա չպետք է ներառի լրացուցիչ հաշվենկատություն:

Ապագա ներդրումային մարժաներ

¹ Տվյալ կետում ապահովագրական պարտավորությունները ներառում են դրանց հետ կապված՝ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումները և դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվները, ինչպիսիք են 31-32-րդ պարագրաֆներում նկարագրվածները:

27. Ապահովագրողից չի պահանջվում փոփոխել ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը՝ ապագա ներդրումային մարժաները բացառելու նպատակով: Այնուամենայնիվ, գոյություն ունի հերքելի ենթադրություն առ այն, որ ապահովագրողի ֆինանսական հաշվետվությունները կդառնան պակաս տեղին և արժանահավատ, եթե նա սկսի կիրառել հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որն ապահովագրության պայմանագրերը չափելիս արտացոլում է ապագա ներդրումային մարժաները, բացառությամբ երբ այդ մարժաները ազդում են պայմանագրային վճարների վրա: Այդ մարժաները արտացոլող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության երկու օրինակներ են՝
- ա) այնպիսի զեղչման դրույքի օգտագործումը, որն արտացոլում է ապահովագրողի ակտիվների գնահատված հատույցը. կամ
 - բ) այդ ակտիվների գծով հատույցների կանխատեսումը գնահատված հատույցի դրույքով, այդ կանխատեսվող հատույցների զեղչումը մեկ այլ դրույքով, և ստացված արդյունքների ներառումը պարտավորությունների չափման մեջ:
28. Ապահովագրողը կարող է հերքել 27-րդ պարագրաֆում նկարագրված հերքելի ենթադրությունը այն և միայն այն դեպքում, եթե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության այլ բաղադրիչներ բարձրացնում են նրա ֆինանսական հաշվետվությունների տեղին լինելը և արժանահավատությունը բավարար չափով, որպեսզի հակակշռեն ապագա ներդրումային մարժաների ներառման հետևանքով առաջացող՝ տեղին լինելու և արժանահավատության նվազեցումը: Օրինակ՝ ենթադրենք, որ ապահովագրության պայմանագրերի համար ապահովագրողի հաշվապահական հաշվառման գոյություն ունեցող քաղաքականությունը ներառում է դրանց կնքման պահին սահմանվող՝ ավելորդ հաշվենկատ ենթադրություններ և կարգավորող մարմնի կողմից առանց շուկայական պայմանները հաշվի առնելու սահմանվող զեղչման դրույք, ինչպես նաև անտեսում է որոշ պարունակվող օպցիոններ և երաշխավորություններ: Ապահովագրողը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները դարձնել ավելի տեղին և ոչ պակաս արժանահավատ՝ անցում կատարելով համապարփակ, դեպի ներդրող կողմնորոշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքների, որոնք լայնորեն կիրառվում են և ներառում են՝
- ա) ընթացիկ գնահատականները և ենթադրությունները.
 - բ) ռիսկը և անորոշությունը արտացոլելու նպատակով խելամիտ (բայց ոչ ավելորդ հաշվենկատ) ճշգրտումները.
 - գ) պարունակվող օպցիոնների և երաշխավորությունների ինչպես ներքին արժեքը, այնպես էլ ժամանակային արժեքը արտացոլող չափումները.
 - դ) ընթացիկ շուկայական զեղչման դրույքը, նույնիսկ եթե այդ զեղչման դրույքը արտացոլում է ապահովագրողի ակտիվների գնահատված հատույցը:
29. Չափման որոշ մոտեցումների դեպքում զեղչման դրույքը օգտագործվում է՝ որոշելու համար ապագա շահույթի մարժայի ներկա արժեքը: Այդ շահույթի մարժան այնուհետև վերագրվում է տարբեր ժամանակաշրջանների՝ օգտագործելով բանաձև: Այդպիսի մոտեցումների դեպքում զեղչման դրույքը միայն անուղղակիորեն է ազդում պարտավորությունների չափման վրա: Մասնավորապես, պակաս համապատասխան զեղչման դրույքի օգտագործումն ունի սահմանափակ ազդեցություն կամ չունի որևէ ազդեցություն պարտավորության առաջացման պահին դրա մեծության չափման վրա: Այնուամենայնիվ, այլ մոտեցումների դեպքում զեղչման դրույքը ուղղակիորեն է որոշում պարտավորության չափումը: Վերջին դեպքում, քանի որ ակտիվների վրա հիմնված զեղչման դրույքի ներմուծումն ունի ավելի նշանակալի ազդեցություն, մեծապես անհավանական է, որ ապահովագրողը կարող է հերքել 27-րդ պարագրաֆում նկարագրված հերքելի ենթադրությունը:

Հայելային հաշվառում

30. Հաշվապահական հաշվառման որոշ մոդելներում ապահովագրողի ակտիվների գծով իրացված շահույթները կամ վնասները ուղղակի ազդեցություն ունեն ստորև նշվածներից որոշ մասի կամ բոլորի չափման վրա՝ ա) ապահովագրական պարտավորություններ, բ) դրանց հետ կապված՝ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումներ, և գ) դրանց հետ կապված ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպիսիք են 31-րդ և 32-րդ պարագրաֆներում նկարագրվածները: Ապահովագրողին թույլատրվում է, սակայն չի պարտադրվում փոխել հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունն այնպես, որ ակտիվի

գծով ճանաչված, բայց չիրացված շահույթը կամ վնասը ազդի այդ չափումների վրա միևնույն ձևով, ինչպես իրացված շահույթը կամ վնասը: Ապահովագրական պարտավորությունների (կամ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների կամ ոչ նյութական ակտիվների) գծով համապատասխան ճշգրտումները պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում այն և միայն այն դեպքում, եթե չիրացված շահույթները կամ վնասները ճանաչված են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Այս մոտեցումը երբեմն կոչվում է “հայելային հաշվապահական հաշվառում”:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման կամ պորտֆելի փոխանցման արդյունքում ձեռք բերված ապահովագրության պայմանագրեր

31. ՖՎՄՍ 3-ի պահանջները բավարարելու նպատակով՝ ապահովագրողը ձեռքբերման ամսաթվին պետք է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ապահովագրական պարտավորությունները և ձեռք բերված *ապահովագրական ակտիվները* չափի իրական արժեքով: Այնուամենայնիվ, ապահովագրողին թույլատրվում է, սակայն չի պարտադրվում, կիրառել տարանջատված ներկայացում, որի դեպքում ձեռք բերված ապահովագրության պայմանագրերի իրական արժեքը բաժանվում է երկու բաղադրիչների՝
- ա) պարտավորություն, որը չափվում է ապահովագրողի կողմից թողարկվող ապահովագրության պայմանագրերի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը համապատասխան.
 - բ) ոչ նյութական ակտիվ, որն իրենից ներկայացնում է՝ (i) ձեռք բերված պայմանագրային ապահովագրական իրավունքների և ստանձնած ապահովագրական պարտավորությունների իրական արժեքի, և (ii) “ա” կետում նկարագրված գումարի միջև տարբերությունը: Այդ ակտիվի հետագա չափումը պետք է համապատասխանի դրա հետ կապված ապահովագրական պարտավորության չափմանը:
32. Ապահովագրության պայմանագրերի պորտֆել ձեռք բերող ապահովագրողը կարող է օգտագործել 31-րդ պարագրաֆում նկարագրված՝ ընդլայնված ներկայացման մոտեցումը:
33. 31-րդ և 32-րդ պարագրաֆներում նկարագրված ոչ նյութական ակտիվները բացառված են ՀՎՄՍ 36 “Ակտիվների արժեքը կում” ստանդարտի և ՀՎՄՍ 38-ի գործողության ոլորտներից: Այնուամենայնիվ, ՀՎՄՍ 36-ը և ՀՎՄՍ 38-ը կիրառվում են այն հաճախորդների ցուցակի և հաճախորդների հետ փոխհարաբերությունների նկատմամբ, որոնք արտացոլում են ապագա պայմանագրերի վերաբերյալ սպասումները, որոնք ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման կամ պորտֆելի փոխանցման ամսաթվին առկա պայմանագրային ապահովագրական իրավունքների և պայմանագրային ապահովագրական պարտավորությունների մաս չեն կազմում:

Հայեցողական մասնակցության հատկանիշներ

Հայեցողական մասնակցության հատկանիշներ ապահովագրության պայմանագրերում

34. Որոշ ապահովագրության պայմանագրեր պարունակում են հայեցողական մասնակցության հատկանիշ, ինչպես նաև *երաշխավորված տարր*: Նման պայմանագիր թողարկողը՝
- ա) կարող է, սակայն պարտադրված չէ երաշխավորված տարրը ճանաչել հայեցողական մասնակցության հատկանիշից առանձին: Եթե թողարկողը դրանք առանձնացված չի ճանաչում, ապա ամբողջ պայմանագիրը պետք է դասակարգվի որպես պարտավորություն: Եթե թողարկողը դրանք առանձնացված է դասակարգում, ապա երաշխավորված տարրը պետք է դասակարգվի որպես պարտավորություն.
 - բ) հայեցողական մասնակցության հատկանիշը երաշխավորված տարրից առանձին ճանաչելու պարագայում պետք է այդ հատկանիշը դասակարգի կամ որպես պարտավորություն, կամ որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչ: Սույն ՖՎՄՍ-ը չի սահմանում, թե թողարկողը ինչպես պետք է որոշի՝ արդյոք այդ հատկանիշը պարտավորություն է, թե սեփական կապիտալ: Թողարկողը կարող է բաժանել այդ հատկանիշը պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների և այդպիսի բաժանման նկատմամբ պետք է կիրառի հետևողական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն: Թողարկողը չպետք է դասակարգի այդ հատկանիշը որպես միջանկյալ կատեգորիա, որը ո՛չ պարտավորություն է, ո՛չ էլ սեփական կապիտալ.

- գ) կարող է որպես հասույթ ճանաչել բոլոր ստացված ապահովագրական վճարները՝ առանց առանձնացնելու սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերաբերող որևէ մաս: Արդյունքում առաջացող՝ երաշխավորված տարրում և որպես պարտավորություն դասակարգված հայեցողական մասնակցության հատկանիշում փոփոխությունները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում: Եթե հայեցողական մասնակցության հատկանիշը մասամբ կամ ամբողջությամբ դասակարգված է որպես սեփական կապիտալ, ապա շահույթի կամ վնասի մի մասը կարող է վերագրվել այդ հատկանիշին (ճիշտ այնպես, ինչպես մի մասը կարող է վերագրվել չվերահսկող բաժնեմասին): Շահույթի կամ վնասի այն մասը, որը վերագրելի է հայեցողական մասնակցության հատկանիշի սեփական կապիտալի բաղադրիչին, թողարկողը պետք է ճանաչի որպես շահույթի կամ վնասի բաշխում, այլ ոչ թե որպես ծախս կամ եկամուտ (տե՛ս ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվեպահությունների ներկայացում» ստանդարտը):
- դ) Եթե պայմանագիրն ընդգրկում է ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում գտնվող ածանցյալ գործիք, ապա այդ պարունակվող ածանցյալ գործիքի նկատմամբ պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 9-ը:
- ե) 14–20-րդ պարագրաֆներում և 34- րդ պարագրաֆի «ա»-«դ» կետերում չնկարագրված բոլոր այլ դեպքերում պետք է այդպիսի պայմանագրերի նկատմամբ շարունակի կիրառել հաշվապահական հաշվառման իր գոյություն ունեցող քաղաքականությունը, բացառությամբ երբ նա այնպես է փոփոխում իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որ բավարարվում են 21–30-րդ պարագրաֆների պահանջները:

Հայեցողական մասնակցության բաղադրիչը ֆինանսական գործիքներում

- 35. 34-րդ պարագրաֆի պահանջները վերաբերում են նաև հայեցողական մասնակցության հատկանիշ պարունակող ֆինանսական գործիքներին: Ի լրումն դրանց՝
 - ա) Եթե թողարկողը հայեցողական մասնակցության ամբողջ բաղադրիչը դասակարգում է որպես պարտավորություն, ապա նա ամբողջ պայմանագրի (այսինքն՝ և՛ երաշխավորված տարրի, և՛ ըստ հայեցողական մասնակցության հատկանիշի) նկատմամբ պետք է կիրառի 15-19-րդ պարագրաֆներում նկարագրված պարտավորությունների համարժեքության ստուգումը: Թողարկողից չի պահանջվում որոշել այն գումարը, որը կառաջանար երաշխավորված տարրի նկատմամբ ՖՀՄՍ 9-ի կիրառման արդյունքում:
 - բ) Եթե թողարկողը ամբողջ հատկանիշը կամ դրա մի մասը դասակարգում է որպես սեփական կապիտալի առանձին տարր, ապա ամբողջ պայմանագրի համար ճանաչված պարտավորությունը չպետք է պակաս լինի այն գումարից, որը կառաջանար երաշխավորված տարրի նկատմամբ ՖՀՄՍ 9-ը կիրառելու արդյունքում: Այդ գումարը պետք է ներառի պայմանագրից հրաժարվելու օպցիոնի ներքին արժեքը, բայց չպետք է ներառի դրա ժամանակային արժեքը, եթե 9-րդ պարագրաֆը ազատում է այդ օպցիոնը իրական արժեքով չափելու պահանջից: Թողարկողից չի պահանջվում բացահայտել երաշխավորված տարրի նկատմամբ ՖՀՄՍ 9-ը կիրառելու արդյունքում առաջանալիք գումարը, և ոչ էլ ներկայացնել այդ գումարը առանձին: Ավելին՝ թողարկողից չի պահանջվում որոշել այդ գումարը, եթե հստակ է, որ ամբողջ պարտավորության ճանաչված գումարն ավելի մեծ է:
 - գ) չնայած այս պայմանագրերը ֆինանսական գործիքներ են՝ թողարկողը կարող է շարունակել ճանաչել այդ պայմանագրերի գծով ստացվող ապահովագրական վճարները որպես հասույթ և ճանաչել արդյունքում առաջացող պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի աճը որպես ծախս:
 - դ) չնայած այս պայմանագրերը ֆինանսական գործիքներ են՝ հայեցողական մասնակցության հատկանիշ ունեցող պայմանագրերի նկատմամբ ՖՀՄՍ 7-ի 20-րդ պարագրաֆի «բ» կետը կիրառելիս թողարկողը պետք է բացահայտի շահույթում կամ վնասում ճանաչված ընդհանուր տոկոսային ծախսերը, սակայն այդպիսի տոկոսային ծախսերի հաշվարկման համար չպետք է կիրառի արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը:

Բացահայտում

Ճանաչված գումարների բացատրություն

36. **Ապահովագրողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը որոշակիացնում և բացատրում է ֆինանսական հաշվետվություններում ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող գումարները:**
37. 36-րդ պարագրաֆի պահանջները բավարարելու նպատակով՝ ապահովագրողը պետք է բացահայտի՝
- ա) ապահովագրության պայմանագրերի և դրանց հետ կապված ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի համար իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը.
 - բ) ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող ճանաչված ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները և ծախսերը (և, եթե դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը ներկայացվում է ուղղակի մեթոդով, ապա նաև դրամական միջոցների հոսքերը): Ավելին՝ եթե ապահովագրողը նաև ցեդենտ է, նա պետք է բացահայտի՝
 - i. վերաապահովագրության ձեռքբերման արդյունքում շահույթում կամ վնասում ճանաչված շահույթները կամ վնասները.
 - ii. եթե ցեդենտը հետաձգում և ամորտիզացնում է վերաապահովագրության ձեռքբերման արդյունքում առաջացող շահույթը կամ վնասը, ապա այդ ժամանակաշրջանի ամորտիզացիան և ժամանակաշրջանի սկզբին ու վերջին չամորտիզացված մնացած գումարները.
 - գ) “բ” կետում նկարագրված՝ ճանաչված գումարների չափման վրա առավելագույն ազդեցություն ունեցող ենթադրությունների որոշման համար կիրառված գործընթացը: Եթե գործնականում իրագործելի է, ապահովագրողը պետք է ներառի նաև այդ ենթադրությունների վերաբերյալ քանակական բացահայտումներ.
 - դ) ապահովագրական ակտիվների և ապահովագրական պարտավորությունների չափման նպատակով օգտագործված ենթադրությունների փոփոխության ազդեցությունը՝ առանձին ներկայացնելով ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական ազդեցություն ունեցող յուրաքանչյուր փոփոխության ազդեցությունը.
 - ե) ապահովագրական պարտավորությունների, վերաապահովագրական ակտիվների և, եթե այդպիսիք առկա են, ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների փոփոխությունների համադրումը:

Ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող ռիսկերի բնույթը և չափը

38. **Ապահովագրողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող ռիսկերի բնույթը և չափը:**
39. 38-րդ պարագրաֆի պահանջները բավարարելու նպատակով՝ ապահովագրողը պետք է բացահայտի՝
- ա) ապահովագրության պայմանագրերից առաջացող ռիսկերի կառավարման իր նպատակները, քաղաքականությունը և գործընթացները և այդ ռիսկերի կառավարման նպատակով օգտագործվող մեթոդները.
 - բ) [հանված է]
 - գ) տեղեկատվություն *ապահովագրական ռիսկի* (նախքան վերաապահովագրության արդյունքում ռիսկի նվազեցումը և դրանից հետո) վերաբերյալ, ներառյալ տեղեկատվություն՝
 - i. ապահովագրական ռիսկի նկատմամբ զգայունության վերաբերյալ (տե՛ս պարագրաֆ 39-ի “ա” կետը).
 - ii. ապահովագրական ռիսկի կենտրոնացվածությունները, ներառյալ նկարագրություն, թե ինչպես է ղեկավարությունը որոշում այդ կենտրոնացվածությունները և այն ընդհանուր հատկանիշների նկարագրությունը, որը որոշում է յուրաքանչյուր կենտրոնացվածությունը (օրինակ՝ ապահովագրական դեպքի տեսակը, աշխարհագրական վայրը կամ արժույթը).

- iii. փաստացի պահանջները՝ համեմատած նախկին գնահատականների հետ (այսինքն՝ պահանջների զարգացման ընթացքը): Պահանջների զարգացման ընթացքի բացահայտումը պետք է ներկայացվի՝ սկսած անցյալում այն ժամանակաշրջանից, երբ առաջացել է ամենավաղ էական պահանջը, որի համար պահանջների դիմաց վճարների գումարի և ժամկետի առումով դեռևս առկա է անորոշություն, սակայն չի պահանջվում, որ այն ընդգրկի ավելի, քան տասը տարի: Ապահովագրողից չի պահանջվում բացահայտել տեղեկատվություն այն պահանջների վերաբերյալ, որոնց վճարման գումարի և ժամկետի վերաբերյալ անորոշությունը սովորաբար վերանում է մեկ տարվա ընթացքում:
 - դ) ՖՀՄՍ 7-ի 31-42-րդ պարագրաֆների կողմից պահանջվող տեղեկատվությունը պարտքային ռիսկի, իրացվելիության ռիսկի և շուկայական ռիսկի վերաբերյալ, որը կպահանջվեր, եթե ապահովագրության պայմանագրերը գտնվեին ՖՀՄՍ 7-ի գործողության շրջանակում: Այնուամենայնիվ՝
 - i. ապահովագրողից չի պահանջվում տրամադրել ՖՀՄՍ 7-ի 39-րդ պարագրաֆի “ա” և “բ” կետերով պահանջվող մարման վերլուծությունը, եթե դրա փոխարեն նա բացահայտում է տեղեկատվություն ճանաչված ապահովագրական պարտավորություններից առաջացող զուտ դրամական արտահոսքերի գնահատված ժամկետների վերաբերյալ: Դա կարող է լինել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված գումարների մարման վերլուծության տեսքով:
 - ii. եթե ապահովագրողը օգտագործում է շուկայական պայմանների նկատմամբ զգայունության կառավարման այլընտրանքային մեթոդ, ինչպիսին է, օրինակ, պարունակվող արժեքի վերլուծությունը, նա կարող է այդ զգայունության վերլուծությունը կիրառել ՖՀՄՍ 7-ի 40-րդ պարագրաֆի “ա” կետի պահանջը բավարարելու նպատակով: Այդպիսի ապահովագրողը պետք է նաև ներկայացնի ՖՀՄՍ 7-ի 41-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:
 - ե) տեղեկատվություն հիմնական ապահովագրության պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքներից առաջացող շուկայական ռիսկին ենթարկվածությունների վերաբերյալ, եթե ապահովագրողից չի պահանջվում, և նա չի չափում պարունակվող ածանցյալ գործիքներն իրական արժեքով:
- 39Ա. 39-րդ պարագրաֆի “գ” կետի “i” ենթակետի պահանջները բավարարելու նպատակով՝ ապահովագրողը պետք է բացահայտի հետևյալ “ա” կամ “բ” կետերում նշված տեղեկատվությունը՝
- ա) զգայունության վերլուծություն, որը ցույց է տալիս, թե ինչպիսի ազդեցություն կլիներ շահույթի կամ վնասի և սեփական կապիտալի վրա, եթե տեղի ունեցած լինեին՝ համապատասխան ռիսկային փոփոխականի փոփոխություններ, որոնք հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին խելամտորեն հնարավոր էին, զգայունության վերլուծության պատրաստման ժամանակ կիրառված մեթոդներն ու ենթադրությունները, ինչպես նաև նախորդ ժամանակաշրջանի համար կիրառվող մեթոդների և ենթադրությունների փոփոխությունները: Այնուամենայնիվ, եթե ապահովագրողը օգտագործում է շուկայական պայմանների նկատմամբ զգայունությունը կառավարելու այլընտրանքային մեթոդ, ինչպիսին է, օրինակ, պարունակվող արժեքի վերլուծությունը, նա կարող է բավարարել այս պահանջը՝ բացահայտելով այդ այլընտրանքային զգայունության վերլուծությունը և ՖՀՄՍ 7-ի 41-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:
 - բ) որակական տեղեկատվություն զգայունության վերաբերյալ, ինչպես նաև տեղեկատվություն ապահովագրողի ապագա դրամական միջոցների հոսքերի մեծության, ժամկետների և անորոշության վրա էական ազդեցություն ունեցող ապահովագրության պայմանագրերի ժամկետների և պայմանների վերաբերյալ:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

40. 41-45-րդ պարագրաֆներում ներկայացված անցումային դրույթները վերաբերում են ինչպես ՖՀՄՍ-ները արդեն կիրառող կազմակերպություններին, որոնք առաջին անգամ են կիրառում սույն ստանդարտը,

այնպես էլ այն կազմակերպություններին, որոնք ՖՀՄՄ-ները կիրառում են առաջին անգամ (առաջին անգամ կիրառող):

41. Կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՄ-ը պետք է կիրառի 2005 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՄ-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 41Ա. 2005թ. օգոստոսին հրապարակված՝ *Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերը* (փոփոխություններ ՀՀՄՄ 39-ում և ՖՀՄՄ 4-ում) փոփոխել են 4-րդ պարագրաֆի “դ” կետը, Բ18 պարագրաֆի “է” կետը և Բ19 պարագրաֆի “զ” կետը: Կազմակերպությունը սույն փոփոխությունները պետք է կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և մինչև սույն ժամանակ կիրառի ՀՀՄՄ 39-ի և ՀՀՄՄ 32¹-ի համապատասխան փոփոխությունները:
- 41Բ. ՀՀՄՄ 1-ը (2007 թ. վերանայված) փոփոխել է ՖՀՄՄ-ներում կիրառվող տերմինները: Բացի այդ, այն փոփոխել է նաև 30-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՄ 1-ը (2007 թ. վերանայված) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 41Գ. Հանված է
- 41Դ. 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՄ 9-ը փոփոխել է 3, 4(դ), 7, 8, 12, 34(դ), 35, 45 և Բ18–Բ20 պարագրաֆներն ու Հավելված Ա-ն և հանել է պարագրաֆ 41Գ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՄ 9-ը:
- 41Ե. 2011թ. մայիսին հրապարակված *“Իրական արժեքի չափումը”* ՖՀՄՄ 13-ը փոփոխել է Հավելված Ա-ի իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՄ 13-ը:

Բացահայտում

42. Կազմակերպությունից չի պահանջվում կիրառել սույն ՖՀՄՄ-ի բացահայտման պահանջները այն համեմատական տեղեկատվության նկատմամբ, որը վերաբերում է 2005 թ. հունվարի 1-ից առաջ սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններին, բացառությամբ 37-րդ պարագրաֆի “ա” և “բ” կետերով պահանջվող բացահայտումների, որոնք վերաբերում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը և ճանաչված ակտիվներին, պարտավորություններին, եկամուտներին և ծախսերին (և, ուղղակի մեթոդի կիրառման դեպքում, դրամական միջոցների հոսքերին):
43. Եթե 10-35-րդ պարագրաֆների որևէ կոնկրետ պահանջ գործնականում անիրագործելի է 2005 թ. հունվարի 1-ից առաջ սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններին վերաբերող համեմատական տեղեկատվության նկատմամբ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը: Պարտավորությունների համարժեքության ստուգման (15-19-րդ պարագրաֆներ) կիրառումը նման համեմատական տեղեկատվության նկատմամբ կարող է երբեմն անիրագործելի լինել, սակայն նման համեմատական տեղեկատվության նկատմամբ 10-35-րդ պարագրաֆների այլ պահանջների կիրառման անիրագործելիությունը մեծապես անհավանական է: ՀՀՄՄ 8-ը բացատրում է “անիրագործելի” տերմինը:
44. 39-րդ պարագրաֆի “զ” կետի “iii” ենթակետը կիրառելիս կազմակերպությունը կարիք չունի բացահայտելու տեղեկատվություն իր կողմից սույն ՖՀՄՄ-ի կիրառման առաջին ֆինանսական տարվա ավարտից ավելի քան հինգ տարի առաջ տեղի ունեցած պահանջների ընթացքի զարգացման վերաբերյալ: Ավելին՝ եթե սույն ՖՀՄՄ-ն առաջին անգամ կիրառելիս անիրագործելի է տեղեկատվություն պատրաստել պահանջների զարգացման ընթացքի վերաբերյալ, որը տեղի է ունեցել կազմակերպության կողմից սույն ՖՀՄՄ-ի պահանջները բավարարող ամբողջական համեմատական տեղեկատվություն ներկայացնելու ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբից առաջ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

1 Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՄ 7-ը, ապա հղումը ՀՀՄՄ 32-ին փոխարինվում է հղումով ՖՀՄՄ 7-ին:

Ֆինանսական ակտիվների վերադասարկում

45. Չնայած ՖՀՄՍ 9-ի պարագրաֆ 4.4.1-ի, երբ ապահովագրողը փոխում է ապահովագրական պարտավորությունների հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը, թույլատրվում է, սակայն չի պահանջվում, որ նա ամբողջությամբ կամ մասամբ վերադասակարգի իր ֆինանսական “ակտիվներն այնպես, որ նրանք չափվեն իրական արժեքով”: Այս վերադասակարգումը թույլատրվում է, եթե ապահովագրողը փոխում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ կիրառելիս, ինչպես նաև, եթե նա իրականացնում է 22-րդ պարագրաֆով թույլատրվող քաղաքականության հետագա փոփոխություն: Վերադասակարգումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, հետևաբար, կիրառվում է ՀՀՄՍ 8-ը:

Հավելված Ա Սահմանված տերմիններ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

**ցեղեն
ավանդային բաղկացուցիչ**

Ապահովադիրը՝ վերապահվագրության պայմանագրի ներքո:

Պայմանագրային բաղկացուցիչ, որը չի հաշվառվում որպես ածանցյալ գործիք ՖՀՄՍ 9-ի ներքո, և, եթե այն լիներ առանձին բաղկացուցիչ, կներառվեր ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում:

ուղղակի ապահովագրության պայմանագիր

Ապահովագրության պայմանագիր, որը չի հանդիսանում վերապահվագրության պայմանագիր:

հայեցողական մասնակցության հատկանիշ

Պայմանագրային իրավունք է՝ ի լրումն **երաշխավորված օգուտների**՝ ստանալու լրացուցիչ օգուտներ՝

- ա) որոնք, հավանաբար, կկազմեն ընդհանուր պայմանագրային օգուտների նշանակալի մասը.
- բ) որոնց գումարը կամ ժամկետները պայմանագրորեն կախված են թողարկողի հայեցողությունից.
- գ) որոնք պայմանագրորեն հիմնված են՝
 - (i) պայմանագրերի կոնկրետ պուլի կամ պայմանագրի կոնկրետ տեսակի արդյունքների վրա.
 - (ii) թողարկողի կողմից պահվող ակտիվների կոնկրետ խմբի գծով իրացված և/կամ չիրացված ներդրումային հատույցների վրա. կամ
 - (iii) պայմանագիրը թողարկող ընկերության, հիմնադրամի կամ այլ կազմակերպության շահույթի կամ վնասի վրա:

իրական արժեք

Իրական արժեք. գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվի ակտիվը վաճառելու կամ կվճարվի պարտավորությունը փոխանցելու դիմաց (տես “Իրական արժեքի չափումը” ՖՀՄՍ 13-ը):

Ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր

Պայմանագիր, որով թողարկողից պահանջվում է կատարել որոշակի վճարումներ՝ փոխհատուցելու համար այն վնասը, որը պարտքային գործիքի տիրապետողը կրում է՝ սահմանված դեբիտորի կողմից այդ պարտքային գործիքի սկզբնական կամ փոփոխված պայմանների համաձայն վճարում չկատարելու հետևանքով:

Ֆինանսական ռիսկ

Ստորև նշվածներից մեկի կամ մի քանիսի հնարավոր ապագա փոփոխության ռիսկն է՝ սահմանված տոկոսադրույք, ֆինանսական գործիքի գին, ապրանքի գին, արտարժույթի փոխարժեք, գների կամ դրույքների ինդեքս, վարկունակություն կամ վարկային ինդեքս կամ այլ փոփոխական՝ պայմանով, որ ոչ ֆինանսական փոփոխականի դեպքում այդ փոփոխականը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից մեկին:

երաշխավորված օգուտներ

Վճարներ կամ այլ օգուտներ, որոնց նկատմամբ **ապահովադիրը** կամ ներդրողը ունի անվերապահ իրավունք, որը թողարկողի պայմանագրային հայեցողությանը ենթակա չէ:

երաշխավորված տարր

Երաշխավորված օգուտներ վճարելու պարտականություն, որը ներառված է այնպիսի պայմանագրում, որը պարունակում է **հայեցողական մասնակցության հատկանիշ**:

ապահովագրական ակտիվ	Ապահովագրողի՝ ապահովագրության պայմանագրի ներքո զուտ պայմանագրային իրավունքները:
ապահովագրության պայմանագիր	Պայմանագիր, ըստ որի՝ կողմերից մեկը (ապահովագրողը) պայմանագրի մյուս կողմից (ապահովադրից) իր վրա է վերցնում նշանակալի ապահովագրական ռիսկ ՝ համաձայնվելով հատուցել ապահովադրին, եթե սահմանված անորոշ ապագա դեպքը (ապահովագրական պատահար) բացասաբար ազդի ապահովադրի վրա (այս սահմանման վերաբերյալ հետագա ցուցումների համար տե՛ս ՖՀՄՍ 4-ի Հավելված Բ):
ապահովագրական պարտավորություն	Ապահովագրողի՝ ապահովագրության պայմանագրի ներքո զուտ պայմանագրային պարտականությունները:
ապահովագրական ռիսկ	Այն ռիսկը, բացառությամբ ֆինանսական ռիսկի , որը փոխանցվում է պայմանագիրը տիրապետողից այն թողարկողին:
ապահովագրական պատահար	Անորոշ ապագա դեպք, որը նախատեսված է ապահովագրության պայմանագրով և առաջացնում է ապահովագրական ռիսկ :
ապահովագրող	Կողմ, որը ապահովագրության պայմանագրի ներքո ունի պարտականություն՝ փոխհատուցել ապահովադրին , եթե տեղի ունենա ապահովագրական պատահարը :
պարտավորության համարժեքության ստուգում	Ապահովագրական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի ավելացման (կամ դրա հետ կապված՝ ձեռքբերման հետաձգված ծախսումների կամ դրա հետ կապված ոչ նյութական ակտիվների նվազեցման) անհրաժեշտության գնահատում՝ ապագա դրամական հոսքերի դիտարկման հիման վրա:
ապահովադիր	Այն կողմը, որը իրավունք ունի ստանալու փոխհատուցում ապահովագրության պայմանագրի համաձայն, եթե տեղի ունենա ապահովագրական դեպքը :
վերաապահովագրական ակտիվներ	Ցեղենտի՝ վերաապահովագրության պայմանագրի գծով զուտ պայմանագրային իրավունքները:
վերաապահովագրության պայմանագիր	Ապահովագրության պայմանագիր , որը թողարկվում է ապահովագրողի կողմից (վերաապահովագրող)՝ մեկ այլ ապահովագրողի (ցեղենտ) կողմից թողարկված մեկ կամ ավելի պայմանագրերի գծով կորուստները փոխհատուցելու համար:
վերաապահովագրող	Պայմանագրային կողմ, որը վերաապահովագրության պայմանագրի ներքո ունի պարտականություն՝ փոխհատուցել ցեղենտին , եթե ապահովագրական պատահարը տեղի ունենա:
տարանջատում	Պայմանագրերի բաղադրիչների հաշվառումը այնպես, ինչպես եթե դրանք լինեին առանձին պայմանագրեր:

Հավելված Բ

Ապահովագրության պայմանագրի սահմանումը

Սույն հավելվածը տրվում է ՀՀ ՖՆՄ-ի անբաժանելի մասն է:

- Բ1. Սույն հավելվածը պարունակում է ցուցումներ Ա հավելվածում բերված ապահովագրության պայմանագրի սահմանման վերաբերյալ: Այն անդրադառնում է հետևյալ խնդիրներին՝
- ա) “անորոշ ապագա դեպք” տերմինը (պարագրաֆներ Բ2-Բ4).
 - բ) բնափրային տեսքով վճարումներ (պարագրաֆներ Բ5-Բ7).
 - գ) ապահովագրական դիսկ և այլ դիսկեր (պարագրաֆներ Բ8-Բ17).
 - դ) ապահովագրության պայմանագրերի օրինակներ (պարագրաֆներ Բ18-Բ21).
 - ե) նշանակալի ապահովագրական դիսկ (պարագրաֆներ Բ22-Բ28).
 - զ) ապահովագրական դիսկի մակարդակի փոփոխություններ (պարագրաֆներ Բ29-Բ30):

Անորոշ ապագա դեպք

- Բ2. Անորոշությունը (կամ դիսկը) ապահովագրության պայմանագրի էությունն է: Հետևաբար, ստորև բերվածներից առնվազն մեկը ապահովագրության պայմանագրի սկզբում անորոշ է.
- ա) արդյոք *ապահովագրական պատահարը* տեղի կունենա.
 - բ) երբ այն տեղի կունենա. կամ
 - գ) որքան պետք է վճարի ապահովագրողը, եթե այն տեղի ունենա:
- Բ3. Որոշ ապահովագրության պայմանագրերում ապահովագրական պատահարը պայմանագրի ժամկետի ընթացքում վնասի հայտնաբերումն է, նույնիսկ եթե վնասը առաջ է գալիս նախքան պայմանագրի սկիզբը տեղի ունեցած դեպքի արդյունքում: Այլ ապահովագրության պայմանագրերում ապահովագրական պատահարը պայմանագրի գործողության ընթացքում տեղի ունեցած դեպքն է, նույնիսկ եթե դրա արդյունքում առաջացող վնասը հայտնաբերվում է պայմանագրի ժամկետի ավարտից հետո:
- Բ4. Որոշ ապահովագրության պայմանագրեր ներառում են արդեն իսկ տեղի ունեցած դեպքեր, որոնց ֆինանսական հետևանքը, սակայն, դեռևս անորոշ է: Նման պայմանագրի օրինակ է վերաապահովագրության այնպիսի պայմանագիրը, որը ուղղակի ապահովագրողին պաշտպանում է ապահովադիրների կողմից արդեն իսկ ներկայացված պահանջների բացասական ընթացքից: Այդպիսի պայմանագրերում ապահովագրական պատահարը նշված պահանջների գծով վերջնական ծախսումների պարզ դառնալն է:

Վճարումներ բնափրային տեսքով

- Բ5. Որոշ ապահովագրության պայմանագրեր պահանջում են կամ թույլ են տալիս վճարումները իրականացնել բնափրային տեսքով: Այդպիսի մի օրինակ է, երբ ապահովագրողը ապահովադիրին հատուցելու փոխարեն ուղղակիորեն փոխարինում է գողացված իրը: Մեկ այլ օրինակ է, երբ ապահովագրողը պայմանագրերով օգտագործում է իր սեփական հիվանդանոցները և բժշկական անձնակազմը՝ նախատեսված բժշկական ծառայությունները տրամադրելու նպատակով:
- Բ6. Որոշ հաստատուն գնով ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր, որոնց ներքո ծառայությունների մատուցման մակարդակը կախված է անորոշ դեպքից, բավարարում են սույն ՖՆՄ-ում բերված ապահովագրության պայմանագրի սահմանմանը, սակայն որոշ երկրներում չեն կանոնակարգվում որպես ապահովագրության պայմանագիր: Այդպիսի օրինակ է սպասարկման պայմանագիրը, որով ծառայություններ մատուցողը համաձայնվում է վերանորոգել սահմանված սարքավորումը՝ վերջինիս անսարքության դեպքում: Ծառայությունների դիմաց հաստատուն գինը հիմնված է անսարքությունների ակնկալվող քանակի վրա, սակայն առկա է անորոշություն այն բանի վերաբերյալ, արդյոք կոնկրետ սարքավորումը կդառնա անսարք: Սարքավորման անսարքությունը բացասաբար է ազդում դրա սեփականատիրոջ վրա, և պայմանագիրը հատուցում է սեփականատիրոջը (բնափրային, այլ ոչ թե փողի տեսքով): Մեկ այլ օրինակ է ավտոմեքենաների

անսարքության դեպքում ծառայությունների մատուցման պայմանագիրը, որով տրամադրողը համաձայնվում է հաստատագրված տարեկան վճարի դիմաց օգնություն տրամադրել ավտոմեքենայի գտնվելու վայրում (ճանապարհին) կամ ավտոմեքենան տեղափոխել մոտակա սպասարկման կետ: Այս վերջին պայմանագիրը կարող է բավարարել ապահովագրության պայմանագրի սահմանմանը, նույնիսկ եթե տրամադրողը չի համաձայնվում կատարել վերանորոգումներ կամ փոխարինել մասերը:

Բ7. Սույն ՖՀՄՄ-ի կիրառումը Բ6 պարագրաֆում նկարագրված պայմանագրերի նկատմամբ հավանական է, որ կլինի ոչ ավելի բարդ, քան այն ՖՀՄՄ-ների կիրառումը, որոնք կիրառելի կլինեն, եթե այդպիսի պայմանագրերը սույն ՖՀՄՄ-ի գործողության ոլորտից դուրս լինեն: Մասնավորապես՝

- ա) քիչ հավանական է, որ արդեն իսկ տեղի ունեցած խափանումների և շարքից դուրս գալու հետևանքով լինեն էական պարտավորություններ:
- բ) եթե կիրառվեր “Հասույթ” ՀՀՄՄ 18-ը, ծառայություններ տրամադրողը հասույթը կճանաչեր ավարտվածության աստիճանի հիման վրա (և սահմանված չափանիշների բավարարման դեպքում): Այդ մոտեցումը ընդունելի է նաև սույն ՖՀՄՄ-ի ներքո, որը ծառայություններ տրամադրողին թույլ է տալիս՝ (i) այս պայմանագրերի նկատմամբ շարունակել կիրառել հաշվապահական հաշվառման գոյություն ունեցող քաղաքականությունը, բացառությամբ երբ դա ներառում է 14-րդ պարագրաֆով արգելված մոտեցումներ, և (ii) եթե 22-30-րդ պարագրաֆները թույլ են տալիս բարելավել իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:
- գ) ծառայություններ տրամադրողը դիտարկում է, թե, արդյոք ծառայություններ տրամադրելու իր պայմանագրային պարտականությունները կատարելու ծախսումները գերազանցում են նախապես ստացված հասույթը: Այդ նպատակով՝ նա կիրառում է սույն ՖՀՄՄ-ի 15-19-րդ պարագրաֆներում նկարագրված պարտավորությունների համարժեքության ստուգումը: Եթե սույն ՖՀՄՄ-ն այս պայմանագրերի նկատմամբ չկիրառվեր, ապա ծառայություններ տրամադրողը պայմանագրերի անբարենպաստ լինելը որոշելու համար կկիրառեր ՀՀՄՄ 37-ը:
- դ) անհավանական է, որ այս պայմանագրերի համար սույն ՖՀՄՄ-ում ներառված բացահայտման պահանջները նշանակալիորեն ավելացնեն այլ ՖՀՄՄ-ներով պահանջվող բացահայտումները:

Ապահովագրական ռիսկի և այլ ռիսկերի միջև տարբերակումը

Բ8. Ապահովագրության պայմանագրի սահմանումը հղում է կատարում ապահովագրական ռիսկին, որը սույն ՖՀՄՄ-ը սահմանում է որպես պայմանագրի տիրապետողից թողարկողին փոխանցված՝ *ֆինանսական ռիսկից* տարբեր ռիսկ: Պայմանագիրը, որը թողարկողին ենթարկում է ֆինանսական ռիսկի՝ առանց նշանակալի ապահովագրական ռիսկի, ապահովագրության պայմանագիր չէ:

Բ9. Ա հավելվածում ֆինանսական ռիսկի սահմանումը ներառում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական փոփոխականների թվարկում: Այդ թվարկումը ներառում է ոչ ֆինանսական փոփոխականներ, որոնք հատուկ չեն պայմանագրի կողմերից մեկին, ինչպիսիք են որոշակի տարածաշրջանում երկրաշարժի հետևանքով կորուստների ինդեքսը կամ որոշակի քաղաքում ջերմաստիճանների ինդեքսը: Այն բացառում է պայմանագրի կողմերից որևէ մեկին հատուկ ոչ ֆինանսական փոփոխականները, ինչպիսին է հրդեհի տեղի ունենալը կամ չունենալը, որը վնասում կամ ոչնչացնում է պայմանագրի կողմերից մեկի ակտիվը: Ավելին՝ ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխության ռիսկը ֆինանսական ռիսկ չէ, եթե իրական արժեքը արտացոլում է ոչ միայն նման ակտիվների շուկայական գների փոփոխությունները (ֆինանսական փոփոխական), այլ նաև կոնկրետ ոչ ֆինանսական ակտիվի վիճակը, որը պահվում է պայմանագրի կողմերից մեկի կողմից (ոչ ֆինանսական փոփոխական): Օրինակ՝ եթե կոնկրետ ավտոմեքենայի մնացորդային արժեքի երաշխավորումը երաշխավորողին ենթակա է դարձնում ավտոմեքենայի ֆիզիկական վիճակի փոփոխությունների ռիսկին, ապա այդ ռիսկը ապահովագրական, այլ ոչ թե ֆինանսական ռիսկ է:

Բ10. Որոշ պայմանագրեր՝ ի լրումն նշանակալի ապահովագրական ռիսկի, թողարկողին ենթարկում են նաև ֆինանսական ռիսկի: Օրինակ՝ կյանքի ապահովագրության շատ պայմանագրեր ապահովադիրներին և՛ երաշխավորում են նվազագույն հատույց (առաջացնելով ֆինանսական ռիսկ), և՛ խոստանում են մահվան դեպքում այնպիսի հատուցումներ, որոնք որոշ դեպքերում զգալիորեն գերազանցում են ապահովադրի հաշվի մնացորդը (առաջացնելով ապահովագրական ռիսկ՝ մահացության ռիսկի ձևով): Նման պայմանագրերը ապահովագրության պայմանագրեր են:

- Բ11. Որոշ պայմանագրերի ներքո, ապահովագրական պատահարը առաջացնում է գումարի վճարում, որը կախված է գնային ինդեքսից: Նման պայմանագրերը ապահովագրության պայմանագրեր են՝ պայմանով, որ ապահովագրական պատահարով պայմանավորված վճարումը կարող է նշանակալի լինել: Օրինակ՝ ցմահ անուիտետը, որը կախված է ապրելու արժեքի ինդեքսից, փոխանցում է ապահովագրական ռիսկ, քանի որ վճարումը պայմանավորված է անորոշ դեպքով, այն է՝ անուիտետ ստացողի կենդանի մնալով: Գնային ինդեքսից կախված լինելու հատկանիշը պարունակվող ածանցյալ գործիք է, սակայն այն նույնպես փոխանցում է ապահովագրական ռիսկ: Եթե արդյունքում ապահովագրական ռիսկի փոխանցումը նշանակալի է, ապա պարունակվող ածանցյալ գործիքը բավարարում է ապահովագրության պայմանագրի սահմանմանը, ինչի պարագայում այն չպետք է առանձնացվի և չափվի իրական արժեքով (տե՛ս սույն ՖՀՄՄ-ի պարագրաֆ 7):
- Բ12. Ապահովագրական ռիսկի սահմանումը հղում է պարունակում ռիսկի, որը ապահովագրողը իր վրա է վերցնում ապահովագրից: Այլ կերպ ասած՝ ապահովագրական ռիսկը նախապես գոյություն ունեցող ռիսկ է, որը ապահովագրից փոխանցվում է ապահովագրողին: Այսպիսով, պայմանագրից առաջացած նոր ռիսկը ապահովագրական ռիսկ չէ:
- Բ13. Ապահովագրական ռիսկի սահմանումը հղում է պարունակում ապահովագրի վրա բացասական ազդեցությանը: Սահմանումը ապահովագրողի կողմից կատարվող վճարման մեծությունը չի սահմանափակում բացասական դեպքի ֆինանսական ազդեցության չափով: Օրինակ՝ սահմանումը չի բացառում “նորը հնի դիմաց” ծածկույթը, ըստ որի՝ ապահովագրի բավարար վճար է ստանում՝ վնասված հին ակտիվը նոր ակտիվով փոխարինելու համար: Նմանապես, այս սահմանումը կյանքի ժամկետային ապահովագրության պայմանագրով նախատեսված վճարումը չի սահմանափակում մահացածի խնամարկյալների կողմից կրած ֆինանսական վնասի չափով, ոչ էլ բացառում է, որ նախապես որոշված վճարների մեծությունը իրենից ներկայացնի մահվան կամ դժբախտ պատահարի պատճառած վնասի քանակական գնահատական:
- Բ14. Որոշ պայմանագրեր պահանջում են վճարում, եթե սահմանված անորոշ դեպքը տեղի է ունենում, սակայն չեն պահանջում ապահովագրի վրա բացասական ազդեցության առկայություն որպես վճարման իրականացման նախապայման: Նման պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագիր չէ, նույնիսկ եթե տիրապետողն այդ պայմանագիրն օգտագործում է հիմքում ընկած ռիսկին ենթարկվածությունը մեղմելու նպատակով: Օրինակ՝ եթե տիրապետողն օգտագործում է ածանցյալ գործիք՝ հեջավորելու համար հիմքում ընկած ոչ ֆինանսական փոփոխական, որը կոռելացված է կազմակերպության ակտիվից ստացվող դրամական միջոցների հոսքերի հետ, այդ ածանցյալ գործիքը ապահովագրության պայմանագիր չէ, քանի որ վճարումը պայմանավորված չէ, թե արդյոք տիրապետողի վրա ակտիվից ստացվող դրամական միջոցների հոսքերի նվազումը ազդում է բացասաբար: Ընդհակառակը՝ ապահովագրության պայմանագրի սահմանումը հղում է կատարում այնպիսի անորոշ դեպքի, որի բացասական ազդեցությունը ապահովագրի վրա վճարում կատարելու համար պայմանագրային նախապայման է: Սույն պայմանագրային նախապայմանը ապահովագրողից չի պահանջում հետաքննել, թե արդյոք դեպքը իրականում բացասական ազդեցություն է ունեցել, սակայն թույլ է տալիս մերժել վճարումը, եթե նա չի հավաստիանում դեպքի բացասական ազդեցության վերաբերյալ:
- Բ15. Պայմանագիրը չեղյալ համարելու կամ երկարացնելու ռիսկը (այսինքն՝ ռիսկը, որ կոնտրագենտը պայմանագիրը կդադարեցնի ավելի շուտ կամ ավելի ուշ, քան թողարկողը ակնկալում էր պայմանագրի գինը որոշելիս) ապահովագրական ռիսկ չէ, քանի որ կոնտրագենտին վճարումները պայմանավորված չեն այդ կոնտրագենտի վրա բացասական ազդեցություն ունեցող անորոշ ապագա դեպքով: Նմանապես, ծախսային ռիսկը (այսինքն՝ պայմանագրի սպասարկման հետ կապված վարչական ծախսումների անսպասելի աճի, այլ ոչ թե ապահովագրական դեպքով պայմանավորված ծախսումների անսպասելի աճի ռիսկը) ապահովագրական ռիսկ չէ, քանի որ ծախսերի անսպասելի աճը կոնտրագենտի վրա բացասական ազդեցություն չի ունենում:
- Բ16. Այսպիսով, պայմանագիրը, որը թողարկողին ենթարկում է պայմանագիրը չեղյալ համարելու, երկարացնելու կամ ծախսային ռիսկի, ապահովագրության պայմանագիր չէ, բացառությամբ երբ թողարկողին ենթարկում է նաև ապահովագրական ռիսկի: Այնուամենայնիվ, եթե նման պայմանագիր թողարկողը մեղմացնում է այդ ռիսկը՝ օգտագործելով այդ ռիսկը այլ կողմին փոխանցելու համար երկրորդ պայմանագիր, ապա այդ երկրորդը պայմանագիրը մյուս կողմին դարձնում է ապահովագրական ռիսկի ենթակա:

Բ17. Ապահովագրողը կարող է ապահովադրից իր վրա վերցնել նշանակալի ապահովագրական ռիսկ միայն այն դեպքում, երբ ապահովագրողը ապահովադրից առանձին կազմակերպություն է: Փոխադարձ ապահովագրողի պարագայում, փոխադարձ ապահովագրողը իր վրա է վերցնում յուրաքանչյուր ապահովադրի ռիսկը և համախմբում է այդ ռիսկը: Չնայած ապահովադիրները համատեղ են կրում համախմբված ռիսկը՝ որպես սեփականատերեր՝ փոխադարձ ապահովագրողը, միևնույն է, իր վրա է վերցնում ապահովագրության պայմանագրի էությունը կազմող ռիսկը:

Ապահովագրության պայմանագրերի օրինակներ

Բ18. Ստորև բերված պայմանագրերը ապահովագրության պայմանագրերի օրինակներ են, եթե ապահովագրական ռիսկի փոխանցումը նշանակալի է՝

- ա) գույքի գողության կամ փչացման ապահովագրությունը.
- բ) արտադրանքն արտադրողի պատասխանատվության, մասնագիտական պատասխանատվության, քաղաքացիական պատասխանատվության կամ դատական ծախսերի ապահովագրությունը.
- գ) կյանքի ապահովագրությունը և հուղարկավորության կանխավճարային պլանները (չնայած մահը որոշակի է՝ մահվան տեղի ունենալու պահը անորոշ է, կամ, կյանքի ապահովագրության որոշ տեսակների համար, անորոշ է, թե արդյոք մահը տեղի կունենա ապահովագրությամբ ծածկված ժամկետի ընթացքում).
- դ) ցմահ անուփտետները և թոշակները (այսինքն՝ պայմանագրեր, որոնք նախատեսում են հատուցում ապագա անորոշ դեպքի՝ անուփտետը ստացողի կամ թոշակառուի կենդանի մնալը, տեղի ունենալու դեպքում՝ աջակցելու համար անուփտետ ստացողին կամ թոշակառուին՝ ապահովելու որոշակի կենսամակարդակ, որի վրա նրա կենդանի մնալը՝ առանց նման աջակցության, կազդեր բացասաբար).
- ե) անգործունակության և բժշկական ապահովագրությունը.
- զ) իրագործման երաշխիքները, գործատուի երաշխիքները, կատարողական երաշխիքները (այսինքն՝ պայմանագրեր, որոնք նախատեսում են փոխհատուցում, եթե կոնտրագենտը չի իրականացնում իր պայմանագրային պարտականությունները, օրինակ՝ շենքի կառուցման պարտականությունը).
- է) պարտքային ապահովագրությունը, որը նախատեսում է որոշակի վճարումների կատարում՝ փոխհատուցելու համար այն վնասը, որը պարտքային գործիքի տիրապետողը կրում է՝ սահմանված դեբիտորի կողմից այդ պարտքային գործիքի սկզբնական կամ փոփոխված պայմանների համաձայն վճարում չկատարելու հետևանքով: Այս պայմանագրերը կարող են ունենալ տարբեր իրավական ձևեր, ինչպիսիք են՝ երաշխավորությունը, ակրեդիտիվի որոշ տեսակները, չվճարման պարտքային ածանցյալ գործիքները կամ ապահովագրության պայմանագրերը: Այնուամենայնիվ, չնայած սույն պայմանագրերը բավարարում են ապահովագրության պայմանագրի սահմանմանը, դրանք նաև բավարարում են ՖՀՄՍ 9-ի ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի սահմանմանը և ՀՀՄՍ 32-ի¹ և ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում են, այլ ոչ թե սույն ՖՀՄՍ-ի (տե՛ս 4-րդ պարագրաֆի “դ” կետը): Միաժամանակ, եթե ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր թողարկողը նախկինում բացահայտ կերպով հաստատել է, որ նա նման պայմանագրերը դիտարկում է որպես ապահովագրության պայմանագրեր, և կիրառել է ապահովագրության պայմանագրերի նկատմամբ կիրառելի հաշվառում, ապա թողարկողը նման ֆինանսական երաշխավորության պայմանագրերի նկատմամբ կարող է ընտրություն կատարել՝ կիրառել ՀՀՄՍ 32²-ը և ՖՀՄՍ 9-ը, կամ էլ սույն ՖՀՄՍ-ն.

¹ Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 7-ը, ապա հղումը ՀՀՄՍ 32-ին պետք է փոխարինվի հղումով ՖՀՄՍ 7-ին:

² Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 7-ը, ապա հղումը ՀՀՄՍ 32-ին պետք է փոխարինվի հղումով ՖՀՄՍ 7-ին:

- ը) ապրանքային երաշխիքները: Արտադրողի, դիլերի կամ մանրածախ վաճառողի կողմից վաճառված ապրանքների համար մեկ այլ կողմի կողմից տրամադրված ապրանքային երաշխիքները սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում են: Այնուամենայնիվ, ուղղակիորեն արտադրողի, դիլերի կամ մանրածախ վաճառողի կողմից տրամադրված ապրանքային երաշխիքները սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից դուրս են, քանի որ ներառված են ՀՀՄՍ 18-ի և ՀՀՄՍ 37-ի գործողության ոլորտում.
- թ) տիտղոսային իրավունքների ապահովագրությունը (այսինքն՝ հողի նկատմամբ տիտղոսային իրավունքում այնպիսի թերությունների բացահայտումից ապահովագրություն, որոնք ապահովագրության պայմանագրի կնքման ժամանակ ակնհայտ չէին): Այս դեպքում ապահովագրական դեպքը տիտղոսային իրավունքում թերությունների բացահայտումն է, այլ ոչ թե թերությունն ինքնին.
- ժ) ճանապարհորդության ժամանակ աջակցությունը (այսինքն՝ ապահովադիրների՝ ճանապարհորդության ընթացքում կրած կորուստների դիմաց հատուցումը՝ դրամական միջոցներով կամ բնաիրային տեսքով): Բ6 և Բ7 պարագրաֆները քննարկում են նման պայմանագրերի որոշ տեսակներ.
- ժա) “աղետային” պարտատոմսերը, որոնք նախատեսում են մայր գումարի, տոկոսների կամ և՛ մայր գումարի, և՛ տոկոսների նվազեցված վճարումներ, եթե սահմանված դեպքը բացասական ազդեցություն է ունենում պարտատոմսը թողարկողի վրա (բացառությամբ երբ սահմանված դեպքը չի առաջացնում նշանակալի ապահովագրական ռիսկ, օրինակ՝ եթե այդ դեպքը տոկոսադրույքի կամ արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունն է).
- ժբ) ապահովագրական սվոպերը և այլ պայմանագրեր, որոնք պահանջում են վճարումներ՝ հիմնված պայմանագրի կողմերից մեկին հատուկ կլիմայական, աշխարհագրական կամ այլ ֆիզիկական փոփոխականների փոփոխությունների վրա.
- ժգ) վերաապահովագրության պայմանագրերը:

Բ19. Ստորև բերված են օրինակներ, որոնք ապահովագրության պայմանագրեր չեն՝

- ա) ներդրումային պայմանագրեր, որոնք ունեն ապահովագրության պայմանագրի իրավական ձև, սակայն ապահովագրողին չեն ենթարկում նշանակալի ապահովագրական ռիսկի, օրինակ՝ կյանքի այնպիսի ապահովագրության պայմանագիրը, որում ապահովագրողը չի կրում մահացության նշանակալի ռիսկ (նման պայմանագրերը ոչ ապահովագրական ֆինանսական գործիքներ են կամ ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր են, տե՛ս պարագրաֆներ Բ20 և Բ21).
- բ) պայմանագրեր, որոնք ունեն ապահովագրության իրավական ձև, սակայն փոխանցում են ողջ նշանակալի ապահովագրական ռիսկը ետ՝ ապահովադիրին, չեղյալ չհայտարարվող և իրավաբանորեն ամրագրված այնպիսի մեխանիզմների միջոցով, որոնք, որպես կրած կորուստների ուղղակի արդյունք, ճշգրտում են ապահովադրի կողմից ապագա վճարումները, օրինակ՝ որոշ ֆինանսական վերաապահովագրության պայմանագրերը և որոշ խմբային պայմանագրերը (նման պայմանագրերը, սովորաբար, ոչ ապահովագրական ֆինանսական գործիքներ են կամ ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր են, տե՛ս պարագրաֆներ Բ20 և Բ21).
- գ) ինքնաապահովագրություն, այլ կերպ ասած՝ այն ռիսկի կրելը, որը կարող էր ծածկվել ապահովագրությամբ (ապահովագրության պայմանագրի գոյություն չունի, քանի որ չկա համաձայնություն այլ կողմի հետ).
- դ) պայմանագրեր (ինչպիսիք են խաղային պայմանագրերը), որոնք պահանջում են վճարում որոշակի անորոշ ապագա դեպքի տեղի ունենալու պարագայում, սակայն չեն պահանջում, որպես վճարման համար պայմանագրային նախապայման, որ այդ դեպքը բացասաբար ազդի ապահովադրի վրա: Այնուամենայնիվ, վերջինս չի բացառում նախապես որոշված վճարման գումարի սահմանում՝ սահմանված դեպքի, ինչպիսին է մահը կամ դժբախտ պատահարը, պատճառած վնասի քանակական գնահատման նպատակով (տե՛ս նաև պարագրաֆ Բ13).
- ե) ածանցյալ գործիքներ, որոնք մի կողմին ենթարկում են ֆինանսական ռիսկի, բայց ոչ ապահովագրական ռիսկի, քանի որ դրանք պահանջում են, որ պայմանագրի կողմը վճարում

կատարի միայն հետևյալ փոփոխականներից որևէ մեկի կամ մի քանիսի փոփոխությունների դեպքում. սահմանված տոկոսադրույք, ֆինանսական գործիքի գին, ապրանքի գին, արտարժույթի փոխարժեք, գների կամ դրույքների ինդեքս, վարկունակություն, վարկային ինդեքս կամ այլ փոփոխական՝ պայմանով, որ ոչ ֆինանսական փոփոխականի դեպքում այդ փոփոխականը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից մեկին (տե՛ս ՖՀՄՍ 9)։

- զ) պարտքի հետ կապված երաշխավորություն (կամ ակրեդիտիվը, չվճարման պարտքային ածանցյալ գործիքը կամ պարտքային ապահովագրության պայմանագիրը), որը վճարում է պահանջում նույնիսկ այն դեպքում, երբ տիրապետողը պարտապանի ժամանակին չվճարելու պատճառով վնաս չի կրել (ՖՀՄՍ 9)։
- է) պայմանագրեր, որոնք պահանջում են վճարումներ՝ հիմնված կլիմայական, աշխարհագրական կամ այլ ֆիզիկական փոփոխականի վրա, որը պայմանագրերի կողմերից որևէ մեկին հատուկ չէ (որոնք երբեմն կոչվում են եղանակային ածանցյալ գործիքներ)։
- ը) “աղետային” պարտատոմսեր, որոնք նախատեսում են մայր գումարի, տոկոսների կամ և մայր գումարի, և տոկոսների նվազեցված վճարումներ՝ հիմնված կլիմայական, աշխարհագրական կամ այլ ֆիզիկական փոփոխականի վրա, որը պայմանագրերի կողմերից որևէ մեկին հատուկ չէ։

Բ20. Եթե Բ19 պարագրաֆում նկարագրված պայմանագրերը առաջացնում են ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ, ապա դրանք ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում են։ Ի թիվս այլոց, սա նշանակում է, որ պայմանագրի կողմերը կիրառում են, այսպես կոչված, ավանդների հաշվառում, ինչը ներառում է հետևյալը.

- ա) կողմերից մեկը ստացված վճարումը ճանաչում է որպես ֆինանսական պարտավորություն և ոչ որպես հասույթ։
- բ) մյուս կողմը կատարված վճարումը ճանաչում է որպես ֆինանսական ակտիվ և ոչ որպես ծախս։

Բ21. Եթե Բ19 պարագրաֆում նկարագրված պայմանագրերը չեն առաջացնում ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ, ապա կիրառվում է ՀՀՄՍ 18-ը: Համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի՝ ծառայությունների մատուցման գործարքից ստացվող հասույթը ճանաչվում է գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա, եթե գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

Նշանակալի ապահովագրական ռիսկ

Բ22. Պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագիր է միայն այն դեպքում, երբ այն փոխանցում է նշանակալի ապահովագրական ռիսկ: Բ8-Բ21 պարագրաֆները քննարկում են ապահովագրական ռիսկը: Հետագա պարագրաֆները քննարկում են ապահովագրական ռիսկի նշանակալի լինելու հանգամանքը:

Բ23. Ապահովագրական ռիսկը նշանակալի է այն և միայն այն դեպքում, եթե ապահովագրական պատահարը ցանկացած սցենարի (ընթացքի) դեպքում կարող էր ապահովագրողի կողմից նշանակալի լրացուցիչ հատուցումների վճարման պատճառ դառնալ, բացառությամբ այն սցենարները, որոնք չունեն կոմերցիոն բովանդակություն (այսինքն՝ գործարքի տնտեսական կողմի վրա նշմարելի ազդեցություն չունեն): Եթե նշանակալի լրացուցիչ հատուցումները վճարման ենթակա լինեին այնպիսի սցենարների պարագայում, որոնք ունեն կոմերցիոն բովանդակություն, նախորդ նախադասությունում բերված պայմանը կարող է բավարարվել, նույնիսկ եթե ապահովագրական դեպքը ծայրահեղ անհավանական է, կամ նույնիսկ եթե պայմանական դրամական միջոցների հոսքերի ակնկալվող (այսինքն՝ հավանականություններով կշռված) ներկա արժեքը կազմում է մնացած պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի ակնկալվող ներկա արժեքի փոքր մասը:

Բ24. Բ23 պարագրաֆում նկարագրված լրացուցիչ հատուցումները վերաբերում են այն գումարներին, որոնք գերազանցում են ապահովագրական պատահարը տեղի չունենալու պարագայում վճարվելիք գումարները (բացառությամբ այն սցենարների, որոնք չունեն կոմերցիոն բովանդակություն): Այդ լրացուցիչ գումարները ընդգրկում են պահանջների սպասարկման և պահանջների գնահատման ծախսումները, սակայն չեն ներառում

- ա) ապագա ծառայությունների դիմաց ապահովագրից վճարումներ գանձելու հնարավորության կորուստը: Օրինակ՝ ներդրումների հետ կապված կյանքի ապահովագրության պայմանագրի դեպքում ապահովագրի մահը նշանակում է, որ ապահովագրողը այլևս չի կարող իրականացնել ներդրումների կառավարման ծառայություններ և դրա դիմաց ստանալ վճար: Այնուամենայնիվ, ապահովագրողի այդպիսի տնտեսական վնասը չի արտացոլում ապահովագրական ռիսկ՝ ճիշտ այնպես, ինչպես փոխադարձ ներդրումային հիմնադրամի կառավարիչը իր վրա չի վերցնում հաճախորդի հնարավոր մահվան հետ կապված ապահովագրական ռիսկը: Այսպիսով, ներդրումների կառավարման դիմաց ապագա վճարների հնարավոր կորուստը տեղին չէ՝ գնահատելու համար պայմանագրի միջոցով փոխանցված ապահովագրական ռիսկի չափը.
- բ) մահվան դեպքում այն վճարների գանձումից հրաժարումը, որոնք կվճարվեին պայմանագրի չեղյալ հայտարարման կամ պայմանագրից հրաժարվելու դեպքում: Քանի որ այդ վճարները առաջացել են պայմանագրից, նման վճարներից հրաժարումը ապահովագրին չի հատուցում նախապես գոյություն ունեցող ռիսկի դիմաց: Այսպիսով, դրանք տեղին չեն՝ գնահատելու համար պայմանագրի միջոցով փոխանցված ապահովագրական ռիսկի չափը.
- գ) պայմանագրի տիրապետողին նշանակալի վնաս չպատճառող դեպքով պայմանավորված վճարումը: Օրինակ՝ այնպիսի պայմանագիրը, որը պահանջում է թողարկողից վճարել մեկ միլիոն արժույթի միավոր, եթե ակտիվին պատճառվել է այնպիսի ֆիզիկական վնաս, որը հանգեցնում է աննշան տնտեսական կորստի՝ մեկ միավոր արժույթի չափով: Այս պայմանագրով տիրապետողը ապահովագրողին է փոխանցում մեկ միավոր արժույթ կորցնելու աննշան ռիսկը: Միևնույն ժամանակ, պայմանագիրը առաջացնում է ոչ ապահովագրական ռիսկ, որ սահմանված դեպքի տեղի ունենալու պարագայում ապահովագրողը պետք է վճարի 999999 միավոր արժույթ: Քանի որ ապահովագրողը պայմանագրի տիրապետողից իր վրա նշանակալի ապահովագրական ռիսկ չի վերցնում, այս պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագիր չէ.
- դ) վերաապահովագրությունից հնարավոր վերականգնումները: Ապահովագրողը նման վերականգնումները հաշվառում է առանձնացված:

Բ25. Ապահովագրողը ապահովագրական ռիսկի նշանակալիությունը պետք է գնահատի պայմանագիր առ պայմանագիր, այլ ոչ թե՝ ելնելով ֆինանսական հաշվետվությունների համար էականության սկզբունքից¹: Այսպիսով, ապահովագրական ռիսկը կարող է լինել նշանակալի, նույնիսկ եթե պայմանագրերի ողջ խմբի համար էական վնասների հավանականությունը նվազագույն է: Նշված պայմանագիր առ պայմանագիր գնահատումը հեշտացնում է պայմանագրերի՝ որպես ապահովագրության պայմանագրերի, դասակարգումը: Այնուամենայնիվ, եթե հարաբերականորեն միատարր փոքր պայմանագրերի խմբի համար հայտնի է, որ դրանք բոլորն էլ փոխանցում են ապահովագրական ռիսկ, ապահովագրողից չի պահանջվում քննել այդ խմբի յուրաքանչյուր պայմանագիրը՝ աննշան ապահովագրական ռիսկ փոխանցող մի քանի ոչ ածանցյալ պայմանագրերի որոշման նպատակով:

Բ26. Բ23-Բ25 պարագրաֆներից բխում է, որ եթե, ըստ պայմանագրի, մահվան դեպքում վճարվող հատուցումը գերազանցում է կենդանի մնալու դեպքում վճարվելիք հատուցումը, այդ պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագիր է, բացառությամբ երբ մահվան դեպքում լրացուցիչ հատուցումը աննշան է (որը պետք է որոշել այդ պայմանագրի, այլ ոչ թե պայմանագրերի ողջ խմբի հիման վրա): Ինչպես նշված է Բ24 պարագրաֆի “բ” կետում, մահվան դեպքում պայմանագրի չեղյալ հայտարարման կամ պայմանագրից հրաժարվելու վճարներից հրաժարումը չի ներառվում այս գնահատման մեջ, եթե նման հրաժարումը չի հատուցում ապահովագրի նախապես գոյություն ունեցող ռիսկը: Նմանապես, ապահովագրի մնացած կյանքի ընթացքում կանոնավոր գումարների վճարում նախատեսող անուիտետի պայմանագիրը ապահովագրության պայմանագիր է, բացառությամբ եթե կյանքի շարունակությամբ պայմանավորված ընդհանուր գումարային վճարները աննշան են:

¹ Այս նպատակներով միևնույն կողմի հետ միաժամանակ կնքված պայմանագրերը (կամ այլ կերպ իրարից կախված պայմանագրերը) համարվում են մեկ պայմանագիր:

- Բ27. Բ23 պարագրաֆը հղում է կատարում լրացուցիչ հատուցումներին: Այս լրացուցիչ հատուցումները կարող են ներառել հատուցումը ավելի վաղ վճարելու պահանջ, եթե ապահովագրական պատահարը տեղի է ունենում ավելի վաղ, և այդ վճարումը չի ճշգրտվում դրամի ժամանակային արժեքի համար: Այդպիսի օրինակ է հաստատագրված գումարի դիմաց ցմահ կյանքի ապահովագրությունը (այլ կերպ ասած՝ այնպիսի ապահովագրությունը, որը, ապահովադրի մահվան ժամկետից անկախ, նախատեսում է մահվան դեպքում հաստատագրված հատուցում՝ անժամկետ ծածկույթով): Ապահովադիրը որոշակիորեն մահանալու է, սակայն նրա մահվան ժամկետը անորոշ է: Ապահովագրողը վնաս է կրում այն առանձին պայմանագրերի գծով, որոնց ներքո ապահովադիրները վաղ են մահանում, նույնիսկ եթե պայմանագրերի ամբողջ խմբի գծով վնաս առկա չէ:
- Բ28. Եթե ապահովագրության պայմանագիրը տարանջատվում է ավանդային և ապահովագրական բաղադրիչների, ապահովագրական ռիսկի փոխանցման նշանակալիությունը գնահատվում է ապահովագրական բաղադրիչի հիման վրա: Պարունակվող ածանցյալ գործիքի միջոցով փոխանցված ապահովագրական ռիսկը գնահատվում է պարունակվող ածանցյալ գործիքի հիման վրա:

Ապահովագրության ռիսկի մակարդակի փոփոխություններ

- Բ29. Որոշ պայմանագրեր չեն փոխանցում որևէ ապահովագրական ռիսկ սկզբնապես՝ չնայած փոխանցում են ապահովագրական ռիսկ ավելի ուշ: Օրինակ՝ դիտարկենք այնպիսի մի պայմանագիր, որը ապահովում է սահմանված ներդրումային հատույց և ներառում է ներդրումների մարման ժամանակ ստացվելիք մուտքերը ցմահ անուփոփես այնպիսի ընթացիկ դրույքներով գնելու համար օգտագործելու օպցիոն, որոնք ապահովագրողը պահանջում է այլ՝ նոր անուփոփես գնողներից ապահովադրի կողմից օպցիոնի իրագործման ժամանակ: Այս պայմանագիրը թողարկողին չի փոխանցում ապահովագրական ռիսկ նախքան օպցիոնի իրագործումը, քանի որ ապահովագրողը մնում է ազատ՝ անուփոփեսի գինը այնպիսի հիմունքներով որոշելու համար, որը արտացոլում է այդ ժամանակ ապահովագրողին փոխանցվող ապահովագրական ռիսկը: Այնուամենայնիվ, եթե պայմանագիրը սահմանում է անուփոփեսի դրույքները (կամ անուփոփեսի դրույքները սահմանելու հիմունքները), պայմանագիրը ապահովագրողին սկզբնապես փոխանցում է ապահովագրական ռիսկ:
- Բ30. Պայմանագիրը, որը բավարարում է ապահովագրության պայմանագրի սահմանմանը, մնում է որպես ապահովագրական պայմանագիր, մինչև բոլոր իրավունքները և պարտականությունները մարվում են, կամ դրանց ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանում է:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 5 Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհար- ված գործառնություններ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել վաճառքի համար պահվող ակտիվների հաշվապահական հաշվառման, ինչպես նաև *ընդհարված գործառնությունների* ներկայացման և բացահայտման կարգը: Մասնավորապես, ՖՀՄՍ-ն պահանջում է, որ
 - ա) վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին բավարարող ակտիվները չափվեն հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով, և այդ ակտիվների գծով մաշվածության հաշվարկումը դադարեցվի, և
 - բ) վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին բավարարող ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվեն առանձին, իսկ ընդհատված գործառնությունների արդյունքները համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ներկայացվեն առանձին:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ՖՀՄՍ-ի՝ դասակարգման և ներկայացման գծով պահանջները կիրառվում են կազմակերպության բոլոր ճանաչված ոչ ընթացիկ ակտիվների՝ և բոլոր *օտարման խմբերի* նկատմամբ: Սույն ՖՀՄՍ-ի՝ չափման գծով պահանջները կիրառվում են կազմակերպության բոլոր ճանաչված ոչ ընթացիկ ակտիվների և օտարման խմբերի նկատմամբ (ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ 4-ում), բացառությամբ 5-րդ պարագրաֆում թվարկված ակտիվների, որոնք պետք է շարունակեն չափվել նշված ստանդարտներին համապատասխան:
3. «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան որպես ոչ ընթացիկ դասակարգված ակտիվները չպետք է վերադասակարգվեն որպես *ընթացիկ ակտիվներ*, քանի դեռ դրանք չեն բավարարում սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին: Այնպիսի դասի ակտիվները, որոնք սովորաբար կազմակերպության կողմից կդիտվեն որպես ոչ ընթացիկ, սակայն որոնք ձեռք են բերվել բացառապես վերավաճառելու նպատակով, չեն դասակարգվի որպես ընթացիկ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք սույն ստանդարտին համապատասխան բավարարում են վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին:
4. Երբեմն կազմակերպությունը միասին, մեկ գործառնությամբ, օտարում է ակտիվների մի խումբ, հնարավոր է, դրանց հետ անմիջապես կապ ունեցող որոշ պարտավորությունների հետ: Այդպիսի օտարման խումբը կարող է լինել *դրամաստեղծ միավորների* խումբ, մեկ դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորի մի մաս:² Խումբը կարող է ներառել կազմակերպության ցանկացած ակտիվ և ցանկացած պարտավորություն՝ ներառյալ ընթացիկ ակտիվները, ընթացիկ պարտավորությունները և սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջներից պարագրաֆ 5-ով բացառված ակտիվները: Եթե սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում գտնվող ոչ ընթացիկ ակտիվը օտարման խմբի մի մաս է, ապա սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջները կիրառվում են խմբի նկատմամբ ամբողջությամբ վերցրած, այսինքն՝ խումբն է չափվում հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով: Օտարման խմբում ընդգրկված առանձին ակտիվների ու

¹ Իրացվելիության ներկայացման համաձայն դասակարգված ակտիվների դեպքում, ոչ ընթացիկ են համարվում այն ակտիվները, որոնցում ներառված գումարների փոխհատուցումը ակնկալվում է հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան 12 ամիս հետո: Պարագրաֆ 3-ը կիրառվում է այդպիսի ակտիվների դասակարգման նկատմամբ:

² Այնուամենայնիվ, քանի որ ակտիվից կամ ակտիվների խմբից դրամական հոսքերը հիմնականում առաջանում են վաճառքից, այլ ոչ թե շարունակական օգտագործումից, դրանց կախվածությունը այլ ակտիվներից առաջացող դրամական հոսքերից նվազում է, և դրամաստեղծ միավորի մաս կազմող օտարման խումբը դառնում է առանձին դրամաստեղծ միավոր:

պարտավորությունների չափմանը ներկայացվող պահանջները սահմանված են 18, 19 և 23 պարագրաֆներում:

5. Սույն ՖՀՄՄ-ի¹ չափման դրույթները չեն կիրառվում հետևյալ ակտիվների նկատմամբ, որոնց չափումը կատարվում է թվարկած ՖՀՄՄ-ների համապատասխան՝ կամ որպես առանձին ակտիվներ, կամ որպես օտարման խմբի մի մաս.

ա) հետաձգված հարկային ակտիվներ (ՀՀՄՄ 12 «Շահութահարկեր»):

բ) աշխատակիցների հատուցումներից, առաջացող ակտիվները (ՀՀՄՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ»),

գ) ֆինանսական ակտիվներ, որոնք գտնվում են «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՄ 9-ի գործողության ոլորտում.

դ) ոչ ընթացիկ ակտիվներ, որոնք հաշվառվում են «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՄ 40-ի իրական արժեքի մոդելին համապատասխան:

ե) ոչ ընթացիկ ակտիվներ, որոնք, «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՄ 41-ին համապատասխան, չափվում են «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով:

զ) պայմանագրային իրավունքներ՝ ապահովագրության պայմանագրերի ներքո, ինչպես սահմանված է «Ապահովագրական պայմանագրեր» ՖՀՄՄ 4-ում:

5Ա. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) նկատմամբ կիրառելի սույն ՖՀՄՄ-ի դասակարգման, ներկայացման և չափման պահանջները կիրառվում են նաև այն ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) նկատմամբ, որը դասակարգվում է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, ովքեր հադես են գալիս որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով, բաշխելու համար պահվող (սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող):

5Բ. Սույն ՖՀՄՄ-ն սահմանում է այն բացահայտումները, որոնք պահանջվում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերը) կամ ընդհատված գործառնությունների համար: Այլ ՖՀՄՄ-ներով նախատեսված բացահայտումները չեն կիրառվում այդպիսի ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) նկատմամբ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ ՖՀՄՄ-ները պահանջում են.

ա) հատուկ բացահայտումներ՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբեր) կամ ընդհատված գործառնությունների վերաբերյալ, կամ

բ) բացահայտումներ՝ օտարման խմբում ընդգրկված ակտիվների կամ պարտավորությունների չափման վերաբերյալ, որոնք չեն գտնվում ՖՀՄՄ 5-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում, և այդպիսի բացահայտումները արդեն ներկայացված չեն ֆինանսական հաշվետվություններին կից այլ ծանոթագրություններում:

Հնարավոր է՝ անհրաժեշտ լինեն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) կամ ընդհատված գործառնությունների վերաբերյալ լրացուցիչ բացահայտումներ՝ ՀՀՄՄ 1-ի ընդհանուր պահանջներին բավարարելու նպատակով, մասնավորապես՝ այդ ստանդարտի 15-րդ և 125-րդ պարագրաֆների մասով:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) դասակարգումը որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող

6. **Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող, եթե դրա հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվելու է հիմնականում վաճառքի գործարքի, այլ ոչ թե շարունակական օգտագործման միջոցով:**

¹ Բացառությամբ 18 և 19 պարագրաֆների, որոնք պահանջում են, որ խնդրո առարկա ակտիվները չափվեն այլ կիրառելի ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:

7. Դրա համար ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է իր ներկա վիճակում պատրաստ (մատչելի) լինի անմիջապես վաճառելու համար՝ միայն այդպիսի ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) վաճառքների համար բնորոշ և ընդունված պայմաններով, իսկ դրա վաճառքը պետք է շարժ հավանական լինի:
8. Որպեսզի վաճառքը շատ հավանական լինի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը պետք է պարտավորված լինի ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանով, և պետք է ձեռնարկվի գնորդ գտնելու և վաճառքի պլանը կատարելու ակտիվ ծրագիր: Ավելին՝ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) իր ընթացիկ իրական արժեքի համեմատությամբ ողջամիտ գնով պետք է ակտիվորեն առաջարկվի շուկայում վաճառքի համար: Բացի այդ, պետք է ակնկալվի, որ դասակարգման ամսաթվից մեկ տարվա ընթացքում վաճառքը կբավարարի որպես ավարտված վաճառք ճանաչվելու պայմաններին, բացառությամբ պարագրաֆ 9-ով թույլատրված դեպքերի, և պլանն ավարտին հասցնելու համար անհրաժեշտ գործողությունները պետք է ցուցանշեն, որ պլանում նշանակալի փոփոխությունների կատարումը կամ պլանի դադարեցումը հավանական է: Բաժնետերերի կողմից պլանի հաստատման հավանականությունը (եթե դա պահանջվում է օրենսդրությամբ) պետք է համարվի որպես վաճառքի շատ հավանական լինելը գնահատելու մի մաս:
- 8Ա. Դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստ ենթադրող վաճառքի պլանի կատարման պարտավորություն ստանձնած կազմակերպությունը պետք է այդ դուստր կազմակերպության բոլոր ակտիվներն ու պարտավորությունները դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե բավարարվում են 6-8 պարագրաֆներում շարադրված չափանիշները, անկախ այն բանից, թե արդյոք վաճառքից հետո կազմակերպությունը իր նախկին դուստր կազմակերպությունում կունենա չվերահսկող բաժնեմաս:
9. Իրադարձությունները կամ հանգամանքները կարող են երկարաձգել վաճառքի իրականացման ժամանակահատվածն այնպես, որ այն գերազանցի մեկ տարին: Վաճառքի իրականացման համար անհրաժեշտ ժամանակի երկարացումը չի արգելում, որ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե երկարացման պատճառն այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ են, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, և առկա են բավարար ապացույցներ, որ կազմակերպությունը հավատարիմ է մնում ակտիվը (կամ օտարման խումբը) վաճառելու իր պլանին: Դա այդպես է, երբ բավարարված են Հավելված Բ-ում ներկայացված չափանիշները:
10. Վաճառքի գործարքները ներառում են ոչ ընթացիկ ակտիվների փոխանակումներն այլ ոչ ընթացիկ ակտիվների հետ, երբ այդ փոխանակումը, «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ին համապատասխան, ունի կոմերցիոն բովանդակություն:
11. Երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ոչ ընթացիկ ակտիվ (կամ օտարման խումբ) բացառապես այն հետագայում օտարելու նպատակով, ապա նա այդ ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ միայն այն դեպքում, եթե պարագրաֆ 8-ի մեկ տարվա պահանջը բավարարված է (բացառությամբ պարագրաֆ 9-ով թույլատրված դեպքերի), և շատ հավանական է, որ 7 և 8 պարագրաֆներում նշված մյուս չափանիշներ, որոնք այդ ամսաթվի դրությամբ բավարարված չեն, ձեռք բերմանը հաջորդող կարճ ժամանակահատվածում (սովորաբար, երեք ամսվա ընթացքում) կբավարարվեն:
12. Եթե 7 և 8 պարագրաֆներում նշված չափանիշները բավարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է դասակարգի ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող տվյալ ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններում: Սակայն եթե այդ չափանիշները բավարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, բայց մինչև ներկայացման համար ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ծանոթագրություններում բացահայտի պարագրաֆ 41 (ա), (բ) և (դ)-ում նշված տեղեկատվությունը:
- 12Ա. Ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվում է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, երբ կազմակերպությունը պարտավորել է բաշխել ակտիվը (կամ օտարման խումբը) սեփականատերերին: Դրա համար անհրաժեշտ է, որ ակտիվները իրենց ներկա վիճակում պատրաստ (մատչելի) լինեն անմիջապես բաշխելու համար, իսկ դրանց բաշխումը պետք է շատ հավանական լինի: Որպեսզի բաշխումը շատ հավանական լինի, անհրաժեշտ է, որ է գործողություններ ձեռնարկված լինեն բաշխումն ավարտելու համար և պետք է ակնկալվի, որ այն կավարտվի դասակարգման ամսաթվից մեկ տարվա ընթացքում: Բաշխումն ավարտին հասցնելու համար անհրաժեշտ գործողությունները պետք է

ցուցանշեն, որ բաշխման գործընթացի նշանակալի փոփոխումը կամ դադարեցումը հավանական չէ: Բաժնետերերի կողմից բաշխումը հաստատելու հավանականությունը (եթե դա պահանջվում է օրենսդրությամբ) պետք է համարվի որպես բաշխման շատ հավանական լինելը գնահատելու մաս:

Ոչ ընթացիկ ակտիվներից հրաժարում

13. Կազմակերպությունը չպետք է դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող այն ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը), որից նա մտադիր է հրաժարվել, քանի որ դրա հաշվեկշռային արժեքը հիմնականում փոխատուցվելու է շարունակական օգտագործման միջոցով: Սակայն, եթե օտարման խումբը, որից կազմակերպությունը մտադիր է հրաժարվել, բավարարում է 32-րդ պարագրաֆի (ա)–(զ)-ում նշված չափանիշներին, ապա կազմակերպությունը օտարման խմբի արդյունքներն ու դրամական հոսքերը պետք է ներկայացնի որպես ընդհատված գործառնություններ 33-րդ և 34-րդ պարագրաֆներին համապատասխան՝ դրա օգտագործումը դադարեցնելու ամսաթվի դրությամբ: Ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնցից կազմակերպությունը մտադիր է հրաժարվել, ներառում են այն ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնք օգտագործվելու են մինչև դրանց տնտեսական ծառայության վերջը, և այն ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնք պետք է փակվեն, այլ ոչ թե վաճառվեն:
14. Կազմակերպությունը ժամանակավորապես շահագործումից հանված ոչ ընթացիկ ակտիվը չպետք է հաշվառի այնպես, ինչպես եթե դրանից հրաժարված լիներ:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) չափումը

Ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) չափումը

15. Կազմակերպությունը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է չափի դրա հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով:
- 15Ա. Կազմակերպությունը որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է չափի դրա հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած բաշխման ծախսումներ»-ից նվազագույնով:¹
16. Եթե նոր ձեռք բերված ակտիվը (կամ օտարման խումբը) բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տես պարագրաֆ 11), ապա պարագրաֆ 15-ի կիրառումը կհանգեցնի նրան, որ սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվը (կամ օտարման խումբը) կչափվի իր այն հաշվեկշռային արժեքից, որը կունենար որպես այդպիսին չդասակարգվելու դեպքում (օրինակ՝ ինքնարժեքից կամ սկզբնական արժեքից) և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով: Հետևաբար, եթե ակտիվը (կամ օտարման խումբը) ձեռք է բերվել որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս, ապա այն պետք է չափվի «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով:
17. Եթե վաճառքի տեղի ունենալն ակնկալվում է մեկ տարոց հետո, ապա կազմակերպությունը պետք է վաճառքի ծախսումները չափի դրանց ներկա արժեքով: Վաճառքի ծախսումների ներկա արժեքի աճը՝ կապված ժամանակ անցնելու հետ, պետք է շահույթ կամ վնասում ներկայացվի որպես ֆինանսավորման ծախս:
18. Ակտիվի (կամ օտարման խմբի) որպես վաճառքի համար պահվող սկզբնական դասակարգումից անմիջապես առաջ, ակտիվի (կամ խմբի բոլոր ակտիվների ու պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքները պետք է չափվեն կիրառելի ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:

¹ Բաշխման ծախսումները ուղղակիորեն բաշխմանը վերագրվող հավելյալ ծախսումներն են՝ բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների ու շահութահարկի գծով ծախսի:

19. Օտարման խմբի հետագա վերաչափման ժամանակ, սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության շրջանակներից դուրս գտնվող, սակայն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ընդգրկված ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները պետք է վերաչափվեն կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան՝ նախքան օտարման խմբի «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի վերաչափումը:

Արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը և հակադարձումը

20. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) արժեքի ցանկացած սկզբնական կամ հետագա, մինչև «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ» նվազեցման գծով՝ այնքանով, որքանով այն չի ճանաչվել պարագրաֆ 19-ին համապատասխան:
21. Կազմակերպությունը ակտիվի՝ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի ցանկացած հետագա աճի գծով պետք է ճանաչի օգուտ, որը սակայն չպետք է գերազանցի կուտակված արժեզրկումից կորուստը, որը ճանաչվել է սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան կամ, նախկինում, «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան:
22. Կազմակերպությունը օտարման խմբի՝ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի ցանկացած հետագա աճի գծով պետք է ճանաչի օգուտ,
- ա) այնքանով, որքանով այն չի ճանաչվել պարագրաֆ 19-ին համապատասխան, բայց
 - բ) ոչ ավել, քան կուտակված արժեզրկումից կորուստը, որը ճանաչվել է սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան կամ նախկինում, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան՝ այն ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով, որոնք գտնվում են սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում:
23. Օտարման խմբի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը (կամ ցանկացած հետագա օգուտ) պետք է նվազեցնի (կամ ավելացնի) խմբի՝ սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում գտնվող ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ բաշխման այն հերթականությամբ, որը սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ի (2004թ-ին վերանայված) 104(ա) և (բ) և 122 պարագրաֆներում:
24. Օգուտը կամ կորուստը, որը մինչև ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի ամսաթիվը չի չճանաչվել, պետք է ճանաչվի ապաճանաչման ամսաթիվին: Ապաճանաչմանը վերաբերող պահանջները սահմանված են՝
- ա) ՀՀՄՍ 16-ի (2003-ին վերանայված) 67–72 պարագրաֆներում՝ հիմնական միջոցների համար, և
 - բ) «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ի (2004-ին վերանայված) 112–117-րդ պարագրաֆներում՝ ոչ նյութական ակտիվների համար:
25. Կազմակերպությունը չպետք է մաշվածություն (կամ ամորտիզացիա) հաշվարկի ոչ ընթացիկ ակտիվի գծով, քանի դեռ այն դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող կամ քանի դեռ այն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի մաս է կազմում: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի պարտավորություններին վերագրվող տոկոսային կամ այլ ծախսերը պետք է շարունակեն ճանաչվել:

Փոփոխություններ վաճառքի պլանում

26. Եթե կազմակերպությունը ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգել է որպես վաճառքի համար պահվող, սակայն 7-9-րդ պարագրաֆներում սահմանված չափանիշներն այլևս չեն բավարարվում, ապա կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգելը:
27. Ոչ ընթացիկ ակտիվը, որն այլևս չի դասակարգվում որպես վաճառքի համար պահվող (կամ այլևս չի ներառվում որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում), պետք է չափվի հետևյալներից նվազագույնով՝
- ա) դրա հաշվեկշռային արժեքը նախքան ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգելը՝ ճշգրտված հետագա մաշվածության, ամորտիզացիայի կամ

վերազնահատումների գծով, որոնք ճանաչված կլինեին, եթե ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգված չլիներ որպես վաճառքի համար պահվող, և

- բ) դրա *փոխհատուցվող գումարը* չվաճառելու վերաբերյալ հետագա որոշում կայացնելու ամսաթվին:¹
28. Կազմակերպությունը պետք է ոչ ընթացիկ ակտիվի, որն այլևս չի դասակարգվում որպես վաճառքի համար պահվող, հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած պահանջվող ճշգրտում ներառի շարունակվող գործառնություններից շահույթ կամ վնասի մեջ հողվածում² այն ժամանակաշրջանում, որում 7-9 պարագրաֆների չափանիշներն այլևս չեն բավարարվում: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար փոփոխվեն, եթե օտարման խումբը կամ ոչ ընթացիկ ակտիվը, որը դադարում է դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող, հանդիսանում է դուստր կազմակերպություն, համատեղ ձեռնարկում, համատեղ գործունեություն, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում մասնակցության մաս: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ ճշգրտումը համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում այն նույն վերնագրի ներքո, որն օգտագործվում է 37-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչվող օգուտը կամ կորուստը, եթե կա այդպիսին, ներկայացնելու համար:
29. Եթե կազմակերպությունը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբից հանում է առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, ապա այդ օտարման խմբի մնացած ակտիվներն ու պարտավորությունները, որոնք ենթակա վաճառքի, պետք է շարունակեն չափվել որպես խումբ միայն այն դեպքում, եթե խումբը բավարարում է 7-9-րդ պարագրաֆներում նշված չափանիշներին: Հակառակ դեպքում, խմբի մնացած ոչ ընթացիկ ակտիվները, որոնք առանձին վերցրած բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին, պետք է չափվեն առանձին՝ այդ ամսաթվի դրությամբ իրենց հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով: Այն ոչ ընթացիկ ակտիվները, որոնք չեն բավարարում նշված չափանիշներին, պետք է դադարեն դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող՝ 26-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

Ներկայացում և բացահայտում

30. **Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ու բացահայտի տեղեկատվություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատել ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) օտարումների և ընդհատված գործառնությունների ֆինանսական հետևանքները:**

Ընդհատված գործառնության ներկայացումը

31. *Կազմակերպության բաղադրիչ մասը* ներառում է գործառնություններ ու դրամական հոսքեր, որոնք ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով, հստակորեն կարող են առանձնացվել կազմակերպության մնացած մասից: Այլ կերպ ասած, կազմակերպության բաղադրիչ մաս պետք է լիներ դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորների խումբ, քանի դեռ պահվում էր օգտագործման համար:
32. Ընդհատված գործառնությունը կազմակերպության բաղադրիչ մաս է, որը կամ օտարվել է, կամ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող, և
- ա) իրենից ներկայացնում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածք,

¹ Եթե ոչ ընթացիկ ակտիվը դրամաստեղծ միավորի մաս է կազմում, ապա դրա փոխհատուցվող գումարը այն հաշվեկշռային արժեքն է, որը ճանաչված կլիներ այդ դրամաստեղծ միավորի գծով առաջացած արժեքը կորստը ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան բաշխելուց հետո:

² Բացառությամբ եթե ակտիվը հիմնական միջոց է կամ ոչ նյութական ակտիվ, որը մինչև վաճառքի համար պահվող դասակարգվելը վերազնահատվել է ՀՀՄՍ 16-ին կամ ՀՀՄՍ 38-ին համապատասխան, որի դեպքում ճշգրտումը պետք է հաշվառվի որպես վերազնահատման աճ կամ նվազում:

- բ) կազմում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղության կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածքի օտարման մեկ համակարգված պլանի մաս, կամ
 - գ) բացառապես վերավաճառելու նպատակով ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է:
33. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) մեկ գումար համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, որը հետևյալների հանրագումարն է՝
 - (i) ընդհատված գործառնությունների շահույթ կամ վնասը՝ հարկումից հետո, և
 - (ii) ընդհատված գործառնությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբի (խմբերի) օտարումից կամ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով չափումից ճանաչված օգուտը կամ կորուստը՝ հարկումից հետո:
- բ) ա) կետում նշված այդ մեկ գումարի վերլուծությունը ըստ հետևյալ բաղադրիչների՝
 - (i) ընդհատված գործառնությունների գծով հասույթը, ծախսերը և մինչև հարկերումը շահույթ կամ վնասը,
 - (ii) դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ի 81(ը) պարագրաֆով,
 - (iii) ընդհատված գործառնությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբի (խմբերի) օտարումից կամ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով չափումից ճանաչված օգուտը կամ կորուստը, և
 - (iv) դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ի 81(ը) պարագրաֆ-ով:

Վերլուծությունը կարող է ներկայացվել ծանոթագրություններում կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում: Եթե այն ներկայացվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, ապա այն պետք է ներկայացվի որպես ընդհատված գործառնություններին վերաբերող բնութագրվող հատվածում, այսինքն՝ շարունակվող գործառնություններից առանձին: Այսպիսի վերլուծություն չի պահանջվում այն օտարման խմբերի համար, որոնք իրենցից ներկայացնում են նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություններ, որոնք հենց ձեռքբերման պահին բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տես պարագրաֆ 11):

- գ) զուտ դրամական հոսքերը, որոնք վերագրվում են ընդհատված գործառնությունների գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությանը: Այս բացահայտումները կարող են ներկայացվել ծանոթագրություններում կամ ֆինանսական հաշվետվություններում: Այսպիսի բացահայտումներ չեն պահանջվում այն օտարման խմբերի համար, որոնք իրենցից ներկայացնում են նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություններ, որոնք հենց ձեռքբերման պահին բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու համար սահմանված չափանիշներին (տես պարագրաֆ 11):
- դ) շարունակվող գործառնություններից և ընդհատված գործառնություններից եկամտի գումարը, որը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին: Այս բացահայտումները կարող են ներկայացվել կամ ծանոթագրություններում, կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:

33Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի հոդվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի (2011-ին փոփոխված) 10Ա պարագրաֆում, ապա հատվածը, որը բնութագրվում է որպես ընդհատված գործառնություններին վերաբերող, ներկայացվում է այդ հաշվետվությունում:

34. Կազմակերպությունը պետք է վերաներկայացնի 33-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացահայտումները ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանների համար, այնպես, որ բացահայտումները վերաբերեն բոլոր այն գործառնություններին, որոնք ընդհատված են եղել ներկայացված ամենավերջին հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին:

35. Նախկինում ընդհատված գործառնություններում ներկայացված գումարների՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված ճշգրտումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են նախորդ ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած ընդհատված գործառնության օտարմանը, պետք է ընդհատված գործառնություններում դասակարգվեն առանձին: Այդպիսի ճշգրտումների բնույթն ու գումարը պետք է բացահայտվի: Հետևյալները այնպիսի հանգամանքների օրինակներ են, երբ կարող են այդպիսի ճշգրտումներ առաջանալ.
- ա) օտարման գործարքի պայմաններից առաջացող անորոշությունների լուծումը, ինչպես օրինակ, գնորդի հետ գնման գնի ճշգրտումների և փոխատուցման հետ կապված հարցերի լուծումը.
 - բ) բաղադրիչի գործառնություններից առաջացող և դրանց հետ ուղղակիորեն կապված անորոշությունների լուծումը մինչև օտարումը, ինչպես օրինակ, բնապահպանական և արտադրանքին վերաբերող երաշխիքային պարտականությունները, որոնք մնացել են վաճառողի վրա:
 - գ) աշխատակիցների հատուցումների պլանի պարտականությունների մարումը, պայմանով, որ այդ մարումը ուղղակիորեն կապված է օտարման գործարքի հետ:
36. Եթե կազմակերպությունը դադարեցնում է կազմակերպության բաղադրիչը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգելը, ապա բաղադրիչի գործառնությունների արդյունքները, որոնք նախկինում ներկայացվել էին ընդհատված գործառնություններում 33-35 պարագրաֆներին համապատասխան, պետք է վերադասակարգվեն և ներառվեն շարունակվող գործառնություններից ստացված եկամտում բոլոր ներկայացված ժամանակաշրջանների համար: Նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող գումարները պետք է նկարագրվեն որպես վերաներկայացված:
- 36Ա. Դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստ ներառող վաճառքի պլանն իրականացնելու պարտավորություն ստանձնած կազմակերպությունը պետք է բացահայտի 33-36 պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը, երբ դուստր կազմակերպությունը օտարման խումբ է, որը բավարարում է ընդհատված գործառնության սահմանմանը՝ համաձայն 32-րդ պարագրաֆի:

Շարունակվող գործառնություններին վերաբերող օգուտներ կամ կորուստներ

37. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված, սակայն ընդհատված գործառնության սահմանմանը չբավարարող ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վերաչափումից օգուտը կամ կորուստը պետք է ներառվի շարունակվող գործառնություններից շահույթ կամ վնասի մեջ:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի կամ օտարման խմբի ներկայացումը

38. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը և որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն այլ ակտիվներից առանձին: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի պարտավորությունները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն այլ պարտավորություններից առանձին: Այդ ակտիվներն ու պարտավորությունները չպետք է հաշվանցվեն և ներկայացվեն մեկ գումարով: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների ու պարտավորությունների խոշոր դասերը պետք է առանձին բացահայտվեն կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում, բացառությամբ 39 պարագրաֆով թույլատրված դեպքի: Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված կուտակային եկամուտը կամ ծախսը, որը վերաբերում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվին (կամ օտարման խմբին):
39. Եթե օտարման խումբը նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է, որը ձեռք բերման պահին բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տես պարագրաֆ 11), ապա ակտիվների ու պարտավորությունների խոշոր դասերի բացահայտումը չի պահանջվում:

40. Կազմակերպությունը նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների կամ օտարման խմբերի ակտիվների ու պարտավորությունների համար ներկայացված գումարները չպետք է վերադասակարգի կամ վերաներկայացնի՝ արտացոլելու համար դասակարգումը ներկայացված ամենավերջին հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Լրացուցիչ բացահայտումներ

41. Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունն այն ժամանակաշրջանում, որում ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվել է որպես վաճառքի համար պահվող կամ վաճառվել է.
- ա) ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) նկարագրությունը,
 - բ) այն փաստերի և հանգամանքների նկարագրությունը, որոնցում տեղի է ունեցել վաճառքը կամ որոնք հանգեցնում են ակնկալվող օտարմանը, և այդ օտարման ակնկալվող ձևն ու ժամանակը,
 - գ) օգուտը կամ կորուստը, որը ճանաչվել է 20-22 պարագրաֆներին համապատասխան, և եթե այն առանձին չի ներկայացվում համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, այդ հաշվետվության այն հոդվածի վերնագիրն, որը ներառում է այդ օգուտը կամ կորուստը,
 - դ) եթե կիրառելի է, այն հաշվետու սեգմենտը, որում ներկայացվում է ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) «Գործառնական սեգմենտներ» ՖՀՄՍ 8-ին համապատասխան:
42. Թե պարագրաֆ 26-ի և թե պարագրաֆ 29-ի կիրառման դեպքում կազմակերպությունը, ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանում փոփոխության մասին որոշում կայացնելու ժամանակաշրջանում, պետք է բացահայտի այն փաստերի և հանգամանքների նկարագրությունը, որոնք հանգեցրել են այդ որոշմանը, և այդ որոշման ազդեցությունը տվյալ ժամանակաշրջանի և ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանների գործառնությունների արդյունքների վրա:

Անցումային դրույթներ

43. Սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի առաջընթաց այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին, և այն գործառնությունների նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես ընդհատված դասակարգվելու չափանիշներին՝ սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթվից հետո: Կազմակերպությունը կարող է կիրառել սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները բոլոր այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին, և այն գործառնությունների նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես ընդհատված դասակարգվելու սահմանված չափանիշներին, սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելուն նախորդող ցանկացած ամսաթվից հետո, պայմանով, որ սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառելու համար պահանջվող գնահատումները և այլ տեղեկատվությունը ձեռք են բերվել նշված չափանիշների սկզբնական բավարարման ժամանակ:

Ուժի մեջ մտնելը

44. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2005թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառում է 2005թ. հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 44Ա. ՀՀՄՍ 1-ը (2007-ին վերանայված) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, այն փոփոխել է 3-րդ և 38-րդ պարագրաֆները և ավելացվել է պարագրաֆ 33Ա-ն: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007-ին վերանայված)

կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նշված փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

- 44Բ. «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ը (2008-ին փոփոխված) ավելացրել է 33(դ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ը (2008-ին փոփոխված) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նշված փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 44Գ. 8Ա և 36Ա պարագրաֆները ավելացվել են 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանց հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը չպետք է կիրառի նշված փոփոխությունները 2009 թվականի հուլիսի 1-ից առաջ սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն կիրառում է նաև ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված 2008-ի հունվարին): Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունները կիրառում է մինչև 2009 թվականի հուլիսի 1-ը, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ նա առաջին անգամ կիրառել է ՖՀՄՍ 5-ը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 27-ի (փոփոխված 2008-ի հունվարին) 45-րդ պարագրաֆի անցումային դրույթների:
- 44Դ. Ավելացվել են 5Ա, 12Ա և 15Ա պարագրաֆները, իսկ պարագրաֆ 8-ը փոփոխության է ենթարկվել «Ոչ դրամական ակտիվների բաշխումները սեփականատերերին» ՖՀՄՄԿ 17 մեկնաբանությամբ՝ 2008 թվականի նոյեմբերին: Այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն առաջընթաց այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) նկատմամբ, որոնք դասակարգվել են որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Հետընթաց կիրառումը չի թույլատրվում: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է 2009 թվականի հուլիսի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և կիրառի նաև «Ձեռնարկարկրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը (2008-ին վերանայված), ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված 2008-ի հունվարին) և ՖՀՄՄԿ 17-ը:
- 44Ե. 2009թ. ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ» փաստաթուղթը ավելացրել է 5Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը առաջընթաց 2010թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 44Զ. 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 44Է. 2011թ. մայիսին հրապարակված «Համալրող պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել է 28-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:
- 44Ը. 2011թ. մայիսին հրապարակված «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է Հավելված Ա-ում իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
- 44Թ. 2011թ. հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» փաստաթուղթը (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փոփոխել է 33Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011թ. հունիսին փոփոխված ՀՀՄՍ 1-ը:

ՀՀՄՍ 35-ի գործողության դադարեցումը

45. Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է «Ընդհատված գործառնություններ» ՀՀՄՍ 35-ին:

Հավելված Ա

Սահմանումներ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է:

դրամաստեղծ միավոր	Ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իրենտիֆիկացվող) խումբ, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:
կազմակերպության բաղադրիչ	Գործառնություններ և դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք, ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով, հստակորեն կարող են առանձնացվել կազմակերպության մնացած մասից:
վաճառքի ծախսումներ	Ակտիվի (կամ օտարման խմբի) օտարմանն ուղղակիորեն վերագրելի հավելյալ ծախսումներ՝ բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների և շահութահարկի գծով ծախսի:
ընթացիկ ակտիվ	Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի ակտիվը որպես ընթացիկ, երբ ա) ակնկալում է ակտիվն իրացնել կամ մտադիր է այն վաճառել կամ սպառել իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում, բ) պահում է ակտիվը հիմնականում առևտրային նպատակով, գ) ակնկալում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ դ) ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցի համարժեք (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՄ 7-ում), բացառությամբ, երբ ակտիվի փոխանակումը կամ օգտագործումը պարտավորությունների մարման նպատակով, սահմանափակված է հաշվետու ժամանակաշրջանից նվազագույնը տասներկու ամսվա ընթացքում:
ընդհատված գործառնություն	Կազմակերպության բաղադրիչ մաս, որը կամ օտարվել է, կամ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող, և ա) իրենից ներկայացնում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածք, բ) կազմում է գործունեության առանձին կարևոր ուղղության կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածքի օտարման մեկ համակարգված պլանի մաս, կամ գ) բացառապես վերավաճառելու նպատակով ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է:
օտարման խումբ	Ակտիվների խումբ, որոնք ենթակա են օտարման վաճառքի միջոցով կամ այլ կերպ՝ միասին որպես խումբ՝ մեկ գործարքում, ինչպես նաև այդ ակտիվների հետ ուղղակիորեն կապված պարտավորություններ, որոնք պետք է փոխանցվեն այդ գործարքի արդյունքում: Խումբը ներառում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում ձեռք բերված գույքիլը, եթե խումբը դրամաստեղծ միավոր է , որին բաշխվել է գույքիլը՝ «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՄ 36-ի (2004-ին վերանայված) 80-87 պարագրաֆների պահանջներին համապատասխան, կամ եթե այն գործառնություն է այդպիսի դրամաստեղծ միավորի կազմում:
իրական արժեք	Իրական արժեք. գին որը չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց: (Տես <<Իրական արժեքի չափումը>> ՖՀՄՄ 13-ը)
զննան կայուն հանձնառություն	Համաձայնություն չկապակցված կողմի հետ, որը երկու կողմին էլ պարտավորեցնող է և սովորաբար ամրագրված է իրավաբանորեն և որը (ա) սահմանում է բոլոր կարևոր

պայմանները՝ ներառյալ գործարքների գինը և ժամկետները, և (բ) ներառում է չկատարումը զսպող միջոց, որը բավարականաչափ խոշոր է, որպեսզի կատարումը **շատ հավանական լինի**:

շատ հավանական

Նշանակալիոեն ավելին, քան հավանականը:

**ոչ ընթացիկ
ակտիվ**

Ակտիվ, որը չի բավարարում **ընթացիկ ակտիվի** սահմանմանը:

հավանական

Ավելի հավանական, քան ոչ:

**փոխհատուցվող
գումար**

Ակտիվի «իրական արժեք» հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

**օգտագործման
արժեք**

Գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որոնց առաջացումն ակնկալվում է ակտիվի շարունակական օգտագործումից և օգտակար ծառայության ավարտին դրա օտարումից:

Հավելված Բ

Կիրառման վերաբերյալ լրացում

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

Վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածի երկարացում

- Բ1 Ինչպես նշված է պարագրաֆ 9-ում, վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածի երկարացումը չի արգելում, որ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե հետաձգման պատճառը այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ են, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, և առկա են բավարար սպացույցներ, որ կազմակերպությունը հավատարիմ է մնում ակտիվը (կամ օտարման խումբը) վաճառելու իր պլանին: Հետևաբար, պարագրաֆ 8-ում նախատեսված մեկ տարվա պահանջից բացառությունը պետք է կիրառվի հետևյալ իրադրություններում, որտեղ առաջանում են այդպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ.
- ա) այն ամսաթվին, երբ կազմակերպությունը ստանձնում է ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանը, նա ողջամտորեն ակնկալում է, որ այլ անձինք (ոչ գնորդը) այնպիսի պայմաններ կդնեն ակտիվի (կամ օտարման խմբի) փոխանցման նկատմամբ, որոնք կերկարացնեն վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածը, և
 - (i) այդ պայմաններին հակազդելու համար անհրաժեշտ գործողությունները չեն կարող ձեռնարկվել, մինչև ձեռք չբերվի գնման կայուն հանձնառություն, և
 - (ii) գնման կայուն պարտավորվածությունը շատ հավանական է մեկ տարվա ընթացքում:
 - բ) կազմակերպությունը ձեռք է բերում գնման կայուն հանձնառություն, արդյունքում, գնորդը կամ այլ անձինք անսպասելիորեն պայմաններ են դնում նախապես որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) փոխանցման վրա, որը երկարացնում է վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածը, և
 - (i) ժամանակին ձեռնարկվում են այդ պայմաններին հակազդելու համար անհրաժեշտ գործողություններ, և
 - (ii) ակնկալվում է հետաձգումը պատճառող գործոնների բարենպաստ լուծում:
 - գ) սկզբնական մեկամյա ժամանակահատվածի ընթացքում առաջանում են հանգամանքներ, որոնք նախապես համարվել են անհավանական և, արդյունքում, նախապես որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) մինչև այդ ժամանակահատվածի վերջը չի վաճառվում, և
 - (i) սկզբնական մեկամյա ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպությունը անհրաժեշտ գործողություններ է ձեռնարկել՝ հակազդելու համար հանգամանքների փոփոխությանը,
 - (ii) ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) ակտիվորեն առաջարկվում է շուկայում այնպիսի գնով, որը ողջամիտ է՝ հաշվի առնելով հանգամանքների փոփոխությունը, և
 - (iii) 7 և 8 պարագրաֆների չափանիշները բավարարված են:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 6 Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում

Նպատակը

- 1 Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել *օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման* առումով ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մոտեցումները:
- 2 Սույն ՖՀՄՍ-ը, մասնավորապես, պահանջում է՝
 - ա) *հետախուզման և գնահատման ծախսումների* համար գոյություն ունեցող հաշվապահական հաշվառման ընթացակարգերի մասնակի բարեփոխումներ.
 - բ) *հետախուզման և գնահատման ակտիվները* ճանաչող կազմակերպություններից՝ սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջների համաձայն դիտարկել այդ ակտիվների արժեզրկված լինելը և չափել ցանկացած արժեզրկում՝ *“Ակտիվների արժեզրկում” ՀՀՄՍ 36* -ին համապատասխան.
 - գ) բացահայտումներ, որոնք որոշակիացնում և բացատրում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված՝ օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման արդյունքում առաջացած գումարները և այդ ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին օգնում հասկանալ ցանկացած հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչումից սպասվող ապագա դրամական միջոցների հոսքերի մեծությունը, ժամկետներն ու որոշակիությունը:

Գործողության ոլորտը

- 3 Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի իր կողմից կատարված հետախուզման և գնահատման ծախքերի նկատմամբ:
- 4 Սույն ՖՀՄՍ-ը չի կարգավորում օգտակար հանածոների հետախուզմամբ և գնահատմամբ զբաղվող կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման այլ խնդիրներ:
- 5 Կազմակերպությունը չպետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի հետևյալ կատարված ծախքերի նկատմամբ՝
 - ա) նախքան օգտակար հանածոների հետախուզումն ու գնահատումն իրականացված ծախքերի, օրինակ՝ այն ծախքերի, որոնք կազմակերպությունը կրել է նախքան համապատասխան տարածքն ուսումնասիրելու իրավունքների ձեռքբերումը.
 - բ) այն ծախքերի, որոնք կատարվել են օգտակար հանածոյի արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը ցուցադրելուց հետո:

Հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչումը

ՀՀՄՍ 8-ի 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆներից ժամանակավոր ազատում

- 6 Հետախուզման և գնահատման ակտիվները ճանաչող կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մշակելիս պետք է կիրառի *“Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ” ՀՀՄՍ 8-ի 10-րդ պարագրաֆը*:
- 7 ՀՀՄՍ 8-ի 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆները սահմանում են պարտադիր պահանջների հիմքերը և այն մոտեցումները, որոնք ղեկավարությունը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մշակելիս, պարտավոր է հաշվի առնել ցանկացած երևույթի համար, եթե վերջինիս համար որևէ այլ ՖՀՄՍ-ով կիրառման առանձնահատկություն սահմանված չէ: Պայմանով, որ 9-րդ և 10-րդ պարագրաֆները պահպանվում են, սույն ՖՀՄՍ-ը կազմակերպություններին ազատում է վերոհիշյալ պարագրաֆների կիրառումից հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչման և չափման համար հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մշակելիս:

Հետախուզման և գնահատման ակտիվների չափումը

Չափում՝ ճանաչման պահին

- 8 Հետախուզման և գնահատման ակտիվները պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով):

Հետախուզման և գնահատման ակտիվների սկզբնական արժեքի բաղկացուցիչները

- 9 Կազմակերպությունը պետք է քաղաքականություն սահմանի՝ որոշելու համար, թե հատկապես որ ծախսերն են ճանաչվում որպես հետախուզման և գնահատման ակտիվներ, և հետևողականորեն կիրառի այդ քաղաքականությունը: Նշված որոշումները կայացնելիս կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այն աստիճանը, որով ծախսը կարող է վերագրվել որոշակի օգտակար հանաժոնների հայտնաբերմանը: Ստորև բերված են ծախսերի օրինակներ, որոնք կարող են ներառվել հետախուզման և գնահատման ակտիվների սկզբնապես չափման մեջ (թվարկումն ավարտուն չէ՝)

- ա) հետախուզման իրավունքների ձեռքբերում.
- բ) տոպոգրաֆիական, երկրաբանական, երկրաքիմիական և երկրաֆիզիկական ուսումնասիրություններ.
- գ) հետախուզական հորատում.
- դ) հորատանցում.
- ե) նմուշարկում.
- զ) օգտակար հանաժոնների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության գնահատման հետ կապված գործառնություններ:

- 10 Օգտակար հանաժոնների մշակման հետ կապված ծախսերը չպետք է ճանաչվեն որպես հետախուզման և գնահատման ակտիվներ: Մշակման արդյունքում առաջացած ակտիվների ճանաչման համար պետք է առաջնորդվել *“Հիմունքների”* և *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38 -ի պահանջներով:

- 11 Համաձայն *“Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 37 -ի՝ կազմակերպությունը ճանաչում է օգտակար հանաժոնների հետախուզում և գնահատում իրականացնելու հետևանքով որոշակի ժամանակահատվածում կրած ցանկացած պարտականություն ապամոնտաժման և տարածքի վերականգնման գծով:

Չափում՝ ճանաչումից հետո

- 12 Ճանաչումից հետո կազմակերպությունը հետախուզման և գնահատման ակտիվների նկատմամբ պետք է կիրառի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը կամ վերագնահատման մոդելը: Եթե կիրառվում է վերագնահատման մոդելը (կամ *“Հիմնական միջոցներ”* ՀՀՄՍ 16 -ի, կամ *“Ոչ նյութական ակտիվներ”* ՀՀՄՍ 38 -ի պահանջներին համապատասխան), ապա այն պետք է համահունչ լինի այդ ակտիվների դասակարգմանը (տե՛ս պարագրաֆ 15-ը):

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում

- 13 Կազմակերպությունը կարող է փոփոխել հետախուզման և գնահատման ծախսերին վերաբերող իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, եթե այդ փոփոխությունները նրա ֆինանսական հաշվետվությունները կդարձնեն ավելի տեղին՝ օգտագործողների տնտեսական որոշումների կայացման կարիքների համար, և ոչ պակաս արժանահավատ, կամ ավելի արժանահավատ

¹ Բացառությամբ եթե ակտիվը հիմնական միջոց է կամ ոչ նյութական ակտիվ, որը մինչև վաճառքի համար պահվող դասակարգվելը վերագնահատվել է ՀՀՄՍ 16-ին կամ ՀՀՄՍ 38-ին համապատասխան, որի դեպքում ճշգրտումը պետք է հաշվառվի որպես վերագնահատման աճ կամ նվազում:

ու ոչ պակաս տեղին՝ այդ կարիքների բավարարման համար: Կազմակերպությունը արժանահավատության և տեղին լինելու հանգամանքի վերաբերյալ դատողությունները պետք է կատարի՝ օգտվելով ՀՀՄՍ 8-ի չափանիշներից:

- 14 Հետախուզման ու գնահատման ծախքերին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ կատարած փոփոխությունները հիմնավորելու նպատակով՝ կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի, որ այդ փոփոխություններն իր ֆինանսական հաշվետվություններն ավելի են մոտեցրել ՀՀՄՍ 8-ի չափանիշների բավարարմանը, բայց պարտադիր չէ, որ այդ փոփոխությունները լիովին համապատասխանեն նշված չափանիշներին:

Ներկայացում

Հետախուզման և գնահատման ակտիվների դասակարգում

- 15 Կազմակերպությունը հետախուզման և գնահատման ակտիվները պետք է դասակարգի որպես նյութական կամ ոչ նյութական՝ ձեռք բերված ակտիվների բնույթին համապատասխան, և հետևողականորեն կիրառի այդ դասակարգումը:
- 16 Որոշ հետախուզման և գնահատման ակտիվներ դիտարկվում են որպես ոչ նյութական (օրինակ՝ հորատման իրավունքները), մինչդեռ մյուսները նյութական են (օրինակ՝ փոխադրամիջոցները և հորատման սարքավորումները): Այն դեպքում, երբ որևէ ոչ նյութական ակտիվ մշակելիս նյութական ակտիվ է սպառվում, սպառումն արտացոլող գումարը ներառվում է այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքում: Այնուամենայնիվ, ոչ նյութական ակտիվի մշակման ժամանակ նյութական ակտիվի օգտագործումն այդ նյութական ակտիվը չի վերափոխում ոչ նյութականի:

Հետախուզման և գնահատման ակտիվների վերադասակարգում

- 17 Հետախուզման և գնահատման ակտիվն այլևս չի կարող դասակարգվել որպես այդպիսին, եթե արդեն ապացուցելի է օգտակար հանածոյի արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը: Հետախուզման և գնահատման ակտիվների արժեզրկված լինելը համար պետք է դիտարկվի, ինչպես նաև արժեզրկումից առաջացած ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի նախքան վերադասակարգումը:

Արժեզրկում

Ճանաչում և չափում

- 18 Հետախուզման և գնահատման ակտիվների արժեզրկված լինելը պետք է դիտարկվի, երբ փաստերից և հանգամանքներից բխում է, որ հետախուզման և գնահատման ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կարող է գերազանցել դրա փոխհատուցման գումարը: Երբ առկա են փաստեր և հանգամանքներ, որ հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցման գումարը, կազմակերպությունը պետք է չափի, ներկայացնի և բացահայտի արժեզրկումից առաջացած ցանկացած կորուստ՝ ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան՝ բացառությամբ ներքոհիշյալ 21-րդ պարագրաֆում նշվածից:
- 19 Միայն հետախուզման և գնահատման ակտիվների համար դրանց հնարավոր արժեզրկված լինելու հանգամանքը որոշելիս ՀՀՄՍ 36-ի 8-17-րդ պարագրաֆների կիրառման փոխարեն կիրառվում է սույն ՖՀՄՍ-ի 20-րդ պարագրաֆը: 20-րդ պարագրաֆում օգտագործվում է “ակտիվներ” տերմինը, բայց այն հավասարապես կիրառվում է թե՛ առանձին հետախուզման և գնահատման ակտիվների, և թե՛ առանձին դրամաստեղծ միավորների համար:
- 20 Ներքոհիշյալ մեկ կամ մի քանի փաստերի և հանգամանքների առկայությունը վկայում է, որ կազմակերպությունն իր հետախուզման և գնահատման ակտիվների համար պետք է արժեզրկման ստուգում իրականացնի (թվարկումն ավարտուն չէ).
- ա) երբ տվյալ ժամանակաշրջանում լրացել է կամ մոտ ապագայում պետք է լրանա այն ժամկետը, որի ընթացքում կազմակերպությունը իրավունք ունի հետախուզելու համապատասխան տարածքը, և չի սպասվում, որ այն կերկարաձգվի:

- բ) երբ համապատասխան տարածքում օգտակար հանածոների հետագա հետախուզման և գնահատման հիմնական ծախքը ոչ բյուջետավորված է, և ոչ էլ պլանավորված:
- գ) երբ համապատասխան տարածքում օգտակար հանածոների հետախուզումը և գնահատումը չի հանգեցրել օգտակար հանածոների առևտրային առումով կենսունակ քանակությունների հայտնաբերմանը, և կազմակերպությունը որոշել է այլևս չշարունակել այդ տարածքում նմանատիպ գործունեությունների իրականացումը:
- դ) երբ բավականաչափ տվյալներ կան վկայելու, որ, չնայած համապատասխան տարածքում հնարավոր է անցնել օգտակար հանածոների մշակմանը, հետախուզման և գնահատման ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաջող մշակման կամ վաճառքի դեպքում անհավանական է, որ ամբողջովին կփոխհատուցվի:

Այսպիսի ցանկացած դեպքում կամ նմանատիպ դեպքերում կազմակերպությունը պետք է իրականացնի արժեզրկման ստուգում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի: Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի՝ արժեզրկումից առաջացած ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի որպես ծախս:

Մակարդակի որոշումը՝ հետախուզման և գնահատման ակտիվների արժեզրկված լինելը դիտարկելու համար

- 21 **Կազմակերպությունը պետք է սահմանի հետախուզման և գնահատման ակտիվների՝ ըստ առանձին դրամաստեղծ միավորների կամ դրամաստեղծ միավորների խմբերի բաշխման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն՝ այդ ակտիվների արժեզրկված լինելու դիտարկումն իրականացնելու համար: Յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորների խումբ, որին բաշխված է հետախուզման և գնահատման ակտիվը, չպետք է ավելի մեծ լինի, քան գործառնական սեզմենտը՝ “Գործառնական սեզմենտներ” ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն սահմանված:**
- 22 Հետախուզման և գնահատման ակտիվների արժեզրկման ստուգման նպատակների համար կազմակերպության կողմից որոշված մակարդակը կարող է ընդգրկել մեկ կամ մի քանի դրամաստեղծ միավորներ:

Բացահայտում

- 23 **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը որոշակիացնում և բացատրում է օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման արդյունքում առաջացած՝ իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները:**
- 24 23-րդ պարագրաֆի պահանջներին համապատասխանելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
 - ա) հետախուզման և գնահատման ծախքերին վերաբերող իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչման չափանիշները:
 - բ) ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի գումարները, ինչպես նաև օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման հետևանքով առաջացած գործառնական և ներդրումային դրամական միջոցների հոսքերը:
- 25 Կազմակերպությունը հետախուզման և գնահատման ակտիվները պետք է ներկայացնի որպես ակտիվների առանձին դաս և բացահայտումները կատարի՝ հիմնվելով կա՛մ ՀՀՄՍ 16-ի, կա՛մ ՀՀՄՍ 38-ի պահանջների վրա՝ կախված այն հանգամանքից, թե ինչպես են դասակարգվել այդ ակտիվները:

Ուժի մեջ մտնելը

- 26 **Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև 2006 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:**

Անցումային դրույթներ

27 Եթե 2006 թվականի հունվարի 1-ից առաջ ընկած տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջաններին վերաբերող համադրելի տեղեկատվություն ներկայացնելու՝ 18-րդ պարագրաֆի որևէ կոնկրետ պահանջի կատարումն անիրագործելի է, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը: ՀՀՄՍ 8-ում բացատրվում է “անիրագործելի” տերմինը:

Հավելված Ա Սահմանված տերմիններ

Այս հավելվածը սույն ՀՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

**հետախուզման և
գնահատման ակտիվներ**

Որպես ակտիվ ճանաչված **հետախուզման և գնահատման ծախքերն են՝** կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը համապատասխան:

**հետախուզման և
գնահատման ծախքեր**

Կազմակերպության՝ **օգտակար հանածոների հետախուզման և գնահատման** հետ կապված ծախքերն են նախքան օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիությունն ու առևտրային կենսունակությունը ցուցադրելը:

**օգտակար հանածոների
հետախուզում և գնահատում**

Որոշակի տարածքում հետախուզումներ իրականացնելու իրավունքների ձեռքբերման պարագայում օգտակար հանածոների ներառյալ հանքանյութերի, նավթի, բնական գազի և նմանատիպ չվերականգնվող ռեսուրսների որոնումն է, ինչպես նաև օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության որոշումը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 7

Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ

Նպատակը

- 1 Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է պահանջել կազմակերպություններից իրենց ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնել այնպիսի բացահայտումներ, որոնք հնարավորություն կտան օգտագործողներին գնահատել
 - ա) ֆինանսական գործիքների նշանակությունը (կարևորությունը) կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և արդյունքների տեսանկյունից, և
 - բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ֆինանսական գործիքներից բխող ռիսկերի, որոնց ենթարկված է կազմակերպությունը, բնույթը և չափը, ինչպես նաև այն, թե ինչպես է կազմակերպությունը կառավարում այդ ռիսկերը:
- 2 Սույն ստանդարտում պարունակվող սկզբունքները լրացնում են ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ճանաչման, չափման և ներկայացման սկզբունքները, որ սահմանված են «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ում և «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ում:

Գործողության ոլորտը

- 3 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից բոլոր տեսակի ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ
 - ա) դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում այն ներդրումների (մասնակցությունների), որոնք հաշվառվում են «Համահմարված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ին, «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին կամ «Ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներ» ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում ՀՀՄՍ 27-ը կամ ՀՀՄՍ 28-ը թույլ են տալիս կազմակերպությանը դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումները հաշվառել ըստ ՀՀՄՍ 39-ի: Այդ դեպքերում կազմակերպությունը պետք է կիրառի այս ստանդարտի, և իրական արժեքով չափելու դեպքում «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ի պահանջները: Կազմակերպությունները պետք է սույն ստանդարտը կիրառեն նաև այդ դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումների հետ կապված բոլոր ածանցյալների նկատմամբ, բացառությամբ, երբ այդ ածանցյալ գործիքները համապատասխանում են բաժնային գործիքի սահմանմանը՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի.
 - բ) աշխատակիցների հատուցումների պլաններից առաջացող գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը.
 - գ) (հանված է):
 - դ) ապահովագրական պայմանագրերի, ինչպես սահմանված է «Ապահովագրական պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ում: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվում է ապահովագրական պայմանագրերում ներկառուցված ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, եթե ՖՀՄՍ 9-ով պահանջում է այդ ածանցյալ գործիքները հաշվառել առանձին: Ավելին, թողարկողը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի նկատմամբ, եթե թողարկողը պայմանագրի ճանաչման և չափման համար կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, սակայն պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 4-ը, եթե, համաձայն ՖՀՄՍ 4-ի 4(դ) պարագրաֆի, թողարկողը պայմանագրի ճանաչման և չափման համար ընտրում է ՖՀՄՍ 4-ի կիրառությունը:

- ե) բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների գործարքների ներքո առաջացող ֆինանսական գործիքների, պայմանագրերի և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումներ» ՖՀՄՍ 2-ը, բացառությամբ այն պայմանագրերի, որոնք գտնվում են ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում, և որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն ստանդարտը:
 - զ) այն գործիքների, որոնք պահանջվում է դասակարգել որպես բաժնային գործիքներ՝ ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան:
- 4 Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվում է ճանաչված և չճանաչված ֆինանսական գործիքների նկատմամբ: Ճանաչված ֆինանսական գործիքները ներառում են ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները: Չճանաչված ֆինանսական գործիքները ներառում են որոշ ֆինանսական գործիքներ, որոնք, թեև ՖՀՄՍ 5-ի գործողության ոլորտից դուրս են, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում (ինչպիսիք են, օրինակ, վարկ տալու հանձնառությունները):
- 5 Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվում է ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում են:

Ֆինանսական գործիքների դասեր և բացահայտումների խորության աստիճանը

- 6 Եթե սույն ՖՀՄՍ-ն պահանջում է կատարել բացահայտումներ ըստ ֆինանսական գործիքների դասերի, կազմակերպությունը պետք է խմբավորի ֆինանսական գործիքներն ըստ այնպիսի դասերի, որոնք համապատասխանում են բացահայտվող տեղեկատվության բնույթին և որոնք հաշվի են առնում այդ ֆինանսական գործիքների բնութագրերը: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի բավարար տեղեկատվություն, որը թույլ կտա դրանք համաձայնեցնել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տողային հոդվածների հետ:

Ֆինանսական գործիքների նշանակությունը ֆինանսական վիճակի և գործունեության արդյունքների համար

- 7 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը թույլ կտա իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել ֆինանսական գործիքների նշանակությունը (ազդեցությունը) իր ֆինանսական վիճակի և գործունեության արդյունքների համար (վրա):

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների կատեգորիաներ

- 8 Հետևյալ կատեգորիաներից, ինչպես սահմանված են ՖՀՄՍ 9-ում, յուրաքանչյուրի հաշվեկշռային արժեքը պետք է բացահայտվի կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում
- ա) «իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվներ, առանձին ցույց տալով՝ (i) որպես այդպիսին սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորոշվածները, և (ii) որոնք պարտադիր չափվում են իրական արժեքով՝ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան.
 - բ) [հանված է],
 - գ) [հանված է],
 - դ) [հանված է],
 - ե) «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական պարտավորություններ, առանձին ցույց տալով՝ (i) սկզբնական ճանաչման ժամանակ որպես այդպիսին նախորոշվածները, և (ii) որոնք բավարարում են որպես առևտրական նպատակներով պահվող սահմանմանը՝ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան,

- զ) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվներ,
- է) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական պարտավորություններ,
- ը) «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվներ:

«իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ

9 Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը (կամ ֆինանսական ակտիվների խումբը) նախորոշել է որպես իրական արժեքով չափվող, որն այլապես պիտի չափվեր ամորտիզացված արժեքով, ապա պետք է բացահայտի՝

- ա) ֆինանսական ակտիվի (կամ ֆինանսական ակտիվների խմբի) *պարտքային ռիսկին* (տես պարագրաֆ 36(ա)) առավելագույն ենթարկվածությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում,
- բ) այն գումարը, որով համապատասխան պարտքային ածանցյալ գործիքները կամ նմանատիպ գործիքները նվազեցնում են պարտքային ռիսկին այդ առավելագույն ենթարկվածությունը,
- գ) ֆինանսական ակտիվի (կամ ֆինանսական ակտիվների խմբի) իրական արժեքի փոփոխության գումարը՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում և կուտակային հիմունքով, որը վերագրելի է ֆինանսական ակտիվի պարտքային ռիսկի փոփոխություններին՝ որոշված կամ
 - (i) որպես իր իրական արժեքի փոփոխության գումար, որը վերագրելի չէ շուկայական պայմանների փոփոխությանը, որոնք առաջացնում են *շուկայական ռիսկ*, կամ
 - (ii) օգտագործելով որևէ այլն տրանքային մեթոդ, որը կազմակերպության համոզմամբ, ավելի արժանահավատորեն է ներկայացնում ակտիվի իրական արժեքի՝ պարտքային ռիսկի փոփոխություններին վերագրելի փոփոխության գումարը:

Շուկայական պայմանների փոփոխությունները, որոնք առաջացնում են շուկայական ռիսկ, ներառում են դիտարկված (ելակետային) տոկոսադրույքի, ապրանքի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի կամ գների կամ դրույքների ինդեքսի փոփոխությունները:

- դ) համապատասխան վարկային ածանցյալ գործիքի կամ նմանատիպ գործիքի իրական արժեքի փոփոխության գումարը՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում, ինչպես նաև կուտակային հիմունքով այն պահից, երբ ֆինանսական ակտիվը նախորոշվել է:

10 Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական պարտավորությունը նախորոշել է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող» համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի պարագրաֆ 4.2.2-ի և կազմակերպությունից պահանջվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացնել այդ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխության հետևանքները (տես՝ ՖՀՄՍ 9, պարագրաֆ 5.7.7), ապա այն պետք է բացահայտի.

- ա) ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության գումարը՝ կուտակային հիմունքով, որը վերագրելի է ֆինանսական պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին (տես՝ ՖՀՄՍ 9-ի Բ5.7.13 – Բ5.7.20 պարագրաֆները՝ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների հետևանքները որոշելու մոտեցումների վերաբերյալ).
- բ) ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և այն գումարի միջև տարբերությունը, որը, ըստ պայմանագրի, կազմակերպությունը պարտավոր է վճարել պարտատիրոջը մարման անսաթվի դրությամբ,
- գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում կուտակված օգուտի կամ կորստի փոխանցումները սեփական կապիտալի ներսում, ներառյալ՝ այդ փոխանցումների պատճառները,
- դ) եթե ժամանակաշրջանի ընթացքում պարտավորությունն ապաճանաչվում է, ապաճանաչման պահին այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացված իրացված գումար (եթե այդպիսին կա):

10Ա Եթե կազմակերպությունն ունի ֆինանսական պարտավորություն, որը նախորոշվել է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ՖՀՄՍ 9-ի 4.2.2 պարագրաֆի համաձայն և,

պահանջվում է այդ պարտավորության (ներառյալ՝ պարտավորության պարտքային ռիսկի հետևանքները) իրական արժեքի բոլոր փոփոխությունները ներկայացնել շահույթում կամ վնասում (տես՝ ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆները), ապա պետք է բացահայտի.

- ա) ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության գումարը՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում և կուտակային հիմունքով, որը վերագրելի է ֆինանսական պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին ((տես՝ ՖՀՄՍ 9-ի Բ5.7.13 – Բ5.7.20 պարագրաֆները՝ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների հետևանքները որոշելու մոտեցումների վերաբերյալ)), կամ
- բ) ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և այն գումարի միջև տարբերությունը, որը, ըստ պայմանագրի, կազմակերպությունը պարտավոր է վճարել պարտատիրոջը մարման ամսաթվի դրությամբ:

11 Կազմակերպությունը նաև պետք է բացահայտի.

- ա) ՖՀՄՍ 9-ի 9(գ), 10(ա) ու 10Ա(ա) և 5.7.7(ա) պարագրաֆների պահանջները բավարարելու համար օգտագործվող մեթոդների մանրամասն նկարագրություն, ներառյալ՝ տվյալ մեթոդի ընտրման նպատակահարմարությունը.
- բ) Եթե կազմակերպության համոզմամբ ՖՀՄՍ 9-ի 9(գ), 10(ա) ու 10Ա(ա) և 5.7.7(ա) պարագրաֆների պահանջները բավարարելու համար ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում կատարված բացահայտումները արժանահավատորեն չեն ներկայացնում ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխությունը, որը վերագրելի է իր պարտքային ռիսկին, ապա այդ եզրակացությանը հանգելու պատճառները և այն գործոնները, որոնք, կազմակերպության համոզմամբ, տեղին են տվյալ իրավիճակում:
- գ) այն մեթոդաբանությունը կամ մեթոդաբանությունների մանրամասն նկարագրությունը, որոնք օգտագործվում են որոշելու, թե արդյոք այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների հետևանքների ներկայացումը կառաջացնի կամ կմեծացնի հաշվառման անհամապատասխանություն շահույթում կամ վնասում (տես՝ ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆները): Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների հետևանքները ներկայացնել շահույթում կամ վնասում (ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.8 պարագրաֆը), ապա բացահայտումը պետք է ներառի ՖՀՄՍ 9-ի Բ5.7.6 պարագրաֆում նկարագրված տնտեսական հարաբերությունների մանրամասն նկարագրություն:

Իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող ֆինանսական ակտիվներ

11Ա Եթե կազմակերպությունը բաժնային գործիքներում ներդրումները նախորոշել է որպես «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող», ինչպես թույլատրվում է ՖՀՄՍ 9-ի 5.7.5 պարագրաֆով, ապա պետք է բացահայտի.

- ա) բաժնային գործիքներում որ ներդրումներն են նախորոշել՝ որպես «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող»,
- բ) ներկայացման այս տարբերակն օգտագործելու պատճառները,
- գ) յուրաքանչյուր այդպիսի ներդրման իրական արժեքը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված շահաբաժինները՝ առանձին ներկայացնելով հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ապաճանաչված ներդրումներին վերաբերող շահաբաժինները և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահվող ներդրումներին վերաբերող շահաբաժինները,
- ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում կուտակված օգուտի կամ կորստի բոլոր փոխանցումները սեփական կապիտալի ներսում, ներառյալ՝ այդ փոխանցումների պատճառը:

- 11Բ Եթե կազմակերպությունը բաժնային գործիքներում «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող» ներդրումներն ապաճանաչել է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա պետք է բացահայտի.
- ա) ներդրումներն օտարելու պատճառները,
 - բ) ներդրումների իրական արժեքը՝ ապաճանաչման ամսաթվի դրությամբ;
 - գ) կուտակված օգուտը կամ կորուստը՝ օտարման պահին:

Վերադասակարգում

12-12Ա [Հանված է]:

- 12Բ Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝ արդյոք ընթացիկ կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում վերադասակարգել է ֆինանսական ակտիվներ ՖՀՄՍ 9-ի 4.4.1 պարագրաֆի համաձայն: Այդպիսի յուրաքանչյուր դեպքի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) վերադասակարգման ամսաթիվը,
 - բ) բիզնես մոդելի փոփոխության մանրամասն բացատրությունը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրա ազդեցության որակական նկարագրությունը,
 - գ) յուրաքանչյուր կատեգորիա կամ կատեգորիայից վերադասակարգված գումարը:
- 12Գ Վերադասակարգմանը հաջորդող յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար, մինչև ապաճանաչումը, կազմակերպությունը պետք է ՖՀՄՍ 9-ի 4.4.1 պարագրաֆի համաձայն ամորտիզացված արժեքով չափվող վերադասակարգված ակտիվների գծով բացահայտի՝
- ա) վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ որոշված արդյունավետ տոկոսադրույքը, և
 - բ) ճանաչված տոկոսային եկամուտը կամ ծախսը:
- 12Դ Եթե կազմակերպությունը վերադասակարգել է ֆինանսական ակտիվներ, որոնք իրենց նախորդ տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո չափվում են ամորտիզացված արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, և
 - բ) իրական արժեքով վերաչափումից օգուտը կամ կորուստը, որը ճանաչված կլիներ շահույթում կամ վնասում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, եթե ֆինանսական ակտիվը չվերադասակարգվեր:

13 [Հանված է]:

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում

- 13Ա 13Բ-13Ե պարագրաֆների բացահայտումները լրացնում են սույն ՖՀՄՍ-ի բացահայտման այլ պահանջները և պահանջվում են կիրառել բոլոր ճանաչված ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, որոնք հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն: Այս բացահայտումները նաև կիրառվում են այն ճանաչված ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, որոնք ենթակա են իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածությունում կամ ներառման համանման համաձայնագրում, անկախ նրանից դրանք հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն, թե ոչ:
- 13Բ Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն՝ հնարավորություն տալու իր ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին գնահատել հաշվանցման պայմանավորվածության ազդեցությունը կամ պոտենցիալ ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վրա: Նշվածը ներառում է հաշվանցման իրավունքի ազդեցությունը կամ պոտենցիալ ազդեցությունը կապված պարագրաֆ 13Ա-ի գործողության ոլորտում ընդգրկվող կազմակերպության ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների հետ:

13Գ Պարագրաֆ 13Բ-ի նպատակը բավարարելու համար, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է առանձին բացահայտի ստորև նշված քանակական բնույթի տեղեկատվությունն ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնք գտնվում են պարագրաֆ 13Ա-ի գործողության ոլորտում.

