

Հավելված

ՀՀ կառավարության 2010 թվականի
սեպտեմբերի 16-ի N 1209-Ն որոշման

ՀՀ կառավարության 2017 թվականի մայիսի
25-ի N 559-Ն որոշման խմբագրությամբ

**Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական
հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ(ՖՀՄՍ)**

Բովանդակություն

| | | |
|------------|---|-----|
| ԲԱԺԻՆ 1 | <i>Փոքր և միջին կազմակերպություններ</i> | 3 |
| ԲԱԺԻՆ 2 | <i>Հայեցակարգեր և հիմնական սկզբունքներ</i> | 5 |
| ԲԱԺԻՆ 3 | <i>Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում</i> | 15 |
| ԲԱԺԻՆ 4 | <i>Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն</i> | 20 |
| ԲԱԺԻՆ 5 | <i>Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն</i> | 24 |
| ԲԱԺԻՆ 6 | <i>Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն</i> | 28 |
| ԲԱԺԻՆ 7 | <i>Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն</i> | 30 |
| ԲԱԺԻՆ 8 | <i>Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ</i> | 35 |
| ԲԱԺԻՆ 9 | <i>Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ</i> | 37 |
| ԲԱԺԻՆ 10 | <i>Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ</i> | 44 |
| ԲԱԺԻՆ 11 | <i>Հիմնական ֆինանսական գործիքներ</i> | 49 |
| ԲԱԺԻՆ 12 | <i>Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր</i> | 64 |
| ԲԱԺԻՆ 13 | <i>Պաշարներ</i> | 71 |
| ԲԱԺԻՆ 14 | <i>Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում</i> | 76 |
| ԲԱԺԻՆ 15 | <i>Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում</i> | 80 |
| ԲԱԺԻՆ 16 | <i>Ներդրումային գույք</i> | 84 |
| ԲԱԺԻՆ 17 | <i>Հիմնական միջոցներ</i> | 87 |
| ԲԱԺԻՆ 18 | <i>Ոչ նյութական ակտիվներ, բացի գուդվիլից</i> | 94 |
| ԲԱԺԻՆ 19 | <i>Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գուդվիլ</i> | 99 |
| ԲԱԺԻՆ 20 | <i>Վարձակալություն</i> | 105 |
| ԲԱԺԻՆ 21 | <i>Պահուստներ և պայմանականություններ</i> | 113 |
| ԲԱԺԻՆ 22 | <i>Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ</i> | 117 |
| ԲԱԺԻՆ 23 | <i>Հասույթ</i> | 123 |
| ԲԱԺԻՆ 24 | <i>Պետական շնորհներ</i> | 130 |
| ԲԱԺԻՆ 25 | <i>Փոխառության ծախսումներ</i> | 131 |
| ԲԱԺԻՆ 26 | <i>Բաժնետրամսերի վրա հիմնված վճարում</i> | 132 |
| ԲԱԺԻՆ 27 | <i>Ակտիվների արժեզրկում</i> | 139 |
| ԲԱԺԻՆ 28 | <i>Աշխատակիցների հատուցումներ</i> | 147 |
| ԲԱԺԻՆ 29 | <i>Շահութահարկ</i> | 158 |
| ԲԱԺԻՆ 30 | <i>Արտարժույթի վերահաշվարկ</i> | 168 |
| ԲԱԺԻՆ 31 | <i>Գերսղած</i> | 173 |
| ԲԱԺԻՆ 32 | <i>Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքեր</i> | 176 |
| ԲԱԺԻՆ 33 | <i>Կապակցված կողմի բացահայտումներ</i> | 179 |
| ԲԱԺԻՆ 34 | <i>Մասնագիտացված գործունեություններ</i> | 183 |
| ԲԱԺԻՆ 35 | <i>Անցում ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին</i> | 188 |
| ՀԱՎԵԼՎԱԾ Ա | <i>Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ</i> | 194 |
| ՀԱՎԵԼՎԱԾ Բ | <i>Տերմինների բառարան</i> | 195 |

Բաժին 1

Փոքր և միջին կազմակերպություններ

Սույն ՖՀՄՍ-ի նախատեսված գործողության ոլորտը

1.1 ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն նախատեսված է **փոքր և միջին կազմակերպությունների** (ՓՄԿ-ներ) կողմից օգտագործման համար: Սույն բաժինը նկարագրում է ՓՄԿ-ների բնութագրերը:

Փոքր և միջին կազմակերպությունների նկարագրություն

1.2 Փոքր և միջին կազմակերպությունները այն կազմակերպություններն են, որոնք՝

ա) չունեն հանրային հաշվետվողականություն, և

բ) հրապարակում են **ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ** արտաքին օգտագործողների համար: Արտաքին օգտագործողների օրինակները ներառում են **սեփականատերեր**, որոնք ներգրավված չեն տվյալ գործունեության կառավարման մեջ, առկա և պոտենցիալ կրեդիտորները, ինչպես նաև վճարունակությունը գնահատող գործակալությունները:

1.3 Կազմակերպությունն ունի հանրային հաշվետվողականություն, եթե՝

ա) նրա պարտքային կամ բաժնային գործիքները շրջանառվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսա կամ արտաբորսայական շուկա, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները), կամ այն գտնվում է բաց շուկայում շրջանառելու համար այդպիսի գործիքներ թողարկելու գործընթացում, կամ

բ) այն ֆիդուցիար պարտականությունների շրջանակում պահում է ակտիվներ արտաքին կողմերի լայն խմբերի համար՝ որպես իր հիմնական գործունեություններից մեկը: Հիմնականում բանկերը, վարկային միավորումները, ապահովագրական ընկերությունները, արժեթղթերի բորքերները և դիլերները, համատեղ ֆոնդերը և ներդրումային բանկերը կբավարարեն այս չափանիշին:

1.4 Որոշ կազմակերպություններ կարող են նաև ֆիդուցիար պարտականությունների շրջանակում պահել ակտիվներ արտաքին կողմերի լայն խմբերի համար, քանի որ նրանք պահում և կառավարում են հաճախորդների, գնորդների կամ կազմակերպության կառավարման մեջ չներգրավված անդամների կողմից իրենց վստահված ֆինանսական ռեսուրսները: Այնուամենայնիվ, եթե նրանք այդպես են վարվում, քանի որ դա բնորոշ է իրենց հիմնական գործունեությանը (օրինակ՝ տուրիստական կամ անշարժ գույքի գործակալությունների, դպրոցների, բարեգործական կազմակերպությունների, անդամության անվանական ավանդ նախատեսող կոոպերատիվների դեպքում, ինչպես նաև նախքան ապրանքների կամ ծառայությունների մատակարարումը վճարումներ ստացող վաճառողների դեպքում, ինչպիսիք են կոմունալ ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունները), դա իրենց չի դարձնում հանրորեն հաշվետու:

1.5 Եթե հանրորեն հաշվետու կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն, նրա ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է որակվեն որպես *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանող, անգամ եթե նրա իրավահամակարգի օրենքները կամ կարգավորող այլ նորմեր թույլ են տալիս կամ պահանջում են, որ սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառվի հանրորեն հաշվետու կազմակերպությունների կողմից:

1.6 **Դուստր կազմակերպությանը**, որի **մայր կազմակերպությունը** կիրառում է **ամբողջական ՖՀՄՍ-ները**, կամ որը հանդիսանում է ամբողջական ՖՀՄՍ-ները կիրառող **համախմբված խմբի մաս**, արգելված չէ կիրառել սույն ՖՀՄՍ-ն իր սեփական ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդ դուստր կազմակերպությունը ինքնին չունի հանրային հաշվետվողականություն: Եթե նրա ֆինանսական հաշվետվությունները որակվում են *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանող, այն պետք է համապատասխանի սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջներին:

1.7 Մայր կազմակերպությունը (ներառյալ վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ միջանկյալ մայր կազմակերպությունը) գնահատում է իր **առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում** սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառելու իր իրավասությունը՝ հիմնվելով իր կարգավիճակի վրա և առանց հաշվի առնելու արդյոք խմբի

այլ կազմակերպություններ կամ խումբն ամբողջովին հանրորեն հաշվետու են, թե ոչ: Եթե մայր կազմակերպությունը չի հանդիսանում հանրորեն հաշվետու կազմակերպություն, այն կարող է ներկայացնել իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան (տես՝ Բաժին 9 Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ), եթե նույնիսկ այն իր **համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները** ներկայացնում է աբողջական ՖՀՄՍ-ներին կամ այլ համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներին (ՀԸՀՀՍ) համապատասխան, օրինակ՝ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման ազգային ստանդարտները: Ցանկացած ֆինանսական հաշվետվություն, որը պատրաստվում է սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան պետք է հստակ տարանջատվի այլ պահանջների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններից:

Բաժին 2

Հայեցակարգեր և հիմնական սկզբունքներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 2.1 Սույն բաժինը նկարագրում է **փոքր և միջին կազմակերպությունների** (ՓՄԿ-ներ) **ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը** և այն որակական պահանջները, որոնք ՓՄԿ-ների **ֆինանսական հաշվետվությունների** տեղեկատվությունը դարձնում են օգտակար: Այն նաև սահմանում է ՓՄԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած հայեցակարգերը և հիմնարար սկզբունքները:

Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների նըպատակը

- 2.2 Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը կազմակերպության **ֆինանսական վիճակի, արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի** վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար, որոնք ի զորու չեն պահանջել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ:
- 2.3 Ֆինանսական հաշվետվությունները նաև ցուցադրում են ղեկավարության կառավարման արդյունքները՝ ղեկավարության հաշվետվողականությունը իրեն վստահված միջոցների նկատմամբ:

Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության որակական բընութազրերը

Հասկանալիություն

- 2.4 Ֆինանսական հաշվետվություններում տրամադրվող տեղեկատվությունը պետք է ներկայացվի այնպես, որ այն հասկանալի լինի օգտագործողներին, ովքեր ունեն ձեռնարկատիրական գործունեության, տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման բավարար գիտելիքներ և պատրաստակամություն՝ տեղեկատվությունը պատշաճ ջանասիրությամբ ուսումնասիրելու համար: Այնուամենայնիվ, **հասկանալի լինելու անհրաժեշտությունը** չպետք է թույլ տա բաց թողնել հիմքում ընկած տեղին տեղեկատվությունը, որը կարող է որոշ օգտագործողների համար շատ դժվար լինի հասկանալ:

Տեղին լինելը

- 2.5 Ֆինանսական հաշվետվություններում տրամադրվող տեղեկատվությունը պետք է տեղին լինի օգտագործողների՝ որոշումներ կայացնելու կարիքների համար: Տեղեկատվությունն ունի **տեղին լինելու** որակ, երբ այն ի զորու է ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա՝ նրանց օգնելով գնահատել անցյալ, ներկա կամ ապագա դեպքերը, կամ հաստատել կամ ճշգրտել նրանց անցյալ գնահատականները:

Էականություն

- 2.6 Տեղեկատվությունն **էական է** և, հետևաբար, տեղին, եթե դրա բացթողումը կամ սխալ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է հոդվածի կամ սխալի մեծությունից, որը գնահատվում է կոնկրետ հանգամանքներում դրա բացթողմամբ կամ սխալ ներկայացմամբ: Այնուամենայնիվ, նպատակահարմար չէ կատարել կամ թողնել չճշտված, ոչ էական շեղումներ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ից՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի որոշակի ներկայացում ապահովելու համար:

Արժանահավատություն

- 2.7 Ֆինանսական հաշվետվություններում տրամադրվող տեղեկատվությունը պետք է լինի արժանահավատ: Տեղեկատվությունն արժանահավատ է, երբ այն զերծ է **էական սխալներից** ու կանխակալությունից և ճշմարիտ է ներկայացնում այն, ինչ կամ պետք է ներկայացնի, կամ խելամոռեն սպասվում է, որ կներկայացնի: Ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ չեն կանխակալությունից (այսինքն՝ չեզոք չեն) եթե, տեղեկատվության ընտրության կամ ներկայացման միջոցով, դրանք նպատակ ունեն ազդելու որոշում կայացնելու կամ կարծիք կազմելու վրա՝ կանխորոշված արդյունքի կամ հետևանքի հասնելու նպատակով:

Ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայություն

- 2.8 Գործառնությունները, այլ դեպքերը և իրադարձությունները պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն ըստ իրենց բովանդակության, այլ ոչ զուտ իրավական ձևի: Նշվածը բարձրացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների **արժանահավատությունը**:

Հաշվենկատություն

- 2.9 Անորոշությունները, որոնք անխուսափելիորեն շրջապատում են շատ դեպքերի և իրադարձությունների, ճանաչվում են ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս դրանց բնույթը և մեծությունը բացահայտելու և **հաշվենկատություն** կիրառելու միջոցով: Հաշվենկատությունը անորոշությունների պայմաններում գնահատման համար դատողություններ կատարելիս պահանջվող բավարար չափի զգուշության պահպանումն է՝ այնպես, որ **ակտիվները** կամ **եկամուտը** գերազնահատված չլինեն, իսկ **պարտավորություններն** ու **ծախսերը**՝ թերազնահատված: Այնուամենայնիվ, հաշվենկատության կիրառումը թույլ չի տալիս ակտիվների կամ եկամտի միտումնավոր թերազնահատում, կամ պարտավորությունների կամ ծախսերի միտումնավոր գերազնահատում: Այսպիսով, հաշվենկատությունը թույլ չի տալիս կանխակալություն:

Ամբողջականություն

- 2.10 Արժանահավատ լինելու համար, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պետք է լինի ամբողջական՝ էականության և արժեքի սահմաններում: Բացթողումը կարող է պատճառ հանդիսանալ, որ տեղեկատվությունը լինի սխալ կամ ապակողմնորոշող և, հետևաբար, անարժանահավատ և ոչ բավարար՝ տեղին լինելու առումով:

Համադրելիություն

- 2.11 Օգտագործողները պետք է հնարավորություն ունենան ժամանակի մեջ համադրելու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները՝ նրանց ֆինանսական վիճակում և արդյունքներում տեսնողները որոշելու համար: Օգտագործողները պետք է ի վիճակի լինեն նաև համեմատել տարբեր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները՝ գնահատելու համար նրանց համեմատելի ֆինանսական վիճակը, արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը: Հետևաբար, նմանատիպ գործառնությունների և այլ դեպքերի ու իրադարձությունների ֆինանսական հետևանքների չափումը և ցուցադրումը պետք է կատարվեն հետևողականորեն ամբողջ կազմակերպության համար և նրա գործունեության ընթացքում, ինչպես նաև հետևողականորեն՝ այլ կազմակերպությունների համար: Ի լրումն, օգտագործողները պետք է տեղեկացված լինեն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կիրառված **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը**, ինչպես նաև այդ քաղաքականության ցանկացած փոփոխություններին և դրանց առաջացրած հետևանքներին:

Ժամանակին լինելը

- 2.12 Տեղին լինելու համար, ֆինանսական տեղեկատվությունը պետք է կարողանա ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: **Ժամանակին լինելը** ենթադրում է տեղեկատվության տրամադրումը որոշում կայացնելու ժամանակահատվածում: Եթե տեղեկատվության ներկայացումը չափազանց հետաձգվում է, այն կարող է կորցնել իր տեղին լինելը: Ղեկավարությանը անհրաժեշտ կլինի

հավասարակշռել ժամանակին ներկայացնելու արժանիքը և արժանահավատ տեղեկատվության ապահովումը: Տեղին լինելու և արժանահավատության միջև հավասարակշռության հասնելու համար կարևոր նկատառում է այն, թե ինչպես լավագույն ձևով բավարարել օգտագործողների՝ տնտեսական որոշումներ կայացնելու կարիքները:

Օգուտների և ծախսումների միջև հավասարակշռություն

- 2.13 Տեղեկատվությունից ստացված օգուտները պետք է գերազանցեն այն ապահովելու ծախսումները: Օգուտների և ծախսումների գնահատումը ըստ էության դատողության պրոցես է: Ավելին՝ անհրաժեշտ չէ, որ ծախսումները կրեն այն օգտագործողները, ովքեր ստանում են օգուտները, և հաճախ տեղեկատվությունից օգուտները ստանում են արտաքին օգտագործողների լայն շրջանակները:
- 2.14 Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունն օգնում է կապիտալ տրամադրողներին կայացնել ավելի լավ որոշումներ, որոնք ապահովում են կապիտալի շուկաների ավելի արդյունավետ գործունեություն և տնտեսության՝ որպես ամբողջության համար ավելի էժան կապիտալ: Առանձին կազմակերպությունները նույնպես օգուտներ են ստանում, ներառյալ կապիտալի շուկաներին հասանելիության բարելավումը, հանրության հետ կապերի վրա բարերար ազդեցությունը, հնարավոր է նաև կապիտալի ցածր արժեքը: Օգուտները կարող են ներառել նաև ղեկավարության լավագույն որոշումները, քանի որ կազմակերպության ներսում օգտագործվող ֆինանսական տեղեկատվությունը գոնե ինչ-որ մասով հաճախ հիմնվում է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակներով պատրաստված տեղեկատվության վրա:

Անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր

- 2.14Ա «Անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր» ազատումը սահմանված է սույն ՖՀՄՍ-ի որոշ պահանջների նկատմամբ: Այս ազատումը չպետք է կիրառվի սույն ՖՀՄՍ-ի այլ պահանջների նկատմամբ:
- 2.14Բ Արդյոք որևէ պահանջին համապատասխանելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվության ձեռքբերումը կամ որոշումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր՝ կախված կազմակերպության կոնկրետ հանգամանքներից և այդ պահանջի կիրառումից առաջացող ծախսումների և օգուտների վերաբերյալ ղեկավարության դատողությունից: Այս դատողությունը պահանջում է հաշվի առնել, թե ինչպիսի ազդեցություն կունենա այդ տեղեկատվության բացակայությունը ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: Որևէ պահանջի կիրառումը ՓՄԿ-ի համար կառաջացնի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր, եթե լրացուցիչ ծախսումները (օրինակ, գնահատողների վճարները) կամ լրացուցիչ ջանքերը (աշխատողների ճիգերը) էականորեն գերազանցեն այն օգուտները, որոնք ակնկալվում է, որ կստանան ՓՄԿ-ի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողները տվյալ տեղեկատվության առկայության դեպքում: Սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն ՓՄԿ-ի կողմից անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի գնահատումը սովորաբար ավելի դյուրին է քան հանրորեն հաշվետու կազմակերպության կողմից կատարվող անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի գնահատումը, քանի որ ՓՄԿ-ները հաշվետու չեն հանրային շահառուներին:
- 2.14Գ Գնահատումը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում սկզբնական ճանաչման պահին (օրինակ՝ գործարքի ամսաթվի դրությամբ) որևէ պահանջի կատարումը կհանգեցնի անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, պետք է հիմնվի պահանջի կատարման համար անհրաժեշտ ծախսումների և օգուտների վերաբերյալ՝ սկզբնական ճանաչման պահին առկա տեղեկատվության վրա: Եթե անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումը կիրառվում է նաև սկզբնական ճանաչումից հետո (օրինակ՝ որևէ հոդվածի հետագա չափման նկատմամբ) անհրաժեշտ է կատարել անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի նոր գնահատում այդ հետագա ամսաթվի դրությամբ՝ հիմնվելով այդ ամսաթվի դրությամբ առկա տեղեկատվության վրա:
- 2.14Դ Բացի 19.15 պարագրաֆի անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումից (որը ներառված է 19.25 պարագրաֆի բացահայտման պահանջներում), այն դեպքում, երբ անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումը կիրառվում է կազմակերպության կողմից, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն պատճառները, թե ինչու այդ պահանջի կիրառումը կհանգեցնի անհարկի ծախսումների

կամ ջանքերի:

Ֆինանսական վիճակ

- 2.15 Կազմակերպության ֆինանսական վիճակը նրա ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի փոխկապվածությունն է՝ որոշակի ամսաթվի դրությամբ, ինչպես ներկայացված է **Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում**: 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 պարտականությունն 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:
- 2.16 Որոշ հոդվածներ, որոնք բավարարում են ակտիվի կամ պարտավորության սահմանմանը, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կարող են չճանաչվել որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, քանի որ դրանք չեն բավարարում 2.27-2.32 պարագրաֆների **ճանաչման** չափանիշները: Մասնավորապես, ակնկալիքը, որ այդ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն կամ կարտահոսեն նրանից, պետք է բավականաչափ հստակ բավարարի հավանականության չափանիշը՝ նախքան ակտիվը կամ պարտավորությունը ճանաչելը:

Ակտիվներ

- 2.17 Ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտը դրա պոտենցիալն է՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն մասնակցելու դեպի կազմակերպություն դրամական միջոցների և **դրամական միջոցների համարժեքների** հոսքին: Այդ դրամական միջոցների հոսքերը կարող են առաջանալ ակտիվի օգտագործումից կամ դրա օտարումից:
- 2.18 Շատ ակտիվներ, օրինակ՝ **հիմնական միջոցները**, ունեն ֆիզիկական ձև: Այնուամենայնիվ, ակտիվի գոյության համար ֆիզիկական ձևը որոշիչ չէ: Որոշ ակտիվներ ոչ նյութական են:
- 2.19 Ակտիվի գոյությունը որոշելիս սեփականության իրավունքը որոշիչ չէ: Հետևաբար, օրինակ, **վարձակալությամբ պահվող գույքը** ակտիվ է, եթե կազմակերպությունը վերահսկում է այն օգուտները, որոնք ակնկալվում է, որ կհոսեն այդ գույքից:

Պարտավորություններ

- 2.20 Պարտավորության որոշիչ բնութագրերից է այն, որ կազմակերպությունն ունի որոշակի ձևով գործելու կամ կատարելու ներկա պարտականություն: Պարտականությունը կարող է լինել կամ իրավական պարտականություն, կամ **կառուցողական պարտականություն**: Իրավական պարտականությունը իրավաբանորեն ենթակա է անվերապահ կատարման՝ որպես պարտավորեցնող պայմանագրի հետևանք կամ օրենսդրական պահանջ: Կառուցողական պարտականությունը պարտականություն է, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, երբ՝
- 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 կատարելու է նշված պարտականությունները:
- 2.21 Ներկա պարտականության մարումը սովորաբար ենթադրում է դրամական միջոցների վճարում, այլ ակտիվների փոխանցում, ծառայությունների մատուցում, տվյալ պարտականության փոխարինում մեկ այլ պարտականության հետ, կամ պարտականության փոխարկում սեփական կապիտալի: Պարտականությունը կարող է նաև դադարել այլ ճանապարհով, օրինակ՝ երբ կրեդիտորը հրաժարվում կամ

կորցնում է իր իրավունքները:

Սեփական կապիտալ

- 2.22 Սեփական կապիտալը ճանաչված ակտիվների և ճանաչված պարտավորությունների տարբերությունն է: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում այն կարող է ենթադասակարգվել: Օրինակ՝ կորպորատիվ կազմակերպությունում ենթադասակարգումները կարող են ներառել բաժնետերերի կողմից ներդրված միջոցները, չբաշխված շահույթները և սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում ճանաչված **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի** հոդվածները: Սույն ՖՀՄՄ-ն չի սահմանում, թե ինչպես, երբ կամ արդյոք գումարները կարող են փոխանցվել սեփական կապիտալի բաղադրիչների միջև:

Արդյունք

- 2.23 **Արդյունքը հաշվետու ժամանակաշրջանի** ընթացքում կազմակերպության եկամտի ու ծախսերի փոխհարաբերությունն է: Սույն ՖՀՄՄ-ն թույլ է տալիս, որ կազմակերպություններն արդյունքը ներկայացնեն առանձին ֆինանսական հաշվետվությունում (**համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն**) կամ երկու ֆինանսական հաշվետվություններում (**ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն** և **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն**): **Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը և շահույթը կամ վնասը** հաճախ օգտագործվում են որպես արդյունքի չափում կամ որպես հիմք այլ չափումների համար, օրինակ՝ ներդրման դիմաց հատույց կամ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ: Եկամուտը և ծախսերը սահմանվում են հետևյալ կերպ՝

- ա) **Եկամուտը** հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տնտեսական օգուտների աճն է ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում ներդրողների կողմից կատարված ներդրումների:
- բ) **Ծախսերը** հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տնտեսական օգուտների նվազումներն են ակտիվների արտահոսքի կամ նվազման, կամ պարտավորությունների ավելացման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազման, բացառությամբ սեփական կապիտալում ներդրողներին կատարված բաշխումների:

- 2.24 Եկամտի և ծախսերի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Եկամտի և ծախսերի ճանաչման չափանիշները քննարկված են 2.27 - 2.32 պարագրաֆներում:

Եկամուտ

- 2.25 Եկամտի սահմանումն իր մեջ ներառում է և **հասույթը**, և **օգուտները**:

- ա) **Հասույթը** եկամուտ է, որն առաջանում է կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում և կոչվում է տարբեր անվանումներով, այդ թվում՝ վաճառքներ, վճարներ, տոկոսներ, շահաբաժիններ, ռոյալթիներ և վարձավճարներ:
- բ) **Օգուտները** այլ հոդվածներն են, որոնք բավարարում են եկամտի սահմանմանը, սակայն հասույթ չեն: Երբ օգուտները ճանաչվում են համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, դրանք սովորաբար ցույց են տրվում առանձնացված, քանի որ դրանց մասին տեղեկացվածությունը օգտակար է տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար:

Ծախսեր

- 2.26 Ծախսերի սահմանումն իր մեջ ներառում է կորուստները, ինչպես նաև այն ծախսերը, որոնք առաջանում են կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում:

- ա) **Ծախսերը**, որոնք առաջանում են կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում, ներառում են, օրինակ, վաճառքի ինքնարժեքը, աշխատավարձերը և **մաշվածությունը**: Դրանք սովորաբար ունեն ակտիվների արտահոսքի կամ նվազման տեսք, օրինակ՝ դրամական միջոցները և

դրամական միջոցների համարժեքները, **պաշարները** կամ հիմնական միջոցները:

- բ) **Կորուստներն** այլ հոդվածներն են, որոնք բավարարում են ծախսերի սահմանմանը և կարող են առաջանալ կազմակերպության սովորական գործունեության ընթացքում: Երբ կորուստները ճանաչվում են համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, դրանք սովորաբար ներկայացվում են առանձնացված, քանի որ դրանց մասին տեղեկացվածությունը օգտակար է տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար:

Ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի ճանաչումը

2.27 Ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում այն հոդվածները ներառելու գործընթացն է, որոնք բավարարում են ակտիվի, պարտավորության, եկամտի կամ ծախսի սահմանմանը և բավարարում են հետևյալ չափանիշները՝

ա) **հավանական է**, որ հոդվածի հետ կապված որևէ տնտեսական օգուտ կհոսի կազմակերպություն կամ կարտահոսի կազմակերպությունից, և

բ) հոդվածն ունի ինքնարժեք կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

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

Ապագա տնտեսական օգուտների հավանականությունը

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

Չափման արժանահավատություն

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

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

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

Ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի չափումը

2.33 Չափումը այն դրամային գումարի որոշման գործընթացն է, որով կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվություններում չափում է ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտը և ծախսերը: Չափումը

ներառում է չափման հիմունքի ընտրությունը: Սույն ՖՀՄՍ-ն սահմանում է, թե կազմակերպությունը որ չափման հիմունքը պետք է կիրառի ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի շատ տեսակների համար:

2.34 Երկու տարածված չափման հիմունքներ են սկզբնական արժեքի հիմունքը և **իրական արժեքի** հիմունքը:

ա) Ակտիվների համար՝ **սկզբնական արժեքը** վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է կամ ակտիվը ձեռք բերելու համար տրված փոխհատուցման իրական արժեքը՝ դրա ձեռքբերման պահի դրությամբ: Պարտավորությունների համար՝ սկզբնական արժեքը մուտքագրված դրամական միջոցների կամ ստացված դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է, կամ պարտականության համար որպես փոխանակում ստացված ոչ դրամական ակտիվների իրական արժեքը՝ պարտականության առաջացման պահի դրությամբ, կամ որոշ դեպքերում (օրինակ՝ **շահութահարկ**) դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարը, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի գործունեության նորմալ ընթացքում՝ պարտավորությունը մարելու համար: Ամորտիզացված սկզբնական արժեքը ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական արժեքն է՝ գումարած կամ հանած դրանց սկզբնական արժեքի այն մասը, որը նախապես ճանաչվել է որպես ծախս կամ եկամուտ:

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

Ճանաչման և չափման հիմնական սկզբունքներ

2.35 Սույն ՖՀՄՍ-ում ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի ճանաչման և չափման պահանջները հիմնված են հիմնական սկզբունքների վրա, որոնք բխում են ՀՀՄՍԻ-ի *Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման Հիմունքներից և ամբողջական ՖՀՄՍ-ներից*: Սույն ՖՀՄՍ-ում որոշակի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ կիրառվող պահանջի բացակայության դեպքում 10.4 պարագրաֆը տրամադրում է մոտեցումներ՝ դատողություններ կատարելու համար, իսկ 10.5 պարագրաֆը սահմանում է հիերարխիան, որին կազմակերպությունը պետք է հետևի տվյալ հանգամանքներում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության վերաբերյալ համապատասխան որոշումներ կայացնելիս: Այդ հիերարխիկ հերթականության երկրորդ մակարդակը պահանջում է, որ կազմակերպությունը հետևի ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի սահմանումներին, ճանաչման չափանիշներին և չափման հիմունքներին, ինչպես նաև սույն բաժնում ներկայացված հիմնական սկզբունքներին:

Հաշվեգրման հիմունք

2.36 Կազմակերպությունը պետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվությունները, բացառությամբ դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության՝ կիրառելով հաշվապահական հաշվառման **հաշվեգրման հիմունքը**: Հաշվեգրման հիմունքի դեպքում հոդվածները ճանաչվում են որպես ակտիվներ, պարտավորություններ, սեփական կապիտալ, եկամուտ կամ ծախսեր, երբ դրանք բավարարում են այդ հոդվածների սահմանմանը և ճանաչման չափանիշները:

Ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում

Ակտիվներ

2.37 Կազմակերպությունը ակտիվը պետք է ճանաչի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և ակտիվն ունի ինքնարժեք կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Ակտիվը չի ճանաչվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, եթե կատարվել են ծախսեր, որոնց համար համարվում է ոչ հավանական, որ տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն՝ ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո: Փոխարենը՝ այդպիսի գործառնությունը հանգեցնում է ծախսի ճանաչման՝

համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացվում է):

2.38 Կազմակերպությունը չպետք է **պայմանական ակտիվը** ճանաչի որպես ակտիվ: Այնուամենայնիվ, երբ ապագա տնտեսական օգուտների հոսքը դեպի կազմակերպություն ըստ էության որոշակի է, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական ակտիվ չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

Պարտավորություններ

2.39 Կազմակերպությունը պարտավորությունը պետք է ճանաչի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, երբ՝

ա) կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ունի պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքի արդյունք.

բ) հավանական է, որ դրա մարման համար կազմակերպությունից կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների փոխանցում.

գ) մարման գումարը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

2.40 **Պայմանական պարտավորությունը** կամ հնարավոր, բայց անորոշ պարտականություն է, կամ ներկա պարտականություն, որը չի ճանաչվել, քանի որ չի բավարարում 2.39 պարագրաֆի «բ» և «գ» կետերի պայմաններից մեկը կամ երկուսը: Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական պարտավորությունը որպես պարտավորություն, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ձեռքբերումից առաջացող պայմանական պարտավորությունների (տե՛ս 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գուղվիլ բաժինը*):

Եկամուտ

2.41 Եկամտի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Կազմակերպությունը պետք է եկամուտը ճանաչի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացվում է), երբ առաջացել է ապագա տնտեսական օգուտների աճ՝ կապված ակտիվի աճի կամ պարտավորության նվազման հետ, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Ծախսեր

2.42 Ծախսերի ճանաչումը ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման և չափման ուղղակի արդյունք է: Կազմակերպությունը պետք է ծախսերը ճանաչի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացվում է), երբ առաջացել է ապագա տնտեսական օգուտների նվազում՝ կապված ակտիվի նվազման կամ պարտավորության աճի հետ, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումար և շահույթ կամ վնաս

2.43 Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը եկամտի և ծախսերի թվաբանական տարբերությունն է: Այն ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարր չէ և ճանաչման առանձին սկզբունքի անհրաժեշտություն չունի:

2.44 Շահույթը կամ վնասը եկամտի և ծախսերի թվաբանական տարբերությունն է, բացառությամբ եկամտի և ծախսերի այն հոդվածների, որոնց սույն ՖՀՄՍ-ն դասակարգում է որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածներ: Այն ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարր չէ և ճանաչման առանձին սկզբունքի անհրաժեշտություն չունի:

2.45 Սույն ՖՀՄՍ-ն թույլ չի տալիս ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչել այն հոդվածները, որոնք չեն բավարարում ակտիվի կամ պարտավորության սահմանմանը՝ անկախ այն հանգամանքից՝ դրանք առաջանում են շահույթի կամ վնասի չափման «համապատասխանեցման

հայեցակարգի», ինչպես սովորաբար այն անվանվում է, կիրառման արդյունքում, թե ոչ:

Չափումը սկզբնական ճանաչման պահին

2.46 Սկզբնական ճանաչման պահին կազմակերպությունը ակտիվները և պարտավորությունները պետք է չափի սկզբնական արժեքով, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ն պահանջում է սկզբնական չափման մեկ այլ հիմունք, օրինակ՝ իրական արժեքի հիմունքը:

Հետագա չափում

Ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

2.47 Կազմակերպությունը հիմնական **ֆինանսական ակտիվները** և հիմնական **ֆինանսական պարտավորությունները** չափում է ամորտիզացված արժեքով՝ հանած արժեզրկումը, ինչպես սահմանված է 11-րդ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* բաժնում, բացառությամբ ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում, ինչպես նաև առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրումների, որոնք **հրապարակայնորեն շրջանառվում են**, կամ որոնց իրական արժեքը կարող է այլ կերպ արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում:

2.48 Կազմակերպությունը սովորաբար բոլոր այլ ֆինանսական ակտիվներն ու ֆինանսական պարտավորությունները չափում է իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ն պահանջում կամ թույլ է տալիս չափման մեկ այլ հիմունք, օրինակ՝ ինքնարժեքի կամ ամորտիզացված արժեքի հիմունքը:

Ոչ ֆինանսական ակտիվներ

2.49 Մեծամասամբ, ոչ ֆինանսական ակտիվները, որոնք կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչում է սկզբնական արժեքով, հետագայում չափվում են չափման այլ հիմունքով: Օրինակ՝

ա) Կազմակերպությունը հիմնական միջոցները չափում է կամ՝ սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները (սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդել) կամ՝ վերագնահատված արժեքով՝ հանած համապատասխան կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները (վերագնահատման մոդել):

բ) Կազմակերպությունը պաշարները չափում է ինքնարժեքից և վաճառքի գնից՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, նվազագույնով:

գ) Կազմակերպությունը ոչ ֆինանսական ակտիվների հետ կապված ճանաչում է արժեզրկումից կորուստ, երբ դրանք օգտագործվում են կամ պահվում են վաճառքի համար .

Ակտիվների չափումը այս նվազագույն գումարներով նպատակ ունի ապահովելու, որ ակտիվը չչափվի ավելի մեծ գումարով, քան կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել այդ ակտիվի վաճառքից կամ օգտագործումից:

2.50 Ոչ ֆինանսական ակտիվների հետևյալ տեսակների համար սույն ՖՀՄՍ-ն թույլ է տալիս կամ պահանջում է իրական արժեքով չափում՝

ա) **ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում** ներդրումները, որոնք կազմակերպությունը չափում է իրական արժեքով (տե՛ս համապատասխանաբար 14.10 և 15.15 պարագրաֆները):

բ) **ներդրումային գույքը**, որոնք կազմակերպությունը չափում է իրական արժեքով (տե՛ս 16.7 պարագրաֆը):

գ) գյուղատնտեսական ակտիվները (**կենսաբանական ակտիվները և գյուղատնտեսական արտադրանքը** բերքահավաքի պահին), որոնք կազմակերպությունը չափում է իրական արժեքով՝

հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները (տե՛ս 34.2 պարագրաֆը):

դ) հիմնական միջոցները, որոնք կազմակերպությունը չափում է վերագնահատման մոդելի համաձայն (տես՝ պարագրաֆ 17.15Բ):

Ֆինանսական պարտավորություններ չհանդիսացող պարտավորություններ

2.51 Մեծամասամբ, ֆինանսական պարտավորություններ չհանդիսացող պարտավորությունները չափվում են այն գումարի լավագույն գնահատականով, որը կպահանջվեր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ պարտականությունը մարելու համար:

Հաշվանցում

2.52 Կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի ակտիվներն ու պարտավորությունները կամ եկամուտն ու ծախսերը, բացառությամբ սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող կամ թույլատրվող դեպքերի:

ա) Ակտիվների չափումը՝ առանց դրանց արժեքային ճշգրտման գումարների (օրինակ՝ արժեքի իջեցման հետ կապված պաշարների նվազեցումները կամ անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքերի գծով նվազեցումները), հաշվանցում չէ:

բ) Եթե կազմակերպության սովորական գործառնական գործունեությունը չի ներառում ոչ ընթացիկ ակտիվների, ներառյալ ներդրումների և գործառնական ակտիվների, գնում կամ վաճառք, ապա կազմակերպությունը այդպիսի ակտիվների օտարումից օգուտները և վնասները ներկայացնում է՝ օտարումից մուտքերից հանելով ակտիվի **հաշվեկշռային արժեքը** և դրա հետ կապված վաճառքի ծախսերը:

Բաժին 3

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

3.1 Սույն բաժինը մեկնաբանում է **ֆինանսական հաշվետվությունների** ճշմարիտ ներկայացումը, որը պահանջվում է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ով և ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

Ճշմարիտ ներկայացում

3.2 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՝ համաձայն *Հայեցակարգեր և հիմնական սկզբունքներ* 2-րդ բաժնում ներկայացված՝ **ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի** սահմանումների և ճանաչման չափանիշների:

ա) ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի կիրառումը, անհրաժեշտության դեպքում՝ լրացուցիչ բացահայտումներով, հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում ՓՄԿ-ների ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի ճշմարիտ ներկայացմանը:

բ) Ինչպես բացատրվել է 1.5 պարագրաֆում, սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումը այն կազմակերպության կողմից, որը **հանրորեն հաշվետու** է, չի հանգեցնում ճշմարիտ ներկայացման՝ համաձայն սույն ՖՀՄՍ-ի:

Վերը՝ «ա» կետում նշված լրացուցիչ բացահայտումները անհրաժեշտ են, երբ սույն ՖՀՄՍ-ի յուրահատուկ պահանջները բավարար չեն, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն տան հասկանալու որոշ գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի հետ համապատասխանություն

3.3 Կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի* պահանջներին, պետք է **ծանոթագրություններում** հստակ և անվերապահ հայտարարություն անի նման համապատասխանության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է որակվեն որպես *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանող, եթե դրանք չեն բավարարում սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջներին:

3.4 Ծայրահեղ հազվադեպ հանգամանքներում, երբ ղեկավարությունը եզրակացնում է, որ սույն ՖՀՄՍ-ի որևէ պահանջին համապատասխանելը կդառնար այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասեր 2-րդ բաժնում սահմանված ՓՄԿ-ների **ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին**, կազմակերպությունը պետք է 3.5 պարագրաֆում սահմանված եղանակով հրաժարվի այդ պահանջի կատարումից, եթե համապատասխան կարգավորող նորմերը չեն արգելում նման հրաժարումը:

3.5 Երբ կազմակերպությունը հրաժարվում է կատարել սույն ՖՀՄՍ-ի որևէ պահանջ՝ 3.4 պարագրաֆի համաձայն, այն պետք է բացահայտի հետևյալը.

ա) ղեկավարության եզրակացության համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացնում կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը.

բ) այն համապատասխանում է *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին*, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունը հրաժարվել է որևէ պահանջի կատարումից՝ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու նպատակով.

գ) հրաժարման բնույթը, ներառյալ *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ում* պահանջվող մոտեցումը, պատճառը, թե ինչու

կոնկրետ հանգամանքներում այդ մոտեցումը կլիներ այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասեր 2-րդ բաժնում սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, ինչպես նաև կազմակերպության կողմից որդեգրած մոտեցումը:

- 3.6 Երբ կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՄ-ի պահանջից հրաժարվել է որևէ նախորդ ժամանակաշրջանում, և այդ հրաժարումը ազդում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը՝ 3.5 պարագրաֆի «գ» կետի համաձայն:
- 3.7 Ծայրահեղ հազվադեպ հանգամանքներում, երբ ղեկավարությունը եզրակացնում է, որ սույն ՖՀՄՄ-ի որևէ պահանջին համապատասխանելը կդառնար այնքան ապակողմնորոշիչ, որ կհակասեր 2-րդ բաժնում սահմանված ՓՄԿ-ների ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին, սակայն համապատասխան կարգավորող նորմերն արգելում են հրաժարվել այդ պահանջի կատարումից, կազմակերպությունը պետք է, որքան հնարավոր է, նվազեցնի համապատասխանության ապակողմնորոշիչ ասպեկտները՝ բացահայտելով հետևյալը՝
- ա) սույն ստանդարտի պահանջի բնույթը, ինչպես նաև պատճառը, թե ինչու է ղեկավարությունը եզրակացրել, որ կոնկրետ հանգամանքներում այդ պահանջին համապատասխանելը այնքան ապակողմնորոշիչ է, որ հակասում է 2-րդ բաժնում սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին.
- բ) ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր հոդվածի ճշգրտումը, որը՝ ըստ ղեկավարության եզրակացության, անհրաժեշտ կլիներ ճշմարիտ ներկայացման հասնելու համար:

Անընդհատություն

- 3.8 Ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս սույն ՖՀՄՄ-ն կիրառող կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է իրականացնի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում: Կազմակերպությունը անընդհատ գործող է, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է ղեկավարության՝ կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք: Անընդհատության ենթադրության տեղին լինելը գնահատելու համար ղեկավարությունը հաշվի է առնում ապագային վերաբերող հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը, որն ընդգրկում է **հաշվետու ամսաթվից** հետո ոչ պակաս, քան տասներկուամսյա ժամանակաշրջան:
- 3.9 Երբ իր գնահատականը տալիս կազմակերպության ղեկավարությունը տեղյակ է դեպքերին կամ իրադարձություններին վերաբերող **էական** անորոշություններին, որոնք նշանակալի կասկածներ են հարուցում 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:

Հաշվետվությունների ներկայացման հաճախականությունը

- 3.10 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը (ներառյալ համադրելի տեղեկատվությունը, տե՛ս 3.14 պարագրաֆը) առնվազն տարեկան կտրվածքով: Երբ կազմակերպության **հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը** փոփոխվում է և տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են մեկ տարվանից ավելի երկար կամ ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) այդ փաստը.

- բ) ավելի երկար կամ ավելի կարճ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառը.
- գ) այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համադրվող գումարները (ներառյալ դրանց հետ կապված ծանոթագրությունները) ամբողջովին համադրելի չեն:

Ներկայացման հետևողականություն

- 3.11 Կազմակերպությունը պետք է պահպանի ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածների ներկայացումը և դասակարգումը մի ժամանակաշրջանից մյուսը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝
- ա) ակնհայտ է, որ նշանակալի փոփոխություն է տեղի ունեցել կազմակերպության գործառնությունների բնույթում, կամ նրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ մեկ այլ ներկայացում կամ դասակարգում կլիներ ավելի տեղին՝ հաշվի առնելով 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժնի **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության** ընտրության և կիրառման չափանիշները, կամ՝
 - բ) ներկայացման փոփոխությունը պահանջվում է սույն ՖՀՄՍ-ով:
- 3.12 Երբ ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխվում է հոդվածների ներկայացումը կամ դասակարգումը, կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի համադրելի գումարները, բացի այն դեպքերից, երբ վերադասակարգումն **անիրագործելի է**: Երբ համադրելի գումարները վերադասակարգվում են, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) վերադասակարգման բնույթը
 - բ) վերադասակարգված յուրաքանչյուր հոդվածի կամ հոդվածների դասի գումարը.
 - գ) վերադասակարգման պատճառը.
- 3.13 Եթե համադրելի գումարների վերադասակարգումն անիրագործելի է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե ինչու վերադասակարգումը իրագործելի չի եղել:

Համադրելի տեղեկատվություն

- 3.14 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր գումարների՝ նախորդ համադրելի ժամանակաշրջանին վերաբերող համադրելի տեղեկատվությունը, եթե սույն ՖՀՄՍ-ով չի պահանջվում կամ չի թույլատրվում այլ մոտեցում: Կազմակերպությունը համադրելի տեղեկատվություն պետք է ներկայացնի նաև պատմողական և նկարագրական տեղեկատվության համար, երբ դա տեղին է՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Էականություն և միավորում

- 3.15 Կազմակերպությունը համանման հոդվածների յուրաքանչյուր էական դաս պետք է ներկայացնի առանձին: Կազմակերպությունը տարբեր բնույթի և գործառնության հոդվածները պետք է ներկայացնի առանձին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք էական չեն:
- 3.16 Հոդվածների բացթողումները կամ սխալ ներկայացումները էական են, եթե դրանք առանձին կամ միասին կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ սխալի մեծությունից և բնույթից, որոնց մասին դատողություն է կատարվում՝ ելնելով առկա հանգամանքներից: Հոդվածի մեծությունը կամ բնույթը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը

- 3.17 Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը պետք է ներառի բոլոր

ներքոթվարկյալները՝

ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ.

բ) կամ՝

i. հաշվետու ժամանակաշրջանի համար մեկ՝ **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն**՝ ցուցադրելով ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները, ներառյալ այն հոդվածները, որոնք ճանաչվել են **շահույթը կամ վնասը** որոշելիս (որը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում միջանկյալ հանրագումար է) և **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի** հոդվածները, կամ

ii. առանձին **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն** և առանձին համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն: Եթե կազմակերպությունը ընտրում է ներկայացնել և՛ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, և՛ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը սկսվում է շահույթով կամ վնասով, և այնուհետ ցուցադրվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածները:

գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար.

դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար.

ե) **ծանոթագրություններ**, որոնք բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական տեղեկատվությունից:

3.18 Եթե այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց համար ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններ, սեփական կապիտալի փոփոխություններն առաջանում են միայն շահույթից կամ վնասից, շահաբաժինների վճարումից, նախորդ ժամանակաշրջանի **սխալների** ուղղումից, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից, ապա կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել մեկ՝ **ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն**՝ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության փոխարեն (տե՛ս 6.4 պարագրաֆը):

3.19 Եթե ժամանակաշրջաններից որևէ մեկում, որոնց համար ներկայացվել են ֆինանսական հաշվետվություններ, կազմակերպությունը չունի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածներ, այն կարող է ներկայացնել միայն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, կամ կարող է ներկայացնել համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, որում «հանրագումարի տողը» կոչվում է «շահույթ կամ վնաս»:

3.20 Քանի որ 3.14 պարագրաֆը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր գումարների նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի գումարներ, ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ նշանակում է՝ կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի պահանջվող ֆինանսական հաշվետվություններից յուրաքանչյուրից առնվազն երկու հաշվետվություն և դրանց հետ կապված ծանոթագրություններ:

3.21 Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում կազմակերպությունը հավասար կարևորությամբ պետք է ներկայացնի յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվություն:

3.22 Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար կարող է կիրառել վերնագրեր, որոնք տարբերվում են սույն ՖՀՄՍ-ում կիրառվածներից, քանի դեռ դրանք ապակողմնորոշիչ չեն:

Ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացում

3.23 Կազմակերպությունը միևնույն փաստաթղթում ֆինանսական հաշվետվություններից յուրաքանչյուրը և ծանոթագրությունները պետք է հստակ նույնականացնի և տարբերակի այլ տեղեկատվությունից: Ի լրումն, կազմակերպությունը պետք է հստակորեն ցուցադրի հետևյալ տեղեկատվությունը և կրկնի այն, եթե դա

անհրաժեշտ է ներկայացված տեղեկատվությունը հասկանալու համար՝

- ա) հաշվետու կազմակերպության անվանումը և այդ անվանման մեջ նախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած ցանկացած փոփոխություն.
- բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են մեկ կազմակերպության, թե կազմակերպությունների **խմբի**.
- գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը և ֆինանսական հաշվետվություններով ընդգրկվող ժամանակաշրջանը.
- դ) **ներկայացման արժույթը**, ինչպես սահմանված է 30-րդ՝ *Արդարժույթի վերահաշվարկ* բաժնում.
- ե) ֆինանսական հաշվետվություններում գումարները ներկայացնելիս կիրառված կլորացման աստիճանը, եթե այդպիսին կա:

3.24 Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) կազմակերպության մշտական գտնվելու վայրը և կազմակերպականիրավական ձևը, գրանցման երկիրը և իրավաբանական հասցեն (կամ գործունեության հիմնական վայրը, եթե իրավաբանական հասցեից տարբեր է).
- բ) կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և նրա հիմնական գործունեության նկարագրությունը:

Սույն ՖՀՄՍ-ով չպահանջվող տեղեկատվության ներկայացում

3.25 Սույն ՖՀՄՍ-ն չի անդրադառնում փոքր և միջին կազմակերպությունների կողմից սեզմենտային տեղեկատվության, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը: Այդպիսի բացահայտումներ կատարող կազմակերպությունը պետք է նկարագրի այդ տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման հիմունքը:

Բաժին 4

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

4.1 Սույն բաժինը սահմանում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի **Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում**, և թե ինչպես այն պետք է ներկայացվի: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը (երբեմն կոչվում է հաշվապահական հաշվեկշիռ) ներկայացնում է կազմակերպության **ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը** որոշակի ամսաթվի՝ **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

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

ա) դրամական միջոցներ և դրամական միջոցների համարժեքներ.

բ) առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքեր.

գ) **Ֆինանսական ակտիվներ** (բացառությամբ «ա», «բ», «ժ» և «Ժա» կետերում նշված գումարների).

դ) պաշարներ.

ե) հիմնական միջոցներ.

(եա) սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված **մաշվածություն և արժեզրկումից կորուստներ**, հաշվառվող **ներդրումային գույք**,

զ) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, հաշվառվող **ներդրումային գույք**.

է) ոչ նյութական ակտիվներ.

ը) ինքնարժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումը, հաշվառվող **կենսաբանական ակտիվներ**.

թ) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, հաշվառվող **կենսաբանական ակտիվներ**.

ժ) ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում.

ժա) ներդրումներ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում.

ժբ) առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքեր.

ժգ) **Ֆինանսական պարտավորություններ** (բացառությամբ «ժբ» և «ժզ» կետերում նշված գումարների).

ժդ) **ընթացիկ հարկերի** գծով պարտավորություններ և ակտիվներ.

ժե) հետաձգված հարկային պարտավորություններ և հետաձգված հարկային ակտիվներ (նշվածները միշտ պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ).

ժզ) պահուստներ.

ժէ) սեփական կապիտալում, մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի սեփական կապիտալից առանձին ներկայացված չվերահսկող բաժնեմաս.

ժը) մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրելի սեփական կապիտալ:

4.3 Կազմակերպությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացնի լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ, երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության **ֆինանսական վիճակը** հասկանալու համար:

Տարբերակումը ընթացիկի և ոչ ընթացիկի

4.4 Կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները պետք է ներկայացնի առանձին դասակարգմամբ՝ 4.5- 4.8 պարագրաֆների համաձայն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ըստ իրացվելիության ներկայացումը տրամադրում է արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն: Նշված բացառությունը կիրառելիս բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներկայացվեն ըստ մոտավոր իրացվելիության հերթականության (ըստ աճի կամ նվազման):

Ընթացիկ ակտիվներ

- 4.5 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 ամսաթվից** հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ
 - դ) ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցների համարժեք, բացառությամբ, երբ դրա փոխանակումը կամ օգտագործումը՝ պարտավորություն մարելու նպատակով, սահմանափակված է հաշվետու ամսաթվից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:
- 4.6 Կազմակերպությունը բոլոր այլ ակտիվները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ: Երբ կազմակերպության սովորական գործառնական փուլը հստակ որոշելի չէ, ընդունվում է, որ դրա տևողությունը պետք է լինի տասներկու ամիս:

Ընթացիկ պարտավորություններ

- 4.7 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 ամսաթվից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ
 - դ) կազմակերպությունը չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու պարտավորության մարումը հաշվետու ամսաթվից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:
- 4.8 Կազմակերպությունը բոլոր այլ պարտավորությունները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ:

Հոդվածների հերթականությունը և հոդվածների կառուցվածքը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում

- 4.9 Սույն ՖՀՄՍ-ն չի սահմանում հերթականություն կամ կառուցվածք, ըստ որոնց պետք է ներկայացվեն հոդվածները: 4.2 պարագրաֆը պարզապես տրամադրում է հոդվածների ցանկ, որոնք իրենց բնույթով կամ գործառնությամբ բավականաչափ տարբեր են՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում առանձին ներկայացվելու համար: Ի լրումն՝
- ա) ներառվում են տողային հոդվածներ, երբ հոդվածի կամ համանման հոդվածների համախմբության չափը, բնույթը կամ գործառնությունը այնպիսին է, որ առանձին ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար, և
 - բ) կազմակերպության և նրա գործառնությունների բնույթը հաշվի առնելով՝ փոփոխությունների կարող

են ենթարկվել հողվաճների կամ համանման հողվաճների համախմբության օգտագործվող անվանումները և հերթականությունը՝ նպատակ ունենալով տրամադրելու այնպիսի տեղեկատվություն, որը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հասկանալու համար:

4.10 Դատողությունները, թե արդյոք առանձին ներկայացվում են լրացուցիչ հողվաճներ՝ հիմնվում են բոլոր ներքոթվարկյալների գնահատականների վրա՝

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

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում

4.11 Կազմակերպությունը կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ **ծանոթագրություններում** պետք է բացահայտի ներկայացվող տողային հողվաճները հետևյալ ենթադասակարգմամբ՝

- ա) հիմնական միջոցները՝ կազմակերպությանը յուրահատուկ դասակարգմամբ.
- բ) առևտրական և այլ դեբիտորական պարտքերը՝ առանձին ցույց տալով կապակցված կողմերից ստացվելիք գումարները, այլ կողմերից ստացվելիք գումարները և այն դեբիտորական պարտքերը, որոնք առաջանում են **հաշվեգրված եկամուտներից**, որոնց դիմաց դեռևս հաշիվ չի ներկայացվել.
- գ) պաշարները՝ առանձին ցույց տալով այն պաշարների գումարները, որոնք՝
 - i. պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար.
 - ii. արտադրության ընթացքում են նման վաճառքի համար.
 - iii. հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար.
- դ) առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքերը՝ առանձին ցույց տալով մատակարարների հանդեպ կրեդիտորական պարտքը, կապակցված կողմերի հանդեպ կրեդիտորական պարտքը, հետաձգված եկամուտը և հաշվեգրումները.
- ե) **աշխատակիցների հատուցումների** գծով պահուստը և այլ պահուստներ.
- զ) սեփական կապիտալի դասերը, օրինակ՝ համալրված կապիտալը, էմիսիոն եկամուտը, չբաշխված շահույթը և եկամտի ու **ծախսի** այն հողվաճները, որոնք, ինչպես պահանջվում է սույն ՖՀՄՍ-ով, ճանաչվում են **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում** և առանձին ներկայացվում են սեփական կապիտալում:

4.12 Բաժնետիրական կապիտալ ունեցող կազմակերպությունը կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) բաժնետիրական կապիտալի յուրաքանչյուր դասի գծով՝
 - i. բաժնետոմսերի հայտարարված քանակը.
 - ii. թողարկված և լրիվ վճարված բաժնետոմսերի, ինչպես նաև թողարկված, սակայն լրիվ չվճարված բաժնետոմսերի քանակը.
 - iii. բաժնետոմսերի անվանական արժեքը կամ նշում այն մասին, որ բաժնետոմսերը չունեն անվանական արժեք.
 - iv. ժամանակաշրջանի սկզբի և ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի քանակի համադրումը: Այս համադրումն անհրաժեշտ չէ ներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

- v. տվյալ դասի հետ կապված իրավունքները, արտոնությունները և սահմանափակումները, ներառյալ շահաբաժինների բաշխման և սեփական կապիտալի փոխհատուցման սահմանափակումները.
- vi. կազմակերպության բաժնետոմսերը, որոնք պահվում են տվյալ 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 նկարագրությունը:

4.13 Կազմակերպությունը, որը չունի բաժնետիրական կապիտալ, օրինակ՝ ընկերակցությունը կամ հավատարմագրային կառավարման հիմնադրամը, պետք է բացահայտի 4.12 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::

4.14 Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունն ունի ակտիվների, կամ ակտիվների և պարտավորությունների խմբի խոշոր օտարման գծով վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

ա) ակտիվի (ակտիվների), կամ ակտիվների և պարտավորությունների խմբի նկարագրությունը.

բ) վաճառքի կամ պլանի փաստերի և հանգամանքների նկարագրությունը.

գ) ակտիվների **հաշվեկշռային արժեքը** կամ, եթե օտարումը վերաբերում է ակտիվների և պարտավորությունների խմբին, այդ ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները:

Բաժին 5

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

5.1 Սույն բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը մեկ կամ երկու **ֆինանսական հաշվետվություններում** ներկայացնի ժամանակաշրջանի իր **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը**, այսինքն՝ ժամանակաշրջանի իր ֆինանսական արդյունքը: Այն սահմանում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է ներկայացվի այդ հաշվետվություններում, և թե ինչպես այն պետք է ներկայացվի:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարի ներկայացում

5.2 Կազմակերպությունը իր՝ ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը պետք է ներկայացնի կամ՝

- ա) մեկ **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում**, որի դեպքում համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը ներկայացնում է ժամանակաշրջանում ճանաչված **եկամտի** և **ծախսի** բոլոր հոդվածները, կամ
- բ) երկու հաշվետվություններում՝ **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում** և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի դեպքում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը ներկայացնում է ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները, բացառությամբ նրանց, որոնք ճանաչվել են համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարում՝ շրջանցելով **շահույթը կամ վնասը**, ինչպես թույլ է տրվում կամ պահանջվում է սույն ՖՀՄՍ-ով:

5.3 Մեկ հաշվետվության մոտեցումից երկու հաշվետվության մոտեցմանն անցնելը, (փոփոխությունը) կամ հակառակը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, որի նկատմամբ կիրառվում է 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժինը:

Մեկ հաշվետվության մոտեցում

5.4 Մեկ հաշվետվության մոտեցման համաձայն՝ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է ներառի ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները, բացառությամբ նրանց, որոնք համար սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվում է այլ մոտեցում: Սույն ՖՀՄՍ-ն տրամադրում է տարբեր մոտեցում հետևյալ հանգամանքների համար.

- ա) **սխալների** ուղղման և **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության** մեջ փոփոխությունների արդյունքները ներկայացվում են որպես նախորդ ժամանակաշրջանների հետընթաց ճշգրտումներ, այլ ոչ թե որպես դրանց առաջացման ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի մաս (տե՛ս 10-րդ բաժինը).
- բ) **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի** չորս տեսակներ ճանաչվում են որպես համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարի մաս՝ երբ դրանք առաջանում են, շրջանցելով շահույթը կամ վնասը՝
 - i. որոշ **օգուտներ** և **վնասներ**, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանումների **ֆինանսական հաշվետվությունները** վերահաշվարկելիս (տե՛ս 30-րդ՝ *Արտարժույթի վերահաշվարկ* բաժինը).
 - ii. որոշ ակտուարային օգուտներ և վնասներ (տե՛ս 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը).

iii. **հեջավորման գործիքների իրական արժեքում** որոշ փոփոխություններ (տե՛ս 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինը):

iv. վերազնահատման մոդելի համաձայն չափվող **հիմնական միջոցների** վերազնահատումից աճի փոփոխություններ (տես՝ 17-րդ՝ Հիմնական միջոցներ բաժինը):

5.5 Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կազմակերպությունը պետք է ընդգրկի առնվազն հետևյալ գումարները ներկայացնող տողային հոդվածները ժամանակաշրջանի համար՝

ա) հասույթը.

բ) ֆինանսական ծախսումները.

գ) **ասոցիացված կազմակերպություններում** (տե՛ս 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* բաժինը) և **համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում** (տե՛ս 15-րդ՝ *Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում* բաժինը) ներդրումներից շահույթի կամ վնասի մասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.

դ) **հարկի գծով ծախսը**, բացառությամբ ստորև՝ «ե», «է» և «ը» կետերի հոդվածներին վերագրված հարկի (տե՛ս 29. 35 պարագրաֆը).

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

i. **ընդհատված գործունեության** շահույթը կամ վնասը՝ հարկերը հանելուց հետո, և

ii. ընդհատված գործունեության ակտիվների արժեզրկմանը կամ արժեզրկման հակադարձմանը, ինչպես նաև ընդհատված գործունեության մաս կազմող գուտ **ակտիվների** օտարմանը վերագրելի օգուտը կամ վնասը՝ հարկերը հանելուց հետո (տես 27-րդ՝ Ակտիվների արժեզրկում բաժինը) և ընդհատված գործունեություն որակվելու պահին, և դրանից հետո և

զ) շահույթը կամ վնասը (եթե կազմակերպությունը չունի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի որևէ հոդված, այս տողը ներկայացնելու կարիք չկա).

է) ըստ բնույթի դասակարգված (բացառությամբ «ը» կետում նշված գումարների) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր հոդված (տե՛ս 5.4 պարագրաֆի «բ» կետը): Այսպիսի հոդվածները պետք է խմբավորվեն այն հոդվածներում, որոնք սույն ՖՀՄՍԻ համաձայն՝

(i) հետագայում չեն վերադասակարգվելու շահույթ կամ վնասում, այսինքն՝ 5.4 պարագրաֆի (բ) կետի (i)–(ii) և (iv) ենթակետերում ներկայացվածները, և

(ii) հետագայում վերադասակարգվելու են շահույթ կամ վնասում, երբ բավարարվեն կոնկրետ պայմանները, այսինքն՝ 5.4 պարագրաֆի (բ) կետի (iii) ենթակետում ներկայացվածը:

ը) ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունների այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասը՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով.

թ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը (եթե կազմակերպությունը չունի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի որևէ հոդված, այն այս տողի համար կարող է օգտագործել այլ տերմին, օրինակ՝ շահույթ կամ վնաս):

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

ա) ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը, որը վերագրելի է՝

(i) չվերահսկող բաժնեմասին.

(ii) մայր կազմակերպության **սեփականատերերին**.

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

(i) չվերահսկող բաժնեմասին.