- ա) այդ ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների համախառն գումարները,
- բ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված զուտ գումարները որոշելիս՝ այն գումարները, որոնք հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն,
- գ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվող զուտ գումարները,
- դ) գումարներ, որոնք ենթակա են ներառման իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածությունում կամ համանման համաձայնագրում, որոնք այլ կերպ չեն ներառված 13Գ(բ) պարագրաֆում, ներառյալ՝
 - (i) ճանաչված ֆինանսական գործիքներին վերաբերող գումարներ, որոնք չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի հաշվանցման որոշ կամ բոլոր չափանիշերին, և
 - (ii) ֆինանսական գրավին վերաբերող գումարներ (ներառյալ՝ դրամական գրավը), և
- ե) զուտ գումարը (գ) կետի գումարներից (դ) կետի գումարները հանելուց հետո:

Սույն պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը պետք է ներկայացվի աղյուսակի տեսքով՝ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար առանձին, եթե ներկայացման այլ տարբերակ ավելի նպատակահարմար չէ կիրառել:

13Դ Ֆինանսական գործիքի գծով պարագրաֆ 13Գ(դ)-ի համաձայն բացահայտված ընդհանուր գումարը պետք է սահմանափակվի այդ գործիքի գծով 13Գ(գ) պարագրաֆի գումարով:

13Ե Կազմակերպությունը պետք է բացահայտումներում ներառի կազմակերպության ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների հետ կապված հաշվանցման իրավունքների նկարագրությունը, որոնք ենթակա են իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածության և համանման համաձայնագրի և որոնք բացահայտվում են 13Գ(դ) պարագրաֆի համաձայն, ներառյալ՝ այդ իրավունքների բնույթը:

13Զ Եթե 13Բ-13Ե պարագրաֆներում պահանջվող տեղեկատվությունը բացահայտվում է ֆինանսական հաշվետվություններին կից մեկից ավելի ծանոթագրություններում, կազմակերպությունը պետք է փոխկապակցի այդ ծանոթագրությունները:

Գրավ

- 14 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
 - ա) իր այն ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, որոնք նա գրավադրել է որպես իր պարտավորությունների կամ պայմանական պարտավորությունների ապահովություն, ներառյալ ՖՀՄՍ 9-ի 3.2.23(ա) պարագրաֆին համապատասխան վերադասակարգված գումարները, և
 - բ) գրավադրման պայմանները:
- 15 Եթե կազմակերպությունը պահում է գրավ (որը ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական ակտիվ է), և իրավունք ունի վաճառել կամ վերագրավադրել գրավը առանց գրավատուի կողմից խախտման դեպքի, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
 - ա) պահվող գրավի իրական արժեքը,

- բ) վաճառված կամ վերագրավաղրված նման գրավի իրական արժեքը և այն, թե արդյոք կազմակերպությունը ունի այն վերադարձնելու պարտականություն,
- գ) գրավի օգտագործման հետ կապված պայմանները:

Պարտքային կորուստների գծով պահուստի հաշիվ

- 16 Երբ ֆինանսական ակտիվներն արժեզրկված են պարտքային կորուստների պատճառով, և կազմակերպությունը արժեզրկումը գրանցում է առանձին հաշվում (օրինակ, պահուստի հաշիվ, որն օգտագործվում է անհատական արժեզրկումները գրանցելու համար կամ նմանատիպ հաշիվ, որն օգտագործվում է ակտիվների խմբային արժեզրկումը գրանցելու համար), այլ ոչ թե ուղղակիորեն նվազեցնում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա այն պետք է բացահայտի այդ հաշվի փոփոխությունները ժամանակաշրջանի ընթացքում ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար:

Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ՝ բազմակի ներկառուցված ածանցյալներով

- 17 Եթե կազմակերպությունը թողարկել է գործիք, որը պարունակում է և պարտավորության, և սեփական կապիտալի բաղադրիչ (տես ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 28-ը), և գործիքն ունի բազմակի ներկառուցված ածանցյալներ, որոնց արժեքները փոխկապակցված են (ինչպես օրինակ հետևյալների փոխարկելի պարտքային գործիքը), ապա այն պետք է բացահայտի այդ հատկանիշների առկայությունը:

Պայմանների խախտումներ

- 18 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ճանաչված վարկային պարտավորությունների գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
 - ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ վարկային պարտավորությունների մայր գումարի, տոկոսների, մարման հիմնադրամին հատկացումների, կամ մարման պայմանների ցանկացած խախտման մանրամասները
 - բ) այն վարկային պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, որոնց գծով տեղի է ունեցել խախտում
 - գ) արդյոք մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը խախտումները վերացվել (վերականգնվել) են, կամ վերանայվել են վարկային պարտավորությունների մարման պայմանները:

- 19 Եթե ժամանակաշրջանի ընթացքում եղել են փոխառության համաձայնագրի պայմանների այլ՝ պարագրաֆ 18-ում նկարագրվածներից տարբեր խախտումներ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նույն տեղեկատվությունը, որը պահանջվում է պարագրաֆ 18-ով, եթե այդ խախտումները թույլ են տալիս վարկատուին պահանջել արագացված մարում (բացառությամբ, երբ խախտումները վերացվել կամ փոխառության պայմանները վերանայվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրանից առաջ):

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն

Եկամտի, ծախսի, օգուտի կամ կորստի հոդվածներ

- 20 Կազմակերպությունը պետք է եկամտի, ծախսի, օգուտի կամ կորստի հետևյալ հոդվածները բացահայտի կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում.
 - ա) զուտ օգուտը կամ զուտ կորուստը հետևյալների գծով.
 - (i) «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով» չափվող ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների՝ առանձին ցույց տալով

սկզբնական ճանաչման ժամանակ որպես այդպիսին նախորոշվածները և, ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան (օրինակ՝ ՖՀՄՍ 9-ում առևտրային նպատակներով պահվող սահմանմանը բավարարող ֆինանսական պարտավորությունները) իրական արժեքով պարտադիր չափվող ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունները: Որպես «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշված ֆինանսական պարտավորությունների դեպքում, կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ կորստի գումարը և շահույթում կամ վնասում ճանաչված գումարը:

- ii) [հանված է].
 - (iii) [հանված է].
 - (iv) [հանված է].
 - (v) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական պարտավորությունների.
 - (vi) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների.
 - (vii) «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվների.
- բ) ընդհանուր տոկոսային եկամուտը և ընդհանուր տոկոսային ծախսը (հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնք չեն հանդիսանում «իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով» չափվող:
- գ) վճարների գծով եկամուտը և ծախսը (բացի արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս հաշվի առնված գումարներից), որոնք առաջացել են՝
- (i) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվներից կամ ֆինանսական պարտավորություններից, որոնք չեն հանդիսանում «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով» չափվող, և
 - (ii) հավատարմագրային և այլ ֆիդուցիար գործունեություններից, որոնք հանգեցնում են ակտիվների ներդրմանը կամ պահմանը անհատների, տրաստների, թոշակային հիմնադրամների, և այլ հաստատությունների անունից:
- դ) տոկոսային եկամուտը արժեգրված ֆինանսական ակտիվների գծով՝ հաշվեգրված «*Ֆինանսական գործիքներ. Ճանաչումը և չափումը*» ՀՀՄՍ 39-ի ԿՈՒ93 պարագրաֆին համապատասխան, և
- ե) արժեգրումից կորստի գումարը՝ ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով:
- 20Ա Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից առաջացած, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ճանաչված օգուտների կամ կորուստների վերլուծությունը՝ առանձին ցույց տալով այդ ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից առաջացող օգուտները և կորուստները: Այս բացահայտումը պետք է ներառի այդ ակտիվներն ապաճանաչելու պատճառները:

Այլ բացահայտումներ

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

- 21 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի (2007-ին վերանայված) պարագրաֆ 117-ին համապատասխան, կազմակերպությունը բացահայտում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության էական դրույթները ամփոփ կերպով, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս օգտագործված չափման հիմունքը (կամ հիմունքները) և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այլ տարրերը, որոնք տեղին են ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Հեջի հաշվառում

- 22 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը, ՀՀՄՍ 39-ում նկարագրված հեջի յուրաքանչյուր տեսակի (այսինքն՝ իրական արժեքի հեջերի, դրամական հոսքերի հեջերի և արտերկրյա գործառնություններում զուտ ներդրումների հեջերի) համար առանձին՝
- ա) հեջի յուրաքանչյուր տեսակի նկարագրությունը.
 - բ) որպես հեջավորման գործիքներ նախատեսված ֆինանսական գործիքների նկարագրությունը և նրանց իրական արժեքները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, և
 - գ) հեջավորված ռիսկերի բնույթը:
- 23 Դրամական հոսքերի հեջերի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) այն ժամանակահատվածները, երբ ակնկալվում է, որ դրամական հոսքերը տեղի կունենան, և երբ ակնկալվում է, որ դրանք կազդեն շահույթ կամ վնասի վրա.
 - բ) ցանկացած կանխատեսվող գործարքի նկարագրություն, որի համար նախկինում օգտագործվել է հեջի հաշվառում, սակայն, որի տեղի ունենալը այլևս չի ակնկալվում.
 - գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված գումարը.
 - դ) սեփական կապիտալից ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնասում վերադասակարգված գումարը՝ ցույց տալով համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության յուրաքանչյուր տողային հոդվածում ներառված գումարը, և
 - ե) այն գումարը, որը ժամանակաշրջանի ընթացքում հանվել է սեփական կապիտալից և ներառվել է այնպիսի ոչ ֆինանսական ակտիվի կամ ոչ ֆինանսական պարտավորության ինքնարժեքում կամ այլ հաշվեկշռային արժեքում, որի ձեռք բերումը կամ ստանձնելը հանդիսացել է հեջավորված մեծապես հավանական կանխատեսվող գործարք:
- 24 Կազմակերպությունը պետք է առանձին բացահայտի.
- ա) իրական արժեքի հեջերի համար՝ օգուտ կամ վնասները՝
 - (i) հեջավորման գործիքի գծով, և
 - (ii) հեջավորվող ռիսկին վերագրելի հեջավորված հոդվածից:
 - բ) շահույթ կամ վնասում ճանաչված անարդյունավետությունը, որն առաջանում է դրամական հոսքերի հեջից,
 - գ) շահույթ կամ վնասում ճանաչված անարդյունավետությունը, որն առաջանում է արտերկրյա գործառնություններում զուտ ներդրման հեջից:

Իրական արժեք

- 25 Բացի պարագրաֆ 29-ում շարադրված դեպքից, ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի (տես պարագրաֆ 6) գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ակտիվների և պարտավորությունների այդ դասի իրական արժեքը այնպիսի ձևով, որ հնարավոր լինի այն համեմատել դրա հաշվեկշռային արժեքի հետ:
- 26 Իրական արժեքները բացահայտելիս կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները խմբավորի ըստ դասերի, սակայն պետք է հաշվանցի դրանք միայն այն չափով, որով դրանց հաշվեկշռային արժեքները հաշվանցվում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:
- 27-27Բ [Հանված է]:
- 28 Որոշ դեպքերում, կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին չի ճանաչում օգուտ կամ կորուստ, քանի որ իրական արժեքի մասին վկայությունը չի ստացվում ոչ համանման ակտիվի կամ պարտավորության համար գործող շուկայում առկա գնանշվող գնից (այսինքն՝ Մակարդակ 1-ի մուտքային տվյալ) և ոչ էլ գնահատման այնպիսի մոդելի հիման վրա, որը ներառում է միայն դիտելի շուկայական տվյալներ (տես ՀՀՄՍ 39-ի ԿՈՒ-76

պարագրաֆը): Նման դեպքերում կազմակերպությունը պետք է, ըստ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների դասերի, բացահայտի:

- ա) հաշվապահական հաշվառման իր քաղաքականությունը շահույթում կամ վնասում սկզբնական ճանաչման պահին իրական արժեքի և գործարքի գնի միջև տարբերությունը ճանաչելու գծով արտացոլելու համար այն գործոնների (ներառյալ ժամանակի) փոփոխությունը, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնենին ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս (տես ՖՀՄՍ 9-ի Բ5.4.9 պարագրաֆը), և
- բ) ընդհանուր տարբերությունը, որը դեռ պետք է ճանաչվի շահույթ կամ վնասում, ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, և այդ տարբերության մնացորդի փոփոխությունների համաձայնեցումը:
- գ) թե ինչու է կազմակերպությունը եզրակացրել, որ գործարքի գինը իրական արժեքի լավագույն վկայությունը չէ, ներառյալ՝ այդ իրական արժեքը հիմնավորող վկայության նկարագրությունը:

29 Իրական արժեքի բացահայտումները չեն պահանջվում՝

- ա) երբ հաշվեկշռային արժեքը ներկայացնում է իրական արժեքի խելամիտ մոտեցում, օրինակ, այնպիսի ֆինանսական գործիքների դեպքում, ինչպիսիք են կարճաժամկետ առևտրային դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը,
- բ) [հանված է],
- գ) հայեցողական մասնակցության հատկանիշ պարունակող պայմանագրերի (ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՍ 4-ում) համար, եթե այդ հատկանիշի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել:

30 29(բ) և (գ) պարագրաֆներում նկարագրված դեպքերում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այնպիսի տեղեկատվություն, որը օգնի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին կատարել իրենց սեփական դատողությունները այդ պայմանագրերի հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև հնարավոր տարբերությունների չափի վերաբերյալ, ներառյալ.

- ա) այն փաստը, որ այդ գործիքների իրական արժեքի մասին տեղեկատվություն չի բացահայտվել, քանի որ իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել,
- բ) ֆինանսական գործիքների նկարագրությունը, դրանց հաշվեկշռային արժեքը, և այն բանի բացատրությունը, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել,
- գ) տեղեկատվություն գործիքների շուկայի վերաբերյալ
- դ) տեղեկատվություն այն մասին, թե արդյոք կազմակերպությունը մտադիր է օտարել ֆինանսական գործիքները և ինչպես,
- ե) եթե ֆինանսական գործիքները, որոնց իրական արժեքը նախկինում հնարավոր չէր արժանահավատորեն չափել, ապաճաչվել են, ապա այդ փաստը, դրանց հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչման պահին, ինչպես նաև ճանաչված օգուտի կամ կորստի գումարը:

Ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերի բնույթն ու չափը

31 **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերի բնույթն ու չափը, որոնց ենթակա է կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:**

32 Պարագրաֆներ 33-42-ով պահանջվող բացահայտումները կենտրոնացած են ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերի վրա, ինչպես նաև այն բանի վրա, թե ինչպես են այդ ռիսկերը կառավարվում: Սովորաբար այդ ռիսկերը ներառում են պարտքային ռիսկը, *իրացվելիության ռիսկը* և շուկայական ռիսկը, սակայն չեն սահմանափակվում դրանցով:

32Ա Քանակական բնույթի բացահայտումների ենթատեքստում որակական բնույթի բացահայտումների ներկայացումը հնարավորություն է տալիս օգտագործողներին փոխկապակցել համապատասխան բացահայտումները՝ դրանով իսկ ձևավորելով ֆինանսական գործիքներից բխող ռիսկերի բնույթի և

չափի ընդհանուր պատկերը: Որակական և քանակական բնույթի բացահայտումների միջև փոխհարաբերությունը նպաստում է տեղեկատվության բացահայտմանն այնպես, որ օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս՝ գնահատելու ռիսկերին կազմակերպության ենթարկվածությունը:

Որակական բացահայտումներ

- 33 Ֆինանսական գործիքներից առաջացող յուրաքանչյուր տեսակի ռիսկի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) ռիսկին ենթարկվածությունը և այն, թե ինչպես է դա առաջանում,
 - բ) ռիսկի կառավարման իր նպատակները, քաղաքականությունը և ընթացակարգերը, ինչպես նաև ռիսկի չափման համար օգտագործվող մեթոդները, և
 - գ) (ա) կամ (բ) կետերում նշվածների փոփոխությունները նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ:

Քանակական բացահայտումներ

- 34 Ֆինանսական գործիքներից առաջացող յուրաքանչյուր տեսակի ռիսկի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) քանակական ամփոփ տվյալներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այդ ռիսկին իր ենթարկվածության վերաբերյալ: Այս բացահայտումը պետք է հիմնված լինի այն ներքին տեղեկատվության վրա, որը տրամադրվում է կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմին (ինչպես սահմանված է «Կապակցված կողմերի բացահայտում» ՀՀՄՍ 24-ում), օրինակ կազմակերպության տնօրենների խորհրդին կամ գլխավոր գործադիր տնօրենին,
 - բ) 36-42-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումներ, այն չափով, որքանով դրանք չեն բացահայտվել (ա) կետին համապատասխան,
 - գ) ռիսկի կենտրոնացումները, եթե դրանք ակնհայտ չեն (ա) և (բ) կետերին համապատասխան ներկայացված բացահայտումներից:
- 35 Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ բացահայտված քանակական տվյալները չեն ներկայացնում ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության ռիսկին ենթարկվածությունը, կազմակերպությունը պետք է տրամադրի լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ ներկայացնելու համար այդ ենթարկվածությունը:

Պարտքային ռիսկ

- 36 Կազմակերպությունը պետք է ըստ ֆինանսական գործիքների դասերի բացահայտի.
- ա) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ իր պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը լավագույնս ներկայացնող գումարը՝ առանց հաշվի առնելու պահվող գրավը կամ պարտքի որակի բարելավման այլ միջոցները (օրինակ, հաշվանցման համաձայնագրեր, որոնք չեն բավարարում հաշվանցման չափանիշներին ըստ ՀՀՄՍ 32-ի), այս բացահայտումը չի պահանջվում այն ֆինանսական գործիքների համար, որոնց հաշվեկշռային արժեքը լավագույնս է ներկայացնում պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը,
 - բ) որպես ապահովություն պահվող գրավի կամ պարտքի որակի բարելավման այլ միջոցների նկարագրությունը և դրանց ֆինանսական հետևանքը (օրինակ՝ քանակական ներկայացման առումով, գրավը կամ պարտքի որակի բարելավման այլ միջոցները որքանով են մեղմացնում պարտքային ռիսկը) կապված այն գումարի հետ, որը լավագույնս ներկայացնում է պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը (արդյոք բացահայտվել է (ա) կետին համաձայն, թե ներկայացված է ֆինանսական գործիքների հաշվեկշռային արժեքով),
 - գ) տեղեկատվություն այն ֆինանսական ակտիվների՝ պարտքային ռիսկի առումով որակի մասին, որոնք ոչ *ժամկետանոց* են, ոչ էլ արժեզրկված, և

դ) [Հանված է]:

Ժամկետանց կամ արժեզրկված ֆինանսական ակտիվներ

37 Կազմակերպությունը պետք է ըստ ֆինանսական ակտիվների դասերի բացահայտի.

ա) այն ֆինանսական ակտիվների ժամկետների (կյանքի տևողության) վերլուծությունը, որոնք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ժամկետանց են, բայց արժեզրկված չեն, և

բ) այն ֆինանսական ակտիվների վերլուծությունը, որոնք անհատապես որոշվել են որպես արժեզրկված հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, ներառյալ այն գործոնները, որոնք հաշվի են առնվել կազմակերպության կողմից, երբ որոշվել է, որ դրանք արժեզրկված են, և

գ) [Հանված է]:

Սկսված գրավը և պարտքի որակի բարելավման այլ միջոցները

38 Եթե կազմակերպությունը, իր կողմից որպես ապահովություն պահվող գրավի նկատմամբ սեփականություն ձեռք բերելով կամ պարտքի բարելավման առկա այլ միջոցներից (օր.՝ երաշխիքից) օգտվելով, ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք է բերում ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական ակտիվներ, և այդ ակտիվները բավարարում են այլ ՖՀՄՍ-ներով սահմանված ճանաչման չափանիշներին, հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պահվող նման ակտիվների համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

ա) ակտիվների բնույթը և հաշվեկշռային արժեքը, և

բ) եթե ակտիվները հեշտորեն փոխարկելի չեն դրամական միջոցների, այդպիսի ակտիվների օտարման կամ իր գործունեությունում օգտագործման քաղաքականությունը:

Իրացվելիության ռիսկ

39 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

ա) ոչ ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունների (ներառյալ՝ թողարկված ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի) մարման ժամկետների վերլուծություն, որը ցույց է տալիս պայմանագրային մնացյալ մարման ժամկետները.

բ) ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունների մարման ժամկետների վերլուծություն: Մարման ժամկետների վերլուծությունը պետք է ներառի այն ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունների պայմանագրային մարման մնացյալ ժամկետները, որոնց համար պայմանագրային մարման ժամկետներն էական են դրամական հոսքերի ժամկետներն հասկանալու համար (տես պարագրաֆ Բ11Բ),

գ) այն բանի նկարագրությունը, թե ինչպես է նա կառավարում (ա) (բ) կետում նշվածներին ներհատուկ իրացվելիության ռիսկը:

Շուկայական ռիսկ

Զգայնության վերլուծություն

40 Եթե կազմակերպությունը չի համապատասխանում պարագրաֆ 41-ում նկարագրվածին, ապա այն պետք է բացահայտի.

ա) զգայնության վերլուծություն շուկայական ռիսկի, որին կազմակերպությունը ենթարկված է ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, յուրաքանչյուր տեսակի գծով՝ ցույց տալով, թե շահույթ կամ վնասի կամ սեփական կապիտալի վրա ինչպես կազդեին ռիսկային փոփոխականի՝ այդ ամսաթվի դրությամբ ողջամտորեն հնարավոր փոփոխությունները.

բ) զգայնության վերլուծությունը պատրաստելիս օգտագործված մեթոդները և ենթադրությունները, և

- զ) նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ օգտագործված մեթոդների և ենթադրությունների փոփոխությունները և այդ փոփոխությունների պատճառները:
- 41 Եթե կազմակերպությունը կատարում է զգայնության այնպիսի վերլուծություն, ինչպիսին է, օրինակ, ռիսկին ենթակա արժեքը, որն արտացոլում է ռիսկային փոփոխականների (օրինակ՝ տոկոսադրույքների և արտարժույթի փոխարժեքների) փոխկապակցվածությունը, և այն օգտագործում է ֆինանսական ռիսկերը կառավարելու նպատակով, ապա կազմակերպությունը կարող է օգտագործել զգայնության այդ վերլուծությունը պարագրաֆ 40-ում նշված վերլուծության փոխարեն: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև.
- ա) այդպիսի զգայնության վերլուծություն պատրաստելիս օգտագործված մեթոդի և տրամադրված տվյալների հիմքում ընկած հիմնական պարամետրերի ու ենթադրությունների բացատրությունը, և
- բ) օգտագործված մեթոդի նպատակի և այն սահմանափակումների բացատրությունը, որոնք կարող են արդյունքում հանգեցնել այնպիսի տեղեկատվության, որն ամբողջովին չի արտացոլում համապատասխան ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքը:

Շուկայական ռիսկի վերաբերյալ այլ բացահայտումներ

- 42 Եթե 40 կամ 41 պարագրաֆին համապատասխան բացահայտված զգայնության վերլուծությունը չի ներկայացնում ֆինանսական գործիքին ներհատուկ ռիսկը (օրինակ, այն պատճառով, որ տարեվերջի դրությամբ ռիսկին ենթարկվածությունը չի արտացոլում տարվա ընթացքում ռիսկին ենթարկվածությունը), ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև պատճառները, որոնց հիման վրա նա ենթադրում է, որ զգայնության վերլուծությունը չի ներկայացնում ռիսկերը:

Ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներ

- 42Ա Ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներին վերաբերող 42Բ-42Ը պարագրաֆների բացահայտման պահանջները լրացնում են սույն ՖՀՄ-ի այլ բացահայտման պահանջները: Կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններին կից մեկ ծանոթագրությունում պետք է ներկայացնի 42Բ-42Ը պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի պահանջվող բացահայտումները փոխանցված այն բոլոր ֆինանսական ակտիվների վերաբերյալ, որոնք չեն ապաճանաչվել, ինչպես նաև փոխանցված ակտիվում հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա որևէ շարունակվող ներգրավվածության վերաբերյալ, անկախ նրանից, թե երբ է տեղի ունեցել համապատասխան փոխանցման գործարքը: Այդ պարագրաֆների բացահայտման պահանջները կիրառելու նպատակով, կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվի (փոխանցված ֆինանսական ակտիվի) ամբողջ կամ մի մասը այն և միայն այն դեպքում, եթե այն, կամ
- 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 պայմանագրային պարտականություն վճարել այդ դրամական միջոցների հոսքերը համաձայնության մեկ կամ ավելի ստացողների:
- 42Բ Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն տեղեկատվությունը, որը թույլ կտա իր ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին՝
- ա) հասկանալու ամբողջությամբ չապաճանաչված փոխանցված ֆինանսական ակտիվների և դրանց հետ կապված պարտավորությունների միջև փոխհարաբերությունը, և
- բ) գնահատելու ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության բնույթը և դրա հետ կապված ռիսկերը:
- 42Գ 42Ե-42Ը պարագրաֆների բացահայտման պահանջները կիրառելու նպատակով, կազմակերպությունը փոխանցված ֆինանսական ակտիվում ունի շարունակվող ներգրավվածություն եթե, որպես փոխանցման մաս, կազմակերպությունը պահպանում է փոխանցված ֆինանսական ակտիվին բնորոշ պայմանագրային իրավունքները կամ պարտականությունները, կամ ստանձնում է փոխանցված ֆինանսական ակտիվին վերաբերող նոր պայմանագրային իրավունքներ կամ պարտականություններ:

42Ե-42Ը պարագրաֆների բացահայտման պահանջները կիրառելու նպատակով, ստորև նշվածները շարունակվող ներգրավվածություն չեն հանդիսանում.

- ա) կեղծ փոխանցման, ինչպես նաև խելամտության, բարի կամքի կամ ազնիվ գործարքի հասկացությունների հետ կապված սովորական ներկայացումներ և երաշխիքներ, որոնք իրավական գործողությունների արդյունքում կարող են չեղարկել փոխանցումը,
- բ) փոխանցված ֆինանսական ակտիվը կրկին ձեռքբերելու ֆորվարդ, օպցիոն կամ այլ պայմանագրեր, որոնց գծով պայմանագրի գինը (կամ իրագործման արժեքը) փոխանցված ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքն է, կամ
- գ) համաձայնություն, որով կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվից դրամական միջոցների հոսքեր ստանալու պայմանագրային իրավունքներ, սակայն ստանձնում է մեկ կամ մի քանի կազմակերպություններին այդ դրամական միջոցների հոսքերը վճարելու պայմանագրային պարտականություններ, և որով բավարարվում են ՖՀՄՍ 9-ի 3.2.5(ա) –(գ) պարագրաֆի պայմանները:

Փոխանցված ֆինանսական ակտիվներ, որոնք ամբողջությամբ չեն ապաճանաչվում

42Դ Կազմակերպությունը կարող է ունենալ փոխանցված ֆինանսական ակտիվներ, որոնց մի կամ ամբողջ մասը չի որակվում որպես ապաճանաչմանը ենթակա: 42Բ(ա) պարագրաֆում նշված նպատակները բավարարելու համար, յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ փոխանցված ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար, որոնք ամբողջությամբ չեն ապաճանաչվել, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

- ա) փոխանցված ակտիվների բնույթը
- բ) սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերի և հատույցների բնույթը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպությունը,
- գ) փոխանցված ակտիվների և դրանց կից պարտավորությունների միջև փոխհարաբերությունների բնույթի նկարագրությունը, ներառյալ հաշվետու կազմակերպության կողմից փոխանցված ակտիվների օգտագործման՝ փոխանցումից բխող սահմանափակումները,
- դ) երբ կից պարտավորությունների գործարքի կողմն (գործարքի կողմերը) ունի (ունեն) միայն փոխանցված ակտիվների նկատմամբ պահանջներ ներկայացնելու իրավունք, փոխանցված ակտիվների իրական արժեքը, կից պարտավորությունների իրական արժեքը և զուտ դիրքը (փոխանցված ակտիվների և դրանց հետ կապված պարտավորությունների իրական արժեքի միջև տարբերությունը ներկայացնող աղյուսակ),
- ե) երբ կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել բոլոր փոխանցված ակտիվները, փոխանցված ակտիվների և կից պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները,
- զ) երբ կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել ակտիվները կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափով (տես ՖՀՄՍ 9-ի 3.2.6(գ)(ii) և 3.2.16 պարագրաֆները), նախքան փոխանցումը սկզբնական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը, այն ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները, որոնք կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել, ինչպես նաև դրանց հարակից պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը,

Փոխանցված ֆինանսական ակտիվներ, որոնք ամբողջությամբ ապաճանաչվում են

42Ե Պարագրաֆ 42Բ(բ)-ում սահմանված նպատակները բավարարելու համար, երբ կազմակերպությունն ամբողջությամբ ապաճանաչում է ֆինանսական ակտիվները (տես ՖՀՄՍ 9-ի 3.2.6(ա) և (ե)(i) պարագրաֆները), սակայն դրանց մեջ ունի շարունակվող ներգրավվածություն, յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, շարունակվող ներգրավվածության յուրաքանչյուր տեսակի համար կազմակերպությունը պետք է նվազագույնը բացահայտի՝

- ա) ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը, որոնք ճանաչվում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում և ներկայացնում են ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը, ինչպես նաև տողային հոդվածները, որոնցում ճայնաչվում են այդ ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները,

- բ) ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքը, որը ներկայացնում է ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում կազմակերպության շարունակակվող ներգրավվածությունը,
 - գ) այն գումարը, որը լավագույնս ներկայացնում է կազմակերպության առավելագույն ենթարկվածությունը ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում իր շարունակակվող ներգրավվածությունից ծագող վնասին, ինչպես նաև այն տեղեկատվությունը, որը ցույց է տալիս, թե ինչպես է վնասին առավելագույն ենթարկվածությունը որոշվում,
 - դ) չզեղչված դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք կպահանջվեն կամ կարող են պահանջվել հետգնելու ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվները (օրինակ՝ օպցիոնային պայմանագրի իրագործման արժեքը) կամ փոխանցվողին փոխանցված ակտիվների հետ կապված վճարման ենթակա այլ գումարներ: Եթե դրամական միջոցների արտահոսքը փոփոխական է, ապա բացահայտված գումարը պետք է հիմնվի յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանների վրա,
 - ե) չզեղչված դրամական միջոցների արտահոսքերի մարման ժամկետների վերլուծություն, որը կպահանջվի կամ կարող է պահանջվել հետ գնելու ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվները կամ փոխանցված ակտիվների հետ կապված փոխանցվողին վճարման ենթակա այլ գումարներ՝ ցույց տալով կազմակերպության շարունակակվող ներգրավվածության պայմանագրով սահմանված մնացած մարման ժամկետները,
 - զ) որակական տեղեկատվություն, որը բացատրում և օժանդակում է (ա)-(ե) կետերով պահանջվող քանակական բնույթի բացահայտումները:
- 42Զ Կազմակերպությունը կարող է համախմբել կոնկրետ ակտիվին վերաբերող 42Ե պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը և ներկայացնել շարունակակվող ներգրավվածության մեկ տեսակի ներքո, եթե կազմակերպությունն այդ ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվում ունի մեկից ավելի տեսակի շարունակակվող ներգրավվածություն:
- 42Է Ի լրումն, շարունակակվող ներգրավվածության յուրաքանչյուր տեսակի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ակտիվների փոխանցման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված օգուտը կամ կորուստը,
 - բ) ճանաչված եկամուտն ու ծախսերը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում և կուտակային, ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում կազմակերպության շարունակակվող ներգրավվածությունից (իրական արժեքի փոփոխությունները ածանցյալ գործիքներում),
 - գ) եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում փոխանցման գործունեությունից (որը որակվում է որպես ապաճանաչմանը ենթակա) ստացվող մուտքերի ընդհանուր գումարը հավասարաչափ չի բաշխվում հաշվետու ժամանակաշրջանի ամբողջ ընթացքում (օրինակ՝ եթե փոխանցման գործունեության ընդհանուր գումարի նշանակալի մասը տեղի է ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում), ապա.
 - (i) երբ է փոխանցման գործունեության ամենամեծ մասը տեղի ունենում այդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում (օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին հինգ օրերի ընթացքում),
 - (ii) հաշվետու ժամանակաշրջանի այդ մասում փոխանցման գործունեությունից ճանաչված գումարը (օրինակ՝ համապատասխան օգուտները կամ կորուստները), և
 - (iii) հաշվետու ժամանակաշրջանի այդ մասում փոխանցման գործունեությունից ստացված մուտքերի ընդհանուր գումարները:
- Կազմակերպությունը պետք է տրամադրի այս տեղեկատվությունը այն յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի վերաբերյալ, որի համար ներկայացվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը:

Լրացուցիչ տեղեկատվություն

42Ը Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն իր կարծիքով անհրաժեշտ է բավարարելու 42Բ պարագրաֆի բացահայտման նպատակները:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները

- 43 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2007 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 44 Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառում է նախքան 2006 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, ապա նա կարող է չներկայացնել համադրելի տեղեկատվություն 31-42 պարագրաֆներով պահանջվող՝ ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերի բնույթի և չափի վերաբերյալ բացահայտումների գծով:
- 44Ա ՀՀՄՍ 1-ը (2007-ին վերանայված) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, այն փոփոխել է 20, 21, 23(գ) և (դ), 27(գ) պարագրաֆները և Հավելված Բ-ի պարագրաֆ Բ5-ը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007-ին վերանայված) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 44Բ ՖՀՄՍ 3-ը (2008-ին վերանայված) հանել է 3(գ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008-ին վերանայված) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունը նույնպես պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Այնուամենայնիվ, փոփոխությունը չի կիրառվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացող պայմանական հատուցման նկատմամբ, որի ձեռքբերման ամսաթիվը նախորդում է ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված 2008 թ-ին) կիրառմանը: Փոխարենը, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի նման հատուցումը ՖՀՄՍ 3-ի 65Ա-65Ե (փոփոխված 2010 թվականին) պարագրաֆների համաձայն:
- 44Գ Կազմակերպությունը պարագրաֆ 3-ի փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը 2008 թվականի փետրվարին հրապարակված «Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ»-ը (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պարագրաֆ 3-ի փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 44Դ 3(ա) պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթղթով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի ՀՀՄՍ 28-ի 1-ին պարագրաֆի, ՀՀՄՍ 31-ի 1-ին պարագրաֆի և ՀՀՄՍ 32-ի 4-րդ պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:
- 44Ե -44Զ [Հանված է]:
- 44Է 2009 թվականի մարտին հրապարակված «Ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ բացահայտումների բարելավում» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) փաստաթուղթը փոփոխել է 27-րդ, 39-րդ ու Բ11 պարագրաֆները և ավելացրել է 27Ա, 27Բ, Բ10Ա ու Բ11Ա-Բ11Զ պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունը պարտավոր չէ տրամադրել այդ փոփոխություններով պահանջվող բացահայտումներ՝ ստորև նշվածների վերաբերյալ
- ա) տարեկան կամ միջանկյալ ժամանակաշրջան, ներառյալ՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն, ներկայացված մինչև 2009 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ավարտվող տարեկան համադրելի ժամանակաշրջանի ընթացքում,
 - բ) մինչև 2009 թվականի դեկտեմբերի 31-ը ամենավաղ համադրելի տեղեկատվության սկզբի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը,

Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը¹:

44Ը [Հանված է]:

44Թ Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտի՝

- ա) ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն որոշված սկզբնական չափման կատեգորիա և հաշվեկշռային արժեքը,
- բ) ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն որոշված նոր չափման կատեգորիան և հաշվեկշռային արժեքը,
- գ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների գումարը, որոնք նախկինում նախորոշվել են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», սակայն այլևս չեն նախորոշվում որպես այդպիսին, տարբերակելով ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն կազմակերպությունից վերադասակարգում պահանջվողների և նրանց միջև, որոնք կազմակերպությունն ընտրում է վերադասակարգել:

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի քանակական բնույթի բացահայտումներն աղյուսակի տեսքով, եթե ներկայացման այլ տարբերակ ավելի նպատակահարմար չէ:

44Ժ Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, պետք է բացահայտի որակական տեղեկատվություն՝ հնարավորություն տալու օգտագործողներին հասկանալ՝

- ա) ինչպես է կիրառել ՖՀՄՍ 9-ի դասակարգման պահանջները այն ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ, որոնց դասակարգումը փոխվել է ՖՀՄՍ 9-ի կիրառման արդյունքում,
- բ) ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու կամ չնախորոշելու պատճառները:

44ԺԱ 2010 թվականին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ» փաստաթղթը փոխել է 44Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:

44ԺԲ 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ» փաստաթուղթը ավելացրել է 32Ա պարագրաֆը և փոփոխել է 34-րդ ու 36-38-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2011 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

44ԺԳ 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների փոխանցումներ» փաստաթուղթը (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) հանել է 13-րդ պարագրաֆը և ավելացրել է 42Ա-42Ը ու Բ29-Բ39 պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2011 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը պարտավորված չէ տրամադրել այդ փոփոխություններով պահանջվող բացահայտումները փոփոխությունների սկզբնական կիրառման ամսաթվից առաջ սկսվող ներկայացված ժամանակաշրջանների համար:

44ԺԴ 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 2-5-րդ, 8-10-րդ, 11-րդ, 14-րդ, 20-րդ, 28-րդ, 30-րդ ու 42Գ-42Ե պարագրաֆները և Բ1, Բ5, Բ10(ա), Բ22 ու Բ27 պարագրաֆները,

¹ 44Է պարագրաֆը փոփոխվել է 2010 թվականի հունվարին հրապարակված «Առաջին անգամ որդեգրողների համար ՖՀՄՍ 7-ի բացահայտումներում համադրումներ կատարելու սահմանափակ ազդումներ» փաստաթղթի արդյունքում: Խորհուրդը փոփոխել է 44Է պարագրաֆը հստակեցնելու իր եզրահանգումները և նախատեսված անցում կատարելու «Ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ բացահայտումների բարելավում» փաստաթղթին (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում):

- ավելացրել է 10Ա, 11Ա, 11Բ, 12Բ-12Դ, 20Ա, 44Թ ու 44Ժ պարագրաֆները, և հանել է 12-րդ, 12Ա, 29(բ), 44Ե, 44Զ, 44Ը ու Բ4 պարագրաֆները և Հավելված Դ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9 -ը:
- 44ԺԵ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «Համարեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 3-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 44ԺԶ 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 3-րդ, 28-րդ և 29-րդ պարագրաֆները ու Հավելված Ա-ն, և հանել է 27-27Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
- 44ԺԷ 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացում» փաստաթուղթը (Փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փոփոխել է 27Բ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011 թվականի հունիսին փոփոխված ՀՀՄՍ 1-ը:
- 44ԺԸ 2010 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում» փաստաթուղթը (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 7-ում) ավելացրել է 9, 13Ա-13Զ և Բ40-Բ53 պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների, ինչպես նաև այդ տարեկան այդ ժամանակաշրջաններում ներառվող միջանկյալ ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ փոփոխություններով պահանջվող բացահայտումները հետընթաց:
- 44ԺԹ Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ի դասակարգման և չափման պահանջները, ապա պետք է ներկայացնի սույն ՖՀՄՍ-ի 44ԺԺ-44ԺԿ պարագրաֆներում սահմանված բացահայտումները, եթե ընտրում է կամ, եթե պահանջվում է տրամադրել նշված բացահայտումները ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն (տես՝ ՖՀՄՍ 9-ի (2009) 8.2.12 պարագրաֆը և ՖՀՄՍ 9-ի (2010) 7.2.14 պարագրաֆը):
- 44ԺԺ Եթե պահանջվում է 44ԺԹ պարագրաֆով, ՖՀՄՍ 9-ի սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների դասակարգման փոփոխությունները՝ առանձին ներկայացնելով՝
- ա) հաշվեկշռային արժեքների փոփոխությունները՝ ելնելով ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն դրանց չափման դասերից (այսինքն՝ որոնք չեն առաջանում ՖՀՄՍ 9-ին անցնելու ընթացքում չափման ցուցանիշի փոփոխությունից), և
 - բ) ՖՀՄՍ 9-ին անցնելու ընթացքում չափման ցուցանիշի փոփոխությունից առաջացող հաշվեկշռային արժեքների փոփոխությունները:
- Սույն պարագրաֆի բացահայտումները չի պահանջվում կատարել տարեկան այն ժամանակաշրջանից հետո, որում ՖՀՄՍ 9-ը առաջին անգամ կիրառվում է:
- 44ԻԱ ՖՀՄՍ 9-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու ժամանակաշրջանում է, ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնք ՖՀՄՍ 9-ին անցնելու արդյունքում վերադասակարգվել են որպես ամորտիզացված արժեքով չափվող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
 - բ) իրական արժեքի չափումից օգուտը կամ կորուստը, որը կճանաչվեր հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, եթե ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները վերադասակարգված չլինեին,
 - գ) վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ որոշված արդյունավետ տոկոսադրույքը, և
 - դ) ճանաչված տոկոսային եկամուտը կամ ծախսը:
- Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը դիտում է որպես ամորտիզացված արժեք սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ (տես՝

ՖՀՄՍ 9-ի (2009) 8.2.10 պարագրաֆը և ՖՀՄՍ 9-ի (2010) 7.2.10 պարագրաֆը), ապա սույն պարագրաֆի (գ) և (դ) կետերի բացահայտումները պետք է կատարվեն վերադասակարգմանը հաջորդող յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար՝ մինչև ապաճանաչումը: Այլապես, սույն պարագրաֆի բացահայտումները չի պահանջվում կատարել սկզբնական կիրառման ամսաթիվն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո:

44ԻԲ Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է 44ԺԹ - 44ԻԱ պարագրաֆների բացահայտումները ՖՀՄՍ 9-ի սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ, այդ բացահայտումները, ինչպես նաև սկզբնական կիրառման ամսաթիվն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ՀՀՄՍ 8-ի պարագրաֆ 28-ի բացահայտումները պետք է հնարավորություն տան իրականացնել ստորև նշվածների համադրումը՝

ա) ՀՀՄՍ 39-ի և ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն չափման դասերը, և

բ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություններում ներկայացված տողային հոդվածները:

44ԻԳ Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է 44ԺԹ - 44ԻԱ պարագրաֆների բացահայտումները ՖՀՄՍ 9-ի սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ, այդ բացահայտումները, ինչպես նաև սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ սույն ՖՀՄՍ-ի պարագրաֆ 25-ի բացահայտումները պետք է հնարավորություն տան իրականացնել ստորև նշվածների համադրումը՝

ա) ՀՀՄՍ 39-ի և ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն չափման դասերը, և

բ) ֆինանսական գործիքի դասը սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ:

ՀՀՄՍ 30 -ի գործողության դադարեցումը

45 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է *«Բացահայտումներ բանկերի և նմանազան ֆինանսական հաստատությունների ֆինանսական հաշվետվություններում»* ՀՀՄՍ 30-ին:

Հավելված Ա Սահմանումներ

Սույն հավելվածը այս ՖՀՄՍ-ի անբաժան մասն է:

պարտքային ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ ֆինանսական գործիքի մի կողմը իր պարտականությունների չկատարմամբ մյուս կողմի համար կառաջացնի ֆինանսական կորուստ:
արժույթային ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը կամ ապագա դրամական հոսքերը կտատանվեն արտարժույթի փոխարժեքների փոփոխությունների հետևանքով:
տոկոսադրույքային ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը կամ ապագա դրամական հոսքերը կտատանվեն՝ շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխությունների հետևանքով:
իրացվելիության ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ կազմակերպությունը դժվարություններ կունենա իր պարտականությունները կատարելիս, որոնք մարվելու են դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելով:
վարկային պարտավորություններ	Վարկային պարտավորություններ ֆինանսական պարտավորություններ են, որոնք չեն հանդիսանում կարծաժամկետ առևտրական կրեդիտորական պարքեր՝ վճարման սովորական ժամկետներով:
շուկայական ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը կամ ապագա դրամական հոսքերը կտատանվեն շուկայական գների փոփոխությունների հետևանքով: Շուկայական ռիսկը ներառում է երեք տեսակի ռիսկ՝ արժույթային ռիսկ , տոկոսադրույքային ռիսկ և այլ գնային ռիսկ :
այլ գնային ռիսկ	Այն բանի ռիսկը, որ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը կամ ապագա դրամական հոսքերը կտատանվեն շուկայական գների փոփոխությունների (բացի տոկոսադրույքային ռիսկից և արժույթային ռիսկից առաջացողներից) արդյունքում, անկախ այն բանից, թե այդ փոփոխությունները պայմանավորված են առանձին ֆինանսական գործիքին կամ դրա թողարկողին հատուկ գործոններով, թե շուկայում շրջանառվող բոլոր նմանատիպ ֆինանսական գործիքների վրա ազդող գործոններով:
ժամկետանց	Ֆինանսական ակտիվը ժամկետանց է, երբ կոնտրագենտը պայմանագրով սահմանված ժամկետում չի կատարել վճարումը:

Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՀՀՄՍ 32-ի 11-րդ կամ ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ պարագրաֆում կամ ՖՀՄՍ 9-ի Հավելված Ա-ում և սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում են ՀՀՄՍ 32-ում, ՀՀՄՍ 39-ում և ՖՀՄՍ 9-ում որոշակիացված իմաստներով.

- ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք.
- ապաճանաչում,
- ածանցյալ գործիք (կամ ածանցյալ),
- արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ,
- բաժնային գործիք,
- իրական արժեք,
- ֆինանսական ակտիվ,

- ֆինանսական երաշխիքի պայմանագիր,
- ֆինանսական գործիք,
- ֆինանսական պարտավորություն,
- «իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով» չափվող ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն,
- կանխատեսված գործարք,
- հեջավորման գործիք,
- առևտրական նպատակներով պահվող,
- վերադասակարգման ամսաթիվ,
- կանոնավոր կերպով գնում կամ վաճառք:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը այս ՖՀՄՍ-ի անբաժան մասն է:

Ֆինանսական գործիքների դասեր և բացահայտումների խորության աստիճանը (պարագրաֆ 6)

- Բ1 Պարագրաֆ 6-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքները խմբավորի ըստ այնպիսի դասերի, որոնք համապատասխանում են բացահայտվող տեղեկատվության բնույթին և որոնք հաշվի են առնում այդ ֆինանսական գործիքների բնութագրերը: Պարագրաֆ 6-ում նկարագրված դասերը որոշվում են կազմակերպության կողմից և, հետևաբար, տարբերվում են ֆինանսական գործիքների կատեգորիաներից, որոնք նշված են ՖՀՄՍ 9-ում (որոնք սահմանում են, թե ինչպես են չափվում ֆինանսական գործիքները, և որտեղ են ճանաչվում իրական արժեքի փոփոխությունները):
- Բ2 Ֆինանսական գործիքների դասերը որոշելիս՝ կազմակերպությունը պետք է առնվազն՝
- ա) ամորտիզացվող արժեքով չափվող գործիքները զատի իրական արժեքով չափվողներից,
 - բ) որպես առանձին դաս կամ դասեր դիտարկի այն ֆինանսական գործիքները, որոնք դուրս են սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտից:
- Բ3 Կազմակերպությունը, ելնելով իր սեփական հանգամանքներից, որոշում է, թե ինչ աստիճանի մանրամասներ այն պետք է ներկայացնի սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները բավարարելու համար, որքան ուշադրություն պետք է դարձնի այդ պահանջների տարբեր ասպեկտների վրա, և ինչպես է այն ընդհանրացնելու տեղեկատվությունը՝ ամբողջական պատկերը ցույց տալու համար, ընդ որում, առանց միավորելու տարբեր բնութագրեր ունեցող տեղեկատվությունը: Անհրաժեշտ է հավասարակշռություն գտնել երկու ծայրահեղությունների միջև՝ մի կողմից՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ավելորդ մանրամասներով ծանրաբեռնելու, որոնք կարող են օգտակար չլինել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին, և մյուս կողմից՝ չափազանց ընդհանրացման հետևանքով կարևոր տեղեկատվությունը չներկայացնելու կամ անհստակ ներկայացնելու: Օրինակ, կազմակերպությունը չպետք է ստվերի կարևոր տեղեկատվությունը՝ ներառելով այն մեծ քանակությամբ ոչ կարևոր մանրամասների մեջ: Նմանապես, կազմակերպությունը չպետք է բացահայտի այնչափ ընդհանրացված տեղեկատվություն, որը թույլ չի տալիս զանազանել առանձին գործարքների կամ դրանց հետ կապված ռիսկերի միջև էական տարբերությունները:

Ֆինանսական գործիքների նշանակությունը ֆինանսական վիճակի և գործունեության արդյունքների համար

Բ4 [Հանված է]:

Այլ բացահայտումներ. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն (պարագրաֆ 21)

- Բ5 Պարագրաֆ 21-ը պահանջում է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործված չափման հիմունքը (կամ հիմունքները) և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այլ տարրերը, որոնք տեղին են ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար: Ֆինանսական գործիքների համար այդպիսի բացահայտումները կարող են ներառել.
- ա) որպես «իրական արժեքով շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշված ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար.
 - (i) ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների բնույթը, որոնք նախորոշվել են որպես «իրական արժեքով շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող».

- (ii) այդ ֆինանսական ակտիվները կամ ֆինանսական պարտավորությունները որպես այդպիսին սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորոշելու չափանիշներ,
 - (iii) այն, թե ինչպես է կազմակերպությունը բավարարել ՖՀՄՍ 9-ի 4.2.2 պարագրաֆի պայմանները այդպիսի նախորոշման վերաբերյալ,
- աա) որպես «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշված ֆինանսական ակտիվների համար
- (i) ֆինանսական ակտիվների բնույթը, որոնք կազմակերպությունը նախորոշել է որպես «իրական արժեքով շահույթ կամ վնասի միջոցով չափվող», և
 - (ii) ինչպես է կազմակերպությունը բավարարել ՖՀՄՍ 9-ի 4.1.5 պարագրաֆի չափանիշերը նման նախորոշման համար,
- բ) [հանված է]
- գ) այն, թե արդյոք ֆինանսական ակտիվների ստանդարտ ընթացակարգով գնումները կամ վաճառքները հաշվառվում են առևտրի օրվա դրությամբ, թե վերջնահաշվարկի օրվա դրությամբ (տես ՖՀՄՍ 9-ի պարագրաֆ 3.1.2-ը):
- դ) եթե պարտքային կորուստների արդյունքում արժեզրկված ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի նվազեցման համար օգտագործվում է պահուստի հաշիվ, ապա՝
- (i) այն չափանիշները, որոնցով որոշվում է, թե երբ է արժեզրկված ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում ուղղակիորեն (կամ, դուրս գրված գումարների հետադարձման դեպքում, ավելացվում ուղղակիորեն), և երբ է օգտագործվում պահուստի հաշիվ, և
 - (ii) այն չափանիշները, ըստ որոնց պահուստի հաշվին դեբետագրված գումարների հաշվին (դիմաց) դուրս է գրվում արժեզրկված ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը (տես պարագրաֆ 16):
- ե) այն, թե ինչպես են որոշվում ֆինանսական գործիքի յուրաքանչյուր կատեգորիայի գծով զուտ օգուտները կամ զուտ կորուստները (տես պարագրաֆ 20(ա)), օրինակ, արդյոք «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» հողվածի գծով զուտ օգուտները կամ զուտ կորուստները ներառում են տոկոսային կամ շահաբաժնային եկամուտ.
- զ) այն չափանիշները, որոնք օգտագործում է կազմակերպությունը՝ որոշելու համար արժեզրկումից կորստի առաջացման օբյեկտիվ վկայության առկայությունը (տես պարագրաֆ 20(ե)).
- է) երբ վերանայվել են այն ֆինանսական ակտիվների պայմանները, որոնք հակառակ դեպքում ժամկետանց կամ արժեզրկված կլինեին, ապա այն հաշվապահական քաղաքականությանը, որը վերաբերում է վերանայված պայմանների առարկա հանդիսացող ֆինանսական ակտիվներին (տես պարագրաֆ 36(դ)):

ՀՀՄՍ 1-ի պարագրաֆ 122-ը (2007թ-ին վերանայված) պահանջում է, որ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի դրույթների ամփոփման մեջ կամ այլ ծանոթագրություններում բացահայտի նաև այն դատողությունները, բացի նրանցից, որ ենթադրում են գնահատումներ, որոնք կատարել է ղեկավարությունը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառելիս, և որոնք ունեն ամենամեծ ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա:

Ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերի բնույթը և չափը

Բ6 Պարագրաֆներ 31-42-ով պահանջվող բացահայտումները կամ պետք է ներկայացվեն ֆինանսական հաշվետվություններում, կամ ֆինանսական հաշվետվություններում հղում կատարելով, ներառվեն այլ հաշվետվությունների մեջ, ինչպիսիք են, օրինակ, ղեկավարության մեկնաբանությունները կամ ռիսկի մասին հաշվետվությունը, որոնք մատչելի են օգտագործողներին նույն պայմաններով և նույն ժամանակ, ինչ որ ֆինանսական հաշվետվությունները: Առանց այդպիսի փոխհղումների միջոցով ներառված տեղեկատվության, ֆինանսական հաշվետվությունները թերի են:

Քանակական բացահայտումներ (պարագրաֆ 34)

- Բ7 34(ա) պարագրաֆը պահանջում է ամփոփ քանակական տվյալների բացահայտում կազմակերպության ռիսկին ենթարկվածության մասին՝ հիմնված ներքին տեղեկատվության վրա, որը տրամադրվում է առանցքային կառավարչական անձնակազմին: Երբ կազմակերպությունը ռիսկին ենթարկվածությունը կառավարելու համար օգտագործում է մի քանի մեթոդ, կազմակերպությունը պետք է տեղեկատվությունը բացահայտի՝ օգտագործելով այն մեթոդը կամ մեթոդները, որոնք ապահովում են ամենատեղին և ամենաարժանահավատ տեղեկատվություն: Տեղին լինելը և արժանահավատությունը քննարկվում են «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ում:
- Բ8 34(գ) պարագրաֆը պահանջում է բացահայտումներ ռիսկի համակենտրոնացման մասին: Ռիսկի համակենտրոնացումը առաջանում է ֆինանսական գործիքներից, որոնք ունեն համանման բնութագրեր և տնտեսական և այլ պայմանները համանման կերպով են ազդում նրանց վրա: Ռիսկի համակենտրոնացման փաստի որոշումը պահանջում է դատողություն՝ հաշվի առնելով կազմակերպության հանգամանքները: Ռիսկի համակենտրոնացման բացահայտումը պետք է ներառի.
- ա) այն բանի նկարագրությունը, թե ինչպես է ղեկավարությունը որոշում համակենտրոնացումը,
 - բ) այն ընդհանուր բնութագրերի նկարագրությունը, որոնք որոշում են յուրաքանչյուր համակենտրոնացումը (օրինակ, կոնտրագենտը, աշխարհագրական տարածքը, փոխարժեքը կամ շուկան), և
 - գ) ռիսկին ենթարկվածության գումարը՝ կապված տվյալ բնութագիրը կիսող բոլոր ֆինանսական գործիքների հետ:

Պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը (պարագրաֆ 36(ա))

- Բ9 Պարագրաֆ 36(ա)-ն պահանջում է բացահայտել այն գումարը, որը լավագույնս ներկայացնում է պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը: Ֆինանսական ակտիվի համար դա, սովորաբար, համախառն հաշվեկշռային արժեքն է, հանած.
- ա) ՀՀՄՍ 32-ին համապատասխան հաշվանցված ցանկացած գումար , և,
 - բ) ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան ճանաչված ցանկացած արժեզրկումից կորուստ:
- Բ10 Գործունեության այն ձևերը, որոնցից առաջանում է պարտքային ռիսկը, և դրա հետ կապված պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը, ներառում են մասնավորապես հետևյալները.
- ա) հաճախորդներին փոխառությունների տրամադրումը և այլ կազմակերպություններում ավանդների ներդրումը: Այս դեպքերում պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը համապատասխան ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն է.
 - բ) ածանցյալ գործիքների կնքումը, օրինակ, արտարժույթի փոխանակման պայմանագրեր, տոկոսադրույքային սվոպեր և վարկային ածանցյալ գործիքներ: Եթե արդյունքում առաջացած ակտիվը չափվում է իրական արժեքով, ապա պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հավասար կլինի հաշվեկշռային արժեքին.
 - գ) Ֆինանսական երաշխիքների տրամադրում: Այս դեպքում պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը առավելագույն գումարն է, որ կազմակերպությունը ստիպված կլինի վճարել, եթե պահանջվի կատարել երաշխիքը, որը կարող է շատ ավելի մեծ լինել, քան որպես պարտավորություն ճանաչած գումարը:
 - դ) վարկ տալու հանձնառության ստանձնում, որը անհետկանչելի է պայմանագրի ժամկետի ընթացքում, կամ հետկանչելի է միայն էական անբարենպաստ փոփոխության դեպքում: Եթե թողարկողը չի կարող մարել վարկ տալու հանձնառությունը զուտ հիմունքով դրամական միջոցով կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, ապա պարտքային ռիսկին առավելագույն ենթարկվածությունը հանձնառության ամբողջ գումարն է: Պատճառը այն է, որ անորոշ է, թե

արդյոք որևէ չստացված մասի գումարը կարող է պահանջվել ապագայում: Այս գումարը կարող է շատ ավելի մեծ լինել, քան որպես պարտավորություն ճանաչած գումարը:

Իրացվելիության ռիսկի քանակական բացահայտումներ (պարագրաֆներ 34(ա) և 39(ա) և (բ))

Բ10Ա 34(ա) պարագրաֆին համապատասխան կազմակերպությունը բացահայտում է ամփոփ քանակական տվյալներ իրացվելիության ռիսկին իր ենթարկվածության վերաբերյալ՝ առանցքային կառավարչական անձնակազմին տրամադրվող ներքին տեղեկատվության հիման վրա: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչպես են այդ տվյալները որոշվել: Եթե այդ տվյալներում ներառված դրամական միջոցի (կամ այլ ֆինանսական ակտիվի) արտահոսքերը կարող են՝

- ա) կամ տեղի ունենալ տվյալներում նշվածից նշանակալիորեն ավելի վաղ,
- բ) կամ լինել տվյալներում նշվածներից նշանակալիորեն տարբեր գումարներով (օրինակ՝ այն ածանցյալ գործիքի գծով, որը տվյալներում ներառված է զուտ մարման հիմունքով, սակայն որի գծով կոնտրագենտն իրավունք ունի պահանջելու համախառն հիմունքով մարում),

ապա կազմակերպությունը պետք է նշի այդ փաստը և տրամադրի քանակական տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատել ռիսկի չափը, բացառությամբ, երբ այդ տեղեկատվությունը ներառված է 39(ա) կամ (բ) պարագրաֆով պահանջվող պայմանագրային մարման ժամկետների վերլուծությունում:

Բ11 39(ա) և (բ) պարագրաֆով պահանջվող մարման ժամկետների վերլուծությունը պատրաստելիս, կազմակերպությունն օգտագործում է իր դատողությունը՝ որոշելու համար համապատասխան ժամանակային միջակայքերի թիվը: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է որոշել, որ տեղին են հետևյալ ժամանակային միջակայքերը.

- ա) ոչ ավել, քան մեկ ամիս
- բ) ավելին, քան մեկ ամիսը, բայց ոչ ավել, քան երեք ամիս
- գ) ավելին, քան երեք ամիս, բայց ոչ ավել, քան մեկ տարի
- դ) ավելին, քան մեկ տարի, բայց ոչ ավել, քան հինգ տարի:

Բ11Ա 39(ա) և (բ) պարագրաֆի պահանջը կատարելիս՝ կազմակերպությունը չպետք է առանձնացնի պարունակվող ածանցյալը հիբրիդային (բաղադրյալ) ֆինանսական գործիքից: Այդպիսի գործիքի համար կազմակերպությունը պետք է կիրառի 39(ա) պարագրաֆը:

Բ11Բ 39(բ) պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ածանցյալ ֆինանսական պարտավորությունների գծով բացահայտի մարման ժամկետների քանակական վերլուծություն, որը ցույց է տալիս պայմանագրային մնացյալ մարման ժամկետները, եթե պայմանագրային մարման ժամկետներն էական են դրամական հոսքերի ժամկետներն հասկանալու համար: Օրինակ՝ այդպես կարող է լինել՝

- ա) հինգ տարի մարման ժամկետով տոկոսադրույքային սվոպի դեպքում՝ փոփոխական դրույքով ֆինանսական ակտիվի կամ պարտավորության դրամական հոսքերի հեջում,
- բ) վարկ տալու բոլոր հանձնառությունների դեպքում:

Բ11Գ 39(ա) և (բ) պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի ֆինանսական պարտավորությունների մարման ժամկետների վերլուծություն, որը ցույց է տալիս որոշ ֆինանսական պարտավորությունների պայմանագրային մնացյալ մարման ժամկետները: Այդ բացահայտումը կատարելիս՝

- ա) երբ կոնտրագենտը կարող է ընտրել, թե երբ է գումարը վճարվելու, պարտավորությունը վերագրվում է այն ամենավաղ ժամանակաշրջանին, որի ընթացքում կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարել: Օրինակ՝ ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք կազմակերպությունից կարող է պահանջվել մարել ըստ պահանջի (օրինակ՝ ցպահանջ ավանդները), ներառվում են ամենավաղ ժամանակային միջակայքի մեջ.
- բ) երբ կազմակերպությունը պարտավորվել է գումարները հասանելի դարձնել տարաժամկետ վճարումներով, յուրաքանչյուր վճարում ներառվում է այն ամենավաղ ժամանակային

միջակայքում, որում կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարումը: Օրինակ՝ չօգտագործված վարկային գիծը (վարկ տալու հանձնառությունը) ներառվում է այն ժամանակային միջակայքում, որը պարունակում է այն ամենավաղ ամսաթիվը, երբ այն կարող է օգտագործվել:

- գ) թողարկված ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի գծով երաշխիքի առավելագույն գումարը տեղաբաշխվում է այն ամենավաղ ժամանակաշրջանում, որում կարող է պահանջվել երաշխիքի կատարումը:

Բ11Դ 39(ա) և (բ) պարագրաֆով պահանջվող մարման ժամկետների վերլուծությունում բացահայտվող պայմանագրային գումարները իրենցից ներկայացնում են պայմանագրային չգեղջված դրամական հոսքերը, օրինակ՝

- ա) ֆինանսական վարձակալության գծով համախառն պարտականությունները (նախքան ֆինանսական ծախսերը հանելը),
- բ) ֆորվարդային համաձայնագրով նախատեսված՝ դրամական միջոցով ֆինանսական ակտիվներ գնելու գները,
- գ) զուտ գումարները «փոփոխական վճարելու- ֆիքսված ստանալու» տոկոսադրույքային այն սվոպերի գծով, որոնց գծով փոխանակվում են զուտ դրամական հոսքերը,
- դ) փոխանակվելիք պայմանագրային գումարները այն ածանցյալ ֆինանսական գործիքում (օրինակ՝ արժութային սվոպում), որի գծով փոխանակվում են համախառն դրամական հոսքերը և
- ե) վարկ տալու հանձնառությունների համախառն գումարը:

Այդպիսի չգեղջված դրամական հոսքերը տարբերվում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներառված գումարից, քանի որ վերջինս հիմնված է գեղջված դրամական հոսքերի վրա: Երբ վճարվելիք գումարը ֆիքսված չէ, բացահայտվող գումարը որոշվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող պայմաններից ելնելով: Օրինակ՝ երբ վճարվելիք գումարը տատանվում է որևէ ինդեքսի փոփոխություններից կախված, ապա բացահայտվող գումարը կարող է հիմնվել այդ ինդեքսի՝ ժամանակաշրջանի վերջի աժեքի վրա:

Բ11Ե 39(գ) պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի, թե ինչպես է կառավարում 39(ա) և (բ) պարագրաֆով պահանջվող քանակական բացահայտումներում ներկայացված հոդվածներում ներհատուկ իրացվելիության ռիսկը: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իրացվելիության ռիսկը կառավարելու նպատակով պահվող ֆինանսական ակտիվների մարման ժամկետների վերլուծություն (օրինակ՝ ֆինանսական ակտիվներ, որոնք հեշտությամբ կարող են վաճառվել կամ ակնկալվում է, որ կստեղծեն դրամական ներհոսքեր՝ բավարարելու համար ֆինանսական պարտավորությունների դրամական արտահոսքերը), եթե այդ տեղեկատվությունն անհրաժեշտ է, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողները հնարավորություն ունենան գնահատելու իրացվելիության ռիսկի բնույթն ու չափը:

Բ11Զ Այլ գործոնները, որոնք կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել 39(գ) պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումը կատարելիս, ներառում են, մասնավորապես, թե արդյոք կազմակերպությունը՝

- ա) ունի կոմերցիոն փոխառության միջոցներ (օրինակ՝ կոմերցիոն արժեթղթեր) կամ այլ վարկային գծեր (օրինակ՝ պահեստային վարկային միջոցներ), որոնցից կարող է օգտվել՝ իրացվելիության կարիքները բավարարելու համար,
- բ) պահում է ավանդներ կենտրոնական բանկերում՝ իրացվելիության կարիքները բավարարելու համար,
- գ) ունի ֆինանսավորման շատ բազմազան աղբյուրներ,
- դ) ունի իրացվելիության ռիսկի նշանակալի կենտրոնացումներ կամ իր ակտիվներում, կամ իր ֆինանսավորման աղբյուրներում,
- ե) ունի ներքին վերահսկողության գործընթացներ և արտակարգ դեպքերում գործելու պլաններ՝ իրացվելիության ռիսկը կառավարելու համար,
- զ) ունի գործիքներ, որոնք նախատեսում են արագացված վճարման պայմաններ (օրինակ՝ կազմակերպության վարկանիշի նվազման դեպքում),

- է) ունի գործիքներ, որոնք կարող են պահանջել գրավադրում (օրինակ՝ ածանցյալների գծով լրացուցիչ ապահովության պահանջ),
 - ը) ունի գործիքներ, որոնք կազմակերպությանը իրավունք են տալիս իր ֆինանսական պարտավորությունները մարել՝ կամ դրամական միջոց (կամ այլ ֆինանսական ակտիվ) տրամադրելով, կամ իր բաժնետոմսերը տրամադրելով, կամ
 - թ) ունի գործիքներ, որոնք հանդիսանում են հաշվանցման գլխավոր համաձայնագրերի առարկա:
- Բ12-Բ16 [Հանված է:]

Շուկայական ռիսկ. զգայնության վերլուծություն (պարագրաֆներ 40 և 41)

Բ17 Պարագրաֆ 40(ա)-ն պահանջում է, որ զգայնության վերլուծություն կատարվի շուկայական ռիսկի յուրաքանչյուր տեսակի համար, որին ենթարկված է կազմակերպությունը: Բ3 պարագրաֆին համապատասխան՝ կազմակերպությունը որոշում է, թե, ամբողջական պատկեր ցույց տալու նպատակով, ինչպես այն պետք է ընդհանրացնի տեղեկատվությունը՝ առանց միավորելու նշանակալիորեն տարբեր տնտեսական միջավայրերից առաջացող ռիսկերին ենթարկվածության վերաբերյալ տարբեր բնութագրերով տեղեկատվությունը: Օրինակ,

- ա) կազմակերպությունը, որը ֆինանսական գործիքների առքուվաճառքով է զբաղվում, կարող է բացահայտել այս տեղեկատվությունը առանձին՝ առևտրական նպատակով պահվող ֆինանսական գործիքների համար, և առանձին՝, առևտրական նպատակներով չպահվողների համար.
- բ) կազմակերպությունը գերազանցապես տարածաշրջաններում շուկայական ռիսկերին իր ենթարկվածությունը չպետք է միավորի շատ ցածր սղաճով տարածաշրջաններում նույն շուկայական ռիսկերին իր ենթարկվածության հետ:

Եթե կազմակերպությունը ենթարկված է միայն մեկ տեսակի շուկայական ռիսկի միայն մեկ տնտեսական միջավայրում, այն չպետք է ներկայացնի մասնատված (ապախոշորացված) տեղեկատվություն:

Բ18 Պարագրաֆ 40(ա)-ն պահանջում է, որ զգայնության վերլուծություն ցույց տա, թե ինչպիսին կլինի շահույթի կամ վնասի և կապիտալի վրա՝ համապատասխան ռիսկային փոփոխականի (օրինակ, գերակշռող շուկայական տոկոսադրույքների, արտարժույթի փոխարժեքների, բաժնետոմսերի գների կամ ապրանքների գների) ողջամտորեն հնարավոր փոփոխությունների ազդեցությունը: Այս նպատակով.

- ա) կազմակերպություններից չի պահանջվում որոշել, թե ինչպիսին կլինեն ժամանակաշրջանի շահույթ կամ վնասը, եթե համապատասխան ռիսկային փոփոխականները տարբեր լինեին: Փոխարենը՝ կազմակերպությունները բացահայտում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շահույթ կամ վնասի և կապիտալի վրա ազդեցությունը՝ ենթադրելով, որ համապատասխան ռիսկային փոփոխականի խելամտորեն հնարավոր փոփոխությունը տեղի է ունեցել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, և կիրառվել է այդ ամսաթվին գոյություն ունեցող ռիսկի ենթարկվածության նկատմամբ: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը տարևերջի դրությամբ ունի լրացող տոկոսադրույքով պարտավորություն, կազմակերպությունը կբացահայտի ազդեցությունը շահույթ կամ վնասի (այսինքն՝ տոկոսային ծախսի) վրա ընթացիկ տարվա համար, եթե տոկոսադրույքները փոփոխված լինեին խելամտորեն հնարավոր գումարներով.
- բ) կազմակերպություններից չի պահանջվում բացահայտել համապատասխան ռիսկային փոփոխականի՝ խելամտորեն հնարավոր փոփոխությունների միջակայքի ներսում յուրաքանչյուր փոփոխության ազդեցությունը շահույթ կամ վնասի և սեփական կապիտալի վրա: Բավարար է միայն խելամտորեն հնարավոր միջակայքի սահմանային փոփոխությունների ազդեցությունների բացահայտումը:

Բ19 Համապատասխան ռիսկային փոփոխականի խելամտորեն հնարավոր փոփոխությունը որոշելիս՝ կազմակերպությունը պետք է դիտարկի.

- ա) տնտեսական միջավայրերը, որոնցում այն գործում է: Խելամտորեն հնարավոր փոփոխությունը չպետք է ներառի շատ քիչ հավանական կամ «վատագույն դեպքի» սցենարը կամ «ստրեսային

թեստեր»։ Ավելին, եթե հիմքում ընկած փոփոխականի փոփոխության տեմպը կայուն է, կարիք չկա, որ կազմակերպությունը փոփոխի ռիսկային փոփոխականի՝ իր կողմից ընտրված խելամտորեն հնարավոր փոփոխությունը։ Օրինակ, ենթադրենք՝ տոկոսադրույքները 5 տոկոս են, և կազմակերպությունը որոշել է, որ տոկոսադրույքի խելամտորեն հնարավոր տատանումը 50 բազիսային կետ է։ Այն պետք է բացահայտի ազդեցությունը շահույթ կամ վնասի և սեփական կապիտալի վրա, եթե տոկոսադրույքները փոփոխվեին դառնալով 4.5 տոկոս կամ 5.5 տոկոս։ Հաջորդ ժամանակաշրջանում տոկոսադրույքները բարձրացել են մինչև 5.5 տոկոս։ Կազմակերպությունը շարունակում է ենթադրել, որ տոկոսադրույքները կարող են տատանվել ± 50 բազիսային կետով (այսինքն, որ տոկոսադրույքների փոփոխության տեմպը կայուն է)։ Կազմակերպությունը կբացահայտի ազդեցությունը շահույթ կամ վնասի և սեփական կապիտալի վրա, եթե տոկոսադրույքները փոփոխվեին՝ դառնալով 5 տոկոս կամ 6 տոկոս։ Կազմակերպությունը պարտավոր չէ վերանայել իր գնահատականը այն մասին, որ տոկոսադրույքները խելամտորեն կարող են տատանվել ± 50 բազիսային կետով, բացառությամբ, երբ ի հայտ է գալիս վկայություն այն մասին, որ տոկոսադրույքները դարձել են զգալիորեն ավելի անկայուն։

բ) Ժամանակային միջակայքը, որի համար այն կատարում է գնահատումը։ Զգայնության վերլուծությունը պետք է ցույց տա փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնք դիտարկվում են որպես խելամտորեն հնարավոր տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում, մինչև որ կազմակերպությունը հաջորդ անգամ ներկայացնի այս բացահայտումները, ինչը սովորաբար, իր հաջորդ տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանն է։

P20 Պարագրաֆ 41-ը կազմակերպությանը թույլ է տալիս օգտագործել զգայնության վերլուծությունը, որն արտացոլում է ռիսկային փոփոխականների փոխկապակցվածությունը, ինչպիսին է, օրինակ, ռիսկին ենթակա արժեքի մեթոդաբանությունը, եթե կազմակերպությունն օգտագործում է այդ վերլուծությունը ֆինանսական ռիսկերին իր ենթարկվածությունը կառավարելու նպատակով։ Դա կիրառելի է նույնիսկ այն դեպքում, երբ այդպիսի մեթոդաբանությունը չափում է միայն հնարաոր կորուստները, բայց չի չափում հնարավոր շահումները։ Այդպիսի կազմակերպությունը կարող է համապատասխանել 41(ա) պարագրաֆի պահանջին՝ բացահայտելով ռիսկին ենթակա արժեքի օգտագործվող մոդելի տեսակը (օրինակ, արդյոք, մոդելը հիմնվում է Մոնթե Կառլոյի սիմուլյացիաների վրա), մոդելի աշխատանքի սկզբունքների բացատրությունը և հիմնական ենթադրությունները (օրինակ, պահման ժամանակահատվածը և վստահության մակարդակը)։ Կազմակերպությունները կարող են նաև բացահայտել դիտարկումների իրականացման ժամանակահատվածը և այդ ժամանակահատվածի ընթացքում դիտարկումներին տրված կշիռներին, բացատրություն, թե հաշվարկներում ինչպես են հաշվի առնվել ընտրանքները, ինչպես նաև, թե փոփոխականությունների և կորելիացիաների ինչ գործակիցներ (կամ, որպես այլընտրանք, Մոնթե Կարլոյի հավանականությունների բաշխման սիմուլյացիաներ) են օգտագործվել։

P21 Կազմակերպությանը պետք է տրամադրի զգայնության վերլուծություն իր ամբողջ բիզնեսի համար, սակայն կարող է կատարել տարբեր տիպի զգայնության վերլուծության ֆինանսական գործիքների տարբեր դասերի համար։

Տոկոսադրույքային ռիսկ

P22 *Տոկոսադրույքային ռիսկը* առաջանում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված տոկոսակիր ֆինանսական գործիքների (օրինակ, թողարկված կամ ձեռքբերված պարտքային գործիքների) գծով և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չճանաչված որոշ ֆինանսական գործիքների (օրինակ, որոշ վարկ տալու հանձնառությունների) գծով։

Արժույթային ռիսկ

P23 *Արժույթային ռիսկը* (կամ արտարժույթային ռիսկը) առաջանում է ֆինանսական գործիքներից, որոնք արտահայտված են արտարժույթով, այսինքն արժույթով, որը տարբեր է ֆունկցիոնալ արժույթից, որով դրանք չափվում են։ Սույն ՖՀՄ-ի նպատակներով, արժույթային ռիսկ չի առաջանում ոչ դրամական հոդվածներ հանդիսացող ֆինանսական գործիքներից, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթով արտահայտված ֆինանսական գործիքներից։

P24 Զգայնության վերլուծություն է բացահայտվում յուրաքանչյուր արժույթի համար, որի գծով կազմակերպությունը էականորեն ենթարկված է ռիսկի:

Այլ գնային ռիսկ

P25 Այլ գնային ռիսկը ֆինանսական գործիքների գծով առաջանում է, օրինակ, ապրանքների գների կամ բաժնետոմսերի գների փոփոխությունների պատճառով: Պարագրաֆ 40-ի պահանջները բավարարելու համար կազմակերպությունը կարող է բացահայտել որոշակի բորսայական ինդեքսի, ապրանքի գնի կամ այլ ռիսկային փոփոխականի նվազման ազդեցությունը: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը տրամադրում է մնացորդային արժեքի երաշխիքներ, որոնք ֆինանսական գործիքներ են, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն ակտիվների արժեքի աճը կամ նվազումը, որոնց նկատմամբ կիրառվում է երաշխիքը:

P26 Բաժնետոմսերի գնի գծով ռիսկ առաջացնող ֆինանսական գործիքների երկու օրինակներ են՝ (ա) այլ կազմակերպության բաժնետոմսերում ներդրումներ անելը և (բ) ներդրումը տրաստում, որն, իր հերթին ներդրում ունի բաժնային գործիքներում: Այլ օրինակներից են որոշակի քանակությամբ բաժնային գործիքներ գնելու կամ վաճառելու ֆորվարդային պայմանագրերը և ,օպցիոնները, և բաժնետոմսերի գների գծով ինդեքսավորված սվոպերը: Այդպիսի ֆինանսական գործիքների իրական արժեքի վրա ազդեցություն է գործում հիմքում ընկած բաժնային գործիքների շուկայական գինը:

P27 40(ա) պարագրաֆին համապատասխան՝ շահույթ կամ վնասի զգայնությունը (որն առաջանում է, օրինակ, որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» գործիքներից) բացահայտվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի զգայնությունից (որն առաջանում է, օրինակ, բաժնային գործիքներում ներդրումներից, որոնց իրական արժեքի փոփոխությունները ներկայացված են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում) առանձին:

P28 Ֆինանսական գործիքները, որոնք կազմակերպությունը դասակարգել է որպես բաժնային գործիքներ, չեն վերաչափվում: Ոչ շահույթ կամ վնասի, ոչ էլ սեփական կապիտալի վրա ազդեցություն չի ունենա այդ բաժնային գործիքների գների փոփոխության ռիսկը: Համապատասխանաբար, զգայնության վերլուծություն չի պահանջվում:

Ապաճանաչում (42Գ – 42Ը)

Շարունակվող ներգրավվածություն (պարագրաֆ 42Գ)

P29 42Ե-42Ը պարագրաֆների բացահայտման պահանջների նպատակով, փոխանցված ֆինանսական ակտիվում շարունակվող ներգրավվածության գնահատումը կատարվում է հաշվետու կազմակերպության մակարդակով: Օրինակ, եթե դուստր կազմակերպությունը չկապակցված երրորդ կողմին փոխանցում է ֆինանսական ակտիվ, որում դուստր կազմակերպության մայր կազմակերպությունն ունի շարունակվող ներգրավվածություն, ապա դուստր կազմակերպությունը իր առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում փոխանցված ակտիվում իր ներգրավվածության առկայության որոշման գնահատումներում չի ներառում մայր կազմակերպության ներգրավվածությունը (այսինքն, երբ դուստր կազմակերպությունը հաշվետու կազմակերպություն է): Սակայն, մայր կազմակերպությունը իր դուստր կազմակերպության կողմից փոխանցված ֆինանսական ակտիվում իր շարունակվող ներգրավվածությունը (կամ խմբի մեկ այլ անդամի ներգրավվածությունը) կներառի՝ որոշելիս արդյոք այն իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում փոխանցված ակտիվում ունի շարունակվող ներգրավվածություն, թե ոչ (այսինքն, երբ հաշվետու կազմակերպությունը խումբ է):

P30 Կազմակերպությունը չունի շարունակվող ներգրավվածություն փոխանցված ֆինանսական ակտիվում, եթե, որպես փոխանցման մաս, այն չի պահպանում ոչ այդ ֆինանսական ակտիվին բնորոշ պայմանագրային իրավունքները կամ պարտականությունները և ոչ էլ ձեռք է բերում փոխանցված ֆինանսական ակտիվին առնչվող նոր պայմանագրային իրավունքներ կամ պարտականություններ: Կազմակերպությունը չունի շարունակվող ներգրավվածություն փոխանցված ֆինանսական ակտիվում, եթե չունի մասնակցություն փոխանցված ֆինանսական ակտիվի ապագա արդյունքում և ոչ էլ ապագայում վճարումներ կատարելու պարտականություն՝ փոխանցված ֆինանսական ակտիվի հետ կապված որևէ հանգամանքներում:

Բ31 Փոխանցված ֆինանսական ակտիվում շարունակվող ներգրավվածությունը կարող է առաջանալ փոխանցման հետ կապված ստացողի կամ երրորդ կողմի հետ կնքած փոխանցման համաձայնագրի կամ առանձին համաձայնագրի պայմանագրային դրույթներից:

Փոխանցված ֆինանսական ակտիվներ, որոնք ամբողջությամբ չեն ապաճանաչվում (պարագրաֆ 42Դ)

Բ32 Պարագրաֆ 42Դ-ն պահանջում է կատարել բացահայտումներ, երբ փոխանցված ֆինանսական ակտիվները կամ դրանց մի մասը չեն որակվում որպես ապաճանաչմանը ենթակա: Այդ բացահայտումները պահանջվում են կատարել յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվին, որի դրությամբ կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել փոխանցված ֆինանսական ակտիվները՝ անկախ նրանից, թե երբ են փոխանցումները կատարվել:

Շարունակվող ներգրավվածության տեսակները (42Ե – 42Ը)

Բ33 42Ե-42Ը պարագրաֆները պահանջում են կատարել որակական և քանակական բացահայտումներ ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում շարունակվող ներգրավվածության յուրաքանչյուր տեսակի համար: Կազմակերպությունը պետք է խմբավորի իր շարունակվող ներգրավվածությունն ըստ տեսակների, որոնք ներկայացնում են ռիսկերին կազմակերպության ենթարկվածությունը: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է խմբավորել իր շարունակվող ներգրավվածությունն ըստ ֆինանսական գործիքի տեսակի (օրինակ՝ երաշխիքներ կամ գնման օպցիոններ), կամ ըստ փոխանցման տեսակի (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի ֆակտորինգ, արժեթղթավորում և արժեթղթերի փոխառություն):

Փոխանցված ակտիվները հետգնելու նպատակով չզեղչված դրամական միջոցների արտահոսքերի մարման ժամկետների վերլուծություն (պարագրաֆ 42Ե(ե))

Բ34 Պարագրաֆ 42Ե(ե)-ն կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվները հետգնելու նպատակով չզեղչված դրամական միջոցների արտահոսքերի մարման ժամկետների վերլուծությունը, կամ ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվների հետ կապված ստացողին վճարման ենթակա այլ գումարները՝ ցույց տալով կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության պայմանագրային մնացյալ մարման ժամկետները: Այս վերլուծությունը տարբերակում է հետևյալ դրամական միջոցները. նրանք, որոնք կազմակերպությունից պահանջվում են վճարել (օրինակ՝ ֆորվարդային պայմանագրեր), նրանք, որոնք կազմակերպությունից կարող են պահանջվել վճարել (օրինակ, դուրս գրված վաճառքի օպցիոններ) և նրանք, որոնք կազմակերպությունը կարող է վճարել իր հայեցողությամբ (օրինակ՝ ձեռք բերված գնման օպցիոններ):

Բ35 42Ե(ե) պարագրաֆի համաձայն պահանջվող մարման ժամկետների վերլուծությունը պատրաստելիս, կազմակերպությունն օգտագործում է իր դատողությունը՝ որոշելու համար համապատասխան ժամանակային միջակայքերը: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է որոշել, որ տեղին են հետևյալ ժամանակային միջակայքերը՝

- ա) ոչ ավել, քան մեկ ամիս,
- բ) ավելին, քան մեկ ամիսը, բայց ոչ ավել, քան երեք ամիս,
- գ) ավելին, քան երեք ամիս, բայց ոչ ավել, քան վեց ամիս,
- դ) ավելին, քան վեց ամիս, բայց ոչ ավել, քան մեկ տարի,
- ե) ավելին, քան մեկ տարի, բայց ոչ ավել, քան երեք տարի,
- զ) ավելին, քան երեք տարի, բայց ոչ ավել, քան հինգ տարի, և
- է) հինգ տարուց ավել:

Բ36 Եթե առկա է հնարավոր մարման ժամկետների տիրույթ, դրամական միջոցների հոսքերը ներառվում են՝ հիմնվելով ամենավաղ ամսաթվի վրա, որի դրությամբ կազմակերպությունից պահանջվում է վճարել կամ կազմակերպությանը թույլատրվում է վճարել:

Որակական տեղեկատվություն (պարագրաֆ 42Ե(զ))

Բ37 Պարագրաֆ 42Ե(զ) կետով պահանջվող որակական տեղեկատվությունը ներառում է ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվների նկարագրությունը, ինչպես նաև այդ ակտիվների փոխանցումից հետո

պահպանված շարունակվող ներգրավվածության բնույթը և նպատակը: Այն նաև ներառում է այն ռիսկերի նկարագրությունը, որոնց կազմակերպությունը ենթարկվում է, ներառյալ՝

- ա) նկարագրություն, թե ինչպես է կազմակերպությունը կառավարում ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվներում իր շարունակվող ներգրավվածությանը բնորոշ ռիսկը,
- բ) արդյոք կազմակերպությունից պահանջվում է վնասներ կրել այլ կողմերից առաջ, և կողմերի ստանձնվող վնասների հերթականությունը և գումարները, երբ կողմերի մասնակցության աստիճանակարգն ավելի ցածր է, քան կազմակերպության մասնակցությունը տվյալ ակտիվում (այսինքն՝ տվյալ ակտիվում իր շարունակվող ներգրավվածությունը),
- գ) ֆինանսական աջակցություն տրամադրելու կամ փոխանցված ֆինանսական ակտիվը հետգնելու պարտականությունների հետ կապված նախադրյալների նկարագրությունը:

Ապաճանաչման գծով օգուտներ կամ կորուստներ (պարագրաֆ 42Է(ա))

Բ38 42Է(ա) պարագրաֆը կազմակերպությունից պահանջում է բացահայտել ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչման գծով օգուտները կամ կորուստները, որում կազմակերպությունն ունի շարունակվող ներգրավվածություն: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի արդյոք ապաճանաչումից օգուտը կամ կորուստը առաջացել է նախկինում ճանաչված ակտիվի՝ որպես մեկ ամբողջություն, և նրա բաղադրիչների իրական արժեքների (այսինքն՝ մասնակցությունը ապաճանաչված ակտիվում և կազմակերպության կողմից պահպանված մասնակցությունը) տարբերությունից թե ոչ: Այդ դեպքում, կազմակերպությունը նաև պետք է բացահայտի՝ արդյոք իրական արժեքի չափումներն ընդգրկում են նշանակալի մուտքային տվյալներ, որոնք հիմնված չեն դիտելի շուկայական տվյալների վրա, ինչպես նկարագրված է 27Ա պարագրաֆում:

Լրացուցիչ տեղեկատվություն (պարագրաֆ 42Ը)

Բ39 42Դ-42Ը պարագրաֆներում պահանջվող բացահայտումները կարող է բավարար չլինեն ապահովելու 42Բ պարագրաֆի բացահայտման պահանջները: Այս դեպքում, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի որևէ լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է բավարարելու բացահայտման նպատակները: Հաշվի առնելով հանգամանքները, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե որքան լրացուցիչ տեղեկատվություն է անհրաժեշտ տրամադրել՝ օգտագործողների տեղեկատվական կարիքները բավարարելու համար, և որքան է կազմակերպությունը կարևորում լրացուցիչ տեղեկատվության տարբեր ասպեկտները: Անհրաժեշտ է հավասարակշռություն պահպանել ֆինանսական հաշվետվությունները չափազանց շատ մանրամասներով ծանրաբեռնելու, որոնք հնարավոր է չօժանդակեն ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին և չափազանց մեծ թվով միավորումների արդյունքում տեղեկատվությունը ոչ հստակ միջև:

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցումը (պարագրաֆներ 13Ա - 13Զ)

Գործողության ոլորտը (պարագրաֆ 13Ա)

Բ40 13Բ-13Ե պարագրաֆների բացահայտումները պահանջվում են բոլոր ճանաչված ֆինանսական գործիքների համար, որոնք հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն: Ի լրումն, ֆինանսական գործիքները ներառվում են 13Բ-13Ե պարագրաֆների բացահայտման պահանջներում, եթե դրանք ենթակա են իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածության կամ համանման ֆինանսական գործիքներ և գործառնություններ ներառող համանման համաձայնագրի՝ անկախ նրանից այդ ֆինանսական գործիքները հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն, թե ոչ:

Բ41 13Ա և Բ40 պարագրաֆներում նշված համանման համաձայնագրերը ներառում են ածանցյալ քլիրինգային համաձայնագրեր, հետգնման գլոբալ գլխավոր համաձայնագրեր (ոճպո պայմանագրեր), արժեթղթերի փոխառության գլոբալ գլխավոր համաձայնագրեր և ֆինանսական գրավին վերաբերող այլ հարակից իրավունքներ: Պարագրաֆ Բ40-ում նշված համանման ֆինանսական գործիքները և գործառնությունները ներառում են ածանցյալ գործիքներ, վաճառքի և հետգնման համաձայնագրեր, հակադարձ վաճառքի և հետգնման համաձայնագրեր, և արժեթղթերի փոխառության համաձայնագրեր: Այն ֆինանսական գործիքները, որոնք չեն ընդգրկվում պարագրաֆ 13Ա-ի գործողության ոլորտում, ներառում են միևնույն հաստատությունում առկա վարկերը և հաճախորդների ավանդները (եթե դրանք

չեն հաշվանցվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում), ինչպես նաև ֆինանսական գործիքները, որոնք ենթակա են միայն գրավի համաձայնագրում ներառման:

Պարագրաֆ 13Ա-ի գործողության ոլորտում գտնվող ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների վերաբերյալ քանակական տեղեկատվության բացահայտում (պարագրաֆ 13Գ)

P42 Պարագրաֆ 13Գ-ի համաձայն բացահայտված ֆինանսական գործիքները կարող են ենթակա լինել տարբեր չափման պահանջների (օրինակ՝ հետգնման համաձայնագրին վերաբերող կրեդիտորական պարտքը կարող է չափվել ամորտիզացված արժեքով, մինչդեռ ածանցյալ գործիքը պետք է չափվի իրական արժեքով): Կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքները պետք է ներառի դրանց ճանաչված գումարներով և համապատասխան բացահայտումներում նկարագրի դրանց չափումից առաջացող տարբերությունները:

Պարագրաֆ 13Ա-ի գործողության ոլորտում գտնվող ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների համախառն գումարների բացահայտում (պարագրաֆ 13Գ(ա))

P43 Պարագրաֆ 13Գ(ա)-ով պահանջվող գումարները վերաբերում են այն ճանաչված ֆինանսական գործիքներին, որոնք հաշվանցվում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն: 13Գ(ա) պարագրաֆով պահանջվող գումարները նույնպես վերաբերում են այն ճանաչված ֆինանսական գործիքներին, որոնք ենթակա են իրավաբանորեն ամրագրված գլխավոր հաշվանցման պայմանավորվածության կամ համանման համաձայնագրի՝ անկախ նրանից դրանք բավարարում են հաշվանցման չափանիշները, թե ոչ: Սակայն, պարագրաֆ 13Գ(ա) կետով պահանջվող բացահայտումները չեն վերաբերում այն գումարներին, որոնք ճանաչվում են գրավի համաձայնագրերի արդյունքում, որոնք չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի հաշվանցման չափանիշներին: Փոխարենը, այդպիսի գումարները պետք է բացահայտվեն 13Գ(դ) կետի համաձայն:

ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի չափանիշների համաձայն հաշվանցված գումարների բացահայտումը (պարագրաֆ 13Գ(բ))

P44 Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված զուտ գումարները որոշելիս՝ պարագրաֆ 13Գ(բ)-ն կազմակերպություններից պահանջում է բացահայտել ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի համաձայն հաշվանցված գումարները: Ճանաչված ֆինանսական ակտիվների և ճանաչված ֆինանսական պարտավորությունների գումարները, որոնք ենթակա են հաշվանցվելու նույն պայմանավորվածության շրջանակներում պետք է բացահայտվեն և՛ ֆինանսական ակտիվին, և՛ ֆինանսական պարտավորությանը վերաբերող բացահայտումներում: Սակայն, բացահայտվող գումարները (օրինակ՝ աղյուսակի տեսքով) սահմանափակվում են հաշվանցման ենթակա գումարներով: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է ունենալ ճանաչված ածանցյալ ակտիվ և ճանաչված ածանցյալ պարտավորություն, որոնք բավարարում են ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի հաշվանցման չափանիշներին: Եթե ածանցյալ ակտիվի համախառն գումարը մեծ է ածանցյալ պարտավորության համախառն գումարից, ապա ֆինանսական ակտիվի բացահայտման աղյուսակում կներառվի ածանցյալ ակտիվի ամբողջ գումարը (պարագրաֆ 13Գ(ա) կետի համաձայն) և ածանցյալ պարտավորության ամբողջ գումարը (պարագրաֆ 13Գ(բ) կետի համաձայն): Սակայն, թեև ֆինանսական պարտավորության բացահայտման աղյուսակը կներառի ածանցյալ պարտավորության ամբողջ գումարը (պարագրաֆ 13Գ(ա) կետի համաձայն), այն կներառի միայն ածանցյալ ակտիվի այն գումարը (13Գ(բ) կետի համաձայն), որը հավասար է ածանցյալ պարտավորության գումարին:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված զուտ գումարների բացահայտում (պարագրաֆ 13Գ(գ))

P45 Եթե կազմակերպությունն ունի գործիքներ, որոնք բավարարում են սույն բաժնի բացահայտումների գործողության ոլորտին (ինչպես սահմանված է պարագրաֆ 13Ա-ում), սակայն չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի հաշվանցման չափանիշներին, ապա պարագրաֆ 13Գ(գ) կետով պահանջվող բացահայտման ենթակա գումարները դառնում են պարագրաֆ 13Գ(ա) կետով պահանջվող բացահայտման ենթակա գումարներին հավասար:

P46 Պարագրաֆ 13Գ(գ) կետով պահանջվող բացահայտման ենթակա գումարները պետք է համադրվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ ներկայացված առանձին տողային հոդվածի գումարների հետ: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ ֆինանսական հաշվետվության

առանձին տողային հոդվածի գումարների միավորումը (խմբավորումը) կամ մանրամասնեցումը (ապախմբավորումը) տրամադրում է ավելի տեղին տեղեկատվություն, ապա այն պետք է համադրի պարագրաֆ 13Գ(գ) կետում բացահայտված միավորված կամ մանրամասնեցված գումարները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված առանձին տողային հոդվածի գումարների հետ:

Իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածության ենթակա գումարների բացահայտումը, որոնք այլ կերպ չեն ներառվում պարագրաֆ 13Գ(բ) կետում (պարագրաֆ 13Գ (դ))

Բ47 Պարագրաֆ 13Գ(դ) կետը կազմակերպություններից պահանջում է բացահայտել այն գումարները, որոնք ենթակա են իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածության կամ համանման համաձայնագրում ներառման, որոնք այլ կերպ չեն ներառվում պարագրաֆ 13Գ(բ) կետում: Պարագրաֆ 13Գ(դ)(i) կետը վերաբերում է ճանաչված ֆինանսական գործիքների գումարներին, որոնք չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի հաշվանցման որոշ կամ բոլոր չափանիշերին (օրինակ՝ հաշվանցելու ներկա իրավունքները, որոնք չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42(բ) կետի չափանիշին, կամ հաշվանցելու պայմանական իրավունքները, որոնք իրավաբանորեն ամրագրված են և իրագործելի միայն կոնտրագենտների կողմից վճարման խախտման, անվճարունակության կամ սնանկացման դեպքում):

Բ48 Պարագրաֆ 13Գ(դ)(ii) կետը վերաբերում է այն գումարներին, որոնք վերաբերում են ֆինանսական գրավին, ներառյալ դրամական գրավը՝ ստացված կամ գրավադրված: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի որպես գրավ դրված կամ ստացված այդ ֆինանսական գործիքների իրական արժեքը: Պարագրաֆ 13Գ(դ)(ii) կետի համաձայն բացահայտված գումարները պետք է վերաբերվեն ստացված կամ գրավադրված փաստացի գրավին և ոչ այդպիսի գրավը հետ վերադարձնելու կամ հետ ստանալու նպատակով ճանաչված որևէ առաջացող կրեդիտորական կամ դեբիտորական պարտքին:

Սահմանափակումներ պարագրաֆ 13Գ(դ) կետում բացահայտված գումարների նկատմամբ (պարագրաֆ 13Դ)

Բ49 Պարագրաֆ 13Գ(դ) կետի համաձայն գումարները բացահայտելիս՝ կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի ֆինանսական գործիքով չափից ավելի ապահովվածության հետևանքները: Այդ դեպքում, կազմակերպությունը պետք է նախ նվազեցնի պարագրաֆ 13Գ(դ)(i) կետի համաձայն բացահայտված գումարները պարագրաֆ 13Գ(գ) կետի համաձայն բացահայտված գումարներից: Այնուհետև, կազմակերպությունը պետք է սահմանափակի պարագրաֆ 13Գ(դ)(ii) կետի համաձայն բացահայտված գումարները պարագրաֆ 13Գ(գ) կետի մնացած գումարով՝ համապատասխան ֆինանսական գործիքի համար: Սակայն, եթե գրավի նկատմամբ իրավունքները կարող են իրավաբանորեն ամրագրված լինել ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, ապա նման իրավունքները կարող են ներառվել պարագրաֆ 13Դ-ի համաձայն ներկայացված բացահայտումներում:

Իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածության և համանման համաձայնագրերին ենթակա հաշվանցման իրավունքների նկարագրությունը (պարագրաֆ 13Ե)

Բ50 Կազմակերպությունը պետք է նկարագրի պարագրաֆ 13Գ(դ) կետի համաձայն բացահայտված հաշվանցման իրավունքների և համանման պայմանավորվածությունների տեսակների նկարագրությունը, ներառյալ այդ իրավունքների բնույթը: Օրինակ, կազմակերպությունը պետք է նկարագրի իր պայմանական իրավունքները: Այն գործիքները, որոնց նկատմամբ կիրառվում են հաշվանցման իրավունքներ, որոնք պայմանավորված չեն ապագա որևէ դեպքով, սակայն, որոնք չեն բավարարում ՀՀՄՍ 32-ի պարագրաֆ 42-ի մնացած չափանիշերին, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն պատճառ(ներ)ը, թե ինչու չեն բավարվում այդ չափանիշերը: Ստացված կամ գրավադրված ֆինանսական գրավի դեպքում, կազմակերպությունը պետք է նկարագրի գրավի համաձայնագրի պայմանները (օրինակ, գրավի սահմանափակումների դեպքում):

Բացահայտում ըստ ֆինանսական գործիքի կամ ըստ կոնտրագենտի

Բ51 Պարագրաֆ 13Գ(ա)-(ե) կետերով պահանջվող քանակական բացահայտումները կարող են խմբավորվել ըստ ֆինանսական գործիքի կամ գործարքի (օրինակ՝ ածանցյալ գործիքներ, հետգնման և հետադարձ հետգնման պայմանագրեր կամ արժեթղթերի փոխառության պայմանագրեր):

Բ52 Որպես այլընտրանք, կազմակերպությունը կարող է խմբավորել պարագրաֆ 13Գ(ա)-(գ) կետերով պահանջվող քանակական բացահայտումներն ըստ ֆինանսական գործիքի տեսակի, իսկ պարագրաֆ

13Գ(գ)-(ե) կետերով պահանջվող քանակական բացահայտումներն՝ ըստ կոնտրագենտի: Եթե կազմակերպությունը պահանջվող տեղեկատվությունը ներկայացնում է ըստ կոնտրագենտի, ապա կազմակերպությունից չի պահանջվում կոնտրագենտներին նույնականացնել ըստ անվանումների: Սակայն կոնտրագենտների նախորդումը (Կոնտրագենտ Ա, Կոնտրագենտ Բ, Կոնտրագենտ Գ և այլն.) պետք է հետևողականորեն պահպանվի ներկայացված բոլոր տարիների համար: Որակական բացահայտումները պետք է դիտարկվեն՝ կոնտրագենտների տեսակների վերաբերյալ հետագա տեղեկատվություն տրամադրելու նպատակով: Երբ 13Գ(գ)-(ե) կետերով պահանջվող գումարների բացահայտվում են ըստ կոնտրագենտների, կոնտրագենտի ընդհանուր գումարների տեսանկյունից առանձին վերցրած նշանակալի գումարները պետք է առանձին բացահայտվեն, իսկ կոնտրագենտի առանձին վերցրած մնացած ոչ նշանակալի գումարները պետք է միավորվեն մեկ տողային հոդվածում:

Այլ

Բ53 13Գ-13Ե պարագրաֆներով պահանջվող կոնկրետ բացահայտումները հանդիսանում են նվազագույն բացահայտումներ: Պարագրաֆ 13Բ-ի նպատակը բավարարելու համար, կազմակերպությունից կարող է պահանջվել դրանք լրացնել լրացուցիչ (որակական) բացահայտումներով՝ հիմք ընդունելով իրավաբանորեն ամրագրված հաշվանցման գլխավոր պայմանավորվածությունների և հարակից համաձայնագրերի պայմանները, ներառյալ՝ հաշվանցման իրավունքների բնույթը և կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վրա դրանց հետևանքը կամ պոտենցիալ հետևանքը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 8

Գործառնական սեզմենտներ

Հիմնական սկզբունքը

1 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կընձեռի գնահատելու ձեռնարկատիրական այն գործունեությունների բնույթը և ֆինանսական հետևանքները, որոնցում ինքը ներգրավված է, ինչպես նաև գնահատելու այն տնտեսական միջավայրը, որում ինքը գործում է:

Գործողության ոլորտը

- 2 Սույն ՖՀՄՍ-ը պետք է կիրառվի՝
- ա) այն կազմակերպության առանձին կամ անհատական ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ՝
 - (i) որի պարտքային կամ բաժնային գործիքները վաճառվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները). կամ
 - (ii) որը արժեթղթերի հանձնաժողովում կամ կարգավորող այլ կառույցում իր ֆինանսական հաշվետվությունները գրանցել է կամ գտնվում է գրանցելու փուլում բաց շուկայում գործիքների որևէ դաս թողարկելու նպատակով.
 - բ) մայր կազմակերպության հետ խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ՝
 - (i) որի պարտքային կամ բաժնային գործիքները վաճառվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները). կամ
 - (ii) որը արժեթղթերի հանձնաժողովում կամ կարգավորող այլ կառույցում իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները գրանցել է կամ գտնվում է գրանցելու փուլում բաց շուկայում գործիքների որևէ դաս թողարկելու նպատակով:
- 3 Եթե կազմակերպությունը, որից չի պահանջվում կիրառել սույն ՖՀՄՍ-ը, ընտրում է բացահայտել սեզմենտների վերաբերյալ այնպիսի տեղեկատվություն, որը չի համապատասխանում սույն ՖՀՄՍ-ին, ապա այն չպետք է այդ տեղեկատվությունը նկարագրի որպես սեզմենտային տեղեկատվություն:
- 4 Եթե ֆինանսական զեկույցը ներառում է և՛ սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում գտնվող մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, և՛ մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա սեզմենտային տեղեկատվությունը պահանջվում է ներկայացնել միայն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

Գործառնական սեզմենտներ

- 5 Գործառնական սեզմենտը կազմակերպության բաղադրիչ է՝
- ա) որը ներգրավված է ձեռնարկատիրական գործունեություններում, որոնցից այն կարող է վաստակել հասույթներ և կրել ծախսեր (ներառյալ նույն կազմակերպության այլ բաղադրիչների հետ գործառնություններից հասույթները և ծախսերը).
 - բ) որի գործառնական արդյունքները կանոնավոր կերպով վերանայվում են կազմակերպության գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից՝ սեզմենտին միջոցների բաշխման վերաբերյալ որոշում կայացնելու և դրա գործունեության արդյունքները գնահատելու նպատակով.

գ) որի գծով առկա է առանձին ֆինանսական տեղեկատվություն:

Գործառնական սեզմենտը կարող է իրականացնել այնպիսի գործունեություններ, որոնցից դեռևս չի վաստակել հասույթներ, օրինակ՝ գործարկման աշխատանքները կարող են համարվել գործառնական սեզմենտներ մինչև հասույթ ստանալը:

- 6 Պարտադիր չէ, որ կազմակերպության բոլոր մասերը համարվեն գործառնական սեզմենտ կամ գործառնական սեզմենտի մաս: Օրինակ՝ կորպորատիվ գլխամասային գրասենյակները կամ որոշ ֆունկցիոնալ բաժիններ կարող են չվաստակել հասույթներ կամ կարող են վաստակել հասույթներ, որոնք կազմակերպության գործունեության համար համարվում են բացառապես պատահական, հետևաբար չեն համարվի գործառնական սեզմենտներ: Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով, կազմակերպության հետաշխատանքային հատուցումների պլանները չեն համարվում գործառնական սեզմենտներ:
- 7 “Գլխավոր գործառնական որոշում կայացնող” տերմինը որոշակիացնում է գործառույթ, և պարտադիր չէ, որ այն նշանակի հատուկ պաշտոն ունեցող որևէ ղեկավար: Նշված գործառույթի էությունը կազմակերպության գործառնական սեզմենտներին միջոցներ բաշխելն է, ինչպես նաև դրանց գործունեության արդյունքները գնահատելը: Հաճախ, կազմակերպության գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը այդ կազմակերպության գլխավոր գործադիր պաշտոնյան կամ գլխավոր գործառնական պաշտոնյան է, սակայն, այն կարող է լինել նաև, օրինակ, գործադիր տնօրենների կամ այլ անձանց խումբը:
- 8 Բազմաթիվ կազմակերպությունների համար, գործառնական սեզմենտների՝ 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված երեք հատկանիշները հստակորեն բնութագրում են իրենց գործառնական սեզմենտները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է հաշվետվություններ պատրաստել, որոնցում իր ձեռնարկատիրական գործունեությունները ներկայացված են տարբեր ձևերով: Եթե գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը օգտագործում է ավելի քան մեկ սեզմենտային տեղեկատվության փաթեթ, այլ գործունեություն կարող են որոշակիացնել բաղադրիչների առանձին փաթեթ՝ որպես կազմակերպության գործառնական սեզմենտներ, ներառյալ յուրաքանչյուր բաղադրիչի ձեռնարկատիրական գործունեության բնույթը, դրանց համար պատասխանատու ղեկավար անձանց առկայությունը և տնօրենների խորհրդին ներկայացված տեղեկատվությունը:
- 9 Սովորաբար, գործառնական սեզմենտն ունի սեզմենտի ղեկավար, որն ուղղակիորեն հաշվետու է գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողին, որի հետ գտնվում է պարբերաբար հաղորդակցության մեջ՝ գործառնական գործունեությունները, ֆինանսական արդյունքները, կանխատեսումները կամ սեզմենտին վերաբերող պլանները քննարկելու նպատակով: “Սեզմենտի ղեկավար” տերմինը որոշակիացնում է գործառույթ, և պարտադիր չէ, որ այն նշանակի հատուկ պաշտոն ունեցող որևէ ղեկավար: Գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը գործառնական որոշ սեզմենտների համար կարող է նաև լինել սեզմենտի ղեկավար: Մեկ ղեկավարը կարող է լինել ավելի քան մեկ գործառնական սեզմենտի ղեկավար: Եթե 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված հատկանիշները կիրառվում են կազմակերպության ավելի քան մեկ բաղադրիչների խմբի նկատմամբ, սակայն սեզմենտի ղեկավարները պատասխանատու են միայն բաղադրիչների մեկ խմբի համար, բաղադրիչների այդ խմբերն են կազմում գործառնական սեզմենտները:
- 10 5-րդ պարագրաֆում նշված հատկանիշները կարող են կիրառվել բաղադրիչների երկու կամ ավելի փոխլրացնող խմբերի համար, որոնց նկատմամբ ղեկավարները կրում են պատասխանատվություն: Երբեմն այդ կառուցվածքը կոչվում է “կազմակերպության մատրիցային ձև”: Օրինակ՝ որոշ կազմակերպություններում որոշ ղեկավարներ աշխարհով մեկ են պատասխանատու իրենց արտադրանքների և ծառայությունների տարբեր տեսականիների համար, մինչդեռ այլ ղեկավարներ պատասխանատու են դրանց համար միայն աշխարհագրական որոշակի տարածաշրջանների մակարդակով: Գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը կանոնավոր կերպով վերլուծում է բաղադրիչների երկու խմբերի գործառնական արդյունքները, և երկուսի համար էլ ֆինանսական տեղեկատվությունը մատչելի է: Այդ դեպքում կազմակերպությունը, հիմնական սկզբունքի հիման վրա, պետք է որոշի, թե բաղադրիչներից որ խումբն է կազմում գործառնական սեզմենտը:

Հաշվետու սեզմենտներ

- 11 Կազմակերպությունը պետք է առանձին տեղեկատվություն ներկայացնի յուրաքանչյուր գործառնական սեզմենտի վերաբերյալ, որը՝

- ա) որոշակիացված է 5-10-րդ պարագրաֆների համաձայն կամ այդ սեզմենտներից երկուսի կամ ավելիի ընդհանրացման արդյունք է՝ համաձայն 12-րդ պարագրաֆի. և
 - բ) գերազանցում է 13-րդ պարագրաֆում նշված քանակական սահմանային ցուցանիշները:
- 14-19-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են այլ իրավիճակներ, երբ գործառնական սեզմենտի վերաբերյալ պետք է ներկայացնել առանձին տեղեկատվություն:

Ընդհանրացման չափանիշներ

- 12 Գործառնական սեզմենտները համանման տնտեսական հատկանիշներ ունենալու դեպքում հաճախ ցուցադրում են համանման երկարաժամկետ ֆինանսական արդյունքներ: Օրինակ՝ գործառնական երկու սեզմենտի համար երկարաժամկետ միջին համախառն շահույթը (մարժան) կլինի համանման, եթե դրանք ունենային համանման տնտեսական հատկանիշներ: Երկու կամ ավելի գործառնական սեզմենտները կարող են ընդհանրացվել մեկ միասնական գործառնական սեզմենտում, եթե ընդհանրացումը համապատասխանում է սույն ՖՀՄՍ-ի հիմնական սկզբունքին, սեզմենտներն ունեն համանման տնտեսական հատկանիշներ և նույնն են ստորև նշված բոլոր առումներով
- ա) արտադրանքների կամ ծառայությունների բնույթով.
 - բ) արտադրական գործընթացների բնույթով.
 - գ) իրենց արտադրանքների կամ ծառայությունների համար հաճախորդների տիպով կամ դասով.
 - դ) իրենց արտադրանքները բաշխելու կամ ծառայությունները մատուցելու համար օգտագործվող մեթոդներով.
 - ե) եթե կիրառելի է, կարգավորող դաշտի բնույթով, օրինակ՝ բանկային ոլորտ, ապահովագրություն կամ կոմունալ ծառայություններ:

Քանակական սահմանային ցուցանիշներ

- 13 Կազմակերպությունը պետք է առանձին տեղեկատվություն ներկայացնի գործառնական այն սեզմենտի վերաբերյալ, որը բավարարում է ստորև նշված քանակական սահմանային ցուցանիշներից որևէ մեկը.
- ա) սեզմենտի ներկայացված հասույթը, որը ներառում է և՛ արտաքին հաճախորդներին վաճառքներից, և՛ միջսեզմենտային վաճառքներից կամ տրանսֆերտներից ստացված հասույթը, կազմում է գործառնական բոլոր սեզմենտների ընդհանուր հասույթի՝ ներքին և արտաքին, առնվազն 10 տոկոսը.
 - բ) սեզմենտի հայտարարած շահույթի կամ վնասի բացարձակ մեծությունը՝ (i) վնաս չհայտարարած բոլոր գործառնական սեզմենտների հայտարարած համախմբված շահույթի և (ii) վնաս հայտարարած բոլոր գործառնական սեզմենտների հայտարարած համախմբված վնասի բացարձակ մեծություններից առավելագույնի առնվազն 10 տոկոսն է.
 - գ) սեզմենտի ակտիվները կազմում են բոլոր գործառնական սեզմենտների համընդհանուր ակտիվների առնվազն 10 տոկոսը:

Գործառնական սեզմենտները, որոնք չեն բավարարում վերոհիշյալ քանակական սահմանային ցուցանիշներից որևէ մեկը, կարող են համարվել հաշվետու և առանձին բացահայտվել, եթե կազմակերպության ղեկավարության կարծիքով այդ սեզմենտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը օգտակար կլինի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների համար:

- 14 Կազմակերպությունը գործառնական այն սեզմենտների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, որոնք չեն բավարարում քանակական սահմանային ցուցանիշները, կարող է միավորել գործառնական այլ սեզմենտների վերաբերյալ տեղեկատվության հետ, որոնք չեն բավարարում հաշվետու սեզմենտի քանակական սահմանային ցուցանիշները, եթե գործառնական սեզմենտներն ունեն համանման տնտեսական հատկանիշներ և բավարարում են 12-րդ պարագրաֆում թվարկված ընդհանրացման չափանիշների մեծ մասը:
- 15 Եթե գործառնական սեզմենտների կողմից ներկայացվող ընդհանուր արտաքին հասույթը կազմակերպության հասույթի 75 տոկոսից պակաս է, ապա անհրաժեշտ է որոշակիացնել լրացուցիչ

գործառնական սեզմենտներ՝ որպես հաշվետու սեզմենտներ (նույնիսկ եթե դրանք չեն բավարարում 13-րդ պարագրաֆում նշված չափանիշները), մինչև կազմակերպության հասույթի առնվազն 75 տոկոսը ներառվի հաշվետու սեզմենտների կազմում:

- 16 Հաշվետու չհամարվող այլ ձեռնարկատիրական գործունեությունների և գործառնական սեզմենտների վերաբերյալ տեղեկատվությունը պետք է միավորվի և բացահայտվի “բոլոր այլ սեզմենտներ” կատեգորիայում՝ այլ համադրվող հոդվածներից առանձին՝ 28-րդ պարագրաֆով պահանջվող համադրումներն իրականացնելիս: “Բոլոր այլ սեզմենտներ” կատեգորիայում ներառված հասույթի աղբյուրները պետք է նկարագրվեն:
- 17 Եթե, ըստ կազմակերպության ղեկավարության դատողության, անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանում որպես հաշվետու սեզմենտ որոշակիացված գործառնական սեզմենտը շարունակում է լինել նշանակալի, ապա այդ սեզմենտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը պետք է շարունակվի ներկայացվել առանձին ընթացիկ ժամանակաշրջանում, եթե նույնիսկ այն այլևս չի բավարարում 13-րդ պարագրաֆում ներկայացված հաշվետվողականության չափանիշները:
- 18 Եթե գործառնական սեզմենտը ընթացիկ ժամանակաշրջանում, քանակական սահմանային ցուցանիշների համաձայն, որոշակիացվում է որպես հաշվետու սեզմենտ, համադրելիության նպատակներով ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանի սեզմենտային տվյալները պետք է վերահաշվարկվեն՝ նոր հաշվետու սեզմենտը որպես առանձին սեզմենտ արտացոլելու համար, եթե նույնիսկ այդ սեզմենտը նախորդ ժամանակաշրջանում չէր բավարարում 13-րդ պարագրաֆի հաշվետվողականության չափանիշները, և եթե միայն անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա է և դրա մշակման արժեքը չի լինի չափազանց բարձր:
- 19 Կազմակերպության կողմից առանձին բացահայտվող հաշվետու սեզմենտների թվի նկատմամբ կարող է լինել գործնական սահմանաչափ, որի գերազանցման դեպքում սեզմենտային տեղեկատվությունը կարող է դառնալ չափազանց մանրամասնեցված: Չնայած որևէ կոնկրետ սահմանաչափ սահմանված չէ՝ այնուամենայնիվ, երբ, 13-18-րդ պարագրաֆների համաձայն, հաշվետու սեզմենտների թիվը գերազանցում է տասը, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի՝ արդյոք այն գործնական առումով հասել է իր սահմանաչափին:

Բացահայտում

- 20 **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն տեղեկատվությունը, որն իր ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատելու ձեռնարկատիրական այն գործունեությունների բնույթը և ֆինանսական հետևանքները, որոնցում այն ներգրավված է, և տնտեսական միջավայրը, որում այն գործում է:**
- 21 20-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքը կիրառելու նպատակով՝ կազմակերպությունը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար, որի գծով ներկայացնում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, պետք է բացահայտի հետևյալը՝
 - ա) ընդհանուր տեղեկատվություն, ինչպես նկարագրված է 22-րդ պարագրաֆում,
 - բ) տեղեկատվություն հաշվետու սեզմենտի շահույթի կամ վնասի վերաբերյալ, ներառյալ հաշվետու սեզմենտի շահույթում կամ վնասում ներառված հասույթները և ծախսերը, ինչպես նաև սեզմենտի ակտիվների, սեզմենտի պարտավորությունների և չափման հիմունքի վերաբերյալ, ինչպես նկարագրված է 23-27-րդ պարագրաֆներում.
 - գ) սեզմենտի հասույթների, հաշվետու սեզմենտի շահույթի կամ վնասի, սեզմենտի ակտիվների, սեզմենտի պարտավորությունների և սեզմենտի այլ էական հոդվածների ընդհանուր գումարների համապատասխանեցումը կազմակերպության համապատասխան գումարների հետ, ինչպես նկարագրված է 28-րդ պարագրաֆում:

Հաշվետու սեզմենտների ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության գումարների համապատասխանեցումը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության գումարների հետ պահանջվում է յուրաքանչյուր ամսաթվի համար, որի դրությամբ ներկայացվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն: Նախորդ ժամանակաշրջանների վերաբերյալ տեղեկատվությունը պետք է վերահաշվարկվի, ինչպես նկարագրված է 29-րդ և 30-րդ պարագրաֆներում:

Ընդհանուր տեղեկատվություն

- 22 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ստորև նշված ընդհանուր տեղեկատվությունը՝
- ա) կազմակերպության հաշվետու սեզմենտները որոշակիացնելու համար օգտագործվող գործոնները, ներառյալ կազմավորման հիմքը (օրինակ արդյոք ղեկավարությունը մտադրված է եղել կազմակերպությունը կազմավորել ըստ արտադրանքների և ծառայությունների, աշխարհագրական տարածքների, կարգավորող դաշտերի տարբերությունների, թե ըստ գործոնների համակցության, և արդյոք գործառնական սեզմենտները ընդհանրացվել են)։
 - բ) արտադրանքների և ծառայությունների տեսակները, որոնցից յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտ ստանում է իր հասույթները։

Շահույթի կամ վնասի, ակտիվների և պարտավորությունների վերաբերյալ տեղեկատվություն

- 23 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ պետք է ներկայացնի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշը (չափը)։ Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ պետք է ներկայացնի ընդհանուր ակտիվների և պարտավորությունների ցուցանիշը (չափը), եթե այդպիսի գումարներ կանոնավոր կերպով ներկայացվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողին։ Կազմակերպությունը նաև յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ պետք է բացահայտի ստորև նշվածը, եթե նշված գումարները ներառվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից վերանայված սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշում (չափի մեջ), կամ եթե դրանք այլ կերպ կանոնավոր կերպով ներկայացվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողին, եթե նույնիսկ չեն ներառվում սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշում (չափի մեջ)՝
- ա) հասույթ արտաքին հաճախորդներից.
 - բ) հասույթ նույն կազմակերպության գործառնական այլ սեզմենտների հետ իրականացրած գործառնություններից.
 - գ) տոկոսային հասույթ.
 - դ) տոկոսային ծախս.
 - ե) մաշվածություն և ամորտիզացիա.
 - զ) *“Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում” ՀՀՄՍ 1-ի (վերանայված՝ 2007 թ.) 97-րդ պարագրաֆի համաձայն բացահայտված եկամտի և ծախսերի էական հոդվածներ.*
 - է) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժնեմասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.
 - ը) շահութահարկի գծով ծախս կամ փոխհատուցում.
 - թ) էական ոչ դրամային հոդվածներ, բացառությամբ մաշվածության և ամորտիզացիայի։

Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի համար տոկոսային հասույթը պետք է ներկայացնի տոկոսային ծախսերից առանձին, եթե սեզմենտի հասույթների հիմնական մասը չի ստացվում տոկոսներից, և սեզմենտի գործունեության արդյունքները գնահատելու և միջոցների բաշխման վերաբերյալ որոշում կայացնելու համար գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը հիմնականում չի հիմնվում տոկոսային զուտ հասույթի վրա։ Նման դեպքում կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել այդ սեզմենտի տոկոսային հասույթը՝ հանած իր տոկոսային ծախսերը, և բացահայտել այդ փաստը։

- 24 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի համար պետք է բացահայտի ստորև նշվածը, եթե նշված գումարները ներառվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից վերանայված սեզմենտի ակտիվների ցուցանիշում (չափի մեջ) կամ այլ կերպ կանոնավոր կերպով տրամադրվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողին, եթե նույնիսկ չեն ներառվում սեզմենտի ակտիվների ցուցանիշում (չափի մեջ)՝
- ա) ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրման գումարը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.

- բ) ոչ ընթացիկ ակտիվների ավելացումների գումարները¹, բացառությամբ ֆինանսական գործիքների, հետաձգված հարկային ակտիվների, սահմանված զուտ հատուցումների գծով ակտիվների (տե՛ս «Աշխարհակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19 -ը) և ապահովագրական պայմանագրերից առաջացող իրավունքների:

Չափում

- 25 Սեզմենտի յուրաքանչյուր ներկայացված հոդվածի գումարը պետք է լինի գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողին ներկայացվող ցուցանիշ (չափ)՝ սեզմենտին միջոցների բաշխման վերաբերյալ վերջինիս կողմից որոշումներ կայացնելու և սեզմենտի գործունեության արդյունքները գնահատելու համար: Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կատարած ճշգրտումները և փոխբացառումները, ինչպես նաև հասույթների, ծախսերի և օգուտների կամ վնասների բաշխումները պետք է ներառվեն հաշվետու սեզմենտի շահույթը կամ վնասը որոշելիս, միայն եթե դրանք ներառվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից կիրառվող սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշում (չափի մեջ): Նմանապես, միայն այն ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է ներկայացվեն այդ սեզմենտի համար, որոնք ներառվում են գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից կիրառվող սեզմենտի ակտիվների և սեզմենտի պարտավորությունների ցուցանիշում (չափի մեջ): Եթե գումարները բաշխվում են հաշվետու սեզմենտի շահույթին կամ վնասին, ակտիվներին կամ պարտավորություններին, ապա այդ գումարները պետք է բաշխվեն խելամիտ հիմունքով:
- 26 Եթե գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը կիրառում է գործառնական սեզմենտի շահույթի կամ վնասի միայն մեկ ցուցանիշ (չափ), սեզմենտի ակտիվների և սեզմենտի պարտավորությունների միայն մեկ ցուցանիշ (չափ), ապա սեզմենտի գործունեության արդյունքները գնահատելու և միջոցները, սեզմենտի շահույթը կամ վնասը, ակտիվները և պարտավորությունները բաշխելու ձևը որոշելու համար սեզմենտի ակտիվները կամ պարտավորությունները պետք է ներկայացվեն այդ ցուցանիշներով: Եթե գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողը կիրառում է գործառնական սեզմենտի շահույթի կամ վնասի, սեզմենտի ակտիվների կամ պարտավորությունների մեկից ավելի ցուցանիշ (չափ), ապա ներկայացված ցուցանիշները պետք է լինեն այն ցուցանիշները, որոնք, ղեկավարության կարծիքով, որոշվել են չափման այն սկզբունքների համաձայն, որոնք առավելագույնս համապատասխանում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան գումարները չափելիս կիրառվածներին:
- 27 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի համար պետք է ներկայացնի սեզմենտի շահույթի կամ վնասի, ակտիվների և պարտավորությունների չափման բացատրություն: Կազմակերպությունը նվազագույնը պետք է բացահայտի ստորև նշվածը՝
- ա) հաշվետու սեզմենտների միջև իրականացվող գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման հիմունքը.
 - բ) հաշվետու սեզմենտների շահույթի կամ վնասի և կազմակերպության (մինչև շահութահարկի գծով ծախսը կամ փոխհատուցումը) շահույթի կամ վնասի և ընդհատվող գործունեության (եթե ակնհայտ չէ 28-րդ պարագրաֆում նկարագրված համապատասխանեցումներից) չափումների միջև տարբերությունների բնույթը: Նշված տարբերությունները կարող են ներառել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և կենտրոնացված եղանակով կատարված ծախսումների բաշխման քաղաքականությունը, որոնք անհրաժեշտ են՝ հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը հասկանալու համար.
 - գ) հաշվետու սեզմենտների ակտիվների և ընդհանուր կազմակերպության ակտիվների (եթե ակնհայտ չէ 28-րդ պարագրաֆում նկարագրված համապատասխանեցումներից) չափումների միջև տարբերությունների բնույթը: Նշված տարբերությունները կարող են ներառել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և համատեղ օգտագործվող ակտիվների բաշխման քաղաքականությունը, որոնք անհրաժեշտ են՝ հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը հասկանալու համար.

¹ Ըստ իրացվելիության ներկայացման դասակարգված ակտիվների համար, ոչ ընթացիկ ակտիվները այն ակտիվներն են, որոնք ներառում են հաշվետու ժամանակաշրջանից տասերկու ամիս հետո փոխհատուցում ակնկալվող գումարներ:

- դ) հաշվետու սեզմենտների պարտավորությունների և կազմակերպության պարտավորությունների (եթե ակնհայտ չէ 28-րդ պարագրաֆում նկարագրված համապատասխանեցումներից) չափումների միջև տարբերությունների բնույթը: Նշված տարբերությունները կարող են ներառել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և համատեղ օգտագործվող պարտավորությունների բաշխման քաղաքականությունը, որոնք անհրաժեշտ են՝ հաշվետու սեզմենտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը հասկանալու համար:
- ե) հաշվետու սեզմենտի շահույթը կամ վնասը որոշելու համար օգտագործված չափման մեթոդներում նախորդ ժամանակաշրջաններից բխող որևէ փոփոխության բնույթը և այդ փոփոխությունների ազդեցությունը (եթե այդպիսիք կան) սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշի (չափի) վրա:
- զ) հաշվետու սեզմենտներին կատարված բոլոր ասիմետրիկ բաշխումների բնույթը և հետևանքը: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է մաշվածության ծախսը բաշխել սեզմենտին՝ առանց համապատասխան մաշվող ակտիվները տվյալ սեզմենտին բաշխելու:

Համապատասխանեցումներ

- 28 Կազմակերպությունը ստորև նշվածներից բոլորի համար պետք է ներկայացնի համապատասխանեցումներ՝
- ա) հաշվետու սեզմենտների հասույթների ընդհանուր գումարները կազմակերպության հասույթի գումարների հետ:
 - բ) հաշվետու սեզմենտների շահույթի կամ վնասի ցուցանիշների (չափերի) հանրագումարը կազմակերպության շահույթի կամ վնասի (մինչև շահութահարկի գծով ծախսը/փոխհատուցումը) և ընդհատվող գործունեությունների գումարների հետ: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը հաշվետու սեզմենտներին բաշխում է այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսիք են, օրինակ, հարկային ծախսը (հարկային փոխհատուցումը), ապա կազմակերպությունը սեզմենտի շահույթի կամ վնասի ցուցանիշների (չափերի) հանրագումարները կարող է կազմակերպության շահույթի կամ վնասի հետ համապատասխանեցնել այդ հոդվածներից հետո:
 - գ) հաշվետու սեզմենտների ակտիվների հանրագումարը կազմակերպության ակտիվների հետ:
 - դ) հաշվետու սեզմենտների պարտավորությունների հանրագումարը կազմակերպության պարտավորությունների հետ, եթե սեզմենտի պարտավորությունները ներկայացվում են 23-րդ պարագրաֆի համաձայն:
 - ե) հաշվետու սեզմենտների յուրաքանչյուր բացահայտված այլ էական հոդվածների հանրագումարը կազմակերպության համապատասխան գումարի հետ:

Բոլոր էական համապատասխանեցվող հոդվածները պետք է առանձին որոշակիացվեն և նկարագրվեն: Օրինակ՝ հաշվետու սեզմենտի շահույթը կամ վնասը կազմակերպության շահույթի կամ վնասի հետ համապատասխանեցնելու համար անհրաժեշտ յուրաքանչյուր էական ճշգրտման գումարը, որն առաջանում է տարբեր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների կիրառումից, պետք է առանձին որոշակիացվի և նկարագրվի:

Նախկինում ներկայացված տեղեկատվության վերահաշվարկ

- 29 Եթե կազմակերպությունը փոփոխում է իր ներքին կազմակերպական կառուցվածքն այնպես, որ իր հաշվետու սեզմենտների կազմում առաջանում են փոփոխություններ, ապա ավելի վաղ ժամանակաշրջանների, ներառյալ միջանկյալ ժամանակաշրջանների, համապատասխան տեղեկատվությունը պետք է վերահաշվարկվի, եթե դրա վերաբերյալ տեղեկատվությունն առկա է, և այն մշակելու արժեքը չի համարվում չափազանց բարձր: Տեղեկատվության առկա չլինելու կամ դրա մշակման արժեքի չափազանց բարձր լինելու որոշումը պետք է կայացվի բացահայտման յուրաքանչյուր առանձին հոդվածի համար: Հետևելով հաշվետու սեզմենտների կազմի փոփոխությանը՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝ արդյոք այն վերահաշվարկել է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների սեզմենտային տեղեկատվության համապատասխան հոդվածները, թե ոչ:

- 30 Եթե կազմակերպությունը փոփոխել է իր ներքին կազմակերպական կառուցվածքն այնպես, որ հաշվետու սեզմենտների կազմում առաջանում են փոփոխություններ, և եթե ավելի վաղ ժամանակաշրջանների, ներառյալ միջանկյալ ժամանակաշրջանների, սեզմենտային տեղեկատվությունը չի վերահաշվարկվում այդ փոփոխությունն արտացոլելու համար, ապա կազմակերպությունը այն տարվա ընթացքում, երբ տեղի է ունեցել փոփոխությունը, պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սեզմենտային տեղեկատվությունը սեզմենտավորման և՛ հին, և՛ նոր հիմունքներով, եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա է, և այն մշակելու արժեքը չափազանց բարձր չէ:

Բացահայտումներ ամբողջ կազմակերպության մասշտաբով

- 31 32-34-րդ պարագրաֆները կիրառվում են սույն ՖՀՄՍ-ով առաջնորդվող բոլոր կազմակերպությունների նկատմամբ, ներառյալ այն կազմակերպությունների, որոնք ունեն միայն մեկ հաշվետու սեզմենտ: Որոշ կազմակերպությունների ձեռնարկատիրական գործունեությունները կազմավորված չեն ըստ արտադրանքների և ծառայությունների տարբերությունների կամ աշխարհագրական տարածքների գործունեության տարբերությունների հիմունքի: Նման կազմակերպության հաշվետու սեզմենտները կարող են հասույթները ներկայացնել սկզբունքորեն տարբեր արտադրանքների և ծառայությունների լայն տեսականու գծով, կամ կազմակերպության մեկից ավել հաշվետու սեզմենտները կարող են տրամադրել սկզբունքորեն նույն արտադրանքներն ու ծառայությունները: Նմանապես, կազմակերպության հաշվետու սեզմենտները կարող են ակտիվներ ունենալ աշխարհագրական տարբեր տարածքներում և հասույթներ ներկայացնել աշխարհագրական տարբեր տարածքների հաճախորդներից, կամ կազմակերպության մեկից ավելի հաշվետու սեզմենտները կարող են գործել աշխարհագրական նույն տարածքում: 32-34-րդ պարագրաֆների համաձայն պահանջվող տեղեկատվությունը պետք է ներկայացվի, միայն եթե այն չի տրամադրվում որպես սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող հաշվետու սեզմենտի տեղեկատվության մաս:

Տեղեկատվություն արտադրանքների և ծառայությունների վերաբերյալ

- 32 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր արտադրանքի կամ ծառայության, կամ համանման արտադրանքների և ծառայությունների յուրաքանչյուր խմբի համար պետք է ներկայացնի արտաքին հաճախորդներից ստացված հասույթ, բացառությամբ եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա չէ, և դրա մշակման արժեքը չափազանց բարձր կլինի, որոնց դեպքում այդ փաստը պետք է բացահայտվի: Ներկայացված հասույթի գումարները պետք է հիմնված լինեն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու համար օգտագործվող ֆինանսական տեղեկատվության վրա:

Տեղեկատվություն աշխարհագրական տարածքների վերաբերյալ

- 33 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ստորև նշված աշխարհագրական տեղեկատվությունը, բացառությամբ եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա չէ, և դրա մշակման արժեքը չափազանց բարձր կլինի
- ա) արտաքին հաճախորդներից ստացված հասույթները՝ (i) վերագրված կազմակերպության գտնվելու երկրին, և (ii) վերագրված բոլոր արտասահմանյան երկրներին ամբողջությամբ, որոնցից կազմակերպությունը ստանում է հասույթներ: Եթե առանձին արտասահմանյան երկրին վերագրվող արտաքին հաճախորդներից ստացված հասույթներն էական են, ապա այդ հասույթները պետք է բացահայտվեն առանձին: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առանձին երկրներին արտաքին հաճախորդներից ստացված հասույթի վերագրման հիմունքը.
 - բ) ոչ ընթացիկ ակտիվները¹, բացառությամբ ֆինանսական գործիքների, հետաձգված հարկային ակտիվների, հետաշխատանքային հատուցումների գծով ակտիվների և ապահովագրական պայմանագրերից առաջացող իրավունքների՝ (i) տեղակայված կազմակերպության գտնվելու երկրում, և (ii) տեղակայված բոլոր այն արտասահմանյան երկրներում որպես ամբողջություն,

¹ Ըստ իրացվելիության ներկայացման համաձայն դասակարգված ակտիվների առումով՝ ոչ ընթացիկ ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք ներառում են այնպիսի գումարներ, որոնց վերականգնումն ակնկալվում է հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան տասներկու ամիս հետո:

որտեղ կազմակերպությունն ունի ակտիվներ: Եթե առանձին արտասահմանյան երկրում պահվող ակտիվներն էական են, ապա այդ ակտիվները պետք է առանձին բացահայտվեն:

Ներկայացված գումարները պետք է հիմնված լինեն այն ֆինանսական տեղեկատվության վրա, որն օգտագործվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս: Եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա չէ, և դրա մշակման արժեքը չափազանց բարձր կլինի, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի: Կազմակերպությունը՝ ի լրումն սույն պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվության, կարող է ներկայացնել երկրների խմբերի վերաբերյալ աշխարհագրական տեղեկատվության ենթագումարները:

Տեղեկատվություն խոշոր հաճախորդների վերաբերյալ

- 34 Կազմակերպությունը պետք է տեղեկատվություն ներկայացնի իր խոշոր հաճախորդներից կախվածության չափի վերաբերյալ: Եթե առանձին արտաքին հաճախորդի հետ գործառնություններից ստացած հասույթները կազմում են կազմակերպության ընդհանուր հասույթների 10 տոկոսը կամ ավելին, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, յուրաքանչյուր այդպիսի հաճախորդից ստացված հասույթի ամբողջ գումարը, ինչպես նաև որոշակիացնի հասույթները ներկայացնող սեզմենտը կամ սեզմենտները: Կազմակերպությունը կարիք չունի բացահայտելու խոշոր հաճախորդին կամ այդ հաճախորդից հասույթի գումարը, եթե յուրաքանչյուր սեզմենտ ներկայացրել է հասույթ այդ հաճախորդից: Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով՝ հաշվետու կազմակերպությանը հայտնի կազմակերպությունների խումբը, որը գտնվում է ընդհանուր վերահսկողության տակ, պետք է դիտարկվի որպես առանձին հաճախորդ: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ է կատարել դատողություն՝ գնահատելու համար արդյոք պետությունը (ներառյալ պետական գործակալություններ և նման մարմինները՝ լինեն տեղական, ազգային թե միջազգային) և հաշվետու կազմակերպությանը հայտնի կազմակերպությունները, որոնք գտնվում են այդ պետական վերահսկողության ներքո, դիտարկվում են որպես առանձին հաճախորդ: Սա գնահատելիս, հաշվետու կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի կազմակերպությունների միջև տնտեսական ինտեգրացիայի աստիճանը:

Անցումը և ուժի մեջ մտնելը

- 35 Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների համար պատրաստված տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 35Ա. 2009թ. ապրիլին հրապարակված *“ ՖՀՄՍ-ներում բարելավումներ ”* փաստաթուղթը փոփոխել է 23-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը առաջընթաց 2010թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 36 Նախորդ տարիների սեզմենտային տեղեկատվությունը, որը ներկայացվել է որպես կիրառվող սկզբնական տարվա համադրելի տեղեկատվություն (ներառյալ 2009թ. ապրիլին փոփոխված պարագրաֆ 23-ի կիրառումը), պետք է վերահաշվարկվի՝ սույն ստանդարտի պահանջներին համապատասխանելու համար, բացառությամբ եթե անհրաժեշտ տեղեկատվությունն առկա չէ, և դրա մշակման արժեքը կլինի չափազանց բարձր:
- 36Ա ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառվող տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն նաև փոփոխել է 23-րդ պարագրաֆի “գ” կետը: Կազմակերպությունը պետք է նշված փոփոխությունները 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 նկատմամբ, ապա նշված փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:
- 36Բ. *“Կապակցված կողմերի բացահայտումներ”* ՀՀՄՍ 24-ը (վերանայված 2009թ.) փոփոխել է 34-րդ պարագրաֆը՝ 2011թ. հունվարի 1-ին և դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 24-ը (վերանայված 2009թ.) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի

համար, պետք է կիրառի 34-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

ՀՀՄՍ 14-ի գործողության դադարեցումը

37 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է *“Սեզմենտային հաշվեկտրություններ”* ՀՀՄՍ 14-ին:

Հավելված Ա Սահմանված տերմին

Սույն հավելվածը փվյալ ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

- գործառնական սեզմենտ** Գործառնական սեզմենտը կազմակերպության բաղադրիչ է, որը՝
- ա) ներգրավված է ձեռնարկատիրական գործունեություններում, որոնցից այն կարող է վաստակել հասույթներ և կրել ծախսեր (ներառյալ նույն կազմակերպության այլ բաղադրիչների հետ գործառնություններից հասույթները և ծախսերը).
 - բ) որի գործառնական արդյունքները կանոնավոր կերպով վերանայվում են կազմակերպության գլխավոր գործառնական որոշում կայացնողի կողմից՝ սեզմենտին միջոցների բաշխման վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու և դրա գործունեության արդյունքները գնահատելու նպատակով.
 - գ) որի գծով առկա է առանձին ֆինանսական տեղեկատվություն:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 9

Ֆինանսական գործիքներ

Գլուխ 1 Նպատակը

1.1 Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել *ֆինանսական ակտիվների* և *ֆինանսական պարտավորությունների* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման սկզբունքներ, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին կներկայացնեն տեղին և օգտակար տեղեկատվություն՝ կազմակերպության դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարները, ժամկետներն ու անորոշությունը գնահատելու համար:

Գլուխ 2 Գործողության ոլորտը

2.1 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն «*Ֆինանսական գործիքներ. Ճանաչումը և չափումը*» ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում գտնվող բոլոր հոդվածների նկատմամբ:

Գլուխ 3 Ճանաչումը և ապահանջումը

3.1 Սկզբնական ճանաչումը

3.1.1 Կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ դառնում է գործիքի պայմանագրային կողմ (տե՛ս Բ3.1.1 և Բ3.1.2 պարագրաֆները): Երբ կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչում է ֆինանսական ակտիվը, ապա պետք է այն դասակարգի 4.1.1 - 4.1.5 պարագրաֆների, իսկ չափի՝ 5.1.1 և 5.1.2 պարագրաֆների համապատասխան: Երբ կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչում է ֆինանսական պարտավորությունը, ապա պետք է այն դասակարգի 4.2.1 - 4.2.2 պարագրաֆների, իսկ չափի՝ 5.1.1 պարագրաֆի համաձայն:

Ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը

3.1.2 Ֆինանսական ակտիվների *կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը* պետք է ճանաչվի և ապահանջվի՝ օգտագործելով առևտրի ամսաթվի հաշվառումը կամ վերջնահաշվարկի ամսաթվի հաշվառումը՝ ըստ կիրառելիության (տե՛ս Բ3.1.3-Բ3.1.6 պարագրաֆները):

3.2 Ֆինանսական ակտիվների ապահանջումը

3.2.1 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում 3.2.2-3.2.9, Բ3.1.1, Բ3.1.2 և Բ3.2.1-Բ3.2.17 պարագրաֆները կիրառվում են համախմբված հաշվետվությունների մակարդակով: Հետևաբար, կազմակերպությունը նախ և առաջ համախմբում է բոլոր դուստր կազմակերպությունները՝ «*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ*» ՖՀՄՍ 10-ին համապատասխան, իսկ այնուհետև կիրառում այդ պարագրաֆները խմբի նկատմամբ:

3.2.2 Մինչև գնահատելը, թե արդյոք և ինչ չափով է տեղին *ապահանջումը*՝ համաձայն 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆների, կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք այդ պարագրաֆները պետք է կիրառվեն ֆինանսական ակտիվի մի մասի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասի), թե ամբողջական ֆինանսական ակտիվի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ, ինչպես ներկայացված է ստորև:

ա) 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են ֆինանսական ակտիվի մի մասի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասի) նկատմամբ այն և միայն այն 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 հստակ որոշված դրամական միջոցների հոսքերից: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը մտնում է «տոկոսադրույքի սթրիպ» գործարքի մեջ, որով գործարքի մյուս կողմն իրավունք է ստանում պարտքային գործիքի տոկոսավճարների, բայց ոչ հիմնական գումարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ, 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ.

(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 պայմանավորվածության մեջ է մտնում, որով մյուս կողմն իրավունք է ստանում պարտքային գործիքի բոլոր դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսը կազմող մասի նկատմամբ, 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են այդ դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ: Եթե մյուս կողմերը մեկից ավելի են, ապա չի պահանջվում, որ այդ կողմերից յուրաքանչյուրն ունենա դրամական միջոցների հոսքերի համամասնական բաժին՝ պայմանով, որ փոխանցող կազմակերպությունն ունի լիովին համամասնական բաժին.

(iii) այդ մասը բաղկացած է միայն ֆինանսական ակտիվից (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբից) հստակ որոշված դրամական միջոցների հոսքերի լիովին համամասնական (pro rata) բաժնից: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը պայմանավորվածության մեջ է մտնում, որով մյուս կողմը իրավունք է ստանում ֆինանսական ակտիվից տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսը կազմող մասի նկատմամբ, 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են տոկոսավճարի գծով դրամական միջոցների այդ հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ: Եթե մյուս կողմերը մեկից ավելի են, ապա չի պահանջվում, որ կողմերից յուրաքանչյուրն ունենա հստակ որոշված դրամական միջոցների հոսքերի համամասնական բաժին՝ պայմանով, որ փոխանցող կազմակերպությունն ունի լիովին համամասնական բաժին:

բ) բոլոր այլ դեպքերում 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են ամբողջական ֆինանսական ակտիվի (կամ ամբողջ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ: Օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը փոխանցում է (i) ֆինանսական ակտիվից (կամ ֆինանսական ակտիվների խմբից) հավաքված դրամական միջոցների առաջին կամ վերջին 90 տոկոսի նկատմամբ իրավունքները, կամ (ii) դեբիտորական պարտքերի խմբից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոսի նկատմամբ իրավունքները, սակայն դեբիտորական պարտքերի հիմնական գումարի մինչև 8 տոկոսը կազմող ցանկացած պարտքային կորուստները փոխհատուցելու երաշխիք է տրամադրում գնորդին, 3.2.3-3.2.9 պարագրաֆները կիրառվում են ամբողջական ֆինանսական ակտիվի (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի) նկատմամբ:

3.2.3-3.2.12 պարագրաֆներում «ֆինանսական ակտիվ» տերմինը վերաբերում է ինչպես ֆինանսական ակտիվի մի մասին (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբի մի մասին), ինչպես նկարագրված է վերոնշված (ա) կետում, այնպես էլ ամբողջական ֆինանսական ակտիվին (կամ համանման ֆինանսական ակտիվների խմբին):

3.2.3 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 ներկայացված է 3.2.4 և 3.2.5 պարագրաֆներում, և այդ փոխանցումը բավարարում է ապաճանաչման պահանջներին՝ 3.2.6 պարագրաֆի համաձայն:

(տե՛ս՝ 3.1.2 պարագրաֆում ներկայացված՝ ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով վաճառքը)

3.2.4 Կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- 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 մեկից ավելի ստացողների վճարելու պայմանագրային պարտականություն՝ ըստ պայմանավորվածության, որը համապատասխանում է 3.2.5 պարագրաֆի պայմաններին:

3.2.5 Երբ կազմակերպությունը պահպանում է ֆինանսական ակտիվից («սկզբնական ակտիվ») դրամական միջոցների հոսքերը ստանալու պայմանագրային իրավունքները, սակայն ստանձնում է այդ դրամական միջոցների հոսքերը մեկ կամ մեկից ավելի կազմակերպությունների («վերջնական ստացողներ») վճարելու պայմանագրային պարտականություն, ապա կազմակերպությունն այդ գործարքը հաշվառում է որպես ֆինանսական ակտիվի փոխանցում այն և միայն այն դեպքում, եթե բավարարվում են հետևյալ բոլոր երեք պայմանները.

- ա) կազմակերպությունը վերջնական ստացողներին գումարներ վճարելու որևէ պարտականություն չունի, քանի դեռ սկզբնական ակտիվից չի հավաքել համարժեք գումարներ: Կազմակերպության կողմից մայր գումարի և շուկայական տոկոսադրույքով հաշվեգրված տոկոսի՝ ամբողջությամբ հետ ստանալու իրավունքով տրված կարճաժամկետ կանխավճարները չեն խախտում այս պայմանը.
- բ) կազմակերպությանը, փոխանցման պայմանագրի պայմաններով, արգելվում է վաճառել կամ գրավադրել սկզբնական ակտիվը՝ բացառությամբ, երբ այն տրամադրվում է վերջնական ստացողներին որպես դրամական միջոցների հոսքերը նրանց վճարելու պարտականության դիմաց ապահովում:
- գ) կազմակերպությունը պարտավոր է, առանց էական ուշացման, փոխանցել վերջնական ստացողների անունից իր կողմից հավաքված ցանկացած դրամական միջոցների հոսքերը: Ավելին, կազմակերպությունն իրավունք չունի վերաներդնել այդպիսի դրամական միջոցների հոսքերը՝ բացառությամբ դրամական միջոցներում և դրանց համարժեքներում (ինչպես սահմանված է «Հաշվեպվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին» ՀՀՄՍ 7-ում) ներդրումների, որոնք կատարվում են հավաքման ամսաթվի և վերջնական ստացողներին պահանջվող փոխանցման ամսաթվի միջև ընկած՝ վերջնահաշվարկի կարճ ժամանակահատվածում, իսկ նման ներդրումներից վաստակած տոկոսները փոխանցվում են վերջնական ստացողներին:

3.2.6 Երբ կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվը (տե՛ս պարագրաֆ 3.2.4), ապա պետք է գնահատի, 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 ապաճանաչի ֆինանսական ակտիվը և առանձին ճանաչի որպես ակտիվ կամ պարտավորություն փոխանցման ընթացքում առաջացած կամ պահպանված ցանկացած իրավունք և պարտականություն.

- 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՝ թե արդյո՞ք պահպանել է ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը: Այս դեպքում՝
 - (i) եթե կազմակերպությունը չի պահպանել վերահսկողությունը, ապա պետք է ապաճանաչի ֆինանսական ակտիվը և առանձին ճանաչի որպես ակտիվ կամ պարտավորություն փոխանցման ընթացքում առաջացած կամ պահպանված ցանկացած իրավունք և պարտականություն:
 - (ii) եթե կազմակերպությունը պահպանել է վերահսկողությունը, ապա պետք է շարունակի ճանաչել ֆինանսական ակտիվը այդ ֆինանսական ակտիվում իր շարունակվող ներգրավվածության չափով (տե՛ս պարագրաֆ 3.2.16):

3.2.7 Ռիսկերի ու հատույցների փոխանցումը (տե՛ս պարագրաֆ 3.2.6) գնահատվում է՝ համեմատելով փոխանցումից առաջ և հետո կազմակերպության ենթարկվածությունը, , փոխանցված ակտիվի գծով դրամական միջոցների զուտ հոսքերի գումարների և ժամկետների փոփոխականության ռիսկին: Կազմակերպությունը պահպանել է ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, եթե փոխանցման արդյունքում ֆինանսական ակտիվի գծով դրամական միջոցների ապագա զուտ 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 զուտ դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի ընդհանուր փոփոխականության համեմատ (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 բաժինն այնպիսի պայմանավորվածությամբ, որը բավարարում է 3.2.5 պարագրաֆի պայմանները, ինչպիսին է, օրինակ, փոխառության ենթամասնակցությունը):

3.2.8 Հաճախ ակնհայտ է լինում, արդյոք կազմակերպությունը փոխանցել, թե պահպանել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, և հաշվարկների անհրաժեշտություն չի լինում: Այլ դեպքերում անհրաժեշտ կլինի հաշվարկել և համեմատել կազմակերպության ենթարկվածությունը դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ներկա արժեքի փոփոխականությանը՝ փոխանցումից առաջ և փոխանցումից հետո: Հաշվարկը և համեմատությունը կատարվում են՝ օգտագործելով համապատասխան ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքը որպես զեղչման դրույք: Հաշվի է առնվում դրամական միջոցների զուտ հոսքերի ամբողջ խելամտորեն հնարավոր փոփոխականությունը՝ ավելի մեծ կշիռ տալով այն արդյունքներին, որոնց տեղի ունենալն ավելի հավանական է:

3.2.9 Կազմակերպության կողմից փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը պահպանելը (տե՛ս 3.2.6(գ) պարագրաֆը) կախված է ստացողի՝ այդ ակտիվը վաճառելու կարողությունից: Կազմակերպությունը վերահսկողությունը չի պահպանում, եթե ստացողը գործնականում կարող է ակտիվն ամբողջությամբ վաճառել չկապակցված երրորդ կողմին, և կարող է այդ հնարավորությունն իրագործել միակողմանիորեն՝ կարիք չունենալով փոխանցման վրա լրացուցիչ սահմանափակումներ դնելու: Մնացած բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը պահպանում է վերահսկողությունը:

Ապաճանաչման պայմաններին բավարարող փոխանցումները

3.2.10 Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է որևէ ֆինանսական ակտիվ այնպիսի փոխանցման գործարքով, որը, ամբողջությամբ վերցրած, բավարարում է ապաճանաչման պահանջներին, և պահպանում է այդ ֆինանսական ակտիվը վճարի դիմաց սպասարկելու իրավունքը, ապա այդ սպասարկման պայմանագրի գծով պետք է ճանաչի կամ սպասարկման ակտիվ, կամ սպասարկման պարտավորություն: Եթե չի ակնկալվում, որ ստացվելիք վճարը բավարար չափով կհատուցի կազմակերպությանը սպասարկում իրականացնելու դիմաց, ապա սպասարկման պարտականության գծով պետք է ճանաչվի սպասարկման պարտավորություն՝ դրա իրական արժեքով: Եթե ակնկալվում է, որ ստացվելիք վճարն ավելին է, քան սպասարկման դիմաց բավարար չափով հատուցումը, ապա սպասարկման իրավունքի գծով պետք է ճանաչվի սպասարկման ակտիվ այն գումարով, որը որոշվում է ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի բաշխման հիման վրա՝ համաձայն 3.2.13 պարագրաֆի:

3.2.11 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 ճանաչի այդ նոր ֆինանսական ակտիվը, ֆինանսական պարտավորությունը կամ սպասարկման պարտավորությունը իրական արժեքով:

3.2.12 Ֆինանսական ակտիվը ամբողջությամբ ապաճանաչելիս՝ տարբերությունը

ա) հաշվեկշռային արժեքի (ապաճանաչման ամսաթվով չափված) և

բ) ստացված հատուցման (ներառյալ ձեռք բերված որևէ նոր ակտիվ՝ հանած ստանձնած որևէ նոր պարտավորություն)

միջև պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

3.2.13 Եթե փոխանցված ակտիվը ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի մաս է կազմում (օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը փոխանցում է պարտքային գործիքի մաս հանդիսացող տոկոսավճարների գծով դրամական միջոցների հոսքերը, տե՛ս պարագրաֆ 3.2.2(ա)), և փոխանցված մասը, ամբողջությամբ վերցրած, բավարարում է ապաճանաչման պահանջներին, ապա ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի դեռևս ճանաչվող և ապաճանաչված մասերի միջև՝ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա: Այս նպատակով, պահպանված սպասարկման ակտիվը պետք է դիտարկվի որպես մաս, որը շարունակվում է ճանաչվել: Տարբերությունը

ա) ապաճանաչված մասի վրա բաշխված հաշվեկշռային արժեքի (ապաճանաչման ամսաթվով չափված) և

բ) ապաճանաչված մասի դիմաց ստացված հատուցման (ներառյալ ձեռք բերված որևէ նոր ակտիվ՝ հանած ստանձնած որևէ նոր պարտավորություն)

միջև պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

3.2.14 Երբ կազմակերպությունն ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքը բաշխում է դեռևս ճանաչվող և ապաճանաչված մասերի միջև, ապա անհրաժեշտ է որոշել այն մասի իրական արժեքը, որը շարունակում է ճանաչվել: Երբ կազմակերպությունն ունի այնպիսի մասերի վաճառքի պատմություն, որոնք համանման են դեռևս ճանաչվող մասին, կամ այդպիսի մասերի գծով գոյություն ունեն այլ շուկայական գործարքներ, ապա փաստացի գործարքների վերջին գներն իրենցից ներկայացնում են դրա իրական արժեքի լավագույն գնահատականը: Երբ չկան գնանշումներ կամ վերջերս իրականացված շուկայական գործարքներ, որոնք կարող են հիմնավորել դեռևս ճանաչվող մասի իրական արժեքը, ապա այդ իրական արժեքի լավագույն գնահատականը տարբերությունն է ամբողջությամբ վերցրած ավելի մեծ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի և դրա ապաճանաչված մասի դիմաց՝ դրա ստացողից ստացված հատուցման միջև:

Ապաճանաչման պայմաններին չբավարարող փոխանցումները

- 3.2.15 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

- 3.2.16 Եթե կազմակերպությունը ոչ փոխանցում է, ոչ էլ պահպանում է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, սակայն պահպանում է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, ապա կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել փոխանցված ակտիվն այդ ակտիվում իր ներգրավվածության չափով: Փոխանցված ակտիվում կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափն այն չափն է, որով նա ենթարկվում 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 արժեքի և (ii) ստացված հատուցման այն առավելագույն գումարի, որը կազմակերպությունից, հնարավոր է, պահանջվի վերադարձնել («երաշխիքի գումար»):
- բ) երբ կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ստանում է փոխանցված ակտիվի գծով տրված կամ ձեռք բերված օպցիոնի (կամ երկուսը միասին) ձև, ապա կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափը փոխանցված ակտիվի այն արժեքն է, որը կազմակերպությունը կարող է հետ գնել: 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 Բ3.2.13 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:

- 3.2.17 Եթե կազմակերպությունը շարունակում է ակտիվը ճանաչել իր շարունակվող ներգրավվածության չափով, ապա ճանաչում է նաև դրա հետ կապված պարտավորությունը: Չնայած սույն ՖՀՄՍ-ի՝ չափմանը վերաբերող այլ պահանջների, փոխանցված ակտիվը և համապատասխան պարտավորությունը չափվում են այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից պահպանած իրավունքներն ու պարտականությունները: Համապատասխան պարտավորությունը չափվում է այնպես, որ փոխանցված ակտիվի և համապատասխան պարտավորության զուտ հաշվեկշռային արժեքը՝

- ա) կազմակերպության կողմից պահպանած իրավունքների և պարտականությունների *ամորտիզացված արժեքն է, եթե փոխանցված ակտիվը չափվում է ամորտիզացված արժեքով, կամ*
- բ) հավասար է կազմակերպության կողմից պահպանած իրավունքների և պարտականությունների իրական արժեքին՝ առանձին չափվելու դեպքում, եթե փոխանցված ակտիվը չափվում է իրական արժեքով:

3.2.18 Կազմակերպությունը պետք է շարունակի ճանաչել փոխանցված ակտիվից առաջացող ցանկացած եկամուտ իր շարունակվող ներգրավվածության չափով և պետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորության գծով առաջացող ցանկացած ծախս:

3.2.19 Հետագա չափման նպատակով՝ փոխանցված ակտիվի և համապատասխան պարտավորության իրական արժեքի ճանաչվող փոփոխությունները հաշվառվում են միանման կերպով՝ համաձայն 5.7.1 պարագրաֆի, և չպետք է հաշվանցվեն:

3.2.20 Եթե կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածությունը ֆինանսական ակտիվի միայն մի մասով է (օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը պահպանում է փոխանցված ակտիվի մի մասը հետգնելու իրավունքը, կամ պահպանում է մնացորդային մասնակցությունը, 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 3.2.14 պարագրաֆի պահանջները: Տարբերությունն

- ա) այլևս չճանաչվող մասին վերագրվող հաշվեկշռային արժեքի (ապաճանաչման ամսաթվով չափված), և

- բ) այլևս չճանաչվող մասի դիմաց ստացված հատուցման

միջև պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

3.2.21 Եթե փոխանցվող ակտիվը չափվում է ամորտիզացված արժեքով, ապա սույն ՖՀՄՍ-ով առաջարկվող հնարավորությունը՝ նախորոշել ֆինանսական պարտավորությունը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» չի կիրառվում առնչվող պարտավորության նկատմամբ:

Բոլոր փոխանցումները

3.2.22 Եթե փոխանցված ակտիվը շարունակում է ճանաչված լինել, 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 «*Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացում*» ՀՀՄՍ 32-ի 42-րդ պարագրաֆը):

3.2.23 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, որպես փոխառության գծով ակտիվ, գրավադրված բաժնային գործիք կամ հետգնման դեբիտորական պարտք) մյուս ակտիվներից առանձին.
- բ) եթե ստացողը վաճառում է իր մոտ գրավադրված գրավը, ապա նա 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 հետ գնելու գրավը, ապա նա 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:

3.3 Ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչումը

- 3.3.1 Կազմակերպությունը պետք է իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից հանի 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:
- 3.3.2 Առկա 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՝ այն պամանավորված է փոխառուի ֆինանսական դժվարություններով, թե ոչ) պետք է հաշվառվի որպես սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մարում և նոր ֆինանսական պարտավորության ճանաչում:
- 3.3.3 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:
- 3.3.4 Եթե կազմակերպությունը հետ է գնում ֆինանսական պարտավորության մի մասը, ապա կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական պարտավորության նախկին հաշվեկշռային արժեքը բաշխի դեռևս ճանաչվող մասի և ապաճանաչված մասի միջև՝ հաշվի առնելով հետգնման ամսաթվի դրությամբ այդ մասերի հարաբերական իրական արժեքները: Տարբերությունը՝ (ա) ապաճանաչված մասի վրա բաշխված հաշվեկշռային արժեքի և (բ) ապաճանաչված մասի համար վճարված հատուցման, ներառյալ՝ փոխանցված ցանկացած ոչ դրամական ակտիվի կամ ստանձնած պարտավորության, միջև պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

Գլուխ 4 Դասակարգումը

4.1 Ֆինանսական ակտիվների դասակարգումը

- 4.1.1 Բացառությամբ, 4.1.5 պարագրաֆի կիրառման դեպքի, կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվները դասակարգի որպես հետագայում կա՛մ ամորտիզացված արժեքով, կա՛մ իրական արժեքով չափվող՝ հիմնվելով երկու ստորև բերվածների վրա.

- ա) ֆինանսական ակտիվների կառավարման կազմակերպության բիզնես մոդելի. և
 - բ) ֆինանսական ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի պայմանագրային բնութագրի:
- 4.1.2 Ֆինանսական ակտիվը պետք է չափվի ամորտիզացված արժեքով, եթե բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները՝
- ա) ակտիվը պահվում է բիզնես մոդելի շրջանակներում, որի նպատակն է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի հավաքման համար ակտիվներ պահելը.
 - բ) ֆինանսական ակտիվի պայմանագրային պայմանները որոշակի ամսաթվերին առաջացնում են դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք միայն մայր գումարի և չմարված մայր գումարի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներն են:

Բ4.1.1-Բ4.1.26 պարագրաֆները ուղեցույց են տրամադրում առ այն, թե ինչպես կիրառել այդ պայմանները:

- 4.1.3 4.1.2 (բ) պարագրաֆի կիրառման նպատակով՝ տոկոսը փողի ժամանակային արժեքի և որոշակի ժամանակահատվածում չվճարված մայր գումարի հետ կապված պարտքային ռիսկի փոխհատուցումն է:
- 4.1.4 Ֆինանսական ակտիվը պետք է չափվի իրական արժեքով, եթե միայն այն չի չափվում ամորտիզացված արժեքով՝ 4.1.2 պարագրաֆի համաձայն:

Ֆինանսական ակտիվը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», նախորոշելու հնարավորություն

- 4.1.5 Չնայած 4.1.1–4.1.4 պարագրաֆներին, կազմակերպությունը կարող է, սկզբնական ճանաչման պահին, ֆինանսական ակտիվն անշրջելիորեն նախորոշել որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» եթե դա կվերացնի կամ էապես կնվազեցնի չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը (երբեմն դա անվանվում է «հաշվառման անհամապատասխանություն»), որը հակառակ դեպքում կառաջանա, երբ ակտիվները կամ պարտավորությունները չափվում են, կամ դրանց գծով օգուտը կամ կորուստը ճանաչվում են տարբեր հիմունքներով (տե՛ս Բ4.1.29-Բ4.1.32 պարագրաֆները)
- 4.1.6 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՄ 7-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտումներ տրամադրի ֆինանսական ակտիվների վերաբերյալ, որոնք նախորոշել է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:

4.2 Ֆինանսական պարտավորությունների դասակարգումը

- 4.2.1 Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի բոլոր ֆինանսական պարտավորությունները որպես հետագայում ամորտիզացված արժեքով չափվող՝ կիրառելով արդյունավետ *փոկոսադրույքի մեթոդը*, բացառությամբ.
 - ա) *ֆինանսական պարտավորությունների՝ «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:* Այդպիսի պարտավորությունները, ներառյալ պարտավորություն հանդիսացող ածանցյալ գործիքները, պետք է հետագայում չափվեն իրական արժեքով:
 - բ) ֆինանսական պարտավորությունների, որոնք առաջանում են, երբ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման պայմաններին, կամ երբ կիրառվում է շարունակական ներգրավվածության մոտեցումը: 3.2.15 և 3.2.17 պարագրաֆները կիրառվում են այդպիսի ֆինանսական պարտավորությունների չափման համար:

- զ) *Ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի*, ինչպես սահմանված է Հավելված Ա-ում: Սկզբնական ճանաչումից հետո այդպիսի պայմանագիր թողարկողը պետք է (բացառությամբ, երբ կիրառելի է 4.2.1 (ա) կամ (բ) պարագրաֆը) հետագայում չափի այն ստորև բերվածներից ավելի բարձրով՝
- (i) *«Պահուսպներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն որոշված գումարով, և
 - (ii) սկզբանապես ճանաչված գումարով (տե՛ս 5.1.1 պարագրաֆը)՝ հանած, երբ տեղին է, *«Հասույթ»* ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն ճանաչված կուտակային ամորտիզացիան:
- դ) շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով փոխառություն տրամադրելու հանձնառությունների: Սկզբնական ճանաչումից հետո այդպիսի հանձնառություն թողարկողը պետք է (բացառությամբ, երբ կիրառելի է 4.2.1 (ա) պարագրաֆը) հետագայում չափի այն ստորև բերվածներից ավելի բարձրով՝
- (i) ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն որոշված գումարով, և
 - (ii) ի սկզբանե ճանաչված գումարով (տե՛ս 5.1.1 պարագրաֆը)՝ հանած, երբ տեղին է, ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն ճանաչված կուտակային ամորտիզացիան:

Ֆինանսական պարտավորության՝ որպես «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու հնարավորություն

4.2.2 Կազմակերպությունը կարող է, սկզբնական ճանաչման ժամանակ, ֆինանսական պարտավորությունն անշրջելիորեն նախորոշել որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», եթե դա թույլատրվում է 4.3.5 պարագրաֆով, կամ եթե դրա արդյունքում ձեռք է բերվում ավելի տեղին տեղեկատվություն, որովհետև.

- ա) այն վերացնում կամ էապես նվազեցնում է չափման կամ ճանաչման անհետևողականությունը (երբեմն դա անվանվում է «հաշվառման անհամապատասխանություն»), որը հակառակ դեպքում կառաջանա, երբ ակտիվները կամ պարտավորությունները չափվում են կամ դրանց գծով օգուտը կամ կորուստը ճանաչվում են տարբեր հիմունքներով. կամ
- բ) ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կամ ֆինանսական ակտիվներն ու ֆինանսական պարտավորությունները կառավարվում են և դրանց արդյունքները գնահատվում են իրական արժեքի հիմունքով՝ համաձայն ռիսկերի կառավարման կամ ներդրումային փաստաթղթավորված ռազմավարության, և այդ խմբի վերաբերյալ ներքին տեղեկատվությունն այդ նույն հիմունքով տրամադրվում է կազմակերպության առանցքային կազմակերպչական անձնակազմին (ինչպես սահմանված է *«Կապակցված կողմերի բացահայտումներ»* ՀՀՄՍ 24-ում), օրինակ՝ կազմակերպության տնօրենների խորհրդին և գլխավոր գործադիր տնօրենին:

4.2.3 ՖՀՄՍ 7-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտումներ տրամադրի ֆինանսական պարտավորությունների վերաբերյալ, որոնք նախորոշել է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:

4.3 Պարունակվող ածանցյալ գործիքները

4.3.1 Պարունակվող ածանցյալ գործիքը բաղկացուցիչ մասն է հիբրիդային պայմանագրի, որը ներառում է նաև ոչ ածանցյալ «հիմնական» պայմանագիր, որի ազդեցությամբ համակցված գործիքի դրամական միջոցների որոշ հոսքեր փոփոխվում են ինչպես ինքնուրույն ածանցյալ գործիքինը: Պարունակվող ածանցյալ գործիքը պատճառ է հանդիսանում, որպեսզի որոշ կամ բոլոր դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին պայմանագրով, ձևափոխվեն համապատասխան սահմանված տոկոսադրույքի, ֆինանսական գործիքի գնի, ապրանքի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի, գների կամ դրույքների ինդեքսի, պարտքային վարկանիշի կամ պարտքային ինդեքսի կամ այլ փոփոխականի՝ ոչ ֆինանսական փոփոխականի դեպքում, պայմանով, որ այդ փոփոխականը հատուկ չէ պայմանագրի կողմերից որևէ մեկին: Ածանցյալ գործիքը, որը կցված է *ֆինանսական գործիքին*, բայց որը պայմանագրի համաձայն փոխանցելի է՝ այդ գործիքից անկախ, կամ որն ունի այլ կոնտրագենտ, պարունակվող ածանցյալ գործիք չէ՝ այլ առանձին ֆինանսական գործիք:

Ֆինանսական ակտիվների «հիմնական» պայմանագրերով հիբրիդային պայմանագրերը

4.3.2 Եթե հիբրիդային պայմանագիրը պարունակում է «հիմնական» պայմանագիր, որը սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում հանդիսանում է ակտիվ, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի 4.1.1-4.1.5 պարագրաֆների պահանջները ամբողջ հիբրիդային պայմանագրի նկատմամբ:

Այլ հիբրիդային պայմանագրերը

4.3.3 Եթե հիբրիդային պայմանագիրը պարունակում է «հիմնական» պայմանագիր, որը սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում չի հանդիսանում ակտիվ, ապա պարունակվող ածանցյալ գործիքը պետք է առանձնացվի «հիմնական» պայմանագրից և հաշվառվի որպես ածանցյալ գործիք սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում 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 Բ4.3.5 և Բ4.3.8 պարագրաֆները).
- բ) առանձին գործիքը, որի պայմանները նույնն են, ինչ պարունակվող ածանցյալ գործիքինը, բավարարում է ածանցյալ գործիքի սահմանմանը. և
- գ) հիբրիդային պայմանագիրը չի չափվում իրական արժեքով՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում (այսինքն՝ ածանցյալ գործիքը, որը պարունակվում է «իրական արժեքով՝ շահույթում կամ վնասում չափվող» ֆինանսական պարտավորության մեջ, չի առանձնացվում):

4.3.4 Եթե պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացվում է, ապա «հիմնական» պայմանագիրը պետք է հաշվառվի համապատասխան ՖՀՄՍ-ների համաձայն: Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այն հարցին, թե արդյոք պարունակվող ածանցյալ գործիքը պետք է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ ներկայացվի առանձին:

4.3.5 Չնայած 4.3.3 և 4.3.4. պարագրաֆներին, եթե պայմանագիրը ներառում է մեկ կամ ավելի պարունակվող ածանցյալ գործիքներ, և «հիմնական» պայմանագիրը սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում չի հանդիսանում ակտիվ, ապա կազմակերպությունը կարող է ամբողջ հիբրիդային պայմանագիրը նախորոշել որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», բացառությամբ, երբ՝

- ա) պարունակվող ածանցյալ գործիքը (գործիքները) նշանակալիորեն չի (չեն) փոփոխում դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին պայմանագրով, կամ
- բ) համանման հիբրիդային գործիքի սկզբնական դիտարկման ժամանակ գրեթե կամ ընդհանրապես առանց վերլուծության ակնհայտ է, որ պարունակվող ածանցյալ գործիքի (գործիքների) առանձնացումն արգելված է, օրինակ՝ փոխառության մեջ պարունակվող վաղաժամկետ վճարման օպցիոնը, որը տիրապետողին թույլ է տալիս վաղաժամկետ մարել փոխառությունը դրա մոտավոր ամորտիզացված արժեքով:

4.3.6 Եթե սույն ստանդարտով կազմակերպությունից պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը «հիմնական» պայմանագրից, սակայն ի վիճակի չէ առանձին չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքը կամ ձեռքբերման պահին կամ հետագա ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, ապա պետք է ամբողջ հիբրիդային պայմանագիրը նախորոշի որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:

4.3.7 Եթե կազմակերպությունը անկարող է արժանահավատորեն չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը դրա պայմանների հիման վրա, ապա պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը հիբրիդային պայմանագրի իրական արժեքի և «հիմնական» պայմանագրի իրական արժեքի միջև տարբերությունն է: Եթե կազմակերպությունն անկարող է չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքը՝ օգտագործելով այս մեթոդը, ապա կիրառվում է 4.3.6 պարագրաֆը, և հիբրիդային պայմանագիրը նախորոշվում է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:

4.4 Վերադասակարգումը

4.4.1 Այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը փոխում է ֆինանսական ակտիվների կառավարման իր բիզնես մոդելը, ապա պետք է վերադասակարգի բոլոր առնչվող ֆինանսական ակտիվները՝ համաձայն 4.1.1-4.1.4 պարագրաֆների:

4.4.2 Կազմակերպությունը չպետք է վերադասակարգի որևէ ֆինանսական պարտավորություն:

4.4.3 4.4.1 և 4.4.2 պարագրաֆների նպատակներով՝ հանգամանքների հետևյալ փոփոխությունները չեն համարվում վերադասակարգում.

- ա) ածանցյալ գործիքը, որը նախկինում հանդիսացել է հեջավորման նախորոշված և արդյունավետ գործիք դրամական միջոցների հոսքերի հեջում կամ զուտ ներդրման հեջում, այլևս չի որակվում որպես այդպիսին.
- բ) ածանցյալ գործիքը դառնում է հեջավորման նախորոշված և արդյունավետ գործիք՝ դրամական միջոցների հոսքերի հեջում կամ զուտ ներդրման հեջում.

Գլուխ 5 Չափումը

5.1 Սկզբնական չափումը

5.1.1 Սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափի իր իրական արժեքով՝ գումարած կամ հանած, երբ դա «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն չէ, գործարքի հետ կապված այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ձեռքբերմանը կամ թողարկմանը:

5.1.1Ա Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին տարբերվում է գործարքի գնից, կազմակերպությունը պետք է կիրառի Բ5.1.2Ա պարագրաֆը:

- 5.1.2 Երբ կազմակերպությունը վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառում է վարում մի ակտիվի համար, որի հետագա չափումն իրականացվում է ամորտիզացված արժեքով, ապա այդ ակտիվի սկզբնական ճանաչումն իրականացվում է առևտրի ամսաթվի դրությամբ՝ դրա իրական արժեքով (տե՛ս Բ3.1.3-Բ3.1.6 պարագրաֆները):

5.2 Ֆինանսական ակտիվների հետագա չափումը

- 5.2.1 Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվը չափի իրական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով՝ 4.1.1-4.1.5 պարագրաֆների համապատասխան (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒ5-ԿՈՒ8 պարագրաֆները):
- 5.2.2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի 58-65-րդ և ԿՈՒ84-ԿՈՒ93 պարագրաֆներում սահմանված արժեզրկման պահանջները ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ:
- 5.2.3 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի 89-102-րդ պարագրաֆներում սահմանված՝ հեջի հաշվառման պահանջները այն ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ, որը նախորոշված է որպես հեջավորված հոդված (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 78-84-րդ և ԿՈՒ98-ԿՈՒ101 պարագրաֆները):

5.3 Ֆինանսական պարտավորությունների հետագա չափումը

- 5.3.1 Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական պարտավորությունը չափի 4.2.1-4.2.2 պարագրաֆների համապատասխան (տե՛ս 5.4.1-5.4.3 և Բ5.4.1-Բ5.4.17 պարագրաֆները, ինչպես նաև ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ և ԿՈՒ5-ԿՈՒ8 պարագրաֆները):
- 5.3.2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի 89-102-րդ պարագրաֆներում սահմանված՝ հեջի հաշվառման պահանջները այն ֆինանսական պարտավորության նկատմամբ, որը նախորոշված է որպես հեջավորված հոդված (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 78-84-րդ և ԿՈՒ98-ԿՈՒ101 պարագրաֆները):
- 5.4.1-5.4.3 [Հանված է]

5.5 Ամորտիզացված արժեքի չափումը – չի օգտագործվում

5.6 Ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգումը

- 5.6.1 Եթե կազմակերպությունը վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվները 4.4.1 պարագրաֆի համաձայն, ապա պետք է այդ վերադասակարգումը կիրառի առաջընթաց կերպով՝ *վերադասակարգման ամսաթվից* սկսած: Կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի նախկինում ճանաչված որևէ օգուտ, կորուստ կամ տոկոսավճար:
- 5.6.2 Եթե կազմակերպությունը, համաձայն 4.4.1 պարագրաֆի, վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվն այնպես, որ այն չափվում է իրական արժեքով, ապա նրա իրական արժեքը չափվում է վերադասակարգման ամսաթվով: Նախկին հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունից առաջացած օգուտը կամ կորուստը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
- 5.6.3 Եթե, համաձայն 4.4.1 պարագրաֆի, կազմակերպությունը վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվն այնպես, որ այն չափվում է ամորտիզացված արժեքով, ապա նրա իրական արժեքը վերադասակարգման ամսաթվով դառնում է նրա նոր հաշվեկշռային արժեքը:

5.7 Օգուտները և կորուստները

- 5.7.1 Իրական արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության գծով օգուտը կամ կորուստը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում՝ բացառությամբ, երբ

- ա) այն հեջավորման փոխհարաբերության մաս է (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 89-102-րդ պարագրաֆները)։
 - բ) այն ներդրում է բաժնային գործիքում, և կազմակերպությունն ընտրել է այդ ներդրման գծով օգուտներն ու վնասները ներկայացնել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ համաձայն 5.7.5 պարագրաֆի. կամ
 - գ) այն ֆինանսական պարտավորություն է, որը նախորոշված է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» և կազմակերպությունից պահանջվում է ներկայացնել պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ համաձայն 5.7.7 պարագրաֆի։
- 5.7.2 Ամորտիզացված արժեքով չափվող և հեջավորման փոխհարաբերության մաս չհանդիսացող ֆինանսական ակտիվի գծով օգուտը կամ կորուստը (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 89-102 պարագրաֆները) պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, երբ այդ ֆինանսական ակտիվն ապաճանաչվում, արժեզրկվում կամ վերադասակարգվում է՝ համաձայն 5.6.2 պարագրաֆի, և ամորտիզացման գործընթացում։
- 5.7.3 Հեջավորված հողված հանդիսացող ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների գծով օգուտը կամ կորուստը (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 78-84-րդ և ԿՈՒ 98-ԿՈՒ101 պարագրաֆները) պետք է ճանաչվի ՀՀՄՍ 39-ի 89-102-րդ պարագրաֆների համաձայն։
- 5.7.4 Եթե կազմակերպությունը ճանաչում է ֆինանսական ակտիվները՝ օգտագործելով վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը (տե՛ս 3.1.2 պարագրաֆը և Բ3.1.3 և Բ3.1.6 պարագրաֆները), ապա առևտրի և վերջնահաշվարկի ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակահատվածում ստացվելիք ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունները չեն ճանաչվում ամորտիզացված արժեքով չափվող ակտիվների դեպքում (բացառությամբ արժեզրկումից կորուստների)։ Իրական արժեքով չափվող ակտիվների դեպքում, սակայն, իրական արժեքի փոփոխությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ համաձայն 5.7.1 պարագրաֆի։

Ներդրումները բաժնային գործիքներում

- 5.7.5 Սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմակերպությունը կարող է կատարել անդառնալի ընտրություն՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացնելու սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում առևտրական նպատակով չպահվող բաժնային գործիքում ներդրման իրական արժեքի հետագա փոփոխությունները։
- 5.7.6 Եթե կազմակերպությունը կատարում է 5.7.5 պարագրաֆի ընտրությունը, նա պետք է շահույթում կամ վնասում ճանաչի այդ ներդրումից առաջացող շահաբաժինները, եթե շահաբաժինների վճարում ստանալու՝ կազմակերպության իրավունքը սահմանվում է ՀՀՄՍ 18-ի համաձայն։

Պարտավորություններ՝ նախորոշված «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»

- 5.7.7 Կազմակերպությունն իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող պարտավորության գծով շահույթը կամ վնասը պետք է ներկայացնի հետևյալ կերպ՝

ա) ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերագրելի է այդ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին, պետք է ներկայացվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տե՛ս Բ5.7.13–Բ5.7.20 պարագրաֆները), և

բ) պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության մնացած գումարը պետք է ներկայացվի շահույթում կամ վնասում,

բացառությամբ, երբ (ա) կետում նկարագրված՝ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության հաշվառումը շահույթում կամ վնասում ստեղծում է հաշվառման անհամապատասխանություն կամ այն մեծացնում է (որի դեպքում կիրառվում է 5.7.8 պարագրաֆը): Բ5.7.5-Բ5.7.7 և Բ5.7.10-Բ5.7.12 պարագրաֆները ուղեցույց են տրամադրում որոշելու համար, թե արդյոք կառաջանա հաշվառման անհամապատասխանություն կամ այն կմեծանա:

5.7.8 Եթե 5.7.7 պարագրաֆի պահանջները շահույթում կամ վնասում ստեղծում են հաշվառման անհամապատասխանություն կամ այն մեծացնում, ապա կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ պարտավորության գծով բոլոր օգուտները կամ կորուստները (ներառյալ՝ այդ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը) շահույթում կամ վնասում:

5.7.9 Չնայած 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆների պահանջներին, կազմակերպությունը պետք է «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշված փոխառությունների գծով հանձնառությունների և ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի գծով բոլոր օգուտները և վնասները ներկայացնի շահույթում կամ վնասում:

Գլուխ 6 Հեջի հաշվառումը – չի օգտագործվում

Գլուխ 7 Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները

7.1 Ուժի մեջ մտնելը

7.1.1 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2015թ.-ի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Սակայն եթե կազմակերպությունը որոշում է կիրառել այս ՖՀՄՍ-ն ավելի վաղ և դեռևս չի կիրառել 2009թ.-ին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը, ապա նա պարտավոր է միաժամանակ կիրառել սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջները (սակայն տե՛ս նաև 7.3.2 պարագրաֆը): Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն իր ֆինանսական հաշվետվություններում այն ժամանակաշրջանի համար, որը սկսվում է մինչև 2015թ. հունվարի 1-ը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի Հավելված Գ-ի փոփոխությունները:

7.1.2 2011թ.-ի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և «Համադրելի պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 3.2.1, Բ3.2.1-Բ3.2.3, Բ4.3.12(գ) Բ5.7.15, Գ11 և Գ30 պարագրաֆները և հանել են Գ23-Գ28 պարագրաֆներն ու համապատասխան վերնագրերը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

7.1.3 2011թ.-ի մայիսին հրապարակված «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 3.2.14, 4.3.7, 5.1.1, 5.2.1, 5.4.1, 5.6.2, 7.2.5, 7.2.11, 7.2.12 պարագրաֆները, փոփոխել է իրական արժեքի սահմանումը Հավելված Ա-ում, փոփոխել է Բ3.2.11, Բ3.2.17, Բ5.1.1, Բ5.2.2, Բ5.4.8, Բ5.4.14, Բ5.4.16, Բ5.7.20, Գ3, Գ11, Գ26, Գ28, Գ30, Գ49 և Գ53 պարագրաֆները, հանել է 5.4.2, Բ5.4.1–Բ5.4.13 պարագրաֆները և ավելացրել է 5.1.1Ա, Բ5.1.2Ա և Բ5.2.2Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

7.2 Անցումային դրույթները

- 7.2.1 Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառի հետընթաց, «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան, բացառությամբ 7.2.4-7.2.15 պարագրաֆներում նշված պահանջների: Սույն ՖՀՄՍ-ն չպետք է կիրառվի այն հոդվածների նկատմամբ, որոնք սկզբնական կիրառման ամսաթվին արդեն ապաճանաչված էին:
- 7.2.2 7.2.1 և 7.2.3 – 7.2.16 պարագրաֆների անցումային դրույթների նպատակով, սկզբնական կիրառման ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները: Սկզբնական կիրառման ամսաթիվը կարող է լինել՝
- ա) սույն ՖՀՄՍ-ի հրապարակման և 2010թ.-ի դեկտեմբերի 31-ի միջև ընկած ցանկացած ամսաթիվ այն կազմակերպությունների համար, որոնք առաջին անգամ կիրառում են սույն ՖՀՄՍ-ն մինչև 2011թ.-ի հունվարի 1-ը, կամ
 - բ) առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը, որում կազմակերպությունը ընդունել է սույն ՖՀՄՍ-ն, այն կազմակերպությունների համար, որոնք առաջին անգամ կիրառում են սույն ՖՀՄՍ-ն 2011թ.-ի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո:
- 7.2.3 Եթե սկզբնական կիրառման ամսաթիվը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը չէ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և սկզբնական կիրառման համար այդ ամսաթիվն օգտագործելու պատճառները:
- 7.2.4 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյոք ֆինանսական ակտիվը բավարարում է 4.1.2(ա) պարագրաֆի պայմանին՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվին գոյություն ունեցող փաստերի և հանգամանքների հիման վրա: Արդյունքում որոշված դասակարգումը պետք է կիրառվի հետընթաց՝ անկախ նախկին հաշվետու ժամանակաշրջաններում կազմակերպության բիզնես մոդելից:
- 7.2.5 Եթե կազմակերպությունը չափում է հիբրիդային պայմանագիրն իրական արժեքով, համաձայն 4.1.4 կամ 4.1.5 պարագրաֆների, սակայն հիբրիդային պայմանագրի իրական արժեքը համադրելի հաշվետու ժամանակաշրջաններում չի չափվել, ապա հիբրիդային պայմանագրի իրական արժեքը համադրելի հաշվետու ժամանակաշրջաններում պետք է լինի բաղադրիչների (այսինքն՝ ոչ ածանցյալ «հիմնական» պայմանագրի և պարունակվող ածանցյալ գործիքի) իրական արժեքների հանրագումարը յուրաքանչյուր համադրելի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:
- 7.2.6 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը ամբողջ հիբրիդային պայմանագրի իրական արժեքի և սկզբնական կիրառման ամսաթվին հիբրիդային պայմանագրի բաղադրիչների իրական արժեքների հանրագումարի միջև որևէ տարբերությունը պետք է ճանաչի՝
- ա) սկզբնական կիրառման հաշվետու ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում, եթե կազմակերպությունն սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ կիրառում է հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում. կամ
 - բ) շահույթում կամ վնասում, եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ կիրառում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում:
- 7.2.7 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը կարող է նախորոշել՝
- ա) ֆինանսական ակտիվը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» համաձայն 4.1.5 պարագրաֆի, կամ
 - բ) բաժնային գործիքում ներդրումը որպես «իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափվող» համաձայն 5.7.5 պարագրաֆի:
- Այս նախորոշումը պետք է կատարվի սկզբնական կիրառման պահին առկա փաստերի և հանգամանքների հիման վրա: Այդ դասակարգումը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 7.2.8 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը՝

- ա) պետք է չեղյալ համարի ֆինանսական ակտիվի համար իր նախկին նախորդումը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», եթե այդ ֆինանսական ակտիվը չի բավարարում 4.1.5 պարագրաֆի պայմանին.
- բ) կարող է չեղյալ համարել ֆինանսական ակտիվի համար իր նախկին նախորդումը, որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», եթե այդ ֆինանսական ակտիվը բավարարում է 4.1.5 պարագրաֆի պայմանին.

Այդպիսի չեղյալ համարումը պետք է կատարվի սկզբնական կիրառման ամսաթվին առկա փաստերի ու հանգամանքների հիման վրա: Այդ դասակարգումը պետք է կիրառվի հետընթաց:

7.2.9 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը՝

- ա) կարող է նախորդել ֆինանսական պարտավորությունը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» համաձայն 4.2.2(ա) պարագրաֆի.
- բ) պետք է չեղյալ համարի իր նախկին նախորդումը ֆինանսական պարտավորության համար որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», եթե այդպիսի նախորդումն արվել է սկզբնական ճանաչման ժամանակ այն պայմանին համապատասխան, որն այժմ ներառված է 4.2.2(ա) պարագրաֆում, և այդպիսի նախորդումը չի բավարարում այդ պայմանին սկզբնական կիրառման ամսաթվին:
- գ) կարող է չեղյալ համարել իր նախկին նախորդումը ֆինանսական պարտավորության համար որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», եթե այդպիսի նախորդումը կատարվել է սկզբնական ճանաչման ժամանակ այն պայմանին համապատասխան, որն այժմ ներառված է 4.2.2(ա) պարագրաֆում, և այդպիսի նախորդումը բավարարում է այդ պայմանին սկզբնական կիրառման ամսաթվին:

Այդպիսի նախորդումն ու չեղյալ համարումը պետք է կատարվի սկզբնական կիրառման ամսաթվին գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների հիման վրա: Այդ դասակարգումը պետք է կիրառվի հետընթաց:

7.2.10 Եթե կազմակերպության համար անիրագործելի է (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 8-ում) արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կամ ՀՀՄՍ 39-ի 58-65-րդ և ԿՈՒ84-ԿՈՒ93 պարագրաֆների արժեզրկման պահանջների հետընթաց կիրառումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը յուրաքանչյուր համադրելի ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դիտի որպես նրա ամորտիզացված արժեք, եթե կազմակերպությունը վերաներկայացնում է նախկին ժամանակաշրջանները: Եթե կազմակերպության համար անիրագործելի է (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 8-ում) արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կամ ՀՀՄՍ 39-ի 58-65-րդ և ԿՈՒ84-ԿՈՒ93 պարագրաֆների արժեզրկման պահանջների հետընթաց կիրառումը, ապա ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ պետք է դիտվի որպես այդ ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության նոր ամորտիզացված արժեք՝ սույն ՖՀՄՍ-ի սկզբնական կիրառման ամսաթվով:

7.2.11 Եթե կազմակերպությունը բաժնային գործիքում ներդրումը, որին նմանատիպ գործիքի համար գործող շուկայում չկա գնանշված գին (այսինքն՝ 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալ), (կամ ածանցյալ գործիք հանդիսացող ակտիվը, որը կապված է այդպիսի բաժնային գործիքի հետ և պետք է մարվի դրա մատակարարմամբ), նախկինում հաշվառել է ինքնարժեքով՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի, ապա պետք է այդ գործիքը սկզբնական կիրառման ամսաթվին չափի իրական արժեքով: Նախկին հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի սկզբնական կիրառման ամսաթվի ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում:

7.2.12 Եթե կազմակերպությունը ածանցյալ գործիք հանդիսացող պարտավորությունը, որը կապված է գործող շուկայում նմանատիպ գործիքի համար գնանշված գին չունեցող (այսինքն՝ 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալ) բաժնային գործիքի հետ և պետք է մարվի դրա մատակարարմամբ, նախկինում հաշվառել է ինքնարժեքով՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի, ապա պետք է այդ ածանցյալ գործիք հանդիսացող պարտավորությունը սկզբնական կիրառման ամսաթվին չափի իրական արժեքով: Նախկին

հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի սկզբնական կիրառման ամսաթիվը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում:

7.2.13 Սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք 5.7.7 պարագրաֆի մոտեցումը շահույթում կամ վնասում ստեղծում է հաշվառման անհամապատասխանություն կամ այն մեծացնում այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա են սկզբնական կիրառման ամսաթվին: Սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի հետընթաց՝ այդ որոշման հիման վրա:

7.2.14 Չնայած 7.2.1 պարագրաֆի պահանջներին, կազմակերպությունը, որն ընդունում է սույն ՖՀՄՍ-ի դասակարգման ու չափման պահանջները հաշվետու ժամանակաշրջանների համար,

ա) որոնք սկսվում են մինչև 2012թ.-ի հունվարի 1-ը, կարող է չվերաներկայացնել նախկին ժամանակաշրջանները և կարող է չտրամադրել ՖՀՄՍ 7-ի 44ԺԹ–44ԻԳ պարագրաֆներում ներկայացված բացահայտումները:

բ) որոնք սկսվում են 2012թ.-ի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո՝ մինչև 2013թ.-ի հունվարի 1-ը, պետք է որոշի՝ կամ տրամադրել ՖՀՄՍ 7-ի 44ԺԹ–44ԻԳ պարագրաֆներում ներկայացված բացահայտումները, կամ վերաներկայացնել նախկին ժամանակաշրջանները, և

գ) որոնք սկսվում են 2013թ.-ի հունվարի 1-ին և դրանից հետո, պետք է տրամադրի ՖՀՄՍ 7-ի 44ԺԹ–44ԻԳ պարագրաֆներում ներկայացված բացահայտումները: Կազմակերպությունը կարող է չվերաներկայացնել նախկին ժամանակաշրջանները:

Եթե կազմակերպությունը չի վերաներկայացնում նախկին ժամանակաշրջանները, ապա պետք է ցանկացած տարբերություն, որն առաջանում է նախկին հաշվեկշռային արժեքի և սկզբնական կիրառման ամսաթիվը ներառող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի հաշվեկշռային արժեքի միջև՝ ճանաչի սկզբնական կիրառման ամսաթիվը ներառող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում (կամ սեփական կապիտալի մեկ այլ բաղադրիչում, ըստ կիրառելիության): Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը վերաներկայացնում է նախկին ժամանակաշրջանները, ապա վերաներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է արտացոլեն սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջները:

7.2.15 Եթե կազմակերպությունը պատրաստում է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ՝ «Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 34-ին համապատասխան, ապա կարող է միջանկյալ ժամանակաշրջանների նկատմամբ չկիրառել սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները մինչև սկզբնական կիրառման ամսաթիվը, եթե դա անիրագործելի է (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 8-ում):

Կազմակերպություններ, որոնք սկզբում կիրառել են 2009թ.-ին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը

7.2.16 Կազմակերպությունը պետք է սկզբնական կիրառման համապատասխան ամսաթվով կիրառի անցմանը վերաբերող՝ 7.2.1–7.2.15 պարագրաֆների պահանջները: Այլ կերպ ասած, կազմակերպությունը պետք է կիրառի 7.2.4-7.2.11 պարագրաֆները, եթե կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը (2009թ.-ին հրապարակված), կամ, եթե դա չի արվել, ապա երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը (2010թ.-ին հրապարակված)՝ ամբողջությամբ վերցրած: Կազմակերպությանը չի թույլատրվում կիրառել այդ պարագրաֆները մեկ անգամից ավելի:

7.3 ՖՀՄՄԿ 9-ի և ՖՀՄՍ 9-ի (2009) գործողությունների դադարեցումը

7.3.1 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է «Պարունակվող ածանցյալ գործիքների գնահատման վերանայումը» ՖՀՄՄԿ 9-ին: 2010թ.-ի հոկտեմբերին ՖՀՄՍ 9-ում ավելացրած պահանջներն ընդգրկում են նախկինում ՖՀՄՄԿ 9-ի 5-րդ և 7-րդ պարագրաֆներում ներկայացված պահանջները: Որպես դրանից բխող փոփոխություն, «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային սրանդարտների առաջին

անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՍ 1-ն ընդգրկեց այն պահանջները, որոնք նախկինում սահմանվել էին ՖՀՄՄԿ 9-ի 8-րդ պարագրաֆում:

7.3.2 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է 2009թ.-ին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ին: Սակայն, 2015թ.-ի հունվարի 1-ին նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, կազմակերպությունը կարող է, իր ընտրությամբ, կիրառել 2009թ.-ին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը՝ սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառելու փոխարեն:

Հավելված Ա Սահմանումներ

Սույն հավելվածը ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

ապաճանաչում	Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության հեռացումը:
ածանցյալ գործիք	<p>Ֆինանսական գործիք կամ սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում գտնվող այլ պայմանագիր (տե՛ս 2.1 պարագրաֆը)՝ օժտված ստորև նշված բոլոր երեք հատկանիշներով՝</p> <p>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»):</p> <p>(բ) այն չի պահանջում սկզբնական զուտ ներդրում կամպահանջում է ավելի փոքր սկզբնական զուտ ներդրում պայմանագրերի այլ տեսակների համեմատ, որոնք շուկայական գործոնների փոփոխություններին, ըստ ակնկալիքների, կհակազդեին նույնանման կերպով:</p> <p>(գ) նրա գծով վերջնահաշվարկը կատարվում է ապագա ամսաթվին:</p>
իրական արժեք	<i>իրական արժեքն</i> այն գինն է, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորությունը փոխանցելու դիմաց (Տե՛ս ՖՀՄՍ 13-ը):
ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր	Պայմանագիր, որով թողարկողից պահանջվում է կատարելսահմանված վճարումներ՝ փոխհատուցելու համար վնասը, որը կրում է այդ պայմանագրի տիրապետողը՝ որոշակի պարտապանի կողմից պարտքային գործիքի սկզբնական կամ փոփոխված պայմանների համաձայն վճարումը ժամանակին չկատարելու հետևանքով:

<p>Ֆինանսական պարտավորություն՝ «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»</p>	<p>Ֆինանսական պարտավորություն, որը բավարարում է հետևյալ պայմաններից որևէ մեկին.</p> <p>ա) այն համապատասխանում է «որպես առևտրական նպատակներով պահվող» սահմանմանը:</p> <p>բ) սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմակերպության կողմից այն նախորոշվել է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»՝ 4.2.2 կամ 4.3.5 պարագրաֆի համաձայն:</p>
<p>առևտրական նպատակով պահվող</p>	<p>Ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որը</p> <p>(ա) ձեռք է բերվել կամ ստանձնվել է հիմնականում կարճ ժամանակամիջոցում վաճառելու կամ հետ գնելու նպատակով.</p> <p>(բ) 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</p> <p>(գ) ածանցյալ գործիք է (բացառությամբ այնպիսի ածանցյալ գործիքի, որը ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր է կամ նախորոշված և արդյունավետ հեջավորման գործիք է).</p>
<p>վերադասակարգման ամսաթիվ</p>	<p>Առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի առաջին օրն է, որը հաջորդում է բիզնես մոդելի փոփոխությանը, ինչի արդյունքում կազմակերպությունը վերադասակարգում է ֆինանսական ակտիվները:</p>
<p>կանոնավոր կերպով գնում կամ վաճառք</p>	<p>Ֆինանսական ակտիվի գնումը կամ վաճառքը համաձայն պայմանագրի, որի դրույթները պահանջում են այդ ակտիվի առաքումը՝ տվյալ շուկայում սովորական կանոններով կամ ընդունված կարգով սահմանված ժամկետներում:</p>

Հետևյալ տերմինները սահմանվում են ՀՀՄՍ 32-ի 11-րդ պարագրաֆում, ՀՀՄՍ 39-ի 9-րդ պարագրաֆում կամ ՖՀՄՍ 7-ի Հավելված Ա-ում և օգտագործվում են սույն ՖՀՄՍ-ում այն նշանակությամբ, որը ներկայացվել է ՀՀՄՍ 32-ում, ՀՀՄՍ 39-ում կամ ՖՀՄՍ 7-ում.

- ա) ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք
- բ) պարտքային դիսկ
- գ) արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ
- դ) բաժնային գործիք
- ե) ֆինանսական ակտիվ
- զ) ֆինանսական գործիք

- է) ֆինանսական պարտավորություն
- ը) հեջավորված հոդված
- թ) հեջավորման գործիք
- ժ) գործարքի հետ կապված ծախսումներ:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

Ճանաչումը և ապաճանաչումը (գլուխ 3)

Սկզբնական ճանաչումը (հատված 3.1)

Բ3.1.1 3.1.1 սկզբունքի կիրառման արդյունքում կազմակերպությունը ճանաչում է ածանցյալ գործիքների հետ կապված իր բոլոր պայմանագրային իրավունքներն ու պարտականությունները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես համապատասխանաբար ակտիվներ և պարտավորություններ, բացառությամբ այն ածանցյալ գործիքների, որոնք արգելվում են ֆինանսական ակտիվների փոխանցման հաշվառումը որպես վաճառք (տե՛ս Բ3.2.14 պարագրաֆը): Եթե ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման պայմաններին, ապա ստացողը չի ճանաչում փոխանցված ակտիվը որպես իր ակտիվ (տե՛ս Բ3.2.15 պարագրաֆը):

Բ3.1.2 Ստորև ներկայացված են 3.1.1 պարագրաֆի սկզբունքի կիրառման օրինակներ.

- ա) ոչ պայմանական 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 հանձնառության 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 սվող կազմակերպությունը չի ճանաչում պարտավորություն) հանձնառության առաջացման ժամանակ, այլ փոխարենը հետաձգում է ճանաչումը մինչև պատվիրված ապրանքների կամ ծառայությունների առաքումը, մատակարարումը կամ մատուցումը: Եթե ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի կայուն հանձնառությունը սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում է՝ ըստ ՀՀՄՍ 39-ի 5-7-րդ պարագրաֆների, ապա դրա զուտ իրական արժեքը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն հանձնառության առաջացման ամսաթվին (տե՛ս ստորև (գ) կետը): Ի հավելումն, եթե նախկինում չճանաչված կայուն հանձնառությունը նախորոշվում է որպես հեջավորված հոդված իրական արժեքի հեջի շրջանակներում, հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի ցանկացած զուտ փոփոխություն ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն հեջի սկզբնավորման պահից հետո (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 93-րդ և 94-րդ պարագրաֆները).
- գ) ֆորվարդային պայմանագիրը, որը սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում է (տե՛ս 2.1 պարագրաֆը), ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն հանձնառության առաջացման 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 զուտ իրական արժեքը զրո է: Եթե իրավունքի և պարտականության զուտ իրական արժեքը զրո չէ, ապա պայմանագիրը ճանաչվում է որպես ակտիվ կամ պարտավորություն.
- դ) օպցիոնի պայմանագրերը, որոնք սույն ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում են (տե՛ս 2.1 պարագրաֆը), 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 ակտիվների կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը

- Բ3.1.3 Ֆինանսական ակտիվների կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը ճանաչվում է՝ օգտագործելով կամ առևտրի ամսաթվով հաշվառումը, կամ վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը, ինչպես նկարագրված է Բ3.1.5 և Բ3.1.6 պարագրաֆներում: Կազմակերպությունը պետք է հետևողականորեն կիրառի նույն մեթոդը այն ֆինանսական ակտիվների բոլոր գնումների և վաճառքների նկատմամբ, որոնք դասակարգվում են նույն կերպ՝ համաձայն սույն ՖՀՄՍ-ի: Այս նպատակով պարտադիր կերպով «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» ակտիվները ձևավորում են առանձին դասակարգում այն ակտիվներից, որոնք նախորոշված են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»: Բացի այդ, բաժնային գործիքներում ներդրումները, որոնք հաշվառվում են 5.7.5 պարագրաֆում ներկայացված հնարավորության կիրառմամբ, ձևավորում են առանձին դասակարգում:
- Բ3.1.4 Պայմանագիրը, որը պահանջում կամ թույլատրում է պայմանագրի իրական արժեքի փոփոխության մարում զուտ հիմունքով, կանոնավոր կերպով պայմանագրի չի համարվում: Փոխարենը՝ այդպիսի պայմանագիրը հաշվառվում է որպես ածանցյալ գործիք առևտրի ամսաթվի և վերջնահաշվարկի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում:
- Բ3.1.5 Առևտրի ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը հանձնառություն է ստանձնում գնել կամ վաճառել ակտիվ: Առևտրի ամսաթվով հաշվառումը վերաբերում է՝ (ա) ստացման ենթակա ակտիվի և դրա դիմաց վճարման պարտավորության ճանաչմանը առևտրի ամսաթվի դրությամբ, և (բ) վաճառված ակտիվի ապաճանաչմանը, օտարումից ցանկացած օգուտի կամ կորստի 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:
- Բ3.1.6 Վերջնահաշվարկի ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ ակտիվը մատակարարվում է կազմակերպությանը կամ նրա կողմից: Վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը վերաբերում է՝ (ա) ակտիվի ճանաչմանը կազմակերպության կողմից դրա ստացման օրվա դրությամբ և (բ) ակտիվի ապաճանաչմանը, օտարումից օգուտի կամ վնասի ճանաչմանը կազմակերպության կողմից դրա մատակարարման օրվա դրությամբ: Երբ կիրառվում է վերջնահաշվարկի ամսաթվով հաշվառումը, առևտրի ամսաթվի և վերջնահաշվարկի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպությունը հաշվառում է ստացման ենթակա ակտիվի իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն այնպես, ինչպես կհաշվառեր ձեռք բերված ակտիվը: Այլ կերպ ասած՝ արժեքի փոփոխությունը չի ճանաչվում ամորտիզացված արժեքով չափվող ակտիվների դեպքում. ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում՝ որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» դասակարգված ֆինանսական ակտիվների դեպքում. իսկ 5.7.5 պարագրաֆին համապատասխան հաշվառվող բաժնային գործիքներում ներդրումների դեպքում՝ ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝:

Ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումը (հատված 3.2)

- Բ3.2.1 Հետևյալ սխեմայում ցուցադրվում է այն հարցի գնահատման ընթացքը, թե արդյոք և ինչ չափով պետք է ապաճանաչվի ֆինանսական ակտիվը:

Համախմբել բոլոր դուստր կազմակերպությունները (ներառյալ բոլոր ՀՆԿ-ները) [Պարագրաֆ 3.2.1]

Որոշել, թե արդյոք ստորև ներկայացված ապաճանաչման սկզբունքները կիրառելի են ակտիվի (կամ նմանատիպ ակտիվների խմբի) մի մասի, թե ամբողջի նկատմամբ [Պարագրաֆ 3.2.2]

Արդյո՞ք դադարել են ակտիվից դրամական միջոցների հոսքեր ստանալու իրավունքները [Պարագրաֆ 3.2.3(ա)]

Ապաճանաչել ակտիվը

Արդյո՞ք կազմակերպությունը փոխանցել է ակտիվից դրամական միջոցների հոսքեր ստանալու իր իրավունքները [Պարագրաֆ 3.2.4(ա)]

Արդյո՞ք կազմակերպությունը ստանձնել է ակտիվից ստացվող դրամական միջոցների հոսքերը վճարելու պարտականություն, որը բավարարում է 3.2.5 պարագրաֆի պայմանները [Պարագրաֆ 3.2.4(բ)]

Շարունակել ճանաչել ակտիվը

Արդյո՞ք կազմակերպությունը փոխանցել է, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները [Պարագրաֆ 3.2.6(ա)]

Ապաճանաչել ակտիվը

Արդյո՞ք կազմակերպությունը պահպանել է, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները [Պարագրաֆ 3.2.6(բ)]

Շարունակել ճանաչել ակտիվը

Արդյո՞ք կազմակերպությունը պահպանել է ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը [Պարագրաֆ 3.2.6(գ)]

Ապաճանաչել ակտիվը

Շարունակել ճանաչել ակտիվը՝ կազմակերպության շարունակվող ներգրավվածության չափով

չ/ձ

չ/ձ

ձ/ձ

չ/ձ

չ/ձ

ձ/ձ

Պայմանավորվածություններ, 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 3.2.4(բ))

Բ3.2.2 3.2.4(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 տրաստ է և ներդրողներին տրամադրում է շահառուական մասնակցություն հիմքում ընկած ֆինանսական ակտիվներում, որոնք պատկանում են իրեն, և որոնք ինքը սպասարկում է: Այս դեպքում ֆինանսական ակտիվները բավարարում են ապաճանաչման պայմանները, եթե բավարարվում են 3.2.5 և 3.2.6 պարագրաֆների պայմանները:

Բ3.2.3 3.2.5 պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը կարող է լինել, օրինակ, ֆինանսական ակտիվի սկզբնավորողը կամ կարող է լինել խումբ, որը ներառում է դուստր կազմակերպություն, որը ձեռք է բերել ֆինանսական ակտիվը և դրամական միջոցների հոսքերը փոխանցում է չկապակցված երրորդ կողմ հանդիսացող ներդրողների:

Սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերի ու հատուցների փոխանցման գնահատումը (պարագրաֆ 3.2.6)

Բ3.2.4 Կազմակերպության կողմից սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերի ու հատուցների փոխանցման օրինակներ են՝

- ա) ֆինանսական ակտիվի՝ ոչ պայմանական վաճառքը.
- բ) ֆինանսական ակտիվի վաճառքը՝ հետգնման ամսաթվին իրական արժեքով այն հետ գնելու օպցիոնով.
- գ) ֆինանսական ակտիվի վաճառքը՝ վաճառքի կամ գնման օպցիոնով, որը մեծապես ոչ ձեռնտու է (այսինքն՝ այնպիսի օպցիոն, որն այնքան ոչ ձեռնտու է, որ խիստ անհավանական է, որ այն դառնա ձեռնտու մինչև ժամկետի լրանալը):

Բ3.2.5 Կազմակերպության կողմից սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերի ու հատուցների պահպանման օրինակներ են՝

- ա) վաճառքի և հետգնման գործարքը, որտեղ հետգնման գինը ֆիքսված գին է կամ հավասար է վաճառքի գնին՝ գումարած փոխատուի հատուցը.
- բ) արժեթղթերի փոխառության համաձայնագիրը.
- գ) ֆինանսական ակտիվի վաճառքը՝ ընդհանուր հատուցների սվոպով, որը շուկայական ռիսկին ենթարկվածությունը հետ է փոխանցում կազմակերպությանը.
- դ) ֆինանսական ակտիվի վաճառքը՝ մեծապես ձեռնտու վաճառքի կամ գնման օպցիոնով իրագործումը (այսինքն՝ այնպիսի օպցիոն է, որի իրագործումն այնքան ձեռնտու է, որ մեծապես անհավանական է, որ այն դառնա ոչ ձեռնտու մինչև ժամկետի լրանալը).
- ե) կարճաժամկետ դեբիտորական պարտքերի վաճառքը, որի դեպքում կազմակերպությունը երաշխավորում է ստացողին փոխհատուցել պարտքային կորուստները, որոնք կարող են առաջանալ:

Բ3.2.6 Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ փոխանցման արդյունքում փոխանցել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատուցները, ապա նորից չի ճանաչում փոխանցված ակտիվն ապագա ժամանակաշրջանում, եթե միայն նորից ձեռք չի բերում փոխանցված ակտիվը նոր գործարքում:

Վերահսկողության փոխանցման գնահատումը

Բ3.2.7 Կազմակերպությունը չի պահպանել փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, եթե ստացողը գործնականում հնարավորություն ունի վաճառելու փոխանցված ակտիվը: Կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, եթե ստացողը գործնականում հնարավորություն չունի վաճառելու փոխանցված ակտիվը: Ստացող կողմը գործնականում հնարավորություն ունի վաճառելու փոխանցված ակտիվը, եթե այն շրջանառվում է գործող շուկայում, քանի որ ստացողը կարող է հետ գնել փոխանցված ակտիվը շուկայից, եթե ակտիվը պետք է վերադարձնի կազմակերպությանը: Օրինակ՝ ստացողը կարող է գործնականում հնարավորություն ունենալ վաճառելու փոխանցված ակտիվը, եթե փոխանցված ակտիվը կապված է օպցիոնի հետ, որը կազմակերպությանն այն հետ գնելու իրավունք է տալիս, բայց ստացողը կարող է փոխանցված ակտիվը հեշտությամբ ձեռք բերել շուկայից, եթե օպցիոնն իրագործվի: Ստացող կողմը գործնականում հնարավորություն չունի վաճառելու փոխանցված ակտիվը, եթե կազմակերպությունն ունի այդպիսի օպցիոն, իսկ ստացողը չի կարող հեշտությամբ ձեռք բերել փոխանցված ակտիվը շուկայից, եթե կազմակերպությունն իրագործի իր օպցիոնը:

Բ3.2.8 Ստացող կողմը գործնականում հնարավորություն ունի վաճառելու փոխանցված ակտիվը, միայն եթե կարող է փոխանցված ակտիվն ամբողջությամբ վաճառել երրորդ չկապակցված կողմին և կարող է դա անել միակողմանի և առանց փոխանցման վրա լրացուցիչ սահմանափակումներ դնելու: Կարևոր հարցն այն է, թե գործնականում ինչ կարող է անել ստացողը, և ոչ թե այն, թե ստացողն ինչ պայմանագրային իրավունքներ ունի՝ կապված այն բանի հետ, թե նա ինչ կարող է անել փոխանցված ակտիվի հետ, կամ թե ինչ պայմանագրային սահմանափակումներ գոյություն ունեն: Մասնավորապես՝

- ա) փոխանցված ակտիվն օտարելու պայմանագրային իրավունքն ունի փոքր գործնական նշանակություն, եթե փոխանցված ակտիվի համար շուկա չկա.
- 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 սպասարկվում փոխառության գծով ակտիվը կամ օպցիոն, որը ստացողին ակտիվը հետգնելու իրավունք է տալիս):

Բ3.2.9 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 սահմանափակում են ստացողին վաճառելու փոխանցված ակտիվը, ապա փոխանցողը պահպանել է փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը: Օրինակ՝ եթե վաճառքի օպցիոնը կամ երաշխիքը բավական արժեքավոր են, ապա դա ստացողին խոչընդոտում է 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 բավարարում են ապաճանաչման պայմանները

Բ3.2.10 Կազմակերպությունը կարող է պահպանել փոխանցված ակտիվի տոկոսային վճարումների մի մասը ստանալու իրավունքը՝ որպես այդ ակտիվների սպասարկման փոխհատուցում: Տոկոսային վճարումների այն մասը, որից կազմակերպությունը կգրկվեր սպասարկման պայմանագիրը դադարեցնելիս կամ փոխանցելիս, բաշխվում է սպասարկման ակտիվի կամ սպասարկման պարտավորության վրա: Տոկոսային վճարումների այն մասը, որից կազմակերպությունը չէր գրկվի,

ստացվելիք զուտ «տոկոսային սթրիպ» է: Օրինակ՝ եթե սպասարկման պայմանագիրը դադարեցնելիս կամ փոխանցելիս կազմակերպությունը չէր գրվի որևէ տոկոսավճարից, ապա ամբողջ տոկոսը ստացվելիք զուտ «տոկոսային սթրիպ» է: 3.2.13 պարագրաֆի կիրառման նպատակով՝ սպասարկման ակտիվի և ստացվելիք զուտ «տոկոսային սթրիպ»-ի 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:

Բ3.2.11 Դեռևս ճանաչվող մասի և ապաճանաչվող մասի իրական արժեքները գնահատելիս՝ 3.2.13 պարագրաֆի կիրառման նպատակով կազմակերպությունը, ի լրումն 3.2.14 պարագրաֆի, կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ի իրական արժեքի չափման պահանջները:

Փոխանցումներ, որոնք չեն բավարարում ապաճանաչման պայմաններին

Բ3.2.12 Հետևյալը 3.2.15 պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքի կիրառությունն է: Եթե փոխանցված ակտիվի գծով պարտավորությունների չկատարումից կորուստների համար կազմակերպության կողմից տրամադրված երաշխիքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, ապա փոխանցված ակտիվը շարունակում է ամբողջությամբ ճանաչվել, իսկ ստացված հատուցումը ճանաչվում է որպես պարտավորություն:

Շարունակվող ներգրավվածությունը փոխանցված ակտիվներում

Բ3.2.13 Ստորև ներկայացված են օրինակներ, թե ինչպես է կազմակերպությունը փոխանցված ակտիվը և դրա հետ կապված պարտավորությունը չափում ըստ 3.2.16 պարագրաֆի:

Բոլոր ակտիվները

ա) Եթե կազմակերպության կողմից փոխանցված ակտիվի գծով պարտավորությունները չկատարելու պատճառով առաջացած կորուստների համար տրամադրված երաշխիքը խոչընդոտում է փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը շարունակվող ներգրավվածության չափով, ապա փոխանցման ամսաթվի դրությամբ փոխանցված ակտիվը չափվում է ստորև նշվածներից նվազագույնով. (i) ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից և (ii) փոխանցումից 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 օպցիոնի պարտականությունը կամ տիրապետվող գնման օպցիոնի 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 օպցիոնի 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 ձեռնադրվում է, կամ (ii) փոխանցված ակտիվի իրական արժեքով՝ հանած օպցիոնի ժամանակային արժեքը, եթե օպցիոնի իրագործումը ոչ ձեռնադրվում է: Համապատասխան պարտավորության չափման ճշգրտումն ապահովում է, որպեսզի ակտիվի և համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային զուտ արժեքը հավասար լինի գնման օպցիոնի 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 զուտ արժեքը հավասար լինի վաճառքի օպցիոնի գծով 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 «քուլարը» 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 ձեռնադրվում 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 ոչ ձեռնադրվում է: Համապատասխան պարտավորության ճշգրտումն ապահովում է, որ ակտիվի և համապատասխան պարտավորության հաշվեկշռային զուտ 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 ԱՄ + 1 ԱՄ) – 5 ԱՄ]: Սա հանգեցնում է 4 ԱՄ արժեքով

զուտ ակտիվի, ինչը կազմակերպության կողմից տիրապետվող և տրամադրված օպցիոնների իրական արժեքն է:

Բոլոր փոխանցումները

Բ3.2.14 Այնքանով, որքանով ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման պայմաններին, 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 կհանգեցնե՞ր 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:

Բ3.2.15 Այնքանով, որքանով ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման պայմաններին, ստացողը չի ճանաչում փոխանցված ակտիվը որպես իր ակտիվ: Ստացողը ապաճանաչում է դրամական միջոցները կամ այլ վճարված հատուցումը և ճանաչում է դեբիտորական պարտք՝ փոխանցողից: Եթե փոխանցողն ունի և՛ իրավունք, և՛ պարտականություն՝ ֆիքսված գումարով հետ ստանալու ամբողջ փոխանցված ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը (օրինակ՝ համաձայն հետգնման պայմանագրի), ստացողը կարող է չափել իր դեբիտորական պարտքն ամորտիզացված արժեքով, եթե բավարարում է 4.1.2 պարագրաֆի չափանիշներին:

Օրինակներ

Բ3.2.16 Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են սույն ստանդարտի ապաճանաչման սկզբունքների կիրառությունը:

ա) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխադրվածություն:* Եթե ֆինանսական ակտիվը վաճառվում է՝ համաձայնությամբ, որ այն հետ կգնվի ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գնով՝ գումարած փոխատուի հատուցքը, 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 հատուցները: Եթե ստացողն իրավունք է ստանում վաճառելու կամ գրավադրելու ակտիվը, ապա փոխանցողն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ վերադասակարգում է ակտիվը, օրինակ՝ որպես փոխառության գծով ակտիվ կամ հետգնման գծով դեբիտորական պարտք:

բ) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխադրվածություն՝ 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 հատուցքը, 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 հատուցները:

գ) *Հետգնման պայմանագրեր և արժեթղթերի փոխադրվածություն՝ փոխարինման իրավունք:* Եթե ֆիքսված հետգնման գնով կամ վաճառքի գին՝ գումարած փոխատուի հատուցքին 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 հատուցները:

- դ) *Իրական արժեքով հեղափոխման առաջին ընտրության իրավունք*: Եթե կազմակերպությունը վաճառում է ֆինանսական ակտիվ և ստանում է միայն իրական արժեքով հետգնման առաջին ընտրության իրավունք՝ ստացողի կողմից հետագայում դրա վաճառքի դեպքում, ապա կազմակերպությունը ապաճանաչում է ակտիվը, քանի որ փոխանցել է սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:
- ե) *«Լվացման վաճառքի» գործարք*: Ֆինանսական ակտիվի հեղափոխումը վաճառքից կարճ ժամանակ անց երբեմն կոչվում է «լվացման վաճառք»: Այսպիսի հետգնումը չի արգելում ապաճանաչումը, եթե սկզբնական գործարքը բավարարում էր ապաճանաչման պահանջներին: Սակայն, եթե ֆինանսական ակտիվի վաճառքի պայմանագիրը կնքվել է նույն ակտիվը ֆիքսված գնով կամ վաճառքի գին՝ գումարած փոխատուի հատույցին հավասար գումարով հետգնման պայմանագրի հետ միաժամանակ, ապա ակտիվը չի ապաճանաչվում:
- զ) *Վաճառքի կամ գնման օպցիոններ, որոնք մեծապես ձեռնտու են*: Եթե փոխանցված ֆինանսական ակտիվը կարող է հետգնվել փոխանցողի կողմից, և գնման օպցիոնը մեծապես ձեռնտու է, փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման պայմաններին, 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 օպցիոնը մեծապես ձեռնտու 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, որոնք մեծապես ոչ ձեռնտու են*: Ֆինանսական ակտիվը, որի փոխանցումը ենթակա է միայն ստացողի կողմից պահվող մեծապես ոչ ձեռնտու վաճառքի օպցիոնի կամ փոխանցողի կողմից պահվող մեծապես ոչ ձեռնտու գնման օպցիոնի, 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 առարկա են գնման օպցիոնի, որը ո՛չ մեծապես ձեռնտու կամ ո՛չ մեծապես ոչ ձեռնտու է*: Եթե կազմակերպությունն ունի որևէ ակտիվի գնման օպցիոն, որը հեշտությամբ ձեռք բերվող է շուկայում, և օպցիոնի իրագործումը ո՛չ մեծապես ձեռնտու կամ ո՛չ մեծապես ոչ ձեռնտու է, 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 արգելվում է այն գումարի չափով, որը առարկա է գնման օպցիոնին, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է վերահսկողությունը ակտիվի նկատմամբ:
- թ) *Հեշտությամբ ձեռք չբերվող ակտիվ, որը առարկա է կազմակերպության կողմից տրված վաճառքի օպցիոնի, որը ո՛չ մեծապես ձեռնտու կամ ո՛չ մեծապես ոչ ձեռնտու է*: Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվ, որը հեշտությամբ ձեռք բերվող չէ շուկայում և տրամադրում է վաճառքի օպցիոն, որի իրագործումը մեծապես ոչ ձեռնտու 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 Բ3.2.9 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 առարկա են իրական արժեքով վաճառքի կամ գնման օպցիոնի կամ հեղափոխման ֆորվարդային պայմանագրի*: Ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը, որը ենթակա է միայն վաճառքի կամ գնման օպցիոնի կամ հետգնման ֆորվարդային պայմանագրի, որի իրագործման կամ հետգնման գինը հավասար է հետգնման 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 հետգնման 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, ապա 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 Բ3.2.9 և վերը ներկայացված (է), (ը) և (թ) պարագրաֆները):
- ժբ) *Հաշիվների դուրսբերման պայման:* Հաշիվների դուրսբերման պայմանը հետգնման (գնման) ոչ պայմանական 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 արգելում 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 100,000 ԱՄ է, և յուրաքանչյուր առանձին փոխառություն կարող է հետ գնվել, բայց փոխառությունների ընդհանուր գումարը, որ կարող է հետ գնվել, չի կարող գերազանցել 10,000 ԱՄ, ապա 90,000 ԱՄ գումարով փոխառությունները կբավարարեն ապաճանաչման պայմաններին:
- 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 մնացորդային գումարը նվազում է մինչև որոշակի մակարդակ, որի դեպքում այդ ակտիվների սպասարկման ծախսումները դառնում են ան ոչ ձեռնտու՝ 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 արգելում է ապաճանաչումը ակտիվների միայն այն գումարի չափով, որը ենթակա է գնման օպցիոնին:
- ժդ) *Ստորադաս պահպանված մասնակցություններ և պարտքային երաշխիքներ:* Կազմակերպությունը ստացողի համար կարող է ապահովել պարտքային դիրքի ամրացում՝ ստորադասելով փոխանցված ակտիվում իր պահպանած մասնակցությունը մասամբ կամ ամբողջությամբ: Որպես այլընտրանք՝ կազմակերպությունը ստացողի համար 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 արգելում է դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների այն գումարի չափով, որը կազմակերպությունից կարող է պահանջվել վճարել:
- ժե) *Ամբողջ հափուցի սվոպեր:* Կազմակերպությունը կարող է վաճառել ֆինանսական ակտիվ և ստացողի հետ կնքել ամբողջ հատույցների սվոպ, 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:

- ժգ) *Տոկոսադրույքի սվոպեր:* Կազմակերպությունը կարող է ստացողին փոխանցել ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական ակտիվ և ստացողի հետ մտնել տոկոսադրույքի սվոպի մեջ՝ ստանալու համար ֆիքսված տոկոսադրույք և վճարելու փոփոխուն տոկոսադրույք՝ հիմնված անվանական գումարի վրա, որը հավասար է փոխանցված ֆինանսական ակտիվի հիմնական գումարին: Տոկոսադրույքի սվոպը չի բացառում փոխանցված ակտիվի ապաճանաչումը՝ պայմանով, որ սվոպի գծով վճարումները պայմանավորված չեն փոխանցված ակտիվի գծով կատարվող վճարումներով:
- ժե) *Ամորտիզացվող տոկոսադրույքի սվոպ:* Կազմակերպությունը կարող է ստացողին փոխանցել ֆիքսված տոկոսադրույքով ֆինանսական ակտիվ, որը մարվում է ժամանակի ընթացքում և ստացողի հետ մտնել ամորտիզացվող տոկոսադրույքի սվոպի մեջ՝ ստանալու համար ֆիքսված տոկոսադրույք և վճարելու փոփոխուն տոկոսադրույք՝ հիմնված որևէ անվանական գումարի վրա: Եթե սվոպի անվանական գումարն 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 կա՛մ շարունակում է ճանաչել ամբողջ փոխանցված ակտիվը, կա՛մ շարունակում է ճանաչել փոխանցված ակտիվն իր շարունակվող ներգրավվածության չափով: Եվ հակառակը՝ եթե սվոպի անվանական գումարի ամորտիզացիան պայմանավորված 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:

Ք3.2.17 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 10,000 ԱՄ է: Կազմակերպությունը մտնում է գործարքի մեջ, որով 9,115 ԱՄ գումարի վճարման դիմաց ստացողն իրավունք է ձեռք բերում՝ հիմնական գումարի ցանկացած հավաքումներից ստանալու 9,000 ԱՄ՝ գումարած դրա նկատմամբ հաշվարկված տոկոսավճարներ՝ 9,5 տոկոս տոկոսադրույքով: Կազմակերպությունը իրավունքներ է պահպանում հիմնական գումարի հավաքումներից 1,000 ԱՄ-ի, գումարած դրա նկատմամբ 10 տոկոս տոկոսադրույքով հաշվարկված տոկոսավճարների, գումարած մնացած 9,000 ԱՄ հիմնական գումարի նկատմամբ 0,5 տոկոս տոկոսադրույքով հաշվարկված լրացուցիչ տոկոսավճարի նկատմամբ: Վաղաժամկետ վճարումներից հավաքագրումները բաշխվում են կազմակերպության և ստացողի միջև համամասնորեն՝ 1:9 հարաբերակցությամբ, բայց ցանկացած չվճարում նվազեցվում է կազմակերպության 1,000 ԱՄ մասնաբաժնից մինչև այդ մասնաբաժնի սպառվելը: Փոխառությունների իրական արժեքը գործարքի ամսաթվի դրությամբ 10,100 ԱՄ է, իսկ 0,5 տոկոս լրացուցիչ տոկոսավճարի իրական արժեքը՝ 40 ԱՄ:

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: Կազմակերպությունը, հետևաբար, կիրառում է շարունակվող ներգրավվածության մոտեցումը:

Սույն ՖՀՄ-ի կիրառման նպատակով կազմակերպությունը վերլուծում է գործարքը որպես՝ (ա) լիովին համամասնական 1,000 ԱՄ մասնաբաժնի պահպանում, գումարած (բ) այդ պահպանված

մասնակցության ստորադասում՝ ստացողի պարտքային վնասների մասով պարտքային դիրքի ամրացման նպատակով:

Կազմակերպությունը հաշվարկում է, որ ստացված 9,115 ԱՄ վճարից 9,090 ԱՄ-ն (90 տոկոս x 10,100 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 տոկոսավճարը ներկայացնում է պարտքային դիրքի ամրացման համար ստացված հատուցում: Հետևաբար, պարտքային դիրքի ամրացման համար ստացված ամբողջ հատուցումը կազմում է 65 ԱՄ (25 ԱՄ + 40 ԱՄ):

	Գնահատված իրական արժեք	Տոկոս	Բաշխված հաշվեկշռային արժեք
Փոխանցված մաս	9,090	90%	9,000
Պահպանված մաս	1,010	10%	1,000
Ընդամենը	10,100		10,000

Կազմակերպությունը հաշվարկում է դրամական միջոցների հոսքերի 90 տոկոս մասնաբաժնի վաճառքից օգուտը կամ կորուստը: Ենթադրելով, որ փոխանցված 90 տոկոս մասի և պահպանված 10 տոկոս մասի առանձին իրական արժեքներն առկա չեն փոխանցման ամսաթվի դրությամբ՝ կազմակերպությունը բաշխում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 3.2.14 պարագրաֆի համաձայն հետևյալ կերպ.

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 (9,090 ԱՄ – 9,000 ԱՄ): Կազմակերպության կողմից պահպանված մասի հաշվեկշռային արժեքը 1,000 ԱՄ է:

Բացի այդ, կազմակերպությունը ճանաչում է շարունակվող ներգրավվածությունը, որն առաջանում է պարտքային կորուստների մասով իր պահպանված մասնաբաժնի ստորադասումից: Հետևաբար, ճանաչում է 1,000 ԱՄ գումարով ակտիվ (դրամական միջոցների հոսքերի առավելագույն գումարը, որը կարող է չստանալ ստորադասման հետևանքով) և համապատասխան պարտավորություն 1,065 ԱՄ գումարով (որը դրամական միջոցների հոսքերի առավելագույն գումարն է, որը կարող է չստանալ ստորադասման հետևանքով, այսինքն՝ 1,000 ԱՄ՝ գումարած ստորադասման իրական արժեքը՝ 65 ԱՄ):

Գործարքը հաշվառելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է վերը նշված տեղեկությունները հետևյալ կերպ.

	Դեբետ	Կրեդիտ
Սկզբնական ակտիվ	-	9,000
Ստորադասումից կամ մնացորդային մասնակցությունից ակտիվի ճանաչում	1,000	-
Լրացուցիչ տոկոսավճարների տեսքով ստացված հատուցման գծով ակտիվ	40	-
Շահույթ կամ վնաս (փոխանցումից օգուտ)	-	90

Պարտավորություն	-	1,065
Ստացված դրամական միջոցներ	9,115	-
Ընդամենը	10,155	10,155

Գործարքից անմիջապես հետո ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 2,040 ԱՄ է՝ բաղկացած 1,000 ԱՄ-ից, որը ներկայացնում է պահպանված մասի սկզբնական արժեքի բաշխումը և 1,040 ԱՄ-ից, որը ներկայացնում է կազմակերպության լրացուցիչ շարունակվող ներգրավվածությունը պարտքային կորուստների մասով իր պահպանած մասնակցության ստորադասումից (որը ներառում է 40 ԱՄ լրացուցիչ տոկոսավճարը):

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 արժեգրվում՝ ճանաչված ակտիվների գծով: Որպես վերջինիս օրինակ՝ ենթադրենք, որ հաջորդ տարում հիմքում ընկած փոխառությունների գծով առկա է արժեգրվումից վնաս 300 ԱՄ գումարով: Կազմակերպությունը նվազեցնում է իր ճանաչած ակտիվը 600 ԱՄ-ով (300 ԱՄ իր պահպանած մասնակցության մասով և 300 ԱՄ լրացուցիչ շարունակվող ներգրավվածության մասով, որն առաջանում է պարտքային կորուստների գծով իր պահպանած մասնակցության ստորադասումից) և նվազեցնում է իր ճանաչած պարտավորությունը 300 ԱՄ-ով: 300 ԱՄ գումարով զուտ արդյունքը պարտքային արժեգրվման ճանաչումն է շահույթում կամ վնասում:

Ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչումը (հատված 3.3)

Բ3.3.1 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) իրավականորեն 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:)

Բ3.3.2 Եթե պարտքային գործիք թողարկողը հետ է գնում այդ գործիքը, պարտքը մարվում է, եթե նույնիսկ թողարկողն այդ գործիքի «մարկետ մեյքեր» է (շուկա ստեղծող) կամ մտադրված է վաճառել այն կարճ ժամանակամիջոցում:

Բ3.3.3 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:

Բ3.3.4 Եթե պարտապանը վճարում է երրորդ կողմին՝ պարտականությունն ստանձնելու դիմաց, և տեղեկացնում է պարտատիրոջը, որ երրորդ կողմը ստանձնել է իր պարտքային պարտականությունը, ապա պարտապանը չի ապաճանաչում պարտքային պարտականությունը, քանի դեռ չի բավարարվել Բ3.3.1(բ) պարագրաֆի պայմանը: Եթե պարտապանը վճարում է երրորդ կողմին՝ պարտականություն ստանձնելու դիմաց, և պարտատիրոջից ստանում է իրավական ազատում, ապա պարտապանը մարել է պարտքը: Սակայն, եթե պարտապանը համաձայնում է կատարել պարտքի գծով վճարումներ երրորդ կողմին կամ ուղղակիորեն իր սկզբնական պարտատիրոջը, ապա պարտապանը ճանաչում է նոր պարտքային պարտականություն երրորդ կողմի հանդեպ:

Բ3.3.5 Թեև իրավական ազատումը՝ դատական կարգով կամ պարտատիրոջ կողմից, հանգեցնում է պարտավորության ապաճանաչման, կազմակերպությունը կարող է ճանաչել նոր պարտավորություն, եթե փոխանցված ֆինանսական ակտիվների համար բավարարված չեն 3.2.1-3.2.23 պարագրաֆների ապաճանաչման չափանիշները: Եթե այդ չափանիշները բավարարված չեն, փոխանցված ակտիվները չեն ապաճանաչվում, և կազմակերպությունը ճանաչում է փոխանցված ակտիվների հետ կապված նոր պարտավորություն:

Բ3.3.6 3.3.2 պարագրաֆի նպատակներով՝ պայմանները, ըստ էության, տարբեր են, եթե նոր պայմաններով դրամական միջոցների հոսքերի զեղչված ներկա արժեքը, ներառյալ վճարված վճարները զուտ ստացված վճարներով և զեղչված սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով, նվազագույնը 10 տոկոսով տարբերվում է սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մնացած դրամական միջոցների հոսքերի զեղչված ներկա արժեքից: Եթե պարտքային գործիքների փոխանակումը կամ պայմանների փոփոխումը հաշվառվում է որպես մարում, ապա ցանկացած կրած ծախսում կամ վճար ճանաչվում է որպես մարումից օգուտի կամ կորստի մաս: Եթե փոխանակումը կամ պայմանների փոփոխումը չի հաշվառվում որպես մարում, ապա ցանկացած կրած ծախսում կամ վճար ճշգրտում է պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացվում փոփոխված պարտավորության մնացորդային ժամանակահատվածում:

Բ3.3.7 Որոշ դեպքերում պարտատերը պարտապանին ազատում է վճարումները կատարելու իր ներկա պարտականությունից, բայց պարտապանը ստանձնում է վճարելու երաշխիքային պարտականություն, եթե հիմնական պատասխանատվությունը ստանձնած կողմը չկատարի պայմանագրային պարտավորությունները: Այս դեպքում պարտապանը՝

- 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:

Դասակարգումը (գլուխ 4)

Ֆինանսական ակտիվների դասակարգումը (բաժին 4.1)

Կազմակերպության բիզնես մոդելը՝ ֆինանսական ակտիվների կառավարման համար

Բ4.1.1 4.1.1(ա) պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը դասակարգի ֆինանսական ակտիվները որպես հետագայում ամորտիզացված արժեքով կամ իրական արժեքով չափվող՝ ֆինանսական ակտիվների կառավարման համար կազմակերպության բիզնես մոդելի հիման վրա: Կազմակերպությունը գնահատում է, թե արդյոք իր ֆինանսական ակտիվները բավարարում են այդ պայմանին՝ հիմք ընդունելով բիզնես մոդելի նպատակը, ինչպես դա որոշվել է կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի կողմից (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 24-ում):

Բ4.1.2 Կազմակերպության բիզնես մոդելը կախված չէ առանձին գործիքի վերաբերյալ ղեկավարության մտադրություններից: Հետևաբար, այս պայմանը գործիք առ գործիք դասակարգման մոտեցում չէ և պետք է որոշվի խմբավորման ավելի բարձր մակարդակով: Սակայն կազմակերպություն կարող է ունենալ մեկից ավելի բիզնես մոդել՝ իր ֆինանսական գործիքների կառավարման համար: Հետևաբար, կարիք չկա, որ դասակարգումը որոշվի հաշվետու կազմակերպության մակարդակով: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է ունենալ ներդրումների պորտֆել, որը կառավարում է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար, և ներդրումների մեկ այլ պորտֆել, որը կառավարում է առևտրի միջոցով իրական արժեքի փոփոխությունների իրականացման համար:

Բ4.1.3 Թեև կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակը կարող է լինել ֆինանսական ակտիվներ պահելը՝ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար, կազմակերպությունը կարիք չունի պահելու բոլոր այդ գործիքները մինչև մարման ժամկետը: Այսպիսով, կազմակերպության բիզնես մոդելը կարող է լինել պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար ֆինանսական ակտիվներ պահելը՝ նույնիսկ այն դեպքում, երբ տեղի է ունենում ֆինանսական ակտիվների վաճառք: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է ֆինանսական ակտիվ վաճառել, եթե՝

- ա) ֆինանսական ակտիվն այլևս չի բավարարում կազմակերպության ներդրումային քաղաքականությանը (օրինակ, ակտիվի պարտքային վարկանիշը կազմակերպության ներդրումային քաղաքականությամբ սահմանված մակարդակից ցածր է իջնում):

բ) ապահովագրողը ճշգրտում է իր ներդրումային պորտֆելը՝ արտացոլելու համար ակնկալվող տևողության փոփոխությունը (այսինքն՝ վճարումների ակնկալվող ժամկետները), կամ

գ) կազմակերպությունը կարիք ունի ֆինանսավորելու իր կապիտալ ծախսումները:

Այնուամենայնիվ, եթե պորտֆելից կատարվող վաճառքները հազվադեպ չեն, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք և ինչպես են այդպիսի վաճառքները համապատասխանում պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու նպատակին:

Բ4.1.4 Ստորև բերված են օրինակներ, թե երբ կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակը կարող է լինել ֆինանսական ակտիվներ պահելը՝ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար: Օրինակների ցուցակը սպառիչ չէ:

Օրինակ	Վերլուծություն
<p>Օրինակ 1</p> <p>Կազմակերպությունը ներդրումներ է պահում հավաքելու համար դրանց պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը, սակայն որոշակի հանգամանքներում կվաճառի ներդրումը:</p>	<p>Թեև կազմակերպությունն այլ տեղեկատվության հետ մեկտեղ կարող է քննարկել ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը իրացվելիության տեսանկյունից (այսինքն՝ այն դրամական գումարը, որը կիրացվի, եթե կազմակերպությունը կարիք ունենա վաճառելու ակտիվները), սակայն կազմակերպության նպատակն է պահել ֆինանսական ակտիվները և հավաքել պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը: Որոշ քանակի վաճառքներն այդ նպատակին չեն հակասի:</p>
<p>Օրինակ 2</p> <p>Կազմակերպության բիզնես մոդելն է ֆինանսական ակտիվների, ինչպես օրինակ՝ վարկերի, պորտֆելներ գնելը: Այդ պորտֆելները կարող են ներառել կամ չներառել ֆինանսական ակտիվներ՝ պարտքային վնասների առկայությամբ: Եթե այդ վարկերի գծով վճարումը չի կատարվում ժամանակին, կազմակերպությունը փորձում է դուրս բերել պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը տարբեր միջոցներով, օրինակ, հաղորդակցվելով պարտապանի հետ փոստով, հեռախոսով կամ այլ միջոցներով:</p> <p>Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը մտնում է տոկոսադրույքի սվոպերի մեջ՝ փոխելու համար պորտֆելի առանձին ֆինանսական ակտիվների տոկոսադրույքը՝ լողացող տոկոսադրույքը փոխելով հաստատուն տոկոսադրույքով:</p>	<p>Կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակն է ֆինանսական ակտիվներ պահելը և պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելը: Կազմակերպությունը չի գնում պորտֆելը՝ դրա վաճառքի միջոցով շահույթ ստանալու համար:</p> <p>Նույն վերլուծությունը կկիրառվի, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի ակնկալում ստանալ բոլոր պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը (օրինակ, որոշ ֆինանսական ակտիվներ կրել են պարտքային վնասներ):</p> <p>Ավելին, այն փաստը, որ կազմակերպությունը դիմում է ածանցյալ գործիքների՝ փոփոխելու համար պորտֆելի դրամական միջոցների հոսքերը, ինքնին չի փոխում կազմակերպության բիզնես մոդելը: Եթե պորտֆելի կառավարումը չի կատարվում իրական արժեքի հիմունքով, բիզնես մոդելի խնդիրը կարող է լինել ակտիվները պահելը՝ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու նպատակով:</p>

Օրինակ 3

Կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակն է՝ վարկեր նախաձեռնել հաճախորդների համար և հետագայում վաճառել այդ վարկերը արժեթղթավորման կազմակերպությանը: Արժեթղթավորման կազմակերպությունը գործիքներ է թողարկում ներդրողների համար:

Նախաձեռնող կազմակերպությունը վերահսկում է արժեթղթավորման կազմակերպությանը և, հետևաբար, համախմբում է այն:

Արժեթղթավորման կազմակերպությունը հավաքում է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը վարկերից և փոխանցում դրանք իր ներդրողներին:

Սույն օրինակի նպատակներով ենթադրվում է, որ վարկերը շարունակում են ճանաչվել ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում, քանի որ դրանք չեն ապաճանաչվել արժեթղթավորման կազմակերպության կողմից:

Համախմբված խումբը նախաձեռնել է վարկերը՝ նպատակ ունենալով պահել դրանք պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու համար:

Սակայն նախաձեռնող կազմակերպության նպատակն է իրացնել վարկային պորտֆելի գծով դրամական միջոցների հոսքերը՝ վաճառելով այդ վարկերը արժեթղթավորման կազմակերպությանը: Այնպես որ, իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակներով, չի համարվի, որ կազմակերպությունը կառավարում է այդ պորտֆելը պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու համար:

Բ4.1.5 Բիզնես մոդելներից մեկը, որում նպատակը գործիքներ պահելը չէ՝ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար, այն է, թե արդյոք կազմակերպությունը կառավարում է ֆինանսական ակտիվների պորտֆելի արդյունքը՝ նպատակ ունենալով այդ ակտիվների վաճառքի միջոցով իրացնել դրամական միջոցների հոսքերը: Օրինակ, եթե կազմակերպությունն ակտիվորեն կառավարում է ակտիվների պորտֆելը՝ իրացնելու համար իրական արժեքի փոփոխությունները, որոնք առաջանում են պարտքային տիրույթի (սփրեդի) և եկամտաբերության կորի փոփոխություններից, ապա նրա բիզնես մոդելն այդ ակտիվները պահելը չէ՝ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու համար: Կազմակերպության նպատակը բերում է ակտիվ առք ու վաճառքի, և կազմակերպությունը կառավարում է գործիքները՝ իրացնելու համար իրական արժեքի օգուտները, այլ ոչ թե հավաքելու պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը:

Բ4.1.6 Ֆինանսական ակտիվների պորտֆելը, որը կառավարվում է, և որի արդյունքը (եկամտաբերությունը) գնահատվում է իրական արժեքի հիմունքով (ինչպես դա նկարագրվում է 4.2.2(բ) պարագրաֆում), չի պահվում պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար: Նմանապես, ֆինանսական ակտիվների պորտֆելը, որը համապատասխանում է «առևտրական նպատակներով պահվող» սահմանմանը, չի պահվում պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր հավաքելու համար: Գործիքների այդպիսի պորտֆելները պետք է չափվեն իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներ են

Բ4.1.7 4.1.1 պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը (բացառությամբ եթե կիրառվում է 4.1.5 պարագրաֆը) դասակարգի ֆինանսական ակտիվը որպես հետագայում ամորտիզացված արժեքով կամ իրական արժեքով չափվող՝ այն ֆինանսական ակտիվի պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի բնութագրի հիման վրա, որը պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի հավաքման համար կառավարվող ֆինանսական ակտիվների խմբում է:

Բ4.1.8 Կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և չմարված մայր գումարի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներն են այն արժույթի համար, որով արտահայտված է ֆինանսական ակտիվը (տե՛ս նաև Բ5.7.2 պարագրաֆը):

Բ4.1.9 Լծակավորումը որոշ ֆինանսական ակտիվների պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի հատկանիշն է: Լծակավորումը մեծացնում է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականությունը, ինչի արդյունքում դրանք չեն ունենում տոկոսավճարի տնտեսական բնութագրերը: Առանձին օպցիոնի, ֆորվարդի կամ սվոպի պայմանագրերը լծակավորում ներառող ֆինանսական ակտիվների օրինակներ են: Հետևաբար, այդպիսի պայմանագրերը չեն բավարարում 4.1.2 (բ) պարագրաֆի պայմանին և չեն կարող հետագայում չափվել ամորտիզացված արժեքով:

Բ4.1.10 Պայմանագրային դրույթները, որոնք թույլ են տալիս թողարկողին (այսինքն՝ պարտապանին) վաղաժամկետ մարել պարտքային գործիքը (օրինակ, վարկ կամ պարտատոմս), կամ թույլ են տալիս տիրապետողին (այսինքն՝ վարկատուին) վաղաժամկետ հետ վաճառել պարտքային գործիքը թողարկողին, հանգեցնում են միայն մայր գումարի և չմարված մայր գումարի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներ հանդիսացող պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի միայն, երբ

- ա) դրույթը պայմանավորված չէ ապագա իրադարձություններով, բացի նրանցից՝ պաշտպանող.
 - (i) տիրապետողին՝ թողարկողի պարտքային դիրքի վատթարացումից (օրինակ՝ պարտականությունների չկատարման, պարտքային վարկանիշի իջեցման կամ վարկային պայմանների խախտման) կամ թողարկողի վերահսկողության փոփոխության, կամ
 - (ii) տիրապետողին կամ թողարկողին՝ ընդդեմ համապատասխան հարկման կամ օրենսդրության փոփոխությունների, և
- բ) վաղաժամկետ մարման գումարը, ըստ էության, ներկայացնում է մայր գումարի և չմարված մայր գումարի վրա հաշվարկված տոկոսների չվճարված գումարները, որոնք կարող են ներառել լրացուցիչ ողջամիտ փոխհատուցում՝ պայմանագրի վաղաժամկետ դադարեցման համար:

Բ4.1.11 Պայմանագրային դրույթները, որոնք թույլ են տալիս թողարկողին կամ տիրապետողին երկարաձգել պարտքային գործիքի պայմանագրային ժամկետը (այսինքն՝ երկարացման հնարավորությունը), հանգեցնում են միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներ հանդիսացող պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի միայն, երբ

- ա) դրույթը պայմանավորված չէ ապագա իրադարձություններով, բացի նրանցից, որոնք պաշտպանում են.
 - (i) տիրապետողին՝ թողարկողի պարտքային դիրքի վատթարացումից (օրինակ՝ պարտականությունների չկատարումից, պարտքային վարկանիշի իջեցումից կամ վարկային պայմանների խախտումից) կամ թողարկողի վերահսկողության փոփոխությունից, կամ
 - (ii) տիրապետողին կամ թողարկողին՝ համապատասխան հարկային կամ օրենսդրության փոփոխություններից, և
- բ) երկարաձման հնարավորության պայմանները հանգեցնում են պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի՝ ժամկետի երկարացման ժամանակահատվածում, որոնք հանդիսանում են միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումները:

Բ4.1.12 Պայմանագրային պայմանը, որը փոխում է մայր գումարի կամ տոկոսի վճարումների ժամկետը կամ գումարը, չի հանգեցնում միայն մայր գումար և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոս հանդիսացող պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի՝ բացառությամբ, երբ այն

- ա) փոփոխում տոկոսադրույք է, որը փողի ժամանակային արժեքի և չմարված մայր գումարի հետ կապված պարտքային ռիսկի (որը կարող է որոշվել միայն սկզբնական ճանաչման պահին և այդպիսով կարող է ֆիքսված լինել) փոխհատուցումն է և
- բ) բավարարում է Բ4.1.10 պարագրաֆի պայմաններին, եթե պայմանագրային պայմանը կանխավճարի հնարավորությունն է, կամ
- գ) բավարարում է Բ4.1.11 պարագրաֆի պայմաններին, եթե պայմանագրային պայմանը երկարացման հնարավորությունն է:

Բ4.1.13 Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներն են: Օրինակների ա

Գործիք	Վերլուծություն
<p>Գործիք Ա</p> <p>Գործիք Ա-ն պարտատոմս է՝ նշված մարման ժամկետով: Մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները կապված են սղաճի ինդեքսի հետ այն արժույթի, արով թողարկվել է գործիքը: Սղաճի կապը չի լծակավորվում, և մայր գումարը պաշտպանված է:</p>	<p>Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումներն են: Մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումների կապակցումը սղաճի չլծակավորված ինդեքսին վերականգնում է փողի ժամանակային արժեքը ընթացիկ մակարդակին: Այլ խոսքերով, գործիքին վերաբերող տոկոսադրույքը արտացոլում է «իրական» տոկոսավճարը: Այսպիսով, տոկոսավճարի գումարներն իրենցից ներկայացնում են չմարված մայր գումարի գծով՝ փողի ժամանակային արժեքի համար փոխհատուցում:</p> <p>Այնուամենայնիվ, եթե տոկոսի վճարումներն ինդեքսավորվեն մեկ այլ փոփոխուն մեծությամբ, ինչպիսին է պարտապանի գործունեության արդյունքը (օրինակ՝ պարտապանի զուտ եկամուտը) կամ սեփական կապիտալի ինդեքսը, ապա պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն: Պատճառն այն է, որ տոկոսի վճարումները փողի ժամանակային արժեքի և չմարված մայր գումարի հետ կապված պարտքային ռիսկի փոխհատուցումը չէ: Առկա է պայմանագրային տոկոսավճարների փոփոխականություն, որն անհամաչափ է շուկայական տոկոսադրույքների հետ:</p>
<p>Գործիք Բ</p> <p>Գործիք Բ-ն փոփոխուն տոկոսադրույքով գործիք է՝ նշված մարման ժամկետով, որը փոխառուին թույլ է տալիս ընտրել շուկայական տոկոսադրույքը շարունակ ան հիմունքով: Օրինակ, տոկոսադրույքի յուրաքանչյուր նորացման ամսաթվին փոխառուն կարող է ընտրել եռամսյա ԼԻԲՈՐ-ի վճարում՝ երեք ամիս ժամկետով կամ միամսյա ԼԻԲՈՐ-ի վճարում՝ մեկ ամիս ժամկետով:</p>	<p>Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են, քանի դեռ գործիքի օգտակար օգտագործման ժամկետում վճարված տոկոսն արտացոլում է փոխհատուցումը փողի ժամանակային արժեքի և գործիքի հետ առնչվող պարտքային ռիսկի համար: Այն փաստը, որ ԼԻԲՈՐ-ի տոկոսադրույքը նորացվում է գործիքի օգտակար օգտագործման ժամկետում, ինքնին չի որակագրվում գործիքը:</p> <p>Սակայն եթե փոխառուն կարողություն ունի ընտրելու միամսյա ԼԻԲՈՐ-ի վճարում՝ երեք ամիսների համար, և այդ միամսյա ԼԻԲՈՐ-ը չի նորացվում յուրաքանչյուր ամիս, ապա պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և տոկոսի վճարումներ չեն:</p> <p>Նույն վերլուծությունը կիրառելի է, եթե փոխառուն կարողություն ունի ընտրելու փոխատուի հրապարակած միամսյա փոփոխուն տոկոսադրույքի և փոխատուի հրապարակած եռամսյա փոփոխուն տոկոսադրույքի միջև:</p> <p>Սակայն եթե գործիքն ունի պայմանագրային տոկոսադրույք՝ հիմնված գործիքի մնացած օգտակար օգտագործման ժամկետը գերազանցող ժամկետի վրա, ապա նրա պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներ չեն հանդիսանում: Օրինակ, անփոփոխ մարման ժամկետով պարտատոմսը, որի ժամկետը հինգ տարի է, և որի համար վճարվում է պարբերաբար նորացվող, սակայն մշտապես հնգամսյա մարման ժամկետն արտացոլող փոփոխուն տոկոսադրույք, չի հանգեցնում պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի, որոնք մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են: Սա բացատրվում է նրանով, որ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա տոկոսն անջատված է գործիքի ժամկետից</p>

	(բացատրությանը սկզբնավորման պահի):
--	------------------------------------

<p>Գործիք Գ</p> <p>Գործիք Գ-ն պարտատոմս է՝ նշված մարման ժամկետով, և վճարումը կատարվում է փոփոխուն շուկայական տոկոսադրույքով: Այդ փոփոխուն տոկոսադրույքը վերին մակարդակի սահմանափակում ունի:</p>	<p>Ստորև երկու նշվածների, այսինքն՝</p> <p>ա) հաստատուն տոկոսադրույքով գործիքի. և</p> <p>(բ) փոփոխուն տոկոսադրույքով գործիքի</p> <p>պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են, քանի որ տոկոսն արտացոլում է փոխհատուցումը փողի ժամանակային արժեքի և գործիքի հետ առնչվող պարտքային ռիսկի համար՝ գործիքի օգտակար օգտագործման ժամկետում:</p> <p>Հետևաբար, (ա) և (բ) կետերի համակցությունը ներկայացնող գործիքը (օրինակ, տոկոսադրույքի վերին մակարդակի սահմանափակումով պարտատոմսը) կարող է ունենալ դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են: Այդպիսի առանձնահատկությունը կարող է կրճատել դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականությունը՝ սահմանափակում դնելով փոփոխուն տոկոսադրույքի վրա (օրինակ, տոկոսադրույքի վերին կամ ստորին մակարդակի սահմանափակում) կամ մեծացնել դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականությունը, քանի որ հաստատուն տոկոսադրույքը վերածվում է փոփոխուն տոկոսադրույքի:</p>
<p>Գործիք Դ</p> <p>Գործիք Դ-ն ամբողջությամբ վերադարձելի վարկ է և ապահովված է գրավով:</p>	<p>Ամբողջությամբ վերադարձելի վարկի գրավով ապահովված լինելու փաստն ինքնին չի ազդում վերլուծության վրա, թե արդյոք պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են:</p>

Բ4.1.14 Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսների վճարումները չեն: Օրինակների այս ցուցակը սպառիչ չէ:

Գործիք	Վերլուծություն
<p>Գործիք Ե</p> <p>Գործիք Ե-ն պարտատոմս է, որը փոխարկելի է թողարկողի բաժնային գործիքների:</p>	<p>Տիրապետողը վերլուծության է ենթարկում փոխարկելի պարտատոմսն ամբողջությամբ:</p> <p>Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն, քանի որ տոկոսադրույքը չի արտացոլում միայն փոխհատուցումը՝ փողի ժամանակային արժեքի և պարտքային ռիսկի համար: Հատույցը կապված է նաև թողարկողի սեփական կապիտալի արժեքին:</p>

<p>Գործիք 2</p> <p>Գործիք 2-ն վարկ է, որը վճարում է հակադարձ լողացող տոկոսադրույքով (այսինքն, տոկոսադրույքը հակադարձ կապի մեջ է շուկայական տոկոսադրույքների հետ):</p>	<p>Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն:</p> <p>Տոկոսավճարի գումարները չմարված մայր գումարի գծով փողի ժամանակային արժեքի փոխհատուցումը չեն:</p>
<p>Գործիք Է</p> <p>Գործիք Է-ն անժամկետ գործիք է, սակայն թողարկողը կարող է ցանկացած պահի հետ գնել գործիքը և վճարել տիրապետողին անվանական գումարը՝ գումարած վճարման ենթակա հաշվեգրված տոկոսը: Գործիք Է-ն վճարում է շուկայական տոկոսադրույքով, բայց տոկոսը կարող է վճարվել միայն այն դեպքում, եթե թողարկողը դրանից անմիջապես հետո պահպանի վճարունակությունը:</p> <p>Հետաձգված տոկոսավճարը լրացուցիչ տոկոսավճար չի հաշվեգրում:</p>	<p>Պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն: Դա բացատրվում է նրանով, որ թողարկողից կարող է պահանջվել հետաձգել տոկոսի վճարումները, և այդ հետաձգված տոկոսագումարների գծով լրացուցիչ տոկոսավճար չի հաշվեգրվում: Արդյունքում տոկոսավճարի գումարները չմարված մայր գումարի գծով փողի ժամանակային արժեքի փոխհատուցումը չեն:</p> <p>Եթե հետաձգված գումարի վրա տոկոսավճար հաշվեգրվի, ապա պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը կարող են լինել մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներ:</p>
	<p>Գործիք Է-ի անժամկետ լինելու փաստն ինքնին չի նշանակում, որ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն: Իրականում անժամկետ գործիքն ունի շարունակական (բազմակի) երկարացման հնարավորություններ: Այդպիսի հնարավորությունները կարող են հանգեցնել պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի, որոնք մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են, եթե տոկոսավճարները պարտադիր վճարումներ են և պետք է վճարվեն անսահմանափակ ժամկետով:</p> <p>Միաժամանակ, այն փաստը, որ Գործիք Է-ն հնարավոր է հետ գնել, չի նշանակում, որ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն, եթե միայն այն հետ չի գնվում մի գումարով, որն էապես չի արտացոլում չմարված մայր գումարի և դրա վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումը: Նույնիսկ եթե հետգնման ենթակա գումարը ներառում է մի գումար, որը փոխհատուցում է տիրապետողին գործիքին առնչվող պայմանագրի վաղ դադարեցման համար, պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը կարող են լինել մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված</p>

	տոկոսի վճարումները:
--	---------------------

- Բ4.1.15 Որոշ դեպքերում ֆինանսական ակտիվը կարող է ունենալ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք նկարագրված են որպես մայր գումարի և տոկոս, սակայն այդ դրամական միջոցների հոսքերը չեն ներկայացնում մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումը, ինչպես դա նկարագրվում է սույն ՖՀՄ-ի 4.1.2(բ) և 4.1.3 պարագրաֆներում:
- Բ4.1.16 Այսպիսի իրավիճակ կարող է լինել, եթե ֆինանսական ակտիվը ներկայացնում է որոշակի ակտիվներում կամ դրամական միջոցների հոսքերում ներդրում և, հետևաբար, պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումները չեն: Օրինակ, պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը կարող են ներառել փողի ժամանակային արժեքի և որոշակի ժամանակահատվածում չվճարված մայր գումարի հետ կապված պարտքային ռիսկի փոխհատուցմանը չվերաբերող գործոնների համար վճարումը: Արդյունքում գործիքը չի բավարարի 4.1.2(բ) պարագրաֆի պայմանին: Այդպիսի իրավիճակ կարող է լինել, երբ վարկատուի պահանջը սահմանափակվում է պարտապանի որոշակի ակտիվներով կամ որոշակի ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերով (օրինակ, «ոչ վերադարձնելի» ֆինանսական ակտիվից):
- Բ4.1.17 Սակայն այն փաստը, որ ֆինանսական ակտիվը «ոչ վերադարձնելի» է, ինքնին արգելք չի հանդիսանում, որ ֆինանսական ակտիվը բավարարի 4.1.2(բ) պարագրաֆի պայմանին: Նման իրավիճակներում վարկատուն պարտավոր է գնահատել («մանրակրկիտ ուսումնասիրել») հիմքում գտնվող առանձին ակտիվները կամ դրամական միջոցների հոսքերը՝ որոշելու համար, թե արդյոք դասակարգման ենթարկվող ֆինանսական ակտիվի պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են: Եթե ֆինանսական ակտիվի պայմաններն առաջացնում են որևէ այլ դրամական միջոցների հոսքեր կամ սահմանափակում են դրամական միջոցների հոսքերը՝ մայր գումարը և տոկոսը ներկայացնող վճարումներին չհամապատասխանող ձևով, ապա ֆինանսական ակտիվը չի բավարարում 4.1.2(բ) պարագրաֆի պայմանին: Արդյոք հիմքում դրված ակտիվները ֆինանսական ակտիվներ են կամ ոչ ֆինանսական ակտիվներ՝ ինքնին ազդեցություն չի թողնում այս գնահատման վրա:
- Բ4.1.18 Եթե պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի բնութագիրն իրական չէ, ապա այն չի ազդում ֆինանսական ակտիվի դասակարգման վրա: Դրամական միջոցների հոսքերի բնութագիրն անիրական է, երբ այն ազդեցություն է գործում պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի վրա միայն չափազանց հազվադեպ, վերին աստիճանի տարականն իրադարձության դեպքում, որը շատ անհավանական է, որ տեղի կունենա:
- Բ4.1.19 Փոխատվության գրեթե յուրաքանչյուր գործարքում փոխատուի գործիքի աստիճանակարգումն իրականացվում է պարտապանի մյուս փոխատուների գործիքների համեմատ: Այլ գործիքների նկատմամբ ստորադասված գործիքը կարող է ունենալ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներն են, եթե պարտապանի չվճարումը պայմանագրի խախտում է, և տիրապետողը պայմանագրային իրավունք ունի մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի չվճարված գումարների նկատմամբ նույնիսկ պարտապանի սնանկացման դեպքում: Օրինակ, առևտրական դեբիտորական պարտքը, որը դասում է իր փոխատուին սովորական պարտատերերի շարքին, որակվում է որպես մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկված տոկոսի վճարումներ ունեցող: Սա վերաբերում է նույնիսկ այն դեպքին, երբ պարտապանը գրավով ապահովված վարկեր է թողարկել, ինչը սնանկացման դեպքում այդ վարկը տիրապետողին կտա առաջնություն՝ գրավի վերաբերյալ սովորական պարտատիրոջ պահանջների նկատմամբ, սակայն ազդեցություն չի ունենա չվճարված մայր գումարի և վճարման ենթակա այլ գումարների նկատմամբ սովորական պարտատիրոջ պայմանագրային իրավունքների վրա:

Պայմանագրով կապված գործիքներ

- Բ4.1.20 Գործարքների որոշ տեսակներում կազմակերպությունը կարող է վճարումների առաջնահերթություն սահմանել ֆինանսական ակտիվներ տիրապետողներին համար՝ օգտագործելով պայմանագրով կապված բազմաթիվ գործիքներ, որոնք ստեղծում են պարտքային ռիսկի կենտրոնացումներ (տրանշեր): Յուրաքանչյուր տրանշ ունի աստիճանակարգում՝ ըստ ստորադասության, որը սահմանում

է թողարկողի կողմից ստեղծվող ցանկացած դրամական միջոցների հոսքերի՝ տրանշին հասկացնելու հերթականությունը: Այսպիսի իրավիճակներում տրանշի տիրապետողներն իրավունք ունեն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկած տոկոսի վճարումների նկատմամբ միայն այն դեպքում, եթե թողարկողը ստեղծում է բավականաչափ դրամական միջոցների հոսքեր՝ ավելի բարձր դասվող տրանշերին բավարարելու համար:

Բ4.1.21 Նման գործարքներում տրանշի դրամական միջոցների հոսքերը բնութագրվում են որպես մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկած տոկոսի վճարումներ միայն այն դեպքում, երբ

- ա) դասակարգման համար գնահատվող տրանշի պայմանագրային պայմանները (առանց ուսումնասիրելու ֆինանսական գործիքների՝ հիմքում ընկած համախումբ) առաջացնում են դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկած տոկոսի վճարումներն են (օրինակ, տրանշի գծով տոկոսադրույքը կապված չէ ապրանքային ինդեքսի հետ).
- բ) ֆինանսական գործիքների՝ հիմքում ընկած համախումբը (փուլ) ունի Բ4.1.23 և Բ4.1.24 պարագրաֆներում նկարագրված դրամական միջոցների հոսքերի բնութագրերը. և
- գ) ֆինանսական գործիքների հիմքում ընկած համախումբում տրանշին բնորոշ պարտքային ռիսկին ենթարկվածությունը հավասար է ֆինանսական գործիքների հիմքում ընկած համախմբի՝ պարտքային ռիսկի ենթարկվածությանը կամ դրանից ցածր է (օրինակ, այս պայմանը կբավարարվեր, եթե գործիքների հիմքում ընկած համախումբը կորցներ 50 տոկոսը պարտքային կորուստների արդյունքում, և բոլոր հանգամանքներում տրանշը կորցներ 50 տոկոսը կամ դրանից պակաս):

Բ4.1.22 Կազմակերպությունը պետք է շարունակի ուսումնասիրությունը, մինչև որ կարողանա հայտնաբերել հիմքում ընկած համախումբն այն գործիքների, որոնք ստեղծում են դրամական միջոցների հոսքերը (այլ ոչ թե փոխանցում դրանք): Սա է ֆինանսական գործիքների հիմքում ընկած համախումբն է:

Բ4.1.23 Հիմքում ընկած համախումբը պետք է պարունակի մեկ կամ ավելի գործիքներ, որոնք ունեն պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքեր, և այդ հոսքերը միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկած տոկոսի վճարումներն են:

Բ4.1.24 Գործիքների հիմքում ընկած համախումբը կարող է նաև ներառել գործիքներ, որոնք՝

- ա) կրճատում են Բ4.1.23 պարագրաֆում ներկայացված՝ գործիքների դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականությունը և, Բ4.1.23 պարագրաֆի գործիքների հետ միավորելու դեպքում, հանգեցնում են դրամական միջոցների հոսքերի, որոնք միայն մայր գումարի և դրա չմարված մասի վրա հաշվարկած տոկոսի վճարումներն են (օրինակ, տոկոսադրույքի վերին կամ ստորին մակարդակի սահմանափակում կամ պայմանագիր, որը կրճատում է պարտքային ռիսկը՝ Բ4.1.23 պարագրաֆի մի քանի կամ բոլոր գործիքների գծով):
- բ) համապատասխանեցնում են տրանշերի դրամական միջոցների հոսքերը Բ4.1.23 պարագրաֆի հիմքում ընկած գործիքների դրամական միջոցների հոսքերին՝ կարգավորելու համար տարբերությունները, որոնք արտահայտվում են միայն և միայն
 - (i) տոկոսադրույքի հաստատուն կամ լողացող լինելով.
 - (ii) արժույթով, որով արտահայտված են դրամական միջոցների հոսքերը՝ ներառյալ այդ արժույթի սղանը, կամ
 - (iii) դրամական միջոցների հոսքերի ժամանակացույցով:

Բ4.1.25 Եթե համախմբում որևէ գործիք չի բավարարում Բ4.1.23 կամ Բ4.1.24 պարագրաֆի պայմաններին, ապա չի բավարարվում Բ4.1.21(բ) պարագրաֆի պայմանը:

Բ4.1.26 Եթե տիրապետողը չի կարողանում գնահատել Բ4.1.21 պարագրաֆի պայմանները սկզբնական ճանաչման պահին, ապա տրանշը պետք է չափվի իրական արժեքով: Եթե գործիքների հիմքում ընկած համախումբը սկզբնական ճանաչումից հետո կարող է փոխվել այնպես, որ համախումբը, հնարավոր է, չբավարարի Բ4.1.23 և Բ4.1.24 պարագրաֆների պայմաններին, ապա տրանշը չի բավարարում Բ4.1.21 պարագրաֆի պայմաններին և պետք է չափվի իրական արժեքով:

Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության՝ որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու հնարավորությունը (հատվածներ 4.1 և 4.2)

Բ4.1.27 Համաձայն 4.1.5 և 4.2.2 պարագրաֆների պայմանների՝ սույն ՖՀՄ-ն թույլ է տալիս կազմակերպությանը նախորոշել ֆինանսական ակտիվը, ֆինանսական պարտավորությունը կամ ֆինանսական գործիքների խումբը (ֆինանսական ակտիվներ, ֆինանսական պարտավորություններ, կամ երկուսը միասին) որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» այն դեպքում, երբ դա հանգեցնում է առավել տեղին տեղեկատվության:

Բ4.1.28 Կազմակերպության որոշումը՝ նախորոշել ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը որպես «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», նման է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությանը (թեև, ի տարբերություն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության, չի պահանջվում, որ այն հետևողականորեն կիրառվի բոլոր նմանատիպ գործարքների նկատմամբ): Երբ կազմակերպությունն ունի նման ընտրություն, ՀՀՄՍ 8-ի 14(բ) պարագրաֆը պահանջում է, որ ընտրած քաղաքականության արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրեն վստահելի ու առավել տեղին տեղեկատվություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքի և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործարքների, այլ իրադարձությունների ու հանգամանքների ազդեցության վերաբերյալ: Օրինակ, ֆինանսական պարտավորությունը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու դեպքում 4.2.2 պարագրաֆը նկարագրում է երկու հանգամանք, երբ առավել տեղին տեղեկատվության պահանջը բավարարվում է: Հետևաբար, 4.2.2 պարագրաֆի համաձայն, այդպիսի նախորոշումն ընտրելու համար կազմակերպությունը կարիք ունի ցուցադրելու, որ համապատասխանում է այդ երկու հանգամանքներից մեկից (կամ երկուսին):

Նախորոշումը վերացնում է կամ էապես կրճատում է հաշվառման անհամապատասխանությունը

Բ4.1.29 Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության չափումը և դրա արժեքում ճանաչված փոփոխությունների դասակարգումը որոշվում է սովյալ միավորի դասակարգմամբ և նրանով, թե արդյոք միավորը նախորոշված հեջավորման փոխհարաբերության մաս է կազմում: Այդ պահանջները կարող են ստեղծել չափման կամ ճանաչման անհամապատասխանություն (որը երբեմն կոչվում է «հաշվառման անհամապատասխանություն»), երբ, օրինակ, որպես «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշման բացակայության դեպքում ֆինանսական ակտիվը դասակարգվեր որպես հետագայում իրական արժեքով չափվող, իսկ պարտավորությունը, որը կազմակերպությունը համարում է սովյալ ակտիվի հետ կապված, հետագայում 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 չափվեին «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով»:

Բ4.1.30 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 «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու համար, միայն եթե այն բավարարում է 4.1.5 կամ 4.2.2(ա) պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքին:

- ա) 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:
- բ) 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 փոխադարձաբար չեզոքացվելու: Սակայն միայն որոշ գործիքներ կչափվեն «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՝ ՀՀՄՍ 39-ի 88-րդ պարագրաֆի արդյունավետության պահանջների բավարարված չլինելու պատճառով:

- գ) Կազմակերպությունն ունի ֆինանսական ակտիվներ, ֆինանսական պարտավորություններ կամ ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք կհսում են այնպիսի մի ռիսկ, օրինակ՝ տոկոսադրույքի ռիսկը, որն առաջացնում է իրական արժեքների հակառակ ուղղությամբ փոփոխություններ, որոնք միտում ունեն փոխադարձաբար չեզոքացվելու, և կազմակերպությունը չի բավարարում հեջի հաշվառման պայմաններին, քանի որ գործիքներից ոչ մեկն ածանցյալ գործիք չէ: Ավելին՝ հեջի հաշվառման բացակայության պարագայում առկա է օգուտների և կորուստների ճանաչման նշանակալի անհետևողականություն: Օրինակ, կազմակերպությունը ֆինանսավորել է տրամադրված փոխառությունների որոշակի խումբ՝ թողարկելով շրջանառվող պարտատոմսեր: Ընդ որում, դրանց իրական արժեքների փոփոխությունները միտում ունեն փոխադարձաբար 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 «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» վերացնում է օգուտների և վնասների ճանաչման ժամանակային անհետևողականությունը, որն այլապես կառաջանար դրանք երկուսն էլ ամորտիզացված արժեքով չափելու և օգուտը կամ վնասը՝ պարտատոմսի յուրաքանչյուր հետզնման ժամանակ ճանաչելու արդյունքում:

P4.1.31 Նախորդ պարագրաֆում նկարագրված և նման այլ դեպքերում, սկզբնական ճանաչման պահին ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նախորոշումը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», 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 ճիշտ նույն ժամանակ: Խելամիտ ժամանակային շեղումը թույլատրելի է, եթե յուրաքանչյուր գործարք սկզբնական ճանաչման պահին նախորոշվում է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», և եթե այդ պահի դրությամբ մնացած գործարքները, ըստ ակնկալության, տեղի կունենան:

P4.1.32 Անհետևողականություն առաջացնող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների միայն որոշ մասի նախորոշումը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» 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 նախորոշումն 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 ԱՄ, 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 նախորոշելով բոլոր ակտիվները, սակայն պարտավորությունների միայն որոշ մասը (օրինակ՝ 45 ԱՄ ընդհանուր գումարով առանձին պարտավորությունները) որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»: Սակայն, քանի որ նախորոշումը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» կարող է կիրառվել միայն ամբողջ ֆինանսական գործիքի նկատմամբ, այս օրինակում կազմակերպությունը պետք է նախորոշի մեկ կամ մի քանի պարտավորություններ ամբողջությամբ: Այն չի կարող նախորոշել ոչ պարտավորության որևէ մի բաղադրիչ (օրինակ՝ միայն մեկ ռիսկին վերագրելի արժեքի

փոփոխությունները, ինչպիսիք են ուղենիշային տոկոսադրույքի փոփոխությունները), ո՛չ էլ պարտավորության որևէ մի մասը (այսինքն՝ որևէ տոկոսը):

Ֆինանսական պարտավորությունների կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կառավարվում է, և դրա արդյունքը գնահատվում է իրական արժեքի հիմունքով

Բ4.1.33 Կազմակերպությունը կարող է ֆինանսական պարտավորությունների կամ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը կառավարել և դրա արդյունքը գնահատել այնպես, որ այդ խմբի չափումն «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով», հանգեցնի ավելի տեղին տեղեկատվության: Այս դեպքում շեշտը դրվում է կազմակերպության կողմից կառավարման և արդյունքի գնահատման եղանակի, այլ ոչ թե ֆինանսական գործիքների բնույթի վրա:

Բ4.1.34 Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է այս պայմանն օգտագործել ֆինանսական պարտավորությունները որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելու համար, եթե այն բավարարում է 4.2.2(բ) պարագրաֆում ներկայացված սկզբունքին, և 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 բազմաթիվ պարունակվող ածանցյալ գործիքներ ներառող «կառուցավորված գործիքներ», և առաջացող ռիսկերը կառավարում են իրական արժեքի հիմունքով՝ օգտագործելով ածանցյալ և ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիքների համակցությունը:

Բ4.1.35 Ինչպես վերևում նշված է, այս պայմանը հիմնվում է այն եղանակի վրա, որով կազմակերպությունն իրականացնում է դիտարկվող ֆինանսական գործիքների խմբի կառավարումը և արդյունքի գնահատումը: Հետևաբար (սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորոշման պահանջի բավարարման պայմանով), կազմակերպությունն այս պայմանի հիման վրա ֆինանսական պարտավորությունները որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշելիս պետք է այդպես դասակարգի պայմաններին համապատասխանող բոլոր այն ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք կառավարվում և գնահատվում են միասին:

Բ4.1.36 Պարտադիր չէ, որ կազմակերպության ռազմավարության փաստաթղթավորումը լինի ընդարձակ, սակայն այն պետք է լինի բավարար՝ 4.2.2(բ) պարագրաֆին համապատասխանությունը ցուցադրելու համար: Այդպիսի փաստաթղթավորում չի պահանջվում յուրաքանչյուր առանձին միավորի համար. այն կարող է լինել պորտֆելի մակարդակով: Օրինակ՝ եթե որևէ ստորաբաժանման արդյունքի կառավարման համակարգը՝ ինչպես հաստատված է կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի կողմից, հստակ ցուցադրում է, որ այդ ստորաբաժանման արդյունքը գնահատվում է ընդհանուր հատույցի հիմունքով, ապա 4.2.2(բ) պարագրաֆին համապատասխանությունը ցուցադրելու համար որևէ այլ փաստաթղթավորում չի պահանջվում:

Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ (հատված 4.3)

Բ4.3.1 Երբ կազմակերպությունը դառնում է հիբրիդային պայմանագրի կողմ, որի «հիմնական» մասը սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում ակտիվ չէ, 4.3.3 պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը նույնականացնի ցանկացած 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:

Բ4.3.2 Եթե «հիմնական» պայմանագիրը չունի սահմանված կամ նախորոշված մարման ժամկետ և իրենից ներկայացնում է որևէ կազմակերպության զուտ 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:

- Բ4.3.3 Պարունակվող՝ օպցիոն չհանդիսացող 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 զրոյական իրական արժեք: Օպցիոնի վրա հիմնված պարունակվող ածանցյալ գործիքը (ինչպիսիք են պարունակվող վաճառքի օպցիոնը, գնման օպցիոնը, քեփը, ֆլորը (վերին և ստորին սահմանները) կամ սվոպցիոնը) առանձնացվում է իր «հիմնական» պայմանագրից՝ օպցիոնի հատկանիշի սահմանված պայմանների հիման վրա: «Հիմնական» գործիքի սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացնելուց հետո մնացորդային գումարն է:
- Բ4.3.4 Սովորաբար մեկ հիբրիդային պայմանագրում բազմաթիվ 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 հիբրիդային պայմանագիրն 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:
- Բ4.3.5 Հետևյալ օրինակներում պարունակվող ածանցյալ գործիքի տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը սերտորեն կապված չեն «հիմնական» պայմանագրի հետ (պարագրաֆ 4.3.3(ա)): Այս օրինակներում, ենթադրելով, որ բավարարված են 4.3.3(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 հետ գնել 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) Պարտքային գործիքի՝ մինչև մարման ժամկետը մնացյալ ժամանակահատվածը երկարաձգելու օպցիոնը կամ ինքնաբերաբար 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:
 - գ) Բաժնային գործիքներով ինդեքսավորվող տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի վճարումները, որոնք պարունակվում են «հիմնական» պարտքային գործիքում կամ ապահովագրական պայմանագրում, որով տոկոսավճարի կամ հիմնական գումարի գումարներն ինդեքսավորվում են ըստ բաժնային գործիքների արժեքի, սերտորեն կապված չեն «հիմնական» գործիքի հետ, քանի որ «հիմնական» գործիքին և պարունակվող ածանցյալ գործիքին ներհատուկ ռիսկերը համանման չեն:
 - դ) 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» գործիքին և պարունակվող ածանցյալ գործիքին ներհատուկ ռիսկերը համանման չեն:

- ե) «Հիմնական» պարտքային պայմանագրում կամ «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրում պարունակվող գնման, վաճառքի կամ վաղաժամկետ մարման օպցիոնը սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պայմանագրի հետ՝ բացառությամբ, երբ
- (i) օպցիոնի իրագործման գինը իրագործման յուրաքանչյուր ամսաթվի դրությամբ մոտավորապես հավասար է «հիմնական» պարտքային գործիքի ամորտիզացված արժեքին կամ «հիմնական» ապահովագրական պայմանագրի հաշվեկշռային արժեքին, կամ
 - (ii) վաղաժամկետ մարման օպցիոնի իրագործման գինը փոխհատուցում է պարտատիրոջը մինչև կորցրած տոկոսավճարի մոտավոր ներկա արժեքի չափով, «հիմնական» պայմանագրի ամբողջ մնացած ժամկետի համար: Կորցրած տոկոսավճարը մայր գումարի վաղաժամկետ մարված մասի և տոկոսադրույքների տարբերության արտադրյալն է: Տոկոսադրույքների տարբերությունը «հիմնական» պայմանագրի արդյունավետ տոկոսադրույքի ավելցուկն է այն արդյունավետ տոկոսադրույքի նկատմամբ, որը կազմակերպությունը կստանար վաղաժամկետ մարման ամսաթվին, եթե վերաներդներ մայր գումարի վաղաժամկետ մարված մասը նմանատիպ պայմանագրի մեջ՝ «հիմնական» պայմանագրի մնացած ժամկետի համար:
 - (iii) Գնահատումը, թե արդյոք գնման կամ վաճառքի օպցիոնը սերտորեն կապված է «հիմնական» պարտքային պայմանագրի հետ, կատարվում է մինչև փոխարկելի պարտքային գործիքի՝ սեփական կապիտալի տարրն առանձնացնելը՝ ՀՀՄՍ 32-ին համապատասխան:
- զ) 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:

Բ4.3.6 Հիբրիդային պայմանագրի 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»): Բացառությամբ, երբ թողարկողը վաճառքի իրավունքով գործիքը սկզբնական ճանաչման պահին նախորոշվում է որպես ֆինանսական պարտավորություն՝ «իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», ապա պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը (այսինքն՝ հիմնական գումարի ինդեքսավորված վճարը)՝ համաձայն 4.3.3 պարագրաֆի, քանի որ «հիմնական» պայմանագիրը պարտքային գործիք է՝ համաձայն 4.3.2 պարագրաֆի, և հիմնական գումարի ինդեքսավորված վճարը սերտորեն կապված չէ «հիմնական» պարտքային գործիքի հետ՝ համաձայն Բ4.3.5(ա) պարագրաֆի: Քանի որ հիմնական գումարի վճարը կարող է աճել կամ նվազել, ապա պարունակվող ածանցյալ գործիքը ոչ օպցիոն ածանցյալ գործիք է, որի արժեքն ինդեքսավորվում է ըստ հիմքում ընկած փոփոխականի:

Բ4.3.7 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 կապված որոշ ներդրումային հոդվածներ), պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձնացնելու և յուրաքանչյուր բաղադրիչն առանձին հաշվառելու արդյունքն այն է, որ հիբրիդային պայմանագիրը կչափվի մարման գումարով, որը ենթակա է վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, եթե տիրապետողն իրագործի գործիքը դրա թողարկողին հետ վաճառելու իր իրավունքը:

Բ4.3.8 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 հիբրիդային պայմանագիրը 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 հատուցյի սկզբնական դրույքը և կարող է հանգեցնել այնպիսի հատուցադրույքի, որն առնվազն կրկնակին է այն շուկայական դրույքի, որը կստացվեր «հիմնական» պայմանագրի միևնույն պայմաններով պայմանագրի գծով:
- բ) Պարտքային պայմանագրի կամ ապահովագրական պայմանագրի տոկոսադրույքի պարունակվող ստորին (ֆլոր) կամ վերին(քեփ) մակարդակը սերտորեն կապված է «հիմնական» պայմանագրի հետ՝ պայմանով, որ պայմանագիրը թողարկելու ժամանակ վերին մակարդակը հավասար կամ մեծ է շուկայական տոկոսադրույքից, և ստորին մակարդակը հավասար կամ փոքր է շուկայական տոկոսադրույքից, և վերին կամ ստորին մակարդակը 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 վերին և ստորին մակարդակներ, սերտորեն կապված են «հիմնական» պայմանագրի հետ, եթե և՛ վերին մակարդակը, և՛ ստորին մակարդակը սկզբնավորման պահին ոչ ձեռնտու են օպցիոնի իրագործման համար և լծակավորված (լեվերիջ) չեն:
- գ) Պարունակվող արտարժույթային ածանցյալ գործիքը, որը տալիս 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 կամ կորուստները 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 օպցիոնի 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 հոդվածների 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 մարման 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 պայմանագիրն այնքան փոխկապակցված են, որ կազմակերպությունը չի կարող չափել պարունակվող ածանցյալ գործիքն առանձին (այսինքն՝ առանց հաշվի առնելու «հիմնական» պայմանագիրը):

Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ ներառող գործիքներ

- Բ4.3.9 Ինչպես նշվեց Բ4.3.1 պարագրաֆում, երբ կազմակերպությունը դառնում է հիբրիդային պայմանագրի կողմ, որի «հիմնական» մասը սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում ակտիվ չէ, և որն ունի մեկ կամ ավելի պարունակվող ածանցյալ գործիքներ, 4.3.3 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 չափումն «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով»: Այդ պատճառով սույն ՖՀՄՍ-ն թույլատրում է նախորոշել ամբողջ հիբրիդային պայմանագիրը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»:
- Բ4.3.10 Այդպիսի նախորոշումը կարող է օգտագործվել՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք 4.3.3 պարագրաֆը պահանջում է պարունակվող ածանցյալ գործիքներն առանձնացնել «հիմնական» պայմանագրից, թե արգելում է այդ առանձնացումը: Սակայն 4.3.5 պարագրաֆը հիբրիդային պայմանագրի նախորոշումը որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» հիմնավոր չի համարում 4.3.5(ա) և (բ) պարագրաֆներում շարադրված դեպքերում, քանի որ այդպիսով չի նվազեցվի բարդությունը կամ բարելավվի արժանահավատությունը:

Պարունակվող գործիքների վերանայումը

- Բ4.3.11 4.3.3 պարագրաֆին համապատասխան, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք պահանջվում է, որ պարունակվող ածանցյալ գործիքը առանձնացվի «հիմնական» պայմանագրից և հաշվառվի որպես ածանցյալ գործիք, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ պայմանագրի կողմ է դառնում: Հետագա վերանայումն արգելվում է, եթե միայն չկա փոփոխություն պայմանագրային պայմաններում, որն էապես փոխում է դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին պայմանագրի ներքո, և որի դեպքում պահանջվում է վերանայում: Կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը նշանակալի է հաշվի առնելով պարունակվող ածանցյալ գործիքների, «հիմնական» պայմանագրի կամ այդ երկուսի հետ կապված ակնկալվող

դրամական միջոցների ապագա հոսքերի փոփոխության չափը և նշանակալի լինելը՝ նախկինում այդ պայմանագրի գծով ակնկալվող դրամական հոսքերի համեմատ:

Բ4.3.12 Բ4.3.11 պարագրաֆը չի կիրառվում պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ այն պայմանագրերում, որոնք ձեռք են բերվել.

- ա) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում (ինչպես սահմանված է «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՄ 3-ում).
- բ) ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների դեպքում, ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՄ 3-ի Բ1-Բ4 պարագրաֆներում. Կամ
- գ) համատեղ ձեռնարկումի հիմնադրման դեպքում, ինչպես սահմանված է «Համապեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՄ 11-ում,

կամ դրանց հնարավոր վերանայման դեպքում՝ ձեռք բերման ամսաթվով¹

Ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգումը (հատված 4.4)

Բ4.4.1 4.4.1 պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը վերադասակարգի ֆինանսական ակտիվները, եթե այդ ֆինանսական ակտիվների կառավարմանն ուղղված՝ կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակը փոփոխություն է կրում: Ակնկալվում է, որ այդպիսի փոփոխությունները չափազանց հազվադեպ կլինեն: Այդպիսի փոփոխությունները պետք է որոշվեն կազմակերպության վերադաս դեկլարության կողմից՝ արտաքին ու ներքին փոփոխությունների արդյունքում և պետք է նշանակալի լինեն կազմակերպության գործունեության համար ու տեսանելի՝ արտաքին կողմերի համար: Բիզնես մոդելի փոփոխության օրինակները ներառում են հետևյալը՝

- ա) կազմակերպությունն ունի առևտրային փոխառությունների պորտֆել, որը նա պահում է՝ կարճ ժամկետում վաճառելու համար: Կազմակերպությունը ձեռք է բերում ընկերություն, որը կառավարում է առևտրային փոխառություններ և ունի բիզնես մոդել, ըստ որի փոխառությունները պահվում են պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու համար: Առևտրային փոխառությունների պորտֆելն այլևս վաճառքի համար չէ, և այդ պորտֆելն այժմ կառավարվում է ձեռք բերված առևտրային փոխառությունների հետ միասին, իսկ ամբողջը պահվում է պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը հավաքելու համար.
- բ) ֆինանսական ծառայություններ մատուցող ընկերությունը որոշում է փակել իր հիպոթեքային մանրածախ բիզնեսը: Այդ բիզնեսն այլևս չի ընդունում նոր հիպոթեքներ, և ֆինանսական ծառայություններ մատուցող ընկերությունն աշխուժորեն առաջարկում է իր հիպոթեքային վարկային պորտֆելը վաճառքի համար:

Բ4.4.2 Կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակի փոփոխությունը պետք է իրագործվի նախքան վերադասակարգման ամսաթիվը: Օրինակ, եթե ֆինանսական ծառայություններ մատուցող ընկերությունը որոշում է փետրվարի 15-ին փակել իր հիպոթեքային մանրածախ բիզնեսը և, հետևաբար, պետք է վերադասակարգի դրա ազդեցությունը կրող բոլոր ֆինանսական ակտիվներն ապրիլի 1-ին (այսինքն՝ կազմակերպության հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի առաջին օրը), ապա կազմակերպությունը չպետք է ընդունի նոր հիպոթեքային մանրածախ բիզնես կամ, այլապես, փետրվարի 15-ից հետո ներգրավվի իր նախկին բիզնես մոդելին համապատասխանող գործունեության մեջ:

Բ4.4.3 Ստորև բերվածները բիզնես մոդելի փոփոխություններ չեն.

- ա) առանձին ֆինանսական ակտիվների վերաբերյալ մտադրության փոփոխություն (նույնիսկ շուկայական պայմաններում նշանակալի փոփոխությունների հանգամանքներում).