(ii) մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

Երկու հաշվետվության մոտեցում

5.7 Երկու հաշվետվության մոտեցման համաձայն՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է ցույց տա նվազագույնը այն տողային հոդվածները, որոնք ներկայացնում են 5.5 պարագրաֆի «ա»-«զ» կետերի գումարները ժամանակաշրջանի համար՝ շահույթի կամ վնասի հետ միասին, որպես վերջին տող: Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը պետք է սկսվի շահույթով կամ վնասով՝ որպես դրա առաջին տող, և պետք է ցույց տա նվազագույնը այն տողային հոդվածները, որոնք ներկայացնում են 5.5 պարագրաֆի «է»-«թ» կետերի և 5.6 պարագրաֆի գումարները ժամանակաշրջանի համար:

Երկու մոտեցումների համար կիրառելի պահանջներ

- 5.8 Սույն ՖՀՄՄ-ի համաձայն՝ սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների արդյունքները ներկայացվում են որպես նախորդ ժամանակաշրջանների հետընթաց ճշգրտումներ, այլ ոչ թե որպես դրանց առաջացման ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի մաս (տե՛ս 10-րդ բաժինը):
- 5.9 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի լրացուցիչ տողային հոդվածներ, վերնագրեր և միջանկյալ հանրագումարներ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացնում է), երբ այդպիսի ներկայացումը տեղին է՝ կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները հասկանալու համար:
- 5.10 Կազմակերպությունը եկամտի կամ ծախսի որևէ հոդված չպետք է ներկայացնի կամ նկարագրի որպես «արտասովոր հոդված» համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացնում է) կամ **ծանոթագրություններում**:

Ծախսերի բաժանում (վերլուծում)

5.11 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ծախսերի բաժանումը (վերլուծումը)՝ օգտագործելով կամ ծախսերի բնույթի, կամ կազմակերպությունում ծախսերի գործառույթի վրա հիմնված դասակարգումը՝ կախված այն հանգամանքից, թե դրանցից որն է ներկայացնում արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն:

Ծախսերի՝ ըստ բնույթի բաժանում

ա) Դասակարգման այս մեթոդի համաձայն՝ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ծախսերը միավորվում են ըստ իրենց բնույթի (օրինակ՝ **մաշվածություն**, նյութերի ձեռքբերումներ, տրանսպորտային ծախսումներ, **աշխատակիցների հատուցումներ** և գովազդային ծախսումներ) և չեն վերաբաշխվում կազմակերպության տարբեր գործառույթների միջև:

Ծախսերի՝ ըստ գործառույթի բաժանում

բ) Դասակարգման այս մեթոդի համաձայն՝ ծախսերը միավորվում են ըստ իրենց գործառույթի՝ որպես վաճառքի ինքնարժեքի մաս, կամ, օրինակ՝ բաշխման կամ վարչական գործունեության ծախսումներ: Այս մեթոդի համաձայն՝ կազմակերպությունը, նվազագույնը, իր վաճառքի ինքնարժեքը բացահայտում է այլ ծախսերից առանձին:

բ) սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար, 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժնի համաձայն ճանաչված հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները:

գ) 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
- (iii) որպես սեփականատեր կարգավիճակի հետ կապված, սեփականատերերի կողմից ներդրումների և սեփականատերերին շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարները՝ առանձին ներկայացնելով թողարկված բաժնետոմսերը, սեփական բաժնետոմսերով գործառնությունները, սեփականատերերին շահաբաժինները և այլ բաշխումներ, ինչպես նաև դուստր կազմակերպություններում տիրապետվող բաժնեմասերի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկման կորստի:

Բաժին 6

Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտ

6.1 Սույն բաժինը սահմանում է պահանջներ՝ կազմակերպության **սեփական կապիտալում** ժամանակաշրջանի փոփոխությունները ներկայացնելու համար՝ կամ **սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում**, կամ, եթե բավարարվում են որոշակի պայմաններ, և կազմակերպությունը ընտրում է՝ **ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվությունում**:

Նպատակը

6.2 Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ներկայացնում է կազմակերպության **հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը**, ժամանակաշրջանի **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը**, ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության** փոփոխության և սխալների ուղղման արդյունքները, ինչպես նաև ժամանակաշրջանի ընթացքում, որպես սեփականատեր կարգավիճակի հետ կապված, սեփականատերերի կողմից ներդրումների և այդ սեփականատերերին շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարները:

Տեղեկատվություն, որը պետք է ներկայացվի սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում

6.3 Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ներառում է հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- ա) ժամանակաշրջանի **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը**՝ առանձին ներկայացնելով մայր կազմակերպության **սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին** վերագրելի ընդհանուր գումարները
- բ) սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար, 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն*, գնահատումներ և սխալներ բաժնի համաձայն ճանաչված **հետընթաց կիրառման** կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները.
- գ) 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
 - iii. որպես սեփականատեր կարգավիճակի հետ կապված, սեփականատերերի կողմից ներդրումների և սեփականատերերին շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարները՝ առանձին ներկայացնելով թողարկված բաժնետոմսերը, **սեփական բաժնետոմսերով** գործառնությունները, սեփականատերերին շահաբաժինները և այլ բաշխումներ, ինչպես նաև **դուստր կազմակերպություններում** տիրապետվող բաժնեմասերի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկման կորստի:

Նպատակը

6.4 Ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվությունը ներկայացնում է կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը և չբաշխված շահույթներում փոփոխությունները: 3.18 պարագրաֆը թույլ է տալիս, որ կազմակերպությունը ներկայացնի ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն՝ **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության** և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության փոխարեն, եթե ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց համար ներկայացվում են **ֆինանսական հաշվետվություններ**, սեփական կապիտալի փոփոխություններն առաջանում են միայն շահույթից կամ վնասից, շահաբաժինների վճարումից, նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղումից, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից:

Ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

6.5 Կազմակերպությունը ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվությունում, ի լրումն 5-րդ՝ *Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն* բաժնով պահանջվող տեղեկատվության, պետք է ներկայացնի հետևյալ հոդվածները՝

- ա) չբաշխված շահույթներ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ.
- բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում հայտարարված և վճարված կամ վճարվելիք շահաբաժիններ.
- գ) նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման նպատակով չբաշխված շահույթների վերահաշվարկներ.
- դ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների նպատակով չբաշխված շահույթների վերահաշվարկներ.
- ե) չբաշխված շահույթներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Բաժին 7

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

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

Դրամական միջոցների համարժեքներ

7.2 Դրամական միջոցների համարժեքները կարճաժամկետ, բարձր իրացվելի ներդրումներ են, որոնք պահվում են կարճաժամկետ դրամական պարտավորվածությունները բավարարելու նպատակով, այլ ոչ թե ներդրման կամ այլ նպատակներով: Հետևաբար, ներդրումները սովորաբար որակվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ միայն այն դեպքում, եթե դրանք ունեն մարման կարճ ժամկետ, օրինակ՝ ձեռքբերման օրվանից երեք ամիս կամ ավելի պակաս: Բանկային օվերդրաֆտները սովորաբար համարվում են ֆինանսավորման գործունեություն՝ փոխառությունների նման: Այնուամենայնիվ, եթե դրանք ենթակա են ցպահանջ մարման և կազմում են կազմակերպության դրամական միջոցների կառավարման բաղկացուցիչ մասը, բանկային օվերդրաֆտները դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների բաղադրիչ են:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվություն

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

Գործառնական գործունեություն

7.4 Գործառնական գործունեությունը կազմակերպության հասույթ բերող հիմնական գործունեությունն է: Հետևաբար, գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերը սովորաբար հանդիսանում են գործառնությունների և այլ դեպքերի ու 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) ոռոյալթիներից, 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) շահութահարկի գծով դրամական միջոցների վճարումները կամ հետստացումները, բացառությամբ եթե դրանք կարող են վերագրվել ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեության հետ.
- զ) ներդրումներից, փոխառություններից և այլ պայմանագրերից ստացված դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները, որոնք պահվում են դիվերային կամ առևտրային նպատակներով, որոնք նման են հատկապես վերավաճառքի նպատակով ձեռք բերված **պաշարներին**:

Որոշ գործառնություններ, օրինակ՝ արտադրական կազմակերպության կողմից սարքավորման վաճառքը, կարող են առաջացնել **օգուտ** կամ վնաս, որը ներառվում է շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, նման գործառնությունների հետ **կապված** դրամական միջոցների հոսքերը ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր են:

Ներդրումային գործունեություն

7.5 Ներդրումային գործունեությունը երկարաժամկետ **ակտիվների** և այլ ներդրումների ձեռքբերումն ու օտարումն է, որոնք չեն ընդգրկվում դրամական միջոցների համարժեքներում: Ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ են՝

- ա) **հիմնական միջոցների** (ներառյալ սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցները), **ոչ նյութական ակտիվների** և այլ երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերման համար դրամական վճարումները.
- բ) հիմնական միջոցների, ոչ նյութական և այլ երկարաժամկետ ակտիվների վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը.
- գ) այլ կազմակերպությունների **բաժնային** և պարտքային գործիքների, ինչպես նաև **համատեղ ձեռնարկումներում** մասնակցության ձեռնարկման համար դրամական վճարումները (բացի այն գործիքների դիմաց վճարումներից, որոնք դասակարգվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, կամ պահվում են դիլերային կամ առևտրական նպատակներով).
- դ) այլ կազմակերպությունների բաժնային և պարտքային գործիքների, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության վաճառքից դրամական միջոցների մուտքերը (բացի այն գործիքների դիմաց մուտքերից, որոնք դասակարգվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, կամ պահվում են դիլերային կամ առևտրական նպատակներով).
- ե) այլ կողմերին դրամական միջոցներով տրամադրված փոխատվությունները և վարկերը.
- զ) այլ կողմերին տրամադրված փոխատվությունների վերադարձումից և վարկերի մարումից դրամական մուտքերը.
- է) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերի դիմաց դրամական վճարումները, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված վճարումները դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն.
- ը) ֆյուչերսային, ֆորվարդային, օպցիոն և սվոպային պայմանագրերից ստացվող դրամական միջոցների մուտքերը, բացի այն դեպքերից, երբ նշված պայմանագրերը կնքվում են դիլերային և առևտրային նպատակներով, կամ նշված մուտքերը դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն:

Երբ պայմանագիրը դիտարկվում է որպես որոշակի դիրքի հեջ (տե՛ս 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինը), պայմանագրից բխող դրամական միջոցների հոսքերը կազմակերպությունը պետք է դասակարգի նույն կերպ, ինչպես դասակարգում է հեջավորվող հոդվածների դրամական միջոցների հոսքերը:

Ֆինանսավորման գործունեություն

7.6 Ֆինանսավորման գործունեությունը գործունեություն է, որը հանգեցնում է կազմակերպության ներդրված սեփական կապիտալի և փոխառու միջոցների մեծության ու կառուցվածքի փոփոխությունների: 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

7.7 Կազմակերպությունն իր գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը պետք է ներկայացնի՝ օգտագործելով կամ՝

- ա) անուղղակի մեթոդը, ըստ որի՝ շահույթը կամ վնասը ճշգրտվում է՝ հաշվի առնելով ոչ դրամական գործառնությունների արդյունքները, անցյալ կամ ապագա գործառնական գործունեության դրամական միջոցների մուտքերի կամ վճարումների հետաձգման կամ հաշվեգրման արդյունքները, ինչպես նաև ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի հետ կապված **հասույթների** կամ **ծախսերի** հոդվածների արդյունքները, կամ
- բ) ուղղակի մեթոդը, ըստ որի՝ բացահայտվում են համախառն դրամական մուտքերի և համախառն դրամական վճարումների հիմնական դասերը:

Անուղղակի մեթոդ

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

- ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցած փոփոխությունները.
- բ) ոչ դրամական հոդվածները, ինչպիսիք են **մաշվածությունը**, **պահուստները**, **հետաձգված հարկերը**, դեռևս դրամական միջոցներով չստացված (չվճարված) հաշվեգրված եկամուտը (ծախսը), արտարժույթային չիրացված օգուտները և վնասները, **ասոցիացված կազմակերպությունների** չբաշխված շահույթը, **չվերահսկող բաժնեմասերը**, ինչպես նաև
- գ) մյուս բոլոր հոդվածները, որոնց համար դրամական միջոցների արդյունքը վերաբերում է ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությանը:

Ուղղակի մեթոդ

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

- ա) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումներից, կամ
- բ) վաճառքների, վաճառքի ինքնարժեքի և **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության** (կամ **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության**, եթե ներկայացվում է) այլ հոդվածների՝ ներքոթվարկյալների դեպքում ճշգրտման միջոցով՝
 - i. ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարներում և գործառնական գործունեությունից առաջացած դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերում տեղի ունեցած փոփոխություններ.
 - ii. այլ ոչ դրամական հոդվածներ.
 - iii. այլ հոդվածներ, որոնց գծով դրամական հետևանքները ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեությունների դրամական միջոցների հոսքեր են:

Ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության ներկայացում

7.10 Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի դրամական միջոցների համախառն վճարումների և համախառն մուտքերի հիմնական դասերը, որոնք առաջանում են ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից: Դրամական միջոցների հանրագումարային հոսքերը, որոնք առաջանում են **դուստր կազմակերպությունների** կամ այլ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորների ձեռքբերումից կամ օտարումից, պետք է ներկայացվեն առանձնացված և դասակարգվեն որպես ներդրումային գործունեություն:

Արտարժույթով դրամական միջոցների հոսքեր

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

7.12 Արտերկրյա դուստր կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի՝ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև դրամական միջոցների հոսքերի օրվա դրությամբ առկա փոխարժեքը:

7.13 Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխություններից առաջացող չիրացված օգուտներն ու վնասները դրամական միջոցների հոսքեր չեն: Այնուամենայնիվ, տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում գոյացած դրամական միջոցների համապատասխանեցման նպատակով, արտարժույթով պահվող կամ վճարման ենթակա դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների վրա փոխարժեքի փոփոխության ազդեցությունը պետք է արտացոլվի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում: Հետևաբար, կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պահվող դրամական միջոցները և դրամական միջոցների համարժեքները (օրինակ՝ արտարժույթով պահվող գումարները և բանկային արտարժույթային հաշիվները) պետք է վերաչափի ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա փոխարժեքով: Արդյունքում ստացված չիրացված օգուտը կամ վնասը կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեություններից դրամական միջոցների հոսքերից առանձին:

Տոկոսներ և շահաբաժիններ

7.14 Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի վճարված և ստացված տոկոսներից ու շահաբաժիններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը: Կազմակերպությունը մի ժամանակաշրջանից մյուսը հետևողականորեն պետք է դասակարգի դրամական միջոցների հոսքերը որպես գործառնական, ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն:

7.15 Վճարված տոկոսները և ստացված տոկոսներն ու շահաբաժինները կազմակերպությունը կարող է դասակարգել որպես գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ներառվում են շահույթում կամ վնասում: Որպես այլընտրանք՝ վճարված տոկոսները և ստացված տոկոսներն ու շահաբաժինները կազմակերպությունը կարող է դասակարգել, համապատասխանաբար, որպես ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ֆինանսական միջոցներ ստանալու ծախսումներ են, կամ ներդրումների դիմաց հատույցներ:

7.16 Կազմակերպությունը կարող է վճարված շահաբաժինները դասակարգել որպես ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, քանի որ դրանք ֆինանսական միջոցներ ստանալու ծախսումներ են: Որպես այլընտրանք՝ կազմակերպությունը կարող է վճարված շահաբաժինները դասակարգել որպես գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի բաղադրիչ, քանի որ դրանք վճարվում են գործառնական գործունեությունից

առաջացող դրամական միջոցների հոսքերից:

Շահութահարկ

7.17 Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի շահութահարկի գծով առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը և դրանք դասակարգի որպես գործառնական գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր, եթե դրանք չեն կարող կոնկրետ նույնականացվել ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեություններից որևէ մեկի հետ: Երբ հարկերի վճարման արդյունքում դրամական միջոցների հոսքերը բաշխվում են մեկից ավելի գործունեության տեսակների միջև, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի վճարված հարկերի ընդհանուր գումարը:

Ոչ դրամական գործառնություններ

7.18 Կազմակերպությունը պետք է դրամական միջոցներ կամ դրամական միջոցների համարժեքներ չպահանջող ներդրումային և ֆինանսավորման գործառնությունները բացառի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունից: Կազմակերպությունը այդպիսի գործառնությունները պետք է բացահայտի **ֆինանսական հաշվետվությունների** որևէ այլ տեղում այնպես, որպեսզի տրամադրի վերը նշված ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության մասին ամբողջ տեղին տեղեկատվությունը:

7.19 Ներդրումային և ֆինանսավորման շատ գործունեություններ դրամական միջոցների ընթացիկ հոսքերի վրա ուղղակի ազդեցություն չունեն, թեև դրանք 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 դրամական միջոցների համարժեքների բաղադրիչներ

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

Այլ բացահայտումներ

7.21 Կազմակերպությունը ղեկավարության մեկնաբանությունների հետ միասին պետք է բացահայտի դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների նշանակալի գումարների մնացորդները, որոնք առկա են կազմակերպությունում և մատչելի չեն կազմակերպության կողմից օգտագործման համար: Կազմակերպության ունեցած դրամական միջոցները և դրամական միջոցների համարժեքները կարող են մատչելի չլինել կազմակերպության կողմից օգտագործման համար, ի թիվս այլ պատճառների, արժույթային հսկողության կամ այլ օրենսդրական սահմանափակումների պատճառով:

Բաժին 8

Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

8.1 Սույն բաժինը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվություններին կից **ծանոթագրություններում** ներկայացվող տեղեկատվության հիմքում ընկած սկզբունքները, և թե ինչպես պետք է այդ տեղեկատվությունը ներկայացվի: Ծանոթագրությունները ներառում է տեղեկատվություն՝ ի լրումն **Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում** (եթե ներկայացվում է), միավորված **ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվությունում** (եթե ներկայացվում է), **սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում** և **դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում** ներկայացված տեղեկատվության: Ծանոթագրությունները պարունակում են պատմողական նկարագրություններ կամ տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված չմանրամասնեցված հոդվածների, ինչպես նաև այն հոդվածների մասին, որոնք չեն բավարարում այդ հաշվետվություններում **ճանաչման** չափանիշները: Ի լրումն սույն բաժնի պահանջների՝ սույն ՖՀՄ-ի համարյա բոլոր մյուս բաժինները պահանջում են բացահայտումներ, որոնք սովորաբար ներկայացվում են ծանոթագրություններում:

Ծանոթագրությունների կառուցվածքը

8.2 Ծանոթագրությունները պետք է՝

- ա) ներկայացնեն տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու հիմունքների, ինչպես նաև 8.5-8.7 պարագրաֆների համաձայն կիրառված կոնկրետ **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության** մասին.
- բ) բացահայտեն սույն ՖՀՄ-ով պահանջվող այն տեղեկատվությունը, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում.
- գ) տրամադրեն տեղեկատվություն, որը ներկայացված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ այլ տեղում, սակայն տեղին է՝ այդ հաշվետվություններից յուրաքանչյուր հասկանալու համար:

8.3 Կազմակերպությունը ծանոթագրությունները պետք է ներկայացնի համակարգված ձևով՝ այնքանով, որքանով դա իրագործելի է: Ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր հոդվածի վերաբերյալ ծանոթագրություններում արտացոլված տեղեկատվությունը կազմակերպությունը պետք է խաչաձև հղում կատարի տվյալ հաշվետվության համապատասխան տեղեկատվության հետ:

8.4 Կազմակերպությունը, սովորաբար, ծանոթագրությունները ներկայացնում է ստորև նկարագրված հերթականությամբ՝

- ա) հայտարարություն այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են *ՓՄԿ-ների ՖՀՄ-ին* համապատասխան (տե՛ս 3.3 պարագրաֆը).
- բ) կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի համառոտ նկարագիր (տե՛ս պարագրաֆ 8.5).
- գ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածների վերաբերյալ ուղեկցող տեղեկատվություն՝ այն հերթականությամբ, որով ներկայացված է յուրաքանչյուր հաշվետվությունը և յուրաքանչյուր տողային հոդվածը.
- դ) այլ բացահայտումներ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտում:

8.5 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:

Դատողությունների մասին տեղեկատվություն

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

Գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրների վերաբերյալ տեղեկատվություն

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

- ա) դրանց բնույթին վերաբերող մանրամասներ.
- բ) **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ դրանց հաշվեկշռային արժեքին վերաբերող մանրամասներ:

Բաժին 9

Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

9.1 Սույն բաժինը սահմանում է այն հանգամանքները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը, սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառելիս, ներկայացնում է **համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ**, ինչպես նաև՝ սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան այդ հաշվետվությունները պատրաստելու համար ընթացակարգեր: Այն ներառում է նաև **առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և միավորված ֆինանսական հաշվետվությունների** վերաբերյալ մոտեցումներ եթե դրանք պատրաստվում են սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան: Եթե մայր կազմակերպությունն ինքնին չունի հանրային հաշվետվողականություն, այն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները կարող է ներկայացնել սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն, եթե նույնիսկ կազմակերպությունն իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է **ՖՀՄՍ-ների ամբողջական փաթեթի** կամ մեկ այլ համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների (ՀՀՀՀ) համաձայն:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելու պահանջ

9.2 Մայր կազմակերպությունը, բացի 9.3 և 9.3Գ պարագրաֆներով թույլատրվածի կամ պահանջվածի, պետք է ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում այն համախմբում է **դուստր կազմակերպություններում** իր ներդրումները: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն մայր կազմակերպության բոլոր դուստր կազմակերպությունները:

9.3 Մայր կազմակերպությունը կարող է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, եթե բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները՝

ա) մայր կազմակերպությունը ինքն է դուստր կազմակերպություն, և

բ) իր վերջնական մայր կազմակերպությունը (կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն) պատրաստում է համախմբված **ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ**, որոնք համապատասխանում են **ամբողջական ՖՀՄՍ-ներին** կամ սույն ՖՀՄՍ-ին:

9.3Ա Հաշվի առնելով 9.3Բ պարագրաֆի պահանջը, դուստր կազմակերպությունը չի համախմբվում, եթե այն ձեռք է բերվում և պահվում է վաճառելու կամ օտարելու մտադրությամբ՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո մեկ տարվա ընթացքում (այսինքն՝ այն ամսաթվից, երբ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ ձեռք է բերում **վերահսկողության** իրավունք): Նման դուստր կազմակերպությունը հաշվառվում է 11-րդ Բաժնի պահանջներին համապատասխան, ինչպես պարագրաֆ 11.8 (դ) ներդրումների դեպքում, այլ ոչ սույն բաժնին համապատասխան: Մայր կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի նաև 9.23Ա պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:

9.3Բ Եթե նախկինում համախմբումից բացառված դուստր կազմակերպությունն իր ձեռքբերման ամսաթվից հետո մեկ տարվա ընթացքում չի օտարվում 9.3Ա պարագրաֆի համաձայն (այսինքն, երբ մայր կազմակերպությունը դուստր կազմակերպության նկատմամբ դեռևս ունի վերահսկողություն), ապա՝

ա) մայր կազմակերպությունը ձեռքբերման ամսաթվից սկսած պետք է համախմբի այդ դուստր կազմակերպությունը, եթե այն չի բավարարում 9.3Բ(բ) պարագրաֆի պայմանին: Հետևաբար, եթե ձեռքբերման ամսաթիվը եղել նախորդ որևէ ժամանակաշրջանում, համապատասխան նախորդ ժամանակաշրջանները պետք է վերաներկայացվեն,

բ) եթե ուշացման պատճառով մայր կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս գտնվող դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունք է, և **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ առկա է բավարար վկայություն, որ մայր կազմակերպությունը հավատարիմ է մնում դուստր կազմակերպության վաճառքի կամ օտարման իր պլանին, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է շարունակի հաշվառել իր դուստր կազմակերպությունը պարագրաֆ 9.3Ա-ի համաձայն:

- 9.3Գ Եթե մայր կազմակերպությունը ունի միայն այնպիսի դուստր կազմակերպություններ, որոնք 9.3Ա-9.3Բ պարագրաֆների համաձայն չպետք է համախմբվեն, ապա այն չպետք է ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ: Այնուամենայնիվ, մայր կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի 9.23Ա պարագրաֆի բացահայտումը:
- 9.4 Դուստր կազմակերպությունը կազմակերպություն է, որը վերահսկվում է մայր կազմակերպության կողմից: Վերահսկողությունը կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով: Եթե կազմակերպությունը սահմանափակ և որոշակի նպատակ իրագործելու համար ստեղծում է հատուկ նշանակության կազմակերպություն (<ՆԿ), կազմակերպությունը պետք է համախմբի <ՆԿ-ն, երբ փոխհարաբերությունների էությունը վկայում է, որ <ՆԿ-ն վերահսկվում է այդ կազմակերպության կողմից (տե՛ս 9.10-9.12 պարագրաֆները):
- 9.5 Ենթադրվում է, որ վերահսկողությունն առկա է, երբ մայր կազմակերպությանն է պատկանում ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, որևէ կազմակերպության քվեարկության (ձայնի) իրավունքի կեսից ավելին: Այդ ենթադրությունը կարող է խաթարվել բացառիկ հանգամանքներում, եթե այն կարող է հստակորեն ցուցադրել, որ այդ իրավունքը չի հանգեցնում վերահսկողության: Վերահսկողությունն առկա է նաև այն դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունն ունի կազմակերպության քվեարկության իրավունքների կեսը կամ դրանից պակաս, սակայն այն իրավազոր է՝
- ա) կառավարելու քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին այլ ներդրողների հետ ունեցած որևէ համաձայնագրի հիման վրա.
 - բ) որոշելու կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները կանոնադրության կամ որևէ համաձայնագրի համաձայն.
 - գ) նշանակելու կամ ազատելու տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով. կամ
 - դ) իրացնելու քվեարկության իրավունքների մեծամասնությունը տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի նիստերին, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով:
- 9.6 Վերահսկողություն կարող է առաջանալ նաև ներկայումս իրագործելի օպցիոններ կամ փոխարկելի գործիքներ ունենալու կամ, ի շահ վերահսկող կազմակերպությանը, գործունեություններ ուղղորդելու կարողությամբ գործակալ ունենալու միջոցով:
- 9.7 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից պարզապես այն պատճառով, որ ներդրողը վենչուրային կապիտալով կազմակերպություն է կամ նմանատիպ այլ կազմակերպություն:
- 9.8 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից այն պատճառով, որ նրա գործունեության տեսակները տարբերվում են համախմբման ենթակա մյուս կազմակերպությունների գործունեության տեսակներից: Տեղին տեղեկատվություն տրամադրվում է այդպիսի դուստր կազմակերպությունները համախմբելու և համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր կազմակերպությունների գործունեության տարբեր տեսակների մասին լրացուցիչ տեղեկատվություն բացահայտելու միջոցով:
- 9.9 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից այն պատճառով, որ այն գործում է այնպիսի իրավահամակարգում, որը կիրառում է սահմանափակումներ այդ իրավահամակարգից դուրս **դրամական միջոցներ** կամ այլ **ակտիվներ** փոխանցելու նկատմամբ:

Հատուկ նշանակության կազմակերպություններ

- 9.10 Կազմակերպությունը կարող է ստեղծվել որոշակի սահմանափակ նպատակ իրագործելու համար (օրինակ՝ **վարձակալության** իրականացում **հետազոտական** և **մշակման** գործունեությունների իրականացում կամ **ֆինանսական ակտիվների** արժեթղթավորում): Այդպիսի <ՆԿ-ն կարող է ունենալ կորպորացիայի (ընկերության), տրաստի, ընկերակցության կամ ոչ կորպորատիվ կազմակերպության ձև:

Հաճախ ՀՆԿ-ները ստեղծվում են իրավական համաձայնագրերով, որոնք խիստ պահանջներ են սահմանում ՀՆԿ-ի գործունեության նկատմամբ:

9.11 Կազմակերպությունը պետք է պատրաստի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որը ներառում է կազմակերպությունը և կազմակերպության կողմից վերահսկվող բոլոր ՀՆԿ-ները: Ի լրումն 9.5 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքների՝ հետևյալ հանգամանքները կարող են վկայել, որ կազմակերպությունը վերահսկում է ՀՆԿ-ն (սա սպառիչ ցանկը չէ).

- ա) ՀՆԿ-ի գործունեությունն իրականացվում է կազմակերպության անունից՝ ելնելով այդ կազմակերպության յուրահատուկ գործնական կարիքներից.
- բ) կազմակերպությունը ՀՆԿ-ի գործունեության նկատմամբ ունի վերջնական որոշում կայացնելու իրավունք, նույնիսկ եթե առօրյա որոշումներ կայացնելու իրավունքները փոխանցված են.
- գ) կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալու ՀՆԿ-ի օգուտների մեծ մասը և, հետևաբար, կարող է ենթարկված լինել ՀՆԿ-ի գործունեությանը բնորոշ ռիսկերին.
- դ) կազմակերպությունը կրում է ՀՆԿ-ին կամ դրա ակտիվներին վերաբերող մնացորդային կամ սեփականության հետ կապված ռիսկերի մեծ մասը:

9.12 9.10 և 9.11 պարագրաֆները չեն կիրառվում **հետաշխատանքային հատուցումների պլանների** կամ **աշխատակիցների** այլ երկարաժամկետ **հատուցումների** պլանների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը:

Համախմբման ընթացակարգեր

9.13 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ֆինանսական տեղեկատվություն են ներկայացնում **խմբի**՝ որպես առանձին տնտեսական միավորի վերաբերյալ: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս կազմակերպությունը պետք է՝

- ա) միավորի մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների **ֆինանսական հաշվետվությունները**՝ տող առ տող իրար գումարելով ակտիվների, **պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամտի և ծախսի** միանման հոդվածները.
- բ) փոխբացառի յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության ներդրման **հաշվեկշռային արժեքը** և յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժնեմասը.
- գ) համախմբված դուստր կազմակերպությունների **հաշվետու ժամանակաշրջանի** շահույթում կամ վնասում **չվերահսկող բաժնեմասը** չափի և ներկայացնի մայր կազմակերպության **սեփականատերերի** բաժնեմասից առանձին.
- դ) համախմբված դուստր կազմակերպությունների զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասը չափի և ներկայացնի մայր կազմակերպության սեփական կապիտալի բաժնեմասից առանձին: Զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասը բաղկացած է՝
 - i. սկզբնական միավորման ամսաթվի դրությամբ չվերահսկող բաժնեմասի գումարից՝ հաշվարկված 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գույքի* բաժնի համաձայն, և
 - ii. միավորման ամսաթվից հետո սեփական կապիտալում տեղի ունեցած փոփոխություններում չվերահսկող բաժնեմասերից:

9.14 Մայր կազմակերպության սեփականատերերի և չվերահսկող բաժնեմասերի միջև շահույթի կամ վնասի, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունների՝ բաշխման համամասնությունները որոշվում են՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, և չեն արտացոլում օպցիոնների կամ փոխարկելի գործիքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

Ներխմբային մնացորդներ և գործարքներ

9.15 Ներխմբային մնացորդները և գործարքները, ներառյալ եկամուտը, ծախսերը և շահաբաժինները, ամբողջովին փոխբացառվում են: Ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթները և վնասները, որոնք ճանաչվում են ակտիվներում, օրինակ՝ **պաշարներում և հիմնական միջոցներում**, ամբողջովին փոխբացառվում են: Ներխմբային գործարքներից առաջացող վնասները կարող են վկայել արժեզրկման մասին, որը պահանջվում է **ճանաչել** համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում (տե՛ս 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժինը): Ներխմբային գործարքներից առաջացող շահույթների և վնասների փոխբացառումից առաջացող **ժամանակավոր տարբերությունների** նկատմամբ կիրառվում է 29-րդ՝ *Շահութահարկ* բաժինը:

Միասնական հաշվետու ամսաթիվ

9.16 Մայր կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պետք է պատրաստված լինեն միևնույն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, բացառությամբ եթե այդպես վարվելը **անիրագործելի է**: Եթե դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն անիրագործելի է այն նույն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, որի դրությամբ պատրաստվում է մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է համախմբի դուստր կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ կիրառելով դուստր կազմակերպության ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ճշգրտելով այդ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև տեղի ունեցած նշանակալի գործառնությունների կամ դեպքերի հետևանքները:

Միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

9.17 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ կիրառելով միասնական **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն** նմանատիպ հանգամանքներում միանման գործարքների և այլ դեպքերի ու իրադարձությունների համար: Եթե խմբի անդամն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցած միանման գործարքների և դեպքերի համար ընդունված քաղաքականությունից, ապա համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս նրա ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվում են համապատասխան ճշգրտումներ:

Դուստր կազմակերպությունների ձեռքբերում և օտարում

9.18 Դուստր կազմակերպության եկամուտը և ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում՝ սկսած ձեռքբերման ամսաթվից մինչև այն ամսաթիվը, երբ մայր կազմակերպությունը դադարում է վերահսկել դուստր կազմակերպությանը: Երբ մայր կազմակերպությունը դադարեցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, դուստր կազմակերպության օտարումից ստացված մուտքերի և այդ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ նրա հաշվեկշռային արժեքի տարբերությունը, ճանաչվում է **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների** մասին համախմբված **հաշվետվության** շահույթում կամ վնասում (կամ **ֆինանսական արդյունքների մասին** համախմբված **հաշվետվությունում**, եթե ներկայացվում է) որպես դուստր կազմակերպության օտարումից օգուտ կամ վնաս: 30-րդ *Արտարժույթի վերահաշվարկ* բաժնի համաձայն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված արտերկրյա դուստր կազմակերպության ցանկացած փոխարժեքային տարբերությունների կուտակային գումար չի վերադասակարգվում որպես շահույթ կամ վնաս դուստր կազմակերպության օտարման ժամանակ:

9.19 Եթե կազմակերպությունը դադարում է դուստր կազմակերպություն լինելուց, սակայն ներդրողը (նախկին մայր կազմակերպությունը) շարունակում է պահել նախկին դուստր կազմակերպությունում ներդրումներ, այդ ներդրումը պետք է հաշվառվի որպես ֆինանսական ակտիվ 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* բաժնի կամ 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժնի համաձայն,

սկսած այն ամսաթվից, երբ կազմակերպությունը դադարել է դուստր կազմակերպություն լինելուց՝ պայմանով, որ այն չի դարձել **ասոցիացված կազմակերպություն** (որի դեպքում կիրառվում է 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* բաժինը) կամ **համատեղ վերահսկող կազմակերպություն** (որի դեպքում կիրառվում է 15-րդ՝ *Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում* բաժինը): Այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը դադարել է դուստր կազմակերպություն լինելուց, ներդրման հաշվեկշռային արժեքը պետք է դիտվի որպես ֆինանսական ակտիվի սկզբնական **չափման** արժեք:

Չվերահսկող բաժնեմաս դուստր կազմակերպություններում

- 9.20 Կազմակերպությունը չվերահսկող բաժնեմասը **ֆինանսական վիճակի մասին** համախմբված **հաշվետվությունում** պետք է ներկայացնի սեփական կապիտալի կազմում՝ մայր կազմակերպության սեփականատերերի սեփական կապիտալից առանձին, ինչպես պահանջվում է 4.2 պարագրաֆի «ժէ» կետով:
- 9.21 Կազմակերպությունը խմբի շահույթի կամ վնասի չվերահսկող բաժնեմասը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտի առանձին, ինչպես պահանջվում է 5.6 պարագրաֆով (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացվում է, ինչպես պահանջվում է 5.7 պարագրաֆով):
- 9.22 Շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչ պետք է վերագրվի մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասին: **Համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը** պետք է վերագրվի մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասին՝ նույնիսկ եթե դրա արդյունքում չվերահսկող բաժնեմասի մնացորդը լինի բացասական:

Բացահայտումներ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում

- 9.23 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) փաստը, որ հաշվետվությունները համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ են.
 - բ) եզրակացության հիմքերը, որ առկա է վերահսկողություն, երբ մայր կազմակերպությունը ոչ ուղղակիորեն, ոչ էլ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, չունի քվեարկության իրավունքի կեսից ավելին.
 - գ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործված մայր կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ամսաթվերում ցանկացած տարբերություն.
 - դ) դուստր կազմակերպությունների՝ մայր կազմակերպությանը դրամական միջոցներով շահաբաժիններ կամ փոխառությունների վերադարձման ձևով միջոցներ փոխանցելու կարողության նկատմամբ առկա նշանակալի սահմանափակումների (օրինակ՝ փոխառության համաձայնագրերից կամ կարգավորող պահանջներից առաջացող) բնույթը և չափը:
- 9.23Ա Ի լրումն 11-րդ բաժնի բացահայտման պահանջների՝ մայր կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ չհամախմբված (տես՝ 9.3Ա-9.3Գ պարագրաֆներ) դուստր կազմակերպություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքները մեկ գումարով (հանրագումարով)՝ կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում կամ **ծանոթագրություններում**:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

- 9.24 Սույն ՖՀՄՄ-ն չի պահանջում առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում մայր կազմակերպության համար կամ առանձին դուստր կազմակերպությունների համար:

- 9.25 Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների երկրորդ փաթեթն են՝ ի լրումն ստորև բերված հաշվետվություններից որևէ մեկի.
- ա) մայր կազմակերպության կողմից պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ,
 - բ) մայր կազմակերպության կողմից պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, որն ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելուց՝ 9.3Գ պարագրաֆի համաձայն, կամ
 - գ) ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստված այնպիսի կազմակերպության կողմից, որը մայր կազմակերպություն չէ, սակայն հանդիսանում է **ներդրող ասոցիացված կազմակերպությունում**, կամ համատեղ ձեռնարկում ունի մասնակցություն:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

- 9.26 Երբ մայր կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանք բնութագրում է որպես *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանող, այդ հաշվետվությունները պետք է բավարարեն սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջներին, հաշվի առնելով հետևյալը: Կազմակերպությունը պետք է ընդունի քաղաքականություն՝ իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառելու դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպությունում և **համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում** իր ներդրումները կամ՝
- ա) ինքնարժեքով՝ հանած արժեզրկումը,
 - բ) **իրական արժեքով**, իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում,
 - գ) կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ հետևելով 14.8 պարագրաֆի ընթացակարգերին:

Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության միևնույն մոտեցումները պետք է կիրառի միևնույն դասի բոլոր ներդրումների համար (դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ), սակայն այն կարող է ընտրի քաղաքականության տարբեր մոտեցումներ տարբեր դասերի համար:

Բացահայտումներ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում

- 9.27 Երբ մայր կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝
- ա) որ հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, և
 - բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառման համար կիրառված մեթոդի նկարագրությունը,

ինչպես նաև պետք է որոշակիացվեն այն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ հիմնական ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց դրանք կապակցված են:

Միավորված ֆինանսական հաշվետվություններ

- 9.28 Միավորված ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող երկու կամ ավելի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ փաթեթն է (ինչպես նկարագրված է 19.2 պարագրաֆի (ա) կետում): Սույն ՖՀՄՍ-ն չի պահանջում միավորված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում:
- 9.29 Եթե ներդրողը պատրաստում է միավորված ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանք բնութագրում է որպես *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանող, այդ հաշվետվությունները պետք է բավարարեն սույն ՖՀՄՍ-ի բոլոր պահանջներին: Ներխմբային գործարքները և մնացորդները պետք է փոխբացառվեն, ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթները կամ վնասները, որոնք ճանաչվում են

ակտիվներում, օրինակ՝ պաշարներում և հիմնական միջոցներում, պետք է փոխբացառվեն, միավորված ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստված լինեն միևնույն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, բացառությամբ եթե այդպես վարվելը անհրազործելի է, ինչպես նաև պետք է հետևել միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը՝ նմանատիպ հանգամանքներում միանման գործարքների և այլ դեպքերի համար:

Բացահայտումներ միավորված ֆինանսական հաշվետվություններում

9.30 Միավորված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն հետևյալը՝

- ա) փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները միավորված ֆինանսական հաշվետվություններ են.
- բ) պատճառը, թե ինչու են պատրաստվել միավորված ֆինանսական հաշվետվություններ.
- գ) հիմունքը, որով որոշվել է, թե որ կազմակերպություններն են ներառվում միավորված ֆինանսական հաշվետվություններում.
- դ) միավորված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմունքը.
- ե) **կապակցված կողմի** բացահայտումները, որոնք պահանջվում են 33-րդ՝ *Կապակցված կողմի բացահայտումներ* բաժնով:

Բաժին 10

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

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

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն և կիրառում

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

10.3 Եթե սույն ՖՀՄՍ-ն կոնկրետ անդրադառնում է որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության, կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարիք չունի հետևելու սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջներին, եթե այդպես վարվելու հետևանքը **էական** չի լինի:

10.4 Եթե սույն ՖՀՄՍ-ն կոնկրետ չի անդրադառնում որևէ գործառնության, այլ դեպքի կամ իրադարձության, կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է կիրառի իր դատողությունները՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն մշակելիս և կիրառելիս, որը հանգեցնում է այնպիսի տեղեկատվության, որը՝

ա) **տեղին է**՝ օգտագործողների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու կարիքների համար, և

բ) **արժանահավատ**՝ այն առումով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝

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

ii. արտացոլեն գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների տնտեսական բովանդակությունը, այլ ոչ զուտ իրավական ձևը.

iii. չեզոք են, այսինքն՝ կանխակալությունից զերծ.

iv. հաշվենկատ են.

v. ամբողջական են բոլոր էական դրսևորումներում:

10.5 10.4 պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս ղեկավարությունը պետք է հետևյալ հաջորդականությամբ հիմնվի ներքոթվարկյալ աղբյուրների վրա, ինչպես նաև հաշվի առնի դրանց կիրառման հնարավորությունը՝

ա) սույն ՖՀՄՍ-ում ներկայացված համանման և կապակցված հարցերին առնչվող պահանջներն ու մոտեցումները.

բ) **ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի** սահմանումները, **ճանաչման** չափանիշներն ու **չափման** հիմունքները և համընդհանուր սկզբունքները՝ ներկայացված 2-րդ՝ «Հայեցակարգեր և հիմնական սկզբունքներ» բաժնում:

10.6 10.4 պարագրաֆում նշված դատողություններն անելիս ղեկավարությունը կարող է նաև հաշվի առնել համանման և կապակցված հարցերին առնչվող **ամբողջական ՖՀՄՍ-ների** պահանջներն ու մոտեցումները:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման հետև- վողականություն

10.7 Կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ պետք է ընտրի և կիրառի հետևողականորեն, եթե սույն ՖՀՄՍ-ն հատուկ չի պահանջում կամ թույլատրում հոդվածների այնպիսի դասերի բաժանում, որոնց նկատմամբ տարբեր քաղաքականություններ կարող են տեղի ունենալ: Եթե սույն ՖՀՄՍ-ն պահանջում կամ թույլատրում է հոդվածների նման դասերի բաժանում, ապա պետք է ընտրել հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն և հետևողականորեն այն կիրառել յուրաքանչյուր դասի նկատմամբ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ

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

ա) պահանջվում է սույն ՖՀՄՍ-ի փոփոխությամբ, կամ

բ) հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության վերաբերյալ արժանահավատ և առավել տեղի ունեցողական ներկայացմանը:

10.9 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններ չեն՝

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

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

գ) անցումը չափման ինքնարժեքի մոդելին, երբ **իրական արժեքով** այլևս մատչելի չէ արժանահավատ չափում (կամ հակառակը) այն ակտիվի համար, որը սույն ՖՀՄՍ-ն այլապես կպահանջեր կամ թույլ կտար չափել իրական արժեքով:

10.10 Եթե սույն ՖՀՄՍ-ն թույլատրում է ընտրել հաշվապահական հաշվառման մոտեցում (ներառյալ չափման հիմունք) որոշակի գործառնությունների կամ այլ դեպքերի կամ իրադարձությունների համար, և կազմակերպությունը փոփոխում է իր նախկին ընտրությունը, դա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է:

10.10Ա 17-րդ «Հիմնական միջոցներ» բաժնի համաձայն ակտիվները վերագնահատված արժեքով հաշվառելու քաղաքականության առաջին անգամ կիրառումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է, սակայն դիտարկվում է որպես վերագնահատում՝ համաձայն 17-րդ բաժնի: Հետևաբար, **հիմնական միջոցների** որևէ դասի համար սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելից վերագնահատման մոդելին անցնելու փոփոխությունը պետք է հաշվառել առաջընթաց, այլ ոչ 10.11-10.12 պարագրաֆների համաձայն:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխությունների կիրառում

10.11 Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը փոփոխելիս պետք է հաշվի առնի հետևյալը՝

ա) կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջների փոփոխման արդյունքում առաջացող

հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը պետք է հաշվառի այդ փոփոխությունում նախատեսված անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան)։

- բ) երբ կազմակերպությունը, 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* և 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինների փոխարեն, ընտրում է հետևել ՀՀՄՍ 39 *Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը* ստանդարտին, ինչպես թույլատրվում է 11.2 պարագրաֆով, և փոփոխվել են ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները, կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում այդ փոփոխությունը պետք է հաշվառի այդ վերանայված ՀՀՄՍ 39-ի անցումային դրույթների համաձայն (եթե այդպիսիք կան)։
- գ) կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բոլոր այլ փոփոխությունները պետք է հաշվառի **հետընթաց** (տե՛ս 10.12 պարագրաֆը)։

Հետընթաց կիրառում

10.12 Երբ 10.11 պարագրաֆի համաձայն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառվում է հետընթաց, կազմակերպությունը պետք է կիրառի նոր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը մինչև ամենավաղ իրագործելի ամսաթիվը՝ նախորդ ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվության նկատմամբ, կարծես թե հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը ի սկզբանե կիրառվել է։ Երբ **անիրագործելի** է որոշել ներկայացված մեկ կամ ավելի նախորդ ժամանակաշրջանների համար համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետևանքները, կազմակերպությունը ակտիվների և պարտավորությունների **հաշեկշռային արժեքների** նկատմամբ կիրառում է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը՝ սկսած այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբից, որը կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը, որի համար **հետընթաց կիրառումն** իրագործելի է, ինչպես նաև պետք է կատարի այդ ժամանակաշրջանում սեփական կապիտալի այն հոդվածների սկզբնական մնացորդների համապատասխան ճշգրտումներ, որոնք ազդեցություն են կրել այդ փոփոխություններից։

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխության բացահայտում

10.13 Երբ սույն ՖՀՄՍ-ի փոփոխությունը ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ցանկացած նախորդ ժամանակաշրջանի վրա, կամ կարող է ազդեցություն ունենալ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը։
- բ) ընթացիկ և ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդ ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է՝ ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար։
- գ) ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող ճշգրտման գումարը՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է։
- դ) բացատրություն, եթե **անիրագործելի** է որոշել վերը նշված՝ «բ» և «գ» կետերով բացահայտման ենթակա գումարները։

Անիրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները։

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

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության բնույթը։
- բ) պատճառները, թե ինչու է հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումը

տրամադրում արժանահավատ և ավելի տեղին տեղեկատվություն.

- զ) այնքանով, որքանով իրագործելի է՝ ճշգրտման գումարները ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար, առանձին ներկայացնելով՝
 - i. ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար.
 - ii. ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդ ժամանակաշրջանի համար.
 - iii. ներկայացված ժամանակաշրջաններին նախորդող ժամանակաշրջաններին վերաբերող կուտակային գումարը.
- դ) բացատրություն, եթե անիրագործելի է որոշել վերը նշված՝ «գ» կետով բացահայտման ենթակա գումարները:

Անհրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները:

Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում

- 10.15 Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունը ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի կամ ակտիվի պարբերաբար սպառվող մեծության ճշգրտումն է, 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: Երբ դժվար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տարբերակել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունից, փոփոխությունը դիտարկվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն:
- 10.16 Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքը, բացառությամբ այն փոփոխության, որի նկատմամբ կիրառվում է 10.17 պարագրաֆը, պետք է ճանաչի **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:
- 10.17 Այնքանով, որքանով հաշվապահական հաշվառման գնահատման որևէ փոփոխություն առաջացնում է փոփոխություններ ակտիվներում և պարտավորություններում, կամ վերաբերում է սեփական կապիտալի որևէ հոդվածի, կազմակերպությունը այն պետք է ճանաչի համապատասխան ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման միջոցով՝ փոփոխության ժամանակա-շրջանում:

Գնահատումներում փոփոխությունների բացահայտում

- 10.18 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում ցանկացած փոփոխության բնույթը և ազդեցությունը ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի վրա ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Եթե կազմակերպության համար իրագործելի է գնահատել մեկ կամ ավելի ապագա ժամանակաշրջաններում այդ փոփոխության ազդեցությունը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ գնահատումները:

Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղումներ

- 10.19 Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալները կազմակերպության մեկ կամ մեկից ավելի նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կատարած բացթողումներն ու սխալներն

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

ա) մատչելի էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվել էին հրապարակման համար.

բ) կարող էր խելամտորեն ակնկալվել, որ ստացված կլինեին և հաշվի կառնվեին այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:

10.20 Նման սխալները ներառում են թվաբանական սխալների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալների, անուշադրության կամ փաստերի սխալ մեկնաբանության հետևանքները և կեղծիքը:

10.21 Որքանով իրագործելի է, կազմակերպությունը պետք է ուղղի որևէ նախորդ ժամանակաշրջանի էական սխալները հետընթաց՝ դրանց հայտնաբերումից հետո հրապարակման համար հաստատված առաջին ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում՝

ա) վերահաշվարկելով ներկայացված այն նախորդ ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համադրելի գումարները, որոնցում տեղի է ունեցել սխալը, կամ

բ) վերահաշվարկելով ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները ներկայացված նախորդ ամենավաղ ժամանակաշրջանի համար, եթե սխալը տեղի է ունեցել մինչև ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանը:

10.22 Երբ անիրագործելի է որոշել մեկ կամ ավելի նախորդ ժամանակաշրջանների համար համադրելի տեղեկատվության վրա կոնկրետ ժամանակաշրջանին վերաբերող սխալի հետևանքները, 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:

Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների բացահայտում

10.23 Նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների վերաբերյալ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) նախորդ ժամանակաշրջանի սխալի բնույթը.

բ) յուրաքանչյուր նախորդ ժամանակաշրջանի համար ճշգրտման գումարները՝ այնքանով, որքանով իրագործելի է ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր ազդեցություն կրած տողային հոդվածի համար.

գ) այնքանով, որքանով իրագործելի է՝ ներկայացված ամենավաղ նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ուղղման գումարը.

դ) բացատրություն, եթե անիրագործելի է որոշել վերը նշված «բ» և «գ» կետերով բացահայտման ենթակա գումարները:

Անհրաժեշտություն չկա հետագա ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կրկնելու վերը նշված բացահայտումները:

Բաժին 11

Հիմնական ֆինանսական գործիքներ

11-րդ և 12-րդ բաժինների գործողության ոլորտը

11.1 11-րդ՝ Հիմնական ֆինանսական գործիքներ և 12-րդ՝ Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր բաժինները միասին վերաբերում են **ֆինանսական գործիքների (ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ)** ճանաչմանը, ապաճանաչմանը, չափմանը և բացահայտմանը: 11-րդ բաժինը կիրառվում է հիմնական ֆինանսական գործիքների նկատմամբ և տեղին է բոլոր կազմակերպությունների համար: 12-րդ բաժինը կիրառվում է այլ, ավելի բարդ ֆինանսական գործիքների և գործարքների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը կնքում է միայն հիմնական ֆինանսական գործիքների գործարքների մեջ, 12-րդ բաժինը կիրառելի չէ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ միայն հիմնական ֆինանսական գործիքներ ունեցող կազմակերպությունները պետք է դիտարկեն 12-րդ բաժնի գործողության ոլորտը՝ համոզվելու համար, որ իրենք ազատված են այդ բաժինը կիրառելուց:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

11.2 Կազմակերպությունը կիրառելու համար պետք է ընտրի ստորև նշվածներից որևէ մեկը՝

ա) 11-րդ և 12-րդ բաժինների պահանջներն ամբողջությամբ, կամ

բ) ՀՀՄՍ 39 Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը¹ ստանդարտի **ճանաչման** և **չափման** դրույթները և 11-րդ ու 12-րդ բաժինների բացահայտման պահանջները, իր բոլոր ֆինանսական գործիքները հաշվառելու համար: Կազմակերպության կողմից «ա»-ի կամ «բ»-ի ընտրությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է: 10.8-10.14-րդ պարագրաֆները պարունակում են պահանջներ՝ որոշելու համար, թե երբ է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տեղին, թե ինչպես պետք է հաշվառվի նման փոփոխությունը, ինչպես նաև ինչ տեղեկատվություն պետք է բացահայտվի այդ փոփոխության վերաբերյալ:

11-րդ բաժնի ներածություն

11.3 Ֆինանսական գործիքը պայմանագիր է, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ **բաժնային** գործիք:

11.4 11-րդ բաժինը պահանջում է ամորտիզացված արժեքի մոդելի կիրառում բոլոր հիմնական ֆինանսական գործիքների համար, բացառությամբ ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում, ինչպես նաև առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրումների, որոնք **հրապարակայնորեն շրջանառվում** են, կամ որոնց **իրական արժեքը** կարող է առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի այլ կերպ արժանահավաստորեն չափվել:

11.5 11-րդ բաժնի գործողության ոլորտում այն հիմնական ֆինանսական գործիքներն են, որոնք բավարարում են 11.8 պարագրաֆի պայմանները: Ֆինանսական գործիքների օրինակները, որոնք սովորաբար բավարարում են նշված պայմանները, ներառում են՝

ա) դրամական միջոցները.

բ) ցպահանջ և ժամկետային ավանդները, երբ կազմակերպությունը ավանդատու է, օրինակ՝ բանկային

¹ Նախքան ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ով փոխարինելը, կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի այն տարբերակը, որն ուժի մեջ է կազմակերպության հաշվետու ամսաթվի դրությամբ՝ հղում կատարելով ՖՀՄՍ-ների ամբողջական հրապարակմանը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ ՖՀՄՍ Համախմբված՝ առանց վաղաժամ կիրառման (կապույտ գիրքը): Երբ ՀՀՄՍ 39-ը փոխարինվում է ՖՀՄՍ 9-ով, կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 39-ի այն տարբերակը, որը կիրառվում էր ՀՀՄՍ 39-ը ՖՀՄՍ 9-ով փոխարինելուն անմիջապես նախորդող ժամանակահատվածում: Այդ տարբերակի կրկնօրինակը պետք է պահպանվի ՀՀՄՍԽ-ի կայքում՝ ՓՄԿ-ների համար նախատեսված կայք-էջում հղում անելու նպատակով (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>):

հաշիվները.

- գ) կոմերցիոն թղթերը և կոմերցիոն մուրհակները.
- դ) ստացման և վճարման ենթակա հաշիվները, մուրհակները և փոխառությունները.
- ե) պարտատոմսերը և համանման պարտքային գործիքները.
- զ) ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում և առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական և արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրումները.
- է) փոխառություն ստանալու պարտավորվածությունները, եթե պարտավորվածությունը չի կարող մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով:

11.6 Ֆինանսական գործիքների օրինակները, որոնք սովորաբար չեն բավարարում 11.8 պարագրաֆի պայմանները և, հետևաբար, գտնվում են 12-րդ բաժնի գործողության ոլորտում, ներառում են՝

- ա) ակտիվներով ապահովված արժեթղթեր, օրինակ՝ գրավով ապահովված հիփոթեքային պարտականությունները, հետգնման համաձայնագրերը և արժեթղթավորված դեբիտորական պարտքերի փաթեթները.
- բ) օպցիոններ, ռայթեր, վարանտներ, ֆյուչերսային պայմանագրեր, ֆորվարդային պայմանագրեր և տոկոսադրույքային սվոպեր, որոնք կարող են մարվել դրամական միջոցներով կամ այլ ֆինանսական գործիքով փոխանակվելու միջոցով.
- գ) ֆինանսական գործիքներ, որոնք որակվում են և նախատեսված են որպես **հեջավորման գործիքներ**՝ համաձայն 12-րդ բաժնի պահանջների.
- դ) մեկ այլ կազմակերպությանը փոխառություն տալու պարտավորվածություններ.
- ե) փոխառություն ստանալու պարտավորվածություններ, եթե պարտավորվածությունը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով:

11-րդ բաժնի գործողության ոլորտը

11.7 11-րդ բաժինը կիրառվում է 11.8 պարագրաֆի պայմաններին համապատասխանող բոլոր ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ ստորև նշվածների՝

- ա) **դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում** ներդրումներ, որոնք հաշվառվում են համաձայն 9-րդ՝ *Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*, 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* կամ 15-րդ՝ *Ներդրումներ համադրելի ձեռնարկումներում* բաժինների.
- բ) ֆինանսական գործիքներ, որոնք բավարարում են կազմակերպության սեփական կապիտալի սահմանմանը, ներառյալ՝ կազմակերպության կողմից թողարկված **բաղադրյալ ֆինանսական գործիքների** սեփական կապիտալի բաղադրիչը (տես 22-րդ՝ *Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ* բաժինը).
- գ) **վարձակալություններ**, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 20-րդ՝ Վարձակալություն բաժինը կամ 12.3 պարագրաֆի (գ) կետը: Այնուամենայնիվ, 11.33-11.38 պարագրաֆների ապաճանաչման պահանջները կիրառվում են վարձատուի կողմից ճանաչված վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի, և վարձակալի կողմից ճանաչված վարձակալության գծով կրեդիտորական պարտքերի **ապաճանաչման** նկատմամբ, իսկ 11.21-11.26 պարագրաֆների արժեզրկման պահանջները կիրառվում են վարձատուի կողմից ճանաչված վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ:
- դ) **աշխատակիցների հատուցումների** պլանների գծով գործատուների իրավունքներ ու պարտականություններ, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը:

- ե) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների** ներքո պարտականություններ, որոնց նկատմամբ կիրառում է 26-րդ բաժինը:
- զ) փոխհատուցման **ակտիվներ**, որոնք հաշվառվում են 21-րդ՝ Պահուստներ և պայմանականություններ բաժնի համաձայն (տես 21.9-րդ պարագրաֆ):

Հիմնական ֆինանսական գործիքներ

- 11.8 Կազմակերպությունը հետևյալ ֆինանսական գործիքները՝ որպես հիմնական ֆինանսական գործիքներ, պետք է հաշվառի համաձայն 11-րդ բաժնի՝
- ա) դրամական միջոց.
 - բ) պարտքային գործիք (օրինակ՝ դեբիտորական պարտք, տրված կամ ստացված մուրհակ կամ փոխառություն), որը բավարարում է 11.9 պարագրաֆի պայմանները.
 - գ) փոխառություն ստանալու պարտավորվածություն, որը՝
 - i. չի կարող մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցներով, և
 - ii. երբ պարտավորվածությունը կատարվել է, ակնկալվում է, որ կբավարարվեն 11.9 պարագրաֆի պայմանները.
 - դ) ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում և առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրում:
- 11.9 Պարտքային գործիքը, որը բավարարում է ստորև՝ «ա»-«դ» կետերում նշված բոլոր պայմանները, պետք է հաշվառվի համաձայն 11-րդ բաժնի՝
- ա) տիրապետողներին (փոխատու/պարտատեր) հատույցը՝ գնահատված այն արժույթով, որով արտահայտված է պարտքային գործիքը՝
 - i. հաստատուն գումար է.
 - ii. հատույց է՝ գործիքի գործողության ժամկետի ընթացքում հաստատուն դրույքով.
 - iii. փոփոխուն հատույց է՝ գործիքի գործողության ամբողջ ժամկետի ընթացքում հավասար է գնանշված կամ դիտարկելի տոկոսադրույքի (օրինակ՝ ԼԻԲՈՐ-ը), կամ
 - iv. այդպիսի հաստատուն դրույքի և փոփոխուն դրույքների որոշ համակցություններով հատույց է՝ պայմանով, որ ինչպես հաստատուն, այնպես էլ փոփոխուն դրույքները դրական են (օրինակ՝ տոկոսադրույքային սվոպերը՝ դրական հաստատուն դրույքով և բացասական փոփոխուն դրույքով չեն բավարարի այս չափանիշը): Հաստատուն և փոփոխուն դրույքով տոկոսային հատույցների համար, տոկոսային հատույցը հաշվարկվում է՝ համապատասխան ժամանակաշրջանի դրույքը բազմապատկելով ժամանակաշրջանի ընթացքում չմարված հիմնական գումարով.
 - բ) չկա պայմանագրային դրույթ, որն իր պայմանների միջոցով կհանգեցնի տիրապետող (փոխատու/պարտատիրոջ) հիմնական գումարների կամ ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջաններին վերագրելի որևէ տոկոսագումարի կորստի: Փաստը, որ պարտքային գործիքը ստորադասված է այլ պարտքային գործիքների նկատմամբ, այդպիսի պայմանագրային դրույթի օրինակ չէ.
 - գ) պայմանագրային դրույթներ, որոնք մինչև մարման ժամկետները թույլ են տալիս կամ պահանջում թողարկողին (փոխառուին) վաղաժամկետ վճարել պարտքային գործիքը կամ թույլ են տալիս կամ պահանջում տիրապետողին (փոխատուին/պարտատիրոջը) հետ վերադարձնել դրանք թողարկողին (այսինքն՝ պահանջել մարումը), և դրանք պայմանավորված չեն ապագա դեպքերով, այլ պաշտպանելու.՝
 - (i) տիրապետողին թողարկողի պարտքային ռիսկի կամ գործիքի փոփոխությունից (օրինակ՝

չվճարումներ, պարտքային վարկանիշի իջեցումներ կամ վարկային համաձայնագրի խախտումներ), կամ թողարկողի նկատմամբ **վերահսկողության** փոփոխությունից, կամ

(ii) տիրապետողին կամ թողարկողին հարկային կամ այլ օրենսդրական փոփոխություններից.

դ) առկա չեն պայմանական հատույցներ կամ պայմանական մարման դրույթներ, բացառությամբ «ա» կետում նկարագրված փոփոխուն հատուցադրույքի և «գ» կետում նկարագրված վաղաժամկետ վճարման դրույթների:

11.9Ա Պարտքային գործիքների օրինակներ, որոնք սովորաբար կբավարարեն 11.9-րդ պարագրաֆի (ա)(iv) կետի պայմանները ներառում են՝

ա) բանկային վարկը, որը սկզբնական ժամանակաշրջանում ունի հաստատուն տոկոսադրույք, այնուհետև այդ ժամանակաշրջանից հետո փոխվում է գնանշված կամ դիտարկելի փոփոխական տոկոսադրույքի, և

բ) բանկային վարկը, որի տոկոսը ենթակա է վճարման գնանշված կամ դիտարկելի փոփոխական տոկոսադրույքով՝ գումարած հաստատուն դրույք վարկի գործողության ողջ ընթացքում, օրինակ՝ ԼԻԲՈՐ գումարած 200 բազիսային կետ:

11.9Բ Որպես պարտքային գործիքի օրինակ, որը սովորաբար կբավարարեր 11.9-րդ պարագրաֆի (գ) կետի պայմանները, հանդիսանում է բանկային վարկը, որը թույլ է տալիս փոխառուին համաձայնությունը վաղաժամ դադարեցնել, թեև փոխառուից կարող է պահանջվել տուգանքի վճարում՝ փոխհատուցելու փոխառուի կողմից համաձայնությունը վաղաժամ դադարեցնելու հետ կապված բանկի ծախսումները:

11.10 Ֆինանսական գործիքների օրինակները, որոնք սովորաբար կբավարարեն 11.9 պարագրաֆի պայմանները, ստորև նշվածներն են՝

ա) առևտրական հաշիվները, ստացման և վճարման ենթակա մուրհակները, ինչպես նաև բանկերից կամ այլ երրորդ կողմերից փոխառությունները.

բ) արտարժույթով վճարվելիք հաշիվները: Այնուամենայնիվ, փոխարժեքի փոփոխության հետևանքով վճարման ենթակա հաշվում ցանկացած փոփոխություն ճանաչվում է **շահույթում կամ վնասում**, ինչպես պահանջվում է 30.10 պարագրաֆով.

գ) դուստր կազմակերպություններին կամ ասոցիացված կազմակերպություններին տրված կամ նրանցից ստացված ցպահանջ փոխառությունները.

դ) պարտքային գործիքները, որոնք դառնում են անմիջապես ստացման ենթակա, եթե թողարկողը չի կատարում տոկոսավճարների կամ հիմնական գումարի վճարումները (այդպիսի պահանջը չի հակասում 11.9 պարագրաֆի պայմաններին):

11.11 11.9 պարագրաֆի պայմաններին չբավարարող (և հետևաբար 12-րդ բաժնի գործողության ոլորտում գտնվող) ֆինանսական գործիքների օրինակները ներառում են՝

ա) ներդրումներ մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիքներում, բացառությամբ ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում և առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական և արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրումների (տե՛ս 11.8 պարագրաֆի «դ» կետը).