¹ ՖՀՄՄ 3-ը նկարագրում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում պարունակվող ածանցյալ գործիքներով պայմանագրերի ձեռք բերումը:

- բ) ֆինանսական ակտիվների համար առանձին շուկայի ժամանակավոր անհետացումը.
- գ) կազմակերպության՝ տարբեր բիզնես մոդելներով մասերի միջև ֆինանսական ակտիվների փոխանցում:

Չափումը (գլուխ 5)

Սկզբնական չափումը (հատված 5.1)

- Բ5.1.1 Ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին սովորաբար գործարքի գինն է (այսինքն՝ վճարված կամ ստացված հատուցման իրական արժեքը. տե՛ս նաև Բ5.1.2Ա պարագրաֆը և ՖՀՄՍ 13-ը): Սակայն, եթե վճարված կամ ստացված հատուցման մի մասը ֆինանսական գործիքի դիմաց չէ, ապա կազմակերպությունը պետք է չափի ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը: Օրինակ՝ ոչ տոկոսակիր երկարաժամկետ փոխառության կամ դեբիտորական պարտքի իրական արժեքը կարելի է չափել որպես բոլոր ապագա դրամական միջոցների մուտքերի ներկա արժեք՝ զեղչված համանման պարտքային վարկանիշով համանման գործիքների (համանման՝ արժույթի, ժամկետի, տոկոսադրույքի տեսակի և այլ գործոնների տեսանկյունից) համար շուկայում գերակշռող տոկոսադրույքով (տոկոսադրույքներով): Փոխառությամբ տրված ցանկացած լրացուցիչ գումար ծախս է կամ եկամտի նվազեցում, եթե միայն այն չի համապատասխանում որևէ այլ տիպի ակտիվ ճանաչվելու պահանջներին:
- Բ5.1.2 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 սկզբնապես գանձում մ է վճար, ապա կազմակերպությունը ճանաչում է փոխառությունն իր իրական արժեքով, այսինքն՝ ստացված վճարը հանած:
- Բ5.1.2Ա Սկզբնական ճանաչման պահին ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի լավագույն ապացույցը սովորաբար գործարքի գինն է (այսինքն՝ տրված կամ ստացված հատուցման իրական արժեքը. տե՛ս նաև ՖՀՄՍ 13-ը): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ սկզբնական ճանաչման պահին իրական արժեքը տարբերվում է գործարքի գնից, ինչպես դա նշվում է 5.1.1Ա պարագրաֆում, ապա կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այդ գործիքն այդ ամսաթվով, ըստ ստորև ներկայացվածի.
- ա) 5.1.1 պարագրաֆով պահանջվող չափումով, եթե այդ իրական արժեքը հիմնավորվում է գործող շուկայում նմանատիպ ակտիվի կամ պարտավորության համար գնանշված գնով (այսինքն՝ 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալ), կամ հիմնված է գնահատման մեթոդի վրա, որն օգտագործում է միայն դիտելի շուկաների տվյալները: Կազմակերպությունը պետք է սկզբնական ճանաչման պահին իրական արժեքի և գործարքի գնի միջև տարբերությունը ճանաչի որպես օգուտ կամ կորուստ:
 - բ) բոլոր այլ դեպքերում, 5.1.1 պարագրաֆով պահանջվող չափումով՝ ճշգրտված սկզբնական ճանաչման պահին իրական արժեքի և գործարքի գնի միջև տարբերության հետաձգումով: Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ հետաձգված տարբերությունը որպես օգուտ կամ վնաս միայն այն չափով, որն առաջանում է ակտիվի կամ պարտավորության գնորոշման ժամանակ շուկայի մասնակիցների կողմից հաշվի առնվող գործոնի (ներառյալ ժամանակը) փոփոխությունից:

Ֆինանսական ակտիվների հետագա չափումը (հատված 5.2)

- Բ5.2.1 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: Այնուամենայնիվ, հիբրիդային պայմանագրերը, որոնք պարունակում են սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում ակտիվ հանդիսացող «հիմնական» պայմանագրեր, միշտ չափվում են պարագրաֆ 4.3.2-ին համապատասխան:
- Բ5.2.2 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 ժամանակաշրջանն 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 արդյունքում ճանաչվում է 2 ԱՄ վնաս: Եթե վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվն ունի ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներ, ապա գործարքի հետ կապված ծախսումներն 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:

Բ5.2.2.Ա Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության հետագա չափումը և օգուտների ու կորուստերի հետագա ճանաչումը, ինչպես նկարագրված է Բ5.1.2Ա պարագրաֆում, պետք է համապատասխանի սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջներին:

Բ5.4.1-Բ5.4.13 [Հանված է]

Ներդրումներ բաժնային գործիքներում և այդ ներդրումների գծով պայմանագրերը

Բ5.4.14 Բաժնային գործիքներում բոլոր ներդրումներն ու այդ ներդրումների գծով պայմանագրերը պետք է չափվեն իրական արժեքով: Սակայն, սահմանափակ հանգամանքներում, ինքնարժեքը կարող է լինել իրական արժեքի պատշաճ գնահատումը: Դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ առկա ամենավերջին տեղեկատվությունը բավարար չէ իրական արժեքի գնահատման համար, կամ եթե կա իրական արժեքի հնարավոր գնահատումների ընդարձակ տիրույթ, և այդ տիրույթում իրական արժեքի լավագույն գնահատումը ներկայացնում է ինքնարժեքը:

Բ5.4.15 Ցուցանիշները, որ ինքնարժեքը կարող է չներկայացնել իրական արժեքը, ներառում են.

- ա) էական փոփոխություն ներդրման օբյեկտի արդյունքում՝ համեմատած բյուջեների, պլանների կամ ուղենիշների հետ.
- բ) փոփոխություններ ակնկալիքում, որ ներդրման օբյեկտի տեխնիկական արտադրանքի ուղենիշերը կապահովվեն.
- գ) շուկայում էական փոփոխություն ներդրման օբյեկտի բաժնային գործիքի կամ նրա արտադրանքի կամ հնարավոր արտադրանքի գծով.
- դ) էական փոփոխություն համաշխարհային տնտեսությունում կամ տնտեսական միջավայրում, որում գործում է ներդրման օբյեկտը.
- ե) էական փոփոխություն համադրելի կազմակերպությունների արդյունքում կամ համընդհանուր շուկայի կողմից ենթադրվող գնահատումներում.
- զ) ներդրման օբյեկտի ներքին խնդիրներ, ինչպես օրինակ, խարդախություն, առևտրային վեճեր, դատավարություններ, կառավարման կամ ռազմավարության փոփոխություններ.
- է) ներդրման օբյեկտի բաժնային գործիքներում գործարքների արտաքին վկայություններ կամ ներդրման օբյեկտի կողմից (ինչպես օրինակ, նոր բաժնետոմսերի թողարկումը), կամ երրորդ կողմերի միջև բաժնային գործիքների փոխանցումներ:

Բ5.4.16 Բ5.4.15 պարագրաֆում բերված ցուցակը սպառիչ չէ: Կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ներդրման օբյեկտի արդյունքի և գործունեության վերաբերյալ ամբողջ տեղեկատվությունը, որը մատչելի է դառնում սկզբնական ճանաչման ամսաթվից հետո: Նման գործոնները, առկայության պարագայում, կարող են մատնանշել, որ ինքնարժեքը կարող է չներկայացնել իրական արժեքը: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը պարտավոր է չափել իրական արժեքը:

Բ5.4.17 Ինքնարժեքը երբեք իրական արժեքի լավագույն գնահատումը չի հանդիսանում գնանշված բաժնային գործիքներում ներդրումների (կամ գնանշված բաժնային գործիքների վերաբերյալ պայմանագրերի) համար:

Օգուտները և կորուստները (հատված 5.7)

- Բ5.7.1 5.7.5 պարագրաֆը թույլ է տալիս, որ կազմակերպությունը անշրջելի ընտրություն կատարի՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացնելու սույն ՖՀՄՍ-ի շրջանակներում *առևտրական նպատակով չպահվող* բաժնային գործիքում ներդրման իրական արժեքի փոփոխությունները: Այս ընտրությունն արվում է գործիք առ գործիք հիմունքով (այսինքն՝ բաժնետոմս առ բաժնետոմս): Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացվող գումարները չպետք է հետագայում տեղափոխվեն շահույթ կամ վնաս: Սակայն կազմակերպությունը կարող է սեփական կապիտալի ներսում փոխանցել օգուտի կամ կորուստի կուտակային գումարը: Այդպիսի ներդրումների գծով շահաբաժինները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի, բացի եթե շահաբաժինը ակնհայտորեն ներկայացնում է ներդրման ինքնարժեքի մասի վերականգնումը:
- Բ5.7.2 Կազմակերպությունը «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հեղուկացումները» 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 կորուստներ ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Բացառություն է կազմում այն դրամային հոդվածը, որը դրամական միջոցների հոսքերի հեջի դեպքում նախորոշված է որպես հեջավորման գործիք (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 95–101-րդ պարագրաֆները) կամ զուտ ներդրման հեջի դեպքում (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 102-րդ պարագրաֆը):
- Բ5.7.3 5.7.5 պարագրաֆը թույլ է տալիս, որ կազմակերպությունը անշրջելի ընտրություն կատարի՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացնելու առևտրային նպատակով չպահվող բաժնային գործիքում ներդրման իրական արժեքի փոփոխությունները: Այդպիսի ներդրումը դրամական հոդված չէ: Համապատասխանաբար, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացված օգուտը կամ կորուստը, համաձայն 5.7.5 պարագրաֆի, ներառում է առնչվող ցանկացած փոխարժեքային բաղադրիչ:
- Բ5.7.4 Եթե ոչ ածանցյալ գործիք ներկայացնող դրամական ակտիվի և ոչ ածանցյալ գործիք ներկայացնող դրամական պարտավորության միջև առկա է հեջավորման փոխհարաբերություն, ապա այդ ֆինանսական գործիքների արտարժույթային բաղադրիչի փոփոխությունները ներկայացվում են շահույթում կամ վնասում:

Պարտավորությունները, որոնք նախորոշված են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»

- Բ5.7.5 Երբ կազմակերպությունը ֆինանսական պարտավորությունը նախորոշում է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող», ապա պետք է որոշի, թե արդյոք պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության ներկայացումն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում կառաջացնի կամ կմեծացնի հաշվառման անհամապատասխանությունը շահույթում կամ վնասում: Հաշվառման անհամապատասխանությունը առաջանում կամ մեծանում է, եթե պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության ներկայացումն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ավելի մեծ անհամապատասխանության է հանգեցնում շահույթում կամ վնասում, քան եթե այդ գումարները ներկայացվեին շահույթում կամ վնասում:
- Բ5.7.6 Այդպիսի որոշում կայացնելու համար կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք ակնկալում է, որ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը շահույթում կամ վնասում կհաշվանցվի «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» մեկ այլ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունով: Այդպիսի ակնկալիքը պետք է հիմնվի պարտավորության բնութագրերի և այլ ֆինանսական գործիքի բնութագրերի միջև տնտեսական փոխհարաբերությունների վրա:
- Բ5.7.7 Այդ որոշումը կայացվում է սկզբնական ճանաչման պահին և չի վերանայվում: Գործնական նպատակներով կազմակերպությունը կարիք չունի հաշվառման անհամապատասխանություն առաջացնող ակտիվների ու պարտավորությունների գծով բոլոր գործարքների մեջ մտնելու միևնույն պահին: Թույլատրվում է ողջամիտ հետաձգում՝ պայմանով, որ մնացած գործարքների կատարումն

ակնկալվում է: Կազմակերպությունը պետք է հետևողականորեն կիրառի իր մեթոդաբանությունը՝ որոշելու համար, թե արդյոք պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության ներկայացումն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում կառաջացնի հաշվառման անհամապատասխանությունը կամ կմեծացնի այն շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է օգտագործել տարբեր մեթոդաբանություններ, երբ առկա են տարբեր տնտեսական փոխհարաբերություններ որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող» նախորոշված պարտավորությունների բնութագրերի և այլ ֆինանսական գործիքների բնութագրերի միջև: ՖՀՄՍ 7-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում տրամադրի որակական բացահայտումներ՝ այդ որոշումը կայացնելու համար կիրառված իր մեթոդաբանության վերաբերյալ:

- P5.7.8 Այդպիսի անհամապատասխանության առաջացման կամ մեծացման դեպքում կազմակերպությունը պարտավոր է ներկայացնել իրական արժեքի բոլոր փոփոխությունները (ներառյալ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը) շահույթում կամ վնասում: Եթե այդպիսի անհամապատասխանություն չի առաջանում կամ մեծանում, ապա կազմակերպությունը պարտավոր է ներկայացնել պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:
- P5.7.9 Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացրած գումարները չպետք է հետագայում տեղափոխվեն շահույթ կամ վնաս: Սակայն կազմակերպությունը կարող է սեփական կապիտալի ներսում փոխանցել օգուտի կամ կորստի ընդհանուր գումարը:
- P5.7.10 Հետևյալ օրինակը նկարագրում է մի իրավիճակ, որում հաշվառման անհամապատասխանություն է առաջանում շահույթում կամ վնասում, եթե պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը ներկայացվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Հիպոթեքային բանկը տրամադրում է վարկեր հաճախորդներին և ֆինանսավորում է այդ վարկերը՝ շուկայում վաճառելով պարտատոմսեր՝ իրար համապատասխանող բնութագրերով (օրինակ՝ չմարված գումարը, հետվճարման կարգը, ժամկետներն ու արժույթը): Վարկի պայմանագրային պայմանները թույլ են տալիս հիպոթեքային հաճախորդին վաղաժամկետ մարել իր վարկը (այսինքն՝ կատարել իր պարտականությունը բանկի նկատմամբ)՝ գնելով իրական արժեքով համապատասխան պարտատոմս շուկայում և հանձնելով այդ պարտատոմսը հիպոթեքային բանկին: Վաղաժամկետ մարման այդ պայմանագրային իրավունքի արդյունքում, եթե պարտատոմսի վարկային որակը վատթարանում է (և, հետևաբար, հիպոթեքային բանկի պարտավորության իրական արժեքը նվազում է), հիպոթեքային բանկի վարկային ակտիվի իրական արժեքը նույնպես նվազում է: Ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունն արտացոլում է հիպոթեքային հաճախորդի պայմանագրային իրավունքը՝ վաղաժամկետ մարելու հիպոթեքային վարկը՝ գնելով հիմքում ընկած պարտատոմսն իրական արժեքով (որը տվյալ օրինակում նվազել է) և հանձնելով այդ պարտատոմսը հիպոթեքային բանկին: Հետևաբար, պարտավորության (պարտատոմսի) պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը կհաշվանցվի շահույթում կամ վնասում ֆինանսական ակտիվի (վարկի) իրական արժեքի համապատասխան փոփոխության դիմաց: Եթե պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը ներկայացվեր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, ապա հաշվառման անհամապատասխանություն կառաջանար շահույթում կամ վնասում: Հետևաբար, հիպոթեքային բանկը պարտավոր է ներկայացնել պարտավորության իրական արժեքի բոլոր փոփոխությունները (ներառյալ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը) շահույթում կամ վնասում:
- P5.7.11 P5.7.10 պարագրաֆի օրինակում պայմանագրային կապ կա պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության և ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխությունների միջև (այսինքն՝ հիպոթեքային հաճախորդի պայմանագրային իրավունքի արդյունքում, որն է վաղաժամկետ մարել հիպոթեքային վարկը՝ գնելով պարտատոմսն իրական արժեքով և հանձնելով այդ պարտատոմսը հիպոթեքային բանկին): Սակայն հաշվառման անհամապատասխանություն կարող է առաջանալ նաև պայմանագրային կապի բացակայության դեպքում:
- P5.7.12 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆների պահանջների կիրառման նպատակներով, հաշվառման անհամապատասխանություն չի առաջանում զուտ այն չափման մեթոդի արդյունքում, որը կազմակերպությունը կիրառում է՝ որոշելու համար պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը: Շահույթում կամ վնասում հաշվառման

անհամապատասխանություն կառաջանա միայն այն ժամանակ, երբ ակնկալվում է, որ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 7-ում) կհաշվանցվի մեկ այլ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխություններով: Միայն չափման մեթոդի արդյունքում առաջացած անհամապատասխանությունը (այսինքն, այն պատճառով, որ կազմակերպությունը չի տարանջատել պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունները դրա իրական արժեքի որոշ այլ փոփոխություններից) ազդեցություն չունի 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆներով պահանջվող որոշման վրա: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է չտարանջատել պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունները իրացվելիության ռիսկի փոփոխություններից: Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է այդ երկու գործոնների համատեղ ազդեցությունն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, ապա անհամապատասխանություն կարող է առաջանալ, քանի որ իրացվելիության ռիսկի փոփոխությունները կարող են ներառվել կազմակերպության ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքի չափման մեջ, իսկ այդ ակտիվների իրական արժեքի ընդհանուր փոփոխությունը ներկայացվում է շահույթում կամ վնասում: Սակայն այդպիսի անհամապատասխանության պատճառը չափման անճշտությունն է, այլ ոչ թե Բ5.7.6 պարագրաֆում նկարագրված հաշվանցման փոխհարաբերությունը և, հետևաբար, այն չի ազդում 5.7.7 և 5.7.8 պարագրաֆներով պահանջված որոշման վրա:

«Պարտքային ռիսկի» իմաստը

- Բ5.7.13 ՖՀՄՍ 7-ը սահմանում է պարտքային ռիսկը որպես «ռիսկ, որ ֆինանսական գործիքի մի կողմը իր պարտականությունների չկատարմամբ մյուս կողմի համար կառաջացնի ֆինանսական կորուստ»:
- 5.7.7(ա) պարագրաֆի պահանջը վերաբերում է ռիսկին, որ թողարկողը չի կատարի իր պարտականություններն այդ առանձին պարտավորության առնչությամբ: Պարտադիր չէ, որ դա վերաբերի թողարկողի վարկունակությանը: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը թողարկում է գրավով ապահովված պարտավորություն և գրավով չապահովված պարտավորություն, որոնք այլ առումներով նույնանման են, այդ երկու պարտավորությունների պարտքային ռիսկը տարբեր կլինի, չնայած որ դրանք թողարկված են նույն կազմակերպության կողմից: Գրավով ապահովված պարտավորության գծով պարտքային ռիսկն ավելի ցածր կլինի, քան գրավով չապահովված պարտավորության պարտքային ռիսկը: Գրավով ապահովված պարտավորության պարտքային ռիսկը մոտ կլինի գոյին:
- Բ5.7.14 5.7.7(ա) պարագրաֆի պահանջի կիրառման նպատակներով՝ պարտքային ռիսկը տարբերվում է ակտիվին բնորոշ արդյունքի ռիսկից: Ակտիվին բնորոշ արդյունքի ռիսկը չի վերաբերում այն ռիսկին, որ կազմակերպությունը չի կատարի իր որոշակի պարտականությունը. այլ այն վերաբերում է ռիսկին, որ առանձին ակտիվի կամ ակտիվների խմբի արդյունքը ցածր կլինի (կամ ընդհանրապես չի լինի):
- Բ5.7.15 Ստորև բերված են ակտիվին բնորոշ արդյունքի ռիսկի օրինակներ.
- ա) «միավորին կապակցման» հատկանիշով պարտավորություն, որտեղ ներդրողներին վճարման ենթակա գումարը, ըստ պայմանագրի, որոշվում է որոշակի ակտիվների ստեղծաց արդյունքի հիման վրա: Միավորին կապակցման այդ հատկանիշի ազդեցությունը պարտավորության իրական արժեքի վրա ակտիվին բնորոշ արդյունքի ռիսկն է, այլ ոչ թե պարտքային ռիսկը:
 - բ) կառուցավորված կազմակերպության կողմից թողարկված պարտավորություն՝ հետևյալ բնութագրերով: Կազմակերպությունը իրավականորեն առանձնացված է, այնպես որ ակտիվները կազմակերպությունում «պարսպված» են միայն ի օգուտ իր ներդրողների, նույնիսկ սնանկացման դեպքում: Կազմակերպությունը որևէ այլ գործարքների մեջ չի մտնում, և ակտիվները կազմակերպությունում չեն կարող գրավադրվել: Գումարներն ենթակա են վճարման կազմակերպության ներդրողներին միայն այն դեպքում, եթե «պարսպված» ակտիվները դրամական միջոցների հոսքեր են առաջացնում: Այսպիսով, պարտավորության իրական արժեքում փոփոխությունները հիմնականում արտացոլում են փոփոխություններն ակտիվների իրական արժեքում: Ակտիվների ստեղծած արդյունքի ազդեցությունը պարտավորության իրական արժեքի վրա ակտիվին բնորոշ արդյունքի ռիսկ է, այլ ոչ թե պարտքային ռիսկ:

Պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցության որոշումը

- Բ5.7.16 5.7.7(ա) պարագրաֆի պահանջի կիրառման նպատակներով՝ կազմակերպությունը պետք է որոշի ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերագրելի է այդ պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին, կա՛մ
- ա) որպես դրա իրական արժեքի փոփոխության գումար, որը վերագրելի չէ շուկայական պայմանների փոփոխություններին, որոնք շուկայական ռիսկ են առաջացնում (տե՛ս Բ5.7.17 և Բ5.7.18 պարագրաֆները)։ կա՛մ
 - բ) օգտագործելով այլընտրանքային մեթոդ, որը, ըստ կազմակերպության համոզմունքի, ավելի ճիշտ է ներկայացնում պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերագրելի է պարտքային ռիսկի փոփոխություններին։
- Բ5.7.17 Շուկայական պայմանների փոփոխությունները, որոնք շուկայական ռիսկ են առաջացնում, ներառում են ուղենիշային տոկոսադրույքի, մեկ այլ կազմակերպության ֆինանսական գործիքի գնի, ապրանքի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի կամ գների կամ դրույքների ինդեքսի փոփոխությունները։
- Բ5.7.18 Եթե պարտավորության համար շուկայական պայմանների միակ համապատասխան կարևոր փոփոխությունները դիտվող (ուղենիշային) տոկոսադրույքի փոփոխություններն են, Բ5.7.16 (ա) պարագրաֆի գումարը կարող է հաշվարկվել հետևյալ կերպ՝
- ա) նախ և առաջ կազմակերպությունը հաշվարկում է պարտավորության ներքին հատուցադրույքը ժամանակաշրջանի սկզբին՝ օգտագործելով պարտավորության իրական արժեքը և պարտավորության պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը ժամանակաշրջանի սկզբին։ Ապա այդ հատուցադրույքից նվազեցնում է դիտվող (ուղենիշային) տոկոսադրույքը ժամանակաշրջանի սկզբին՝ ստանալու համար ներքին հատուցադրույքի՝ գործիքին բնորոշ բաղադրիչը։
 - բ) այնուհետև կազմակերպությունը հաշվարկում է պարտավորություններին առնչվող դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքը՝ օգտագործելով պարտավորության պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը ժամանակաշրջանի վերջին, և զեղչման դրույքը, որը հավասար է (i) դիտվող (ուղենիշային) տոկոսադրույքին՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, և (ii) ներքին հատուցադրույքի՝ գործիքին բնորոշ բաղադրիչը, ինչպես սահմանված է (ա) կետում։
 - գ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտավորության իրական արժեքի և (բ) կետում որոշված գումարի միջև տարբերությունը իրական արժեքի այն փոփոխությունն է, որը վերագրելի չէ դիտվող (ուղենիշային) տոկոսադրույքի փոփոխություններին։ Սա այն գումարն է, որը պետք է ներկայացվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ 5.7.7 (ա) պարագրաֆի համաձայն։
- Բ5.7.19 Բ5.7.18 պարագրաֆի օրինակը ենթադրում է, որ գործիքի պարտքային ռիսկի փոփոխություններին կամ դիտվող (ուղենիշային) տոկոսադրույքի փոփոխություններին չվերաբերող գործոններից առաջացող փոփոխություններն իրական արժեքում էական նշանակություն չունեն։ Այս մեթոդը նպատակահարմար չէր լինի, եթե այլ գործոններից առաջացող փոփոխություններն իրական արժեքում նշանակալի են։ Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը պարտավոր է օգտագործել այլընտրանքային մեթոդ, որն ավելի ճշգրիտ ձևով կչափի պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխությունների ազդեցությունը (տե՛ս 5.7.16(բ) պարագրաֆը)։ Օրինակ, եթե այս օրինակում հիշատակված գործիքը ներառում է պարունակվող ածանցյալ գործիք, ապա այդ պարունակվող ածանցյալ գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունը չի ընդգրկվում 5.7.7(ա) պարագրաֆի համաձայն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներկայացվելիք գումարի որոշման ժամանակ։
- Բ5.7.20 Ինչպես իրական արժեքի բոլոր չափումների դեպքում, կազմակերպության չափման մեթոդը՝ որոշելու համար պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության այն մասը, որը վերագրելի է իր պարտքային ռիսկի փոփոխություններին, պետք է առավելագույնս օգտագործի համապատասխան դիտելի մուտքերը և նվազագույնս օգտագործի ոչ դիտելի մուտքերը։

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները (գլուխ 7)

Անցումային դրույթները (հատված 7.2)

Առևտրական նպատակով պահվող ֆինանսական ակտիվներ

Բ7.2.1 Սույն ՖՀՄՍ-ի սկզբնական կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք իր ֆինանսական ակտիվներից ցանկացածի կառավարմանն ուղղված՝ կազմակերպության բիզնես մոդելի նպատակը բավարարում է 4.1.2 (ա) պարագրաֆի պայմանին, կամ արդյոք ֆինանսական ակտիվը համապատասխանում է 5.7.5 պարագրաֆում նշված ընտրության պահանջին: Այդ նպատակով, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական ակտիվները համապատասխանում են «առևտրական նպատակով պահվող» սահմանմանը, ինչպես, ասենք, այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը ձեռք բերած լինելու ակտիվները սկզբնական կիրառման ամսաթվին:

Սահմանումներ (Հավելված Ա)

Ածանցյալ գործիքներ

- ԲԱ.1 Ածանցյալ գործիքների տիպային օրինակներ են ֆյուչերսները և ֆորվարդները, սվոպի և օպցիոնի 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 1,000 ԱՄ-ի հաստատուն վճարում, եթե վեցամսյա ԼԻԲՈՐ-ն աճի 100 բազիսային կետով: Այսպիսի պայմանագիրը ածանցյալ գործիք է, թեև պայմանական քանակը չի սահմանված:
- ԲԱ.2 Սույն ՖՀՄՍ-ում ածանցյալ գործիքի սահմանումը ներառում է այնպիսի պայմանագրեր, որոնք մարվում են համախառն հիմունքով՝ հիմքում ընկած հոդվածի մատակարարմամբ (օրինակ՝ հաստատուն դրույքով պարտքային գործիքի ձեռքբերման ֆորվարդային պայմանագիրը): Կազմակերպությունը կարող է ունենալ ոչ ֆինանսական հոդվածի 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 ՖՀՄՍ-ի գործողության ոլորտում է, եթե միայն չի կնքվել և շարունակվում է պահվել ոչ ֆինանսական հոդվածի մատակարարման նպատակով՝ ըստ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների (տե՛ս ՀՀՄՍ 39-ի 5-7-րդ պարագրաֆները):
- ԲԱ.3 Ածանցյալ գործիքի բնորոշ հատկանիշներից է այն, որ ունի սկզբնական զուտ ներդրում, որն ավելի փոքր է, քան կպահանջվեր այլ տիպի պայմանագրերի համար, որոնք, ըստ ակնկալիքների, նմանատիպ կերպով կարձագանքեին շուկայական գործոնների փոփոխություններին: Օպցիոնի պայմանագիրը բավարարում է այդ սահմանմանը, քանի որ պարզապահարն 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 զրոյական սկզբնական զուտ ներդրում:
- ԲԱ.4 Կանոնավոր կերպով գնումը կամ վաճառքը առաջացնում է ֆիքսված գնով հանձնառություն գործարքի օրվա և վերջնահաշվարկի օրվա միջև, որը բավարարում է ածանցյալ գործիքի սահմանմանը: Սակայն հանձնառության կարճ ժամկետայնության պատճառով այն չի ճանաչվում որպես ածանցյալ ֆինանսական գործիք: Փոխարենը՝ սույն ՖՀՄՍ-ն նախատեսում է հատուկ

հաշվառում այդպիսի կանոնավոր կերպով գնման կամ վաճառքի պայմանագրերի համար (տե՛ս 3.1.2 և Բ3.1.3-Բ3.1.6 պարագրաֆները):

ԲԱ.5 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:

Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ և պարտավորություններ

ԲԱ.6 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:

ԲԱ.7 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:

ԲԱ.8 Այն փաստը, որ պարտավորությունը օգտագործվում է առևտրային գործունեությունը ֆինանսավորելու համար, ինքնին այդ պարտավորությունը չի դարձնում առևտրական նպատակներով պահվող:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 10

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ

Նպատակը

- 1 Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման ու պատրաստման սկզբունքները, երբ կազմակերպությունը վերահսկողություն ունի մեկ կամ ավելի այլ կազմակերպությունների նկատմամբ:

Նպատակին հասնելը

2. Պարագրաֆ 1-ում նշված նպատակին հասնելու համար սույն ՖՀՄՍ-ն՝
- ա) պահանջում է, որ մեկ կամ ավելի այլ կազմակերպությունների (դուստր կազմակերպություններ) նկատմամբ վերահսկողություն ունեցող կազմակերպությունը (մայր կազմակերպություն) ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ.
 - բ) սահմանում է վերահսկողության սկզբունքը, և վերահսկողությունը հաստատում է որպես համախմբման հիմք.
 - գ) նկարագրում է, թե ինչպես կիրառել վերահսկողության սկզբունքը՝ պարզելու համար, թե արդյո՞ք ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ և, հետևաբար, պետք է համախմբի նրան. և
 - դ) սահմանում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը ներկայացվող հաշվապահական հաշվառման պահանջները:
3. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների և համախմբման վրա դրանց ազդեցության՝ ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ժամանակ առաջացող գուղվիլի հետ կապված հաշվապահական հաշվառման պահանջներին (տե՛ս «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը):

Գործողության ոլորտը

- 4 Մայր հանդիսացող կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ: Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվում է բոլոր կազմակերպությունների նկատմամբ՝ բացառությամբ ստորև նշվածների՝
- ա) Մայր կազմակերպությունը կարող է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, եթե բավարարում է հետևյալ բոլոր պայմաններին՝
 - (i) այն հանդիսանում է մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր բոլոր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, ովքեր այլ դեպքերում չունեն ձայնի իրավունք, տեղեկացված են, որ մայր կազմակերպությունը չի ներկայացնելու համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և այդ առումով չունեն որևէ առարկություն.
 - (ii) այն չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
 - (iii) այն 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. և

- (iv) նրա վերջնական մայր կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպությունը պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ՖՀՄՍ-ներին:
- բ) հետաշխատանքային հատուցումների պլանները կամ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների պլանները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը:

Վերահսկողություն

- 5 **Ներդրողը, անկախ տվյալ կազմակերպությունում (ներդրման օբյեկտում) իր ներգրավվածության բնույթից, պետք է որոշի, թե արդյոք ինքը հանդիսանում է մայր կազմակերպություն՝ գնահատելով իր կողմից ներդրման օբյեկտը վերահսկելու հանգամանքը:**
- 6 **Ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում նա ունի փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն և ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանության միջոցով այդ հատույցների վրա ազդելու կարողություն:**
- 7 **Այսպիսով, ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ միայն և միայն այն դեպքում, եթե ներդրողն ունի ստորև նշվածներից բոլորը՝**
 - ա) **իշխանություն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ (տե՛ս 10-14-րդ պարագրաֆները):**
 - բ) **ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն (տե՛ս 15-րդ և 16-րդ պարագրաֆները): և**
 - գ) **ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանությունն օգտագործելու կարողություն՝ ներդրողի հատույցների գումարն իր ազդեցությանը ենթարկելու նպատակով (տե՛ս 17-րդ և 18-րդ պարագրաֆները):**
- 8 Ներդրողը պետք է հաշվի առնի բոլոր փաստերն ու հանգամանքները, երբ գնահատում է, թե արդյոք ինքը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ: Ներդրողը պետք է վերանայի, թե արդյոք ինքը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, եթե փաստերն ու հանգամանքները ցույց են տալիս, որ փոփոխվել են 7-րդ պարագրաֆում թվարկված վերահսկողության երեք տարրերից մեկը կամ մի քանիսը (տե՛ս Բ80–Բ85 պարագրաֆները):
- 9 Երկու կամ ավելի ներդրողներ միասնական վերահսկողություն ունեն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ նրանք պետք է գործեն միասին՝ համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու նպատակով: Այդպիսի դեպքերում, քանի որ ոչ մի ներդրող չի կարող ուղղորդել գործունեություններն առանց մյուսների համագործակցության, ոչ մի ներդրող անհատապես վերահսկողություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ: Յուրաքանչյուր ներդրող կհաշվառի իր մասնակցությունը ներդրման օբյեկտում համաձայն համապատասխան ՖՀՄՍ-ների, ինչպիսիք են՝ «Համալերդ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ը, «Ներդրումներ ստոցիացված կազմակերպություններում և համալերդ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ը կամ «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ը:

Իշխանություն

- 10 Ներդրողը իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, եթե նրա մոտ առկա են գործող իրավունքներ, որոնք նրան տալիս են ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու *համապատասխան գործունեությունները*, այսինքն նրանք, ովքեր էապես ազդում են ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա:
- 11 Իշխանությունը սկիզբ է առնում իրավունքներից: Որոշ դեպքերում իշխանություն ունենալու գնահատումը պարզ է, օրինակ երբ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանությունը ձեռք է բերվում ուղղակիորեն և միայն բաժնային գործիքներից, օրինակ՝ բաժնետոմսերի միջոցով ստացած ձայնի իրավունքից, և կարող է գնահատվել այդ բաժնետոմսերի սեփականությունից առաջացող ձայնի իրավունքը հաշվի առնելով: Այլ դեպքերում գնահատումն ավելի բարդ է և պահանջվում է հաշվի առնել

մեկից ավելի հանգամանքներ, օրինակ, երբ իշխանությունը մեկ կամ ավելի պայմանագրային պայմանավորվածությունների արդյունք է:

- 12 Ներդրողը՝ համապատասխան գործունեությունները ուղղորդելու ընթացիկ կարողությամբ, իշխանություն ունի նույնիսկ այն դեպքում, երբ նրա ուղղորդելու իրավունքները դեռևս պետք է գործադրվեն: Ներդրողի կողմից համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու փաստը կարող է նպաստել որոշելու, թե արդյոք ներդրողն իշխանություն ունի, սակայն, այդպիսի փաստն ինքնին վերջնական չէ որոշելու համար, թե արդյոք ներդրողն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:
- 13 Եթե երկու կամ ավելի ներդրողներից յուրաքանչյուրն ունի գործող իրավունքներ, որոնք նրանց տարբեր համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման միակողմանի կարողություն են տալիս, ապա ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունի այն ներդրողը, ով ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա առավել էական ազդող գործունեությունների ուղղորդման ընթացիկ կարողություն ունի:
- 14 Ներդրողը կարող է իշխանություն ունենալ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ նույնիսկ եթե այլ կազմակերպություններ ունեն գործող իրավունքներ, որոնք նրանց համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման ընթացիկ կարողություն են տալիս, օրինակ, երբ մեկ այլ կազմակերպություն *նշանակալի ազդեցություն* ունի: Այնուամենայնիվ, միայն պաշտպանական իրավունքներ ունեցող ներդրողն իշխանություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ (տե՛ս Բ26–Բ28 պարագրաֆները) և, հետևաբար, վերահսկողություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Հատույցներ

- 15 Ներդրողը ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն ունի, եթե իր ներգրավվածությունից ստացվող հատույցները կարող են փոփոխվել՝ կախված ներդրման օբյեկտի գործունեության արդյունքներից: Ներդրողի հատույցները կարող են լինել միայն դրական, միայն բացասական, կամ էլ՝ և՛ դրական, և՛ բացասական:
- 16 Թեև միայն մեկ ներդրող կարող է վերահսկել ներդրման օբյեկտին, վերջինիս հատույցներից կարող է բաժին հասնել մեկից ավելի կողմերի: Օրինակ՝ չվերահսկող բաժնեմասերի տիրապետողները կարող են մաս ունենալ ներդրման օբյեկտի շահույթից կամ բաշխումներից:

Իշխանության և հատույցների միջև կապը

- 17 Ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, եթե նա ոչ միայն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, և փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն՝ ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում, այլ նաև ունի իր իշխանությունն օգտագործելու կարողություն՝ ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածությունից ստացվող ներդրողի հատույցների վրա ազդելու համար:
- 18 Այսպիսով, որոշում ընդունելու իրավունք ունեցող ներդրողը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք նա պրինցիպալ է, թե՞ գործակալ: Գործակալ ներդրողը, համաձայն Բ58–Բ72 պարագրաֆների, վերահսկողություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ նա գործադրում է իրեն պատվիրակված որոշում ընդունելու իրավունքները:

Հաշվապահական հաշվառման պահանջները

- 19 **Մայր կազմակերպությունը պետք է պատրաստի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ միանման գործարքների և նույն հանգամանքներում տեղի ունեցող այլ դեպքերի համար օգտագործելով հաշվապահական հաշվառման միօրինակ քաղաքականություն:**
- 20 Ներդրման օբյեկտի համախմբումը պետք է սկսվի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ներդրողի կողմից վերահսկողություն ձեռք բերելու ամսաթվից և դադարի՝ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ներդրողի վերահսկողությունը կորցնելուն պես:

21 Բ86–Բ93 պարագրաֆներն ուղեցույց են տրամադրում համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման վերաբերյալ:

Չվերահսկող բաժնեմաս

22 Մայր կազմակերպությունը պետք է չվերահսկող բաժնեմասերը ներկայացնի ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում որպես սեփական կապիտալի հոդված՝ մայր կազմակերպության սեփականատերերի սեփական կապիտալից առանձին:

23 Դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության սեփականության բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում մայր կազմակերպության կողմից վերահսկողության կորստի, սեփական կապիտալի գործարքներ են (այսինքն, գործարքներ սեփականատերերի հետ, երբ վերջիններս հանդես են գալիս որպես սեփականատերեր):

24 Բ94–Բ96 պարագրաֆներն ուղեցույց են տրամադրում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում չվերահսկող բաժնեմասի հաշվառման վերաբերյալ:

Վերահսկողության կորուստը

25 Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության նկատմամբ իր վերահսկողությունը, ապա այն՝

ա) ապաճանաչում է ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում նախկին դուստր կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորությունները.

բ) վերահսկողության կորստի ժամանակ ճանաչում է նախկին դուստր կազմակերպությունում պահպանած իր ներդրումներն իրական արժեքով և հետագայում դրանք ու նախկին դուստր կազմակերպությունից ակնկալվող կամ դրա նկատմամբ պարտավորության ցանկացած գումար հաշվառում է համապատասխան ՖՀՄՍ-ների համաձայն: Այդ իրական արժեքը պետք է դիտվի ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն ֆինանսական ակտիվի սկզբնական ճանաչման ժամանակ որպես իրական արժեք կամ էլ, երբ տեղին է, որպես ինքնարժեք՝ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

գ) ճանաչում է օգուտ կամ վնաս՝ կապված վերահսկողության կորստի հետ, որը վերագրելի է նախկին վերահսկող մասնակցությանը:

26 Բ97–Բ99 պարագրաֆներն ուղեցույց են տրամադրում վերահսկողության կորստի հաշվառման վերաբերյալ:

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՄ-ի անբաժանելի մասն է:

համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ	Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում մայր կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպություններ ի ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտը, ծախսերը և դրամական հոսքերը ներկայացվում են որպես այդպիսիք մեկ տնտեսվարող սուբյեկտի համար:
ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողություն	Ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում նա փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն և այդ հատույցների վրա ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանության միջոցով ազդելու կարողություն ունի:
որոշում ընդունող	Որոշում ընդունելու իրավունք ունեցող կազմակերպություն, որն այլ կողմերի համար պրինցիպալ կամ գործակալ է:
խումբ	Մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունները :
չվերահսկող բաժնեմաս	Սեփական կապիտալը դուստր կազմակերպությունում , որը վերագրելի չէ, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մայր կազմակերպությանը :
մայր կազմակերպություն	Կազմակերպություն, որը վերահսկողություն ունի մեկ կամ ավելի կազմակերպությունների նկատմամբ:
իշխանություն	Գործող իրավունքներ, որոնք տալիս են ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները :
պաշտպանական իրավունքներ	Իրավունքներ, որոնք նախատեսված են այդ իրավունքներն ունեցող կողմի մասնակցությունը պաշտպանելու համար՝ չտալով նրան իշխանություն այն կազմակերպության նկատմամբ, որին վերաբերում են այդ իրավունքները:
համապատասխան գործունեություններ	Ըստ սույն ՖՀՄՄ-ի նպատակների՝ համապատասխան գործունեությունները ներդրման օբյեկտի գործողություններն են, որոնք էապես ազդում են ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա:
զրկելու իրավունք	Որոշում ընդունողին որոշում ընդունելու իր իրավասությունից զրկելու իրավունքը:
դուստր կազմակերպություն	Կազմակերպություն, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից:

Հետևյալ տերմինները սահմանվում են ՖՀՄՍ 11-ում, «Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտումը» ՖՀՄՍ 12-ում, ՀՀՄՍ 28-ում (2011թ. փոփոխված տարբերակում) կամ «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» ՀՀՄՍ 24-ում և սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում են այդ ՖՀՄՍ-ներում սահմանված նշանակությամբ.

- ասոցիացված կազմակերպություն
- մասնակցություն մեկ այլ կազմակերպությունում
- համատեղ ձեռնարկում
- առանցքային կառավարչական անձնակազմ
- կապակցված կողմ
- նշանակալի ազդեցություն:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է: Այն նկարագրում է 1-ից 26-րդ պարագրաֆների կիրառումը և ունի նույն ուժը, ինչ որ և սույն ՖՀՄՍ-ի այլ մասերը:

Բ1 Սույն հավելվածում բերված օրինակները պատկերում են ենթադրական իրավիճակներ: Թեև այդ օրինակների որոշ դրվագներ կարող են հանդիպել իրական իրավիճակում, այնուամենայնիվ, ՖՀՄՍ 10-ի կիրառման ժամանակ առանձին իրական իրավիճակի բոլոր փաստերն ու հանգամանքները գնահատման կարիք կունենան:

Վերահսկողության գնահատումը

Բ2 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր վերահսկողության առկայությունը որոշելու համար ներդրողը պետք է գնահատի, թե արդյոք նա ունի ստորև բերվածներից բոլորը.

ա) իշխանություն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ.

բ) ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն. և

գ) ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանությունն իրագործելու կարողություն՝ ներդրողի հատույցների գումարի վրա ազդեցություն գործելու համար:

Բ3 Այդ որոշման ընդունմանը կարող է նպաստել հետևյալ գործոնների դիտարկումը՝

ա) ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը (տե՛ս Բ5-Բ8 պարագրաֆները).

բ) որո՞նք են համապատասխան գործունեությունները, և ինչպե՞ս են որոշումներ ընդունվում այդ գործունեությունների վերաբերյալ (տե՛ս Բ11-Բ13 պարագրաֆները).

գ) արդյո՞ք ներդրողի իրավունքները տալիս են նրան ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները (տե՛ս Բ14-Բ54 պարագրաֆները).

դ) արդյո՞ք ներդրողը փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն ունի ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում (տե՛ս Բ55-Բ57 պարագրաֆները). և

ե) արդյո՞ք ներդրողը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանությունն իրագործելու կարողություն ունի՝ ներդրողի հատույցների գումարի վրա ազդեցություն գործելու համար (տե՛ս Բ58-Բ72 պարագրաֆները):

Բ4 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս ներդրողը պետք է հաշվի առնի այլ կողմերի հետ իր փոխհարաբերությունների բնույթը (տե՛ս Բ73-Բ75 պարագրաֆները):

Ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը

Բ5 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս ներդրողը պետք է հաշվի առնի ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը, որպեսզի պարզի, թե որոնք են համապատասխան գործունեությունները, ինչպես են որոշումներ ընդունվում համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ, ով ունի ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու այդ գործունեությունները, և ով է ստանում հատույցներն այդ գործունեությունների արդյունքում:

Բ6 Ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը հաշվի առնելու ժամանակ կարող է պարզվել, որ ներդրման օբյեկտի վերահսկողությունը կատարվում է բաժնային գործիքների միջոցով, որոնք դրանց տիրապետողին տալիս են ձայնի համամասնական իրավունքներ, ինչպիսիք են, օրինակ, ներդրման օբյեկտում սովորական բաժնետոմսերը: Այս դեպքում, եթե բացակայում են որոշում ընդունելու վրա ազդող լրացուցիչ պայմանավորվածություններ, վերահսկողության գնահատումը կենտրոնանում է այն հարցի շուրջ, թե ո՞ր կողմը, եթե կա այդպիսին, կարողություն ունի գործադրելու ձայնի բավարար իրավունքներ՝ որոշելու համար ներդրման օբյեկտի գործառնական ու ֆինանսական

քաղաքականությունները (տե՛ս Բ34-Բ50 պարագրաֆները): Ամենապարզ դեպքում ձայների մեծամասնություն ունեցող ներդրողն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողություն, եթե բացակայում են այլ գործոններ:

Բ7 Ներդրողի կողմից ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը որոշելու ավելի բարդ դեպքերում կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ հաշվի առնելու Բ3 պարագրաֆում բերված այլ գործոններից մի քանիսը կամ բոլորը:

Բ8 Ներդրման օբյեկտը կարող է այնպիսի կառուցվածք ունենալ, որ նրա նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնողին որոշելու համար ձայնի իրավունքը գերակշռող գործոն չլինի, ինչպես օրինակ այն դեպքում, երբ ձայնի իրավունքը վերաբերում է միայն վարչական խնդիրներին, և համապատասխան գործունեություններն ուղղորդվում են պայմանագրային պայմանավորվածությունների միջոցով: Այդպիսի դեպքերում ներդրողը, ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը հաշվի առնելիս, պետք է հաշվի առնի նաև այն ռիսկերը, որոնց ներդրման օբյեկտն ըստ նախատեսվածի ենթարկվելու է և այն ռիսկերը, որոնք նա ըստ նախատեսվածի փոխանցելու է ներդրման օբյեկտում ներգրավված կողմերին, նաև այն, թե արդյոք ներդրողը ենթարկվելու է նշված ռիսկերից որոշներին կամ բոլորին: Ռիսկերի հաշվի առնելը ներառում է ոչ միայն բաժնետոմսերի արժեքի նվազման ռիսկը, այլ նաև դրանց արժեքի բարձրացման դեպքում ակնկալվող օգուտը:

Իշխանություն

Բ9 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունենալու համար ներդրողը պետք է ունենա գործող իրավունքներ, որոնք նրան տալիս են ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները: Իշխանության գնահատման նպատակով պետք է հաշվի առնվեն միայն իրական իրավունքները և այն իրավունքները, որոնք պաշտպանական չեն (տե՛ս Բ22-Բ28 պարագրաֆները):

Բ10 Ներդրողի իշխանություն ունենալը որոշելը կախված է համապատասխան գործունեություններից, դրանց վերաբերյալ որոշումների ընդունման եղանակից և ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ներդրողի և այլ կողմերի իրավունքներից:

Համապատասխան գործունեությունները և համապատասխան գործունեությունների ուղղորդումը

Բ11 Ներդրման օբյեկտներից շատերի մոտ գործառնական ու ֆինանսական գործունեությունների տեսակներն էականորեն ազդում են նրանց հատուցների վրա: Գործունեությունների օրինակները, որոնք, հանգամանքներից կախված, կարող են համարվել համապատասխան գործունեություններ, ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- ա) ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքը կամ գնումը.
- բ) ֆինանսական ակտիվների կառավարումը՝ դրանց կյանքի ընթացքում (ներառյալ պարտավորությունների չկատարման դեպքերը).
- գ) ակտիվների ընտրությունը, ձեռքբերումը կամ օտարումը.
- դ) հետազոտություն և նոր արտադրատեսակների կամ գործընթացների մշակում. և
- ե) ֆինանսավորման կառուցվածքի որոշումը կամ ֆինանսավորման ներգրավումը:

Բ12 Համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների օրինակները ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- ա) ներդրման օբյեկտի գործառնական գործունեության և կապիտալի վերաբերյալ որոշումներ, ներառյալ բյուջեները. և
- բ) ներդրման օբյեկտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի կամ ծառայություն մատուցողների նշանակման ու վարձատրության և դրանց ծառայությունների մատուցման կամ աշխատանքի դադարեցման վերաբերյալ որոշումներ:

Բ13 Որոշ իրավիճակներում գործունեությունները, որոնք կատարվում են որոշակի հանգամանքներ առաջանալուց կամ դեպք տեղի ունենալուց ինչպես առաջ, այնպես էլ հետո, կարող են համարվել

համապատասխան գործունեություններ: Երբ երկու կամ ավելի ներդրող ընթացիկ կարողություն ունեն ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները, և այդ գործունեությունները տեղի են ունենում տարբեր ժամանակներում, ապա ներդրողները պետք է որոշեն, միաժամանակյա որոշման իրավունքի մեկնաբանության համաձայն, թե որ ներդրողը կարողություն ունի ուղղորդելու այն գործունեությունները, որոնք առավել էականորեն են ազդում հատույցների վրա (տե՛ս 13-րդ պարագրաֆը): Ներդրողները պետք է վերանայեն այս գնահատումը ժամանակի ընթացքում, եթե համապատասխան փաստերը կամ հանգամանքները փոփոխվում են:

Կիրառման օրինակներ

Օրինակ 1

Երկու ներդրող կազմավորել են ներդրման օբյեկտ՝ դեղորայքի մշակման և վաճառքի համար: Ներդրողներից մեկը պատասխանատու է դեղորայքը մշակելու և կարգավորող մարմնից համապատասխան թույլտվություն ստանալու համար, ինչը ներառում է դեղորայքի մշակմանը և կարգավորող մարմիններից համապատասխան թույլտվություն ստանալուն վերաբերող բոլոր որոշումների ընդունման միակողմանի կարողություն: Կարգավորող մարմնի կողմից դեղորայքը հաստատելուն պես մյուս ներդրողը կարտադրի այն և կգբաղվի վաճառահանմամբ. այս ներդրողն ունի նախագծի արտադրության և վաճառահանման վերաբերյալ բոլոր որոշումների ընդունման միակողմանի կարողություն: Եթե այդ բոլոր գործունեությունները, այսինքն՝ դեղորայքի մշակումն ու կարգավորող մարմնից թույլտվության ստացումը, ինչպես նաև դրա արտադրությունն ու վաճառքը համարվում են համապատասխան գործունեություններ, ապա յուրաքանչյուր ներդրող պետք է որոշի, թե արդյոք նա կարող է ուղղորդել այն գործունեությունները, որոնք *առավել* էականորեն են ազդում ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա: Համապատասխանաբար, յուրաքանչյուր ներդրող պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք դեղորայքի մշակումը և կարգավորող մարմնից թույլտվություն ստանալը կամ դրա արտադրությունը և վաճառքը այն գործունեություններն են, որոնք *առավել* էականորեն են ազդում ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա, և թե արդյո՞ք նա կարողություն ունի ուղղորդելու այդ գործունեությունը: Որոշելու համար, թե որ ներդրողին է իշխանությունը, ներդրողները պետք է հաշվի առնեն հետևյալը՝

- ա) ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը.
- բ) այն գործոնները, որոնք որոշում են շահութաբերությունը, հասույթը և ներդրման օբյեկտի արժեքը, ինչպես նաև դեղորայքի արժեքը.
- գ) ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի հատույցի վրա՝ (բ) կետում բերված գործոնների վերաբերյալ յուրաքանչյուր ներդրողի որոշում ընդունելու իրավազորության արդյունքում. և
- դ) ներդրողների ենթարկվածությունը հատույցների փոփոխականությանը:

Այս մասնավոր օրինակում ներդրողները պետք է հաշվի առնեն նաև՝

- ե) կարգավորող մարմնի թույլտվությունը ստանալու հետ կապված անորոշությունը և պահանջվող ջանքերը (հաշվի առնելով ներդրողի՝ դեղորայք մշակելու և կարգավորող մարմնից թույլտվություն ստանալու նախկինում ունեցած հաջող փորձը). և
- զ) թե որ ներդրողն է վերահսկողություն ունենում դեղորայքի նկատմամբ՝ մշակման փուլը հաջողությամբ ավարտելուց հետո:

Օրինակ 2

Ներդրման կազմակերպությունը (ներդրման օբյեկտը) ստեղծվում և ֆինանսավորվում է մի ներդրողի պարտքային գործիքի (պարտքային գործիքում ներդրող) և մի քանի այլ ներդրողների բաժնային գործիքների միջոցով: Բաժնային գործիքները նախատեսված են առաջին վնասները ծածկելու և ներդրման օբյեկտից որևէ մնացորդային հատույց ստանալու համար: Բաժնային ներդրողներից մեկը, որը տիրապետում է բաժնեմասնակցության 30 տոկոսին, միաժամանակ նաև ակտիվների կառավարիչն է: Ներդրման օբյեկտն իր դրամական մուտքերն օգտագործում է ֆինանսական ակտիվների պորտֆել գնելու համար՝ ներդրման օբյեկտին ենթարկելով պարտքային պարտքային ռիսկի՝ կապված ակտիվների հիմնական գումարի և

տոկոսների հնարավոր չվճարման հետ: Գործարքը վաճառվում է պարտքային գործիքում ներդրողին որպես մի ներդրում, որը պորտֆելում ընդգրկված ակտիվների հնարավոր չվճարման առումով նվազագույն պարտքային պարտքային ռիսկ ունի, ինչը պայմանավորված է այդ ակտիվների բնույթով և նրանով, որ բաժնային գործիքը նախատեսված է ներդրման օբյեկտի առաջին վնասները ծածկելու համար: Ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա էական ազդեցություն ունի ներդրման օբյեկտի ակտիվների պորտֆելի կառավարումը, ինչը ներառում է ակտիվների ընտրության, ձեռք բերման և օտարման վերաբերյալ որոշումները՝ պորտֆելի կառավարման ուղեցույցի շրջանակներում, ինչպես նաև կառավարումը՝ պորտֆելի որևէ ակտիվի գծով պարտավորությունների չկատարման դեպքում: Այս բոլոր գործունեությունները կառավարվում են ակտիվների կառավարիչի կողմից մինչ այն պահը, երբ պարտավորությունների չկատարման արդյունքում վնասը կազմում է պորտֆելի արժեքի սահմանված տոկոսը (այսինքն, երբ պորտֆելի արժեքն այնպիսին է, որ ներդրման օբյեկտի բաժնային գործիքը ամբողջությամբ սպառված է): Այդ պահից սկսած, ակտիվները կառավարվում են երրորդ կողմ հանդիսացող հավատարմագրային կառավարիչի կողմից՝ պարտքային գործիքում ներդրողի ցուցումների համաձայն: Ներդրման օբյեկտի ակտիվների պորտֆելի կառավարումը ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեությունն է: Ակտիվների կառավարիչը կարողություն ունի ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները մինչև որ չվճարված ակտիվները կազմեն պորտֆելի արժեքի սահմանված տոկոսը, իսկ պարտքային գործիքում ներդրողը կարողություն ունի ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները, երբ չվճարված ակտիվների արժեքն անցնում է պորտֆելի արժեքի այդ սահմանված տոկոսը: Ակտիվների կառավարիչը և պարտքային գործիքում ներդրողը պետք է առանձին որոշեն, թե արդյո՞ք նրանք կարող են ուղղորդել այն գործունեությունները, որոնք առավել էականորեն են ազդում ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա՝ միաժամանակ հաշվի առնելով ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը, ինչպես նաև յուրաքանչյուր կողմի ենթարկվածությունը հատույցների փոփոխականությանը:

Իրավունքներ, որոնք ներդրողին իշխանություն են տալիս ներդրման օբյեկտի նկատմամբ

- P14 Իշխանությունը սկիզբ է առնում իրավունքներից: Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունենալու համար ներդրողին անհրաժեշտ է ունենալ գործող իրավունքներ, որոնք նրան տալիս են համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն: Ներդրողին իշխանություն տվող իրավունքները տարբեր ներդրման օբյեկտների նկատմամբ կարող են տարբեր լինել:
- P15 Իրավունքների օրինակները, որոնք առանձին կամ համակցված ձևով կարող են ներդրողին իշխանություն տալ, ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.
- ա) իրավունքներ՝ ներդրման օբյեկտում ձայնի իրավունքների (կամ պոտենցիալ ձայնի իրավունքների) տեսքով (տե՛ս P34-P50 պարագրաֆները).
 - բ) իրավունքներ՝ նշանակելու, վերանշանակելու կամ պաշտոնից ազատելու ներդրման օբյեկտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամներից համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու կարողություն ունեցողներին .
 - գ) իրավունքներ՝ նշանակելու կամ նշանակումից հանելու մեկ այլ կազմակերպություն, որն ուղղորդում է համապատասխան գործունեությունները.
 - դ) իրավունքներ՝ ուղղորդելու ներդրման օբյեկտին կնքելու գործարքներ կամ արգելելու դրանցում փոփոխություններ կատարել՝ ի շահ ներդրողի. և
 - ե) այլ իրավունքներ (ինչպիսիք են կառավարման պայմանագրում նախատեսված որոշում ընդունելու իրավունքները), որոնք այդ իրավունքն ունեցողին տալիս են համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու կարողություն:
- P16 Սովորաբար, երբ ներդրման օբյեկտն ունի գործառնական ու ֆինանսական գործունեությունների տեսակներ, որոնք էականորեն ազդում են ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա, և երբ այդ գործունեությունների վերաբերյալ հիմնական որոշումների ընդունման շարունակական պահանջ կա, ապա ձայնի կամ նմանատիպ իրավունքներն են, որ առանձին կամ այլ պայմանավորվածությունների համակցությամբ՝ ներդրողին տալիս են իշխանություն:

Բ17 Երբ ձայնի իրավունքը չի կարող էականորեն ազդել ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա, ինչպես օրինակ, եթե ձայնի իրավունքը վերաբերում է միայն վարչական խնդիրներին, և համապատասխան գործունեությունների ուղղորդումը որոշվում է պայմանագրային պայմանավորվածությամբ, ներդրողին հարկավոր է գնահատել այդ պայմանագրային պայմանավորվածությունները որոշելու համար, թե արդյո՞ք նրա իրավունքները բավարար են՝ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն տալու համար: Որոշելու համար, թե արդյոք ներդրողն իրեն իշխանություն տվող բավարար իրավունքներ ունի, նա պետք է հաշվի առնի ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը (տե՛ս Բ5-Բ8 պարագրաֆները) և Բ51-Բ54 պարագրաֆների պահանջները՝ Բ18-Բ20 պարագրաֆների հետ միասին:

Բ18 Որոշ հանգամանքներում դժվար է լինում որոշել, թե արդյոք ներդրողի իրավունքները բավարար են՝ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն տալու համար: Այդպիսի դեպքերում, իշխանության ունենալու գնահատումը հնարավոր դարձնելու համար, ներդրողը պետք է հաշվի առնի համապատասխան գործունեությունները միակողմանի ուղղորդելու իր գործնական կարողության ապացույցը: Պետք է հաշվի առնել, սակայն չսահմանափակվել միայն հետևյալով, որոնք, երբ հաշվի առնվեն ներդրողի իրավունքների և Բ19 ու Բ20 պարագրաֆների ցուցանիշների հետ մեկտեղ, կարող են ապացույց հանդիսանալ, որ ներդրողի իրավունքները բավարար են՝ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն տալու համար.

- ա) Ներդրողը կարող է, առանց դրա համար պայմանագրային իրավունք ունենալու, նշանակել կամ հաստատել ներդրման օբյեկտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամներին, որոնք կարողություն ունեն ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները:
- բ) Ներդրողը կարող է, առանց դրա համար պայմանագրային իրավունք ունենալու, ուղղորդել ներդրման օբյեկտին, որ նա ներդրողի շահերից բխող էական գործարքներ կնքի կամ արգելել, որ նա դրանցում փոփոխություններ կատարի.
- գ) Ներդրողը կարող է որոշիչ դերակատարում ունենալ ներդրման օբյեկտի ղեկավար մարմնի անդամների ընտրության ժամանակ թեկնածուների առաջադրման գործընթացում կամ այլ ձայնի իրավունք ունեցողներից, որպես վստահված անձ, քվեարկելու լիազորություն ստանալ:
- դ) Ներդրման օբյեկտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամները հանդիսանում են ներդրողի կապակցված կողմեր (օրինակ, ներդրման օբյեկտի և ներդրողի գլխավոր գործադիր տնօրենը միևնույն անձնավորությունն է)
- ե) Ներդրման օբյեկտի ղեկավար մարմնի անդամների մեծամասնությունը կապակցված կողմեր են ներդրողին:

Բ19 Երբեմն որոշ նշաններ վկայում են, որ ներդրողը հատուկ փոխհարաբերության մեջ է ներդրման օբյեկտի հետ, ինչը ենթադրում է, որ ներդրողի հետաքրքրությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ավելին է, քան պասիվ հետաքրքրությունը: Առանձին նշանի կամ դրանց որոշակի համակցության առկայությունը պարտադիր չէ, որ բավարար լինի իշխանության չափանիշին ապահովելու համար: Այնուամենայնիվ, ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ավելի, քան պասիվ հետաքրքրություն ունենալը կարող է ցույց տալ, որ ներդրողն ունի այլ հարակից իրավունքներ, որոնք բավարար են նրան իշխանություն տալու կամ ապացույց տրամադրելու, որ նա իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ: Օրինակ, ստորև բերվածից բխում է, որ ներդրողն ավելի քան պասիվ հետաքրքրություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ և, այլ իրավունքների հետ մեկտեղ, դա կարող է ապացույց հանդիսանալ իշխանության մասին.

- ա) Ներդրման օբյեկտի առանցքային կառավարչական անձնակազմը, որը կարողություն ունի ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները, բաղկացած է ներդրողի ներկա կամ նախկին աշխատակիցներից:
- բ) Ներդրման օբյեկտի գործառնությունները կախված են ներդրողից, ինչպես օրինակ, հետևյալ իրավիճակներում՝
 - (i) Ներդրման օբյեկտը կախված է ներդրողից՝ իր գործառնությունների էական մասի ֆինանսավորման հարցում:
 - (ii) Ներդրողը երաշխավորում է ներդրման օբյեկտի պարտատոմսերի էական մասը:

- (iii) Ներդրման օբյեկտը կախված է ներդրողից՝ կարևոր ծառայությունների, տեխնոլոգիայի, նյութերի կամ հումքի ստացման հարցում:
 - (iv) Ներդրողը վերահսկողություն ունի ներդրող օբյեկտի գործողությունների համար կարևոր ակտիվների նկատմամբ, ինչպիսիք են լիցենզիաներն ու ապրանքանիշերը:
 - (v) Ներդրման օբյեկտը կախված է ներդրողից՝ առանցքային կառավարչական անձնակազմի հարցում, երբ, օրինակ, ներդրողի աշխատակազմը հատուկ գիտելիքներ ունի ներդրման օբյեկտի գործառնությունների վերաբերյալ:
- զ) Ներդրման օբյեկտի գործունեությունների էական մասն իրականացվում է ներդրողի ներգրավմամբ կամ նրա անունից:
- դ) Ներդրողի փոփոխական հատույցների իրավունքը կամ ռիսկին ենթարկվածությունը ներդրման օբյեկտում՝ իր ներգրավվածության արդյունքում անհամամասնորեն ավելի մեծ է, քան ձայնի կամ նմանատիպ այլ իրավունքները: Օրինակ, կարող է այնպիսի իրավիճակ լինել, երբ ներդրողն իրավունք ունի ստանալու կամ ենթարկվում է ռիսկի ներդրման օբյեկտի հատույցների կեսից ավելի համար, այն դեպքում, երբ ներդրման օբյեկտում նրա ձայնի իրավունքը կեսից պակաս է:
- F20 Որքան մեծ է ներդրման օբյեկտում ներդրողի ներգրավվածության արդյունքում նրա փոփոխական հատույցների իրավունքը կամ ռիսկին ենթարկվածությունը, այնքան մեծ է նրան դրող ուժը՝ իշխանության համար բավարար իրավունքներ ձեռք բերելու համար: Հետևաբար, փոփոխական հատույցների պատճառով մեծ ռիսկի ենթարկվածությունը վկայում է այն մասին, որ ներդրողը կարող է իշխանություն ունենալ: Սակայն ներդրողի՝ ռիսկի ենթարկվածության չափն ինքնին չի որոշում, թե արդյոք ներդրողն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:
- F21 Երբ F18 պարագրաֆի գործոնները և F19 ու F20 պարագրաֆների ցուցանիշները հաշվի են առնվում ներդրողի իրավունքների հետ մեկտեղ, ավելի մեծ կշիռ պետք է տրվի F18 պարագրաֆում նկարագրված իշխանության ապացույցին:

Իրական իրավունքներ

- F22 Իշխանության առկայությունը գնահատելիս ներդրողը պետք է միայն հաշվի առնի ներդրման օբյեկտին վերաբերող իրական իրավունքները (որոնցից օգտվում են ներդրողը և ուրիշները): Որպեսզի իրավունքը իրական համարվի, դրանից օգտվողը պետք է այն գործադրելու գործնական կարողություն ունենա:
- F23 Իրավունքների իրական լինելը որոշելու համար պահանջվում է դատողություն, որը հաշվի է առնում բոլոր փաստերն ու հանգամանքները: Այդպիսի որոշման համար հաշվի առնվող գործոնները ներառում են հետևյալը՝ չսահմանափակվելով սակայն միայն դրանցով.
- ա) Արդյո՞ք կան որևէ արգելքներ (տնտեսական կամ այլ բնույթի), որոնք խանգարում են իրավունք ունեցողին (կամ ունեցողներին) գործադրել իրենց իրավունքը: Այդպիսի արգելքների օրինակներն ընդգրկում են հետևյալը՝ չսահմանափակվելով սակայն միայն դրանցով.
 - (i) ֆինանսական պատժամիջոցները և խրախուսանքները, որոնք արգելում են (կամ խանգարում են), որ իրավունք ունեցողը գործադրի իր իրավունքը.
 - (ii) իրականացման կամ փոխարկման գինը, որը ֆինանսական արգելք է ստեղծում, որն արգելում է (կամ խանգարում է), որ իրավունք ունեցողը գործադրի իր իրավունքը.
 - (iii) պայմաններն ու հանգամանքները, որոնք անհավանական են դարձնում իրավունքների գործադրումը, օրինակ, այն պայմանները, որոնք չափազանց սահմանափակում են դրանց գործադրման ժամկետները.
 - (iv) բացահայտ, ողջամիտ մեխանիզմի բացակայությունը ներդրման օբյեկտի հիմնադիր փաստաթղթերում կամ կիրառելի օրենքներում կամ կանոնակարգերում, որոնք թույլ կտային իրավունք ունեցողին գործադրել իր իրավունքը.

- (v) իրավունք ունեցողի անկարողությունը՝ ձեռք բերել իրավունքը գործադրելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը.
 - (vi) գործառնական արգելքները կամ խրախուսանքները, որոնք արգելում են (կամ խանգարում են), որ իրավունք ունեցողը գործադրի իր իրավունքը (օրինակ, այլ կառավարիչների բացակայությունը, որոնք ցանկանում են կամ կարող են մատուցել մասնագիտացված ծառայություններ, կամ մատուցել ծառայություններ և իրենց վրա վերցնել ներկայիս կառավարչի տնօրինության ներքո գտնվող այլ բաժնեմասնակցությունները).
 - (vii) օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջները, որոնք արգելում են, որ իրավունք ունեցողը գործադրի իր իրավունքը (օրինակ, երբ արտասահմանյան ներդրողին արգելվում է գործադրել իր իրավունքը):
- բ) Երբ իրավունքների գործադրումը պահանջում է մեկից ավելի կողմերի համաձայնությունը, կամ երբ իրավունքները մեկից ավելի կողմերի մոտ են, արդյոք կա՞ որևէ մեխանիզմ, որն այդ կողմերին գործնական կարողություն է տալիս միասնաբար գործադրելու իրենց իրավունքները, եթե նրանք այդպիսի ցանկություն ունենան: Այդպիսի մեխանիզմի բացակայությունը վկայում է այն մասին, որ իրավունքները կարող են իրական չլինել: Որքան ավելի շատ են կողմերը, որոնց համաձայնությունը պահանջվում է իրավունքների գործադրման համար, այնքան ավելի փոքր է հավանականությունը, որ այդ իրավունքներն իրական են: Այնուամենայնիվ, տնօրենների խորհուրդը, որի անդամները որոշում ընդունողից անկախ են, կարող է ծառայել որպես բազմաթիվ ներդրողների միասնական գործողությունների մեխանիզմ՝ իրենց իրավունքները գործադրելու համար: Հետևաբար, տնօրենների անկախ խորհրդի կողմից զրկելու իրավունքի գործադրելիության իրական լինելն ավելի մեծ հավանականություն ունի, քան եթե այդ նույն իրավունքները գործադրելի լինեին առանձին-առանձին, մեծ քանակությամբ ներդրողների կողմից:
- գ) Արդյո՞ք իրավունք ունեցող կողմը կամ կողմերը օգուտ կքաղեն այդ իրավունքները գործադրելուց: Օրինակ, ներդրման օբյեկտում պոտենցիալ ձայներ ունեցողը (տե՛ս F47-F50 պարագրաֆները) պետք է հաշվի առնի գործիքի գործադրման կամ փոխարկման գինը: Ձայնի պոտենցիալ իրավունքների պայմաններն ավելի հավանական է որ իրական լինեն, երբ գործիքը գործադրելը ձեռնառու է կամ էլ ներդրողը գործիքի գործադրումից կամ փոխարկումից այլ պատճառներով օգուտ կունենա (օրինակ, ներդրողի և ներդրման օբյեկտի միջև սիներգիաներ իրականացնելու միջոցով):

F24 Իրավունքներն իրական լինելու համար դրանք նաև պետք է գործադրելի լինեն, երբ անհրաժեշտ է որոշում ընդունել համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման վերաբերյալ: Սովորաբար, իրական լինելու համար, պետք է տվյալ պահին գործադրելի լինեն: Սակայն երբեմն իրավունքները կարող են իրական լինել, նույնիսկ երբ դրանք տվյալ պահին գործադրելի չեն:

Կիրառման օրինակներ
<p>Օրինակ 3</p> <p>Ներդրման օբյեկտն անց է կացնում բաժնետերերի տարեկան ժողովներ, որոնց ընթացքում համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման որոշումներ են ընդունվում: Բաժնետերերի հաջորդ ժողովը տեղի է ունենալու ութ ամիս հետո: Այնուամենայնիվ, այն բաժնետերերը, ովքեր առանձին կամ միասին տիրապետում են ձայնի իրավունքի առնվազն 5 տոկոսին, կարող են հրավիրել արտահերթ ժողով՝ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ գոյություն ունեցող քաղաքականությունը փոխելու համար, սակայն մյուս բաժնետերերին համապատասխան ծանուցում անելու պահանջն ասում է, որ այդպիսի ժողովը չի կարող իրականացվել առնվազն 30 օրվա ընթացքում: Համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ քաղաքականությունը կարող է փոխվել միայն բաժնետերերի հերթական կամ արտահերթ ժողովների ժամանակ: Այն ընդգրկում է ակտիվների էական վաճառքի հաստատումը, ինչպես նաև էական ներդրումների կատարումը կամ</p>

օտարումը:

Վերը շարադրված դրվագը կիրառելի է ստորև նկարագրված 3Ա-3Դ օրինակների նկատմամբ: Յուրաքանչյուր օրինակ հաշվի է առնվում առանձին:

Օրինակ 3 Ա

Ներդրողը տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների մեծամասնությանը: Ներդրողի ձայնի իրավունքն իրական է, քանի որ ներդրողը կարողություն ունի որոշումներ ընդունելու համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման վերաբերյալ, եթե այդպիսի կարիք առաջանա: Այն փաստը, որ 30 օր պետք է անցնի, որպեսզի ներդրողը կարողանա գործադրել իր ձայնի իրավունքը, խոչընդոտ չի հանդիսանում, որ ներդրողը, բաժնետոմսերի ձեռքբերման պահից սկսած, համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն ունենա:

Օրինակ 3 Բ

Ներդրողը ներդրման օբյեկտում բաժնետոմսերի մեծամասնության ձեռքբերման ֆորվարդային պայմանագրի կողմ է հանդիսանում: Ֆորվարդային պայմանագրի իրականացման ժամկետը լրանում է 25 օրից: Առկա բաժնետերերը անկարող են փոխել գոյություն ունեցող քաղաքականությունը համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ, քանի որ արտահերթ ժողովը չի կարող տեղի ունենալ առնվազն 30 օրվա ընթացքում, երբ ֆորվարդային պայմանագիրն արդեն իրականացված կլինի: Այսպիսով, ներդրողն ունի իրավունքներ, որոնք, ըստ էության, հավասարազոր են վերը բերված 3Ա օրինակի՝ բաժնետոմսերի մեծամասնությանը տիրապետող բաժնետիրոջ իրավունքներին (այսինքն՝ ֆորվարդային պայմանագրի կողմ հանդիսացող բաժնետերը կարող է որոշումներ ընդունել համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման վերաբերյալ, եթե այդպիսի կարիք առաջանա): Ներդրողի ֆորվարդային պայմանագիրն իրական իրավունք է, որը ներդրողին տալիս է համապատասխան գործունեությունները ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն՝ նույնիսկ մինչև ֆորվարդային պայմանագիրը կատարելը:

Օրինակ 3 Գ

Ներդրողն ունի ներդրման օբյեկտում բաժնետոմսերի մեծամասնությունը ձեռք բերելու իրական օպցիոն, որի կատարման ժամկետը լրանում է 25 օրից, և որի իրականացումը մեծապես ձեռնտու է: Նույն եզրակացության կարելի է հանգել, ինչպես և 3Բ օրինակում:

Օրինակ 3 Դ

Ներդրողը ներդրման օբյեկտում բաժնետոմսերի մեծամասնությունը ձեռք բերելու ֆորվարդային պայմանագրի կողմ է և այլ հարակից իրավունքներ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ չունի: Ֆորվարդային պայմանագրի իրականացման ժամկետը լրանում է վեց ամսից: Վերը բերված օրինակներին հակառակ, ներդրողը համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն չունի: Գոյություն ունեցող բաժնետերերն ունեն համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն, քանի որ նրանք կարող են փոխել համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ գոյություն ունեցող քաղաքականությունը մինչև ֆորվարդային պայմանագրի կատարելը:

F25

Այլ կողմերի կողմից գործադրելի իրական իրավունքները կարող են թույլ չտալ, որ ներդրողը վերահսկի ներդրման օբյեկտին, որին վերաբերում են այդ իրավունքները: Այդպիսի իրական իրավունքները չեն պահանջում, որ այդ իրավունքներին տիրապետողները որոշումների ընդունում նախաձեռնելու կարողություն ունենան: Քանի որ այդ իրավունքները միայն պաշտպանական չեն (տե՛ս F26-F28 պարագրաֆները), այլ կողմերի իրական իրավունքները կարող են թույլ չտալ, որ ներդրողը վերահսկի ներդրման օբյեկտին, նույնիսկ եթե այդ իրավունքները դրանց տիրապետողներին տալիս են միայն ընթացիկ կարողություն՝ հաստատելու կամ կասեցնելու համապատասխան գործունեություններին վերաբերող որոշումները:

Պաշտպանական իրավունքներ

- Բ26 Երբ ներդրողը գնահատում է, թե արդյոք իրավունքները նրան իշխանություն են տալիս ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, նա պետք է քննարկի իր և ուրիշների իրավունքների պաշտպանական լինելու հանգամանքը: Պաշտպանական իրավունքները վերաբերում են ներդրման օբյեկտի գործունեությունների արմատական փոփոխություններին կամ կիրառվում են բացառիկ իրադրություններում: Սակայն ոչ բոլոր իրավունքներն են, որ կիրառվում են բացառիկ իրադրություններում կամ կախված են իրադարձություններից, պաշտպանական են համարվում (տե՛ս Բ13-Բ53 պարագրաֆները):
- Բ27 Քանի որ պաշտպանական իրավունքները նախատեսված են նրանց տիրապետողների շահերը պաշտպանելու համար՝ չտալով սակայն այդ կողմին իշխանություն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, որին նշված իրավունքները վերաբերում են, ապա միայն պաշտպանական իրավունք ունեցող ներդրողը չի կարող իշխանություն ունենալ կամ խանգարել, որ մյուս կողմը իշխանություն ունենա ներդրման օբյեկտի նկատմամբ (տե՛ս 14-րդ պարագրաֆը):
- Բ28 Պաշտպանական իրավունքների օրինակներից են՝
- ա) վարկատուի իրավունքը՝ արգելելու վարկառուին նախաձեռնել գործունեություն, որը կարող է էապես փոխել վարկառուի պարտքային դիսկը ի վնաս վարկատուի:
 - բ) ներդրման օբյեկտում չվերահսկող բաժնեմաս ունեցող կողմի իրավունքը՝ հաստատելու կապիտալ ծախսումները, որոնք ավելի մեծ են, քան դա պահանջվում է սովորական տնտեսական գործունեության ընթացքում կամ հաստատելու բաժնային կամ պարտքային գործիքների թողարկումը:
 - գ) վարկատուի իրավունքը՝ առգրավելու վարկառուի ակտիվները, եթե վարկառուն անկարող է կատարել վարկի վճարման սահմանված պայմանները:

Գործունեության թույլտվություն (Ֆրանչայզինգ)

- Բ29 Ֆրանչայզինգի պայմանագիրը, որում ներդրման օբյեկտը օգտագործողն է, հաճախ իրավատիրոջը տալիս է իրավունքներ, որոնք նախատեսված են պաշտպանելու գործունեության (ֆրանչայզի) ապրանքանիշը: Ֆրանչայզինգի պայմանագրերը սովորաբար իրավատերերին տալիս են որոշումների ընդունման որոշ իրավունքներ՝ օգտագործողի գործողությունների նկատմամբ:
- Բ30 Ընդհանուր առմամբ, իրավատերերի իրավունքները չեն սահմանափակում այլ կողմերի՝ օգտագործողի հատույցների վրա էական ազդեցություն ունեցող որոշում ընդունելու կարողությունը: Ոչ էլ իրավատերերի իրավունքները ֆրանչայզինգի պայմանագրում անպայմանորեն նրանց ընթացիկ կարողություն են տալիս՝ ուղղորդելու այն գործունեությունը, որն էականորեն ազդում է օգտագործողի հատույցների վրա:
- Բ31 Անհրաժեշտ է տարբերություն դնել օգտագործողի հատույցների վրա էականորեն ազդող որոշումներ ընդունելու ընթացիկ կարողության և գործունեության ապրանքանիշի պաշտպանությանն ուղղված որոշումներ ընդունելու կարողության միջև: Իրավատերն իշխանություն չունի օգտագործողի նկատմամբ, եթե այլ կողմերն ունեն գործող իրավունքներ, որոնք նրանց տալիս են օգտագործողի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդող ընթացիկ կարողություն:
- Բ32 Կնքելով ֆրանչայզինգի պայմանագիր՝ օգտագործողը միակողմանի որոշում է ընդունում գործի դնել իր բիզնեսը ֆրանչայզինգի պայմանագրի պայմանների համաձայն, սակայն իր սեփական հաշվին:
- Բ33 Այնպիսի հիմնարար որոշումների նկատմամբ վերահսկողությունը, ինչպիսիք են օգտագործողի իրավական տեսակը և նրա ֆինանսավորման կառուցվածքը, կարող է որոշվել այն կողմերի կողմից, որոնք իրավատեր չեն, և կարող է էապես ազդել օգտագործողի հատույցների վրա: Որքան ցածր է իրավատիրոջ կողմից տրամադրվող ֆինանսական օժանդակության մակարդակը, և որքան ցածր է իրավատիրոջ ենթարկվածությունը օգտագործողից ստացվող հատույցների փոփոխականության դիսկին, այնքան մեծ է հավանականությունը, որ իրավատիրոջ իրավունքները միայն պաշտպանական են:

Ձայնի իրավունք

Բ34 Հաճախ ներդրողն ունենում է ընթացիկ կարողություն՝ ձայնի կամ նմանատիպ իրավունքների միջոցով ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները: Ներդրողը պետք է հաշվի առնի այս բաժնի պահանջները (Բ35-Բ50 պարագրաֆներ), եթե ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդվում են ձայնի իրավունքի միջոցով:

Իշխանություն՝ ձայների մեծամասնությամբ

Բ35 Ներդրողը, ով տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների կեսից ավելին, իշխանություն ունի հետևյալ իրավիճակներում, եթե միայն չեն կիրառվում Բ36 և Բ37 պարագրաֆները՝

- ա) համապատասխան գործունեություններն ուղղորդվում են ձայների մեծամասնությանը տիրապետողի ձայնով,
- բ) համապատասխան գործունեություններն ուղղորդող ղեկավար մարմնի անդամների մեծամասնությունը նշանակվում է ձայների մեծամասնությանը տիրապետողի ձայնով:

Ձայների մեծամասնություն՝ առանց իշխանության

Բ36 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունենալու համար նրա ձայների կեսից ավելին տիրապետող ներդրողի ձայնի իրավունքը պետք է լինի իրական, համաձայն Բ22-Բ25 պարագրաֆների, և պետք է ներդրողին տա ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները, ինչը հաճախ իրականացվում է գործառնական ու ֆինանսական քաղաքականությունների սահմանման միջոցով: Եթե մեկ այլ կազմակերպություն տիրապետում է գործող իրավունքների, որոնք նրան տալիս են համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու իրավունք, և այդ կազմակերպությունը ներդրողի գործակալը չէ, ապա ներդրողն իշխանություն չի իրագործում ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Բ37 Ներդրողն իշխանություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, նույնիսկ երբ ներդրողը տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների մեծամասնությանը, եթե ձայնի այդ իրավունքներն իրական չեն: Օրինակ, ներդրողը, որը տիրապետում է ձայնի իրավունքի կեսից ավելին ներդրման օբյեկտում, չի կարող իշխանություն ունենալ, եթե համապատասխան գործունեությունները ենթակա են ուղղորդման կառավարության, դատարանի, կառավարչի, գույքը տնօրինողի, լուծարողի կամ կարգավորողի կողմից:

Իշխանություն՝ առանց ձայների մեծամասնություն ունենալու

Բ38 Ներդրողը կարող է իշխանություն ունենալ, նույնիսկ եթե նրա ձայները ներդրման օբյեկտում մեծամասնություն չեն կազմում: Ներդրողը կարող է իշխանություն ունենալ մեծամասնություն չկազմող ձայներով ներդրման օբյեկտում, օրինակ, ստորև բերվածի միջոցով՝

- ա) պայմանագրային պայմանավորվածություն՝ ներդրողի և ձայնի իրավունքի այլ տիրապետողների միջև (տե՛ս պարագրաֆ Բ39).
- բ) այլ պայմանագրային պայմանավորվածություններից առաջացող իրավունքներ (տե՛ս պարագրաֆ Բ40).
- գ) ներդրողի ձայները (տե՛ս Բ41-Բ45 պարագրաֆները).
- դ) պոտենցիալ ձայներ (տե՛ս Բ47-Բ50 պարագրաֆները). կամ
- ե) (ա) - (դ) կետերի համակցությունը:

Պայմանագրային պայմանավորվածություն ձայնի իրավունքի այլ տիրապետողների հետ

Բ39 Ներդրողի և ձայնի իրավունքի այլ տիրապետողների միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է ներդրողին իրավունք տալ գործադրելու ձայնի իրավունքներ, որոնք բավարար կլինեն նրան իշխանություն ապահովելու համար, նույնիսկ եթե ներդրողը չունի ձայնի իրավունքներ, որոնք

բավարար կլինեն նրան իշխանություն ապահովելու համար առանց այդպիսի պայմանագրային համաձայնության: Սակայն պայմանագրային համաձայնությունը կարող է երաշխավորել, որ ներդրողը կարող է քվեարկության հարցում ուղղորդել ձայնի իրավունքի՝ բավարար քանակի այլ տիրապետողների, որպեսզի ներդրողին հնարավորություն տա որոշումներ ընդունելու համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ:

Այլ պայմանագրային պայմանավորվածություններից առաջացող իրավունքներ

P40 Որոշումների ընդունման այլ իրավունքները, ձայնի իրավունքների զուգակցությամբ, կարող են ներդրողին տալ համապատասխան գործունեությունների ուղղորդման ընթացիկ կարողություն: Օրինակ, պայմանագրային պայմանավորվածությունում նախատեսված իրավունքները՝ ձայնի իրավունքի զուգակցությամբ, կարող են բավարար լինել ներդրողին ընթացիկ կարողություն տալու համար՝ ուղղորդելու ներդրման օբյեկտի արտադրական գործընթացները կամ ուղղորդելու ներդրման օբյեկտի այլ գործառնական կամ ֆինանսական գործունեությունները, որոնք էականորեն ազդում են ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա: Սակայն այլ իրավունքների բացակայության պարագայում՝ ներդրման օբյեկտի տնտեսական առումով կախվածությունը ներդրողից (ինչպիսին է, օրինակ, մատակարարի հարաբերությունն իր հիմնական հաճախորդի հետ) չի հանգեցնում ներդրողի իշխանությանը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Ներդրողի ձայնի իրավունքը

P41 Ներդրողը, որի ձայները մեծամասնություն չեն կազմում, ունի բավարար իրավունքներ իրեն իշխանություն տալու համար, երբ նա համապատասխան գործունեությունները միակողմանի ուղղորդելու գործնական կարողություն ունի:

P42 Իշխանություն տալու համար ներդրողի ձայնի իրավունքի բավարար լինելը գնահատելիս, ներդրողը հաշվի է առնում բոլոր փաստերն ու հանգամանքները, ներառյալ՝

ա) ներդրողի՝ ձայնի իրավունքի տիրապետման չափը՝ ձայնի իրավունքի այլ տիրապետողների տիրապետման չափի ու ապակենտրոնացման աստիճանի հարաբերությամբ, նշելով հետևյալը՝

(i) որքան մեծ է ներդրողի ձայնի իրավունքը, այնքան ավելի մեծ է հավանականությունը, որ ներդրողն ունի գործող իրավունք, որն իրեն համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն է տալիս:

(ii) որքան մեծ է ներդրողի ձայնի իրավունքը՝ ձայնի իրավունքի այլ տիրապետողների համեմատությամբ, այնքան ավելի մեծ է հավանականությունը, որ ներդրողը գործող իրավունք ունի, որն իրեն համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն է տալիս:

(iii) որքան շատ կողմեր են պահանջվում, որոնք պետք է համագործակցեն՝ ներդրողի ձայնը չեզոքացնելու համար, այնքան ավելի մեծ է հավանականությունը, որ ներդրողը գործող իրավունք ունի, որն իրեն համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն է տալիս:

բ) պոտենցիալ ձայները, որոնց տիրապետում է են ներդրողը, այլ ձայնի իրավունք ունեցողները կամ այլ կողմերը (տե՛ս P47-P50 պարագրաֆները):

գ) պայմանագրային այլ պայմանավորվածություններից առաջացող իրավունքները (տե՛ս P40 պարագրաֆը): և

դ) լրացուցիչ փաստերն ու հանգամանքները, որոնք ցուցանում են, որ ներդրողը որոշում ընդունելու անհրաժեշտության պահին ունի կամ չունի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն, ներառյալ՝ ձայների բաշխման պատկերը բաժնետերերի նախորդ ժողովներին:

P43 Երբ համապատասխան գործունեությունների ուղղորդումը որոշվում է ձայների մեծամասնությամբ, և ներդրողի ձայնի իրավունքը զգալիորեն ավելի մեծ է, քան ձայնի իրավունքի որևէ այլ տիրապետողինը

կամ տիրապետողների կազմակերպված խմբինը, իսկ բաժնետիրության այլ պորտֆելները ապակենտրոնացված են, ապա կարող է պարզ դառնալ, հաշվի առնելով միայն 42 պարագրաֆի (ա) - (զ) կետերում թվարկված գործոնները, որ ներդրողն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Կիրառման օրինակներ
<p>Օրինակ 4</p> <p>Ներդրողը ձեռք է բերում ներդրման օբյեկտի ծայների 48 տոկոսը: Ձայնի իրավունքի մնացած մասը պատկանում է հազարավոր բաժնետերերի, որոնցից և ոչ մեկը չունի ծայնի իրավունքի 1 տոկոսը գերազանցող իրավունք: Ոչ մի բաժնետեր մյուսների հետ խորհրդակցելու կամ միասնական որոշում ընդունելու պայմանավորվածություն չունի: Ձայնի իրավունքի ձեռք բերվող համամասնությունը գնահատելիս՝ հիմնվելով մյուս բաժնեմասնակցությունների համեմատական մեծության վրա, ներդրողը որոշում է, որ 48 տոկոսի մասնակցությունը բավարար կլինի այն վերահսկելու համար: Այդ դեպքում, հիմնվելով իր մասնակցության բացարձակ մեծության և մյուս բաժնեմասնակցությունների համեմատական մեծության վրա, ներդրողը եզրակացնում է, որ նա ունի ծայնի իրավունք տվող բավարար չափով գերիշխող մասնակցություն՝ իշխանության չափանիշին համապատասխանելու համար, առանց իշխանության որևէ այլ ապացույց հաշվի առնելու անհրաժեշտության:</p> <p>Օրինակ 5</p> <p>Ներդրող Ա-ն տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ծայնի իրավունքի 40 տոկոսին, իսկ 12 այլ ներդրողներ՝ յուրաքանչյուրը ներդրման օբյեկտի ծայնի իրավունքի 5 տոկոսին: Համաձայն բաժնետերերի միջև համաձայնության, ներդրող Ա-ին իրավունք է տրվում նշանակել, ազատել համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու համար պատասխանատու կառավարող մարմնի անդամներին և սահմանել նրանց վարձատրության չափը: Այդ համաձայնության մեջ փոփոխություն մտցնելու համար անհրաժեշտ է բաժնետերերի երկու երրորդը կազմող մեծամասնության ծայների առկայությունը: Այդ դեպքում ներդրող Ա-ն եզրակացնում է, որ միայն իր մասնակցության բացարձակ մեծությունը և մյուս բաժնեմասնակցությունների համեմատական մեծությունը վճռող չեն կարող լինել որոշելու համար, թե արդյո՞ք ներդրողի իրավունքները բավարար են՝ նրան իշխանություն տալու համար: Այնուամենայնիվ, ներդրող Ա-ն որոշում է, որ համապատասխան գործունեությունները ուղղորդելու համար պատասխանատու կառավարող մարմնի անդամներին նշանակելու, ազատելու և նրանց փոխհատուցման չափը սահմանելու իր պայմանագրային իրավունքը բավարար է եզրակացնելու համար, որ նա իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ: Այն փաստը, որ ներդրող Ա-ն կարող է չգործադրել այդ իրավունքը, կամ նրա կողմից ղեկավարության անդամներին նշանակելու, ազատելու և նրանց փոխհատուցման չափը սահմանելու իր իրավունքը գործադրելու հավանականությունը չափեք է հաշվի առնվի ներդրող Ա-ի իշխանություն ունենալը գնահատելիս:</p>

Բ44 Այլ իրավիճակներում, միայն Բ42 պարագրաֆի (ա) - (զ) կետերում նշված գործոնները հաշվի առնելուց հետո կարող է պարզ դառնալ, որ ներդրողն իշխանություն չունի:

Կիրառման օրինակ
<p>Օրինակ 6</p> <p>Ներդրող Ա-ն տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ծայների 45 տոկոսին: Երկու այլ ներդրողներից յուրաքանչյուրը տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ծայնի իրավունքի 26 տոկոսին: Ձայնի իրավունքի մնացած մասին տիրապետում են երեք այլ բաժնետերեր, որոնցից յուրաքանչյուրի ծայնի իրավունքը</p>

կազմում է 1 տոկոս: Չկան որոշումների ընդունման վրա ներազդող որևէ այլ պայմանավորվածություններ: Այս դեպքում, վերլուծելով ներդրող Ա-ի ձայնի իրավունք տվող մասնակցության մեծությունը և դրա հարաբերակցությունը մյուս բաժնեմասնակցությունների մեծության նկատմամբ, հնարավոր կլինի եզրակացնել, որ ներդրող Ա-ն իշխանություն չունի: Միայն մյուս երկու ներդրողները համագործակցության կարիք կունենան, որպեսզի կարողանան զրկել ներդրող Ա-ին ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու հնարավորությունից:

Բ45 Սակայն Բ42 պարագրաֆի (ա) - (զ) կետերում թվարկված գործոններն ինքնին չեն կարող վճռորոշ լինել: Եթե այդ գործոնները հաշվի առնելուց հետո ներդրողը վստահ չէ, թե արդյոք ինքը իշխանություն ունի, ապա նա պետք է ուսումնասիրի լրացուցիչ փաստեր ու հանգամանքներ, ինչպես օրինակ այն, թե արդյոք այլ բաժնետերերը իրենց բնույթով պասիվ են, ինչպես դա երևում է բաժնետերերի նախորդ ժողովների քվեարկության արդյունքներից: Սա ներառում է Բ18 պարագրաֆում նկարագրած գործոնների գնահատումը և Բ19 ու Բ20 պարագրաֆների ցուցանիշները: Որքան քիչ են ներդրողի ձայնի իրավունքները, և որքան քիչ են այն կողմերը, որոնք համագործակցության կարիք ունեն՝ ներդրողին իր իրավունքից զրկելու համար, այնքան ավելի մեծ է լինելու վստահությունը լրացուցիչ փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ՝ գնահատելու համար, թե արդյոք ներդրողի իրավունքները բավարար են, որ նրան իշխանություն տան: Երբ Բ18 ու Բ20 պարագրաֆների փաստերն ու հանգամանքները ուսումնասիրվում են ներդրողի իրավունքների հետ միասին, ապա իշխանության ապացույցին Բ18 պարագրաֆում պետք է տրվի ավելի մեծ կշիռ, քան իշխանության ցուցանիշներին՝ Բ19 ու Բ20 պարագրաֆներում:

Կիրառման օրինակներ
<p>Օրինակ 7</p> <p>Ներդրողը տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների 45 տոկոսին: Տասնմեկ այլ բաժնետերերից յուրաքանչյուրը տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 5 տոկոսին: Բաժնետերերից և ոչ մեկը չունի մյուսների հետ խորհրդակցելու կամ միասնական որոշում ընդունելու պայմանագրային պայմանավորվածություն, չունի ձայնի իրավունքի 1 տոկոսը գերազանցող իրավունք: Այս դեպքում ներդրողի մասնակցության բացարձակ մեծությունը և մյուս բաժնեմասնակցությունների համեմատական մեծությունը ինքնին վճռորոշ չեն կարող լինել որոշելու համար, թե արդյոք ներդրողի իրավունքները բավարար են՝ նրան ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն տալու համար: Պետք է հաշվի առնվեն լրացուցիչ փաստեր ու հանգամանքներ, որոնք կարող են ապացույց տրամադրել ներդրողի՝ իշխանություն ունենալու կամ չունենալու մասին:</p> <p>Օրինակ 8</p> <p>Ներդրողը տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 35 տոկոսին: Երեք այլ բաժնետերերից յուրաքանչյուրը տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 5 տոկոսին: Ձայնի իրավունքի մնացած մասը պատկանում է բազմաթիվ այլ բաժնետերերի, որոնցից և ոչ մեկը չունի ձայնի իրավունքի 1 տոկոսը գերազանցող իրավունք: Ոչ մի բաժնետեր մյուսների հետ խորհրդակցելու կամ միասնական որոշում ընդունելու համաձայնություն չունի: Ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեությունների մասին որոշումները ձայների մեծամասնությամբ հաստատում են պահանջում բաժնետերերի համապատասխան ժողովների ժամանակ. բաժնետերերի վերջին համապատասխան ժողովներին տրվել է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 75 տոկոսը: Այդ դեպքում վերջին համապատասխան ժողովներին այլ բաժնետերերի ակտիվ մասնակցությունը ցուցանշում է, որ ներդրողը չունի գործնական կարողություն՝ միակողմանի ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները, անկախ նրանից, թե արդյոք ներդրողն ուղղորդել է համապատասխան գործունեությունները, քանի որ բավարար քանակի այլ բաժնետերեր քվեարկել են նույն ձևով, ինչպես և ներդրողը:</p>

Բ46 Եթե Բ42 պարագրաֆի (ա) - (դ) կետերում թվարկված գործոնները հաշվի առնելուց հետո պարզ չի դառնում, թե արդյոք ներդրողն իշխանություն ունի, ապա ներդրողը վերահսկողություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Պոտենցիալ ձայները

Բ47 Վերահսկողությունը գնահատելիս ներդրողը հաշվի է առնում իր ձայները, ինչպես նաև մյուս կողմերի ձայնի պոտենցիալ իրավունքները՝ որոշելու համար, թե արդյոք նա իշխանություն ունի: Ձայնի հնարավոր իրավունքը ներդրման օբյեկտում ձայների ձեռքբերման իրավունքն է, ինչպիսին է, օրինակ, փոխարկելի գործիքներից կամ օպցիոններից առաջացող իրավունքը՝ ներառյալ ֆորվարդային պայմանագրերը: Ձայնի այդպիսի հնարավոր իրավունքները հաշվի են առնվում միայն այն դեպքում, երբ իրավունքներն իրական են (տե՛ս Բ22-Բ25 պարագրաֆները):

Բ48 Երբ հաշվի են առնվում պոտենցիալ ձայները, ներդրողը պետք է հաշվի առնի գործիքի նպատակն ու կառուցվածքը, ինչպես նաև ներդրման օբյեկտում ցանկացած այլ մասնակցության նպատակն ու կառուցվածքը: Սա ներառում է գործիքի տարբեր ժամկետների ու պայմանների գնահատումը, ինչպես նաև այդ ժամկետներին ու պայմաններին համաձայնելու համար ներդրողի ակնհայտ ակնկալիքները, դրդապատճառներն ու նկատառումները:

Բ49 Եթե ներդրողն ունի նաև ներդրման օբյեկտի գործունեություններին վերաբերող ձայնի կամ որոշումներ ընդունելու այլ իրավունքներ, ապա ներդրողը պետք է գնահատի, թե արդյոք այդ իրավունքները, պոտենցիալ ձայների հետ միասին, նրան տալիս են իշխանություն:

Բ50 Իրական պոտենցիալ ձայները, առանձին կամ այլ իրավունքների համակցությամբ, կարող են ներդրողին ընթացիկ կարողություն տալ՝ ուղղորդելու համապատասխան գործունեությունները: Օրինակ, սա կարող է լինել այն դեպքը, երբ ներդրողը տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների 40 տոկոսին և, համաձայն Բ23 պարագրաֆի, ունի իրական իրավունքներ, որոնք առաջանում են լրացուցիչ 20 տոկոս ձայնի իրավունք ձեռք բերելու օպցիոններից:

Կիրառման օրինակներ
Օրինակ 9 <p>Ներդրող Ա-ն տիրապետում է ներդրման օբյեկտում ձայների 40 տոկոսին: Ներդրող Բ-ն տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 30 տոկոսին, ինչպես նաև ունի ներդրող Ա-ի ձայնի իրավունքի կեսի ձեռք բերման օպցիոն: Օպցիոնը գործադրելի է հաջորդող երկու տարիների ընթացքում հաստատուն գնով, ինչը մեծապես ձեռնտու չէ (և ակնկալվում է այդպիսին մնալ այդ երկու տարվա ժամանակահատվածում): Ներդրող Ա-ն գործադրում է իր ձայնի իրավունքը և ակտիվորեն ուղղորդում է ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեությունները: Այդպիսի դեպքում հավանական է, որ ներդրող Ա-ն բավարարի իշխանության չափանիշին, քանի որ նա ունի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն: Թեև ներդրող Բ-ն ունի ձայնի լրացուցիչ իրավունքի գնման օպցիոններ, որոնք գործադրելի են տվյալ պահին (այսինքն՝ գործադրելու դեպքում դրանք կապահովեն ներդրման օբյեկտում ձայների մեծամասնություն), այդ օպցիոններին վերաբերող ժամկետներն ու պայմաններն այնպիսին են, որ դրանք իրական չեն համարվում:</p>

Օրինակ 10

Ներդրող Ա-ն և երկու այլ ներդրողներից յուրաքանչյուրը տիրապետում են ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի մեկ երրորդին: Ներդրման օբյեկտի տնտեսական գործունեությունը սերտորեն կապված է ներդրող Ա-ի գործունեության հետ: Բացի բաժնային գործիքներից, ներդրող Ա-ն ունի նաև պարտքային գործիքներ, որոնք ցանկացած պահի և սահմանված գնով փոխարկելի են ներդրման օբյեկտի սովորական բաժնետոմսերի, ինչը ձեռնտու չէ (սակայն չպատճառելով շատ մեծ վնաս): Պարտքային գործիքի փոխարկման դեպքում ներդրող Ա-ն կունենա ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքի 60 տոկոսը: Ներդրող Ա-ն օգուտ կքաղի սիներգիաների իրականացումից, եթե պարտքային գործիքները փոխարկվեն ներդրման օբյեկտի սովորական բաժնետոմսերի: Ներդրող Ա-ն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, քանի որ նա տիրապետում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքին՝ իրական պոտենցիալ ձայների հետ միասին, որոնք նրան տալիս են համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն:

Իշխանություն, երբ ձայնի կամ նմանատիպ իրավունքներն էականորեն չեն ազդում ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա

- P51 Ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը գնահատելիս (տե՛ս P5-P8 պարագրաֆները) ներդրողը պետք է հաշվի առնի մասնակցության և որոշումների ընդունման հարցերը ներդրման օբյեկտի ստեղծման փուլում, որպես դրա կառուցվածքի մի մաս, և գնահատի, թե արդյոք գործարքի պայմաններն ու մասնակցության բնորոշ հատկանիշները ներդրողին տալիս են բավարար իրավունքներ իշխանության համար: Ներդրման օբյեկտի կառուցվածքում ներգրավվածությունն ինքնին բավարար չէ ներդրողին վերահսկողության հնարավորություն տալու համար: Սակայն կառուցվածքում ներգրավվածությունը կարող է վկայել, որ ներդրողը հնարավորություն ունի ձեռք բերելու իրավունքներ, որոնք բավարար են ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունենալու համար:
- P52 Ի լրումն, ներդրողը պետք է հաշվի առնի այնպիսի պայմանագրային պայմանավորվածություններ, ինչպիսիք են գնման իրավունքը, վաճառքի իրավունքը և լուծարման իրավունքը, որոնք սահմանվել են ներդրման օբյեկտի ստեղծման ժամանակ: Եթե այդպիսի պայմանագրային պայմանավորվածությունները ներառում են գործունեություններ, որոնք սերտորեն կապված են ներդրման օբյեկտի հետ, ապա այդ գործունեությունները, ըստ էության, ներդրման օբյեկտի բոլոր գործունեությունների անբաժան մասն են, նույնիսկ եթե դրանք կարող են տեղի ունենալ ներդրման օբյեկտի իրավական սահմաններից դուրս: Հետևաբար, ներդրման օբյեկտի հետ սերտորեն կապված պայմանագրային պայմանավորվածություններում ներառված՝ որոշումների ընդունման բացահայտ կամ ենթադրվող իրավունքները պետք է հաշվի առնվեն որպես համապատասխան գործունեություններ, երբ որոշվում է ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանության հարցը:
- P53 Որոշ ներդրողների համար համապատասխան գործունեությունները տեղի են ունենում միայն այն ժամանակ, երբ ստեղծվում են առանձին իրավիճակներ կամ տեղի են ունենում առանձին իրադարձություններ: Ներդրման օբյեկտի կառուցվածքը կարող է լինել այնպիսին, որ նրա գործունեությունների ուղղորդումը և նրա հատույցները նախորոշված են, եթե միայն չառաջանան այդպիսի իրավիճակներ կամ տեղի չունենան այդպիսի իրադարձություններ: Այդ դեպքում, միայն ներդրման օբյեկտի գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները, երբ այդպիսի իրավիճակները կամ իրադարձությունները տեղի են ունենում, կարող են էականորեն ազդել նրա հատույցների վրա և, հետևաբար, համարվել համապատասխան գործունեություններ: Այդպիսի իրավիճակների կամ իրադարձությունների անհրաժեշտությունը չունի այն ներդրողը, որն ունի իշխանություն ունենալու համար այդ որոշումներն ընդունելու կարողություն: Այն փաստը, որ որոշումների ընդունման իրավունքը պայմանավորված է ստեղծվող իրավիճակով կամ տեղի ունեցող իրադարձությամբ, ինքնին այդ իրավունքները չի դարձնում պաշտպանական:

Օրինակ 11

Ներդրման օբյեկտի միակ տնտեսական գործունեությունը, ըստ հիմնադիր փաստաթղթերի, դեբիտորական պարտքերի գնումն է և դրանց առօրյա սպասարկումը իր ներդրողների համար: Առօրյա սպասարկումը ներառում է մայր գումարի և տոկոսների վճարումների հավաքագրումը և փոխանցումը, երբ դրանց վճարման ժամկետը լրանում է: Դեբիտորական պարտքի չվճարման դեպքում ներդրման օբյեկտն անմիջապես վաճառում է դեբիտորական պարտավորությունը ներդրողին, ինչպես դա առանձին համաձայնեցվել է վաճառքի պայմանագրով, որը կնքվել է ներդրողի և ներդրման օբյեկտի միջև: Միակ համապատասխան գործունեությունները դեբիտորական պարտավորությունների կառավարումն է՝ դրանց չվճարման դեպքում, քանի որ դա միակ գործունեությունն է, որը կարող է էականորեն ազդել ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա: Դեբիտորական պարտավորությունների կառավարումը մինչև դրանց չվճարումը համապատասխան գործունեություն չի համարվում, քանի որ այն էական որոշումներ չի պահանջում, որոնք կարող են էականորեն ազդել ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա. մինչև չվճարումը կատարված գործողությունները նախորոշված են և կայանում են վճարման ենթակա դրամական հոսքերի հավաքագրման և ներդրողներին դրանց փոխանցման մեջ: Հետևաբար, ներդրողի՝ ներդրման օբյեկտի հատույցների վրա էականորեն ազդող համընդհանուր գործունեությունը գնահատելիս, պետք է հաշվի առնվի միայն պարտավորությունների չկատարման դեպքում ներդրողի կողմից ակտիվների կառավարման իրավունքը: Այս օրինակում ներդրման օբյեկտի կառուցվածքը երաշխավորում է ներդրողի մոտ հատույցների վրա էականորեն ազդող գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման իրավունքի առկայությունը ճիշտ այն միակ պահին, երբ պահանջվում է որոշումների ընդունման այդպիսի իրավունք: Վաճառքի պայմանագրի պայմաններն ընդհանուր գործարքի և ներդրման օբյեկտի հիմնադրման անբաժանելի մասն են: Հետևաբար, վաճառքի պայմանագրի պայմանները, ներդրման օբյեկտի հիմնադիր փաստաթղթերի հետ մեկտեղ, բերում են այն եզրակացության, որ ներդրողն իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, նույնիսկ երբ ներդրողը ստանձնում է դեբիտորական պարտքերի սեփականությունը միայն պարտավորությունների չկատարման պարագայում և իրականացնում է չվճարված դեբիտորական պարտավորությունների կառավարումը ներդրման օբյեկտի իրավական սահմաններից դուրս:

Օրինակ 12

Ներդրման օբյեկտի միակ ակտիվները դեբիտորական պարտավորություններն են: Ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը հաշվի առնելու ժամանակ որոշվում է, որ միակ համապատասխան գործունեությունը դեբիտորական պարտավորությունների կառավարումն է՝ դրանց չվճարման դեպքում: Ժամկետանց դեբիտորական պարտքերի կառավարման կարողություն ունեցող կողմը իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ՝ անկախ նրանից, թե արդյոք վարկառուներից որևէ մեկն է պարտավորությունները չկատարողը:

- Բ54 Ներդրողը կարող է ունենալ ակնհայտ կամ ենթադրական հանձնառություն՝ համոզվելու, որ ներդրման օբյեկտը շարունակում է գործունեությունն ըստ նախատեսվածի: Այդպիսի հանձնառությունը կարող է մեծացնել ներդրողի ենթարկվածությունը հատույցների փոփոխականության ռիսկին և, հետևաբար, խթանել ներդրողի՝ իշխանություն ապահովելու համար բավարար իրավունքներ ձեռք բերելու ցանկությունը: Այսպիսով, հանձնառությունը՝ համոզվելու, որ ներդրման օբյեկտը շարունակում է գործունեությունն ըստ նախատեսվածի, կարող է ներդրողի՝ իշխանություն ունենալու ցուցանիշ հանդիսանալ, սակայն այն ինքնին ներդրողին իշխանություն չի տալիս և չի խոչընդոտում, որ մեկ այլ կողմ իշխանություն ունենա:

Ներդրման օբյեկտից փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն

- Բ55 Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ներդրողի կողմից ունեցած վերահսկողության առկայությունը գնահատելիս ներդրողը որոշում է, արդյոք ինքն ունի փոփոխական հատույցների իրավունք կամ ռիսկին ենթարկվածություն, որոնք արդյունք են ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության:

Բ56 Փոփոխական հատույցներն այն հատույցներն են, որոնք հաստատուն չեն և կարող են փոփոխվել՝ կախված ներդրման օբյեկտի գործունեության արդյունքներից: Փոփոխական հատույցները կարող են լինել միայն դրական, միայն բացասական կամ դրական և բացասական (տե՛ս 15-րդ պարագրաֆը): Ներդրողը գնահատում է, թե արդյոք ներդրման օբյեկտից հատույցները փոփոխական են, և թե ինչ աստիճանի է դրանց փոփոխականությունը՝ հիմք ընդունելով համաձայնության էությունը և անտեսելով հատույցների իրավական տեսակը: Օրինակ, ներդրողը կարող է ունենալ պարտատոմս՝ հաստատուն տոկոսի վճարմամբ: Հաստատուն տոկոսավճարները սույն ՖՀՄ-ի նպատակներով, փոփոխական հատույց են, քանի որ դրանք ենթակա են պարտավորությունների չկատարման ռիսկի և ներդրողին ենթարկում են պարտատոմսը թողարկողի պարտքային ռիսկի: Փոփոխականության աստիճանը (այսինքն՝ որքանով է փոփոխական այդ հատույցը) կախված է պարտատոմսի պարտքային ռիսկից: Նմանապես, ներդրման օբյեկտի ակտիվների կառավարման հետ կապված գործունեության արդյունքների համար հաստատուն վճարները փոփոխական հատույց են, քանի որ դրանք ներդրողին ենթարկում են ներդրման օբյեկտի՝ պարտավորությունների չկատարման ռիսկի: Փոփոխականության աստիճանը կախված է ներդրման օբյեկտի՝ վճարը կատարելու համար բավարար եկամուտ ստեղծելու կարողությունից:

Բ57 Հատույցի օրինակները ներառում են՝

- ա) շահաբաժինները, ներդրման օբյեկտից ստացվող տնտեսական օգուտների այլ բաշխումները (օրինակ, ներդրման օբյեկտի կողմից թողարկվող պարտքային արժեթղթերից տոկոսները) և այդ ներդրման օբյեկտում ներդրողի կատարած ներդրման արժեքի փոփոխությունները.
- բ) ներդրման օբյեկտի ակտիվների ու պարտավորությունների սպասարկման համար վարձատրությունը, պարտքային օժանդակության կամ լիկվիդայնության ապահովման համար վճարը կամ վնասներ կրելու ռիսկը, ներդրման օբյեկտի լիկվիդացման դեպքում՝ նրա ակտիվներում ու պարտավորություններում մասնակցության մնացորդային բաժինները, հարկային արտոնությունները և ներդրողի համար ապագա լիկվիդայնության մատչելիությունը՝ ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում.
- գ) հատույցները, որոնք այլ բաժնեմասնակցություն ունեցողներին հասանելի չեն: Օրինակ, ներդրողը կարող էր օգտագործել իր ակտիվները՝ զուգակցելով դրանք ներդրման օբյեկտի ակտիվների հետ, ինչպես օրինակ, ծավալների մեծացումից տնտեսման, ծախսումների կրճատման, սակավ ապրանքի մատակարարի որոնման, արտոնագրված գիտելիքների մատչելիության ապահովման կամ որոշակի գործողությունների կամ ակտիվների սահմանափակման նպատակով համախմբել գործառնական գործառույթները, որպեսզի ավելացնի իր այլ ակտիվների արժեքը:

Կապը իշխանության և հատույցների միջև

Պատվիրակված իշխանություն

Բ58 Երբ որոշում ընդունելու իրավունք ունեցող ներդրողը (որոշում ընդունողը) գնահատում է իր կողմից ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողության առկայությունը, ապա նա պետք է պարզի, թե արդյոք նա պրինցիպալ է, թե գործակալ: Ներդրողը պետք է նաև որոշի, թե արդյոք կա որոշում ընդունելու իրավունք ունեցող որևէ այլ կազմակերպություն, որը գործում է որպես գործակալ՝ ներդրողի համար: Գործակալն այն կողմն է, որը նախ և առաջ ներգրավվում է մյուս կողմի կամ կողմերի (պրինցիպալ(ներ)ի) անունից և նրանց օգտին գործելու համար և, հետևաբար, վերահսկողություն չունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ վերջինս գործադրում է որոշում ընդունելու իր իրավունքը (տե՛ս 17 և 18-րդ պարագրաֆները): Այսպիսով, երբեմն պրինցիպալի իշխանություն կարող է ունենալ և գործադրել գործակալը, սակայն միայն պրինցիպալի անունից: Որոշում ընդունողը գործակալը չէ այն պարզ հիմունքով, որ նրա ընդունած որոշումներից կարող են օգուտ քաղել մյուս կողմերը:

Բ59 Ներդրողը որոշակի խնդիրների կամ ամբողջ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշում ընդունելու իր իրավունքը կարող է հանձնարարել գործակալին: Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր վերահսկողության առկայությունը գնահատելիս՝ ներդրողը պետք է իր գործակալին

պատվիրակած որոշում ընդունելու իրավունքը դիտի որպես ուղղակիորեն ներդրողին պատկանող իրավունք: Մեկից ավելի պրինցիպալների դեպքում պրինցիպալներից յուրաքանչյուրը պետք է գնահատի, թե արդյոք նա իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ՝ հաշվի առնելով Բ5-Բ54 պարագրաֆների պահանջները: Բ60-Բ72 պարագրաֆները ուղեցույց են տրամադրում՝ որոշելու համար, թե արդյոք որոշում ընդունողը պրինցիպալ է, թե գործակալ:

Բ60 Որոշում ընդունողն իր գործակալ լինելը որոշելու համար պետք է հաշվի առնի իր, կառավարվող ներդրման օբյեկտի և այդ օբյեկտում ներգրավված այլ կողմերի միջև բոլոր փոխհարաբերությունները և, մասնավորապես, ստորև բերված բոլոր գործոնները՝

- ա) ներդրման օբյեկտի վերաբերյալ որոշում ընդունելու իր իրավունքի շրջանակները (Բ62 և Բ63 պարագրաֆները).
- բ) այլ կողմերի իրավունքները (Բ64 - Բ67 պարագրաֆները).
- գ) ըստ վարձատրության համաձայնագրի (համաձայնագրերի) իրեն հասանելի փոխհատուցումը (Բ68 - Բ70 պարագրաֆները).
- դ) որոշում ընդունողի ենթարկվածությունը ռիսկի՝ ներդրման օբյեկտում իր այլ բաժնեմասնակցություններից ստացվող հատույցների փոփոխականության արդյունքում (Բ71 և Բ72 պարագրաֆները).

Հաշվի առնելով առանձին փաստերն ու հանգամանքները՝ յուրաքանչյուր գործոնի նկատմամբ պետք է կիրառվեն տարբեր կշիռներ:

Բ61 Որոշում ընդունողի՝ գործակալ լինելու որոշումը պահանջում է Բ60 պարագրաֆում թվարկած բոլոր գործոնների գնահատում, եթե միայն չկա այնպիսի մի կողմ, որը որոշում ընդունողին զրկելու իրական իրավունքներ ունի (զրկելու իրավունքներ) և կարող է նրան հեռացնել առանց պատճառաբանության (տե՛ս Բ65 պարագրաֆը):

Որոշում ընդունելու իրավունքի շրջանակները

Բ62 Որոշում ընդունողի որոշում ընդունելու իրավունքի շրջանակները գնահատվում են՝ հաշվի առնելով հետևյալը.

- ա) գործողությունները, որոնք թույլատրվում են որոշում ընդունելու համաձայնագր(եր)ով և սահմանվում օրենքով. և
- բ) որոշում ընդունողի հայեցողությունը՝ այդ գործողությունների վերաբերյալ որոշում ընդունելիս:

Բ63 Որոշում ընդունողը պետք է հաշվի առնի ներդրման օբյեկտի նպատակն ու կառուցվածքը, ռիսկերը, որոնց նա ըստ նախատեսվածի ենթակա է, ռիսկերը, որոնք նա ըստ նախատեսվածի պետք է փոխանցի ներգրավված կողմերին, և ներդրման օբյեկտի կազմավորման գործընթացում որոշում ընդունողի ներգրավվածության աստիճանը: Օրինակ, եթե որոշում ընդունողի ներգրավվածությունը ներդրման օբյեկտի կազմավորման գործընթացում էական է (ներառյալ որոշում ընդունելու իրավունքի շրջանակների սահմանումը), ապա այդպիսի ներգրավվածությունը կարող է վկայել այն մասին, որ որոշում ընդունողն ունեցել է հնարավորություն և դրդապատճառներ՝ ձեռք բերելու իրավունքներ, որոնք որոշում ընդունողին համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու կարողություն են տալիս:

Այլ կողմերի իրավունքները

Բ64 Այլ կողմերի իրական իրավունքները կարող են ազդեցություն ունենալ որոշում ընդունողի՝ ներդրման օբյեկտի համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու կարողության վրա: Չրկելու կամ այլ իրական իրավունքների առկայությունը կարող է վկայել այն մասին, որ որոշում ընդունողը գործակալ է:

Բ65 Եթե որևէ մի կողմ ունի զրկելու իրական իրավունք և կարող է առանց պատճառաբանության զրկել որոշում ընդունողին, ապա այսպիսի իրադրությունն արդեն բավարար է եզրակացնելու համար, որ որոշում ընդունողը գործակալ է: Եթե այդպիսի իրավունքներ ունեն մեկից ավելի կողմեր (և ոչ մի կողմ չի կարող հեռացնել որոշում ընդունողին առանց մյուս կողմերի համաձայնության), ապա այդպիսի իրավունքներն ինքնին վճռորոշ չեն՝ որոշելու համար, որ որոշում ընդունողը գործում է գլխավորապես

մյուսների անունից և նրանց շահերից ելնելով: Ավելին, որքան ավելի շատ կողմերի միասնական գործողությունն է պահանջվում՝ որոշում ընդունողին հեռացնելու իրավունքը գործադրելու համար, և որքան մեծ են որոշում ընդունողի այլ տնտեսական շահերի ծավալները և դրանց փոփոխականության աստիճանը (այսինքն՝ վարձատրությունը և այլ բաժնեմասնակցությունները), այնքան փոքր է այս գործոնի կշիռը:

- Բ66 Որոշում ընդունողի գործակալ լինելը գնահատելիս՝ այլ կողմերի իրական իրավունքները, որոնք սահմանափակում են որոշում ընդունողի հայեցողությունը, պետք է հաշվի առնվեն նույն կերպ, ինչպես և զրկելու իրավունքները: Օրինակ, որոշում ընդունողը, որից պահանջվում է ձեռք բերել այլ փոքրաքանակ կողմերի համաձայնությունն իր գործողությունների համար, սովորաբար հանդիսանում է գործակալ: (Տե՛ս Բ22-Բ25 պարագրաֆները, որպես իրավունքների և դրանց իրական լինելու վերաբերյալ լրացուցիչ ուղեցույց:)
- Բ67 Այլ կողմերի իրավունքների հաշվի առնելը պետք է ներառի ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդի (կամ այլ ղեկավար մարմնի) կողմից գործադրելի ցանկացած իրավունքների գնահատումը և դրանց ազդեցությունը որոշում ընդունելու իրավունքի վրա (տե՛ս Բ23(բ) պարագրաֆը):

Վարձատրություն

- Բ68 Որքան մեծ է որոշում ընդունողի վարձատրության չափը և դրա փոփոխականության աստիճանը՝ ներդրման օբյեկտի գործունեությունից ակնկալվող հատույցների համեմատությամբ, այնքան մեծ է հավանականությունը, որ որոշում ընդունողը պրինցիպալ է:
- Բ69 Իր պրինցիպալ կամ գործակալ լինելը որոշելիս՝ որոշում ընդունողը պետք է նաև հաշվի առնի հետևյալ հանգամանքների առկայությունը՝
- ա) Որոշում ընդունողի վարձատրությունը մատուցվող ծառայություններին համապատասխան է:
 - բ) Վարձատրության համաձայնագիրը ներառում է միայն այն ժամկետները, պայմաններն ու գումարները, որոնք սովորաբար լինում են նմանատիպ ծառայությունների վերաբերյալ պայմանավորվածություններում, իսկ որակավորման անհրաժեշտ մակարդակը սահմանվում է ընդունելի առևտրային պայմանների հիման վրա՝ անմիջական բանակցության միջոցով:
- Բ70 Որոշում ընդունողը չի կարող գործակալ լինել, եթե միայն առկա չեն Բ69 պարագրաֆի (ա) և (բ) կետերի պայմանները: Սակայն այդ պայմանների առկայությունն ինքնին բավարար չէ եզրակացնելու համար, որ որոշում ընդունողը գործակալ է:

Այլ մասնակցություններից հատույցների փոփոխականության ռիսկը

- Բ71 Որոշում ընդունողը, որն ունի այլ բաժնեմասնակցություններ ներդրման օբյեկտում (օրինակ, ունի ներդրումներ ներդրման օբյեկտում կամ տրամադրում է երաշխիքներ՝ վերջինիս գործունեության արդյունքների վերաբերյալ), իր գործակալ լինելը գնահատելիս պետք է հաշվի առնի այդ մասնակցություններից հատույցների փոփոխականության հետ կապված ռիսկերը: Ներդրման օբյեկտում այլ բաժնեմասնակցություններ ունենալը վկայում է այն մասին, որ որոշում ընդունողը կարող է պրինցիպալ լինել:
- Բ72 Ներդրման օբյեկտում այլ բաժնեմասնակցություններից հատույցների փոփոխականության ռիսկի իր ենթարկվածությունը գնահատելիս որոշում ընդունողը պետք է հաշվի առնի հետևյալը՝
- ա) որքան մեծ են նրա այլ տնտեսական շահերի ծավալները և դրանց հետ կապված փոփոխականության աստիճանը, երբ վարձատրությունը և այլ բաժնեմասնակցությունները հաշվի են առնվում միասին, այնքան մեծ է հավանականությունը, որ որոշում ընդունողը պրինցիպալ է:
 - բ) արդյո՞ք հատույցների փոփոխականության հետ կապված ռիսկերը տարբերվում են մյուս ներդրողների այդ ռիսկերից և, եթե այդպես է, արդյո՞ք դա ազդեցություն կունենա նրա գործողությունների վրա: Օրինակ, սա կարող է լինել այն դեպքում, երբ որոշում ընդունողը ներդրման օբյեկտում ունի ստորադասված բաժնեմասնակցություն կամ նրան տրամադրում է վարկի բարելավման այլ ձևեր:

Որոշում ընդունողը պետք է գնահատի իր ռիսկերը՝ կապված ներդրման օբյեկտից հատույցների ընդհանուր փոփոխականության հետ: Այդ գնահատումը կատարվում է գլխավորապես ներդրման օբյեկտի գործունեությունից ակնկալվող հատույցների հիման վրա, սակայն այն չպետք է անտեսի որոշում ընդունողի առավելագույն ենթարկվածությունը ռիսկի՝ կապված նրա այլ բաժնեմասնակցությունների միջոցով ներդրման օբյեկտից ստացվող հատույցների փոփոխականության հետ:

Կիրառման օրինակներ
<p>Օրինակ 13</p> <p>Որոշում ընդունողը (հիմնադրամի կառավարիչը) հիմնադրում, շուկայում գովազդում և կառավարում է արժեթղթերի շուկայում հրապարակայնորեն շրջանառվող, կարգավորված հիմնադրամ՝ համաձայն ներդրման մանդատում հստակ սահմանված ցուցանիշների, ինչպես դա պահանջվում է տեղական օրենքներով ու կանոնակարգերով: Հիմնադրամը ներկայացվում է ներդրողներին որպես ներդրում՝ հրապարակայնորեն շրջանառվող կազմակերպությունների բաժնային արժեթղթերի դիվերսիֆիկացված պորտֆելում: Առաջնորդվելով սահմանված ցուցանիշներով, հիմնադրամի կառավարիչն իրավասու է ըստ հայեցողության ընտրելու այն ակտիվները, որոնցում ներդրում է անելու: Հիմնադրամի կառավարիչը հիմնադրամում կատարել է համամասնական ներդրումներ՝ 10 տոկոսի չափով և ստացել շուկայական վարձավճար իր ծառայությունների համար, որը կազմում է հիմնադրամի ակտիվների զուտ արժեքի մեկ տոկոսը: Վարձավճարը համապատասխանում է մատուցված ծառայություններին: Հիմնադրամի կառավարիչը պարտավորություններ չի կրում հիմնադրամի՝ իր ներդրման 10 տոկոսը գերազանցող վնասների համար: Հիմնադրամը պարտավոր չէ ստեղծել և չի ստեղծում տնօրենների անկախ խորհուրդ: Ներդրողները չունեն իրական իրավունքներ, որոնք կարող էին ազդել հիմնադրամի կառավարչի որոշում ընդունելու իրավասության վրա, սակայն կարող են, հիմնադրամի կողմից սահմանված որոշակի սահմաններում, շրջանառությունից հանել իրենց մասնակցության բաժինները:</p> <p>Հիմնադրամի կառավարիչը, թեև գործում է ներդրման մանդատով սահմանված ցուցանիշների սահմաններում և կարգավորող մարմինների պահանջների համաձայն, ունի որոշում ընդունելու իրավունքներ, որոնք նրան ընթացիկ կարողություն են տալիս՝ ուղղորդելու հիմնադրամի համապատասխան գործունեությունները: Ներդրողները չունեն իրական իրավունքներ, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ հիմնադրամի կառավարչի՝ որոշում ընդունելու իրավասության վրա: Հիմնադրամի կառավարիչն իր ծառայությունների համար ստանում է շուկայական վարձավճար, որը համապատասխանում է մատուցված ծառայություններին և կատարել է նաև համամասնական ներդրումներ հիմնադրամում: Վարձավճարը և ներդրումները հիմնադրամի կառավարչին ենթարկում են հիմնադրամի գործունեությունից հատույցների փոփոխականության ռիսկի, սակայն այդ ռիսկի չափերն այնպիսի նշանակություն չունեն՝ վկայելու համար, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է:</p> <p>Այս օրինակում ռիսկերի հաշվի առնելը, որոնց ենթարկվում է հիմնադրամի կառավարիչը՝ հիմնադրամից ստացվող հատույցների փոփոխականության արդյունքում, ինչպես նաև որոշում ընդունելու նրա իրավասությունը՝ սահմանափակ պարամետրերի շրջանակներում, վկայում են այն մասին, որ հիմնադրամի կառավարիչը գործակալ է: Այսպիսով, հիմնադրամի կառավարիչը եզրակացնում է, որ ինքը վերահսկողություն չունի հիմնադրամի նկատմամբ:</p> <p>Օրինակ 14</p> <p>Որոշում ընդունողը հիմնադրում, շուկայում գովազդում և կառավարում է հիմնադրամ, որը մի շարք ներդրողների ներդրումային հնարավորություններ է տրամադրում: Որոշում ընդունողը (հիմնադրամի կառավարիչը) պետք է որոշումներ ընդունի՝ ելնելով բոլոր ներդրողների շահերից և հիմնադրամի կառավարման վերաբերյալ համաձայնագրերի համաձայն: Այնուամենայնիվ, հիմնադրամի կառավարիչը որոշումների ընդունման հարցում մեծ ազատություն ունի: Որոշում ընդունողն իր</p>

ծառայությունների համար ստանում է շուկայական վարձավճար, որը հավասար է կառավարվող ակտիվների 1 տոկոսին և հիմնադրամի ընդհանուր շահույթի 20 տոկոսին, եթե շահույթի սահմանված մակարդակն ապահովված է: Վարձավճարը համապատասխանում է մատուցված ծառայություններին:

Թեև նա պետք է որոշումներ ընդունի՝ ելնելով բոլոր ներդրողների շահերից, հիմնադրամի կառավարիչն ունի որոշումների ընդունման մեծ իրավասություն՝ ուղղորդելու հիմնադրամի համապատասխան գործունեությունները: Հիմնադրամի կառավարչին վճարվում են հաստատուն և գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճարներ, որոնք համապատասխան են մատուցվող ծառայություններին: Բացի այդ, վարձավճարը հավասարեցնում է հիմնադրամի կառավարչի և մյուս ներդրողների շահագրգռվածությունը՝ հիմնադրամի արժեքի մեծացման հարցում, չստեղծելով հիմնադրամի գործունեությունից հատուցների փոփոխականության ռիսկեր, որոնք այնքան էական կլինեն, որ վարձավճարն ինքնին կվկայի, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է:

Վերը բերված դրվագն ու վերլուծությունը կիրառելի են ստորև նկարագրված 14Ա–14Գ օրինակների նկատմամբ: Օրինակներից յուրաքանչյուրը քննարկվում է առանձին:

Օրինակ 14Ա

Հիմնադրամի կառավարիչն ունի նաև 2 տոկոսի ներդրում հիմնադրամում, որը նույնացնում է իր և մյուս ներդրողների շահերը: Հիմնադրամի կառավարիչն իր երկու տոկոս ներդրումը գերազանցող վնասների ֆինանսավորման որևէ պարտավորություն չունի: Ներդրողները կարող են հեռացնել հիմնադրամի կառավարչին քվեարկության ձայների պարզ մեծամասնությամբ, սակայն միայն պայմանագրի պայմանների խախտման համար:

Հիմնադրամի կառավարչի երկու տոկոս կազմող ներդրումը մեծացնում է նրա ռիսկը՝ կապված հիմնադրամի գործունեությունից հատուցների փոփոխականության հետ, որը բավականաչափ մեծության է՝ վկայելու համար, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է: Հիմնադրամի կառավարչին հեռացնելու առումով մյուս ներդրողների իրավունքները համարվում են պաշտպանական իրավունքներ, քանի որ դրանք գործադրելի են միայն պայմանագրի խախտման դեպքում: Այս օրինակում, թեև հիմնադրամի կառավարիչն ունի որոշումների ընդունման լայն իրավասություններ և ենթարկվում է ռիսկերի՝ կապված իր բաժնեմասնակցության և փոփոխատուցման արդյունքում ստացվող հատուցների փոփոխականության հետ, նրա ռիսկի մեծությունը վկայում է այն մասին, որ հիմնադրամի կառավարիչը գործակալ է: Այսպիսով, հիմնադրամի կառավարիչը գալիս է այն եզրակացության, որ նա վերահսկողություն չունի հիմնադրամի նկատմամբ:

Օրինակ 14Բ

Հիմնադրամի կառավարիչն ունի ավելի էական համամասնական ներդրումներ հիմնադրամում, սակայն պարտավորություն չի կրում հիմնադրամի՝ այդ ներդրումները գերազանցող վնասները ֆինանսավորելու համար: Ներդրողները կարող են հեռացնել հիմնադրամի կառավարչին ձայների պարզ մեծամասնությամբ, սակայն միայն պայմանագրի խախտման համար:

Այս օրինակում մյուս ներդրողների իրավունքները՝ հիմնադրամի կառավարչին հեռացնելու առումով, համարվում են պաշտպանական իրավունքներ, քանի որ դրանք գործադրելի են միայն պայմանագրի պայմանների խախտման դեպքում: Թեև հիմնադրամի կառավարիչը ստանում է հաստատուն և գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճարներ՝ մատուցվող ծառայություններին համապատասխան, հիմնադրամի կառավարչի ներդրումն ու վարձավճարը միասին կարող են նրան ենթարկել հիմնադրամի գործունեությունից հատուցների փոփոխականության ռիսկի, որը բավականաչափ նշանակալի կլինի՝ վկայելու համար, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է: Որքան մեծ են հիմնադրամի կառավարչի տնտեսական շահերի ծավալները և դրանց հետ կապված փոփոխականության աստիճանը (հաշվի առնելով նրա փոփոխատուցումը և մյուս բաժնեմասնակցությունները միասին), այնքան մեծ կարևորություն կտա հիմնադրամի կառավարիչն

այդ տնտեսական շահերին վերլուծության մեջ, և ավելի մեծ կլինի հավանականությունը, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է:

Օրինակ, քննարկելով իր փոխհատուցումը և այլ գործոններ, հիմնադրամի կառավարիչը կարող է համարել, որ 20 տոկոս ներդրումը բավարար է՝ եզրակացնելու համար, որ ինքը վերահսկողություն ունի հիմնադրամի նկատմամբ: Սակայն այլ իրավիճակներում (այսինքն, եթե փոխհատուցումը կամ այլ գործոնները տարբերվում են վերը նշվածից), վերահսկողությունը կարող է առաջանալ ներդրման այլ մակարդակի դեպքում:

Օրինակ 14Գ

Հիմնադրամի կառավարիչն ունի 20 տոկոսի համամասնական ներդրումներ հիմնադրամում, սակայն պարտավորություն չի կրում իր 20 տոկոս ներդրումները գերազանցող վնասները ֆինանսավորելու համար: Հիմնադրամն ունի տնօրենների խորհուրդ, որի բոլոր անդամներն անկախ են հիմնադրամի կառավարչից և նշանակվում են մյուս ներդրողների կողմից: Խորհուրդը հիմնադրամի կառավարիչ է նշանակում յուրաքանչյուր տարի: Եթե խորհուրդը որոշի չվերականգնել հիմնադրամի կառավարչի պայմանագիրը, ապա վերջինիս կողմից իրականացվող ծառայությունները կարող են մատուցվել տվյալ ոլորտի այլ կառավարիչների կողմից:

Թեև հիմնադրամի կառավարչին վճարվում են հաստատուն և գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճարներ, որոնք համապատասխան են մատուցվող ծառայություններին, հիմնադրամի կառավարչի 20 տոկոս ներդրումն ու վարձավճարը միասին կարող են նրան ենթարկել հիմնադրամի գործունեությունից հատուցների փոփոխականության ռիսկի, որը բավականաչափ մեծության կլինի՝ վկայելու համար, որ հիմնադրամի կառավարիչը պրինցիպալ է: Այնուամենայնիվ, ներդրողները հիմնադրամի կառավարչին գրկելու իրական իրավունքներ ունեն. տնօրենների խորհուրդը մեխանիզմ է տրամադրում՝ երաշխավորելու համար, որ ներդրողները կարող են հեռացնել հիմնադրամի կառավարչին, եթե այդպիսի որոշում ընդունեն:

Այս օրինակում հիմնադրամի կառավարիչը վերլուծության ընթացքում մեծ տեղ է տալիս գրկելու իրական իրավունքներին: Այսպիսով, թեև հիմնադրամի կառավարիչն ունի որոշումների ընդունման լայն իրավասություններ և ենթարկվում է ռիսկերի՝ կապված իր փոխհատուցման և ներդրման արդյունքում հիմնադրամի հատուցների փոփոխականության հետ, այլ ներդրողների իրական իրավունքները վկայում են այն մասին, որ հիմնադրամի կառավարիչը գործակալ է: Այսպիսով, հիմնադրամի կառավարիչը գալիս է այն եզրակացության, որ ինքը վերահսկողություն չունի հիմնադրամի նկատմամբ:

Օրինակ 15

Ներդրման օբյեկտը ստեղծվել է հաստատուն դրույքով, ակտիվներով ապահովված արժեթղթերի պորտֆելի գնման համար, ինչը ֆինանսավորվում է հաստատուն դրույքով պարտքային և բաժնային գործիքների միջոցով: Բաժնային գործիքները նախատեսվում են պարտքային գործիքում ներդրողներին առաջին վնասներից պաշտպանելու և ներդրման օբյեկտի մնացորդային հատուցներն ստանալու համար: Գործարքն առաջարկվել է հնարավոր պարտքային գործիքում ներդրողներին, որպես ակտիվներով ապահովված արժեթղթերի պորտֆելում ներդրում, առաջացնելով պարտքային ռիսկ՝ կապված պորտֆելում ակտիվներով ապահովված արժեթղթերի թողարկողների պարտավորությունների հնարավոր չկատարման հետ, և տոկոսադրույքի ռիսկ՝ կապված պորտֆելի կառավարման հետ: Պորտֆելի կազմավորման պահին բաժնային գործիքները կազմում են գնված ակտիվների արժեքի 10 տոկոսը: Որոշում ընդունողը (ակտիվների կառավարիչը) կառավարում է օգտագործվող ակտիվների պորտֆելը՝ ներդրման օբյեկտի ուրվագրում նկարագրված ցուցանիշների շրջանակներում ներդրումային որոշումներ ընդունելով: Այդ ծառայությունների համար ակտիվների կառավարիչը ստանում է հաստատուն շուկայական վարձավճար (այսինքն՝ կառավարվող ակտիվների 1 տոկոսը) և գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճար (այսինքն՝ շահույթի 10 տոկոսը), եթե ներդրման օբյեկտի շահույթը գերազանցում է սահմանված մակարդակը: Վարձավճարները համապատասխան են մատուցվող ծառայություններին: Ակտիվների կառավարչին է

պատկանում ներդրման օբյեկտի բաժնային գործիքների 35 տոկոսը: Բաժնային գործիքների մնացած 65 տոկոսը և բոլոր պարտքային գործիքները պատկանում են երրորդ կողմ հանդիսացող, լայնորեն սփռված, անկախ մեծաքանակ ներդրողների: Ակտիվների կառավարիչը կարող է հեռացվել, առանց որևէ պատճառի, մյուս ներդրողների ձայների պարզ մեծամասնությամբ ընդունված որոշման հիման վրա:

Ակտիվների կառավարչին վճարվում են հաստատուն և գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճարներ, որոնք համապատասխան են մատուցվող ծառայություններին: Վարձավճարը հավասարեցնում է ակտիվների կառավարչի և մյուս ներդրողների շահագրգռվածությունը՝ պորտֆելի արժեքի մեծացման հարցում: Ակտիվների կառավարիչը ենթարկվում է հատուցների փոփոխականության ռիսկի, որոնք ստացվում են հիմնադրամի գործունեությունից, քանի որ նրան են պատկանում բաժնային գործիքների 35 տոկոսը, և իր փոխհատուցումից:

Թեև ակտիվների կառավարիչը գործում է ներդրման օբյեկտի ուրվագրում նկարագրված ցուցանիշների շրջանակներում, նա ունի ներդրման օբյեկտի հատուցների վրա էականորեն ազդող ներդրումային որոշումների ընդունման ընթացիկ կարողություն. մյուս ներդրողների գրկելու իրավունքները փոքր կշիռ ունեն վերլուծության մեջ, քանի որ այդ իրավունքները պատկանում են լայնորեն սփռված մեծաքանակ ներդրողների: Այս օրինակում ակտիվների կառավարիչն ավելի մեծ տեղ է տալիս հիմնադրամի հատուցների փոփոխականության հետ կապված իր ռիսկերին, որոնք առաջանում են պարտքային գործիքների նկատմամբ ստորադաս հանդիսացող իր բաժնեմասնակցության արդյունքում: 35 տոկոս բաժնեմասնակցությունն առաջացնում է վնասների ստորադաս ռիսկեր և ներդրման օբյեկտի հատուցների իրավունք, որոնք այնքան էական են, որ վկայում են այն մասին, որ ակտիվների կառավարիչը պրինցիպալ է: Այսպիսով, ակտիվների կառավարիչը եզրակացնում է, որ ինքը վերահսկողություն ունի ներդրման օբյեկտի նկատմամբ:

Օրինակ 16

Որոշում ընդունողը (երաշխավորը) օժանդակում է բազմանպատակային կոնդուիտին, որը թողարկում է կարճաժամկետ պարտքային գործիքներ երրորդ կողմ հանդիսացող չկապակցված ներդրողների համար: Գործարքն առաջարկվել է հնարավոր ներդրողներին, որպես բարձր վարկանիշ ունեցող միջնաժամկետ ակտիվների պորտֆելում ներդրում, որն ունի նվազագույն պարտքային ռիսկ՝ կապված պորտֆելի ակտիվները թողարկողների կողմից պարտավորությունների հնարավոր չկատարման հետ: Տարբեր փոխանցողներ կոնդուիտին վաճառում են բարձր վարկանիշ ունեցող, միջնաժամկետ ակտիվների պորտֆելներ: Յուրաքանչյուր փոխանցող սպասարկում է իր կողմից կոնդուիտին վաճառած ակտիվների պորտֆելը և կառավարում է դեբիտորական պարտքերը շուկայական վարձավճարի դիմաց՝ պարտավորությունների չկատարման դեպքում: Յուրաքանչյուր փոխանցող ապահովում է նաև առաջին վնասներից պաշտպանություն՝ իր ակտիվների պորտֆելից առաջացող պարտքային ռիսկերի առնչությամբ, կոնդուիտին փոխանցված ակտիվների լրացուցիչ ապահովման միջոցով: Երաշխավորը սահմանում է կոնդուիտի պայմանները և կառավարում նրա գործողությունները՝ շուկայական վարձավճարի դիմաց: Վարձավճարը համապատասխան է մատուցվող ծառայություններին: Երաշխավորը հաստատում է այն վաճառողներին, որոնց թույլատրվում է գործիքներ վաճառել կոնդուիտին, հաստատում է կոնդուիտի կողմից ձեռք բերվող ակտիվները և որոշումներ է ընդունում կոնդուիտի ֆինանսավորման վերաբերյալ: Երաշխավորը պետք է գործի՝ ելնելով բոլոր ներդրողների շահերից:

Երաշխավորն իրավունք ունի կոնդուիտի մնացորդային հատուցների նկատմամբ, նա նաև կոնդուիտին տրամադրում է վարկի բարելավման և իրացվելիության միջոցներ: Երաշխավորի կողմից վարկի բարելավման տրամադրումը կլանում է վնասները մինչև կոնդուիտի բոլոր ակտիվների 5 տոկոսը՝ փոխանցողների կողմից վնասների կլանումից հետո: Իրացվելիության միջոցները չեն նախատեսվում չվճարված ակտիվների համար: Ներդրողները չունեն իրական իրավունքներ, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ երաշխավորի որոշում ընդունելու իրավասության վրա:

Թեև երաշխավորին վճարվում է շուկայական վարձավճար իր ծառայությունների համար, որը համապատասխան է մատուցվող ծառայություններին, երաշխավորը ենթարկվում է կոնդուիտի գործունեությունից ստացվող հատուցների փոփոխականության ռիսկի, քանի որ երաշխավորն իրավունքներ ունի կոնդուիտի մնացորդային հատուցների նկատմամբ և նրան տրամադրում է վարկի բարելավման և իրացվելիության միջոցներ (այսինքն, կոնդուիտը ենթարկվում է իրացվելիության ռիսկի՝ միջնաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու համար օգտագործելով կարճաժամկետ պարտքային գործիքներ)։ Թեև փոխանցողներից յուրաքանչյուրն ունի որոշումներ ընդունելու իրավունք, որոնք որն ազդում են է կոնդուիտի ակտիվների արժեքի վրա, երաշխավորն ունի որոշումների ընդունման լայն իրավասություն, որը նրան տալիս է ընթացիկ կարողություն՝ ուղղորդելու այն գործողությունները, որոնք առավել էականորեն են ազդում կոնդուիտի հատուցների վրա (այսինքն՝ երաշխավորը սահմանել է կոնդուիտի պայմանները, իրավունք ունի որոշումներ ընդունելու ակտիվների վերաբերյալ (ձեռք բերվող ակտիվների և դրանք փոխանցողների հաստատումը) և կոնդուիտի ֆինանսավորման վերաբերյալ (որի համար կանոնավոր կերպով նոր ներդրումներ պետք է հայթայթվեն))։ Կոնդուիտի մնացորդային հատուցների նկատմամբ իրավունքը և վարկի բարելավման և իրացվելիության միջոցների տրամադրումը երաշխավորին ենթարկում է կոնդուիտի գործունեությունից ստացվող հատուցների փոփոխականության ռիսկի, որը տարբերվում է մյուս ներդրողների ռիսկերից։ Համապատասխանաբար, այդ ռիսկը վկայում է, որ երաշխավորը պրինցիպալ է, իսկ երաշխավորը եզրակացնում է, որ ինքը վերահսկողություն ունի կոնդուիտի նկատմամբ։ Երաշխավորի՝ բոլոր ներդրողների շահերից ելնելով գործելու պարտավորությունը խոչընդոտ չի հանդիսանում, որ նա դիտվի որպես պրինցիպալ։

Փոխհարաբերությունները մյուս կողմերի հետ

- Բ73 Վերահսկողության առկայությունը գնահատելիս՝ ներդրողը պետք է հաշվի առնի մյուս կողմերի հետ իր փոխհարաբերությունների բնույթը և այն, թե արդյոք մյուս կողմերը գործում են ներդրողների անունից (այսինքն, նրանք փաստացի «գործակալներ» են)։ Մյուս կողմերի՝ որպես փաստացի գործակալ գործելու վերաբերյալ որոշումը դատողություն է պահանջում, երբ պետք է քննարկվի ոչ միայն փոխհարաբերության բնույթը, այլ նաև այն, թե ինչպես են այդ կողմերը համագործակցում միմյանց և ներդրողի հետ։
- Բ74 Այդպիսի փոխհարաբերությունը պայմանագրային պայմանավորվածություն չի նախատեսում։ Կողմը փաստացի գործակալ է, երբ ներդրողը կամ ներդրողի գործունեությունն ուղղորդողները կարողություն ունեն ուղղորդելու այդ կողմին, որ նա գործի ներդրողի անունից։ Այդպիսի հանգամանքներում, ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողության առկայությունը գնահատելիս, ներդրողը պետք է հաշվի առնի իր փաստացի գործակալի՝ որոշում ընդունելու իրավունքները և փաստացի գործակալի միջոցով փոփոխական հատուցների իրավունքին կամ ռիսկին անուղղակի ենթարկվածությունը՝ իր սեփական ռիսկերի ու իրավունքների հետ մեկտեղ։
- Բ75 Ստորև բերված են այլ կողմերի օրինակներ, որոնք կարող են գործել որպես փաստացի գործակալ ներդրողի համար՝ ըստ իրենց փոխհարաբերության բնույթի.
- ա) ներդրողի կապակցված կողմերը.
 - բ) կողմ, որն իր բաժնեմասնակցությունը ներդրման օբյեկտում ստացել է ներդրման կամ ներդրողից ստացված վարկի տեսքով.
 - գ) կողմ, որը համաձայնել է չվճարել, չփոխանցել կամ չձանրաբեռնել ներդրման օբյեկտում իր բաժնեմասնակցությունը առանց ներդրողի նախնական համաձայնության (բացառությամբ այն իրավիճակների, երբ ներդրողը և մյուս կողմը նախնական համաձայնության իրավունք ունեն, և այդ իրավունքները հիմնված են անկախ հոժարակամ կողմերի փոխադարձաբար համաձայնեցրած պայմանների վրա).
 - դ) կողմ, որը չի կարող ֆինանսավորել իր գործողություններն առանց ներդրողի ստորադաս ֆինանսական օժանդակության։

- ե) ներդրման օբյեկտ, որի կառավարող մարմնի անդամների մեծամասնությունը կամ առանցքային կառավարչական անձնակազմը նույնն է, ինչ ներդրողինը:
- զ) կողմ, որն ունի սերտ գործնական փոխհարաբերություններ ներդրողի հետ, ինչպես օրինակ, մասնագիտական ծառայություններ մատուցողի և նրա խոշոր պատվիրատուներից որևէ մեկի միջև փոխհարաբերությունները:

Նշված ակտիվների վերահսկողությունը

- Բ76 Ներդրողը պետք է հաշվի առնի, թե արդյո՞ք նա դիտում է ներդրման օբյեկտի մի մասը որպես ինքնուրույն համարվող կազմակերպություն, և եթե դա այդպես է, արդյո՞ք նա վերահսկողություն ունի այդ ինքնուրույն համարվող կազմակերպության նկատմամբ:
- Բ77 Ներդրողը պետք է դիտի ներդրման օբյեկտի մի մասը որպես ինքնուրույն համարվող կազմակերպություն միայն և միայն այն դեպքում, եթե բավարարվում է հետևյալ պայմանը.
- Ներդրման օբյեկտի նշված ակտիվները (և առնչվող՝ վարկի բարելավումը, եթե կա այդպիսին) ներդրման օբյեկտի նշված պարտավորությունների կամ նրանում այլ նշված մասնակցությունների համար միակ վճարման աղբյուրն են: Նշված պարտավորություն չունեցող կողմերը չունեն իրավունքներ կամ պարտականություններ, որոնք վերաբերում են նշված ակտիվներին կամ այդ ակտիվներից մնացորդային դրամական հոսքերին: Ըստ էության, նշված ակտիվներից ստացվող ոչ մի հատույց չի կարող օգտագործվել ներդրման օբյեկտի մնացած մասի կողմից, և ինքնուրույն համարվող կազմակերպության ոչ մի պարտավորություն ենթակա չէ վճարման ներդրման օբյեկտի մնացած մասի ակտիվներից: Այսպիսով, ըստ էության, այդ ինքնուրույն համարվող կազմակերպության բոլոր ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը, ամբողջությամբ վերցրած, պարսպված են ներդրման օբյեկտից: Ինքնուրույն համարվող այդպիսի կազմակերպությունը հաճախ կոչվում է «հոր»:
- Բ78 Երբ Բ77 պարագրաֆի պայմանը բավարարվում է, ներդրողը պետք է բացահայտի ինքնուրույն համարվող կազմակերպության հատույցների վրա էականորեն ազդող գործողությունները և այն, թե ինչպես են այդ գործողություններն ուղղորդվում՝ գնահատելու համար, թե արդյո՞ք նա իշխանություն ունի ներդրման օբյեկտի այդ մասի վրա: Ինքնուրույն համարվող կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս ներդրողը պետք է նաև հաշվի առնի, թե արդյո՞ք ինքը ենթարկվում է այդ ինքնուրույն համարվող կազմակերպությունում իր ներգրավվածությունից փոփոխական հատույցների հետ կապված ռիսկերի կամ իրավունքներ ունի դրանց նկատմամբ, ինչպես նաև կարողություն ունի գործադրելու իր իշխանությունը ներդրման օբյեկտի այդ մասի նկատմամբ՝ ազդելու համար իր հատույցների գումարի վրա:
- Բ79 Եթե ներդրողը վերահսկողություն ունի ինքնուրույն համարվող կազմակերպության նկատմամբ, ապա նա պետք է համախմբի ներդրման օբյեկտի այդ մասը: Այդպիսի դեպքում, ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս կամ դրա համախմբումն իրականացնելիս, մյուս կողմերը պետք է բացառեն ներդրման օբյեկտի այդ մասը:

Շարունակական գնահատումը

- Բ80 Ներդրողը պետք է վերագնահատի իր վերահսկողության առկայությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, եթե փաստերն ու հանգամանքները վկայում են այն մասին, որ 7-րդ պարագրաֆում թվարկված վերահսկողության երեք տարրերից մեկում կամ մեկից ավելի տարրերում տեղի է ունեցել փոփոխություն:
- Բ81 Եթե փոփոխությունը վերաբերում է նրան, թե ինչպես կարող է գործադրվել իշխանությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, ապա այդ փոփոխությունը պետք է արտացոլվի ներդրողի կողմից ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իր իշխանությունը գնահատելու ձևում: Օրինակ, որոշում ընդունելու իրավունքների փոփոխությունները կարող են նշանակել, որ համապատասխան գործունեությունները այլևս չեն ուղղորդվում ձայնի իրավունքի միջոցով. դրա փոխարեն մյուս կողմին կամ կողմերին համապատասխան գործունեություններն ուղղորդելու ընթացիկ կարողություն են տալիս այլ համաձայնությունները, ինչպես օրինակ, պայմանագրերը:

- P82 Ներդրողը կարող է ստանալ կամ կորցնել ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանությունը որևէ իրադարձության արդյունքում՝ առանց ներգրավված լինելու այդ իրադարձության մեջ: Օրինակ, ներդրողը կարող է իշխանություն ձեռք բերել ներդրման օբյեկտի նկատմամբ այն դեպքում, երբ մյուս կողմի կամ կողմերի որոշում ընդունելու իրավունքները, որոնք ներդրողի համար արգելք էին հանդիսանում ներդրման օբյեկտի վերահսկողության հարցում, կորցնում են իրենց ուժը:
- P83 Ներդրողը պետք է հաշվի առնի նաև ներդրման օբյեկտում իր ներգրավվածության արդյունքում փոփոխական հատույցների ռիսկին ենթարկվածության կամ դրանց նկատմամբ իրավունքների վրա ազդող փոփոխությունները: Օրինակ, ներդրման օբյեկտի նկատմամբ իշխանություն ունեցող ներդրողը կարող է կորցնել վերահսկողությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, եթե ներդրողը կորցնում է հատույցներ ստանալու իր իրավունքը կամ այլևս պարտավորություններ չի կրում, քանի որ նա չի բավարարում 7-րդ պարագրաֆի (բ) կետի պահանջներին (օրինակ, երբ գործունեության արդյունքներով պայմանավորված վարձավճար ստանալու պայմանագրի գործողությունը դադարեցվում է):
- P84 Ներդրողը պետք է հաշվի առնի, թե արդյո՞ք իր գործակալ կամ պրինցիպալ լինելու վերաբերյալ գնահատումը փոփոխություն է կրել: Փոփոխությունները ներդրողի և մյուս կողմերի միջև համընդհանուր փոխհարաբերություններում կարող են նշանակել, որ ներդրողն այլևս չի գործում որպես գործակալ, նույնիսկ եթե նա նախկինում գործել է որպես գործակալ, և հակառակը: Օրինակ, եթե փոփոխություններ են տեղի ունեցել ներդրողի կամ մյուս կողմերի իրավունքներում, ապա ներդրողը պետք է վերանայի իր՝ պրինցիպալի կամ գործակալի կարգավիճակը:
- P85 Ներդրողի սկզբնական գնահատումը վերահսկողության առկայության կամ իր՝ պրինցիպալի կամ գործակալի կարգավիճակի վերաբերյալ, միայն շուկայական պայմանների փոփոխության պատճառով, փոփոխություն չի կրի (օրինակ, ներդրման օբյեկտի հատույցների փոփոխությունը, որը պայմանավորված է շուկայական պայմաններով)՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ շուկայական պայմանների փոփոխությունը փոփոխության է ենթարկում 7-րդ պարագրաֆում թվարկված վերահսկողության երեք տարրերից մեկը կամ մեկից ավելին կամ փոխում է պրինցիպալի և գործակալի միջև համընդհանուր փոխհարաբերությունները:

Հաշվապահական հաշվառման պահանջները

Համախմբման ընթացակարգեր

- P86 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում.
- ա) համախմբվում են մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպությունների ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների, ծախսերի և դրամական հոսքերի նմանատիպ հոդվածները.
 - բ) հաշվանցվում է (բացառվում է) յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության ներդրման հաշվեկշռային արժեքը և յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժինը (ՖՀՄՍ 3-ը բացատրում է առնչվող գուդվիլի հաշվառման կարգը).
 - գ) ամբողջությամբ բացառվում են ներխմբային ակտիվները և պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտը, ծախսերը և դրամական հոսքերը, որոնք վերաբերում են խմբում ընդգրկված կազմակերպությունների միջև գործարքներին (ներխմբային գործարքներից առաջացող շահույթը կամ վնասը, որը ճանաչվել է ակտիվներում, օրինակ, պաշարներում և հիմնական միջոցներում, բացառվում է ամբողջությամբ): Ներխմբային վնասները կարող են ցույց տալ արժեզրկում, որը ճանաչում է պահանջում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ը կիրառվում է այն ժամանակավոր տարբերությունների նկատմամբ, որոնք առաջանում են ներխմբային գործարքների արդյունքում առաջացող շահույթը կամ վնասը բացառելիս:

Հաշվապահական հաշվառման միօրինակ քաղաքականություն

Բ87 Եթե խմբի անդամը կիրառում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում նմանատիպ իրավիճակներում նման գործարքների և իրադարձությունների համար որդեգրած քաղաքականությունից, ապա, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, համապատասխան ճշգրտումներ պետք է կատարվեն խմբի այդ անդամի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ ապահովելու համար համապատասխանությունը խմբի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը:

Չափումը

Բ88 Կազմակերպությունը ներառում է դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում նրա նկատմամբ վերահսկողությունը ձեռք բերելու ամսաթվից մինչև դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթիվը: Դուստր կազմակերպության եկամուտն ու ծախսերը հիմնված են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռք բերման ամսաթվով ճանաչված ակտիվների ու պարտավորությունների գումարների վրա: Օրինակ, ձեռք բերման ամսաթվից հետո համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունում ճանաչված մաշվածության ծախսը հիմնված է ձեռք բերման ամսաթվին համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված համապատասխան մաշվող ակտիվների իրական արժեքների վրա:

Պոտենցիալ ձայները

Բ89 Երբ առկա են պոտենցիալ ձայներ կամ պոտենցիալ ձայներ պարունակող այլ ածանցյալ գործիքներ, ապա համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս մայր կազմակերպությանը և չվերահսկող բաժնեմասերին վերագրվող շահույթի կամ վնասի և սեփական կապիտալում փոփոխությունների համամասնությունը որոշվում է բացառապես սեփական կապիտալում գործող բաժնեմասնակցությունների հիման վրա և չի արտացոլում պոտենցիալ ձայների հավանական գործադրումը կամ փոխարկումը և այլ ածանցյալ գործիքները, եթե միայն չի կիրառվում Բ 90 պարագրաֆը:

Բ90 Որոշ հանգամանքներում կազմակերպությունն ունի, ըստ էության, գոյություն ունեցող բաժնեմասնակցություն այնպիսի գործարքի արդյունքում, որը ներկայումս կազմակերպությանը հասանելիություն է տալիս սեփական կապիտալում բաժնեմասնակցության հետ կապված հատույցներին: Նման հանգամանքներում համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս մայր կազմակերպությանը և չվերահսկող բաժնեմասերին վերագրվող համամասնությունը որոշվում է՝ հաշվի առնելով այդ պոտենցիալ ձայների և այլ ածանցյալ գործիքների հնարավոր գործադրումը, որոնք ներկա դրությամբ կազմակերպությանը հասանելի են դարձնում հատույցները:

Բ91 ՖՀՄՍ 9-ը չի կիրառվում համախմբվող դուստր կազմակերպություններում բաժնեմասնակցությունների նկատմամբ: Եթե պոտենցիալ ձայներ պարունակող գործիքները, ըստ էության, ներկա դրությամբ հասանելի են դարձնում դուստր կազմակերպությունում բաժնեմասնակցության հետ կապված հասույթները, ապա այդ գործիքների նկատմամբ չեն կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ի պահանջները: Բոլոր այլ դեպքերում դուստր կազմակերպությունում ձայնի պոտենցիալ իրավունքներ պարունակող գործիքները հաշվառվում են ՖՀՄՍ9-ի պահանջների համաձայն:

Հաշվետվության ամսաթիվը

Բ92 Մայր կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պետք է ունենան հաշվետվության նույն ամսաթիվը: Երբ մայր և դուստր կազմակերպությունների հաշվետու ժամանակաշրջաններն ավարտվում են տարբեր ամսաթվերի, դուստր կազմակերպությունը, համախմբման նպատակով՝ եթե միայն դա իրագործելի չէ, պատրաստում է լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվով, որպեսզի մայրը կարողանա համախմբել դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները:

Բ93 Եթե դա իրագործելի չէ, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է համախմբի դուստր կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ օգտագործելով դուստր կազմակերպության ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում համապատասխան ճշգրտումներ են կատարվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցած էական գործարքների և դեպքերնի ազդեցությունն արտացոլելու համար: Ցանկացած դեպքում դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավել լինի, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան անփոփոխ մնա:

Չվերահսկող բաժնեմասերը

Բ94 Կազմակերպությունը պետք է վերագրի շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչ մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին: Կազմակերպությունը պետք է նաև վերագրի ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասնակցություններին, նույնիսկ եթե դա հանգեցնի չվերահսկող բաժնեմասնակցություններում պակասորդային մնացորդի:

Բ95 Եթե դուստր կազմակերպությունն ունի շրջանավոր կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգվում են որպես սեփական կապիտալ և գտնվում են չվերահսկող բաժնեմասնակցության մեջ, ապա կազմակերպությունը պետք է հաշվարկի շահույթի կամ վնասի իր բաժինը՝ այդպիսի բաժնետոմսերից ստացվող շաբաթիների համար համապատասխան ճշգրտում կատարելուց հետո, անկախ նրանից՝ թե արդյոք նման շահաբաժիններ հայտարարվում են, թե ոչ:

Փոփոխությունները չվերահսկող բաժնեմասերի համամասնությունում

Բ96 Երբ չվերահսկող բաժնեմասերում պահվող սեփական կապիտալի համամասնությունը փոփոխվում է, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի վերահսկող ու չվերահսկող բաժնեմասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքները՝ արտացոլելու համար դուստր կազմակերպությունում նրանց մասնակցության հարաբերակցության փոփոխությունները: Կազմակերպությունը պետք է ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչի չվերահսկող բաժնեմասնակցության ճշգրտման գումարի և վճարած կամ ստացած փոխհատուցման իրական արժեքի միջև տարբերությունը և վերագրի այն մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

Վերահսկողության կորուստը

Բ97 Մայր կազմակերպությունը կարող է կորցնել դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողությունը երկու կամ ավելի պայմանավորվածությունների (գործարքների) արդյունքում: Սակայն երբեմն հանգամանքները ցույց են տալիս, որ բազմակի պայմանավորվածությունները պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք: Պայմանավորվածությունները որպես մեկ գործարք հաշվառելու վերաբերյալ որոշում ընդունելիս՝ մայր կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այդ պայմանավորվածությունների բոլոր պայմանները և դրանց տնտեսական հետևանքները: Ստորև բերված մեկ կամ մեկից ավելի գործոնների առկայությունը ցույց է տալիս, որ մայր կազմակերպությունը պետք է հաշվառի բազմակի պայմանավորվածությունները որպես մեկ գործարք:

- ա) Դրանք կնքվել են միևնույն ժամանակ կամ մեկը մյուսի ակնկալիքով:
- բ) Դրանք կազմում են մեկ գործարք, որը նախատեսված է ընդհանուր առևտրային արդյունքի հասնելու համար:
- գ) Մեկ պայմանավորվածության ի հայտ գալը կախված է առնվազն մեկ այլ պայմանավորվածության ի հայտ գալուց:
- դ) Մեկ պայմանավորվածությունը, առանձին վերցրած, տնտեսապես արդարացված չէ, սակայն այն տնտեսապես արդարացված է համարվում, երբ դիտարկվում է մյուս համաձայնությունների

հետ միասին: Օրինակ, երբ բաժնետոմսերի օտարումն իրականացվում է շուկայականից ցածր գներով և փոխհատուցվում է հաջորդող օտարումներով, որոնք իրականացվում են շուկայականից բարձր գներով:

Բ98 Երբ մայր կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկողությունը դուստր կազմակերպության նկատմամբ, այն պետք է.