բ) տոկոսադրույքային սվոպեր, որոնք առաջացնում են դրական կամ բացասական դրամական միջոցների հոսքեր, կամ ապրանք կամ ֆինանսական գործիք գնելու ֆորվարդային պարտավորվածություն, որը կարող է լինել դրամական միջոցներով մարվող և այն մարվելիս կարող է ունենալ դրական կամ բացասական դրամական միջոցների հոսք, քանի որ այդպիսի սվոպերը և ֆորվարդները չեն բավարարում 11.9 պարագրաֆի «ա» կետի պայմանները.

գ) օպցիոն և ֆորվարդային պայմանագրեր, քանի որ տիրապետողների հատույցը ֆիքսված չէ և 11.9 պարագրաֆի «ա» կետի պայմանները չեն բավարարվում.

դ) փոխարկելի պարտքային գործիքներում ներդրումներ, քանի որ տիրապետողներին հատույցը կարող է փոփոխվել թողարկողների սեփական կապիտալի բաժնետոմսերի գնի հետ, այլ ոչ թե միայն

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական ճանաչումը

11.12 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը միայն այն դեպքում, երբ այն դառնում է գործիքի պայմանագրային կողմ:

Սկզբնական չափումը

11.13 Երբ ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնապես ճանաչվում է, կազմակերպությունը պետք է այն չափի գործարքի գնով (ներառյալ **գործարքի հետ կապված ծախսումները**, բացի այն ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական չափման, որոնք հետագայում չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով), բացառությամբ եթե համաձայնությունն, ըստ էության, իրենից ներկայացնում է ֆինանսավորման գործարք՝ կամ գործարքի կողմ հանդիսացող կազմակերպություններից մեկի մոտ առաջացնելով ֆինանսական պարտավորություն, կամ կոնտրագենտի մոտ՝ ֆինանսական ակտիվ: Համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի, եթե վճարումը հետաձգվում է ավելի, քան սովորական գործունեության համար ընդունված ժամկետները, օրինակ՝ ապրանքների իրացման նպատակով գնորդին տրամադրվում է հետաձգված անտոկոս վճարումների իրավունք (անտոկոս կրեդիտավորում) կամ ֆինանսավորվում է մի տոկոսադրույքով, որը շուկայական տոկոսադրույք չէ, օրինակ՝ աշխատողին տրամադրում է անտոկոս կամ շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով վարկ: Եթե համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի, կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը պետք է չափի ապագա վճարումների **ներկա արժեքով**՝ զեղչված համանման պարտքային գործիքի շուկայական տոկոսադրույքով, որը որոշվել էր սկզբնական ճանաչման պահին:

Օրինակներ. ֆինանսական ակտիվներ

- 1 Մեկ այլ կազմակերպությանը տրված երկարաժամկետ փոխառության համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ կազմակերպությունից ստացվելիք դրամական միջոցների **ներկա արժեքով** (ներառյալ տոկոսների վճարումներն ու մայր գումարի վերադարձը):
- 2 Վճարման կարճաժամկետ հետաձգմամբ գնորդներին վաճառված ապրանքների համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ կազմակերպությունից ստացվելիք դրամական միջոցների չզեղչված գումարով, որը սովորաբար հաշվապարանքագրում նշված գինն է:
- 3 Երկու տարով անտոկոս փոխառությամբ գնորդներին վաճառված միավորների համար. ստացման ենթակա գումարը ճանաչվում է այդ միավորի կանխիկ վաճառքի գնով: Եթե կանխիկ վաճառքի գինը հայտնի չէ, այն կարող է գնահատվել որպես ստացվելիք դրամական միջոցների ներկա արժեք՝ զեղչված համանման պարտքային գործիքների համար շուկայում գերակշռող տոկոսադրույքով (տոկոսադրույքներով):
- 4 Մեկ այլ կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի՝ դրամական միջոցների կանխիկ վճարմամբ գնման համար. ներդրումը ճանաչվում է բաժնետոմսերի ձեռքբերման համար վճարված դրամական միջոցների գումարով:

Օրինակներ. ֆինանսական պարտավորություններ

- 1 Բանկից ստացված փոխառության համար. վճարվելիք գումարը սկզբնապես ճանաչվում է բանկին վճարվելիք դրամական միջոցների ներկա արժեքով (այսինքն՝ ներառյալ տոկոսների վճարումներն ու մայր գումարի վերադարձը):

2 Վճարման կարճաժամկետ հետաձգմամբ մատակարարներից գնված ապրանքների համար վճարման ենթակա գումարը ճանաչվում է մատակարարին հասանելիք դրամական միջոցների չզեղչված գումարով, որը սովորաբար հաշիվապրանքագրում նշված գինն է:

Հետագա չափում

11.14 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է չափի ֆինանսական գործիքները հետևյալ կերպ՝ առանց հանելու գործառնության հետ կապված որևէ ծախսում, որը կազմակերպությունը կարող է կրել վաճառքի կամ այլ օտարման դեպքում՝

ա) պարտքային գործիքները, որոնք բավարարում են 11.8 պարագրաֆի «բ» կետի պայմանները, պետք է չափվեն **ամորտիզացված արժեքով՝** կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը:** 11.15-11.20 պարագրաֆները տրամադրում են արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կիրառմամբ ամորտիզացված արժեքը որոշելու ցուցումներ: Որպես ընթացիկ ակտիվներ կամ ընթացիկ **պարտավորություններ** դասակարգված պարտքային գործիքները պետք է չափվեն դրամական միջոցների կամ այլ հատուցման չզեղչված գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի կամ կստացվի (այսինքն՝ արժեզրկումը հանած, տես՝ 11.21-11.26 պարագրաֆները), բացառությամբ եթե համաձայնությունը հանգեցնում է ֆինանսավորման գործարքի (տես՝ ս 11.13 պարագրաֆը):

բ) փոխառություն ստանալու պարտավորվածությունները, որոնք բավարարում են 11.8 պարագրաֆի «գ» կետի պայմանները, պետք է չափվեն ինքնարժեքով (որը երբեմն զրո է)՝ հանած արժեզրկումը:

գ) ոչ փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերում և առանց հետ վաճառքի իրավունքի սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերում ներդրումները, պետք է չափվեն հետևյալ կերպ (11.27-11.32 պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի վերաբերյալ մոտեցումներ)՝

i. եթե բաժնետոմսերը հրապարակայնորեն շրջանառվում են կամ դրանց իրական արժեքը կարող է այլ կերպ արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, ներդրումը պետք է չափվի իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում:

ii. բոլոր այլ համանման ներդրումները պետք է չափվեն ինքնարժեքով՝ հանած արժեզրկումը:

Վերը՝ «ա», «բ» կետերում և «գ» կետի «ii» ենթակետում նշված ֆինանսական գործիքների համար պետք է գնահատվի արժեզրկում կամ անհավաքագրելիություն: 11.21-11.26 պարագրաֆները տրամադրում են մոտեցումներ:

Ամորտիզացված արժեք և արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ

11.15 Ֆինանսական ակտիվի կամ **ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեքը** յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի դրությամբ** ստորև նշվածների զրոս գումարն է՝

ա) գումարը, որով ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է սկզբնական ճանաչման պահին,

բ) հանած հիմնական գումարի ցանկացած մարումներ,

գ) գումարած կամ հանած սկզբնական ճանաչման գումարի և մարման գումարի միջև ցանկացած տարբերության կուտակված **ամորտիզացիան՝** հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով,

դ) հանած ֆինանսական ակտիվի արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով ցանկացած նվազեցում (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով):

Ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները, որոնք չունեն սահմանված տոկոսադրույք, չեն վերաբերում ֆինանսավորման գործարքի հանգեցնող համաձայնությանը և, որոնք դասակարգված են որպես ընթացիկ ակտիվներ կամ ընթացիկ պարտավորություններ, սկզբնապես չափվում են չզեղչված գումարով՝ 11.13 պարագրաֆի համաձայն: Հետևաբար, վերը նշված «գ» կետը չի

կիրառվում դրանց նկատմամբ:

- 11.16 Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակաշրջանի ընթացքում տոկոսային եկամտի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ է: **Արդյունավետ տոկոսադրույքը** այն դրույքն է, որը ֆինանսական գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի կամ, երբ տեղին է, ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար, գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները կամ ստացվելիք գումարները ճշգրտորեն զեղչում է մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության **հաշվեկշռային արժեքը**: Արդյունավետ տոկոսադրույքը որոշվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա: Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի համաձայն՝
- ա) ֆինանսական ակտիվի (պարտավորության) ամորտիզացված արժեքը ապագա դրամական մուտքերի (վճարումների) ներկա արժեքն է՝ զեղչված արդյունավետ տոկոսադրույքով.
 - բ) ժամանակաշրջանի տոկոսային ծախսը (եկամուտը) հավասար է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ֆինանսական պարտավորության (ակտիվի) հաշվեկշռային արժեքի և ժամանակաշրջանի արդյունավետ տոկոսադրույքի արտադրյալին:
- 11.17 Արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի դրամական միջոցների հոսքերը՝ հաշվի առնելով ֆինանսական գործիքի բոլոր պայմանագրային պայմանները (օրինակ՝ վաղաժամկետ վճարման, գնման կամ համանման օպցիոններ) և այն հայտնի պարտքային կորուստները, որոնք կազմակերպությունը կրել է, սակայն այն չպետք է հաշվի առնի դեռևս չկրած ապագա պարտքային հնարավոր կորուստները:
- 11.18 Արդյունավետ տոկոսադրույքը հաշվարկելիս կազմակերպությունը պետք է ամորտիզացնի դրա հետ կապված բոլոր գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները (օրինակ՝ «կետերը»), գործարքի հետ կապված ծախսումները և այլ պարզևավճարներ կամ զեղչեր՝ գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ ստորև նշվածների: Կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ավելի կարճ ժամանակաշրջան, եթե դա է այն ժամանակաշրջանը, որին վերաբերում են գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները, գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները կամ զեղչերը: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ այն փոփոխականը, որին գանձումները, վճարված կամ ստացված ֆինանսական վճարները, գործարքի հետ կապված ծախսումները, պարզևավճարները կամ զեղչերը վերաբերում են, վերասահմանվում է շուկայական դրույքներին համապատասխան՝ նախքան գործիքի ակնկալվող մարման ժամկետը: Նման դեպքում ամորտիզացիայի տեղին ժամանակաշրջանը մինչև հաջորդ վերասահմանման ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանն է:
- 11.19 Փոփոխուն դրույքով ֆինանսական ակտիվների և փոփոխուն դրույքով ֆինանսական պարտավորությունների դեպքում շուկայական տոկոսադրույքների փոփոխություններն արտացոլելու համար դրամական միջոցների հոսքերի պարբերական վերանայումը փոփոխում է արդյունավետ տոկոսադրույքը: Եթե փոփոխուն դրույքով ֆինանսական ակտիվը կամ փոփոխուն 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:
- 11.20 Եթե կազմակերպությունը վերանայում է վճարվող կամ ստացվող գումարների իր գնահատականները, կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական գործիքների խմբի) հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու համար դրամական միջոցների փաստացի և վերանայված գնահատված հոսքերը: Կազմակերպությունը պետք է վերահաշվարկի հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվարկելով դրամական միջոցների գնահատվող ապագա հոսքերի ներկա արժեքը ֆինանսական գործիքի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով: Կազմակերպությունը ճշգրտումը պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում որպես եկամուտ կամ ծախս՝ վերանայման ամսաթվի դրությամբ:

Օրինակ՝ արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի կիրառմամբ ամորտիզացված արժեքի որոշում հինգ տարի ժամկետով փոխառության համար

20X0 տարվա հունվարի 1-ին կազմակերպությունը ձեռք է բերել պարտատոմս՝ 900 արժույթի միավորով (ԱՄ՝ կրելով 50 ԱՄ գործարքի հետ կապված ծախսումներ: Տոկոսը՝ 40 ԱՄ ենթակա է ստացման տարեկան կտրվածքով, հաջորդ հինգ տարիների ընթացքում (31 դեկտեմբերի 20X0 – 31 դեկտեմբերի 20X4)՝ ժամանակաշրջանների վերջին: Պարտատոմսը նախատեսում է պարտադիր մարում 20X4 թ. դեկտեմբերի 31-ին՝ 1,100 ԱՄ գումարով:

| Տարի | Հաշվեկշռային արժեքը ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ | Տոկոսային եկամուտը 6.9583%-ով* | Դրամական միջոցների ներհոսքը | Հաշվեկշռային արժեքը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ |
|------|--|--------------------------------|-----------------------------|--|
| | ԱՄ | ԱՄ | ԱՄ | ԱՄ |
| 20X0 | 900.00 | 66.10 | (40.00) | 976.11 |
| 20X1 | 976.11 | 67.92 | (40.00) | 1,004.03 |
| 20X2 | 1,004.03 | 69.86 | (40.00) | 1,033.89 |
| 20X3 | 1,033.89 | 71.94 | (40.00) | 1,065.83 |
| 20X4 | 1,065.83 | 74.16 | (40.00) | 1,100.00 |
| | | | (1,100.00) | 0 |

* Արդյունավետ տոկոսադրույքը՝ 6.9583 տոկոս, այն դրույքն է, որով զեղչվել են պարտատոմսի գծով ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը մինչև սկզբնական հաշվեկշռային արժեք՝

$$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$$

Ինքնարժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով չափված ֆինանսական գործիքների արժեզրկում

Ճանաչում

- 11.21 Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է գնահատի՝ արդյոք առկա է ինքնարժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով չափված որևէ ֆինանսական ակտիվի արժեզրկված լինելու անկողմնակալ վկայություն: Եթե առկա է արժեզրկված լինելու անկողմնակալ վկայություն, կազմակերպությունը անմիջապես պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ շահույթում կամ վնասում:
- 11.22 Ֆինանսական ակտիվի կամ ակտիվների խմբի արժեզրկված լինելու անկողմնակալ վկայությունը ներառում է ակտիվի տիրապետողի ուշադրությանն արժանացած դիտարկելի տվյալները՝ հետևյալ կորստի դեպքերի վերաբերյալ՝
 - ա) թողարկողի կամ փոխառուի նշանակալի ֆինանսական դժվարությունները.
 - բ) պայմանագրի խախտումը, օրինակ՝ տոկոսների կամ հիմնական գումարի չվճարումը կամ վճարման ուշացումը.
 - գ) պարտապանի ֆինանսական դժվարությունների հետ կապված՝ տնտեսական կամ իրավական պատճառներով, պարտատիրոջ կողմից պարտապանին զիջումների տրամադրումը, որը այլապես պարտատերը չէր նախատեսի.
 - դ) **հավանական է** դարձել, որ պարտապանը կսնանկանա կամ կենթարկվի այլ ֆինանսական վերակազմավորման.
 - ե) դիտարկելի տվյալներ, որոնք վկայում են, որ ֆինանսական ակտիվների խմբի գծով, դրանց սկզբնական ճանաչումից հետո, առկա է գնահատված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի չափելի նվազում, թեև դեռևս հնարավոր չէ որոշակիացնել այդ նվազումը խմբի առանձին ֆինանսական ակտիվների գծով, օրինակ՝ ազգային կամ տեղական տնտեսական պայմանների վատթարացումը, կամ տնտեսության ճյուղի պայմանների բացասական փոփոխությունները:

11.23 Կարող են լինել նաև արժեզրկված լինելը վկայող այլ գործոններ, ներառյալ բացասական ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է թողարկողը:

11.24 Կազմակերպությունը հետևյալ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկված լինելը պետք է գնահատի առանձին-առանձին՝

ա) բոլոր բաժնային գործիքները՝ անկախ նշանակալիության.

բ) այլ ֆինանսական ակտիվներ, որոնք առանձին վերցրած նշանակալի են:

Կազմակերպությունը պետք է գնահատի այլ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկված լինելը կամ առանձին-առանձին, կամ խմբավորված՝ համանման պարտքային ռիսկի բնութագրերի հիմունքով:

Չափում

11.25 Կազմակերպությունը ինքնարժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով չափված հետևյալ գործիքների արժեզրկումից կորուստը պետք է չափի հետևյալ կերպ՝

ա) 11.14 պարագրաֆի «ա» կետի համաձայն ամորտիզացված արժեքով չափված գործիքների համար՝ արժեզրկումից կորուստը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և ակտիվի սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույքով զեղչված՝ գնահատված դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքի միջև եղած տարբերությունն է: Եթե այդպիսի ֆինանսական գործիքն ունի փոփոխուն տոկոսադրույք, արժեզրկումից կորուստը չափելու նպատակով զեղչման դրույքը պայմանագրի համաձայն որոշված ընթացիկ արդյունավետ տոկոսադրույքն է:

բ) 11.14 պարագրաֆի «բ» կետի և «գ» կետի «ii» ենթակետի համաձայն ինքնարժեքով՝ հանած արժեզրկումը, չափված գործիքների համար արժեզրկումից կորուստը ստորև նշվածների տարբերությունն է՝ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և լավագույն գնահատականի հիման վրա որոշված (որը անհրաժեշտաբար կլինի մոտարկված) այն գումարի (որը կարող է լինել զրո), որը կազմակերպությունը կստանար ակտիվի համար, եթե այն վաճառվեր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Հակադարձում

11.26 Եթե հետագա որևէ ժամանակաշրջանում արժեզրկումից կորստի գումարը նվազում է, և նվազումը կարող է օբյեկտիվորեն կապված լինել արժեզրկումը ճանաչելուց հետո տեղի ունեցած որևէ դեպքի հետ (օրինակ՝ պարտապանի պարտքային վարկանիշի բարելավումը), ապա կազմակերպությունը պետք է հակադարձի նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը կամ ուղղակիորեն, կամ կարգավորող հաշիվը ճշգրտելու միջոցով: Հակադարձումը չպետք է հանգեցնի այն բանին, որ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը (բոլոր կարգավորող հաշիվները հանած) գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կլինի, եթե նախկինում արժեզրկումը ճանաչված չլիներ: Կազմակերպությունը հակադարձման գումարը անմիջապես պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

Իրական արժեք

11.27 Կազմակերպությունը ակտիվի իրական արժեքը գնահատելիս պետք է կիրառի հետևյալ հիերարխիան՝

ա) իրական արժեքի լավագույն վկայությունը նույնանման ակտիվի (կամ համանման ակտիվի) գնանշված գինն է **գործող շուկայում**: Դա սովորաբար ընթացիկ առքի գինն է:

բ) երբ գնանշված գներ մատչելի չեն, նույնանման ակտիվի (կամ համանման ակտիվի) համար որպես իրական արժեքի վկայություն հանդես է գալիս վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրի գինը կամ իրազեկ ու պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում» վերջերս տեղի ունեցած գործարքի գինը: Սակայն, այս գինը կարող է չլինել իրական արժեքի լավ գնահատական, եթե տնտեսական պայմաններում նշանակալի փոփոխություններ են տեղի ունեցել կամ վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրի կամ գործարքի և չափման ամսաթվի միջև նշանակալի ժամանակահատված է անցել: Եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ վերջին գործարքի

գինը իրական արժեքի լավ գնահատական չէ (օրինակ՝ քանի որ այն արտացոլում է մի գումար, որը կազմակերպությունը կստանար կամ կվճարեր պարտադրված գործարքի, ստիպողական լուծարման կամ պարտքի բռնագանձման նպատակով վերգրված ակտիվի վաճառքի դեպքում), ապա այդ գինը ճշգրտվում է.

- գ) եթե ակտիվի համար շուկան գործող չէ, և նույնանման ակտիվի (կամ համանման ակտիվի) վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիրը կամ վերջերս տեղի ունեցած գործարքը, որպես այդպիսին, իրական արժեքի լավ գնահատում չէ, ապա կազմակերպությունը գնահատում է իրական արժեքը՝ կիրառելով մեկ այլ գնահատման տեխնիկա: Գնահատման տեխնիկա կիրառելու նպատակն է գնահատել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինեն գործարքի գինը «անկախ կողմերի միջև» սովորական գործարար նկատառումներով պայմանավորված փոխանակման ժամանակ:

Սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժիններ հղումներ են կատարում 11.27-11.32 պարագրաֆների իրական արժեքի մոտեցումներին, ներառյալ 9-րդ բաժինը, 12-րդ բաժինը, 14-րդ բաժինը, 15-րդ բաժինը, 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* բաժինը, 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժինը և 28-րդ բաժինը:

Գնահատման տեխնիկա

11.28 Գնահատման տեխնիկաները ներառում են նույնանման ակտիվի գծով շուկայում վերջերս կատարված՝ իրագել, պատրաստական «անկախ կողմերի միջև գործարքների» օգտագործումը՝ դրանց առկայության դեպքում, մեկ այլ ակտիվի՝ ըստ էության նույն է, ինչ չափման ենթակա ակտիվը, ընթացիկ իրական արժեքին հղումը, զեղչված դրամական միջոցների հոսքերի վերլուծությունը և օպցիոնների գնորոշման մոդելները: Եթե գոյություն ունի գնահատման տեխնիկա, որը սովորաբար օգտագործվում է շուկայի մասնակիցների կողմից ակտիվի գինը որոշելու համար, և ցուցադրվել է, որ այդ տեխնիկան հնարավորություն է տալիս ստանալու իրական շուկայական գործարքների արժանահավատ գնահատականներ, կազմակերպությունը կիրառում է այդ տեխնիկան:

11.29 Գնահատման տեխնիկա օգտագործելու նպատակն է որոշել, թե չափման ամսաթվի դրությամբ որքան կլինեն գործարքի գինը «անկախ կողմերի միջև» սովորական գործարար նկատառումներով պայմանավորված փոխանակման ժամանակ: Իրական արժեքը որոշվում է գնահատման տեխնիկայի արդյունքների հիման վրա, որը որպես մուտքային տվյալներ առավելագույնս օգտագործում է շուկայական տվյալները և նվազագույնս հիմնվում է կազմակերպության որոշած մուտքային տվյալների վրա: Ակնկալվում է, որ գնահատման տեխնիկան կհանգեցնի իրական արժեքի արժանահավատ գնահատականի, եթե՝

- ա) այն խելամտորեն արտացոլում է, թե ինչպես կարելի էր ակնկալել, որ շուկան կգնորոշի ակտիվը.
- բ) գնահատման տեխնիկայի մուտքային տվյալները խելամտորեն ներկայացնում են շուկայի սպասումները և ակտիվին ներհատուկ ռիսկի հատույց գործոնների չափումները:

Գործող շուկայի բացակայություն.

11.30 Գործող շուկայում շուկայական գնանշում չունեցող ակտիվներում ներդրումների իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, եթե՝

- ա) այդ ակտիվի իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքում տատանումները նշանակալի չեն, կամ
- բ) միջակայքի ներսում տարբեր գնահատականների հավանականությունները կարող են խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը գնահատելիս:

11.31 Գոյություն ունեն բազմաթիվ իրավիճակներ, երբ շուկայական գնանշում չունեցող ակտիվի իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքում փոփոխականությունը հավանաբար նշանակալի չի լինի: Սովորաբար, հնարավոր է գնահատել այն ակտիվի իրական արժեքը, որը կազմակերպությունը ձեռք է բերել այլ կողմից: Այնուամենայնիվ, եթե իրական արժեքի խելամիտ գնահատականների միջակայքը նշանակալի է, և տարբեր գնահատականների հավանականությունները չեն կարող խելամտորեն գնահատվել, կազմակերպությանը արգելվում է ակտիվը չափել իրական արժեքով:

11.32 Եթե իրական արժեքով չափված ակտիվի համար իրական արժեքի արժանահավատ չափումը այլևս հնարավոր չէ (կամ հարավոր չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, երբ տրամադրվում է այդպիսի ազատում (տես՝ 11.14 պարագրաֆի (գ) կետը և 12.8 պարագրաֆի (բ) կետը), դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ վերջին ամսաթվի դրությամբ, երբ այն արժանահավատորեն չափելի էր, դառնում է իր նոր սկզբնական արժեքը: Կազմակերպությունը պետք է չափի ակտիվը այդ արժեքով՝ հանած արժեզրկումը, մինչև իրական արժեքի արժանահավատ չափումը դառնա հնարավոր (կամ դառնա հնարավոր առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, երբ տրամադրվի այդպիսի ազատում):

Ֆինանսական ակտիվի ապաճանաչումը

11.33 Կազմակերպությունը ֆինանսական ակտիվը պետք է ապաճանաչի միայն այն դեպքում, երբ՝

- ա) ֆինանսական ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի նկատմամբ պայմանագրային իրավունքները կորցնում են իրենց ուժը կամ մարվում են, կամ
- բ) կազմակերպությունը այլ կողմին է փոխանցում ֆինանսական ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, կամ
- գ) կազմակերպությունը, չնայած պահպանում է սեփականության հետ կապված որոշ նշանակալի ռիսկեր ու հատույցներ, ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը փոխանցել է մեկ այլ կողմի և այդ այլ կողմը գործնականում հնարավորություն ունի ակտիվն ամբողջությամբ վաճառելու չկապակցված երրորդ կողմին և կարող է այդ հնարավորությունն իրագործել միակողմանիորեն՝ կարիք չունենալով փոխանցման վրա լրացուցիչ սահմանափակումներ դնելու: Այս դեպքում կազմակերպությունը պետք է՝
 - i. ապաճանաչի ակտիվը.
 - ii. առանձին ճանաչի փոխանցման արդյունքում պահպանված կամ առաջացած ցանկացած իրավունք և պարտականություն:

Փոխանցված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի պահպանված և փոխանցված իրավունքների կամ պարտականությունների միջև՝ փոխանցման ամսաթվի դրությամբ դրանց հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա: Նոր առաջացած իրավունքներն ու պարտականությունները պետք է չափվեն դրանց այդ ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով: Ստացված հատուցման և սույն պարագրաֆի համաձայն ճանաչված ու ապաճանաչված գումարների միջև ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչվի փոխանցման ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:

1.34 Եթե փոխանցումը չի հանգեցնում ապաճանաչման, քանի որ կազմակերպությունը պահպանել է փոխանցված ակտիվի սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, կազմակերպությունը պետք է շարունակի փոխանցված ակտիվն ամբողջությամբ ճանաչել, իսկ ստացված հատուցման գծով պետք է ճանաչի ֆինանսական պարտավորություն: Ակտիվն ու պարտավորությունը չպետք է հաշվանցվեն: Հետագա ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը պետք է ճանաչի փոխանցված ակտիվի գծով ցանկացած եկամուտ և ֆինանսական պարտավորության գծով կրած ցանկացած ծախս:

11.35 Եթե փոխանցողը ստացողին տրամադրում է ոչ դրամական գրավ (օրինակ՝ պարտքային կամ բաժնային գործիքներ), ապա փոխանցողի և ստացողի կողմից գրավի հաշվառումը կախված է այն բանից, թե արդյոք ստացողն իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, և թե արդյոք փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները: Փոխանցողը և ստացողը գրավը պետք է հաշվառեն հետևյալ կերպ՝

- ա) եթե ստացողը՝ ըստ պայմանագրի կամ ըստ սովորույթի, իրավունք ունի վաճառելու կամ վերագրավադրելու գրավը, փոխանցողը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում այդ ակտիվը պետք է վերադասակարգի մյուս ակտիվներից առանձին (օրինակ՝ որպես փոխառության տրված ակտիվ, գրավադրված բաժնային գործիքներ կամ հետգնման դեբիտորական պարտք)։

- բ) եթե ստացողը վաճառում է իր մոտ գրավադրված գրավը, ապա նա պետք է ճանաչի վաճառքից մուտքերը և իրական արժեքով չափվող պարտավորություն՝ ստացված գրավը վերադարձնելու իր պարտականության գծով.
- գ) եթե փոխանցողը չի կատարել իր պարտականությունները ըստ պայմանագրի պայմանների և այլևս իրավունք չունի հետգնելու գրավը, այն պետք է ապաճանաչի գրավը, իսկ ստացողը պետք է ճանաչի գրավը որպես իր ակտիվ, որը սկզբնապես չափվում է իրական արժեքով, կամ եթե այն արդեն վաճառել է գրավը՝ ապաճանաչի գրավը վերադարձնելու իր պարտականությունը.
- դ) բացառությամբ «գ» կետում նշվածի, փոխանցողը պետք է շարունակի հաշվառել գրավը որպես իր ակտիվ, իսկ ստացողը չպետք է ճանաչի գրավը որպես ակտիվ:

Օրինակ՝ փոխանցում, որը որակվում է որպես ապաճանաչման ենթակա

Կազմակերպությունը բանկին է վաճառում իր դեբիտորական պարտքերի մի խումբ՝ դրանց անվանական գումարից ցածր գումարով: Կազմակերպությունը շարունակում է բանկի անունից կառավարել դեբիտորներից հավաքագրումը, ներառյալ ամսական հաշվետվությունների ուղարկումը, իսկ բանկը կազմակերպությանը վճարում է շուկայական դրույքով վճար՝ դեբիտորական պարտքերը սպասարկելու համար: Կազմակերպությունը պարտավոր է անմիջապես բանկին փոխանցել հավաքագրված բոլոր գումարները, բայց բանկի նկատմամբ որևէ պարտականություն չի կրում պարտապանի կողմից վճարումների ուշացման կամ չվճարումների համար: Այս դեպքում կազմակերպությունը բանկին է փոխանցել դեբիտորական պարտքերի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Համապատասխանաբար, այն հանում է դեբիտորական պարտքերը իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից (այսինքն՝ ապաճանաչում է դրանք), և ցույց չի տալիս որևէ պարտավորություն բանկից ստացվող մուտքերի գծով: Կազմակերպությունը ճանաչում է կորուստ, որը հաշվարկվում է որպես դեբիտորական պարտքերի վաճառքի պահի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և բանկից ստացված մուտքերի միջև տարբերություն: Կազմակերպությունը ճանաչում է պարտավորություն այն չափով, որքանով այն միջոցներ է հավաքագրել պարտապաններից, սակայն դեռևս դրանք չի փոխանցել բանկին:

Օրինակ. փոխանցում, որը չի որակվում որպես ապաճանաչման ենթակա

Փաստերը նույնն են, ինչ նախորդ օրինակում, բացառությամբ այն բանի, որ կազմակերպությունը համաձայնվել է բանկից հետ գնել ցանկացած դեբիտորական պարտք, որի գծով պարտապանը հետաձգում է հիմնական գումարի կամ տոկոսի վճարումը ավելի քան 120 օր: Այս դեպքում կազմակերպությունը պահպանել է պարտապանների կողմից վճարումների ուշացման կամ չվճարումների ռիսկը, որը դեբիտորական պարտքերի հետ կապված հանդիսանում է նշանակալի ռիսկ: Համապատասխանաբար, կազմակերպությունը դեբիտորական պարտքերը չի դիտարկում որպես բանկին վաճառված և չի ապաճանաչում դրանք: Փոխարենը՝ բանկից մուտքերը դիտարկում է որպես դեբիտորական պարտքերով ապահովված վարկ: Կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել դեբիտորական պարտքերը որպես ակտիվ, մինչև դրանք կհավաքագրվեն կամ դուրս կգրվեն որպես անհավաքագրելի:

Ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչում

- 11.36 Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի ֆինանսական պարտավորությունը (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը) միայն այն դեպքում, երբ այն մարվել է, այսինքն՝ երբ պայմանագրով սահմանված պարտականությունը կատարվել է, չեղյալ է համարվել կամ ուժը կորցրել է:
- 11.37 Երբ գոյություն ունեցող փոխառուն և փոխատուն փոխանակում են նշանակալիորեն տարբեր պայմաններով ֆինանսական գործիքներ, կազմակերպությունները պետք է գործարքը հաշվառեն 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՝ վերագրելի է պարտապանի ֆինանսական դժվարություններին, թե ոչ) կազմակերպությունը պետք է հաշվառի որպես սկզբնական ֆինանսական պարտավորության մարում և նոր ֆինանսական պարտավորության ճանաչում:

11.38 Կազմակերպությունը մարված կամ մեկ այլ կողմին փոխանցված ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և վճարված փոխհատուցման (ներառյալ բոլոր փոխանցված ոչ դրամական ակտիվները կամ ստանձնած պարտավորությունները) միջև եղած ցանկացած տարբերություն պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

Բացահայտումներ

11.39 Ստորև բերված բացահայտումները հղումներ են կատարում իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների գծով բացահայտումներին: Կազմակերպությունները, որոնք ունեն միայն հիմնական ֆինանսական գործիքներ (և հետևաբար չեն կիրառում 12-րդ բաժինը), չեն ունենա իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող ֆինանսական պարտավորություններ և, հետևաբար, կարիք չեն ունենա կատարելու նման բացահայտումներ:

Ֆինանսական գործիքների գծով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտում

11.40 8.5 պարագրաֆի համաձայն՝ հաշվապահական **հաշվառման քաղաքականության** նշանակալի մասերի համառոտ նկարագրում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական գործիքների համար կիրառված չափման հիմունքը (կամ հիմունքները) և ֆինանսական գործիքների համար կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության այլ մոտեցումները, որոնք տեղին են՝ **ֆինանսական հաշվետվությունները** հասկանալու համար:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն. ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների կատեգորիաները

11.41 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարը՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում՝

- ա) ֆինանսական ակտիվներ, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով (11.14 պարագրաֆի «գ» կետի «i» ենթակետ, 12.8 և 12.9 պարագրաֆներ).
- բ) ֆինանսական ակտիվներ, որոնք ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքներ են (11.14 պարագրաֆի «ա» կետ).
- գ) ֆինանսական ակտիվներ, որոնք ինքնարժեքով՝ հանած արժեքը կումը, չափվող բաժնային գործիքներ են (11.14 պարագրաֆի «գ» կետի «ii» ենթակետ, 12.8 և 12.9 պարագրաֆներ).
- դ) ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով (12.8 և 12.9 պարագրաֆներ).
- ե) ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք չափվում են ամորտիզացված արժեքով (11.14 պարագրաֆի «ա» կետ).
- զ) փոխառության պարտավորվածություններ, որոնք չափվում են ինքնարժեքով՝ հանած արժեքը կումը (11.14 պարագրաֆի «բ» կետ):

11.42 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատելու ֆինանսական գործիքների նշանակալիությունը կազմակերպության **ֆինանսական վիճակի** և **արդյունքների** համար: Օրինակ՝

երկարաժամկետ պարտքի համար այդպիսի տեղեկատվությունը սովորաբար կներառի պարտքային գործիքի ժամկետները և պայմանները (օրինակ՝ տոկոսադրույքը, ժամկետները, մարման գրաֆիկը և պարտքային գործիքով կազմակերպության վրա դրված սահմանափակումները):

- 11.43 Իրական արժեքով չափվող բոլոր ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իրական արժեքի որոշման հիմունքը, օրինակ՝ գործող շուկայում գնանշված շուկայական գինը կամ գնահատման տեխնիկան: Երբ կիրառվում է գնահատման տեխնիկա, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն ենթադրությունները, որոնք կիրառվել են ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի իրական արժեքը որոշելիս: Օրինակ, եթե կիրառելի է, կազմակերպությունը բացահայտում է տեղեկատվություն վաղաժամկետ վճարումների չափերի, գնահատված պարտքային կորուստների չափերի, ինչպես նաև տոկոսադրույքների կամ զեղչման դրույքների հետ կապված ենթադրությունների վերաբերյալ:
- 11.44 Եթե իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափված բաժնային գործիքի համար իրական արժեքի արժանահավատ չափումը այլևս հնարավոր չէ, կամ հնարավոր չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, երբ տրամադրվում է այդպիսի ազատում, ապա ցանկացած ֆինանսական գործիքի համար, որն այլապես կպահանջվեր չափել իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, այդ ֆինանսական գործիքների հաշվեկշռային արժեքը և, եթե կիրառվել է անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումը, ապա նաև պատճառները, թե ինչու իրական արժեքի արժանահավատ չափումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր:

Ապաճանաչում

- 11.45 Եթե կազմակերպությունը մեկ այլ կողմին փոխանցել է ֆինանսական ակտիվներ որևէ գործարքի արդյունքում, որը չի որակվում ապաճանաչման համար (տե՛ս 11.33-11.35 պարագրաֆները), այդպիսի ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) ակտիվների բնույթը.
 - բ) սեփականության հետ կապված ռիսկերի ու հատույցների բնույթը, որոնց կազմակերպությունը մնում է ենթարկված.
 - գ) ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները և դրանց հետ կապված պարտավորությունները, որոնք կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել:

Գրավ

- 11.46 Եթե կազմակերպությունը գրավադրել է ֆինանսական ակտիվներ՝ որպես պարտավորությունների կամ **պայմանական պարտավորությունների** համար ապահովություն, այն պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) որպես ապահովություն գրավադրված ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը.
 - բ) գրավի հետ կապված ժամկետները և պայմանները:

Վճարման ենթակա փոխառությունների չվճարումներ ու խախտումներ

- 11.47 Հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչված **վճարման ենթակա փոխառությունների** համար, որոնց գծով կան պայմանների խախտումներ կամ հիմնական գումարի, տոկոսների, մարման հիմնադրամին չվճարումներ, կամ մարման ժամկետների խախտումներ, որոնք չեն կարգավորվել մինչև հաշվետու ամսաթիվը, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) այդ խախտումների կամ չվճարումների մանրամասները.
 - բ) դրանց հետ կապված վճարման ենթակա փոխառությունների հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ.
 - գ) արդյոք խախտումները կամ չվճարումները կարգավորվել են, կամ վճարման ենթակա

փոխառությունների պայմանները վերանայվել են մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների՝ հրապարակման համար հաստատումը:

Եկամտի, ծախսի, օգուտների կամ վնասների հոդվածներ

11.48 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի եկամտի, ծախսի, **օգուտների** կամ վնասների հետևյալ հոդվածները՝

- ա) եկամուտը, ծախսը, օգուտները կամ վնասները, ներառյալ իրական արժեքում փոփոխությունները, որոնք ճանաչվել են ստորև նշվածների գծով՝
 - i) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափող ֆինանսական ակտիվների.
 - ii) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափող ֆինանսական պարտավորությունների.
 - iii) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների.
 - iv) ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական պարտավորությունների.
- բ) ընդհանուր տոկոսային եկամուտը և ընդհանուր տոկոսային ծախսը (հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով) այն ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնք իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, չափվող չեն.
- գ) արժեզրկումից կորստի գումարը՝ ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով:

Բաժին 12

Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր

11-րդ և 12-րդ բաժինների գործողության ոլորտը

12.1 11-րդ՝ Հիմնական ֆինանսական գործիքներ և 12-րդ՝ Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր բաժինները միասին վերաբերում են **ֆինանսական գործիքների (ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ)** ճանաչմանը, ապաճանաչմանը, չափմանը և բացահայտմանը: 11-րդ բաժինը կիրառվում է հիմնական ֆինանսական գործիքների նկատմամբ և տեղին է բոլոր կազմակերպությունների համար: 12-րդ բաժինը կիրառվում է այլ, ավելի բարդ ֆինանսական գործիքների և գործարքների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունն իրականացնում է միայն հիմնական ֆինանսական գործիքների հետ կապված գործարքներ, 12-րդ բաժինը կիրառելի չէ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ այն կազմակերպությունները, որոնք ունեն միայն հիմնական ֆինանսական գործիքներ, պետք է դիտարկեն 12-րդ բաժնի գործողության ոլորտը՝ համոզվելու համար, որ իրենք ազատված են այդ բաժինը կիրառելուց:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

12.2 Կազմակերպությունը կիրառելու համար պետք է ընտրի ստորև նշվածներից որևէ մեկը՝

ա) 11-րդ և 12-րդ բաժինների պահանջներն ամբողջությամբ, կամ

բ) ՀՀՄՍ 39 *Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը* ստանդարտի ճանաչման և չափման դրույթները և 11-րդ ու 12-րդ բաժինների բացահայտման պահանջները,

իր բոլոր ֆինանսական գործիքները հաշվառելու համար: Կազմակերպության կողմից «ա»-ի կամ «բ»-ի ընտրությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է: 10.8-10.14-րդ պարագրաֆները պարունակում են պահանջներ՝ որոշելու համար, թե երբ է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տեղին, թե ինչպես պետք է հաշվառվի նման փոփոխությունը, ինչպես նաև ինչ տեղեկատվություն պետք է բացահայտվի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության վերաբերյալ:

12-րդ բաժնի գործողության ոլորտը

12.3 12-րդ բաժինը կիրառվում է բոլոր ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ ստորև նշվածների՝

ա) որոնք գտնվում են 11-րդ բաժնի գործողության ոլորտում.

բ) ներդրումներ **դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում**, որոնք հաշվառվում են 9-րդ Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, 14-րդ Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում կամ 15-րդ Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում բաժինների համաձայն.

գ) **աշխատակիցների հատուցումների** պլանների գծով գործատուների իրավունքներ ու պարտականություններ (տե՛ս 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը).

դ) իրավունքներ **ապահովագրության պայմանագրերի** ներքո, բացի ապահովագրական այնպիսի պայմանագրի, որը կարող է հանգեցնել որևէ կողմի վնասի, որպես պայմանագրային այն պայմանների արդյունք, որոնք կապված չեն՝

i) ապահովագրված ռիսկի փոփոխությունների հետ .

ii) արտարժույթի փոխարժեքների փոփոխությունների հետ, կամ

iii) կոնտրագենտներից մեկի կողմից չվճարումների հետ.

ե) ֆինանսական գործիքներ, որոնք բավարարում են կազմակերպության սեփական կապիտալի

սահմանմանը, ներառյալ՝ կազմակերպության կողմից **թողարկված բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի** սեփական կապիտալի բաղադրիչը (տե՛ս 22-րդ՝ *Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ* բաժինը)։

- զ) վարձակալություններ, որոնք գտնվում են 20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժնի գործողության ոլորտում: Հետևաբար 12-րդ բաժինը կիրառվում է այն վարձակալությունների նկատմամբ, որոնք կարող են հանգեցնել վարձատուի կամ վարձակալի վնասի, որպես պայմանագրային այն պայմանների արդյունք, որոնք կապված չեն՝
 - i) վարձակալված **ակտիվի** գնի փոփոխությունների հետ.
 - ii) արտարժույթի փոխարժեքների փոփոխությունների հետ, կամ
 - iii) փոփոխական շուկայական տոկոսադրույքների վրա հիմնված վարձավճարների փոփոխությունների հետ, կամ.
 - iv) կոնտրագենտներից մեկի կողմից չվճարումների հետ.
- է) պայմանական հատուցման պայմանագրեր՝ **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներում** (տե՛ս 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գույքի վրա հիմնված վճարումներ*): Այս ազատումը կիրառվում է միայն ձեռք բերողի նկատմամբ.
- ը) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների** ներքո պարտականություններ, որոնց նկատմամբ կիրառում է 26-րդ՝ *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* բաժինը.
- թ) փոխհատուցման ակտիվներ, որոնք հաշվառվում են 21-րդ՝ *Պահուստներ և պայմանականություններ* բաժնի համաձայն (տես՝ 21.9-րդ պարագրաֆը):

12.4 Ոչ ֆինանսական հողվածների, օրինակ՝ ապրանքների, **պաշարների** կամ **հիմնական միջոցների** գնման ու վաճառքի շատ պայմանագրեր բացառվում են սույն բաժնից, քանի որ դրանք ֆինանսական գործիքներ չեն: Այնուամենայնիվ, սույն բաժինը կիրառվում է բոլոր այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք գնորդին կամ վաճառողին ենթարկում են այնպիսի ռիսկերի, որոնք բնորոշ չեն նյութական ակտիվների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերին: Օրինակ՝ սույն բաժինը կիրառվում է այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք գնորդի կամ վաճառողի համար կարող են հանգեցնել կորուստների՝ որպես պայմանագրային պայմանների արդյունք, որոնք կապված չեն ոչ ֆինանսական հողվածի գնի փոփոխությունների հետ, արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետ, կամ կոնտրագենտներից մեկի կողմից չվճարումների հետ:

12.5 Ի լրումն 12.4 պարագրաֆում նկարագրված պայմանագրերի՝ սույն բաժինը կիրառվում է ոչ ֆինանսական հողվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերի նկատմամբ, եթե պայմանագիրը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ **դրամական միջոցներով** կամ մեկ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքների փոխանակմամբ, կարծես պայմանագրերը լինեին ֆինանսական գործիքներ, հետևյալ բացառությամբ. պայմանագրերը, որոնք կնքվել են և շարունակում են պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ մատակարարման նպատակով՝ համաձայն կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման պահանջների, սույն բաժնի նպատակներով ֆինանսական գործիքներ չեն:

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական ճանաչումը

12.6 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը միայն այն դեպքում, երբ այն դառնում է գործիքի պայմանագրային կողմ:

Սկզբնական չափում

12.7 Երբ ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնապես ճանաչվում է, կազմակերպությունը պետք է չափի այն դրա **իրական արժեքով**, որը սովորաբար գործարքի գինն է:

Հետագա չափում

- 12.8 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ կազմակերպությունը 12-րդ բաժնի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական գործիքները պետք է չափի իրական արժեքով և իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչի **շահույթում կամ վնասում**, բացառությամբ ստորև նշվածների.
- ա) հեջավորման փոխհարաբերությունում նախատեսված **հեջավորման գործիքների** իրական արժեքի որոշ փոփոխություններ, որոնք ըստ 12.23-րդ պարագրաֆի պահանջվում են ճանաչել **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում**,
 - բ) **բաժնային** գործիքներ, որոնք **հրապարակայնորեն** չեն **շրջանառվում**, և դրանց իրական արժեքը առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի չի կարող այլ կերպ արժանահավատորեն չափվել, ինչպես նաև այդպիսի գործիքների հետ կապված պայմանագրերը, որոնք, եթե իրագործվեն, կհանգեցնեն այդպիսի գործիքների տրամադրման, պետք է չափվեն ինքնարժեքով՝ հանած արժեքը կումը:
- 12.9 Եթե հրապարակայնորեն չշրջանառվող, բայց իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, չափված բաժնային գործիքի, կամ այդպիսի գործիքով կապված պայմանագրի համար, որը եթե իրագործվեր, կհանգեցնեք այդպիսի գործիքի տրամադրմանը, իրական արժեքի արժանահավատ չափումը առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի այլևս հնարավոր չէ, գործիքի իրական արժեքը, առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի վերջին արժանահավատորեն չափելի ամսաթվի դրությամբ, դիտվում է որպես գործիքի արժեք: Կազմակերպությունը պետք է չափի գործիքը այդ արժեքով՝ հանած արժեքը կումը, մինչև այն ի վիճակի կլինի որոշել իրական արժեքի արժանահավատ չափումը առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

Իրական արժեք

- 12.10 Կազմակերպությունը ինչպես սույն բաժնի, այնպես էլ 11-րդ բաժնի համաձայն իրական արժեքի չափումներն իրականացնելիս պետք է կիրառի 11.27-11.32 պարագրաֆներում ներկայացված իրական արժեքի մոտեցումները:
- 12.11 Ցպահանջ մարման ենթակա ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը, որն ավելի ցածր չէ, քան ցպահանջ վճարվելիք գումարը, զեղչվում է՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ առաջին անգամ կպահանջվի գումարի վճարումը:
- 12.12 Կազմակերպությունը իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, հետագայում չափվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական չափման մեջ չպետք է ներառի **գործարքի հետ կապված ծախսումները**: Եթե ակտիվի համար վճարումը հետաձգվում է կամ ֆինանսավորվում է մի տոկոսադրույքով, որը շուկայական տոկոսադրույք չէ, կազմակերպությունը ակտիվը սկզբնապես պետք է չափի շուկայական տոկոսադրույքով զեղչված ապագա վճարումների **ներկա արժեքով**:

Ինքնարժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով չափվող ֆինանսական գործիքի արժեքը կում

- 12.13 Կազմակերպությունը ինքնարժեքով չափվող ֆինանսական գործիքների՝ 11.21-11.26 պարագրաֆների արժեքը կումն մոտեցումները պետք է կիրառի սույն բաժնի համաձայն ինքնարժեքով՝ հանած արժեքը կումը, չափվող ֆինանսական գործիքների նկատմամբ:

Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչում

- 12.14 Կազմակերպությունը 11.33-11.38 պարագրաֆների **ապաճանաչման** պահանջները պետք է կիրառի այն ֆինանսական ակտիվների ու ֆինանսական պարտավորությունների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում է սույն բաժինը:

Հեջի հաշվառում

- 12.15 Եթե որոշակի չափանիշներ բավարարվում են, կազմակերպությունը կարող է նախատեսել **հեջավորման գործիքի** և **հեջավորված հոդվածի** միջև հեջավորման այնպիսի փոխհարաբերություն, որը կորակվի որպես հեջի հաշվառման ենթակա: Հեջի հաշվառումը թույլ է տալիս, որ հեջավորման գործիքի և հեջավորված հոդվածի գծով **օգուտը** կամ վնասը ճանաչվի միաժամանակ՝ շահույթում կամ վնասում:
- 12.16 Հեջի հաշվառման ենթակա որակվելու համար, կազմակերպությունը պետք է բավարարի հետևյալ բոլոր պայմանները՝
- ա) կազմակերպությունը նախատեսում և փաստաթղթավորում է հեջավորման փոխհարաբերությունն այնպես, որ հեջավորված ռիսկը, հեջավորված հոդվածը և հեջավորման գործիքը հստակ նույնականացվեն, և հեջավորված հոդվածի ռիսկը լինի հեջավորման գործիքով հեջավորված ռիսկը.
 - բ) հեջավորված ռիսկը 12.17 պարագրաֆում նկարագրված ռիսկերից մեկն է.
 - գ) հեջավորման գործիքն այնպիսին է, ինչպես նկարագրված է 12.18 պարագրաֆում.
 - դ) կազմակերպությունն ակնկալում է, որ հեջավորման գործիքը մեծապես արդյունավետ կլինի նախատեսված հեջավորված ռիսկը չեզոքացնելիս: **Հեջի արդյունավետությունը** այն աստիճանն է, որով հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները, որոնք վերագրելի են հեջավորված ռիսկին, չեզոքացվում են հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններով:
- 12.17 Սույն ՖՀՄՍ-ն թույլ է տալիս հեջի հաշվառում միայն հետևյալ ռիսկերի համար՝
- ա) ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի տոկոսադրույքի ռիսկ.
 - բ) արտարժույթային կամ տոկոսադրույքի ռիսկ՝ կայուն պարտավորվածության կամ **մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով**.
 - գ) գնային ռիսկ՝ իր կողմից պահվող ապրանքի գծով, կամ ապրանքի գնման կամ վաճառքի կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով.
 - դ) արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման արտարժույթային ռիսկ:
- Ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի արտարժույթային ռիսկը վերը նշված թվարկումներում չէ, քանի որ հեջի հաշվառումը չի ունենա որևէ նշանակալի ազդեցություն **ֆինանսական հաշվետվությունների** վրա: Ստացման ու վճարման ենթակա հիմնական հաշիվները, մուրհակները և փոխառությունները սովորաբար չափվում են ամորտիզացված արժեքով (տե՛ս 11.5 պարագրաֆի «դ» կետը): Սա կարող է ներառել արտարժույթով արտահայտված կրեդիտորական պարտքերը: 30.10 պարագրաֆը պահանջում է, որ փոխարժեքի փոփոխության հետևանքով կրեդիտորական պարտքի **հաշվեկշռային արժեքի** ցանկացած փոփոխություն ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Հետևաբար, և հեջավորման գործիքի (խաչաձև արժույթային սվոպ) իրական արժեքում փոփոխությունը, և փոխարժեքի փոփոխության հետևանքով կրեդիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունը պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում և պետք է միմյանց չեզոքացնեն, բացառությամբ սփոթ փոխարժեքի (որով չափվում է պարտավորությունը) և ֆորվարդ փոխարժեքի (որով չափվում է սվոպը) միջև տարբերության չափով:
- 12.18 Սույն ՖՀՄՍ-ն թույլ է տալիս հեջի հաշվառում միայն, եթե հեջավորման գործիքն ունի հետևյալ բոլոր ժամկետները և պայմանները՝
- ա) այն տոկոսադրույքի սվոպ է, արտարժույթի սվոպ, արտարժույթի փոխանակման ֆորվարդային պայմանագիր կամ ապրանքի փոխանակման ֆորվարդային պայմանագիր, որն ակնկալվում է, որ կլինի մեծապես արդյունավետ 12.17 պարագրաֆում ներկայացված ռիսկերը չեզոքացնելիս, որը նախատեսված է որպես հեջավորված ռիսկ.
 - բ) գործիքի կողմը հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ արտաքին կողմ է (այսինքն՝ արտաքին է **խմբի**, սեզմենտի կամ առանձին կազմակերպության նկատմամբ, որի համար ներկայացվում են հաշվետվություններ).

- գ) դրա **պայմանական մեծությունը** հավասար է հեջավորված հոդվածի հիմնական կամ պայմանական մեծության նախատեսված գումարին.
- դ) այն ունի սահմանված մարման ամսաթիվ, որն ավելի ուշ չէ, քան՝
 - i. հեջավորվող ֆինանսական գործիքի մարումը,
 - ii. ապրանքի գնման կամ վաճառքի պարտավորվածության ակնկալվող մարումը, կամ
 - iii. մեծապես հավանական կանխատեսված արտարժույթային կամ ապրանքային հեջավորվող գործարքի տեղի ունենալը.
- ե) այն չունի վաղաժամկետ վճարման, ժամկետից շուտ դադարեցման կամ երկարաձգման հատկանիշներ:

Ճանաչված ֆինանսական գործիքի հաստատուն տոկոսադրույքի ռիսկի կամ պահվող ապրանքի գծով ապրանքի գնային ռիսկի հեջ

- 12.19 Եթե 12.16 պարագրաֆի պայմանները բավարարվում են, և հեջավորված ռիսկը ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի հաստատուն տոկոսադրույքի ռիսկին կամ պահվող ապրանքի գծով ապրանքի գնային ռիսկին ենթարկվածությունն է, կազմակերպությունը պետք է՝
 - ա) հեջավորման գործիքը ճանաչի որպես ակտիվ կամ պարտավորություն և հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունը ճանաչի շահույթում կամ վնասում.
 - բ) հեջավորված ռիսկի հետ կապված հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի փոփոխությունը ճանաչի շահույթում կամ վնասում և միաժամանակ՝ որպես հեջավորված հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտում:
- 12.20 Եթե հեջավորված ռիսկը ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի հաստատուն տոկոսադրույքի ռիսկն է, կազմակերպությունը հեջավորման գործիքի գծով տոկոսադրույքի սվոպի պարբերական զուտ դրամական միջոցների մարումները պետք է ճանաչի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որում զուտ մարումները հաշվեգրվել են:
- 12.21 Կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի 12.19 պարագրաֆով նախատեսված հեջի հաշվառումը, եթե՝
 - ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրացել է, կամ վաճառվել է կամ դադարել է.
 - բ) հեջը այլևս չի բավարարում 12.16 պարագրաֆով հեջի հաշվառման համար նախատեսված պայմանները. կամ.
 - գ) կազմակերպությունը չեղյալ է համարել նախատեսումը:
- 12.22 Եթե հեջի հաշվառումը դադարեցվում է և հեջավորված հոդվածը ամորտիզացված արժեքով հաշվառված ակտիվ կամ պարտավորություն է, որը չի ապաճանաչվել, ցանկացած օգուտ կամ վնաս, որը ճանաչվել է որպես հեջավորված հոդվածի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտում, ամորտիզացվում է շահույթում կամ վնասում՝ հեջավորված գործիքի մնացորդային ժամկետի ընթացքում՝ կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը**:

Ճանաչված ֆինանսական գործիքի փոփոխուն տոկոսադրույքի ռիսկի, արտարժույթային ռիսկի կամ կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով ապրանքի գնային ռիսկի, կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման հեջ

- 12.23 Եթե 12.16 պարագրաֆի պայմանները բավարարվում են և հեջավորված ռիսկը՝
 - ա) ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի փոփոխուն տոկոսադրույքի ռիսկ է,
 - բ) կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով արտարժույթային ռիսկ է,

գ) կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով ապրանքի գնային ռիսկ է, կամ

դ) արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման արտարժույթային ռիսկ է,

կազմակերպությունը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում պետք է ճանաչի հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխության այն մասը, որը արդյունավետ է եղել՝ հեջավորված հողվածի գծով իրական արժեքի կամ ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները չեզոքացնելու համար: Կազմակերպությունը հեջի սկզբից ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի իրական արժեքի կուտակային փոփոխության նկատմամբ հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կուտակային փոփոխության ցանկացած գերազանցում (բացարձակ արժեքով) պետք է ճանաչի յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում (երբեմն կոչվում է հեջի անարդյունավետություն): Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված հեջավորումից օգուտը կամ վնասը պետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս, երբ հեջավորված հողվածը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն 12.25-րդ պարագրաֆի պահանջների: Սակայն, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված արտերկրյա ստորաբաժանման զուտ ներդրման հեջի հետ կապված ցանկացած փոխարժեքային տարբերության կուտակային գումար արտերկրյա ստորաբաժանման օտարման կամ մասնակի օտարման դեպքում չպետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս:

12.24 Եթե հեջավորված ռիսկը ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի փոփոխուն տոկոսադրույքի ռիսկն է, կազմակերպությունը հեջավորման գործիքի, որը տոկոսադրույքի սվոպն է, պարբերական զուտ դրամական միջոցների մարումները հետագայում պետք է ճանաչի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որում զուտ մարումները հաշվեգրվել են:

12.25 Կազմակերպությունը պետք է առաջընթաց դադարեցնի 12.23 պարագրաֆով նախատեսված հեջի հաշվառումը, եթե՝

ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրացել է, կամ վաճառվել կամ դադարել է.

բ) հեջն այլևս չի բավարարում 12.16 պարագրաֆով հեջի հաշվառման համար նախատեսված չափանիշները.

գ) կանխատեսված գործարքի հեջի դեպքում, կանխատեսված գործարքն այլևս մեծապես հավանական չէ, կամ

դ) կազմակերպությունը չեղյալ է համարել նախատեսումը:

Եթե այլևս չի ակնկալվում, որ կանխատեսված գործարքը տեղի կունենա, կամ եթե ամորտիզացված արժեքով չափվող հեջավորված պարտքային գործիքը ապաճանաչվում է, հեջավորման գործիքի գծով ցանկացած օգուտ կամ վնաս, որը ճանաչվել էր այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, պետք է վերադասակարգվի որպես շահույթ կամ վնաս:

Բացահայտումներ

12.26 Սույն բաժինը կիրառող կազմակերպությունը պետք է կատարի 11-րդ բաժնում պահանջվող բոլոր բացահայտումները՝ այդ բացահայտումներում ներառելով ֆինանսական գործիքները, որոնք սույն բաժնի գործողության ոլորտում են, ինչպես նաև նրանք, որոնք 11-րդ բաժնի գործողության ոլորտում են: Ի լրումն, եթե կազմակերպությունը կիրառում է հեջի հաշվառում, այն պետք է կատարի 12.27-12.29 պարագրաֆների լրացուցիչ բացահայտումները:

12.27 Կազմակերպությունը 12.17 պարագրաֆում նկարագրված ռիսկերի չորս տեսակներից յուրաքանչյուրի համար առանձին պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) հեջի նկարագրությունը.

բ) որպես հեջավորման գործիքներ նախատեսված ֆինանսական գործիքների նկարագրությունը և դրանց իրական արժեքները **հաշվետու ամսաթվի դրությամբ**.

գ) հեջավորված ռիսկերի բնույթը, ներառյալ հեջավորված հողվածի նկարագրությունը:

12.28 Եթե կազմակերպությունը հաստատուն տոկոսադրույքի ռիսկի կամ պահվող ապրանքի գծով ապրանքի

գնային ռիսկի հեջի համար կիրառում է հեջի հաշվառում (12.19-12.22 պարագրաֆներ), այն պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխության գումարը.

բ) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի փոփոխության գումարը:

12.29 Եթե կազմակերպությունը փոփոխուն տոկոսադրույքի ռիսկի, արտարժույթային ռիսկի, կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով ապրանքի գնային ռիսկի, կամ արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման համար կիրառում է հեջի հաշվառում (12.23-12.25 պարագրաֆներ), այն պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) ժամանակաշրջանները, երբ ակնկալվում է, որ կառաջանան դրամական միջոցների հոսքերը, և երբ ակնկալվում է, որ դրանք ազդեցություն կունենան շահույթի կամ վնասի վրա.

բ) ցանկացած կանխատեսված գործարքի նկարագրություն, որի համար նախկինում կիրառվել է հեջի հաշվառում, բայց որն այլևս չի ակնկալվում, որ տեղի կունենա.

գ) հեջավորման գործիքի իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (12.23 պարագրաֆ).

դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես շահույթ կամ վնաս վերադասակարգված գումարը (12.23 և 12.25 պարագրաֆներ).