ա) ապաճանաչի՝

- (i) դուստր կազմակերպության ակտիվները (ներառյալ գուդվիլը) և պարտավորությունները՝ իրենց հաշվեկշռային արժեքներով, վերահսկողության կորստի ամսաթվի դրությամբ. և
- (ii) նախկին դուստր կազմակերպությունում չվերահսկող բաժնեմասերի հաշվեկշռային արժեքը՝ վերահսկողության կորստի ամսաթվի դրությամբ (ներառյալ դրանց վերագրվող այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները):

բ) ճանաչի՝

- (i) այն գործարքից, դեպքից կամ հանգամանքներից ստացված փոխհատուցման իրական արժեքը, եթե կա այդպիսին, որի արդյունքում վերահսկողության կորուստ է տեղի ունեցել.
- (ii) եթե վերահսկողության կորստի պատճառ դարձած գործարքը, դեպքը կամ հանգամանքները ներառում են դուստր կազմակերպության բաժնետոմսերի բաշխում սեփականատերերին, որոնք իրենց սեփականատեր լինելու կարգավիճակում են, ապա այդ բաշխումը. և
- (iii) նախկին դուստր կազմակերպությունում պահպանվող ցանկացած ներդրում՝ իր իրական արժեքով, վերահսկողության կորստի ամսաթվի դրությամբ.

գ) վերադասակարգի՝ հատկացնելով շահույթին կամ վնասին, կամ ուղղակի փոխանցի չբաշխված շահույթին, եթե դա պահանջվում է այլ ՖՆԿՄ-ներով, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում դուստր կազմակերպության հետ կապված ճանաչված գումարները՝ Բ99 պարագրաֆում նկարագրված հիմունքով.

դ) ճանաչի արդյունքում առաջացած ցանկացած տարբերություն որպես օգուտ կամ վնաս՝ մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթում կամ վնասում:

Բ99 Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկողությունը դուստր կազմակերպության նկատմամբ, նա պետք է այդ դուստր կազմակերպությանը վերաբերող այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում նախկինում ճանաչված բոլոր գումարները հաշվառի նույն հիմունքով, ինչը կպահանջվեր, եթե մայր կազմակերպությունը անմիջականորեն օտարած լիներ առնչվող ակտիվները կամ պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ վնասը վերադասակարգվեր՝ ներկայացվելով շահույթում կամ վնասում, որն առաջացել է առնչվող ակտիվների կամ պարտավորությունների օտարումից, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի օգուտը կամ վնասը՝ տեղափոխելով այն սեփական կապիտալից դեպի շահույթ կամ վնաս (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ նա կորցնում է վերահսկողությունը դուստր կազմակերպության նկատմամբ: Եթե նախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված վերագնահատման հավելուրդը ակտիվն օտարելիս փոխանցվում է ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է փոխանցի վերագնահատման հավելուրդը ուղղակիորեն չբաշխված շահույթ, երբ նա կորցնում է վերահսկողությունը դուստր կազմակերպության նկատմամբ:

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է և ունի նույն ուժը, ինչ որ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ մասերը

Ուժի մեջ մտնելը

- Գ1 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն ավելի վաղ, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 11-ը, ՖՀՄՍ 12-ը, «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ը և ՀՀՄՍ 28-ը (2011 թվականի փոփոխված տարբերակով):
- Գ1Ա. 2012թ. հունիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, համադրելի պայմանավորվածություններ և այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում. անցումների ուղեցույցը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 10-ում, ՖՀՄՍ 11-ում և ՖՀՄՍ 12-ում) փոփոխել է պարագրաֆներ Գ2-Գ6-ը և ավելացրել Գ2Ա-Գ2Բ, Գ4Ա-Գ4Գ, Գ5Ա և Գ6Ա-Գ6Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2012թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է կիրառի այդ փոփոխություններն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

Անցումը

- Գ2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն հետընթաց՝ «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ի համապատասխան, բացառությամբ Գ2Ա-Գ6 պարագրաֆներում նկարագրվածի:
- Գ2Ա. Չնայած ՀՀՄՍ 8-ի 28-րդ պարագրաֆի պահանջներին, երբ սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ է կիրառվում, կազմակերպությունից պահանջվում է ներկայացնել միայն ՀՀՄՍ 8-ի 28-րդ պարագրաֆի (գ) կետով պահանջվող քանակական տեղեկատվությունը՝ սույն ՖՀՄՍ-ի առաջին կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանի համար («անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան»): Կազմակերպությունը կարող է, սակայն պարտավոր չէ ներկայացնել սույն տեղեկատվություն ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ավելի վաղ համադրելի ժամանակաշրջանների համար:
- Գ2Բ Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակների համար՝ առաջին կիրառման ամսաթվին այն տարեկան ժամանակաշրջանի սկիզբն է, որի նկատմամբ սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվել է առաջին անգամ:
- Գ3, Առաջին կիրառման ամսաթվին կազմակերպությունից չի պահանջվում նախկին հաշվապահական հաշվառման ճշգրտումներ կատարել, որոնք վերաբերում են իր մասնակցությանը կամ՝
- ա) կազմակերպություններում, որոնք համախմբված կլինեին այդ ամսաթվին՝ «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին և «Համախմբում. հարույկ նշանակության կազմակերպություններ» ՄՄԿ Մեկնաբանություն 12-ին համապատասխան, և որոնք դեռևս համախմբված են սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան. կամ
 - բ) կազմակերպություններում, որոնք համախմբված չէին լինի այդ ամսաթվին՝ ՀՀՄՍ 27-ին և ՄՄԿ 12-ին համապատասխան, և որոնք համախմբված չեն սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան:
- Գ4 Եթե առաջին կիրառման ամսաթվին ներդրողը եզրակացնում է, որ ինքը պետք է համախմբի ներդրման օբյեկտին, որը համախմբված չի եղել ՀՀՄՍ 27-ին և ՄՄԿ 12-ին համապատասխան, ապա ներդրողը պետք է՝
- ա) եթե ներդրման օբյեկտը ձեռնարկատիրական գործունեություն է (ինչպես նկարագրված է «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ում), չափի ակտիվները, պարտավորությունները և չվերահսկող բաժնեմասերն այդ նախկինում չհամախմբված

ներդրման օբյեկտում, ինչպես դա կլինի այն դեպքում, երբ այդ ներդրման օբյեկտը համախմբված լինի (և, հետևաբար, կիրառած կլինի հաշվապահական հաշվառման՝ ձեռքբերումների մեթոդը՝ ՖՀՄՍ 3-ի պահանջների համապատասխան)՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ներդրողը ձեռք բերեց ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջների հիման վրա: Ներդրողը պետք է հետընթաց ճշգրտի առաջին կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանը: Երբ այդ վերահսկողության ձեռքբերման ամսաթիվը ավելի վաղ է, քան անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, ներդրողը պետք է ճանաչի, որպես սեփական կապիտալի ճշգրտում անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբում, ցանկացած տարբերություն:

- (i) ճանաչված ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի և
- (ii) ներդրողի՝ ներդրման օբյեկտում ներգրավվածության նախկին հաշվեկշռային արժեքի միջև:

բ) Եթե ներդրման օբյեկտը ձեռնարկատիրական գործունեություն չէ (ինչպես դա նկարագրված է ՖՀՄՍ 3-ում), ապա չափել ակտիվները, պարտավորությունները և չվերահսկող բաժնեմասերը այդ նախկինում չհամախմբված ներդրման օբյեկտում, ինչպես դա կլինի այն դեպքում, երբ այդ ներդրման օբյեկտը համախմբված լինի (կիրառելով ձեռքբերումների մեթոդը, ինչպես դա նկարագրվում է ՖՀՄՍ 3-ում, սակայն առանց ներդրման օբյեկտի համար գույվիլ ճանաչելու)՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ներդրողը ձեռք էր բերել ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողությունը սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջների հիման վրա: Ներդրողը պետք է հետընթաց եղանակով ճշգրտի առաջին կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանը: Երբ այդ վերահսկողության ձեռքբերման օրն ավելի վաղ է, քան անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, ներդրողը պետք է ճանաչի, որպես սեփական կապիտալի ճշգրտում անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբում, ցանկացած տարբերություն՝

- (i) ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի ճանաչված գումարների, և
- (ii) ներդրման օբյեկտում ներդրողի մասնակցության նախկին հաշվեկշռային արժեքի միջև:

Գ4Ա. Եթե ներդրման օբյեկտի ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի չափումը համաձայն պարագրաֆ Գ4-ի (ա) կամ (բ) կետերի անիրագործելի է (ինչպես դա նկարագրվում է ՀՀՄՍ 8-ում), ներդրողը պետք է՝

ա) եթե ներդրման օբյեկտը ձեռնարկատիրական գործունեություն է, ապա կիրառել ՖՀՄՍ 3-ի պահանջները՝ ձեռքբերման ելակետային ամսաթվի դրությամբ: Ձեռքբերման ելակետային ամսաթիվը պետք է լինի ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբը, որի համար պարագրաֆ Գ4-ի (ա) կետի կիրառումն իրագործելի է, և որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը:

բ) Եթե ներդրման օբյեկտը ձեռնարկատիրական գործունեություն չէ, ապա կիրառել ձեռքբերումների մեթոդը, ինչպես դա նկարագրվում է ՖՀՄՍ 3-ում, սակայն առանց ներդրման օբյեկտի համար ձեռքբերման ելակետային ամսաթվով գույվիլ ճանաչելու: Ձեռքբերման ելակետային ամսաթիվը պետք է լինի ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբը, որի համար պարագրաֆ Գ4-ի (բ) կետի կիրառումն իրագործելի է, և որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը:

Ներդրողը պետք է հետընթաց ճշգրտի առաջին կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանը, բացառությամբ, եթե ամենավաղ ժամանակաշրջանը, որի համար սույն պարագրաֆի կիրառումն իրագործելի է, ընթացիկ ժամանակաշրջանն է: Երբ ձեռքբերման ելակետային ամսաթիվն ավելի վաղ է, քան անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, ներդրողը պետք է, որպես անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբում սեփական կապիտալում ճշգրտում, ճանաչի ցանկացած տարբերություն:

գ) ճանաչված ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի գումարի և

դ) ներդրման օբյեկտում ներդրողի մասնակցությունից նախկին հաշվեկշռային արժեքների միջև տարբերությունները:

Եթե ամենավաղ ժամանակաշրջանը, որի համար սույն պարագրաֆի կիրառումն իրագործելի է, ընթացիկ ժամանակաշրջանն է, սեփական կապիտալի ճշգրտումը պետք է ճանաչվի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբին:

94Բ. Երբ ներդրողը կիրառում է Գ4-Գ4Ա պարագրաֆները և սույն ՖՀՄՍ-ի համապատասխան վերահսկողության ձեռքբերման ամսաթիվն ավելի ուշ է, քան 2008թ. վերանայված ՖՀՄՍ 3-ի (ՖՀՄՍ 3 (2008թ.)) ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը, պարագրաֆներ Գ4 և Գ4Ա-ում հղումը ՖՀՄՍ 3-ին պետք է վերաբերվի ՖՀՄՍ 3 (2008թ.)-ին: Եթե վերահսկողությունը ձեռք է բերվել մինչև ՖՀՄՍ 3 (2008թ.)-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը, ներդրողը պետք է կիրառի կամ ՖՀՄՍ 3 (2008թ.)-ը կամ ՖՀՄՍ 3-ը (հրապարակված 2004թ.):

94Գ. Երբ ներդրողը կիրառում է Գ4-Գ4Ա պարագրաֆները և սույն ՖՀՄՍ-ի համապատասխան վերահսկողության ձեռքբերման ամսաթիվն ավելի ուշ է, քան 2008թ. վերանայված ՀՀՄՍ 27-ի (ՀՀՄՍ 27 (2008թ.)) ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը, ներդրողը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները բոլոր ժամանակաշրջանների համար, որոնցում ներդրման օբյեկտը հետընթաց համախմբվել է համաձայն Գ4-Գ4Ա պարագրաֆների: Եթե վերահսկողությունը ձեռք է բերվել մինչև ՀՀՄՍ 27-ի (2008թ.) ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը, ներդրողը պետք է կիրառի կամ.

ա) սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները բոլոր այն ժամանակաշրջանների համար, որոնցում ներդրման օբյեկտը հետընթաց եղանակով համախմբվել է համաձայն Գ4-Գ4Ա պարագրաֆների, կամ

բ) 2003թ. հրապարակված ՀՀՄՍ 27-ի (ՀՀՄՍ 27 (2003թ.)) պահանջները ՀՀՄՍ 27-ի (2008թ.) ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվին նախորդող այդ ժամանակաշրջանների համար և դրանից հետո, հաջորդող ժամանակաշրջանների համար՝ սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները:

95. Եթե սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ ներդրողը եզրակացնում է, որ ինքն այլևս չի համախմբելու ներդրման օբյեկտը, որը նախկինում համախմբվել էր ՀՀՄՍ 27-ի և ՄՄԿ 12-ի համապատասխան, ապա ներդրողը պետք է չափի ներդրման օբյեկտում իր բաժնեմասնակցությունն այն գումարով, որով նա այդ չափումը կիրականացներ, եթե սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները գործողության մեջ լինեին ներդրման օբյեկտում ներդրողի ներգրավման (սակայն սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան վերահսկողության ձեռք չբերման) կամ դրա նկատմամբ վերահսկողությունը կորցնելու ժամանակ: Ներդրողը պետք է հետընթաց ճշգրտի սկզբնական կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանը: Եթե ամսաթիվը, երբ ներդրողը դարձել է ներգրավված (սակայն սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան ձեռք չբերեց վերահսկողություն) ներդրման օբյեկտում կամ կորցրեց վերահսկողությունը դրա նկատմամբ, ավելի վաղ է, քան անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, ներդրողը պետք է ճանաչի, որպես ճշգրտում սեփական կապիտալում անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբում, ցանկացած տարբերություն:

ա) ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի նախկին հաշվեկշռային արժեքներին

բ) ներդրողի՝ ներդրման օբյեկտում բաժնեմասի ճանաչված գումարի միջև:

95Ա. Եթե բաժնեմասնակցության չափումը ներդրման օբյեկտում պարագրաֆ Գ5-ի համապատասխան անիրագործելի է (ինչպես դա նկարագրվում է ՖՀՄՍ 8-ում), ապա ներդրողը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները՝ ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբին, որի համար պարագրաֆ Գ5-ի կիրառումն իրագործելի է, և որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը: Ներդրողը պետք է հետընթաց ճշգրտի առաջին կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանները, բացառությամբ, եթե ամենավաղ ժամանակաշրջանը, որի համար սույն պարագրաֆի կիրառումն իրագործելի է, ընթացիկ ժամանակաշրջանն է: Եթե ամսաթիվը, երբ ներդրողը դարձել է ներգրավված ներդրման օբյեկտում (սակայն սույն ՖՀՄՍ-ին համաձայն ձեռք չի բերել վերահսկողություն) կամ կորցրել է վերահսկողությունը դրա նկատմամբ, ավելի վաղ է, քան անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկիզբը, ներդրողը պետք է ճանաչի, որպես ճշգրտում սեփական կապիտալում անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբում, ցանկացած տարբերություն:

ա) ակտիվների, պարտավորությունների և չվերահսկող բաժնեմասերի նախկին հաշվեկշռային արժեքի և

բ) ներդրողի՝ ներդրման օբյեկտում բաժնեմասնակցության ճանաչված գումարի միջև

Եթե ամենավաղ ժամանակաշրջանը, որի համար սույն պարագրաֆի կիառումն իրագործելի է, ընթացիկ ժամանակաշրջանն է, սեփական կապիտալում ճշգրտումը պետք է ճանաչվի ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբում:

96. 23-րդ, 25-րդ, Բ94 և Բ96-Բ99 պարագրաֆները ՀՀՄՍ 27-ի 2008 թվականին կատարված փոփոխություններն են, որոնք բերվել են ՖՀՄՍ 10-ի մեջ: Բացառությամբ, երբ կազմակերպությունը կիրառում է Գ3 պարագրաֆը, կամ պահանջվում է որ կիրառի Գ4- Գ5Ա պարագրաֆները, այն պետք է կիրառի այդ պարագրաֆների պահանջները հետևյալ կերպ՝

ա) Կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի շահույթի կամ վնասի վերագրումը՝ Բ94 պարագրաֆի փոփոխությունն առաջին անգամ կիրառելուն նախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների համար:

բ) 23-րդ և Բ96 պարագրաֆների պահանջները՝ դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն ձեռք բերելուց հետո սեփական կապիտալում բաժնեմասնակցության փոփոխությունների հաշվառման համար, չեն կիրառվում այն փոփոխությունների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել նախքան կազմակերպության կողմից այդ փոփոխություններն առաջին անգամ կիրառելը:

գ) Կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի նախկին դուստր կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքը, եթե վերահսկողության կորուստը տեղի է ունեցել նախքան 25-րդ և Բ97-Բ99 պարագրաֆներում փոփոխություններն առաջին անգամ կիրառելը: Բացի այդ, կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի որևէ օգուտ կամ վնաս՝ կապված դուստր կազմակերպությունում վերահսկողության կորստի հետ, որը տեղի է ունեցել նախքան 25-րդ և Բ97-Բ99 պարագրաֆներում փոփոխություններն առաջին անգամ կիրառելը:

Հղումներ «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանին»

96Ա. Չնայած պարագրաֆներ Գ4-Գ5Ա-ում սկզբնական կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանին («անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան») հղումներին, կազմակերպությունը կարող է, սակայն պարտավոր չէ ներկայացնել նաև ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ներկայացված ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, Գ4-Գ5Ա պարագրաֆներում բոլոր հղումներն «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանին» պետք է հասկացվեն որպես հղում «ամենավաղ ճշգրտված ներկայացված համադրելի ժամանակաշրջանին»:

96Բ. Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է չճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, այն պետք է հստակորեն որոշակիացնի չճշգրտված տեղեկատվությունը, նշի, որ այն պատրաստվել է տարբերվող հիմունքով և բացատրի այդ հիմունքը:

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

97 Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ապա սույն ՖՀՄՍ-ում ցանկացած հղում ՖՀՄՍ 9-ին պետք է դիտվի որպես հղում «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին:

Մյուս ՖՀՄՍ-ների գործողության դադարեցումը

98 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է ՀՀՄՍ 27-ում (2008 թվականի փոփոխված տարբերակով) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող պահանջներին:

99 Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է նաև «Համախմբում. հարուկ նշանակության կազմակերպություններ» ՄՄԿ 12-ին:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 11

Համալրել պայմանավորվածություններ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել այն կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սկզբունքները, որոնք մասնակցություն ունեն համատեղ վերահսկվող պայմանավորվածություններում (այսինքն՝ համատեղ պայմանավորվածություններում):

Նպատակին հասնելը

2. Պարագրաֆ 1-ի նպատակին հասնելու համար սույն ՖՀՄՍ-ն սահմանում է «համալրել վերահսկողություն»-ը և պահանջում է համալրել պայմանավորվածության կողմ հանդիսացող կազմակերպությունից որոշել համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում նա ներգրավված է՝ գնահատելով իր իրավունքներն ու պարտականությունները և այդ իրավունքներն ու պարտականությունները հաշվառել համատեղ պայմանավորվածության այդ տեսակին համապատասխան:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն ՖՀՄՍ-ը պետք է կիրառվի համատեղ պայմանավորվածության կողմ հանդիսացող բոլոր կազմակերպությունների կողմից:

Համատեղ պայմանավորվածություններ

4. Համատեղ պայմանավորվածությունը պայմանավորվածություն է, որի նկատմամբ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն համատեղ վերահսկողություն:
5. Համատեղ պայմանավորվածությունը ունի հետևյալ բնութագրերը.
 - ա) Կողմերը կապված են պայմանագրային պայմանավորվածությամբ (տե՛ս պարագրաֆներ Բ2-Բ4):
 - բ) Պայմանագրային պայմանավորվածությունը այդ երկու կամ ավելի կողմերին տալիս է համատեղ վերահսկողություն այդ պայմանավորվածության նկատմամբ (տե՛ս պարագրաֆներ 7-13):
6. Համատեղ պայմանավորվածությունը կա՛մ համալրել գործունեություն է, կա՛մ համալրել ձեռնարկում:

Համատեղ վերահսկողություն

7. Համատեղ վերահսկողությունը պայմանավորվածության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրորեն համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը բաժանող կողմերի միաձայն համաձայնություն:
8. Պայմանավորվածության կողմ հանդիսացող կազմակերպությունը պետք է գնահատի, արդյո՞ք պայմանագրային պայմանավորվածությունը բոլոր կողմերին կամ կողմերի մի խմբին տալիս է պայմանավորվածության նկատմամբ կոլեկտիվ վերահսկողություն: Բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայմանավորվածությունը վերահսկում է (են) կոլեկտիվ կերպով, երբ նրանք պայմանավորվածության հատույցների վրա նշանակալի ազդեցություն ունեցող գործունեությունները (այսինքն՝ համապատասխան գործունեությունները) ուղղորդելու համար պետք է գործեն միասնաբար:
9. Երբ արդեն որոշվել է, որ կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայմանավորվածությունը վերահսկում են կոլեկտիվ կերպով, համատեղ վերահսկողությունը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան

գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների համար անհրաժեշտ է պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով վերահսկող կողմերի միաձայն համաձայնությունը:

10. Համատեղ պայմանավորվածությունում ոչ մի կողմ ինքնուրույն չի վերահսկում պայմանավորվածությունը: Պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմը կարող է կանխել, որ որևէ այլ կողմ կամ կողմերի խումբ վերահսկի պայմանավորվածությունը:
11. Պայմանավորվածությունը կարող լինել համատեղ պայմանավորվածություն, նույնիսկ եթե դրա ոչ բոլոր կողմերն ունեն պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն: Սույն ՖՀՄՍ-ն տարբերակում է համատեղ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը (*համապեղ գործողներ* կամ *համապեղ ձեռնարկողներ*) և համատեղ պայմանավորվածությունում մասնակցող, սակայն դրա նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն չունեցող կողմերը:
12. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի դատողություն, գնահատելիս արդյո՞ք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ վերահսկողություն: Կազմակերպությունը գնահատումը պետք է իրականացնի՝ դիտարկելով բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (տե՛ս Բ5-Բ11 պարագրաֆները):
13. Եթե փաստերը և հանգամանքները փոփոխվում են, կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի արդյո՞ք այն դեռևս պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունի:

Համատեղ պայմանավորվածության տեսակը

14. Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է: Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը որպես համատեղ գործունեություն կամ համատեղ ձեռնարկում կախված է պայմանավորվածության կողմերի իրավունքներից և պարտականություններից:
15. Համատեղ գործունեությունը համատեղ պայմանավորվածություն է, համաձայն որի՝ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ: Այդպիսի կողմերը կոչվում են համատեղ գործողներ:
16. Համատեղ ձեռնարկումը համատեղ պայմանավորվածություն է, համաձայն որի՝ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը իրավունքներ ունեն պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ: Այդպիսի կողմերը կոչվում են համատեղ ձեռնարկողներ:
17. Գնահատելիս, թե արդյո՞ք համատեղ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է թե համատեղ ձեռնարկում, կազմակերպությունը կիրառում է դատողություն: Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է, դիտարկելով պայմանավորվածությունից բխող իր իրավունքներն ու պարտականությունները: Կազմակերպությունը գնահատում է իր իրավունքներն ու պարտականությունները դիտարկելով պայմանավորվածության կառուցվածքը և իրավական ձևը, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանները, և, երբ տեղին է, այլ փաստեր և հանգամանքներ (տե՛ս Բ12-Բ33 պարագրաֆները):
18. Երբեմն կողմերը կապված են շրջանակային համաձայնագրով, որը սահմանում է մեկ կամ ավելի թվով գործունեություններ ծավալելու ընդհանուր պայմանագրային պայմանները: Շրջանակային համաձայնագիրը կարող է սահմանել, որ կողմերը հիմնում են տարբեր համատեղ պայմանավորվածություններ՝ համաձայնագրի մաս կազմող տարբեր գործունեություններ իրականացնելու նպատակով: Չնայած այդ համատեղ պայմանավորվածությունները վերաբերում են միևնույն շրջանակային համաձայնագրին, դրանց տեսակները կարող են տարբեր լինել, եթե կողմերի իրավունքներն ու պարտականությունները տարբեր են շրջանակային համաձայնագրում ներառված տարբեր գործունեություններ ծավալելիս: Հետևաբար, համատեղ գործունեությունները և համատեղ ձեռնարկումները կարող են գոյակցել, երբ կողմերը ծավալում են միևնույն շրջանակային համաձայնագրում ներառված տարբեր գործունեություններ:

19. Եթե փաստերն ու հանգամանքները փոփոխվում են, կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի, արդյո՞ք փոփոխվել է համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է:

Համատեղ պայմանավորվածության կողմերի ֆինանսական հաշվետվությունները

Համատեղ գործունեություններ

20. Համատեղ գործողը պետք է, համատեղ գործունեությունում իր մասնակցության հետ կապված, ճանաչի.
- ա) իր ակտիվները՝ ներառյալ համատեղ պահվող ակտիվների իր բաժինը
 - բ) իր պարտավորությունները՝ ներառյալ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը
 - գ) համատեղ գործունեությունից ստացվող արտադրանքի իր բաժնի վաճառքից հասույթը
 - դ) համատեղ գործունեության արտադրանքի վաճառքից հասույթի իր բաժինը
 - ե) իր ծախսերը՝ ներառյալ համատեղ կրած ծախսերի իր բաժինը:
21. Համատեղ գործողը պետք է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվները, պարտավորությունները, հասույթները և ծախսերը հաշվառի այն ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան, որոնք կիրառելի են այդ ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և ծախսերի նկատմամբ:
22. Այնպիսի գործարքների հաշվառման կարգը, ինչպիսիք են ակտիվների վաճառքը, հատկացումը կամ ձեռքբերումը կազմակերպության և համատեղ գործունեության միջև, որում կազմակերպությունը համատեղ գործող է, սահմանված է Բ34-Բ37 պարագրաֆներում:
23. Կողմը, որը համատեղ գործունեության մասնակից է, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն, նույնպես պետք է իր մասնակցությունը պայմանավորվածությունում հաշվառի 20-22-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, եթե այդ կողմը համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունի իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով պարտականություններ: Եթե կողմը, որը համատեղ գործունեության մասնակից է, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն, համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ չունի իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով պարտականություններ, ապա պետք է իր մասնակցությունը համատեղ գործունեությունում հաշվառի այդ մասնակցության նկատմամբ կիրառելի ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան:

Համատեղ ձեռնարկումներ

24. Համատեղ ձեռնարկողը պետք է համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցությունը ճանաչի որպես ներդրում և պետք է այդ ներդրումը հաշվառի բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ *«Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համադրելի ձեռնարկումներում» ՀՀՄՄ 28-ին համապատասխան, եթե կազմակերպությունն ազատված չէ բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման պահաջից՝ այդ ստանդարտի համաձայն:*
25. Կողմը, որը մասնակցում է համատեղ ձեռնարկումում, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն, պետք է պայմանավորվածությունում իր մասնակցությունը հաշվառի *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՄ 9-ին համապատասխան, բացառությամբ, երբ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ այն ունի նշանակալի ազդեցություն, որի պարագայում կազմակերպությունը պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը ՀՀՄՄ 28-ին (2011թ. փոփոխված) համապատասխան:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

26. Իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ գործողը կամ համատեղ ձեռնարկողը պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը՝

- ա) համատեղ գործունեությունում 20-22-րդ պարագրաֆներին համապատասխան,
 - բ) համատեղ ձեռնարկումում «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան:
27. Իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, կողմը, որը մասնակցում է համատեղ պայմանավորվածությունում, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն, պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը.
- ա) համատեղ գործունեությունում 23-րդ պարագրաֆին համապատասխան,
 - բ) համատեղ ձեռնարկումում ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, բացառությամբ, երբ կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի նշանակալի ազդեցություն, որի պարագայում այն պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 27-ի (2011թ. փոփոխված) 10-րդ պարագրաֆը:

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է:

համատեղ պայմանավորվածություն	համատեղ վերահսկողություն: Պայմանավորվածություն, որի նկատմամբ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն համաձայնեցված բաժանում, որը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը բաժանող կողմերի միաձայն համաձայնություն:
համատեղ գործունեություն	Համատեղ պայմանավորվածություն , համաձայն որի պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով պարտականություններ:
համատեղ գործող	Համատեղ գործունեության կողմ, որն ունի համատեղ վերահսկողություն այդ համատեղ գործունեության նկատմամբ:
համատեղ ձեռնարկում	Համատեղ պայմանավորվածություն , համաձայն որի պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերը իրավունքներ ունեն պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:
համատեղ ձեռնարկող	Համատեղ ձեռնարկման կողմ, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկողություն :
համատեղ պայմանավորվածության կողմ	Կազմակերպություն, որը մասնակցում է համատեղ պայմանավորվածությունում անկախ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունենալուց:
առանձին կազմակերպություն	Առանձին նույնականացվող ֆինանսական կառուցավորում՝ ներառյալ առանձին իրավաբանական անձինք կամ օրենքով ճանաչված կազմակերպություններ՝ անկախ դրանց իրավասուբյեկտություն ունենալուց:

Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՀՀՄՍ 27-ում (փոփոխված 2011թ.), ՀՀՄՍ 28-ում (փոփոխված 2011թ.) կամ «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ում և սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում են նշված ՖՀՄՍ-ներում սահմանված իմաստներով՝

- ներդրման օբյեկտի նկատմամբ վերահսկողություն
- բաժնեմասնակցության մեթոդ
- իշխանություն

- պաշտպանական իրավունքներ
- համապատասխան գործունեություններ
- առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ
- նշանակալի ազդեցություն

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է: Այն նկարագրում է 1-27-րդ պարագրաֆների կիրառումը և ունի նույն ուժը, ինչ այս ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

Բ1. Այս հավելվածի օրինակները ներկայացնում են մտացածին իրավիճակներ: Չնայած օրինակների որոշ ասպեկտներ կարող են հանդիպել փաստացի իրավիճակներում, յուրաքանչյուր փաստացի իրավիճակին վերաբերող բոլոր փաստերը և հանգամանքները պետք է գնահատվեն՝ ՖՀՄՍ 11-ը կիրառելիս:

Համատեղ պայմանավորվածություններ

Պայմանագրային պայմանավորվածություն (պարագրաֆ 5)

Բ2. Պայմանագրային պայմանավորվածության գոյությունը կարող հաստատվել մի քանի եղանակներով: Իրավաբանորեն ամրագրված պայմանագրային պայմանավորվածությունը հաճախ, սակայն ոչ միշտ, գրավոր է լինում, սովորաբար, պայմանագրի կամ կողմերի միջև փաստաթղթավորված քննարկումների տեսքով: Օրենսդրական ակտերով սահմանված մեխանիզմները նույնպես կարող են ստեղծել իրավաբանորեն ամրագրված պայմանավորվածություններ, կա՛մ իրենք իրենցով, կա՛մ կողմերի միջև պայմանագրերի հետ մեկտեղ:

Բ3. Երբ համատեղ պայմանավորվածությունները կառուցվորված են առանձին կազմակերպության միջոցով (տե՛ս Բ19-Բ33 պարագրաֆները), պայմանագրային պայմանավորվածությունը կամ պայմանագրային պայմանավորվածության որոշ ասպեկտներ որոշ դեպքերում ներդրված կլինեն առանձին կազմակերպության կանոնադրությունում, կանոնակարգերում կամ այլ ներքին իրավական փաստաթղթերում:

Բ4. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է այն պայմանները, որոնց հիման վրա կողմերը մասնակցում են պայմանավորվածության առարկա հանդիսացող գործունեությանը: Պայմանագրային պայմանավորվածությունը, սովորաբար, կարգավորում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են.

- ա) համատեղ պայմանավորվածության նպատակը, գործունեությունը և տևողությունը,
- բ) համատեղ պայմանավորվածության տնօրենների խորհրդի կամ համարժեք կառավարման մարմնի անդամների շանակման կարգը,
- գ) որոշումների ընդունման գործընթացը. կողմերից որոշումների ընդունում պահանջող հարցերը, կողմերի ձայները և այդ հարցերի վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար պահանջվող ձայների մակարդակը: Պայմանագրային պայմանավորվածությունում արտացոլված որոշումների ընդունման գործընթացը սահմանում է համատեղ վերահսկողություն պայմանավորվածության նկատմամբ (տե՛ս Բ5-Բ11 պարագրաֆները),
- դ) կողմերից պահանջվող կապիտալի ներդրումները և այլ հատկացումները,
- ե) կողմերի կողմից համատեղ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների, ծախսերի, շահույթի կամ վնասի բաժանման կարգը:

Համատեղ վերահսկողություն (պարագրաֆներ 7-13)

Բ5. Կազմակերպության պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունենալը գնահատելիս, կազմակերպությունը պետք է նախ գնահատի, թե արդյո՞ք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ վերահսկում են պայմանավորվածությունը: ՖՀՄՍ 10-ը սահմանում է վերահսկողությունը և պետք է օգտագործվի որոշելու համար, թե արդյո՞ք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ ենթարկված են պայմանավորվածությունում իրենց ներգրավվածությունից ստացվող հատույցների փոփոխականության ռիսկին կամ իրավունքներ ունեն դրանց նկատմամբ և պայմանավորվածության

նկատմամբ իրենց իշխանության միջոցով կարողություն ունեն ազդելու այդ հատույցների վրա: Երբ բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ, դիրատարկված կոլեկտիվ կերպով, կարող են ուղղորդել պայմանավորվածության հատույցների վրա նշանակալիորեն ազդող գործունեությունները (այսինքն՝ համապատասխան գործունեությունները), ապա կողմերը վերահսկում են պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով:

- P6. Բոլոր կողմերի կամ կողմերի մի խմբի կողմից պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ վերահսկելու վերաբերյալ եզրակացությունից հետո, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք այն ունի համատեղ վերահսկողություն պայմանավորվածության նկատմամբ: Համատեղ վերահսկողությունը գոյություն ունի միայն այն դեպքում, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով վերահսկող կողմերի միաձայն համաձայնությունը: Այն բանի գնահատումը, թե արդյո՞ք պայմանավորվածությունը համատեղ վերահսկվում է բոլոր կողմերի, թե կողմերի մի խմբի կողմից, կամ վերահսկվում է կողմերից միայն մեկի կողմից, կարող է պահանջել դատողություն:
- P7. Որոշ դեպքերում, կողմերի միջև իրենց պայմանագրային պայմանավորվածությունում համաձայնեցված որոշումների ընդունման գործընթացն ինքնատիկության հանգեցնում է համատեղ վերահսկողության: Օրինակ, դիցույ՛ք երկու կողմեր հիմնում են պայմանավորվածություն, որում յուրաքանչյուր կողմ ունի ձայների 50 տոկոսը և նրանց միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազ 51 տոկոսը: Այս դեպքում, կողմերը ոչ բացահայտ կերպով ըստ էության, համաձայնել են, որ պայմանավորվածության նկատմամբ իրենք ունեն համատեղ վերահսկողություն, քանի որ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները չեն կարող ընդունվել առանց երկու կողմերի համաձայնության:
- P8. Այլ հանգամանքներում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը պահանջում է համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար ձայների նվազագույն համամասնություն: Երբ ձայների այդ անհրաժեշտ նվազագույն համամասնությունը կարող է ապահովվել կողմերի միջև համաձայնության մեկից ավելի կոմբինացիաներով, այդ պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավորվածություն չէ, բացառությամբ, երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է այն կողմերը (կամ կողմերի կոմբինացիաները), որոնց միաձայն համաձայնությունն անհրաժեշտ է պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար:

<p>Կիրառման օրինակներ</p> <p>Օրինակ 1</p> <p>Դիցուք երեք կողմեր հիմնում են պայմանավորվածություն, որում A-ն ունի ձայների 50 տոկոսը, B-ն՝ 30 տոկոսը և C-ն՝ 20 տոկոսը: A-ի, B-ի և C-ի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը: Չնայած A-ն կարող է արգելափակել ցանկացած որոշում, այն չի վերահսկում պայմանավորվածությունը, քանի որ նրան անհրաժեշտ է B-ի համաձայնությունը: Նրանց պայմանագրային պայմանավորվածության այն պայմանը, որը համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը, ենթադրում է, որ A-ն և B-ն պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ վերահսկողություն, քանի որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները չեն կարող ընդունվել առանց A-ի և B-ի համատեղ համաձայնության:</p>
<p>Օրինակ 2</p> <p>Դիցուք պայմանավորվածությունը ունի երեք կողմ. A-ն ունի պայմանավորվածության ձայների 50 տոկոսը, իսկ B-ն և C-ն՝ 25-ական տոկոս: A-ի, B-ի և C-ի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը: Չնայած A-ն կարող է արգելափակել ցանկացած որոշում, այն չի վերահսկում</p>

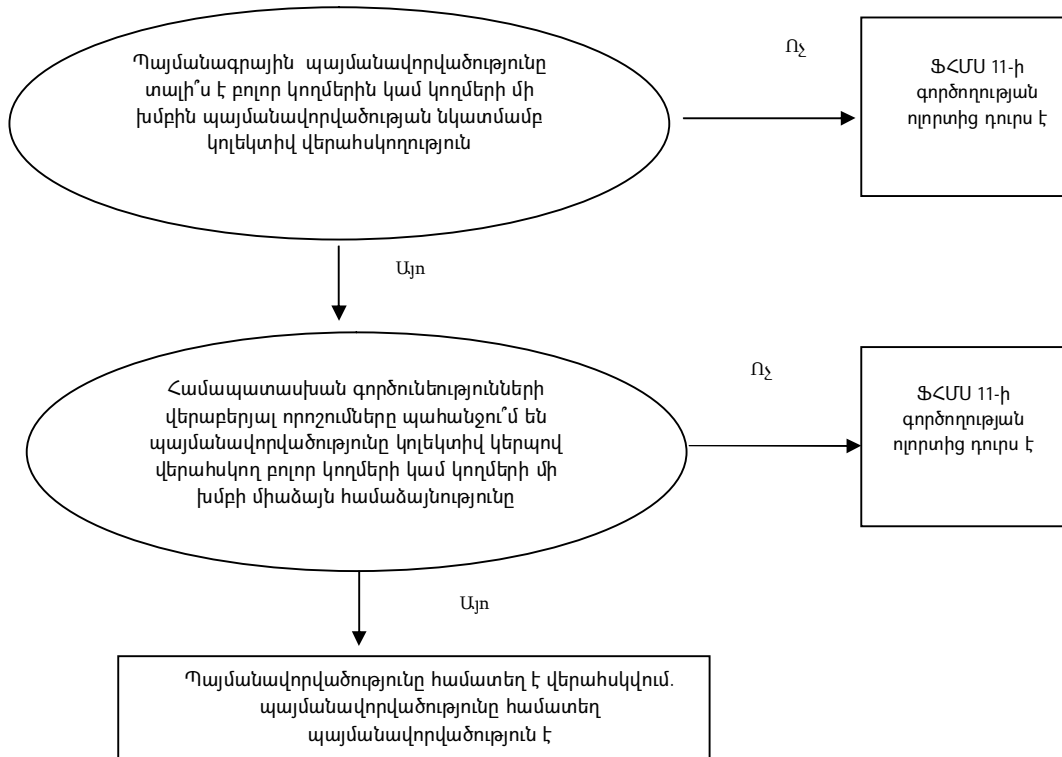
պայմանավորվածությունը, քանի որ նրան անհրաժեշտ է B-ի կամ C-ի համաձայնությունը: Այս օրինակում A-ն, B-ն և C-ն կոլեկտիվ կերպով վերահսկում են պայմանավորվածությունը: Այնուամենայնիվ, գոյություն ունի կողմերի մեկից ավելի կոմբինացիա, որոնց համաձայնությունը կարող է հասնել ձայների 75 տոկոսին (այն է՝ կամ A և B, կամ A և C): Այսպիսի իրավիճակում, համատեղ պայմանավորվածություն համարվելու համար կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը պետք է սահմաններ, թե կողմերի որ կոմբինացիայի միաձայն համաձայնությունն է անհրաժեշտ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու համար:

Օրինակ 3

Դիցուք կա մի պայմանավորվածություն, որում A-ն և B-ն ունեն պայմանավորվածության ձայների 35-ական տոկոս, իսկ մնացած 30 տոկոսը լայնորեն տարածված է այլ ներդրողների միջև: Համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են ձայների մեծամասնության հաստատումը: A-ն և B-ն պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ վերահսկողություն այն դեպքում, երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են A-ի և B-ի համատեղ համաձայնությունը:

- P9. Միաձայն համաձայնության պահանջը նշանակում է, որ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող ցանկացած կողմ կարող է թույլ չտալ ցանկացած այլ կողմի կամ կողմերի խմբի կողմից, առանց իր համաձայնության, միակողմանի որոշումներ (համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ) կայացնելը: Եթե միաձայն համաձայնության պահանջը վերաբերում է միայն այն որոշումներին, որոնք կողմին տալիս են պաշտպանական իրավունքներ, այլ ոչ թե պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներին, ապա այդ կողմը պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմ չէ:
- P10. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է ներառել վեճերի լուծման վերաբերյալ դրույթներ, ինչպիսին է, օրինակ, արբիտրաժը: Այդ դրույթները կարող են թույլատրել որոշումների ընդունումը համատեղ վերահսկողություն ունեցող կողմերի միջև միաձայն համաձայնության բացակայության պարագայում: Նման դրույթների գոյությունը չի խանգարում, որ պայմանավորվածությանը գտնվի համատեղ վերահսկողության ներքո և, հետևաբար, լինի համատեղ պայմանավորվածություն:

Համատեղ վերահսկողության գնահատումը



Բ11. Երբ պայմանավորվածությունը դուրս է ՖՀՄՍ 11-ի գործողության ոլորտից, կազմակերպությունը պետք է իր մասնակցությունը պայմանավորվածությունում հաշվառի համապատասխան ՖՀՄՍ-ների համաձայն, ինչպիսիք են ՖՀՄՍ 10-ը, ՀՀՄՍ 28-ը (փոփոխված 2011թ.) կամ ՖՀՄՍ 9-ը:

Համատեղ պայմանավորվածության տեսակները (պարագրաֆներ 14-19)

Բ12. Համատեղ պայմանավորվածությունները ստեղծվում են բազմապիսի նպատակների համար (օրինակ՝ որպես կողմերի ծախսերը և ռիսկերը բաժանելու եղանակ կամ կողմերի համար նոր տեխնոլոգիաներին և նոր շուկաներին հասանելիություն ապահովելու միջոց) և կարող են ստեղծվել օգտագործելով տարբեր կառուցավորումներ և կազմակերպարարական ձևեր:

Բ13. Որոշ պայմանավորվածություններ չեն պահանջում, որ պայմանավորվածության առարկա հանդիսացող գործունեությունը իրականացվի առանձին կազմակերպությունում: Այնուամենայնիվ, այլ պայմանավորվածություններ նախատեսում են առանձին կազմակերպության հիմնադրում:

Բ14. Սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող համատեղ պայմանավորվածությունների դասակարգումը կախված է ձեռնարկատիրական գործունեության սովորական ընթացքում պայմանավորվածությունից ծագող կողմերի իրավունքներից և պարտականություններից: Սույն ՖՀՄՍ-ն համատեղ պայմանավորվածությունները դասակարգում է կա՛մ որպես համատեղ գործունեություն, կա՛մ որպես համատեղ ձեռնարկում: Երբ կազմակերպությունը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունի իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ, ապա պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Երբ կազմակերպությունը իրավունքներ ունի պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ, պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է: Բ16-Բ33 պարագրաֆները սահմանում են այն գնահատումը, որը կազմակերպությունն իրականացնում է որոշելու համար՝ արդյո՞ք իր մասնակցությունը համատեղ գործունեությունում է, թե համատեղ ձեռնարկում:

Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը

Բ15. Ինչպես նշված է Բ14 պարագրաֆում, համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման համար անհրաժեշտ է, որ կողմերը գնահատեն պայմանավորվածությունից ծագող իրենց իրավունքներն ու պարտականությունները: Գնահատումն իրականացնելիս, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալները.

- ա) համատեղ պայմանավորվածության կառուցվածքը (տե՛ս Բ16-Բ21 պարագրաֆները)
- բ) երբ համատեղ պայմանավորվածությունը կառուցավորված է առանձին կազմակերպության միջոցով.
 - (i) առանձին կազմակերպության իրավական ձևը (տե՛ս Բ22-Բ24 պարագրաֆները)
 - (ii) պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները (տե՛ս Բ25-Բ28 պարագրաֆները)
 - (iii) երբ տեղին է, այլ փաստեր և հանգամանքներ (տե՛ս Բ29-Բ33 պարագրաֆները)

Համատեղ պայմանավորվածության կառուցվածքը

Առանձին կազմակերպության միջոցով չկառուցավորված համադրելի պայմանավորվածություններ

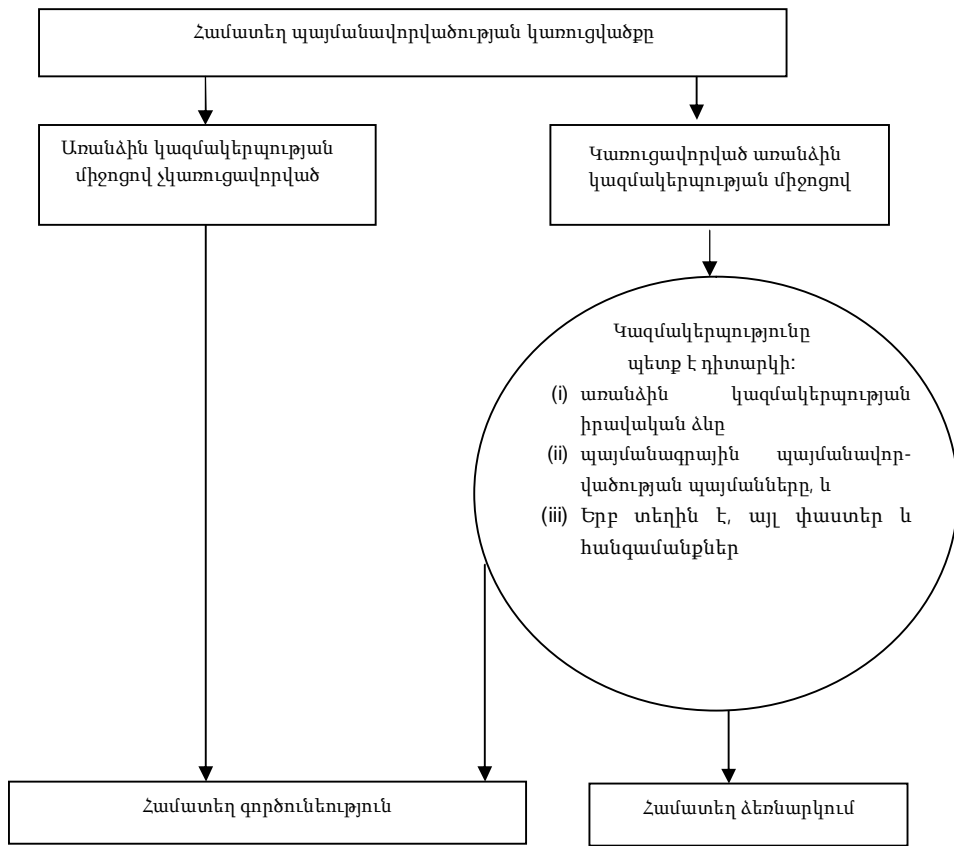
Բ16. Համատեղ պայմանավորվածությունը, որը կառուցավորված չէ առանձին կազմակերպության միջոցով, համատեղ գործունեություն է: Այդպիսի դեպքերում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է կողմերի՝ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորությունների գծով պարտականությունները, ինչպես նաև կողմերի իրավունքները համապատասխան հասույթների նկատմամբ և պարտականությունները համապատասխան ծախսերի գծով:

- Բ17. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը հաճախ նկարագրում է պայմանավորվածության առարկա գործունեությունների բնույթը և այն, թե ինչպես են կողմերը մտադիր միասին իրականացնել այդ գործունեությունները: Օրինակ՝ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կարող են համաձայնել միասին արտադրել որևէ արտադրանք, երբ յուրաքանչյուր կողմ պատասխանատու է կոնկրետ աշխատանքի համար և յուրաքանչյուրն օգտագործում է իր ակտիվները և ստանձնում իր պարտավորությունները: Պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է սահմանել, թե կողմերի համար ընդհանուր հասույթները և ծախսերը ինչպես են բաժանվելու նրանց միջև: Այդպիսի դեպքում, յուրաքանչյուր համատեղ գործող իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում է կոնկրետ աշխատանքի համար օգտագործված ակտիվները և պարտավորությունները, և պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան ճանաչում է հասույթների և ծախսերի իր բաժինը:
- Բ18. Այլ դեպքերում, համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կարող են համաձայնել, օրինակ, բաժանել և շահագործել ակտիվը միասին: Այդպիսի դեպքում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է համատեղ օգտագործվող ակտիվի նկատմամբ կողմերի իրավունքները, և այն, թե ինչպես են կիսվում կողմերի միջև ակտիվից ստացվող արտադրանքը (արդյունքը) կամ հասույթը և արտադրական ծախսումները: Յուրաքանչյուր համատեղ գործող հաշվառում է համատեղ ակտիվի իր բաժինը և պարտավորությունների իր համաձայնեցված բաժինը, ինչպես նաև ճանաչում է արտադրանքի (արդյունքի), հասույթների և ծախսերի իր բաժինը՝ պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան:

Առանձին կազմակերպության միջոցով կառուցավորված համապետելի պայմանավորվածություններ

- Բ19. Համատեղ պայմանավորվածությունը, որի պարագայում պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները պահվում են առանձին կազմակերպությունում, կարող է լինել կա՛մ համատեղ ձեռնարկում, կա՛մ համատեղ գործունեություն:
- Բ20. Արդյո՞ք կողմը համատեղ գործող է, թե համատեղ ձեռնարկող, կախված է կողմի՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող՝ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներից և պարտավորությունների գծով պարտականություններից:
- Բ21. Ինչպես նշված է Բ15 պարագրաֆում, երբ կողմերը կառուցավորել են համատեղ պայմանավորվածությունը առանձին կազմակերպության միջոցով, կողմերից պահանջվում է գնահատել, թե արդյոք այդ առանձին կազմակերպության իրավական ձևը, պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները և, երբ տեղի են, այլ փաստեր և հանգամանքներ իրենց տալիս են.
- ա) պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ (այսինքն՝ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է), կամ
 - բ) իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ (այսինքն՝ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է):

Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը. պայմանավորվածությունից ծագող կողմերի իրավունքների և պարտականությունների գնահատում



Առանձին կազմակերպության իրավական ձևը

- Բ22. Առանձին կազմակերպության իրավական ձևը կարևոր գործոն է համատեղ պայմանավորվածության տեսակը գնահատելու համար: Իրավական ձևը օժանդակում է կողմերի՝ առանձին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ իրավունքների և պարտավորությունների գծով պարտականությունների սկզբնական գնահատման գործում, մասնավորապես, գնահատելու համար, թե արդյո՞ք կողմերը մասնակցություն ունեն առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներում և արդյո՞ք նրանք պարտավորություն են կրում առանձին կազմակերպությունում պահվող պարտավորությունների համար:
- Բ23. Օրինակ, կողմերը կարող են իրականացնել համատեղ պայմանավորվածությունը առանձին կազմակերպության միջոցով, որն իր իրավական ձևի պատճառով կարող է դիտվել որպես ինքնուրույն միավոր (այսինքն՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները այդ առանձին կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորություններն են և ոչ թե կողմերի ակտիվներն ու պարտավորությունները): Նման դեպքում առանձին կազմակերպության իրավական ձևով պայմանավորված կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատումը ցույց է տալիս, որ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է: Այնուամենայնիվ, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանները (տե՛ս պարագրաֆներ Բ25-Բ28), և, երբ տեղին է, այլ փաստերն ու հանգամանքները (տե՛ս պարագրաֆներ Բ29-Բ33) կարող են գերակայել առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատման նկատմամբ:
- Բ24. Առանձին կազմակերպության իրավական ձևով պայմանավորված կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատումը համարվում է բավարար եզրակացնելու, որ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է, միայն այն դեպքում, երբ կողմերը համատեղ պայմանավորվածությունը իրականացնում են առանձին կազմակերպությունում, որի իրավական ձևը

տարանջատում չի մտցնում կողմերի և առանձին կազմակերպության միջև (այսինքն՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները կողմերի ակտիվներն ու պարտավորություններն են):

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը

- P25. Շատ դեպքերում, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված իրավունքներն ու պարտականությունները համահունչ են կամ չեն հակասում այն առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքներին և պարտականություններին, որում կառուցավորված է պայմանավորվածությունը:
- P26. Այլ դեպքերում, կողմերը օգտագործում են պայմանագրային պայմանավորվածությունը այն առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքներն և պարտականությունները հակադարձելու կամ փոփոխելու համար, որում կառուցավորված է պայմանավորվածությունը:

**Կիրառման օրինակ
Օրինակ 4**

Ենթադրենք երկու կողմեր կառուցավորում են համատեղ պայմանավորվածությունը իրավաբանական անձ հանդիսացող կազմակերպության տեսքով: Յուրաքանչյուր կողմ ունի 50 տոկոս սեփականության բաժնեմաս այդ կազմակերպությունում: Իրավաբանական անձի կարգավիճակը թույլ է տալիս կազմակերպությունն առանձնացնել իր սեփականատերերից և, հետևաբար, կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները այդ իրավաբանական անձի ակտիվներն ու պարտավորություններն են: Այդպիսի դեպքում, առանձին կազմակերպության իրավական ձևից բխող կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատումը ցույց է տալիս, որ կողմներն ունեն իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:

Այնուամենայնիվ, կողմերը իրենց պայմանագրային պայմանավորվածության միջոցով փոփոխում են իրավաբանական անձի բնութագրերն այնպես, որ յուրաքանչյուրը մասնակցություն ունենա որպես իրավաբանական անձ գրանցված կազմակերպության ակտիվներում և պարտավորություն կրի այդ իրավաբանական անձի պարտավորությունների համար՝ սահմանված համամասնություններով: Իրավաբանական անձի բնութագրերի նման պայմանագրային փոփոխությունը կարող է հանգեցնել այն բանին, որ պայմանավորվածությունը չի համատեղ գործունեություն:

- P27. Հետևյալ աղյուսակում ներկայացված է համատեղ գործունեության կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունների տիպիկ պայմանների և համատեղ ձեռնարկման կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունների տիպիկ պայմանների համեմատությունը: Պայմանագրային պայմանների՝ ստորև բերված աղյուսակում ներկայացված օրինակները սպառիչ չեն:

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	Համատեղ ձեռնարկում
Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավորվածության կողմերին տալիս է պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ:	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավորվածության կողմերին տալիս է իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ (այսինքն՝ առանձին կազմակերպություն է, այլ

		<p>ոչ թե կողմերը, որ ունի պայմանավորվածությանը վերաբերվող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ):</p>
<p>Ակտիվների նմատմամբ իրավունքներ</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կհսում են պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվներում իրենց մասնակցությունը (օրինակ՝ իրավունքները կամ սեփականության իրավունքը) սահմանված համամասնությամբ (օրինակ՝ կողմերի՝ պայմանավորվածությունում սեփականության բաժնեմասին համամասնորեն կամ պայմանավորվածության միջոցով իրականացվող գործունեության՝ ուղղակիորեն իրենց վերագրվող մասին համամասնորեն):</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածությունում ներդրված կամ հետագայում համատեղ պայմանավորվածության կողմից ձեռք բերված ակտիվները այդ պայմանավորվածության ակտիվներն են: Կողմերը չունեն մասնակցություն (օրինակ՝ իրավունքներ կամ սեփականության իրավունք) պայմանավորվածության ակտիվներում:</p>
<p>Պարտականություններ պարտավորությունների գծով</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կհսում են բոլոր պարտավորությունները, պարտականությունները, ծախսերն ու ծախսումները սահմանված համամասնությամբ (օրինակ՝ կողմերի՝ պայմանավորվածությունում սեփականության բաժնեմասին համամասնորեն կամ պայմանավորվածության միջոցով իրականացվող գործունեության՝ ուղղակիորեն իրենց վերագրվող մասին համամասնորեն):</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածությունն է պարտավորություն կրում պայմանավորվածության պարտքերի և պարտականությունների համար:</p> <p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը պարտավորություն են կրում պայմանավորվածության հանդեպ միայն պայմանավորվածությունում իրենց համապատասխան ներդրման չափով և (կամ) պայմանավորվածությանը որևէ չվճարված կամ լրացուցիչ կապիտալ տրամադրելու</p>

		պարտականության չափով:
	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը պարտավորություն են կրում երրորդ կողմերի հայցերի համար:</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության պարտատերերը որևէ կողմի հանդեպ չունեն հետադարձ պահանջի (ռեգրեսի) իրավունք՝ կապված պայմանավորվածության պարտքերի կամ պարտականությունների հետ:</p>
<p>Հասույթներ, ծախսեր, շահույթ կամ վնաս</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է հասույթների և ծախսերի բաշխումը՝ համատեղ պայմանավորվածության յուրաքանչյուր կողմի հարաբերական կատարողականի հիման վրա: Օրինակ, պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է սահմանել, որ հասույթները և ծախսերը բաշխվում են համատեղ շահագործվող գործարանում յուրաքանչյուր մասնակցի կողմից օգտագործվող արտադրական կարողության հիման վրա, որը կարող է տարբերվել համատեղ պայմանավորվածությունում նրանց սեփականության բաժնեմասերից: Այլ դեպքերում, կողմերը կարող են համաձայնել կիսել պայմանավորվածությանը վերաբերող շահույթը կամ վնասը սահմանված համամասնությամբ, ինչպիսին է պայմանավորվածությունում կողմերի սեփականության բաժնեմասը: Դա չէր խանգարի պայմանավորվածությանը լինել համատեղ գործունեություն, եթե կողմերն ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ:</p>	<p>Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է պայմանավորվածության գործունեությանը վերաբերող շահույթում կամ վնասում յուրաքանչյուր կողմի բաժինը:</p>
<p>Երաշխավորություններ</p>	<p>Համատեղ պայմանավորվածության կողմերից հաճախ պահանջվում է երաշխավորություններ տրամադրել երրորդ կողմերին, որոնք, օրինակ, համատեղ պայմանավորվածությունից ստանում են ծառայություններ կամ տրամադրում են ֆինանսավորում այդ համատեղ պայմանավորվածությանը: Նման երաշխավորությունների տրամադրումը կամ դրանք տրամադրելու կողմերի հանձնառությունը ուղղակիորեն չի որոշում, որ համատեղ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Համատեղ պայմանավորվածության՝ համատեղ գործունեություն կամ</p>	

համատեղ ձեռնարկում լինելը որոշող գործոնն այն է, թե արդյո՞ք կողմերը պարտականություններ ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող պարտավորությունների գծով (որոնց մի մասի համար կողմերը կարող են երաշխավորություններ տրամադրած լինել կամ չլինել):

P28. Երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ, նրանք հանդիսանում են համատեղ գործունեության կողմեր և համատեղ պայմանավորվածությունը դասակարգելու նպատակով կարիք չունեն դիտարկելու այլ փաստեր և հանգամանքներ (պարագրաֆներ P29-P33):

Այլ փաստերի և հանգամանքների գնահատումը

P29. Երբ պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները չեն սահմանում, որ կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ և պարտավորությունների համար՝ պարտականություններ, կողմերը պետք է դիտարկեն այլ փաստեր և պայմաններ գնահատելու համար, թե արդյո՞ք պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է, թե՞ համատեղ ձեռնարկում:

P30. Համատեղ պայմանավորվածությունը կարող կառուցավորված լինել առանձին կազմակերպության միջոցով, որի իրավական ձևը ենթադրում է կողմերի և առանձին կազմակերպության տարանջատում: Կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանագրային պայմանները կարող են չսահմանել կողմերի իրավունքները ակտիվների նկատմամբ և պարտականությունները պարտավորությունների գծով, սակայն այլ փաստերի և հանգամանքների դիտարկումը կարող է հանգեցնել նման պայմանավորվածության՝ որպես համատեղ գործունեության դասակարգմանը: Այդպես է լինում այն դեպքում, երբ այլ փաստերը և հանգամանքները կողմերին տալիս են պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ:

P31. Երբ պայմանավորվածության գործունեությունները հիմնականում նախատեսված են լինում կողմերին արտադրանքով (արդյունքով) ապահովելու համար, դա մատնանշում է, որ կողմերն իրավունք ունեն պայմանավորվածության ակտիվների, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտների նկատմամբ: Նման պայմանավորվածության կողմերը հաճախ ապահովում են պայմանավորվածության կողմից տրամադրվող արտադրանքի (արդյունքի) հասանելիությունը իրենց համար՝ թույլ չտալով պայմանավորվածությանը արտադրանք (արդյունք) վաճառել երրորդ կողմերին:

P32. Նման ձևով նախատեսված և նման նպատակ ունեցող պայմանավորվածության արդյունքը այն է, որ պայմանավորվածության կողմից ստանձնված պարտավորությունները, ըստ էության, ծածկվում են կողմերից ստացվող դրամական միջոցների հոսքերով՝ նրանց կողմից արտադրանքի ձեռք բերման միջոցով: Երբ կողմերը պայմանավորվածության շարունակականությանը նպաստող դրամական միջոցների հոսքի ըստ էության միակ աղբյուրն են, դա ցույց է տալիս, որ կողմերը պարտականություն ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող պարտավորությունների գծով:

Կիրառման օրինակ

Օրինակ 5

Դիցուք, երկու կողմեր կառուցավորում են համատեղ պայմանավորվածություն իրավաբանական անձի (Կազմակերպություն C) միջոցով, որում յուրաքանչյուր կողմն ունի 50 տոկոս սեփականության բաժնեմաս: Պայմանավորվածության նպատակն է արտադրել նյութեր կողմերի համար՝ նրանց սեփական, առանձին արտադրական գործընթացների համար: Պայմանավորվածությունը ապահովում է, որ կողմերը շահագործեն գործարանը, որն արտադրում է կողմերի համար պահանջվող քանակով և որակով նյութեր:

C կազմակերպության իրավական ձևը (իրավաբանական անձ), որի միջոցով իրականացվում են գործունեությունները, սկզբնապես մատնանշում է, որ C կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները C կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորություններն են: Կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը չի սահմանում, որ կողմերը C կազմակերպության ակտիվների

նկատմամբ ունեն իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ: Համապատասխանաբար, C կազմակերպության իրավական ձևը և պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները մատնանշում են, որ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է: Այնուամենայնիվ, կողմերը նաև դիտարկում են պայմանավորվածության հետևյալ ասպեկտները.

- Կողմերը համաձայնել են գնել C կազմակերպության ողջ արտադրանքը 50:50 համամասնությամբ: C կազմակերպությունը չի կարող վաճառել որևէ արտադրանք երրորդ կողմին, բացառությամբ եթե դա հավանության է արժանացել պայմանավորվածության երկու կողմերի կողմից: Քանի որ պայմանավորվածության նպատակն է կողմերին տրամադրել նրանց անհրաժեշտ արտադրանքը, նման վաճառքները երրորդ կողմերին ակնկալվում է, որ լինեն ոչ սովորական և ոչ էական:
- Կողմերին վաճառվող արտադրանքի գինը սահմանում են երկու կողմերը՝ այնպիսի մակարդակով, որը նախատեսված է C կազմակերպության կողմից կրած արտադրական և վարչական ծախսերը ծածկելու համար: Նման գործառնական մոդելի հիման վրա ենթադրվում է, որ պայմանավորվածությունը կաշխատի ապահովելով ծախսաձածկում:

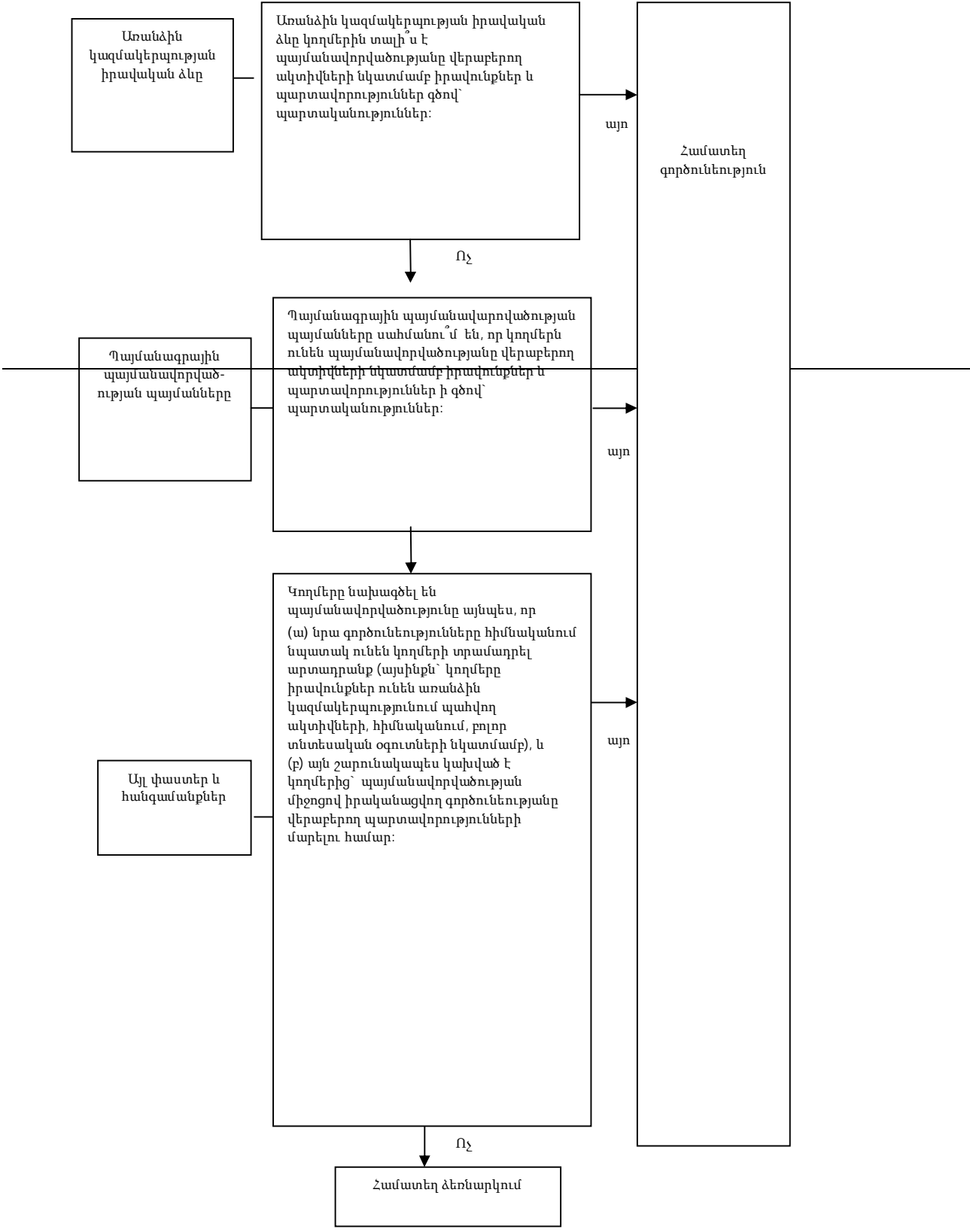
Վերը ներկայացված իրավիճակից ելնելով տեղին են հետևյալ փաստերն ու հանգամանքները.

- Կողմերի՝ C կազմակերպության կողմից արտադրված ողջ արտադրանքը ձեռք բերելու պարտականությունն արտացոլում է C կազմակերպության բացառիկ կախվածությունը կողմերից՝ դրամական միջոցների հոսքերի ստացման համար, և, այդպիսով, կողմերը C կազմակերպության պարտավորությունների մարումը ֆինանսավորելու պարտականություն ունեն:
- Այն փաստը, որ կողմեր իրավունքներ ունեն C կազմակերպության կողմից արտադրված ողջ արտադրանքի նկատմամբ նշանակում է, որ կողմերը սպառում են C կազմակերպության ակտիվների ողջ տնտեսական օգուտները և, հետևաբար, իրավունքներ ունեն դրանց նկատմամբ:

Այս փաստերն ու հանգամանքները ցույց են տալիս, որ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման վերաբերյալ եզրակացությունը այս հանգամանքներում չէր փոխվի, եթե կողմերը, արտադրանքի իրենց բաժինը հետագա արտադրական գործընթացում օգտագործելու փոխարեն, այն վաճառեին երրորդ կողմերին: Եթե կողմերը փոխեին պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները այնպես, որ պայմանավորվածությունը կարողանար վաճառել արտադրանքը երրորդ կողմերին, ապա դրա արդյունքում C կազմակերպությունը իր վրա կվերցներ պահանջարկի ու պաշարների հետ կապված և վարկային ռիսկերը: Այդպիսի սցենարի դեպքում, փաստերի և հանգամանքների այդպիսի փոփոխությունը կպահանջեր համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման վերագնահատում: Այդպիսի փաստերն ու հանգամանքները կմատնանշեին, որ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է :

Բ33. Հետևյալ սխեման արտացոլում է գնահատման գործընթացը, որին հետևում է կազմակերպությունը՝ առանձին կազմակերպությունում կառուցավորված համատեղ պայմանավորվածությունը դասակարգելու համար .

**Առանձին կազմակերպության միջոցով կառուցավորված համատեղ
պայմանավորվածության դասակարգումը**



Համատեղ պայմանավորվածության կողմերի ֆինանսական հաշվետվությունները (պարագրաֆ 22)

Համատեղ գործունեությանը ակտիվներ վաճառելու կամ հատկացնելու հաշվառումը

- Բ34. Երբ կազմակերպությունը համատեղ գործունեության հետ, որում ինքը համատեղ գործող է, կնքում է գործարք, ինչպիսին է ակտիվների վաճառքը կամ հատկացումը (տրամադրումը), այն գործարք է իրականացնում համատեղ գործունեության այլ կողմերի հետ և, որպես այդպիսին, համատեղ գործողը պետք է ճանաչի այդպիսի գործարքից ստացվող օգուտները և կորուստները միայն համատեղ գործունեությունում այլ կողմերի մասնակցության չափով:
- Բ35. Երբ այդպիսի գործարքները տրամադրում են վկայություններ համատեղ գործունեությանը վաճառվելիք կամ հատկացվելիք ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման վերաբերյալ կամ այդ ակտիվների արժեզրկումից կորստի վերաբերյալ, այդ կորուստները պետք է ամբողջությամբ ճանաչվեն համատեղ գործողի կողմից:

Համատեղ գործունեությունից ակտիվների ձեռքբերման հաշվառումը

- Բ36. Երբ կազմակերպությունը համատեղ գործունեության հետ, որում ինքը համատեղ գործող է, կնքում է գործարք, ինչպիսին է ակտիվների ձեռքբերումը, այն չպետք է ճանաչի օգուտների և կորուստների իր բաժինը նախքան երրորդ կողմին այդ ակտիվների վերավաճառքը:
- Բ37. Երբ այդպիսի գործարքները տրամադրում են վկայություններ համատեղ գործունեությունից ձեռքբերվող ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման վերաբերյալ կամ այդ ակտիվների արժեզրկումից կորստի վերաբերյալ, համատեղ գործողը պետք է ճանաչի այդ կորուստների իր բաժինը:

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը, անցումային դրույթներ և այլ ՖՀՄՍ-ների գործողության դադարեցումը

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է և ունի նույն ուժը, ինչ այս ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

Ուժի մեջ մտնելը

- Գ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառում է ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 10-ը, «Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում» ՖՀՄՍ 12-ը, ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված 2011թ.) և ՀՀՄՍ 28-ը (փոփոխված 2011թ.):
- Գ1Ա. 2012թ. հունիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, Համապեղ պայմանավորվածություններ և Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում. անցումների ուղեցույցը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 10-ում, ՖՀՄՍ 11-ում և ՖՀՄՍ 12-ում) փոփոխել է Գ2-Գ5, Գ7-Գ10 և Գ12 պարագրաֆները և ավելացրել Գ1Բ և Գ12Ա-Գ12Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է կիրառի այդ փոփոխություններն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար:

Անցումային դրույթներ

- Գ1Բ. Չնայած «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ի 28-րդ պարագրաֆի պահանջներին, երբ սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ է կիրառվում, կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի միայն ՀՀՄՍ 8-ի 28-րդ պարագրաֆի (գ) կետով պահանջվող քանակական տեղեկատվությունը՝ ՖՀՄՍ 11-ի առաջին կիրառման տարեկան ժամանակաշրջանին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանի համար («անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան»): Կազմակերպությունը կարող է, սակայն պարտավոր չէ ներկայացնել այս տեղեկատվությունն ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ավելի վաղ համադրելի ժամանակաշրջանների համար:

Համատեղ ձեռնարկումներ. անցումը համամասնական համախմբումից բաժնեմասնակցության մեթոդի

- Գ2. Համամասնական համախմբումից բաժնեմասնակցության մեթոդի անցնելիս, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Սկզբնական ներդրումը պետք է չափվի կազմակերպության կողմից նախկինում համամասնորեն համախմբված ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարով ներառյալ ձեռքբերումից առաջացած գուղվիլը: Եթե գուղվիլը նախկինում պատկանել է ավելի մեծ դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի, կազմակերպությունը պետք է գուղվիլը բաշխի համատեղ ձեռնարկմանը՝ համատեղ ձեռնարկման և այն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի հարաբերական հաշվեկշռային արժեքների հիման վրա, որին այն պատկանել է:
- Գ3. Պարագրաֆ Գ2-ին համապատասխան որոշված ներդրման սկզբնական մնացորդը համարվում է ներդրման պայմանական ինքնարժեք սկզբնական ճանաչման պահին: Կազմակերպությունը պետք է ներդրման սկզբնական մնացորդի նկատմամբ կիրառի ՀՀՄՍ 28-ի (փոփոխված 2011թ.) 40-43-րդ պարագրաֆները՝ գնահատելու համար, թե արդյո՞ք ներդրումը արժեզրկված է և, եթե այո, ապա

արժեգրկումից կորուստը պետք է ճանաչի որպես անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ չբաշխված շահույթի ճշգրտում: «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը չի կիրառվում, երբ կազմակերպությունը ճանաչում է համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը՝ նախկինում համամասնորեն համախմբված համատեղ ձեռնարկումների համար անցումային դրույթների կիրառման արդյունքում:

- 94. Եթե նախկինում համամասնորեն համախմբված ակտիվների և պարտավորությունների միավորման արդյունքում զուտ ակտիվները բացասական են, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք բացասական զուտ ակտիվների մասով այն ունի իրավական կամ կառուցողական պարտավորություններ, և եթե դա այդպես է, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորություն: Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ բացասական զուտ ակտիվների գծով այն չունի իրավական կամ կառուցողական պարտավորություններ, ապա այն չպետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորությունը, այլ պետք է ճշգրտի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև իր համատեղ ձեռնարկումների չճանաչված վնասների իր կուտակային բաժինը՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ և այն ամսաթվի դրությամբ, երբ առաջին անգամ կիրառվել է սույն ՖՀՄՍ-ն:
- 95. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն ակտիվների և պարտավորությունների բացվածքը, որոնք միավորվել են մեկտողանի ներդրման մնացորդում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Այդ բացահայտումը պետք է պատրաստվի խմբավորված տեսքով բոլոր այն համատեղ ձեռնարկումների համար, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունը կիրառում է Գ2-Գ6 պարագրաֆներում նշված անցումային դրույթները:
- 96. Սկզբնական ճանաչումից հետո, կազմակերպությունը պետք է համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումը հաշվառի օգտագործելով բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ ՀՀՄՍ 28-ին (փոփոխված 2011թ.) համապատասխան:

Համատեղ գործունեություններ. անցումը բաժնեմասնակցության մեթոդից ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառման

- 97. Բաժնեմասնակցության մեթոդից՝ համատեղ գործունեություններում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառմանը անցնելիս, կազմակերպությունը պետք է անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ապաճանաչի նախկինում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ հաշվառվող ներդրումը՝ ցանկացած այլ հոդվածների հետ միասին, որոնք կազմել են պայմանավորվածությունում կազմակերպության զուտ ներդրման մաս՝ ՀՀՄՍ 28-ի (փոփոխված 2011թ.) 38-րդ պարագրաֆին համապատասխան, և պետք է ճանաչի համատեղ գործունեությունում իր մասնակցության հետ կապված յուրաքանչյուր ակտիվի և պարտավորության իր բաժինը՝ ներառյալ ցանկացած գուդվիլ, որը կարող էր ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմած լինել:
- 98. Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվներում և պարտավորություններում իր մասնակցությունը՝ հիմք ընդունելով պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան սահմանված համամասնություններով իր իրավունքները և պարտականությունները: Կազմակերպությունն ակտիվների և պարտավորությունների սկզբնական հաշվեկշռային արժեքները չափում է՝ տարանջատելով (ապախմբավորելով) դրանք անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեքից՝ կազմակերպության կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս օգտագործված տեղեկատվության հիման վրա:
- 99. Ցանկացած տարբերություն, որն առաջանում է նախկինում բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառված ներդրման՝ ՀՀՄՍ 28-ի (փոփոխված 2011թ.) 38-րդ պարագրաֆին համապատասխան պայմանավորվածությունում կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածների հետ միասին, և ճանաչված ակտիվների ու պարտավորությունների՝ ներառյալ գուդվիլի, զուտ արժեքի միջև, պետք է.

- ա) հաշվանցվի ներդրմանը վերաբերող գույվիլի հետ, իսկ մնացորդային տարբերության չափով պետք է ճշգրտվի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, եթե ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների՝ ներառյալ գույվիլի, զուտ արժեքն ավելի մեծ է, քան ապաճանաչված ներդրումը (և կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածները)։
 - բ) ճշգրտի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, եթե ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների՝ ներառյալ գույվիլի, զուտ արժեքն ավելի փոքր է, քան ապաճանաչված ներդրումը (և կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածները)։
- Գ10. Բաժնեմասնակցության մեթոդից ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառմանը անցում կատարող կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ապաճանաչված ներդրումների և ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների համաձայնեցում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կուտակված շահույթը ճշգրտած մնացորդային տարբերության հետ միասին։
- Գ11. ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը կիրառելի չէ, երբ կազմակերպությունը ճանաչում է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները։

Անցումային դրույթները կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում

- Գ12. Կազմակերպությունը, որը ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան նախկինում համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությունը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառում էր կամ որպես ինքնարժեքով չափվող ներդրում, կամ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, պետք է.
- ա) ապաճանաչի ներդրումը և ճանաչի համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները Գ7-Գ9 պարագրաֆներին համապատասխան որոշված գումարներով։
 - բ) ներկայացնի ապաճանաչված ներդրումների և ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների համաձայնեցում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կուտակված շահույթը ճշգրտած մնացորդային տարբերության հետ միասին։

Հղումներ «Անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանին»

- Գ12Ա. Չնայած Գ2-Գ12 պարագրաֆներում «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանին» հղումներին, կազմակերպությունը կարող է, սակայն պարտավոր չէ ներկայացնել ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ներկայացված ժամանակաշրջանների համար։ Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա պարագրաֆներ Գ2-Գ12-ում բոլոր հղումներն «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանին», պետք է հասկացվեն որպես հղումներ «ներկայացված ամենավաղ ճշգրտված համադրելի ժամանակաշրջանին»։
- Գ12Բ. Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է չճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա այն պետք է հստակորեն որոշակացնի չճշգրտված տեղեկատվությունը, նշի որ այն պատրաստվել է տարբերվող հիմքի վրա և բացատրի այդ հիմքը։
- Գ13. ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը կիրառելի չէ, երբ կազմակերպությունն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, Գ12 պարագրաֆում նշված համատեղ գործունեություններին վերաբերող անցումային պահանջների կիրառման արդյունքում, ճանաչում է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները։

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

- Գ14. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ցանկացած հղում ՖՀՄՍ 9-ին պետք է հասկացվի որպես հղում *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»* ՀՀՄՍ 39-ին:

Այլ ՖՀՄՍ-ների գործողության դադարեցումը

- Գ15. Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է հետևյալ ՖՀՄՍ-ներին՝
- ա) ՀՀՄՍ 31 *«Մասնակցություն համարեղ ձեռնարկումներում»*, և
 - բ) ՄՄԿ 13 *«Համարեղ վերահսկվող կազմակերպություններ. ձեռնարկողների ոչ դրամային ներդրումները»*:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 12 Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է պահանջել կազմակերպությունից բացահայտել այն տեղեկատվությունը, որը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել՝

ա) *այլ կազմակերպություններում իր մասնակցության բնույթը* և դրա հետ կապված ռիսկերը, և

բ) այդ մասնակցության ազդեցությունը իր ֆինանսական վիճակի, գործունեության ֆինանսական արդյունքի և դրամական միջոցների հոսքերի վրա:

Նպատակին հասնելը

2. Պարագրաֆ 1-ում նշված նպատակին հասնելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

ա) նշանակալի դատողությունները և ենթադրությունները, որոնք կատարել է մեկ այլ կազմակերպությունում կամ պայմանավորվածությունում իր մասնակցության բնույթը որոշելիս, կամ համատեղ պայմանավորվածության տեսակը որոշելիս, որում կազմակերպությունն մասնակցություն ունի (պարագրաֆներ 7-9), և

բ) տեղեկատվություն իր մասնակցության մասին.

(i) դուստր կազմակերպություններում (պարագրաֆներ 10-19)

(ii) համատեղ պայմանավորվածություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում (պարագրաֆներ 20-23), և

(iii) *կառուցավորված կազմակերպություններում*, որոնք չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից (չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններ) (պարագրաֆներ 24-31):

3. Եթե սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող բացահայտումներն, այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող բացահայտումների հետ մեկտեղ, չեն հասնում պարագրաֆ 1-ի նպատակին, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ցանկացած լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է այդ նպատակին հասնելու համար:

4. Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի բացահայտման նպատակին հասնելու համար անհրաժեշտ մանրամասնության մակարդակը և թե որքան շեշտադրում կատարել սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջներից յուրաքանչյուրի վրա: Այն պետք է միավորի կամ տարանջատի բացահայտումներն այնպես, որ օգտակար տեղեկատվությունն աննկատելի չդառնա կամ մեծ քանակությամբ ոչ նշանակալի մանրամասների ներառման, կամ տարբեր բնութագրեր ունեցող տարրերի միավորման արդյունքում (տես պարագրաֆներ Բ2-Բ6):

Գործողության ոլորտը

5. Սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի այն կազմակերպության կողմից, որն ունի մասնակցություն հետևյալներից որևիցե մեկում.

ա) դուստր կազմակերպություններ,

բ) համատեղ պայմանավորվածություններ (այսինքն՝ համատեղ գործունեություններ կամ համատեղ ձեռնարկումներ),

գ) ասոցիացված կազմակերպություններ,

դ) չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններ:

6. Սույն ՖՀՄՍ-ն չի կիրառվում.

- ա) հետաշխատանքային հատուցումների պլանների և աշխատակիցների հատուցումների այլ երկարաժամկետ պլանների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ը,
- բ) կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ը: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը մասնակցություն ունի չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում և պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ որպես իր միակ ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս պետք է կիրառի 24-31-րդ պարագրաֆների պահանջները,
- գ) համատեղ պայմանավորվածությունում մասնակցության նկատմամբ, որի նկատմամբ, սակայն կազմակերպությունը չունի համատեղ վերահսկողություն, բացառությամբ, երբ այդ մասնակցությունը հանգեցնում է համատեղ պայմանավորվածության նկատմամբ նշանակալի ազդեցության կամ հանդիսանում է մասնակցություն կառուցավորված կազմակերպությունում,
- դ) այլ կազմակերպությունում մասնակցության նկատմամբ, որը հաշվառվում է «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն.
 - (i) երբ այդ մասնակցությունը այնպիսի մասնակցություն է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում, որը «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան չափվում է իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, կամ
 - (ii) երբ այդ մասնակցությունը իրենից ներկայացնում է մասնակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունում :

Նշանակալի դատողություններ և ենթադրություններ

- 7. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր կողմից կատարված նշանակալի դատողությունների և ենթադրությունների (և այդ դատողություններում և ենթադրություններում փոփոխությունների) վերաբերյալ տեղեկատվությունը՝ որոշելիս..**
 - ա) որ ունի վերահսկողություն մեկ այլ կազմակերպության,, այսինքն՝ ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, ինչպես սահմանված է «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ի 5-րդ և 6-րդ պարագրաֆներում,
 - բ) որ ունի համատեղ վերահսկողություն պայմանավորվածության նկատմամբ կամ նշանակալի ազդեցություն մեկ այլ կազմակերպության նկատմամբ,
 - գ) համատեղ պայմանավորվածության տեսակը (այսինքն՝ համատեղ գործունեություն կամ համատեղ ձեռնարկում), երբ պայմանավորվածությունը կառուցավորվել է առանձին կազմակերպության միջոցով:
- 8. Պարագրաֆ 7-ին համապատասխան բացահայտված նշանակալի դատողություններն ու ենթադրությունները ներառում են այնպիսիք, որոնք կազմակերպության կողմից կատարվել են, երբ փաստերի և հանգամանքների փոփոխությունները հանգեցրել են նրան, որ կազմակերպության կողմից վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունենալու վերաբերյալ եզրահանգումը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում փոփոխվել է:
- 9. Պարագրաֆ 7-ի պահանջները բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, օրինակ, նշանակալի դատողություններն ու ենթադրությունները, որոնք կատարվել են որոշելու համար, որ ինքը.
 - ա) չի վերահսկում մեկ այլ կազմակերպությանը, չնայած տիրապետում է այդ կազմակերպության ձայնի իրավունքների կեսից ավելին,

- բ) վերահսկում է մեկ այլ կազմակերպությանը, չնայած տիրապետում է այդ կազմակերպության ձայնի իրավունքների կեսից պակասին,
- գ) հանդիսանում է գործակալ կամ պրինցիպալ (տես ՖՀՄՍ 10-ի Բ58-Բ72 պարագրաֆները),
- դ) չունի նշանակալի ազդեցություն, չնայած տիրապետում է մեկ այլ կազմակերպության ձայնի իրավունքների 20 տոկոսին կամ դրանից ավելին,
- ե) ունի նշանակալի ազդեցություն, չնայած տիրապետում է մեկ այլ կազմակերպության ձայնի իրավունքների 20 տոկոսից պակասին:

Մասնակցություն դուստր կազմակերպություններում

10. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին.**

ա) **հասկանալ՝**

(i) **խմբի կառուցվածքը, և**

(ii) **թե ինչ մասնակցություն ունեն, չվերահսկող բաժնեմասերը խմբի գործունեությունում և դրամական միջոցների հոսքերում (պարագրաֆ 12), և**

բ) **գնահատել՝**

(i) **խմբի ակտիվներին հասանելիություն ունենալու, կամ դրանք օգտագործելու և խմբի պարտավորությունները մարելու՝ իր կարողության նկատմամբ սահմանափակումների բնույթը և չափը (պարագրաֆ 13),**

(ii) **համախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցության հետ կապված ռիսկերի բնույթը և դրանց փոփոխությունները (պարագրաֆներ 14-17)**

(iii) **դուստր կազմակերպությունում իր սեփականության բաժնեմասի փոփոխությունների հետևանքները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի (պարագրաֆ 18), և**

(iv) **հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորստի հետևանքները (պարագրաֆ 19):**

11. Երբ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործված դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ամսաթիվը կամ ժամանակաշրջանը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ամսաթվից կամ ժամանակաշրջանից (տես ՖՀՄՍ 10-ի Բ92 և Բ93 պարագրաֆները), կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

ա) **այդ դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը, և**

բ) **տարբերվող հաշվետու ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառը:**

Մասնակցությունը, որը չվերահսկող բաժնեմասերն ունեն խմբի գործունեությունում և դրամական միջոցների հոսքերում

12. Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր իր դուստր կազմակերպության համար, որն ունի հաշվետու կազմակերպության համար էական չվերահսկող բաժնեմասեր, պետք է բացահայտի.

ա) **դուստր կազմակերպության անվանումը,**

բ) **դուստր կազմակերպության գործունեության հիմնական վայրը (և գրանցման երկիրը, եթե այն տարբերվում է գործունեության հիմնական վայրից),**

գ) **չվերահսկող բաժնեմասերի կողմից տիրապետվող սեփականության բաժնեմասը,**

- դ) չվերահսկող բաժնեմասերի կողմից տիրապետվող ձայնի իրավունքների բաժինը, եթե տարբերվում է տիրապետվող սեփականության բաժնեմասից,
- ե) դուստր կազմակերպության չվերահսկող բաժնեմասին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում,
- զ) դուստր կազմակերպության կուտակված չվերահսկող բաժնեմասը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- է) դուստր կազմակերպության վերաբերյալ ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն (տես պարագրաֆ Բ10-ը):

Նշանակալի սահմանափակումների բնույթը և չափը

13. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) խմբի ակտիվներին հասանելիության և դրանց օգտագործման կամ պարտավորությունների մարման նշանակալի սահմանափակումները (օրինակ՝ օրենսդրական, պայմանագրային կամ կարգավորող սահմանափակումներ), ինչպիսիք են՝
 - (i) նրանք, որոնք սահմանափակում են մայր կազմակերպության կամ նրա դուստր կազմակերպությունների կարողությունը՝ փոխանցել (ստանալ) դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ խմբի մաս կազմող այլ կազմակերպություններին (կազմակերպություններից),
 - (ii) երաշխավորություններ կամ այլ պահանջներ, որոնք կարող են սահմանափակել շահաբաժինների կամ սեփական կապիտալի այլ բաշխումների վճարումները, կամ փոխառությունների կամ կանխավճարների հատկացումը (մարումը) խմբի ներսում այլ կազմակերպություններին (կազմակերպություններից),
 - բ) բնույթը և չափը, որով չվերահսկող բաժնեմասերի պաշտպանական իրավունքները կարող են նշանակալիորեն սահմանափակել խմբի ակտիվներին հասանելիություն ունենալու կամ դրանք օգտագործելու և պարտավորությունները մարելու կազմակերպության կարողությունը (ինչպես այն դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունը պարտավորված է մարել դուստր կազմակերպության պարտավորությունները նախքան իր պարտավորությունների մարումը, կամ երբ դուստր կազմակերպության ակտիվներին հասանելիություն ունենալու կամ պարտավորությունները մարելու համար պահանջվում է չվերահսկող բաժնեմասերի համաձայնությունը):
 - գ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այն ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ կիրառվում են այդ սահմանափակումները:

Համախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում կազմակերպության մասնակցության հետ կապված ռիսկերի բնույթը

14. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ցանկացած պայմանագրային համաձայնության պայմանները, որոնցով կազմակերպությունից կամ նրա դուստր կազմակերպությունից կարող է պահանջվել տրամադրել ֆինանսական աջակցություն համախմբված կառուցավորված կազմակերպությանը, ներառյալ այնպիսի դեպքերը կամ հանգամանքները, որոնք կարող են հաշվետու կազմակերպությանը ենթարկել կորուստների ռիսկի (օրինակ՝ կառուցավորված կազմակերպության ակտիվների գնման կամ նրան ֆինանսական աջակցություն տրամադրելու պարտականությունների հետ կապված իրացվելիության պայմանավորվածություններ կամ վարկանշման վրա ազդող գործոններ):
15. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում մայր կազմակերպությունը կամ նրա դուստր կազմակերպություններից որևիցե մեկը, առանց այդպիսի պայմանագրային պարտականություն ունենալու, տրամադրել է ֆինանսական կամ այլ աջակցություն համախմբված կառուցավորված

կազմակերպությանը (օրինակ՝ կառուցավորված կազմակերպության կողմից թողարկված գործիքների կամ նրա ակտիվների ձեռքբերում), կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) տրամադրված աջակցության տեսակը և գումարը, ներառյալ այն իրավիճակները, որոնցում մայր կազմակերպությունը կամ նրա դուստր կազմակերպություններն աջակցել են կառուցավորված կազմակերպությանը՝ ստանալու ֆինանսական աջակցություն ,
 - բ) աջակցություն տրամադրելու պատճառները:
16. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում մայր կազմակերպությունը կամ նրա դուստր կազմակերպություններից որևիցե մեկը, առանց այդպիսի պայմանագրային պարտականություն ունենալու, տրամադրել է ֆինանսական կամ այլ աջակցություն նախկինում չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությանը, և այդ աջակցության տրամադրման արդյունքում կազմակերպությունը վերահսկողություն է ձեռք բերել կառուցավորված կազմակերպության նկատմամբ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նման որոշում կայացնելու համար տեղին գործոնների բացատրությունը:
17. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ներկա մտադրությունները՝ տրամադրելու ֆինանսական կամ այլ աջակցություն համախմբված կառուցավորված կազմակերպությանը, ներառյալ կառուցավորված կազմակերպությանը՝ ֆինանսական աջակցություն ստանալու հարցում օժանդակելու մտադրությունը:

Դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության սեփականության բաժնեմասի՝ վերահսկողության կորստի չհանգեցնող փոփոխությունների հետևանքները,

18. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի աղյուսակ, որը ցույց է տալիս մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրվող սեփական կապիտալի վրա դուստր կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմասի այնպիսի փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնց արդյունքում վերահսկողության կորուստ տեղի չի ունենում:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորստի հետևանքները

19. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ՖՀՄՍ 10-ի պարագրաֆ 25-ի համապատասխան հաշվարկված օգուտը կամ կորուստը, եթե այդպիսին առկա է, և.
- ա) այդ օգուտի կամ կորստի այն մասը, որը վերագրվում է նախկին դուստր կազմակերպությունում պահվող ներդրման՝ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով չափմանը և
 - բ) շահույթի կամ վնասի կազմում այն տողային հոդված(ներ)ը, որ(ոնց)ում ճանաչվել է օգուտը կամ կորուստը (եթե չի ներկայացվել առանձին):

Մասնակցություն համատեղ պայմանավորվածություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում

20. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվությունը, որը թույլ է տալիս իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել.
- ա) համատեղ պայմանավորվածություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում իր մասնակցության բնույթը, չափը և ֆինանսական ազդեցությունները, ներառյալ՝ համատեղ պայմանավորվածությունների և ասոցիացված կազմակերպությունների նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող այլ ներդրողների հետ պայմանագրային հարաբերությունների բնույթը և ազդեցությունները (պարագրաֆներ 21 և 22), և

բ) համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում մասնակցության հետ կապված ռիսկերի բնույթը և դրանցում փոփոխությունները (պարագրաֆ 23):

Համատեղ պայմանավորվածություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում կազմակերպության մասնակցության բնույթը, չափը և ֆինանսական ազդեցությունները

21. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.

ա) հաշվետու կազմակերպության համար էական յուրաքանչյուր համատեղ պայմանավորվածության և ասոցիացված կազմակերպության համար՝

- (i) համատեղ պայմանավորվածության կամ ասոցիացված կազմակերպության անվանումը,
- (ii) համատեղ պայմանավորվածության կամ ասոցիացված կազմակերպության հետ կազմակերպության հարաբերության բնույթը (օրինակ, նկարագրելով համատեղ պայմանավորվածության կամ ասոցիացված կազմակերպության գործունեության բնույթը, և արդյոք դրանք ռազմավարական են կազմակերպության գործունեության համար),
- (iii) համատեղ պայմանավորվածության կամ ասոցիացված կազմակերպության գործունեության հիմնական վայրը (և գրանցման երկիրը, եթե կիրառելի է և տարբերվում է գործունեության հիմնական վայրից),
- (iv) կազմակերպությանը պատկանող սեփականության բաժնեմասը կամ մասնակից բաժնետոմսերը, և, եթե տարբերվում են, ձայնի իրավունքների մասնաբաժինը (եթե կիրառելի է):

բ) հաշվետու կազմակերպության համար էական յուրաքանչյուր համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության համար՝

- (i) արդյոք համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը չափվում է, բաժնեմասնակցության մեթոդի միջոցով, թե իրական արժեքով,
- (ii) համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության վերաբերյալ ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն՝ ինչպես սահմանված է պարագրաֆներ Բ12-ում և Բ13-ում,
- (iii) եթե համատեղ ձեռնարկումը կամ ասոցիացված կազմակերպությունը հաշվառված է, օգտագործելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, ապա համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման իրական արժեքը, եթե առկա է ներդրման համար գնանշված շուկայական գին:

գ) համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում անհատապես ոչ էական ներդրումների վերաբերյալ ֆինանսական տեղեկատվություն, ինչպես սահմանված է Բ16 պարագրաֆում.

- (i) միավորաձ՝ բոլոր անհատապես ոչ էական համատեղ ձեռնարկումների վերաբերյալ, և առանձին,
- (ii) միավորաձ՝ բոլոր անհատապես ոչ էական ասոցիացված կազմակերպությունների վերաբերյալ:

22. Կազմակերպությունը նաև պետք է բացահայտի.

ա) համատեղ ձեռնարկումների կամ ասոցիացված կազմակերպությունների՝ կազմակերպությանը դրամական շահաբաժինների տեսքով միջոցների փոխանցման կամ կազմակերպության կողմից տրամադրված փոխառությունների կամ կանխավճարների մարման, կարողության նշանակալի սահմանափակումների (օրինակ՝ որոնք առաջանում են փոխառության համաձայնագրերից, կարգավորող պահանջներից կամ համատեղ ձեռնարկման կամ

ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողների միջև, պայմանագրային համաձայնություններից) բնույթը և չափը,

- բ) երբ համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս, կազմակերպության հաշվետվություններից տարբերվող ամսաթվի դրությամբ են կամ տարբերվող ժամանակաշրջանի համար են.
 - (i) համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը, և
 - (ii) տարբերվող ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառը:
- գ) համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության վնասների չճանաչված մասնաբաժինը հաշվետու ժամանակաշրջանի համար և աճողական, եթե կազմակերպությունը բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս դադարեցրել է համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում վնասների իր մասնաբաժինը ճանաչելը:

Համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում կազմակերպության մասնակցության հետ կապված ռիսկերը

- 23. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
 - ա) համատեղ ձեռնարկումներին վերաբերող հանձնառությունները՝ այլ հանձնառությունների գումարներից առանձին, ինչպես սահմանված է Բ18-Բ20 պարագրաֆներում,
 - բ) *«Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ի համապատասխան, եթե վնասի հավանականությունը շատ փոքր չէ, համատեղ ձեռնարկումներում և ասոցիացված կազմակերպություններում իր մասնակցության գծով պայմանական պարտավորությունները (ներառյալ՝ համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող այլ ներդրողների հետ համատեղ ստանձնած պայմանական պարտավորությունների իր բաժինը), այլ պայմանական պարտավորությունների գումարներից առանձին:*

Մասնակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում

- 24. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին.
 - ա) **հասկանալ չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցության բնույթը և չափը (պարագրաֆներ 26-28), և**
 - բ) **գնահատել չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցության հետ կապված ռիսկերի բնույթը և դրանց փոփոխությունը:**
- 25. Պարագրաֆ 24-ի (բ) կետում պահանջվող տեղեկատվությունը ներառում է տեղեկատվություն՝ նախորդ ժամանակաշրջաններում չհամախմբված կառուցավորված կազմակերպություններում մասնակցության գծով ռիսկին ենթարկվածության վերաբերյալ (օրինակ՝ կառուցավորված կազմակերպությանը հովանավորում), նույնիսկ եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը կառուցավորված կազմակերպությունում այլևս չունի որևէ պայմանագրային ներգրավվածություն:

Մասնակցության բնույթը

- 26. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի քանակական և որակական տեղեկատվություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցության վերաբերյալ, մասնավորապես, կառուցավորված կազմակերպության բնույթը, նպատակը, ծավալները և

- գործունեությունը, ինչպես նաև, թե ինչպես է կառուցավորված կազմակերպությունը ֆինանսավորվում:
27. Եթե կազմակերպությունը հովանավորել է չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությանը, որի վերաբերյալ չի տրամադրում պարագրաֆ 29-ով պահանջվող տեղեկատվությունը (օրինակ՝ որովհետև հաշվետու ամսաթվի դրությամբ չի ունեցել մասնակցություն այդ կազմակերպությունում), ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) ինչպես է որոշել, թե որ կառուցավորված կազմակերպություններին է հովանավորել,
 - բ) այդ կառուցավորված կազմակերպություններից ստացված եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ներառյալ՝ ներկայացված եկամուտների տեսակների նկարագրությունը, և
 - գ) այդ կառուցավորված կազմակերպություններին հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում փոխանցված բոլոր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը (փոխանցման պահի դրությամբ):
28. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի պարագրաֆ 27-ի (բ) և (գ) կետերի տեղեկատվությունը աղյուսակային ձևաչափով, եթե այլ ձևաչափ ավելի տեղին չէ և դասակարգի իր հովանավորչական գործունեությունները համապատասխան կատեգորիաներում (տես պարագրաֆներ Բ2-Բ6):

Ռիսկերի բնույթը

29. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ ամփոփ տեղեկատվությունը աղյուսակի տեսքով, եթե այլ ձևաչափ ավելի տեղին չէ.
- ա) չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցությանը վերաբերող իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները,
 - բ) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության հողվածները, որոնցում այդ ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչվել են,
 - գ) այն գումարը, որը լավագույնս է ներկայացնում չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցությունից վնասին առավելագույն ենթարկվածությունը, ներառյալ՝ թե ինչպես է որոշվել վնասին առավելագույն ենթարկվածությունը: Եթե կազմակերպությունը չի կարող քանակապես գնահատել չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում մասնակցությունից վնասին իր առավելագույն ենթարկվածությունը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և դրա պատճառները,
 - դ) չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցությանը վերաբերող կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների և կազմակերպության՝ այդ կազմակերպություններից առավելագույն վնասի ենթարկվածության համեմատությունը:
30. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը, առանց պայմանագրային պարտավորվածություն ունենալու, տրամադրել է ֆինանսական կամ այլ աջակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությանը, որում նախկինում ունեցել է կամ ներկայումս ունի մասնակցություն (օրինակ՝ ձեռք բերելով կառուցավորված կազմակերպության ակտիվները կամ նրա կողմից թողարկված ֆինանսական գործիքները), կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
31. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությանը ֆինանսական կամ այլ աջակցություն տրամադրելու որևէ ընթացիկ մտադրությունը, ներառյալ ֆինանսական աջակցություն ստանալու նպատակով կառուցավորված կազմակերպությանը օժանդակելու մտադրությունը:
- ա) տրամադրված աջակցության տեսակը և գումարը, ներառյալ այն իրավիճակները, որոնցում կազմակերպությունն աջակցել է կառուցավորված կազմակերպությանը՝ ստանալու ֆինանսական աջակցություն, և
 - բ) աջակցություն տրամադրելու պատճառները:

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է

Կառուցավորված կազմակերպությունից ստացվող եկամուտ

Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով, կառուցավորված կազմակերպությունից եկամուտը ներառում է, մասնավորապես, պարբերական կամ ոչ պարբերական վճարները, տոկոսները, շահաբաժինները, կառուցավորված կազմակերպություններում մասնակցության վերաչափումից կամ ապահանջումից առաջացող օգուտները և կորուստները կամ կառուցավորված կազմակերպությանն ակտիվների և պարտավորությունների փոխանցումից առաջացող օգուտները և կորուստները:

Մասնակցություն այլ կազմակերպությունում

Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով, այլ կազմակերպությունում մասնակցությունը վերաբերում է պայմանագրային և ոչ պայմանագրային ներգրավվածությանը, որը կազմակերպությանը ենթակա է դարձնում այդ կազմակերպության գործունեության արդյունքներից ստացվող հատույցների փոփոխականությանը: Այլ կազմակերպությունում մասնակցության մասին կարող է վկայել, մասնավորապես, բաժնային կամ պարտքային գործիքների տիրապետումը, ինչպես նաև ներգրավվածության այլ տեսակները, ինչպիսիք են միջոցների տրամադրումը, իրացվելիության աջակցությունը, վարկունակության բարելավումը և երաշխիքները: Այն ներառում է այն միջոցները, որոնցով կազմակերպությունը ունի վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն այլ կազմակերպության նկատմամբ: Կազմակերպությունը անպայմանորեն չունի մասնակցություն այլ կազմակերպությունում միայն այն պատճառով, որ գտնվում է նրա հետ սովորական «հաճախորդ-մատակարար» հարաբերությունների մեջ:

Բ7-Բ9 պարագրաֆները տրամադրում են լրացուցիչ տեղեկատվություն այլ կազմակերպություններում մասնակցության վերաբերյալ:

ՖՀՄՍ 10-ի Բ55-Բ57 պարագրաֆները բացատրում են հատույցների փոփոխականությունը:

Կառուցավորված կազմակերպություն

Կազմակերպություն, որը նախագծվել է այնպես, որ ձայնի կամ համանման իրավունքները գերիշխող գործոններ չեն որոշելու համար, թե ով է վերահսկում կազմակերպությանը, օրինակ, երբ ձայնի իրավունքները վերաբերում են միայն վարչական գործառույթներին, և համապատասխան գործունեությունը ուղղորդվում է պայմանագրային համաձայնությունների շրջանակներում:

Բ22-Բ24 պարագրաֆները տրամադրում են լրացուցիչ տեղեկատվություն կառուցավորված կազմակերպությունների վերաբերյալ:

Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՀՀՄՍ 27-ում (փոփոխված 2011թ.-ին), ՀՀՄՍ 28-ում (փոփոխված 2011թ.-ին), ՖՀՄՍ 10-ում և «Համալրող պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ում և սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում են այդ ՖՀՄՍ-ներում սահմանված իմաստներով.

- ասոցիացված կազմակերպություն
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ
- վերահսկողություն կազմակերպության նկատմամբ
- բաժնեմասնակցության մեթոդ
- խումբ

- համատեղ պայմանավորվածություն
- համատեղ վերահսկողություն
- համատեղ գործունեություն
- համատեղ ձեռնարկում
- չվերահսկող բաժնեմաս
- մայր կազմակերպություն
- պաշտպանական իրավունքներ
- համապատասխան գործունեություն
- առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ
- առանձին կազմակերպություն
- նշանակալի ազդեցություն
- դուստր կազմակերպություն:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասն է: Այն նկարագրում է 1-31 պարագրաֆների կիրառումը և ունի նույն ուժը, ինչ այս ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

- Բ1. Այս հավելվածի օրինակները ներկայացնում են մտացածին իրավիճակներ: Չնայած օրինակների որոշ ասպեկտներ կարող են հանդիպել փաստացի իրավիճակներում, յուրաքանչյուր փաստացի իրավիճակին վերաբերող բոլոր փաստերը և պայմանները պետք է գնահատվեն ՖՀՄՍ 12-ը կիրառելիս:

Միավորում (պարագրաֆ 4)

- Բ2. Կազմակերպությունը պետք է որոշի, իր իրավիճակով պայմանավորված, որքան մանրամասներ տրամադրել օգտագործողների տեղեկատվության պահանջը բավարարելու համար, որքան շեշտադրում կատարել պահանջների տարբեր ասպեկտների գծով և ինչպես միավորել տեղեկատվությունը: Անհրաժեշտ է հավասարակշռություն սահմանել ֆինանսական հաշվետվությունները չափից ավելի մանրամասներով ծանրաբեռնելու, որը կարող է չօժանդակել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին, և չափից ավելի միավորման արդյունքում տեղեկատվությունը աննկատելի դարձնելու միջև:
- Բ3. Կազմակերպությունը կարող է միավորել սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող բացահայտումները համանման կազմակերպություններում մասնակցության համար, եթե միավորումը համապատասխանում է բացահայտման նպատակին և պարագրաֆ Բ4-ի պահանջներին, և աննկատելի չի դարձնում տրամադրվող տեղեկատվությունը: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչպես է միավորել համանման կազմակերպություններում իր մասնակցությունը:
- Բ4. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի առանձին տեղեկատվություն հետևյալներում մասնակցության մասով.
- ա) դուստր կազմակերպություններում,
 - բ) համատեղ ձեռնարկումներում,
 - գ) համատեղ գործունեություններում,
 - դ) ասոցիացված կազմակերպություններում, և
 - ե) չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում:
- Բ5. Տեղեկատվության միավորման վերաբերյալ որոշում կայացնելիս կազմակերպությունը պետք է դիտարկի միավորման նպատակով դիտարկվող յուրաքանչյուր կազմակերպության ռիսկի և հատույցի տարբեր բնութագրիչների վերաբերյալ քանակական և որակական տեղեկատվությունը և յուրաքանչյուր այդպիսի կազմակերպության նշանակալիությունը հաշվետու կազմակերպության համար: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի բացահայտումներն այնպիսի եղանակով, որը ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին հստակորեն կբացատրի այդ կազմակերպություններում իր մասնակցության բնույթը և չափը:
- Բ6. Բ4- պարագրաֆում բերված կազմակերպությունների դասերի ներսում միավորման մակարդակների օրինակներ են, որոնք կարող են տեղի ունենալ .
- ա) գործունեության բնույթը (օրինակ՝ հետազոտություն և մշակում իրականացնող կազմակերպություն, վերականգնվող վարկային (կրեդիտային) քարտերի արժեթղթավորման կազմակերպություն),
 - բ) տնտեսության ոլորտային դասակարգումը,
 - գ) աշխարհագրությունը (օրինակ՝ երկիր կամ տարածաշրջան):

Մասնակցություն այլ կազմակերպություններում

- P7. Այլ կազմակերպությունում մասնակցությունը վերաբերում է պայմանագրային և ոչ պայմանագրային ներգրավվածությանը, որը կազմակերպությանը ենթակա է դարձնում այդ կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքներից հատույցների փոփոխականությունը: Այդ կազմակերպության նպատակի և նախագծման դիտարկումը կարող է օգնել հաշվետու կազմակերպությանն այդ կազմակերպությունում մասնակցության առկայությունը գնահատելիս, և, հետևաբար, որոշելու համար՝ արդյոք պահանջվում է տրամադրել սույն ՖՀՄՍ-ի բացահայտումները: Այդ գնահատումը պետք է ներառի ռիսկերի դիտարկումը, որոնք այդ այլ կազմակերպությունը նախագծվել էր ստեղծել և այն ռիսկերը, որոնք այդ այլ կազմակերպությունը նախագծվել էր փոխանցել հաշվետու կազմակերպությանը և այլ կողմերին:
- P8. Հաշվետու կազմակերպությունը սովորաբար ենթարկվում է այլ կազմակերպության գործունեության ֆինանսական արդյունքներից հատույցների փոփոխականությունը՝ տիրապետելով ֆինանսական գործիքներ (ինչպիսիք են այլ կազմակերպության կողմից թողարկված բաժնային կամ պարտքային գործիքները) կամ ունենալով փոփոխականությունը կլանող այլ տեսակի ներգրավվածություն: Օրինակ, ենթադրենք, որ կառուցավորված կազմակերպությունը տիրապետում է փոխառությունների պորտֆելի: Կառուցավորված կազմակերպությունը ձեռք է բերում պարտքային պարտավորության չկատարման սվոպ այլ կազմակերպությունից (հաշվետու կազմակերպությունից)՝ փոխառությունների գծով տոկոսների և մայր գումարի վճարների չկատարումից իրեն պաշտպանելու նպատակով: Հաշվետու կազմակերպությունն ունի ներգրավվածություն, որը նրան ենթարկում է կառուցավորված կազմակերպության գործունեության արդյունքներից հատույցների փոփոխականությանը, քանի որ պարտքային պարտավորության չկատարման սվոպը կլանում է կառուցավորված կազմակերպության հատույցների փոփոխականությունը:
- P9. Որոշ գործիքներ նախագծված են ռիսկը հաշվետու կազմակերպությունից այլ կազմակերպության փոխանցելու նպատակով: Այդպիսի գործիքները առաջացնում են հատույցների փոփոխականություն այդ կազմակերպության համար, սակայն սովորաբար հաշվետու կազմակերպությանը չեն ենթարկում այդ կազմակերպության գործունեության արդյունքներից հատույցների փոփոխականությանը: Օրինակ, ենթադրենք, կառուցավորված կազմակերպությունը ստեղծվել է ներդրումային հնարավորություններ տրամադրելու այն ներդրողներին, ովքեր ցանկանում են ենթական լինել ԱԲԳ կազմակերպության պարտքային ռիսկին (ԱԲԳ կազմակերպությունը կապակցված չէ պայմանավորվածության մաս կազմող կողմերից որևիցե մեկի հետ): Կառուցավորված կազմակերպությունը ստանում է ֆինանսավորում այդ ներդրողների համար թողարկելով ԱԲԳ կազմակերպության պարտքային ռիսկի հետ կապված արժեթղթեր և ստացված միջոցներն օգտագործում է ոչ ռիսկային ֆինանսական ակտիվների պորտֆելում ներդրում կատարելու նպատակով: Կառուցավորված կազմակերպությունը ձեռք է բերում ԱԲԳ կազմակերպության պարտքային ռիսկին ենթարկվածություն՝ սվոպ գործարքի կոնտրագենտի հետ պարտքային պարտավորության չկատարման սվոպի (ՊՊՉՍ) միջոցով: ՊՊՉՍ-ը փոխանցում է ԱԲԳ կազմակերպության պարտքային ռիսկը կառուցավորված կազմակերպությանը՝ սվոպ գործարքի կոնտրագենտից ստացված վճարի դիմաց: Կառուցավորված կազմակերպությունում ներդրողները ստանում են ավելի բարձր հատույցներ, ինչն արտացոլում է ինչպես կառուցավորված կազմակերպության իր ակտիվների պորտֆելից ստացվող հատույցը, այնպես էլ ՊՊՉՍ-ի վճարը: Սվոպ գործարքի կոնտրագենտը կառուցավորված կազմակերպությունում չունի ներգրավվածություն, որը նրան ենթակա է դարձնում կառուցավորված կազմակերպության գործունեության արդյունքներից հատույցների փոփոխականությանը, քանի որ ՊՊՉՍ-ն փոփոխականությունը փոխանցում է կառուցավորված կազմակերպությանը՝ կառուցավորված կազմակերպության հատույցների փոփոխականությունը կլանելու փոխարեն:

Դուստր կազմակերպությունների, համատեղ ձեռնարկումների և ասոցիացված կազմակերպությունների ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն (պարագրաֆներ 12 և 21)

- Բ10. Յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության համար, որն ունի հաշվետու կազմակերպության համար էական չվերահսկող բաժնեմաս, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) չվերահսկող մասնակիցներին վճարված շահաբաժինները,
 - բ) դուստր կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների, շահույթի կամ վնասի և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը թույլ է տալիս օգտագործողներին հասկանալ խմբի գործունեությունում և դրամական հոսքերում չվերահսկող մասնակիցների մասնաբաժինը: Այդ տեղեկատվությունը կարող է վերաբերել, մասնավորապես, ընթացիկ ակտիվներին, ոչ-ընթացիկ ակտիվներին, ընթացիկ պարտավորություններին, ոչ ընթացիկ պարտավորություններին, հասույթին, շահույթին կամ վնասին և ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքին:
- Բ11. Պարագրաֆ Բ10-ի (բ) կետում պահանջվող ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունը պետք լինի մինչև ներխմբային փոխբացառումների գումարներով:
- Բ12. Հաշվետու կազմակերպության համար էական յուրաքանչյուր համատեղ ձեռնարկումի և ասոցիացված կազմակերպության համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
- ա) համատեղ ձեռնարկումից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից ստացված շահաբաժինները,
 - բ) համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունը (տես պարագրաֆներ Բ14 և Բ15), մասնավորապես.
 - (i) ընթացիկ ակտիվները,
 - (ii) ոչ-ընթացիկ ակտիվները,
 - (iii) ընթացիկ պարտավորությունները,
 - (iv) ոչ ընթացիկ պարտավորությունները,
 - (v) հասույթը,
 - (vi) շարունակվող գործառնություններից շահույթը կամ վնասը,
 - (vii) ընդհատված գործառնություններից շահույթը կամ վնասը՝ հարկումից հետո,
 - (viii) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը,
 - (ix) ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը:
- Բ13. Ի լրումն պարագրաֆ 12-ի կողմից պահանջվող ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվության, հաշվետու կազմակերպության համար էական յուրաքանչյուր համատեղ ձեռնարկման համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ գումարները.
- ա) պարագրաֆ 12-ի (բ)(i) կետում ներառված դրամական միջոցները և դրամական միջոցների համարժեքները,
 - բ) պարագրաֆ 12-ի (բ)(iii) կետում ներառված ընթացիկ ֆինանսական պարտավորությունները (բացառությամբ առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքերի և պահուստների),
 - գ) պարագրաֆ 12-ի (բ)(iv) կետում ներառված ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորությունները (բացառությամբ առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքերի և պահուստների),
 - դ) մաշվածությունը և ամորտիզացիան,
 - ե) տոկոսային եկամուտը,
 - զ) տոկոսային ծախսերը,
 - է) շահութահարկի գծով ծախսերը կամ փոխհատուցումը:
- Բ14. Պարագրաֆներ Բ12-ի և Բ13-ի համապատասխան ներկայացված ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունն իրենից պետք է ներկայացնի համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ՖՀՄՄ-ներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված

գումարները (և ոչ թե այդ գումարների՝ կազմակերպության մասնաբաժինը): Եթե կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում իր մասնակցությունը հաշվառում է բաժնեմասնակցության մեթոդով:

- ա) համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ՖՀՄՍ-ներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված գումարները պետք է ճշգրտվեն՝ կազմակերպության կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս կատարված այնպիսի ճշգրտումները արտացոլելու նպատակով, ինչպիսիք են ձեռքբերման պահին կատարված իրական արժեքի ճշգրտումները և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններում տարբերությունների ճշգրտումները:
- բ) կազմակերպությունը պետք է տրամադրի համաձայնեցում՝ ներկայացված ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվության և համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում իր մասնակցության հաշվեկշռային արժեքի միջև:

Բ15. Կազմակերպությունը կարող է պարագրաֆներ Բ12-ի և Բ13-ի կողմից պահանջվող ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունը ներկայացնել համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքի վրա, եթե.

- ա) կազմակերպությունն իր մասնակցությունը համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում չափում է իրական արժեքով՝ համաձայն ՀՀՄՍ 28-ի (փոփոխված 2011թ.-ին), և
- բ) համատեղ ձեռնարկում կամ ասոցիացված կազմակերպությունը չի պատրաստում ՖՀՄՍ-ների համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններ, և այդ հիմունքով պատրաստումը կլինեք անիրագործելի կամ կպահանջեր չարդարացված ծախսեր:

Այդ դեպքում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն հիմունքը, որով պատրաստվել է ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվությունը:

Բ16. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի համատեղ ձեռնարկումներում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում անհատապես ոչ էական բոլոր մասնակցությունների բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառված հաշվեկշռային արժեքը՝ միավորված տեսքով: Կազմակերպությունը պետք է նաև առանձին բացահայտի այդ համատեղ ձեռնարկումներում կամ ասոցիացված կազմակերպություններում հետևյալների գծով իր մասնաբաժնի ընդհանուր գումարը՝

- ա) շարունակվող գործնեություններից շահույթը կամ վնասը,
- բ) ընդհատված գործնեություններից շահույթը կամ վնասը՝ հարկումից հետո,
- գ) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը,
- դ) ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը:

Կազմակերպությունը բացահայտումները համատեղ ձեռնարկումների և ասոցիացված կազմակերպությունների համար ներկայացնում է իրարից առանձին:

Բ17. Երբ կազմակերպության մասնակցությունը դուստր կազմակերպությունում, համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում (կամ համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում մասնակցության մի մասը) դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ» ՖՀՄՍ 5-ի, ապա կազմակերպությունից չի պահանջվում Բ10-Բ16 պարագրաֆների համաձայն բացահայտել ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն այդ դուստր կազմակերպության, համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության համար:

Հանձնառություններ համատեղ ձեռնարկումների համար (պարագրաֆ 23 (ա))

Բ18. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների և վերաբերող բոլոր հանձնառությունները, որոնք նա ստանձնել է, սակայն չի ճանաչել հաշվետու

ամսաթվի դրությամբ (ներառյալ՝ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն ունեցող այլ ներդրողների հետ համատեղ ստանձնած հանձնառությունների իր մասնաբաժինը): Հանձնառությունները նրանք են, որոնք կարող են հանգեցնել ապագայում դրամական միջոցների կամ այլ ռեսուրսների արտահոսքի:

Բ19. Չճանաչված հանձնառությունները, որոնք կարող են ապագայում հանգեցնել դրամական միջոցների կամ այլ ռեսուրսների արտահոսքի, ներառում են.

- ա) ֆինանսավորում կամ ռեսուրսներ հատկացնելու չճանաչված հանձնառություններ որպես արդյունք, օրինակ.
 - (i) համատեղ ձեռնարկման կազմավորման կամ ձեռքբերման համաձայնությունների (որոնք, օրինակ, պահանջում են կազմակերպությունից որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում հատկացնել ֆինանսական միջոցներ),
 - (ii) համատեղ ձեռնարկման կողմից ստանձնած, խոշոր կապիտալ պահանջող ծրագրեր,
 - (iii) գնման անվերապահ պարտականությունների, ներառյալ՝ սարքավորումների, պաշարների կամ ծառայությունների ձեռքբերում, որը կազմակերպությունը պարտավորվել է գնել համատեղ ձեռնարկումից կամ նրա անունից,
 - (iv) համատեղ ձեռնարկմանը փոխառություններ կամ այլ ֆինանսական աջակցություն տրամադրելու չճանաչված հանձնառություններ,
 - (v) համատեղ ձեռնարկման ռեսուրսներ, ինչպիսիք են ակտիվներ կամ ծառայություններ, տրամադրելու չճանաչված հանձնառություններ,
 - (vi) համատեղ ձեռնարկմանը վերաբերող այլ չեղյալ չհամարվող չճանաչված հանձնառություններ,
- բ) ապագայում որոշակի դեպքի տեղի ունենալու կամ տեղի չունենալու պարագայում համատեղ ձեռնարկումում մեկ այլ կողմի սեփականության բաժնեմասը (կամ այդ սեփականության բաժնեմասի մի մասը) ձեռք բերելու չճանաչված հանձնառություններ:

Բ20. Բ18 և Բ19 պարագրաֆների պահանջները և օրինակները նկարագրում են «*Կապակցված կողմերի բացահայտումներ*» ՀՀՄՍ 24-ի 18-րդ պարագրաֆում պահանջվող բացահայտումների որոշ տեսակները:

Մասնակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում (պարագրաֆներ 24-31)

Կառուցավորված կազմակերպություններ

Բ21. Կառուցավորված կազմակերպությունը կազմակերպություն է, որը նախագծվել է այնպես, որ ձայնի կամ համանման իրավունքները գերիշխող գործոններ չեն՝ որոշելու համար, թե ով է վերահսկում կազմակերպությանը, օրինակ, երբ ձայնի իրավունքները վերաբերում են միայն վարչական գործառնություններին և համապատասխան գործունեությունը տնօրինվում է պայմանագրային համաձայնությունների շրջանակներում:

Բ22. Կառուցավորված կազմակերպությունը հաճախ ունի հետևյալ հատկանիշներից կամ բնութագրիչներից որոշները կամ ամբողջը.