ե) ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի իրական արժեքում կուտակային փոփոխության նկատմամբ հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կուտակային փոփոխության ցանկացած գերազանցման գումարը, որը ճանաչվել է ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում (12.24 պարագրաֆ):

Բաժին 13

Պաշարներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 13.1 Սույն բաժինը սահմանում է **պաշարների** ճանաչման և չափման սկզբունքները: Պաշարները այն **ակտիվներն** են, որոնք՝
- ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար.
 - բ) արտադրության ընթացքում են նման վաճառքի համար. կամ
 - գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:
- 13.2 Սույն բաժինը կիրառվում է բոլոր պաշարների նկատմամբ, բացառությամբ՝
- ա) **կառուցման պայմանագրերի** գծով անավարտ աշխատանքների, ներառյալ անմիջականորեն դրա հետ կապված ծառայությունների պայմանագրերը (տե՛ս 23-րդ՝ Հասույթ բաժինը).
 - բ) **ֆինանսական գործիքների** (տե՛ս 11-րդ՝ Հիմնական ֆինանսական գործիքներ և 12-րդ՝ Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր բաժինները).
 - գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված **կենսաբանական ակտիվների** և բերքահավաքի պահին **գյուղատնտեսական արտադրանքի** (տե՛ս 34-րդ՝ Մասնագիտացված գործունեություններ բաժինը):
- 13.3 Սույն բաժինը չի կիրառվում այն պաշարների **չափման** նկատմամբ, որոնք պահվում են՝
- ա) գյուղատնտեսական և անտառային տնտեսության արտադրանք, բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանք, ինչպես նաև օգտակար հանածոներ և վերամշակված օգտակար հանածոներ արտադրողների կողմից՝ այնքանով, որքանով դրանք չափվում են **իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, շահույթի** կամ **վնասի** միջոցով, կամ
 - բ) ապրանքային բրոքերների և դիլերների կողմից, ովքեր իրենց պաշարները չափում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, շահույթի կամ վնասի միջոցով:

Պաշարների չափումը

- 13.4 Կազմակերպությունը պաշարները պետք է չափի ինքնարժեքից և գնահատված վաճառքի գնից՝ հանած համալրման և վաճառքի գնահատված ծախսումները, նվազագույնով:

Պաշարների ինքնարժեքը

- 13.5 Կազմակերպությունը պաշարների ինքնարժեքում պետք է ներառի ձեռքբերման, վերամշակման բոլոր ծախսումները և պաշարները ներկա գտնվելու վայր և վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր այլ ծախսումները:

Ձեռքբերման ծախսումներ

- 13.6 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, բեռնմանբեռնաթափման և այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են ապրանքների, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ: Ձեռքբերման ծախսումները որոշելիս առևտրային զեղչերը, գների իջեցումները և նմանատիպ այլ հոդվածներ հանվում են:

13.7 Կազմակերպությունը կարող է պաշարներ ձեռք բերել հետաձգված մարման պայմանով: Որոշ դեպքերում պայմանավորվածությունը, ըստ էության, ներառում է չհիշատակված ֆինանսավորման տարր, օրինակ՝ վճարման սովորական պայմաններում ձեռքբերման գնի և հետաձգված մարման գումարի տարբերությունը: Նման դեպքերում տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային **ծախս** ֆինանսավորման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում և չի ավելացվում պաշարների ինքնարժեքին:

Վերամշակման ծախսումներ

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

Արտադրական վերադիր ծախսումների բաշխում

13.9 Կազմակերպությունը հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները պետք է բաշխի վերամշակման ծախսումների վրա՝ հիմք ընդունելով արտադրական հզորությունների նորմալ մակարդակը: Հզորությունների նորմալ մակարդակը արտադրության սպասվելիք ծավալն է, որին նորմալ հանգամանքների դեպքում ակնկալվում 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 հզորությունների նորմալ մակարդակին: Յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը չի ավելանում ցածր արտադրողականության կամ արտադրության պարապորդի 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:

Համատեղ արտադրանք և երկրորդական արտադրանք

13.10 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 վերամշակվող հումքի ծախսումները կամ վերամշակման ծախսումները, կազմակերպությունը դրանք ըստ արտադրատեսակների պետք է բաշխի խելամիտ և հետևողական հիմունքով: Բաշխումը կարող է հիմնվել, օրինակ, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի վաճառքի արժեքի համամասնության վրա՝ կամ արտադրական գործընթացի փուլում, երբ յուրաքանչյուր արտադրատեսակ արդեն կարելի է տարբերակել, կամ՝ արտադրության ավարտի պահին: Երկրորդական արտադրատեսակների մեծամասնությունն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում կազմակերպությունը դրանք պետք է չափի վաճառքի գնով՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, և այդ գումարը հանի հիմնական արտադրատեսակի ինքնարժեքից: Արդյունքում

հիմնական արտադրատեսակի **հաշվեկշռային արժեքը** ոչ **էականորեն** է տարբերվում իր ինքնարժեքից:

Պաշարների ինքնարժեքում ներառվող այլ ծախսումներ

- 13.11 Կազմակերպությունը պաշարների ինքնարժեքում այլ ծախսումներ ներառում է միայն այնքանով, որքանով դրանք կատարվել են՝ պաշարները ներկա գտնվելու վայր և պատշաճ վիճակի բերելու համար:
- 13.12 12.19 պարագրաֆի «բ» կետը նախատեսում է, որ, որոշ հանգամանքներում, հաստատուն տոկոսադրույքի ռիսկի կամ պահվող ապրանքի գծով ապրանքի գնային ռիսկի **հեջավորման գործիքի իրական արժեքի** փոփոխությունը ճշգրտի ապրանքի հաշվեկշռային արժեքը:

Պաշարների ինքնարժեքում չներառվող ծախսումներ

- 13.13 Պաշարների ինքնարժեքում չներառվող և դրանց կատարման ժամանակաշրջանում ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝
- ա) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և արտադրական այլ ծախսումների գերաճախսի հետ.
 - բ) պահպանման ծախսումները, բացառությամբ եթե դրանք անհրաժեշտ են արտադրության գործընթացի ընթացքում՝ 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:

Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը

- 13.14 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

- 13.15 34-րդ բաժինը պահանջում է, որ այն պաշարները, որոնք ներառում են կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից կազմակերպության կողմից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանք, պետք է չափվեն սկզբնապես **ճանաչման** պահին դրանց իրական արժեքով՝ հանած բերքահավաքի պահին վաճառքի գնահատված ծախսումները: Վերը նշվածը, սույն բաժնի կիրառման առումով, դառնում է պաշարների ինքնարժեքը այդ ամսաթվի դրությամբ:

Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, օրինակ՝ ստանդարտ ծախսումների մեթոդ, մանրածախ մեթոդ և ամենավերջին գնման գնի մեթոդ

- 13.16 Կազմակերպությունը պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, ինչպիսիք են ստանդարտ ծախսումների մեթոդը, մանրածախ մեթոդը կամ ամենավերջին գնման գնի մեթոդը, կարող է օգտագործել, եթե արդյունքները մոտավորապես հավասար են ինքնարժեքին: Ստանդարտ ծախսումները

հաշվի են առնում հումքի և նյութերի, աշխատուժի, արդյունավետության և հզորության օգտագործման նորմալ մակարդակը: Դրանք պարբերաբար վերլուծվում են և, անհրաժեշտության դեպքում, վերանայվում են՝ արդի պայմաններից ելնելով: Մանրաձախ մեթոդի համաձայն՝ ինքնարժեքը չափվում է պաշարների վաճառքի գնով հաշվարկված արժեքը ընդհանուր հավելագնի համապատասխան տոկոսով նվազեցնելու միջոցով:

Ինքնարժեքի բանաձևերը

- 13.17 Կազմակերպությունը սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար արտադրված և նախատեսված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը պետք է չափի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով:
- 13.18 Կազմակերպությունը պաշարների ինքնարժեքը, բացի 13.17 պարագրաֆում նշվածներից, պետք է չափի՝ 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: Տարաբնույթ կամ տարբեր կիրառություն ունեցող պաշարների դեպքում ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը կարող է արդարացված լինել: «Վերջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ԼԻՖՈ) մեթոդը սույն ՖՀՄՍ-ով չի թույլատրվում:

Պաշարների արժեզրկում

- 13.19 27.2-27.4 պարագրաֆները պահանջում են, որ կազմակերպությունը յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջում գնահատի՝ արդյոք պաշարները արժեզրկված են, այսինքն՝ հաշվեկշռային արժեքը ոչ ամբողջովին է փոխհատուցելի (օրինակ՝ քանի որ վնասվել են, հնացել են, կամ վաճառքի գները նվազել են): Եթե պաշարների որևէ հոդված (կամ հոդվածների խումբ) արժեզրկվել է, այդ պարագրաֆները պահանջում են, որ կազմակերպությունը պաշարները չափի դրանց վաճառքի գնով՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, և ճանաչի **արժեզրկումից կորուստ**: Այդ պարագրաֆները նաև պահանջում են որոշ հանգամանքներում նախորդ արժեզրկման հակադարձում:

Որպես ծախս ճանաչելը

- 13.20 Երբ պաշարները վաճառվում են, կազմակերպությունը այդ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճանաչի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչում է դրանց հետ կապված **հասույթը**:
- 13.21 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 հետագայում հաշվառվում են սույն ՖՀՄՍ-ի՝ այդ տիպի ակտիվներին վերաբերող բաժնի համաձայն:

Բացահայտումներ

- 13.22 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- 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) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը.
 - դ) 27-րդ բաժնի համաձայն շահույթում կամ վնասում ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստները.
 - ե) որպես **պարտավորությունների** երաշխիք գրավադրված պաշարների հաշվեկշռային արժեքի

հանրագումարը:

Բաժին 14

Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

14.1 Սույն բաժինը կիրառվում է **համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում** և ներդրողի, որը մայր կազմակերպությունն է, բայց ունի ներդրում մեկ կամ մի քանի **ասոցիացված կազմակերպություններում**, ֆինանսական հաշվետվություններում ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառման համար: 9.26 պարագրաֆը սահմանում է պահանջներ՝ **առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում** ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելու համար:

Սահմանված ասոցիացված կազմակերպություններ

14.2 Ասոցիացված կազմակերպությունը կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ոչ **դուստր կազմակերպություն**, և ոչ էլ՝ բաժնեմաս **համատեղ ձեռնարկման** մեջ:

14.3 Նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունմանը մասնակցելու իրավունքն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների **վերահսկողությունը** կամ **համատեղ վերահսկողությունը**:

ա) Եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ասոցիացված կազմակերպության քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա համարվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդպես չէ:

բ) Եվ հակառակը՝ եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ասոցիացված կազմակերպության քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա համարվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ այդպիսի ազդեցությունը հստակորեն կարելի է ցուցադրել:

գ) Մեկ այլ ներդրողին զգալի բաժնեմաս կամ բաժնեմասերի մեծամասնությունը պատկանելը չի բացառում ներդրողի՝ նշանակալի ազդեցություն ունենալը:

Չափում. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

14.4 Ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր բոլոր ներդրումները պետք է հաշվառի՝ կիրառելով ստորև նշվածներից մեկը՝

ա) ինքնարժեքի մոդելը՝ ներկայացված 14.5 պարագրաֆում.

բ) բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ ներկայացված 14.8 պարագրաֆում.

գ) **իրական արժեքի** մոդելը՝ ներկայացված 14.9 պարագրաֆում:

Ինքնարժեքի մոդել

14.5 Ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր ներդրումները, բացառությամբ նրանց, որոնց համար առկա է հրապարակված գնանշումներ (տե՛ս 14.7 պարագրաֆը), պետք է չափի ինքնարժեքով՝ հանած կուտակված **արժեզրկումից կորուստները**՝ ճանաչված 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժնի համաձայն:

14.6 Ներդրողը ներդրումներից ստացվող շահաբաժինները և այլ բաշխումներ պետք է ճանաչի որպես **եկամուտ**՝ առանց հաշվի առնելու, թե արդյոք ասոցիացված կազմակերպության կուտակված շահույթները, որոնցից կատարվում են բաշխումները, առաջացել են մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը, թե՛

դրանից հետո:

- 14.7 Ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր այն ներդրումները, որոնց համար առկա է հրապարակված գնանշումներ, պետք է չափի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը (տե՛ս 14.9 պարագրաֆը):

Բաժնեմասնակցության մեթոդ

- 14.8 Հաշվապահական հաշվառման բաժնեմասնակցության մեթոդի համաձայն՝ սեփական կապիտալում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է գործարքի գնով (ներառյալ **գործարքի հետ կապված ծախսումները**), և հետագայում ճշգրտվում է՝ արտացոլելու համար ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի **շահույթի կամ վնասի** և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաժինը:

ա) *Բաշխումներ և հաշվեկշռային արժեքի այլ ճշգրտումներ.* ասոցիացված կազմակերպությունից ստացվող բաշխումները նվազեցնում են ներդրման **հաշվեկշռային արժեքը**: Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումներ կարող է պահանջվել նաև որպես հետևանք ասոցիացված կազմակերպության սեփական կապիտալում այն փոփոխությունների, որոնք առաջանում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածներից:

բ) *Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ.* չնայած պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները դիտարկվում են նշանակալի ազդեցության առկայությունը որոշելիս, ներդրողը պետք է չափի ասոցիացված կազմակերպության շահույթի կամ վնասի իր բաժինը և ասոցիացված կազմակերպության սեփական կապիտալի փոփոխությունների իր բաժինը՝ առկա տիրապետվող բաժնեմասերի հիման վրա: Այս չափումները չպետք է արտացոլեն պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

գ) *Թաքնված գուդվիլ և իրական արժեքի ճշգրտումներ.* ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրում ձեռք բերելիս ներդրողը պետք է հաշվառի ձեռքբերման արժեքի և ասոցիացված կազմակերպության որոշելի զուտ ակտիվների ներդրողի բաժնի իրական արժեքների միջև եղած ցանկացած տարբերություն (դրական կամ բացասական)՝ 19.22-19.24 պարագրաֆների համաձայն: Ներդրողը ձեռքբերումից հետո պետք է ճշգրտի ասոցիացված կազմակերպության շահույթի կամ վնասի իր բաժինը՝ ասոցիացված կազմակերպության մաշվող կամ ամորտիզացվող ակտիվների (ներառյալ **գուդվիլը**) գծով լրացուցիչ **մաշվածություն** կամ **ամորտիզացիա** հաշվառելու համար՝ հիմք ընդունելով դրանց հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ իրական արժեքի գերազանցումը ներդրման ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

դ) *Արժեզրկում.* Եթե առկա է որևէ հայտանիշ, որ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել, ներդրողը, 27-րդ բաժնի համաձայն, պետք է արժեզրկման ստուգում իրականացնի ներդրման ամբողջ հաշվեկշռային արժեքի համար՝ որպես առանձին ակտիվ: Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքում որպես մաս ներառված ցանկացած գուդվիլ առանձին չի ստուգվում արժեզրկման համար, այլ ստուգվում է որպես ներդրման՝ որպես մեկ ամբողջության, արժեզրկման ստուգման մաս:

ե) *Ասոցիացված կազմակերպության հետ ներդրողի գործարքներ.* Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը հաշվառվում է՝ կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, ներդրողը պետք է փոխբացառի ներքևից վերև (ասոցիացված կազմակերպությունից դեպի ներդրող) և վերևից ներքև (ներդրողից դեպի ասոցիացված կազմակերպություն) գործարքների գծով չիրացված շահույթներն ու վնասները՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի մասնակցության չափով: Այդպիսի գործարքների գծով չիրացված վնասները կարող են վկայել փոխանցված ակտիվի արժեզրկված լինելը:

զ) *Ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթիվը.* բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ներդրողը պետք է օգտագործի ասոցիացված կազմակերպության այն ամսաթվի դրությամբ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները, որի դրությամբ պատրաստվում են ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունները, բացառությամբ եթե այդպես վարվելը **անիրագործելի է**: Եթե դա անիրագործելի է, ներդրողը պետք է օգտագործի

ասոցիացված կազմակերպության ամենավերջին հասանելի ֆինանսական հաշվետվությունները՝ կատարելով ճշգրտումներ՝ արտացոլելու համար հաշվառման ժամանակաշրջանների ավարտների միջև ցանկացած նշանակալի գործարքների կամ տեղի ունեցած դեպքերի ազդեցությունը:

- է) *Ասոցիացված կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը.* Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է ներդրողի քաղաքականությունից, ներդրողը պետք է ճշգրտի ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները՝ արտացոլելու համար ներդրողի՝ բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման նպատակով ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, բացառությամբ եթե այդպես վարվելը անիրագործելի է:
- ը) *Վնասների գերազանցելը ներդրմանը.* Եթե ասոցիացված կազմակերպության վնասներում ներդրողի բաժինը հավասար է կամ գերազանցում է ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման հաշվեկշռային արժեքը, ներդրողը պետք է դադարեցնի ճանաչել հետագա վնասների իր բաժինը: Ներդրողի մասնակցությունը մինչև զրո նվազեցնելուց հետո լրացուցիչ վնասները ներդրողը պետք է ճանաչի պահուստի միջոցով (տես 21-րդ՝ *Պահուստներ և պայմանականություններ* բաժինը) միայն այնքանով, որքանով ներդրողը կրում է իրավական կամ **կառուցողական պարտականություններ**, կամ ունի ասոցիացված կազմակերպության անունից կատարված վճարումներ: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը հետագայում հայտարարում է շահույթներ, ներդրողը պետք է վերսկսի այդ շահույթների իր բաժնի ճանաչումը միայն այն բանից հետո, երբ շահույթների իր բաժինը հավասարվում է չճանաչված վնասների բաժնին:
- թ) *Բաժնեմասնակցության մեթոդի դադարեցում.* ներդրողը պետք է դադարի կիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը այն ամսաթվից, երբ դադարում է նշանակալի ազդեցությունը:
 - i. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը դառնում է դուստր կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, ներդրողը պետք է վերաչափի իր՝ նախկինում ունեցած բաժնային մասնակցությունը իրական արժեքով և ճանաչի արդյունքում առաջացող **օգուտը** կամ վնասը, եթե այդպիսին կա, շահույթում կամ վնասում:
 - ii. Եթե ներդրողը կորցնում է ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ նշանակալի ազդեցությունը՝ որպես ամբողջական կամ մասնակի օտարման արդյունք, այն պետք է ապաճանաչի այդ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը և շահույթում կամ վնասում ճանաչի մի կողմից՝ ստացված մուտքերի գումարի և ցանկացած պահված մասնակցության իրական արժեքի, և մյուս կողմից՝ նշանակալի ազդեցությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի միջև եղած տարբերությունը: Այնուհետև, ներդրողը պետք է հաշվառի ցանկացած պահված մասնակցություն՝ կիրառելով 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* և 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինները, որը տեղին է:
 - iii. Եթե ներդրողը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը այլ պատճառով, քան իր ներդրումների մասնակի օտարումը, ներդրողը ներդրման հաշվեկշռային արժեքը այդ ամսաթվի դրությամբ պետք է դիտարկի որպես նոր արժեքի հիմք և պետք է հաշվառի ներդրումը՝ կիրառելով 11-րդ և 12-րդ բաժինները, որը տեղին է:

Իրական արժեքի մոդել

- 14.9 Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է, ներդրողը այն պետք է չափի գործարքի գնով: Գործարքի գինը չի ներառում գործարքի հետ կապված ծախսումները:
- 14.10 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ ներդրողը ասոցիացված կազմակերպություններում իր ներդրումները պետք է չափի իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում, կիրառելով 11.27-11.32 պարագրաֆների իրական արժեքի գնահատման մոտեցումները: Իրական արժեքի մոդել կիրառող ներդրողը պետք է կիրառի ինքնարժեքի մոդելը ասոցիացված կազմակերպությունում այն ներդրման նկատմամբ, որի համար իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

14.11 Ներդրողը ստացիացված կազմակերպություններում ներդրումները պետք է դասակարգի որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ:

Բացահայտումներ

14.12 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) սոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը**.
- բ) սոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների **հաշվեկշռային արժեքը** (տե՛ս 4.2 պարագրաֆի «Ժ» կետը).
- գ) սոցիացված կազմակերպություններում բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառմամբ հաշվառված ներդրումների իրական արժեքը, որոնց համար առկա են հրապարակված գնանշումներ:

14.13 Ասոցիացված կազմակերպություններում՝ ինքնարժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների համար, ներդրողը պետք է բացահայտի որպես եկամուտ ճանաչված շահաբաժինների և այլ բաշխումների գումարը:

14.14 Ասոցիացված կազմակերպություններում՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառված ներդրումների համար, ներդրողը առանձին պետք է բացահայտի այդպիսի սոցիացված կազմակերպությունների շահույթի կամ վնասի իր բաժինը և այդպիսի սոցիացված կազմակերպությունների ցանկացած **ընդհատված գործունեության** իր բաժինը:

14.15 Ասոցիացված կազմակերպություններում՝ իրական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների համար, ներդրողը պետք է կատարի 11.41-11.44 պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները: Եթե ներդրողը 14.10-րդ պարագրաֆում նկարագրված անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումը կիրառի սոցիացված կազմակերպությունների նկատմամբ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը, և այն, թե ինչու իրական արժեքի չափումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր, ինչպես նաև ինքնարժեքի մոդելի համաձայն հաշվառված սոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը:

Բաժին 15

Ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

15.1 Սույն բաժինը կիրառվում է **համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում** և ներդրողի, որը մայր կազմակերպություն չէ, բայց ունի **ձեռնարկողի** մասնակցություն մեկ կամ մի քանի համատեղ ձեռնարկումներում, ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ ձեռնարկումները հաշվառելու համար: 9.26 պարագրաֆը սահմանում է պահանջներ՝ **առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում** համատեղ ձեռնարկումներում ձեռնարկողի մասնակցությունը հաշվառելու համար:

Սահմանված համատեղ ձեռնարկումներ

15.2 **Համատեղ վերահսկողությունը** տնտեսական գործունեության նկատմամբ **վերահսկողության**՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է և գոյություն ունի միայն, երբ այդ գործունեությանը վերաբերող ռազմավարական ֆինանսական և գործառնական որոշումների ընդունման համար պահանջվում է վերահսկողությունը կիսող կողմերի (ձեռնարկողների) միաձայն համաձայնություն:

15.3 Համատեղ ձեռնարկումը պայմանագրային համաձայնություն է, համաձայն որի՝ երկու կամ ավելի կողմեր ձեռնարկում են տնտեսական գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկողության: Համատեղ ձեռնարկումները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր՝ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ, համատեղ վերահսկվող **ակտիվներ** կամ **համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ**:

Համատեղ վերահսկվող գործառնություններ

15.4 Որոշ համատեղ ձեռնարկումների գործունեությունը նախատեսում է ձեռնարկողների ակտիվների և այլ ռեսուրսների օգտագործում, այլ ոչ թե ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության, կամ մի ֆինանսական կառուցվածքի հիմնադրում, որն առանձին է ձեռնարկողներից: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող օգտագործում է իր սեփական **հիմնական միջոցները** և ունի իր սեփական **պաշարները**: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող նաև կատարում է իր սեփական **ծախսերը** և ստանձնում պարտավորություններ, ինչպես նաև հայթայթում իր սեփական ֆինանսական միջոցները, ինչն իր սեփական պարտականությունն է: Համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը կարող է իրականացվել ձեռնարկողի աշխատակիցների կողմից՝ ձեռնարկողի նմանատիպ գործունեությանը զուգընթաց: Համատեղ ձեռնարկման համաձայնությունը սովորաբար նախատեսում է, թե ինչպես պետք է ձեռնարկողների միջև բաշխվեն համատեղ արտադրանքի վաճառքից **հասույթը** և համատեղ կրած ծախսերը:

15.5 Համատեղ վերահսկվող գործառնություններում մասնակցությունների գծով ձեռնարկողը իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝

ա) իր կողմից վերահսկվող ակտիվները և իր ստանձնած պարտավորությունները:

բ) իր կրած ծախսերը և իր բաժինը այն **եկամտում**, որը նա վաստակում է համատեղ ձեռնարկման ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքից:

Համատեղ վերահսկվող ակտիվներ

15.6 Որոշ համատեղ ձեռնարկումներ ենթադրում են ձեռնարկողների կողմից համատեղ ձեռնարկմանը հատկացված կամ այդ նպատակով գնված և համատեղ ձեռնարկման նպատակների համար նախատեսված մեկ կամ մի քանի ակտիվների համատեղ վերահսկողություն և հաճախ նաև համատեղ սեփականություն:

15.7 Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում մասնակցությունների գծով ձեռնարկողը իր ֆինանսական

հաշվետվություններում պետք է ճանաչի՝

- ա) համատեղ վերահսկվող ակտիվների իր բաժինը՝ դասակարգված ակտիվների բնույթին համապատասխան,
- բ) իր ստանձնած պարտավորությունները.
- գ) համատեղ ձեռնարկման գծով այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը.
- դ) համատեղ ձեռնարկման արդյունքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված եկամուտը՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ միասին.
- ե) համատեղ ձեռնարկման մեջ իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը:

Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ

15.8 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկում է, որը ենթադրում է ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության հիմնադրում, որում յուրաքանչյուր ձեռնարկող ունի մասնակցություն: Կազմակերպությունը գործում է նույն եղանակով, ինչ՝ այլ կազմակերպությունները, բացառությամբ այն բանի, որ ձեռնարկողների միջև պայմանագրային համաձայնությունը կազմակերպության տնտեսական գործունեության նկատմամբ սահմանում է համատեղ վերահսկողություն :

Չափում. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

15.9 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր բոլոր մասնակցությունները պետք է հաշվառի՝ կիրառելով ստորև նշվածներից մեկը՝

- ա) ինքնարժեքի մոդելը՝ ներկայացված 15.10 պարագրաֆում.
- բ) բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ ներկայացված 15.13 պարագրաֆում.
- գ) **իրական արժեքի մոդելը**՝ ներկայացված 15.14 պարագրաֆում:

Ինքնարժեքի մոդել

15.10 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր ներդրումները, բացառությամբ նրանց, որոնց համար առկա է հրապարակված գնանշումներ (տե՛ս 15.12 պարագրաֆը), պետք է չափի ինքնարժեքով՝ հանած կուտակված **արժեզրկումից կորուստները**, ճանաչված 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժնի համաձայն:

15.11 Ներդրողը ներդրումներից ստացվող բաշխումները պետք է ճանաչի որպես եկամուտ՝ առանց հաշվի առնելու, թե արդյոք համատեղ վերահսկվող կազմակերպության կուտակված շահույթները, որոնցից կատարվում են բաշխումները, առաջացել են մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը, թե՛ դրանից հետո:

15.12 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր այն ներդրումները, որոնց համար առկա է հրապարակված գնանշումներ, պետք է չափի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը (տե՛ս 15.14 պարագրաֆը):

Բաժնեմասնակցության մեթոդ

15.13 Ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր ներդրումները պետք է չափի բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ կիրառելով 14.8 պարագրաֆի ընթացակարգերը («նշանակալի ազդեցությանը» հղումները փոխարինելով «համատեղ վերահսկողություն»-ով):

Իրական արժեքի մոդել

15.14 Երբ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է, ձեռնարկողը այն պետք է չափի գործարքի գնով: Գործարքի գինը չի ներառում **գործարքի հետ կապված**

Ճախսումները:

15.15 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր ներդրումները պետք է չափի իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով **շահույթում կամ վնասում**, կիրառելով 11.27-11.32 պարագրաֆների իրական արժեքի **գնահատման** մոտեցումները: Իրական արժեքի մոդել կիրառող ձեռնարկողը պետք է կիրառի ինքնարժեքի մոդելը համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում այն ներդրման նկատմամբ, որի համար իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է՝ առանց անհարկի ձախսումների կամ ջանքերի:

Գործարքներ ձեռնարկողի և համատեղ ձեռնարկման միջև

15.16 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկման մեջ ներդնում կամ վերջինիս վաճառում է ակտիվներ, գործարքի գծով **օգուտի** կամ կորստի որևէ մասի **ճանաչումը** պետք է արտացոլի գործարքի բովանդակությունը: Երբ ակտիվները պահվում են համատեղ ձեռնարկման կողմից, և երբ ձեռնարկողը փոխանցել է սեփականության հետ կապված նշանակալի դիսկերն ու հատույցները, ձեռնարկողը պետք է ճանաչի օգուտի կամ կորստի միայն այն մասը, որը վերագրվում է այլ ձեռնարկողների մասնակցությանը: Ձեռնարկողը պետք է ճանաչի կորստի ամբողջ գումարը, երբ ներդրումը կամ վաճառքը վկայում է արժեզրկումից կորստի մասին:

15.17 Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումից ակտիվներ է գնում, ձեռնարկողը չպետք է ճանաչի այդ գործարքից համատեղ ձեռնարկման ստացած շահույթի իր բաժինը, քանի դեռ ակտիվները չեն վերավաճառվել անկախ կողմի: Ձեռնարկողը այդ գործարքներից առաջացող վնասների իր բաժինը պետք է ճանաչի նույն եղանակով, ինչպես շահույթի դեպքում, բացառությամբ այն բանի, որ վնասները պետք է ճանաչվեն անմիջապես, երբ դրանք իրենցից ներկայացնում են **արժեզրկումից կորուստ**:

Եթե ներդրողը չունի համատեղ վերահսկում

15.18 Համատեղ ձեռնարկման մեջ ներդրողը, որը չունի համատեղ վերահսկողություն, պետք է այդ ներդրումը հաշվառի 11-րդ բաժնի համաձայն, կամ, եթե այն նշանակալի ազդեցություն ունի համատեղ ձեռնարկման մեջ, ապա՝ 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* բաժնի համաձայն:

Բացահայտումներ

15.19 Համատեղ ձեռնարկման մեջ ներդրողը պետք է բացահայտի՝

- ա) համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր մասնակցությունների ճանաչման համար կիրառվող **հաշվապահական հաշվառման** քաղաքականությունը.
- բ) համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում ներդրումների **հաշվեկշռային արժեքը** (տե՛ս 4.2 պարագրաֆի «ժա» կետը).
- գ) համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառմամբ հաշվառված ներդրումների իրական արժեքը, որոնց համար առկա են հրապարակված գնանշումներ.
- դ) համատեղ ձեռնարկումների հետ կապված պարտավորվածությունների հանրագումարը, ներառյալ իր բաժինը ներդրումային բնույթի պարտավորվածություններում, որոնք կկրի այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ, ինչպես նաև իր բաժինը համատեղ ձեռնարկումների ներդրումային բնույթի պարտավորվածություններում, որը կկրի հենց ինքը:

15.20 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառված ներդրումների համար, ձեռնարկողը նաև պետք է կատարի 14.14 պարագրաֆով՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով ներդրումների համար պահանջվող բացահայտումները:

15.21 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում՝ իրական արժեքի մոդելով հաշվառված ներդրումների համար, ձեռնարկողը պետք է կատարի 11.41-11.44 պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:

Եթե ձեռնարկողը 15.15-րդ պարագրաֆի անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի ազատումը կիրառի համատեղ վերահսկվող կազմակերպության նկատմամբ, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը, և այն, թե ինչու իրական արժեքի չափումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր, ինչպես նաև համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում ինքնարժեքի մոդելի համաձայն հաշվառված ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը:

Բաժին 16

Ներդրումային գույք

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

16.1 Սույն բաժինը կիրառվում է 16.2 պարագրաֆի **ներդրումային գույքի** սահմանմանը բավարարող հողամասում կամ շենքերում ներդրումները հաշվառելիս, ինչպես նաև **գործառնական վարձակալության** ներքո վարձակալի կողմից պահվող «գույքում մասնակցությունները» (տես՝ 16.3 պարագրաֆը) հաշվառելիս, որոնք դիտարկվում են ներդրումային գույքի նման: Միայն այն ներդրումային գույքը, որի **իրական արժեքը** կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի՝ անընդհատության հիմունքով, հաշվառվում է սույն բաժնի համաձայն իրական արժեքով՝ **շահույթի կամ վնասի** միջոցով: Բոլոր այլ ներդրումային գույքը հաշվառվում է որպես հիմնական միջոց՝ կիրառելով 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժնի ինքնարժեք-մաշվածություն-արժեզրկում մոդելը, և գտնվում է 17-րդ բաժնի գործողության ոլորտում, բացառությամբ երբ իրական արժեքի արժանահավատ չափումը հնարավոր է դառնում, և ակնկալվում է, որ իրական արժեքը արժանահավատորեն կչափվի անընդհատության հիմունքով:

Ներդրումային գույքի սահմանումը և սկզբնական ճանաչումը

16.2 Ներդրումային գույքը գույք է (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:

16.3 Գործառնական վարձակալության ներքո վարձակալի կողմից պահվող «գույքում մասնակցությունը» կարող է դասակարգվել և հաշվառվել որպես ներդրումային գույք՝ կիրառելով սույն բաժինը այն և միայն այն դեպքում, եթե այդ գույքն այլապես կբավարարի ներդրումային գույքի սահմանմանը, և վարձակալը կարող է չափել «գույքում մասնակցության» իրական արժեքը՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի՝ անընդհատության հիմունքով: Դասակարգման այս այլընտրանքը կիրառվում է «գույք առ գույք» հիմունքով:

16.4 Գործառնական վարձակալության ներքո վարձակալի կողմից պահվող «գույքում մասնակցությունը» կարող է դասակարգվել և հաշվառվել որպես ներդրումային գույք՝ կիրառելով սույն բաժինը այն և միայն այն դեպքում, եթե այդ գույքն այլապես կբավարարի ներդրումային գույքի սահմանմանը, և վարձակալը կարող է չափել «գույքում մասնակցության» իրական արժեքը՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի՝ անընդհատության հիմունքով: Դասակարգման այս այլընտրանքը կիրառվում է «գույք առ գույք» հիմունքով:

Չափումը սկզբնական ճանաչման պահին

16.5 Կազմակերպությունը ներդրումային գույքը սկզբնական **ճանաչման** պահին պետք է չափի իր ինքնարժեքով (սկզբնական արժեքով): Գնված ներդրումային գույքի ինքնարժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ցանկացած ծախսում, օրինակ՝ իրավաբանական և բրոքերային ծառայությունների դիմաց վճարները, գույքի փոխանցման գծով հարկերը, ինչպես նաև **գործարքի հետ կապված այլ ծախսումներ**: Եթե վճարումը վճարման սովորական պայմաններում նախատեսված ժամկետներից հետաձգվում է, ինքնարժեքը ապագա բոլոր վճարումների **ներկա արժեքն** է: Կազմակերպությունը սեփական ուժերով կառուցված ներդրումային գույքի ինքնարժեքը պետք է որոշի 17.10-17.14 պարագրաֆների համաձայն:

16.6 **Վարձակալության** ներքո պահվող և որպես ներդրումային գույք դասակարգված «գույքում մասնակցության» սկզբնավորման արժեքը պետք է որոշվի ինչպես ֆինանսական վարձակալության համար՝ 20.9 պարագրաֆի համաձայն, նույնիսկ եթե վարձակալությունը այլապես կդասակարգվեր որպես գործառնական վարձակալություն, եթե այն լիներ 20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժնի գործողության ոլորտում: Այլ կերպ ասած՝ **ակտիվը** ճանաչվում է գույքի իրական արժեքից և **նվազագույն վարձավճարների** ներկա արժեքից նվազագույնով: Համարժեք գումարը ճանաչվում է որպես **պարտավորություն**՝ 20.9 պարագրաֆի համաձայն

Չափումը ճանաչումից հետո

16.7 Ներդրումային գույքը, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ պետք է չափվի իրական արժեքով՝ իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում: Եթե վարձակալության ներքո պահվող «գույքում մասնակցությունը» դասակարգվել է որպես ներդրումային գույք, իրական արժեքով հաշվառվող հողվածը այդ մասնակցությունն է, այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը: 11.27-11.32 պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի որոշման մոտեցումներ: Կազմակերպությունը բոլոր այլ ներդրումային գույքը պետք է հաշվառի որպես հիմնական միջոց՝ կիրառելով 17-րդ բաժնի ինքնարժեք-մաշվածություն-արժեզրկում մոդելը:

Վերադասակարգումներ

16.8 Եթե իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ չափված ներդրումային գույքի հողվածի համար այլևս հնարավոր չէ՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, կազմակերպությունը հետագայում այդ հողվածը պետք է հաշվառի որպես հիմնական միջոց՝ 17-րդ բաժնի համաձայն, մինչև իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը դառնա հնարավոր: Ներդրումային գույքի այդ ամսաթվի **հաշվեկշռային արժեքը** դառնում է դրա արժեքը՝ ըստ 17-րդ բաժնի: 16.10 պարագրաֆի «ե» կետի «iii» ենթակետը պահանջում է այդ փոփոխության բացահայտում: Դա հանգամանքների փոփոխություն է, այլ ոչ թե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն:

16.9 Բացի 16.8 պարագրաֆի պահանջներից, կազմակերպությունը պետք է գույքը վերադասակարգի որպես ներդրումային գույք կամ հակառակը միայն այն դեպքում, երբ գույքը առաջին անգամ բավարարում է, կամ դադարում է բավարարել ներդրումային գույքի սահմանմանը:

Բացահայտումներ

16.10 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը ամբողջ ներդրումային գույքի համար, որը հաշվառվում է իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով (16.7 պարագրաֆ)՝

- ա) ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդներն ու նշանակալի ենթադրությունները.
- բ) 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 դասի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին: Եթե նման գնահատում տեղի չի ունեցել, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի.
- գ) ներդրումային գույքի իրացնելու հնարավորության վրա սահմանափակումների կամ **եկամտի** դրամական փոխանցումների և օտարումից մուտքերի վրա սահմանափակումների գոյության փաստը և գումարները.
- դ) ներդրումային գույք ձեռք բերելու, կառուցելու կամ բարելավելու, կամ էլ վերանորոգելու, պահպանելու կամ կատարելագործելու գծով պայմանագրային պարտականությունները.

- ե) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ առանձին ներկայացնելով՝
- i. ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների** միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.
 - ii. իրական արժեքի ճշգրտումներից զուտ օգուտները կամ վնասները.
 - iii. վերադասակարգումները որպես ներդրումային գույք և հակառակը՝ հաշվառված ինքնարժեքով հանած կուտակված **մաշվածությունը** և **արժեզրկումը**, (տե՛ս 16.8 պարագրաֆը).
 - iv. վերադասակարգումները որպես պաշար և սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և հակառակը.
 - v. այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այս համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

- 16.11 Համաձայն 20-րդ բաժնի՝ ներդրումային գույքի սեփականատերը տրամադրում է վարձատուի բացահայտումները՝ իր կողմից կնքված վարձակալությունների վերաբերյալ: Կազմակերպությունը, որն ունի ներդրումային գույք ֆինանսական վարձակալության կամ գործառնական վարձակալության ներքո, տրամադրում է վարձակալի բացահայտումները ֆինանսական վարձակալության համար և վարձատուի բացահայտումները՝ իր կողմից կնքված ցանկացած գործառնական վարձակալության համար:

Բաժին 17

Հիմնական միջոցներ

Գործողության ոլորտը

- 17.1 Սույն բաժինը կիրառվում է **հիմնական միջոցները**, ինչպես նաև այն **ներդրումային գույքը** հաշվառելիս, որի **իրական արժեքը** չի կարող արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի: 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* բաժինը կիրառվում է այն ներդրումային գույքի նկատմամբ, որի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:
- 17.2 Հիմնական միջոցները 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:
- 17.3 Հիմնական միջոցները չեն ներառում՝
- ա) **գյուղատնտեսական գործունեության** հետ կապված **կենսաբանական ակտիվները** (տե՛ս 34-րդ՝ *Մասնագիտացված գործունեություններ* բաժինը), կամ
 - բ) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքները և օգտակար հանածոների պաշարները, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ:

Ճանաչում

- 17.4 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.27 պարագրաֆի **ճանաչման** չափանիշները՝ որոշելու համար ճանաչել հիմնական միջոցի միավորը, թե՛ ոչ: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը 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:
- 17.5 Այնպիսի միավորներ, ինչպիսիք են Պլախեստամասերը և սպասարկող սարքավորումները ճանաչվում են սույն բաժնի համաձայն, երբ դրանք բավարարում են հիմնական միջոցների սահմանմանը: Այլապես, այս հոդվածները դասակարգվում են որպես **պաշարներ**:
- 17.6 Հիմնական միջոցների որոշ միավորների մասերը կարող են պահանջել պարբերաբար փոխարինում (օրինակ՝ շենքի տանիքը): Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի **հաշվեկշռային արժեքին** պետք է ավելացնի այդպիսի միավորի փոխարինվող մասի ծախսումները, երբ այդ ծախսումները կատարվում են, եթե ակնկալվում է, որ փոխարինված մասը կապահովի դեպի կազմակերպություն ապագա օգուտների աճ: Այդ փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը **ապաճանաչվում է՝** համաձայն 17.27-17.30 պարագրաֆների անկախ նրանից այդ փոխարինված մասերն առանձին են մաշվել, թե ոչ: Եթե կազմակերպության համար փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքի որոշումն անիրագործելի է, ապա կազմակերպությունը փոխարինման արժեքը կարող է օգտագործել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը, երբ միավորը ձեռք է բերվել կամ կառուցվել է: 17.16 պարագրաֆը նախատեսում է, որ, եթե հիմնական միջոցի միավորի հիմնական բաղադրիչներն ունեն տնտեսական օգուտների սպառման նշանակալիորեն տարբեր մոդելներ, կազմակերպությունը ակտիվի սկզբնավորման արժեքը պետք է բաշխի ըստ դրա հիմնական բաղադրիչների և **մաշեցնի** այդ բաղադրիչներից յուրաքանչյուրն առանձին՝ դրանց **օգտակար ծառայության** ընթացքում:

- 17.7 Հիմնական միջոցի միավորի (օրինակ՝ ավտոբուսի) շահագործումը շարունակելու 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 լայնածավալ ստուգման գծով ծախսումների (ի տարբերություն ֆիզիկական մասերի) հաշվեկշռային արժեքի մնացորդը ապաճանաչվում է: Սա տեղի է ունենում անկախ այն բանից, արդյոք նախորդ լայնածավալ 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 բաղադրիչի արժեքը, երբ միավորը ձեռք է բերվել կամ կառուցվել է:
- 17.8 Հողամասը և շենքերը առանձնացվելի ակտիվներ են, և կազմակերպությունը դրանք պետք է հաշվառի առանձնացված, նույնիսկ երբ դրանք ձեռք են բերվել միասին:

Չափումը ճանաչման պահին

- 17.9 Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորը սկզբնական ճանաչման պահին պետք է չափի իր սկզբնական արժեքով:

Սկզբնական արժեքի տարրերը

- 17.10 Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքը ընդգրկում է բոլոր ներքոթվարկյալները՝
- ա) գնման գինը, ներառյալ իրավաբանական և բրոքերային ծառայությունների դիմաց վճարները, ներկրման տուրքերը և գնման 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: Սա կարող է ներառել տեղանքի նախապատրաստման ծախսումները, տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման սկզբնական ծախսումները, տեղակայման և հավաքման, ինչպես նաև ֆունկցիոնալության տեստավորման ծախսումները.
 - գ) միավորի ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև իր զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման սկզբնական գնահատված ծախսումները, որոնց գծով կազմակերպության պարտականությունը առաջանում է կամ միավորի ձեռքբերման ժամանակ, կամ միավորները որոշակի ժամանակաշրջանում օգտագործման հետևանքով, որի նպատակը տարբեր է, քան այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների արտադրությունը:
- 17.11 Հետևյալ ծախսումները հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքում չներառվող ծախսումներ են, և կազմակերպությունը դրանք պետք է ճանաչի որպես **ծախս**, երբ դրանք կատարվում 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 ուսուցման գծով ծախսումները).
 - դ) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները.
 - ե) **փոխառության ծախսումները** (տե՛ս 25-րդ՝ *Փոխառության ծախսումներ* բաժինը):

- 17.12 Հիմնական միջոցի միավորի կառուցման կամ մշակման ընթացքում հարակից գործառնություններից ստացված եկամուտը և դրա հետ կապված ծախսերը ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, եթե այդ գործառնությունները անհրաժեշտ չեն միավորը նախանշված վայր և աշխատանքային վիճակի բերելու

համար:

Սկզբնական արժեքի չափում

17.13 Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը ճանաչման ամսաթվի դրությամբ կանխիկ գնի համարժեքն է: Եթե վճարումը վճարման սովորական պայմաններով նախատեսված ժամկետներից հետաձգվում է, սկզբնական արժեքը ապագա բոլոր վճարումների **ներկա արժեքն է**:

Ակտիվների փոխանակումներ

17.14 Հիմնական միջոցի միավորը կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամական ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամական և ոչ դրամական ակտիվների համակցության հետ: Կազմակերպությունը ձեռք բերված ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է չափի իրական արժեքով, բացառությամբ երբ՝ (ա) փոխանակման գործարքը չունի առևտրային բովանդակություն, կամ՝ (բ) ոչ ստացված, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Այդ դեպքում ակտիվի սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

Չափումը սկզբնական ճանաչումից հետո

17.15 Կազմակերպությունն իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում պետք է ընտրի կամ 17.15Ա պարագրաֆում նկարագրված սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, կամ 17.15Բ պարագրաֆում նկարագրված վերագնահատման մոդելը և պետք է այդ քաղաքականությունը կիրառի հիմնական միջոցների ամբողջ դասի նկատմամբ: Կազմակերպությունը սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը պետք է կիրառի ներդրումային գույքի նկատմամբ, որի իրական արժեքն առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի չի կարող արժանահավատորեն չափվել: Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի վրա կատարված ամենօրյա սպասարկման ծախսումները պետք է ճանաչի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որում ծախսումները կատարվում են:

Սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդել

17.15Ա Կազմակերպությունը հիմնական միջոցների բոլոր միավորները սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է չափի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված **մաշվածությունը** և կուտակված **արժեզրկումից կորուստները**:

Վերագնահատման մոդել

17.15Բ Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորը, որի իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, պետք է չափի 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: 11.27-11.32 պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի որոշման ուղեցույց: Եթե հիմնական միջոցի միավորը վերագնահատվում է, հիմնական միջոցի ամբողջ դասը, որին պատկանում է այդ ակտիվը, պետք է վերագնահատվի:

17.15Գ Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը պետք է ճանաչվի **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում** 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:

17.15Դ Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, նվազումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում այն գումարի չափով, որը չի գերազանցում այդ ակտիվների գծով վերագնահատումից արժեքի աճի առկա կրեդիտային մնացորդը: Այլ համապարփակ ֆինանսական

արդյունքում ճանաչված նվազումը պակասեցնում է սեփական կապիտալի վերագնահատումից արժեքի աճի հոդվածում կուտակված գումարը:

Մաշվածություն

- 17.16 Եթե հիմնական միջոցի միավորի հիմնական բաղադրիչներն ունեն տնտեսական օգուտների սպառման նշանակալիորեն տարբեր մոդելներ, կազմակերպությունը ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է բաշխի դրա հիմնական բաղադրիչներին և մաշեցնի այդ բաղադրիչներից յուրաքանչյուրն առանձին՝ դրանց օգտակար ծառայության ընթացքում: Այլ ակտիվները պետք է մաշեցվեն իրենց օգտակար ծառայությունների ընթացքում՝ որպես առանձին ակտիվ: Հողամասը որոշ բացառություններով, ինչպիսիք են թափոնների համար նախատեսված տարածքներն ու ամբարները, ունի անսահմանափակ օգտակար ծառայություն, հետևաբար չի մաշեցվում:
- 17.17 Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար մաշվածության գումարը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես ակտիվի արժեքի մաս: Օրինակ՝ արտադրական հիմնական միջոցի մաշվածության գումարը ներառվում է պաշարների ինքնարժեքում (տե՛ս 13-րդ՝ Պաշարներ բաժինը):

Մաշվող գումար և մաշվածության ժամկետ

- 17.18 Կազմակերպությունը ակտիվի **մաշվող գումարը** պետք է պարբերական հիմունքով բաշխի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:
- 17.19 Գործոնները, ինչպիսիք են ակտիվի օգտագործման փոփոխությունները, նշանակալի ֆիզիկական չնախատեսված մաշվածությունը, տեխնոլոգիական բարելավումները, ինչպես նաև շուկայական գների փոփոխությունները կարող են վկայել, որ ակտիվի մնացորդային արժեքը կամ օգտակար ծառայությունը ամենավերջին տարեկան **հաշվետու ամսաթվից** սկսած փոփոխվել է: Եթե առկա են նման հայտանիշներ, կազմակերպությունը պետք է վերանայի իր նախորդ գնահատումները և, եթե ընթացիկ ակնկալիքները տարբերվում են, ճշտի մնացորդային արժեքը, մաշվածության մեթոդը կամ օգտակար ծառայությունը: Կազմակերպությունը մնացորդային արժեքի, մաշվածության մեթոդի կամ օգտակար ծառայության փոփոխությունը պետք է հաշվառի որպես **հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում** փոփոխություն՝ համաձայն 10.15-10.18 պարագրաֆների:
- 17.20 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 դադարեցվում է, երբ ակտիվն ապաճանաչվում է: Մաշվածության հաշվարկը չի դադարեցում այն դեպքում, երբ ակտիվը գտնվում է պարապուրդի մեջ կամ հանվում է ակտիվ օգտագործումից, բացառությամբ եթե ակտիվը ամբողջությամբ մաշեցվել է: Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտագործման վրա հիմնված մեթոդների համաձայն՝ մաշվածության գումարը կարող է լինել զրո, քանի դեռ չկա արտադրություն:
- 17.21 Կազմակերպությունը ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշելիս պետք է հաշվի առնի հետևյալ բոլոր գործոնները՝
- ա) ակտիվի ենթադրվող օգտագործելիությունը: Օգտագործելիությունը 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:

Մաշվածության մեթոդ

- 17.22 Կազմակերպությունը պետք է ընտրի մաշվածության այնպիսի մեթոդ, որն արտացոլի այն մոդելը, որով ակնկալվում է սպառել ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները: Հնարավոր մաշվածության մեթոդները ներառում են՝ գծային մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը և օգտագործման վրա հիմնված մեթոդը, օրինակ՝ արտադրված միավորների քանակի մեթոդը:
- 17.23 Եթե առկա է հայտանիշ, որ վերջին տարեկան հաշվետու ամսաթվից սկսած նշանակալի փոփոխություններ են տեղի ունեցել ակտիվից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների սպառման մոդելում, կազմակերպությունը պետք է վերանայի իր ներկա մաշվածության մեթոդը և, եթե ընթացիկ ակնկալիքները տարբերվում են, փոփոխի մաշվածության մեթոդը՝ արտացոլելու համար նոր մոդելը: Կազմակերպությունը փոփոխությունը պետք է հաշվառի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն՝ համաձայն 10.15-10.18 պարագրաֆների:

Արժեզրկում

Արժեզրկման ճանաչում և չափում

- 17.24 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ կազմակերպությունը պետք է կիրառի 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժինը՝ որոշելու համար, արդյոք հիմնական միջոցի միավորը կամ միավորների խումբը արժեզրկվել է, և եթե՝ այո, ապա ինչպես ճանաչել և չափել արժեզրկումից կորուստը: Այդ բաժինը նկարագրում է, թե երբ և ինչպես է կազմակերպությունը վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է այն որոշում ակտիվի **փոխհատուցվող գումարը**, ինչպես նաև երբ է այն ճանաչում կամ հակադարձում արժեզրկումից կորուստները:

Արժեզրկման համար փոխհատուցում

- 17.25 Կազմակերպությունը արժեզրկված, կորած կամ փոխանցված հիմնական միջոցների միավորների գծով երրորդ կողմերից փոխհատուցումը պետք է ներառի շահույթում կամ վնասում, միայն երբ փոխհատուցումը դառնում է ստացման ենթակա:

Վաճառքի համար պահվող հիմնական միջոցներ

- 17.26 27.9 պարագրաֆի «գ» կետը սահմանում է, որ ակտիվը նախապես ակնկալվող ամսաթվից շուտ օտարելու պլանը արժեզրկման հայտանիշ է, որը հանգեցնում է ակտիվի փոխհատուցվող գումարի հաշվարկմանը՝ ակտիվի արժեզրկված լինելը որոշելու նպատակով:

Ապաճանաչում

- 17.27 Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի հիմնական միջոցի միավորը, երբ՝
- ա) այն օտարվում է, կամ
 - բ) դրա օգտագործումից կամ օտարումից չի ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ:
- 17.28 Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի ապաճանաչումից առաջացող **օգուտը** կամ վնասը պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ այդ միավորը **ապաճանաչվում է** (բացառությամբ, երբ 20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժինը հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի դեպքում պահանջում է այլ բան): Կազմակերպությունը այդպիսի օգուտները չպետք է դասակարգի որպես հասույթ:
- 17.29 Միավորի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի 23-րդ՝ *Հասույթ* բաժնի՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները: Հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի միջոցով օտարման նկատմամբ կիրառվում է 20-րդ բաժինը:

17.30 Կազմակերպությունը հիմնական միջոցի միավորի ապաճանաչումից օգուտը կամ վնասը պետք է որոշի որպես միավորի օտարումից զուտ մուտքերի (եթե առկա են) և հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն:

Բացահայտումներ

17.31 Կազմակերպությունը 4.11 պարագրաֆի «ա» կետի համաձայն որոշված հիմնական միջոցի յուրաքանչյուր դասի համար, և առանձին ներդրումային գույքի համար՝ հաշվառված՝ ինքնարժեքով հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումը, պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- 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) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը (արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին).
- ե) հաշվեկշռային արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, առանձին ցույց տալով՝
 - i) ավելացումները.
 - ii) օտարումները.
 - iii) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումները.
 - (iv) աճերը կամ նվազումները, որոնք առաջանում են ըստ 17.15Բ-17.15Դ պարագրաֆների կատարված վերագնահատումների և արժեզրկումից կորուստների հետևանքով, որոնք ուղղակիորեն ճանաչվել կամ հակադարձվել են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝ համաձայն 27-րդ բաժնի,
 - (v) վերադասակարգումները որպես ներդրումային գույք և հակառակը, չափված իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով, (տե՛ս 16.8 պարագրաֆը).
 - vi) արժեզրկումից կորուստները, որոնք ճանաչվել կամ հակադարձվել են շահույթում կամ վնասում՝ համաձայն 27-րդ բաժնի.
 - vii) մաշվածության գումարը.
 - viii) այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այս համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

17.32 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալը՝

- ա) հիմնական միջոցների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունն ունի սեփականության իրավունքի սահմանափակումներ, կամ որոնք գրավադրված են որպես **պարտավորությունների** երաշխիք.
- բ) հիմնական միջոցների ձեռքբերման գծով պայմանագրային պարտականությունների գումարը.
- գ) եթե կազմակերպությունն ունի ներդրումային գույք, որի իրական արժեքն առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն, թե ինչու ներդրումային գույքի այդ միավորների իրական արժեքի չափումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ և ջանքեր:

17.33 Երբ հիմնական միջոցների միավորները արտացոլվում են վերագնահատված գումարով, պետք է բացահայտվի հետևյալը՝

- ա) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կատարվել է վերագնահատումը,
- բ) գնահատման գծով անկախ փորձագետ ներգրավված լինել կամ չլինելը,

- գ) միավորների իրական արժեքի գնահատման ժամանակ օգտագործված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները,
- դ) հիմնական միջոցի վերագնահատված յուրաքանչյուր դասի համար հաշվեկշռային արժեքը, որը կհանաչվեր, եթե ակտիվները հաշվառվեին սկզբնական արժեքի մոդելով,
- ե) վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ցույց է տալիս ժամանակաշրջանի ընթացքում փոփոխությունը և բաժնետերերին մնացորդի բաշխման ցանկացած սահմանափակում:

Բաժին 18

Ոչ նյութական ակտիվներ, բացի գուդվիլից

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 18.1 Սույն բաժինը կիրառվում է բոլոր **ոչ նյութական ակտիվները** հաշվառելիս, բացի **գուդվիլից** (տե՛ս 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գուդվիլ* բաժինը) և սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող ոչ նյութական ակտիվներից (տե՛ս 13-րդ՝ *Պաշարներ* և 23-րդ՝ *Հասույթ* բաժինները):
- 8.2 Ոչ նյութական ակտիվը ֆիզիկական սուբստանցիայից զուրկ որոշելի ոչ դրամային **ակտիվ** է: Այդպիսի ակտիվը որոշելի է, երբ այն՝
- ա) առանձնացվելի է, այսինքն՝ եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, տրամադրվել լիցենզիայով, տրվել վարձակալությամբ կամ փոխանակվել՝ կա՞մ անհատապես, կա՞մ հարակից պայմանագրի, ակտիվի կամ **պարտավորության** հետ միասին, 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:
- 18.3 Ոչ նյութական ակտիվները չեն ներառում՝
- ա) ֆինանսական ակտիվները, կամ
 - բ) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքները և օգտակար հանածոների պաշարները, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ:

Ճանաչում

Ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման հիմնական սկզբունքները

- 18.4 Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2.27 պարագրաֆի **ճանաչման** չափանիշները՝ որոշելու համար, ճանաչի արդյոք ոչ նյութական ակտիվ: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, եթե՝
- ա) **հավանական է**, որ ակտիվին վերագրելի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
 - բ) ակտիվի ինքնարժեքը կամ արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել, և
 - գ) կտիվը ոչ նյութական միավորի գծով կազմակերպության ներսում կատարած ծախքերի արդյունք չէ:
- 18.5 Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հավանականությունը՝ կիրառելով խելամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են ղեկավարության՝ այն տնտեսական պայմանների լավագույն գնահատականը, որոնք առկա կլինեն ակտիվի **օգտակար ծառայության** ընթացքում:
- 18.6 Կազմակերպությունը կիրառում է դատողություններ՝ գնահատելու համար տվյալ ակտիվի օգտագործմանը վերագրելի ապագա տնտեսական օգուտների որոշակիության աստիճանը՝ հիմք ընդունելով սկզբնական ճանաչման պահին առկա վկայությունները՝ ավելի մեծ կշիռ տալով արտաքին վկայություններին:
- 18.7 Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների համար 18.4 պարագրաֆի «ա» կետի ճանաչման հավանա-կանության չափանիշը մշտապես բավարարված է:

Ձեռքբերում՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս

- 18.8 **Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման** արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի ումէ, եթե դրա **իրական արժեքը** ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

Սկզբնական չափում

- 18.9 Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափի սկզբնական արժեքով:

Առանձին ձեռքբերում

- 18.10 Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է՝

- ա) դրա գնման գինը, ներառյալ ներկրման տուրքերն ու գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրային զեղչերը և արտոնությունները.
- բ) ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակին բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսում:

Ձեռքբերում՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս

- 18.11 Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում, այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը դրա իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ:

Ձեռքբերում՝ պետական շնորհի միջոցով

- 8.12 Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում **պետական շնորհի** միջոցով, այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը դրա իրական արժեքն է այն ամսաթվի դրությամբ, երբ շնորհը ստացվում է կամ դառնում է ստացման ենթակա՝ համաձայն 24-րդ՝ *Պետական շնորհներ* բաժնի:

Ակտիվների փոխանակումներ

- 18.13 Ոչ նյութական ակտիվը կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամական ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամական և ոչ-դրամական ակտիվների համակցության հետ: Կազմակերպությունը այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը պետք է չափի իրական արժեքով, բացառությամբ երբ՝ (ա) փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային չէ, կամ (բ) ո՛չ ստացված ակտիվի, և ո՛չ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Այս դեպքում ակտիվի սկզբնական արժեքը չափվում է տրված ակտիվի **հաշվեկշռային արժեքով**:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ

- 18.14 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ոչ նյութական միավորի գծով իր ներսում կատարած ծախքերը, ներառյալ **հետազոտության և մշակման** գործունեությունների համար կատարված բոլոր **ծախքերը**՝ որպես ծախս, երբ այն կատարվում է, բացառությամբ երբ այն ձևավորում է մեկ այլ այնպիսի ակտիվի ինքնարժեքի մասը, որը բավարարում է սույն ՖՀՄ-ի ճանաչման չափանիշները:
- 18.15 Որպես նախորդ պարագրաֆի կիրառման օրինակներ՝ կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետևյալ միավորների վրա կատարված ծախքերը որպես ծախս և չպետք է ճանաչի այդ ծախքերը որպես ոչ նյութական ակտիվներ՝
- ա) ներստեղծված ապրանքանիշերը, ֆիրմային նշանները, հաճախորդների ցուցակները և ըստ էության նույնանման միավորները.
 - բ) գործունեությունների սկզբնավորման ծախքերը (այսինքն՝ սկզբնավորման հետ կապված ծախսումներ), որը ներառում է հիմնադրման ծախսումները, օրինակ՝ իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված իրավաբանական և գործավարական ծախսումները, նոր արտադրամաս

կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախքերը (այսինքն՝ նախագործարկման ծախսումներ) և նոր գործառնություններ ձեռնարկելու կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ ներդնելու հետ կապված ծախքերը (այսինքն՝ նախագործառնական ծախսումներ)։

գ) ուսուցման գծով ծախքերը.

դ) գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախքերը.

ե) ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի գտնվելու վայրը փոխելու կամ վերակազմավորելու գծով ծախքերը.

զ) ներստեղծված գույքվիլը:

18.16 18.15 պարագրաֆը չի արգելում կանխավճարը ճանաչել որպես ակտիվ, երբ ապրանքների կամ ծառայությունների համար վճարումը կատարվել է նախքան ապրանքների առաքումը կամ ծառայությունների մատուցումը:

Նախկինում կատարված ծախսեր, որոնք չպետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ

18.17 Ոչ նյութական միավորի գծով ծախքերը, որոնք սկզբնապես ճանաչվել են որպես ծախս, ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ չպետք է ճանաչվեն որպես ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս:

Չափումը ճանաչումից հետո

18.18 Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվները պետք է չափի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ հանած կուտակված **ամորտիզացիան** և կուտակված **արժեզրկումից կորուստները**: Ամորտիզացիայի գծով պահանջները ներկայացված են սույն բաժնում: Արժեզրկման ճանաչման գծով պահանջները ներկայացված են 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժնում:

Ամորտիզացիա օգտակար ծառայության ընթացքում

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

18.20 Եթե ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը չի կարող արժանահավատորեն գնահատվել, օգտակար ծառայությունը պետք է որոշվի հիմնվելով ղեկավարության լավագույն գնահատականի վրա, սակայն չպետք է գերազանցի տասը տարին:

Ամորտիզացիայի ժամկետ և ամորտիզացիայի մեթոդ

18.21 Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվի **ամորտիզացվող գումարը** պետք է բաշխի պարբերական հիմունքով՝ դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը պետք է ճանաչվի որպես ծախս, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես ակտիվի արժեքի մաս, օրինակ՝ **պաշարների կամ հիմնական միջոցների**:

18.22 Ամորտիզացիան սկսում է հաշվարկվել, երբ ոչ նյութական ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ այն գտնվում է այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է՝ ղեկավարության նախանշած նպատակով այն օգտագործելու համար: Ամորտիզացիայի հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ

ակտիվն ապաճանաչվում է: Կազմակերպությունը պետք է ընտրի ամորտիզացիայի այնպիսի մեթոդ, որն արտացոլի այն մոդելը, որով ակնկալվում է սպառել ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները: Եթե կազմակերպությունը չի կարող արժանահավատորեն որոշել այդ մոդելը, այն պետք է կիրառի գծային մեթոդը:

Մնացորդային արժեք

18.23 Կազմակերպությունը պետք է ընդունի, որ ոչ նյութական ակտիվի **մնացորդային արժեքը** զրո է, բացառությամբ երբ՝

- ա) առկա է երրորդ կողմի պարտավորվածություն՝ գնելու այդ ակտիվը օգտակար ծառայության ավարտին, կամ
- բ) ակտիվի համար գոյություն ունի **գործող շուկա** և՝
 - i. մնացորդային արժեքը կարող է որոշվել՝ վկայակոչելով այդ շուկան, և
 - ii. հավանական է, որ այդպիսի շուկա գոյություն կունենա տվյալ ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտին:

Ամորտիզացիայի ժամկետի և ամորտիզացիայի մեթոդի վերանայում

18.24 Գործոնները, ինչպիսիք են ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման փոփոխությունները, տեխնոլոգիական բարելավումները, ինչպես նաև շուկայական գների փոփոխությունները կարող են վկայել, որ ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը կամ օգտակար ծառայությունը ամենավերջին տարեկան **հաշվետու ամսաթվից** սկսած փոփոխվել է: Եթե առկա են նման հայտանիշներ, կազմակերպությունը պետք է վերանայի իր նախորդ գնահատումները և, եթե ընթացիկ ակնկալիքները տարբերվում են, ճշտի մնացորդային արժեքը, ամորտիզացիայի մեթոդը կամ օգտակար ծառայությունը: Կազմակերպությունը մնացորդային արժեքի, ամորտիզացիայի մեթոդի կամ օգտակար ծառայության փոփոխությունը պետք է հաշվառի որպես **հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն՝** համաձայն 10.15-10.18 պարագրաֆների:

Հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցվելիություն. արժեզրկումից կորուստներ

8.25 Որոշելու համար, արդյոք ոչ նյութական ակտիվը արժեզրկվել է, կազմակերպությունը պետք է կիրառի 27-րդ բաժինը: Այդ բաժինը պարզաբանում է, թե երբ և ինչպես է կազմակերպությունը վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է այն որոշում ակտիվի **փոխհատուցվող գումարը**, ինչպես նաև՝ երբ է այն ճանաչում կամ հակադարձում արժեզրկումից կորուստը:

Շրջանառությունից հանում և օտարումներ

18.26 Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի ոչ նյութական ակտիվը և պետք է **օգուտը** կամ վնասը ճանաչի **շահույթում կամ վնասում**, երբ՝

- ա) այն օտարվում է, կամ
- բ) դրա օգտագործումից կամ օտարումից չի ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ:

Բացահայտումներ

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

- ա) օգտակար ծառայությունը կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման օգտագործվող դրույքաչափերը.
- բ) ամորտիզացիայի հաշվարկման օգտագործվող մեթոդները.
- գ) **հաշվետու ժամանակաշրջանի** սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և

կուտակված ամորտիզացիան (արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին)։

- դ) **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության** (և **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության**, եթե ներկայացվում է) տողային հոդվածը (հոդվածները), որում ներառված է ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան.
- ե) հաշվեկշռային արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, առանձին ցույց տալով՝
 - i. ավելացումները.
 - ii. օտարումները.
 - iii. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումները.
 - iv. ամորտիզացիայի գումարը.
 - v. արժեզրկումից կորուստների գումարը.
 - vi. այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այս համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

18.28 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև՝

- ա) կազմակերպության **ֆինանսական հաշվետվությունների** համար **էական** նշանակություն ունեցող ցանկացած առանձին ոչ նյութական ակտիվի նկարագրությունը, հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացիայի մնացած ժամանակաշրջանը.
- բ) պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված և սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների համար (տե՛ս 18.12 պարագրաֆը)՝
 - i. այդ ակտիվների համար սկզբնապես ճանաչված իրական արժեքը.
 - ii. դրանց հաշվեկշռային արժեքը.
- գ) ոչ նյութական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունն ունի սեփականության իրավունքի սահմանափակումներ, կամ որոնք գրավադրված են որպես պարտավորությունների երաշխիք.
- դ) ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման գծով պայմանագրային պարտականությունների գումարը:

18.29 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված հետազոտության և մշակման ծախսերի ընդհանուր գումարը (այսինքն՝ այն ծախսերի գումարը, որոնք սկզբնապես կատարվել են հետազոտության և մշակման գծով և չեն կապիտալացվել որպես մեկ այլ՝ սույն ՖՀՄՍ-ի ճանաչման չափանիշները բավարարող ակտիվի արժեքի մաս)։

Բաժին 19

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գուդվիլ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 19.1 Սույն բաժինը կիրառվում է **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները** հաշվառելիս: Այն տրամադրում է ձեռք բերողին որոշելու, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքը չափելու, ինչպես նաև այդ արժեքը ձեռք բերված ակտիվներին և ստանձնած պարտավորություններին ու **պայմանական պարտավորությունների** գծով պահուստներին բաշխելու մոտեցումներ: Այն անդրադառնում է նաև **գուդվիլի** հաշվառմանը ինչպես ձեռքբերման պահին, այնպես էլ դրանից հետո:
- 19.2 Սույն բաժինը սահմանում է հաշվապահական հաշվառման մոտեցումներ բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար, բացառությամբ՝
- ա) ընդհանուր **վերահսկողության** տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ **ձեռնարկատիրական գործունեությունների** միավորումների նկատմամբ: Ընդհանուր վերահսկողությունը ենթադրում է, որ միավորվող բոլոր կազմակերպություններին կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններին ի վերջո վերահսկում է միևնույն կողմը կամ կողմերը՝ և ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջ, և դրանից հետո, և այդ վերահսկողությունը ժամանակավոր չէ:
 - բ) **համատեղ ձեռնարկման** կազմավորման նկատմամբ:
 - գ) ձեռնարկատիրական գործունեություն չկազմավորող ակտիվի կամ ակտիվների խմբի ձեռքբերման նկատմամբ:

Սահմանված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ

- 19.3 Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը առանձին կազմակերպություններ կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններ իրար միավորելն է մեկ հաշվետու կազմակերպության մեջ: Համարյա բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքն այն է, որ այդ մեկ կազմակերպությունը՝ ձեռք բերողը, վերահսկողության իրավունք է ձեռք բերում մեկ կամ մի քանի այլ ձեռնարկատիրական գործունեությունների՝ ձեռք բերվողների նկատմամբ: Ձեռքբերման ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ ըստ էության ստանում է վերահսկողություն:
- 19.4 Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը՝ իրավական, հարկային կամ այլ նկատառումներից ելնելով, կարող է կառուցված լինել տարբեր ձևերով: Այն կարող է ներառել մեկ կազմակերպության կողմից մեկ այլ կազմակերպության **սեփական կապիտալի** գնում, մեկ այլ կազմակերպության բոլոր զուտ ակտիվների գնում, մեկ այլ կազմակերպության պարտավորությունների ստանձնում, կամ մեկ այլ կազմակերպության զուտ ակտիվների մի մասի գնում, որոնք միասին կազմում են մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեություններ:
- 19.5 Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը կարող է իրականացվել բաժնային գործիքների թողարկմամբ, դրամական միջոցների, **դրամական միջոցների համարժեքների** կամ այլ ակտիվների փոխանցմամբ, կամ դրանց համակցությամբ: Գործարքը կարող է տեղի ունենալ միավորվող կազմակերպությունների բաժնետերերի միջև կամ մեկ կազմակերպության բաժնետերերի և մեկ այլ կազմակերպության միջև: Այն կարող է ներառել միավորվող կազմակերպություններին կամ փոխանցվող զուտ ակտիվներին վերահսկող նոր կազմակերպության ստեղծում, կամ միավորվող կազմակերպություններից մեկի կամ մի քանիսի վերակազմավորում:

Հաշվառում

- 19.6 Բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները պետք է հաշվառվեն՝ կիրառելով գնման մեթոդը:

19.7 Գնման մեթոդի կիրառումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝

ա) ձեռք բերողի որոշակիացում.

բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի չափում.

գ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի բաշխում ձեռք բերված ակտիվներին և ստանձնած պարտավորություններին ու պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստներին:

Ձեռք բերողի որոշակիացում

19.8 Ձեռք բերողը պետք է որոշակիացվի բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների գծով: Ձեռք բերողը այն միավորվող կազմակերպությունն է, որը ստանում է այլ միավորվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների վերահսկողություն:

19.9 Վերահսկողությունը կազմակերպության կամ ձեռնարկատիրական գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը կառավարելու իրավունքն է՝ դրանց գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով: Մեկ կազմակերպության վերահսկողությունը մեկ այլ կազմակերպության կողմից նկարագրված է 9-րդ՝ *Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ* բաժնում:

19.10 Թեև երբեմն կարող է դժվար լինել որոշակիացնել ձեռք բերողին, սովորաբար առկա են հայտանիշներ, որ որևէ մեկը ձեռք բերող է: Օրինակ՝

ա) եթե միավորվող կազմակերպություններից մեկի **իրական արժեքը** նշանակալիորեն ավելի մեծ է, քան մյուս միավորվող կազմակերպության իրական արժեքը, ավելի բարձր իրական արժեքով կազմակերպությունը հավանաբար կլինի ձեռք բերողը.

բ) եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը իրականացվում է քվեարկության իրավունք ունեցող սովորական բաժնային գործիքների՝ դրամական միջոցներով կամ այլ ակտիվներով փոխանակմամբ, դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ տրամադրող կազմակերպությունը հավանաբար կլինի ձեռք բերողը.

գ) եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում միավորվող կազմակերպություններից մեկի ղեկավարությունը գերակայող է դառնում միավորման արդյունքում ստեղծված կազմակերպության ղեկավարող անձնակազմի ընտրության հարցում, կազմակերպությունը, որի ղեկավարությունը դառնում է գերակայող, հավանաբար կլինի ձեռք բերողը:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքը

19.11 Ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքը պետք է չափի որպես ստորև նշվածների հանրագումար՝

ա) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ տրված ակտիվների, կրած կամ ստանձնած պարտավորությունների, ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողության դիմաց՝ որպես փոխանակում, ձեռք բերողի թողարկված բաժնային գործիքների իրական արժեքները, գումարած

բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմանը ուղղակիորեն վերագրելի ցանկացած ծախսում:

Ապագա դեպքերով պայմանավորված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի ճշգրտումներ

19.12 Երբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համաձայնագիրը նախատեսում է ապագա դեպքերով պայմանավորված միավորման արժեքի ճշգրտում, ձեռք բերողը այդ ճշգրտման գնահատված գումարը պետք է ներառի միավորման՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ արժեքում, եթե ճշգրտումը **հավանական է** և կարող է արժանահավատորեն չափվել:

19.13 Այնուամենայնիվ, եթե հնարավոր ճշգրտումը չի ճանաչվում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, սակայն հետագայում հավանական է դառնում և կարող է արժանահավատորեն չափվել, պետք է կատարվեն լրացուցիչ դիտարկումներ՝ միավորման արժեքը ճշգրտելու համար:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի բաշխում ձեռք բերված ակտիվներին և ստանձնած պարտավորություններին ու պայմանական պարտավորություններին

19.14 Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքը ձեռք բերողը պետք է բաշխի՝ այդ ամսաթվի դրությամբ ճանաչելով ձեռք բերվողի որոշելի ակտիվներն ու պարտավորությունները և այն պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստները, որոնք բավարարում են 19.15 պարագրաֆի **ճանաչման** չափանիշները՝ դրանց իրական արժեքներով, բացառությամբ՝

ա) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռքբերված ակտիվներից և ստանձնած պարտավորություններից առաջացող **հետաձգված հարկային ակտիվների** կամ **պարտավորությունների**, որոնք պետք է ճանաչվեն և չափվեն 29-րդ՝ *Շահութահարկ* բաժնի համաձայն,

բ) ձեռքբերվողի **աշխատակիցների հատուցումների** համաձայնություններին վերաբերող պարտավորությունների (կամ, եթե առկա են, ակտիվների), որոնք պետք է ճանաչվեն և չափվեն 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժնի համաձայն:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի և այդ կերպ ճանաչված որոշելի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստների զուտ իրական արժեքում ձեռք բերողի բաժնեմասի միջև ցանկացած տարբերություն պետք է հաշվառվի 19.22-19.24 պարագրաֆների համաձայն (որպես գուդվիլ կամ այսպես կոչված «բացասական գուդվիլ»): Ձեռքբերվողում ցանկացած **չվերահսկող բաժնեմաս** չափվում է ձեռքբերվողի որոշելի զուտ ակտիվներում ճանաչված գումարների չվերահսկող բաժնեմասի համամասնությամբ:

19.15 Ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ առանձին պետք է ճանաչի ձեռք բերվողի որոշելի ակտիվները, պարտավորությունները և պայմանական պարտավորությունները, միայն եթե դրանք այդ ամսաթվի դրությամբ բավարարում են հետևյալ չափանիշները՝

ա) ակտիվների դեպքում, բացի **ոչ նյութական ակտիվներից**, հավանական է, որ դրա հետ կապված ցանկացած ապագա տնտեսական օգուտ կհոսի դեպի ձեռք բերող, և դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

բ) պարտավորությունների դեպքում, բացի պայմանական պարտավորություններից, հավանական է, որ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի միջոցների արտահոսք, և դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

գ) ոչ նյութական ակտիվների դեպքում, եթե դրանց իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել առանց անհարկի ծախսումներ կամ ջանքերի:

դ) պայմանական պարտավորության դեպքում, դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

19.16 Ձեռք բերողի **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը** պետք է միավորի ձեռք բերվողի ձեռքբերման ամսաթվից հետո շահութային ու վնասները՝ ներառելով ձեռք բերվողի **եկամուտը և ծախսերը**, հիմնվելով ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի վրա: Օրինակ՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո ձեռք բերողի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներառվող՝ ձեռք բերվողի մաշվող ակտիվների հետ կապված **մաշվածության** գծով ծախսերը պետք է հիմնվեն այդ մաշվող ակտիվների ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքների վրա, այսինքն դրանց՝ ձեռք բերողի արժեքի վրա:

19.17 Գնման մեթոդի կիրառումը սկսվում է ձեռքբերման ամսաթվից, որն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ ձեռք բերողը ստանում է ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն: Քանի որ վերահսկողությունը կազմակերպության կամ ձեռնարկատիրական գործունեության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը կառավարելու իրավունքն է՝ դրանց գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով, կարիք չկա, որ գործարքը իրավաբանորեն փակվի կամ ավարտվի՝ նախքան ձեռք բերողի

վերահսկողություն ստանալը: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմանն առնչվող բոլոր փաստերը և հանգամանքները պետք է դիտարկվեն՝ գնահատելու համար, թե երբ է ձեռք բերողը ստանում վերահսկողություն:

19.18 Ձեռք բերողը 19.14 պարագրաֆի համաձայն առանձին պետք է ճանաչի ձեռք բերվողի միայն այն որոշելի ակտիվները, պարտավորությունները և պայմանական պարտավորությունները, որոնք առկա են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ և բավարարում են 19.15 պարագրաֆի ճանաչման չափանիշները: Հետևաբար՝

ա) ձեռք բերողը ձեռք բերվողի գործունեության դադարեցման կամ նվազեցման գծով պարտավորությունները պետք է ճանաչի որպես միավորման արժեքի բաշխման մաս, միայն երբ ձեռք բերվողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ունի 21-րդ՝ *Պահուստներ և պայմանականություններ* բաժնի համաձայն ճանաչված վերակազմավորման առկա պարտավորություն, և

բ) միավորման արժեքը բաշխելիս ձեռք բերողը չպետք է ճանաչի ապագա վնասների կամ այլ ծախսումների գծով պարտավորությունները, որոնք սպասվում է, որ կկրի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում:

19.19 Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումը ավարտված չէ մինչև այն **հաշվետու ժամանակաշրջանի** ավարտը, որի ընթացքում կատարվել է միավորումը, ձեռք բերողը իր **ֆինանսական հաշվետվություններում** պետք է ճանաչի պահուստային գումարներ այն հողվածների գծով, որոնց համար հաշվառումը ավարտված չէ: Ձեռքբերման ամսաթվից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում ձեռք բերողը հետընթաց պետք է ճշգրտի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որպես ակտիվներ և պարտավորություններ ճանաչված պահուստային գումարները (այսինքն՝ հաշվառի այնպես, ինչպես եթե դրանք կատարվեին ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ)՝ արտացոլելու համար ստացված նոր տեղեկատվությունը: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման՝ ձեռքբերման ամսաթվից ավելի քան տասներկու ամիս հետո իրականացված սկզբնական հաշվառման ճշգրտումները պետք է ճանաչվեն միայն որպես **սխալների** ուղղում 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժնի համաձայն:

Պայմանական պարտավորություններ

19.20 19.14 պարագրաֆը սահմանում է, որ ձեռք բերողը առանձին ճանաչում է ձեռք բերվողի պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստ, միայն եթե դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Եթե դրա իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել՝

ա) դրա հետևանքը ազդում է որպես գուդվիլ ճանաչված կամ 19.24 պարագրաֆի համաձայն հաշվառված գումարի վրա, և

բ) ձեռք բերողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն պայմանական պարտավորության վերաբերյալ, ինչպես պահանջվում է 21-րդ բաժնով:

19.21 Սկզբնական ճանաչումից հետո ձեռք բերողը պետք է չափի 19.14 պարագրաֆի համաձայն առանձին ճանաչված պայմանական պարտավորությունները ստորև նշվածներից առավելագույնով՝

ա) գումարը, որը 21-րդ բաժնի համաձայն կճանաչվեր, և

բ) սկզբնապես ճանաչված գումարից հանած 23-րդ՝ *Հասույթ* բաժնի համաձայն որպես **հասույթ** նախապես ճանաչված գումարը:

Գուդվիլ

19.22 Ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ պետք է՝

ա) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացած գուդվիլը ճանաչի որպես ակտիվ, և

բ) սկզբնապես չափի այդ գուդվիլը իր արժեքով, որը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արժեքի գերազանցումն է 19.14 պարագրաֆի համաձայն ճանաչված որոշելի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում ձեռք

բերողի բաժնեմասի նկատմամբ:

19.23 Սկզբնական ճանաչումից հետո ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջացած գույվիլը սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված **ամորտիզացիան** և կուտակված **արժեզրկումից** կորուստները՝

ա) գույվիլի ամորտիզացիայի համար կազմակերպությունը պետք է հետևի 18.19-18.24 պարագրաֆների սկզբունքներին: Եթե գույվիլի **օգտակար ծառայությունը** չի կարող արժանահավատորեն գնահատվել, օգտակար ծառայությունը պետք է որոշվի հիմնվելով ղեկավարության լավագույն գնահատականի վրա, սակայն չպետք է գերազանցի տասը տարին:

բ) գույվիլի արժեզրկման ճանաչման և չափման համար կազմակերպությունը պետք է հետևի 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժնին:

Սկզբնական արժեքի նկատմամբ ձեռք բերվողի որոշելի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում ձեռք բերողի բաժնեմասի գերազանցում

19.24 Եթե 19.14 պարագրաֆի համաձայն ճանաչված որոշելի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստների զուտ իրական արժեքում ձեռք բերողի բաժնեմասը գերազանցում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական արժեքը (երբեմն կոչվում է որպես «բացասական գույվիլ»), ձեռք բերողը պետք է՝

ա) վերանայի ձեռք բերվողի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստների որոշակիացումն ու **չափումը** և միավորման սկզբնական արժեքի չափումը, և

բ) **շահույթում կամ վնասում** անմիջապես ճանաչի այդ վերանայումից հետո մնացած ցանկացած գերազանցում:

Բացահայտումներ

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման (միավորումների) համար

19.25 Ժամանակաշրջանի ընթացքում յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) միավորվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների անվանումները և նկարագրությունները:

բ) ձեռքբերման ամսաթիվը:

գ) քվեարկության իրավունք ունեցող ձեռք բերված բաժնային գործիքների տոկոսը

դ) միավորման արժեքը և այդ արժեքի բաղադրիչների նկարագրությունը (օրինակ՝ դրամական միջոցներ, բաժնային գործիքներ և պարտքային գործիքներ):

ե) ձեռք բերվողի ակտիվների, պարտավորությունների և պայմանական պարտավորությունների, ներառյալ գույվիլի, յուրաքանչյուր դասի գծով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարները:

զ) 19.24 պարագրաֆի համաձայն շահույթում կամ վնասում ճանաչված ցանկացած գերազանցող գումար, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության (և **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության**, եթե ներկայացվում է) տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է գերազանցումը:

է) ճանաչված գույվիլն առաջացնող գործոնների որակական նկարագրությունը, օրինակ՝ ձեռք բերողի

և ձեռք բերվողի գործառնությունների միավորումից ակնկալվող սիներգիզմը, կամ ոչ նյութական ակտիվները կամ այլ հողվածները, որոնք չեն ճանաչվում 19.15-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար

19.26 Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի գույվիլի օգտակար ծառայության ժամկետը և գույվիլի **հաշվեկշռային արժեքի** համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, առանձին ներկայացնելով՝

- ա) նոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացող փոփոխությունները.
- բ) արժեզրկումից կորուստները.
- գ) նախկինում ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեությունների օտարումները.
- դ) այլ փոփոխություններ:

Կարիք չկա, որ այս համադրումը ներկայացվի նախորդ ժամանակաշրջանների համար:

Բաժին 20

Վարձակալություն

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 20.1 Սույն բաժինը անդրադառնում է բոլոր **վարձակալությունների** հաշվառմանը, բացառությամբ՝
- ա) օգտակար հանածոների, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող ռեսուրսները, հետախուզման կամ օգտագործման վարձակալությունների (տե՛ս 34-րդ՝ *Մասնագիտացված գործունեություններ* բաժինը)։
 - բ) այնպիսի հողվածների արտոնագրային համաձայնագրերի, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսագրությունները, խաղերը, ձեռագրերը, պատենտները և հեղինակային իրավունքները (տե՛ս 18-րդ՝ *Ոչ նյութական ակտիվներ, բացի գույքից* բաժինը)։
 - գ) վարձակալի կողմից պահվող՝ որպես **ներդրումային գույք** հաշվառվող գույքի **չափման** և վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված ներդրումային գույքի **չափման** (տե՛ս՝ 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* բաժինը)։
 - դ) վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող **կենսաբանական ակտիվների** և վարձատուի կողմից **գործառնական վարձակալությամբ** տրված կենսաբանական ակտիվների **չափման** (տե՛ս 34-րդ բաժինը)։
 - ե) վարձակալությունների, որոնք կարող են հանգեցնել վարձատուի կամ վարձակալի համար վնասի՝ որպես պայմանագրային այն պայմանների հետևանք, որոնք կապված չեն վարձակալված **ակտիվի** գնի փոփոխությունների, արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների, փոփոխական շուկայական տոկոսադրույքի վրա հիմնված վարձավճարների փոփոխությունների կամ կողմերից մեկի կողմից չվճարումների հետ (տե՛ս՝ 12.3 պարագրաֆի «գ» կետը)։
 - զ) անբարենպաստ գործառնական վարձակալությունների։
- 20.2 Սույն բաժինը կիրառվում է այն համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնք համաձայն փոխանցվում է ակտիվների օգտագործման իրավունքը, նույնիսկ եթե վարձատուից կարող է պահանջվել զգալի ծավալի ծառայությունների մատուցում՝ կապված այդպիսի ակտիվների շահագործման կամ պահպանման հետ։ Սույն բաժինը չի կիրառվում ծառայությունների մատուցման համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնք ակտիվների օգտագործման իրավունքը չեն փոխանցում պայմանագրի մի կողմից մյուսին։
- 20.3 Որոշ համաձայնություններ, ինչպիսիք են արտաքին ռեսուրսների ներգրավման որոշ համաձայնությունները, հեռահաղորդակցության պայմանագրերը, որոնք տրամադրում են հզորությունների նկատմամբ իրավունքներ, ինչպես նաև «վերցրու կամ վճարիր» սկզբունքով պայմանագրերը, չեն կրում վարձակալության իրավական ձև, սակայն փոխանցում են ակտիվները վճարման դիմաց օգտագործելու իրավունք։ Նման համաձայնությունները իրենց բովանդակությամբ ակտիվների վարձակալություն են, և դրանք պետք է հաշվառվեն սույն բաժնի ներքո։

Վարձակալությունների դասակարգում

- 20.4 Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, եթե փոխանցվում են սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները։ Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն, եթե չեն փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները։
- 20.5 Արդյոք վարձակալությունը ֆինանսական է, թե գործառնական, կախված է գործառնության էությունից, այլ ոչ թե պայմանագրի ձևից։ Ստորև բերվածները այնպիսի իրավիճակների օրինակներ են, որոնք, առանձին կամ համակցությամբ, սովորաբար կհանգեցնեն վարձակալության դասակարգմանը որպես ֆինանսականի՝

- ա) վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին.
 - բ) վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ հնարավորությունն իրագործելու ամսաթվի իրական արժեքից, և եթե վարձակալության սկզբում արդեն խելամտորեն որոշակի է, որ այդ հնարավորությունը կիրագործվի.
 - 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 ամբողջ իրական արժեքն է.
 - ե) վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալն է ի վիճակի դրանք օգտագործել առանց էական ձևափոխությունների:
- 20.6 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) վարձակալված ակտիվի **մնացորդային 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 վարձավճարից:
- 20.7 20.5 և 20.6 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 վարձակալին ակտիվի տվյալ պահի իրական արժեքին հավասար փոփոխական վճարով, կամ եթե կա պայմանական ռենտա, որի արդյունքում վարձակալը չի տիրապետում ըստ էության սեփականության իրավունքի բնորոշ բոլոր ռիսկերին ու հատույցներին:
- 20.8 Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ և չի փոփոխվում վարձակալության ժամկետի ընթացքում, եթե միայն վարձակալը և վարձատուն չեն համաձայնվում վարձակալության պայմանագրի դրույթներում կատարել փոփոխություններ (բացի ուղղակի վարձակալության նորացումից), որի դեպքում վարձակալության դասակարգումը պետք է վերանայվի:

Վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններ. ֆինանսական վարձակալություններ

Սկզբնական ճանաչում

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

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

Հետագա չափում

20.11 Վարձակալը պետք է բաշխի նվազագույն վարձավճարները ֆինանսական վճարի և չվճարված պարտավորության նվազեցման միջև՝ կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը** (տե՛ս 11.15-11.20 պարագրաֆները): Վարձակալը պետք է բաշխի ֆինանսական վճարը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ըստ ժամանակաշրջանների այնպես, որպեսզի ստացվի հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի պարտավորության մնացորդի նկատմամբ: Վարձակալը պետք է ճանաչի պայմանական ռենտաները որպես **ծախս** այն ժամանակաշրջանում, երբ դրանք կատարվում են:

20.12 Վարձակալը ֆինանսական վարձակալությամբ վարձակալված ակտիվի համար պետք է հաշվարկի մաշվածություն (ամորտիզացիա)՝ համաձայն այդ տեսակի ակտիվի համար սույն ՖՀՄՍ-ի համապատասխան բաժնի, օրինակ՝ 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժինը, 18-րդ բաժինը կամ 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գույքի* բաժինը: Եթե խելամտորեն որոշակի չէ, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա ակտիվն ամբողջովին պետք է ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետից կամ **օգտակար ծառայության** ժամկետից առավել կարճի ընթացքում: Վարձակալը պետք է նաև յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի դրությամբ** գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական վարձակալությամբ վարձակալված ակտիվը արժեզրկվել է (տե՛ս 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժինը):

Բացահայտումներ

20.13 Վարձակալը ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

- ա) ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ զուտ հաշվեկշռային արժեքը.
- բ) ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
 - i. ոչ ուշ, քանի մեկ տարի.
 - ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
 - iii. հինգ տարուց հետո.
- գ) վարձակալի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների և սահող գների վերաբերյալ վերապահման, ենթավարձակալությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները:

20.14 Ի լրումն, 17-րդ, 18-րդ, 27-րդ և 34-րդ բաժինների՝ ակտիվների վերաբերյալ բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձակալների՝ ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալված ակտիվների նկատմամբ:

Վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններ. գործառնական վարձակալություններ

Ճանաչում և չափում

20.15 Վարձակալը գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները (բացառությամբ ծառայությունների ծախսումների, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) պետք է ճանաչի որպես **ծախս** (ծախսում) գծային հիմունքով, բացառությամբ եթե՝

- ա) կա՛մ մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում օգուտների օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը, նույնիսկ եթե վճարումները չեն կատարվում այդ հիմունքով,
- բ) կամ վարձատուին հասանելիք վարձավճարները այնպես են որոշված, որ աճեն ակնկալվող ընդհանուր սղաճին զուգընթաց (հիմնված հրապարակված ինդեքսների կամ վիճակագրական տվյալների վրա)՝ վարձատուի կողմից ակնկալվող սղաճի հետևանքով ծախսումների աճը փոխհատուցելու համար: Եթե վարձատուին հասանելիք վճարումները տատանվում են՝ ընդհանուր սղաճից տարբեր այլ գործոնների պատճառով, ապա այս «բ» կետի պայմանը տեղի չունի:

20.15 պարագրաֆի «բ» կետի կիրառման օրինակ

X-ը գործում է մի իրավահամակարգում, որում տեղական բանկերի կողմից համաձայնեցված կանխատեսումն այն է, որ ընդհանուր գների մակարդակի ինդեքսը, որը հրապարակվում է կառավարության կողմից, աճելու է միջինում տարեկան 10 տոկոսով՝ հաջորդ հինգ տարվա ընթացքում: X-ը Y-ից վարձակալում է գրասենյակային տարածք գործառնական վարձակալությամբ՝ հինգ տարի ժամկետով: Վարձավճարները որոշված են՝ արտացոլելու համար սպասվող տարեկան 10 տոկոս ընդհանուր սղաճը վարձակալության հնգամյա ժամկետում, հետևյալ կերպ՝

| | |
|--------|------------|
| Տարի 1 | 100,000 ԱՄ |
| Տարի 2 | 110,000 ԱՄ |
| Տարի 3 | 121,000 ԱՄ |
| Տարի 4 | 133,000 ԱՄ |
| Տարի 5 | 146,000 ԱՄ |

X-ը վարձավճարի գծով տարեկան ծախսը ճանաչում է վերը ցուցադրված՝ իր կողմից վարձատուին հասանելիք պարտքի գումարների չափով: Եթե աճող վճարները հստակորեն որոշված չեն, որպեսզի վարձատուին փոխհատուցեն ակնկալվող սղաճի հետևանքով ծախսումների աճը՝ հիմնված հրապարակված ինդեքսների կամ վիճակագրական տվյալների վրա, ապա X-ը ճանաչում է վարձավճարի գծով տարեկան ծախսը գծային հիմունքով՝ 122,000 ԱՄ յուրաքանչյուր տարի (վարձակալության շրջանակներում վճարվելիք գումարների հանրագումարը բաժանած հինգ տարիների):

Բացահայտումներ

20.16 Վարձակալը 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, քան մեկ տարի.
 - ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
 - iii. հինգ տարուց հետո.
- բ) որպես ծախս ճանաչված վարձավճարները.
- գ) վարձակալի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների և սահող գների վերաբերյալ վերապահման, ենթավարձակալությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները:

Վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններ. ֆինանսական վարձակալություններ

Սկզբնական ճանաչում և չափում

20.17 Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները իր ֆինանսական վիճակի մասին

հաշվետվությունում պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և դրանք ներկայացնի որպես դեբիտորական պարտք՝ **վարձակալությունում զուտ ներդրումների** մեծությանը հավասար գումարով: Վարձակալությունում զուտ ներդրումները վարձատուի՝ վարձակալությունում համախառն ներդրումներն են՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով զեղչված: **Վարձակալությունում համախառն ներդրումները** հետևյալի հանրագումարն է՝

ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից ստացման ենթակա նվազագույն վարձավճարներ, և

բ) վարձատուին հասանելիք ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային արժեք:

20.18 Ֆինանսական վարձակալությունների դեպքում, բացառությամբ նրանց, որոնք ներառում են արտադրող կամ դիլեր վարձատուներին, սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները (ծախսումներ, որոնք լրացուցիչ են և ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը) ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքի սկզբնական չափման մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող **եկամտի** գումարը:

Հետագա չափում

20.19 Ֆինանսական եկամտի ճանաչումը պետք է հիմնված լինի մի գրաֆիկի վրա, որը կարտացոլի հատուցման հաստատուն պարբերական դրույք ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ ներդրումների նկատմամբ: Ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձավճարները, բացառությամբ ծառայություններին վերաբերող ծախսումների, հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե ներդրումների հիմնական գումարը, և թե չվաստակած ֆինանսական եկամուտը: Եթե առկա են հայտանիշներ, որ գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը, որը հաշվի է առնվել վարձակալությունում վարձատուի համախառն ներդրումները հաշվարկելիս, նշանակալիորեն փոփոխվել է, ապա վարձակալության ժամկետում եկամտի բաշխումը վերանայվում է, իսկ հաշվեգրված գումարների ցանկացած նվազում ճանաչվում է անմիջապես շահույթում կամ վնասում:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուներ

20.20 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 համապատասխան ծավալի հետ կապված զեղչերը կամ առևտրային զեղչերը, և

բ) ֆինանսական եկամուտ վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

20.21 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 քաղաքականության համաձայն:

20.22 Եթե սահմանվում է արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույք, վաճառքից շահույթը պետք է սահմանափակվի այն մեծությամբ, որը կստացվեր, եթե կիրառվեր շուկայական տոկոսադրույք: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից վարձակալության շուրջ բանակցությունների և համաձայնության ձեռքբերման գծով կատարված ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս, երբ ճանաչվում է վաճառքից շահույթը:

Բացահայտումներ

20.23 Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

- ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների գումարի և նվազագույն վարձավճարների գծով ընդհանուր դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ վարձատուն պետք է բացահայտի վարձակալությունում համախառն ներդրումները և նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
 - 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) անհավաքագրելի նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների կուտակված պահուստները.
- ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված պայմանական ռենտաները.
- զ) վարձատուի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների և սահող գների վերաբերյալ վերապահման, ենթավարձակալությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները:

Վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններ. գործառնական վարձակալություններ

Ճանաչում և չափում

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

20.25 Գործառնական վարձակալությունից ստացված եկամուտը (բացառությամբ ծառայությունների համար գումարները, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) վարձատուն պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում՝ գծային հիմունքով, վարձակալության ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե՝

- ա) կա՛մ մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալված ակտիվից վարձատուի օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը, նույնիսկ եթե վճարումների ստացումը չի կատարվում այդ հիմունքով,
- բ) կա՛մ վարձատուին հասանելիք վարձավճարները այնպես են որոշված, որ աճեն ակնկալվող ընդհանուր սղաճին զուգընթաց (հիմնված հրապարակված ինդեքսների կամ վիճակագրական տվյալների վրա)՝ վարձատուի կողմից ակնկալվող սղաճի հետևանքով ծախսումների աճը փոխհատուցելու համար: Եթե վարձատուին հասանելիք վճարումները տատանվում են՝ ընդհանուր սղաճից տարբեր այլ գործոնների պատճառով, ապա «բ» կետի պայմանը տեղի չունի:

20.26 Վարձատուն որպես ծախս պետք է ճանաչի վարձակալական եկամուտը վաստակելիս կրած ծախսումները, ներառյալ **մաշվածությունը**: Վարձակալության տրված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը:

20.27 Վարձատուն գործառնական վարձակալության շուրջ բանակցելիս և համաձայնություն ձեռք բերելիս իր կողմից կատարած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ավելացնի վարձակալության տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին և այդպիսի ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում նույն հիմունքով, որը կիրառվում է վարձակալական եկամուտը ճանաչելիս:

20.28 Որոշելու համար՝ արդյոք վարձակալության տրված ակտիվը արժեզրկվել է, վարձատուն պետք է կիրառի 27-րդ բաժինը:

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

Բացահայտումներ

20.30 Վարձատուն գործառնական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալությունների շրջանակներում ապագա նվազագույն վարձավճարները՝ 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) որպես եկամուտ ճանաչված ընդհանուր պայմանական ռենտաները.

գ) վարձատուի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, օրինակ՝ պայմանական ռենտայի, նորացման կամ գնման օպցիոնների և սահող գների վերաբերյալ վերապահման, ենթավարձակալությունների վերաբերյալ տեղեկատվությունը, ինչպես նաև վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները:

20.31 Ի լրումն, 17-րդ, 18-րդ, 27-րդ և 34-րդ բաժինների՝ ակտիվների վերաբերյալ բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձատուների՝ գործառնական վարձակալության շրջանակներում տրամադրված ակտիվների նկատմամբ:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքներ

20.32 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:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարք, որը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության

20.33 Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության, ապա վաճառող-վարձակալը հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ վաճառքից մուտքերի ցանկացած գերազանցում չպետք է անմիջապես ճանաչի որպես եկամուտ: Փոխարենը՝ վաճառող-վարձակալը պետք է հետաձգի այդ գերազանցումը և այն ամորտիզացնի վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարք, որը հանգեցնում է գործառնական վարձակալության

20.34 Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է գործառնական վարձակալության, և ակնհայտ է, որ գործարքը իրականացվել է իրական արժեքով, ապա վաճառող-վարձակալը ցանկացած շահույթ կամ վնաս անմիջապես պետք է ճանաչի: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից ցածր է, ապա վաճառող-վարձակալը ցանկացած շահույթ կամ վնաս անմիջապես պետք է ճանաչի, եթե միայն

վնասները չեն փոխհատուցվում շուկայական գներից ցածր ապագա վարձավճարներով: Այդ դեպքում վաճառող-վարձակալը պետք է հետաձգի և ամորտիզացնի այդ վնասը այն ժամանակաշրջանի վարձավճարներին համամասնորեն, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից բարձր է, ապա վաճառող-վարձակալը պետք է հետաձգի իրական արժեքը գերազանցող մասը և ամորտիզացնի այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը:

Բացահայտումներ

20.35 Բացահայտման պահանջները վարձակալների և վարձատուների համար հավասարապես կիրառվում են վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների նկատմամբ: Նշանակալի վարձակալական պայմանավորվածությունների գծով պահանջվող նկարագրությունը ներառում է վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների մասին համաձայնագրերի կամ պայմանների յուրահատուկ կամ անսովոր դրույթների նկարագրությունը:

Բաժին 21

Պահուստներ և պայմանականություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 21.1 Սույն բաժինը կիրառվում է բոլոր **պահուստների** (այսինքն՝ անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորությունների), **պայմանական պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների** նկատմամբ, բացառությամբ այն պահուստների, որոնք կարգավորվում են սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժիններով: Դրանք ներառում են այն պահուստները, որոնք վերաբերում են՝
- ա) **վարձակալություններին** (20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժին): Այնուամենայնիվ, սույն բաժինը կիրառվում է այն **գործառնական վարձակալությունների** նկատմամբ, որոնք դարձել են անբարենպաստ.
 - բ) **կառուցման պայմանագրերին** (23-րդ՝ *Հասույթ* բաժին).
 - գ) **աշխատակիցների հատուցումների** գծով պարտականություններին (28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժին).
 - դ) **շահութահարկին** (29-րդ՝ *Շահութահարկ* բաժին):
- 21.2 Սույն բաժնի պահանջները չեն կիրառվում կատարման ենթակա պայմանագրերի նկատմամբ, բացառությամբ երբ դրանք **անբարենպաստ պայմանագրեր** են: Կատարման ենթակա պայմանագրերը պայմանագրեր են, որոնց համաձայն՝ կողմերից ոչ մեկը չի կատարել իր պարտականություններից և ոչ մեկը, կամ երկու կողմն էլ հավասար չափով մասամբ կատարել են իրենց պարտականությունները:
- 21.3 «Պահուստ» բառը երբեմն օգտագործվում է այնպիսի հոդվածների համատեքստում, ինչպիսիք են **ակտիվների մաշվածությունը**, արժեզրկումը և անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքերը: Դրանք ակտիվների **հաշվեկշռային արժեքների** ճշգրտումներ են, այլ ոչ թե պարտավորությունների **ճանաչում**, և հետևաբար չեն կարգավորվում սույն բաժնով:

Սկզբնական ճանաչում

- 21.4 Կազմակերպությունը պահուստը պետք է ճանաչի միայն այն դեպքում, երբ՝
- ա) կազմակերպությունը **հաշվետու ամսաթվի դրությամբ** ունի պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք.
 - բ) **հավանական է** (այսինքն՝ ավելի շատ հավանական է, քան՝ ոչ), որ մարելու համար կազմակերպությունից կպահանջվի փոխանցել տնտեսական օգուտներ.
 - գ) պարտականության գումարը կարող է արժանահավատորեն գնահատվել:
- 21.5 Կազմակերպությունը պահուստը պետք է ճանաչի **ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում** որպես պարտավորություն, և պետք է ճանաչի պահուստի գումարը որպես ծախս, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժին պահանջում է ծախսումը ճանաչել որպես որևէ ակտիվի ինքնարժեքի մաս, օրինակ՝ **պաշարների** կամ **հիմնական միջոցների**:
- 21.6 21.4 պարագրաֆի «ա» կետի պայմանը (պարտականություն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք) նշանակում է, որ կազմակերպությունը պարտականության մարումից խուսափելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չունի: Սա կարող է տեղի ունենալ, երբ կազմակերպությունն ունի իրավական պարտականություն, որը կարող է պարտադրված լինել օրենքով կամ երբ կազմակերպությունն ունի **կառուցողական պարտականություն**, քանի որ անցյալ դեպքը (որը կարող է լինել կազմակերպության որևէ գործողություն) այլ կողմերի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիքներ, որ կազմակերպությունը կատարելու է այդ պարտականությունը: Պարտականությունները, որոնք առաջանալու են կազմակերպության ապագա գործողություններից (այսինքն՝ իր ապագա գործունեության իրականացումից), չեն բավարարում 21.4 պարագրաֆի «ա» կետի պայմանը, անկախ այն

բանից, թե որքանով է հավանական, որ դրանք տեղի կունենան, և եթե նույնիսկ դրանք պայմանագրային են: Վերը նշվածի ցուցադրում. կազմակերպությունը կարող է շուկայի թելադրանքով կամ իրավական պահանջներով ապագայում որոշակի ձևով գործելու համար ծախքեր կատարելու մտադրություն կամ կարիք ունենալ (օրինակ՝ յուրահատուկ տեսակի արտադրությունների համար ծխի զտիչների տեղադրում): Քանի որ կազմակերպությունն ապագա գործողությունների միջոցով կարող է խուսափել ապագա ծախքերից, օրինակ՝ փոխելով իր գործունեության եղանակը կամ վաճառելով արտադրությունը, այն չունի այդ ապագա ծախքերի գծով ներկա պարտականություն, և պահուստ չի ճանաչվում:

Սկզբնական չափում

21.7 Կազմակերպությունը պահուստը պետք է չափի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի լավագույն գնահատականով: Լավագույն գնահատականն այն գումարն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր՝ **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ այդ պարտականությունը մարելու կամ այդ պահին երրորդ կողմին փոխանցելու համար:

ա) Երբ պահուստն ընդգրկում է միավորների մեծ բազմություն, գումարի գնահատականը արտացոլում է բոլոր հնարավոր արդյունքների՝ իրենց համապատասխան հավանականությամբ կշռումը: 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:

բ) Երբ պահուստն առաջանում է որևէ առանձին պարտականությունից, պարտականության մարման համար պահանջվող գումարի լավագույն գնահատականը կարող է լինել ամենահավանական արդյունքը: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ այդ դեպքում կազմակերպությունը դիտարկում է այլ հնարավոր արդյունքներ: Երբ 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:

Երբ ժամանակի մեջ դրամի արժեքի ազդեցությունը **էական է**, ապա պահուստի գումարը պետք է իրենից ներկայացնի այն գումարի **ներկա արժեքը**, որը, ակնկալվում է, որ կպահանջվի այդ պարտականությունը մարելու համար: Ջեդջման դրույքը (կամ դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (կամ դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Պարտավորությանը հատուկ ռիսկերը պետք է արտացոլվեն կա՞մ զեդջման դրույքում, կա՞մ պարտականության մարման համար պահանջվող գումարների գնահատականում, բայց ոչ երկուսում միաժամանակ:

21.8 Կազմակերպությունը պահուստը չափելիս ակտիվների ակնկալվող օտարումից **օգուտները** պետք է բացառի:

21.9 Երբ ակնկալվում է, որ պահուստը մարելու համար պահանջվող գումարը ամբողջությամբ կամ մասամբ կարող է փոխհատուցվել որևէ այլ կողմից (օրինակ՝ ապահովագրական պահանջի միջոցով), կազմակերպությունը պետք է փոխհատուցումը ճանաչի որպես առանձին ակտիվ միայն այն դեպքում, երբ ըստ էության որոշակի է, որ կազմակերպությունը կստանա պարտականությունը մարելու փոխհատուցումը: Փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը չպետք է գերազանցի պահուստի գումարը: Փոխհատուցման գծով դեբիտորական պարտքը պետք է ներկայացվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես ակտիվ և չպետք է հաշվանցվի պահուստի հետ: **Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում** կազմակերպությունը պահուստին վերաբերող ծախսի հետ կարող է հաշվանցել այլ կողմից ցանկացած փոխհատուցում:

Հետագա չափում

21.10 Կազմակերպությունը պահուստի հաշվին պետք է մարի միայն այն ծախքերը, որոնց գծով պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր:

21.11 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պետք է վերանայի և ճշգրտի պահուստները՝ այդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի ընթացիկ լավագույն գնահատականը արտացոլելու համար: Նախկինում ճանաչված գումարների ցանկացած ճշգրտում պետք է ճանաչվի **շահույթում կամ վնասում**, բացառությամբ եթե պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր որպես ակտիվի արժեքի մաս (տե՛ս 21.5 պարագրաֆը): Երբ պահուստը չափվում է պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ակնկալվող գումարի ներկա արժեքով, զեղչի ամորտիզացիան պետք է ճանաչվի որպես ֆինանսական ծախսում շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում այն առաջացել է:

Պայմանական պարտավորություններ

21.12 Պայմանական պարտավորությունը կա՛մ հնարավոր, սակայն անորոշ պարտականություն է, կա՛մ ներկա պարտականություն, որը չի ճանաչվել, քանի որ չի բավարարում 21.4 պարագրաֆի «բ» և «գ» կետերի պայմաններից որևէ մեկը կամ երկուսը: Կազմակերպությունը պայմանական պարտավորությունը չպետք է ճանաչի որպես պարտավորություն, բացառությամբ **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման** մեջ ձեռք բերվողի պայմանական պարտավորությունների գծով պահուստների (տե՛ս 19.20 և 19.21 պարագրաֆները): Պայմանական պարտավորության բացահայտումը պահանջվում է 21.15 պարագրաֆով, բացառությամբ երբ դրա մարման նպատակով միջոցների արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է: Համապարտ պարտականության դեպքում պարտականության մի մասը, որի մարումն ակնկալվում է այլ անձանց կողմից, դիտվում է որպես պայմանական պարտավորություն:

Պայմանական ակտիվներ

21.13 Կազմակերպությունը պայմանական ակտիվը չպետք է ճանաչի որպես ակտիվ: Պայմանական ակտիվի բացահայտումը պահանջվում է 21.16 պարագրաֆով, երբ տնտեսական օգուտների ներհոսքը հավանական է: Այնուամենայնիվ, երբ ապագա տնտեսական օգուտների հոսքը դեպի կազմակերպություն ըստ էության որոշակի է, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

Բացահայտումներ

Պահուստների վերաբերյալ բացահայտումներ

21.14 Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի բոլոր ստորև նշվածները՝

ա) համադրումները, ցույց տալով՝

- i. ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքը.
- ii. ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացումները, ներառյալ զեղչված գումարի չափման փոփոխություններից առաջացած ճշգրտումները.
- iii. ժամանակաշրջանի ընթացքում պահուստի հաշվին մարված գումարները.
- iv. չօգտագործված գումարները, որոնք հակադարձվել են ժամանակաշրջանի ընթացքում.

բ) պարտականության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և արդյունքում առաջացող վճարումների ակնկալվող գումարը և ժամկետը.

գ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են նշված արտահոսքերի գումարին կամ ժամկետին.

դ) ցանկացած ակնկալվող փոխհատուցման գումար՝ նշելով այն ակտիվի գումարը, որը ճանաչվել է այդ ակնկալվող փոխհատուցման գծով:

Նախորդ ժամանակաշրջանների համար համադրելի տեղեկատվություն չի պահանջվում:

Պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ բացահայտումներ

21.15 Բացառությամբ, երբ մարման նպատակով միջոցների ցանկացած արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է, հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պայմանական պարտավորության յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտի պայմանական պարտավորության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և, երբ իրագործելի է՝

- ա) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատականները, որը չափվում է՝ համաձայն 21.7-21.11 պարագրաֆների.
- բ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են ցանկացած արտահոսքի գումարին կամ ժամկետին.
- գ) ցանկացած փոխհատուցման հնարավորությունը:

Եթե այս բացահայտումներից մեկը կամ ավելին **անիրագործելի է**, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

Պայմանական ակտիվների վերաբերյալ բացահայտումներ

21.16 Եթե տնտեսական օգուտների ներհոսքը հավանական է (ավելի հավանական է, քան՝ ոչ), սակայն ըստ էության որոշակի չէ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանական ակտիվների բնույթի նկարագրությունը, ինչպես նաև, եթե պահանջվի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր, դրանց ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ կիրառելով 21.7-21.11 պարագրաֆներում ներկայացված սկզբունքները: Եթե այդպիսի գնահատականը ներառի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, այդ փաստը և պատճառները, թե ինչու է ֆինանսական հետևանքի գնահատականը ներառում անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր:

Վնասող բացահայտումներ

21.17 Ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում կարելի է ակնկալել, որ 21.14-21.16 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 **անիրաժեշտ չէ**, սակայն կազմակերպությունը տեղեկատվությունը չբացահայտելու փաստի և պատճառի հետ միասին պետք է բացահայտի վեճի ընդհանուր բնույթը:

Բաժին 22

Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 22.1 Սույն բաժինը սահմանում է **ֆինանսական գործիքները** որպես պարտավորություններ կամ սեփական կապիտալ դասակարգելու համար սկզբունքներ և անդրադառնում է բաժնային գործիքների հաշվառմանը, որոնք թողարկվել են անհատների կամ այլ կողմերի՝ կապված նրանց՝ որպես **բաժնային** գործիքներում ներդրողի կարգավիճակի հետ (այսինքն՝ նրանց որպես **սեփականատեր** կարգավիճակի հետ): 26-րդ՝ *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* բաժինը անդրադառնում է այն գործարքների հաշվառմանը, որոնցում կազմակերպությունը, որպես իր բաժնային գործիքների (ներառյալ բաժնետոմսերը և բաժնետոմսերի օպցիոնները) դիմաց հատուցում, ստանում է ապրանքներ ու ծառայություններ (ներառյալ աշխատակիցների ծառայությունները) իր աշխատակիցներից և այլ վաճառողներից՝ կապված նրանց՝ որպես ապրանքների և ծառայությունների վաճառողի կարգավիճակի հետ:
- 22.2 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի ֆինանսական գործիքների բոլոր տեսակները դասակարգելիս, բացառությամբ՝
- ա) **դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում** այն մասնակցությունների, որոնք հաշվառվում են համաձայն 9-րդ՝ *Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ* բաժնի, 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* բաժնի կամ 15-րդ՝ *Ներդրումներ համապետ ձեռնարկումներում* բաժնի.
 - բ) **աշխատակիցների հատուցումների** պլանների ներքո գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը.
 - գ) **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման** մեջ պայմանական հատուցման պայմանագրերի (տե՛ս 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գույքիլ* բաժինը): Սույն ազատումը կիրառվում է միայն ձեռք բերողի նկատմամբ.
 - դ) ֆինանսական գործիքների, պայմանագրերի և **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների** ներքո պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառում է 26-րդ բաժինը, բացառությամբ այն բանի, որ 22.3-22.6 պարագրաֆները պետք է կիրառվեն հետգնված բաժնետոմսերի նկատմամբ, որոնք գնվում, վաճառվում, թողարկվում կամ մարվում են՝ աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի օպցիոնների պլանների, աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի գնման պլանների և բոլոր այլ **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի** հետ կապված:

Ֆինանսական գործիքի դասակարգումը որպես պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ

22.3 Սեփական կապիտալը կազմակերպության **ակտիվների** մնացորդային բաժինն է՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո: Պարտավորությունը կազմակերպության ներկա պարտականությունն է, որն առաջանում է անցյալ դեպքերից, որի մարումն, ըստ ակնկալության, կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի: Սեփական կապիտալը ներառում է կազմակերպության սեփականատերերի կողմից ներդրումները, գումարած այդ ներդրումներին ավելացումները, որոնք առաջանում են շահութաբեր գործունեությունների արդյունքում և պահվում են կազմակերպության գործունեություններում օգտագործելու նպատակով, հանած սեփականատերերի ներդրումների նվազումը, որն արդյունք է ոչ շահութաբեր գործունեությունների և սեփականատերերին բաշխումների:

22.3Ա Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի ֆինանսական գործիքը որպես **ֆինանսական**

պարտավորություն կամ որպես սեփական կապիտալ՝ պայմանագրային համաձայնության էության, այլ ոչ պարզապես իրավական ձևի համաձայն, ինչպես նաև ֆինանսական պարտավորության և բաժնային գործիքի սահմանումների համաձայն: Եթե կազմակերպությունը պայմանագրային պարտականությունը մարելու համար **դրամական միջոց** կամ այլ **ֆինանսական ակտիվ** տրամադրելուց խուսափելու անվերապահ (ոչ պայմանական) իրավունք չունի, ապա այդ պարտականությունը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը և դասակարգվում է այդպիսին, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 22.4 պարագրաֆի համաձայն:

22.4 Որոշ ֆինանսական գործիքներ, որոնք համապատասխանում են պարտավորության սահմանմանը, դասակարգվում են որպես սեփական կապիտալ, քանի որ դրանք ներկայացնում են կազմակերպության զուտ ակտիվներում մնացորդային մասնակցություն՝

ա) վերադարձնելի գործիքը ֆինանսական գործիք է, որն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս հետ վաճառելու այդ գործիքը թողարկողին՝ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, կամ ինքնաբերաբար մարվելու կամ հետգնվելու թողարկողի կողմից՝ ապագա որևէ անորոշ դեպք տեղի ունենալիս, կամ գործիքի տիրապետողի մահվան կամ գործունեությունից դուրս գալու դեպքում: Վերադարձնելի գործիքը, որն ունի հետևյալ բոլոր հատկանիշները, դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք՝

i. 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.

ii. այդ գործիքը այնպիսի դասի է, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր գործիքների դասերին.

iii. բոլոր ֆինանսական գործիքները, որոնք պատկանում են գործիքների այնպիսի դասի, որը ստորակարգված է գործիքների բոլոր մնացած դասերին, ունեն համանման հատկանիշներ.

iv. 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.

v. գործիքի գործողության ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են գործիքի գործողության ընթացքում կազմակերպության **շահույթի կամ վնասի**, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների **իրական արժեքի** փոփոխության վրա (հաշվի չառած գործիքի այլ ազդեցությունները).

բ) գործիքները կամ գործիքների բաղադրիչները, որոնք ստորակարգված են մյուս բոլոր գործիքների դասերին, դասակարգվում են որպես սեփական կապիտալ, եթե դրանք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ:

22.5 Ստորև նշվածները գործիքների օրինակներ են, որոնք դասակարգվում են որպես պարտավորություն, այլ ոչ՝ որպես սեփական կապիտալ՝

ա) գործիքը դասակարգվում է որպես պարտավորություն, եթե լուծարման պահին զուտ ակտիվների բաշխումը կախված է որևէ առավելագույն գումարից (սահմանային գումար): Օրինակ՝ եթե լուծարման պահին գործիքի տիրապետողները ստանում են զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը, բայց այդ գումարը սահմանափակված է որևէ սահմանային գումարով, և զուտ ակտիվների գերազանցումը բաշխվում է բարեգործական կազմակերպությանը կամ պետությանը, ապա գործիքը չի դասակարգվում որպես սեփական կապիտալ.

- բ) վերադարձնելի գործիքը դասակարգվում է որպես սեփական կապիտալ, եթե վաճառքի օպցիոնը իրագործվելիս տիրապետողը ստանում է կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը՝ չափված սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն: Այնուամենայնիվ, եթե տիրապետողը իրավունք ունի մեկ այլ հիմունքով (օրինակ՝ տեղական ՀԸՀՀՍ) չափված գումարի նկատմամբ, ապա գործիքը դասակարգվում է որպես պարտավորություն:
- գ) գործիքը դասակարգվում է որպես պարտավորություն, եթե կազմակերպությանը պարտավորեցնում է մինչև լուծարումը վճարումներ կատարել տիրապետողին, օրինակ՝ պարտադիր շահաբաժինը:
- դ) վերադարձնելի գործիքը, որը դուստր կազմակերպության **ֆինանսական հաշվետվություններում** դասակարգվում է որպես սեփական կապիտալ, խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում դասակարգվում է որպես պարտավորություն:
- ե) 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, ֆինանսական պարտավորություն է:

22.6 Կոպերատիվ կազմակերպություններում անդամների բաժնեմասերը և նմանատիպ գործիքները սեփական կապիտալ են, եթե՝

- ա) կազմակերպությունն ունի անդամների բաժնեմասերի մարումը մերժելու անվերապահ իրավունք, կամ
- բ) մարումն անվերապահորեն արգելված է տեղական օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ կազմակերպության կանոնադրությամբ:

Բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների սկզբնական թողարկում

22.7 Կազմակերպությունը բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների թողարկումը պետք է ճանաչի որպես սեփական կապիտալ, երբ այն թողարկում է այդ գործիքները, և մեկ այլ կողմ պարտավոր է գործիքների փոխանակման դիմաց կազմակերպությանը տրամադրել դրամական կամ այլ միջոցներ:

- ա) Եթե բաժնային գործիքները թողարկվում են նախքան կազմակերպության կողմից դրամական կամ այլ միջոցների ստացումը, կազմակերպությունն իր **ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում** ստացվելիք գումարը պետք է ներկայացնի որպես սեփական կապիտալի հաշվանցում, այլ ոչ՝ որպես ակտիվ:
- բ) Եթե կազմակերպությունը դրամական կամ այլ միջոցները ստացել է նախքան բաժնային գործիքների թողարկումը, և կազմակերպությունից չի կարող պահանջվել հետ վճարել ստացված դրամական կամ այլ միջոցները, կազմակերպությունը ստացված հատուցման չափով պետք է ճանաչի սեփական կապիտալի համապատասխան աճ:
- գ) Այն չափով, որով բաժանորդագրվել են բաժնային գործիքների համար, որոնք սակայն չեն թողարկվել, և որոնց դիմաց կազմակերպությունը դեռևս չի ստացել դրամական կամ այլ միջոցներ, կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի սեփական կապիտալի աճ:

22.8 Կազմակերպությունը բաժնային գործիքները, բացառությամբ նրանց, որոնք թողարկվել են որպես ձեռնարկատիրական միավորման մաս կամ նրանց, որոնք հաշվառվել են 22.15Ա-22.15Բ պարագրաֆների համաձայն, պետք է չափի ստացված կամ ստացվելիք դրամական կամ այլ միջոցների իրական արժեքով՝ **գործարքի հետ կապված ծախսումները** հանելուց հետո: Եթե վճարումը հետաձգվում է, և ժամանակի մեջ փողի արժեքն **էական է**, ապա սկզբնական **չափումը** պետք է իրականացվի **ներկա արժեքի** հիմունքով:

22.9 Կազմակերպությունը սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի գծով գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է հաշվառի որպես սեփական կապիտալից նվազեցում: Գործարքի հետ կապված ծախսումներին վերաբերող **շահութահարկը** պետք է հաշվառվի 29-րդ *Շահութահարկ* բաժնի համաձայն:

22.10 Թե ինչպես պետք է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվի բաժնետոմսերի կամ

այլ բաժնային գործիքների թողարկումից առաջացող սեփական կապիտալի աճը՝ որոշվում է կիրառվող օրենսդրությամբ: Օրինակ՝ բաժնետոմսերի անվանական արժեքը (կամ այլ նոմինալ արժեքը) և անվանական արժեքից ավելի վճարված գումարը կարող են ներկայացվել առանձին:

Օպցիոնների, իրավունքների (ռայթերի) և վարանտների վաճառք

22.11 Կազմակերպությունը օպցիոնների, իրավունքների, վարանտների և նմանատիպ բաժնային գործիքների վաճառքի միջոցով թողարկված սեփական կապիտալի նկատմամբ պետք է կիրառի 22.7-22.10 պարագրաֆների սկզբունքները:

Կապիտալացում կամ բաժնետոմսերի բռնուսային (արտոնյալ) թողարկում և բաժնետոմսերի տրոհումներ

22.12 Կապիտալացումը կամ բռնուսային թողարկումը (երբեմն կոչվում է բաժնետոմսերի ձևով վճարվող շահաբաժիններ) բաժնետերերին նոր բաժնետոմսերի թողարկումն է՝ նրանց առկա բաժնետոմսերի համամասնությամբ: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է իր բաժնետերերին տալ շահաբաժնային կամ բռնուսային մեկ բաժնետոմս՝ առկա յուրաքանչյուր հինգ բաժնետոմսերի դիմաց: Բաժնետոմսի տրոհումը (երբեմն կոչվում է արժեթղթի տրոհում) կազմակերպության առկա բաժնետոմսերի տրոհումն է մի քանի բաժնետոմսերի: Օրինակ՝ բաժնետոմսի տրոհման ժամանակ յուրաքանչյուր բաժնետեր իր ունեցած յուրաքանչյուր բաժնետոմսի համար կարող է ստանալ մեկ լրացուցիչ բաժնետոմս: Որոշ դեպքերում նախկինում շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերը չեղյալ են համարվում և փոխարինվում են նոր բաժնետոմսերով: Կապիտալացումն ու բռնուսային թողարկումը, ինչպես նաև բաժնետոմսերի տրոհումը չեն փոխում սեփական կապիտալի հանրագումարը: Կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի սեփական կապիտալի մաս կազմող գումարները՝ ինչպես պահանջվում է կիրառվող օրենսդրությամբ:

Փոխարկելի պարտքային կամ նմանատիպ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ

22.13 Փոխարկելի պարտքային կամ նմանատիպ **բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ** թողարկելիս, որոնք պարունակում են և պարտավորության, և սեփական կապիտալի բաղադրիչներ, կազմակերպությունը մուտքերը պետք է բաշխի պարտավորության բաղադրիչի և սեփական կապիտալի բաղադրիչի միջև: Բաշխումն իրականացնելիս կազմակերպությունը նախ պետք է որոշի պարտավորության բաղադրիչի գումարը՝ որպես նմանատիպ պարտավորության իրական արժեք, որը չունի փոխարկման հատկություն կամ սեփական կապիտալի հետ կապված նմանատիպ բաղադրիչ: Կազմակերպությունը մնացորդային գումարը պետք է բաշխի որպես սեփական կապիտալի բաղադրիչ: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է բաշխվեն պարտավորության բաղադրիչի և սեփական կապիտալի բաղադրիչի միջև՝ դրանց հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա:

22.14 Կազմակերպությունը բաշխումը չպետք է վերանայի հետագա ժամանակաշրջաններում:

22.15 Գործիքների թողարկմանը հաջորդող ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունը պետք է հաշվառի պարտավորության բաղադրիչը հետևյալ կերպ՝

ա) 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* բաժնի համաձայն, եթե պարտավորության բաղադրիչը բավարարում է 11.9 պարագրաֆի պայմանները: Այս դեպքում կազմակերպությունը պարբերաբար պետք է ճանաչի պարտավորության բաղադրիչի և մարման պահին վճարվելիք մայր գումարի տարբերությունը՝ որպես լրացուցիչ տոկոսային **ծախս**՝ կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը** (տե՛ս 11.15-11.20 պարագրաֆները):.

բ) 12-րդ՝ *Ֆինանսական գործիքների հետ կապված այլ հարցեր* բաժնի համաձայն, եթե պարտավորության բաղադրիչը չի բավարարում 11.9 պարագրաֆի պայմանները:

Ֆինանսական պարտավորությունների մարումը բաժնային գործիքներով

- 22.15Ա Կազմակերպությունը կարող է կազմակերպության պարտատիրոջ հետ վերաբանակցել ֆինանսական պարտավորության պայմանները, որի արդյունքում կազմակերպությունը մարում է պարտավորությունն ամբողջությամբ կամ մասամբ՝ պարտատիրոջը բաժնային գործիքներ թողարկելու միջոցով: Բաժնային գործիքների թողարկումը վճարված հատուցումն է՝ 11.38 պարագրաֆի համաձայն: Կազմակերպությունը թողարկված բաժնային գործիքները չափում է իրական արժեքով: Այնուամենայնիվ, եթե թողարկված բաժնային գործիքների իրական արժեքը հնարավոր չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջաքների արժանահավատորեն չափել, ապա բաժնային գործիքները պետք է չափվեն մարված ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքով: Կազմակերպությունը պետք է ապաճանաչի ֆինանսական պարտավորությունը, կամ ֆինանսական պարտավորության մասը՝ 11.36-11.38 պարագրաֆների համաձայն:
- 22.15Բ Եթե վճարված հատուցման մի մասը վերաբերում է պարտավորության չմարված մասի պայմանների վերափոխմանը, կազմակերպությունը վճարված հատուցումը պետք է բաշխի մարված պարտավորության մասի և չմարված մասի միջև: Այս բաշխումը պետք է կատարվի խելամիտ հիմունքով: Եթե չմարված մասը նշանակալիորեն վերափոխվել է, կազմակերպությունն այդ վերափոխումը պետք է հաշվառի որպես սկզբնական պարտավորության մարում և նոր պարտավորության **ճանաչում**, ինչպես պահանջվում է 11.37 պարագրաֆի համաձայն:
- 22.15Գ Կազմակերպությունը չպետք է կիրառի 22.15Ա-22.15Բ պարագրաֆներն այն գործարքների նկատմամբ, որոնց դեպքում՝
- ա) պարտատերը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հանդիսանում է նաև բաժնետեր և ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հանդես է գալիս որպես ներկա բաժնետեր,
 - բ) պարտատերը և կազմակերպությունը վերահսկվում են միևնույն կողմի կամ կողմերի կողմից նախքան գործարքի կնքումը կամ դրանից հետո և գործարքը, ըստ էության, հանդիսանում է կազմակերպության կողմից կապիտալի բաշխում կամ կազմակերպությանը ներդրումների հատկացում,
 - գ) ֆինանսական պարտավորությունը մարվում է բաժնային գործիքներ թողարկելու միջոցով՝ ֆինանսական պարտավորության սկզբնական պայմանների համաձայն (տես՝ 22.13-22.15 պարագրաֆները):

Հետգնված բաժնետոմսեր

- 22.16 Հետգնված բաժնետոմսերը կազմակերպության այն բաժնային գործիքներն են, որոնք թողարկվել են և հետագայում հետ են գնվել կազմակերպության կողմից: Կազմակերպությունը սեփական կապիտալից պետք է նվազեցնի հետգնված բաժնետոմսերի դիմաց տրված հատուցման իրական արժեքը: Կազմակերպությունը հետգնված բաժնետոմսերի գնումից, վաճառքից, թողարկումից կամ մարումից որևէ **օգուտ** կամ վնաս չպետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

Սեփականատերերին բաշխումներ

- 22.17 Կազմակերպությունը իր սեփականատերերին (իր բաժնային գործիքների տիրապետողներին) բաշխումների գումարի չափով պետք է նվազեցնի սեփական կապիտալը: Սեփականատերերին կատարվող բաշխումների գծով շահութահարկը պետք է հաշվառվի 29-րդ բաժնի համաձայն:
- 22.18 Երբեմն կազմակերպությունն իր սեփականատերերին բաշխում է դրամական միջոցներից տարբեր ակտիվներ («ոչ-դրամական բաշխումներ»): Երբ կազմակերպությունը հայտարարում է այդպիսի բաշխում և ունի իր սեփականատերերին ոչ դրամային ակտիվներ բաշխելու պարտականություն, այն պետք է ճանաչի պարտավորություն: Կազմակերպությունը պարտավորությունը պետք է չափի բաշխման ենթակա ակտիվների իրական արժեքով, հաշվի առնելով 22.18Ա պարագրաֆը: Յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ և մարման ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է

վերանայի և ճշգրտի շահաբաժնի գծով վճարվելիք գումարների **հաշվեկշռային արժեքը**՝ բաշխվելիք ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունները արտացոլելու նպատակով՝ ցանկացած փոփոխություն ճանաչելով սեփական կապիտալում՝ որպես բաշխման գումարի ճշգրտում: Երբ կազմակերպությունը մարում է շահաբաժնի գծով վճարվելիք գումարը, այն պետք է ճանաչի բաշխված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և շահաբաժնի վճարվելիք գումարի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը շահույթ կամ վնասում:

22.18Ա Եթե բաշխման ենթակա ակտիվների իրական արժեքը առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա պարտավորությունը պետք է չափվի բաշխման ենթակա ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով: Եթե նախքան մարումը բաշխման ենթակա ակտիվների իրական արժեքը առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, պարտավորությունը վերաչափվում է իրական արժեքով՝ բաշխման ենթակա գումարի՝ համապատասխան ճշգրտումով և հաշվառվում 22.18 պարագրաֆի համաձայն:

22.18Բ 22.18-22.18Ա պարագրաֆները չեն կիրառվում ոչ դրամային ակտիվի բաշխման նկատմամբ, որն ի վերջո բաշխումից առաջ և բաշխումից հետո վերահսկվում է միևնույն կողմի կամ կողմերի կողմից: Այս բացառումը կիրառվում է բաշխում իրականացնող կազմակերպության առանձին, անհատական և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

Չվերահսկող բաժնեմաս և համախմբված դուստր կազմակերպության բաժնետոմսերով գործարքներ

22.19 Դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասը **համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում** ներառվում է սեփական կապիտալում: Կազմակերպությունը, մայր կազմակերպության՝ դուստր կազմակերպությունում վերահսկող բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում **վերահսկման** կորստի, պետք է դիտարկի որպես սեփական կապիտալի տիրապետողների հետ գործարքներ՝ կապված նրանց՝ սեփական կապիտալի տիրապետողների կարգավիճակ հետ: Համապատասխանաբար, չվերահսկող բաժնեմասի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճշգրտվի մայր կազմակերպության՝ դուստր կազմակերպության զուտ ակտիվներում ունեցած բաժնեմասի փոփոխությունն արտացոլելու համար: Չվերահսկող բաժնեմասի այս ձևով ճշգրտված գումարի և վճարված կամ ստացված հատուցման իրական արժեքի՝ եթե այդպիսին կա, տարբերությունը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում և վերագրվի մայր կազմակերպության սեփական կապիտալի տիրապետողներին: Կազմակերպությունը այդ փոփոխություններից օգուտ կամ վնաս չպետք է ճանաչի: Կազմակերպությունը նաև չպետք է ճանաչի ակտիվների (ներառյալ **գուղվիլը**) կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների ցանկացած փոփոխություն՝ որպես նման գործարքների արդյունք:

Բացահայտումներ

22.20 Եթե բաշխման ենթակա ակտիվների, ինչպես նկարագրված է 22.18-22.18Ա պարագրաֆներում, իրական արժեքը հնարավոր չէ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի չափել, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն, թե ինչու իրական արժեքի արժանահավատ չափումը կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր:

Բաժին 23

Հասույթ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 23.1 Սույն բաժինը պետք է կիրառվի հետևյալ գործարքներից և դեպքերից առաջացող **հասույթը** հաշվառելիս՝
- ա) ապրանքների վաճառք (կազմակերպության կողմից վաճառքի համար թողարկված կամ վերավաճառքի նպատակով գնված)։
 - բ) ծառայությունների մատուցում։
 - գ) **կառուցման պայմանագրեր**, որոնցում կազմակերպությունը կապալառու է։
 - դ) այլ անձանց կողմից կազմակերպության **ակտիվների** օգտագործում, որը բերում է տոկոսներ, ռոյալթիներ կամ շահաբաժիններ։
- 23.2 Որոշ գործարքներից և դեպքերից առաջացող հասույթը կամ այլ **եկամուտը** դիտարկվում է սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժիններում՝
- ա) **վարձակալության** համաձայնագրեր (տե՛ս 20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժինը)։
 - բ) շահաբաժիններ և այլ եկամուտներ, որոնք առաջանում են բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներից (տե՛ս 14-րդ՝ *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում* և 15-րդ՝ *Ներդրումներ համապետ ձեռնարկումներում* բաժինները)։
 - գ) **Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքի** փոփոխություններ կամ դրանց օտարում (տե՛ս 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* և 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինները)։
 - դ) **ներդրումային գույքի** իրական արժեքի փոփոխություններ (տե՛ս 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* բաժինը)։
 - ե) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված **կենսաբանական ակտիվների** սկզբնական **ճանաչում** և իրական արժեքի փոփոխություններ (տե՛ս 34-րդ՝ *Մասնագիտացված գործունեություններ* բաժինը)։
 - զ) **գյուղատնտեսական արտադրանքի** սկզբնական ճանաչում (տե՛ս 34-րդ բաժինը)։

Հասույթի չափում

- 23.3 Կազմակերպությունը հասույթը պետք է չափի ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով։ Ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքը հաշվի է առնում կազմակերպության կողմից տրամադրվող ցանկացած առևտրական զեղչերի, ժամկետից շուտ վճարման զեղչերի և քանակային զիջումների գումարները։
- 23.4 Կազմակերպությունը հասույթում պետք է ներառի ստացված կամ ստացվելիք տնտեսական օգուտների միայն այն համախառն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը։ Կազմակերպությունը հասույթում չպետք է ներառի երրորդ անձանց անունից հավաքագրված բոլոր գումարները, օրինակ՝ վաճառքից հարկերը, ապրանքների և ծառայությունների գծով հարկերը և ավելացված արժեքի հարկը։ Գործակալական հարաբերությունների դեպքում կազմակերպությունը հասույթի մեջ պետք է ներառի միայն իր կոմիսիոն վճարը։ Պրինցիպալի անունից հավաքագրված գումարները կազմակերպության հասույթը չեն։

Հետաձգված վճարում

- 23.5 Երբ **դրամական միջոցների** կամ **դրամական միջոցների համարժեքների** ստացումը հետաձգվում է, և համաձայնության արդյունքում գործարքը վերաձվում է ֆինանսավորման գործարքի, հատուցման

իրական արժեքը բոլոր ապագա ստացումների **ներկա արժեքն է՝** որոշված **պայմանական տոկոսադրույքի** կիրառմամբ: Ֆինանսավորման գործարք առաջանում է, երբ, օրինակ, կազմակերպությունը, որպես անտոկոս վարկ, ապրանքների վաճառքից ստացվելիք գումարները տրամադրում է գնորդին, կամ գնորդից, որպես ապրանքների վաճառքի դիմաց հատուցում, ընդունում է մուրհակ, որն ունի շուկայականից ցածր տոկոսադրույք: Պայմանական տոկոսադրույքը ստորև նշվածներից առավել հստակորեն որոշելին է՝

- ա) նման վարկունակություն ունեցող թողարկողի նմանատիպ ֆինանսական գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույք, կամ
- բ) տոկոսադրույք, որը զեղչում է ֆինանսական գործիքի անվանական գումարը՝ այն հասցնելով ապրանքների կամ ծառայությունների ընթացիկ վաճառքի գնին:

Կազմակերպությունը ապագա բոլոր վճարումների ներկա արժեքի և հատուցման անվանական գումարի տարբերությունը պետք է ճանաչի որպես տոկոսային հասույթ՝ 23.28 և 23.29 պարագրաֆների, ինչպես նաև 11-րդ բաժնի համաձայն:

Ապրանքների և ծառայությունների փոխանակումներ

23.6 Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի հասույթ, երբ՝

- ա) ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանակվում են նույնանման բնույթի և արժեքի ապրանքներով ու ծառայություններով, կամ
- բ) ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանակվում են ոչ նմանատիպ ապրանքներով ու ծառայություններով, սակայն գործարքը չունի առևտրային բովանդակություն:

23.7 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթ, երբ առևտրային բովանդակություն ունեցող գործարքում ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են՝ փոխանակվելով ոչ նմանատիպ ապրանքներով կամ ծառայություններով: Այդ դեպքում կազմակերպությունը գործարքը պետք է չափի:

- ա) ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով.
- բ) եթե «ա» կետում նշված գումարը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա՝ տրված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքով՝ ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով, կամ
- գ) եթե ոչ ստացված ակտիվի, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա՝ տրված ակտիվի **հաշվեկշռային արժեքով՝** ճշգրտված ցանկացած փոխանցված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարով:

Հասույթ առաջացնող գործարքի նույնականացում

23.8 Կազմակերպությունը սույն բաժնի հասույթի ճանաչման չափանիշները սովորաբար յուրաքանչյուր գործարքի համար կիրառում է առանձին: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը առանձին գործարքի առանձին որոշելի բաղադրիչների նկատմամբ ճանաչման չափանիշները կիրառում է, երբ անհրաժեշտ է արտացոլել գործարքի բովանդակությունը: Օրինակ՝ կազմակերպությունն առանձին գործարքի առանձին որոշելի բաղադրիչների նկատմամբ կիրառում է ճանաչման չափանիշները, երբ արտադրանքի վաճառքի գինը ներառում է հետագա ծառայությունների որոշելի գումար: Ի տարբերություն վերը նշվածի՝ կազմակերպությունը ճանաչման չափանիշները երկու կամ ավելի գործարքների նկատմամբ կիրառում է միասին, երբ դրանք այնպես են փոխկապակցված, որ դրանց առևտրային արդյունքը չի կարող ընկալվել առանց մի շարք գործարքներ որպես մեկ ամբողջություն դիտարկելու: Օրինակ՝ կազմակերպությունը ճանաչման չափանիշները երկու կամ ավելի գործարքների նկատմամբ կիրառում է միասին, երբ այն վաճառում է ապրանքներ և, միևնույն ժամանակ, կնքում առանձին համաձայնագիր՝ ավելի ուշ հետգնելու այդ ապրանքները՝ այդպիսով ժխտելով գործարքի ինքնուրույն արդյունքը:

23.9 Երբեմն կազմակերպությունը՝ որպես վաճառքի գործարքի մաս, իր հաճախորդին շնորհում է հավատարմության պարգև, ըստ որի՝ այդ հաճախորդը կարող է ապագայում ձեռք բերել անվճար կամ զեղչված արժեքով ապրանքներ կամ ծառայություններ: Այդ դեպքում կազմակերպությունը, 23.8 պարագրաֆի համաձայն, վստահության պարգևը պետք է հաշվառի որպես սկզբնական վաճառքի գործարքի առանձին որոշելի բաղադրիչ: Կազմակերպությունը սկզբնական վաճառքի հետ կապված ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքը պետք է բաշխի վստահության պարգևի և վաճառքի այլ բաղադրիչների միջև: Վստահության պարգևին բաշխված հատուցումը պետք է չափվի՝ հղում կատարելով դրանց իրական արժեքներին, այսինքն՝ այն գումարին, որով վստահության պարգևը կարող էր առանձին վաճառվել:

Ապրանքների վաճառք

23.10 Կազմակերպությունը ապրանքների վաճառքից ստացվող հասույթը պետք է ճանաչի, երբ բավարարվում են հետևյալ բոլոր պայմանները՝

- ա) կազմակերպությունը գնորդին է փոխանցել ապրանքների սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատուցների նշանակալի մասը.
- բ) կազմակերպությունը չի պահպանում ոչ կառավարման շարունակական մասնակցություն, որը սովորաբար բխում է սեփականության իրավունքից, և ոչ 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:

23.11 Որոշելու համար, թե երբ է կազմակերպությունը սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը և հատուցները փոխանցում գնորդին, պահանջվում է գործարքի հանգամանքների ուսումնասիրում: Շատ դեպքերում սեփականության հետ կապված ռիսկերի և հատուցների 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 հատուցների փոխանցման պահը կարող է չհամընկնել սեփականության իրավունքի կամ տիրապետման իրավունքի փոխանցման պահի հետ:

23.12 Կազմակերպությունը չի ճանաչում հասույթ, եթե այն պահպանում է սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերը: Օրինակները, որոնց դեպքում կազմակերպությունը կարող է պահպանել սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատուցները, հետևյալն են՝

- ա) երբ կազմակերպությունը գործարքի պայմանների անբավարար կատարման հանդեպ պահպանում է պատասխանատվություն, որն ապահովված չէ սովորական երաշխիքներով.
- բ) երբ որոշակի վաճառքից հասույթի ստացումը պայմանավորված է ապրանքները վաճառող գնորդով.
- գ) երբ առաքված ապրանքները ենթակա են տեղակայման, իսկ տեղակայումը կազմում է պայմանագրի նշանակալի մասը, և այդ պայմանագիրը դեռևս վերջնականորեն չի կատարվել.
- դ) երբ գնորդը իրավունք ունի չեղյալ համարելու գնումը՝ վաճառքի պայմանագրով նախատեսված պատճառով կամ գնորդի անձնական հայեցողությամբ՝ առանց որևէ պատճառի, և կազմակերպությունը համոզված չէ՝ գործարքը չեղյալ կհամարվի, թե՛ ոչ:

23.13 Եթե կազմակերպությունը պահպանում է սեփականության հետ կապված ռիսկերի միայն ոչ նշանակալի մասը, ապա գործարքը համարվում է վաճառք, և կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթը: Օրինակ՝ վաճառողը ճանաչում է հասույթ, երբ այն պահպանում է ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը՝ բացառապես ստացման ենթակա գումարի հավաքագրելիությունն ապահովելու նպատակով: Նմանապես, կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթ, երբ այն երաշխավորում է վճարի վերադարձ, եթե

հաճախորդը գտնում է, որ ապրանքները վնասված են, կամ այլ պատճառներով բավարարված չլինելու դեպքում, և կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն գնահատել վերադարձումները: Այսպիսի դեպքերում կազմակերպությունը ճանաչում է վերադարձումների գծով պահուստ 21-րդ՝ Պահուստներ և պայմանականություններ բաժնի համաձայն:

Ծառայությունների մատուցում

23.14 Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի գործարքից հասույթը՝ **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանի հիման վրա (երբեմն կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ): Գործարքի արդյունքը կարող է արժանահավատորեն գնահատվել, եթե բավարարվեն հետևյալ բոլոր պայմանները՝

- ա) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հասույթի գումարը.
- բ) հավանական է, որ գործարքի հետ կապված տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.
- գ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործարքի ավարտվածության աստիճանը.
- դ) հնարավոր է արժանահավատորեն չափել գործարքի համար կատարված և գործարքն ավարտելու համար անհրաժեշտ ծախսումները:

23.21-23.27 պարագրաֆները տրամադրում են ավարտվածության տոկոսի մեթոդը կիրառելու ցուցումներ:

23.15 Երբ ծառայությունները տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում մատուցվել են անորոշ քանակի գործողությունների տեսքով, կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթները նշված ժամանակաշրջանի ընթացքում գծային մեթոդով, եթե չկա վկայություն, որ որևէ այլ մեթոդ ավելի լավ է ներկայացնում ավարտվածության աստիճանը: Երբ որևէ յուրահատուկ գործողություն շատ ավելի նշանակալի է, քան ցանկացած այլ գործողություն, կազմակերպությունը հետաձգում է հասույթի ճանաչումը մինչև այդպիսի նշանակալի գործողության իրագործումը:

23.16 Երբ ծառայությունների մատուցման գործարքի արդյունքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթը միայն ճանաչված այն ծախսերի չափով, որոնք կփոխհատուցվեն:

Կառուցման պայմանագրեր

23.17 Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, կազմակերպությունը պայմանագրի հասույթը և պայմանագրի ծախսումները, որոնք կապված են կառուցման պայմանագրի հետ, համապատասխանաբար պետք է ճանաչի որպես հասույթ և որպես ծախս՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանագրային աշխատանքների ավարտվածության աստիճանի հիման վրա (հաճախ կոչվում է ավարտվածության տոկոսի մեթոդ): Արդյունքի արժանահավատորեն գնահատումը պահանջում է ավարտվածության աստիճանի, ապագա ծախսումների և հաշիվների հավաքագրելիության արժանահավատ գնահատումներ: 23.21-23.27 պարագրաֆները տրամադրում են ավարտվածության տոկոսի մեթոդը կիրառելու ցուցումներ:

23.18 Սույն բաժնի պահանջները, սովորաբար, կիրառվում են կառուցման առանձին պայմանագրի նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, որոշ հանգամանքներում անհրաժեշտ է սույն բաժինը կիրառել մեկ պայմանագրի առանձին որոշելի բաղադրիչների, կամ մի խումբ պայմանագրերի նկատմամբ, որպեսզի արտացոլվի պայմանագրի կամ պայմանագրերի խմբի բովանդակությունը:

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

- ա) յուրաքանչյուր 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:

23.20 Մեկ կամ մի քանի պատվիրատուների հետ կնքված պայմանագրերի խումբը պետք է դիտել որպես կառուցման մեկ պայմանագիր, երբ՝

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:

Ավարտվածության տոկոսի մեթոդ

23.21 Սույն մեթոդը կիրառվում է ծառայությունների մատուցումից (տե՛ս 23.14-23.16 պարագրաֆները) և կառուցման պայմանագրերից (տե՛ս 23.17-23.20 պարագրաֆները) հասույթը ճանաչելիս: Կազմակերպությունը ծառայությունների գործարքի կամ կառուցման պայմանագրով սահմանված աշխատանքների կատարմանը զուգընթաց պետք է վերանայի և անհրաժեշտության դեպքում ճշգրտի հասույթի և ծախսումների գնահատումները:

23.22 Կազմակերպությունը պետք է որոշի գործարքի կամ պայմանագրի ավարտվածության աստիճանը՝ կիրառելով այն մեթոդը, որն առավել արժանահավատորեն է չափում կատարված աշխատանքները: Հնարավոր մեթոդները ներառում են՝

ա) տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված աշխատանքների համար կրած ծախսումների և գնահատված ընդհանուր ծախսումների միջև հարաբերակցությունը: Տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարված աշխատանքների համար կրած ծախսումները չեն ներառում ապագա աշխատանքներին վերաբերող ծախսումները, ինչպիսիք են ծախսումները նյութերի կամ կանխավճարների գծով.

բ) կատարված աշխատանքների ուսումնասիրությունը.

գ) ծառայությունների գործարքի կամ պայմանագրի աշխատանքների ֆիզիկական ավարտվածության աստիճանը:

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

23.23 Կազմակերպությունը գործարքի կամ պայմանագրի ապագա աշխատանքների հետ կապված ծախսումները, ինչպիսիք են ծախսումները նյութերի կամ կանխավճարների գծով, պետք է ճանաչի որպես ակտիվ, եթե հավանական է, որ այդ ծախսումները կփոխհատուցվեն:

23.24 Կազմակերպությունը պետք է անմիջապես որպես ծախս ճանաչի բոլոր այն ծախսումները, որոնց փոխհատուցումը հավանական չէ:

23. 25Երբ կառուցման պայմանագրի արդյունքը չի կարող արժանահավատորեն գնահատվել՝

ա) կազմակերպությունը պետք է հասույթ ճանաչի միայն պայմանագրի փաստացի կրած այն ծախսումների չափով, որոնք հավանական է, որ կփոխհատուցվեն, և՝

բ) կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պայմանագրի ծախսումները որպես ծախս այն ժամանակահատվածում, որի ընթացքում կատարվել են:

23.26 Երբ հավանական է, որ կառուցման պայմանագրի գծով պայմանագրի ծախսումների հանագումարը կգերազանցի պայմանագրի հասույթի հանրագումարը, ակնկալվող վնասը, համապատասխան **անբարենպաստ պայմանագրի** պահուստի հետ միասին (տե՛ս 21-րդ բաժինը), պետք է անմիջապես ճանաչվի որպես ծախս:

23.27 Եթե արդեն իսկ որպես պայմանագրի հասույթ ճանաչված գումարի հավաքագրելիությունն այլևս հավանական չէ, կազմակերպությունը չհավաքագրվող գումարը պետք է ճանաչի որպես ծախս, այլ ոչ թե պայմանագրի հասույթի գումարի ճշգրտում:

Տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ

23.28 Կազմակերպությունը այլ անձանց կողմից կազմակերպության ակտիվներն օգտագործելիս առաջացող հասույթները՝ տոկոսներ, ռոյալթիներ և շահաբաժիններ, պետք է ճանաչի 23.29 պարագրաֆում սահմանված հիմունքներով, երբ՝

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

բ) հասույթի գումարը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

23.29 Կազմակերպությունը հասույթ պետք է ճանաչի հետևյալ հիմունքներով՝

ա) տոկոսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը**, ինչպես ներկայացված է 11.15-11.20 պարագրաֆներում.

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

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

Բացահայտումներ

Հասույթի վերաբերյալ ընդհանուր բացահայտումներ

23.30 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

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

բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հասույթների յուրաքանչյուր խմբի գումարը, առանձին ցույց տալով, նվազագույնը, հետևյալ աղբյուրներից հասույթները՝

i. ապրանքների վաճառք.

ii. ծառայությունների մատուցում.

iii. տոկոսներ.

iv. ռոյալթիներ.

v. շահաբաժիններ.

vi. կոմիսիոն վճարներ.

vii. պետական շնորհներ.

viii. հասույթի այլ նշանակալի տեսակներ:

Կառուցման պայմանագրերից հասույթի հետ կապված բացահայտումներ

23.31 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես հասույթ ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը.

բ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված պայմանագրի հասույթի գումարը որոշելիս.

- զ) այն մեթոդները, որոնք օգտագործվել են ընթացքի մեջ գտնվող պայմանագրերի ավարտվածության աստիճանը որոշելիս:

23.32 Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի՝

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

Բաժին 24

Պետական շնորհներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 24.1 Սույն բաժինը սահմանում է բոլոր պետական շնորհների հաշվապահական հաշվառումը: **Պետական շնորհը** կազմակերպությանը ռեսուրսների փոխանցման տեսքով պետության կողմից տրամադրվող օգնություն է՝ կազմակերպության գործառնական գործունեությանը վերաբերող որոշակի պայմաններին անցյալում կամ ապագայում համապատասխանության դիմաց:
- 24.2 Պետական շնորհները 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 գործարքներից:
- 24.3 Սույն բաժինը չի կարգավորում այն պետական օգնությունը, որը կազմակերպությանը տրվում է արտոնությունների ձևով, որոնք առկա են **հարկվող շահույթը** կամ հարկային վնասը որոշելիս, կամ որոշվում, կամ սահմանափակվում են՝ **շահութահարկի** պարտավորության գումարից ելնելով: Այդպիսի արտոնությունների օրինակներ են շահութահարկից ժամանակավորապես ազատվելը, ներդրումներից հարկային փոխհատուցումները, արագացված **մաշվածության** մասհանումները և շահութահարկի դրույքաչափերի նվազեցումները: 29-րդ՝ *Շահութահարկ* բաժինը անդրադառնում է **եկամտի** վրա հիմնված հարկերի հաշվառմանը:

Ճանաչում և չափում

- 24.4 Կազմակերպությունը պետական շնորհները պետք է ճանաչի հետևյալ կերպ՝
- ա) շնորհը, որը ստացողի համար չի սահմանում որոշակի ապագա պայմանների կատարում, ճանաչվում է եկամտում, երբ շնորհի գծով մուտքերը ստացման ենթակա են.
 - բ) շնորհը, որը ստացողի համար սահմանում է որոշակի ապագա պայմանների կատարում, ճանաչվում է եկամտում միայն, երբ պայմանների կատարումը բավարարվում է.
 - գ) ստացված շնորհները, նախքան **հասույթի ճանաչման** չափանիշները բավարարելը, ճանաչվում են որպես **պարտավորություն**:
- 24.5 Կազմակերպությունը շնորհները պետք է չափի ստացված կամ ստացվելիք **ակտիվի իրական արժեքով**:

Բացահայտումներ

- 24.6 Կազմակերպությունը պետական շնորհների վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) **Ֆինանսական հաշվետվություններում** ճանաչված պետական շնորհների բնույթը և գումարները.
 - բ) որպես եկամուտ չճանաչված պետական շնորհներին կցված և չկատարված պայմանները և այլ պայմանականություններ.
 - գ) պետական օգնության այլ ձևեր, որոնցից կազմակերպությունն ուղղակիորեն օգտվել է:
- 24.7 24.6 պարագրաֆի «գ» կետով պահանջվող բացահայտման նպատակով, պետական օգնությունը պետության կողմից իրականացվող միջոցառում է, որը նախատեսում է տնտեսական օգուտներ տրամադրել որոշակի կազմակերպության կամ կազմակերպությունների խմբի, որոնք բավարարում են որոշակի չափանիշներ: Դրա օրինակները ներառում են՝ տեխնիկական կամ մարքեթինգային անվճար խորհրդատվություն, երաշխավորությունների տրամադրում և գրոյական կամ ցածր տոկոսադրույքով վարկեր:

Բաժին 25

Փոխառության ծախսումներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 25.1 Սույն բաժինը սահմանում է **փոխառության ծախսումների** հաշվապահական հաշվառումը: Փոխառության ծախսումները տոկոսային և այլ ծախսումներն են, որոնք կազմակերպությունը կրում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ: Փոխառության ծախսումները ներառում են՝
- ա) **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդի** կիրառմամբ հաշվարկված տոկոսային **ծախսը**, ինչպես նկարագրված է 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* բաժնում.
 - բ) **ֆինանսական վարձակալությանը** վերաբերող ֆինանսական վճարները՝ ճանաչված համաձայն 20-րդ՝ *Վարձակալություն* բաժնի.
 - գ) փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժույթով փոխառություններից՝ այնքանով, որքանով դրանք դիտվում են որպես տոկոսների գծով ծախսումների ճշգրտում:

Ճանաչում

- 25.2 Կազմակերպությունը բոլոր փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս՝ **շահույթում կամ վնասում՝** այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:

Բացահայտումներ

- 25.3 5.5 պարագրաֆի «բ» կետը պահանջում է ֆինանսական ծախսումների բացահայտում: 11.48 պարագրաֆի «բ» կետը պահանջում է **իրական արժեքով՝** շահույթի կամ վնասի միջոցով, չարտացոլված ֆինանսական պարտավորությունների համար ընդհանուր տոկոսային ծախսերի (կիրառելով **արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը**) բացահայտում: Սույն բաժինը չի պահանջում որևէ լրացուցիչ բացահայտում:

Բաժին 26

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 26.1 Սույն բաժինը սահմանում է **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման բոլոր գործարքների** հաշվապահական հաշվառումը, ներառյալ՝ նրանք, որոնք մարվում են բաժնային գործիքներով, կամ դրամական միջոցներով, կամ որոնց դեպքում համաձայնագրի պայմանները կազմակերպությանը թույլ են տալիս ընտրել գործարքը մարել կամ դրամական միջոցներով (կամ այլ ակտիվներով), կամ բաժնային գործիքներ թողարկելով:
- 26.1Ա Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը կարող է մարվել խմբի մեկ այլ կազմակերպության կողմից (կամ **խմբի** որևէ կազմակերպության բաժնետիրոջ կողմից)՝ ապրանքներ կամ ծառայություններ ստացող կազմակերպության անունից: Սույն բաժինը նաև կիրառվում է այն կազմակերպության նկատմամբ, որը՝
- ա) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, երբ նույն խմբի մեկ այլ կազմակերպություն (կամ խմբի ցանկացած կազմակերպության բաժնետեր) ունի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը մարելու պարտականություն, կամ
 - բ) ունի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքը մարելու պարտականություն, երբ նույն խմբի մեկ այլ կազմակերպություն ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, բացառությամբ, երբ հստակ է, որ մատակարար կազմակերպությանը բաժնետոմսերի տրամադրումը կատարվել է այլ նպատակով, այսինքն՝ ոչ որպես ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դիմաց վճարում:
- 26.1Բ 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 բաժինը (տես՝ պարագրաֆ 26.17):
- 26.2 Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները ներառում են բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքները: 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 ժամանակաշրջանի 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:

Ճանաչում

- 26.3 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:
26. Երբ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքի արդյունքում ստացված կամ ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները չեն բավարարում ակտիվների ճանաչման պահանջները,

Ճանաչում, երբ առկա են իրավունքի առաջացման պայմաններ

- 26.5 Եթե աշխատակիցներին տրամադրված բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումները անմիջապես առաջացնում են իրավունքներ, ապա աշխատակցից չի պահանջվում ծառայության սահմանված ժամկետը համալրել նախքան այդ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների նկատմամբ իրավունքն անվերապահորեն ստանալը: Հակառակի մասին վկայության բացակայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների դիմաց՝ որպես հատուցում, աշխատակցի մատուցած ծառայությունները ստացվել են: Այս դեպքում **տրամադրման ամսաթվի դրությամբ** կազմակերպությունը պետք է ամբողջովին ճանաչի ստացված ծառայությունները՝ սեփական կապիտալի կամ պարտավորությունների համապատասխան աճի հետ մեկտեղ:
- 26.6 Եթե տրամադրված բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումներն իրավունքներ չեն առաջացնում, քանի դեռ աշխատակիցը չի համալրել ծառայության սահմանված ժամկետը, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ այն ծառայությունները, որոնք պայմանագրային կողմը պետք է մատուցի որպես այդ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների հատուցում, կստացվեն ապագայում՝ իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում: Կազմակերպությունը պետք է այդ ծառայությունները հաշվառի իրավունքի առաջացման ժամանակահատվածի ընթացքում աշխատակցի կողմից դրանց մատուցմանը զուգընթաց՝ սեփական կապիտալի կամ պարտավորությունների համապատասխան աճի հետ մեկտեղ:

Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների չափումը

Ճանաչման սկզբունքը

- 26.7 Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների համար կազմակերպությունը ստացված ապրանքները կամ ծառայությունները և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը պետք է չափի ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների **իրական արժեքով**, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հնարավոր չէ իրական արժեքը արժանահավատորեն գնահատել: Եթե կազմակերպությունը չի կարող արժանահավատորեն գնահատել ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, դրանց արժեքը և սեփական կապիտալի համապատասխան աճը կազմակերպությունը պետք է չափի՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից: Աշխատակիցների և նմանատիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանց հետ իրականացվող գործարքների նկատմամբ այս պահանջը կիրառելու համար կազմակերպությունը ստացված ծառայությունների իրական արժեքը պետք է չափի՝ ելնելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքից, քանի որ, որպես կանոն, հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել ստացված ծառայությունների իրական արժեքը:
- 26.8 Աշխատակիցների (ներառյալ նմանատիպ ծառայություններ մատուցող այլ անձանց) հետ իրականացվող գործարքների դեպքում բաժնային գործիքների իրական արժեքը պետք է չափվի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ: Աշխատակիցներից տարբեր այլ կողմերի հետ իրականացվող գործարքների դեպքում **չափման** ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքները, կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունը:
- 26.9 Բաժնային գործիքներ կարող են տրամադրվել՝ աշխատակիցների կողմից ծառայությունների կամ կատարողականի հետ կապված **իրավունքի առաջացման որոշակի պայմանների** բավարարման պայմանով: Ծառայությունների նկատմամբ իրավունքի առաջացման պայմանի օրինակ է, երբ աշխատակցին բաժնետոմսեր կամ բաժնետոմսերի օպցիոններ, տրամադրվում են սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության աշխատակիցը մնալու պայմանով: Կատարողականի նկատմամբ իրավունքի առաջացման պայմանի օրինակներ են, երբ բաժնետոմսերը կամ բաժնետոմսերի օպցիոնները տրամադրվում են սահմանված ժամանակաշրջանում որոշակի ծառայություն մատուցելու

պայմանով, ինչպես նաև կազմակերպության շահույթի նախանշված աճ (իրավունքի առաջացման ոչ շուկայական պայման) կամ կազմակերպության բաժնետոմսերի գնի նախանշված աճ (**իրավունքի առաջացման շուկայական պայման**) ունենալու պայմանով: Իրավունքի առաջացման պայմանները հաշվառվում են հետևյալ կերպ.

- ա) աշխատակցի ծառայության կամ ոչ շուկայական կատարողականի պայմանի հետ կապված իրավունքի առաջացման բոլոր պայմանները պետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում է բաժնային գործիքների քանակը, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջացնեն իրավունքներ: Հետագայում, կազմակերպությունը պետք է վերանայի այդ գնահատականը, եթե նոր տեղեկատվությունը վկայում է այն մասին, որ բաժնային գործիքների քանակը, որն ակնկալվում է, որ 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: Աշխատակցի ծառայության կամ ոչ շուկայական կատարողականի պայմանի հետ կապված իրավունքի առաջացման պայմանները չպետք է հաշվի առնվեն չափման ամսաթվի դրությամբ բաժնետոմսերի, բաժնետոմսի օպցիոնների կամ բաժնային այլ գործիքների իրական արժեքը գնահատելիս:
- բ) իրավունքի առաջացման բոլոր շուկայական և ոչ շուկայական պայմանները պետք է հաշվի առնվեն չափման ամսաթվի դրությամբ բաժնետոմսերի, բաժնետոմսերի օպցիոնների կամ բաժնային այլ գործիքների իրական արժեքը գնահատելիս՝ առանց գնահատված իրական արժեքի հետագա ճշգրտումների՝ անկախ շուկայական կամ ոչ շուկայական պայմանի արդյունքից, պայմանով, որ իրավունքի առաջացման բոլոր այլ պայմանները բավարարված են:

Բաժնետոմսեր

26.10 Կազմակերպությունը բաժնետոմսերի (և դրանց հետ կապված ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների) իրական արժեքը պետք է չափի՝ կիրառելով հետևյալ եռաստիճան չափման հիերարխիան՝

- ա) եթե տրամադրված բաժնային գործիքների համար հասանելի է դիտարկելի շուկայական գին, կիրառել այդ գինը.
- բ) եթե դիտարկելի շուկայական գին հասանելի չէ, տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը չափել՝ կիրառելով կազմակերպությանը հատուկ դիտարկելի շուկայական տվյալներ, ինչպիսիք են՝
 - i. կազմակերպության բաժնետոմսերում վերջերս տեղի ունեցած գործարքները, կամ
 - ii. կազմակերպության կամ իր հիմնական ակտիվների վերջին անկախ իրական գնահատումները.
- գ) եթե դիտարկելի շուկայական գին հասանելի չէ, և «բ» կետում նշված ձևով իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը **անիրագործելի է**, անուղղակիորեն չափել բաժնետոմսերի կամ բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի իրական արժեքը՝ կիրառելով գնահատման այնպիսի մեթոդ, որն իրագործելի ամենամեծ ծավալով օգտագործում է շուկայական տվյալները՝ գնահատելու համար, թե ինչ գին կունենան այդ բաժնային գործիքները տրամադրման ամսաթվի դրությամբ՝ իրազեկ ու պատրաստակամ, «անկախ կողմերի միջև գործարքում»: Կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է կիրառի իր դատողությունները՝ իրական արժեքի որոշման առավել տեղին մեթոդ կիրառելու համար: Ցանկացած կիրառված գնահատման մեթոդ պետք է համապատասխանի ֆինանսական գործիքների գնահատման համար համընդհանուր ընդունված գնորոշման մեթոդաբանություններին:

Բաժնետոմսերի օպցիոններ և բաժնային գործիքներով մարվող բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքներ

26.11 Կազմակերպությունը բաժնետոմսերի օպցիոնների և բաժնային գործիքներով մարվող բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի (և դրանց հետ կապված ստացված ապրանքների ու ծառայությունների)

իրական արժեքը պետք է չափի՝ կիրառելով հետևյալ եռաստիճան չափման հիերարխիան՝

- ա) եթե տրամադրված բաժնային գործիքների համար հասանելի է դիտարկելի շուկայական գին, կիրառել այդ գինը.
- բ) եթե դիտարկելի շուկայական գին հասանելի չէ, տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների և բաժնային գործիքներով մարվող բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքների իրական արժեքը չափել՝ կիրառելով կազմակերպությանը հատուկ դիտարկելի շուկայական տվյալներ, ինչպիսիք են բաժնետոմսերի օպցիոններում վերջերս տեղի ունեցած գործարքները.
- գ) եթե դիտարկելի շուկայական գին հասանելի չէ, և «բ» կետում նշված ձևով իրական արժեքի արժանահավատորեն չափումը անիրագործելի է, անուղղակիորեն չափել բաժնետոմսերի օպցիոնների կամ բաժնետոմսի գնի աճից օգտվելու իրավունքի իրական արժեքը՝ կիրառելով օպցիոնի գնորդման մոդելը: Մոդելի ելակետային տվյալները (ինչպիսիք են բաժնետոմսի միջին կշռված գինը, իրագործման գինը, ակնկալվող փոփոխականությունը, օպցիոնի գործողության ժամկետը, ակնկալվող շահաբաժինները և ռիսկից զերծ տոկոսադրույքը) պետք է հնարավոր ամենամեծ ծավալով օգտագործեն շուկայական տվյալները: 26.10 պարագրաֆը տրամադրում է մոտեցումներ՝ բաժնետոմսի միջին կշռված գնի որոշման մեջ օգտագործված բաժնետոմսերի իրական արժեքը որոշելու համար: Կազմակերպությունը պետք է ստանա բաժնետոմսերի իրական արժեքի որոշման համար օգտագործված գնահատման մեթոդաբանությանը համապատասխանող ակնկալվող փոփոխականության գնահատական:

Բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանների վերափոխում

26.12 Կազմակերպությունը կարող է վերափոխել բաժնային գործիքների տրամադրման պայմանները աշխատակցի համար շահավետ եղանակով, օրինակ՝ օպցիոնի իրագործման գինը կամ իրավունքի առաջացման ժամանակաշրջանը նվազեցնելով, կամ կատարողականի որևէ պայման վերափոխելով կամ վերացնելով, Կազմակերպությունը կարող է նաև վերափոխել այդ պայմանները աշխատակցի համար ոչ շահավետ եղանակով, օրինակ՝ երկարացնելով իրավունքի առաջացման ժամանակաշրջանը կամ ավելացնելով կատարողականի որևէ պայման Կազմակերպությունը իրավունքի առաջացման վերափոխված պայմանները պետք է հաշվի առնի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները հաշվառելիս, հետևյալ կերպ՝

- ա) եթե վերափոխման արդյունքում ավելանում է տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը (կամ ավելանում է տրամադրված բաժնային գործիքների քանակը), 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 ժամանակաշրջանի 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 ժամանակաշրջանում ստացված ծառայությունների համար՝ ի լրումն սկզբնական բաժնային գործիքի տրամադրման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի վրա հիմնված գումարի, որը ճանաչվում է իրավունքի առաջացման սկզբնապես սահմանված ժամանակաշրջանի մնացած հատվածում:

Սույն պարագրաֆի պահանջներն արտացոլված են աշխատակիցների հետ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների համատեքստում: Նշված պահանջները կիրառվում են նաև աշխատակից չհանդիսացող այլ կողմերի հետ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների նկատմամբ, եթե այս գործարքները չափվում են հղում անելով տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքին, սակայն տրամադրման ամսաթվին կատարված հղումը վերաբերում է այն ամսաթվին, որի դրությամբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ապրանքները կամ պայմանագրային կողմը մատուցում է ծառայությունները:

բ) եթե վերափոխումը նվազեցնում է **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրի** ընդհանուր իրական արժեքը կամ աշխատակցի համար ակնհայտորեն որևէ ձևով շահավետ չէ, ապա կազմակերպությունը, այնուամենայնիվ, պետք է շարունակի հաշվառել տրամադրված բաժնային գործիքների դիմաց որպես հատուցում ստացված ծառայություններն այնպես, կարծես այդ վերափոխումը տեղի չէր ունեցել:

Չեղյալ հայտարարումներ և մարումներ

26.13 Կազմակերպությունը բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման տրամադրման չեղյալ հայտարարումը կամ մարումը պետք է հաշվառի որպես իրավունքի առաջացման գործընթացի արագացում և, հետևաբար, պետք է անմիջապես ճանաչի այն գումարը, որն այլապես կճանաչվեր իրավունքի առաջացման ժամանակաշրջանի մնացյալ ժամկետում ստացված ծառայությունների գծով:

Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ

26.14 Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների դեպքում կազմակերպությունը ձեռք բերված ապրանքները կամ ծառայությունները և ստանձնած պարտավորությունը պետք է չափի պարտավորության իրական արժեքով: Մինչև պարտավորության մարումը կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտավորության իրական արժեքը յուրաքանչյուր հաշվետու **ամսաթվի դրությամբ** և մարման ամսաթվի դրությամբ՝ իրական արժեքի ցանկացած փոփոխություն ճանաչելով ժամանակաշրջանի **շահույթում կամ վնասում**:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք՝ դրամական միջոցներով մարելու այլընտրանքով

26.15 Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման որոշ գործարքներ կազմակերպությանը կամ պայմանագրային կողմին տրամադրում են գործարքը դրամական միջոցներով (կամ այլ ակտիվներով) կամ բաժնային գործիքների փոխանցմամբ մարելու ընտրություն: Նման դեպքում կազմակերպությունը գործարքը պետք է հաշվառի որպես դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, բացառությամբ երբ՝

ա) կազմակերպությունն ունի մարումը բաժնային գործիքների թողարկմամբ իրականացնելու նախկին փորձ, կամ

բ) օպցիոնը չունի առևտրային բովանդակություն, քանի որ դրամական միջոցներով մարման գումարը կապված չէ բաժնային գործիքի իրական արժեքի հետ, և հավանական է, որ ունի դրանից ցածր արժեք:

«ա» և «բ» կետերում նշված հանգամանքների դեպքում կազմակերպությունը պետք է հաշվառի գործարքները որպես բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք՝ համաձայն 26.7-26.13 պարագրաֆների:

Խմբի ծրագրեր

26.16 Եթե բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման շնորհումը տրամադրվում է կազմակերպության կողմից խմբի մեկ կամ ավելի կազմակերպությունների աշխատակիցներին, և խումբը ներկայացնում է ՓՄՁ-ների ՖՀՄՍ-ի կամ **ամբողջական ՖՀՄՍ-ների** կիրառմամբ կազմված **համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ**, ապա որպես այլընտրանք 26.3-26.15 պարագրաֆների մոտեցմանը, խմբի կազմակերպություններին թույլ է տրվում չափել բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման ծախսը խմբի համար ծախսի խելամիտ բաշխման հիման վրա:

Ոչ որոշելի ապրանքներ կամ ծառայություններ

26.17 Եթե որոշելի ստացված հատուցումը փոքր է քան տրամադրված բաժնային գործիքների կամ ստանձնած պարտավորության իրական արժեքը, այս իրավիճակը սովորաբար մատնանշում է, որ ստացվել է (կամ ստացվելու է) այլ հատուցում (այսինքն՝ ոչ որոշելի ապրանքներ կամ ծառայություններ): Օրինակ՝ որոշ իրավահամակարգեր ունեն ծրագրեր, որոնց համաձայն **սեփականատերերը** (օրինակ՝ աշխատակիցները) ի վիճակի են ձեռք բերել սեփական կապիտալ՝ առանց կոնկրետ որոշակիացվող ապրանքներ կամ ծառայություններ տրամադրելու (կամ տրամադրելով ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնք հստակորեն ավելի ցածր են, քան տրամադրված բաժնային գործիքների իրական արժեքը): Սա վկայում է, որ այլ հատուցում ստացվել կամ ստացվելու է (օրինակ՝ աշխատակիցների անցյալ կամ ապագա ծառայությունները): Կազմակերպությունը ստացված (կամ ստացվելիք) ոչ որոշելի ապրանքները կամ ծառայությունները պետք է չափի որպես բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման իրական արժեքի և ցանկացած ստացված (կամ ստացվելիք) որոշելի ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքի միջև եղած տարբերություն՝ չափված տրամադրման ամսաթվի դրությամբ: Դրամական միջոցներով մարվող գործարքների դեպքում, պարտավորությունը պետք է վերաչափվի յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ, մինչև դրա մարումը՝ 26.14 պարագաֆի համաձայն:

Բացահայտումներ

26.18 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում գոյություն ունեցող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի բնույթի ու ծավալների վերաբերյալ՝

- ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում ցանկացած պահի դրությամբ գոյություն ունեցող բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրի յուրաքանչյուր տեսակի նկարագրությունը, ներառյալ յուրաքանչյուր համաձայնագրի ընդհանուր պայմանները, ինչպիսիք են իրավունքի առաջացման գծով պահանջները, տրամադրված օպցիոնների գործողության առավելագույն ժամկետը և մարման մեթոդը (օրինակ՝ դրամական միջոցներով կամ բաժնային գործիքներով): Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման ըստ էության նմանատիպ տեսակի համաձայնագրեր ունեցող կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել միացյալ տեղեկատվություն:
- 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:

26.19 Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն այն մասին, թե ինչպես է չափել ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը կամ տրամադրված բաժնային գործիքների արժեքը: Եթե կիրառվել է գնահատման մեթոդաբանություն, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի մեթոդը և այն ընտրելու պատճառները:

26.20 Դրամական միջոցներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն այն մասին, թե ինչպես է չափվել

պարտավորությունը:

- 26.21 Ժամանակաշրջանի ընթացքում բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման վերափոխված համաձայնագրերի մասով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ վերափոխումների բացատրությունը:
- 26.22 Եթե կազմակերպությունը խմբի՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման ծրագրի մաս է և իր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման ծախսը չափում է խմբի համար ճանաչված ծախսի խելամիտ բաշխման հիման վրա, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և բաշխման հիմունքը (տե՛ս 26.16 պարագրաֆը):
- 26.23 Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի, ինչպես նաև **Ֆինանսական վիճակի** վրա բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների ազդեցության վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- ա) ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում ճանաչված ընդհանուր ծախսը.
 - բ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացող պարտավորությունների ընդհանուր **հաշվեկշռային արժեքը**:

Բաժին 27

Ակտիվների արժեզրկում

Նպատակը և գործողության ոլորտը

- 27.1 **Արժեզրկումից կորուստը** առաջանում է, երբ ակտիվի **հաշվեկշռային արժեքը** գերազանցում է դրա **փոխհատուցվող գումարը**: Սույն բաժինը պետք է կիրառվի բոլոր ակտիվների արժեզրկումը հաշվառելիս, բացառությամբ ստորև նշվածների, որոնց համար սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժիններ սահմանում են արժեզրկման պահանջներ՝
- ա) **հետաձգված հարկային ակտիվներ** (տես՝ 29-րդ՝ *Շահութահարկ* բաժինը).
 - բ) **աշխատակիցների հատուցումներից** առաջացող ակտիվներ (տես՝ 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը).
 - գ) **Ֆինանսական ակտիվներ**, որոնք ներառված են 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* կամ 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժինների գործողության ոլորտում.
 - դ) **իրական արժեքով** չափվող **ներդրումային գույք** (տես՝ 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* բաժինը).
 - ե) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված **կենսաբանական ակտիվներ**, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները (տես՝ 34-րդ՝ *Մասնագիտացված գործունեություններ* բաժինը):
 - զ) կառուցման պայմանագրերից բխող ակտիվներ (տես՝ 23-րդ՝ *Հասույթ* բաժինը):

Պաշարների արժեզրկում

Վաճառքի գին՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները

- 27.2 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ պետք է գնահատի՝ արդյոք պաշարներն արժեզրկված են: Կազմակերպությունը գնահատումը պետք է կատարի՝ պաշարների յուրաքանչյուր հոդվածի (կամ համանման հոդվածների խմբի՝ տես՝ 27.3 պարագրաֆը) **հաշվեկշռային արժեքը** դրա վաճառքի գնի՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, հետ համեմատելով: Եթե պաշարների որևէ հոդված (կամ համանման հոդվածների խումբ) արժեզրկված է, կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի պաշարի (կամ խմբի) հաշվեկշռային արժեքը՝ այն հասցնելով դրա վաճառքի գնին՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները: Այդ նվազումը արժեզրկումից կորուստն է և անմիջապես ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
- 27.3 Եթե պաշարների համար **անիրագործելի է** վաճառքի գինը՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, հոդված առ հոդված որոշելը, կազմակերպությունը արժեզրկումը գնահատելու նպատակով կարող է խմբավորել արտադրանքի միևնույն տեսականուն պատկանող պաշարների այն հոդվածները, որոնք ունեն համանման նշանակություն կամ վերջնական կիրառություն և թողարկվում ու սպառվում են նույն աշխարհագրական գոտում:c

Արժեզրկման հակադարձում

- 27.4 Յուրաքանչյուր հաջորդող հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է կատարի վաճառքի գնի՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, նոր գնահատում: Երբ պաշարների արժեզրկման նախկին հանգամանքներն այլևս գոյություն չունեն, կամ երբ տնտեսական իրավիճակի փոփոխության արդյունքում առկա է հստակ վկայություն վաճառքի գնի՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, աճի վերաբերյալ, կազմակերպությունը պետք է հակադարձի արժեզրկման գումարը այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված վաճառքի գնից՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, նվազագույնը (այսինքն՝ հակադարձումը սահմանափակված է սկզբնական արժեզրկումից կորստի գումարով):

Ընդհանուր սկզբունքներ

- 27.5 Կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մինչև դրա փոխհատուցվող գումար այն և միայն այն դեպքում, եթե ակտիվի փոխհատուցվող գումարն ավելի փոքր է, քան դրա հաշվեկշռային արժեքը: Այդ նվազումը արժեզրկումից կորուստն է: 27.11-27.20 պարագրաֆները տրամադրում են փոխհատուցվող գումարը չափելու մոտեցումներ:
- 27.6 Կազմակերպությունը արժեզրկումից կորուստը պետք է անմիջապես ճանաչի շահույթում կամ վնասում, եթե ակտիվը հաշվառված չէ վերագնահատված գումարով՝ 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժնի վերագնահատման մոդելի համաձայն: Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորուստը պետք է դիտվի որպես վերագնահատման նվազում՝ 17.15Դ պարագրաֆի համաձայն:

Արժեզրկման հայտանիշներ

- 27.7 Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի 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: Եթե արժեզրկման որևէ հայտանիշ չկա, ապա անհրաժեշտ չէ գնահատել փոխհատուցվող գումարը:
- 27.8 Եթե հնարավոր չէ գնահատել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, կազմակերպությունը պետք է գնահատի այն **դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը**, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը: Սա կարող է տեղի ունենալ, քանի որ փոխհատուցվող գումարի չափումը պահանջում է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներ, և երբեմն առանձին ակտիվներ ինքնուրույն չեն առաջացնում դրամական միջոցների հոսքեր: Ակտիվի դրամաստեղծ միավորը տվյալ ակտիվը ներառող ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իդենտիֆիկացվող) խումբն է, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:
- 27.9 Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի առնվազն հետևյալ հայտանիշները՝

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ

- ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի շուկայական արժեքը նվազել է 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.
- գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատուցադրույքներ աճել են, և հավանական է, որ այդ աճը **էականորեն** կազդի զեղչման դրույքների վրա, որոնք կիրառվում են ակտիվի **օգտագործման արժեքը** հաշվարկելիս, և կնվազեցնի **ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները**.
- դ) կազմակերպության զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է կազմակերպության՝ որպես մեկ ամբողջության, գնահատված իրական արժեքը (այդպիսի գնահատում կարող է իրականացվել, օրինակ՝ կապված կազմակերպության մի մասի կամ ամբողջ կազմակերպության պոտենցիալ վաճառքի հետ).

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ

- ե) առկա է վկայություն 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 վերակազմավորման պլանները, որոնց պատկանում է տվյալ ակտիվը, ակտիվը նախապես ակնկալվող ամսաթվից շուտ օտարելու պլանները և ակտիվի օգտակար ծառայությունը՝ անորոշի փոխարեն որպես սահմանափակ վերանայելը,
- է) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի ցածր են կամ կլինեն ավելի ցածր, քան ակնկալվում էր: Այս համատեքստում տնտեսական ցուցանիշները ներառում են գործառնական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը:

27.10 Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա դա կարող է վկայել, որ կազմակերպությունը պետք է վերանայի ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայությունը, **մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկման մեթոդը կամ մնացորդային արժեքը** և ճշգրտի այն՝ սույն ՖՀՄՍ-ի տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառվող բաժնի համաձայն (օրինակ՝ 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժինը և 18-րդ՝ *Ոչ նյութական ակտիվներ, բացի գուղվիլից* բաժինը)՝ նույնիսկ եթե ակտիվի գծով չեն ճանաչվում արժեզրկումից կորուստներ:

Փոխհատուցվող գումարի չափումը

27.11 Ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը դրա **իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները**, և **օգտագործման արժեքից** առավելագույնն է: Եթե հնարավոր չէ գնահատել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, ապա 27.12-27.20 պարագրաֆներում ակտիվին հղումները կիրառելի են նաև ակտիվի դրամաստեղծ միավորի համար:

27.12 Միշտ չէ, որ անհրաժեշտ է որոշել և՛ ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և՛ ակտիվի օգտագործման արժեքը: Եթե այս երկու գումարներից որևէ մեկը գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվն արժեզրկված չէ, և մյուս գումարը գնահատելու անհրաժեշտություն չկա:

27.13 Եթե հիմք չկա ենթադրելու, որ ակտիվի օգտագործման արժեքն էապես գերազանցում է դրա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ապա որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար կարող է ընդունվել դրա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Հաճախ այդպես է լինում այն ակտիվի դեպքում, որը պահվում է օտարման նպատակով:

Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ

27.14 Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ակտիվի վաճառքից ստացվող գումարն է՝ իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ հանած օտարման ծախսումները (11.27-11.32 պարագրաֆները տրամադրում են իրական արժեքի չափման ուղեցույց):

Օգտագործման արժեք

27.15 Օգտագործման արժեքը ապագա դրամական միջոցների հոսքերի **ներկա արժեքն է**, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից: Ներկա արժեքի այդ հաշվարկը ներառում է հետևյալ քայլերը՝

- ա) դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գնահատումը, որոնք առաջանալու են ակտիվի շարունակական օգտագործումից և դրա վերջնական օտարումից.
- բ) նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ ընդունելի զեղչման դրույքի կիրառումը:

27.16 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:

27.17 Օգտագործման արժեքը չափելիս դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները պետք է ներառեն՝

- ա) ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերի կանխատեսումները.
- բ) դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները, որոնք անհրաժեշտաբար առաջանում են ակտիվի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ներհոսքեր ապահովելու նպատակով (ներառյալ ակտիվը օգտագործման համար նախապատրաստելու նպատակով դրամական միջոցների արտահոսքերը), և որոնք կարող են խելամիտ և հետևողական հիմունքով ուղղակիորեն վերագրվել կամ բաշխվել տվյալ ակտիվին.
- գ) դրամական միջոցների զուտ հոսքերը, եթե այդպիսիք կան, որոնք ակնկալվում է, որ ստացվելու են (կամ վճարվելու են) ակտիվի օտարման դիմաց՝ դրա օգտակար ծառայության ավարտին՝ իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Կազմակերպությունը դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման համար կարող է ցանկանալ օգտագործել վերջին ֆինանսական բյուջեները կամ կանխատեսական գնահատումները, եթե այդպիսիք կան: Ամենավերջին բյուջեների կամ կանխատեսական գնահատումների նախատեսված ժամանակաշրջաններից հետո ընկած ժամանակաշրջաններին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները գնահատելու համար կազմակերպությունը կարող է ցանկանալ արտարկել (էքստրապոլացնել) բյուջեների կամ կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված կանխատեսումները՝ հետագա տարիների համար օգտագործելով կայուն կամ նվազող աճի տեմպը, եթե հնարավոր չէ հիմնավորել ավելացող աճի տեմպը:

27.18 Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն՝

- ա) ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների ներհոսքերը կամ արտահոսքերը, կամ
- բ) **շահութահարկի** գծով մուտքերը կամ վճարումները:

27.19 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 վերակազմավորումից, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել, կամ
- բ) ակտիվի գործունեության արդյունավետության բարձրացումից կամ բարելավումից:

27.20 Ներկա արժեքի հաշվարկի մեջ կիրառվող 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:

Ակտիվի օգտագործման արժեքը չափելու համար կիրառվող զեղչման դրույքը (դրույքները) չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները ճշգրտվել են՝ կրկնակի հաշվարկից խուսափելու համար:

Դրամաստեղծ միավորների արժեզրկումից կորստի ճանաչումն ու չափումը

- 27.21 Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, եթե դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը փոքր է այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքից: Դրամաստեղծ միավորի ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնելու նպատակով արժեզրկումից կորուստը պետք է բաշխվի հետևյալ կերպ՝
- ա) նախ՝ նվազեցվում է դրամաստեղծ միավորին բաշխված ցանկացած **գուղվիլի** հաշվեկշռային արժեքը,
 - բ) այնուհետև միավորի այլ ակտիվներին՝ դրամաստեղծ միավորում յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին համամասնորեն:
- 27.22 Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը չպետք է դրամաստեղծ միավորում որևէ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնի ավելի՝ քան հետևյալ մեծություններից առավելագույնը՝
- ա) իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները (եթե որոշելի է),
 - բ) օգտագործման արժեքը (եթե որոշելի է), և
 - գ) զրո:
- 27.23 Արժեզրկումից կորստի գերազանցող ցանկացած գումար, որը 27.22 պարագրաֆի սահմանափակման պատճառով չի կարող բաշխվել որևէ ակտիվի, պետք է համամասնորեն բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին՝ հիմք ընդունելով այդ այլ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը:

Լրացուցիչ պահանջներ գուղվիլի արժեզրկման համար

- 27.24 Գուղվիլը ինքնուրույն չի կարող վաճառվել: Այն նաև չի առաջացնում այլ ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերից անկախ դրամական միջոցների հոսքեր դեպի կազմակերպություն: Որպես հետևանք՝ գուղվիլի իրական արժեքը չի կարող ուղղակիորեն չափվել: Հետևաբար, գուղվիլի իրական արժեքը պետք է ստացվի այն դրամաստեղծ միավորի (միավորների) իրական արժեքի չափումից, որի մաս է կազմում գուղվիլը:
- 27.25 Արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ **ձեռնարկատիրական գործունեության** միավորման ձեռքբերումից առաջացող գուղվիլը, ձեռքբերման ամսաթվից սկսած, պետք է բաշխվի ձեռք բերողի դրամաստեղծ միավորներից յուրաքանչյուրին, որոնք ակնկալվում է, որ օգուտներ կստանան միավորման սիներգիզմներից՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ձեռքբերվողի այլ ակտիվներ կամ **պարտավորություններ** վերագրված են այդ միավորներին:
- 27.26 Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի մի մասը վերագրելի է գուղվիլում **չվերահսկող բաժնեմասին**: Գուղվիլ ունեցող՝ ոչ ամբողջությամբ տիրապետվող դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգման նպատակով, այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքը տեսականորեն ճշգրտվում է նախքան իր փոխհատուցվող գումարի հետ համեմատելը, միավորին բաշխված գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի հետհաշվարկի միջոցով՝ չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի գուղվիլը ներառելու նպատակով: Այդ տեսականորեն ճշգրտված հաշվեկշռային արժեքը այնուհետ համեմատվում է միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ՝ որոշելու համար, արդյոք դրամաստեղծ միավորն արժեզրկված է:
- 27.27 Եթե հնարավոր չէ գուղվիլը ոչ կամայական հիմունքով բաշխել առանձին դրամաստեղծ միավորներին (կամ դրամաստեղծ միավորների խմբերին), ապա գուղվիլի ստուգման նպատակով կազմակերպությունը պետք է ստուգի գուղվիլի արժեզրկումը, կամ «ա»ի, կամ «բ»-ի փոխհատուցվող գումարը որոշելու միջոցով՝
- ա) ձեռք բերված կազմակերպությունն ամբողջությամբ, եթե գուղվիլը կապված է ձեռք բերված կազմակերպության հետ, որը չի եղել ինտեգրված: Ինտեգրված նշանակում է, որ ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեությունը վերակազմավորվել է կամ տարրալուծվել է հաշվետու կազմակերպության կամ այլ **դուստր կազմակերպությունների** հետ.
 - բ) կազմակերպությունների ամբողջ խումբը, բացառությամբ այն կազմակերպությունների, որոնք

ինտեգրված չեն, եթե գուդվիլը կապված է կազմակերպության հետ, որը եղել է ինտեգրված:

Սույն պարագրաֆը կիրառելիս կազմակերպությունը կարիք կունենա գուդվիլը տարանջատելու ինտեգրված կազմակերպությունների հետ կապված գուդվիլի և չինտեգրված կազմակերպությունների հետ կապված գուդվիլի: Կազմակերպությունը պետք է նաև հետևի սույն բաժնի՝ դրամաստեղծ միավորներին վերաբերող պահանջներին՝ ձեռք բերված կազմակերպության կամ կազմակերպությունների խմբի փոխհատուցվող գումարը և դրան բաշխված ակտիվների արժեզրկումից կորուստները և հակադարձումները հաշվարկելիս:

Արժեզրկումից կորստի հակադարձում

27.28 Գուդվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջաններում:

27.29 Բոլոր ակտիվների գծով, բացառությամբ գուդվիլի, կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պետք է գնահատի, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի հնարավոր է, որ նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է: Հայտանիշները, ըստ որոնց արժեզրկումից կորուստը կարող է նվազած լինել, կամ հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի, սովորաբար 27.9 պարագրաֆում ներկայացվածների հակառակն են: Եթե որևէ այդպիսի հայտանիշ առկա է, ապա կազմակերպությունը պետք է որոշի՝ արդյոք նախորդ արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձել ամբողջությամբ, թե մասամբ: Դա որոշելու ընթացակարգը կախված կլինի այն բանից, թե արդյոք ակտիվի նախորդ արժեզրկումից կորուստը հիմնված էր՝

ա) այդ առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարի վրա (տե՛ս 27.30 պարագրաֆը), կամ

բ) դրամաստեղծ միավորի՝ որին պատկանում է ակտիվը, փոխհատուցվող գումարի վրա (տե՛ս 27.31 պարագրաֆը):

Հակադարձում, երբ փոխհատուցվող գումարը գնահատվել էր արժեզրկված առանձին ակտիվի համար

27.30 Երբ նախորդ արժեզրկումից կորուստը հիմնված էր առանձին արժեզրկված ակտիվի փոխհատուցվող գումարի վրա, կիրառվում են հետևյալ պահանջները.

ա) կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը ընթացիկ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ.