- ա) սահմանափակ գործունեություն,
- բ) նեղ և հստակ սահմանված նպատակ, ինչպիսին է՝ իրականացնել հարկային նպատակով արդյունավետ վարձակալություն, իրականացնել հետազոտական և մշակման գործունեություն, կազմակերպությանը տրամադրել կապիտալի կամ ֆինանսական միջոցների աղբյուր կամ տրամադրել ներդրման հնարավորություններ ներդրողների համար՝ կառուցավորված կազմակերպության ակտիվների հետ կապված ռիսկերն ու հատույցները փոխանցելով ներդրողներին,

- զ) անբավարար սեփական կապիտալ, ինչը թույլ չի տալիս կառուցավորված կազմակերպությանը ֆինանսավորել իր գործունեությունը առանց ստորադաս ֆինանսական աջակցության,
 - դ) ներդրողներին պայմանագրորեն կապակցված բազմակի գործիքների տեսքով ֆինանսավորում, որն առաջացնում է պարտքային կամ այլ ռիսկերի կենտրոնացում (տրանշներ):
- P23. Կառուցավորված համարվող կազմակերպությունները ներառում են, մասնավորապես,
- ա) արժեթղթավորման կազմակերպություններ,
 - բ) ակտիվներով ապահովված ֆինանսավորումներ,
 - գ) որոշ ներդրումային հիմնադրամներ:
- P24. Կազմակերպությունը, որը վերահսկվում է ծայնի իրավունքներով, կառուցավորված կազմակերպություն չէ զուտ այն պատճառով, որ, օրինակ, այն վերակազմավորման հետևանքով երրորդ կողմերից ստանում է ֆինանսավորում:

Չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում մասնակցության ռիսկերի բնույթը (պարագրաֆներ 29-31)

- P25. Ի լրումն 29-31 պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվության, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը անհրաժեշտ է 24(բ) պարագրաֆի բացահայտման նպատակին հասնելու համար:
- P26. Լրացուցիչ տեղեկատվության օրինակներ, որոնք, կախված հանգամանքներից, կարող են տեղին լինել այն ռիսկերը գնահատելու նպատակով, որոնց կազմակերպությունը ենթակա է, երբ ունի մասնակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունում, հետևյալներն են.
- ա) պայմանավորվածության պայմանները, որոնք կարող են պահանջել կազմակերպությունից տրամադրել ֆինանսական աջակցություն չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությանը (օրինակ՝ իրացվելիության պայմանավորվածություններ կամ վարկանշման վրա ազդող գործոններ, որոնք կապված են կառուցավորված կազմակերպության ակտիվները գնելու կամ ֆինանսական աջակցություն տրամադրելու պարտականության հետ), ներառյալ
 - (i) այն դեպքերի և իրավիճակների նկարագրությունը, որոնք կարող են հաշվետու կազմակերպությանը վնասի ենթակա դարձնել,
 - (ii) արդյոք գոյություն ունեն պայմաններ, որոնք կարող են սահմանափակել պարտականությունը,
 - (iii) արդյոք առկա են այլ կողմեր, որոնք տրամադրում են ֆինանսական աջակցություն, և եթե դա այդպես է, ինչպես է հաշվետու կազմակերպության պարտականությունը դասակարգվում այդ կողմերի պարտականությունների հետ համեմատ,
 - բ) կազմակերպության կողմից հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունում մասնակցության հետ կապված կրած վնասները,
 - գ) եկամուտների տեսակները, որոնք կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացել է չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպություններում իր մասնակցությունից,
 - դ) արդյոք կազմակերպությունից պահանջվում է կլանել չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպության վնասները այլ կազմակերպություններից առաջ, կազմակերպության համար այդպիսի վնասների առավելագույն սահմանը, և (եթե տեղին է) այն կողմերի պոտենցիալ վնասների չափերը և դասակարգումը, որոնց մասնակցությունը չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունում ստորադաս է կազմակերպության մասնակցությունից,
 - ե) տեղեկատվություն ցանկացած իրացվելիության պայմանավորվածությունների, երաշխիքների կամ երրորդ կողմերի հետ այլ հանձնառությունների վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել

կազմակերպության՝ չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունում մասնակցության իրական արժեքի կամ ռիսկի վրա,

- զ) ցանկացած դժվարություններ, որոնք չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպությունն ունեցել է հաշվետու ժամանակաշրջանում իր գործունեությունը ֆինանսավորելու համար,
- է) չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպության ֆինանսավորմանը վերաբերող ֆինանսավորման տեսակները (առևտրային կամ միջնաժամկետ արժեթղթեր) և դրանց միջին կշռված տևողությունը: Այդ տեղեկատվությունը կարող է ներառել չհամախմբվող կառուցավորված կազմակերպության ակտիվների և ֆինանսավորման մարման ժամկետների վերլուծությունը, եթե կառուցավորված կազմակերպությունը երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորել է կարճաժամկետ ֆինանսավորումով:

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները

Այս հավելվածը սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժան մասն է և ունի նույն իրավասությունը, ինչ ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները

- Գ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:
- Գ1Ա. 2012թ. հունիսին հրապարակված «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, համադրելի պայմանավորվածություններ և այլ կազմակերպություններում բաժնեմասերի բացահայտում. անցումների ուղեցույցը» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 10-ում, ՖՀՄՍ 11-ում և ՖՀՄՍ 12-ում) ավելացրել է Գ2Ա-Գ2Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 12-ը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է կիրառի այդ փոփոխություններն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- Գ2. Կազմակերպությանը խրախուսվում է սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող տեղեկատվությունը տրամադրել ավելի վաղ, քան 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններն են: Սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող որոշ բացահայտումների տրամադրումը չի ստիպում կազմակերպությանը բավարարել այս ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջները կամ ավելի վաղ կիրառել ՖՀՄՍ 10-ը, ՖՀՄՍ 11-ը, ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված 2011թ.-ին) և ՀՀՄՍ 28-ը (փոփոխված 2011թ.-ին) :
- Գ2Ա. Սույն ՖՀՄՍ-ի բացահայտման պահանջը կարող է չկիրառվել որևէ ներկայացված ժամանակաշրջանի նկատմամբ, որը սկսում է ՖՀՄՍ 12-ի կիրառման առաջին տարեկան ժամանակաշրջանին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանից առաջ:
- Գ2Բ. 24-31 պարագրաֆների բացահայտման պահանջները և սույն ՖՀՄՍ-ի Բ21-Բ26 պարագրաֆների համապատասխան ուղեցույցը կարող է չկիրառվել որևէ ներկայացված ժամանակաշրջանի նկատմամբ, որը սկսվում է ՖՀՄՍ 12-ի կիրառման առաջին տարեկան ժամանակաշրջանից առաջ:

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

- Գ3. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ցանկացած հղում ՖՀՄՍ 9-ին պետք է հասկացվի որպես հղում «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին:

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 13 Իրական արժեքի չափումը

Նպատակը

1. **Սույն ՖՀՄՍ-ն՝**
 - ա) սահմանում է *իրական արժեքը*,
 - բ) մեկ ՖՀՄՍ-ում սահմանում է իրական արժեքի չափման հիմունքները, և
 - գ) պահանջում է բացահայտումներ իրական արժեքի չափման վերաբերյալ:
2. Իրական արժեքը շուկայի վրա հիմնված, այլ ոչ թե կազմակերպությանը բնորոշ չափում է: Որոշ ակտիվների և պարտավորությունների համար կարող են առկա լինել դիտելի շուկայական գործարքներ կամ շուկայական տեղեկատվություն: Այլ ակտիվների և պարտավորությունների համար դիտելի շուկայական գործարքներ կամ շուկայական տեղեկատվություն կարող է առկա չլինել: Այնուհանդերձ, իրական արժեքի չափման նպատակը երկու դեպքում էլ նույնն է՝ գնահատել այն գինը, որով ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու *սովորական գործարքը* տեղի կունենար *շուկայի մասնակիցների* միջև չափման ամսաթվի դրությամբ՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում (այսինքն՝ չափման ամսաթվի դրությամբ *եղի գինը* շուկայի այն մասնակցի տեսանկյունից, ով պահում է ակտիվը կամ ունի պարտավորությունը):
3. Երբ նույնական ակտիվի կամ պարտավորության գինը դիտելի չէ, կազմակերպությունն իրական արժեքը չափում է՝ կիրառելով գնահատման մեկ այլ մեթոդ, որն առավելագույնի է հասցնում համապատասխան (տեղին) *դիտելի ելակետային տվյալների* օգտագործումը և նվազագույնի՝ *ոչ դիտելի տվյալների* օգտագործումը: Քանի որ իրական արժեքը շուկայի վրա հիմնված չափում է, այն չափում է՝ օգտագործելով այն ենթադրությունները (ներառյալ՝ ռիսկերի վերաբերյալ ենթադրությունները), որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ակտիվի կամ պարտավորության գինը որոշելիս: Հետևաբար, իրական արժեքը չափելիս, ակտիվը պահելու կամ պարտավորությունը մարելու կամ այլ կերպ կատարելու կազմակերպության մտադրությունը տեղին գործոն չէ:
4. Իրական արժեքի սահմանումը շեշտը դնում է ակտիվների և պարտավորությունների վրա, քանի որ դրանք են հաշվապահական չափման հիմնական առարկան: Բացի այդ, սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի իրական արժեքով չափվող կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների նկատմամբ:

Գործողության ոլորտը

5. **Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվում է, երբ մեկ այլ ՖՀՄՍ-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է իրական արժեքի չափումների կամ իրական արժեքի չափումների վերաբերյալ բացահայտումների (ինչպես իրական արժեքի վրա հիմնված չափումների, ինչպիսին է «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ը, կամ այդ չափումների վերաբերյալ բացահայտումների) կատարում, բացառությամբ 6-րդ և 7-րդ պարագրաֆներում նշված դեպքերի:**
6. Սույն ՖՀՄՍ-ի չափման և բացահայտման պահանջները չեն կիրառվում ստորև նշվածների նկատմամբ՝
 - ա) «Բաժնետիրոջ վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ի գործողության ոլորտում գտնվող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների,
 - բ) «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում գտնվող վարձակալական գործարքների, և
 - գ) այն չափումների, որոնք որոշակի նմանություններ ունեն իրական արժեքի հետ, սակայն իրական արժեք չեն, ինչպես, օրինակ, իրացման գուտ արժեքը «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ում կամ օգտագործման արժեքը «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ում:

7. Սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող բացահայտումները չեն պահանջվում ստորև նշվածների համար՝
- ա) «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ին համապատասխան իրական արժեքով չափվող պլանի ակտիվների,
 - բ) «Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումը և հաշվետվությունները» ՀՀՄՍ 26-ին համապատասխան իրական արժեքով չափվող թոշակային հատուցումների պլանի ներդրումների,
 - գ) այն ակտիվների, որոնց համար, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան, փոխհատուցվող գումարը «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ն է:
8. Սույն ՖՀՄՍ-ում նկարագրված իրական արժեքի չափման հիմունքները կիրառվում են և՛ սկզբնական, և՛ հետագա չափման նկատմամբ, եթե իրական արժեքի օգտագործումը պահանջվում կամ թույլատրվում է այլ ՖՀՄՍ-ներով:

Չափումը

Իրական արժեքի սահմանումը

9. Սույն ՖՀՄՍ-ում իրական արժեքը սահմանվում է որպես գին, որը չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կատարվող ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց:
10. Պարագրաֆ Բ2-ը նկարագրում է իրական արժեքի չափման ընդհանուր մոտեցումը:

Ակտիվ կամ պարտավորություն

11. Իրական արժեքի չափումը կատարվում է կոնկրետ ակտիվի կամ պարտավորության համար: Հետևաբար, իրական արժեքը չափելիս, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության բնութագրերը, եթե շուկայի մասնակիցները չափման ամսաթվի դրությամբ ակտիվի կամ պարտավորության գինը որոշելիս հաշվի կառնեին այդ բնութագրերը: Նշված բնութագրերի թվին են պատկանում, օրինակ՝
- ա) ակտիվի վիճակը և գտնվելու վայրը, և
 - բ) ակտիվի վաճառքի կամ օգտագործման նկատմամբ սահմանափակումները, եթե այդպիսիք կան:
12. Կոնկրետ բնութագրի ազդեցությունը չափման վրա կլինի տարբեր՝ կախված նրանից, թե այդ բնութագրերն ինչպես հաշվի կառնվեին շուկայի մասնակիցների կողմից:
13. Իրական արժեքով չափվող ակտիվը կամ պարտավորությունը կարող է լինել ստորև նշվածներից որևէ մեկը՝
- ա) առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն (օրինակ՝ ֆինանսական գործիք կամ ոչ ֆինանսական ակտիվ), կամ
 - բ) ակտիվների խումբ, պարտավորությունների խումբ կամ ակտիվների և պարտավորությունների խումբ (օրինակ՝ դրամաստեղծ միավոր կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն):
14. Ակտիվի կամ պարտավորության՝ առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, ակտիվների խումբ, պարտավորությունների խումբ կամ ակտիվների և պարտավորությունների խումբ լինելը, ճանաչման կամ բացահայտման նպատակով, կախված է դրա հաշվառման միավորից: Ակտիվի կամ պարտավորության համար հաշվառման միավորը պետք է որոշվի այն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան, որը պահանջում կամ թույլատրում է իրական արժեքի չափումը, բացառությամբ, երբ այլ բան է սահմանված սույն ՖՀՄՍ-ում:

Գործարք

15. Իրական արժեքի չափումը ենթադրում է, որ չափման ամսաթվի դրությամբ ակտիվը կամ պարտավորությունը փոխանակվում է շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում՝

ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու նպատակով ընթացիկ շուկայական պայմաններում:

16. **Իրական արժեքի չափումը ենթադրում է, որ ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու գործարքը տեղի է ունենում կամ**

ա) այդ ակտիվի կամ պարտավորության համար հիմնական շուկայում, կամ

բ) հիմնական շուկայի բացակայության դեպքում, տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության համար առավել բարենպաստ շուկայում:

17. Պարտադիր չէ, որ կազմակերպությունը հիմնական շուկան որոշելու համար կամ, հիմնական շուկայի բացակայության դեպքում, ամենաբարենպաստ շուկան որոշելու համար իրականացնի բոլոր հնարավոր շուկաների համապարփակ որոնում, սակայն կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը խելամտորեն հասանելի է: Հակառակն ապացուցող վկայության բացակայության դեպքում, այն շուկան, որտեղ կազմակերպությունը սովորաբար կնքում է ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու գործարք, կհամարվի հիմնական շուկան կամ, հիմնական շուկայի բացակայության դեպքում, ամենաբարենպաստ շուկան:

18. Եթե ակտիվի կամ պարտավորության համար առկա է հիմնական շուկա, ապա իրական արժեքի չափումը պետք է ներկայացնի այդ շուկայի գինը (անկախ նրանից՝ այդ գինն ուղղակիորեն դիտելի է, թե գնահատվում է՝ օգտագործելով գնահատման մեկ այլ մեթոդ), եթե նույնիսկ գինը մեկ այլ շուկայում պոտենցիալ ավելի բարենպաստ է չափման ամսաթվի դրությամբ:

19. Կազմակերպությունը պետք է ունենա մուտք հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկա՝ չափման ամսաթվի դրությամբ: Քանի որ տարբեր կազմակերպություններ (և այդ կազմակերպությունների ներսում ձեռնարկատիրական գործունեություններ) տարբեր գործունեություններով կարող են մուտք ունենալ տարբեր շուկաներ, տարբեր կազմակերպությունների (և այդ կազմակերպությունների ներսում ձեռնարկատիրական գործունեությունների) համար միևնույն ակտիվի կամ պարտավորության հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկան կարող է լինել տարբեր: Հետևաբար, հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկան (հետևաբար, նաև շուկայի մասնակիցները) պետք է դիտարկվի կազմակերպության տեսանկյունից: հաշվի առնելով տարբեր գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունների միջև տարբերությունները:

20. Թեև կազմակերպությունը պետք է կարողանա մուտք գործել շուկա, սակայն պարտադիր չէ, որ կազմակերպությունը կարողանա վաճառել կոնկրետ ակտիվը կամ փոխանցել կոնկրետ պարտավորությունը չափման ամսաթվի դրությամբ, որպեսզի ի վիճակի լինի չափել իրական արժեքն այդ շուկայում գործող գնի հիման վրա:

21. Եթե նույնիսկ առկա չէ դիտելի շուկա, որպեսզի ապահովի տեղեկատվություն չափման ամսաթվի դրությամբ ակտիվի վաճառքի կամ պարտավորության փոխանցման գնի վերաբերյալ, իրական արժեքը չափելիս, պետք է ենթադրվի, որ գործարքը տեղի է ունեցել հենց այդ ամսաթվին՝ շուկայի այն մասնակցի տեսանկյունից, որը տիրապետում է ակտիվը կամ ունի պարտավորությունը: Այդ ենթադրվող գործարքը հիմք է ստեղծում գնահատելու համար ակտիվի վաճառքի կամ պարտավորության փոխանցման գինը:

Շուկայի մասնակիցները

22. **Կազմակերպությունը պետք է չափի ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը՝ օգտագործելով այն ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս, ենթադրելով, որ շուկայի մասնակիցները գործում են իրենց լավագույն տնտեսական շահերից ելնելով:**

23. Նշված ենթադրությունները մշակելիս՝ կարիք չկա, որ կազմակերպությունը նույնականացնի կոնկրետ շուկայի մասնակիցներին: Փոխարենը, կազմակերպությունը պետք է նույնականացնի այն բնութագրերը, որոնք, ընդհանուր առմամբ, առանձնացնում են շուկայի մասնակիցներին՝ հաշվի առնելով այն գործոնները, որոնք հատուկ են ստորև նշված բոլոր կետերին.

ա) ակտիվը կամ պարտավորությունը,

- բ) ակտիվի կամ պարտավորության համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկան,
- գ) շուկայի մասնակիցները, որոնք հետ կազմակերպությունը տվյալ շուկայում կնքելու է գործարք:

Գինը

- 24. **Իրական արժեքն այն գինն է, որը չափման ամսաթվի դրությամբ, ընթացիկ շուկայական պայմաններում, հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայում կստացվեր սովորական գործարքում ակտիվը վաճառելու կամ կվճարվի պարտավորությունը փոխանցելու դիմաց (այսինքն՝ ելքի գինը), անկախ նրանից՝ այդ գինն ուղղակիորեն դիտելի է, թե գնահատվում է օգտագործելով գնահատման մեկ այլ մեթոդ:**
- 25. Ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը չափելու համար օգտագործվող հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայի գինը չպետք է ճշգրտվի *գործարքի հետ կապված ծախսումների* գծով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է հաշվառվեն այլ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան: Գործարքի հետ կապված ծախսումներն ակտիվի կամ պարտավորության բնութագրեր չեն, այլ դրանք բնորոշ են հենց գործարքին և տարբերվում են՝ կախված նրանից, թե ինչպես է կազմակերպությունը կնքում գործարք տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության համար:
- 26. Գործարքի հետ կապված ծախսումները չեն ներառում *տրանսպորտային ծախսումներ*: Եթե գտնվելու վայրն ակտիվի բնութագիր է (ինչպես կարող է լինել, օրինակ, ապրանքի դեպքում), ապա հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայի գինը պետք է ճշգրտվի այն ծախսումների գծով, եթե այդպիսիք կան, որոնք կառաջանան ակտիվն իր ընթացիկ գտնվելու վայրից տվյալ շուկա փոխադրելու համար:

Կիրառումը ոչ ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ

Առավելագույն և լավագույն օգտագործումը ոչ ֆինանսական ակտիվների համար

- 27. **Ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի չափումը հաշվի է առնում շուկայի մասնակցի՝ տնտեսական օգուտներ ստեղծելու կարողությունը՝ ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումից կամ այն շուկայի մեկ այլ մասնակցի վաճառելուց, ով ակտիվը կօգտագործեր առավելագույն և լավագույն կերպով:**
- 28. Ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը հաշվի է առնում ակտիվի այն օգտագործումը, որը ֆիզիկապես հնարավոր է, իրավական տեսանկյունից թույլատրելի և ֆինանսական տեսանկյունից նպատակահարմար, հետևյալ կերպ՝
 - ա) ֆիզիկապես հնարավոր օգտագործումը հաշվի է առնում ակտիվի ֆիզիկական բնութագրերը, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին ակտիվը գնորոշելիս (օրինակ՝ գույքի գտնվելու վայրը կամ չափը).
 - բ) իրավական տեսանկյունից թույլատրելի օգտագործումը հաշվի է առնում ակտիվի օգտագործման նկատմամբ իրավական սահմանափակումները, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին ակտիվը գնորոշելիս (օրինակ՝ տվյալ գույքի նկատմամբ կիրառելի տարածքային կանոնակարգերը).
 - գ) ֆինանսական տեսանկյունից նպատակահարմար օգտագործումը հաշվի է առնում, թե արդյոք ակտիվի օգտագործումը, որը ֆիզիկապես հնարավոր է և իրավական տեսանկյունից թույլատրելի, ստեղծում է համապատասխան եկամուտներ կամ դրամական միջոցների հոսքեր (հաշվի առնելով ակտիվն այդ օգտագործման համար փոփոխելու ծախսումները)՝ ապահովելու համար ներդրումային հատույց, որը շուկայի մասնակիցները կպահանջեին այդ ակտիվում այդպիսի օգտագործման նպատակով կատարված ներդրումից:
- 29. Ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը որոշվում է շուկայի մասնակիցների տեսանկյունից, եթե նույնիսկ կազմակերպությունը նախատեսում է այդ ակտիվի մեկ այլ օգտագործում: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության ոչ ֆինանսական ակտիվի ընթացիկ օգտագործումը համարվում է այդ ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործում, բացառությամբ, երբ շուկայական կամ այլ

գործոններ հուշում են, որ շուկայի մասնակիցների կողմից տվյալ ակտիվի մեկ այլ օգտագործումը առավելագույնին կհասցնեն ակտիվի արժեքը:

30. Իր մրցակցային դիրքը պաշտպանելու կամ այլ նկատառումներից ելնելով կազմակերպությունը կարող է նախատեսել ակտիվորեն չօգտագործել ձեռք բերված ոչ ֆինանսական ակտիվը կամ այն կարող է նախատեսել չօգտագործել ակտիվն իր առավելագույն և լավագույն կերպով: Օրինակ, նշվածը կարող է տեղի ունենալ ձեռքբերված ոչ նյութական ակտիվի դեպքում, որը կազմակերպությունը պլանավորում է օգտագործել որպես պաշտպանական միջոց՝ կանխելու այլոց կողմից այդ ակտիվի օգտագործումը: Այդուհանդերձ, կազմակերպությունը պետք է չափի ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը՝ ենթադրելով դրա առավելագույն և լավագույն օգտագործումը շուկայի մասնակիցների կողմից:

Գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունները ոչ ֆինանսական ակտիվների համար

31. Ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը սահմանում է ակտիվի իրական արժեքը չափելու համար օգտագործվող գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունները հետևյալ կերպ՝

ա) ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը շուկայի մասնակիցների համար կարող է ապահովել առավելագույն արժեք՝ այլ ակտիվների (տեղակայված կամ այլ կերպ օգտագործման համար հարմարեցված) հետ համակցության մեջ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն) հետ համակցության մեջ որպես խումբ այդ ակտիվն օգտագործելու միջոցով.

(i) եթե ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը դրա օգտագործումն է այլ ակտիվների կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ, ապա այդ ակտիվի իրական արժեքն այն գինն է, որը կստացվեր ընթացիկ գործարքում ակտիվի վաճառքից՝ ենթադրելով, որ այդ ակտիվն օգտագործվելու է այլ ակտիվների կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ միասին, և որ այդ ակտիվներն ու պարտավորությունները (այսինքն՝ դրա համալրող ակտիվները և դրանց հետ կապված պարտավորությունները) հասանելի կլինեն շուկայի մասնակիցներին.

(ii) ակտիվի հետ և համալրող ակտիվների հետ կապված պարտավորությունները ներառում են այն պարտավորությունները, որոնք ֆինանսավորում են շրջանառու կապիտալը, սակայն չեն ներառում ակտիվների խմբից դուրս գտնվող ակտիվների ֆինանսավորման համար օգտագործվող պարտավորությունները.

(iii) ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործման վերաբերյալ ենթադրությունները պետք է հետևողական լինեն բոլոր ակտիվների համար (որոնց համար առավելագույն և լավագույն օգտագործումը տեղին է), որոնք պատկանում են այն ակտիվների խմբին կամ ակտիվների և պարտավորությունների խմբին, որոնց շրջանակներում ակտիվն օգտագործվելու է:

բ) ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը շուկայի մասնակիցների համար կարող է ապահովել առավելագույն արժեք՝ առանձին հիմունքով (առանձին օգտագործվելու միջոցով): Եթե ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումն այդ ակտիվն առանձին օգտագործելն է, ապա ակտիվի իրական արժեքն այն գինն է, որը կստացվեր ընթացիկ գործարքում ակտիվը շուկայի մասնակիցներին վաճառելուց, որոնք ակտիվը կօգտագործեն առանձին հիմունքով:

32. Ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը չափելիս ենթադրվում է, որ ակտիվը վաճառվում է այլ ՖՀՄՍ-ներում սահմանված հաշվառման միավորին համապատասխան (որը կարող է լինել առանձին ակտիվ): Նշվածը տեղի ունի նույնիսկ այն դեպքում, երբ իրական արժեքի այդ չափումը ենթադրում է, որ ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը դրա օգտագործումն է այլ ակտիվների կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ, քանի որ իրական արժեքի չափումը ենթադրում է, որ շուկայի մասնակիցն արդեն ունի համալրող ակտիվները և դրանց հետ կապված պարտավորությունները:

33. Պարագրաֆ F3-ում նկարագրվում է գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունների հասկացության կիրառումը ոչ ֆինանսական ակտիվների համար:

Կիրառումը պարտավորությունների և կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների նկատմամբ

Ընդհանուր սկզբունքներ

34. Իրական արժեքի չափումը ենթադրում է, որ ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական պարտավորությունը կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքը (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական միավորումում որպես հատուցում թողարկված բաժնեմասերը) փոխանցվում են շուկայի մասնակցին՝ չափման ամսաթվի դրությամբ: Պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի փոխանցումը ենթադրում է հետևյալը՝
- ա) պարտավորությունը կմնա չմարված և շուկայի մասնակից ստացողից կպահանջվի կատարել պարտականությունը: Չափման ամսաթվի դրությամբ պարտավորությունը կոնտրագենտի հետ մարված կամ այլ կերպ դադարած չի լինի:
 - բ) կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքը կմնա չմարված (շրջանառության մեջ), և շուկայի մասնակից ստացողին կանցնեն գործիքի հետ կապված բոլոր իրավունքներն ու պարտականությունները: Գործիքը չափման ամսաթվի դրությամբ չեղյալ համարված կամ այլ կերպ մարված չի լինի:
35. Եթե նույնիսկ առկա չէ դիտելի շուկա՝ պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի մասին գնային տեղեկատվություն տրամադրելու համար (օրինակ, այն պատճառով, որ պայմանագրային կամ իրավական այլ սահմանափակումներ խոչընդոտում են նման միավորների փոխանցմանը), դիտելի շուկա կարող է առկա լինել այլոց կողմից որպես ակտիվներ պահվող այդպիսի միավորների համար (օրինակ՝ կորպորատիվ պարտատոմս կամ կազմակերպության բաժնետոմսերի գծով գնման օպցիոն):
36. Բոլոր դեպքերում կազմակերպությունը պետք է առավելագույն չափով օգտագործի համապատասխան դիտելի ելակետային տվյալները և նվազագույն չափով օգտագործի ոչ դիտելի ելակետային տվյալները՝ բավարարելու իրական արժեքի չափման նպատակը, այն է՝ գնահատել այն գինը, որով պարտավորությունը կամ սեփական բաժնային գործիքը փոխանցելու սովորական գործարքը տեղի կունենա շուկայի մասնակիցների միջև չափման օրվա դրությամբ՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում:

Այլոց կողմից որպես ակտիվներ պահվող պարտավորություններ և բաժնային գործիքներ

37. Երբ նույնական կամ համանման պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի փոխանցման համար գնանշվող գին առկա չէ, և նույնական միավորը մեկ այլ կողմի կողմից պահվում է որպես ակտիվ, կազմակերպությունը պետք է չափի պարտավորության կամ բաժնային գործիքի իրական արժեքը շուկայի այն մասնակցի տեսանկյունից, որը չափման ամսաթվի դրությամբ նույնական միավորը պահում է որպես ակտիվ:
38. Նման դեպքերում կազմակերպությունը պետք է չափի պարտավորության կամ բաժնային գործիքի իրական արժեքը հետևյալ կերպ.
- ա) օգտագործելով մեկ այլ կողմի կողմից որպես ակտիվ պահվող նույնական միավորի համար *ակտիվ շուկայում* գնանշվող գինը, եթե այդ գինն առկա է,
 - բ) եթե այդ գինն առկա չէ, ապա օգտագործելով այլ դիտելի ելակետային տվյալներ, ինչպես օրինակ, այն շուկայում գնանշվող գինը, որն ակտիվ շուկա չի հանդիսանում որպես ակտիվ մեկ այլ կողմի կողմից պահվող նույնական միավորի համար,
 - գ) եթե վերը (ա) և (բ) կետերում նշված դիտելի գները առկա չեն, ապա օգտագործելով գնահատման մեկ այլ մեթոդ, ինչպես օրինակ՝
 - (i) *եկամտային մոտեցումը* (օրինակ՝ ներկա արժեքի մեթոդը, որի դեպքում հաշվի են առնվում ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք շուկայի մասնակիցը կակնկալի ստանալ պարտավորությունը կամ բաժնային գործիքը որպես ակտիվ պահելու արդյունքում, տես Բ10 և Բ11 պարագրաֆները),

(ii) *շուկայական մոտեցումը* (օրինակ՝ օգտագործելով այլ կողմերի կողմից որպես ակտիվներ պահվող համանման պարտավորությունների կամ բաժնային գործիքների համար գնանշվող գները. տես պարագրաֆներ Բ5-Բ7):

39. Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի մեկ այլ կողմի կողմից որպես ակտիվ պահվող պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի գնանշվող գինը, միայն այն դեպքում, եթե կան գործոններ, որոնք յուրահատուկ են ակտիվին, բայց կիրառելի չեն պարտավորության կամ բաժնային գործիքի իրական արժեքի չափման նկատմամբ: Կազմակերպությունը պետք է ապահովի, որ ակտիվի գինը չարտացոլի այդ ակտիվի վաճառքը խոչընդոտող սահմանափակման ազդեցությունը: Ստորև նշված են այն գործոններից մի քանիսը, որոնք կարող են ցուցանել, որ ակտիվի գնանշվող գինը պետք է ճշգրտվի.

ա) ակտիվի գնանշվող գինը վերաբերում է մեկ այլ կողմի կողմից որպես ակտիվ պահվող համանման (սակայն ոչ նույնական) պարտավորությանը կամ բաժնային գործիքին: Օրինակ, պարտավորությունը կամ բաժնային գործիքը կարող է ունենալ կոնկրետ բնութագիր (օրինակ՝ թողարկողի պարտքային որակը), որը տարբերվում է որպես ակտիվ պահվող համանման պարտավորության կամ բաժնային գործիքի իրական արժեքում արտացոլված բնութագրից,

բ) ակտիվի հաշվառման միավորը նույնը չէ, ինչ որ պարտավորության կամ բաժնային գործիքի համար է: Օրինակ, պարտավորությունների դեպքում, երբեմն, ակտիվի գինն արտացոլում է այն փաթեթի համակցված գինը, որը բաղկացած է և՛ թողարկողի կողմից վճարման ենթակա գումարներից, և՛ երրորդ կողմերի տրամադրած պարտքի որակի բարելավման միջոցից: Եթե պարտավորության հաշվառման միավորը համակցված փաթեթի համար չէ, ապա նպատակը ոչ թե համակցված փաթեթի իրական արժեքի, այլ թողարկողի պարտավորության իրական արժեքի չափումն է: Հետևաբար, այսպիսի դեպքերում, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ակտիվի համար դիտելի գինը՝ որպեսզի բացառի երրորդ կողմի տրամադրած պարտքի որակի բարելավման միջոցի ազդեցությունը:

Պարտավորություններ և բաժնային գործիքներ, որոնք այլ կողմերի կողմից որպես ակտիվներ չեն պահվում

40. **Երբ նույնական կամ համանման պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների փոխանցման համար գնանշվող գին առկա չէ, և նույնական միավորը չի պահվում մեկ այլ կողմի կողմից որպես ակտիվ, կազմակերպությունը պետք է չափի պարտավորության կամ բաժնային գործիքի իրական արժեքը՝ օգտագործելով գնահատման որևէ մեթոդ շուկայի այն մասնակցի տեսակյունից, որը կրում է պարտավորությունը կամ թողարկել է սեփական կապիտալի նկատմամբ պահանջը (գործիքը):**

41. Օրինակ, ներկա արժեքի մեթոդը կիրառելիս, կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել ստորև նշվածներից ցանկացածը.

ա) ապագա դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք շուկայի մասնակիցը կարող է ակնկալել կրել պարտականությունը կատարելիս, ներառյալ՝ այն փոխհատուցումը, որը շուկայի մասնակիցը կպահանջի պարտականությունը ստանձնելու համար (տես՝ Բ31-Բ33 պարագրաֆները),

բ) այն գումարը, որը շուկայի մասնակիցը կստանար նույնական պարտավորությունը կամ բաժնային գործիքը կնքելու կամ թողարկելու համար՝ օգտագործելով այն ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին՝ նույն պայմանագրային պայմաններով պարտավորություն կամ բաժնային գործիք թողարկելու համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայում նույնական (օրինակ՝ պարտքային միևնույն բնութագրերով) միավորը գնորոշելիս:

Չկատարման ռիսկ

42. **Պարտավորության իրական արժեքն արտացոլում է չկատարման ռիսկի ազդեցությունը: Չկատարման ռիսկը ներառում է կազմակերպության սեփական պարտքային ռիսկը (ինչպես սահմանված է «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտում» ՖՀՄՄ 7-ում), սակայն կարող է դրանով**

չսահմանափակվել: Ենթադրվում է, որ չկատարման ռիսկը պարտավորության փոխանցումից առաջ և հետո նույնն է:

43. Պարտավորության իրական արժեքը չափելիս կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի իր պարտքային ռիսկի (վարկունակության) ազդեցությունը, ինչպես նաև ցանկացած այլ գործոններ, որոնք կարող էին ազդել պարտականության կատարման կամ չկատարման հավանականության վրա: Ազդեցությունը կարող է տարբեր լինել՝ կախված պարտավորությունից, օրինակ՝
- ա) արդյոք պարտավորությունը դրամական միջոցներ տրամադրելու պարտականություն է (ֆինանսական պարտավորություն), թե ապրանքներ կամ ծառայություններ տրամադրելու պարտականություն (ոչ ֆինանսական պարտավորություն).
 - բ) պարտավորությանը վերաբերող պարտքի որակի բարելավման միջոցների պայմանները, եթե այդպիսիք կան:
44. Պարտավորության իրական արժեքն արտացոլում է չկատարման ռիսկի ազդեցությունը՝ դրա հաշվառման միավորի հիմունքով: Երրորդ կողմի տրամադրած պարտքի որակի բարելավման անառանձնացնելի միջոցի (որը հաշվառվում է պարտավորությունից առանձին) հետ միասին թողարկած պարտավորության թողարկողը պարտավորության իրական արժեքի չափման մեջ չպետք է ներառի պարտքի որակի բարելավման միջոցի (օրինակ՝ երրորդ կողմի պարտքային երաշխիք) ազդեցությունը: Եթե պարտքի որակի բարելավման միջոցը հաշվառվում է պարտավորությունից առանձին, ապա պարտավորության իրական արժեքը չափելիս թողարկողը պետք է հաշվի առնի իր սեփական վարկունակությունը (պարտքային վարկանիշը), այլ ոչ թե երաշխավորող երրորդ կողմի վարկունակությունը (պարտքային վարկանիշը):

Պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի փոխանցմանը խոչընդոտող սահմանափակում

45. Պարտավորության իրական արժեքը կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի իրական արժեքը չափելիս կազմակերպությունը չպետք է ներառի սահմանափակման առկայությանը վերաբերող որևէ առանձին ելակետային տվյալ կամ այլ *եյակեֆրային տվյալների* ճշգրտում, որը խոչընդոտում է միավորի փոխանցմանը: Պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի փոխանցմանը խոչընդոտող սահմանափակման ազդեցությունը ոչ բացահայտ կամ բացահայտ կերպով ներառվում է իրական արժեքի չափման այլ ելակետային տվյալներում:
46. Օրինակ, գործարքի ամսաթվի դրությամբ, և՛ պարտատերը, և՛ պարտապանն ընդունել են պարտավորության գործարքի գինը՝ լիարժեք իմանալով, որ այդ պարտականությունը ներառում է դրա փոխանցմանը խոչընդոտող սահմանափակում: Գործարքի գնի մեջ սահմանափակման ազդեցությունը ներառված լինելու պատճառով, փոխանցման գծով սահմանափակման ազդեցությունն արտացոլելու համար, գործարքի ամսաթվի դրությամբ առանձին ելակետային տվյալ կամ արդեն գոյություն ունեցող ելակետային տվյալի ճշգրտում չի պահանջվում: Նմանապես, չի պահանջվում առանձին ելակետային տվյալ կամ արդեն գոյություն ունեցող ելակետային տվյալի ճշգրտում՝ հետագա չափման ամսաթվերի դրությամբ փոխանցման գծով սահմանափակման ազդեցությունն արտացոլելու համար:

Ցպահանջ ֆինանսական պարտավորություն

47. Ցպահանջ ֆինանսական պարտավորության (օրինակ՝ ցպահանջ ավանդ) իրական արժեքն ավելի փոքր չէ, քան պահանջը ներկայացնելիս վճարման ենթակա գումարը՝ զեղչված այն առաջին ամսաթվից սկսած, երբ գումարի վճարումը կարող է պահանջվել:

Կիրառումը շուկայական ռիսկերի կամ կոնտրագենտի պարտքային ռիսկի հաշվանցվող (փոխմարվող) դիրքերով ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ

48. Կազմակերպությունը, որը պահում է մի խումբ ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, ենթարկված է շուկայական ռիսկերին (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 7-ում) և կոնտրագենտներից յուրաքանչյուրի պարտքային ռիսկին (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 7-ում): Եթե կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների այդ խումբը

կառավարում է շուկայական ռիսկերին կամ պարտքային ռիսկին իր զուտ ենթարկվածության հիմունքով, ապա կազմակերպությունը կարող է կիրառել իրական արժեքը չափելու սույն ՖՀՄՍ-ից բացառությունը: Այդ բացառությունը կազմակերպությանը թույլ է տալիս ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի իրական արժեքը չափել՝ հիմք ընդունելով այն գինը, որը կստացվեր կոնկրետ ռիսկի գծով զուտ երկար դիրքը (այսինքն՝ ակտիվը) վաճառելուց կամ կվճարվեր կոնկրետ ռիսկի գծով զուտ կարճ դիրքը (այսինքն՝ պարտավորությունը) փոխանցելու դիմաց՝ շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում չափման ամսաթվի դրությամբ՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում: Հետևաբար, կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի իրական արժեքը պետք է չափի՝ հաշվի առնելով, թե չափման ամսաթվի դրությամբ շուկայի մասնակիցներն ինչպես կգնորոշեն ռիսկին զուտ ենթարկվածությունը:

49. Կազմակերպությունը կարող է կիրառել 48-րդ պարագրաֆի բացառությունը, եթե միայն այն կատարում է ստորև նշված բոլոր կետերը.

- ա) կառավարում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը՝ կոնկրետ շուկայական ռիսկին (կամ ռիսկերին) կամ կոնկրետ կոնտրագենտի պարտքային ռիսկին կազմակերպության զուտ ենթարկվածության հիմունքով՝ կազմակերպության ռիսկերի կառավարման կամ ներդրումային ռազմավարությանը համապատասխան,
- բ) այդ հիմունքով տեղեկատվություն տրամադրում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի վերաբերյալ՝ կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմին, ինչպես սահմանված է «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» ՀՀՄՍ 24-ում, և
- գ) պարտավոր է կամ ընտրել է այդ ֆինանսական ակտիվներն ու ֆինանսական պարտավորությունները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չափել իրական արժեքով՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

50. Պարագրաֆ 48-ի բացառությունը չի վերաբերում ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացմանը: Որոշ դեպքերում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական գործիքների ներկայացման հիմունքը տարբերվում է ֆինանսական գործիքների չափման հիմունքից, օրինակ, եթե ՀՀՄՍ-ն չի պահանջում կամ թույլատրում ֆինանսական գործիքները ներկայացնել զուտ հիմունքով: Նման դեպքերում, կազմակերպությունը պետք է պորտֆելի մակարդակով ճշգրտումները (տես՝ պարագրաֆներ 53-56) բաշխի առանձին ակտիվներին կամ պարտավորություններին, որոնցից կազմված է կազմակերպության՝ ռիսկին զուտ ենթարկվածության հիմունքով կառավարվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խումբը: Կազմակերպությունը նման բաշխումները պետք է իրականացնի խելամիտ և հետևողական հիմունքով՝ օգտագործելով այն մեթոդաբանությունը, որը տեղին է կոնկրետ հանգամանքներում:

51. Պարագրաֆ 48-ի բացառությունը կիրառելու համար կազմակերպությունը պետք է կատարի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն՝ «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Կազմակերպությունը, որը կիրառում է այդ բացառությունը, պետք է կոնկրետ պորտֆելի համար կիրառի այդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ՝ պահանջարկի և առաջարկի սփրեղում (սփռվածքում) ճշգրտումների (տես՝ 53-55 պարագրաֆներ) և պարտքային ճշգրտումների բաշխման քաղաքականությունը (եթե կիրառելի է)՝ ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան հետևողական հիմունքով:

52. Պարագրաֆ 48-ի բացառությունը կիրառվում է միայն «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ի կամ «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտներում գտնվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ:

Ենթարկվածությունը շուկայական ռիսկերին

53. Կոնկրետ շուկայական ռիսկին (ռիսկերին) կազմակերպության զուտ ենթարկվածության հիմունքով կառավարվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի իրական արժեքը չափելու նպատակով 48-րդ պարագրաֆի բացառությունը կիրառելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի պահանջարկի և առաջարկի սփրեղի (սփռվածքի) մեջ գտնվող այն գինը, որը

տվյալ հանգամանքներում այդ շուկայական ռիսկերին կազմակերպության զուտ ենթարկվածության իրական արժեքի համար ամենաներկայացուցչականն է (տես՝ պարագրաֆներ 70 և 71):

54. Պարագրաֆ 48-ի բացառությունը կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է ապահովի, որ շուկայական ռիսկը (կամ ռիսկերը), որին (որոնց) ենթարկված է կազմակերպությունը, ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների այդ խմբի ներսում ըստ էության նույնը լինի (լինեն): Օրինակ, ֆինանսական ակտիվի հետ կապված տոկոսադրույքի ռիսկը կազմակերպությունը չպետք է միացնի ֆինանսական պարտավորության հետ կապված ապրանքի գնի ռիսկի հետ, քանի որ այդպես անելը չի մեղմացնի տոկոսադրույքի ռիսկին կամ ապրանքի գնի ռիսկին կազմակերպության ենթարկվածությունը: Պարագրաֆ 48-ի բացառությունը կիրառելիս շուկայական ռիսկի բնութագրերի ոչ նույնական լինելուց առաջացող ցանկացած բազիսային ռիսկ պետք է հաշվի առնել խմբի ներսում ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը չափելիս:
55. Նմանապես, ֆինանսական ակտիվներից և ֆինանսական պարտավորություններից առաջացող որոշակի շուկայական ռիսկին (ռիսկերին) կազմակերպության ենթարկվածության տևողությունը պետք է ըստ էության նույնը լինի: Օրինակ, կազմակերպությունը, որն օգտագործում է տասներկուամսյա ֆյուչերսային պայմանագիր այն դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ, որոնք կապված են հնգամյա ֆինանսական գործիքի գծով տոկոսադրույքային ռիսկին ենթարկվածության տասներկուամսյա մեծության հետ, միայն այդ ֆինանսական ակտիվներից և ֆինանսական պարտավորություններից բաղկացած խմբում, տասներկուամսյա տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածության իրական արժեքը չափում է զուտ հիմունքով, իսկ մնացած տոկոսադրույքային ռիսկին ենթարկվածությունը (այսինքն՝ 2-5-րդ տարիների)՝ համախառն հիմունքով:

Կոնկրետ կոնտրագենտի պարտքային ռիսկին ենթարկվածությունը

56. Կոնկրետ կոնտրագենտի հետ կնքած ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների խմբի իրական արժեքը չափելու նպատակով պարագրաֆ 48-ի բացառությունը կիրառելիս՝ կազմակերպությունը իրական արժեքի չափման մեջ պետք է ներառի այդ կոնտրագենտի պարտքային ռիսկին կազմակերպության զուտ ենթարկվածության կամ կազմակերպության պարտքային ռիսկին կոնտրագենտի զուտ ենթարկվածության ազդեցությունը, այն դեպքում երբ շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին առկա բոլոր պայմանավորվածությունները, որոնք դեֆոլտի դեպքում մեղմացնում են պարտքային ռիսկին ենթարկվածությունը (օրինակ՝ կոնտրագենտի հետ հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիրը կամ այնպիսի համաձայնագիր, որով պահանջվում է գրավի փոխանակում՝ հիմք ընդունելով մյուս կողմի պարտքային ռիսկին յուրաքանչյուր կողմի զուտ ենթարկվածությունը): Իրական արժեքի չափումը պետք է արտացոլի շուկայի մասնակիցների ակնկալիքներն այն բանի հավանականության վերաբերյալ, որ չվճարման (չկատարման) դեպքում այդպիսի պայմանավորվածությունն իրավական հարկադրանքով կապահովվի:

Իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին

57. Երբ ակտիվը ձեռք է բերվում կամ պարտավորությունը ստանձնվում է այդ ակտիվի կամ պարտավորության փոխանակման գործարքում, գործարքի գինն այն գինն է, որը վճարվել է ակտիվը ձեռք բերելու համար կամ ստացվել է պարտավորությունը ստանձնելու համար (*մուտքի* գին): Հակառակ դրան, ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքն այն գինն է, որը կստացվեր ակտիվը վաճառելու կամ կվճարվի պարտավորությունը փոխանցելու համար (ելքի գին): Պարտադիր չէ, որ կազմակերպությունները ակտիվները վաճառեն այն գնով, որով նրանք ձեռք են բերել այդ ակտիվները: Նմանապես, պարտադիր չէ, որ կազմակերպությունները պարտավորությունները փոխանցեն այն գնով, որը ստացվել է դրանք ստանձնելու համար:
58. Շատ դեպքերում գործարքի գինը կարող է հավասար լինել իրական արժեքին (օրինակ՝ դա կարող է տեղի ունենալ, երբ գործարքի ամսաթվին ակտիվը գնելու գործարքը տեղի է ունենում այն նույն շուկայում, որում ակտիվը կվաճառվեր):
59. Որոշելիս՝ արդյոք սկզբնական ճանաչման պահին իրական արժեքը հավասար է գործարքի գնին, թե ոչ, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այն գործոնները, որոնք հատուկ են տվյալ գործարքին և տվյալ ակտիվին կամ տվյալ պարտավորությանը: Պարագրաֆը P4-ը նկարագրում է այն

իրավիճակները, երբ գործարքի գինը կարող է չլինել ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը՝ սկզբնական ճանաչման պահին:

60. Եթե մեկ այլ ՖՎՄՍ-ով կազմակերպությունից պահանջվում կամ թույլատրվում է ակտիվը կամ պարտավորությունը սկզբնապես չափել իրական արժեքով, և գործարքի գինը տարբերվում է իրական արժեքից, ապա կազմակերպությունը պետք է առաջացող օգուտը կամ կորուստը ճանաչի շահույթում կամ վնասում, եթե այդ ՖՎՄՍ-ով այլ բան սահմանված չէ:

Գնահատման մեթոդներ

61. **Կազմակերպությունը պետք է օգտագործի գնահատման մեթոդներ, որոնք տեղին են տվյալ հանգամանքներում և որոնց համար բավարար տվյալներ կան իրական արժեքը չափելու համար՝ առավելագույնին հասցնելով համապատասխան (տեղին) դիտելի ելակետային տվյալների օգտագործումը և նվազագույնին հասցնելով ոչ դիտելի ելակետային տվյալների օգտագործումը:**
62. Գնահատման մեթոդ օգտագործելու նպատակն է գնահատել այն գինը, որով ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու սովորական գործարքը տեղի կունենար շուկայի մասնակիցների միջև՝ չափման ամսաթվի դրությամբ, ընթացիկ շուկայի պայմաններում: Լայնորեն օգտագործվող գնահատման երեք մեթոդներն են՝ շուկայական մոտեցումը, *ծախսային մոտեցումը* և եկամտային մոտեցումը: Այս մոտեցումների հիմնական ասպեկտները հակիրճ ներկայացված են Բ5-Բ11 պարագրաֆներում: Իրական արժեքը չափելու նպատակով կազմակերպությունը պետք է օգտագործի վերը նշված մոտեցումներից մեկին կամ մի քանիսին համահունչ գնահատման մեթոդներ:
63. Որոշ դեպքերում գնահատման մեկ մեթոդը բավարար կլինի (օրինակ, ակտիվը կամ պարտավորությունը գնահատելիս, նույնական ակտիվների կամ պարտավորությունների համար գործող շուկայում գնանշվող շուկայական գների օգտագործումը): Այլ դեպքերում կարող է տեղին լինել գնահատման մի քանի մեթոդների օգտագործումը (օրինակ՝ դրամաստեղծ միավորը գնահատելիս): Եթե իրական արժեքը չափելիս օգտագործվում են գնահատման մի քանի մեթոդներ, արդյունքները (այսինքն՝ իրական արժեքի համապատասխան ցուցանիշները) պետք է գնահատվեն հաշվի առնելով այդ արդյունքներով ցուցանված արժեքների տիրույթի խելամտությունը: Իրական արժեքի չափումն այդ տիրույթում այն կետն է, որն առավել ճիշտ է ներկայացնում իրական արժեքը տվյալ հանգամանքներում:
64. Եթե գործարքի գինը իրական արժեքն է սկզբնական ճանաչման պահին և հետագա ժամանակաշրջանների համար իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործվելու է ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ օգտագործող գնահատման մեթոդ, ապա այդ գնահատման մեթոդը պետք է չափավորվի այնպես, որ սկզբնական ճանաչման պահի դրությամբ գնահատման մեթոդի արդյունքը հավասարվի գործարքի գնին: Չափավորումն ապահովում է, որ գնահատման մեթոդն արտացոլի ընթացիկ շուկայական պայմանները, և այն կազմակերպությանն օգնում է որոշել արդյոք անհրաժեշտություն կա ճշգրտելու գնահատման մեթոդը (օրինակ՝ հնարավոր է լինի ակտիվի կամ պարտավորության մի որևէ բնութագիր, որը գնահատման տվյալ մեթոդում հաշվի չի առնվում): Սկզբնական ճանաչումից հետո, երբ իրական արժեքը չափվում է օգտագործելով գնահատման այնպիսի մեթոդ կամ մեթոդներ, որոնք օգտագործում են ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ, կազմակերպությունը պետք է ապահովի, որ գնահատման այդ մեթոդները արտացոլեն դիտելի շուկայի տվյալներ (օրինակ՝ համանման ակտիվի կամ պարտավորության գինը)՝ չափման ամսաթվի դրությամբ:
65. Իրական արժեքը չափելու համար օգտագործվող գնահատման մեթոդները պետք է կիրառվեն հետևողականորեն: Սակայն, գնահատման մեթոդի կամ դրա կիրառման փոփոխությունը (օրինակ՝ կշիռների փոփոխությունները, երբ օգտագործվում են գնահատման մի քանի մեթոդներ կամ գնահատման մեթոդի նկատմամբ կիրառվող ճշգրտման փոփոխությունը) տեղին է, եթե այդ փոփոխությունը հանգեցնում է այնպիսի մի չափման, որը տվյալ հանգամանքներում հավասարապես կամ ավելի ճիշտ է ներկայացնում իրական արժեքը: Այդպես կարող է լինել, եթե, օրինակ, տեղի է ունենում ստորև նշված դեպքերից որևէ մեկը.
- ա) զարգանում են նոր շուկաներ,
 - բ) հասանելի է դառնում նոր տեղեկատվություն,
 - գ) նախկինում օգտագործվող տեղեկատվությունն այլևս հասանելի չէ,

- դ) գնահատման մեթոդները բարելավվում են,
 - ե) փոփոխվում են շուկայական պայմանները:
66. Գնահատման մեթոդի կամ դրա կիրառման փոփոխության արդյունքում կատարված վերանայումները պետք է հաշվառվեն որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Սակայն, հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության համար ՀՀՄՍ 8-ով սահմանված բացահայտումները չեն պահանջվում գնահատման մեթոդի կամ դրա կիրառման փոփոխության արդյունքում կատարված վերանայումների համար:

Ելակետային տվյալներ գնահատման մեթոդների համար

Ընդհանուր սկզբունքներ

67. **Իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործվող գնահատման մեթոդները պետք է առավելագույն չափով օգտագործեն համապատասխան (տեղին) դիտելի ելակետային տվյալներ և նվազագույն չափով օգտագործեն ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ:**
68. Շուկաների օրինակները, որտեղ ելակետային տվյալները կարող են դիտելի լինել որոշ ակտիվների և պարտավորությունների (օրինակ՝ ֆինանսական գործիքների) համար, ներառում են բորսայական շուկաները, դիլերային շուկաները, բրոքերային շուկաները և «պրինցիպալ-պրինցիպալ» շուկաները (տես՝ Բ34 պարագրաֆը):
69. Կազմակերպությունը պետք է ընտրի ելակետային տվյալներ, որոնք համահունչ են տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության այն բնութագրերին, որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեն այդ ակտիվի կամ պարտավորության համար գործարք կնքելիս (տես՝ պարագրաֆներ 11 և 12): Որոշ դեպքերում այդ բնութագրերը հանգեցնում են ճշգրտման կիրառման, ինչպես օրինակ՝ հավելավճարը կամ զեղչը (օրինակ՝ հավելավճար վերահսկողության համար կամ զեղչ չվերահսկող բաժնեմասի համար): Սակայն, իրական արժեքի չափումը չպետք է ներառի այնպիսի հավելավճար կամ զեղչ, որը համահունչ չէ այն ՖՀՄՍ-ով նախատեսված հաշվառման միավորին, որով պահանջվում կամ թույլատրվում է իրական արժեքի չափումը (տես՝ պարագրաֆներ 13 և 14): Իրական արժեքի չափման մեջ չի կարելի ներառել այն հավելավճարները կամ զեղչերը, որոնք արտացոլում են չափը որպես կազմակերպության կողմից պահվող ներդրման բնութագիր (հատկապես՝ արգելող գործոնը, որը ճշգրտում է ակտիվի կամ պարտավորության գնանշվող գինը, քանի որ շուկայի սովորական օրական առքուվաճառքի ծավալը բավարար չէ կազմակերպության կողմից պահվող քանակը կլանելու համար, ինչպես նկարագրված է 80-րդ պարագրաֆում), այլ ոչ թե որպես ակտիվի կամ պարտավորության բնութագիր (օրինակ՝ վերահսկողության հավելավճարը՝ վերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքը չափելիս): Ցանկացած դեպքում, եթե որևէ ակտիվի կամ պարտավորության համար ակտիվ շուկայում առկա է գնանշվող գին (այսինքն՝ 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալներ), ապա կազմակերպությունը, իրական արժեքը չափելիս, պետք է օգտագործի այդ գինն առանց ճշգրտման, բացառությամբ 79-րդ պարագրաֆում նախատեսված դեպքերի:

Պահանջարկի և առաջարկի գների վրա հիմնված ելակետային տվյալներ

70. Եթե իրական արժեքով չափվող ակտիվը կամ պարտավորությունը ունի առաջարկի գին և պահանջարկի գին (օրինակ՝ դիլերային շուկայից վերցված ելակետային տվյալ), պահանջարկի և առաջարկի գների միջև սիովածքի տիրույթում գտնվող այն գինը, որը տվյալ հանգամանքներում առավել ներկայացուցչական է իրական արժեքի համար, պետք է օգտագործվի իրական արժեքը չափելիս՝ անկախ նրանից, թե իրական արժեքի հիերարխիայում որ մակարդակին է վերագրվում այդ ելակետային տվյալը (այսինքն՝ 1-ին, 2-րդ կամ 3-րդ մակարդակներ, տես պարագրաֆներ 72-90): Հայտագների օգտագործումը ակտիվի դիրքերի և առաջարկի գների օգտագործումը պարտավորությունների դիրքերի համար թույլատրվում, սակայն չի պահանջվում:
71. Սույն ՖՀՄՍ-ն չի արգելում միջին շուկայական գնորոշման կամ գնորոշման այլ մեթոդների օգտագործումը, որոնք շուկայի մասնակիցների կողմից օգտագործվում են որպես պահանջարկի և առաջարկի գների միջև սիովածքում իրական արժեքի չափումների պրակտիկ միջոց:

Իրական արժեքի հիերարխիա

72. Իրական արժեքի չափումներում և դրանց հետ կապված բացահայտումներում հետևողականությունն ու համադրելիությունը բարձրացնելու նպատակով սույն ՖՀՄՍ-ով սահմանվում է իրական արժեքի հիերարխիա, որն իրական արժեքի չափման համար օգտագործվող գնահատման մեթոդների ելակետային տվյալները դասակարգում է երեք մակարդակի (տես՝ պարագրաֆներ 76-90): Իրական արժեքի հիերարխիայում ամենաբարձր առաջնահերթությունը տրվում է նույնական ակտիվների կամ պարտավորությունների համար ակտիվ շուկայում գնանշված (չճշգրտվող) գներին (1-ին մակարդակի տվյալներ), իսկ ամենացածրը՝ ոչ դիտելի տվյալներին (3-րդ մակարդակի տվյալներ):
73. Որոշ դեպքերում, ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի չափման համար օգտագործված տվյալները կարող են դասակարգվել իրական արժեքի հիերարխիայի տարբեր մակարդակներում: Այդ դեպքերում իրական արժեքի չափումը որպես մեկ ամբողջություն դասակարգվում է իրական արժեքի հիերարխիայի այն նույն մակարդակում, որտեղ դասակարգվում են ամենացածր մակարդակի տվյալները, որոնք նշանակալի են ամբողջ չափման համար: Ամբողջական չափման նկատմամբ կոնկրետ ելակետային տվյալի կարևորության գնահատումը պահանջում է դատողություն՝ հաշվի առնելով ակտիվին կամ պարտավորությանը հատուկ կոնկրետ գործոնները: Իրական արժեքի վրա հիմնված չափումները ստանալու նպատակով կատարվող ճշգրտումները, ինչպես օրինակ, վաճառքի ծախսումները՝ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները» չափելիս, չպետք է հաշվի առնվեն իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակը որոշելիս, որում դասակարգվում է իրական արժեքի չափումը:
74. Համապատասխան ելակետային տվյալների առկայությունը և դրանց հարաբերական սուբյեկտիվությունը կարող են ազդել գնահատման համապատասխան մեթոդների ընտրության վրա (տես պարագրաֆ 61): Այնուամենայնիվ, իրական արժեքի հիերարխիան առաջնահերթություն է սահմանում գնահատման մեթոդների ելակետային տվյալների համար, այլ ոչ թե գնահատման մեթոդների համար, որոնք օգտագործվում են իրական արժեքը չափելու համար: Օրինակ, ներկա արժեքի մեթոդի օգտագործմամբ ստացված իրական արժեքի չափումը կարող է դասակարգվել 2-րդ մակարդակում կամ 3-րդ մակարդակում՝ կախված այն տվյալներից, որոնք նշանակալի են ամբողջ չափման համար, և իրական արժեքի հիերարխիայի այն մակարդակից, որում այդ տվյալները դասակարգվում են:
75. Եթե դիտելի ելակետային տվյալը պահանջում է ճշգրտում ոչ դիտելի ելակետային տվյալի օգտագործմամբ, և այդ ճշգրտումը հանգեցնում է զգալիորեն ավելի բարձր կամ ցածր իրական արժեքի չափման, ապա ստացված չափումը պետք է դասակարգվի իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում: Օրինակ, եթե շուկայի մասնակիցն ակտիվի գինը գնահատելիս հաշվի կառնի ակտիվի վաճառքի վրա դրված սահմանափակման ազդեցությունը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի գնանշված գինն այդ սահմանափակման ազդեցությունն արտացոլելու համար: Եթե այդ գնանշված գինը 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ է, իսկ ճշգրտումն էլ ոչ դիտելի ելակետային տվյալ, որը նշանակալի է ամբողջ չափման համար, ապա չափումը պետք է դասակարգվի իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում:

1-ին մակարդակի ելակետային տվյալներ

76. 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալները նույնական ակտիվների կամ պարտավորությունների համար ակտիվ շուկաների գնանշվող գներ (չճշգրտվող) են, որոնք կազմակերպության համար կարող են հասանելի լինել չափման անսաթվի դրությամբ:
77. Ակտիվ շուկայում գնանշվող գինը տրամադրում է իրական արժեքի ամենաարժանահավատ վկայությունը և պետք է օգտագործվի իրական արժեքի չափման համար՝ առանց ճշգրտում կատարելու, երբ հասանելի է, բացառությամբ 79-րդ պարագրաֆում սահմանված դեպքերի:
78. 1-ին մակարդակի ելակետային տվյալները հասանելի են բազմաթիվ ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնցից մի քանիսը կարող են փոխանակվել մի քանի ակտիվ շուկաներում (օրինակ՝ տարբեր բորսաներում): Հետևաբար, 1-ին մակարդակում շեշտը դրված է ստորև «ա» և «բ» կետերում նշվածների որոշման վրա.

- ա) ակտիվի կամ պարտավորության հիմնական շուկա կամ, հիմնական շուկայի բացակայության դեպքում, ակտիվի կամ պարտավորության համար ամենաբարենպաստ շուկա, և
 - բ) արդյոք կազմակերպությունը կարող է գործարք կնքել ակտիվի կամ պարտավորության համար այդ շուկայի գնով՝ չափման ամսաթվի դրությամբ:
79. Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտում կատարի 1-ին մակարդակի տվյալների նկատմամբ, բացառությամբ, երբ՝
- ա) կազմակերպությունն ունի մեծ քանակությամբ համանման (սակայն ոչ նույնական) ակտիվներ կամ պարտավորություններ (օրինակ՝ պարտքային արժեթղթեր), որոնք չափվում են իրական արժեքով, և առկա է ակտիվ շուկայում գնանշվող գին, որը, սակայն, այդ ակտիվներից կամ պարտավորություններից յուրաքանչյուրի համար առանձին-առանձին հեշտությամբ հասանելի չէ (այսինքն՝ ակտիվների կամ պարտավորությունների մեծ քանակություն ունենալու դեպքում, կազմակերպության համար դժվար կլինի յուրաքանչյուր ակտիվի կամ պարտավորության համար առանձին-առանձին ձեռք բերել գնային տեղեկատվություն չափման ամսաթվի դրությամբ): Այդ դեպքում, գործնական նկատառումներից ելնելով, կազմակերպությունը կարող է չափել իրական արժեքը՝ օգտագործելով գնորոշման այլընտրանքային մեթոդ, որը չի հիմնվում բացառապես գնանշվող գների վրա (օրինակ՝ մատրիցային գնորոշում): Սակայն, գնորոշման այլընտրանքային մեթոդի օգտագործումը հանգեցնում է իրական արժեքի չափման, որը իրական արժեքի հիերարխիայում դասակարգվում է ավելի ցածր մակարդակում,
 - բ) ակտիվ շուկայում գնորոշվող գինը չի ներկայացնում իրական արժեքը չափման ամսաթվի դրությամբ: Նշվածը տեղի է ունենում այն դեպքում, երբ, օրինակ, շուկայի փակումից հետո տեղի են ունենում նշանակալի դեպքեր (օրինակ՝ գործարքներ «պրինցիպալ-պրինցիպալ» շուկայում, վաճառքներ բրոքերային շուկայում կամ հայտարարություններ), որոնք տեղի են ունենում շուկայի փակումից հետո, սակայն մինչև չափման ամսաթիվը: Կազմակերպությունը պետք է սահմանի և հետևողական հիմունքով կիրառի իրական արժեքի չափումների վրա ազդող դեպքերը նույնականացնող քաղաքականություն: Սակայն, եթե գնորոշվող գինը, նոր տեղեկատվությամբ պայմանավորված, ճշգրտվում է, ապա ճշգրտումը հանգեցնում է իրական արժեքի չափման, որը դասակարգվում է իրական արժեքի հիերարխիայի ավելի ցածր մակարդակում,
 - գ) պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների իրական արժեքը չափելիս օգտագործվում է ակտիվ շուկայում որպես ակտիվ շրջանառվող նույնական միավորի գնորոշվող գինը, և երբ այդ գինը պետք է ճշգրտվի տվյալ միավորին կամ ակտիվին բնորոշ գործոններով պայմանավորված (տես պարագրաֆ 39): Եթե ակտիվի գնանշվող գնի նկատմամբ որևէ ճշգրտում չի պահանջվում, ապա արդյունքում ստացվում է իրական արժեքի չափում, որը դասակարգվում է իրական արժեքի հիերարխիայի 1-ին մակարդակում: Սակայն, ակտիվի գնանշվող գնի նկատմամբ կատարված որևէ ճշգրտում հանգեցնում է իրական արժեքի չափման, որը դասակարգվում է իրական արժեքի հիերարխիայի ավելի ցածր մակարդակում:
80. Եթե կազմակերպությունը պահում է մեկ ակտիվի կամ պարտավորության դիրք (ներառյալ՝ մեծ քանակությամբ նույնական ակտիվներից կամ պարտավորություններից կազմված դիրքը) և այդ ակտիվը կամ պարտավորությունը շրջանառվում է ակտիվ շուկայում, ապա այդ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը պետք է չափվի 1-ին մակարդակում որպես առանձին ակտիվի կամ պարտավորության գնանշվող գնի և կազմակերպության կողմից պահվող քանակության արտադրյալ: Նշվածը տեղի է ունենում նույնիսկ այն դեպքում, երբ շուկայի սովորական օրական առքուվաճառքի ծավալը բավարար չէ այդ քանակությունը կլանելու համար, և մեկ գործարքում դիրքը վաճառելու հայտի ներկայացումը կարող է ազդել գնորոշվող գնի վրա:

2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներ

81. 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներն այն տվյալներն են, բացառությամբ 1-ին մակարդակում ներառվող գնորոշվող գներից, որոնք ուղղակի կամ անուղղակիորեն դիտելի են ակտիվի կամ պարտավորության համար:

82. Եթե ակտիվը կամ պարտավորությունն ունի սահմանված (պայմանագրային) ժամկետ, 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալը պետք է դիտելի լինի ակտիվի կամ պարտավորության ըստ էության ամբողջ ժամկետի համար: 2-րդ մակարդակի տվյալները ներառում են հետևյալը.
- ա) ակտիվ շուկայում համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների համար գնանշվող գները,
 - բ) նույնական կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների համար գնանշվող գներն այն շուկաներում, որոնք ակտիվ չեն,
 - գ) ելակետային տվյալները, բացառությամբ գնանշվող գների, որոնք ակտիվի կամ պարտավորության համար դիտելի են, օրինակ՝
 - (i) տոկոսադրույքները և եկամտաբերության կորերը, որոնք դիտելի են սովորաբար գնանշվող միջակայքերով,
 - (ii) ենթադրվող փոփոխականությունները, և
 - (iii) կրեդիտային սփրեղները,
 - դ) *շուկայի տվյալներով հաստատված (հիմնավորված) ելակետային տվյալներ:*
83. 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալների նկատմամբ ճշգրտումները տարբեր կլինեն՝ կախված ակտիվին կամ պարտավորությանը բնորոշ գործոններից: Այդ գործոնները ներառում են հետևյալը.
- ա) ակտիվի վիճակը կամ գտնվելու վայրը,
 - բ) այն, թե ինչ չափով են ելակետային տվյալները վերաբերում այն միավորներին, որոնք համադրելի են ակտիվի կամ պարտավորության հետ (ներառյալ՝ պարագրաֆ 39-ում նկարագրված գործոնները), և
 - գ) գործունեության ծավալը կամ մակարդակը այն շուկաներում, որտեղ դիտվում են ելակետային տվյալները:
84. 2-րդ մակարդակի տվյալի ճշգրտումը, որը նշանակալի է ամբողջ չափման համար, կարող է հանգեցնել իրական արժեքի չափման, որը դասակարգվում է իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում, եթե ճշգրտման համար օգտագործվում են նշանակալի ոչ դիտելի տվյալներ:
85. Պարագրաֆ Բ 35-ում նկարագրվում են Մակարդակ 2-ի ելակետային տվյալների օգտագործումը կոնկրետ ակտիվների և պարտավորությունների համար:

3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներ

86. 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներն ակտիվի կամ պարտավորության համար ոչ դիտելի տվյալներ են:
87. Իրական արժեքը չափելիս ոչ դիտելի տվյալները պետք է օգտագործվեն այն չափով, որով համապատասխան (տեղին) դիտելի տվյալներ առկա չեն, այդպիսով հաշվի առնելով այն իրավիճակները, երբ, չափման ամսաթվի դրությամբ, ակտիվի կամ պարտավորության համար առկա է փոքր (եթե կա) շուկայական գործունեություն: Սակայն, իրական արժեքի չափման նպատակը մնում է նույնը, այն է՝ ելքի գինը չափման ամսաթվի դրությամբ ակտիվ պահող կամ պարտավորություն ունեցող շուկայի մասնակցի տեսանկյունից: Հետևաբար, ոչ դիտելի ելակետային տվյալները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն՝ ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս, ներառյալ՝ ռիսկի վերաբերյալ ենթադրությունները:
88. Ռիսկի վերաբերյալ ենթադրությունները ներառում են իրական արժեքի չափման համար օգտագործվող գնահատման կոնկրետ մեթոդին (օրինակ՝ գնորոշման մոդելին) բնորոշ, ինչպես նաև գնահատման մեթոդում օգտագործվող ելակետային տվյալներին բնորոշ ռիսկերը: Ռիսկի գծով ճշգրտում չներառող չափումը չի ներկայացնի իրական արժեքի չափումը, եթե շուկայի մասնակիցները ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս կներառեն այդպիսի ճշգրտում: Օրինակ՝ կարող է անհրաժեշտ լինել ռիսկի գծով ճշգրտում ներառել այն դեպքում, երբ կա չափման նշանակալի անորոշություն (օրինակ, երբ ակտիվի կամ պարտավորության կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների սովորական շուկայական գործունեության հետ համեմատ՝ նշանակալիորեն նվազել է գործունեության

ծավալը կամ մակարդակը, և կազմակերպությունը որոշում է, որ գործարքի գինը կամ գնանշվող գինը չի ներկայացնում իրական արժեքը, ինչպես նկարագրված է Բ37-Բ47 պարագրաֆներում):

89. Կազմակերպությունը պետք է մշակի ոչ դիտելի ելակետային տվյալները՝ օգտագործելով տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկատվությունը, որը կարող է ներառել կազմակերպության սեփական տվյալները: Ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ մշակելիս՝ կազմակերպությունը կարող է սկսել իր սեփական տվյալներից, սակայն այն պետք է ճշգրտի այդ տվյալները, եթե խելամտորեն առկա տեղեկատվությունը ցուցանում է, որ շուկայի այլ մասնակիցներ կօգտագործեին այլ տվյալներ, կամ կազմակերպությանը հատուկ է մի բան, որը շուկայի այլ մասնակիցներ չունեն (օրինակ՝ կազմակերպությանը յուրահատուկ սինթեզիզմ): Կազմակերպությունը չպետք է ներդնի իր ամբողջ ջանքերը շուկայի մասնակցի ենթադրությունների վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռքբերելու համար: Սակայն, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի շուկայի մասնակցի ենթադրությունների մասին այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը խելամտորեն հասանելի է: Ոչ դիտելի ելակետային տվյալները՝ մշակված այնպես, ինչպես նկարագրված է վերը, համարվում են շուկայի մասնակիցների ենթադրություններ և բավարարում են իրական արժեքի չափման նպատակին:
90. Պարագրաֆ Բ36-ը նկարագրում է կոնկրետ ակտիվների և պարտավորությունների համար Մակարդակ 3-ի ելակետային տվյալների օգտագործումը:

Բացահայտում

91. **Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին կօգնի գնահատել ստորև նշվածները.**
- ա) սկզբնական ճանաչումից հետո ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կրկնվող կամ չկրկնվող հիմունքով իրական արժեքով չափվող ակտիվների և պարտավորությունների համար՝ այդ չափումների ստացման համար օգտագործված գնահատման մեթոդները և ելակետային տվյալները,
 - բ) կրկնվող իրական արժեքի չափումների համար, որոնք օգտագործում են նշանակալի ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ (Մակարդակ 3)՝ չափումների ազդեցությունը ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վրա:
92. Պարագրաֆ 91-ում նշված նպատակները բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի ստորև նշված բոլոր կետերը.
- ա) մանրամասների մակարդակը, որն անհրաժեշտ է բացահայտման պահանջները բավարարելու համար,
 - բ) որքան կարևորություն տալ տարբեր պահանջներից յուրաքանչյուրին,
 - գ) ինչ չափով խմբավորել կամ ապախմբավորել տեղեկատվությունը, և
 - դ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին անհրաժեշտ է լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ բացահայտված քանակական տեղեկատվությունը գնահատելու համար:
- Եթե սույն ՖՀՄՄ-ին և այլ ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան տրամադրած բացահայտումները բավարար չեն պարագրաֆ 91-ի պահանջները բավարարելու համար, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է այդ նպատակները բավարարելու համար:
93. Պարագրաֆ 91-ի նպատակները բավարարելու համար կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչումից հետո, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում իրական արժեքով չափվող (ներառյալ՝ սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում գտնվող՝ իրական արժեքի վրա հիմնված չափումները) ակտիվների և պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի համար (տես՝ պարագրաֆ 94՝ ակտիվների և պարտավորությունների համապատասխան դասերի որոշման վերաբերյալ տեղեկատվություն համար) պետք է բացահայտի առնվազն հետևյալ տեղեկատվությունը.
- ա) իրական արժեքի կրկնվող և չկրկնվող չափումների համար՝ իրական արժեքի չափումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, իսկ իրական արժեքի չկրկնվող չափումների

համար՝ այդ չափման պատճառները: Ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքի կրկնվող չափումներն այն չափումներն են, որոնք այլ ՖՀՄՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում են կատարել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքի չկրկնվող չափումներն այն չափումներն են, որոնք այլ ՖՀՄՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում են կատարել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կոնկրետ հանգամանքներում (օրինակ, երբ կազմակերպությունը վաճառքի համար պահվող ակտիվը չափում է «իրական արժեք հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով՝ «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհարված գործունեություն» ՖՀՄՄ 5-ին համապատասխան, քանի որ ակտիվի «իրական արժեք հանած վաճառքի ծախսումներ»-ը դրա հաշվեկշռային արժեքից ավելի ցածր է):

- բ) իրական արժեքի կրկնվող և չկրկնվող չափումների համար՝ իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակը, որում դասակարգվում են իրական արժեքի չափումները՝ որպես մեկ ամբողջություն (1-ին, 2-րդ կամ 3-րդ մակարդակ):
- գ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահվող ակտիվների և պարտավորությունների համար, որոնք կրկնվող հիմունքով չափվում են իրական արժեքով՝ իրական արժեքի հիերարխիայի 1-ին և 2-րդ մակարդակների միջև բոլոր փոխանցումների գումարները և այդ փոխանցումների պատճառները, ինչպես նաև կազմակերպության քաղաքականությունը՝ որոշելու, թե իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակների միջև փոխանցումները երբ պետք է համարվեն տեղի ունեցած (տես պարագրաֆ 95): Յուրաքանչյուր մակարդակ մտցվող փոխանցումները պետք է բացահայտվեն և քննարկվեն յուրաքանչյուր մակարդակից դուրս բերվող փոխանցումներից առանձին:
- դ) իրական արժեքի հիերարխիայի 2-րդ և 3-րդ մակարդակներում դասակարգվող կրկնվող և չկրկնվող իրական արժեքի չափումների համար՝ իրական արժեքի չափման մեջ օգտագործված գնահատման մեթոդ(ներ)ի և ելակետային տվյալների նկարագրությունը: Եթե գնահատման մեթոդում տեղի է ունեցել փոփոխություն (օրինակ՝ փոփոխությունը շուկայական մոտեցումից եկամտային մոտեցման կամ գնահատման լրացուցիչ մեթոդի օգտագործում), ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փոփոխությունը և փոփոխություն կատարելու պատճառ(ներ)ը: Իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգվող իրական արժեքի չափման համար կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի քանակական տեղեկատվություն իրական արժեքի չափման մեջ օգտագործված նշանակալի ոչ դիտելի տվյալների մասին: Կազմակերպությունից չի պահանջվում ստեղծել քանակական բնույթի տեղեկատվություն՝ բացահայտման վերը նշված պահանջը բավարարելու համար, եթե իրական արժեքը չափելիս կազմակերպության կողմից չեն մշակվում քանակական ոչ դիտելի տվյալներ (օրինակ, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է նախորդ գործարքների գները կամ երրորդ կողմի գնորոշման տեղեկատվությունը՝ առանց ճշգրտման): Սակայն այս բացահայտումը կատարելիս կազմակերպությունը չի կարող անտեսել իրական արժեքի չափման համար նշանակալի և կազմակերպության համար խելամտորեն առկա քանակական ոչ դիտելի տվյալները:
- ե) իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգվող կրկնվող իրական արժեքի չափումների համար՝ սկզբնական և վերջնական մնացորդների համաձայնեցում՝ առանձին բացահայտելով ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած փոփոխությունները, որոնք վերագրելի են ստորև նշվածներին՝
 - (i) շահույթում կամ վնասում ճանաչված ժամանակաշրջանի ընդհանուր օգուտները կամ կորուստները, ինչպես նաև շահույթում կամ վնասում այն տողային հոդված(ներ)ը, որ(ոնց)ում այդ օգուտները կամ կորուստները ճանաչվել են..
 - (ii) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված ժամանակաշրջանի ընդհանուր օգուտները կամ կորուստները, ինչպես նաև այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում այն տողային հոդված(ներ)ը, որ(ոնց)ում այդ օգուտները կամ վնասները ճանաչվել են.

- (iii) ձեռքբերումներ, իրացումներ, թողարկումներ և մարումներ (փոփոխությունների այդ տեսակներից յուրաքանչյուրը բացահայտելով առանձին)։
 - (iv) իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում մտցվող կամ դրանից հանվող փոխանցումների գումարները, այդ փոխանցումների պատճառները, ինչպես նաև կազմակերպության քաղաքականությունը՝ որոշելու, թե իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակների միջև փոխանցումները երբ են համարվում տեղի ունեցած (տես պարագրաֆ 95)։ 3-րդ մակարդակում մտցվող փոխանցումները պետք է բացահայտվեն և քննարկվեն այդ մակարդակից դուրս հանվող փոխանցումներից առանձին։
- զ) իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգված կրկնվող իրական արժեքի չափումների համար՝ «ե» կետի «i» ենթակետում նշված շահույթում կամ վնասում ներառված ժամանակաշրջանի ընդհանուր օգուտների կամ վնասների գումարը, որը վերագրելի է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահվող ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով օգուտների կամ կորուստների փոփոխությանը, ինչպես նաև շահույթում կամ վնասում այն տողային հոդված(ներ)ը, որ(ոնց)ում այդ չիրացված օգուտները կամ կորուստները ճանաչվել են։
- է) իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգված կրկնվող և չկրկնվող իրական արժեքի չափումների համար՝ կազմակերպության կողմից օգտագործված գնահատման գործընթացների նկարագրությունը (ներառյալ, օրինակ, թե ինչպես է կազմակերպությունը որոշում իր գնահատման քաղաքականությունը և ընթացակարգերը և ինչպես է վերլուծում ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան իրական արժեքի չափումների փոփոխությունները)։
- ը) իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգված կրկնվող իրական արժեքի չափումների համար՝
- (i) բոլոր այդպիսի չափումների համար՝ ոչ դիտելի ելակետային տվյալների փոփոխությունների նկատմամբ իրական արժեքի չափման զգայունակության պատմողական նկարագրություն, եթե այդ տվյալների փոփոխությունը այլ գումարով կարող է հանգեցնել զգալիորեն բարձր կամ ցածր իրական արժեքի չափման։ Եթե իրական արժեքի չափման մեջ օգտագործվող այդ տվյալների և ոչ դիտելի այլ տվյալների միջև կան փոխկապակցվածություններ, ապա կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի նաև այդ փոխկապակցվածությունների նկարագրությունը, և թե ինչպես դրանք կարող են ուժեղացնել կամ մեղմացնել ոչ դիտելի տվյալների փոփոխությունների ազդեցությունը իրական արժեքի չափման վրա։ Բացահայտման նշված պահանջը բավարարելու նպատակով՝ ոչ դիտելի տվյալների փոփոխությունների նկատմամբ զգայունակության պատմողական նկարագրությունը պետք է ներառի առնվազն վերը (դ) կետում նշված պահանջները բավարարելու նպատակով բացահայտված ոչ դիտելի տվյալները։
 - (ii) Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար, եթե խելամիտ կերպով հնարավոր այլընտրանքային ենթադրություններն արտացոլելու համար մեկ կամ մեկից ավելի ոչ դիտելի տվյալների փոփոխությունը զգալիորեն կփոխի իրական արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է նշի այդ փաստը և բացահայտի այդ փոփոխությունների ազդեցությունը։ Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչպես է հաշվարկվել խելամիտ կերպով հնարավոր այլընտրանքային ենթադրությունն արտացոլելու փոփոխության հետևանքը։ Այդ նպատակով նշանակալիության վերաբերյալ դատողություն պետք է արվի՝ հաշվի առնելով շահույթը կամ վնասը, ընդհանուր ակտիվները կամ ընդհանուր պարտավորությունները, կամ երբ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ ընդհանուր սեփական կապիտալը։
- թ) կրկնվող և չկրկնվող իրական արժեքի չափումների համար, եթե ոչ ֆինանսական ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործումը տարբերվում է իր ընթացիկ օգտագործումից, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն, թե ինչու է ոչ ֆինանսական

ակտիվն օգտագործվում այնպիսի եղանակով, որը տարբեր է իր առավելագույն և լավագույն օգտագործումից:

94. Կազմակերպությունը պետք է որոշի ակտիվների և պարտավորությունների համապատասխան դասերը՝ հիմնվելով ստորև նշվածների վրա.

ա) ակտիվի կամ պարտավորության բնույթը, բնութագրերը և ռիսկերը, և

բ) իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակը, որում դասակարգվում է իրական արժեքի չափումը:

Իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգված իրական արժեքի չափումների համար կարող է անհրաժեշտ լինի ունենալ ավելի մեծ թվով դասեր, քանի որ այդ չափումների անորոշության և սուբյեկտիվության աստիճանն ավելի բարձր է: Ակտիվների և պարտավորությունների համապատասխան դասերի որոշումը, որոնց համար անհրաժեշտ է ներկայացնել իրական արժեքի չափումների վերաբերյալ բացահայտումներ, պահանջում է դատողություն: Ակտիվների և պարտավորությունների դասը հաճախ պահանջում է ավելի մեծ աստիճանի ապախմբավորում (մանրամասնեցում), քան ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվող տողային հոդվածները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է տրամադրի տեղեկատվություն, որը բավարար կլինի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տողային հոդվածների հետ հաճայնեցման հնարավորություն ընձեռելու համար: Եթե մեկ այլ ՖՀՄ-ով սահմանվում է ակտիվի կամ պարտավորության դասը, ապա, սույն ՖՀՄ-ում պահանջվող բացահայտումները ներկայացնելիս, կազմակերպությունը կարող է օգտագործել այդ դասը, եթե այն բավարարում է սույն պարագրաֆի պահանջներին:

95. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի և հետևողականորեն հետևի իր քաղաքականությանը՝ որոշելու, թե իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակների միջև փոխանցումները երբ են համարվում տեղի ունեցած՝ 93(գ) և (ե)(iv) պարագրաֆներին համապատասխան: Փոխանցումների ճանաչման պահի վերաբերյալ քաղաքականությունը պետք է լինի նույնը մակարդակներ մտցնելու փոխանցումների և մակարդակներից դուրս բերելու փոխանցումների համար: Ստորև նշված են փոխանցումների ճանաչման պահը որոշելու քաղաքականությունների օրինակները.

ա) փոխանցման պատճառ դարձած դեպքի կամ հանգամանքների փոփոխության ամսաթիվը.

բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը,

գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը.

96. Եթե կազմակերպությունը, որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն, որոշում է կիրառել 48-րդ պարագրաֆով նախատեսված բացառությունը, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

97. Ակտիվների և պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի համար, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում չեն չափվում իրական արժեքով, և որոնց համար, սակայն, իրական արժեքը բացահայտվում է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի պարագրաֆ 93-ի (բ), (դ) և (թ) կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը: Սակայն, կազմակերպությունը պարտավոր չէ ներկայացնել քանակական բնույթի բացահայտումներ պարագրաֆ 93-ի (դ) կետով պահանջվող իրական արժեքի հիերարխիայի 3-րդ մակարդակում դասակարգված իրական արժեքի չափումներում օգտագործված նշանակալի ոչ դիտելի տվյալների վերաբերյալ: Նման ակտիվների և պարտավորությունների համար կազմակերպությունը պարտավոր չէ ներկայացնել սույն ՖՀՄ-ով պահանջվող այլ բացահայտումները:

98. Իրական արժեքով չափվող և երրորդ կողմի տրամադրած պարտքային որակի բարելավման անառանձնացնելի միջոցի հետ միասին թողարկված պարտավորության համար թողարկողը պետք է բացահայտի այդ պարտքային որակի բարելավման առկայությունը և այն, թե արդյոք դա արտացոլված է պարտավորության իրական արժեքի չափման մեջ:

99. Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄ-ով պահանջվող քանակական բացահայտումը ներկայացնի աղյուսակի տեսքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մեկ այլ ձևաչափ ավելի նպատակահարմար է:

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը:

ակտիվ շուկա

Շուկա, որտեղ ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործարքները տեղի են ունենում բավարար հաճախականությամբ և բավարար ծավալով շարունակական հիմունքով գնային տեղեկատվություն տրամադրելու համար:

ծախսային մոտեցում

Գնահատման մեթոդ, որն արտացոլում է այն գումարը, որը ներկա պահին կպահանջվեր ակտիվի ծառայության կարողությունը փոխարինելու համար (հաճախ կոչվում է ընթացիկ փոխարինման արժեք):

մուտքի գին

Գին, որը փոխանակման գործարքում վճարվել է ակտիվը ձեռք բերելու կամ ստացվել է պարտավորությունը ստանձնելու համար:

ելքի գին

Գին, որը կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց:

ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքեր

Հնարավոր ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հավանականություններով կշռված միջինը (այսինքն՝ բաշխման միջինը):

իրական արժեք

Գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց :

առավելագույն և լավագույն օգտագործում

Շուկայի մասնակիցների կողմից ոչ ֆինանսական ակտիվի օգտագործումը, որն առավելագույնին կհասցնեն ակտիվի արժեքը կամ ակտիվների և պարտավորությունների խմբի (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն) արժեքը, որի շրջանակներում կօգտագործվեր տվյալ ակտիվը:

եկամտային մոտեցում

Գնահատման մեթոդներ, որոնք ապագա գումարները (օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքեր կամ եկամուտներ և ծախսեր) փոխարկում են մեկ ներկա (այսինքն՝ զեղչված) գումարի: Իրական արժեքի չափումը որոշվում է այդ ապագա գումարների վերաբերյալ ընթացիկ շուկայական ակնկալիքներով ցուցանշվող արժեքի հիման վրա:

Ելակետային տվյալներ

Ենթադրություններ, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս, ներառյալ՝ ռիսկի վերաբերյալ ենթադրությունները, ինչպիսիք են ստորև նշվածները՝

- ա) իրական արժեքի չափման համար օգտագործված գնահատման կոնկրետ մեթոդին (ինչպիսին է գնորոշման մոդելը) բնորոշ ռիսկը , և
- բ) գնահատման մեթոդում ներմուծվող ելակետային տվյալներին բնորոշ ռիսկը:

Ելակետային տվյալները կարող են լինել դիտելի կամ ոչ դիտելի:

**1-ին մակարդակի
ելակետային տվյալներ**

Նույնական ակտիվների կամ պարտավորությունների համար ակտիվ շուկաներում գնանշվող գներ (չճշգրտված), որոնք չափման ամսաթվի դրությամբ հասանելի են կազմակերպության համար:

**2-րդ մակարդակի
ելակետային տվյալներ**

Ակտիվի կամ պարտավորության համար ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն դիտելի ելակետային տվյալներ, բացառությամբ 1-ին մակարդակում ներառված գնանշվող գների:

**3-րդ մակարդակի
ելակետային տվյալներ**

Ակտիվի կամ պարտավորության համար ոչ դիտելի տվյալներ:

Շուկայական մոտեցում

Գնահատման մեթոդ, որն օգտագործում է գներ և այլ համապատասխան տեղեկատվություն, որոնք ստեղծվում են նույնական կամ համադրելի (այսինքն՝ համանման) ակտիվներ, պարտավորություններ կամ ակտիվների և պարտավորությունների խումբ (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն) ներառող շուկայական գործարքների միջոցով:

**շուկայի տվյալներով
հաստատված ելակետային
տվյալներ**

Ելակետային տվյալներ, որոնք հիմնականում ստացվում են դիտելի շուկայական տվյալներից կամ հաստատվում (հիմնավորվում) են դրանցով կոռեկցիայի կամ այլ միջոցներով:

շուկայի մասնակիցներ

Գնորդներ և վաճառողներ ակտիվի կամ պարտավորության համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայում գործող, որոնք ունեն ստորև նշված բոլոր բնութագրերը.

- ա) անկախ են միմյանցից, այսինքն՝ չեն հանդիսանում կապակցված կողմեր, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 24-ում, թեև կապակցված կողմերի գործարքի գինը կարող է օգտագործվել որպես իրական արժեքի չափման ելակետային տվյալ, եթե կազմակերպությունը վկայություն ունի այն մասին, որ գործարքը կնքվել է շուկայական պայմաններով,
- բ) իրազեկ են և ակտիվի կամ պարտավորության, ինչպես նաև գործարքի մասին ունեն խելամիտ պատկերացում՝ օգտագործելով հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը, ներառյալ՝ այն տեղեկատվությունը, որը կարող է ստացվել ստանդարտ և համընդհանուր ընդունված տեսակի համալիր ստուգման (due diligence) արդյունքում,
- գ) ի վիճակի են ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործարք կնքել,
- դ) ակտիվի կամ պարտավորության գծով ցանկանում են կնքել գործարք, այսինքն՝ շահագրգռված են, սակայն պարտադրված կամ այլ կերպ հարկադրված չեն այդպես վարվել:

ամենաբարենպաստ շուկա

Շուկա, որն առավելագույնի է հասցնում այն գումարը, որը կստացվեր ակտիվը վաճառելու դիմաց կամ նվազագույնի է հասցնում այն գումարը, որը կվճարվեր պարտավորությունը փոխանցելու համար՝ գործարքի հետ կապված ծախսումները և տրանսպորտային ծախսումները հաշվի առնելուց հետո:

չկատարման ռիսկ

Կազմակերպության կողմից պարտականությունը չկատարելու ռիսկը: Չկատարման ռիսկը ներառում է կազմակերպության սեփական պարտքային ռիսկը, սակայն կարող է դրանով սահմանափակված չլինել:

դիտելի ելակետային տվյալներ

Տվյալներ, որոնք ստացվում են՝ օգտագործելով շուկայական տվյալներ, ինչպես օրինակ՝ փաստացի դեպքերի կամ գործարքների մասին հանրությանը հասանելի տեղեկատվություն, և որոնք արտացոլում են այն ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն՝ ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս:

սովորական գործարք

Գործարք, որը ենթադրում է նախքան չափման ամսաթիվը շուկայում ներկայացվածության այնպիսի ժամանակաշրջան, որպեսզի հնարավոր լինի դիտել այն շուկայական գործունեությունները, որոնք բնորոշ և սովորական են այդպիսի ակտիվներ կամ պարտավորություններ ներառող գործարքների համար. սովորական գործարքը պարտադրված գործարք չէ (օրինակ՝ ստիպողական լուծարում կամ խիստ կարիքից դրդված վաճառք չէ):

հիմնական շուկա

Ակտիվի կամ պարտավորության համար ամենամեծ ծավալ և գործունեության մակարդակ ունեցող շուկա:

ռիսկի հավելագին

Փոխհատուցում ռիսկից խուսափող (ռիսկի հակում չունեցող) շուկայի մասնակիցներին՝ ակտիվի կամ պարտավորության դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ անորոշությունը ստանձնելու համար: Կոչվում է նաև «ռիսկի գծով ճշգրտում»:

գործարքի հետ կապված ծախսումներ

Ակտիվի կամ պարտավորության համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկայում ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ակտիվի օտարմանը կամ պարտավորության փոխանցմանը և բավարարում են հետևյալ երկու չափանիշերին.

- ա) դրանք ուղղակիորեն առաջանում են այդ գործարքից և էական են այդ գործարքի համար,
- բ) կազմակերպությունը չէր կրի դրանք, եթե ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու որոշումը չկայացվեր (ՖՀՄՍ 5-ում սահմանված վաճառքի ծախսումներին համանման):

տրանսպորտային ծախսումներ

Ծախսումներ, որոնք կառաջանային ակտիվն իր ընթացիկ գտնվելու վայրից հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկա տեղափոխելու համար:

հաշվառման միավոր

Ակտիվի կամ պարտավորության խմբավորման կամ ապախմբավորման ՖՀՄՍ-ներում ճանաչման նպատակներով:

Ոչ դիտելի ելակետային տվյալներ

Ելակետային տվյալներ, որոնց համար շուկայի տվյալները հասանելի չեն, և որոնք մշակվում են՝ օգտագործելով լավագույն տեղեկատվությունը այն ենթադրությունների վերաբերյալ, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն՝ ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը սույն ստանդարտի անբաժանելի մասն է: Այն նկարագրում է 1-99 պարագրաֆների կիրառությունը և ունի նույն ուժը, ինչ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ մասեր:

Բ1. Գնահատման տարբեր իրավիճակներում կիրառվող դատողությունները կարող են լինել տարբեր: Սույն հավելվածը նկարագրում է այն դատողությունները, որոնք կարող են կիրառվել կազմակերպության կողմից՝ գնահատման տարբեր իրավիճակներում իրական արժեքը չափելիս:

Իրական արժեքի չափման մոտեցում

Բ2. Իրական արժեքի չափման նպատակն է գնահատել այն գինը, որով ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու սովորական գործարքը տեղի կունենա շուկայի մասնակիցների միջև չափման ամսաթվի դրությամբ՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում: Իրական արժեքի չափումը կազմակերպությունից պահանջում է որոշել հետևյալ բոլորը.

- ա) չափման ենթակա կոնկրետ ակտիվը կամ պարտավորությունը (ակտիվի կամ պարտավորության հաշվառման միավորին համապատասխան),
- բ) ոչ ֆինանսական ակտիվի համար՝ գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունը, որը տեղին է չափման համար (այդ ակտիվի առավելագույն և լավագույն օգտագործմանը համապատասխան),
- գ) ակտիվի կամ պարտավորության համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկան,
- դ) գնահատման մեթոդ(ներ)ը, որը (որոնք) տեղին է (են) չափման համար, հաշվի առնելով այն տվյալների առկայությունը, որոնց հիման վրա մշակվում են ելակետային տվյալները, որոնք ներկայացնում են ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս շուկայի մասնակիցների կողմից օգտագործվող ենթադրություններ, և իրական արժեքի հիերարխիայի մակարդակը, որում դասակարգվում են այդ ելակետային տվյալները:

Գնահատման հիմքում ընկած ենթադրություն ոչ ֆինանսական ակտիվների համար (պարագրաֆներ 31-33)

Բ3. Այլ ակտիվների (տեղակայված կամ այլ կերպ օգտագործման համար հարմարեցված) հետ համակցության մեջ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն) հետ համակցության մեջ որպես խումբ օգտագործվող ոչ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը չափելիս՝ գնահատման հիմքում ընկած ենթադրության ազդեցությունը կախված է հանգամանքներից: Օրինակ՝

- ա) ակտիվի իրական արժեքը կարող է լինել նույնը՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ակտիվն օգտագործվում է առանձին հիմունքով, թե այլ ակտիվների հետ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ: Նշվածը կարող է տեղի ունենալ այն դեպքում, երբ ակտիվը ձեռնարկատիրական գործունեություն է, որը շուկայի մասնակիցները կշարունակեին վարել: Այդ դեպքում գործարքը կներառեր ձեռնարկատիրական գործունեության՝ որպես մեկ ամբողջության, գնահատում: Ակտիվների օգտագործումը որպես խումբ շարունակվող ձեռնարկատիրական գործունեությունում կստեղծեր սիներգիզմ, որը հասանելի կլինի շուկայի մասնակիցներին (այսինքն՝ շուկայի մասնակիցների սիներգիզմ, որը, հետևաբար, ազդեցություն կունենան ակտիվի իրական արժեքի վրա՝ լինի դա առանձին հիմունքով, թե այլ ակտիվների հետ, կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ),
- բ) ակտիվի օգտագործումն այլ ակտիվների հետ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ, կարող է ներառվել իրական արժեքի չափման մեջ՝ առանձին հիմունքով օգտագործվող ակտիվի արժեքի ճշգրտումների միջոցով: Դա կարող է լինել այն

դեպքում, երբ ակտիվը սարքավորում է, և իրական արժեքի չափումը որոշվում է՝ օգտագործելով համանման սարքավորման (չտեղակայված կամ այլ կերպ օգտագործման համար չհարմարեցված) դիտելի գինը՝ ճշգրտված տրանսպորտային և տեղակայման ծախսումներով այնպես, որ իրական արժեքի չափումն արտացոլի սարքավորման ընթացիկ վիճակը և գտնվելու վայրը (տեղակայված և օգտագործման համար հարմարեցված),

- գ) ակտիվի օգտագործումն այլ ակտիվների հետ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ կարող է ներառվել իրական արժեքի չափման մեջ՝ ակտիվի իրական արժեքը չափելու համար օգտագործվող շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների միջոցով: Օրինակ, եթե ակտիվը անավարտ արտադրանքի մեջ գտնվող բացառիկ բնույթի պաշար է, իսկ շուկայի մասնակիցները պաշարը կփոխարկեին պատրաստի արտադրանքի, ապա պաշարի իրական արժեքը չափելիս կենթադրվի, որ շուկայի մասնակիցները ձեռք են բերել կամ ձեռք կբերեն մասնագիտացված սարքավորում(ներ), որը (որոնք) անհրաժեշտ են պաշարը պատրաստի արտադրանքի փոխարկելու համար,
- դ) ակտիվի օգտագործումն այլ ակտիվների հետ կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ կարող է ներառվել ակտիվի իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործվող գնահատման մեթոդում: Այդպես կարող է լինել այն դեպքում, երբ ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործվում է «բազմաժամանակաշրջանային լրացուցիչ շահույթի» մեթոդը, քանի որ գնահատման այդ մեթոդը հատուկ հաշվի է առնում համալրող ակտիվների և դրանց հետ կապված պարտավորությունների ավանդը խմբում, որում այդ ոչ նյութական ակտիվը օգտագործվելու է,
- ե) ավելի սահմանափակ իրավիճակներում, երբ կազմակերպությունը ակտիվն օգտագործում է ակտիվների խմբի ներսում, կազմակերպությունը կարող է ակտիվը չափել այն գումարով, որը մոտավորապես հավասար է դրա այն իրական արժեքին, որը կստացվեր ակտիվների խմբի իրական արժեքը խմբի առանձին ակտիվներին բաշխելիս: Այդպես կարող է լինել այն դեպքում, երբ գնահատումը վերաբերում է անշարժ գույքին և բարելավված (բարեկարգված) գույքի (այսինքն՝ ակտիվների խմբի) իրական արժեքը բաշխվում է իր բաղադրիչ ակտիվներին (ինչպիսիք են հողը և բարեկարգումները):

Իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին (պարագրաֆներ 57-60)

- P4. Որոշելիս, թե արդյոք իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին հավասար է գործարքի գնին, թե ոչ, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի գործարքին և ակտիվին կամ պարտավորությանը յուրահատուկ գործոնները: Օրինակ, գործարքի գինը կարող է չներկայացնել ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը սկզբնական ճանաչման պահին, եթե առկա է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.
- ա) գործարքը կապակցված կողմերի միջև է, թեև գինը կապակցված կողմի գործարքում կարող է օգտագործվել որպես իրական արժեքի չափման ելակետային տվյալ, եթե կազմակերպությունն ունի վկայություն, որ գործարքը կնքվել է շուկայական պայմաններով,
 - բ) գործարքը կատարվում է ճնշման տակ կամ վաճառողը հարկադրված է ընդունել գործարքի գինը: Օրինակ, այդպես կարող է լինել, երբ վաճառողը գտնվում է ֆինանսական դժվարության մեջ,
 - գ) գործարքի գնի միջոցով ներկայացվող հաշվառման միավորը տարբեր է իրական արժեքով չափվող ակտիվի կամ պարտավորության հաշվառման միավորից: Օրինակ, այդպես կարող է լինել, եթե իրական արժեքով չափվող ակտիվը կամ պարտավորությունը գործարքի տարբերից մեկն է միայն (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում), գործարքը ներառում է չնշված իրավունքներ և արտոնություններ, որոնք չափվում են առանձին՝ մեկ այլ ՖՀՄՍ-ին համապատասխան, կամ գործարքի գինը ներառում է գործարքի հետ կապված ծախսումներ,
 - դ) շուկան, որում տեղի է ունենում գործարքը, հիմնական շուկայից (կամ ամենաբարենպաստ շուկայից) տարբեր է: Օրինակ, այդ շուկաները կարող են լինել տարբեր, եթե կազմակերպությունը դիվեր է, որը գործարքներ է կնքում մանրածախ շուկայի հաճախորդների

հետ, սակայն ելքի գործարքի համար հիմնական (կամ ամենաբարենպաստ) շուկան այլ դիլերների հետ է դիլերների շուկայում:

Գնահատման մեթոդներ (պարագրաֆներ 61-66)

Շուկայական մոտեցում

- Բ5. Շուկայական մոտեցման ժամանակ օգտագործվում են գներ և այլ համապատասխան տեղեկատվություն, որոնք բխում են նույնական կամ համադրելի (այսինքն՝ համանման) ակտիվների, պարտավորությունների կամ ակտիվների և պարտավորությունների խմբի (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն) գծով շուկայական գործարքներից:
- Բ6. Օրինակ, գնահատման մեթոդներում, որոնք համահունչ են շուկայական մոտեցման հետ, հաճախ օգտագործվում են շուկայական բազմապատիկներ, որոնք ստացվում են համադրելի ցուցանիշների բազմությունից: Բազմապատիկները կարող են գտնվել տիրույթներում (միջակայքերում), որոնցում յուրաքանչյուր համադրելի ցուցանիշի համար առկա է մեկ այլ բազմապատիկ: Տիրույթում համապատասխան բազմապատիկի ընտրությունը պահանջում է դատողություն՝ հաշվի առնելով չափմանը բնորոշ քանակական և որակական գործոնները:
- Բ7. Գնահատման մեթոդները, որոնք համահունչ են շուկայական մոտեցմանը, ներառում են մատրիցային գնորոշումը: Մատրիցային գնորոշումը մաթեմատիկական մեթոդ է, որը հիմնականում օգտագործվում է ֆինանսական գործիքների որոշ տեսակների գնահատման համար, ինչպիսիք են պարտքային արժեթղթերը, չհիմնվելով բացառապես կոնկրետ արժեթղթերի համար գնանշված գների վրա, այլ ավելի շուտ հիմնվելով այդ արժեթղթերի և այլ գնանշված արժեթղթերի (որպես ուղեմիջային դիտվող) փոխհարաբերությունների վրա:

Ծախսային մոտեցում

- Բ8. Ծախսային մոտեցումն արտացոլում է այն գումարը, որը ներկայումս կպահանջվեր ակտիվի ծառայության կարողությունը փոխարինելու համար (հաճախ կոչվում է ընթացիկ փոխարինման արժեք):
- Բ9. Շուկայի մասնակից վաճառողի տեսանկյունից՝ գինը, որը կստացվեր ակտիվի համար, հիմնված է այն ծախսի վրա, որ կկատարեր շուկայի մասնակից գնորդը համադրելի օգտակարություն ունեցող փոխարինող ակտիվ ձեռք բերելու կամ կառուցելու համար՝ ճշգրտված հաշվի առնելով այդ ակտիվի հնացածությունը: Պատճառն այն է, որ շուկայի մասնակից գնորդը ակտիվի համար չի վճարի ավելի շատ գումար, քան այն գումարը, որով նա կարող է փոխարինել այդ ակտիվի ծառայության կարողությունը: Հնացածությունը ներառում է ֆիզիկական վատթարացումը, ֆունկցիոնալ (տեխնոլոգիական) հնացածությունը և տնտեսական (արտաքին) հնացածությունը և ավելի լայն է, քան մաշվածությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով (սկզբնական արժեքի բաշխում) կամ հարկային նպատակով (սահմանված ծառայության ժամկետների օգտագործում): Շատ դեպքերում այլ ակտիվների կամ այլ ակտիվների և պարտավորությունների հետ համակցության մեջ օգտագործվող նյութական ակտիվների իրական արժեքը չափելիս օգտագործվում է ընթացիկ փոխարինման արժեքի մեթոդը:

Եկամտային մոտեցում

- Բ10. Եկամտային մոտեցումն ապագա գումարները (օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերը կամ եկամուտներն ու ծախսերը) փոխարկում է մեկ ներկա (այսինքն՝ զեղչված) գումարի: Երբ օգտագործվում է եկամտային մոտեցումը, իրական արժեքի չափումն արտացոլում է այդ ապագա գումարների վերաբերյալ ընթացիկ շուկայական ակնկալիքները:
- Բ11. Գնահատման այդ մեթոդները ներառում են, օրինակ, հետևյալը.
- ա) ներկա արժեքի մեթոդները (տես պարագրաֆներ Բ12-Բ30),
 - բ) օպցիոնների գնորոշման մոդելները, ինչպիսիք են «Բլեք-Շոու-Մերթոն»-ի բանաձևը (Black-Scholes-Merton) կամ երկանդամային մոդելը (այսինքն՝ «վանդակացանցային» մոդել), որոնք

ներառում են ներկա արժեքի մեթոդները և արտացոլում են օպցիոնի ինչպես ժամանակային արժեքը, այնպես էլ ներքին արժեքը, և

- գ) բազմաժամանակաշրջանային լրացուցիչ շահույթի մեթոդը, որն օգտագործվում է որոշ ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքը չափելու համար:

Ներկա արժեքի մեթոդներ

- Բ12. Բ13-Բ30 պարագրաֆները նկարագրում են ներկա արժեքի մեթոդների օգտագործումը իրական արժեքը չափելու համար: Այդ պարագրաֆներն հատկապես անդրադառնում են զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդին և *ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի* (ակնկալվող ներկա արժեքի) մեթոդին: Այդ պարագրաֆները ոչ թելադրում են իրական արժեքի չափման նպատակով մեկ կոնկրետ ներկա արժեքի մեթոդի օգտագործում, ոչ էլ իրական արժեքի չափման համար ներկա արժեքի մեթոդների օգտագործումը սահմանափակում են վերը քննարկված մեթոդներով: Իրական արժեքի չափման նպատակով օգտագործվող ներկա արժեքի մեթոդը կախված կլինի չափվող ակտիվին կամ պարտավորությանը բնորոշ փաստերից և հանգամանքներից (օրինակ՝ արդյոք համադրելի ակտիվների կամ պարտավորությունների գները կարող են դիտվել շուկայում) և բավարար տվյալների առկայությունից:

Ներկա արժեքի չափման բաղադրիչները

- Բ13. Ներկա արժեքը (այսինքն՝ եկամտային մոտեցման կիրառումը) գործիք է, որն օգտագործվում է ապագա գումարները (օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերը կամ արժեքները) ներկա գումարի հետ կապելու համար՝ զեղչման դրույքի օգտագործմամբ: Ներկա արժեքի մեթոդի օգտագործմամբ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի չափումն ընդգրկում է ստորև նշված բոլոր տարրերը շուկայի մասնակիցների տեսանկյունից՝ չափման ամսաթվի դրությամբ.

- ա) չափվող ակտիվի կամ պարտավորության համար ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատականը,
- բ) դրամական միջոցների հոսքերի գումարի և ժամկետի հնարավոր տատանումների վերաբերյալ սպասումները, որոնք ներկայացնում են դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ անորոշությունը,
- գ) փողի ժամանակային արժեքը՝ ներկայացված ոչ ռիսկային դրամային ակտիվների գծով դրույքաչափի միջոցով, որոնց մարման ամսաթվերը կամ տևողությունները համընկնում են դրամական միջոցների հոսքերի ժամանակաշրջանի հետ և որոնք տիրապետողի համար չեն ներկայացնում ոչ ժամկետի անորոշություն, ոչ էլ չկատարման ռիսկ (այսինքն՝ ոչ ռիսկային տոկոսադրույք),
- դ) դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ անորոշություն կրելու զինը (այսինքն՝ ռիսկի հավելագինը),
- ե) այլ գործոններ, որ շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեին տվյալ հանգամանքներում,
- զ) պարտավորության գծով՝ այդ պարտավորությանը վերաբերող չկատարման ռիսկը, ներառյալ՝ կազմակերպության (այսինքն՝ պարտապանի) սեփական պարտքային ռիսկը:

Ընդհանուր սկզբունքներ

- Բ14. Ներկա արժեքի մեթոդները տարբերվում են՝ կախված նրանից, թե ինչպես են դրանք օգտագործում Բ13 պարագրաֆում նշված տարրերը: Այնուամենայնիվ, իրական արժեքի չափման համար օգտագործվող ցանկացած ներկա արժեքի մեթոդի կիրառումը ղեկավարվում է հետևյալ բոլոր ընդհանուր սկզբունքներով.

- ա) դրամական միջոցների հոսքերը և զեղչման դրույքները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք կօգտագործվեին շուկայի մասնակիցների կողմից ակտիվը կամ պարտավորությունը գնորոշելիս,

- բ) դրամական միջոցների հոսքերը և զեղչման դրույքները պետք է հաշվի առնեն միայն չափվող ակտիվին կամ պարտավորությանը վերագրելի գործոնները,
- գ) ռիսկային գործոնների հետևանքների կրկնահաշվարկից կամ բացթողումից խուսափելու նպատակով՝ զեղչման դրույքները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք համահունչ են դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ ենթադրությունների հետ: Օրինակ, զեղչման դրույքը, որն արտացոլում է ապագա չկատարումների (չվճարումների) վերաբերյալ սպասումների անորոշությունը, տեղին է, եթե օգտագործվում են վարկի պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը (այսինքն՝ զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդ): Այդ նույն դրույքը չպետք է օգտագործվի, եթե օգտագործվում են ակնկալվող (այսինքն՝ հավանականություններով կշռված) դրամական միջոցների հոսքերը (այսինքն՝ ակնկալվող ներկա արժեքի մեթոդ), քանի որ ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերն արդեն իսկ արտացոլում են ապագա չկատարումների անորոշության վերաբերյալ ենթադրությունները: Փոխարենը, անհրաժեշտ է օգտագործել այն զեղչման դրույքը, որը համաչափ է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ ռիսկին,
- դ) դրամական միջոցների հոսքերի և զեղչման դրույքների մասին ենթադրությունները պետք է համահունչ լինեն միմյանց: Օրինակ՝ անվանական դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք ներառում են սղաճի ազդեցությունը, պետք է զեղչվեն մի դրույքով, որը ներառում է սղաճի ազդեցությունը: Անվանական ոչ ռիսկային տոկոսադրույքը ներառում է սղաճի հետևանքը: Իրական դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք չեն ներառում սղաճի հետևանքը, պետք է զեղչվեն այնպիսի դրույքով, որը չի ներառում սղաճի հետևանքը: Նմանապես, հարկումից հետո դրամական միջոցների հոսքերը պետք է զեղչվեն «հարկումից հետո» դրույքով: Նախքան հարկումը դրամական միջոցները պետք է զեղչվեն այդ դրամական միջոցներին համահունչ դրույքով:
- ե) զեղչման դրույքները պետք է համահունչ լինեն այն արժույթի հիմքում ընկած տնտեսական գործոնների հետ, որով արտահայտված են դրամական միջոցների հոսքերը:

Ռիսկ և անորոշություն

- Բ15. Ներկա արժեքի մեթոդի օգտագործմամբ իրական արժեքի չափումը կատարվում է անորոշության պայմաններում, քանի որ օգտագործվող դրամական միջոցների հոսքերը գնահատականներ են, այլ ոչ հայտնի գումարներ: Շատ դեպքերում դրամական միջոցների հոսքերի և՛ գումարը, և՛ ժամկետները անորոշ են: Նույնիսկ ֆիքսված պայմանագրային գումարները, օրինակ, վարկի գծով վճարումները, անորոշ են, եթե կա չկատարման ռիսկ:
- Բ16. Շուկայի մասնակիցները սովորաբար պահանջում են հատուցում (այսինքն՝ ռիսկի հավելագին) ակտիվի կամ պարտավորության դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ անորոշությունը կրելու համար: Իրական արժեքի չափումը պետք է ներառի ռիսկի հավելագին, որն արտացոլելու է այն գումարը, որը շուկայի մասնակիցները կպահանջեին որպես դրամական միջոցներին ներհատուկ անորոշության փոխհատուցում: Հակառակ դեպքում՝ չափումը արժանահավատորեն չի ներկայացնի իրական արժեքը: Որոշ դեպքերում, համապատասխան ռիսկի հավելագնի որոշումը կարող է դժվար լինել: Սակայն, միայն դժվարության աստիճանը բավարար պատճառ չէ ռիսկի հավելագինը բացառելու համար:
- Բ17. Ներկա արժեքի մեթոդները տարբերվում են՝ կախված նրանից, թե ռիսկի գծով ինչպիսի ճշգրտումներ են կատարում և դրամական միջոցների որ տեսակն են օգտագործում: Օրինակ՝
 - ա) զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդը (տես Բ18-Բ22 պարագրաֆները) օգտագործում է ռիսկի գործոնով ճշգրտված զեղչման դրույք և պայմանագրային, խոստացված կամ ամենահավանական դրամական միջոցների հոսքերը:
 - բ) ակնկալվող ներկա արժեքի 1-ին մեթոդը (տես Բ25 պարագրաֆը) օգտագործում է ռիսկի գործոնով ճշգրտված ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը և ոչ ռիսկային դրույքը:
 - գ) ակնկալվող ներկա արժեքի 2-րդ մեթոդը (տես պարագրաֆ Բ26-ը) օգտագործում է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք ռիսկի գործոնով ճշգրտված չեն և զեղչման դրույքը, որը ճշգրտվում է շուկայի մասնակիցների կողմից պահանջվող ռիսկի հավելագինը

ներառելու համար: Այդ դրույքը տարբեր է այն դրույքից, որն օգտագործվում է զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդում:

Ձեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդ

- F18. Ձեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդն օգտագործում է դրամական միջոցների հոսքերի մեկ շարք՝ հնարավոր գնահատված գումարների տիրույթից՝ պայմանագրային կամ խոստացված(ինչպես պարտատոմսերի դեպքում է) կամ ամենահավանական դրամական միջոցների հոսքեր: Բոլոր դեպքերում, այդ դրամական միջոցների հոսքերը պայմանավորված են կոնկրետ դեպքերի տեղի ունենալով (օրինակ՝ պարտատոմսի գծով պայմանագրային կամ խոստացված դրամական միջոցների հոսքերը պայմանավորված են պարտապանի կողմից չկատարման բացառմամբ): Ձեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդում օգտագործվող զեղչման դրույքը ստացվում է շուկայում շրջանառվող համեմատելի ակտիվների կամ պարտավորությունների համար դիտվող հատուցադրույքներից: Հետևաբար՝ պայմանագրային, խոստացված կամ ամենահավանական դրամական միջոցների հոսքերը զեղչվում են նման պայմանական դրամական միջոցների հոսքերի համար դիտվող կամ գնահատված շուկայական դրույքով (այսինքն՝ շուկայական հատուցադրույքով):
- F19. Ձեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդը պահանջում է համադրելի ակտիվների կամ պարտավորությունների համար շուկայական տվյալների վերլուծություն: Համադրելիությունը հաստատվում է, հաշվի առնելով դրամական միջոցների հոսքերի բնույթը (օրինակ՝ արդյոք դրամական միջոցների հոսքերը պայմանագրային են, թե ոչ պայմանագրային, և արդյոք հավանական է, որ նույն ձևով արձագանքեն տնտեսական պայմանների փոփոխություններին), ինչպես նաև այլ գործոններ (օրինակ՝ վարկունակություն, գրավ, տևողություն, սահմանափակող կից պայմաններ և իրացվելիություն): Որպես այլընտրանք, եթե մեկ համադրելի ակտիվը կամ պարտավորությունը արժանահավատորեն չի արտացոլում չափվող ակտիվի կամ պարտավորության դրամական միջոցի հոսքերին բնորոշ ռիսկը, ապա այդ դեպքում զեղչման դրույքը հնարավոր կլինի ստանալ՝ օգտագործելով մի քանի համադրելի ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով տվյալները՝ ոչ ռիսկային եկամտաբերության կորի հետ միասին (այսինքն՝ օգտագործելով «կուտակային կառուցման» (build-up) մոտեցումը):
- F20. «Կուտակային կառուցման» մոտեցումը ցուցադրելու նպատակով, ենթադրենք, թե ակտիվ Ա-ն մեկ տարում 800 ԱՄ¹ ստանալու պայմանագրային իրավունք է (ժամանակի անորոշություն չկա): Համադրելի ակտիվների համար կա ձևավորված շուկա, և այդ ակտիվների վերաբերյալ տեղեկատվությունը՝ ներառյալ գնի վերաբերյալ տեղեկատվությունը, առկա է: Նշված համադրելի ակտիվներից՝
- ա) ակտիվ Բ-ն մեկ տարում 1,200ԱՄ ստանալու պայմանագրային իրավունք է, որի շուկայական գինը 1,083 ԱՄ է: Ուստի՝ ենթադրվող տարեկան հատուցադրույքը (այսինքն՝ մեկ տարվա շուկայական հատուցադրույքը) կազմում է 10.8 տոկոս $[(1,200ԱՄ / 1,083ԱՄ) - 1]$,
 - բ) ակտիվ Գ-ն երկու տարում 700ԱՄ ստանալու պայմանագրային իրավունք է, որի շուկայական գինը 566 ԱՄ է: Ուստի՝ ենթադրվող տարեկան հատուցադրույքը (այսինքն՝ երկու տարվա շուկայական հատուցադրույքը) կազմում է 11.2 տոկոս $[(700ԱՄ / 566ԱՄ) \cdot 0.5 - 1]$,
 - գ) ռիսկի տեսանկյունից (այսինքն՝ հնարավոր վճարումների դիսպերսիա և պարտքային ռիսկ), բոլոր երեք ակտիվներն էլ համադրելի են:
- F21. Համեմատելով Ակտիվ Ա-ի գծով ստացման ենթակա պայմանագրային վճարումների ժամկետը Ակտիվ Բ-ի և Ակտիվ Գ-ի ժամկետների հետ (ախսինքն՝ մեկ տարի Ակտիվ Բ-ի համար և երկու տարի Ակտիվ Գ-ի համար)՝ պարզ է դառնում, որ Ակտիվ Բ-ն ավելի համադրելի է Ակտիվ Ա-ի հետ: Օգտագործելով Ակտիվ Ա-ի համար ստացման ենթակա պայմանագրային վճարումը (800ԱՄ) և Ակտիվ Բ-ից ստացման ենթակա մեկ տարվա շուկայական դրույքը (10.8 տոկոս)՝ Ակտիվ Ա-ի իրական արժեքը կկազմի 722ԱՄ $(800ԱՄ / 1.108)$: Որպես այլընտրանք, Ակտիվ Բ-ի համար հասանելի շուկայական տեղեկատվության բացակայության դեպքում, մեկ տարվա շուկայական դրույքը կարելի էր ստանալ Ակտիվ Գ-ից՝

¹ Սույն ստանդարտում դրամական արտահայտությամբ գումարները արտահայտված են <<արժույթի միավորներով>> (ԱՄ):

օգտագործելով «կուտակային կառուցման» մեթոդը: Այդ դեպքում Ակտիվ Գ-ի երկու տարվա շուկայական դրույքը (11.2 տոկոս) կճշգրտվի՝ ստանալու համար մեկ տարվա շուկայական դրույքը՝ օգտագործելով ոչ ռիսկային եկամտաբերության կորի ժամանակային կառուցվածքը: Հնարավոր է անհրաժեշտ լինի լրացուցիչ տեղեկատվություն և վերլուծություն՝ որոշելու, թե արդյոք մեկ տարվա և երկու տարվա ակտիվների ռիսկի հավելագինը նույնն է: Եթե որոշվում է, որ մեկ տարվա և երկու տարվա ակտիվների ռիսկի հավելագինը նույնը չէ, ապա երկու տարվա շուկայական դրույքը հետագայում ճշգրտվում է այդ ազդեցությունը հաշվի առնելու համար:

- Բ22. Երբ զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդը կիրառվում է հաստատուն մուտքերի կամ վճարումների նկատմամբ, չափվող ակտիվի կամ պարտավորության դրամական միջոցների հոսքերին ներհատուկ ռիսկի գծով ճշգրտումը ներառվում է զեղչման դրույքում: Հաստատուն մուտքեր կամ վճարումներ չհամարվող դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ զեղչման դրույքի ճշգրտման մեթոդի որոշ կիրառություններում, դրամական միջոցների հոսքերի ճշգրտումները կարող են անհրաժեշտ լինել այն դիտելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ համադրելիության հասնելու համար, որից ստացվում է զեղչման դրույքը:

Ակնկալվող ներկա արժեքի մեթոդ

- Բ23. Ակնկալվող ներկա արժեքի մեթոդը որպես մեկնարկային կետ օգտագործում է դրամական միջոցների շարքը, որը ներկայացնում է բոլոր հնարավոր ապագա դրամական միջոցների հոսքերի հավանականություններով կշռված միջինը (այսինքն՝ ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը): Արդյունքում ստացվող գնահատականը նույնական է ակնկալվող արժեքի հետ, որը, վիճակագրական տերմիններով, դիսկրետ պատահական փոփոխականների հնարավոր արժեքների՝ համապատասխան հավանականություններով կշռված միջինն է: Քանի որ բոլոր հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերը կշռված են հավանականություններով, արդյունքում ստացվող ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը պայմանավորված չեն որևէ կոնկրետ դեպքի ի հայտ գալով (ի տարբերություն զեղչման դրույքով ճշգրտման մեթոդում օգտագործվող դրամական միջոցների հոսքերի):

- Բ24. Ներդրումային որոշում կայացնելիս ռիսկից խուսափող շուկայի մասնակիցները հաշվի են առնում այն ռիսկը, որով փաստացի դրամական միջոցների հոսքերը կարող են տարբերվել ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերից: Պորտֆելի տեսությունը տարբերակում է ռիսկի երկու տեսակ.

- ա) ոչ սիստեմատիկ (դիվերսիֆիկացվող) ռիսկ, որը կոնկրետ ակտիվին կամ պարտավորությանը բնորոշ ռիսկն է,
- բ) սիստեմատիկ (չդիվերսիֆիկացվող) ռիսկ, որը այն ընդհանուր ռիսկն է, որ ակտիվը կամ պարտավորությունը կիսում են դիվերսիֆիկացված պորտֆելի այլ միավորների հետ:

Պորտֆելի տեսության համաձայն՝ հավասարակշռված շուկայում շուկայի մասնակիցները կփոխհատուցվեն միայն դրամական միջոցների հոսքերին բնորոշ սիստեմատիկ ռիսկեր կրելու համար: (Անարդյունավետ կամ հավասարակշռության մեջ չգտնվող շուկաներում կարող են առկա լինել հատուցյի կամ փոխհատուցման այլ ձևեր):

- Բ25. Ակնկալվող ներկա արժեքի 1-ին մեթոդն ակտիվի ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը ճշգրտում է սիստեմատիկ (այսինքն՝ շուկայական) ռիսկի գծով հանելով կանխիկ ռիսկի հավելագինը (այսինքն՝ ռիսկի գործոնով ճշգրտված ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքեր): Ռիսկի գործոնով ճշգրտված այդ ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը ներկայացնում են որոշակիին համարժեք դրամական միջոցների հոսք, որը զեղչվում է ոչ ռիսկային տոկոսադրույքով: Որոշակիին համարժեք դրամական միջոցների հոսքը վերաբերում է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքին (ինչպես սահմանված է)՝ ճշգրտված ռիսկի գծով այնպես, որ շուկայի մասնակիցն անտարբեր լինի ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքը դրամական միջոցների «որոշակի» հոսքի փոխանակելու գործարքում: Օրինակ, եթե շուկայի մասնակիցը ցանկանար 1,000ԱՄ-ի դրամական միջոցների «որոշակի» հոսք ունենալու համար տրամադրել 1,200 ԱՄ-ի ակնկալվող դրամական միջոցների հոսք, ապա 1,000ԱՄ-ն կլինի 1,200ԱՄ-ի որոշակիի համարժեքը (այսինքն՝ 200ԱՄ-ն կլինի կանխիկ ռիսկի հավելագինը): Այդ դեպքում շուկայի մասնակիցն անտարբեր կլինի պահվող ակտիվի նկատմամբ:

- Բ26. Ի տարբերություն վերը նշվածի, ակնկալվող ներկա արժեքի 2-րդ մեթոդը ճշգրտում է կատարում սիստեմատիկ (այսինքն՝ շուկայական) ռիսկի գծով ռիսկի հավելագինը կիրառելով ոչ ռիսկային

տոկոսադրույքի նկատմամբ: Հետևաբար, ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը գեղջվում են այնպիսի դրույքով, որը համապատասխանում է հավանականություններով կշռված դրամական միջոցների հոսքերի հետ կապված ակնկալվող դրույքին (այսինքն՝ ակնկալվող հատուցադրույք): Ռիսկային ակտիվները գնորոշելու համար օգտագործվող մոդելները, ինչպիսին է «կապիտալ ակտիվների գնորոշման մոդելը», կարող են օգտագործվել ակնկալվող հատուցադրույքը գնահատելու համար: Քանի որ գեղջման դրույքի ճշգրտման մեթոդում օգտագործվող գեղջման դրույքը պայմանական դրամական միջոցների հոսքերին վերաբերող հատուցադրույք է, հավանական է, որ դա կլինի ավելի բարձր, քան ակնկալվող ներկա արժեքի 2-րդ մեթոդում օգտագործվող գեղջման դրույքը, որն ակնկալվող կամ հավանականություններով կշռված դրամական միջոցների հոսքերին վերաբերող ակնկալվող հատուցադրույքն է:

Բ27. 1-ին և 2-րդ մեթոդները ցուցադրելու նպատակով ենթադրենք, որ ակտիվն ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը մեկ տարում 780ԱՄ է, որը որոշվել է՝ հիմնվելով դրամական միջոցների հնարավոր հոսքերի և հավանականությունների վրա, ինչպես ներկայացված է ստորև: Մեկ տարվա կտրվածքով դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ կիրառելի ոչ ռիսկային տոկոսադրույքը 5 տոկոս է, իսկ միևնույն ռիսկայնությամբ ակտիվի սիստեմատիկ ռիսկի հավելագինը՝ 3 տոկոս:

Հնարավոր դրամական միջոցների հոսքեր	Հավանականություն	Հավանականություններով դրամական միջոցների հոսքեր	Կշռված
ԱՄ500	15%	ԱՄ75	
ԱՄ800	60%	ԱՄ480	
ԱՄ900	25%	ԱՄ225	
Ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքեր		ԱՄ 780	

Բ28. Վերը նշված պարզ օրինակում ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը (780ԱՄ) ներկայացնում են երեք հնարավոր արդյունքների հավանականություններով կշռված միջինը: Առավել իրատեսական իրավիճակներում հնարավոր է, որ լինեն բազմաթիվ հնարավոր արդյունքներ: Սակայն, ակնկալվող ներկա արժեքի մեթոդը կիրառելու նպատակով, միշտ չէ, որ անհրաժեշտ է հաշվի առնել բոլոր հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերի բաշխումները օգտագործելով բարդ մոդելներ և մեթոդներ: Փոխարենը, հնարավոր է մշակել սահմանափակ թվով ռիսկերտ սցենարներ և հավանականություններ, որոնք ընդգրկում են հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերի բազմությունը: Օրինակ, կազմակերպությունը որևէ համապատասխան անցյալ ժամանակաշրջանի համար կարող է օգտագործել իրացված դրամական միջոցների հոսքեր՝ ճշգրտված այն հանգամանքների փոփոխությունների գծով, որոնք տեղի են ունեցել այդ ժամանակաշրջանից հետո (օրինակ՝ փոփոխություններ արտաքին գործոններում, ներառյալ՝ տնտեսական կամ շուկայական պայմանները, ճյուղային միտումները և մրցակցությունը, ինչպես նաև կազմակերպության վրա ավելի կոնկրետ ազդող ներքին գործոնների փոփոխությունները)՝ հաշվի առնելով շուկայի մասնակիցների ենթադրությունները:

Բ29. Տեսականորեն՝ ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքը (այսինքն՝ իրական արժեքը) նույնն է մնում լինի այն որոշված 1-ին մեթոդի, թե 2-րդ մեթոդի օգտագործմամբ, հետևյալ կերպ՝

ա) 1-ին մեթոդի օգտագործման դեպքում ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը ճշգրտվում են սիստեմատիկ (այսինքն՝ շուկայական) ռիսկի գծով: Ռիսկի գծով ճշգրտման գումարն ուղղակիորեն ցուցանշող շուկայական տվյալների բացակայության դեպքում այդ գումարը կարելի է ստանալ ակտիվի գնորոշման մոդելով օգտագործելով «որոշակիի համարժեքների» հասկացությունը: Օրինակ, ռիսկի գծով ճշգրտումը (այսինքն՝ 22ԱՄ-ի կանխիկի ռիսկի հավելագինը) կարող է որոշվել օգտագործելով 3 տոկոս սիստեմատիկ ռիսկի հավելագինը՝ (780ԱՄ - [780ԱՄx(1.05/1.08)]), որը հանգեցնում է 758ԱՄ (780ԱՄ -22ԱՄ) ռիսկի գծով ճշգրտված ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի: 758ԱՄ-ն 780ԱՄ-ի որոշակիի

համարժեքն է, որը զեղչվում է ոչ ռիսկային տոկոսադրույքով (5 տոկոս): Ակտիվի ներկա արժեքը (այսինքն՝ իրական արժեքը) կազմում է 722ԱՄ (758ԱՄ/1.05):

- բ) 2-րդ մեթոդի օգտագործման դեպքում ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը չեն ճշգրտվում սխտեմատիկ (այսինքն՝ շուկայական) ռիսկի գծով: Փոխարենը, այդ ռիսկի գծով ճշգրտումը ներառվում է զեղչման դրույքում: Ուստի ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը զեղչվում են 8 տոկոս ակնկալվող հատուցադրույքով (այսինքն՝ 5 տոկոս ոչ ռիսկային տոկոսադրույք՝ գումարած 3 տոկոս սխտեմատիկ ռիսկի հավելագին): Ակտիվի ներկա արժեքը (իրական արժեքը) կազմում է 722ԱՄ (780ԱՄ/1.08):

Բ30. Իրական արժեքը չափելու նպատակով ակնկալվող ներկա արժեքի մեթոդն օգտագործելիս՝ կարելի է օգտագործել կամ 1-ին մեթոդը կամ 2-րդ մեթոդը: Մեթոդների ընտրությունը կախված է չափվող ակտիվին կամ պարտավորությանը բնորոշ փաստերից և հանգամանքներից, նրանից բավարար տվյալների հասանելիության աստիճանից և կիրառվող դատողություններից:

Ներկա արժեքի մեթոդների կիրառումը պարտավորությունների և կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների նկատմամբ, որոնք այլոց կողմից որպես ակտիվներ չեն պահվում (պարագրաֆներ 40 և 41)

Բ31. Երբ ներկա արժեքի մեթոդն օգտագործվում է այնպիսի մի պարտավորության իրական արժեքը չափելու համար, որն այլոց կողմից որպես ակտիվ չի պահվում (օրինակ՝ շահագործումից հանման գծով պարտավորություն), կազմակերպությունը պետք է, ի թիվս այլոց, գնահատի դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը, որոնք շուկայի մասնակիցները կակնկալելին կրել պարտականությունը կատարելիս: Այդ ապագա դրամական միջոցների արտահոսքերը պետք է ներառեն շուկայի մասնակիցների ակնկալիքները պարտականությունը կատարելու ծախսումների և այն փոխհատուցման վերաբերյալ, որ շուկայի մասնակիցը կպահանջեր պարտականությունը ստանձնելու համար: Այդպիսի փոխհատուցումը ներառում է այն հատույցը, որ շուկայի մասնակիցը կպահանջեր հետևյալի համար՝

- ա) գործունեության իրականացման համար (այսինքն՝ պարտականությունը կատարելու արժեքը, օրինակ՝ օգտագործելով միջոցներ, որոնք կարող էին օգտագործվել այլ գործունեությունների համար), և
- բ) պարտականության հետ կապված ռիսկի ստանձնման համար (այսինքն՝ ռիսկի հավելագին, որն արտացոլում է այն ռիսկը, որ փաստացի դրամական միջոցների արտահոսքերը կարող են տարբերվել ակնկալվող դրամական միջոցների արտահոսքերից, տես պարագրաֆ Բ33):

Բ32. Օրինակ՝ ոչ ֆինանսական պարտավորությունը չի պարունակում պայմանագրային հատուցադրույք, և այդ պարտավորության համար դիտելի շուկայական եկամտաբերություն չկա: Որոշ դեպքերում հատույցի բաղադրիչները, որոնք շուկայի մասնակիցների կողմից կպահանջվեն, տարանջատելի չեն լինի մեկը մյուսից (օրինակ՝ գինն օգտագործելիս երրորդ կողմ կապալառուն այն կգանձեր հաստատուն վճարի հիմունքով): Այլ դեպքերում կազմակերպությանը պետք կլինի գնահատել այդ բաղադրիչներն առանձին-առանձին (օրինակ՝ գինն օգտագործելիս, երրորդ կողմ կապալառուն կգանձեր «ծախսում գումարած» հիմունքով, քանի որ այդ դեպքում կապալառուն չէր կրի ծախսումների ապագա փոփոխությունների հետ կապված ռիսկը):

Բ33. Կազմակերպությունը կարող է այլոց կողմից որպես ակտիվ չպահվող պարտավորության կամ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքի իրական արժեքի չափման մեջ ներառել ռիսկի հավելագին՝ ստորև նշված եղանակներից որևէ մեկով՝

- ա) ճշգրտելով դրամական միջոցների հոսքերը (այսինքն՝ որպես դրամական միջոցների արտահոսքերի գումարի ավելացում), կամ
- բ) ճշգրտելով ապագա դրամական միջոցների հոսքերը մինչև իրենց ներկա արժեքը զեղչելու համար օգտագործվող դրույքը (այսինքն՝ որպես զեղչման դրույքի նվազեցում):

Կազմակերպությունը պետք է հավաստիանա, որ տեղի չի ունենա ռիսկերի կրկնահաշվարկ կամ ընդհանրապես ռիսկի գծով ճշգրտման բացթողում: Օրինակ, եթե գնահատված դրամական միջոցների հոսքերն ավելացվում են հաշվի առնելու համար պարտականության հետ կապված ռիսկի ստանձման դիմաց փոխհատուցումը, ապա զեղչման դրույքը չպետք է ճշգրտվի այդ ռիսկն արտացոլելու համար:

Գնահատման մեթոդներում օգտագործվող ելակետային տվյալներ (պարագրաֆներ 67-71)

- Բ34. Շուկաների օրինակներ, որոնցում որոշ ակտիվների և պարտավորությունների (օրինակ՝ ֆինանսական գործիքների) համար կարող են դիտելի լինել ելակետային տվյալները, ներառում են հետևյալը՝
- ա) *Բորսայական շուկաներ*. բորսայական շուկայում փակման գները և՛ հեշտությամբ հասանելի են, և՛ սովորաբար ներկայացնում են իրական արժեքը: Այդպիսի շուկայի օրինակ է Լոնդոնի Ֆոնդային բորսան.
 - բ) *Դիլերային շուկաներ*. դիլերային շուկայում դիլերները պատրաստ կանգնած են առքուվաճառք անելու համար (գնելու կամ վաճառելու իրենց հաշվին)՝ դրանով իսկ իրենց կապիտալի օգտագործման միջոցով ապահովելով իրացվելիություն՝ ունենալու այն միավորների պաշարները, որոնց համար նրանք ստեղծում են շուկա: Սովորաբար պահանջարկի և առաջարկի գները (այն գինը, որով դիլերը ցանկանում է գնել և այն գինը, որով դիլերը ցանկանում է վաճառել, համապատասխանաբար) ավելի հեշտ են հասանելի, քան փակման գները: Արտաբորսայական շուկաները (որոնց համար գները հրապարակայնորեն հաղորդվում են) դիլերային շուկաներն են: Դիլերային շուկաներ գոյություն ունեն նաև որոշ այլ ակտիվների և պարտավորությունների համար, ներառյալ՝ որոշ ֆինանսական գործիքների, ապրանքների և ֆիզիկական ակտիվների (օրինակ՝ օգտագործված սարքավորում) համար,
 - գ) *Բրոքերային շուկաներ*. բրոքերային շուկայում, բրոքերները փորձում են գնորդներին վաճառողների հետ փոխադարձ «համաձայնության բերել», սակայն պատրաստ չեն իրենց հաշվին առքուվաճառք անելու: Այլ խոսքերով՝ բրոքերները չեն օգտագործում իրենց սեփական կապիտալն այն միավորների պաշարներն ունենալու համար, որոնց համար նրանք շուկա են ստեղծում: Բրոքերը տեղյակ է համապատասխան կողմերից առաջարկվող առքի և վաճառքի գների մասին, սակայն սովորաբար կողմերից և ոչ մեկը տեղյակ չէ մյուս կողմի գնային պահանջների մասին: Երբեմն, ավարտված գործարքների գները հասանելի են: Բրոքերային շուկաները ներառում են էլեկտրոնային հաղորդակցության ցանցերը, որտեղ իրար հետ փոխադարձ «համաձայնության են բերվում» առքի և վաճառքի պատվերները, ինչպես նաև առևտրային և բնակելի անշարժ գույքի շուկաները.
 - դ) *«Պրինցիպալ-պրինցիպալ» շուկաներ*. հիմնական շուկայում գործարքները ինչպես նոր կնքվող, այնպես էլ վերավաճառքի, բանակցվում են անկախ՝ առանց միջնորդի: Այդ գործարքների գծով քիչ տեղեկատվություն կարող է հրապարակայնորեն հասանելի լինել:

Իրական արժեքի հիերարխիա (պարագրաֆներ 72-90)

2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներ (պարագրաֆներ 81-85)

- Բ35. Ստորև նշված են կոնկրետ ակտիվների և պարտավորությունների համար 2-րդ մակարդակ 2-ի ելակետային տվյալների օրինակներ.
- ա) *«Հաստատված ստանդարտ - փոփոխական վճարելու» արկուսադրույքային սվոպ՝ հիմնված ԼԻՔՕՐ-ի սվոպի դրույքի վրա*: 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի ԼԻՔՕՐ-ի սվոպի դրույքը, եթե այդ դրույքը դիտելի է սովորաբար գնանշվող միջակայքերում սվոպի գրեթե ամբողջ ժամկետի համար.
 - բ) *«Հաստատված ստանդարտ - փոփոխական վճարելու» արկուսադրույքային սվոպ՝ հիմնված արտարժույթով արտահայտված եկամտաբերության կորի վրա*: 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի արտարժույթով արտահայտված եկամտաբերության կորի վրա հիմնված սվոպի դրույքը, որը դիտելի է սովորաբար գնանշվող միջակայքերով սվոպի գրեթե ամբողջ ժամանակահատվածի համար: Նշվածը կլինի այն դեպքում, եթե սվոպի ժամկետը 10 տարի է, և այդ դրույքը դիտելի է սովորաբար գնանշվող ինտերվալներով 9 տարվա համար, այն դեպքում, եթե 10-րդ տարվա եկամտաբերության կորի խելամիտ էքստրապոլացիան նշանակալի չի լինի ամբողջությամբ վերցված սվոպի իրական արժեքի չափման համար:

- գ) *«Հաստատված ստանդարտ - փոփոխական վճարելու» տոկոսադրույքի սվոպ` հիմնված կոնկրետ բանկի բազային (նվազագույն) դրույքի վրա:* 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի բանկի բազային (նվազագույն) դրույքը՝ ստացված էքստրապոլացիայի միջոցով, եթե էքստրապոլացված արժեքները հիմնավորվում են դիտելի շուկայական տվյալներով, օրինակ, կոռելացնելով տոկոսադրույքի հետ, որը դիտելի է սվոպի գրեթե ամբողջ ժամկետի ընթացքում:
- դ) *Բորսայում շրջանառվող բաժնետոմսերի գծով եռամյա օպցիոն:* 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի բաժնետոմսերի ենթադրվող փոփոխականությունը, որը ստացվում է 3-րդ տարվա նկատմամբ էքստրապոլացիայի միջոցով, եթե ստորև նշված երկու պայմաններն առկա են.
- (i) բաժնետոմսերի գծով միամյա և երկամյա օպցիոնների գները դիտելի են.
 - (ii) եռամյա օպցիոնի ենթադրվող էքստրապոլացված փոփոխականությունը հաստատվում է սվոպի՝ ըստ էության ամբողջ ժամկետի ընթացքում դիտելի շուկայական տվյալներով:
- Այդ դեպքում ենթադրվող փոփոխականությունը կարելի է ստանալ բաժնետոմսերի գծով միամյա և երկամյա օպցիոնների ենթադրվող փոփոխականությունները էքստրապոլացնելով, և դրանք հաստատվում են համադրելի կազմակերպությունների բաժնետոմսերի գծով եռամյա օպցիոնների ենթադրվող փոփոխականություններով, եթե միամյա և երկամյա ենթադրվող փոփոխականությունների հետ կոռելացիան հաստատված է:
- ե) *Լիցենզային համաձայնություն:* Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված լիցենզային համաձայնության համար, որի շուրջ ձեռք բերվող կազմակերպությունը (լիցենզային համաձայնության կողմը) վերջերս բանակցություններ է վարել չկապակցված կողմի հետ, 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի չկապակցված կողմի հետ պայմանագրում սահմանված ոռյալթի դրույքաչափը համաձայնության սկզբի դրությամբ.
- զ) *Պատրաստի արտադրանքի պաշարները մանրածախ վաճառակետում:* Պատրաստի արտադրանքի պաշարների համար, որոնք ձեռք են բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում, 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի կամ մանրածախ շուկայում հաճախորդներին առաջարկվող գինը, կամ մեծածախ շուկայում մանրածախ վաճառողներին առաջարկվող գինը՝ ճշգրտված ըստ պաշարի միավորի և համադրելի (այսինքն՝ համանման) պաշարի միավորների պայմանների ու գտնվելու վայրի միջև տարբերությունների, որպեսզի իրական արժեքի չափումն արտացոլի այն գինը, որը կստացվեր մեկ այլ մանրածախ վաճառողին պաշարը վաճառելու գործարքում, որն էլ պահանջվող հավելյալ ջանքերով ավարտին կհասցնել վաճառքը: Հայեցակարգային առումով, իրական արժեքի չափումը կլինի նույնը՝ անկախ այն հանգամանքից, թե ճշգրտումները կատարվել են մանրածախ գնի նկատմամբ (դեպի ներքև), թե մեծածախ գնի նկատմամբ (դեպի վերև): Սովորաբար, իրական արժեքի չափման համար պետք է օգտագործվի այն գինը, որը պահանջում է ամենաքիչ թվով սուբյեկտիվ ճշգրտումներ.
- է) *Պահվող և օգտագործվող շենք:* 2-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի դիտելի շուկայական տվյալներից ստացվող մեկ քառակուսի մետր շենքի համար սահմանված գինը (գնահատման բազմապատիկ), օրինակ, համանման վայրերում համադրելի (համանման) շենքեր ներառող դիտելի գործարքների գներից ստացվող բազմապատիկներ:
- ը) *Դրամաստեղծ միավոր.* 2-րդ մակարդակի տվյալ կարող է հանդիսանալ դիտելի շուկայական տվյալներից ստացվող գնահատման բազմապատիկը (օրինակ՝ եկամուտների կամ հասույթի, կամ ֆինանսական արդյունքի համանման ցուցանիշի բազմապատիկը), օրինակ, համադրելի (համանման) ձեռնարկատիրական գործունեություններ ներառող դիտելի գործարքների գներից ստացվող բազմապատիկները՝ հաշվի առնելով գործառնական, շուկայական, ֆինանսական և ոչ ֆինանսական գործոնները:

3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալներ (պարագրաֆներ 86-90)

Բ36. Ստորև նշված են կոնկրետ ակտիվների և պարտավորությունների համար 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալների օրինակներ.