բ) եթե ակտիվի գնահատված փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է ավելացնի հաշվեկշռային արժեքը մինչև փոխհատուցվող գումարը, համաձայն ստորև՝ «գ» կետում նկարագրված սահմանափակման: Այդ ավելացումը արժեզրկումից կորստի հակադարձում է: Կազմակերպությունը հակադարձումը անմիջապես պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, եթե ակտիվը չի հաշվառվում վերագնահատված գումարով՝ 17.15Բ պարագրաֆի վերագնահատման մոդելի համաձայն: Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատման աճ 17.15Գ պարագրաֆի համաձայն.

գ) արժեզրկումից կորստի հակադարձումը չպետք է ավելացնի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը այնպես, որ այն գերազանցի դրա հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլինի (առանց ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլինի:

դ) արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո, կազմակերպությունը ապագա ժամանակաշրջանների համար պետք է ճշգրտի ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) գումարը՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին կա) տարբերությունը դրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

Հակադարձում, երբ փոխհատուցվող գումարը գնահատվել էր դրամաստեղծ միավորի համար

27.31 Երբ սկզբնական արժեզրկումից կորուստը հիմնված էր դրամաստեղծ միավորի՝ որին պատկանում էր ակտիվը, փոխհատուցվող գումարի վրա, կիրառվում են հետևյալ պահանջները.

- ա) կազմակերպությունը պետք է գնահատի դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը ընթացիկ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ.
- բ) եթե դրամաստեղծ միավորի գնահատված փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, այդ գերազանցումը արժեզրկումից կորստի հակադարձում է: Կազմակերպությունը պետք է բաշխի այդ հակադարձման գումարը այդ միավորի ակտիվներին, բացառությամբ գուդվիլի, այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների համամասնությամբ, որոնք ենթակա են ստորև՝ 'գ' կետում նկարագրված սահմանափակմանը: Հաշվեկշռային արժեքների այդ ավելացումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում և անմիջապես ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում, եթե ակտիվը չի հաշվառվում վերագնահատված գումարով՝ 17.15Բ պարագաֆի վերագնահատման մոդելի համաձայն: Վերգնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատման աճ 17.15Գ պարագաֆի համաձայն.
- գ) դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը բաշխելիս, հակադարձումը չպետք է ավելացնի որևէ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այնպես, որ այն գերազանցի ստորև նշվածներից նվազագույնը՝
 - i. դրա փոխհատուցվող գումարը.
 - ii. հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլինի (առանց ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ ժամանակաշրջաններում այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլինի.
- դ) արժեզրկումից կորստի գերազանցող ցանկացած գումար, որը «գ» կետի սահմանափակման պատճառով չի կարող բաշխվել որևէ ակտիվի, պետք է համամասնորեն բաշխվի դրամաստեղծ միավորի այլ ակտիվներին՝ բացառությամբ գուդվիլի
- ե) արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո, եթե կիրառելի է, կազմակերպությունը ապագա ժամանակաշրջանների համար պետք է ճշգրտի դրամաստեղծ միավորի յուրաքանչյուր ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) գումարը՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին կա) տարբերությունը դրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

Բացահայտումներ

27.32 27.33 պարագրաֆում նշված **ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով** կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) շահույթում կամ վնասում տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը, ինչպես նաև **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության (և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, եթե ներկայացվում է) 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 (և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, եթե ներկայացվում է) տողային հոդվածը (հոդվածները), որտեղ ներառված են արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները:

27.33 Կազմակերպությունը 27.32 պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը պետք է բացահայտի ակտիվի հետևյալ դասերից յուրաքանչյուրի գծով՝

- ա) պաշարներ.
- բ) **հիմնական միջոցներ** (ներառյալ ինքնարժեքի մեթոդով հաշվառվող ներդրումային գույքը).
- գ) գուդվիլ.
- դ) **ոչ նյութական ակտիվներ**, բացառությամբ գուդվիլի.
- ե) ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ.
- զ) համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներ:

Բաժին 28

Աշխատակիցների հատուցումներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 28.1 **Աշխատակիցների հատուցումները** աշխատակիցների, ներառյալ տնօրենները և կառավարչական անձնակազմը, մատուցած ծառայության դիմաց կազմակերպության կողմից ցանկացած ձևով տրվող փոխհատուցումներն են: Սույն բաժինը կիրառվում է աշխատակիցների բոլոր հատուցումների նկատմամբ, բացառությամբ **բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների**, որոնք հաշվառվում են 26-րդ՝ *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* բաժնի համաձայն: Աշխատակիցների հատուցումները, որոնք հաշվառվում են սույն բաժնի համաձայն, պետք է լինի հետևյալ չորս տեսակներից մեկը՝
- ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ, որոնք աշխատակիցների հատուցումներ են (բացի **ազատման նպաստներից**), որոնք ամբողջությամբ մարվում են այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը.
 - բ) **հետաշխատանքային հատուցումներ**, որոնք աշխատակիցների հատուցումներ են (բացի ազատման նպաստներից), որոնք ենթակա են վճարման աշխատանքային գործունեությունն ավարտելուց հետո.
 - գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ, որոնք աշխատակիցների հատուցումներ են (բացի հետաշխատանքային հատուցումներից և ազատման նպաստներից), որոնք ոչ ամբողջությամբ են մարվում այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը.
 - դ) ազատման նպաստներ, որոնք աշխատակիցների հատուցումներ են, որոնք ենթակա են վճարման որպես հետևանք կամ՝
 - i. կազմակերպության որոշման՝ աշխատանքից ազատել աշխատակիցներին մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ
 - ii. աշխատակցի որոշման՝ աշխատակիցների թվաքանակի կրճատման դեպքում կամավոր ազատվել՝ փոխարենը ստանալով այդ նպաստները:
- 28.2 Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են նաև բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները, որոնց միջոցով աշխատակիցները ստանում են **բաժնային** գործիքներ (ինչպիսիք են բաժնետոմսերը կամ բաժնետոմսերի օպցիոնները), կամ կազմակերպության բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների գնի վրա հիմնված գումարներով արտահայտված դրամական միջոցներ կամ կազմակերպության այլ **ակտիվներ**: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 26-րդ բաժինը՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքները հաշվառելու համար:

Աշխատակիցների բոլոր հատուցումների ճանաչման ընդհանուր սկզբունքը

- 28.3 Կազմակերպությունը աշխատակիցների բոլոր այն հատուցումների ծախսումները, որոնց նկատմամբ աշխատակիցները **հաշվետու ժամանակաշրջանի** ընթացքում կազմակերպությանը ծառայություններ մատուցելու արդյունքում ձեռք են բերել իրավունք, պետք է ճանաչի՝
- ա) որպես **պարտավորություն**, աշխատակցին ուղղակիորեն վճարված կամ աշխատակիցների հատուցումների հիմնադրամին որպես մասհանում վճարված գումարները հանելուց հետո: Եթե վճարված գումարը գերազանցում է մինչև **հաշվետու ամսաթիվը** մատուցած ծառայությունից առաջացած պարտականության գումարը, կազմակերպությունը այդ գերազանցումը պետք է ճանաչի որպես ակտիվ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի ապագա վճարումների կրճատման կամ դրամական միջոցների վերադարձի.
 - բ) որպես **ծախս**, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժնով պահանջվում է, որ ծախսումը ճանաչվի որպես ակտիվի արժեքի մաս, ինչպիսիք են **պաշարները** կամ **հիմնական միջոցները**:
147

Օրինակներ

- 28.4 Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են այնպիսի հոդվածներ, ինչպիսիք են՝
- ա) աշխատավարձերը և սոցիալական ապահովության մասհանումները.
 - բ) կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները (ինչպիսիք են վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները), երբ ակնկալվում է, որ բացակայությունները տեղի կունենան այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը.
 - գ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը.
 - դ) ոչ դրամային հատուցումները (ինչպիսիք են բուժսպասարկումը, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովումը, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրումը) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար:

Կարճաժամկետ հատուցումների ընդհանուր առմամբ չափումը

- 28.5 Երբ աշխատակիցը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությանը մատուցել է ծառայություն, կազմակերպությունը 28.3 պարագրաֆի համաձայն ճանաչված գումարները պետք է չափի աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների չզեղչված գումարով, որն ակնկալվում է վճարել այդ ծառայության դիմաց:

Ճանաչում և չափում. կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայություններ

- 28.6 Կազմակերպությունը կարող է փոխհատուցել աշխատակիցների՝ տարբեր պատճառներով առաջացող բացակայությունները, ներառյալ տարեկան արձակուրդը և հիվանդության հետ կապված արձակուրդը: Որոշ կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայություններ կուտակվում են. դրանք կարող են փոխադրվել հետագա ժամանակաշրջաններ և օգտագործվել այդ ժամանակաշրջաններում, եթե աշխատակիցը ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքը ամբողջությամբ չի օգտագործել: Օրինակները ներառում են տարեկան արձակուրդը և հիվանդության հետ կապված արձակուրդը: Կազմակերպությունը **կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների** ակնկալվող ծախսումները պետք է ճանաչի, երբ աշխատակիցները մատուցում են ծառայություն, որն ավելացնում է նրանց հետագա փոխհատուցելի բացակայությունների իրավունքը: Կազմակերպությունը կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների գծով ակնկալվող ծախսումները պետք է չափի չզեղչված լրացուցիչ գումարով, որը կազմակերպությունը ակնկալում է վճարել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված չօգտագործված իրավունքի արդյունքում: Կազմակերպությունը այդ գումարը պետք է ներկայացնի որպես ընթացիկ պարտավորություն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:
- 28.7 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այլ (չկուտակվող) փոխհատուցելի բացակայությունները, երբ բացակայությունները տեղի են ունենում: Կազմակերպությունը չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների գծով ծախսումները պետք է չափի բացակայության ժամանակաշրջանի համար վճարված կամ վճարվելիք աշխատավարձերի չզեղչված գումարով:

Ճանաչում. շահույթի բաշխումներ և պարգևավճարների պլաններ

- 28.8 Կազմակերպությունը շահույթի բաշխումներից և պարգևավճարներից ակնկալվող ծախսումները պետք է ճանաչի միայն այն ժամանակ, երբ՝
- ա) կազմակերպությունն ունի այդպիսի վճարումներ կատարելու ներկա իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք (սա նշանակում է, որ կազմակերպությունը վճարումներն իրականացնելուց խուսափելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չունի), և

բ) պարտականությունը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլանների և սահմանված հատուցումների պլանների տարբերակումը

28.9 Հետաշխատանքային հատուցումները ներառում են, օրինակ՝

- ա) աշխատանքային գործունեությունը ավարտելու հետ կապված հատուցումները, ինչպիսիք են կենսաթոշակները.
- բ) այլ հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը և հետաշխատանքային բուժսպասարկումը:

Այն համաձայնությունները, որոնցով կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ, **հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ են**: Բոլոր այդպիսի համաձայնությունների նկատմամբ կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն բաժինը՝ անկախ այն բանից, արդյոք դրանք նախատեսում են առանձին կազմակերպության ստեղծում՝ մասհանումներ ստանալու և հատուցումներ վճարելու համար, թե՛ ոչ: Որոշ դեպքերում այդ համաձայնությունները պարտադրվում են օրենքով, այլ ոչ թե կազմակերպության գործողություններով: Որոշ դեպքերում այդ համաձայնությունները առաջանում են կազմակերպության գործողություններից՝ անգամ ֆորմալ, փաստաթղթավորված պլանի բացակայության պայմաններում:

28.10 Հետաշխատանքային հատուցումների պլանները դասակարգվում են կամ որպես **սահմանված մասհանումների պլաններ**, կամ որպես **սահմանված հատուցումների պլաններ**՝ կախված դրանց հիմնական պայմաններից:

- ա) Սահմանված մասհանումների պլանները հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ են, որոնց համաձայն կազմակերպությունը ֆիքսված մասհանումներ է կատարում որևէ առանձին կազմակերպության (հիմնադրամի) և չունի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ կատարելու հետագա մասհանումներ կամ կատարելու հատուցումների ուղղակի վճարումներ աշխատակիցներին, եթե հիմնադրամը չունենա բավարար ակտիվներ, որպեսզի վճարի աշխատակիցների բոլոր հատուցումները՝ կապված ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայության հետ: Այդպիսով՝ աշխատակցի կողմից ստացվող հետաշխատանքային հատուցումների գումարը որոշվում է կազմակերպության (հնարավոր է՝ նաև աշխատակցի) կողմից հետաշխատանքային հատուցումների պլանին կամ ապահովագրողին վճարված մասհանումների գումարով՝ այդ մասհանումներից առաջացող ներդրումների հատուցի հետ միասին:
- բ) Սահմանված հատուցումների պլանները սահմանված մասհանումների պլաններից տարբեր հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ են: Ըստ սահմանված հատուցումների պլանի՝ կազմակերպությունը պարտականություն ունի տրամադրելու համաձայնեցված հատուցումներ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և նախկին աշխատակիցներին, և ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից շատ կամ քիչ) և ներդրումային ռիսկը (որ հատուցումները ֆինանսավորելու համար առանձնացված ակտիվներից հատուցները կտարբերվեն ակնկալիքներից), ըստ էության, կրում է կազմակերպությունը: Եթե ակտուարային կամ ներդրումային փորձի արդյունքները ակնկալվածից ավելի վատ են, ապա կազմակերպության պարտականությունը կարող է աճել, և հակառակը՝ եթե ակտուարային կամ ներդրումային փորձի արդյունքները ակնկալվածից ավելի լավ են, ապա կազմակերպության պարտականությունը կարող է նվազել:

Մեկից ավելի գործատուների պլաններ և պետական պլաններ

28.11 **Մեկից ավելի գործատուների պլանները** և պետական պլանները դասակարգվում են սահմանված մասհանումների պլանների կամ սահմանված հատուցումների պլանների՝ պլանի պայմանների հիման վրա, ներառյալ ցանկացած կառուցողական պարտականություն, որը դուրս է մնում ֆորմալ պայմաններից: Այնուամենայնիվ, եթե առկա տեղեկատվությունը բավարար չէ, որպեսզի իրենից սահմանված հատուցումների պլան ներկայացնող՝ մեկից ավելի գործատուների պլանի նկատմամբ կիրառվեն սահմանված հատուցումների պլանի համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման

մոտեցումները, կազմակերպությունը պլանի հաշվապահական հաշվառումը պետք է իրականացնի 28.13 պարագրաֆի համաձայն՝ այնպես, ինչպես եթե այն լիներ սահմանված մասհանումների պլան, և կատարի 28.40 պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:

Ապահովագրված հատուցումներ

28.12 Կազմակերպությունը կարող է վճարել ապահովագրական վճարներ՝ հետաշխատանքային հատուցումների պլանը ֆինանսավորելու նպատակով: Կազմակերպությունը այդպիսի պլանը պետք է դիտի որպես սահմանված մասհանումների պլան, բացի այն դեպքերից, երբ կազմակերպությունն ունի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝

- ա) վճարելու աշխատակիցների հատուցումներ ուղղակիորեն, երբ դրանք ենթակա են վճարման, կամ
- բ) վճարելու լրացուցիչ գումարներ, եթե ապահովագրողը չի վճարում ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող բոլոր ապագա հատուցումները:

Կառուցողական պարտականություն կարող է առաջանալ անուղղակիորեն՝ պլանի միջոցով, ապագա ապահովագրական վճար սահմանելու մեխանիզմի միջոցով կամ ապահովագրողի հետ որպես **կապակցված կողմի** փոխհարաբերությունների միջոցով: Եթե կազմակերպությունը պահպանում է այդպիսի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն, ապա կազմակերպությունը պլանը պետք է դիտի որպես սահմանված հատուցումների պլան:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված մասհանումների պլաններ

Ճանաչում և չափում

- 28.13 Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի համար վճարման ենթակա մասհանումը պետք է ճանաչի՝
- ա) որպես պարտավորություն՝ արդեն վճարված գումարները հանելուց հետո: Եթե մասհանման վճարումները գերազանցում է մինչև հաշվետու ամսաթիվը ծառայության դիմաց վճարվելիք մասհանումը, ապա կազմակերպությունը այդ տարբերությունը պետք է ճանաչի որպես ակտիվ.
 - բ) որպես ծախս, բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄ-ի մեկ այլ բաժնով պահանջվում է ծախսումը ճանաչել որպես ակտիվի արժեքի մաս, ինչպիսիք են պաշարները կամ հիմնական միջոցները:

Հետաշխատանքային հատուցումներ. սահմանված հատուցումների պլաններ

Ճանաչում

- 28.14 28.3 պարագրաֆի **ճանաչման** ընդհանուր սկզբունքը սահմանված հատուցումների պլանների նկատմամբ կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է ճանաչի՝
- ա) **սահմանված հատուցումների գծով պարտավորություն**, որը սահմանված հատուցումների պլանների պարտականությունների գծով պարտավորությունն է՝ հանած պլանի ակտիվները (տես՝ 28.15-28.23 պարագրաֆները).
 - բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ պարտավորության զուտ փոփոխությունը՝ որպես ժամանակաշրջանի ընթացքում իր սահմանված հատուցումների պլանների գծով ծախսում (տես՝ 28.24-28.27 պարագրաֆները):

Սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության չափում

- 28.15 Կազմակերպությունը սահմանված հատուցումների պլանների պարտականությունների հետ կապված սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը պետք է չափի հետևյալ գումարների զուտ հանրագումարով՝
- ա) սահմանված հատուցումների պլանների պարտականությունների (**սահմանված հատուցումների գծով պարտականության**) ներկա արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ (28.16-28.22

պարագրաֆները տրամադրում են մոտեցումներ այդ պարտականությունը չափելու համար), հանած՝

- բ) հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների **իրական արժեքը** (եթե այդպիսիք կան), որոնցից ուղղակիորեն մարվելու են պարտականությունները: 11.27-11.32 պարագրաֆները սահմանում են ֆինանսական ակտիվներ հանդիսացող պլանի ակտիվների իրական արժեքները որոշելու պահանջներ:

Երաշխավորված և չերաշխավորված հատուցումների ներառումը

- 28.16 Հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը պետք է արտացոլի այն հատուցման գնահատված գումարը, որը աշխատակիցները վաստակել են ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում իրենց ծառայության դիմաց, ներառյալ այն հատուցումները, որոնք դեռևս երաշխավորված չեն (տես՝ 28.26 պարագրաֆը), և ներառյալ այն հատուցումների բանաձևերի ազդեցությունը, որոնք աշխատակիցներին ավելի մեծ հատուցումներ են տալիս ծառայության ավելի ուշ տարիների համար: Սա կազմակերպությունից պահանջում է որոշել, թե ինչ չափի հատուցումներ են վերագրելի ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններին՝ հիմնվելով պլանի հատուցումների բանաձևի վրա, և կատարել 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 ունեն հատուցման գծով ծախսումների վրա: Ակտուարային ենթադրությունները պետք է լինեն անաչառ (զգուշավոր, բայց միաժամանակ ոչ չափազանց պահպանողական), փոխադարձ համադրելի և այնպես ընտրված, որ հանգեցնեն այն ապագա դրամական միջոցների հոսքերի լավագույն գնահատականին, որոնք կառաջանան ըստ պլանի:

Ձեռչում

- 28.17 Կազմակերպությունն իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը պետք է չափի զեղչված **ներկա արժեքի** հիմունքով: Կազմակերպությունը պետք է որոշի դրույքը, որն օգտագործվում է ապագա վճարումները զեղչելու համար՝ հիմք ընդունելով հաշվետու ամսաթվի դրությամբ բարձրորակ կորպորատիվ պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը: Այն երկրներում, որտեղ չկա նման պարտատոմսերի զարգացած շուկա, կազմակերպությունը պետք է օգտագործի պետական պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը (հաշվետու ամսաթվի դրությամբ): Կորպորատիվ պարտատոմսերի կամ պետական պարտատոմսերի արժույթը և պայմանները պետք է համապատասխանեն ապագա վճարումների արժույթին և գնահատվող ժամանակաշրջանին:

Ակտուարային գնահատման մեթոդ

- 28.18 Եթե կազմակերպությունն ի վիճակի է, առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, օգտագործել **նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը**՝ իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը և դրա հետ կապված ծախսը չափելու համար, ապա այն պետք է վարվի այդպես: Եթե սահմանված հատուցումները հիմնված են ապագա աշխատավարձերի վրա, ապա նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը պահանջում է, որ կազմակերպությունն իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափի այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է գնահատված ապագա աշխատավարձերի ավելացումները: Ի լրումն՝ նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը պահանջում է, որ կազմակերպությունը կատարի տարբեր ակտուարային ենթադրություններ՝ սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելիս, ներառյալ զեղչման դրույքները, պլանի ակտիվների ակնկալվող հատուցադրույքները, աշխատավարձերի բարձրացման ակնկալվող տեմպերը, աշխատակիցների հոսունությունը, մահացությունը և բուժսպասարկման ծախսումների փոփոխման միտումների տեմպերը (սահմանված հատուցումների բժշկական պլանների համար):
- 28.19 Եթե կազմակերպությունն ի վիճակի չէ, առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, օգտագործել **նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը**՝ իր սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականությունը և ծախսումները չափելու համար, ապա կազմակերպությանը թույլատրվում է

կատարել հետևյալ պարզեցումները՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների մասով իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելու համար՝

ա) անտեսել աշխատավարձերի գնահատված ապագա բարձրացումները (այսինքն՝ ենթադրել, որ ընթացիկ աշխատավարձերը կմնան անփոփոխ մինչև այն պահը, երբ ակնկալվում է, որ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցները կսկսեն ստանալ հետաշխատանքային հատուցումներ):

բ) անտեսել ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների ապագա ծառայությունը (այսինքն՝ ենթադրել պլանի դադարեցում ինչպես առկա, այնպես էլ նոր աշխատակիցների համար):

գ) անտեսել ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների ծառայության ընթացքում հնարավոր մահացությունը հաշվետու ամսաթվի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ակնկալվում է, որ աշխատակիցները կսկսեն ստանալ հետաշխատանքային հատուցումներ (այսինքն՝ ենթադրել, որ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող բոլոր աշխատակիցները ստանալու են հետաշխատանքային հատուցումներ): Այնուամենայնիվ, ծառայությունից հետո մահացությունը (այսինքն՝ կյանքի ակնկալվող տևողությունը) դեռևս դիտարկման կարիք ունի:

Կազմակերպությունը, որն օգտվում է վերը նշված **չափման** պարզեցումների առավելությունից, այնուամենայնիվ, իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելիս պետք է ներառի և՛ **երաշխավորված**, և՛ չերաշխավորված **հատուցումները**:

28.20 Սույն ՖՀՄՄ-ն չի պահանջում, որ կազմակերպությունը ներգրավի անկախ ակտուարիի՝ ամբողջական ակտուարային գնահատում իրականացնելու համար, որն անհրաժեշտ է իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը հաշվարկելու համար: Այն չի էլ պահանջում, որ ամբողջական ակտուարային գնահատումը իրականացվի տարեկան կտրվածքով: Ամբողջական ակտուարային գնահատումների միջև ընկած ժամանակաշրջաններում, եթե հիմնական ակտուարային ենթադրությունները նշանակալիորեն չեն փոփոխվել, սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը կարող է չափվել՝ ճշգրտելով նախորդ ժամանակաշրջանի չափումը աշխատակիցների ժողովրդագրական ցուցանիշների փոփոխությունների հետ կապված, ինչպիսիք են աշխատակիցների թիվը և աշխատավարձի մակարդակները:

Պլանի ներդրումներ, փոփոխություններ, կրճատումներ և մարումներ

28.21 Եթե սահմանված հատուցումների պլանը ներդրվել կամ փոփոխվել է ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կազմակերպությունը պետք է ավելացնի կամ նվազեցնի իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունը՝ փոփոխությունը արտացոլելու նպատակով, և պետք է ճանաչի աճը (նվազումը) որպես ծախս (**եկամուտ**) ընթացիկ ժամանակաշրջանի **շահույթը կամ վնասը** չափելիս: Մյուս կողմից, եթե պլանը կրճատվել է (այսինքն՝ հատուցումները կամ ընդգրկված աշխատակիցների խումբը կրճատվել է) կամ մարվել է (գործատուի պարտականությունը ամբողջությամբ մարվել է) ընթացիկ ժամանակաշրջանում, սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը պետք է նվազեցվի կամ վերացվի, և կազմակերպությունը արդյունքում առաջացող **օգուտը** կամ վնասը պետք է ճանաչի ընթացիկ ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:

Սահմանված հատուցումների պլանի ակտիվներ

28.22 Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը փոքր է, քան այդ ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը, ապա պլանը ունի հավելուրդ: Կազմակերպությունը պլանի հավելուրդը պետք է ճանաչի որպես սահմանված հատուցումների պլանի ակտիվ միայն այն չափով, որով այն ի վիճակի է այդ հավելուրդը փոխհատուցել՝ կա՞մ ապագայում մասհանումների նվազեցման, կա՞մ պլանից միջոցների վերադարձումների միջոցով:

Սահմանված հատուցումների պլանի գծով ծախսումներ

28.23 Կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության զուտ փոփոխությունը, բացառությամբ այն փոփոխության, որը վերագրելի է ժամանակաշրջանի ընթացքում աշխատակիցներին վճարված հատուցումներին կամ գործատուի կողմից

մասհանումներին, պետք է ճանաչի որպես ժամանակաշրջանի ընթացքում իր սահմանված հատուցումների պլանների գծով ծախսումներ: Այդ ծախսումները ճանաչվում են կա՛մ ամբողջությամբ շահույթում կամ վնասում՝ որպես ծախս, կա՛մ մասամբ շահույթում կամ վնասում և մասամբ որպես **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի** հոդված (տես՝ 28.24 պարագրաֆը), բացառությամբ երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժնով պահանջվում է ծախսումը ճանաչել որպես որևէ ակտիվի արժեքի մաս, ինչպիսիք են պաշարները կամ հիմնական միջոցները:

Ճանաչում. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն

28.24 Կազմակերպությունից պահանջվում է բոլոր ակտուարային օգուտները և վնասները ճանաչել այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջանում են: Կազմակերպությունը պետք է.

ա) ճանաչի բոլոր ակտուարային օգուտները և վնասները շահույթում կամ վնասում, կամ

բ) ճանաչի բոլոր ակտուարային օգուտները և վնասները այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում՝

որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն: Կազմակերպությունը պետք է հետևողականորեն կիրառի իր ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ իր բոլոր սահմանված հատուցումների պլանների և իր բոլոր ակտուարային օգուտների և վնասների նկատմամբ: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված ակտուարային օգուտները և վնասները պետք է ներկայացվեն **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների** մասին հաշվետվությունում:

28.25 Սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության զուտ փոփոխությունը, որը ճանաչվում է որպես սահմանված հատուցումների պլանի գծով ծախսում, ներառում է՝

ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության փոփոխությունը, որն առաջանում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում աշխատակիցների կողմից մատուցված ծառայության արդյունքում.

բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում սահմանված հատուցումների գծով պարտականության հետ կապված տոկոսը.

գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում պլանի ակտիվների գծով հատուցները և ճանաչված փոխհատուցման իրավունքների (տես՝ 28.28 պարագրաֆը) իրական արժեքի զուտ փոփոխությունը.

դ) հաշվետու ժամանակաշրջանում առաջացող ակտուարային օգուտները և վնասները.

ե) հաշվետու ժամանակաշրջանում սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության ավելացումները կամ նվազեցումները, որոնք նոր պլանի ներդրման կամ առկա պլանի փոփոխման արդյունք են (տես՝ 28.21 պարագրաֆը).

զ) հաշվետու ժամանակաշրջանում սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության նվազեցումները, որոնք առկա պլանի կրճատման կամ մարման արդյունք են (տես՝ 28.21 պարագրաֆը):

28.26 Աշխատակիցների ծառայությունն առաջացնում է պարտականություն՝ սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն, նույնիսկ այն դեպքում, երբ հատուցումները պայմանավորված են հետագա աշխատանքով (այլ կերպ ասած՝ դրանք դեռևս երաշխավորված չեն): Աշխատակցի ծառայությունը մինչև երաշխավորված հատուցումների իրավունք ստանալու ամսաթիվը առաջացնում է կառուցողական պարտականություն, քանի որ յուրաքանչյուր հաջորդ հաշվետու ամսաթվի 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 երաշխավորման պահանջները: Նմանապես, չնայած որոշ հետաշխատանքային հատուցումներ (օրինակ՝ հետաշխատանքային բուժսպասարկման հատուցումները) վճարման ենթակա են դառնում միայն որոշակի դեպք տեղի ունենալիս, երբ աշխատակիցը այլևս չի աշխատում (օրինակ՝ հիվանդությունը), պարտականություն ստեղծվում է, երբ աշխատակիցը մատուցում է ծառայություն, որը կապահովի հատուցման իրավունք, եթե սահմանված դեպքը տեղի ունենա: Սահմանված դեպքը տեղի ունենալու հավանականությունն ազդում է պարտականության չափման վրա, սակայն դրանով չի որոշվում պարտականության գոյություն ունենալը:

28.27 Եթե սահմանված հատուցումները նվազեցվում են այն գումարներով, որոնք կվճարվեն աշխատակիցներին պետության կողմից ֆինանսավորվող պլանների համաձայն, կազմակերպությունը իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունները պետք է չափի այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է պետական պլանների համաձայն վճարվելիք հատուցումները, սակայն միայն եթե՝

- ա) այդ պլանները ուժի մեջ են մտել մինչև հաշվետու ամսաթիվը, կամ
- բ) անցյալի փորձը կամ այլ արժանահավատ վկայություն ցույց է տալիս, որ պետական հատուցումները փոփոխվելու են ինչ-որ կանխատեսելի ձևով, օրինակ՝ գների ընդհանուր մակարդակի կամ աշխատավարձի ընդհանուր մակարդակի ապագա փոփոխություններին համապատասխան:

Փոխհատուցումներ

28.28 Եթե կազմակերպությունը ակնհայտորեն վստահ է, որ մեկ այլ կողմ կփոխհատուցի սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ամբողջ գումարը կամ դրա մի մասը, կազմակերպությունը իր փոխհատուցման իրավունքը պետք է ճանաչի որպես առանձին ակտիվ: Կազմակերպությունը ակտիվը պետք է չափի իրական արժեքով: Համապարփակ **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում** (կամ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե ներկայացվում է), սահմանված հատուցումների պլանին վերաբերող ծախսը կարող է ներկայացվել՝ հանելով փոխհատուցման համար ճանաչված գումարը:

Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ

28.29 Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները ներառում են, օրինակ՝

- ա) երկարաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները, ինչպիսիք են երկարամյա ծառայության համար տրվող արձակուրդը կամ գիտական (ստեղծագործական) աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը.
- բ) երկարամյա ծառայության համար հատուցումները.
- գ) երկարաժամկետ անաշխատունակության նպաստները.
- դ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը.
- ե) հետաձգված փոխհատուցումները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում դրանք վաստակվել են:

28.30 Կազմակերպությունը աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով պետք է ճանաչի պարտավորություն՝ չափված հետևյալ մեծությունների զուտ հանրագումարով՝

- ա) հաշվետու ամսաթվի դրությամբ հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը՝ հանած
- բ) հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների (եթե այդպիսիք կան) իրական արժեքը, որոնցից ուղղակիորեն մարվելու են պարտականությունները:

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ժամանակաշրջանի ընթացքում պարտավորության զուտ փոփոխությունը՝ որպես ժամանակաշրջանի ընթացքում աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների արժեք, բացառությամբ ժամանակաշրջանի ընթացքում աշխատակիցներին վճարված հատուցման կամ գործատուից ստացված մասհանումներին վերագրվող փոփոխությունը: Այդ արժեքն ամբողջությամբ ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում որպես ծախս, եթե սույն ՖՀՄՄ-ի մեկ այլ բաժնի համաձայն չի պահանջվում, որ այն ճանաչվի որպես ակտիվների՝ օրինակ պաշարների կամ հիմնական միջոցների արժեքի մի մաս:

Ազատման նպաստներ

28.31 Կազմակերպությունը կարող է օրենսդրությամբ, աշխատակիցների կամ նրանց ներկայացուցիչների հետ

կնքված պայմանագրային կամ այլ համաձայնությամբ, կամ էլ գործարար պրակտիկայի, ավանդույթների կամ արդար գործելու ցանկության վրա հիմնված կառուցողական պարտականությամբ պարտավորված լինել վճարումներ կատարել (կամ տրամադրել այլ հատուցումներ) աշխատակիցներին, երբ կազմակերպությունը դադարեցնում է նրանց աշխատանքը: Այդպիսի վճարումները ազատման նպաստներ են:

Ճանաչում

- 28.32 Քանի որ ազատման նպաստները կազմակերպության համար չեն ապահովում ապագա տնտեսական օգուտներ, կազմակերպությունը դրանք անմիջապես պետք է ճանաչի որպես ծախս շահույթում կամ վնասում:
- 28.33 Երբ կազմակերպությունը ճանաչում է ազատման նպաստներ, կարող է անհրաժեշտ լինել հաշվի առնել նաև թոշակային հատուցումների կամ աշխատակիցների այլ հատուցումների կրճատումը:
- 28.34 Կազմակերպությունը ազատման նպաստները պետք է ճանաչի որպես պարտավորություն և ծախս միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է կամ՝
- ա) դադարեցնել աշխատակցի կամ աշխատակիցների խմբի աշխատանքը մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ
 - բ) տրամադրել ազատման նպաստներ՝ որպես աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու համար արված առաջարկի արդյունք:
- 28.35 Կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է դադարեցնել աշխատանքը միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի աշխատակիցների ծառայությունների դադարեցման մանրամասն ֆորմալ պլան, որից հրաժարվելու ոչ մի իրատեսական հնարավորություն չունի:

Չափում

- 28.36 Կազմակերպությունը ազատման նպաստները պետք է չափի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախքերի լավագույն գնահատականով: Այն դեպքում, երբ առաջարկ է արվում աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու նպատակով, ազատման նպաստների չափումը պետք է հիմնված լինի այն աշխատակիցների թվի վրա, ովքեր ակնկալվում է, որ կընդունեն այդ առաջարկը:
- 28.37 Երբ ազատման նպաստները վճարման ենթակա են դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից ավելի քան տասներկու ամիս հետո, դրանք պետք է չափվեն իրենց զեղչված ներկա արժեքով:

Խմբի պլաններ

- 28.38 Եթե **մայր** կազմակերպությունը տրամադրում է հատուցումներ խմբի մեկ կամ ավելի **դուստր կազմակերպություններին**, և մայր կազմակերպությունը ներկայացնում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ կիրառելով կամ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն կամ **ամբողջական ՖՀՄՍ-ները**, ապա այդպիսի դուստր կազմակերպություններին թույլատրվում է ճանաչել և չափել աշխատակիցների հատուցման ծախսը՝ հիմնվելով խմբի համար ճանաչված ծախսի խելամիտ բաշխման վրա:

Բացահայտումներ

Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ բացահայտումներ

- 28.39 Սույն բաժինը աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ հատուկ բացահայտումներ չի պահանջում:

Բացահայտումներ սահմանված մասհանումների պլանների վերաբերյալ

- 28.40 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի սահմանված մասհանումների պլանի գծով շահույթում կամ

վնասում որպես ծախս ճանաչված գումարը: Եթե կազմակերպությունը մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանը դիտում է որպես սահմանված մասհանումների պլան, քանի որ առկա տեղեկատվությունը բավարար չէ՝ սահմանված հատուցումների հաշվապահական հաշվառման մեթոդը կիրառելու համար (տես՝ 28.11 պարագրաֆը), ապա պետք է բացահայտի այն փաստը, որ դա սահմանված հատուցումների պլան է, և պատճառը՝ թե ինչու է այն հաշվառվում որպես սահմանված մասհանումների պլան, պլանի հավելուրդի կամ պակասուրդի վերաբերյալ առկա ցանկացած տեղեկատվության և կազմակերպության համար դրա հետևանքների հետ միասին, եթե այդպիսիք կան:

Բացահայտումներ սահմանված հատուցումների պլանների վերաբերյալ

28.41 Կազմակերպությունը սահմանված հատուցումների պլանների վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը (բացառությամբ մեկից ավելի գործատուների սահմանված հատուցումների պլանների, որոնք հաշվառվում են որպես սահմանված մասհանումների պլաններ՝ համաձայն 28.11 պարագրաֆի, որոնց համար փոխարենը կիրառվում են 28.40 պարագրաֆով սահմանված բացահայտումները): Եթե կազմակերպությունն ունի մեկից ավելի սահմանված հատուցումների պլաններ, այդ բացահայտումները կարող են կատարվել հանրագումարով, յուրաքանչյուր պլանի համար առանձին, կամ այնպիսի խմբավորումներով, որոնք կհամարվեն առավել օգտակար՝

- ա) պլանի տեսակի ընդհանուր նկարագրությունը՝ ներառյալ **ֆինանսավորման** քաղաքականությունը.
- բ) կազմակերպության՝ ակտուարային օգուտները և վնասները ճանաչելու հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը (կա՛մ շահույթում կամ վնասում, կա՛մ որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդված) և ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ակտուարային օգուտների և վնասների գումարը.
- գ) եթե սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելիս կազմակերպությունը կիրառում է 28.19 պարագրաֆով սահմանված որևէ պարզեցում, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և այն, թե ինչու ըստ սահմանված հատուցումների պլանի իր պարտականությունը և արժեքը չափելու նպատակով «Նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը» կիրառելիս կպահանջի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր.
- դ) ամենավերջին ամբողջական ակտուարային գնահատման ամսաթիվը և, եթե այն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ չէ, ապա հաշվետու ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունը չափելու համար կատարված ճշգրտումների նկարագրությունը.
- ե) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության սկզբնական և վերջնական մնացորդների համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով վճարված հատուցումները և բոլոր այլ փոփոխությունները.
- զ) պլանի ակտիվների իրական արժեքի սկզբնական և վերջնական մնացորդների և որպես ակտիվ ճանաչված ցանկացած փոխհատուցման իրավունքի սկզբնական և վերջնական մնացորդների համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով, եթե կիրառելի է՝
 - i. մասհանումները.
 - ii. վճարված հատուցումները.
 - iii. պլանի ակտիվների այլ փոփոխությունները.
- է) ժամանակաշրջանի համար սահմանված հատուցումների պլանների հետ կապված ծախսումների հանրագումարը՝ առանձին բացահայտելով՝
 - i. շահույթում կամ վնասում որպես ծախս ճանաչված գումարները
 - ii. ակտիվի արժեքի մեջ ներառված գումարները:
- ը) պլանի ակտիվների յուրաքանչյուր խոշոր դասի համար, որը պետք է ներառի, սակայն չսահմանափակվի, բաժնային գործիքները, պարտքային գործիքները, գույքը և բոլոր այլ ակտիվները, ընդհանուր պլանի ակտիվների իրական արժեքում ներառված յուրաքանչյուր խոշոր դասի տոկոսը կամ գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ.

- թ) պլանի ակտիվների իրական արժեքում ներառված գումարները՝
 - i. կազմակերպության սեփական **ֆինանսական գործիքների** յուրաքանչյուր դասի համար.
 - ii. կազմակերպության կողմից զբաղեցրած ցանկացած գույքի կամ կազմակերպության կողմից օգտագործված այլ ակտիվների համար.
- ժ) պլանի ակտիվների փաստացի հատույցը.
- ժա) օգտագործված հիմնական ակտուարային ենթադրությունները, ներառյալ, որտեղ կիրառելի է՝
 - i. զեղչման դրույքները.
 - ii. **ֆինանսական հաշվետվություններում** ներկայացված ժամանակաշրջանների համար պլանի ակտիվների ակնկալվող հատուցադրույքները.
 - iii. աշխատավարձերի բարձրացումների ակնկալվող տեմպերը.
 - iv. բուժսպասարկման ծախսումների փոփոխման միտումների տեմպերը.
 - v. օգտագործված ցանկացած այլ **էական** ակտուարային ենթադրություն:

Կարիք չկա, որ վերը նշված «ե» և «զ» կետերի համադրումները ներկայացվեն նախորդ ժամանակաշրջանների համար: Դուստր կազմակերպությունը, որը աշխատակցի հատուցման ծախսը ճանաչում և չափում է՝ հիմնվելով խմբի համար ճանաչված ծախսի խելամիտ բաշխման վրա (տե՛ս 28.38 պարագրաֆը), իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է նկարագրի բաշխումն իրականացնելու իր քաղաքականությունը և պետք է կատարի վերը նշված «ա»-«ժա» կետերի բացահայտումները պլանի՝ որպես մեկ ամբողջության համար:

Բացահայտումներ այլ երկարաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ

28.42 Կազմակերպության կողմից իր աշխատակիցներին տրամադրվող այլ երկարաժամկետ հատուցումների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հատուցման բնույթը, իր պարտականության գումարը և ֆինանսավորման չափը՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

Բացահայտումներ ազատման նպաստների վերաբերյալ

28.43 Կազմակերպության կողմից իր աշխատակիցներին տրամադրվող ազատման նպաստների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հատուցման բնույթը, հաշվետու ամսաթվի դրությամբ իր պարտականության գումարը և ֆինանսավորման չափը:

28.44 Երբ առկա է անորոշություն՝ կապված այն աշխատակիցների թվաքանակի հետ, ովքեր նպաստներ ստանալու պայմանով ընդունելու են ազատման առաջարկը, առկա է **պայմանական պարտավորություն**: 21-րդ՝ *Պահուստներ և պայմանականություններ* բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի տեղեկատվություն իր պայմանական պարտավորությունների վերաբերյալ, բացառությամբ երբ մարման նպատակով արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է:

Բաժին 29

Շահութահարկ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 29.1 Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով **շահութահարկը** ներառում է բոլոր ազգային և արտերկրյա հարկերը, որոնց հիմքում ընկած է **հարկվող շահույթը**: Շահութահարկը ներառում է նաև այնպիսի հարկեր, ինչպիսիք են աղբյուրի մոտ պահվող (գանձվող) հարկերը, որոնք ենթակա են վճարման **դուստր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպության** կամ **համատեղ ձեռնարկման** կողմից՝ հաշվետու կազմակերպությանը կատարվող բաշխումների գծով:
- 29.2 Սույն բաժինը կարգավորում է շահութահարկի հաշվառումը: Այն պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գործարքների և այլ դեպքերի ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները: Այդ ճանաչված հարկի գումարները բաղկացած են **ընթացիկ հարկից** և **հետաձգված հարկից**: Ընթացիկ հարկը ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ նախորդ ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկի գումարն է: Հետաձգված հարկը ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման կամ փոխհատուցման ենթակա շահութահարկի գումարն է, որը սովորաբար կազմակերպության կողմից իր **ակտիվներն** ու **պարտավորությունները** ընթացիկ հաշվեկշռային արժեքով փոխհատուցելու կամ մարելու արդյունք է, և տվյալ պահին չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հարկային հետևանք:
- 29.3 Սույն բաժինը չի անդրադառնում **պետական շնորհների** (տե՛ս 24-րդ՝ *Պետական շնորհներ* բաժինը) հաշվառման մեթոդներին: Սակայն, սույն բաժինը անդրադառնում է այն ժամանակավոր տարբերությունների հաշվառմանը, որոնք կարող են առաջանալ այդպիսի շնորհների հետևանքով:

Ընթացիկ հարկի ճանաչում և չափում

- 29.4 Կազմակերպությունը ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթից վճարվելիք հարկի գծով պետք է ճանաչի ընթացիկ հարկային պարտավորություն: Եթե ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար վճարված գումարը գերազանցում է այդ ժամանակաշրջանների համար վճարվելիք գումարը, կազմակերպությունը այդ գերազանցող մասը պետք է ճանաչի որպես ընթացիկ հարկային ակտիվ:
- 29.5 Կազմակերպությունը ընթացիկ հարկային ակտիվ պետք է ճանաչի այն հարկային վնասի հետ կապված օգուտի գծով, որը կարելի է տեղափոխել հետ՝ նախորդ ժամանակաշրջանում վճարված հարկը փոխհատուցելու նպատակով:
- 29.6 Կազմակերպությունը ընթացիկ հարկային պարտավորությունը (ակտիվը) պետք է չափի այն գումարով, որը կազմակերպությունն ակնկալում է, որ կվճարի (կփոխհատուցի)՝ կիրառելով հարկերի դրույքները և հարկային օրենսդրությունը, որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել մինչև **հաշվետու ամսաթիվը**: Կազմակերպությունը հարկի դրույքները և հարկային օրենսդրությունը պետք է համարի որպես ըստ էության ուժի մեջ մտած, երբ ուժի մեջ մտնելու գործընթացի մնացած գործողությունները, ըստ անցյալի փորձի, չեն ազդել գործընթացի արդյունքի վրա, և հավանական չէ, որ կազդեն: 29.32-29.33 պարագրաֆները տրամադրում են **չափման** լրացուցիչ մոտեցումներ:

Հետաձգված հարկի ճանաչում

Ճանաչման ընդհանուր սկզբունք

- 29.7 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 կլինեն, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ, ապա սույն բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի **հետաձգված հարկային պարտավորություն (հետաձգված հարկային ակտիվ)**՝ որոշակի սահմանափակ բացառություններով: Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կամ մարել պարտավորության հաշվեկշռային արժեքն առանց հարկվող շահույթի վրա ազդելու, ապա այդ ակտիվի կամ պարտավորության գծով որևէ հետաձգված հարկ չի առաջանում:

29.8 Կազմակերպությունը ապագա ժամանակաշրջաններում՝ որպես անցյալ գործարքների կամ դեպքերի արդյունք, փոխհատուցվելիք կամ վճարվելիք հարկի համար պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային ակտիվ կամ հետաձգված հարկային պարտավորություն: Այդպիսի հարկը առաջանում է կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների **ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում** ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և հարկային մարմինների կողմից այդ ակտիվներին և պարտավորություններին վերագրվող գումարների միջև տարբերությունից (այսպիսի տարբերությունները կոչվում են «ժամանակավոր տարբերություններ»), ինչպես նաև տվյալ պահին չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելուց:

Հարկային բազա և ժամանակավոր տարբերություններ

29.9 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:

29.10 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:

29.11 Որոշ հոդվածներ ունեն հարկային բազա, սակայն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ չեն ճանաչվում որպես ակտիվներ և պարտավորություններ: Օրինակ՝ հաշվապահական շահույթը որոշելիս **հետազոտության** և **մշակման** ծախսումները ճանաչվում են **ծախս** դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, սակայն **հարկվող շահույթը** (հարկային վնասը) որոշելիս դրանց նվազեցումը կարող է հետաձգվել ավելի ուշ ժամանակաշրջան: Հետազոտության և մշակման ծախսումների հարկային բազայի (ինչն իրենից ներկայացնում է գումար, որի չափով հարկային մարմինները ավելի ուշ կթույլատրեն նվազեցում կատարել) և դրանց հաշվեկշռային արժեքի (որը հավասար է զրոյի) միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է **նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն** և առաջացնում հետաձգված հարկային ակտիվ:

29.12 Ժամանակավոր տարբերությունները ակտիվի կամ պարտավորության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են: **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:

29.13 Իրավիճակների օրինակները, երբ առաջանում են ժամանակավոր տարբերություններ, ներառում են՝

ա) **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում** ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ճանաչվում են դրանց **իրական արժեքով**՝ 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գուղվիլ* բաժնին համապատասխան, սակայն հարկային նպատակների համար դրանց գծով համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (օրինակ՝ ակտիվի

հարկային բազան մնում է նախորդ սեփականատիրոջ մոտ հաշվառվող արժեքով): Արդյունքում առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը ազդում է գուդվիլի գումարի վրա, որը կազմակերպությունը ճանաչում է,

- բ) ակտիվները վերաչափվում են, սակայն հարկային նպատակների համար համարժեք ճշգրտում չի կատարվում: Օրինակ, սույն ՖՀՄՍ-ով թույլատրվում կամ պահանջվում է, որ որոշ ակտիվներ վերաչափվեն իրական արժեքով կամ հաշվառվեն վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ 16-րդ՝ *Ներդրումային գույք* և 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* բաժինները),
- գ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջանում է գուդվիլ, օրինակ՝ գուդվիլի հարկային բազան կլինի զրո, եթե հարկային մարմինները հարկվող շահույթը որոշելիս թույլատրեն գուդվիլի **ամորտիզացիան** կամ **արժեզրկումը** դիտել որպես նվազեցվող ծախս և թույլտրեն գուդվիլի արժեքը դիտել որպես նվազեցվող ծախս դուստր կազմակերպությունն օտարելիս,
- դ) սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան տարբերվում է սկզբնական հաշվեկշռային արժեքից,
- ե) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը տարբերվում է ներդրումների կամ մասնակցության հարկային բազայից:

Վերը թվարկած ոչ բոլոր ժամանակավոր տարբերություններն են, որ առաջացնում են հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ (տես՝ 29.14 և 29.16 պարագրաֆները):

Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ

29.14 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) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում չէ, և
 - (ii) գործարքի պահին չի ազդում ո՛չ հաշվապահական շահույթի, ո՛չ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Այնուամենայնիվ, այն հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների համար, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային պարտավորություն պետք է ճանաչվի 29.25 պարագրաֆին համապատասխան:

29.15 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 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 (պարաֆրաֆ 29.16):

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ

29.16 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) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում չէ, և
- բ) այդ գործարքի պահին չի ազդում ոչ հաշվապահական շահույթի, ոչ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա.

Այնուամենայնիվ, այն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի 29.26 պարագրաֆին համապատասխան:

29.17 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) որոշակի ակտիվներ կարող են հաշվառվել իրական արժեքով՝ առանց հարկային նպատակներով համարժեք ճշգրտումներ կատարելու: Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն կառաջանա, եթե ակտիվի հարկային բազան գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը:

29.18 Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների մարումը (վերացումը) ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս հանգեցնում է հանումների: 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:

29.19 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 մարմինն 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:

29.20 Եթե կազմակերպությունը վերջին ժամանակաշրջաններում վնասներ է ունեցել, ապա նա պետք է առաջնորդվի 29.21 -29.22 պարագրաֆներում բերված ուղեցույցներով:

Չօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային զեղչեր

29.21 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: Հարկվող շահույթ ստանալու հավանականությունը գնահատելիս, որի դիմաց կարող են օգտագործվել կազմակերպության կողմից չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը, կազմակերպությունը հիմք է ընդունում հետևյալ չափանիշներ՝

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, և

դ) արդյոք կազմակերպությունն ունի հարկերի պլանավորման հնարավորություններ, 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:

29.22 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:

Չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների վերագնահատում

29.23 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:

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

29.24 Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը (օրինակ՝ **մայր կազմակերպության** համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր կազմակերպության հաշվեկշռային արժեքը այդ կազմակերպության զուտ համախմբված ակտիվներն են՝ ներառյալ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը) սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (որը հաճախ հավասար է ինքնարժեքին): Այսպիսի տարբերություններ կարող են առաջանալ մի շարք տարբեր հանգամանքներում, օրինակ՝

ա) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում չբաշխված շահույթի առկայություն,

բ) արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխության դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունը տեղակայված են տարբեր երկրներում, և

գ) ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի նվազեցումը մինչև դրա **փոխհատուցվող գումարը:**

Մայր կազմակերպության **առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում** ներդրումները՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համեմատ, կարող են տարբեր կերպ հաշվառվել, որի դեպքում ներդրումներին առնչվող ժամանակավոր տարբերությունները ևս կարող են տարբեր լինել: Օրինակ, մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր կազմակերպության հաշվեկշռային արժեքը կախված կլինի 9.26 պարագրաֆի համաձայն ընտրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից:

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

ա) մայր կազմակերպությունը, **ներդրողը** կամ ձեռնարկողն ի վիճակի է վերահսկել ժամանակավոր տարբերության մարման (վերանալու) ժամանակային բաշխումը, և

բ) հավանական է, որ ժամանակավոր տարբերությունը չի մարվի (վերանա) տեսանելի ապագայում:

29.26 Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային ակտիվ բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք առաջանում են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից և համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցություններից, այն և միայն այն չափով, որով հավանական է, որ՝

ա) ժամանակավոր տարբերությունը կմարի տեսանելի ապագայում, և

բ) առկա կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործվել ժամանակավոր տարբերությունը:

Հետաձգված հարկի չափում

- 29.27 Կազմակերպությունը հետաձգված հարկային պարտավորությունը (ակտիվը) պետք է չափի՝ կիրառելով հարկի դրույքները և հարկային օրենքները, որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել մինչև հաշվետու ամսաթիվը: Կազմակերպությունը հարկի դրույքները և հարկային օրենսդրությունը պետք է համարի որպես ըստ էության ուժի մեջ մտած, երբ ուժի մեջ մտնելու գործընթացի մնացած գործողությունները, ըստ անցյալի փորձի, չեն ազդել գործընթացի արդյունքի վրա, և հավանական չէ, որ կազդեն:
- 29.28 Երբ հարկվող շահույթի տարբեր մակարդակների նկատմամբ կիրառվում են տարբեր դրույքներ, կազմակերպությունը հետաձգված հարկային պարտավորությունները (ակտիվները) պետք է չափի՝ կիրառելով ուժի մեջ եղած կամ ըստ էության ուժի մեջ եղած միջին դրույքները, որոնք այն ակնկալում է, որ կկիրառվեն այն ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) նկատմամբ, որում սպասվում է, որ հետաձգված հարկային պարտավորությունը կմարվի (հետաձգված հարկային ակտիվը կիրացվի):
- 29.29 Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների չափումը պետք է արտացոլի հարկային հետևանքները, որոնք կառաջանան՝ կախված այն եղանակից, որով կազմակերպությունը, հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել դրանց հետ կապված ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները: Հետևաբար, 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, եթե ժամանակավոր տարբերությունը առաջանում է եկամտի այնպիսի հոդվածից, որն ակնկալվում է, որ ապագա ժամանակաշրջանում կլինի հարկման ենթակա՝ որպես **կապիտալ ակտիվների օտարումից օգուտ**, հետաձգված **հարկի գծով ծախսը** չափվում է՝ կիրառելով կապիտալ ակտիվների օտարումից օգուտի գծով հարկի դրույքը և հարկային բազան, որը համապատասխանում է վաճառքի միջոցով հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցմանը:
- 29.30 Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ հետաձգված հարկային ակտիվն առաջանում է 17-րդ բաժնում ներկայացված վերագնահաման մոդելի օգտագործմամբ չափվող չմաշվող ակտիվից, ապա հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների չափումը պետք է արտացոլի չմաշվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի՝ վաճառքի միջոցով փոխհատուցման հարկային հետևանքները: Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվն առաջանում է 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 29.29 պարագրաֆի պահանջներին:
- 29.31 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 ճանաչված 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 չափում

29.32 Կազմակերպությունը չպետք է զեղչի ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները:

29.33 Որոշ իրավահամակարգերում շահութահարկը ենթակա է վճարման ավելի բարձր կամ ավելի ցածր դրույքով, եթե շահույթը կամ չբաշխված շահույթը ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այլ իրավահամակարգերում շահութահարկը կարող է ենթակա լինել փոխհատուցման կամ վճարման, եթե շահույթը կամ չբաշխված շահույթն ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այս երկու հանգամանքներում էլ կազմակերպությունը պետք է չափի ընթացիկ և հետաձգված հարկերը դեռևս չբաշխված շահույթի նկատմամբ կիրառելի հարկի դրույքով, մինչև այն ճանաչի շահաբաժին վճարելու պարտավորությունը: Երբ կազմակերպությունը ճանաչում է շահաբաժին վճարելու պարտավորությունը, այն պետք է ճանաչի արդյունքում ստացված ընթացիկ կամ հետաձգված հարկային պարտավորությունը (ակտիվը) և դրա հետ կապված հարկային ծախսը (եկամուտը):

Շահաբաժինների գծով գանձվող հարկեր

29.34 Երբ կազմակերպությունը վճարում է շահաբաժիններ իր բաժնետերերին, կարող է պահանջվել շահաբաժինների որոշ մասը վճարել հարկային մարմիններին՝ բաժնետերերի անունից: Հարկային մարմիններին վճարված կամ վճարվելիք այդպիսի գումարը վերագրվում է **սեփական կապիտալին**՝ որպես շահաբաժինների մաս:

Ներկայացում

Բաշխումը համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և սեփական կապիտալում

29.35 Կազմակերպությունը հարկի գծով ծախսը պետք է ճանաչի **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարի** նույն բաղադրիչում (այսինքն՝ շարունակվող գործառնություններ, **ընդհատված գործունեություններ**, կամ **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք**) կամ սեփական կապիտալում, ինչպես ճանաչվել է հարկի գծով ծախս առաջացրած գործարքը կամ այլ դեպքը:

Տարբերակումը ընթացիկի և ոչ ընթացիկի

29.36 Երբ կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներն ու պարտավորությունները ներկայացնում է առանձին դասակարգմամբ, այն հետաձգված հարկային ակտիվները (պարտավորությունները) չպետք է դասակարգի որպես ընթացիկ ակտիվներ (պարտավորություններ):

Հաշվանցում

29.37 Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները, կամ հաշվանցի հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները միայն այն դեպքում, երբ ունի գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք և մտադիր է կա՛մ մարումը իրականացնել զուտ հիմունքով, կա՛մ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:

Բացահայտումներ

29.38 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այնպիսի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին թույլ կտա գնահատել ճանաչված գործարքների և այլ դեպքերի ընթացիկ և հետաձգված հարկային հետևանքների բնույթը և ֆինանսական հետևանքը:

29.39 Կազմակերպությունը հարկի գծով ծախսի (եկամտի) խոշոր բաղադրիչները պետք է բացահայտի առանձին: Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) այդպիսի 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 առաջացման և մարման (վերացման) հետ.
- դ) հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված հարկերի դրույքների փոփոխության կամ հարկերի նոր դրույքների ուժի մեջ մտնելու հետ.
- ե) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային զեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար.
- զ) կազմակերպության կամ իր բաժնետերերի հարկային կարգավիճակի փոփոխությունից առաջացած հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) ճշգրտումները.
- է) հետաձգված հարկային ակտիվի՝ 29.31 պարագրաֆին համապատասխան իրականացված լրիվ կամ մասնակի դուրսգրումից կամ նախորդ դուրսգրման հակադարձումից առաջացած հետաձգված հարկի գծով ծախսը (եկամուտը),
- ը) **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության** փոփոխությունների և **սխալների** հետ կապված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը (տե՛ս 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժինը), քանի որ դրանք չեն կարող հաշվառվել հետընթաց:

29.40 Կազմակերպությունը առանձին պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) ընթացիկ և հետաձգված հարկերի հանրագումարը՝ կապված այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված հողվածների հետ.
- բ) ընթացիկ և հետաձգված հարկերի համախառն գումարը՝ կապված ուղղակիորեն սեփական կապիտալին դեբետագրված կամ կրեդիտագրված հողվածների հետ.
- գ) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի ու հարկի կիրառվող դրույքի արտադրյալի միջև նշանակալի տարբերությունների բացատրություն: Օրինակ, այսպիսի տարբերություններ կարող են առաջանալ այնպիսի գործարքներից, ինչպիսիք են հարկումից ազատված հասույթը, կամ հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս չնվազեցվող ծախսերը,
- դ) նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի համեմատությամբ հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) փոփոխությունների բացատրությունը.
- ե) ժամանակավոր տարբերությունների յուրաքանչյուր տեսակի և չօգտագործված հարկային վնասների և հարկային զեղչերի համար՝
 - i. հետաձգված հարկային պարտավորությունների, հետաձգված հարկային ակտիվների գումարը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
 - ii. հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների փոփոխության վերլուծությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում.
- զ) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների, չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի (ուժը կորցնելու ամսաթիվը, եթե այդպիսին կա) գումարը , որի գծով հետաձգված հարկային ակտիվ չի ճանաչվում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում,
- է) 29.33 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում շահութահարկի պոտենցիալ հետևանքների

բնույթի բացատրությունը, որը կառաջանար իր բաժնետերերին շահաբաժինների վճարումից:

29.41 Եթե կազմակերպությունը չի հաշվանցում հարկային ակտիվները և հարկային պարտավորությունները 29 .37 պարագրաֆի համաձայն, քանի որ այն ի վիճակի չէ առանց անհարկի ջանքերի կամ ծախսումների ցուցադրել, որ կարող է հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն գումարները, որոնք չեն հաշվանցվել և պատճառները, թե ինչու այդ պահանջի կիրառումը կներառի անհարկի ծախսումներ կամ ջանքեր:

Բաժին 30

Արտարժույթի վերահաշվարկ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

30.1 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 բաժինը սահմանում է, թե ինչպես պետք է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ար-տացույցվեն արտարժույթով գործառնությունները և արտերկրյա ստորաբաժանումները, և թե ինչպես պետք է ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվեն **ներկայացման արժույթով: Ֆինանսական գործիքների** հաշվառումը, որոնց արժեքը ձևավորվում է արտարժույթի սահմանված փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունից (օրինակ՝ արտարժույթային ֆորվարդային փոխանակման պայմանագրեր) և արտարժույթային հոդվածների հեջի հաշվառումը իրականացվում է 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժնի համաձայն:

Ֆունկցիոնալ արժույթ

30.2 Յուրաքանչյուր կազմակերպություն պետք է որոշակիացնի իր **ֆունկցիոնալ արժույթը**: Կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթն է, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն:

30.3 Հիմնական տնտեսական միջավայրը, որտեղ կազմակերպությունն իրականացնում է գործունեություն, սովորաբար այն միջավայրն է, որտեղ հիմնականում ստացվում և ծախսվում են դրամական միջոցները: Հետևաբար, ստորև նշվածները ամենակարևոր գործոններն են, որոնք կազմակերպությունը հաշվի է առնում իր ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս՝

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, որի մրցակցային գործոններն ու կանոններն են հիմնականում որոշում իր ապրանքների և ծառայությունների վաճառքի գները.

բ) արժույթը, որը հիմնականում ազդում է ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման համար անհրաժեշտ աշխատուժի, նյութական և այլ ծախսումների վրա (նշվածը հաճախ այն արժույթն է, որով նման ծախսումները սահմանվում և կատարվում են):

30.4 Ստորև նշված գործոնները նույնպես կարող են տեղեկատվություն տրամադրել կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի մասին՝

ա) արժույթը, որով արտահայտված են ֆինանսավորման գործունեությունից ստացված միջոցները (պարտքային և **սեփական կապիտալի** գործիքների թողարկում).