- ա) *Երկարաժամկետ արժույթային սվոպ:* 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի կոնկրետ արժույթով արտահայտված տոկոսադրույքը, որը դիտելի չէ և չի կարող հաստատվել դիտելի շուկայական տվյալներով սովորաբար գնանշվող միջակայքերով կամ այլ կերպ արժույթային սվոպի ըստ էության ամբողջ ժամկետի համար: Արժույթային սվոպում տոկոսադրույքները սվոպի դրույքներն են՝ հաշվարկված համապատասխան երկրների եկամտաբերության կորեի հիման վրա:
- բ) *Բորսայում շրջանառվող բաժնետոմսերի գծով եռամյա օպցիոն:* 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի պատմական փոփոխականությունը, այսինքն՝ բաժնետոմսերի պատմական գներից ստացվող բաժնետոմսերի փոփոխականությունը: Սովորաբար, պատմական փոփոխականությունը չի ներկայացնում շուկայի ներկա մասնակիցների ակնկալիքները ապագա փոփոխականության վերաբերյալ, նույնիսկ, եթե դա օպցիոնը գնորոշելու միակ տեղեկատվությունն է:
- գ) *Տոկոսադրույքի սվոպ:* 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի սվոպի համար միջին շուկայական համաձայնեցված (չպարտավորեցնող) գնի ճշգրտումը, որը մշակվել է օգտագործելով տվյալներ, որոնք ուղղակիորեն դիտելի չեն և դիտելի շուկայի տվյալների միջոցով այլ կերպ չեն կարող հաստատվել:
- դ) *Ձեռնարկարկրական գործունեության միավորումում ստանձնած պարտավորություն շահագործումից հանման գծով:* 3-րդ մակարդակի տվյալ կլինի պարտականությունը կատարելու համար վճարվելիք դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի վերաբերյալ, կազմակերպության սեփական տվյալների օգտագործմամբ, կատարված ընթացիկ գնահատականը (ներառյալ՝ շուկայի մասնակիցների ակնկալիքները պարտականությունը կատարելու ծախսումների, ինչպես նաև այն փոխհատուցման վերաբերյալ, որ շուկայի մասնակիցը կպահանջեր ակտիվը ապատեղակայելու պարտականությունը ստանձնելու համար), եթե չկա որևէ հիմնավոր տեղեկատվություն, որը կցուցանի, որ շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն այլ ենթադրություններ: Այդ 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալը կօգտագործվի ներկա արժեքի մեթոդում այլ տվյալների հետ միասին, օրինակ՝ ընթացիկ ոչ ռիսկային տոկոսադրույքը կամ ոչ ռիսկային դրույքը՝ ճշգրտված՝ հաշվի առնելով կազմակերպության պարտքային վարկանիշը, եթե կազմակերպության պարտքային վարկանիշի ազդեցությունը պարտավորության իրական արժեքի վրա արտացոլվում է գեղջված դրույքում, այլ ոչ թե դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի գնահատականում:
- ե) *Դրամաստեղծ միավոր:* 3-րդ մակարդակի ելակետային տվյալ կլինի կազմակերպության սեփական տվյալների օգտագործմամբ մշակված ֆինանսական կանխատեսումը (օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերի կամ շահույթի կամ վնասի), եթե չկա որևէ հիմնավոր տեղեկատվություն, որը կցուցանի, որ շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն այլ ենթադրություններ:

Իրական արժեքի չափումը, երբ ակտիվի կամ պարտավորության համար գործունեության ծավալը կամ մակարդակը նշանակալիորեն նվազել է

Բ37. Ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը կարող է ազդեցության ենթարկվել, երբ այդ ակտիվի կամ պարտավորության գծով կա գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի անկում՝ համեմատած ակտիվի կամ պարտավորության (կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների) գծով շուկայի սովորական գործունեության հետ: Որպեսզի որոշում կայացվի, հիմք ընդունելով առկա վկայությունը, թե արդյոք տեղի է ունեցել ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի անկում, կազմակերպությունը պետք է գնահատի գործունեության նշանակալի և տեղին լինելը հետևյալ կերպ.

- ա) վերջին ժամանակներում կայացած գործարքների թիվը փոքր է,
- բ) գնանշումները չեն մշակվում ընթացիկ տեղեկատվության օգտագործմամբ,
- գ) գնանշումները զգալիորեն տարբեր են (տատանվում են) թե՛ ժամանակի ընթացքում, թե՛ շուկայաստեղծների միջև (օրինակ՝ բրոքերային շուկաներում),

- դ) ինդեքսները, որոնք նախկինում խիստ կոռելացված էին ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքների հետ, այլևս ակնհայտորեն չունեն կոռելացիա այդ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի ամենավերջին ցուցանիշների հետ,
 - ե) նկատվում է ենթադրվող իրացվելիության գծով ռիսկի հավելագնի, եկամտաբերության կամ ֆինանսական կատարողական ցուցանիշների նշանակալի աճ (ինչպիսիք են չվճարման դրույքներ կամ մայր գումարների կորուստ) դիտելի գործարքների կամ գնանշված գների գծով՝ համեմատած դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի վերաբերյալ կազմակերպության գնահատականի հետ՝ հաշվի առնելով այդ ակտիվի և պարտավորության գծով պարտաքային և այլ չկատարման ռիսկին վերաբերող առկա բոլոր շուկայական տվյալները,
 - զ) առկա է պահանջարկի և առաջարկի մեծ սփրեդ (սփռվածք) կամ այդ սփրեդի (սփռվածքի) նշանակալի աճ,
 - է) ակտիվի կամ պարտավորության կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով նոր թողարկումների համար առկա է շուկայում(այսինքն՝ առաջնային շուկայում) գործառնությունների ծավալի նշանակալի անկում կամ չկա շուկա,
 - ը) հրապարակայնորեն հասանելի է քիչ տեղեկատվություն (օրինակ՝ այն գործարքների գծով, որոնք տեղի են ունենում «Պրինցիպալ-պրինցիպալ» շուկայում):
- Բ38. Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ առկա է ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի անկում՝ համեմատած այդ ակտիվի կամ պարտավորության (կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների) գծով սովորական շուկայական գործունեության հետ, անհրաժեշտ է կատարել գործարքների կամ գնանշված գների հետագա վերլուծություն: Գործունեության մակարդակի կամ ծավալի անկումն ինքնին չի կարող ցուցանել, որ գործարքի գինը կամ գնանշված գինը չի ներկայացնում իրական արժեքը կամ, որ գործարքն այդ շուկայում սովորական չէ: Սակայն, եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ գործարքը կամ գնանշված գինը չի ներկայացնում իրական արժեքը (օրինակ՝ կարող են լինել գործարքներ, որոնք սովորական չեն), անհրաժեշտ կլինի կատարել այդ գործարքների կամ գնանշված գների ճշգրտում, եթե կազմակերպությունն այդ գներն օգտագործում է որպես իրական արժեքի չափման հիմունք և այդ ճշգրտումը նշանակալի կլինի իրական արժեքի չափման համար՝ որպես մեկ ամբողջություն: Ճշգրտումներ անհրաժեշտ կարող են լինել նաև այլ հանգամանքներում (օրինակ՝ երբ համանման ակտիվի գինը պահանջում է նշանակալի ճշգրտում՝ այն չափվող ակտիվի հետ համադրելի դարձնելու համար կամ, երբ գինը հնացած է):
- Բ39. Սույն ՖՀՄՄ-ն չի սահմանում մեթոդաբանություն գործարքների կամ գնանշված գների նշանակալի ճշգրտումներ կատարելու համար: 61-66 և Բ5-Բ11 պարագրաֆներում քննարկվում է գնահատման մեթոդների օգտագործումը իրական արժեքի չափման նպատակով: Անկախ օգտագործվող գնահատման մեթոդից՝ կազմակերպությունը պետք է ներառի ռիսկի գծով համապատասխան ճշգրտումներ, ներառյալ՝ ռիսկի հավելագինը՝ արտացոլելու այն գումարը, որը շուկայի մասնակիցները կպահանջեին որպես ակտիվի կամ պարտավորության դրամական միջոցներին ներհատուկ անորոշության համար փոխհատուցում (տես պարագրաֆ Բ17): Այլապես, չափումը արժանահավատորեն չի ներկայացնի իրական արժեքը: Որոշ դեպքերում համապատասխան ռիսկի գծով ճշգրտման որոշումը կարող է դժվար լինել: Սակայն, միայն դժվարության աստիճանը բավարար հիմք չէ ռիսկի գծով ճշգրտումը բացառելու: Ռիսկի գծով ճշգրտումը պետք է արտացոլվի շուկայի մասնակիցների միջև չափման ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ շուկայական պայմաններում կնքվող սովորական գործարքում:
- Բ40. Եթե ակտիվի կամ պարտավորության գծով առկա է գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի նվազում, կարող է տեղին լինել գնահատման մեթոդի փոփոխությունը կամ մի քանի մեթոդների օգտագործումը (օրինակ՝ շուկայական մոտեցման և ներկա արժեքի մեթոդի օգտագործումը): Գնահատման մի քանի մեթոդների օգտագործումից առաջացող ցուցանիշները կշռելիս՝ կազմակերպությունը պետք հաշվի առնի իրական արժեքի չափումների տիրույթի խելամտությունը: Նպատակն է որոշել տիրույթում այն կետը, որն ավելի լավ է ներկայացնում իրական արժեքը՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում: Իրական արժեքի չափումների լայն տիրույթը կարող է ցուցանել, որ հետագա վերլուծության կարիք կա:

- P41. Նույնիսկ եթե առկա է ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի նվազում, իրական արժեքի չափման նպատակը մնում է նույնը: Իրական արժեքն այն գինն է, որը չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական (այսինքն՝ ոչ ստիպողական լուծարման կամ հարկադիր վաճառքի) գործարքում կատարվելու ակտիվի վաճառքից կամ կվճարվելու պարտավորությունը փոխանցելու դիմաց՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում:
- P42. Այն գնի գնահատումը, որով շուկայի մասնակիցները կցանկանային գործարք կնքել չափման ամսաթվի դրությամբ՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում, եթե առկա է ակտիվի կամ պարտավորության գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի նվազում, կախված է չափման ամսաթվի դրությամբ առկա փաստերից և հանգամանքներից և պահանջում է դատողություն: Ակտիվը պահելու կամ պարտավորությունը մարելու կամ այլ կերպ կատարելու կազմակերպության մտադրությունը տեղին չէ՝ իրական արժեքի չափման համար, քանի որ իրական արժեքը շուկայի վրա հիմնված այլ ոչ կազմակերպությանը բնորոշ չափում է:

Ոչ սովորական գործարքների նույնականացումը

- P43. Գործարքի սովորական կամ ոչ սովորական լինելու որոշումը առավել դժվար է, եթե տեղի է ունեցել ակտիվի կամ պարտավորության գործունեության մակարդակի կամ ծավալի նշանակալի նվազում համեմատած տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության (կամ համանման ակտիվների կամ պարտավորությունների) գծով սովորական շուկայական գործունեության հետ: Նման հանգամանքներում տեղին չէ եզրակացնել, որ բոլոր գործարքներն այդ շուկայում սովորական չեն (այսինքն՝ ստիպողական լուծարում են կամ հարկադրված վաճառք): Գործարքի՝ ոչ սովորական լինելը ցուցանող հանգամանքներից են.

- ա) նախքան չափման ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանում շուկայում համապատասխան ներկայացվածություն չի եղել, որպեսզի հաշվի առնվեին այն շուկայական գործունեությունները, որոնք բնորոշ և սովորական են այդպիսի ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով գործարքների համար՝ ընթացիկ շուկայական պայմաններում,
- բ) եղել է սովորական և ընդունված շուկայահանման ժամանակաշրջան, սակայն վաճառողը ակտիվը կամ պարտավորությունը վաճառել է շուկայի մեկ մասնակցի.
- գ) վաճառողը սնանկացման մեջ է կամ գտնվում է սնանկացման եզրին կամ գտնվում է լուծարային կառավարման ներքո (այսինքն՝ վաճառողը հարկադրանքի տակ է)
- դ) վաճառողից պահանջվում է վաճառել կարգավորող կամ իրավական պահանջները բավարարելու նպատակով (այսինքն՝ հարկադրված է).
- ե) գործարքի գինը կտրուկ տարբեր է՝ նույն կամ համանման ակտիվի կամ պարտավորության համար այլ վերջին գործարքի գնի հետ համեմատ:

Կազմակերպությունը պետք է գնահատի հանգամանքները, որոշելու, թե արդյոք հաշվի առնելով առկա վկայությունները, գործարքը սովորական է:

- P44. Իրական արժեքը չափելիս կամ շուկայական դիսկի հավելագինը գնահատելիս՝ կազմակերպությունը պետք է դիտարկի ստորև նշվածները.

- ա) եթե վկայությունը ցուցանում է, որ գործարքը սովորական չէ, ապա կազմակերպությունը պետք է քիչ կարևորություն տա կամ ընդհանրապես չտա, այդ գործարքի գնին (իրական արժեքի այլ ցուցանիշների հետ համեմատ).
- բ) եթե վկայությունը ցուցանում է, որ գործարքը սովորական է, ապա կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի այդ գործարքի գինը: Գործարքի գնին տրվող կարևորությունը՝ իրական արժեքի այլ ցուցանիշների հետ համեմատ, կախված կլինի այնպիսի փաստերից և հանգամանքներից, ինչպիսիք են ստորև նշվածները՝
 - (i) գործարքի ծավալը,
 - (ii) գործարքի համադրելիությունը չափվող ակտիվի կամ պարտավորության նկատմամբ ,
 - (iii) գործարքի կատարման ամսաթվի մոտիկությունը չափման ամսաթվին.

գ) Եթե կազմակերպությունը չունի բավարար տեղեկատվություն, որպեսզի եզրակացնի՝ գործարքը կարգավորվող է, թե՛ ոչ, այն պետք է հաշվի առնի գործարքի գինը: Սակայն, այդ գործարքի գինը կարող է չներկայացնել իրական արժեքը (այսինքն՝ գործարքի գինը պարտադիր չէ, որ հանդիսանա իրական արժեքի չափման կամ ռիսկի հավելագինը գնահատելու միակ կամ հիմնական հիմունքը): Երբ կազմակերպությունը չունի բավարար տեղեկատվություն եզրակացնելու համար, թե արդյոք կոնկրետ գործարքները սովորական են, կազմակերպությունը պետք է այդ գործարքներին ավելի քիչ կարևորություն տա՝ համեմատած այլ գործարքների հետ, որոնց սովորական լինելը հայտնի է:

Անհրաժեշտ չէ, որ կազմակերպությունը ներդնի իր բոլոր ջանքերը, որպեսզի որոշի, թե արդյոք գործարքը սովորական է, սակայն կազմակերպությունը չպետք է անտեսի այն տեղեկատվությունը, որը խելամտորեն հասանելի է: Երբ կազմակերպությունը հանդիսանում է գործարքի կողմ, ենթադրվում է, որ այն ունի բավարար տեղեկատվություն՝ եզրակացնելու, թե արդյոք գործարքը սովորական է:

Երրորդ անձանց կողմից տրամադրված գնանշված գների օգտագործումը

Բ45. Սույն ՖՀՄՍ-ն չի արգելում երրորդ անձանց կողմից տրամադրված գնանշված գների օգտագործումը (ինչպես, օրինակ, գնորոշման ծառայությունները կամ բրոքերների կողմից տրամադրվող գները), եթե կազմակերպությունը որոշել է, որ այդ կողմերի տրամադրած գնանշված գները մշակված են սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան:

Բ46. Եթե տեղի է ունեցել ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործունեության ծավալի կամ մակարդակի նշանակալի նվազում, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք երրորդ կողմերի կողմից տրամադրված գնանշված գները մշակվել են օգտագործելով սովորական գործարքներն արտացոլող ընթացիկ տեղեկատվությունը կամ օգտագործելով գնահատման մեթոդներ, որոնք արտացոլում են շուկայի մասնակցի ենթադրությունները (ներառյալ՝ ռիսկին վերաբերող ենթադրությունները): Գնանշված գինը որպես իրական արժեքի չափման ելակետային տվյալ արժևորելիս՝ կազմակերպությունն ավելի քիչ է կշիռ է վերագրում (համեմատած իրական արժեքի այլ ցուցանիշների հետ, որոնք արտացոլում են գործարքների արդյունքները) այն գնանշումներին, որոնք չեն արտացոլում գործարքների արդյունքը:

Բ47. Ավելին, առկա վկայության կարևորությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնվի գնանշման բնույթը (օրինակ՝ արդյոք գնանշումը ցուցանշող գին է, թե պարտավորեցնող առաջարկ)՝ ավելի մեծ կշիռ տալով երրորդ կողմերի կողմից տրամադրվող գնանշումներին, որոնք ներկայացնում են պարտավորեցնող առաջարկներ:

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթները

Սույն հավելվածը սույն սրահարդի անբաժանելի մասն է և ունի նույն ուժը, ինչ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ մասերը:

Գ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2013թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Գ2. Սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի առաջընթաց կերպով՝ տարեկան այն ժամանակաշրջանի սկզբից, որում այն սկզբնապես կիրառվել է:

Գ3. Սույն ՖՀՄՍ-ի բացահայտման պահանջները կարող են չկիրառվել այն համեմատական տեղեկատվության մեջ, որը տրամադրվում է նախքան սույն ստանդարտի սկզբնական կիրառումն ընկած ժամանակաշրջանների համար:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 1

Փոփոխություններ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորություններում

Հղումներ

- ՀՀՄՄ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (2007 թվին վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՄ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՄ 16 Հիմնական միջոցներ (2003 թվին վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՄ 23 Փոխառության ծախսումներ
- ՀՀՄՄ 36 Ակտիվների արժեզրկում (2004 թվին վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՄ 37 Պահուսպներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ

Նախապատմություն

- 1 Շատ կազմակերպություններ ունեն հիմնական միջոցների ապատեղակայման, հեռացման կամ վերականգնման պարտականություններ: Սույն մեկնաբանության մեջ տվյալ տեսակի պարտականությունները անվանվում են «ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ պարտավորություններ»:
Ըստ ՀՀՄՄ 16-ի՝ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքը ներառում է հիմնական միջոցի ապատեղակայման, հեռացման և տեղանքի վերականգնման նախնական գնահատված ծախսումները, որոնց իրականացման պարտականությունները կազմակերպությունը ստանձնում է կա՛մ հիմնական միջոցի ձեռքբերման պահին, կա՛մ հետագա ժամանակահատվածում՝ որպես հետևանք այն բանի, որ տվյալ հիմնական միջոցը օգտագործվում է պաշարներ արտադրելուց բացի այլ նպատակով: ՀՀՄՄ 37-ը պարունակում է պահանջներ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ պարտավորությունների չափման վերաբերյալ: Սույն մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորությունների չափման փոփոխությունների ազդեցությունը հաշվառելու վերաբերյալ:

Գործողության ոլորտ

- 2 Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող այն պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք՝
 - ա) ճանաչվել են որպես հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի մաս՝ ըստ ՀՀՄՄ 16-ի:
 - բ) ճանաչվել են որպես պարտավորություն՝ ըստ ՀՀՄՄ 37-ի:Օրինակ՝ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ պարտավորություն կարող է գոյություն ունենալ գործարանի ապագործարկման, հանքարդյունաբերող ընկերությունների կողմից շրջակա միջավայրի վերականգնման կամ սարքավորումների հեռացման համար:

Հարցադրում

- 3 Սույն մեկնաբանությունը քննարկում է այն խնդիրը, թե ինչպես պետք է հաշվառվի հետևյալ դեպքերի ազդեցությունը՝ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորությունների չափման փոփոխության վրա՝

- ա) պարտավորության մարման համար պահանջվող տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների (օրինակ՝ դրամական հոսքեր) արտահոսքի գնահատման փոփոխություն.
- բ) ընթացիկ շուկայական զեղչման դրույքի փոփոխություն, ինչպես այն նկարագրված է ՀՀՄՍ 37-ի 47-րդ պարագրաֆում (այն ներառում է ժամանակի մեջ դրամի փոփոխության ազդեցությունը և պարտավորությանը հատուկ ռիսկերը).
- գ) աճ, որն արտացոլում է անցած ժամանակը (որը նաև կոչվում է զեղչման հետադարձում):

Փոխհամաձայնություն

- 4 Ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորությունների չափման փոփոխությունները, որոնք պարտավորության մարման համար անհրաժեշտ տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի գնահատված գումարի կամ ժամանակի փոփոխությունների կամ զեղչման դրույքի փոփոխության հետևանք են, պետք է հաշվառվեն 5-7-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:
- 5 Եթե ակտիվը չափվում է ինքնարժեքի մոդելով, ապա՝
 - ա) պարտավորության փոփոխությունները պետք է ավելացնեն կամ նվազեցնեն համապատասխան ակտիվի արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանում, և ենթակա են բ) կետի կիրառմանը.
 - բ) ակտիվի արժեքից նվազեցվող գումարը չպետք է գերազանցի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե պարտավորության նվազումը գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա այդ գերազանցող մասը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում.
 - գ) Եթե ճշգրտման արդյունքում ակտիվի արժեքը աճում է, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք այդ փաստը համարվում է հայտանիշ այն բանի, որ ակտիվի նոր հաշվեկշռային արժեքը ամբողջովին փոխհատուցելի չէ: Եթե սա այդպիսի հայտանիշ է, ապա կազմակերպությունը պետք է իրականացնի ակտիվի արժեզրկման ստուգում՝ գնահատելով դրա փոխհատուցվող գումարը, և պետք է հաշվառի արժեզրկումից կորուստ՝ ըստ ՀՀՄՍ 36-ի:
- 6 Եթե ակտիվը չափվում է վերագնահատման մոդելով, ապա՝
 - ա) պարտավորության փոփոխությունները պետք է փոխեն ակտիվի վերագնահատումից աճի մնացորդը կամ նախկինում ճանաչված նվազեցումը, այնպես որ՝
 - (i) պարտավորության նվազեցումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ավելացնի վերագնահատումից աճի մնացորդը սեփական կապիտալում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այնքանով, որքանով կհակադարձի նախկինում շահույթում կամ վնասում ճանաչված վերագնահատումից նվազեցումը և ենթակա է բ) կետի կիրառմանը.
 - (ii) պարտավորության ավելացումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այն ենթակա է ճանաչման այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, և նվազեցնի վերագնահատումից աճի մնացորդը սեփական կապիտալում վերագնահատումից աճի մնացորդում տվյալ ակտիվին վերաբերվող կրեդիտային մնացորդի չափով.
 - բ) այն դեպքում, երբ պարտավորության նվազեցումը գերազանցում է ակտիվի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կլինի ճանաչված, եթե ակտիվը հաշվառվեր ինքնարժեքի մոդելով, գերազանցող մասը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում.
 - գ) պարտավորության փոփոխումը հայտանիշ է, որ ակտիվը, հնարավոր է, ունենա վերագնահատման կարիք, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում իրական արժեքից: Այդպիսի վերագնահատումները պետք է հաշվի առնվեն շահույթում կամ վնասում, կամ ըստ ա) կետի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչվելիք գումարները որոշելիս: Եթե վերագնահատումը անհրաժեշտ է, ապա այդ դասի բոլոր ակտիվները պետք է վերագնահատվեն.

- դ) ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է բացահայտումներ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում յուրաքանչյուր այլ համապարփակ եկամտի կամ ծախսի հոդվածի վերաբերյալ: Որպեսզի տվյալ պահանջը բավարարվի, վերագնահատումից աճի փոփոխությունները, որոնք ծագում են պարտավորության փոփոխությունից, պետք է առանձին ներկայացվեն և բացահայտվեն որպես այդպիսին:
- 7 Ակտիվի մաշվածության ենթակա ճշգրտված գումարը մաշվում է ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում: Հետևաբար, այն պահին, երբ ակտիվը հասնում է իր օգտակար ծառայության ժամկետի վերջին, դրա հետ կապված պարտավորությունների հետագա բոլոր փոփոխությունները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակ, երբ դրանք տեղի են ունենում: Այս դրույթը կիրառվում է թե՛ ինքնարժեքի մոդելի, թե՛ վերագնահատման մոդելի դեպքում:
- 8 Ձեռչման պարբերական հետադարձումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում որպես ֆինանսական ծախս այն ժամանակ, երբ դա տեղի է ունենում: ՀՀՄՍ 23-ով նախատեսված կապիտալացումը այս դեպքում չի թույլատրվում:

Ուժի մեջ մտնելը

- 9 Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2004 թվականի սեպտեմբերի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառման մեջ է դնում 2004 թվի սեպտեմբերի 1-ից առաջ, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 9Ա ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված տարբերակով) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառվող տերմինները: Բացի այդ այն հանգեցրել է 6-րդ պարագրաֆի փոփոխությանը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվի հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված տարբերակով) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա փոփոխությունները նույնպես պետք է կիրառվեն նույն ժամանակաշրջանի համար:

Անցում

- 10 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն <<Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական գնահատումներում և սխալներ>> ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների համաձայն¹:

¹ Եթե որևէ կազմակերպություն սույն մեկնաբանությունը կիրառում է 2005 հունվարի 1-ից առաջ սկսված հաշվետու ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է առաջնորդվի ՀՀՄՍ 8-ի նախորդ տարբերակով, որը կոչվում էր <<Հաշվետու ժամանակաշրջանի զուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ>>, եթե կազմակերպությունը չի կիրառում այդ ստանդարտի վերանայված տարբերակը այդ ժամանակաշրջանի համար:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 2

Կոոպերատիվ կազմակերպություններում անդամների բաժնեմասերը և նմանատիպ գործիքներ

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումը և ներկայացումը» (վերանայված՝ 2003 թ-ին)¹
- ՖՀՄՍ 9 «Ֆինանսական գործիքներ» (իրապարակված՝ 2010 թվականի հոկտեմբերին)
- ՖՀՄՍ 13 «Իրական արժեքի չափումը»

Նախադրյալներ

1. Կոոպերատիվները և նմանատիպ այլ կազմակերպություններ ձևավորվում են անհատների խմբերից՝ ընդհանուր տնտեսական և սոցիալական կարիքներ հոգալու համար: Սովորաբար, ազգային օրենքները կոոպերատիվները սահմանում են որպես միավորումներ, որոնք փորձում են խթանել իրենց անդամների տնտեսական առաջընթացը համատեղ տնտեսական գործունեության միջոցով (ինքն իրեն օգնելու սկզբունք): Կոոպերատիվներում անդամների մասնակցությունները հաճախ բնութագրվում են որպես անդամների բաժնեմասեր, միավորներ կամ նման այլ անուններով, որոնք ստորև կկոչվեն ,անդամների բաժնեմասեր:
2. ՀՀՄՍ 32-ը սահմանում է ֆինանսական գործիքները՝ որպես ֆինանսական պարտավորություններ, և սեփական կապիտալ դասակարգելու սկզբունքները: Այդ սկզբունքները մասնավորապես կիրառվում են վերադարձնելի գործիքների դասակարգման նկատմամբ, որոնք տիրապետողին թույլ են տալիս այդ գործիքները թողարկողին վերադարձնել դրամական միջոցի կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքի դիմաց: Կոոպերատիվներում անդամների բաժնեմասերի և նմանատիպ գործիքների նկատմամբ այդ սկզբունքների կիրառումը դժվար է: Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի մի քանի անդամներ խնդրել են պարզաբանել, թե ինչպես են ՀՀՄՍ 32-ի այդ սկզբունքները կիրառվում անդամների բաժնեմասերի և նմանատիպ գործիքների նկատմամբ, որոնք ունեն որոշակի հատկանիշներ, ինչպես նաև՝ այն հանգամանքների նկատմամբ, որոնց պարագայում այդ հատկանիշներն ազդում են այդ գործիքները որպես պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ դասակարգելու վրա:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է ՀՀՄՍ 32-ի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, ներառյալ կոոպերատիվ կազմակերպությունների անդամներին տեղաբաշխված ֆինանսական գործիքները, որոնք վկայում են կազմակերպությունում անդամների սեփականության բաժնեմասի մասին: Սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում այն ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, որոնք մարվելու են կամ կարող են մարվել կազմակերպության սեփական կապիտալի գործիքներով:

¹ 2005 թ. օգոստոսին ՀՀՄՍ 32-ը փոփոխվել և վերանվանվել է ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»: 2008 թ. փետրվարին ՀՀՄՍ-ն փոփոխություն կատարեց ՀՀՄՍ 32-ում պահանջելով, որ գործիքները դասակարգվեն որպես սեփական կապիտալ, եթե այդ գործիքներն ունեն այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են այն բոլոր պայմանները, որոնք նշված են ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

Խնդիրը

4. Շատ ֆինանսական գործիքներ, ներառյալ անդամների բաժնեմասերը, ունեն սեփական կապիտալին բնորոշ հատկանիշներ, այդ թվում քվեարկության (ձայնի) իրավունքներ և շահաբաժինների բաշխումներին մասնակցելու իրավունքներ: Որոշ ֆինանսական գործիքներ իրենց տիրապետողին իրավունք են տալիս պահանջելու մարում դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, բայց կարող են նախատեսել սահմանափակումներ կամ ենթակա լինել սահմանափակումների՝ ֆինանսական գործիքների մարման առումով: Ինչպե՞ս պետք է այդ մարման պայմանները գնահատվեն ֆինանսական գործիքները որպես պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ դասակարգելու մասին որոշումներ կայացնելիս:

Փոխհամաձայնություն

5. Ֆինանսական գործիք (այդ թվում կոոպերատիվ կազմակերպություններում անդամների բաժնեմասեր) տիրապետողի՝ մարում պահանջելու պայմանագրային իրավունքն ինքնին չի հանգեցնում, որպեսզի ֆինանսական գործիքը դասակարգվի որպես ֆինանսական պարտավորություն: Կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի ֆինանսական գործիքի բոլոր պայմանները դրանք որպես ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ դասակարգելու մասին որոշում կայացնելիս: Այս պայմանները ներառում են դասակարգման պահին գործող համապատասխան ազգային օրենքները, կանոնակարգերը և կազմակերպության կանոնադրությունը և չեն ներառում այդ օրենքների, կանոնակարգերի կամ կանոնադրության ակնկալվող հետագա փոփոխությունները:
6. Անդամների բաժնեմասերը, որոնք կդասակարգվեն որպես սեփական կապիտալ, եթե անդամները չունենային մարում պահանջելու իրավունք, համարվում են սեփական կապիտալ, երբ առկա է 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆներում նկարագրված պայմաններից որևէ մեկը, կամ երբ անդամների բաժնեմասերն ունեն բոլոր այն հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմանները, որոնք նշված են ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Ցպահանջ ավանդները, ներառյալ ընթացիկ հաշիվները, ավանդային հաշիվները և նմանատիպ պայմանագրերը, որոնք առաջանում են, երբ անդամները գործում են որպես հաճախորդներ, համարվում են կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություններ:
7. Անդամների բաժնեմասերը սեփական կապիտալ են, եթե կազմակերպությունն ունի անդամների բաժնեմասերը մարելուց հրաժարվելու ոչ պայմանական իրավունք:
8. Ազգային օրենքը, կանոնակարգը կամ կազմակերպության կանոնադրությունը կարող են տարբեր տեսակի արգելքներ դնել անդամների բաժնեմասերի մարման վրա, օրինակ՝ ոչ պայմանական արգելքներ կամ իրացվելիության չափանիշի վրա հիմնված արգելքներ: Եթե մարումը ոչ պայմանականորեն արգելված է ազգային օրենքով, կանոնակարգով կամ կազմակերպության կանոնադրությամբ, ապա անդամների բաժնեմասերը սեփական կապիտալ են: Սակայն ազգային օրենքի, կանոնակարգի կամ կազմակերպության գործող կանոնադրության դրույթները, որոնք արգելում են մարումը միայն պայմանների (ինչպիսիք են իրացվելիության հետ կապված սահմանափակումները) բավարարման (կամ չբավարարման) դեպքում, չեն հանգեցնում այն բանին, որ անդամների բաժնեմասերը սեփական կապիտալ լինեն:
9. Ոչ պայմանական արգելքը կարող է լինել բացարձակ, երբ մարումներն արգելված են ընդհանրապես: Ոչ պայմանական արգելքը կարող է լինել մասնակի, երբ արգելվում է անդամների բաժնեմասերի մարումը, եթե այդ մարման արդյունքում անդամների բաժնեմասերի թիվը կամ անդամների բաժնեմասերից վճարված կապիտալի գումարը կընկնի սահմանված մակարդակից ներքև: Անդամների բաժնեմասերը՝ մարման արգելքները գերազանցող մասով, պարտավորություններ են, բացառությամբ երբ կազմակերպությունն ունի մարումը մերժելու ոչ պայմանական իրավունք, ինչպես նկարագրված է 7-րդ պարագրաֆում, կամ երբ անդամների բաժնեմասերն ունեն բոլոր այն հատկանիշները և բավարարում են բոլոր այդ պայմանները, որոնք նշված են ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Որոշ դեպքերում բաժնեմասերի քանակը կամ վճարված կապիտալի գումարը, որը ենթակա է մարման արգելքի, կարող է ժամանակ առ ժամանակ փոփոխության ենթարկվել: Մարման արգելքի նմանատիպ

փոփոխությունը հանգեցնում է ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի միջև փոխանցմանը:

10. Սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմակերպությունը պետք է չափի մարման գծով իր ֆինանսական պարտավորությունն իրական արժեքով: Այդ դեպքում, երբ անդամների բաժնեմասերն ունեն մարման իրավունք, կազմակերպությունը մարման գծով ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը չափում է ոչ պակաս այն առավելագույն գումարից, որը ենթակա է վճարման՝ համաձայն իր կանոնադրության կամ կիրառվող օրենքի մարման վերաբերյալ դրույթների, զեղչված այն առաջին օրվանից, երբ կարող է պահանջվել այդ գումարի վճարումը (տե՛ս օրինակ 3):
11. ՀՀՄՍ 32-ի 35-րդ պարագրաֆի պահանջի համաձայն՝ սեփական կապիտալի գործիքների տիրապետողներին կատարված բաշխումները ճանաչվում են ուղղակիորեն սեփական կապիտալում շահութահարկի գծով եկամուտը հանելուց հետո: Տոկոսները, շահաբաժինները և այլ հատույցներ, որոնք վերաբերում են որպես ֆինանսական պարտավորություն դասակարգված ֆինանսական գործիքներին, համարվում են ծախսեր՝ անկախ այն բանից, թե այդ վճարված գումարները իրավականորեն բնորոշվում են որպես շահաբաժիններ, տոկոսներ, թե այլ կերպ:
12. Սույն փոխհամաձայնության մաս հանդիսացող Հավելվածում բերված են սույն փոխհամաձայնության կիրառման օրինակներ:

Բացահայտումը

13. Երբ մարման արգելքի փոփոխությունը հանգեցնում է ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի միջև գումարի փոխանցմանը, կազմակերպությունը պետք է առանձին բացահայտի փոխանցման գումարը, ժամկետը և պատճառը:

Ուժի մեջ մտնելը

14. Սույն Մեկնաբանության ուժի մեջ մտնելու և անցումային պահանջները նույնն են, ինչ ՀՀՄՍ 32-ինը (վերանայված՝ 2003-ին): Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը: Սույն Մեկնաբանությունը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 14Ա. 6-րդ, 9-րդ, Ա1 և Ա12 պարագրաֆներում կատարված փոփոխությունները պետք է կիրառվեն 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը 2008 թվականի փետրվարի 1-ին հրապարակված «Վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականությունները» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա 6-րդ, 9-րդ, Ա1 և Ա12 պարագրաֆներում կատարված փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
15. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է Ա8 և Ա10 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
16. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է Ա8 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

Հավելված

Փոխհամաձայնության կիրառման օրինակներ

Սույն հավելվածը այս Մեկնաբանության անբաժանելի մասն է:

Ա1 Սույն հավելվածում ներկայացված են ՖՀՄՍԿ փոխհամաձայնության կիրառման յոթ օրինակներ: Այս օրինակները չեն կազմում սպառիչ ցուցակ. այլ փաստերի վրա հիմնված իրավիճակներ նույնպես հնարավոր են: Յուրաքանչյուր օրինակում ենթադրվում է, որ տվյալ օրինակի ելակետային տվյալներում ներկայացվածներից բացի, չկան այլ պայմաններ, որոնց պահանջների համաձայն ֆինանսական գործիքը կդասակարգվեր որպես ֆինանսական պարտավորություն, և որ ֆինանսական գործիքը չունի բոլոր այն հատկանիշները կամ չի բավարարում բոլոր այն պայմանները, որոնք նշված են ՀՀՄՍ 32-ի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

Մարումը մերժելու ոչ պայմանական իրավունք (օրինակ 7)

Օրինակ 1

Ելակետային տվյալներ

Ա2 Կազմակերպության կանոնադրությունը սահմանում է, որ մարումները կատարվում են բացառապես կազմակերպության հայեցողությամբ: Կանոնադրությունը չի տրամադրում այդ հայեցողության վերաբերյալ լրացուցիչ մանրամասներ կամ սահմանափակումներ: Անցյալում կազմակերպությունը երբեք չի մերժել մարել անդամների բաժնեմասերը, չնայած ղեկավարող մարմինն ունի այդ իրավունքը:

Դասակարգում

Ա3 Կազմակերպությունն ունի մարումը մերժելու ոչ պայմանական իրավունք, և անդամների բաժնեմասերը սեփական կապիտալ են: ՀՀՄՍ 32-ը սահմանում է դասակարգման սկզբունքներ, որոնք հիմնված են ֆինանսական գործիքի պայմանների վրա, և նշում է, որ հայեցողական վճարումներ կատարելու անցյալի փորձը կամ մտադրությունը չի հանգեցնում որպես պարտավորություն դասակարգելուն: ՀՀՄՍ 32-ի ԿՈւ26 պարագրաֆը սահմանում է.

«Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերը մարելի չեն, համապատասխան դասակարգումը որոշվում է դրանց կցված այլ իրավունքներով: Դասակարգումը հիմնված է պայմանագրային համաձայնագրերի էության գնահատման, ինչպես նաև ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի գործիքի սահմանումների վրա: Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերի (կումուլյատիվ կամ ոչ կումուլյատիվ) տիրապետողներին բաշխումները կատարվում են թողարկողի հայեցողությամբ, բաժնետոմսերը սեփական կապիտալի գործիքներ են: Արտոնյալ բաժնետոմսը որպես սեփական կապիտալի գործիք կամ ֆինանսական պարտավորություն դասակարգելու վրա չեն ազդում ստորև նշվածները՝

- ա) անցյալում կատարված բաշխումներ.
- բ) հետագայում բաշխումներ կատարելու մտադրություն.
- գ) թողարկողի սովորական բաժնետոմսի գնի վրա հնարավոր բացասական ազդեցություն, եթե բաշխումներ չկատարվեն (արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժիններ չվճարելու պարագայում սովորական բաժնետոմսերի գծով շահաբաժիններ վճարելու սահմանափակումների պատճառով).
- դ) թողարկողի՝ կապիտալ համարվող պահուստների գումար.
- ե) թողարկողի կողմից ժամանակաշրջանի համար ակնկալվող շահույթ կամ վնաս. կամ
- զ) թողարկողի կարողությունը կամ անկարողությունը՝ ազդելու ժամանակաշրջանի համար իր շահույթի կամ վնասի գումարի վրա:

Օրինակ 2

Ելակետային տվյալներ

- Ա4 Կազմակերպության կանոնադրությունը սահմանում է, որ մարումները կատարվում են բացառապես կազմակերպության հայեցողությամբ: Սակայն կանոնադրությունը նաև սահմանում է, որ մարման պահանջի հաստատումը կատարվում է ինքնաբերաբար, բացառությամբ երբ կազմակերպությունն ի վիճակի չէ կատարել վճարումներ՝ առանց խախտելու իրացվելիության կամ կապիտալ համարվող պահուստների վերաբերյալ ազգային կանոնակարգերը:

Դասակարգում

- Ա5 Կազմակերպությունը չունի մարումը մերժելու ոչ պայմանական իրավունք, և անդամների բաժնեմասերը ֆինանսական պարտավորություն են: Վերը նկարագրված սահմանափակումները հիմնված են կազմակերպության՝ իր պարտավորությունը մարելու կարողության վրա: Դրանք սահմանափակում են մարումները, եթե միայն իրացվելիության կամ պահուստային կապիտալի գծով պահանջները չեն բավարարվում և հետո այնքան ժամանակ, մինչև դրանք կբավարարվեն: Հետևաբար, ՀՀՄՍ 32-ում սահմանված սկզբունքների համաձայն՝ դրանք չեն հանգեցնում ֆինանսական գործիքը որպես սեփական կապիտալ դասակարգելուն: ՀՀՄՍ 32-ի ԿՈւ25 պարագրաֆը սահմանում է.

«Արտոնյալ բաժնետոմսերը կարող են թողարկվել տարբեր իրավունքներով: Արտոնյալ բաժնետոմսի ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք լինելը որոշելիս թողարկողը գնահատում է բաժնետոմսին կցված կոնկրետ իրավունքները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք այն ցուցադրում է ֆինանսական պարտավորության հիմնական հատկանիշները: Օրինակ՝ արտոնյալ բաժնետոմսը, որը նախատեսում է մարում սահմանված ամսաթվին կամ տիրապետողի հայեցողությամբ, պարունակում է ֆինանսական պարտավորություն, որովհետև թողարկողը ունի պարտականություն՝ բաժնետոմս տիրապետողին ֆինանսական ակտիվներ փոխանցելու: *Թողարկողի հնարավոր անկարողությունը՝ կատարելու արդյունյալ բաժնեպարտքը մարելու պարտականությունը, երբ դա պահանջվում է պայմանագրով՝ լինի դա միջոցների անբավարարության, օրենսդրական սահմանափակումների, թե շահույթների կամ պահուստային կապիտալի անբավարարության պատճառով, չի հերքում այդ պարտականության գոյությունը*» [Շեշտադրումն ավելացված է]:

Մարման արգելքները (պարագրաֆներ 8 և 9)

Օրինակ 3

Ելակետային տվյալներ

- Ա6 Կոոպերատիվ կազմակերպությունն անցյալում իր անդամներին բաժնեմասեր է տեղաբաշխել տարբեր ամսաթվերին և տարբեր գումարներով հետևյալ կերպ՝

- ա) 20X1 թ. հունվարի 1-ին՝ 100000 բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը 10 ԴՄ-ով (1000000 ԴՄ),
բ) 20X2 թ. հունվարի 1-ին՝ 100000 բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը՝ 20 ԴՄ (յուրաքանչյուրը 2000000 ԴՄ, այնպես որ թողարկված բաժնետոմսերի դիմաց ընդհանուր գումարը 3000000 ԴՄ է):

Բաժնետոմսերը ենթակա են մարման ըստ պահանջի՝ իրենց թողարկման գումարով:

- Ա7 Կազմակերպության կանոնադրությունը սահմանում է, որ կուտակային (աճողական) մարումները չեն կարող գերազանցել իր անդամների երբևէ շրջանառության մեջ գտնված բաժնեմասերի ամենամեծ քանակի 20 տոկոսը: 20X2 թ. դեկտեմբերի 31-ին կազմակերպությունն ունի 200000 շրջանառվող բաժնեմաս, որն անդամների երբևէ շրջանառության մեջ գտնված բաժնետոմսերի ամենամեծ քանակն է, և ոչ մի բաժնետոմս անցյալում չի մարվել: 20X3 թ. հունվարի 1-ին կազմակերպությունը փոփոխություններ է կատարում իր կանոնադրության մեջ և բարձրացնում է կուտակային (աճողական) մարումների թույլատրելի մակարդակը՝ այն հասցնելով մինչև իր անդամների երբևէ շրջանառության մեջ գտնված բաժնեմասերի ամենամեծ քանակի 25 տոկոսը:

Դասակարգում

Նախքան գործող կանոնադրության մեջ փոփոխություններ կատարելը

- Ա8 Անդամների բաժնեմասերը մարման արգելքը գերազանցող մասով ֆինանսական պարտավորություններ են: Կոոպերատիվը այս ֆինանսական պարտավորությունը չափում է իրական արժեքով սկզբնական ճանաչման ժամանակ: Քանի որ այս բաժնեմասերը ենթակա են մարման՝ ըստ պահանջի, կոոպերատիվը չափում է նմանատիպ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը, ինչպես պահանջվում է ՖՀՄՍ 13-ի 47-րդ պարագրաֆով, որը սահմանում է. «Ցպահանջ մարման իրավունքով ֆինանսական պարտավորության (օրինակ՝ ցպահանջ ավանդ) իրական արժեքը փոքր չէ մարման պահանջի պահին վճարվող գումարից...»: Հետևաբար, կոոպերատիվ կազմակերպությունը որպես ֆինանսական պարտավորություն է դասակարգում մարման դրույթների համաձայն մարման պահանջի պահին վճարվելիք առավելագույն գումարը:
- Ա9 20X1 թ. հունվարի 1-ին մարման դրույթների համաձայն վճարվելիք առավելագույն գումարը 20000 բաժնեմաս է՝ յուրաքանչյուրը 10 ԴՄ, և, հետևաբար, կազմակերպությունը 200000 ԴՄ-ը դասակարգում է որպես ֆինանսական պարտավորություն, իսկ 800000 ԴՄ-ը՝ որպես սեփական կապիտալ: Սակայն 20X2 թ. հունվարի 1-ին 20 ԴՄ-անոց նոր բաժնեմասերի տեղաբաշխման հետևանքով մարման դրույթների համաձայն վճարվելիք առավելագույն գումարն աճում է՝ դառնալով 40000 բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը 20 ԴՄ: 20 ԴՄ-անոց լրացուցիչ բաժնեմասերի տեղաբաշխումը ստեղծում է նոր պարտավորություն, որը սկզբնական ճանաչման ժամանակ չափվում է իրական արժեքով: Բաժնեմասերի տեղաբաշխումից հետո պարտավորությունը կազմում է տեղաբաշխված բաժնեմասերի ընդհանուր թվի (200000) 20 տոկոսը՝ չափվելով 20 ԴՄ-ով, կամ 800000 ԴՄ: Սա պահանջում է 600000 ԴՄ լրացուցիչ պարտավորության ճանաչում: Այս օրինակում չի ճանաչվում ո՛չ շահույթ, ո՛չ վնաս: Հետևաբար, կազմակերպությունն այժմ 800000 ԴՄ-ը դասակարգում է որպես ֆինանսական պարտավորություն, իսկ 2200000 ԴՄ-ը՝ որպես սեփական կապիտալ: Այս օրինակում ենթադրվում է, որ այս գումարները չեն փոխվում 20X1 թ. հունվարի 1-ի և 20X2 թ. դեկտեմբերի 31-ի միջև ընկած ժամանակահատվածում:

Կանոնադրության փոփոխությունից հետո

- Ա10 Կանոնադրության փոփոխությունից հետո կոոպերատիվ կազմակերպությունից այժմ կարող է պահանջվել մարել առավելագույնը իր շրջանառվող բաժնեմասերի 25 տոկոսը կամ առավելագույնը 50000 բաժնեմաս՝ յուրաքանչյուրը 20 ԴՄ-ով: Համապատասխանաբար, 20X3 թ. հունվարի 1-ին կոոպերատիվը որպես ֆինանսական պարտավորություն է դասակարգում 1000000 ԴՄ-ը, որը, մարման դրույթների համաձայն, մարման պահանջի պահին վճարվելիք առավելագույն գումարն է՝ որոշված ՖՀՄՍ 9-ի 5.4.3 պարագրաֆի համապատասխան: Հետևաբար, 20X3 թ. հունվարի 1-ին կազմակերպությունը սեփական կապիտալից ֆինանսական պարտավորություն է փոխանցում 200000 ԴՄ-ի չափով մի գումար, որի արդյունքում որպես սեփական կապիտալ դասակարգված մնում է 2000000 ԴՄ: Այս օրինակում կազմակերպությունը փոխանցման գծով շահույթ կամ վնաս չի ճանաչում:

Օրինակ 4

Ելակետային տվյալներ

- Ա11 Կոոպերատիվների գործունեությունը կարգավորող ազգային օրենքը կամ կազմակերպության կանոնադրության պայմանները կազմակերպությանն արգելում են մարել անդամների բաժնեմասերը, եթե, դրանք մարելով, այն կնվազեցնի անդամների բաժնեմասերից վճարված կապիտալը՝ այն դարձնելով անդամների բաժնեմասերից վճարված կապիտալի առավելագույն գումարի 75 տոկոսից ցածր: Տվյալ կոոպերատիվի համար առավելագույն գումարը 1000000 ԴՄ է: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում վճարված կապիտալի մնացորդը 900000 ԴՄ է:

Դասակարգում

- Ա12 Այս դեպքում 750000 ԴՄ-ը կդասակարգվեր որպես սեփական կապիտալ, իսկ 150000 ԴՄ-ը՝ որպես ֆինանսական պարտավորություն: Արդեն մեջբերված պարագրաֆներից բացի, ՀՀՄՍ 32-ի 18 (բ) պարագրաֆը մասամբ սահմանում է.

... ֆինանսական գործիքը, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս այն վերադարձնելու թողարկողին դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց (“վերադարձնելի գործիք”), ֆինանսական պարտավորություն է, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալի գործիքներ՝ համաձայն 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆների: Ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է, նույնիսկ երբ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարը որոշվում է ինդեքսի կամ այլ ցուցանիշի հիման վրա, որը կարող է աճել կամ նվազել: Տիրապետողի համար դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց այդ գործիքը թողարկողին հետ վերադարձնելու իրավունքի առկայությունը նշանակում է, որ վերադարձնելի գործիքը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալի գործիքներ՝ համաձայն 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆների:

- Ա13 Այս օրինակում նկարագրված մարման արգելքը տարբերվում է ՀՀՄՍ 32-ի 19-րդ և ԿՈւ25 պարագրաֆներում նկարագրված սահմանափակումներից: Այդ արգելքներն իրենցից ներկայացնում են կազմակերպության՝ ֆինանսական պարտավորության գծով հասանելիք գումարը վճարելու կարողության սահմանափակումներ, այսինքն՝ դրանք արգելում են պարտավորության վճարումը, եթե միայն սահմանված պայմանները բավարարված են: Ի տարբերություն դրա՝ այս օրինակում նկարագրված է սահմանված գումարը գերազանցող մարումների ոչ պայմանական արգելք՝ անկախ անդամների բաժնեմասերը մարելու կազմակերպության կարողությունից (օրինակ՝ ելնելով իր դրամական միջոցների, շահույթների կամ կապիտալ հանդիսացող բաշխելի պահուստների առկայությունից): Ըստ էության, մարման արգելքը չի թույլատրում, որպեսզի կազմակերպությունը ստանձնի վճարված կապիտալի սահմանված գումարը գերազանցող մարում կատարելու ֆինանսական պարտավորություն: Հետևաբար, բաժնեմասերի այն մասը, որը ենթակա է մարման արգելքի, ֆինանսական պարտավորություն չէ: Չնայած յուրաքանչյուր անդամի բաժնեմասերը կարող են մարվել առանձին-առանձին, ընդհանուր շրջանառվող բաժնետոմսերի մի մասը չի կարող մարվել ոչ մի դեպքում, բացառությամբ կազմակերպության լուծարման դեպքի:

Օրինակ 5

Ելակետային տվյալներ

- Ա14 Այս օրինակի փաստերը սահմանված են 4-րդ օրինակում: Բացի այդ, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին ազգային օրենսդրությամբ սահմանված իրացվելիության պահանջները կազմակերպությանն արգելում են մարել իր անդամների բաժնեմասերը, բացառությամբ եթե իր ունեցած դրամական միջոցները և կարճաժամկետ ներդրումները գերազանցում են սահմանված գումարը: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այս իրացվելիության պահանջների հետևանքով կազմակերպությունն իր անդամների բաժնեմասերը մարելու համար չի կարող վճարել ավելին, քան 50000 ԴՄ:

Դասակարգում

- Ա15 Ինչպես 4-րդ օրինակում, կազմակերպությունը 750000 ԴՄ-ը դասակարգում է որպես սեփական կապիտալ, իսկ 150000 ԴՄ-ը՝ որպես ֆինանսական պարտավորություն: Սա բացատրվում է այն բանով, որ որպես պարտավորություն դասակարգված գումարը հիմնված է կազմակերպության՝ մարումը մերժելու ոչ պայմանական իրավունքի վրա, այլ ոչ թե այն պայմանական սահմանափակումների, որոնք կանխում են մարումը, եթե միայն իրացվելիության կամ այլ պահանջները բավարարված չեն և միայն այնքան ժամանակ, մինչև դրանք կբավարարվեն: Այս դեպքում կիրառվում են ՀՀՄՍ 32-ի 19-րդ և ԿՈւ25 պարագրաֆների դրույթները:

Օրինակ 6

Ելակետային տվյալներ

- Ա16 Կազմակերպության կանոնադրությունն իրեն արգելում է մարել անդամների բաժնեմասերը, բացառությամբ երբ մարումը չի գերազանցում նախորդ երեք տարիների ընթացքում նոր կամ առկա անդամներին լրացուցիչ բաժնեմասերի տեղաբաշխումից ստացված մուտքերը: Բաժնեմասերի տեղաբաշխումից ստացված մուտքերը պետք է օգտագործվեն այն բաժնեմասերը մարելու համար,

որոնց համար անդամները պահանջել են մարում: Նախկին երեք տարիների ընթացքում անդամների բաժնեմասերի տեղաբաշխումից ստացված շահույթները կազմել են 12000 ԴՄ, և ոչ մի անդամի բաժնեմաս չի մարվել:

Դասակարգում

Ա17 Կազմակերպությունն անդամների բաժնեմասերից 12000 ԴՄ-ը դասակարգում է որպես ֆինանսական պարտավորություն: 4-րդ օրինակում նկարագրված եզրակացությունների համաձայն՝ անդամների բաժնեմասերը, որոնք ենթակա են մարման գծով ոչ պայմանական արգելքի, ֆինանսական պարտավորություններ չեն: Այսպիսի ոչ պայմանական արգելք կիրառվում է նախորդ երեք տարիներից առաջ տեղաբաշխված բաժնեմասերից ստացված մուտքերին հավասար գումարի նկատմամբ և, հետևաբար, այդ գումարը դասակարգվում է որպես սեփական կապիտալ: Սակայն նախորդ երեք տարիների ընթացքում տեղաբաշխված բաժնեմասերից ստացված մուտքերին հավասար գումարը ենթակա չէ մարման գծով ոչ պայմանական արգելքի: Համապատասխանաբար, նախորդ երեք տարիների ընթացքում տեղաբաշխված բաժնեմասերից ստացված մուտքերն առաջացնում են ֆինանսական պարտավորություններ, մինչև որ նրանք այլևս մատչելի չեն լինի անդամների բաժնեմասերը մարելու համար: Արդյունքում, կազմակերպությունն ունենում է ֆինանսական պարտավորություն, որը հավասար է նախորդ երեք տարիների ընթացքում տեղաբաշխված բաժնեմասերից ստացված մուտքերին՝ հանած այդ ժամանակաշրջանում կատարված մարումները:

Օրինակ 7

Ելակետային տվյալներ

Ա18 Կազմակերպությունը կոոպերատիվ բանկ է: Կոոպերատիվ բանկերի գործունեությունը կարգավորող ազգային օրենքը սահմանում է, որ կազմակերպության ընդհանուր շրջանառվող պարտավորությունների առնվազն 50 տոկոսը (կանոնակարգերում սահմանված իմաստով այս տերմինը ներառում է անդամների բաժնեմասերի հաշիվները) պետք է լինի անդամների կողմից վճարված կապիտալի տեսքով: Այդպիսի կարգավորման արդյունքում, եթե կոոպերատիվի բոլոր շրջանառվող (չմարված) պարտավորությունները անդամների բաժնեմասերի տեսքով են, այն ի վիճակի է դրանք բոլորը մարել: 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին կազմակերպությունն ունի ընդամենը 200000 ԴՄ շրջանառվող (չմարված) պարտավորություն, որից 125000 ԴՄ-ն իրենից ներկայացնում է անդամների բաժնեմասերի հաշիվները: Անդամների բաժնեմասերի հաշիվների պայմանները տիրապետողին թույլ են տալիս դրանք մարել ըստ պահանջի, և կազմակերպության կանոնադրության մեջ չկան մարման նկատմամբ սահմանափակումներ:

Դասակարգում

Ա19 Այս օրինակում անդամների բաժնեմասերը դասակարգվում են որպես ֆինանսական պարտավորություններ: Մարման արգելքը նման է ՀՀՄՍ 32-ի 19-րդ և ԿՈւ25 պարագրաֆներում նկարագրված սահմանափակումներին: Արգելքը կազմակերպության ֆինանսական պարտավորության գծով հասանելիք գումարը վճարելու կարողության պայմանական սահմանափակում է, այսինքն՝ դրանք արգելում են պարտավորության մարումը, եթե միայն բավարարված են սահմանված պահանջները: Ավելի կոնկրետ՝ կազմակերպությունից կարող է պահանջվել մարել անդամների բաժնեմասերի ամբողջ գումարը (125000 ԴՄ), եթե այն վճարել է իր բոլոր մնացած պարտավորությունները (75000 ԴՄ): Հետևաբար, մարման գծով արգելքը կազմակերպությանը չի կանխում ստանձնել ֆինանսական պարտավորություն՝ մարելու սահմանվածից ավելի քանակով անդամների բաժնեմասեր կամ գումարով վճարված կապիտալ: Այն թույլ է տալիս կազմակերպությանը միայն հետաձգել մարումը մինչև պայմանի բավարարումը, այսինքն՝ այլ պարտավորությունների վճարումը: Այս օրինակում անդամների բաժնեմասերը ենթակա չեն մարման գծով ոչ պայմանական արգելքի և, հետևաբար, դասակարգվում են որպես ֆինանսական պարտավորություններ:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 4

Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում

Հղումներ

- ՖՀՄՄ 13 «Իրական արժեքի չափումը»
- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» (2004 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՖՀՄՄԿ 12 «Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»

Նախապատմություն

1. Կազմակերպությունը կարող է դառնալ մեկ կամ մի շարք փոխկապված գործարքներ ընդգրկող համաձայնության կողմ, որը չի կրում վարձակալության իրավական ձև, սակայն փոխանցում է ակտիվի (օրինակ՝ հիմնական միջոցի որևէ միավորի), օգտագործման իրավունքը՝ վճարի կամ վճարների դիմաց: Այդ համաձայնությունների օրինակները, որոնց դեպքում մի կազմակերպություն (մատակարարը) կարող է փոխանցել ակտիվի օգտագործման իրավունքը մեկ այլ կազմակերպության (գնորդին)՝ հաճախ մատուցելով նաև դրա հետ կապակցված ծառայություններ, ներառում են՝
 - արտաքին ռեսուրսների ներգրավման համաձայնություններ (օրինակ՝ կազմակերպության տվյալների մշակման պատվիրումը այլ կազմակերպության):
 - հեռահաղորդակցության ոլորտի համաձայնություններ, ըստ որոնց՝ ցանցային հզորություններ տրամադրողները այդ հզորություններից օգտվելու իրավունքներ տրամադրող պայմանագրեր են կնքում գնորդների հետ:
 - «Վերցրու կամ վճարիր» սկզբունքով և նման պայմանագրեր, ըստ որոնց՝ գնորդները պետք է կատարեն սահմանված վճարները՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք նրանք կվերցնեն ըստ պայմանագրի մատակարարվող ապրանքները կամ ծառայությունները (օրինակ՝ մատակարարին պատկանող գեներատորի արտադրած ըստ էության ամբողջ էներգիան ձեռք բերելու վերաբերյալ «վերցրու կամ վճարիր» սկզբունքով պայմանագիր):
2. Սույն Մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու համար, արդյոք նման համաձայնությունները հանդիսանում են վարձակալություն կամ պարունակում են վարձակալություն, որի հաշվառումը պետք է իրականացվի համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի: Այն չի տրամադրում ուղեցույց, թե ինչպես պետք է դասակարգվի վարձակալությունը այդ ստանդարտի համաձայն:
3. Որոշ համաձայնություններում վարձակալության առարկա հանդիսացող՝ հիմքում ընկած ակտիվը ավելի խոշոր ակտիվի մի մաս է կազմում: Այս Մեկնաբանությունը չի անդրադառնում այն հարցին, թե ինչպես որոշել՝ երբ է, ՀՀՄՍ 17-ի կիրառման նպատակով, ավելի խոշոր ակտիվի մի մաս կազմող ակտիվը հանդիսանում հիմքում ընկած ակտիվ: Այնուամենայնիվ, այն համաձայնությունները, որոնց հիմքում ընկած ակտիվը ներկայացնում է հաշվառման միավոր՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 38-ի, ընդգրկվում են սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտի մեջ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում այն համաձայնությունների նկատմամբ, որոնք.

- ա) վարձակալություն են կամ պարունակում են վարձակալություն, սակայն բացառված են ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտից.
- բ) կամ հանրայինից մասնավոր ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ են, որոնք գտնվում են ՖՀՄՄԿ 12-ի գործողության ոլորտում:

Հարցադրումներ

- 5. Սույն Մեկնաբանությունն անդրադառնում է հետևյալ հարցերին՝
 - ա) ինչպես որոշել, արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի սահմանման.
 - բ) երբ պետք է գնահատել կամ վերանայել գնահատականը, արդյոք տվյալ համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն.
 - գ) եթե համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն, ինչպես պետք է տարանջատել վարձակալության վճարները պայմանագրի այլ տարրերի գծով վճարներից:

Փոխհամաձայնություն

Որոշում՝ արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն

- 6. Որոշումը, թե արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն, պետք է հիմնված լինի համաձայնության էության վրա, և պահանջում է գնահատում.
 - ա) արդյո՞ք համաձայնության կատարումը կախված է որոշակի ակտիվի կամ ակտիվների (ակտիվ) օգտագործումից.
 - բ) արդյո՞ք համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

Համաձայնության կատարումը կախված է որոշակի ակտիվի օգտագործումից

- 7. Չնայած որոշակի ակտիվը կարող է բացահայտ կերպով նշված լինել համաձայնության մեջ՝ այն վարձակալության առարկա չի հանդիսանում, եթե համաձայնության կատարումը կախված չէ այդ ակտիվի օգտագործումից: Օրինակ՝ եթե մատակարարը պարտավորվում է մատակարարել սահմանված ծավալի ապրանքներ կամ ծառայություններ և ունի իրավունք և հնարավորություն մատակարարելու այդ ապրանքներն ու ծառայությունները՝ օգտագործելով այլ ակտիվներ, որոնք համաձայնության մեջ որոշակիորեն նշված չեն, ապա համաձայնության կատարումը կախված չէ որոշակի ակտիվից, և համաձայնությունը չի պարունակում վարձակալություն: Երաշխիքային պարտականությունը,, որը թույլ է տալիս կամ պահանջում է միևնույն կամ համանման ակտիվների փոխարինում, երբ տվյալ որոշակի ակտիվը պատշաճ ձևով չի գործում, չի բացառում համաձայնության դիտարկումը որպես վարձակալություն: Բացի դրանից, պայմանագրային որևէ դրույթ (պայմանական կամ ոչ պայմանական), որը մատակարարին թույլ է տալիս կամ նրանից պահանջում է ցանկացած պատճառով այլ ակտիվներ փոխարինել սահմանված ամսաթվին կամ դրանից հետո, չի բացառում համաձայնության դիտարկումը որպես վարձակալություն մինչև այդ փոխարինման ամսաթիվը:
- 8. Ակտիվը անուղակիորեն որոշակիացված է, եթե, օրինակ, մատակարարն ունի կամ վարձակալում է միայն մի ակտիվ, որի միջոցով պետք է կատարի իր պարտականությունը, և պարտականության կատարումը այլընտրանքային ակտիվների օգտագործմամբ մատակարարի համար տնտեսապես հիմնավորված կամ գործնականում իրագործելի չէ:

Համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը

- 9. Համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը, եթե համաձայնությունը հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումը վերահսկելու իրավունքը փոխանցում է գնորդին (վարձակալին): Հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումը վերահսկելու իրավունքը փոխանցվում է, եթե բավարարվում է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.

- ա) գնորդը հնարավորություն կամ իրավունք ունի կառավարելու ակտիվը, կամ ուղղորդելու այլ անձանց՝ կառավարելու այդ ակտիվը իր կողմից սահմանված ձևով՝ ստանալով կամ վերահսկելով այդ ակտիվի արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը.
- բ) գնորդը հնարավորություն կամ իրավունք ունի վերահսկելու հիմքում ընկած ակտիվի ֆիզիկական հասանելիությունը՝ ստանալով կամ վերահսկելով այդ ակտիվի արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը.
- գ) փաստերն ու հանգամանքները ցույց են տալիս, որ շատ փոքր է հավանականությունը, որ, բացի գնորդից, մեկ կամ ավելի այլ կողմեր կստանան պայմանագրի ժամկետի ընթացքում ակտիվի կողմից արտադրված կամ ստեղծված արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը, և այն գինը, որ գնորդը կվճարի արտադրանքի համար, ո՛չ ֆիքսված է պայմանագրում՝ ըստ արտադրանքի միավորի, ո՛չ էլ հավասար է մեկ միավոր արտադրանքի ընթացիկ շուկայական գնին այդ արտադրանքի առաքման պահին:

Համաձայնության գնահատումը կամ գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք այն վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն

10. Համաձայնության գնահատումը, արդյոք այն պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի համաձայնության սկզբին, որն իրենից ներկայացնում է համաձայնության ամսաթվից և կողմերի՝ համաձայնության հիմնական դրույթների կատարման պարտականության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղը՝ հիմնվելով բոլոր փաստերի և հանգամանքների վրա: Համաձայնության սկզբից հետո համաձայնության գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի, միայն եթե բավարարվում է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.

- ա) տեղի է ունեցել փոփոխություն պայմանագրային դրույթներում, եթե միայն այդ փոփոխությունը չի նորացնում համաձայնությունը կամ երկարացնում դրա ժամկետը.
- բ) իրագործվում է նորացման հնարավորությունը, կամ համաձայնության կողմերի միջև համաձայնեցվում է համաձայնության երկարաձգումը, եթե միայն նորացման կամ երկարաձգման ժամկետը նախապես ներառված չեն եղել վարձակալության ժամկետում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆի: Համաձայնության նորացումը կամ երկարաձգումը, որը չի ներառում սկզբնական համաձայնության դրույթներից որևէ մեկի փոփոխություն մինչև սկզբնական համաձայնության ժամկետի ավարտը, պետք է գնահատվի համաձայն 6-9-րդ պարագրաֆների՝ միայն նորացման կամ ժամկետի երկարաձգման ժամկետի մասով.
- գ) առկա է փոփոխություն որոշման մեջ՝ արդյոք իրագործումը կախված է որոշակի ակտիվից.
- դ) առկա է ակտիվի նշանակալի փոփոխություն, օրինակ՝ հիմնական միջոցի նշանակալի ֆիզիկական փոփոխություն:

11. Համաձայնության գնահատականի վերանայումը պետք է հիմնված լինի գնահատականի վերանայման ամսաթվի դրությամբ փաստերի և հանգամանքների վրա, ներառյալ համաձայնության մնացյալ ժամանակահատվածը: Գնահատականների փոփոխությունները (օրինակ՝ գնորդին կամ այլ պոտենցիալ գնորդների մատակարարման ենթակա արտադրանքի գնահատված ծավալի փոփոխությունը) չեն հանդիսանում գնահատականի վերանայման պատճառ: Եթե համաձայնագրի գնահատականը վերանայվում է և որոշվում է, որ այն պարունակում է վարձակալություն (կամ չի պարունակում վարձակալություն), ապա վարձակալության հաշվապահական հաշվառումը պետք է կիրառվի (կամ դրա կիրառումը պետք է դադարեցվի)

- ա) 10-րդ պարագրաֆի (ա), (գ) և (դ) դեպքերում այն պահից, երբ հանգամանքների փոփոխությունը բերում է գնահատականի վերանայման.
- բ) 10-րդ պարագրաֆի (բ) դեպքում նորացման կամ երկարաձգման ժամանակահատվածի սկզբին:

Վարձակալության վճարների տարանջատումը այլ վճարներից

12. Եթե համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, համաձայնության կողմերը պետք է համաձայնության վարձակալության տարրի նկատմամբ կիրառեն ՀՀՄՍ 17-ի պահանջները, եթե ՀՀՄՍ 17-ի 2-րդ պարագրաֆի համաձայն ազատված չեն այդ պահանջներից: Համապատասխանաբար, եթե համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, ապա այդ վարձակալությունը պետք է դասակարգվի որպես ֆինանսական վարձակալություն կամ գործառնական վարձակալություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի 7-9-րդ պարագրաֆների: ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտից դուրս համաձայնության այլ տարրերի հաշվառումը պետք է իրականացվի այլ ստանդարտներին համաձայն:
13. ՀՀՄՍ 17-ի պահանջների կիրառման նպատակով՝ համաձայնությամբ պահանջվող վճարները և այլ հատուցումներ պետք է տարանջատվեն վարձակալության և այլ տարրերից՝ դրանց հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա, համաձայնության սկզբին կամ համաձայնության գնահատման վերանայման պահին: Նվազագույն վարձավճարները, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆում, ներառում են միայն վարձակալության (այսինքն՝ ակտիվի օգտագործման իրավունքի) համար վճարները և չեն ներառում վճարները համաձայնության այլ տարրերի համար (օրինակ՝ սպասարկման և այլ ծախսումների արժեքը):
14. Որոշ դեպքերում վարձակալության գծով վճարները համաձայնության այլ տարրերի գծով վճարներից տարանջատելը գնորդից կպահանջի կիրառել որևէ գնահատման մեթոդ: Օրինակ՝ գնորդը կարող է գնահատել վարձակալության վճարները՝ անդրադառնալով համադրելի ակտիվի գծով որևէ վարձակալական պայմանագրի, որն այլ տարր չի պարունակում, կամ գնահատել համաձայնության այլ տարրերի գծով վճարները՝ անդրադառնալով համադրելի պայմանագրերի և այդ վճարները նվազեցնելով համաձայնության ընդհանուր վճարներից:
15. Եթե գնորդը եզրակացնում է, որ վճարների հուսալի տարանջատումը գործնականում անհնար է, նա պետք է.
- ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում ճանաչի ակտիվը և պարտավորությունը, 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆներում որպես վարձակալության առարկա սահմանված՝ հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքին հավասար արժեքով¹: Հետևաբար, պարտավորությունը պետք է նվազեցվի վճարումների կատարմանը զուգընթաց, և պարտավորության վրա հաշվարկվող ենթադրվող ֆինանսական ծախսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով գնորդի՝ փոխառության հավելյալ տոկոսադրույքը².
 - բ) գործառնական վարձակալության դեպքում համաձայնության շրջանակներում բոլոր վճարները դիտարկի որպես վարձակալության վճարներ՝ ՀՀՄՍ 17-ի բացահայտումների պահանջներին համապատասխանելու նպատակով, սակայն պետք է.
 - i. բացահայտի այդ վճարները ոչ վարձակալական տարրերի գծով վճարումներ չպարունակող այլ համաձայնությունների նվազագույն վարձավճարներից առանձին.
 - ii. հայտարարի, որ բացահայտված վճարները ներառում են նաև համաձայնության՝ ոչ վարձակալական տարրերի գծով վճարներ:

Ուժի մեջ մտնելը

16. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2006 թ. հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 16Ա. Կազմակերպությունը պետք է 4(բ) պարագրաֆի փոփոխությունը կիրառի 2008 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններում: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՄԿ 12-ը կիրառում է

¹ ՀՀՄՍ 17-ում «իրական արժեք» տերմինի օգտագործումը որոշ առումներով տարբերվում է ՖՀՄՄ 13-ի իրական արժեքի սահմանումից : Հետևաբար, ՀՀՄՍ 17-ի կիրառման ժամանակ կազմակերպությունը պետք է իրական արժեքը չափի ՀՀՄՍ 17-ի , այլ ոչ թե ՖՀՄՄ 13-ի համաձայն:

² Այսինքն, վարձակալի փոխառության հավելյալ տոկոսադրույքը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆում:

ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա տվյալ փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

Անցում

17. ՀՀՄՍ 8-ը սահմանում է, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը կիրառի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունները, որոնք առաջացել են Մեկնաբանության սկզբնական կիրառման հետևանքով: Կազմակերպությունից չի պահանջվում հետևել այդ պահանջներին սույն Մեկնաբանությունը առաջին անգամ կիրառելիս: Եթե կազմակերպությունը օգտվում է այս բացառությունից, ապա այն պետք է կիրառի Մեկնաբանության 6-9-րդ պարագրաֆները այն համաձայնությունների նկատմամբ, որոնք գոյություն են ունեցել այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, որի համար ներկայացվում է համեմատական տեղեկատվություն ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան՝ այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա են եղել այդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 5

Ապագործարկման, վերակառուցման և շրջակա միջավայրի վերականգնման ֆոնդերում մասնակցության իրավունքը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 28 «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համարելի ձեռնարկումներում»
- ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»
- ՖՀՄՍ 9 «Ֆինանսական գործիքներ» (իրապարակված՝ 2010 թվականի հոկտեմբերին)
- ՖՀՄՍ 10 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ»
- ՖՀՄՍ 11 «Համարելի պայմանավորվածություններ»
- ՄՄԿ 12 «Համախմբում. հարուկ նշանակության կազմակերպություններ» (2004 թ. վերանայված տարբերակ)

Նախապատմություն

1. Ապագործարկման, վերակառուցման և շրջակա միջավայրի վերականգնման ֆոնդերի (հետայսու՝ «ապագործարկման ֆոնդեր» կամ «ֆոնդեր») նպատակն է առանձնացնել ակտիվներ՝ գործարանի (ինչպիսին է ատոմակայանը) կամ որոշակի սարքավորումների (ինչպիսիք են ավտոմեքենաները) ապագործարկման կամ շրջակա միջավայրի վերականգնման աշխատանքների ձեռնարկման (ինչպիսին է աղտոտված ջրի մաքրումը կամ հանքամշակման ենթարկված հողերի վերականգնումը), որոնք միասնաբար կանվանվեն «ապագործարկում», ծախսերի մասնակի կամ ամբողջական ֆինանսավորման համար:
2. Հատկացումներն այս ֆոնդերին կարող են լինել կամավոր կամ պահանջվել կանոնակարգով կամ օրենքով: Ֆոնդերը կարող են ունենալ ստորև բերված կառուցվածքներից որևէ մեկը՝
 - ա) ֆոնդեր, որոնք ստեղծվում են մեկ հատկացում կատարողի կողմից՝ ֆինանսավորելու ապագործարկման սեփական պարտավորությունները որոշակի վայրի կամ մի շարք աշխարհագրական վայրերի համար.
 - բ) ֆոնդեր, որոնք ստեղծվում են բազմաթիվ հատկացում կատարողների կողմից՝ ֆինանսավորելու ապագործարկման իրենց անհատական կամ միասնական պարտավորությունները, երբ հատկացում կատարողները իրավունք ունեն ստանալու ապագործարկման ծախսերի փոխհատուցում իրենց հատկացումների չափով՝ գումարած այդ հատկացումներից վաստակած փաստացի եկամուտները և հանած ֆոնդի կառավարման ծախսումների իրենց բաժինը: Հատկացում կատարողները կարող են լրացուցիչ հատկացումների պարտավորություն ունենալ, օրինակ՝ մյուս հատկացում կատարողի սնանկության դեպքում.
 - գ) ֆոնդեր, որոնք ստեղծվում են բազմաթիվ հատկացում կատարողների կողմից՝ ֆինանսավորելու ապագործարկման իրենց անհատական կամ միասնական պարտավորությունները, երբ հատկացումների պահանջվող մակարդակը հիմնված է հատկացում կատարողի ընթացիկ գործունեության վրա, իսկ այդ հատկացում կատարողի կողմից ստացված օգուտը հիմնված է նրա անցյալ գործունեության վրա: Այդպիսի դեպքերում հնարավոր է անհամապատասխանություն հատկացում կատարողի կողմից կատարված հատկացումների գումարի (ընթացիկ գործունեության վրա հիմնված) և ֆոնդից իրացվելի արժեքի (անցյալ գործունեության վրա հիմնված) միջև:
3. Այդպիսի ֆոնդերը սովորաբար ունեն հետևյալ հատկանիշները.
 - ա) ֆոնդը առանձին կառավարվում է անկախ հոգաբարձուների կողմից.

- բ) կազմակերպությունները (հատկացում կատարողները) հատկացումներ են կատարում ֆոնդին, որոնք ներդրվում են մի շարք ակտիվներում, որոնք կարող են ներառել և՛ պարտքային, և՛ բաժնեմասային ներդրումներ, և որոնք հասու են հատկացում կատարողների՝ ապագործարկման ծախսումների վճարմանն օժանդակելու համար: Հոգաբարձուները որոշում են, թե ինչպես պետք է ներդրվեն հատկացումները՝ հաշվի առնելով ֆոնդի կառավարման փաստաթղթերում և կիրառելի օրենքներով կամ այլ կանոնակարգերով սահմանված սահմանափակումները:
- գ) հատկացում կատարողները պահպանում են ապագործարկման ծախսերի վճարման պարտականությունը: Սակայն հատկացում կատարողները հնարավորություն ունեն ստանալու ապագործարկման ծախսումների փոխհատուցում ֆոնդից՝ մինչև կրած ապագործարկման ծախսումների և ֆոնդի իր բաժին ակտիվների արժեքից նվազագույնը:
- դ) եթե ֆոնդի ակտիվները գերազանցում են ապագործարկման թույլատրելի ծախսումները հոգալու համար օգտագործվող միջոցները, ապա հատկացում կատարողների համար այդ ավելցուկը կարող է լինել սահմանափակ հասանելի կամ ընդհանրապես հասանելի չլինել:

Գործողության ոլորտը

- 4. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառելի է հատկացում կատարողի ֆինանսական հաշվետվություններում ապագործարկման այն ֆոնդերից առաջացող մասնակցության հաշվառման նկատմամբ, որոնք ունեն հետևյալ երկու առանձնահատկությունները.
 - ա) ակտիվների կառավարումն իրականացվում է առանձին (պահվելով առանձին իրավաբանական անձի մոտ կամ որպես առանձնացված ակտիվներ մեկ այլ ձեռնարկությունում):
 - բ) ակտիվների հասանելիության իրավունքը հատկացում կատարողի համար սահմանափակ է:
- 5. Ֆոնդում փոխհատուցման իրավունքը գերազանցող մասով մնացորդային մասնակցությունը, օրինակ՝ բաշխումների նկատմամբ պայմանագրային իրավունքը, երբ ապագործարկումն ամբողջությամբ ավարտվել է, կամ ֆոնդի լուծարման դեպքում, կարող է լինել սեփական կապիտալի գործիք՝ ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում, և չի ընդգրկվում սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտի մեջ:

Հարցադրումներ

- 6. Սույն Մեկնաբանությունն անդրադառնում է հետևյալ հարցերին.
 - ա) ինչպե՞ս պետք է հատկացում կատարողը հաշվառի իր մասնակցությունը ֆոնդում:
 - բ) ե՞րբ հատկացում կատարողը պարտականություն ունի լրացուցիչ հատկացումներ կատարելու, օրինակ, մեկ այլ հատկացում կատարողի սնանկացման դեպքում, ապա ինչպես պետք է այդ պարտականությունը հաշվառվի:

Փոխհամաձայնություն

Ֆոնդում մասնակցության հաշվապահական հաշվառումը

- 7. Ներդրողը պետք է ճանաչի ապագործարկման ծախսերի վճարման գծով իր պարտականությունը որպես պարտավորություն, և պետք է իր մասնակցությունը ֆոնդում ճանաչի առանձնացված, եթե միայն հատկացում կատարողը պարտավորություն չունի վճարելու ապագործարկման ծախսերը նույնիսկ այն դեպքում, երբ ֆոնդը վճարումը չի կատարում:
- 8. Ներդրողը պետք է պարզի, արդյոք ֆոնդի նկատմամբ ունի վերահսկողություն կամ համատեղ վերահսկողություն կամ էական ազդեցություն՝ հղում անելով ՖՀՄՍ 10-ին, ՖՀՄՍ 11-ին և ՀՀՄՍ 28-ին: Եթե ունի, ապա նա պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը ֆոնդում՝ համաձայն նշված ստանդարտների:

9. Եթե հատկացում կատարողը ֆոնդի նկատմամբ չունի վերահսկողություն կամ համատեղ վերահսկողություն կամ էական ազդեցություն, նա պետք է ճանաչի ֆոնդից փոխհատուցում ստանալու իր իրավունքը որպես փոխհատուցում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի պահանջների: Այդ փոխհատուցումը պետք է չափվի ստորև նշվածներից նվազագույնով՝

ա) ապագործարկման պարտականության ճանաչված գումարը.

բ) ներդրողներին վերագրվող ֆոնդի զուտ ակտիվների իրական արժեքի՝ հատկացում կատարողին հասանելի բաժինը:

Փոխհատուցման իրավունքի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունները, բացառությամբ ֆոնդին ուղղված հատկացումների և ֆոնդից կատարված վճարումների, պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որում կատարվել են այդ փոփոխությունները:

Լրացուցիչ հատկացումների պարտականության հաշվառումը

10. Եթե հատկացում կատարողը հնարավոր լրացուցիչ հատկացումների պարտականություն ունի, օրինակ՝ երբ մյուս հատկացում կատարողը սնանկանում է, կամ երբ ֆոնդի կողմից պահվող ներդրումային ակտիվների արժեքը այնքան է նվազում, որ այն բավարար չէ՝ ֆոնդի փոխհատուցման պարտականությունները կատարելու համար, այդ պարտականությունը պայմանական պարտավորություն է, որը գտնվում է ՀՀՄՍ 37-ի գործողության ոլորտում: Ներդրողը պետք է ճանաչի պարտավորությունը միայն այն դեպքում, եթե հավանական է, որ այդ լրացուցիչ հատկացումները կիրականացվեն:

Բացահայտում

11. Ներդրողը պետք է բացահայտի ֆոնդում իր մասնակցության բնույթը և ֆոնդի ակտիվների հասանելիության իրավունքի առկա սահմանափակումները:
12. Եթե հատկացում կատարողը հնարավոր լրացուցիչ հատկացումների պարտականություն ունի, որը չի ճանաչվում որպես պարտավորություն (տե՛ս պարագրաֆ 10), ապա նա պետք է համապատասխան բացահայտումներ անի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի 86-րդ պարագրաֆի պահանջների:
13. Եթե հատկացում կատարողը հաշվառում է իր մասնակցությունը ֆոնդում՝ համաձայն 9-րդ պարագրաֆի, ապա նա պետք է բացահայտումներ անի, որոնք պահանջում է ՀՀՄՍ 37-ի 85(գ) պարագրաֆը:

Ուժի մեջ մտնելը

14. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2006 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի նկատմամբ, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 14Ա. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 14Բ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 8-րդ և 9-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

Անցումը

15. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 6

Էլեկտրական և էլեկտրոնային սարքավորումների թափոնների յուրահատուկ շուկայում մասնակցությունից առաջացող պարտավորություններ

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 37 Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ

Նախապատմություն

- 1 ՀՀՄՍ 37-ի 17-րդ պարագրաֆում նշվում է, որ պարտավորեցնող դեպքը այն անցյալ դեպքն է, որը հանգեցնում է ներկա պարտականության, որի մարումից (կատարումից) խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք կազմակերպությունը չունի:
- 2 ՀՀՄՍ 37-ի 19-րդ պարագրաֆում սահմանվում է, որ պահուստ են ճանաչվում միայն <<այն պարտականությունները, որոնք առաջանում են անցյալ դեպքերից և գոյություն ունեն անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից>>:
- 3 Էլեկտրական և էլեկտրոնային սարքավորումների թափոնների (ԷԷՄԹ) վերաբերյալ Եվրոպական Միության դիրեկտիվը, որը կարգավորում է սարքավորումների թափոնների հավաքումը, մշակումը, վերականգնումը և ոչնչացումը՝ առանց շրջակա միջավայրին վնաս հասցնելու, առաջադրել է հարցեր այն մասին, թե որ պահին պետք է ճանաչվի ԷԷՄԹ հեռացման պարտավորությունը: Դիրեկտիվը տարանջատում է <<նոր>> և <<պատմական>>, ինչպես նաև տնային տնտեսություններից առաջացող և տնային տնտեսություններից բացի այլ աղբյուրներից առաջացող թափոնների տեսակներ: <<Նոր>> թափոնը վերաբերում է 2005 թվի օգոստոսի 13-ից հետո վաճառված ապրանքներին: Դիրեկտիվի իմաստով, նշված ամսաթվից առաջ վաճառված բոլոր կենցաղային սարքավորումների թափոնները համարվում են <<պատմական>>:
- 4 Դիրեկտիվը սահմանում է, որ կենցաղային սարքավորումների <<պատմական>> թափոնների կառավարման ծախսերը պետք է հոգան տվյալ տեսակի սարքավորումներ արտադրողները, որոնք ներկա են շուկայում այն ժամանակաշրջանում, որը որոշվում է յուրաքանչյուր Անդամ պետության կողմից կիրառելի օրենսդրությամբ (չափման ժամանակահատված): Դիրեկտիվը նշում է, որ յուրաքանչյուր Անդամ պետություն պետք է սահմանի մեխանիզմ, ըստ որի՝ արտադրողները պետք է համամասնորեն մասնակցեն ծախսերի հատուցմանը, <<օրինակ՝ ընկերության՝ տվյալ շուկայի համապատասխան բաժնում մասնակցության համամասնությամբ ըստ սարքավորման տեսակի>>:
- 5 Սույն մեկնաբանության մեջ օգտագործվող մի շարք տերմիններ, ինչպիսիք են <<շուկայի բաժին>> և <<չափման ժամանակահատված>>, կարող են տարբեր կերպով սահմանվել առանձին Անդամ պետություններում կիրառելի օրենսդրություններում: Օրինակ՝ չափման ժամանակահատվածի տևողությունը կարող է լինել մեկ տարի կամ ընդամենը մեկ ամիս: Նմանապես, շուկայի բաժնի չափումը և պարտականության հաշվարկման բանաձևերը կարող են տարբերվել տարբեր երկրների օրենսդրություններում: Սակայն բոլոր թվարկված օրինակները ազդեցություն ունեն միայն պարտավորության չափման վրա, ինչը սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտից դուրս է:

Գործողության ոլորտ

- 6 Սույն մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց <<պատմական>> կենցաղային սարքավորումների վաճառքից առաջացած թափոնների կառավարման պարտավորությունները (ըստ ԵՄ ԷԷՄԹ դիրեկտիվի) արտադրողների ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչելու վերաբերյալ:

- 7 Սույն մեկնաբանությունը չի վերաբերում ո՛չ <<նոր>> թափոններին, ո՛չ էլ տնային տնտեսություններից բացի այլ աղբյուրներից առաջացած <<պատմական>> թափոններին: Այսպիսի թափոնների կառավարման պարտավորության հաշվառումը կարգավորվում է ՀՀՄՍ 37-ում: Սակայն, եթե երկրի օրենսդրությունում տնային տնտեսություններից առաջացած <<նոր>> թափոնը դիտարկվում է այնպես, ինչպես տնային տնտեսություններից առաջացած <<պատմական>> թափոնը, ապա կիրառվում են սույն մեկնաբանության սկզբունքները՝ հղում կատարելով ՀՀՄՍ 8-ի 10-12-րդ պարագրաֆների ստորակարգությանը: ՀՀՄՍ 8-ի այդ ստորակարգության սկզբունքը տեղին է կիրառել նաև այն կանոնակարգերի նկատմամբ, որոնք սահմանում են պարտականություններ ԵՄ դիրեկտիվում ներկայացված ծախսերի բաշխման մոդելին նման եղանակով:

Հարցադրում

- 8 ՖՀՄՄԿ-ին ներկայացվել էր հարցադրում՝ սահմանել, թե ԷԷՄԹ-ի հեռացման գործընթացում ստորև նշվածներից որն է համարվում պարտավորեցնող դեպք թափոնների կառավարման ծախսումների պահուստի ճանաչման նպատակով ՀՀՄՍ 37-ի 14ա պարագրաֆի համաձայն՝
- <<պատմական>> կենցաղային սարքավորումների վաճառքը կամ արտադրությունը.
 - շուկայում մասնակցությունը չափման ժամանակահատվածում.
 - ծախսումների կատարումը թափոնների կառավարման հետ կապված միջոցառումների իրականացման շրջանակներում:

Փոխհամաձայնություն

- 9 Համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի 14ա պարագրաֆի՝ չափման ժամանակահատվածում շուկայում մասնակցությունը համարվում է պարտավորեցնող դեպք: Հետևաբար, <<պատմական>> կենցաղային սարքավորումների թափոնների կառավարման ծախսումների պարտավորությունը չի առաջանում ըստ ապրանքների արտադրության կամ վաճառքի: Քանի որ <<պատմական>> կենցաղային սարքավորումների վերաբերյալ պարտավորությունը կապված է չափման ժամանակահատվածում շուկայում մասնակցության, այլ ոչ թե հետագա թափոնացման ենթակա գույքի արտադրության կամ վաճառքի հետ, պարտավորություն չի առաջանում, բացառությամբ այն դեպքի, կամ միայն այն պահից ի վեր, երբ չափման ժամանակաշրջանում առկա է շուկայի բաժին: Պարտավորեցնող դեպքի ժամկետը կարող է կախված չլինել այն ժամանակահատվածից, որի ընթացքում իրականացվում են թափոնի կառավարման միջոցառումները և կատարվում դրա հետ կապված ծախսումները:

Ուժի մեջ մտնելը

- 10 Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2005 թվականի դեկտեմբերի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառման մեջ է դնում 2005 թվի դեկտեմբերի 1-ից առաջ, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Անցում

- 11 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 7

Վերահաշվարկման մոտեցման կիրառումը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 29-ի Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 12 Շահութահարկեր
- ՀՀՄՍ 29 Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում

Նախապատմություն

- 1 Սույն մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց, թե ինչպես կիրառել ՀՀՄՍ 29-ի պահանջները այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կազմակերպությունը հայտնաբերել է՝ ֆունկցիոնալ արժույթի տնտեսությունում գերսղաճի առկայությունը, երբ այդ տնտեսությունը նախորդ ժամանակաշրջանում գերսղաճային չէր, և, որպես հետևանք, կազմակերպությունը վերահաշվարկում է իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 29-ի:

Հարցադրում

- 2 Մեկնաբանությունում դիտարկված հարցերը հետևյալն են՝
 - ա) ինչպես պետք է մեկնաբանվի ՀՀՄՍ 29-ի 8-րդ պարագրաֆի <<...պետք է ներկայացվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով>> պահանջը, երբ կազմակերպությունը կիրառում է այս ստանդարտը:
 - բ) ինչպես պետք է ընկերությունը ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ հետաձգված հարկերը հաշվառի վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվություններում:

Փոխհամաձայնություն

- 3 Այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կազմակերպությունը հայտնաբերել է գերսղաճի առկայությունը իր ֆունկցիոնալ արժույթի տնտեսությունում, որը նախորդ ժամանակաշրջանում գերսղաճային չէր, ընկերությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 29-ի պահանջները այնպես, իբրև թե տնտեսությունը միշտ գերսղաճային էր: Հետևաբար, սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվող ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբում առկա ոչ դրամային հոդվածները, որոնք հաշվառված են սկզբնական (պատմական) արժեքով, պետք է վերահաշվարկվեն, որպեսզի արտացոլեն սղաճի ազդեցությունը ակտիվների ձեռքբերման և պարտավորությունների ստանձնման կամ առաջացման պահից մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը: Սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ոչ դրամային հոդվածները, որոնք ներկայացված են ձեռքբերման կամ առաջացման ամսաթվից տարբեր այլ ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ արժեքներով, պետք է վերահաշվարկվեն՝ արտացոլելով սղաճի ազդեցությունը այդ ամսաթվից մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը:

¹ Գերսղաճի առկայության հայտնաբերումը հիմնված է ՀՀՄՍ 29-ի 3-րդ պարագրաֆի չափանիշների վերաբերյալ ընկերության դատողությունների վրա:

4 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում հետաձգված հարկերը ճանաչվում և չափվում են՝ համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի: Սակայն սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված հետաձգված հարկերը պետք է բնորոշվեն հետևյալ կերպ՝

ա) կազմակերպությունը վերաչափում է հետաձգված հարկերը ՀՀՄՍ 12-ի համաձայն այն բանից հետո, երբ այն վերահաշվարկել է ոչ դրամային հոդվածների անվանական հաշվեկշռային արժեքները սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվով կիրառելով այդ պահի չափման միավորը.

բ) <<ա>> կետի համաձայն վերաչափված հետաձգված հարկերը վերահաշվարկվում են՝ հաշվի առնելով չափման միավորի փոփոխությունը սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության ամսաթվից մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը:

Ընկերությունը կիրառում է ա) և բ) կետերում նշված մոտեցումը այն հետաձգված հարկերը վերաչափելիս, որոնք առկա են ՀՀՄՍ 29-ը կիրառելու ժամանակաշրջանում ներկայացվող համեմատական ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

5 Կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկից հետո, հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր համապատասխան թվերը, ներառյալ հետաձգված հարկերը, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով այդ հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար չափման միավորի փոփոխությունը, բայց՝ միայն նախորդ ժամանակաշրջանի վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

Ուժի մեջ մտնելը

6 Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2006 թվականի մարտի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառման մեջ է դնում 2006 թվի մարտի 1-ից առաջ, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 10

Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ և արժեզրկում

Հղումներ

- ՖՀՄՄ 9 «Ֆինանսական գործիքներ»
- ՀՀՄՄ 34 «Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ»
- ՀՀՄՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում»
- ՖՀՄՄ 9 «Ֆինանսական գործիքներ» (հրապարակված՝ 2010 թվականի հոկտեմբերին)

Նախապատմություն

1. Կազմակերպությունից պահանջվում է յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գնահատել գույքվիլի արժեզրկումը և, եթե անհրաժեշտ է, այդ ամսաթվով ճանաչել արժեզրկումից կորուստ՝ համաձայն ՀՀՄՄ 36-ի: Սակայն հնարավոր է, որ հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում պայմաններն այնպես փոփոխված լինեն, որ արժեզրկումից կորուստը կրճատվեր կամ տեղի չունենար, եթե արժեզրկման գնահատումը իրականացվեր միայն այդ ամսաթվով: Սույն մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց, թե արդյոք տվյալ տեսակի արժեզրկումից կորուստները երբևէ պետք է հակադարձվեն, թե ոչ:
2. Սույն մեկնաբանությունը դիտարկում է ՀՀՄՄ 34-ի պահանջների և ՀՀՄՄ 36-ի գույքվիլի արժեզրկումից կորուստի ճանաչման միջև փոխկապակցվածությանը, և այդ փոխկապակցվածության ազդեցությունը հաջորդող միջանկյալ և տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

Հարցադրում

3. ՀՀՄՄ 34-ի 28-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը կիրառի միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը իր միջանկյալ և տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում: Այն նաև սահմանում է, որ «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»:
4. ՀՀՄՄ 36-ի 124-րդ պարագրաֆը սահմանում է, որ «Գույքվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջանում»:
- 5–6 [Հանված է]
7. Սույն մեկնաբանությունը քննարկում է հետևյալ հարցադրումը՝
Պե՞տք է արդյոք կազմակերպությունը հակադարձի միջանկյալ ժամանակաշրջանում ճանաչված գույքվիլի արժեզրկումից կորուստները այն դեպքում, եթե այդ կորուստները չէին ճանաչվի, կամ կճանաչվեին ավելի փոքր չափով, եթե արժեզրկման գնահատումը տեղի ունենար միայն հաջորդ ժամանակաշրջանի վերջում:

Փոխհամաձայնություն

8. Կազմակերպությունը չպետք է հակադարձի նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանում ճանաչված գույքվիլի արժեզրկումից կորուստը:
9. Կազմակերպությունը չպետք է այս փոխհամաձայնությունը համանմանորեն տարածի ՀՀՄՄ 34-ի և այլ ստանդարտների միջև հնարավոր տարածայնությունների առարկա հանդիսացող այլ հարցերի վրա:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

10. Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2006 թվականի նոյեմբերի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառման մեջ է դնում 2006 թվականի նոյեմբերի 1-ից առաջ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը առաջընթաց կիրառի գույքիլի նկատմամբ այն ամսաթվից, երբ առաջին անգամ կիրառման մեջ է դրել ՀՀՄՍ 36-ը: Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը առաջընթաց կիրառի բաժնային գործիքներում ներդրումների և սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ այն ամսաթվից, երբ կիրառման մեջ է դրել ՀՀՄՍ 39-ի չափման չափանիշները:
11. [Հանված է]
12. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 1-ին, 2-րդ, 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆները և հանել է 5-րդ, 6-րդ և 11-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 12

Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ

Հղումներ

- Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ¹
- ՖՀՄՄ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը
- ՖՀՄՄ 7 Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ
- ՖՀՄՄ 9 Ֆինանսական գործիքներՏ (հրապարակված 2010 թվականի հոկտեմբերին)
- ՀՀՄՄ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՄ 11 Կառուցման պայմանագրեր
- ՀՀՄՄ 16 Հիմնական միջոցներ
- ՀՀՄՄ 17 Վարձակալություն
- ՀՀՄՄ 18 Հասույթ
- ՀՀՄՄ 20 Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում
- ՀՀՄՄ 23 Փոխառության ծախսումներ
- ՀՀՄՄ 32 Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը
- ՀՀՄՄ 36 Ակտիվների արժեզրկում
- ՀՀՄՄ 37 Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ
- ՀՀՄՄ 38 Ոչ նյութական ակտիվներ
- ՖՀՄՄԿ 4 Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում
- ՄՄԿ-29 Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ. բացահայտում²

Նախապատմություն

1. Շատ երկրներում հանրային ծառայությունների ենթակառուցվածքները, ինչպիսիք են՝ ճանապարհները, կամուրջները, թունելները, բանտերը, հիվանդանոցները, օդանավակայանները, ջրաբաշխման համակարգերը, էներգամատակարարման և հեռահաղորդակցության ցանցերը, ավանդաբար կառուցվել, շահագործվել և սպասարկվել են հանրային հատվածի կողմից և ֆինանսավորվել են բյուջետային հատկացումների միջոցով:
2. Որոշ երկրներում կառավարությունները ներդրել են ծառայության պայմանագրային համաձայնություններ՝ այդպիսի ենթակառուցվածքների մշակման, ֆինանսավորման, շահագործման և սպասարկման գործում մասնավոր հատվածին ներգրավելու համար: Ենթակառուցվածքը կարող է արդեն գոյություն ունենալ, կամ կարող է կառուցվել՝ ծառայության համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում: Համաձայնությունը սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում սովորաբար ներառում է մասնավոր հատվածի կազմակերպություն (օպերատոր), որը կառուցում է կամ բարելավում (օրինակ դրա հզորությունը մեծացնելով) ենթակառուցվածք՝ հանրային ծառայություն մատուցելու նպատակով օգտագործման համար և շահագործում կամ սպասարկում է այդ

¹ 2010 թվականի հոկտեմբերին ՀՀՄՄԿ-ն Հիմունքները փոխարինեց Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով:

² ՄՄԿ-29-ի նախկին վերնագիրն էր *Բացահայտումներ-Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ*, որը փոփոխվել է ՖՀՄՄԿ 12-ով:

ենթակառուցվածքը սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում: Օպերատորը վճարվում է իր ծառայության դիմաց համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում: Համաձայնությունը կարգավորվում է պայմանագրով, որով սահմանվում են կատարողական չափանիշները, գների ճշգրտման մեխանիզմները, ինչպես նաև վեճերի կարգավորման համաձայնությունները: Նման համաձայնությունը հաճախ նկարագրվում է որպես <<կառուցում-շահագործում-փոխանցում>>:

3. Ծառայության նման համաձայնությունների առանձնահատկությունը օպերատորի կողմից ստանձնած պարտականության՝ հանրային ծառայության բնույթ ունենալն է: Ըստ հանրային քաղաքականության՝ ենթակառուցվածքի հետ կապված ծառայությունները մատուցվում են հանրությանը՝ անկախ տվյալ ծառայությունը մատուցողի ինքնությունից: Ծառայության համաձայնությունը պայմանագրային կարգով պարտավորեցնում է օպերատորին՝ հանրային հատվածի կազմակերպության անունից ծառայություններ տրամադրել հանրությանը՝ Այլ ընդհանուր բնութագրիչներ են՝
 - ա) կողմը, որը տրամադրում է ծառայության համաձայնությունը (շնորհատու), հանրային հատվածի կազմակերպություն է, ներառյալ կառավարական մարմին, կամ մասնավոր հատվածի կազմակերպություն, որին փոխանցվել է ծառայության գծով պատասխանատվությունը.
 - բ) օպերատորը պատասխանատու է ենթակառուցվածքների կառավարման առնվազն որոշակի մասին հարակից ծառայությունների համար և հանդես չի գալիս սոսկ որպես գործակալ՝ շնորհատուի անունից.
 - գ) պայմանագիրը սահմանում է օպերատորի կողմից գանձվելիք սկզբնական գները և կարգավորում է գների վերանայումը ծառայության համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում.
 - դ) օպերատորը պարտավոր է ենթակառուցվածքը համաձայնության ժամանակաշրջանի վերջում շնորհատուին հանձնել որոշակի վիճակում՝ փոքր կամ առանց հավելյալ հատուցման՝ անկախ այն բանից, թե որ կողմն է սկզբնապես ֆինանսավորել այն:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն մեկնաբանությունը տրամադրում է մոտեցումներ օպերատորի կողմից <<հանրայինից մասնավորին>> ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների հաշվապահական հաշվառման համար:
5. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է <<հանրայինից մասնավորին>> ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների նկատմամբ, եթե.
 - ա) շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը տվյալ ենթակառուցվածքի միջոցով, ում այն պետք է մատուցի այդ ծառայությունները և ինչ գնով.
 - բ) շնորհատուն սեփականության միջոցով, սեփականության իրավունքից բխող իրավունքով կամ այլ կերպ վերահսկում է ենթակառուցվածքի գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ համաձայնության ժամկետի ավարտին:
6. <<Հանրայինից մասնավորին>> ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունում օգտագործվող ենթակառուցվածքները իրենց օգտակար ծառայության ողջ ընթացքում (ակտիվների ամբողջ ծառայության ընթացքում) սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում են, եթե բավարարված են 5-րդ պարագրաֆի (ա) կետի պահանջները: ԿՈՒ1-ԿՈՒ8 պարագրաֆները տրամադրում են ուղեցույց՝ որոշելու համար, արդյոք <<հանրայինից մասնավորին>> ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունները սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում են և ինչ չափով:
7. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է հետևյալ երկու դեպքերում՝
 - ա) այն ենթակառուցվածքի համար, որն օպերատորը կառուցում կամ ձեռք է բերում երրորդ կողմից՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար.
 - բ) առկա ենթակառուցվածքի համար, որը շնորհատուն տալիս է օպերատորին՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար:

8. Սույն մեկնաբանությունը չի սահմանում այն ենթակառուցվածքի հաշվապահական հաշվառումը, որն օպերատորի կողմից պահվել և ճանաչվել է որպես հիմնական միջոց նախքան ծառայության համաձայնությունը ձեռքբերելը: Նման ենթակառուցվածքի համար կիրառվում են ՖՀՄՍ-ների ապաճանաչման պահանջները (ներկայացված են ՀՀՄՍ 16-ում):
9. Սույն մեկնաբանությունը չի սահմանում շնորհատուների կողմից հաշվապահական հաշվառումը:

Խնդիրներ

10. Սույն մեկնաբանությունը սահմանում է ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների գծով պարտավորություններին դրանց հետ կապված իրավունքների ճանաչման և չափման ընդհանուր սկզբունքները: Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման պահանջները ներկայացված են ՄՄԿ 29-ում: Խնդիրները, որոնց անդրադառնում է սույն մեկնաբանությունը, հետևյալն է՝
 - ա) ենթակառուցվածքի նկատմամբ օպերատորի իրավունքների մեկնաբանում.
 - բ) համաձայնության հատուցման ճանաչում և չափում.
 - գ) կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ.
 - դ) շահագործման ծառայություններ.
 - ե) փոխառության ծախսումներ.
 - զ) ֆինանսական ակտիվի և ոչ նյութական ակտիվի հետագա հաշվապահական հաշվառման մոտեցումներ.
 - է) շնորհատուի կողմից օպերատորին տրամադրված միավորներ:

Փոխհամաձայնություն

Ենթակառուցվածքի նկատմամբ օպերատորի իրավունքների մեկնաբանում

11. Սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում ենթակառուցվածքը չպետք է ճանաչվի որպես օպերատորի հիմնական միջոց, քանի որ ծառայության պայմանագրային համաձայնությամբ հանրային ծառայության ենթակառուցվածքի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը չի փոխանցվում օպերատորին: Օպերատորը հնարավորություն ունի շահագործելու ենթակառուցվածքը՝ շնորհատուի անունից հանրային ծառայություն մատուցելու նպատակով՝ համաձայն պայմանագրում սահմանված պայմանների:

Պայմանավորվածության հատուցման ճանաչում և չափում

12. Սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում՝ պայմանագրային համաձայնության պայմաններով, օպերատորը հանդես է գալիս որպես ծառայություն մատուցող: Օպերատորը կառուցում կամ բարելավում է ենթակառուցվածքը (կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ), որն օգտագործվում է հանրային ծառայություններ մատուցելու համար, և շահագործում ու սպասարկում է այդ ենթակառուցվածքը (շահագործման ծառայություններ) սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում:
13. Օպերատորը իր մատուցած ծառայություններից հասույթը պետք է ճանաչի և չափի համաձայն ՀՀՄՍ 11-ի և ՀՀՄՍ 18-ի: Եթե օպերատորը մատուցում է ավելի քան մեկ ծառայություն (այսինքն՝ կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ և շահագործման ծառայություններ) մեկ պայմանագրի կամ համաձայնության ներքո, ապաստացված կամ ստացվելիք հատուցումը պետք է բաշխվի մատուցված ծառայությունների իրական արժեքների հարաբերակցությամբ, երբ գումարներն առանձին որոշելի են: Հատուցման բնույթով որոշվում է դրա հետագա հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Ստացված հատուցումը հետագայում որպես ֆինանսական ակտիվ և որպես ոչ նյութական ակտիվ հաշվառելու մոտեցումները մանրամասները կայացված են ստորև՝ 23 –26-րդ պարագրաֆներում:

Կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ

14. Օպերատորը պետք է հաշվառի կառուցման կամ բարելավման ծառայությունների հետ կապված հասույթը և ծախսումները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 11-ի:

Շնորհատուից օպերատորին տրվող հատուցում

15. Եթե օպերատորը տրամադրում է կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ, օպերատորի կողմից ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը պետք է ճանաչվի իր իրական արժեքով: Հատուցումը կարող է լինել իրավունք՝

ա) ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ. կամ

բ) ոչ նյութական ակտիվի նկատմամբ:

16. Օպերատորը պետք է ճանաչի ֆինանսական ակտիվը այնքանով, որքանով ունի անվերապահ պայմանագրային իրավունք՝ կառուցման ծառայությունների դիմաց շնորհատուից կամ նրա ցուցումով ստանալու դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ. շնորհատուն ունի փոքր հնարավորություն (եթե ունի) հրաժարվելու վճարումից, քանի որ սովորաբար համաձայնությունը անվերապահ կատարում ապահովող է՝ իրավաբանորեն ամրագրված: Օպերատորը անվերապահ իրավունք ունի ստանալու դրամական միջոցներ, եթե շնորհատուն պայմանագրով երաշխավորում է վճարել օպերատորին. (ա) սահմանված կամ որոշելի գումար, կամ (բ) հանրային ծառայությունն օգտագործողներից ստացված գումարների և սահմանված կամ որոշելի գումարի միջև եղած տարբերությունը, եթե այդպիսին կա, նույնիսկ եթե վճարումը պայմանավորված է այնքանով, որ օպերատորը պետք է ապահովի ենթակառուցվածքի համապատասխանությունը սահմանված որակի կամ արդյունավետության պահանջներին:

17. Օպերատորը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը այնքանով, որքանով ստանում է իրավունք (լիցենզիա)՝ գումար գանձելու հանրային ծառայության օգտագործողներից: Հանրային ծառայության օգտագործողներից գումարի գանձման իրավունքը դրամական միջոցներ ստանալու անվերապահ իրավունք չէ, քանի որ գումարները պայմանական են՝ կախված այն բանից, թե որքանով հանրությունը կօգտվի տվյալ ծառայությունից:

18. Եթե օպերատորը վճարվում է կառուցման ծառայությունների համար մասամբ ֆինանսական ակտիվի և մասամբ ոչ նյութական ակտիվի տեսքով, ապա անհրաժեշտ է առանձին հաշվառել օպերատորի հատուցման յուրաքանչյուր բաղկացուցիչը: Երկու բաղկացուցիչների դիմաց ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը պետք է սկզբնապես ճանաչվի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով:

19. Շնորհատուի կողմից օպերատորին տրված հատուցման բնույթը պետք է որոշվի պայմանագրի պայմաններից ելնելով և, առկայության դեպքում, համապատասխան պայմանագիրը կարգավորող օրենքով:

Շահագործման ծառայություններ

20. Օպերատորը պետք է հաշվառի շահագործման ծառայությունների հետ կապված հասույթը և ծախսումները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի:

Ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար սահմանված մակարդակի վերականգնել ու պայմանագրային պարտականություն

21. Օպերատորը կարող է ունենալ պայմանագրային պարտականություններ, որոնք նա պետք է իրականացնի որպես իր լիցենզիայի պայման՝ (ա) ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար անհրաժեշտ մակարդակում պահպանելը կամ (բ) ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար անհրաժեշտ մակարդակի վերականգնելը՝ նախքան այն շնորհատուին հանձնելը ծառայության համաձայնության ավարտին: Այս պայմանագրային պարտականությունները՝ պահպանել կամ վերականգնել ենթակառուցվածքը, բացի բարելավման տարրերից (տե՛ս պարագրաֆ 14), պետք է ճանաչվեն և չափվեն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի, այսինքն՝ այն ծախսումների լավագույն գնահատականով, որն անհրաժեշտ կլինի՝ ներկա պատականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ մարելու համար:

Օպերատորի կրած փոխառության ծախսումներ

22. Համաձայն ՀՀՄՍ 23-ի՝ համաձայնությանը վերագրելի փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում, եթե օպերատորը չունի ոչ նյութական ակտիվը ստանալու պայմանագրային իրավունք (հանրային ծառայություն օգտագործողներից վճար գանձելու իրավունք): Այս դեպքում համաձայնությանը վերագրելի փոխառության ծախսումները պետք է կապիտալացվեն համաձայնության կառուցման փուլի ընթացքում համաձայն այդ ստանդարտի:

Ֆինանսական ակտիվ

23. ՀՀՄՍ 32-ը, ՖՀՄՍ 7-ը և ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում են 16-րդ և 18-րդ պարագրաֆների համաձայն ճանաչվող ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ:
24. Շնորհատուից կամ նրա ցուցումով ստացման ենթակա գումարը, ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, հաշվառվում է որպես՝
- ա) ամորտիզացված արժեքով չափվող, կամ
 - բ) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող, կամ
 - գ) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող ֆինանսական ակտիվ, եթե այդպես նախորոշվել է սկզբնապես ճանաչման պահին, և բավարարված են որպես այդպիսին դասակարգելու պայմանները:
25. Եթե շնորհատուից ստացման ենթակա գումարը հաշվառվում է ամորտիզացված արժեքով, ՖՀՄՍ 9-ը պահանջում է, որ տոկոսը հաշվարկվի արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, որը ենթակա է ճանաչման շահույթում կամ վնասում:

Ոչ նյութական ակտիվ

26. ՀՀՄՍ 38-ը կիրառվում է 17-րդ և 18-րդ պարագրաֆների համաձայն ճանաչվող ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ: ՀՀՄՍ 38-ի 45–47-րդ պարագրաֆները տրամադրում են մոտեցումներ ոչ նյութական ակտիվների չափման համար, որոնք ձեռք են բերվել ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ-դրամային ակտիվների համակցության դիմաց:

Շնորհատուի կողմից օպերատորին տրամադրված միավորներ

27. Համաձայն 11-րդ պարագրաֆի՝ ենթակառուցվածքի միավորները, որոնք շնորհատուի կողմից հասանելի են դարձել օպերատորին՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար, չեն ճանաչվում որպես օպերատորի հիմնական միջոցներ: Շնորհատուն ևս կարող է նաև օպերատորին տրամադրել այլ միավորներ, որոնք օպերատորը կարող է պահել կամ տիրապետել՝ ըստ իր հայեցողության: Եթե նման ակտիվները կազմում են ծառայությունների դիմաց շնորհատուի կողմից ֆորմալ հատուցման մաս, ապա դրանք պետական շնորհներ չեն՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 20-ում: Դրանք ճանաչվում են որպես օպերատորի ակտիվներ՝ սկզբնապես ճանաչման պահին չափվում են իրական արժեքով: Օպերատորը պետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորություն, որը նա ստանձնել է ակտիվների փոխարեն:

Ռիսի մեջ մտնելը

28. Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը կիրառի 2008 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2008 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

28Ա [Հանված է]:

- 28Բ 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխության է ենթարկել 23-25-րդ պարագրաֆները և հանել է 28Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այս փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:

Անցումը

29. Համաձայն 30-րդ պարագրաֆի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները հաշվառվում են ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն, այսինքն՝ հետընթաց
30. Եթե որևէ առանձին ծառայության համաձայնության նպատակով օպերատորի համար անհրաժեշտ է սույն մեկնաբանությունը կիրառել հետընթաց՝ ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, ապա այն պետք է՝
- ա) ճանաչի ֆինանսական ակտիվները և ոչ նյութական ակտիվները, որոնք առկա էին ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ.
 - բ) օգտագործի այդ ֆինանսական և ոչ նյութական ակտիվների նախորդ հաշվեկշռային արժեքները (ինչպես դրանք նախկինում դասակարգվել են) որպես այդ ամսաթվի դրությամբ իրենց հաշվեկշռային արժեքներ.
 - գ) ստուգի տվյալ ամսաթվի դրությամբ ճանաչված ֆինանսական և ոչ նյութական ակտիվների արժեքով լինելը, բացի այն դեպքերից, երբ դա իրագործելի չէ, որոնց դեպքում գումարները պետք է ստուգվեն արժեքովման տեսանկյունից՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:

Հավելված Ա

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը սույն մեկնաբանության անբաժանելի մասն է:

Գործողության ոլորտը (պարագրաֆ 5)

- ԿՈՒ1 Սույն մեկնաբանության 5-րդ պարագրաֆով սահմանվում է, որ ենթակառուցվածքը սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում է, երբ կիրառվում են հետևյալ պայմանները.
- ա) շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը տվյալ ենթակառուցվածքի միջոցով, ում այն պետք է մատուցի այդ ծառայությունները և ինչ գնով.
 - բ) շնորհատուն սեփականության միջոցով, սեփականության իրավունքից բխող իրավունքով կամ այլ կերպ վերահսկում է ենթակառուցվածքի գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ համաձայնության ժամկետի ավարտին:
- ԿՈՒ2 (ա) պայմանում նշված վերահսկողությունը կամ կարգավորումը կարող է իրականացվել պայմանագրով կամ այլ կերպ (օրինակ՝ կարգավորող մարմնի միջոցով), և ներառում է հանգամանքներ, որոնցում շնորհատուն գնում է ողջ արդյունքը, ինչպես նաև հանգամանքներ, ըստ որոնց՝ արդյունքը մասամբ կամ ամբողջությամբ գնվում է այլ օգտագործողների կողմից: Այս պայմանը կիրառելիս շնորհատուն և ցանկացած կապակցված կողմ պետք է դիտարկվեն միասին: Եթե շնորհատուն հանրային հատվածի կազմակերպություն է, ապա հանրային հատվածն ամբողջությամբ, հանրային շահերով գործող ցանկացած կարգավորող մարմնի հետ միասին, պետք է դիտարկվի որպես շնորհատուի կապակցված կողմ սույն մեկնաբանության նպատակներով:
- ԿՈՒ3 Վերը նշված (ա) պայմանի նպատակով՝ պարտադիր չէ, որ շնորհատուն ունենա գնի լիակատար վերահսկողություն. Բավարար է, որ գինը կարգավորվի շնորհատուի կողմից, պայմանագրով կամ կարգավորող մարմնի կողմից, օրինակ՝ գնի սահմանափակման մեխանիզմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, այդ պայմանը պետք է կիրառվի համաձայնագրի բովանդակության նկատմամբ: Ոչ բովանդակային հատկանիշները, օրինակ՝ սահմանափակումը, որը կիրառելի կլինի միայն որոշակի հանգամանքներում, պետք է բացառվեն: Եվհակառակը՝ եթե, օրինակ, պայմանագիրը ենթադրում է օպերատորին տալ գների որոշման ազատություն, սակայն ցանկացած լրացուցիչ շահույթ

վերադարձվում է շնորհատուին, ապա օպերատորի հատույցը սահմանափակվում է, և վերահսկողության թեստիզնային տարրը բավարարվում է:

ԿՈՒ4 Վերը նշված (բ) պայմանի նպատակով՝ շնորհատուի կողմից ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահի վերահսկողությունը պետք է ինչպես սահմանափակի օպերատորի կողմից ենթակառուցվածքի վաճառքի կամ գրավադրման գործնական կարողությունը, այնպես էլ շնորհատուին շարունակական իրավունք տա այն օգտագործելու համաձայնության ժամանակաշրջանի ամբողջ ընթացքում: Ենթակառուցվածքում մնացորդային շահն իրենից ներկայացնում է ենթակառուցվածքի գնահատված ընթացիկ արժեքն այնպես, ինչպես եթե այն լիներ արդեն այն տարիքին այն վիճակում, ինչպիսին ակնկալվում է համաձայնության ժամանակաշրջանի ավարտին:

ԿՈՒ5 Վերահսկողությունը պետք է տարանջատվի կառավարումից: Եթե շնորհատուն ենթակառուցվածքում պահպանում է ինչպես 5-րդ պարագրաֆ (ա) կետում նկարագրված վերահսկողության աստիճանը, այնպես էլ ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ, օպերատորը միայն կառավարում է ենթակառուցվածքը շնորհատուի անունից, թեև, շատ դեպքերում, այն կարող է ունենալ կառավարման լիազորությունների լայն շրջանակ:

ԿՈՒ6 (ա) և (բ) պայմանները միասին որոշակիացնում են, թե երբ է ենթակառուցվածքը, ներառյալ պահանջվող փոխարինումները (տե՛ս պարագրաֆ 21), վերահսկվում շնորհատուի կողմից դրա տնտեսական ծառայության ողջ ընթացքում: Օրինակ՝ երբ օպերատորին անհրաժեշտ է փոխարինել ենթակառուցվածքի միավորի մի մասը համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում (օրինակ՝ ճանապարհի վերին շերտը, կամ շենքի տանիքը), ենթակառուցվածքի տվյալ միավորը պետք է դիտարկվի որպես ամբողջություն: Այդպիսով՝ կրավարարվի (բ) պայմանը ողջ ենթակառուցվածքի համար, ներառյալ փոխարինված մասը, եթե շնորհատուն վերահսկում է ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ՝ տվյալ մասի վերջնական փոխարինման գծով:

ԿՈՒ7 Երբեմն ենթակառուցվածքի օգտագործումը մասամբ կարգավորվում է 5-րդ պարագրաֆի (ա) կետում նկարագրված կարգով, իսկ մասամբ չի կարգավորվում: Այնուամենայնիվ, այդ համաձայնությունները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր.

ա) ցանկացած ենթակառուցվածք, որը ֆիզիկապես առանձնացվելի է և հնարավոր է առանձին շահագործել, և որը բավարարում է դրամատեղծ միավորի սահմանմանը՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ում, պետք է վերլուծվի առանձին, եթե այն ամբողջությամբ օգտագործվում է չկարգավորվող նպատակներով: Օրինակ՝ սա կարող է կիրառվել հիվանդանոցի ոչ հանրային մասի համար, եթե հիվանդանոցի մնացած մասն օգտագործվում է շնորհատուի կողմից՝ հանրային քաղաքականության շրջանակներում հիվանդների սպասարկման համար.

բ) երբ միայն հարակից գործունեությունը (օրինակ՝ հիվանդանոցին կից խանութը) չի կարգավորվում, վերահսկողության թեստերը պետք է կիրառվեն այնպես, ինչպես եթե այդ ծառայությունները գոյություն չունենային, քանի որ այն դեպքերում, երբ շնորհատուն վերահսկում է ծառայությունները 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված ձևով, հարակից գործունեության առկայությունը չի նվազեցնում շնորհատուի կողմից ենթակառուցվածքի նկատմամբ վերահսկողությունը:

ԿՈՒ8 Օպերատորը կարող է իրավունք ունենալ օգտագործելու ԿՈՒ7 պարագրաֆի (ա) կետում նկարագրված առանձնացվելի ենթակառուցվածքը, կամ ԿՈՒ7 պարագրաֆի (բ) կետում նկարագրված հարակից չկարգավորվող ծառայություններ մատուցելու համար օգտագործվող միջոցները: Երկու դեպքում էլ կարող է իրականում տեղի ունենալ վարձակալություն՝ շնորհատուից օպերատորին, և եթե այդպես է, այն պետք է հաշվառել համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 13

Հաճախորդի հավատարմության ծրագրեր

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ»
- ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»
- ՖՀՄՍ 13 «Իրական արժեքի չափումը»

Նախադրյալներ

1. Հաճախորդների հավատարմության ծրագրերի օգնությամբ կազմակերպությունները խթանում են հաճախորդներին, որպեսզի վերջիններս գնեն իրենց ապրանքները կամ ծառայությունները: Եթե հաճախորդը գնում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, ապա կազմակերպությունը հաճախորդին շնորհում է պարգևի կրեդիտային միավորներ (որոնք հաճախ կոչվում են «միավորներ»): Հաճախորդը կարող է մարել այդ պարգևի կրեդիտային միավորներն այնպիսի պարգևներով, ինչպիսիք են անվճար կամ զեղչված գներով ապրանքները կամ ծառայությունները:
2. Ծրագրերը գործում են բազմաթիվ ձևերով: Կարող է պահանջվել, որ հաճախորդները կուտակեն որոշակի նվազագույն քանակի կամ արժեքի պարգևի միավորներ, որպեսզի իրավունք ձեռք բերեն դրանք մարելու: Պարգևի միավորները կարող են կապված լինել առանձին գնումների կամ գնումների խմբերի հետ, կամ որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում շարունակվող գնումների հետ: Կազմակերպությունն ինքը կարող է իրականացնել հաճախորդի հավատարմության ծրագիրը կամ կարող է մասնակցել երրորդ կողմի իրականացրած ծրագրին: Առաջարկված պարգևները կարող են ներառել կազմակերպության կողմից մատակարարվող ապրանքներ կամ ծառայություններ և/կամ երրորդ կողմից ապրանքներ կամ ծառայություններ պահանջելու իրավունքներ:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է հաճախորդների հավատարմությանն ուղղված պարգևի միավորների նկատմամբ, որոնք՝
 - ա) կազմակերպությունը շնորհում է իր հաճախորդներին որպես վաճառքի գործարքի, այսինքն՝ ապրանքների վաճառքի, ծառայությունների մատուցման կամ հաճախորդի կողմից կազմակերպության ակտիվների օգտագործման գործարքի մի մաս.
 - բ) հավելյալ պայմաններ, եթե այդպիսիք կան, բավարարելու դեպքում հաճախորդները կարող են հետագայում մարել անվճար կամ զեղչված գներով ապրանքներով կամ ծառայություններով:Մեկնաբանությունը դիտարկում է, թե ինչպես պետք է հաշվառվեն կազմակերպության կողմից իր հաճախորդներին շնորհվող պարգևի միավորները:

Հարցադրումները

4. Սույն Մեկնաբանությունում դիտարկվող հարցադրումներն են.
 - ա) արդյոք ապագայում անվճար կամ զեղչված ապրանքներ կամ ծառայություններ («պարգևներ») տրամադրելու գծով կազմակերպության պարտականությունը պետք է ճանաչվի և չափվի հետևյալ կերպ՝

- (i) վաճառքից ստացված կամ ստացվելիք հատուցումների որոշ մասը վերագրելով պարզև միավորներին և հետաձգելով հասույթի ճանաչումը (կիրառելով ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆը). կամ
 - (ii) պարզևները տրամադրելու գնահատված ապագա ծախսումները պահուստավորելով (կիրառելով ՀՀՄՍ 18-ի 19-րդ պարագրաֆը).
- բ) եթե հատուցման մի մասը վերագրվում է պարզև միավորներին, ապա՝
- (i) որքան գումար պետք է վերագրվի.
 - (ii) երբ պետք է հասույթը ճանաչվի.
 - (iii) եթե երրորդ կողմն է տրամադրում պարզևները, ապա ինչպես պետք է հասույթը չափվի:

Փոխհամաձայնություն

5. Կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆը կիրառի և պարզև միավորները հաշվառի որպես այն վաճառքի գործարքի (գործարքների) առանձին նույնականացվող բաղկացուցիչ, որի ժամանակ դրանք շնորհվել են («սկզբնական վաճառք»): Սկզբնական վաճառքի գծով ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքը պետք է բաշխվի (վերագրվի) պարզև միավորներին և վաճառքի այլ բաղկացուցիչներին:
6. Պարզև միավորներին բաշխված հատուցումը պետք է չափվի իրենց իրական արժեքի հիման վրա:
7. Եթե կազմակերպությունն ինքն է տրամադրում պարզևները, ապա այն պետք է պարզև միավորներին բաշխված հատուցումը ճանաչի որպես հասույթ, երբ պարզև միավորները մարվեն, և այն կատարի պարզևներ տրամադրելու գծով իր պարտականությունները: Ճանաչված հասույթի գումարը պետք է հիմնված լինի հատուցումներով մարված պարզև միավորների քանակի վրա՝ հարաբերած այն ընդհանուր թվին, որի մարումն ակնկալվում է:
8. Եթե երրորդ կողմն է տրամադրում պարզևները, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի՝ արդյոք ինքն իր անունից է հավաքում է պարզև միավորներին բաշխված հատուցումը (այսինքն՝ որպես պրինցիպալ գործարքում), թե երրորդ կողմի անունից (այսինքն՝ երրորդ կողմի գործակալ):
 - ա) Եթե կազմակերպությունը հատուցումը հավաքում է երրորդ կողմի անունից, ապա այն պետք է՝
 - (i) չափի իր հասույթը որպես իր անվամբ մնացած զուտ գումար, այսինքն՝ պարզև միավորներին բաշխված հատուցման և պարզևներ տրամադրելու համար երրորդ կողմին վճարվելիք գումարի միջև տարբերությունը.
 - (ii) ճանաչի այս զուտ գումարը որպես հասույթ, երբ երրորդ կողմը դառնում է պարտավորված՝ տրամադրելու պարզևներ, և իրավասու՝ ստանալու հատուցում՝ դա անելու համար: Այս դեպքերը կարող են տեղի ունենալ այն ժամանակ, երբ պարզև միավորները շնորհվեն: Կամ, եթե հաճախորդը կարող է որոշել պարզևները պահանջել կամ կազմակերպությունից, կամ՝ երրորդ կողմից, ապա այս դեպքերը կարող են տեղի ունենալ միայն այն դեպքում, երբ հաճախորդը որոշի պարզևները պահանջել երրորդ կողմից:
 - բ) Եթե կազմակերպությունն իր անունից է հավաքում հատուցումը, ապա այն պետք է չափի իր հասույթը որպես պարզև միավորներին բաշխված համախառն հատուցում և ճանաչի հասույթը, երբ այն կատարի պարզևների հետ կապված իր պարտականությունները:
9. Եթե որևէ պահի ակնկալվում է, որ պարզևները տրամադրելու պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցելու են դրանց համար ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը (այսինքն՝ որպես հասույթ դեռևս չճանաչված սկզբնական վաճառքի ժամանակ պարզև միավորներին տեղաբաշխված հատուցումը՝ գումարած հետագայում ցանկացած հատուցում, որը ենթակա է ստացման, երբ հաճախորդը մարի պարզև միավորները), ապա կազմակերպությունն ունի անբարենպաստ պայմանագիր: Համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի՝ գերազանցող մասի գծով պետք է ճանաչել պարտավորություն: Պարզևներ տրամադրելու ակնկալվող ծախսումները կաճեն, օրինակ, եթե կազմակերպությունը վերանայի իր ակնկալիքները պարզև միավորների քանակի առումով, որոնք պետք է մարվեն:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

10. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2008 թվականի հուլիս 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառի նախքան 2008 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 10Ա. 2010թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՄ-ներում բարելավումներ» փաստաթուղթը փոփոխել է պարագրաֆ ԿՈՒ2-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2011թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 10Բ. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՄ 13-ը փոփոխել է 6-րդ և ԿՈՒ1-ԿՈՒ3 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՄ 13-ը:
11. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն համաձայն ՀՀՄՄ 8-ի:

Հավելված

Կիրառման ուղեցույց

Այս Հավելվածը սույն Մեկնաբանության անբաժանելի մասն է:

Պարզև միավորների իրական արժեքի չափումը

- ԿՈՒ1 Փոխհամաձայնության 6-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ պարզև միավորներին բաշխված հատուցումը չափվի իրենց իրական արժեքի հիման վրա: Եթե նույնական պարզև միավորների համար չկա գնանշված շուկայական գին, ապա իրական արժեքը պետք է չափվի գնահատման մեկ այլ մեթոդի օգտագործմամբ:
- ԿՈՒ2 Կազմակերպությունը կարող է պարզև միավորների իրական արժեքը չափել այն հատուցումների իրական արժեքի հիման վրա, որով դրանք կարող էին մարվել: Պարզև միավորների իրական արժեքը չափելիս, ըստ անհրաժեշտության, հաշվի են առնում՝
 - ա) գեղչերի և խթանների գումարը, որը այլապես կառաջարկվեր սկզբնական վաճառքից պարզև միավորներ չվաստակած հաճախորդներին, ովքեր դեռ չեն վաստակել պարզև միավորներ սկզբնական վաճառքից.
 - բ) պարզև միավորների այն մասը, որոնք, ինչպես ակնկալվում է, չեն մարվելու հաճախորդների կողմից:
 - գ) չկատարելու ռիսկը:Եթե հաճախորդները կարող են ընտրություն կատարել մի շարք տարբեր պարզև միավորների միջև, ապա պարզև միավորների իրական արժեքը արտացոլում է առկա պարզև միավորների իրական արժեքները՝ կշռված յուրաքանչյուր պարզև միավորի ակնկալվող ընտրության հաճախականությունների համամասնությամբ:
- ԿՈՒ3 Որոշ հանգամանքներում կարող են օգտագործվել գնահատման այլ եղանակներ: Օրինակ՝ եթե երրորդ կողմն է տրամադրելու պարզև միավորները, իսկ կազմակերպությունը վճարում է այդ երրորդ կողմին իր շնորհած յուրաքանչյուր պարզև միավորի համար, ապա այն կարող է պարզև միավորի իրական արժեքը չափել այն գումարի հիման վրա, որ կազմակերպությունը վճարում է երրորդ կողմին՝ ավելացնելով շահութաբերության ողջամիտ հավելագին: Անհրաժեշտ է դատողություն՝ ընտրելու և կիրառելու համար այն գնահատման եղանակը, որը կբավարարի փոխհամաձայնության 6-րդ պարագրաֆի պահանջները և կլինի ամենահամապատասխանը տվյալ հանգամանքներում:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 14

ՀՀՄՍ 19 - Սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի սահմանափակումը, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջները և դրանց փոխազդեցությունը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»
- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 19 «Աշխարակիցների հատուցումներ» (2011թ. փոփոխված)
- ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»

Նախապատմություն

1. ՀՀՄՍ 19-ի 64-րդ պարագրաֆը սահմանափակում է սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվի չափումը հետևյալ երկուսից նվազագույնով՝ սահմանված հատուցումների պլանի հավելուրդից և ակտիվի առաստաղից: ՀՀՄՍ 19-ի 8-րդ պարագրաֆը ակտիվի առաստաղը սահմանում է որպես «պլանից միջոցների վերադարձումների կամ պլանին ապագա մասհանումների նվազեցումների ձևով առկա ցանկացած տնտեսական օգուտների ներկա արժեքը»: Հարցեր են առաջացել այն մասին, թե երբ պետք է վերադարձումները կամ ապագա մասհանումների նվազեցումները համարվեն առկա, հատկապես երբ գոյություն ունի նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ:
2. Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջներ գոյություն ունեն շատ երկրներում՝ բարձրացնելու համար աշխատակիցների հատուցումների պլանի անդամներին տրված հետաշխատանքային հատուցումների խոստման հուսալիությունը: Նման պահանջները, սովորաբար, պայմանավորում են մասհանումների այն նվազագույն գումարը կամ մակարդակը, որը պետք է սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում ուղղվի պլանին: Հետևաբար, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է սահմանափակել կազմակերպության ապագա մասհանումները նվազեցնելու կարողությունը:
3. Բացի այդ, սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի չափման սահմանափակումը կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը ծանրաբեռնող դարձնել: Սովորաբար, պլանին մասհանումներ կատարելու պահանջը չի ազդի սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի կամ պարտավորության չափման վրա: Պատճառն այն է, որ մասհանումները, երբ վճարվեն, դառնալու են պլանի ակտիվներ, և, այսպիսով, լրացուցիչ զուտ պարտավորությունը զրո է: Այնուամենայնիվ, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է առաջացնել պարտավորություն, եթե պահանջվող մասհանումները հասանելի չլինեն կազմակերպությանը, երբ դրանք վճարված լինեն:
- 3Ա. 2009թ. նոյեմբերին Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների էսորիուրդը փոփոխել է ՖՀՄՄԿ 14-ը, որպեսզի վերացնի այն չնախատեսված հետևանքը, որն առաջանում է ապագա մասհանումների կանխավճարների նկատմամբ կիրառվող մոտեցումից, երբ որոշ հանգամանքներում առկա է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է բոլոր հետաշխատանքային սահմանված հատուցումների և աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ սահմանված հատուցումների նկատմամբ:

5. Սույն մեկնաբանության նպատակով նվազագույն ֆինանսավորման պահանջները հետաշխատանքային կամ այլ երկարաժամկետ սահմանված հատուցումների պլանների ֆինանսավորման ցանկացած պահանջներն են:

Խնդիրներ

6. Սույն մեկնաբանության մեջ արծարծված խնդիրներն են.
- ա) երբ պետք է վերադարձումները կամ ապագա մասհանումների նվազեցումները համարվեն առկա՝ համաձայն ՀՀՄՍ 19-ի 8-րդ պարագրաֆի ակտիվի առաստաղի սահմանման.
 - բ) ինչպես կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը ազդել ապագա մասհանումների նվազեցումների առկայության վրա.
 - գ) երբ կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը պարտավորություն առաջացնել:

Փոխհամաձայնություն

Վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման առկայությունը

7. Կազմակերպությունը պետք է որոշի վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման առկայությունը՝ համաձայն պլանի պայմանների և պլանի իրավահամակարգում սահմանված պահանջների:
8. Վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման ձևով տնտեսական օգուտներն առկա են, եթե կազմակերպությունը կարող է դրանք իրացնել պլանի տևողության ընթացքում որևէ պահի, կամ երբ պլանի գծով պարտավորությունները մարվում են: Մասնավորապես, նման տնտեսական օգուտները կարող են առկա լինել, նույնիսկ եթե դրանք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անմիջապես իրացվելի չեն:
9. Առկա տնտեսական օգուտները կախված չեն այն բանից, թե ինչպես է կազմակերպությունը մտադիր օգտագործել հավելուրդը: Կազմակերպությունը պետք է որոշի առավելագույն տնտեսական օգուտները, որոնք առկա են վերադարձումների, ապագա մասհանումների նվազեցումների կամ երկուսի համակցության արդյունքում: Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի վերադարձումների և ապագա մասհանումների նվազեցումների համակցումից տնտեսական օգուտներ՝ հիմնվելով փոխբացառող ենթադրությունների վրա:
10. Համաձայն ՀՀՄՍ 1-ի՝ կազմակերպությունը պետք է տեղեկատվություն բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրների վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված զուտ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի էական ճշգրտման հանգեցնելու նշանակալի ռիսկ են պարունակում: Դա կարող է ներառել հավելուրդի ընթացիկ իրացվելիության նկատմամբ որևէ սահմանափակման բացահայտումը կամ առկա տնտեսական օգուտների գումարի որոշման համար օգտագործված հիմունքի բացահայտումը:

Վերադարձման ձևով առկա տնտեսական օգուտներ

Վերադարձման իրավունքը

11. Վերադարձումն առկա է կազմակերպության համար, միայն եթե կազմակերպությունն ունի վերադարձման ոչ պայմանական իրավունք՝
- ա) պլանի տևողության ընթացքում՝ առանց ենթադրելու, որ պլանի պարտավորությունները պետք է մարվեն՝ վերադարձումը ստանալու համար (օրինակ՝ որոշ իրավահամակարգերում կազմակերպությունը կարող է պլանի տևողության ընթացքում վերադարձում ստանալու իրավունք ունենալ՝ անկախ պլանի գծով պարտավորությունները մարած լինելու հանգամանքից): կամ

- բ) ենթադրելով պլանի պարտավորությունների աստիճանաբար մարում մինչև բոլոր անդամների պլանից դուրս գալու ժամանակաշրջանի ընթացքում. կամ՝
- գ) ենթադրելով պլանի պարտավորությունների ամբողջությամբ մարում մեկ դեպքի (այն է՝ պլանի ավարտի) արդյունքում:

Վերադարձման ոչ պայմանական իրավունքը կարող է գոյություն ունենալ՝ անկախ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պլանի ֆինանսավորման մակարդակից:

- 12. Եթե հավելուրդի վերադարձման կազմակերպության իրավունքը կախված է իր կողմից ոչ լիովին վերահսկվող մեկ կամ ավելի անորոշ ապագա դեպքերի տեղի ունենալուց կամ չունենալուց, ապա կազմակերպությունը չունի ոչ պայմանական իրավունք և ակտիվ չպետք է ճանաչի:

Տնտեսական օգուտների չափումը

- 13. Կազմակերպությունը վերադարձման ձևով առկա տնտեսական օգուտները պետք է չափի՝ որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հավելուրդի գումար (պլանի ակտիվների իրական արժեքի և սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի տարբերություն), որը կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալու որպես վերադարձում՝ հանելով դրա հետ կապված ցանկացած ծախսում: Օրինակ՝ եթե վերադարձումը ենթակա կլինի հարկման շահութահարկից տարբերվող այլ հարկատեսակով, կազմակերպությունը պետք է չափի վերադարձման գումարը՝ առանց հարկի:
- 14. Պլանի ավարտման ժամանակ առկա վերադարձման գումարը չափելիս (11-րդ պարագրաֆի “գ” կետ) կազմակերպությունը պետք է ներառի պլանի ծախսումները՝ կապված պլանի պարտավորությունների մարման և վերադարձումը կատարելու հետ: Օրինակ՝ կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի մասնագիտական վճարները, եթե դրանք վճարվում են ավելի շուտ պլանի, այլ ոչ թե՛ կազմակերպության կողմից, և ապահովագրության վճարների հետ կապված ցանկացած ծախսում, որը կարող է պահանջվել պլանի ավարտման դեպքում պարտավորությունների ապահովման համար:
- 15. Եթե վերադարձման գումարը որոշվել է որպես հավելուրդի լրիվ գումար կամ դրա որևէ համամասնություն, այլ ոչ թե՛ որպես հաստատուն գումար, կազմակերպությունը դրամի արժեքը ժամանակի մեջ արտահայտելու համար ճշգրտում չպետք է կատարի, անգամ եթե վերադարձումը իրացվելի է միայն ապագա ամսաթվի դրությամբ:

Մասհանումների նվազեցման ձևով առկա տնտեսական օգուտները

- 16. Եթե չկա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ ապագա ծառայությանը վերաբերող մասհանումների գծով, ապագա մասհանումների նվազման ձևով առկա տնտեսական օգուտը կազմակերպության ապագա ծառայության արժեքն է (ծախսումներն է)՝ պլանի ակնկալվող տևողությունից և կազմակերպության գործունեության ակնկալվող տևողությունից նվազագույնի ընթացքում յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար: Կազմակերպության համար ապագա ծառայության արժեքը չի ներառում այն գումարները, որոնք կրելու են աշխատակիցները:
- 17. Ապագա ծառայության արժեքը որոշելիս կազմակերպության կողմից որպես հիմք ընդունվող ենթադրությունները պետք է համահունչ լինեն սահմանված հատուցումների գծով պարտականության որոշման համար որպես հիմք ընդունված ենթադրություններին, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող իրավիճակին, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ով: Հետևաբար, կազմակերպությունը ապագայում պլանի կողմից տրամադրվելիք հատուցումների որևէ փոփոխություն չպետք է ենթադրի, քանի դեռ պլանում փոփոխություն չի կատարվել, և պետք է ենթադրի, որ ապագայում կայուն աշխատուժ է ունենալու, բացառությամբ եթե կազմակերպությունը նվազեցնում է պլանում ընդգրկված աշխատակիցների թիվը: Այդ դեպքում ապագա աշխատուժի վերաբերյալ ենթադրությունը պետք է ներառի նվազեցումը:

Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի ազդեցությունը ապագա մասհանումների նվազեցման ձևով առկա տնտեսական օգուտների վրա

- 18. Սահմանված ամսաթվի դրությամբ ցանկացած նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ կազմակերպությունը պետք է վերլուծի՝ տրոհելով մասհանումների միջև, որը պահանջվում է՝ (ա)

անցյալ ծառայության գծով առկա պակասորդը՝ նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով, և (բ) ապագա ծառայության համար:

19. Արդեն մատուցված ծառայությունների գծով գոյություն ունեցող նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով պակասորդը ծածկելու համար կատարվող մասհանումները չեն ազդում ապագա ծառայությունների գծով ապագա մասհանումների վրա: Դրանք կարող են առաջացնել պարտավորություն՝ 23-26-րդ պարագրաֆների համաձայն:
20. Եթե առկա է ապագա ծառայությանը վերաբերող մասհանումների նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ, ապա տնտեսական օգուտները՝ որպես ապագա մասհանումների նվազեցում հանդիսանում են հետևյալ տարրերի գումարն են՝
 - ա) ցանկացած գումարը, որը կրճատում է ապագա ծառայության համար մասհանումների ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը, քանի որ ընկերությունը կատարել է կանխավճար (այսինքն կատարել է վճարում նախքան նման պահանջի ներկայացումը), և
 - բ) յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ապագա ծառայության գնահատված արժեքը՝ համաձայն 16-րդ և 17-րդ պարագրաֆների, հանած՝ ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի մասհանումները, որոնք կպահանջվեն այդ ապագա ժամանակաշրջաններում, եթե չլիներ (ա) կետում նկարագրված կանխավճարը:
21. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ապագա ծառայության համար մասհանումների նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը՝ հաշվի առնելով գոյություն ունեցող որևէ հավելյալ ազդեցությունը, որը որոշվել է կիրառելով նվազագույն ֆինանսավորման հիմքը, սակայն առանց ներառելու պարագրաֆ 20(ա)-ում նկարագրված կանխավճարը: Կազմակերպությունը պետք է առաջնորդվի այն ենթադրություններով, որոնք համահունչ են նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքին, իսկ այն գործոնների մասով, որոնք մատնանշված չեն այդ հիմունքում, հիմնվի այնպիսի ենթադրությունների վրա, որոնք համահունչ են սահմանված հատուցումների գծով պարտականության որոշման համար որպես հիմք ընդունված ենթադրություններին և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող իրավիճակին, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ով: Գնահատումը պետք է ընդգրկի ցանկացած փոփոխություն, որն ակնկալվում է որպես կազմակերպության կողմից սահմանված ժամկետին վճարման ենթակա նվազագույն մասհանումների արդյունք: Այնուամենայնիվ, գնահատումը չպետք է ներառի նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքի պայմանների ակնկալվող այն փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնք, ըստ էության, ուժի մեջ չէին կամ պայմանագրային կարգով համաձայնեցված չէին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:
22. Կազմակերպությունը 20(բ)-ում պարագրաֆում նկարագրված գումարը որոշելիս, եթե ապագա ծառայության համար մասհանումների ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը գերազանցում է ՀՀՄՍ 19-ի ապագա ծառայության արժեքը որևէ սահմանված ժամանակաշրջանի համար, ապա գերազանցող մասը նվազեցնում է այն տնտեսական օգուտների գումարը, որն առկա է որպես ապագա մասհանումների նվազեցում: Այնուամենայնիվ, 20(բ) պարագրաֆում նկարագրված գումարը երբեք չի կարող զրոյից փոքր լինել:

Երբ նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է պարտավորություն առաջացնել

23. Երբ կազմակերպությունը, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի համաձայն, պարտավոր է մասհանումներ կատարել՝ արդեն իսկ ստացված ծառայությունների գծով նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով պակասորդը ծածկելու համար, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք վճարման ենթակա մասհանումները առկա կլինեն որպես վերադարձում կամ ապագա մասհանումների նվազեցում պլանին վճարվելուց հետո:
24. Այնքանով, որքանով վճարման ենթակա մասհանումները պլանին վճարվելուց հետո առկա չեն լինի, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն, երբ առաջանում է պարտականությունը: Պարտավորությունը պետք է նվազեցնի սահմանված հատուցումների գծով ակտիվը կամ ավելացնի սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունն այնպես, որ մասհանումների վճարման ժամանակ ՀՀՄՍ 19-ի 58-րդ պարագրաֆի կիրառումից որևէ օգուտ կամ վնաս չակնկալվի:

Ուժի մեջ մտնելը

27. Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը կիրառի 2008 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:
- 27Ա. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառված տերմինաբանությունը: Բացի այդ, այն փոփոխել է 26-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. 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:
- 27Բ. *“Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի կանխավճարներ” փաստաթուղթը* ավելացրել է 3Ա պարագրաֆը և փոփոխել է 16-18-րդ և 20-22-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2011թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 27Գ. ՀՀՄՍ 19-ը (փոփոխված 2011թ.-ին) փոփոխել է 1-ին, 6-րդ, 17-րդ և 24-րդ պարագրաֆները և հանել 25-րդ և 26-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 19-ը (փոփոխված 2011թ.-ին):

Անցումը

28. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն մեկնաբանությունն այն առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված առաջին ժամանակաշրջանի սկզբից, որի նկատմամբ կիրառվում է մեկնաբանությունը: Կազմակերպությունը սույն մեկնաբանության կիրառման արդյունքում առաջացող ցանկացած սկզբնական ճշգրտում պետք է ճանաչի չբաշխված շահույթում այդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:
29. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 3Ա, 16-18-րդ և 20-22-րդ պարագրաֆների փոփոխությունները ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբից, որը ներկայացվել է առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնցում կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունը: Եթե կազմակերպությունը նախկինում կիրառել է սույն Մեկնաբանությունը նախքան այս փոփոխությունների կիրառումը, ապա պետք է ճանաչի փոփոխությունների կիրառումից առաջացող ճշգրտումները ներկայացված ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբի չբաշխված շահույթում:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 15

Անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրեր

Հղումներ

- ՀՀՄՄ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (2007 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՄ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՄ 11 Կառուցման պայմանագրեր
- ՀՀՄՄ 18 Հասույթ
- ՀՀՄՄ 37 Պահուստներ, պայմանական ակտիվներ և պայմանական պարտավորություններ
- ՖՀՄՄԿ 12 Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ
- ՖՀՄՄԿ 13 Հաճախորդների հավաքարմության ծրագրեր

Նախապատմություն

1. Անշարժ գույքի բնագավառում ուղղակիորեն կամ ենթակապալառուների միջոցով անշարժ գույքի կառուցում նախաձեռնած կազմակերպությունները կարող են պայմանագրեր կնքել մեկ կամ մի քանի գնորդների հետ նախքան կառուցման աշխատանքների ավարտը: Այդպիսի պայմանագրերը տարբեր ձևեր են ունենում:
2. Օրինակ՝ կազմակերպությունները, որոնք նախաձեռնում են բնակելի նշանակության անշարժ գույքի կառուցում, կարող են սկսել վաճառել առանձին միավորներ (բնակարաններ կամ առանձնատներ) <<ալանավորման պահից>>, այսինքն՝ շինարարության ընթացքում, կամ նույնիսկ նախքան շինարարությունը սկսելը: Յուրաքանչյուր գնորդ պայմանագիր է կնքում կազմակերպության հետ՝ գնելու որոշակի միավոր, երբ այն պատրաստ լինի բնակվելու համար: Որպես կանոն՝ գնորդը կազմակերպությանը տալիս է կանխավճար, որը ենթակա է վերադարձման միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ձախողում է միավորի ավարտուն տեսքով հանձնումը՝ պայմանագրի պայմանների համաձայն: Ձեռքբերման գնի մնացորդը, սովորաբար, կազմակերպությանը վճարվում է միայն պայմանագրի ավարտին, երբ գնորդը ձեռք է բերում միավորի սեփականության իրավունքը:
3. Այն կազմակերպությունները, որոնք նախաձեռնում են առևտրական կամ արդյունաբերական նշանակության անշարժ գույքի կառուցում, կարող են պայմանագիր կնքել որևէ մեկ գնորդի հետ: Այդ գնորդից կարող է պահանջվել կատարել միջանկյալ վճարումներ՝ պայմանավորվածության սկզբից մինչև պայմանագրային ավարտը ընկած ժամանակահատվածում: Շինարարական աշխատանքները կարող են իրականացվել նախքան շինարարության սկիզբը գնորդին սեփականության իրավունքով պատկանող կամ նրա կողմից վարձակալված հողատարածքի վրա:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառելի է ուղղակիորեն կամ ենթակապալառուների միջոցով անշարժ գույքի կառուցում նախաձեռնած կազմակերպությունների կողմից հասույթի և կապակցված ծախսերի հաշվառման նկատմամբ:
5. Սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերը անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրեր են: Ի լրումն անշարժ գույքի կառուցման՝ այդ պայմանագրերը կարող են ներառել այլ ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում:

Հարցադրումներ

6. Սույն Մեկնաբանությունն անդրադառնում է երկու հարցի.
- ա) արդյոք պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է.
 - բ) ե՞րբ պետք է ճանաչվի անշարժ գույքի կառուցումից ստացված հասույթը:

Փոխհամաձայնություն

7. Հետևյալ քննարկումը ենթադրում է, որ կազմակերպությունը նախապես վերլուծել է անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրն ու ցանկացած հարակից պայմանագրեր և եզրակացրել, որ կազմակերպությունը կառուցվող անշարժ գույքի նկատմամբ չի պահպանելու սեփականության իրավունքին սովորաբար վերագրվող կառավարման շարունակական մասնակցությունը և արդյունավետ վերահսկողությունը այն չափով, որը թույլ կտար բացառել հատուցման կամ դրա մի մասի ճանաչումը որպես հասույթ: Եթե հատուցման մի մասի ճանաչումը որպես հասույթ բացառվում է, ապա հետևյալ քննարկումը կիրառելի է պայմանագրի միայն այն մասի նկատմամբ, որի համար հասույթը ճանաչվում է:
8. Մեկ պայմանագրի շրջանակներում, բացի անշարժ գույքի կառուցումից, կազմակերպությունը կարող է պարտավորվել տրամադրել ապրանքներ և ծառայություններ (օրինակ՝ հողատարածքի վաճառք կամ գույքի կառավարման ծառայությունների մատուցում): ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կարող է անհրաժեշտ լինել տրոհել նման պայմանագիրը առանձին որոշելի բաղկացուցիչների, ներառյալ անշարժ գույքի կառուցումը նախատեսող բաղկացուցիչը: Պայմանագրի շրջանակներում ստացված կամ ստացվելիք ընդհանուր հատուցման իրական արժեքը պետք է բաշխվի ըստ բաղկացուցիչների: Եթե առկա են առանձին որոշելի բաղկացուցիչներ, ապա անշարժ գույքի կառուցումը նախատեսող բաղկացուցիչի համար կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանության 10-12-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ որոշելու համար, արդյոք այդ բաղկացուցիչը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է: ՀՀՄՍ 11-ի տարանջատման չափանիշները կիրառելի են պայմանավորվածության՝ որպես կառուցման պայմանագրի բնորոշված ցանկացած բաղկացուցիչի նկատմամբ:
9. Հետևյալ քննարկումը վերաբերում է անշարժ գույքի կառուցման պայմանագրին, սակայն այն կիրառելի է նաև այլ բաղկացուցիչներ ներառող պայմանագրում որոշված անշարժ գույքի կառուցման բաղկացուցիչի նկատմամբ:

Որոշում՝ արդյոք պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի, թե ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է

10. Որոշումը՝ արդյոք անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի կամ ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում է, կախված է պայմանագրի պայմաններից և բոլոր հարակից փաստերից ու հանգամանքներից: Նման որոշումը պահանջում է դատողություններ անել յուրաքանչյուր պայմանագրի դեպքում:
11. ՀՀՄՍ 11-ը կիրառվում է, երբ պայմանագիրը համապատասխանում է ՀՀՄՍ 11-ի 3-րդ պարագրաֆում ներկայացված կառուցման պայմանագրի սահմանմանը. «պայմանագիր, որը հատուկ կնքվել է առանձին ակտիվ կամ ակտիվների համախմբություն կառուցելու նպատակով...»: Անշարժ գույքի կառուցման պայմանագիրը համապատասխանում է կառուցման պայմանագրի սահմանմանը, երբ գնորդն ի վիճակի է սահմանել անշարժ գույքի նախագծի հիմնական կառուցվածքային տարրերը նախքան կառուցման աշխատանքները սկսելը և/կամ սահմանել հիմնական կառուցվածքային փոփոխություններ կառուցման աշխատանքների ընթացքում (անկախ այն բանից, գնորդն օգտագործում է այդ հնարավորությունը, թե՛ ոչ): ՀՀՄՍ 11-ի կիրառելիության դեպքում կառուցման պայմանագիրը ներառում է նաև ՀՀՄՍ 11-ի 5(ա) պարագրաֆի և ՀՀՄՍ 18-ի 4-րդ պարագրաֆի համաձայն անշարժ գույքի կառուցմանն ուղղակիորեն վերաբերող ծառայությունների մատուցում նախատեսող ցանկացած պայմանագրեր կամ դրանց բաղկացուցիչներ:

12. Ի հակադրություն՝ անշարժ գույքի կառուցման այն պայմանագիրը, որի շրջանակներում գնորդներն ունեն անշարժ գույքի նախագծի վրա ազդելու սահմանափակ հնարավորություն, օրինակ՝ նախագիծ ընտրել կազմակերպության կողմից ներկայացված տարբերակներից, կամ կատարել ոչ էական փոփոխություններ հիմնական նախագծում, իրենից ներկայացնում է ապրանքների վաճառքի պայմանագիր, որը գտնվում է ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում:

Անշարժ գույքի կառուցումից ստացված հասույթի հաշվառում

Պայմանագիրը կառուցման պայմանագիր է

13. Եթե պայմանագիրը ՀՀՄՍ 11-ի գործողության ոլորտում է և նրա արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, կազմակերպությունը պետք է հասույթը ճանաչի ըստ պայմանագրային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 11-ի:
14. Պայմանագիրը կարող է չհամապատասխանել կառուցման պայմանագրի սահմանմանը և, հետևաբար, լինել ՀՀՄՍ 18-ի գործողության ոլորտում: Այս դեպքում կազմակերպությունը պետք է որոշի, արդյոք պայմանագիրը ծառայությունների մատուցման, թե ապրանքի վաճառքի պայմանագիր է:

Պայմանագիրը ծառայությունների մատուցման պայմանագիր է

15. Եթե կազմակերպությունից չի պահանջվում ձեռք բերել կամ մատակարարել շինանյութ, պայմանագիրը կարող է հանդիսանալ միայն ծառայությունների մատուցման պայմանագիր՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի: Այս դեպքում, եթե բավարարվում են ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի չափանիշները, ՀՀՄՍ 18-ի պահանջների համաձայն՝ հասույթը պետք է ճանաչվի՝ ելնելով գործարքի ավարտվածության աստիճանից՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը: Նման գործարքից ստացված հասույթի և կապակցված ծախսերի ճանաչման համար սովորաբար կիրառելի են ՀՀՄՍ 11-ի պահանջները (ՀՀՄՍ 18, պարագրաֆ 21):

Պայմանագիրը ապրանքի վաճառքի պայմանագիր է

16. Եթե գնորդին անշարժ գույքը մատակարարելու պայմանագրային պարտավորության կատարման համար կազմակերպությունից, շինանյութի տրամադրման հետ մեկտեղ, պահանջվում է նաև ծառայությունների մատուցում, այդ պայմանագիրը դիտվում է որպես ապրանքի վաճառքի պայմանագիր, որի համար կիրառվում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆում ներկայացված հասույթի ճանաչման չափանիշները:
17. Կազմակերպությունը կարող է գնորդին փոխանցել ներկա վիճակով անավարտ աշխատանքի վերահսկողությունը և սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու փոխհատուցումները՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց: Այս դեպքում, եթե ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները բավարարվում են շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց, կազմակերպությունը հասույթը պետք է ճանաչի՝ ելնելով աշխատանքների ավարտվածության աստիճանից՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը: Նման գործարքից ստացված հասույթի և կապակցված ծախսերի ճանաչման համար սովորաբար կիրառելի են ՀՀՄՍ 11-ի պահանջները:
18. Կազմակերպությունը կարող է գնորդին ամբողջությամբ փոխանցել անշարժ գույքի վերահսկողությունը և սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու փոխհատուցումները միանվագ կերպով (օրինակ՝ աշխատանքի ավարտին, աշխատանքը հանձնելուն պես կամ դրանից հետո): Այս դեպքում կազմակերպությունը հասույթը պետք է ճանաչի միայն այն ժամանակ, երբ բավարարվում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները:
19. Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է հետագա աշխատանք կատարել գնորդին արդեն իսկ հանձնված անշարժ գույքի հետ կապված, այն պետք է ՀՀՄՍ 18-ի 19-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչի պարտավորություն և ծախս: Պարտավորությունը պետք է չափվի ՀՀՄՍ 37-ի պահանջներին համապատասխան: Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է տրամադրել ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնք առանձին տարանջատելի են գնորդին արդեն իսկ հանձնված անշարժ գույքից, այն պետք է տարանջատած լինի մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները որպես վաճառքի առանձին բաղկացուցիչ՝ սույն Մեկնաբանության 8-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Բացահայտումներ

20. Եթե կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթը՝ կիրառելով ավարտվածության տոկոսի մեթոդը այն պայմանագրերի համար, որոնք շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց, բավարարում են ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշները (տե՛ս սույն Մեկնաբանության պարագրաֆ 17), այն պետք է բացահայտի.
- ա) թե ինչպես է որոշում, թե որ պայմանագրերն են շարունակական կերպով՝ կառուցման աշխատանքների առաջընթացին զուգընթաց, համապատասխանում ՀՀՄՍ 18-ի 14-րդ պարագրաֆի բոլոր չափանիշներին.
 - բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ պայմանագրերից ստացված հասույթի գումարը.
 - գ) անավարտ պայմանագրերի աշխատանքների ավարտվածության աստիճանը որոշելու համար օգտագործված մեթոդները:
21. 20-րդ պարագրաֆում նկարագրված հաշվետու ամսաթվի դրությամբ անավարտ պայմանագրերի համար կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի՝
- ա) կատարված ծախսումների և ճանաչված շահույթի ընդհանուր գումարը (հանած ճանաչված վնասները)՝ այդ ամսաթվի դրությամբ.
 - բ) ստացված կանխավճարների գումարը:

ՀՀՄՍ 18-ի հավելվածի փոփոխություններ

22-23 [ՀՀՄՍ 18-ի հավելվածում ներառված փոփոխություններ]:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

24. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը Մեկնաբանությունը կիրառում է նախքան 2009 թ. հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
25. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն հետադարձ կիրառությամբ՝ ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների համաձայն:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 16

Արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրման հեջերը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 21 «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները»
- ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»

Նախապատմություն

1. Շատ հաշվետու կազմակերպություններ ներդրումներ ունեն արտերկրյա ստորաբաժանումներում (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 21-ի 8-րդ պարագրաֆում): Նման արտերկրյա ստորաբաժանումները կարող են լինել դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ, համատեղ ձեռնարկումներ կամ մասնաճյուղեր: ՀՀՄՍ 21-ի պահանջներին համաձայն՝ կազմակերպությունը պետք է իր յուրաքանչյուր արտերկրյա ստորաբաժանման համար որոշի ֆունկցիոնալ արժույթը՝ որպես այդ ստորաբաժանման հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթ: Արտերկրյա ստորաբաժանման արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակը ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները ճանաչի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում մինչև այդ արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը:
2. Արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրումից առաջացած արտարժույթային ռիսկի հեջի հաշվապահական հաշվառումը կիրառվում է միայն այն դեպքում, երբ այդ արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվները ներառված են ֆինանսական հաշվետվություններում¹: Արտերկրյա Արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրման արդյունքում առաջացած արտարժույթային ռիսկի հետ կապված հեջավորվող հոդվածը կարող է լինել զուտ ակտիվների գումարը, որը փոքր է կամ հավասար արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքին:
3. ՀՀՄՍ 39-ի պահանջներին համաձայն՝ հեջի հաշվապահական հաշվառման փոխհարաբերություններում պետք է նախատեսվեն որպես թույլատրված հեջավորված հոդված և թույլատրված հեջավորման գործիքներ: Եթե զուտ ներդրման հեջի դեպքում առկա են նախատեսված հեջավորման փոխհարաբերություններ, ապա շահույթը կամ վնասը, որը կառաջանա հեջավորման գործիքից, որը որոշված է, որ կլինի զուտ ներդրման արդյունավետ հեջ, ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ներառվում է արտերկրյա ստորաբաժանման արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վերահաշվարկման հետևանքով առաջացած արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունների մեջ:
4. Շատ արտերկրյա ստորաբաժանումներ ունեցող կազմակերպությունը կարող է ենթարկվել մի շարք արտարժույթային ռիսկերի: Սույն մեկնաբանությունն օգնում է որոշակիացնել այն արտարժույթային ռիսկերը, որոնք որակվում են որպես արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրման հեջի մաս կազմող հեջավորված ռիսկ:
5. ՀՀՄՍ 39-ը թույլ է տալիս կազմակերպությանը նախատեսել կա՛մ ածանցյալ, կա՛մ ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիք (կամ ածանցյալ և ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիքների համակցությունը) որպես արտարժույթային ռիսկի համար նախատեսված հեջավորման գործիքներ: Սույն մեկնաբանությունը հանդիսանում է ուղեցույց, թե խմբի մեջ որտեղ կարող են պահվել արտերկրյա

¹ Սա կլինի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, այն ֆինանսական հաշվետվություններում, որտեղ ներդրումները, ինչպիսիք են ասոցիացված կազմակերպությունները կամ համատեղ ձեռնարկումները, հաշվառված են բաժնեմասնակցության մեթոդով կամ այն ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներառում են մասնաճյուղ կամ համատեղ գործունեություն՝ սահմանված Համարող պայմանավորվածություններ ՖՀՄՍ 11-ին համապատասխան:

ստորաբաժանումում զուտ ներդրման հեջեր հանդիսացող հեջավորման գործիքները՝ համապատասխանելու համար հեջի հաշվապահական հաշվառման դրույթներին:

6. ՀՀՄՍ 21-ը և ՀՀՄՍ 39-ը պահանջում են, որ արտերկրյա ստորաբաժանման արդյունքների ու ֆինանսական վիճակի վերահաշվարկման հետևանքով առաջացած արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները և զուտ ներդրման արդյունավետ հեջ հանդիսացող հեջավորման գործիքի գծով շահույթի կամ վնասի կուտակային գումարները, որոնք ճանաչված են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, սեփական կապիտալից վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս՝ որպես վերադասակարգման ճշգրտում, այն պահին, երբ մայր կազմակերպությունն օտարում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանումը: Սույն մեկնաբանությունը հանդիսանում է ուղեցույց, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը որոշի այն գումարները, որոնք սեփական կապիտալից պետք է վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս և՛ հեջավորման գործիքի, և՛ հեջավորված հողվածի համար:

Գործողության ոլորտը

7. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է այն կազմակերպության կողմից, որը հեջավորում է արտերկրյա ստորաբաժանումում իր զուտ ներդրումներից առաջացող արտարժույթային ռիսկը և ցանկանում է այդ հեջը որակել որպես հեջի հաշվապահական հաշվառման ենթակա՝ համաձայն ՀՀՄՍ 39-ի: Նպատակահարմարության համար սույն մեկնաբանությունում նման կազմակերպությունը նշվում է որպես մայր կազմակերպություն, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում ներառված են արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվները՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ: Մայր կազմակերպությանը հասցեագրված բոլոր հղումները հավասարապես կիրառվում են նաև այն կազմակերպության նկատմամբ, որն ունի զուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանումում՝ որը կարող է լինել համատեղ ձեռնարկում, ասոցիացված կազմակերպություն կամ մասնաճյուղ:
8. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է միայն արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրումների հեջերի նկատմամբ. այն չպետք է համանմանորեն անալոգիայով կիրառվի այլ տեսակի հեջերի հաշվապահական հաշվառման նկատմամբ:

Հարցադրում

9. Արտերկրյա ստորաբաժանումներում ներդրումները կարող են պահվել ուղղակիորեն մայր կազմակերպության կողմից, կամ անուղղակիորեն իր դուստր կազմակերպության կամ դուստր կազմակերպությունների կողմից: Սույն մեկնաբանությամբ դիտարկված հարցադրումները հետևյալն են՝

ա) *հեջավորված ռիսկի էությունը և հեջավորված հողվածի գումարը, որի համար կարող է նախատեսվել հեջավորման փոխհարաբերություն՝*

- (i) արդյոք մայր կազմակերպությունը կարող է որպես հեջավորված ռիսկ նախատեսել միայն այն արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են մայր կազմակերպության և իր արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթների միջև, կամ արդյոք այն կարող է նաև որպես հեջավորված ռիսկ նախատեսել այն արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման արժույթի և արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթի միջև.
- (ii) եթե մայր կազմակերպությունը արտերկրյա ստորաբաժանումը պահում է անուղղակիորեն, արդյոք հեջավորված ռիսկը կարող է ներառել միայն արտարժույթի փոխարժեքային այն տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման և դրա անմիջական մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթների միջև, կամ արդյոք հեջավորված ռիսկը կարող է նաև ներառել արտարժույթի փոխարժեքային որևէ տարբերություններ, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման և որևէ միջանկյալ կամ վերջնական մայր

կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթների միջև (այսինքն՝ արդյոք այն փաստը, որ միջանկյալ մայր կազմակերպությունն է տիրապետում արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրումը, ազդում է վերջնական մայր կազմակերպության տնտեսական ռիսկի վրա)։

- բ) *խմբի մեջ որտեղ կարող է պահվել հեջավորման գործիքը՝*
- (i) արդյոք հեջի հաշվապահական հաշվառման համար որակվող փոխհարաբերություն կարող են սահմանվել միայն այն դեպքում, եթե իր զուտ ներդրումները հեջավորող կազմակերպությունը հեջավորող գործիքի կողմ է, կամ արդյոք այդ խմբի ցանկացած կազմակերպություն կարող է պահել հեջավորող գործիքը՝ անկախ իր ֆունկցիոնալ արժույթից։
 - (ii) արդյոք հեջավորող գործիքի բնույթը (ածանցյալ կամ ոչ ածանցյալ) կամ համախմբման մեթոդը ազդում են հեջի արդյունավետության գնահատման վրա։
- գ) *ինչ գումարներ պետք է սեփական կապիտալից վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս՝ որպես վերադասակարգման ճշգրտումներ, արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումից հետո՝*
- (i) երբ հեջավորված արտերկրյա ստորաբաժանումն օտարվի, հեջավորող գործիքի և այդ արտերկրյա ստորաբաժանման հետ կապված մայր կազմակերպության արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստից ինչ գումարներ պետք է սեփական կապիտալից վերադասակարգվեն որպես շահույթ կամ վնաս մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում։
 - (ii) արդյոք համախմբման մեթոդը ազդում է սեփական կապիտալից որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգվող գումարների որոշման վրա։

Փոխհամաձայնություն

Հեջավորված ռիսկի էությունը և հեջավորված հոդվածի գումարը, որի համար կարող է նախատեսվել հեջավորման փոխհարաբերություն

10. Հեջի հաշվապահական հաշվառումը կարող է կիրառվել միայն այն արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունների նկատմամբ, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման և մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթների միջև։
11. Արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրումից առաջացող արտարժույթային ռիսկերի հեջի ժամանակ հեջավորված հոդվածը կարող է լինել զուտ ակտիվների գումարը, որը փոքր է կամ հավասար մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքին։ Արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, որը կարող է մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում նախատեսվել որպես հեջավորված հոդված, կախված է այն հանգամանքից, թե արդյոք այդ արտերկրյա ստորաբաժանման որևէ ցածր աստիճանի մայր կազմակերպություն կիրառել է հեջի հաշվապահական հաշվառումը այդ արտերկրյա ստորաբաժանման բոլոր զուտ ակտիվների կամ դրանց մի մասի նկատմամբ, և որ այդ հաշվապահական հաշվառումը ներառվել է մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում։
12. Հեջավորված ռիսկը կարող է նախատեսվել որպես ենթարկվածություն արտարժույթի փոխարժեքին, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանման և իր որևէ մայր կազմակերպության (անմիջական, միջանկյալ կամ վերջնական մայր կազմակերպության) ֆունկցիոնալ արժույթների միջև։ Այն փաստը, որ միջանկյալ մայր կազմակերպությունն է տիրապետում զուտ ներդրումը, չի ազդում այն տնտեսական ռիսկի էության վրա, որն առաջանում է վերջնական մայր կազմակերպության արտարժույթային ենթարկվածությունից։
13. Արտարժույթի ռիսկին ենթարկվածությունը, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրումներից, կարող է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հեջի հաշվապահական

հաշվառման ենթակա որակվել միայն մեկ անգամ: Ուստի, եթե արտերկրյա ստորաբաժանման միևնույն զուտ ակտիվները միևնույն դիսկի համար հեջավորված են խմբի մեկից ավելի մայր կազմակերպությունների կողմից (օրինակ՝ և՛ անմիջական, և՛ ոչ անմիջական մայր կազմակերպության), ապա միայն մեկ հեջավորող փոխհարաբերություն է որակվում հեջի հաշվապահական հաշվառման ենթակա վերջնական մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Մեկ մայր կազմակերպության կողմից իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում նախատեսված հեջավորման փոխհարաբերությունը չպետք է պահպանվի մեկ այլ՝ ավելի բարձր աստիճանի մայր կազմակերպության կողմից: Այնուամենայնիվ, եթե այն պահպանված չէ բարձր աստիճանի մայր կազմակերպության կողմից, ապա ցածր աստիճանի մայր կազմակերպության կիրառած հեջի հաշվապահական հաշվառումը պետք է հակադարձվի նախքան բարձր աստիճանի մայր կազմակերպության հեջի հաշվապահական հաշվառման ճանաչումը:

Որտեղ կարող է պահվել հեջավորման գործիքը

14. Ածանցյալ կամ ոչ ածանցյալ գործիքը (կամ ածանցյալ և ոչ ածանցյալ գործիքների համակցությունը) կարող է նախատեսվել որպես հեջավորման գործիք արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրման հեջում: Հեջավորող գործիքը (գործիքները) կարող է պահվել միևնույն խմբի ցանկացած կազմակերպության կամ կազմակերպությունների կողմից, քանի դեռ բավարարված են ՀՀՄՍ 39-ի 88-րդ պարագրաֆի այն պահանջները, որոնք վերաբերում են զուտ ներդրման հեջի նախատեսմանը, փաստաթղթավորմանը և արդյունավետությանը: Մասնավորապես, խմբի տարբեր աստիճաններում հնարավոր տարբեր հեջավորման նախատեսումների պատճառով խմբի հեջավորման ռազմավարությունը պետք է հստակորեն փաստաթղթավորվի:
15. Արդյունավետությունը գնահատելու նպատակով արտարժույթային դիսկի հետ կապված հեջավորող գործիքի արժեքի փոփոխությունը հաշվարկվում է մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի հիման վրա, որի ֆունկցիոնալ արժույթի նկատմամբ էլ չափվում է դիսկը՝ հեջի հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթավորման համաձայն: Կախված այն հանգամանքից, թե որտեղ է պահված հեջավորման գործիքը՝ հեջի հաշվապահական հաշվառման բացակայության դեպքում արժեքի ընդհանուր փոփոխությունը կարող է ճանաչվել շահույթում կամ վնասում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, կամ էլ երկուսում: Այնուամենայնիվ, արդյունավետության գնահատման վրա չի ազդում այն, թե արդյոք հեջավորող գործիքի արժեքի փոփոխությունը ճանաչված է շահույթում կամ վնասում, թե այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Որպես հեջի հաշվապահական հաշվառման կիրառման մաս՝ փոփոխության ընդհանուր արդյունավետ մասը ներառվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Արդյունավետության գնահատման վրա չի ներգործում ոչ համախմբման մեթոդը, ոչ էլ այն, թե արդյոք հեջավորող գործիքը ածանցյալ է, թե ոչ:

Հեջավորված արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումը

16. Երբ հեջավորված արտերկրյա ստորաբաժանումն օտարվում է, այն գումարը, որը հեջավորման գործիքի առումով մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստից պետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս՝ որպես վերադասակարգման ճշգրտում, այն գումարն է, որը պետք է որոշվի ըստ ՀՀՄՍ 39-ի 102-րդ պարագրաֆի: Այդ գումարը հեջավորման գործիքի գծով կուտակային շահույթը կամ վնասն է, որը որոշված է որպես արդյունավետ հեջ:
17. Արտերկրյա ստորաբաժանումում զուտ ներդրմանը վերաբերող մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստից որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգվող գումարը՝ ՀՀՄՍ 21-ի 48-րդ պարագրաֆին համաձայն, այն գումարն է, որը ներառված է այդ մայր կազմակերպության արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում տվյալ արտերկրյա ստորաբաժանման գծով: Վերջնական մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում բոլոր արտերկրյա ստորաբաժանումների գծով արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում ճանաչված ընդհանուր զուտ գումարի վրա չի ազդում համախմբման մեթոդը: Սակայն այն փաստը, թե արդյոք վերջնական մայր կազմակերպությունը կիրառում է համախմբման ուղղակի, թե քայլ առ քայլ մեթոդը, կարող է ազդել այդ առանձին արտերկրյա ստորաբաժանմանը վերագրվող արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում ներառված գումարի

վրա¹: Համախմբման քայլ առ քայլ մեթոդը կարող է հանգեցնել այն բանին, որ որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգվի մի գումար, որը տարբեր է հեջի արդյունավետությունը որոշելու համար օգտագործված գումարից: Այս տարբերությունից կարելի է խուսափել՝ որոշելով այդ արտերկրյա ստորաբաժանմանը վերաբերող գումարը այն չափով, որը կգոյանար, եթե կիրառված լիներ համախմբման ուղղակի մեթոդը: ՀՀՄՍ 21-ը չի պահանջում, որ կատարվի այս ճշգրտումը: Այնուամենայնիվ, սա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է, որը պետք է հետևողականորեն կիրառվի բոլոր զուտ ներդրումների նկատմամբ:

Ուժի մեջ մտնելը

18. Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2008 թ. հոկտեմբերի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 14-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը, որը կատարվել է 2009թ. ապրիլին հրապարակված *ՀՀՄՍ-ներում բարելավումներ* փաստաթղթում, 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Երկու դեպքում էլ ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառում է 2008թ. հոկտեմբերի 1-ից շուտ սկսվող ժամանակաշրջանի նկատմամբ կամ կիրառում է 14-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը մինչև 2009թ. հուլիսի 1-ը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Անցումը

19. ՀՀՄՍ 8-ը հատկանշում է, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը կիրառի մեկնաբանության սկզբնական կիրառման արդյունքում առաջացած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը: Կազմակերպությունը պարտավոր չէ կատարել այդ պահանջները սույն մեկնաբանությունն առաջին անգամ կիրառելիս: Եթե կազմակերպությունը հեջավորման գործիքը նախատեսել էր որպես զուտ ներդրման հեջ, բայց այդ հեջը չի բավարարում սույն մեկնաբանության հեջի հաշվապահական հաշվառման պայմաններին, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ը, որպեսզի առաջընթաց կերպով դադարեցնի հեջի հաշվապահական հաշվառումը:

¹ Ուղղակի մեթոդը համախմբման մեթոդ է, ըստ որի՝ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվում են անմիջապես վերջնական մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով: Քայլ առ քայլ մեթոդը համախմբման մեթոդ է, ըստ որի՝ արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունները սկզբում վերահաշվարկվում են որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպության (կազմակերպությունների) ֆունկցիոնալ արժույթով, իսկ հետո վերահաշվարկվում վերջնական մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով (կամ ներկայացման արժույթով, եթե տարբեր է):

Հավելված

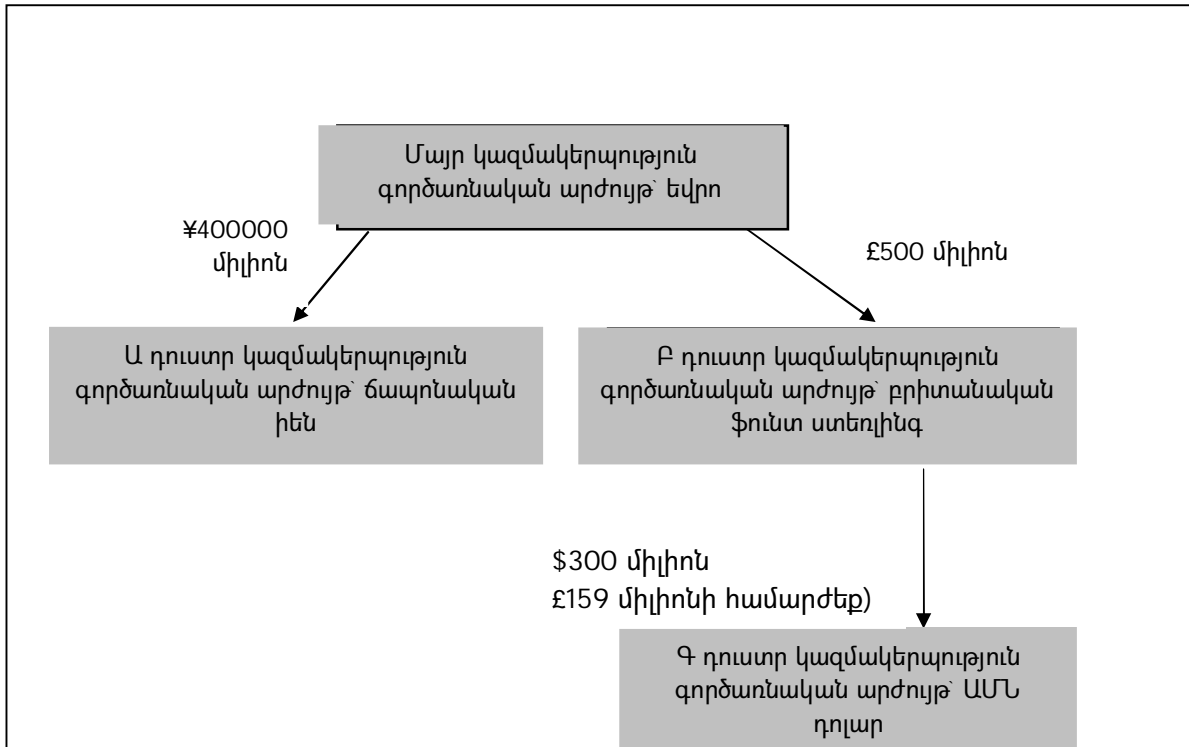
Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը սույն մեկնաբանության անբաժանելի մասն է:

ԿՈՒ1 Սույն հավելվածը լուսաբանում է մեկնաբանության կիրառումը՝ օգտագործելով ստորև ներկայացված կորպորատիվ կառուցվածքը: Նկարագրված հեջավորող փոխհարաբերությունների բոլոր դեպքերում արդյունավետությունը պետք է ստուգվի համաձայն ՀՀՄՍ39-ի՝ չնայած սույն հավելվածում այդ ստուգումը չի քննարկվում: Մայր կազմակերպությունը՝ հանդիսանալով խմբի վերջնական մայր կազմակերպություն, իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է իր ֆունկցիոնալ արժույթով եվրոյով (EUR): Դուստր կազմակերպություններից յուրաքանչյուրը նրան պատկանում է ամբողջությամբ: Մայր կազմակերպության :500 միլիոն զուտ ներդրումը Բ դուստր կազմակերպությունում (ֆունկցիոնալ արժույթն է ֆունտ ստեռլինգը (GBP)) ներառում է Գ դուստր կազմակերպությունում (ֆունկցիոնալ արժույթն է ԱՄՆ դոլար (USD)) Բ դուստր կազմակերպության կատարած \$300 միլիոն զուտ ներդրման :159 միլիոնի համարժեքը: Այլ կերպ ասած՝ Բ դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվները, բացի Գ դուստր կազմակերպությունում իր ներդրումից, :341 միլիոն է:

Հեջավորված ռիսկի էությունը, որի համար կարող է նախատեսվել հեջավորման փոխհարաբերություն (պարագրաֆներ 10-13)

ԿՈՒ2 Մայր կազմակերպությունը կարող է հեջավորել Ա, Բ և Գ դուստր կազմակերպություններից յուրաքանչյուրում իր ունեցած զուտ ներդրումը իրենց համապատասխան ֆունկցիոնալ արժույթների (ճապոնական իեն (JPY), ֆունտ ստեռլինգ և ԱՄՆ դոլար) և եվրոյի միջև արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկերի գծով: Բացի այդ, մայր կազմակերպությունը կարող է հեջավորել Բ և Գ դուստր կազմակերպությունների ֆունկցիոնալ արժույթների միջև եղած USD/GBP արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկը: Իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում Բ դուստր կազմակերպությունը կարող է հեջավորել Գ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրումը ԱՄՆ դոլարով և ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված իրենց ֆունկցիոնալ արժույթների միջև արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկի գծով: Հետևյալ օրինակներում նախատեսված ռիսկը արտարժույթի սփոթ փոխարժեքային ռիսկն է, քանի որ հեջավորող գործիքներն ածանցյալ չեն: Եթե հեջավորող գործիքները լինեին ֆորվարդային պայմանագրեր, ապա մայր կազմակերպությունը կնախատեսեր արտարժույթի ֆորվարդ փոխարժեքային ռիսկը:



Հեջավորված հողվածի գումարը, որի հասար պարող է սարատեսվել ոեջավորման փոխհարաբերություն (պարագրաֆներ 10-13)

- ԿՈՒ3 Մայր կազմակերպությունը ցանկանում է հեջավորել Գ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկը: Ենթադրենք, որ Ա դուստր կազմակերպությունն ունի \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարի արտաքին ստացված փոխառություն: Հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին Ա դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվները կազմում են (400000 միլիոն, ներառյալ \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառությունից ստացված մուտքերը:
- ԿՈՒ4 Հեջավորված հողվածը կարող է լինել զուտ ակտիվների գումարը, որը փոքր է կամ հավասար Գ դուստր կազմակերպությունում (\$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար) մայր կազմակերպության զուտ ներդրման հաշվեկշռային արժեքին, որը ներկայացված է իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մայր կազմակերպությունը կարող է նախատեսել Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառությունը որպես EUR/USD-ի արտարժույթի սփոթ փոխարժեքային ռիսկի հեջավորում, որը կապված է Գ դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվներում \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար զուտ ակտիվներում իր զուտ ներդրման հետ: Այս դեպքում՝ հեջի հաշվապահական հաշվառման դրույթների համաձայն, EUR/USD արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները և՛ Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառության մասով, և՛ Գ դուստր կազմակերպությունում \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար զուտ ներդրման մասով ներառվում են մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում:
- ԿՈՒ5 Հեջի հաշվապահական հաշվառման բացակայության դեպքում Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառության առումով USD/EUR արտարժույթի փոխարժեքի ընդհանուր տարբերությունը պետք է ճանաչվի մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հետևյալ կերպ՝
- շահույթի կամ վնասի մեջ USD/JPY արտարժույթի սփոթ փոխարժեքի փոփոխությունը՝ վերահաշվարկված եվրոյով, և
 - JPY/EUR ընթացիկ արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:

ԿՈՒ4 պարագրաֆում ներկայացված նախատեսման փոխարեն՝ իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մայր կազմակերպությունը Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառությունը կարող է նախատեսել Բ և Գ դուստր կազմակերպությունների միջև GBP/USD արտարժույթի սփոթ փոխարժեքային ռիսկի հեջավորման համար: Այս դեպքում Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառության գծով USD/EUR արտարժույթի փոխարժեքային ընդհանուր տարբերությունը կճանաչվի մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հետևյալ կերպ՝

- GBP/USD արտարժույթի սփոթ փոխարժեքային փոփոխությունը Գ դուստր կազմակերպությանը վերաբերող արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում.
- GBP/JPY սփոթ փոխարժեքային փոփոխությունը՝ վերահաշվարկված եվրոյով շահույթում կամ վնասում. և
- JPY/EUR սփոթ փոխարժեքային փոփոխությունն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:

ԿՈՒ6 Իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մայր կազմակերպությունը չի կարող Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառությունը միաժամանակ նախատեսել որպես և՛ EUR/USD, և՛ GBP/USD արտարժույթի սփոթ փոխարժեքային ռիսկերի հեջավորման համար: Մեկ հեջավորման գործիք կարող է հեջավորել միևնույն նախատեսված ռիսկը միայն մեկ անգամ: Բ դուստր կազմակերպությունը չի կարող կիրառել հեջի հաշվապահական հաշվառումն իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, որովհետև հեջավորող գործիքը գտնվում է Բ և Գ դուստր կազմակերպություններից բաղկացած խմբից դուրս:

Խմբի մեջ որտեղ կարող է պահվել հեջավորման գործիքը (պարագրաֆ 14 և 15)

ԿՈՒ7 Ինչպես նշվել է ԿՈՒ5 պարագրաֆում, հեջի հաշվապահական հաշվառման բացակայության դեպքում Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառության արժեքի ընդհանուր փոփոխությունը արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկի գծով կգրանցվեր և՛ որպես շահույթ կամ վնաս (USD/JPY սփոթ ռիսկի գծով), և՛ որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք (EUR/JPY սփոթ ռիսկի գծով) մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Երկու գումարներն էլ ներառվում են՝ ԿՈՒ4 պարագրաֆում նախատեսված հեջի արդյունավետությունը գնահատելու համար, քանի որ հեջի փաստաթղթավորման համաձայն՝ և՛ հեջավորման գործիքի, և՛ հեջավորված հողվածի արժեքի փոփոխությունները հաշվարկվում են ոչ թե Գ դուստր կազմակերպության ԱՄՆ դոլար ֆունկցիոնալ արժույթի, այլ մայր կազմակերպության եվրո ֆունկցիոնալ արժույթի հիման վրա: Համախմբման մեթոդը (այսինքն՝ ուղղակի կամ քայլ առ քայլ) չի ազդում հեջի արդյունավետության գնահատման վրա:

Որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգվող գումարները արտերկրյա ստորաբաժանման օտարումից հետո (պարագրաֆներ 16 և 17)

ԿՈՒ8 Երբ Գ դուստր կազմակերպությունն օտարվի, մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում իր արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստից (ԱՎՊ) որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգվող գումարները հետևյալն են՝

- ա) Ա դուստր կազմակերպության \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար կազմող արտաքին փոխառության առումով, ըստ ՀՀՄՍ 39-ի պահանջի որոշակիացվող գումարը, այսինքն՝ արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկի գծով արժեքի այն ընդհանուր փոփոխությունները, որը ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում որպես հեջի արդյունավետ մաս.
- բ) Գ դուստր կազմակերպությունում \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարի զուտ ներդրման առումով, կազմակերպության համախմբման մեթոդով որոշված գումարը: Եթե մայր կազմակերպությունը գործածի ուղղակի մեթոդը, ապա Գ դուստր կազմակերպության առումով ԱՎՊ-ն կորոշվի ուղղակի EUR/USD արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքով: Եթե մայր կազմակերպությունը գործածի քայլ առ քայլ մեթոդը, ապա Գ դուստր կազմակերպության առումով իր ԱՎՊ-ն կորոշվի Բ դուստր կազմակերպության կողմից ճանաչված ԱՎՊ-ով, որն արտացոլում է GBP/USD արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքը՝ վերահաշվարկված մայր

կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով օգտագործելով EUR/GBP արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքը: Նախորդ ժամանակաշրջաններում մայր կազմակերպության կողմից համախմբման քայլ առ քայլ մեթոդի օգտագործումը չի պահանջում կամ արգելում, որպեսզի Գ դուստր կազմակերպության օտարումից մայր կազմակերպությունը, որպես ԱՎՊ-ից վերադասակարգման ենթակա գումար, որոշի այն գումարը, որն ինքը կհանաչեր, եթե միշտ օգտագործեր ուղղակի մեթոդը՝ կախված իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից:

Մեկից ավելի արտերկրյա ստորաբաժանումների հեջավորումը (պարագրաֆներ 11, 13 և 15)

ԿՈՒ9 Հետևյալ օրինակները լուսաբանում են, որ մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այն ռիսկը, որը կարող է հեջավորվել, միշտ հանդիսանում է իր ֆունկցիոնալ արժույթի (եվրո) և Բ ու Գ դուստր կազմակերպությունների ֆունկցիոնալ արժույթների միջև եղած ռիսկը: Անկախ այն հանգամանքից, թե հեջերն ինչպես են նախատեսված՝ այն առավելագույն գումարները, որոնք կարող են լինել արդյունավետ հեջեր՝ մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստներում ներառվելու համար, երբ երկու արտերկրյա ստորաբաժանումներն էլ հեջավորված են, հանդիսանում են \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարը EUR/USD ռիսկի գծով և :341 միլիոն ֆունտ ստեռլինգը EUR/GBP ռիսկի գծով: Արտարժույթի փոխարժեքային փոփոխություններից առաջացած արժեքի այլ փոփոխությունները ներառվում են մայր կազմակերպության համախմբված շահույթների կամ վնասների մեջ: Անշուշտ, հնարավոր է, որ մայր կազմակերպությունը \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարը նախատեսեր միայն USD/GBP արտարժույթի սփոթ փոխանակման փոխարժեքի համար կամ :500 միլիոն ֆունտ ստեռլինգը՝ միայն GBP/EUR արտարժույթի սփոթ փոխանակման փոխարժեքի համար:

Մայր կազմակերպությունը տիրապետում է և՛ ԱՄՆ դոլարով, և՛ բրիտանական ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված հեջավորման գործիքներ

ԿՈՒ10 Մայր կազմակերպությունը կարող է ցանկանալ հեջավորել Բ և Գ դուստր կազմակերպություններում իր զուտ ներդրումների հետ կապված արտարժույթի փոխարժեքային ռիսկերը: Ենթադրենք, որ մայր կազմակերպությունը տիրապետում է ԱՄՆ դոլարով և ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված համապատասխան հեջավորման գործիքներ, որոնք կարող է նախատեսել որպես Բ և Գ դուստր կազմակերպություններում իր զուտ ներդրումների հեջեր: Այն նախատեսումները, որ կարող է անել մայր կազմակերպությունն իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, ներառում են հետևյալը, բայց չեն սահմանափակվում դրանցով՝

- ա) \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարով արտահայտված հեջավորման գործիք, որը նախատեսված է որպես հեջ Գ դուստր կազմակերպությունում \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար զուտ ներդրման համար, որի ռիսկը համարվում է մայր կազմակերպության և Գ դուստր կազմակերպության միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքին (EUR/USD) ենթարկվածությունը, ինչպես նաև մինչև :341 միլիոն հեջավորման գործիք, որը նախատեսված է որպես հեջ Բ դուստր կազմակերպությունում :341 միլիոն զուտ ներդրման համար, որի ռիսկը համարվում է մայր կազմակերպության և Բ դուստր կազմակերպության միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքին (EUR/GBP) ենթարկվածությունը.
- բ) \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարով արտահայտված հեջավորման գործիք, որը նախատեսված է որպես հեջ Գ դուստր կազմակերպությունում \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլար զուտ ներդրման համար, որի ռիսկը համարվում է Բ և Գ դուստր կազմակերպությունների միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքին (GBP/USD) ենթարկվածությունը, ինչպես նաև մինչև :500 միլիոն հեջավորման գործիք, որը նախատեսված է որպես հեջ Բ դուստր կազմակերպությունում :500 միլիոն զուտ ներդրման համար, որի ռիսկը համարվում է մայր կազմակերպության և Բ դուստր կազմակերպության միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքին (EUR/GBP) ենթարկվածությունը:

- ԿՈՒ11 Գ դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության զուտ ներդրման EUR/USD դիսկը տարբեր է Բ դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության զուտ ներդրման EUR/GBP դիսկից: Այնուամենայնիվ, ԿՈՒ10(ա) պարագրաֆում նկարագրված դեպքի պարագայում՝ նախատեսելով ԱՄՆ դոլարով արտահայտված իր կողմից պահվող հեջավորման գործիքը, մայր կազմակերպությունն արդեն ամբողջովին հեջավորում է Գ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման EUR/USD դիսկը: Եթե մայր կազմակերպությունը նախատեսեր նաև բրիտանական ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված՝ իր կողմից պահվող գործիքը որպես Բ դուստր կազմակերպությունում իր :500 միլիոն զուտ ներդրման հեջ, ապա այդ զուտ ներդրման :159 միլիոնը, որն իրենից ներկայացնում է Գ դուստր կազմակերպությունում ԱՄՆ դոլարով կատարված իր զուտ ներդրման բրիտանական ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված համարժեքը, մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կհեջավորվեր կրկնակի GBP/EUR դիսկի գծով:
- ԿՈՒ12 ԿՈՒ10(բ) պարագրաֆում նկարագրված դեպքի պարագայում, եթե մայր կազմակերպությունը հեջավորված դիսկը նախատեսի որպես Բ և Գ դուստր կազմակերպությունների միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքին (GBP/USD) ենթարկվածություն, ապա իր \$300 միլիոն ԱՄՆ դոլարով արտահայտված հեջավորման գործիքի արժեքի փոփոխության միայն GBP/USD մասը կներառվի մայր կազմակերպության Գ դուստր կազմակերպությանը վերաբերող արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում: Փոփոխության մնացած մասը (որը համարժեք է GBP/EUR փոփոխությանը :159 միլիոնի գծով) ներառված կլինի մայր կազմակերպության համախմբված շահույթի կամ վնասի մեջ, ինչպես ԿՈՒ5 պարագրաֆի դեպքում: Քանի որ Բ և Գ դուստր կազմակերպությունների միջև USD/GBP դիսկի նախատեսումը չի ներառում GBP/EUR դիսկը, մայր կազմակերպությունը կարող է նախատեսել մինչև :500 միլիոն Բ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրումից՝ մայր կազմակերպության և Բ դուստր կազմակերպության միջև արտարժույթի սփոթ փոխարժեքի (GBP/EUR) դիսկի ենթարկվածությունը հեջավորելու համար:

Բ դուստր կազմակերպությունը պահում է ԱՄՆ դոլարով արտահայտված հեջավորման գործիք

- ԿՈՒ13 Ենթադրենք, որ Բ դուստր կազմակերպությունը պահում է \$300 միլիոն արտաքին պարտք, որի մուտքերը փոխանցվել են մայր կազմակերպություն ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված ներխմբային փոխառության միջոցով: Քանի որ և՛ ակտիվները, և՛ պարտավորություններն աճել են :159 միլիոնով, Բ դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվները մնում են անփոփոխ: Իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում Բ դուստր կազմակերպությունը կարող էր արտաքին պարտքը նախատեսել որպես Գ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման GBP/USD դիսկի հեջ: Մայր կազմակերպությունը կարող է պահպանել Բ դուստր կազմակերպության կողմից այդ հեջավորման գործիքի նախատեսումը Գ դուստր կազմակերպությունում իր \$300 միլիոն զուտ ներդրման GBP/USD դիսկի հեջի համար (տե՛ս պարագրաֆ 13), և մայր կազմակերպությունը կարող է նախատեսել իր տիրապետած ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված հեջավորման գործիքը որպես Բ դուստր կազմակերպությունում իր ողջ :500 միլիոն զուտ ներդրման հեջ: Բ դուստր կազմակերպության նախատեսած առաջին հեջը կգնահատվի Բ դուստր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի (ֆունտ ստեռլինգ) հիման վրա, իսկ մայր կազմակերպության նախատեսած երկրորդ հեջը կգնահատվի մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի (եվրո) հիման վրա: Այս դեպքում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ԱՄՆ դոլարով արտահայտված հեջավորման գործիքով հեջավորվել է միայն Գ դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության զուտ ներդրման GBP/USD դիսկը, այլ ոչ թե ամբողջ EUR/USD դիսկը: Հետևաբար, Բ դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության :500 միլիոն զուտ ներդրման ողջ EUR/GBP դիսկը կարող է հեջավորվել մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:
- ԿՈՒ14 Այնուամենայնիվ, Բ դուստր կազմակերպությանը վճարվելիք մայր կազմակերպության :159 միլիոն պարտքի հաշվառումը նույնպես պետք է հաշվի առնել: Եթե մայր կազմակերպության վճարման ենթակա պարտքը չհամարվի Բ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման մաս՝ ՀՀՄՍ 21-ի 15-րդ պարագրաֆի պայմանները չբավարարելու պատճառով, ապա դրա վերահաշվարկից առաջացած GBP/EUR արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունը պետք է ներառվի մայր կազմակերպության համախմբված շահույթում կամ վնասում: Եթե Բ դուստր կազմակերպությանը վճարվելիք :159 միլիոն պարտքը համարվի մայր կազմակերպության զուտ ներդրման մաս, ապա այդ զուտ ներդրումը կլինի

միայն :341 միլիոն, և այն գումարը, որը մայր կազմակերպությունը կկարողանա նախատեսել որպես հեջավորված հոդված GBP/EUR ռիսկի համար, կնվազի :500 միլիոնից :341 միլիոն համապատասխանաբար:

ԿՈՒ15 Եթե մայր կազմակերպությունը հակադարձի Բ դուստր կազմակերպության նախատեսած հեջավորող փոխհարաբերությունը, ապա մայր կազմակերպությունը կկարողանա Բ դուստր կազմակերպության տիրապետած \$300 միլիոն արտաքին փոխառությունը նախատեսել որպես Գ դուստր կազմակերպությունում իր \$300 միլիոն զուտ ներդրման հեջ EUR/USD ռիսկի համար, և ֆունտ ստեռլինգով արտահայտված՝ իր կողմից պահվող հեջավորման գործիքը կնախատեսի որպես Բ դուստր կազմակերպությունում միայն մինչև :341 միլիոն զուտ ներդրման հեջ: Այս դեպքում երկու հեջերի արդյունավետությունը կհաշվարկվի մայր կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի (եվրո) հիման վրա: Հետևաբար, և՛ Բ դուստր կազմակերպության կողմից պահվող արտաքին փոխառության արժեքի USD/GBP փոփոխությունը, և՛ Բ դուստր կազմակերպությանը մայր կազմակերպության կողմից վճարվելիք պարտքի արժեքի GBP/EUR փոփոխությունը (ընդհանուր համարժեք են USD/EUR-ին) կներառվի մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների արտարժույթի վերահաշվարկման պահուստում: Քանի որ մայր կազմակերպությունն արդեն ամբողջովին հեջավորել է Գ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման EUR/USD ռիսկը, EUR/GBP ռիսկի համար այն կարող է հեջավորել Բ դուստր կազմակերպությունում իր զուտ ներդրման միայն մինչև :341 միլիոնը:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 17

Ոչ դրամական ակտիվների բաշխումը սեփականարե-րերին

Հղումներ

- ՖՀՄՄ 3 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» (վերանայված՝ 2008-ին)
- ՖՀՄՄ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն»
- ՖՀՄՄ 7 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»
- ՖՀՄՄ 10 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ»
- ՖՀՄՄ 13 «Իրական արժեքի չափումը»
- ՀՀՄՄ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» (վերանայված՝ 2007-ին)
- ՀՀՄՄ 10 «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր»
- ՀՀՄՄ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» (փոփոխված՝ 2008-ի մայիսին)

Նախադրյալներ

1. Երբեմն կազմակերպությունը որպես շահաբաժին բաշխում է դրամական միջոցներ չհանդիսացող ակտիվներ (ոչ դրամական ակտիվներ) իր սեփականատերերին¹, որոնք գործում են որպես սեփականատերեր իրենց կարգավիճակով: Այդ իրավիճակներում կազմակերպությունը կարող է նաև իր սեփականատերերին տալ ընտրության հնարավորություն՝ ստանալու կա՛մ ոչ դրամական ակտիվներ, կա՛մ դրամական միջոցներ: ՖՀՄՄԿ-ն ստացել է հարցում՝ տալու ուղեցույց, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը հաշվառի նման բաշխումները:
2. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՄ) չեն կանոնակարգում այն, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը չափի իր սեփականատերերին կատարված բաշխումները (որոնք սովորաբար կոչվում են շահաբաժիններ): ՀՀՄՄ 1-ը պահանջում է, որպեսզի կազմակերպությունը կա՛մ իր սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, կա՛մ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում ներկայացնի մանրամասներ այն շահաբաժինների մասին, որոնք ճանաչվել են որպես սեփականատերերին կատարված բաշխումներ:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես սեփականատերեր կարգավիճակում գործող սեփականատերերին կատարված ակտիվների հետևյալ տեսակի ոչ-փոխադարձ բաշխումների նկատմամբ՝
 - ա) ոչ դրամական ակտիվներ (օրինակ՝ հիմնական միջոցներ, ձեռնարկատիրական գործունեություն (բիզնես), ինչպես սահմանված է ՖՀՄՄ 3-ում, մեկ այլ կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմաս կամ օտարման խմբեր, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՄ 5-ում) բաշխումներ.
 - բ) բաշխումներ, որոնք սեփականատերերին տալիս են ընտրության հնարավորություն՝ ստանալու կա՛մ ոչ դրամական ակտիվներ, կա՛մ դրամական միջոցներ:

¹ ՀՀՄՄ 1-ի 7-րդ պարագրաֆը որպես սեփականատեր է սահմանում որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գործիքներ տիրապետողին:

4. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է միայն այն բաշխումների նկատմամբ, որոնց դեպքում միևնույն դասի սեփական կապիտալի գործիքների բոլոր սեփականատերերը հավասարապես են դիտվում:
5. Սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում ոչ դրամական ակտիվի բաշխման նկատմամբ, որն, ի վերջո, նախքան բաշխումը և դրանից հետո վերահսկվում է միևնույն կողմի կամ կողմերի կողմից: Սույն բացառումը կիրառվում է բաշխումը կատարող կազմակերպության առանձին, անհատական և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:
6. Համաձայն 5-րդ պարագրաֆի՝ սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում այն ժամանակ, երբ ոչ դրամական ակտիվը, վերջին հաշվով, ինչպես բաշխումից առաջ, այնպես էլ հետո, վերահսկվում է միևնույն կողմերի կողմից: ՖՀՄՍ 3-ի Բ2 պարագրաֆը սահմանում է. «Պետք է համարել, որ անհատների խումբը վերահսկում է կազմակերպությանը, երբ պայմանագրային համաձայնության արդյունքում նրանք միասին են ձեռք բերում կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողություն՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով»: Հետևաբար, որպեսզի բաշխումը դուրս լինի սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտից այն հիմունքով, որ միևնույն կողմերը վերահսկում են ակտիվը ինչպես բաշխումից առաջ, այնպես էլ հետո, բաշխում ստացող անհատ բաժնետերերի խումբը միասին վերցրած պետք է, պայմանագրային համաձայնության արդյունքում, ի վերջո, ունենա այդպիսի կարողություն բաշխում կատարող կազմակերպության նկատմամբ:
7. Համաձայն 5-րդ պարագրաֆի՝ սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում, երբ կազմակերպությունը բաշխում է իր դուստր կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմասի որոշ մասը, բայց պահպանում է վերահսկողությունը այդ դուստր կազմակերպության նկատմամբ: Բաշխում կատարող կազմակերպությունը, որն արդյունքում ճանաչում է չվերահսկող բաժնեմաս իր դուստր կազմակերպությունում, այդ բաշխումը հաշվառում է ՖՀՄՍ 10-ին համապատասխան:
8. Սույն Մեկնաբանությունը վերաբերում է միայն այն կազմակերպության կողմից վարվող հաշվապահական հաշվառմանը, որը կատարում է ոչ դրամական ակտիվի բաշխում: Դա չի վերաբերում այն հաշվառմանը, որը վարվում է այդպիսի բաշխում ստացող բաժնետերերի կողմից:

Հարցադրումներ

9. Երբ կազմակերպությունը հայտարարում է բաշխման մասին և ունի պարտականություն իր սեփականատերերին բաշխելու տվյալ ակտիվները, այն պետք է ճանաչի պարտավորություն վճարվելիք շահաբաժնի գծով: Հետևաբար, սույն Մեկնաբանությունը վերաբերում է հետևյալ հարցերին.
 - ա) Ե՞րբ պետք է կազմակերպությունը ճանաչի շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը.
 - բ) Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը չափի շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը.
 - գ) Երբ կազմակերպությունը մարում է շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը, ինչպե՞ս պետք է այն հաշվառի բաշխված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և վճարվելիք շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքի միջև եղած տարբերությունը:

Փոխհամաձայնություն

Երբ ճանաչել վճարվելիք շահաբաժինը

10. Շահաբաժին վճարելու պարտավորությունը պետք է ճանաչվի այն ժամանակ, երբ շահաբաժնի հայտարարումը հաստատված է համապատասխան կերպով և այլևս կախված չէ կազմակերպության հայեցողությունից, ինչն էլ համարվում է այն օրը, երբ՝
 - ա) շահաբաժնի հայտարարումը, օրինակ՝ կառավարության կամ տնօրենների խորհրդի կողմից, հաստատվում է համապատասխան իրավասություն ունեցողների, օրինակ՝ բաժնետերերի կողմից, եթե նման հաստատում պահանջվում է օրենսդրությամբ. կամ

- բ) հայտարարվել է շահաբաժին, օրինակ՝ կառավարչության կամ տնօրենների խորհրդի կողմից, եթե օրենսդրությամբ չի պահանջվում հետագա հաստատում:

Շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի չափումը

11. Կազմակերպությունն իր սեփականատերերին որպես շահաբաժին ոչ դրամական ակտիվներ բաշխելու պարտավորությունը պետք է չափի բաշխվելիք ակտիվների իրական արժեքով:
12. Եթե կազմակերպությունն իր սեփականատերերին ընտրության իրավունք է տալիս՝ ստանալու կամ ոչ դրամական ակտիվ, կամ դրամական միջոց, ապա կազմակերպությունը շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը պետք է գնահատի՝ հաշվի առնելով յուրաքանչյուր տարբերակի իրական արժեքը և սեփականատերերի կողմից տվյալ տարբերակն ընտրելու հավանականությունը:
13. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում և մարման օրը կազմակերպությունը պետք է վերանայի և ճշգրտի շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը՝ այդ հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով սեփական կապիտալում որպես բաշխման գումարի փոփոխություններ:

Բաշխված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքի միջև եղած տարբերության հաշվառումը, երբ կազմակերպությունը մարում է շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը

14. Երբ կազմակերպությունը մարում է շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքը, այն պետք է բաշխված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքի միջև եղած տարբերությունը ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

Ներկայացումը և բացահայտումները

15. Կազմակերպությունը պետք է 14-րդ պարագրաֆում նկարագրված տարբերությունը ներկայացնի իր շահույթում կամ վնասում որպես առանձին տողային հոդված:
16. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկությունը, եթե կիրառելի է՝
 - ա) շահաբաժնի գծով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում.
 - բ) բաշխվելիք ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության արդյունքում տվյալ ժամանակաշրջանում 13-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի աճը կամ նվազումը:
17. Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, բայց մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը, կազմակերպությունը հայտարարում է որպես շահաբաժնի ոչ դրամական ակտիվ բաշխելու մասին, այն պետք է բացահայտի՝
 - ա) բաշխվելիք ակտիվի բնույթը.
 - բ) բաշխվելիք ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
 - գ) բաշխվելիք ակտիվի իրական արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, եթե այն տարբեր է իր հաշվեկշռային արժեքից, ինչպես նաև տեղեկատվություն այդ իրական արժեքը չափելու համար օգտագործված մեթոդ(ներ)ի մասին, ինչպես պահանջվում է ՖՀՄՍ 13-ի 93(բ), (դ), (ե) և (թ) և 99-րդ պարագրաֆներով:

Ուժի մեջ մտնելը

18. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի առաջին անգամ 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Հետընթաց կիրառում չի

թույլատրվում: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է նախքան 2009 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև կիրառի ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին), ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008-ի մայիսին) և ՖՀՄՍ 5-ը (փոփոխված՝ սույն Մեկնաբանությամբ):

19. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը:
20. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 17-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 18

Ակտիվների փոխանցում հաճախորդների կողմից

Հղումներ

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ»¹
- ՖՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» (փոփոխված 2008թ.)
- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ»
- ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ»
- ՀՀՄՍ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական աջակցության բացահայտում»
- ՖՀՄՄԿ 12 «Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»

Նախադրյալներ

1. Հանրային կոմունալ ծառայությունների ոլորտում կազմակերպությունը կարող է իր հաճախորդներից ստանալ հիմնական միջոցներ, որոնք անհրաժեշտ են հաճախորդներին այդ ցանցին միացնելու և նրանց այնպիսի ապրանքների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու համար, ինչպիսիք են էլեկտրաէներգիան, գազը կամ ջուրը: Այլ դեպքում, կազմակերպությունը կարող է հաճախորդներից ստանալ դրամական միջոցներ, որոնք նախատեսված են նման հիմնական միջոցների միավորների ձեռք բերման կամ կառուցման համար: Սովորաբար, հաճախորդներից պահանջվում է կատարել լրացուցիչ վճարումներ ապրանքների կամ ծառայությունների ձեռք բերման համար՝ հիմնվելով սպառման ծավալների վրա:
2. Ակտիվների փոխանցում հաճախորդների կողմից կարող է տեղի ունենալ նաև հանրային կոմունալ ծառայությունների ոլորտից տարբերվող ոլորտներում: Օրինակ, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների գործառույթը արտաքին կազմակերպությանը փոխանցած կազմակերպությունը կարող է իր առկա հիմնական միջոցները փոխանցել այդ արտաքին ներգրավված կազմակերպությանը:
3. Որոշ դեպքերում, ակտիվը փոխանցողը կարող է չլինել այն կազմակերպությունը, որն ունենալու է հասանելիություն ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը կամ ստանալու է այդ ապրանքները կամ ծառայությունները: Այնուամենայնիվ, հարմարության համար սույն Մեկնաբանությունը դիտարկում է ակտիվը փոխանցող կազմակերպությունը որպես հաճախորդ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է կազմակերպությունների կողմից հիմնական միջոցների միավորների փոխանցումները հաշվառելու նպատակով, երբ նման փոխանցումները ստացվում են նրանց հաճախորդների կողմից:
5. Համաձայնությունները սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում այնպիսի համաձայնություններն են, որոնցով կազմակերպությունը հաճախորդներից ստանում է հիմնական միջոցներ՝ հետագայում նրանց ցանցին միացնելու և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու նպատակով:

¹ 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՍԻ-ն «Հիմունքները» փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»

6. Սույն մեկնաբանությունը կիրառելի է նաև այն պայմանագրերի համար, որոնցով կազմակերպությունը հաճախորդներից ստանում է դրամական միջոցներ՝ դրանցով բացառապես հիմնական միջոցի միավորներ կառուցելու կամ ձեռք բերելու նպատակով, և այդ հիմնական միջոցի միավորը կազմակերպությունը պետք է օգտագործի հաճախորդներին ցանցին միացնելու և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու նպատակով:
7. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառելի չէ այն պայմանագրերի համար, որոնցով փոխանցումը կա՛մ պետական շնորհի է՝ ՀՀՄՍ 20-ի սահմանմանը համապատասխան, կա՛մ ենթակառուցվածք է, որը օգտագործվում է ծառայությունների կոնցեսիայի համաձայնության շրջանակներում և գտնվում է ՖՀՄՄԿ 12-ի գործողության ոլորտում:

Հարցադրումներ

8. Մեկնաբանությունը պատասխանում է հետևյալ հարցադրումներին.
 - ա) բավարարված է արդյո՞ք ակտիվի սահմանումը,
 - բ) եթե ակտիվի սահմանումը բավարարված է, ինչպե՞ս պետք է հիմնական միջոցի փոխանցումը չափվի սկզբնական ճանաչման պահին,
 - գ) եթե հիմնական միջոցը սկզբնական ճանաչման պահին չափվում է իրական արժեքով, ինչպե՞ս պետք է հաշվառվի առաջացող կրեդիտը,
 - դ) ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի իր հաճախորդի կողմից ստացվող դրամական միջոցը:

Փոխհամաձայնություն

Արդյո՞ք բավարարված է ակտիվի սահմանումը

9. Երբ կազմակերպությունը հաճախորդից ստանում է հիմնական միջոցի միավորի փոխանցում, այն պետք է գնահատի՝ արդյոք փոխանցված միավորը համապատասխանում է «Հիմունքներում» ներկայացված ակտիվի սահմանմանը: «Հիմունքների»¹ 49(ա) պարագրաֆը սահմանում է, որ «Ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող ռեսուրս է որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և որից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների հոսք դեպի կազմակերպություն»: Մեծամասամբ կազմակերպությունը ստանում է փոխանցված հիմնական միջոցի միավորի սեփականության իրավունք: Սակայն, ակտիվի առկայությունը որոշելու հարցում սեփականության իրավունքը կարևոր չէ: Հետևապես, եթե հաճախորդը շարունակում է վերահսկել փոխանցված միավորը, ապա չնայած սեփականության փոխանցմանը, ակտիվի սահմանումը բավարարված չէ:
10. Կազմակերպությունը, որը վերահսկում է ակտիվը, սովորաբար կարող է օգտագործել այն իր հայեցողությամբ: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է փոխանակել այդ ակտիվը այլ ակտիվներով, օգտագործել այն ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության նպատակով, սահմանել գին ուրիշների կողմից այն օգտագործելու համար, օգտագործել այն պարտավորությունները մարելու նպատակով, պահել կամ բաշխել այն սեփականատերերին: Կազմակերպությունը, որը հաճախորդից ստանում է հիմնական միջոցի միավոր, փոխանցված միավորի նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնի բոլոր առնչվող փաստերը և հանգամանքները: Օրինակ, չնայած կազմակերպությունը պետք է օգտագործի փոխանցված հիմնական միջոցը այդ հաճախորդին մեկ կամ մի քանի ծառայություններ մատուցելու նպատակով, կազմակերպությունը կարող է ունենալ կարողություն՝ որոշելու, թե հիմնական միջոցը ինչպես է շահագործվում և պահպանվում, ինչպես նաև թե երբ այն պետք է փոխարինվի: Այս դեպքում կազմակերպությունը սովորաբար կարող է եզրակացնել, որ վերահսկում է փոխանցված հիմնական միջոցը:

¹ այժմ «Հայեցակարգային հիմունքներ»-ի 4.4.ա-ն

Ինչպե՞ս պետք է փոխանցված հիմնական միջոցի միավորը չափվի սկզբնական ճանաչման պահին

11. Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ ակտիվի սահմանումը բավարարված է, այն պետք է ՀՀՄՍ 16-ի 7-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչի փոխանցված ակտիվը որպես հիմնական միջոցի միավոր և այդ ստանդարտի 24-րդ պարագրաֆին համապատասխան սկզբնական ճանաչման պահին ինքնարժեքը չափի իրական արժեքով:

Ինչպե՞ս պետք է հաշվառվի կրեդիտը

12. Հետևյալ քննարկումը ենթադրում է, որ հիմնական միջոցի միավոր ստացող կազմակերպությունը եզրակացրել է, որ փոխանցված միավորը պետք է ճանաչվի և չափվի 9-11-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:
13. ՀՀՄՍ 18-ի 12-րդ պարագրաֆը սահմանում է, որ «Երբ ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են ոչ նմանատիպ ապրանքներով կամ ծառայություններով փոխանակելու միջոցով, փոխանակումը դիտվում է որպես հասույթ առաջացնող գործարք»: Համաձայն սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրի պայմանների, հիմնական միջոցի միավորի փոխանցումը, ոչ նմանատիպ ապրանքներով և ծառայություններով փոխանակում է: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթ ՀՀՄՍ 18-ին համապատասխան:

Առանձին ծառայությունների նույնականացումը

14. Կազմակերպությունը կարող է համաձայնվել փոխանցվող հիմնական միջոցի միավորի դիմաց մատուցել մեկ կամ մի քանի ծառայություններ, ինչպիսիք են հաճախորդի միացումը ցանցին և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիության տրամադրումը: ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆի համաձայն, կազմակերպությունը պետք է նույնականացնի պայմանագրում ներառված առանձին ծառայությունները :
15. Հատկանիշները, որոնք մատնանշում են, որ հաճախորդին ցանցին միացնելը նույնականացվում է որպես առանձին ծառայություն , ներառում են.
 - ա) ծառայությանը միացումը մատուցվում է հաճախորդին և նրա համար որպես այդպիսին ներկայացնում է առանձին արժեք,
 - բ) ծառայությանը միացման իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:
16. Հատկանիշը, որը մատնանշում է հաճախորդին ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը հասանելիության տրամադրումը, նույնականացվում է որպես ծառայությունների առանձին բաղադրիչ, այն է՝ որ ապագայում փոխանցում կատարող հաճախորդը ստանում է ապրանքների կամ ծառայությունների, կամ երկուսի, շարունակական հասանելիություն ավելի ցածր գնով, քան թե նա կստանար, եթե կատարած չլիներ հիմնական միջոցի միավորի փոխանցումը:
17. Հակառակ դրան, հատկանիշը, որը մատնանշում է, որ հաճախորդին ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը հասանելիություն տրամադրելը ծագում է կազմակերպության գործունեության լիցենզիայի պայմաններից կամ այլ կարգավորումից և ոչ թե հիմնական միջոցի միավորի փոխանցմանը առնչվող պայմանագրից, այն է, որ հաճախորդները, ովքեր կատարում են փոխանցում շարունակական հասանելիության համար կամ ապրանքների կամ ծառայությունների, կամ երկուսի, համար վճարում են նույն գինը, ինչ որ վճարում են մնացած՝ փոխանցում չկատարող հաճախորդները:

Հասույթի ճանաչումը

18. Եթե նույնականացվել է միայն մեկ ծառայություն, ապա կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն հասույթ ճանաչի այն ժամանակ, երբ մատուցվում է այդ ծառայությունը:
19. Եթե նույնականացվել է ավելի քան մեկ առանձին ծառայություն, ապա ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ պայմանագրով ստացված կամ ստացվելիք ընդհանուր հատուցման իրական արժեքը

բաշխվի յուրաքանչյուր ծառայությանը և ՀՀՄՍ 18-ի ճանաչման չափանիշն այնուհետև կիրառվի յուրաքանչյուր ծառայության նկատմամբ:

20. Եթե շարունակական ծառայությունը նույնականացվում է որպես պայմանագրի մաս, ապա ժամանակաշրջանը, որում ճանաչվելու է այդ ծառայության համար հասույթը, սովորաբար որոշվում է հաճախորդի հետ ունեցած պայմանագրի պայմաններից ելնելով: Եթե պայմանագիրը չի սահմանում ժամանակաշրջան, ապա հասույթը պետք է ճանաչվի շարունակական ծառայության մատուցման համար օգտագործվող՝ փոխանցված ակտիվի օգտակար ծառայությունը չզերազանցող ժամանակահատվածում:

Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի հաճախորդներից ստացվող դրամական միջոցները

21. Երբ կազմակերպությունը հաճախորդից ստանում է դրամական միջոցներ, ապա այն պետք է 6-րդ պարագրաֆին համապատասխան գնահատի՝ արդյոք պայմանագիրը գտնվում է սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում: Եթե դա այդպես է, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի՝ արդյոք հիմնական միջոցի կառուցված կամ ձեռք բերված միավորը բավարարում է ակտիվի սահմանմանը՝ համաձայն 9-րդ և 10-րդ պարագրաֆների: Եթե ակտիվի սահմանումը բավարարված է, ապա կազմակերպությունը պետք է հիմնական միջոցի միավորը ճանաչի ինքնարժեքով ՀՀՄՍ 16-ին համապատասխան, իսկ հաճախորդի կողմից ստացված գումարի չափով ճանաչի հասույթ՝ 13-20-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը առաջընթաց եղանակով 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո հաճախորդներից ստացված ակտիվների փոխանցումների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է, այն դեպքում, երբ Մեկնաբանության՝ անցյալ փոխանցումների նկատմամբ կիրառելու համար անհրաժեշտ գնահատումները և այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել այդ փոխանցումների կատարման պահին: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ամսաթիվը, որից սկսած Մեկնաբանությունը կիրառվել է:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 19

Ֆինանսական պարտավորությունների մարումը բաժնային գործիքներով

Հղումներ

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ»¹
- ՖՀՄՄ 2 «Բաժնետիրոջ վրա հիմնված վճարում»
- ՖՀՄՄ 3 «Ձեռնարկարկրական գործունեության միավորումներ»
- ՖՀՄՄ 9 «Ֆինանսական գործիքներ» (հրապարակվել է 2012թ. հոկտեմբերին)
- ՖՀՄՄ 13 «Իրական արժեքի չափումը»
- ՀՀՄՄ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»
- ՀՀՄՄ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՄ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»

Նախադրյալներ

1. Պարտապանը և պարտատերը կարող են վերանայել ֆինանսական պարտավորության պայմանները, որով պարտապանը մարում է պարտավորությունը ամբողջությամբ կամ մասնակի՝ պարտատիրոջ համար բաժնային գործիքներ թողարկելու միջոցով: Այս գործարքները երբեմն կոչվում են «պարտքի փոխարինում բաժնեմասով»: ՖՀՄՄԿ-ն ստացել է նման գործարքների հաշվառմանը ուղղորդման հարցադրումներ:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն Մեկնաբանությունը վերաբերում է կազմակերպության կողմից հաշվառման խնդիրներին, երբ վերանայվում են ֆինանսական պարտավորության պայմանները, որով պարտապանը մարում է պարտավորությունն ամբողջությամբ կամ մասնակի՝ պարտատիրոջ համար բաժնային գործիքներ թողարկելու միջոցով: Այն չի անդրադառնում պարտատիրոջ կողմից իրականացվող հաշվառման խնդիրներին:
3. Կազմակերպությունը չպետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի գործարքների նկատմամբ այն իրավիճակներում, երբ
 - ա) պարտատերը միաժամանակ հանդիսանում է ուղղակի կամ անուղղակի բաժնետեր և գործում է իր՝ որպես ուղղակի կամ անուղղակի բաժնետիրոջ, լիազորությունների ներքո,
 - բ) գործարքից առաջ կամ դրանից հետո պարտատերը և կազմակերպությունը գտնվում են միևնույն կողմի կամ կողմերի վերահսկողության ներքո, և գործարքի բովանդակությունը ներառում է բաժնեմասերի բաշխումը կազմակերպության կողմից կամ կապիտալի հատկացումը կազմակերպությանը:
 - գ) բաժնեմասերի թողարկման միջոցով ֆինանսական պարտավորության մարումը կատարվում է ֆինանսական պարտավորության սկզբնական պայմաններին համապատասխան:

¹ 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՄԿ-ն փոխարինել է «Հիմունքները» «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»

Հարցադրումներ

4. Մեկնաբանությունը անդրադառնում է հետևյալ հարցադրումներին.
 - ա) Արդյո՞ք ֆինանսական պարտավորության ամբողջական կամ մասնակի մարման դիմաց թողարկված բաժնային գործիքները հանդիսանում են «վճարված հատուցում»՝ ՖՀՄՍ 9-ի 3.3.3-րդ պարագրաֆին համապատասխան,
 - բ) Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը սկզբնապես չափի այդպիսի ֆինանսական պարտավորությունը մարելու նպատակով թողարկված բաժնային գործիքները,
 - գ) Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի մարված ֆինանսական պարտավորության գումարի հաշվեկշռային արժեքի և թողարկված բաժնային գործիքների սկզբնական չափման արժեքի միջև տարբերությունը:

Փոխհամաձայնություն

5. Կազմակերպության կողմից ֆինանսական պարտավորությունները ամբողջությամբ կամ մասամբ մարելու նպատակով պարտատիրոջ համար կազմակերպության բաժնային գործիքների թողարկումը համարվում է վճարված հատուցում համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի 3.3.3-րդ պարագրաֆի: Կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական պարտավորությունը (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը) ապաճանաչի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից այն և միայն այն դեպքում, երբ այն մարվում է համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի 3.3.1-րդ պարագրաֆի:
6. Երբ ֆինանսական պարտավորության ամբողջությամբ կամ մասամբ մարելու նպատակով պարտատիրոջ համար թողարկված բաժնային գործիքները սկզբնապես ճանաչվում են, կազմակերպությունը պետք է դրանք չափի թողարկվածբաժնային գործիքների իրական արժեքով, բացի այն դեպքերից, երբ իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել:
7. Եթե թողարկված բաժնային գործիքների իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, ապա բաժնային գործիքները պետք է չափվեն այնպես, որ արտացոլեն մարված ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը: Ցպահանջ հատկանիշ պարունակող ֆինանսական պարտավորությունների (օրինակ՝ ցպահանջ ավանդի) իրական արժեքը չափելիս ՖՀՄՍ 13-ի 47-րդ պարագրաֆը չի կիրառվում:
8. Եթե մարվում է ֆինանսական պարտավորության միայն մի մասը, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք վճարված հատուցման մի մասը վերաբերում է դեռևս չմարված պարտավորության պայմանների փոխոխությանը: Եթե վճարված հատուցման մի մասը վերաբերում է պարտավորության մնացած մասի պայմանների փոխությանը, ապա կազմակերպությունը պետք է բաշխի վճարված հատուցումը մարված և դեռևս չմարված պարտավորության մասերի միջև: Սույն բաշխումը իրականացնելիս կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի գործարքին վերաբերող բոլոր փաստերը և հանգամանքները:
9. Մարված ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և վճարված գումարի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում՝ ՖՀՄՍ 9-ի 3.3.3-րդ պարագրաֆին համապատասխան: Թողարկված բաժնային գործիքները պետք է սկզբնապես ճանաչվեն և չափվեն ֆինանսական պարտավորության (կամ պարտավորության մի մասի) մարման անսաթվով:
10. Երբ մարված է ֆինանսական պարտավորության միայն մի մասը, վճարված հատուցումը պետք է բաշխվի 8-րդ պարագրաֆին համապատասխան: Պարտավորության մնացած մասին բաշխված հատուցումը պետք է բխի այն գնահատումից, թե արդյոք մնացած պարտավորության պայմանները էականորեն վերանայվել են: Եթե մնացած պարտավորությունը էականորեն վերանայվել է, ապա կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այդ փոփոխությունը որպես սկզբնական պարտավորության մարում և նոր պարտավորության ճանաչում ինչպես պահանջվում է ՖՀՄՍ 9-ի 3.3.2-րդ պարագրաֆով:
11. Կազմակերպությունը պետք է 9-րդ և 10-րդ պարագրաֆներին համապատասխան ճանաչված օգուտը կամ վնասը բացահայտի շահույթի կամ վնասի առանձին հոդվածում կամ ծանոթագրություններում:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

12. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը 2010թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունը մինչև 2010թ. հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
13. Կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառի ներկայացված ամենավաղ համադրելի ժանակաշրջանի սկզբից:
14. 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 4(ա), 5-րդ, 7-րդ, 9-րդ և 10-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010թ. հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
15. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 20

Մակաբացման ծախսումները բաց հանքի արտադրական փուլում

Հղումներ

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ»
- ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»
- ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ»
- ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ»
- ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ»

Նախադրյալներ

- 1 Բաց հանքի գործունեության իրականացման ժամանակ կազմակերպությունները կարող են անհրաժեշտ համարել հանքի թափոնների (վերնաշերտի) հեռացումը՝ հանքաքարի պաշարները հասանելի դարձնելու համար: Թափոնների հեռացման այս գործողությունը կոչվում է «մակաբացում»:
- 2 Հանքի մշակման փուլում (նախքան արտադրությունը սկսելը) մակաբացման ծախսումները սովորաբար կապիտալացվում են որպես հանքավայրի շինարարության, մշակման ու կառուցման ամորտիզացվող գումարի մի մաս: Արտադրությունն սկսելուն պես, այդ կապիտալացված ծախսումները մաշեցվում կամ ամորտիզացվում են պարբերական հիմունքով՝ սովորաբար օգտագործելով թողարկված միավորների մեթոդը:
- 3 Հանքարդյունաբերող կազմակերպությունը կարող է շարունակել վերնաշերտի հեռացումը և կրել մակաբացման ծախսումներ հանքի արտադրական փուլում:
- 4 Պարտադիր չէ, որ արտադրական փուլում մակաբացման ժամանակ հեռացված նյութը 100 տոկոսով թափոն լինի. այն հաճախ հանքաքարի և թափոնի միացություն է: Հանքաքարի հարաբերակցությունը թափոնի նկատմամբ կարող է տատանվել՝ ոչ շահավետ՝ ցածր աստիճանից, մինչև շահավետ՝ բարձր աստիճանը: Թափոնի նկատմամբ հանքաքարի ցածր հարաբերակցությամբ նյութի հեռացման արդյունքում կարող են ստացվել որոշ օգտագործելի նյութեր, որոնք կարող են օգտագործվել պաշարների արտադրությունում: Այդ հեռացումը կարող է նաև հասանելի դարձնել հանքանյութի ավելի խորքային շերտերին՝ թափոնի նկատմամբ հանքաքարի ավելի բարձր հարաբերակցությամբ: Այսպիսով, կազմակերպությունը մակաբացումից կարող է ստանալ երկու տեսակի օգուտ՝ օգտագործելի հանքանյութ, որը կօգտագործվի պաշարների արտադրությունում, և բարելավված հասանելիություն հանքանյութի լրացուցիչ ծավալներին, որոնք կարդյունահանվեն հետագայում:
- 5 Սույն Մեկնաբանությունը քննարկում է, թե երբ և ինչպես պետք է առանձին հաշվառվեն մակաբացումից առաջացող այս երկու օգուտները, և թե ինչպես պետք է չափվեն այդ օգուտները՝ սկզբնապես և հետագայում:

Գործողության ոլորտը

- 6 Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է թափոնների հեռացման ծախսումների նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը կրում է բաց հանքի արտադրական փուլում («Մակաբացման արտադրական ծախսումներ»):

Խնդիրները

- 7 Սույն Մեկնաբանությունը պատասխանում է հետևյալ հարցադրումներին՝
 - ա) արտադրության մակաբացման ծախսումների ճանաչումը որպես ակտիվ,

- բ) մակաբացման գործունեության ակտիվի սկզբնական չափումը, և
- գ) մակաբացման գործունեության ակտիվի հետագա չափումը:

Փոխհամաձայնություն

Արտադրության մակաբացման ծախսումների ճանաչումը որպես ակտիվ

- 8 Այն դեպքում, երբ մակաբացման գործունեությունից առաջացող օգուտն արտահայտվում է արտադրված պաշարների տեսքով, կազմակերպությունը մակաբացման ծախսումները պետք է հաշվառի «Պաշարներ» ՀՀՄՄ 2-ի սկզբունքներին համապատասխան: Երբ ստացվող օգուտն արտահայտվում է հանքաշերտի հասանելիությանը բարելավման տեսքով, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ ծախսումները որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ, եթե բավարարվում են 9-րդ պարագրաֆի չափանիշները: Այս Մեկնաբանությունում ոչ ընթացիկ ակտիվը անվանվում է որպես «մակաբացման գործունեության ակտիվ»:
- 9 Կազմակերպությունը պետք է մակաբացման գործունեության ակտիվը ճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ բավարարվում են բոլոր հետևյալ պայմանները.
 - ա) հավանական է, որ մակաբացման գործունեության հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները (հանքաքարի հասանելիության բարելավում) կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
 - բ) կազմակերպությունը կարող է նույնականացնել հանքաքարի այն բաղադրիչը, որին հասանելիությունը բարելավվել է, և
 - գ) այդ բաղադրիչի գծով մակաբացման գործունեության ծախսումները կարող են արժանահավատորեն չափվել:
- 10 Մակաբացման գործունեության ակտիվը կարող է հաշվառվել որպես գոյություն ունեցող ակտիվի լրացում կամ բարելավում: Այսինքն՝ մակաբացման գործունեության ակտիվը կհաշվառվի որպես գոյություն ունեցող ակտիվի մի մաս:
- 11 Մակաբացման գործունեության ակտիվի դասակարգումը, որպես նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվ, նույն է, ինչ գոյություն ունեցող ակտիվինը: Այլ կերպ ասած, գոյություն ունեցող այդ ակտիվի բնույթով կորոշվի, թե կազմակերպությունը մակաբացման գործունեության ակտիվը պետք է դասակարգի որպես նյութական, թե ոչ նյութական ակտիվ:

Մակաբացման գործունեության ակտիվի սկզբնական չափումը

- 12 Կազմակերպությունը պետք է մակաբացման գործունեության ակտիվը սկզբնապես չափի ինքնարժեքով, որը հանքաքարի նույնականացված բաղադրիչին հասանելիությունը բարելավող՝ մակաբացմանն ուղղակիորեն վերաբերող ծախսումների հանրագումարն է՝ գումարած ուղղակիորեն վերագրելի վերադիր ծախսերի տեղաբաշխումը: Մակաբացման արտադրական գործունեության հետ միաժամանակ կարող են տեղի ունենալ որոշ լրացուցիչ գործողություններ, որոնք, սակայն, անհրաժեշտ չեն մակաբացման արտադրական գործունեությունն ըստ ծրագրածի շարունակելու համար: Այդ լրացուցիչ գործողություններին առնչվող ծախսումները չպետք է ներառվեն մակաբացման գործունեության ակտիվի ինքնարժեքում:
- 13 Եթե մակաբացման գործունեության ակտիվի և արտադրված պաշարների ինքնարժեքները հնարավոր չէ առանձնացնել, ապա կազմակերպությունը պետք է վերագրի մակաբացման արտադրական ծախսումներն արտադրված պաշարների և մակաբացման գործունեության ակտիվի միջև՝ օգտագործելով արտադրության համապատասխան չափանիշի վրա հիմնված վերագրման սկզբունք: Արտադրության այդ չափանիշը պետք է հաշվարկվի հանքաքարի նույնականացված բաղադրիչի համար և պետք է օգտագործվի որպես ուղղենիշ՝ որոշելու ապագա օգուտների ստեղծման համար տեղի ունեցած լրացուցիչ գործունեությունների ծավալները: Այդպիսի չափանիշների օրինակ են՝
 - ա) արտադրված պաշարների ինքնարժեքը՝ ակնկալվող ինքնարժեքի համեմատությամբ,
 - բ) հանքաքարի արտադրության տվյալ ծավալների համար արդյունահանված թափոնների ծավալները՝ համեմատած ակնկալվող ծավալների հետ, և

- գ) արդյունահանված հանքաքարի հանքային բաղադրությունը՝ արդյունահանման ենթակա ակնկալվող հանքային բաղադրության համեմատությամբ՝ արտադրված հանքաքարի տվյալ քանակի համար:

Մակաբացման գործունեության ակտիվի հետագա չափումը

- 14 Սկզբնական ճանաչումից հետո մակաբացման գործունեության ակտիվը պետք է հաշվառվի կա՛մ ինքնարժեքով, կա՛մ վերագնահատված գումարով՝ հանած մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան և հանած արժեզրկման կորուստները՝ ճիշտ նույն ձևով, ինչպես գոյություն ունեցող ակտիվը, որի մասն է կազմում:
- 15 Մակաբացման գործունեության ակտիվի մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի պարբերական հիմունքով՝ հանքամարմնի նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայության ընթացքում, որի հասանելիությունը բարելավվել է մակաբացման գործունեության արդյունքում: Պետք է կիրառվի թողարկված միավորների մեթոդը, եթե մեկ այլ մեթոդի կիրառումն առավել նպատակահարմար չհամարվի:
- 16 Հանքամարմնի նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայությունը, որը օգտագործվում է մակաբացման գործունեության ակտիվի մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան հաշվարկելու համար, կտարբերվի ակնկալվող օգտակար ծառայությունից, որն օգտագործվում է հանքի և հանքի գործունեությանը վերաբերող ակտիվների մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան հաշվարկելու համար: Բացառություն են կազմում այն սահմանափակ իրավիճակները, երբ մակաբացումը բարելավում է ամբողջ մնացած հանքամարմնի հասանելիությունը: Օրինակ, սա կարող է լինել հանքի օգտակար ծառայության վերջին հատվածում, երբ նույնականացված բաղադրիչն արդյունահանման ենթակա հանքաշերտի վերջին հատվածն է:

Հավելված Ա

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Սույն հավելվածը Մեկնաբանության անբաժանելի մասն է և ունի նույնպիսի իրավասություն, ինչպես և Մեկնաբանության մյուս մասերը:

- Ա1 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- Ա2 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը մակաբացման արտադրական ծախսումների նկատմամբ, որոնք կրել է ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբին կամ դրանից հետո:
- Ա3 Արտադրական փուլի ընթացքում մակաբացման գործունեությունից առաջացած նախկինում ճանաչված ցանկացած ակտիվի մնացորդ («նախորդող մակաբացման ակտիվ») պետք է ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ վերադասակարգվի որպես գոյություն ունեցող ակտիվի մի մաս, որին վերաբերում է մակաբացման գործունեությունը, այն չսփոփ, երբ դեռ մնում է հանքամարմնի նույնականացնելի բաղադրիչ, որին կարելի է կապակցել նախորդող մակաբացման ակտիվը: Այդպիսի մնացորդները պետք է մաշվեն կամ ամորտիզացվեն հանքամարմնի այն նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայության մնացած հատվածում, որին վերաբերում է մակաբացման ակտիվի յուրաքանչյուր նախորդող մնացորդ:
- Ա4 Եթե բացակայում է հանքամարմնի նույնականացնելի բաղադրիչ, որին վերաբերում է այդ նախորդող մակաբացման ակտիվը, ապա այն պետք է ճանաչվի ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբում՝ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 7

Անցումը եվրոյի

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (2007 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 10 Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր
- ՀՀՄՍ 21 Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 27 Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ (2008 թ. փոփոխված տարբերակը)

Հիմնահարցեր

- 1 1999 թ. հունվարի 1-ից՝ Տնտեսական և արժույթային միության (ՏԱՄ) գործունեության փաստացի սկզբից, եվրոն կդառնա լիիրավ արժույթ, իսկ եվրոյի ու մասնակից երկրների ազգային արժույթների փոխանակման փոխարժեքը անհետադարձ կֆիքսվի, այսինքն՝ այս արժույթների հետ կապված հետագա փոխարժեքային տարբերությունների ռիսկը կվերանա այս ամսաթվից ի վեր:
- 2 Հարցը ՀՀՄՍ 21-ի կիրառումն է Եվրամիության անդամ-պետությունների ազգային արժույթներից եվրոյի անցման (<<անցում>>) նկատմամբ:

Փոխհամաձայնություն

- 3 Արտարժույթով իրականացվող գործարքների և արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկմանը վերաբերող ՀՀՄՍ 21-ի պահանջները պետք է խստորեն կիրառվեն անցման ժամանակ: Նույն տրամաբանությունը կիրառվում է նաև փոխանակման փոխարժեքների ֆիքսման նկատմամբ, երբ երկրները ՏԱՄ-ին միանում են ավելի ուշ փուլերում:
- 4 Սա, մասնավորապես, նշանակում է, որ՝
 - ա) գործարքների արդյունքում առաջացած արտարժույթով արտահայտված դրամային ակտիվները և պարտավորությունները շարունակում են վերահաշվարկվել ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը: Արդյունքում առաջացած ցանկացած փոխարժեքային տարբերություն պետք է անմիջապես ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունը պետք է շարունակի կիրառել գործող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը փոխարժեքային տարբերություններից առաջացած այն օգուտների և վնասների գծով, որոնք վերաբերում են կանխատեսված գործարքի արտարժույթային ռիսկի հեջերին.
 - բ) արտերկրյա ստորաբաժանումների ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկման հետ կապված կուտակային փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք ճանաչվել են այլ համապարփակ եկամտում, պետք է կուտակվեն սեփական կապիտալում և վերադասակարգվեն՝ հանվելով սեփական կապիտալից և ներառվելով շահույթում կամ վնասում, միայն արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման օտարման կամ մասնակի օտարման դեպքում.
 - գ) մասնակից երկրների արժույթներով արտահայտված պարտավորությունների վերահաշվարկման արդյունքում առաջացած փոխարժեքային տարբերությունները չպետք է ներառվեն համապատասխան ակտիվների հաշվեկշռային արժեքներում:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

1997 թ. հոկտեմբեր

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն Մեկնաբանությունն ուժի մեջ է մտնում 1998 թ. հունիսի 1-ից: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների համաձայն:

ՀՀՄՍ 1-ում (2007 թ. վերանայված տարբերակ) կատարվել են ՖՀՄՍ-ներում կիրառվող տերմինների փոփոխություններ: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 4-րդ պարագրաֆը: 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. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թ. փոփոխված տարբերակը) փոփոխեց 4(բ) 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, ապա փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 10

Պետական օգնություն՝ առանց գործառնական գործունեության հետ յուրահատուկ կապի

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 20 Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում

Հիմնահարցեր

- 1 Որոշ երկրներում կազմակերպություններին տրամադրվող պետական օգնությունը կարող է նպատակաուղղված լինել որոշակի տարածաշրջաններում կամ արդյունաբերության ճյուղերում տնտեսական գործունեության խրախուսմանը կամ երկարաժամկետ աջակցությանը: Նման օգնություն ստանալու պայմանները կարող են յուրահատուկ կապ չունենալ կազմակերպության գործառնական գործունեության հետ: Նման օգնության օրինակներ են պետության կողմից ռեսուրսների փոխանցումը կազմակերպություններին, որոնք՝
 - ա) գործում են արդյունաբերության որոշակի ոլորտում.
 - բ) շարունակում են գործել նոր սեփականաշնորհված արդյունաբերության ոլորտներում. կամ
 - գ) սկսում կամ շարունակում են գործունեությունը թերզարգացած շրջաններում:
- 2 Հարցն այն է, թե արդյոք նման պետական օգնությունը պետական շնորհ է՝ ՀՀՄՍ 20-ի գործողության ոլորտում, և հետևաբար պետք է հաշվառվի այդ ստանդարտի համաձայն:

Փոխհամաձայնություն

- 3 Կազմակերպություններին տրամադրվող պետական օգնությունը համապատասխանում է ՀՀՄՍ 20-ում տրված պետական շնորհի սահմանմանը, նույնիսկ եթե բացակայում են հատկապես կազմակերպության գործառնական գործունեությանը վերաբերող պայմաններ, բացառությամբ որոշակի տարածաշրջաններում կամ արդյունաբերության ճյուղերում գործունեություն ծավալելու պահանջից: Այդ իսկ պատճառով, նման շնորհները չպետք է ուղղակիորեն կրեդիտագրվեն բաժնետերերի բաժնեմասին:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

1998 թ. հունվար

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն Մեկնաբանությունն ուժի մեջ է մտնում 1998 թ. օգոստոսի 1-ից: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների համաձայն:

ՄՄԿ մեկնաբանություն 15

Գործառնական վարձակալություն. խրախուսող պայմաններ

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (2007 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն. փոփոխություններ հաշվապահական գնահատականներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 17 Վարձակալություն (2003 թ. վերանայված տարբերակ)

Հարցադրում

- 1 Նոր կամ նորացվող գործառնական վարձակալության վերաբերյալ բանակցությունների ժամանակ վարձատուն կարող է վարձակալին խրախուսող պայմաններ տրամադրել՝ պայմանագիրը կնքելու համար: Այդպիսի խրախուսող պայմանների օրինակներից են կանխիկ գումարի կանխավ վճարումը վարձակալին կամ վերջինիս ծախսումների փոխհատուցումը կամ դրանց ստանձնումը վարձատուի կողմից (ինչպիսիք են տեղափոխման, վարձակալված գույքի բարելավման, ինչպես նաև վարձակալի նախկին վարձակալության պայմանագրի հետ կապված ծախսումները): Որպես այլընտրանք՝ վարձակալության սկզբնական ժամանակաշրջաններում վարձավճարը փոխադարձ համաձայնությամբ կարող է չգանձվել կամ կարող է գանձվել ցածր վարձավճար:
- 2 Հարցն այն է, թե ինչպես պետք է ճանաչվեն գործառնական վարձակալությանն առնչվող խրախուսող պայմանները թե՛ վարձատուի, և թե՛ վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում:

Փոխհամաձայնություն

- 3 Նոր կամ նորացվող գործառնական վարձակալության պայմանագրի համար բոլոր խրախուսող պայմանները պետք է ճանաչվեն որպես վարձակալված ակտիվի օգտագործման համար պայմանավորված զուտ հատուցման անբաժան մաս՝ անկախ խրախուսող պայմանի բնույթից կամ վճարումների ձևից կամ ժամկետներից:
- 4 Վարձատուն պետք է ճանաչի խրախուսող պայմանների ընդհանուր արժեքը որպես վարձավճարներից ստացվող եկամտի նվազեցում վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմնվելով գծային մեթոդի վրա, եթե միայն մեկ այլ սիստեմատիկ հիմունք առավել ներկայացուցչական չէ այն ժամանակահատվածի համար, որի ընթացքում նվազում է վարձակալված ակտիվից ստացվող օգուտը:
- 5 Վարձակալը պետք է խրախուսող պայմաններից ընդհանուր օգուտը ճանաչի որպես վարձավճարի ծախսի նվազեցում վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմնվելով գծային մեթոդի վրա, եթե միայն մեկ այլ սիստեմատիկ հիմունք առավել ներկայացուցչական չէ այն ժամանակահատվածի համար, որի ընթացքում վարձակալը օգուտ է ստանում վարձակալված ակտիվի օգտագործումից:
- 6 Վարձակալն իր կրած ծախսումները, ներառյալ նախկին վարձակալության հետ կապված ծախսումները (օրինակ՝ պայմանագրի դադարեցման, տեղափոխման կամ վարձակալված գույքի բարելավման հետ կապված ծախսումները), պետք է հաշվառի այդ ծախսումների նկատմամբ կիրառելի ստանդարտների համաձայն, ներառյալ այն ծախսումները, որոնք փաստորեն փոխհատուցվում են խրախուսող պայմանների վերաբերյալ համաձայնության միջոցով:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

1998 թ. հունիս

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն մեկնաբանությունը գործում է 1999 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող վարձակալության ժամանակաշրջանների համար:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 25

Շահութահարկ. փոփոխություններ կազմակերպության կամ նրա բաժնետերերի հարկային կարգավիճակում

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (2007 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 12 Շահութահարկ

Հարցադրում

- 1 Կազմակերպության կամ նրա բաժնետերերի հարկային կարգավիճակի փոփոխությունը կարող է հետևանքներ ունենալ կազմակերպության համար՝ ավելացնելով կամ պակասեցնելով նրա հարկային պարտավորությունները կամ ակտիվները: Սա կարող է պատահել, օրինակ, կազմակերպության բաժնային գործիքների՝ բորսայական գնանշման գրանցման կամ կազմակերպության սեփական կապիտալի վերակազմակերպման ժամանակ: Սա կարող է նաև պատահել այն ժամանակ, երբ վերահսկող բաժնետերը տեղափոխվում է արտասահմանյան երկիր: Այդպիսի իրադարձության արդյունքում կազմակերպությունը կարող է հարկվել այլ կերպ. այն կարող է, օրինակ, շահել կամ կորցնել հարկային արտոնություններ կամ հետագայում ենթակա լինել հարկման այլ դրույքաչափերի:
- 2 Կազմակերպության կամ նրա բաժնետերերի հարկային կարգավիճակի փոփոխությունը կարող է անմիջական ազդեցություն ունենալ կազմակերպության ընթացիկ հարկային պարտավորությունների կամ ակտիվների վրա: Փոփոխությունը կարող է նաև ավելացնել կամ պակասեցնել կազմակերպության կողմից ճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունները և ակտիվները՝ կախված այն բանից, թե հարկային կարգավիճակի փոփոխությունն ինչ ազդեցություն կունենա կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի փոփոխատուցման կամ մարման արդյունքում առաջացող հարկային հետևանքների վրա:
- 3 Հարցն այն է, թե կազմակերպությունն ինչպես պետք է հաշվառի իր կամ իր բաժնետերերի հարկային կարգավիճակի փոփոխության արդյունքում առաջացած հարկային հետևանքները:

Փոխհամաձայնություն

- 4 Կազմակերպության կամ նրա բաժնետերերի հարկային կարգավիճակի փոփոխությունը չի հանգեցնում շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված գումարների ավելացմանը կամ պակասեցմանը: Հարկային կարգավիճակի փոփոխության ընթացիկ և հետաձգված հարկի գծով հետևանքները պետք է ներառվեն տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, եթե միայն այդ հետևանքները չեն վերաբերում այն գործարքներին ու իրադարձություններին, որոնք հանգեցնում են, տվյալ կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում, սեփական կապիտալի ճանաչված գումարի կամ այլ համապարփակ եկամտում ճանաչված գումարի ուղղակիորեն նվազեցման կամ ավելացման: Այն հարկային հետևանքները, որոնք վերաբերում են, նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում, սեփական կապիտալի ճանաչված գումարի փոփոխություններին (որոնք չեն ներառվում շահույթում կամ վնասում), պետք է ուղղակիորեն նվազեցվեն սեփական կապիտալից կամ ավելացվեն դրան: Այն հարկային հետևանքները, որոնք վերաբերում են այլ համապարփակ եկամտում ճանաչված գումարներին, պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ եկամտում:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

1999 թ. օգոստոս

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն փոխհամաձայնությունը ուժի մեջ է մտնում 2000 թ. հուլիսի 15-ին: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ին համաձայն:

ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխության է ենթարկել ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, լրացումներ են կատարվել 4-րդ պարագրաֆում: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 27

Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր»
- ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ»
- ՀՀՄՍ 37 «Պահուսպներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»
- ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր»
- ՖՀՄՍ 9 «Ֆինանսական գործիքներ» (իրապարակված 2010 թվականի հոկտեմբերին)¹

Հարցադրում

1. Կազմակերպությունը կարող է չկապակցված կողմի կամ կողմերի (Ներդրող) հետ մտնել վարձակալության իրավական ձև ունեցող գործարքի կամ մի շարք կառուցվածքային գործարքների (համաձայնություն) մեջ: Օրինակ՝ Կազմակերպությունը կարող է Ներդրողին վարձակալության տալ ակտիվներ և նույն ակտիվները հետ վարձակալել կամ, որպես այլընտրանք, իրավական տեսանկյունից վաճառել ակտիվները և նույն ակտիվները հետ վարձակալել: Յուրաքանչյուր համաձայնության ձևը և պայմանները կարող են զգալիորեն տարբերվել: Վարձակալության տալու և հետ վարձակալելու օրինակում հնարավոր է, որ համաձայնության նպատակն է հարկային առավելություն ապահովել Ներդրողին, որն այն կիսում է Կազմակերպության հետ վճարի տեսքով, և ոչ թե փոխանցել ակտիվի օգտագործման իրավունքը:
2. Երբ Ներդրողի հետ համաձայնությունը ներառում է վարձակալության իրավական ձև, հարցերը հետևյալն են՝
 - ա) ինչպես որոշել, արդյոք մի շարք գործարքներ կապակցված են և պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք.
 - բ) արդյոք համաձայնությունը բավարարում է ՀՀՄՍ 17-ի վարձակալության սահմանմանը, և եթե ոչ, ապա՝
 - (i) արդյոք առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարների գծով պարտականությունները, որ կարող են գոյություն ունենալ, իրենցից ներկայացնում են Կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ (օրինակ՝ տե՛ս սույն Ա Մեկնաբանությանը կից Ուղեցույցի Ա2(ա) պարագրաֆում նկարագրված օրինակը).
 - (ii) ինչպես Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի համաձայնությունից բխող այլ պարտականություններ.
 - (iii) ինչպես Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այն վճարը, որը կարող է ստանալ Ներդրողից:

¹ Ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի հունվարի 1-ից (ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է):

Փոխհամաձայնություն

3. Մի շարք գործարքներ, որոնք ներառում են վարձակալության իրավական ձև, կապակցված են և պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք, երբ դրանց ընդհանուր տնտեսական ազդեցությունը հնարավոր չէ հասկանալ՝ առանց այդ գործարքների շարքը որպես մեկ ամբողջություն դիտարկելու: Սա այն դեպքն է, օրինակ, երբ մի շարք գործարքներ սերտորեն փոխկապակցված են, բանակցվել են որպես մեկ գործարք և տեղի են ունեցել միաժամանակ կամ անընդհատ հաջորդականությամբ (կից ուղեցույցի Ա Մասը լուսաբանում է սույն Մեկնաբանության կիրառումը):
4. Հաշվապահական հաշվառումը պետք է արտացոլի համաձայնության բովանդակությունը: Համաձայնության բովանդակությունը որոշելու համար այն պետք է գնահատվի՝ հաշվի առնելով բոլոր տեսանկյունները և հետևանքները՝ կարևորելով այն տեսանկյունները և հետևանքները, որոնք ունեն տնտեսական ազդեցություն:
5. ՀՀՄՍ 17-ը կիրառվում է այն դեպքերում, երբ համաձայնության բովանդակությունը ներառում է ակտիվի օգտագործման իրավունքի փոխանցում որոշակի ժամանակահատվածով: Նախանշանները, որոնք առանձին վերցրած վկայում են, որ համաձայնությունն իր բովանդակությամբ կարող է չներառել վարձակալություն՝ ըստ ՀՀՄՍ 17-ի, ներառում են (կից ուղեցույցի Բ մասը լուսաբանում է սույն Մեկնաբանության կիրառումը).
 - ա) Կազմակերպությունը պահպանում է հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերն ու հատույցները և պահպանում է ակտիվի նկատմամբ, ըստ էության, նույն իրավունքները, որոնք ունեցել է նախքան համաձայնությունը.
 - բ) համաձայնության հիմնական նպատակը հարկային առավելություն ապահովելն է, այլ ոչ թե ակտիվի օգտագործման իրավունքի փոխանցումը.
 - գ) ներառված է օպցիոն այնպիսի պայմաններով, որ դրա իրագործումը մեծապես հավանական է (օրինակ՝ վաճառքի օպցիոն, որն իրագործելի է սպասվելիք իրական արժեքից բավարար բարձր գնով՝ այդ օպցիոնի իրագործելի դառնալու պահին):
6. *Հիմունքների*¹ 49-64-րդ պարագրաֆներում տրված սահմանումները և ուղեցույցը պետք է կիրառվեն՝ որոշելու համար, թե արդյոք առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարի գծով պարտականությունները, ըստ էության, ներկայացնում են Կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ: Նախանշանները, որոնք միասնաբար ցույց են տալիս, որ, ըստ էության, առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարների գծով պարտականությունները չեն բավարարում ակտիվի և պարտավորության սահմանումներին և չպետք է ճանաչվեն Կազմակերպության կողմից, հետևյալն են.
 - ա) Կազմակերպությունն իր նպատակները հետապնդելիս չի կարող վերահսկել ներդրումային հաշիվը և պարտավորված չէ վճարել վարձավճարները: Նման իրավիճակ առկա է, երբ, օրինակ, կանխավճարը Ներդրողին պաշտպանելու նպատակով փոխանցվում է առանձին ներդրումային հաշիվն, որը կարող է օգտագործվել միայն Ներդրողին վճարումներ կատարելու համար, և Ներդրողը համաձայնվում է, որ վարձավճարները վճարվեն այդ ներդրումային հաշվից, իսկ Կազմակերպությունն ի վիճակի չէ արգելել ներդրումային հաշվից վարձավճարների վճարումը Ներդրողին.
 - բ) Կազմակերպությունը ենթակա է միայն աննշան ռիսկի, որ կփոխհատուցի Ներդրողից ստացված վճարների ամբողջ գումարը և հավանաբար կվճարի հավելյալ գումար, կամ, եթե վճարներ չեն ստացվել, ենթակա է միայն աննշան ռիսկի, որ այլ պարտականությունների (օրինակ՝ երաշխիքի) դիմաց գումար կվճարի: Վճարում կատարելու միայն աննշան ռիսկը առկա է, երբ, օրինակ, համաձայնության պայմանները պահանջում են, որ կանխավճարի

¹ Հղումը «Հիմունքներին» վերաբերում է ՀՀՄՍ-ի «Ֆինանսական հաշվեպահությունների պարասպասման և ներկայացման հիմունքներին», որն ընդունվել է ՀՀՄՍ-ի կողմից 2001 թվականին: 2010 թվականի սեպտեմբերին ՀՀՄՍ-ն «Հիմունքները» փոխարինել է «Ֆինանսական հաշվեպահությունների պարասպասման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»: «Հիմունքների» 49-64-րդ պարագրաֆներն այժմ «Հայեցակարգային հիմունքներին» 4.4-4.19-րդ պարագրաֆներն են:

գումարը ներդրվի ռիսկից զերծ ակտիվների մեջ, որոնք, ըստ ակնկալության, կգոյացնեն բավականաչափ դրամական հոսքեր՝ վարձավճարների գծով պարտականությունները մարելու համար:

- զ) համաձայնության սկզբում տեղի ունեցող դրամական հոսքերից բացի, համաձայնության շրջանակներում ակնկալվող միակ դրամական հոսքերը վարձավճարներն են, որոնք մարվում են սկզբնական դրամական հոսքերից գոյացած առանձին ներդրումային հաշվից դուրս բերված միջոցներով:
7. Համաձայնության այլ պարտականություններ՝ ներառյալ տրամադրված ցանկացած երաշխիք և վաղաժամկետ դադարեցման ժամանակ ստանձնված պարտականությունները, պետք է հաշվառվեն համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի, ՖՀՄՍ 9-ի կամ ՖՀՄՍ 4-ի՝ կախված համաձայնության պայմաններից:
8. ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի չափանիշները պետք է կիրառվեն յուրաքանչյուր համաձայնության փաստերի և հանգամանքների նկատմամբ՝ որոշելու համար, թե երբ պետք է վճարները ճանաչել որպես եկամուտ, որը կարող է ստանալ Կազմակերպությունը: Պետք է հաշվի առնվեն այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են՝ շարունակվող ներգրավվածությունը՝ վճարը վաստակելու համար անհրաժեշտ ապագա արդյունքների հետ կապված նշանակալի պարտականությունների ձևով, պահպանված ռիսկերի առկայությունը, ցանկացած երաշխիքային համաձայնության պայմանները և վճարների վաղաժամկետ վճարման ռիսկը: Նախանշանները, որոնք առանձին վերցրած վկայում են, որ ամբողջ վճարի ճանաչումը որպես եկամուտ, երբ այն ստացվում է համաձայնության սկզբում, ճիշտ չէ, ներառում են.
- ա) որոշակի նշանակալի գործողություններ իրականացնելու կամ դրանցից ձեռնպահ մնալու պարտականությունները հանդիսանում են ստացված վճարը վաստակելու պայմաններ, և հետևաբար իրավաբանորեն պարտադրող համաձայնագրի կնքումը ամենակարևոր գործողությունը չէ, որ պահանջվում է համաձայնությամբ.
 - բ) հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման վրա դրվում են սահմանափակումներ, որոնք գործնականում սահմանափակում կամ նշանակալիորեն փոփոխում են Կազմակերպության կողմից այդ ակտիվի օգտագործման (օրինակ՝ սպառելու, վաճառելու կամ գրավ դնելու) հնարավորությունը:
 - գ) ստացված վճարի որևէ մասը վերադարձնելու և հավանաբար որոշ հավելյալ գումար վճարելու հավանականությունը աննշան չէ: Սա տեղի է ունենում, երբ, օրինակ՝
 - (i) հիմքում ընկած ակտիվը մասնագիտացված ակտիվ չէ, որը պահանջվում է Կազմակերպության գործունեությունը վարելու համար, և հետևաբար առկա է հավանականություն, որ Կազմակերպությունը գումար կվճարի՝ համաձայնությունը վաղաժամկետ դադարեցնելու համար. կամ
 - (ii) Կազմակերպությունը համաձայնության պայմանների պահանջով կամ իր մասնակի կամ լիիրավ հայեցողությամբ պետք է ներդնի ստացված կանխավճարն ավելի, քան աննշանակալի ռիսկայնությամբ (օրինակ՝ արժույթային, տոկոսադրույքի կամ պարտքային ռիսկերի տեսանկյունից) ակտիվներում: Այս պարագայում, աննշան չէ այն ռիսկը, որ ներդրման արժեքը բավարար չի լինի վարձավճարների գծով պարտականությունների կատարման համար, և, հետևաբար, հնարավոր է, որ Կազմակերպությունից պահանջվի վճարել որոշակի գումար:
9. Վճարը պետք է ներկայացվի համապարփակ եկամտի հաշվետվության մեջ՝ հիմնվելով դրա տնտեսական բովանդակության և բնույթի վրա:

Բացահայտում

10. Համաձայնությունը, որը չի ներառում ՀՀՄՍ 17-ով սահմանված վարձակալության բովանդակություն ունեցող գործարք՝ պետք է դիտարկվի բոլոր տեսանկյուններից՝ համաձայնությունը և հաշվապահական հաշվառման որդեգրված մոտեցումը հասկանալու համար անհրաժեշտ բացահայտումները որոշելու նպատակով: Համաձայնության առկայության յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը.
- ա) համաձայնության նկարագրությունը, ներառյալ՝

- (i) հիմքում ընկած ակտիվը և դրա օգտագործման հետ կապված ցանկացած սահմանափակում.
 - (ii) համաձայնության գործողության ժամկետը և այլ նշանակալի պայմաններ.
 - (iii) կապակցված գործարքները, ներառյալ ցանկացած օպցիոն.
- բ) ստացված ցանկացած վճարի նկատմամբ կիրառված հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը, ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված գումարը և համապարփակ եկամտի հաշվետվության հոդվածը, որում այն ներառված է:
11. Սույն Մեկնաբանության 10-րդ պարագրաֆում պահանջվող բացահայտումները պետք է կատարվեն յուրաքանչյուր համաձայնության համար առանձին կամ միասնական համաձայնությունների յուրաքանչյուր դասի համար: Դասը համաձայնությունների խումբն է, որոնց հիմքում ընկած են միևնույն բնույթի ակտիվներ (օրինակ՝ էլեկտրակայաններ):

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

2000 թվականի փետրվար

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն Մեկնաբանությունը ուժի մեջ է մտնում 2001 թ.-ի դեկտեմբերի 31-ին: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն:

2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 29

Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ. բացահայտում

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում (վերանայված՝ 2007 թ.)
- ՀՀՄՍ 16 Հիմնական միջոցներ (վերանայված՝ 2003 թ.)
- ՀՀՄՍ 17 Վարձակալություն (վերանայված՝ 2003 թ.)
- ՀՀՄՍ 37 Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ
- ՀՀՄՍ 38 Ոչ նյութական ակտիվներ (վերանայված՝ 2004 թ.)
- ՖՀՄՄԿ 12 Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ

Խնդիր

1. Կազմակերպությունը (օպերատորը) մեկ այլ կազմակերպության (շնորհատուի) հետ կարող է կնքել ծառայության համաձայնություն, որը տնտեսական և սոցիալական հիմնական ենթակառուցվածքների նկատմամբ տալիս է հանրային հասանելիություն: Շնորհատուն կարող է լինել հանրային հատվածի կամ մասնավոր հատվածի կազմակերպություն, ներառյալ կառավարման մարմին: Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների օրինակներն ընդգրկում են՝ ջրազտման և ջրամատակարարման համակարգերը, ավտոճանապարհները, ավտոկայանները, թունելները, կամուրջները, օդանավակայանները և հեռահաղորդակցության ցանցերը: Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ չհանդիսացող համաձայնությունների օրինակներ են՝ արտաքին ռեսուրսների ներգրավմամբ կազմակերպության ներքին ծառայությունների իրականացումը (օրինակ՝ աշխատակիցներին սպասարկող սրճարանը, շենքի սպասարկումը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման կամ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների գործառույթները):
2. Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունը, սովորաբար, նախատեսում է կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի ընթացքում շնորհատուի կողմից օպերատորին փոխանցել՝
 - ա) իրավունք՝ մատուցելու ծառայություններ, որը տնտեսական և սոցիալական հիմնական ենթակառուցվածքների նկատմամբ տալիս է հանրային հասանելիություն.
 - բ) որոշ դեպքերում իրավունք՝ օգտագործելու որոշակի նյութական ակտիվներ, ոչ նյութական ակտիվներ կամ ֆինանսական ակտիվներ.
որոնց դիմաց օպերատորը՝
 - գ) պարտավորվում է մատուցել ծառայություններ կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի ընթացքում որոշակի պայմանների համաձայն.
 - դ) երբ կիրառելի է, պարտավորվում է կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի վերջում վերադարձնել կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի սկզբում ստացված և/կամ կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերված իրավունքները:
3. Ծառայության կոնցեսիայի բոլոր համաձայնությունների ընդհանուր հատկանիշն այն է, որ օպերատորը միաժամանակ ստանում է իրավունք և ստանձնում է պարտականություն՝ մատուցելու հանրային ծառայություններ:
4. Խնդիրն այն է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է բացահայտվի օպերատորի և շնորհատուի ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում:

5. Ծառայության կոնցեսիայի որոշ համաձայնությունների վերաբերող որոշակի ասպեկտների և բացահայտումների արդեն անդրադարձել են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային առկա ստանդարտները (օրինակ՝ ՀՀՄՍ 16-ը կիրառվում է հիմնական միջոցների միավորների ձեռքբերման նկատմամբ, ՀՀՄՍ 17-ը կիրառվում է ակտիվների վարձակալության նկատմամբ, իսկ ՀՀՄՍ 38-ը՝ ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերումների նկատմամբ): Այնուամենայնիվ, ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունը կարող է ներառել կատարման ենթակա պայմանագրեր, որոնց Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները չեն անդրադառնում, բացառությամբ երբ այդ պայմանագրերն անբարենպաստ են, որոնց դեպքում կիրառվում է ՀՀՄՍ 37-ը: Հետևաբար, սույն մեկնաբանությունն անդրադառնում է ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների լրացուցիչ բացահայտումներին:

Փոխհամաձայնություն

6. Որոշելու համար, թե ինչ համապատասխան բացահայտումներ պետք է կատարվեն ծանոթագրություններում, պետք է դիտարկվեն ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների բոլոր ասպեկտները: Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում օպերատորը և շնորհատուն պետք է բացահայտեն հետևյալը՝
- ա) համաձայնության նկարագրությունը.
 - բ) համաձայնության նշանակալի պայմանները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գումարի, ժամկետի և որոշակիության վրա (օրինակ՝ կոնցեսիայի ժամանակաշրջանը, գնի վերանայման ամսաթվերը և հիմունքը, որի համաձայն տեղի են ունենում գնի վերանայումը կամ վերաբանակցումը).
 - գ) ստորև նշվածների բնույթը և շրջանակը (օրինակ՝ քանակը, ժամանակաշրջանը կամ գումարը, ինչպես նպատակահարմար է)՝
 - (i) որոշակի ակտիվներ օգտագործելու իրավունքներ.
 - (ii) ծառայություն մատուցելու պարտականություններ կամ ծառայության մատուցում ակնկալելու իրավունքներ.
 - (iii) հիմնական միջոցների միավորներ ձեռք բերելու կամ կառուցելու պարտականություններ.
 - (iv) կոնցեսիայի ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ որոշակի ակտիվներ տրամադելու պարտականություններ կամ որոշակի ակտիվներ ստանալու իրավունքներ.
 - (v) նորացման և դադարեցման հնարավորություններ.
 - (vi) այլ իրավունքներ և պարտականություններ (օրինակ՝ հիմնական վերանորոգումներ).
 - դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում համաձայնության մեջ տեղի ունեցած փոփոխություններ.
 - ե) ինչպես է դասակարգվել ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունը:
- 6Ա. Օպերատորը պետք է բացահայտի կառուցման ծառայությունների՝ ֆինանսական ակտիվով կամ ոչ նյութական ակտիվով փոխանակման արդյունքում ժամանակաշրջանում ճանաչված հասույթի և շահույթի կամ վնասի գումարը:
7. Սույն մեկնաբանության 6-րդ պարագրաֆի համաձայն պահանջվող բացահայտումները պետք է կատարվեն առանձին՝ ծառայության կոնցեսիայի յուրաքանչյուր համաձայնության համար, կամ հանրագումարային՝ ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների յուրաքանչյուր դասի համար: Դասը համանման բնույթի ծառայություններ (օրինակ՝ վճարների հավաքագրում, հեռահաղորդակցության և ջրազման ծառայություններ) ներառող ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների խմբավորում է:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն մեկնաբանությունն ուժի մեջ է մտնում 2001 թվականի դեկտեմբերի 31-ին:

Կազմակերպությունը պետք է 6-րդ պարագրաֆի <<ե>> կետի և 6Ա պարագրաֆի փոփոխությունները կիրառի 2008 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍԿ 12-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա նշված փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 31

Հասույթ. բարտերային գործարքներ, որոնք ներառում են գովազդային ծառայություններ

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 18 Հասույթ

Հարցադրում

- 1 Կազմակերպությունը (Վաճառող) կարող է կնքել գովազդային ծառայություններ մատուցելու և դրա դիմաց հաճախորդից (Հաճախորդ) գովազդային ծառայություններ ստանալու բարտերային գործարք: Գովազդերը կարող են տեղադրվել ինտերնետում կամ ցուցանակների վրա, հեռարձակվել հեռուստատեսությամբ կամ ռադիոյով, տպագրվել թերթերում կամ ամսագրերում, իրականացվել այլ միջոցներով:
- 2 Երբեմն կազմակերպությունների միջև դրամական միջոցների կամ այլ հատուցման փոխանակում տեղի չի ունենում: Որոշ այլ դեպքերում տեղի է ունենում հավասար կամ գրեթե հավասար չափով դրամական միջոցների կամ այլ հատուցման փոխանակում:
- 3 Վաճառողը, որն իր սովորական գործունեության ընթացքում մատուցում է գովազդային ծառայություններ, գովազդ ներառող բարտերային գործարքից ճանաչում է հասույթ՝ ըստ ՀՀՄՍ 18-ի, այն ժամանակ, երբ, այլ չափանիշների հետ մեկտեղ, փոխանակվող ծառայությունները տարաբնույթ են (ՀՀՄՍ 18.12) և հասույթի գումարը կարող է արժանահավատորեն չափվել (ՀՀՄՍ 18.12(ա)): Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է միայն տարաբնույթ գովազդային ծառայությունների փոխանակման դեպքում: Համանման գովազդային ծառայությունների փոխանակումը՝ ըստ ՖՀՄՍ 18-ի, հասույթ առաջացնող գործարք չէ:
- 4 Խնդիրն այն է, թե ինչ հանգամանքներում Վաճառողը կարող է արժանահավատորեն չափել հասույթը՝ բարտերային գործարքում ստացված կամ մատուցված գովազդային ծառայությունների իրական արժեքով:

Փոխհամաձայնություն

- 5 Գովազդ ներառող բարտերային գործարքից հասույթը չի կարող արժանահավատորեն չափվել ստացված գովազդային ծառայությունների իրական արժեքով: Այնուամենայնիվ Վաճառողը կարող է արժանահավատորեն հասույթն չափել բարտերային գործարքում իր կողմից մատուցվող գովազդային ծառայությունների իրական արժեքով՝ անդրադառնալով միայն այն ոչ բարտերային գործարքներին, որոնք՝
 - ա) ներառում են բարտերային գործարքի գովազդին համանման գովազդ.
 - բ) հաճախ են տեղի ունենում.
 - գ) ներկայացնում են գործարքների քանակի և գումարի գերակշռող մասը՝ համեմատած բոլոր այն գովազդների հետ, որոնք համանման են բարտերային գործարքի գովազդին.
 - դ) ներառում են դրամական միջոցներով և/կամ արժանահավատորեն չափելի իրական արժեք ունեցող այլ ձևով հատուցում (օրինակ՝ շուկայում ազատ շրջանառվող արժեթղթեր, ոչ դրամային ակտիվներ և այլ ծառայություններ).
 - ե) չեն ներառում նույն պայմանագրային կողմը, ինչ բարտերային գործարքում:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

2001 թ. մայիս

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն մեկնաբանությունը ուժի մեջ է մտնում 2001 թ. դեկտեմբերի 31-ին: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն:

ՄՄԿ Մեկնաբանություն 32

Ոչ նյութական ակտիվներ. ինտերնետային կայքի ծախսումներ

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» (2007 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 2 «Պաշարներ» (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր»
- ՀՀՄՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 17 «Վարձակալություն» (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» (2004 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» (2004 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՖՀՄՍ 3 «Ձեռնարկափրակային գործունեության միավորումներ»

Հարցադրում

1. Կազմակերպությունը կարող է կատարել ներքին ծախսումներ՝ ներքին կամ արտաքին հասանելիությամբ իր սեփական ինտերնետային կայքի մշակման և օգտագործման նպատակով: Արտաքին հասանելիության համար նախագծված ինտերնետային կայքը կարող է օգտագործվել տարբեր նպատակներով, ինչպիսիք են կազմակերպության սեփական արտադրանքի ու ծառայությունների առաջխաղացումն ու գովազդը, էլեկտրոնային ծառայությունների մատուցումը և ապրանքների ու ծառայությունների վաճառքը: Ներքին հասանելիության համար նախագծված կայքը կարող է օգտագործվել կազմակերպության քաղաքականության և հաճախորդների վերաբերյալ տեղեկություններ պահպանելու և համապատասխան տեղեկատվություն որոնելու համար:
2. Ինտերնետային կայքի մշակման փուլերը կարելի է նկարագրել հետևյալ կերպ՝
 - ա) Պլանավորում. ներառում է իրագործելիության ուսումնասիրությունների նախաձեռնում, նպատակների և սպեցիֆիկացիաների սահմանում, այլընտրանքների գնահատում և նախընտրելի տարբերակների ընտրություն.
 - բ) Ծրագրի և ենթակառուցվածքի մշակում. ներառում է դոմեյնի անվան ձեռք բերում, սարքավորումների և ծրագրային ապահովման գնում և մշակում, մշակված ծրագրերի տեղադրում և սթրես թեստավորում.
 - գ) Գրաֆիկական դիզայնի մշակում. ներառում է ինտերնետային կայքի էջերի արտաքին տեսքի դիզայնի իրականացումը.
 - դ) Պարունակության մշակում. ներառում է տեքստային կամ գրաֆիկական բնույթի տեղեկատվության ստեղծում, գնում, պատրաստում և բեռնավորում ինտերնետային կայքում՝ նախքան կայքի մշակման ավարտը: Այս տեղեկատվությունը կարող է կա՛մ պահպանվել առանձին տվյալների շտեմարաններում, որոնք ինտեգրված են ինտերնետային կայքին (կամ հասանելի են դրանից), կա՛մ կողավորվել ուղղակիորեն ինտերնետային կայքի էջերում:
3. Ինտերնետային կայքի մշակման ավարտից հետո սկսվում է օգտագործման փուլը: Այս փուլի ընթացքում Ընկերությունը սպասարկում և բարելավում է ինտերնետային կայքի ծրագրերը, ենթակառուցվածքը, գրաֆիկական դիզայնը և պարունակությունը:
4. Կազմակերպության ներքին և արտաքին հասանելիությամբ սեփական ինտերնետային կայքի մշակման և օգտագործման նպատակով կատարված ներքին ծախսումների հաշվառմանը վերաբերող խնդիրներն են՝
 - ա) արդյոք ինտերնետային կայքը ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվ է, որը ենթակա է ՀՀՄՍ 38-ի պահանջներին.

բ) այդ ծախսումների հաշվառման համապատասխան մոտեցումը:

5. Սույն մեկնաբանությունը չի կիրառվում ինտերնետային կայքի համար սարքավորումների (օրինակ՝ ցանցային սերվերների, միջանկյալ սերվերների, արտադրական սերվերների և ինտերնետ միացումների) գնման, մշակման և օգտագործման հետ կապված ծախսումների նկատմամբ: Այդ ծախսումները հաշվառվում են ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն: Ի լրումն, եթե կազմակերպությունը ծախսումներ է կատարում ինտերնետային ծառայության մատակարարի մոտ կազմակերպության ինտերնետային կայքի տեղակայման (հոստինգի) համար, այդ ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս՝ համաձայն ՀՀՄՍ 1.88-ի և *Հիմունքների*¹ այդ ծառայությունների ստացման պահին:
6. ՀՀՄՍ 38-ը չի կիրառվում կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի նպատակով պահվող ոչ նյութական ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 2 և ՀՀՄՍ 11) կամ ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում գտնվող վարձակալության գործարքների նկատմամբ: Համապատասխանաբար, սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում այլ կազմակերպությանը վաճառելու նպատակով ինտերնետային կայքի (կամ ինտերնետային կայքի ծրագրային ապահովման) մշակման կամ օգտագործման ծախսումների նկատմամբ: Երբ ինտերնետային կայքը վարձակալվում է գործառնական վարձակալությամբ, սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է վարձատուն: Երբ ինտերնետային կայքը վարձակալվում է ֆինանսական վարձակալությամբ, սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է վարձակալը՝ վարձակալված ակտիվի սկզբնական ճանաչումից հետո:

Փոխհամաձայնություն

7. Կազմակերպության կողմից մշակված և ներքին ու արտաքին հասանելիության համար նախատեսված սեփական ինտերնետային կայքը ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվ է, որը ենթակա է ՀՀՄՍ 38-ի պահանջներին:
8. Մշակման արդյունքում ստեղծված ինտերնետային կայքը պետք է ճանաչվի որպես ոչ նյութական ակտիվ միայն և միայն այն դեպքում, երբ, ի լրումն ՀՀՄՍ 38.21-ում նկարագրված պահանջներին համապատասխանության, կազմակերպությունը կարող է բավարարել ՀՀՄՍ 38.57-ի պահանջներին: Մասնավորապես՝ կազմակերպությունը կարող է բավարարել ՀՀՄՍ 38.57(դ) կետի պահանջը և ցուցադրել, թե ինչպես է իր ինտերնետային կայքը առաջացնելու հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ, երբ, օրինակ, ինտերնետային կայքը կարող է առաջացնել հասույթ, ներառյալ կայքում պատվերների տեղադրման հնարավորության ընձեռումից գոյացող ուղղակի հասույթ: Կազմակերպությունը չի կարող ցուցադրել, թե ինչպես է միայն կամ գլխավորապես իր սեփական ապրանքների և ծառայությունների առաջխաղացման և գովազդի համար մշակված ինտերնետային կայքը առաջացնելու հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ, և, հետևաբար, նման կայքի մշակման բոլոր ծախսումները պետք է որպես ծախս ճանաչվեն դրանց կատարման պահին:
9. Կազմակերպության ինտերնետային կայքի մշակման և օգտագործման հետ կապված ցանկացած ներքին ծախսում պետք է հաշվառվի ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն: Յուրաքանչյուր գործունեության բնույթը, որի համար կատարվել է տվյալ ծախսումը (օրինակ՝ աշխատողների ուսուցում և ինտերնետային կայքի սպասարկում), ինչպես նաև ինտերնետային կայքի մշակման կամ հետմշակման փուլը պետք է գնահատվեն՝ հաշվապահական հաշվառման համապատասխան մոտեցում ձևավորելու նպատակով (սույն Մեկնաբանությանը կից ցուցադրական օրինակում ներկայացված է լրացուցիչ ուղեցույց): Օրինակ՝
 - ա) Պլանավորման փուլն իր բնույթով նման է ՀՀՄՍ 38.54-56 կետերում նկարագրված հետազոտության փուլին: Այս փուլում կատարված ծախսումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս՝ դրա կատարման պահին.

¹ Հղումը «Հիմունքներին» վերաբերում է ՀՀՄՍԿ-ի «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներին», որն ընդունվել է ՀՀՄՍԽ-ի կողմից 2001 թվականին: 2010 թվականի սեպտեմբերին ՀՀՄՍԽ-ն «Հիմունքները» փոխարինել է «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»:

- բ) Ծրագրի և ենթակառուցվածքի մշակման փուլը, գրաֆիկական դիզայնի փուլը և կայքի պարունակության մշակման փուլը՝ այնքանով, որքանով այդ պարունակությունը մշակված չէ կազմակերպության սեփական ապրանքների և ծառայությունների գովազդի և առաջխաղացման նպատակով, իրենց բնույթով նման են ՀՀՄՍ 38.57-64 կետերում նկարագրված մշակման փուլին: Այս փուլերում կատարված ծախսումները պետք է ներառվեն որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված ինտերնետային կայքի արժեքում սույն Մեկնաբանության 8-րդ պարագրաֆի համաձայն, երբ դրանք ուղղակիորեն վերաբերում են և անհրաժեշտ են ինտերնետային կայքի ստեղծման, արտադրման կամ պատրաստման համար՝ այն ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով օգտագործման ենթակա դարձնելու համար: Օրինակ՝ տվյալ ինտերնետային կայքի համար պարունակության ձեռքբերման կամ ստեղծման գծով ծախսումը (բացառությամբ այն պարունակության, որն ուղղված է կազմակերպության սեփական ապրանքների և ծառայությունների գովազդին և առաջխաղացմանը), կամ ինտերնետային կայքում այդ պարունակությունն օգտագործելու հնարավորություն ընձեռող ծախսումը (օրինակ՝ վերարտադրման լիցենզիայի ձեռքբերման վճարը), պետք է ներառվի կայքի մշակման արժեքում, երբ բավարարված է այս պայմանը: Այնուամենայնիվ, ՀՀՄՍ 38.71-ի համաձայն, նախորդ ֆինանսական հաշվետվություններում որպես ծախս ճանաչված ոչ նյութական հողվածի վրա կատարված ծախսումը հետագա ամսաթվի դրությամբ չպետք է ճանաչվի որպես ոչ նյութական ակտիվի արժեքի մաս (օրինակ՝ եթե հեղինակային իրավունքի արժեքը ամբողջությամբ ամորտիզացվել է, և պարունակությունը ինտերնետային կայքում տեղադրվում է դրանից հետո):
- գ) Պարունակության մշակման փուլում կատարված ծախսումը՝ այնքանով, որքանով այդ պարունակությունը մշակվում է կազմակերպության սեփական ապրանքների և ծառայությունների գովազդի և առաջխաղացման համար (օրինակ՝ ապրանքների թվային լուսանկարները), պետք է ճանաչվի որպես ծախս դրա կատարման պահին՝ համաձայն ՀՀՄՍ 38.69(գ) կետի: Օրինակ՝ կազմակերպության սեփական ապրանքները լուսանկարելու և դրանց ներկայացումը բարելավելու մասնագիտական ծառայությունների գծով ծախսումը հաշվառելիս այդ ծախսումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս՝ մասնագիտական ծառայությունների ստացմանը զուգընթաց, այլ ոչ թե թվային լուսանկարները ինտերնետային կայքում տեղադրելուց հետո:
- դ) Օգտագործման փուլը սկսվում ինտերնետային կայքի մշակման փուլի ավարտից հետո: Այս փուլում կատարված ծախսումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս՝ դրա կատարման պահին, բացառությամբ եթե նշված ծախսումը բավարարում է ՀՀՄՍ 38.18-ով սահմանված ճանաչման չափանիշները:
10. Ինտերնետային կայքը, որը ճանաչվել է որպես ոչ նյութական ակտիվ՝ սույն Մեկնաբանության 8-րդ պարագրաֆի համաձայն, սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է չափվի ՀՀՄՍ 38.72-87-ի պահանջների համաձայն: Ինտերնետային կայքի օգտակար ծառայության ժամկետի լավագույն գնահատումը պետք է լինի կարճ:

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

2001 թ. մայիս

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն Մեկնաբանությունն ուժի մեջ է մտնում 2002 թ. մարտի 25-ին: Սույն Մեկնաբանության որդեգրման հետևանքները պետք է հաշվառվեն՝ օգտագործելով ՀՀՄՍ 38-ի 1998 թ. հրապարակված տարբերակի անցումային դրույթները: Հետևաբար, երբ ինտերնետային կայքը չի բավարարում ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշները, սակայն նախկինում ճանաչվել է որպես ակտիվ, հողվածը պետք է ապաճանաչվի սույն Մեկնաբանության ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի դրությամբ: Եթե ինտերնետային կայքը գոյություն ունի, և դրա մշակման համար ծախսումները բավարարում են ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշները, սակայն նախկինում չեն ճանաչվել որպես ակտիվ, ապա ոչ նյութական ակտիվը չպետք է ճանաչվի սույն Մեկնաբանության ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի

դրությամբ: Եթե ինտերնետային կայքը գոյություն ունի, և դրա մշակման համար ծախսումները բավարարում են ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշները, նախկինում ճանաչվել են որպես ակտիվ և սկզբնապես չափվել սկզբնական արժեքով, ապա սկզբնապես ճանաչված գումարը համարվում է պատշաճ կերպով որոշված:

ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թ. վերանայված տարբերակը) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆը: 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. վերանայված տարբերակը) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: >>:

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ
ՂԵԿԱՎԱՐ-ՆԱԽԱՐԱՐ

Վ. ԳԱԲՐԻԵԼՅԱՆ