բ) արժույթը, որով սովորաբար պահվում են գործառնական գործունեությունից առաջացած մուտքերը:

30.5 Արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը որոշելիս, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթը հաշվետու կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթի հետ նույնականացնելիս հաշվի են առնվում ստորև նշված հետևյալ լրացուցիչ գործոնները (այս համատեքստում, հաշվետու կազմակերպությունը այն կազմակերպությունն է, որն ունի արտերկրյա ստորաբաժանում՝ որպես իր **դուստր կազմակերպություն**, մասնաճյուղ, **ասոցիացված կազմակերպություն** կամ **համատեղ ձեռնարկում**)՝

ա) արդյոք արտերկրյա ստորաբաժանման գործունեությունն իրականացվում է որպես հաշվետու կազմակերպության գործունեության շարունակություն, թե ունի ինքնուրույնության բավականին

բարձր աստիճան: Առաջին տարբերակի օրինակ է այն, երբ արտերկրյա ստորաբաժանումը վաճառում է միայն հաշվետու կազմակերպությունից ներմուծված ապրանքներ և ստացված մուտքերը փոխանցում է հաշվետու կազմակերպությանը: Երկրորդ տարբերակի օրինակ է, երբ ստորաբաժանումը ըստ էության ամբողջությամբ իր տեղական արժույթով է կուտակում դրամական միջոցներ և այլ **դրամական հոդվածներ**, կատարում **ծախսեր**, ստանում **եկամուտներ** և ներգրավում 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 պարտականությունները առանց հաշվետու կազմակերպության կողմից միջոցներ հատկացնելու:

Արտարժույթով գործառնությունների արտացոլումը ֆունկցիոնալ արժույթով

Սկզբնական ճանաչում

30.6 Արտարժույթով գործառնությունը այնպիսի գործառնություն է, որը սահմանված է արտարժույթով, կամ որը պահանջում է արտարժույթով մարում, 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:

30.7 Կազմակերպությունը արտարժույթով գործառնությունը սկզբնական **ճանաչման** պահին պետք է հաշվառի ֆունկցիոնալ արժույթով՝ արտարժույթի գումարի նկատմամբ կիրառելով ֆունկցիոնալ արժույթի և արտարժույթի միջև գործառնության ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխարժեքը:

30.8 Գործառնության ամսաթիվ է համարվում այն ամսաթիվը, երբ գործառնությունն առաջին անգամ որակվում է որպես ճանաչման ենթակա՝ սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ հաճախ կիրառվում է մի փոխարժեք, որը մոտավորապես հավասար է գործառնության ամսաթվի փաստացի փոխարժեքին, օրինակ՝ շաբաթվա կամ ամսվա միջին փոխարժեքը կարող է կիրառվել միևնույն արտարժույթով կատարված բոլոր գործառնությունների համար, որոնք տեղի են ունեցել տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այնուամենայնիվ, երբ փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

Հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջի դրությամբ տեղեկատվության ներկայացում

30.9 Յուրաքանչյուր **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է.

- ա) վերահաշվարկի արտարժույթով դրամային հոդվածները՝ կիրառելով փակման փոխարժեքը.
- բ) վերահաշվարկի (ներկայացնի) սկզբնական արժեքով չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները գործառնության ամսաթվի փոխարժեքով.

գ) վերահաշվարկի (ներկայացնի) **իրական արժեքով** չափվող արտարժույթով ոչ դրամային հոդվածները իրական արժեքի որոշման օրվա փոխարժեքով:

30.10 Կազմակերպությունը փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են դրամային հոդվածների մարման արդյունքում, կամ երբ դրամային հոդվածները վերահաշվարկվում են մի փոխարժեքով, որը տարբերվում է տվյալ ժամանակաշրջանում դրանց սկզբնական ճանաչման կամ նախորդ ժամանա-կաշրջաններում վերահաշվարկման փոխարժեքից, պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են, բացառությամբ այն փոխարժեքային տարբերությունների, որոնք նշված են 30.13 պարագրաֆում:

30.11 Երբ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ բաժին պահանջում է ոչ դրամային հոդվածի գծով **օգուտը** կամ վնասը ճանաչել **այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում**, ապա կազմակերպությունը այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ պետք է ճանաչի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Եվ հակառակը՝ երբ ոչ դրամային հոդվածի գծով օգուտը կամ վնասը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, կազմակերպությունը այդ օգուտի կամ վնասի ցանկացած փոխանակման բաղադրիչ պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:

Չուտ ներդրում արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ

30.12 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ արտերկրյա ստորաբաժանմանը վճարման կամ նրանից ստացման ենթակա դրամային հոդված: Հոդվածը, որի մարումը տեսանելի ապագայում ո՛չ ծրագրված է, և ո՛չ էլ հավանական, ըստ էության, համարվում է կազմակերպության արտերկրյա այդ ստորաբաժանման մեջ ունեցած զուտ ներդրումների մաս և հաշվառվում է 30.13 պարագրաֆի համաձայն: Նման դրամային հոդվածները կարող են ներառել երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը կամ փոխառությունները: Դրանք չեն ներառում առևտրական դեբիտորական պարտքերը կամ առևտրական կրեդիտորական պարտքերը:

30.13 Դրամային հոդվածի հետ կապված փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք կազմում են արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ հաշվետու կազմակերպության կատարած զուտ ներդրումների մի մասը, կոնկրետ իրավիճակից ելնելով, պետք է ճանաչվի 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 պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և ներկայացվեն որպես սեփական կապիտալի բաղադրիչ: Դրանք զուտ ներդրումն օտարելիս ևս չպետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում:

Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխություն

30.14 Երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, կազմակերպությունը նոր ֆունկցիոնալ արժույթի նկատմամբ կիրառելի վերահաշվարկման ընթացակարգերը պետք է կիրառի առաջընթաց՝ փոփոխություն կատարելու ամսաթվից սկսած:

30.15 Ինչպես նշված է 30.2-30.5 պարագրաֆներում, 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:

30.16 Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխության հետևանքը հաշվառվում է առաջընթաց: Կազմակերպությունը բոլոր հոդվածները վերահաշվարկում է նոր ֆունկցիոնալ արժույթով՝ կիրառելով այն փոխարժեքը, որն

առկա է փոփոխության ամսաթվի դրությամբ: Ոչ դրամային հոդվածների նման վերահաշվարկման արդյունքում առաջացած գումարները դիտվում են որպես դրանց սկզբնական արժեք:

Ֆունկցիոնալ արժույթից տարբերվող ներկայացման արժույթի կիրառում

Վերահաշվարկում ներկայացման արժույթով

30.17 Կազմակերպությունը կարող է իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել ցանկացած արժույթով (կամ արժույթներով): Եթե ներկայացման արժույթը տարբերվում է կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթից, կազմակերպությունը պետք է իր եկամտի և ծախսի հոդվածները և **ֆինանսական վիճակը** վերահաշվարկի ներկայացման արժույթով: Օրինակ՝ երբ **խումբը** ներառում է առանձին կազմակերպություններ տարբեր ֆունկցիոնալ արժույթներով, յուրաքանչյուր կազմակերպության եկամտի և ծախսի հոդվածները և ֆինանսական վիճակը արտահայտվում են մեկ ընդհանուր արժույթով, որպեսզի հնարավոր լինի ներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

30.18 Կազմակերպությունը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթը չէ, իր ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը պետք է վերահաշվարկի 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) **համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին** յուրաքանչյուր **հաշվետվության** եկամուտները և ծախսերը (այսինքն՝ համադրելի գումարները ևս) պետք է վերահաշվարկվեն գործառնությունների կատարման ամսաթվի դրությամբ առկա փոխարժեքներով.
- գ) առաջացող բոլոր փոխարժեքային տարբերությունները պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում և ներկայացվեն որպես սեփական կապիտալի բաղադրիչ: Դրանք հետագայում չպետք է վերադասակարգվեն շահույթում կամ վնասում:

30.19 Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ կազմակերպությունը կարող է կիրառել մի փոխարժեք, որը գրեթե հավասար է գործառնությունների ամսաթվի փոխարժեքին, օրինակ՝ ժամանակաշրջանի միջին փոխարժեքը եկամտի և ծախսի հոդվածների վերահաշվարկման համար: Այնուամենայնիվ, երբ փոխարժեքը ենթարկվում է զգալի տատանումների, միջին փոխարժեքի կիրառումն ամբողջ ժամանակաշրջանի համար նպատակահարմար չէ:

30.20 30.18 պարագրաֆի «գ» կետում նշված փոխարժեքային տարբերություններն առաջանում են՝

- ա) եկամուտները և ծախսերը գործառնությունների ամսաթվերի փոխարժեքներով վերահաշվարկելիս, իսկ ակտիվներն ու պարտավորությունները՝ փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս.
- բ) զուտ ակտիվների սկզբնական մնացորդը նախկին փակման փոխարժեքից տարբերվող փակման փոխարժեքով վերահաշվարկելիս:

Երբ փոխարժեքային տարբերությունները վերաբերում են համախմբված, բայց ոչ ամբողջովին հաշվետու կազմակերպությանը պատկանող արտերկրյա ստորաբաժանմանը, վերահաշվարկումից առաջացող և **չվերահսկող բաժնեմասին** վերաբերող կուտակված փոխարժեքային տարբերությունները բաշխվում և ճանաչվում են որպես չվերահսկող բաժնեմասի բաժին՝ համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

30.21 Կազմակերպությունը, որի ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրի արժույթն է, իր ֆինանսական արդյունքները և ֆինանսական վիճակը պետք է վերահաշվարկի այլ ներկայացման արժույթով՝ կիրառելով 31-րդ՝ *Գերսղաճ* բաժնում սահմանված ընթացակարգերը:

Արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկում ներդրողի ներկայացման արժույթով

- 30.22 Արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտը և ծախսերը հաշվետու կազմակերպության համապատասխան հոդվածներում ներառելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի համախմբման սովորական ընթացակարգերը, օրինակ՝ դուստր կազմակերպության ներխմբային մնացորդների և ներխմբային գործառնությունների փոխբացառումը (տե՛ս 9-րդ՝ *Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ* բաժինը): Այնուամենայնիվ, ներխմբային դրամային ակտիվները (կամ պարտավորությունները)՝ անկախ այն հանգամանքից՝ կարճաժամկետ են, թե երկարաժամկետ, չեն կարող փոխբացառվել ներխմբային համապատասխան պարտավորության (կամ ակտիվի) հանդեպ՝ առանց համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում արտարժույթի տատանումների արդյունքները ներկայացնելու: Սա հետևանք է այն բանի, որ դրամային հոդվածի առկայությունը վկայում է մեկ արժույթը այլ արժույթով փոխարկելու պարտավորվածության մասին և հանգեցնում է հաշվետու կազմակերպության կողմից արժույթի տատանումների արդյունքում օգուտի կամ վնասի առաջացման: Հետևաբար, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, հաշվետու կազմակերպությունը շարունակում է ճանաչել այդպիսի փոխարժեքային տարբերությունները շահույթում կամ վնասում, կամ, եթե դրանք առաջանում են 30.13 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներից, կազմակերպությունը պետք է այն դասակարգի որպես սեփական կապիտալ:
- 30.23 Ցանկացած **գուղվիլ**, որն առաջանում է արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, և ակտիվների ու պարտավորությունների **հաշվեկշռային արժեքների** նկատմամբ իրական արժեքի ցանկացած ճշգրտում, որն առաջանում է այդ արտերկրյա ստորաբաժանումը ձեռք բերելիս, պետք է դիտարկվեն որպես արտերկրյա ստորաբաժանման ակտիվներ և պարտավորություններ: Հետևաբար, դրանք պետք է արտահայտվեն արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթով և վերահաշվարկվեն փակման փոխարժեքով՝ 30.18 պարագրաֆի համաձայն:

Բացահայտումներ

- 30.24 30.26 և 30.27 պարագրաֆներում նշված «ֆունկցիոնալ արժույթ» տերմինը, խմբի դեպքում, վերաբերում է **մայր կազմակերպության** ֆունկցիոնալ արժույթին:
- 30.25 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների գումարը, բացառությամբ այն տարբերությունների, որոնք առաջանում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող, ֆինանսական գործիքներ գծով՝ համաձայն 11-րդ և 12-րդ բաժինների.
 - բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում առաջացող և տվյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչում դասակարգվող փոխարժեքային տարբերությունների գումարը:
- 30.26 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն արժույթը, որով ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ ներկայացման արժույթը տարբերվում է ֆունկցիոնալ արժույթից, կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ փաստը, ինչպես նաև պետք է բացահայտի ֆունկցիոնալ արժույթը և այլ ներկայացման արժույթ կիրառելու պատճառը:
- 30.27 Երբ հաշվետու կազմակերպության կամ նշանակալի արտերկրյա ստորաբաժանման ֆունկցիոնալ արժույթը փոփոխվում է, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխման պատճառները:

Բաժին 31

Գերսղաճ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

31.1 Սույն բաժինը կիրառվում է այն կազմակերպության նկատմամբ, որի **ֆունկցիոնալ արժույթը** գերսղաճային տնտեսության արժույթն է: Այն պահանջում է, որ այդպիսի կազմակերպությունը պատրաստի **ֆինանսական հաշվետվությունները** այնպես, որ ճշգրտված լինեն գերսղաճի հետևանքները:

Գերսղաճային տնտեսություն

31.2 Սույն բաժնով չի սահմանվում սղաճի որևէ բացարձակ տեմպ (դրույք), որով ենթադրվում է, որ տնտեսությունը գերսղաճային է: Կազմակերպությունը պետք է կատարի այդ դատողությունը՝ հաշվի առնելով ամբողջ առկա տեղեկատվությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով, գերսղաճի հետևյալ հնարավոր ցուցանիշները՝

- ա) բնակչության մեծամասնությունը գերադասում է իր խնայողությունները (հարստությունը) պահել ոչ դրա-մային **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 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 գների ինդեքսից.
- ե) երեք տարվա ընթացքում սղաճի կուտակային տեմպը մոտենում է 100 տոկոսին կամ գերազանցում է այն:

Չափման միավորը ֆինանսական հաշվետվություններում

31.3 Այն կազմակերպության, որի ֆունկցիոնալ արժույթը գերսղաճային տնտեսության արժույթն է, ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված բոլոր գումարները պետք է ներկայացվեն **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի տեղեկատվությունը, որը պահանջվում է 3.14 պարագրաֆով, ինչպես նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող ներկայացված ցանկացած տեղեկատվություն, նույնպես պետք է ներկայացվի **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

31.4 Սույն բաժնի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը պահանջում է կիրառել գների ընդհանուր ինդեքս, որն արտացոլում է ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները: Տնտեսությունների մեծամասնությունում գոյություն ունի ճանաչված գների ընդհանուր ինդեքս, որը սովորաբար տրվում է պետության կողմից, և որին կազմակերպությունները հետևելու են:

Ընթացակարգեր՝ սկզբնական արժեքով ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկելու համար

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

31.5 **Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության** գումարները, որոնք արտահայտված չեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով

գների ընդհանուր ինդեքսը:

- 31.6 **Դրամային հոդվածները** չեն վերահաշվարկվում, քանի որ դրանք արտահայտված են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Դրամային հոդվածները դրամական միջոցներն են և այն հոդվածները, որոնք պետք է ստացվեն կամ վճարվեն դրամական միջոցներով:
- 31.7 Ակտիվներն ու **պարտավորությունները**, որոնք պայմանագրով կապված են գների փոփոխությունների հետ, ինչպիսիք են ինդեքսավորվող պարտատոմսերը և փոխառությունները, ճշգրտվում են պայմանագրին համապատասխան և վերահաշվարկված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվում են այդ ճշգրտված գումարով:
- 31.8 Բոլոր այլ ակտիվները և պարտավորությունները ոչ դրամային են.
- ա) 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.
 - բ) ոչ դրամային հոդվածների մեծամասնությունը հաշվառվում է ինքնարժեքով կամ ինքնարժեքով հանած **մաշվածությունը**. հետևաբար, դրանք արտահայտված են դրանց ձեռքբերման պահի դրությամբ ընթացիկ գումարներով: Յուրաքանչյուր հոդվածի վերահաշվարկված ինքնարժեքը կամ 'ինքնարժեք հանած մաշվածությունը որոշվում է' դրա սկզբնական արժեքի և կուտակված մաշվածության նկատմամբ կիրառելով ձեռքբերման պահից մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջն ընկած ժամանակահատվածում գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը.
 - բա) որոշ ոչ դրամային հոդվածներ հաշվառվում են ոչ թե ձեռքբերման կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի ամսաթվի դրությամբ առկա գումարով, այլ այն գումարով, որն առկա է այլ ամսաթվի դրությամբ, օրինակ՝ **հիմնական միջոցներ**, որոնք վերաչափվել են ավելի վաղ ամսաթվի դրությամբ: Այս դեպքերում, **հաշվեկշռային արժեքները** վերահաշվարկվում են վերագնահատման ամսաթվից.
 - գ) ոչ դրամային հոդվածի վերահաշվարկված գումարը նվազեցվում է՝ համաձայն 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեքը* կամ բաժնի, երբ այն գերազանցում է տվյալ հոդվածի **փոխհատուցվող գումարը**:

31.9 Սույն բաժնի առաջին անգամ կիրառման ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ **սեփական կապիտալի** տարրերը, բացառությամբ չբաշխված շահույթի և վերագնահատումից արժեքի աճի, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը այն ամսաթվերից, երբ տարրերը ներդրվել կամ այլ կերպ առաջացել են: Նախորդ ժամանակաշրջաններում առաջացած վերագնահատումից ցանկացած արժեքի աճ փոխբացառվում է: Վերահաշվարկված չբաշխված շահույթը ստացվում է վերահաշվարկված ֆինանսական վիճակի հաշվետվության բոլոր այլ գումարների հիման վրա:

31.10 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 ժամանակաշրջանի փոփոխությունները բացահայտվում են 6-րդ՝ *Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն* բաժնին համապատասխան:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

31.11 **Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության** (և **ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության**, եթե ներկայացվում է) բոլոր հոդվածները պետք է 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** սկզբնապես ճանաչվել էին ֆինանսական հաշվետվություններում: Եթե ընդհանուր սղաճը մոտավորապես հավասարաչափ է ժամանակաշրջանի ընթացքում, և եկամտի ու ծախսի հոդվածները ժամանակաշրջանի

ընթացքում առաջացել են մոտավորապես հավասարաչափորեն, ապա սղաճի միջին դրույքի կիրառումը կարող է տեղին լինել:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

31.12 Կազմակերպությունը **դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության** բոլոր հոդվածները պետք է արտահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

Ջուտ դրամային դիրքի օգուտ կամ վնաս

31.13 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: Կազմակերպությունը զուտ դրամային դիրքի օգուտը կամ վնասը պետք է ներառի **շահույթում կամ վնասում**: Կազմակերպությունը համաձայնագրով գների փոփոխությունների հետ կապակցված ակտիվների և պարտավորությունների՝ 31.7 պարագրաֆին համապատասխան իրականացված ճշգրտումը պետք է հաշվանցի զուտ դրամային դիրքի օգուտի կամ վնասի դիմաց:

Տնտեսություններ, որոնք դադարում են գերսղաճային լինելուց

31.14 Երբ տնտեսությունը դադարում է գերսղաճային լինելուց, և կազմակերպությունը դադարեցնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ներկայացումը սույն բաժնի համաձայն, այն պետք է նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ **ներկայացման արժույթով** արտահայտված գումարները դիտարկի որպես հիմք հաշվեկշռային արժեքների համար՝ իր հետագա ֆինանսական հաշվետվություններում:

Բացահայտումներ

31.15 Կազմակերպությունը, որի նկատմամբ կիրառվում է սույն բաժինը, պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները և այլ նախորդ ժամանակաշրջանների տվյալները վերահաշվարկվել են՝ հաշվի առնելով ֆունկցիոնալ արժույթի ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները.
- բ) կիրառված գների ինդեքսը և դրա մակարդակը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, ինչպես նաև փոփոխությունները ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանի և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում.
- գ) դրամային հոդվածների օգուտի կամ վնասի գումարը:

Բաժին 32

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքեր

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

32.1 Սույն բաժինը սահմանում է **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքերը և սահմանում է այդ դեպքերի ճանաչման, չափման և բացահայտման սկզբունքները:

Սահմանված՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքեր

32.2 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքերը և՛ բարենպաստ, և՛ ոչ բարենպաստ դեպքերն են, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ **ֆինանսական հաշվետվությունները** հաստատվում են հրապարակման համար: Կան երկու տեսակի դեպքեր՝

- ա) դեպքեր, որոնք տրամադրում են վկայություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների վերաբերյալ (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր)։
- բ) դեպքեր, որոնք ցույց են տալիս հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո առաջացած պայմանները (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր):

32.3 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքերը ներառում են մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար հաստատելու ամսաթիվը տեղի ունեցած բոլոր դեպքերը, նույնիսկ եթե այդ դեպքերը տեղի են ունեցել **շահույթի կամ վնասի**, կամ այլ ընտրված ֆինանսական տեղեկատվության մասին հրապարակավ հայտարարելուց հետո:

Ճանաչում և չափում

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր

32.4 Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում, ներառյալ դրանց հետ կապված բացահայտումներում, ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:

32.5 Ստորև բերված են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքերի օրինակներ, որոնք պահանջում են, որ կազմակերպությունը ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները կամ ճանաչի նախկինում չճանաչված հոդվածները՝

- ա) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո կայացված դատարանի վճիռը, որը հավաստում է, որ կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ ներկա պարտականություն: Կազմակերպությունը ճշգրտում է նշված դատարանի վճիռն վերաբերող արդեն ճանաչված ցանկացած **պահուստ**՝ 21-րդ՝ *Պահուստներ և պայմանականություններ* բաժնի համաձայն, կամ ճանաչում է նոր պահուստ: Կազմակերպությունը չպետք է պարզապես բացահայտի **պայմանական պարտավորությունը**: Ավելի ճիշտ՝ այդ վճիռը տրամադրում է լրացուցիչ վկայություն, որը պետք է դիտարկվի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ 21-րդ բաժնի համաձայն ճանաչվող պահուստը որոշելիս:
- բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից 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 ժամանակաշրջանի վերջից 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 ժամանակաշրջանի վերջից հետո պաշարների վաճառքը կարող է վկայել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ դրանց վաճառքի գնի մասին՝ տվյալ ամսաթվի դրությամբ արժեզրկումը գնահատելու նպատակով.
- գ) մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը ձեռք բերված ակտիվների արժեքի կամ ակտիվների վաճառքից հասույթների՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո որոշումը.
- դ) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո շահույթի բաշխումների կամ պարգևավճարների գումարի որոշումը, եթե կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ուներ նման վճարումներ կատարելու իրավական կամ **կառուցողական պարտականություն**՝ որպես արդյունք մինչև այդ ամսաթիվը տեղի ունեցած դեպքերի (տե՛ս 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հատուցումներ* բաժինը).
- զ) կեղծիքների կամ **սխալների** հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

- 32.6 Կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերն արտացոլելու նպատակով:
- 32.7 Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերի օրինակներ են՝
 - ա) ներդրումների շուկայական արժեքի նվազումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվում են հրապարակման համար: Շուկայական արժեքի նվազումը սովորաբար կապված չէ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներդրումների վիճակի հետ, այլ արտացոլում է այն հանգամանքները, որոնք առաջացել են հետագայում: Հետևաբար, կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում չի ճշգրտում այդ ներդրումների գծով ճանաչված գումարները: Նմանապես, կազմակերպությունը չի արդիականացնում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ ներդրումների գծով բացահայտված գումարները՝ չնայած կարող է անհրաժեշտ լինել ներկայացնել լրացուցիչ բացահայտումներ՝ համաձայն 32.10 պարագրաֆի.
 - բ) գումարը, որը **հաշվետու ամսաթվից** հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը դառնում է ստացման ենթակա՝ դատարանի բարենպաստ որոշման կամ վճռի կայացման արդյունքում: Դա կլինի **պայմանական ակտիվ** հաշվետու ամսաթվի դրությամբ (տե՛ս 21.13 պարագրաֆը), և բացահայտում կարող է պահանջվել 21.16 պարագրաֆով: Այնուամենայնիվ, դատական գործընթացի գծով վնասի գումարի վերաբերյալ պայմանագիրը, որը համաձայնեցվել է մինչև հաշվետու ամսաթիվը, սակայն նախկինում չի ճանաչվել, քանի որ հնարավոր չի եղել գումարը արժանահավատորեն չափել, կարող է հանդիսանալ ճշգրտող դեպք:

Շահաբաժիններ

- 32.8 Եթե կազմակերպությունն իր **բաժնային** գործիքներ տիրապետողներին շահաբաժիններ է հայտարարում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի այդ շահաբաժինները որպես **պարտավորություն** հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Շահաբաժնի գումարը կարող է ներկայացվել որպես չբաշխված շահույթի առանձնացված բաղադրիչ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Բացահայտում

Հրապարակման համար հաստատման ամսաթիվ

- 32.9 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար

հաստատման ամսաթիվը, և թե ում կողմից են դրանք հաստատվել: Եթե կազմակերպության **սեփականատերերը** կամ այլոք իրավասու են հրապարակելուց հետո փոփոխելու ֆինանսական հաշվետվությունները, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր

- 32.10 Կազմակերպությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքի յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտի հետևյալը՝
- ա) դեպքի բնույթը. և
 - բ) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատումը կամ այդպիսի գնահատում կատարելու անհնարինության մասին հայտարարությունը:
- 32.11 Ստորև բերվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքերի օրինակներ, որոնք սովորաբար կհանգեցնեն բացահայտումների. բացահայտումները կարտացոլեն այնպիսի տեղեկատվություն, որը հայտնի է դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումից առաջ՝
- ա) խոշոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում կամ խոշոր դուստր կազմակերպության օտարում.
 - բ) գործառնության ընդհատման մտադրության մասին հայտարարությունը.
 - գ) ակտիվների խոշոր գնումներ, ակտիվների խոշոր օտարումներ կամ օտարման ծրագրեր, կամ պետության կողմից ակտիվների խոշոր բռնագրավում.
 - դ) հրդեհի պատճառով խոշոր արտադրական հզորությունների ոչնչացում.
 - ե) խոշոր վերակազմավորում սկսելը կամ դրա մասին հայտարարությունը.
 - զ) կազմակերպության պարտքային կամ բաժնային գործիքների թողարկումներ կամ հետգնումներ.
 - է) ակտիվների գների կամ արտարժույթի փոխարժեքների անսովոր խոշոր փոփոխություններ.
 - ը) հայտարարված կամ ուժի մեջ մտած հարկային օրենքների կամ հարկի դրույքաչափերի փոփոխություններ, որոնք նշանակալի ազդեցություն ունեն ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների ու հարկային պարտավորությունների վրա.
 - թ) նշանակալի պարտավորվածությունների կամ պայմանական պարտավորությունների ստանձնում, օրինակ՝ նշանակալի երաշխիքների տրամադրում.
 - ժ) խոշոր դատական գործընթացի սկսելը, որն առաջանում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից հետո տեղի ունեցող դեպքերի հետևանքով:

Բաժին 33

Կապակցված կողմի բացահայտումներ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

33.1 Սույն բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներառի բացահայտումներ, 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:

Սահմանված կապակցված կողմ

33.2 Կապակցված կողմը անձ (անհատ) է կամ կազմակերպություն, որը կապակցված է իր ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստող կազմակերպության հետ (հաշվետու կազմակերպություն):

- ա) Որևէ անձ կամ այդ անձի ընտանիքի մտերիմ անդամ կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե այդ անձը՝
 - i. հաշվետու կազմակերպության կամ հաշվետու կազմակերպության **մայր կազմակերպության** առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է.
 - ii. ունի **վերահսկողություն** կամ **համատեղ վերահսկողություն** հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ. կամ
 - iii. ունի նշանակալի ազդեցություն հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ,
- բ) Կազմակերպությունը կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե առկա է հետևյալ պայմաններից որևէ մեկը՝
 - i. տվյալ 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 մյուսներին).
 - ii. մի կազմակերպություն կա՛մ **ասոցիացված կազմակերպություն** է, կա՛մ **համատեղ ձեռնարկում** է մեկ այլ կազմակերպության համար (կամ խմբի անդամի ասոցիացված կազմակերպություն է կամ համատեղ ձեռնարկում, որի անդամ է այդ այլ կազմակերպությունը).
 - iii. երկու կազմակերպություններն էլ միևնույն երրորդ կազմակերպության համատեղ ձեռնարկումներ են.
 - iv. մի կազմակերպություն երրորդ կազմակերպության համատեղ ձեռնարկում է, իսկ մյուսը՝ երրորդ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպություն.
 - vi. կազմակերպությունը **հետաշխատանքային հատուցումների** պլան է՝ կա՛մ հաշվետու կազմակերպության, կա՛մ հաշվետու կազմակերպության կապակցված կազմակերպության աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար: Եթե հաշվետու կազմակերպությունը ինքնին այդպիսի պլան է, ապա ֆինանսավորող գործատուները նույնպես կապակցված են այդ հաշվետու կազմակերպությանը.
 - vii. կազմակերպությունը վերահսկվում կամ համատեղ վերահսկվում է «ա» կետում նշված անձի կողմից.
 - viii. կազմակերպությունը, կամ խմբի ցանկացած անդամ, որի մաս է կազմում այդ կազմակերպությունը, հաշվետու կազմակերպությանը կամ հաշվետու կազմակերպության մայր կազմակերպությանը տրամադրում է առանցքային կառավարչական անձնակազմի ծառայություններ.
 - viii. «ա» կետի «ii» ենթակետում նշված անձը նշանակալի ազդեցություն ունի կազմակերպության

նկատմամբ, կազմակերպության (կամ տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպության) առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է.

33.3 Կապակցված կողմի յուրաքանչյուր հնարավոր փոխհարաբերություն դիտարկելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի փոխհարաբերության բովանդակությունը, այլ ոչ զուտ իրավական ձևը:

33.4 Սույն ՖՀՄՍ-ի համատեքստում պարտադիր չէ, որ ստորև նշվածները համարվեն կապակցված կողմեր՝

- ա) երկու կազմակերպություններ՝ զուտ այն պատճառով, որ ունեն ընդհանուր տնօրեն կամ առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ.
- բ) երկու **ձեռնարկողներ**՝ զուտ այն պատճառով, որ նրանք կիսում են համատեղ վերահսկողությունը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ.
- գ) ստորև նշվածներից ցանկացածը՝ ելնելով զուտ այդ կազմակերպության հետ իրենց ունեցած սովորական գործնական հարաբերություններից (չնայած որ նրանք կարող են ազդել կազմակերպության գործելու ազատության վրա կամ մասնակցել նրա որոշումներ ընդունելու գործընթացին)
 - i. ֆինանսական միջոցներ տրամադրողները.
 - ii. արհմիությունները.
 - iii. հանրային նշանակության (կոմունալ) կազմակերպությունները.
 - iv. պետական գերատեսչությունները և գործակալությունները.
- դ) գնորդը, մատակարարը, ֆրանշիզ տրամադրողը, դիստրիբյուտորը կամ գլխավոր գործակալը, որոնց հետ կազմակերպությունը նշանակալի ծավալի գործարքներ է իրականացնում և միայն այդ պատճառով է առաջացնում տնտեսական կախվածություն:

Բացահայտումներ

Մայր կազմակերպություն դուստր կազմակերպություն փոխհարաբերությունների բացահայտում

33.5 Մայր կազմակերպությունների և դրանց դուստր կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները պետք է բացահայտվեն՝ անկախ այն հանգամանքից՝ արդյոք տեղի են ունեցել **կապակցված կողմի գործարքներ**: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր մայր կազմակերպության անվանումը և վերջնական վերահսկող կողմի անվանումը, եթե դրանք տարբեր են: Եթե ոչ այդ կազմակերպության մայր կազմակերպությունը, ոչ էլ վերջնական վերահսկող կողմը չեն պատրաստում հանրության օգտագործման համար մատչելի ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա պետք է նաև բացահայտվի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անվանումը, որը ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ (եթե առկա է):

Առանցքային կառավարչական անձնակազմի փոխհատուցումների բացահայտում

33.6 Առանցքային կառավարչական անձնակազմը այն անձինք են, ովքեր ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն իրավասու են և պատասխանատվություն են կրում կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ղեկավարման և վերահսկողության համար, ներառյալ այդ կազմակերպության բոլոր տնօրենները (գործադիր կամ այլ): Փոխհատուցումը ներառում է աշխատակիցների բոլոր հատուցումները (ինչպես սահմանված է 28-րդ՝ *Աշխատակիցների հարուցումներ* բաժնում), ներառյալ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների ձևով իրականացվողները (տե՛ս 26-րդ՝ *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* բաժինը): Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են կազմակերպության կողմից կամ անունից (օրինակ՝ իր մայր կազմակերպության կամ բաժնետիրոջ կողմից) ցանկացած ձևով վճարված, վճարվելիք կամ տրամադրվող բոլոր տեսակի փոխհատուցումները՝ կազմակերպությանը մատուցված ծառայության

դիմաց: Այն նաև ներառում է կազմակերպությանը մատուցված ապրանքների կամ ծառայությունների հետ կապված՝ մայր կազմակերպության անունից վճարվող փոխհատուցումը:

33.7 Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի փոխհատուցումների հանրագումարը:

Կապակցված կողմի գործարքների բացահայտում

33.8 **Կապակցված կողմի գործարքը** ռեսուրսների, ծառայությունների կամ պարտականությունների փոխանցում է հաշվետու կազմակերպության և կապակցված կողմի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից: Կապակցված կողմի գործարքների օրինակները, որոնք ընդհանուր են ՓՄԿ-ների համար, ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում, ստորև նշվածները՝

- ա) գործարքներ կազմակերպության և իր հիմնական սեփականատիրոջ (**սեփականատերերի**) միջև.
- բ) գործարքներ կազմակերպության և մեկ այլ կազմակերպության միջև, երբ այդ երկու կազմակերպություններին էլ միևնույն կազմակերպության կամ անձի ընդհանուր վերահսկողության տակ են.
- գ) գործարքներ, որոնցում հաշվետու կազմակերպությանը վերահսկող կազմակերպությունը կամ անձը ուղղակիորեն կրում է **ծախսեր**, որոնք այլ դեպքում կկրեր հաշվետու կազմակերպությունը:

33.9 Եթե կազմակերպությունն ունի կապակցված կողմի գործարքներ, ապա այն պետք է բացահայտի կապակցված կողմի փոխհարաբերության բնույթը, ինչպես նաև տեղեկատվություն գործարքների, չմարված մնացորդների և պարտականությունների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ փոխհարաբերությունների հնարավոր ազդեցությունը հասկանալու համար: Բացահայտման այս պահանջները լրացնում են 33.7 պարագրաֆի պահանջները, որոնք վերաբերում են առանցքային կառավարչական անձնակազմի փոխհատուցումների բացահայտմանը: Բացահայտումները առնվազն պետք է ներառեն՝

- ա) գործարքների գումարը.
- բ) չմարված մնացորդների գումարը.
 - i. դրանց ժամկետներն ու պայմանները, ներառյալ դրանց ապահովված լինելը և մարման համար պահանջվող հատուցման բնույթը.
 - ii. ցանկացած ստացված կամ տրված երաշխիքի վերաբերյալ մանրամասներ.
- գ) չմարված մնացորդների գումարի գծով անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքերի պահուստները.
- դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում կապակցված կողմերից ստացման ենթակա անհուսալի կամ կասկածելի պարտքերի գծով ճանաչված ծախսերը:

Այսպիսի գործարքները կարող են ներառել գնումներ, վաճառքներ կամ ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցումներ, **վարձակալություններ**, երաշխիքներ, ինչպես նաև կազմակերպության կողմից կապակցված կողմի անունից մարումներ կամ հակառակը:

33.10 Կազմակերպությունը պետք է կատարի 33.9 պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի համար առանձին՝

- ա) կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող կազմակերպություններ.
- բ) կազմակերպություններ, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունն ունի վերահսկում, համատեղ վերահսկում կամ նշանակալի ազդեցություն.
- գ) կազմակերպության կամ իր մայր կազմակերպության (որպես ամբողջություն) առանցքային կառավարչա-կան անձնակազմը.
- դ) այլ կապակցված կողմեր:

33.11 Կազմակերպությունն ազատվում է 33.9 պարագրաֆի բացահայտման պահանջներից՝ կապված ստորև նշվածների հետ՝

- ա) **պետություն** (ազգային, տարածքային կամ տեղական կառավարություն), որն ունի վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ.
- բ) մեկ այլ կազմակերպության, որը կապակցված կողմ է, քանի որ միևնույն պետությունն ունի վերահսկողություն, համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն և հաշվետու կազմակերպության, և այդ այլ կազմակերպության նկատմամբ:

Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի մայր կազմակերպություն դուստր կազմակերպություն փոխհարաբերությունը, ինչպես պահանջվում է 33.5 պարագրաֆով:

33.12 Ստորև բերված են գործարքների օրինակներ, որոնք պետք է բացահայտվեն, եթե կատարվել 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 փոխանցումներ..
- զ) լիցենզիոն համաձայնագրերի ներքո իրավունքների փոխանցումներ.
- է) ֆինանսավորման համաձայնագրերի ներքո միջոցների փոխանցումներ (ներառյալ վարկերը և կապիտալին հատկացումները՝ դրամական միջոցներով կամ բնափրային տեսքով).
- ը) երաշխիքների կամ գրավի տրամադրում.
- թ) կազմակերպության անունից **պարտավորությունների** մարում կամ կազմակերպության կողմից՝ մեկ այլ կողմի անունից պարտավորությունների մարում.
- ժ) մայր կազմակերպության կամ դուստր կազմակերպության մասնակցություն սահմանված հատուցումների պլանին, որը կիսում է խմբի կազմակերպությունների միջև ռիսկերը:

33.13 Կազմակերպությունը չպետք է հայտարարի, որ կապակցված կողմի գործարքները տեղի են ունեցել այնպիսի պայմաններին համարժեք պայմաններով, որոնք գերակայում են Տանկախ կողմերի միջև գործարքներում», բացառությամբ եթե նման պայմանները կարող են հիմնավորվել:

33.14 Կազմակերպությունը նմանատիպ բնույթի հողվածները կարող է բացահայտել միասնաբար, բացառությամբ երբ առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կապակցված կողմի գործարքների ազդեցությունը հասկանալու համար:

Բաժին 34

Մասնագիտացված գործունեություններ

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

34.1 Սույն բաժինը տրամադրում է մոտեցումներ այն ՓՄԿ-ների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար, որոնք ներգրավված են հետևյալ երեք տեսակի մասնագիտացված գործունեություններում՝ գյուղատնտեսություն, արդյունահանման գործունեություններ և ծառայության կոնցեսիաներ:

Գյուղատնտեսություն

34.2 Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառող կազմակերպությունը, որը զբաղվում է **գյուղատնտեսական գործունեությամբ**, պետք է սահմանի իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը իր **կենսաբանական ակտիվների** յուրաքանչյուր դասի համար, հետևյալ կերպ՝

- ա) կազմակերպությունը պետք է կիրառի 34.4 - 34.7 պարագրաֆների իրական արժեքի մոդելը այն կենսաբանական ակտիվների համար, որոնց համար **իրական արժեքը** հեշտությամբ որոշելի է՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի.
- բ) կազմակերպությունը պետք է կիրառի 34.8 - 34.10 պարագրաֆների ինքնարժեքի մոդելը՝ բոլոր այլ կենսաբանական ակտիվների համար:

Ճանաչում

34.3 Կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվը կամ **գյուղատնտեսական արտադրանքը** պետք է ճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- ա) կազմակերպությունը վերահսկում է **ակտիվը**՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք.
- բ) **հավանական** է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն. և
- գ) ակտիվի իրական արժեքը կամ ինքնարժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

Չափում. իրական արժեքի մոդել

34.4 Կազմակերպությունը կենսաբանական ակտիվը սկզբնական **ճանաչման** պահին և յուրաքանչյուր **հաշվետու ամսաթվի** դրությամբ պետք է չափի **իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները**: Իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխությունները պետք է ճանաչվեն **չահույթում կամ վնասում**:

34.5 Կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից հավաքված գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափվի բերքահավաքի պահի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Նման **չափումը** սկզբնական արժեք է այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կիրառվում է 13-րդ՝ *Պաշարներ* բաժինը կամ սույն ՖՀՄՍ-ի մեկ այլ կիրառելի բաժին:

34.6 Իրական արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալը.

- ա) եթե կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի համար ներկա գտնվելու վայրում և վիճակում առկա է **գործող շուկա**, ապա այդ շուկայում գնանշված գինը պատշաճ հիմք է հանդիսանում այդ ակտիվների իրական արժեքի որոշման համար: Եթե կազմակերպությունն ունի տարբեր գործող շուկաներ մուտք գործելու հնարավորություն, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի այն շուկայում գոյություն ունեցող գինը, որն ակնկալվում է օգտագործել.
- բ) եթե գոյություն չունի գործող շուկա, կազմակերպությունն իրական արժեքը որոշելիս կիրառում է

ներքոհիշյալներից մեկը կամ մի քանիսը, երբ դրանք մատչելի են՝

- i. ամենավերջին շուկայական գործարքի գինը՝ պայմանով, որ գործարքի ամսաթվի և **հաշվետու ժամանակաշրջանի** վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում տնտեսական պայմանների նշանակալի փոփոխություն տեղի չի ունեցել.
 - ii. համանման ակտիվների շուկայական գները՝ արտացոլելով տարբերությունների գծով ճշգրտումները.
 - iii. ճյուղային չափորոշիչները, օրինակ՝ պտղատու այգու արժեքը մեկ վաճառարկղի, բուշելի կամ հեկտարի հաշվով, կամ խոշոր եղջերավոր անասունների արժեքը մեկ կիլոգրամ մսի հաշվով.
- զ) որոշ դեպքերում «ա» կամ «բ» կետերում թվարկված տեղեկատվության աղբյուրները կարող են հանգեցնել կենսաբանական ակտիվի կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքի վերաբերյալ տարբեր եզրահանգումների: Կազմակերպությունը դիտարկում է նշված տարբերությունների պատճառները՝ խելամիտ գնահատականների տիրույթում իրական արժեքի առավել արժանահավատ գնահատման հասնելու համար.
- դ) որոշ հանգամանքներում իրական արժեքը կարող է հեշտությամբ որոշելի լինել՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի, անգամ եթե կենսաբանական ակտիվի ներկա վիճակի համար շուկայում որոշված գինը կամ արժեքը կարող են հասանելի չլինել: Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ակտիվից ակնկալվող **դրամական միջոցների զուտ հոսքերի՝** ընթացիկ շուկայական դրույքով զեղչված **ներկա արժեքը** հանգեցնում է իրական արժեքի արժանահավատ չափման:

Բացահայտումներ. իրական արժեքի մոդել

34.7 Կազմակերպությունը իրական արժեքով չափված իր կենսաբանական ակտիվների վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) իր կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի նկարագրություն.
- բ) բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի յուրաքանչյուր կատեգորիայի, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր կատեգորիայի իրական արժեքը որոշելիս կիրառված մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները.
- գ) ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի միջև ընկած ժամանակաշրջանում կենսաբանական ակտիվների **հաշվեկշռային արժեքներում** տեղի ունեցած փոփոխությունների համադրումը: Համադրումը պետք է ներառի՝
 - i. իրական արժեքում՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխություններից առաջացող օգուտը կամ վնասը: Այս համադրումը անհրաժեշտ չէ ներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանների համար.
 - ii. գնումների հետևանքով առաջացող աճը:
 - iii. բերքահավաքի հետևանքով առաջացող նվազումները.
 - iv. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացող աճը.
 - v. փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են **ֆինանսական հաշվետվությունները** այլ **ներկայացման արժույթով** վերահաշվարկելու և արտերկրյա ստորաբաժանումը հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթով վերահաշվարկելու արդյունքում.
 - vi. այլ փոփոխություններ:

Չափում. ինքնարժեքի մոդել

34.8 Կազմակերպությունը ինքնարժեքով՝ հանած կուտակված **մաշվածությունը** և **արժեզրկումից** կուտակված կորուստները, պետք է չափի այն կենսաբանական ակտիվները, որոնց իրական արժեքը հեշտությամբ որոշելի չէ՝ առանց անհարկի ծախսումների կամ ջանքերի:

34.9 Կազմակերպությունն իր կենսաբանական ակտիվներից հավաքված գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափի բերքահավաքի պահի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի գնահատված ծախսումները: Նման չափումը սկզբնական արժեք է այն ամսաթվի դրությամբ, երբ կիրառվում է 13-րդ բաժինը կամ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժիններ:

Բացահայտումներ. ինքնարժեքի մոդել

34.10 Կազմակերպությունը ինքնարժեքի մոդելի կիրառմամբ չափված իր կենսաբանական ակտիվների վերաբերյալ պետք է բացահայտի հետևյալը՝

- ա) իր կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի նկարագրություն.
- բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել՝ առանց անհարկի ջանքերի կամ ծախսումների.
- գ) մաշվածության հաշվարկման կիրառվող մեթոդը.
- դ) օգտակար ծառայությունը կամ մաշվածության հաշվարկման կիրառվող դրույքաչափերը.
- ե) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը (արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին):

Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում

34.11 Սույն ՖՀՄՍ-ն կիրառող կազմակերպությունը, որը զբաղվում է օգտակար հանածոների հետախուզմամբ կամ գնահատմամբ պետք է սահմանի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն՝ որոշելու համար, թե որ ծախքերն են ճանաչվում որպես հետախուզման և գնահատման ակտիվներ՝ 10.4 պարագրաֆի համաձայն, և հետևողականորեն կիրառի այդ քաղաքականությունը: Կազմակերպությունը, հետախուզման և գնահատման ակտիվների ճանաչման ու չափման **հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը** սահմանելիս, ազատվում է 10.5 պարագրաֆի կիրառումից:

34.11Ա Ստորև բերված են ծախքերի օրինակներ, որոնք կարող են ներառվել հետախուզման և գնահատման ակտիվների սկզբնապես չափման մեջ (թվարկումն ավարտուն չէ)

- ա) հետախուզման իրավունքների ձեռքբերում.
- բ) տուրքադրաֆիական, երկրաբանական, երկրաքիմիական և երկրաֆիզիկական ուսումնասիրություններ.
- գ) հետախուզական հորատում.
- դ) հորատանցում.
- ե) նմուշարկում, և
- զ) օգտակար հանածոների արդյունահանման տեխնիկական իրագործելիության ու առևտրային կենսունակության գնահատման հետ կապված գործառնություններ:

Օգտակար հանածոների մշակման հետ կապված ծախքերը չպետք է ճանաչվեն որպես հետախուզման և գնահատման ակտիվներ:

34.11Բ Հետախուզման և գնահատման ակտիվները սկզբնական ճանաչման պահին պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով): Սկզբնական ճանաչումից հետո կազմակերպությունը հետախուզման և գնահատման ակտիվների նկատմամբ պետք է կիրառի 17-րդ՝ *Հիմնական միջոցներ* և 18-րդ՝ *Ոչ նյութական ակտիվներ բացի գույքից* բաժինները՝ ձեռքբերված ակտիվների բնույթին համապատասխան, համաձայն 34.11Դ-34.11Զ պարագրաֆների: Եթե կազմակերպությունն ունի որևէ միավոր ապատեղակայման կամ քանդման, կամ տեղանքը վերականգնելու պարտականություն, այդպիսի պարտականություններն ու ծախսումները հաշվառվում են 17-րդ և 21-րդ՝ *Պահուսպներ և պայմանականություններ* բաժինների համաձայն:

34.11Գ 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**: Կազմակերպությունը պետք է չափի, ներկայացնի և բացահայտի արժեզրկումից առաջացած ցանկացած կորուստ՝ 27-րդ բաժնին համապատասխան՝ բացառությամբ ներքոհիշյալ 34.11Զ պարագրաֆում նշվածից:

34.11Դ Միայն հետախուզման և գնահատման ակտիվների համար դրանց հնարավոր արժեզրկված լինելու հանգամանքը որոշելիս 27.7-27.10 պարագրաֆների կիրառման փոխարեն կիրառվում է 34.11Ե պարագրաֆը: 34.11Ե պարագրաֆում օգտագործվում է «ակտիվներ» տերմինը, բայց այն հավասարապես կիրառվում է թե առանձին հետախուզման և գնահատման ակտիվների, և թե առանձին **դրամաստեղծ միավորների** համար:

34.11Ե 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 ծախսը 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 չհարունակել 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:

Կազմակերպությունը պետք է իրականացնի արժեզրկման ստուգում՝ 27-րդ բաժնի համաձայն:

34.11Զ 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:

Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ

34.12 **Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունը** համաձայնություն է, որի միջոցով կառավարությունը կամ հանրային հատվածի այլ մարմին (շնորհատու) պայմանագիր է կնքում մասնավոր օպերատորի հետ՝ ստեղծելու (կամ բարելավելու), շահագործելու և սպասարկելու շնորհատուի ենթակառուցվածքային ակտիվները, ինչպիսիք են ճանապարհները, կամուրջները, թունելները, օդանավակայանները, էներգաբաշխման ցանցերը, բանտերը կամ հիվանդանոցները: Այդպիսի համաձայնություններում շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը՝ օգտագործելով ակտիվները, ում և ինչ գնով, ինչպես նաև վերահսկում է ակտիվների գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային բաժին՝ համաձայնության ժամկետի ավարտին:

34.13 Գոյություն ունի ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների երկու հիմնական կատեգորիա.

- ա) մի դեպքում օպերատորը ստանում է **ֆինանսական ակտիվ**. անվերապահ պայմանագրային իրավունք՝ կառավարությունից ստանալու սահմանված կամ որոշելի դրամական միջոցների գումար կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ, հանրային հատվածի ակտիվը կառուցելու կամ բարելավելու, և հետագայում ակտիվը սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում շահագործելու և սպասարկելու դիմաց: Այս կատեգորիան ներառում է կառավարության կողմից տրամադրված երաշխիքներ՝

վճարելու հանրային ծառայությունն օգտագործողներից ստացված գումարների և սահմանված կամ որոշելի գումարների միջև եղած տարբերությունը.

- բ) մյուս դեպքում օպերատորը ստանում է ոչ նյութական ակտիվ. իրավունք՝ գումար գանձելու հանրային հատվածի ակտիվը օգտագործելու համար, որը կազմակերպությունը կառուցում կամ բարելավում է և հետագայում սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում շահագործում և սպասարկում է: Օգտագործողներից գումարի գանձման իրավունքը դրամական միջոցներ ստանալու անվերապահ իրավունք չէ, քանի որ գումարները պայմանական են՝ կախված այն բանից, թե որքանով հանրությունը կօգտվի տվյալ ծառայությունից:

Երբեմն միևնույն պայմանագիրը կարող է ներառել երկու տեսակներն էլ. այն չափով, որով կառավարությունը հանրային հատվածի ակտիվը կառուցելու համար վճարելու անվերապահ երաշխիք է տվել, օպերատորը ունի ֆինանսական ակտիվ. այն չափով, որով օպերատորը ստիպված է կախված լինել ծառայությունն օգտագործող հանրությունից՝ վճարում ստանալու համար, օպերատորը ունի ոչ նյութական ակտիվ:

Հաշվապահական հաշվառում. ֆինանսական ակտիվի մոդել

- 34.14 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: Օպերատորը ֆինանսական ակտիվը պետք է չափի իրական արժեքով: Այնուհետև ֆինանսական ակտիվը հաշվառելիս այն պետք է հետևի 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ* և 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժիններին:

Հաշվապահական հաշվառում. ոչ նյութական ակտիվի մոդել

- 34.15 Օպերատորը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը այնքանով, որքանով ստանում է իրավունք (լիցենզիա)՝ գումար գանձելու հանրային ծառայության օգտագործողներից: Օպերատորը ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափի իրական արժեքով: Այնուհետև ոչ նյութական ակտիվը հաշվառելիս այն պետք է հետևի 18-րդ բաժնին:

Գործառնական հասույթ

- 34.16 Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնության օպերատորը իր մատուցած ծառայություններից **հասույթը** պետք է ճանաչի, չափի և բացահայտի 23-րդ՝ *Հասույթ* բաժնի համաձայն:

Բաժին 35

Անցում ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին

Սույն բաժնի գործողության ոլորտը

- 35.1 Սույն բաժինը կիրառվում է **ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառողի** նկատմամբ՝ անկախ այն հանգամանքից, արդյոք հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իր նախկին նորմերը **ամբողջական ՖՀՄՍ-ներն** էին, թե մեկ այլ համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներ (**ՀՀՀՀՍ**), ինչպիսիք են հաշվապահական հաշվառման ազգային ստանդարտները կամ այլ կարգավորող նորմեր, օրինակ՝ տեղական շահութահարկի հաշվարկման հիմունքները:
- 35.2 Կազմակերպությունը, , որը **ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն** կիրառել է նախորդ **հաշվետու ժամանակաշրջանում**, սակայն որի նախորդ ամենավերջին տարեկան **Ֆինանսական հաշվետվությունները** չեն պարունակում ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին համապատասխանության բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն, պետք է կա՛մ կիրառի սույն բաժինը, կա՛մ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն հետնթաց՝ 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժնի համաձայն, կարծես կազմակերպությունը երբեք էլ չի դադարել կիրառել ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն: Երբ այդպիսի կազմակերպությունը չի ընտրում կիրառել սույն բաժինը, այն դեռևս պետք է կիրառի 35.12Ա պարագրաֆի բացահայտման պահանջները, ի լրումն 10-րդ բաժնի բացահայտման պահանջների:

Առաջին անգամ կիրառում

- 35.3 ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի առաջին անգամ կիրառողը սույն բաժինը պետք է կիրառի իր այն առաջին **Ֆինանսական հաշվետվություններում**, որոնք համապատասխանում են սույն ՖՀՄՍ-ին:
- 35.4 Կազմակերպության առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք համապատասխանում են սույն ՖՀՄՍ-ին, այն առաջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում կազմակերպությունը հստակ և անվերապահ հայտարարություն է անում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների՝ *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* համապատասխանության վերաբերյալ: Սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության առաջին այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններն են, եթե, օրինակ, կազմակերպությունը՝
- ա) նախորդ ժամանակաշրջանների համար չի ներկայացրել ֆինանսական հաշվետվություններ.
 - բ) իր նախորդող ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացրել է ազգային պահանջների համաձայն, որոնք չեն համապատասխանում սույն ՖՀՄՍ-ին բոլոր առումներով. կամ
 - գ) իր նախորդ ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացրել է **ամբողջական ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան**:
- 35.5 Սույն ՖՀՄՍ-ի 3.17 պարագրաֆը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:
- 35.6 3.14 պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում բացահայտի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր դրամային գումարների՝ նախորդ համադրելի ժամանակաշրջանին վերաբերող համադրելի տեղեկատվությունը, ինչպես նաև որոշակի համադրելի պատմողական և նկարագրական տեղեկատվություն: Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել համադրելի տեղեկատվություն մեկից ավելի համադրելի նախորդ ժամանակաշրջանների գծով: Հետևաբար, կազմակերպության **ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթիվը** այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբն է, որի համար կազմակերպությունը ներկայացնում է սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն՝ սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխանող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում:

Անցման ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացակարգեր

35.7 Բացառությամբ 35.9 - 35.11 պարագրաֆներում ներկայացվածի, կազմակերպությունը ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ (այսինքն՝ ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբ) իր ֆինանսական վիճակի մասին սկզբնական հաշվետվությունում պետք է՝

- ա) ճանաչի բոլոր **ակտիվները** և **պարտավորությունները**, որոնց **ճանաչումը** պահանջվում է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ով.
- բ) չճանաչի հոդվածները որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, եթե սույն ՖՀՄՍ-ն չի թույլատրում այդպիսի ճանաչում.
- գ) վերադասակարգի այն հոդվածները, որոնք կազմակերպությունը ճանաչել էր իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի համաձայն՝ որպես մի տեսակի ակտիվ, պարտավորության կամ **սեփական կապիտալի** բաղադրիչ, սակայն սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն դրանք այլ տեսակի ակտիվ, պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի բաղադրիչ են.
- դ) կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն բոլոր ճանաչված ակտիվները և պարտավորությունները չափելիս:

35.8 **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը**, որը կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն պատրաստված իր ֆինանսական վիճակի մասին սկզբնական հաշվետվությունում, կարող է տարբերվել նրանից, որը կազմակերպությունը կիրառել է մինչև սույն ամսաթվի համար իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերը կիրառելիս: Արդյունքում առաջացող ճշգրտումներն առաջանում են մինչև սույն ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթիվը տեղի ունեցած գործարքներից, այլ դեպքերից կամ պայմաններից: Հետևաբար, կազմակերպությունն այդ ճշգրտումները պետք է ճանաչի անմիջապես չբաշխված շահույթում (կամ, եթե տեղին է, սեփական կապիտալի մեկ այլ հոդվածում)՝ սույն ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ:

35.9 Սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ կիրառելիս կազմակերպությունը չպետք է հետընթաց փոփոխի հաշվապահական հաշվառումը, որը կազմակերպությունն իրականացնում էր իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի համաձայն, հետևյալ բոլոր գործարքների համար՝

- ա) **ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչում**: Մինչև անցման ամսաթիվը՝ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին նորմերի համաձայն ապաճանաչված ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները չպետք է ճանաչվեն *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն* կիրառելիս: Հակառակ դրան՝ այն ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների համար, որոնք *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի* համաձայն կապաճանաչվեին այնպիսի գործարքում, որը տեղի էր ունեցել մինչև անցման ամսաթիվը, սակայն որոնք չէին ապաճանաչվել կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին նորմերի համաձայն, կազմակերպությունը կարող է ընտրել՝ ա) ապաճանաչել դրանք *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն* կիրառելիս, կամ բ) շարունակել ճանաչել դրանք մինչև դրանց օտարումը կամ մարումը.
- բ) **հեջի հաշվառում**: Կազմակերպությունը չպետք է փոփոխի իր հեջի հաշվառումը մինչև *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* անցման ամսաթիվը այնպիսի հեջավորման փոխհարաբերությունների համար, որոնք անցման ամսաթվի դրությամբ այլևս գոյություն չունեն: Անցման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող հեջավորման փոխհարաբերությունների համար կազմակերպությունը պետք է հետևի 12-րդ՝ *Այլ ֆինանսական գործիքներին վերաբերող հարցեր* բաժնի հեջի հաշվառման պահանջներին, ներառյալ հեջի հաշվառումը ընդհատելու պահանջները այն հեջավորման փոխհարաբերությունների գծով, որոնք չեն բավարարում 12-րդ բաժնի պայմաններին
- գ) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ.
- դ) ընդհատված գործունեություններ.
- ե) **չվերահսկող բաժնեմասի** չափում: **Շահույթը կամ վնասը և համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը մայր կազմակերպության** չվերահսկող բաժնեմասի և

սեփականատերերի միջև բաշխելու՝ 5.6 պարագրաֆի պահանջները պետք է կիրառվեն առաջընթաց՝ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվից սկսած (կամ այնպիսի ավելի վաղ ամսաթվից սկսած, ինչպես որ սույն ՖՀՄՄ-ն կիրառվում է **ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները** վերահաշվարկելու համար. տե՛ս 35.10 պարագրաֆը):

- զ) պետական փոխառություններ: Առաջին անգամ կիրառողը պետք է կիրառի 11-րդ՝ *Հիմնական ֆինանսական գործիքներ*, 12-րդ և 24-րդ՝ *Պետական շնորհներ* բաժինների պահանջները առաջընթաց՝ սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ առկա պետական փոխառությունների նկատմամբ: Հետևաբար, եթե առաջին անգամ կիրառողը իր Համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների (ՀԸՀՀՄ) համաձայն չի ճանաչել և չափել պետական փոխառությունը սույն ՖՀՄՄ-ին համապատասխան հիմունքով, ապա այն պետք է օգտագործի նախկին ՀԸՀՀՄ-ի համաձայն հաշվարկված փոխառության **հաշվեկշռային արժեքը** սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ՝ որպես այդ ամսաթվի դրությամբ փոխառության հաշվեկշռային արժեք և չպետք է շուկայականից ցածր տոկոսադրույքով պետական փոխառությունից որևէ օգուտ ճանաչի որպես **պետական շնորհ**:

35.10 Կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՄ-ին համապատասխանող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կարող է կիրառել հետևյալ ազատումներից մեկը կամ մի քանիսը:

- ա) **Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ**: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել չկիրառել 19-րդ՝ *Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ և գույքի* բաժինը այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների նկատմամբ, որոնք իրականացվել են մինչև սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթիվը: Այնուամենայնիվ, եթե առաջին անգամ կիրառողը վերահաշվարկում է որևէ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում՝ 19-րդ բաժին համապատասխանելու համար, ապա այն պետք է վերահաշվարկի բոլոր հաջորդող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները:
- բ) **Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ**: Առաջին անգամ կիրառողից չի պահանջվում կիրառել 26-րդ՝ *Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում* բաժինը այն բաժնային գործիքների նկատմամբ, որոնք տրամադրվել են մինչև սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթիվը, կամ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացող այն պարտավորությունների նկատմամբ, որոնք մարվել են մինչև սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթիվը:
- գ) **Իրական արժեքը որպես ելակետային արժեք**: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվին հիմնական միջոցի, ներդրումային գույքի կամ ոչ նյութական ակտիվի միավորը չափել իր իրական արժեքով և այդ իրական արժեքը կիրառել որպես այդ ամսաթվի դրությամբ իր ելակետային արժեք:
- դ) **Վերագնահատումը որպես ելակետային արժեք**: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել սույն ՖՀՄՄ-ին անցնելու ամսաթվի կամ դրան նախորդող ամսաթվի դրությամբ **հիմնական միջոցի, ներդրումային գույքի** կամ **ոչ նյութական ակտիվի** միավորի՝ նախկին ՀԸՀՀՄ-ի համաձայն վերագնահատումը կիրառել որպես վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ ելակետային արժեք:
- դա) Իրադարձություններից բխող իրական արժեքով չափում՝ որպես ելակետային արժեք: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է նախկին ՀԸՀՀՄ-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, օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեության, կամ այդ գործունեության առանձին մասերի գնահատում՝ պլանավորված վաճառքի նպատակով: Եթե չափման ամսաթիվը՝
- i. սույն ՖՀՄՄ-ին անցնելու ամսաթվին է կամ մինչև այդ ամսաթիվը, ապա կազմակերպությունը կարող է այդպիսի իրադարձություններից բխող իրական արժեքով չափումները օգտագործել որպես ելակետային արժեք՝ այդ չափման ամսաթվի դրությամբ:
 - ii. սույն ՖՀՄՄ-ին անցնելու ամսաթվից հետո է, սակայն 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: Սույն ՖՀՄՍ-ին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը կամ պետք է սահմանի ելակետային արժեքը՝ կիրառելով 35.10 պարագրաֆի (գ)-(դ) կետերում ներկայացված չափանիշերը, կամ պետք է չափի ակտիվները և պարտավորությունները՝ սույն բաժնի պահանջների համաձայն:

ե) Վերահաշվարկման կուտակային տարբերություններ: 30-րդ՝ *Արտարժույթի վերահաշվարկ* բաժինը պահանջում է, որ կազմակերպությունը վերահաշվարկման որոշ տարբերություններ դասակարգի որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչ: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ վերահաշվարկման կուտակային տարբերությունները իր բոլոր արտերկրյա միավորների համար համարել հավասար զրոյի (այսինքն՝ «սկսել զրոյից»):

զ) **Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:** Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, 9.26 պարագրաֆը պահանջում է, որ այն **դուստր կազմակերպություններում**, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում իր ներդրումները հաշվառի կամ՝

i. ինքնարժեքով՝ հանած **արժեզրկումը**,

ii. իրական արժեքով, իրական արժեքում փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում, կամ,

iii. բաժնեմասկանցության մեթոդով՝ հետևելով 14.8 պարագրաֆի ընթացակարգերին:

Եթե առաջին անգամ կիրառողը այդպիսի ներդրումը չափում է ինքնարժեքով, ապա այդ ներդրումը պետք է չափի հետևյալ գումարներից մեկով՝ անցման ամսաթվի դրությամբ՝

i. 9-րդ՝ Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ բաժնի համաձայն որոշված արժեքով, կամ

ii. ելակետային արժեքով, որը պետք է լինի կամ *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* անցման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը, կամ այդ ամսաթվի դրությամբ նախկին ՀՀՀՀՍ-ով որոշված հաշվեկշռային արժեքը:

է) **Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ:** 22.13 պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բաղադրյալ ֆինանսական գործիքը թողարկման ամսաթվի դրությամբ տրոհի իր պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների: Առաջին անգամ կիրառողը կարիք չունի միմյանցից առանձնացնելու այս երկու բաղադրիչները, եթե պարտավորության բաղադրիչը ուժի մեջ չէ սույն ՖՀՄՍ-ին անցնելու ամսաթվի դրությամբ:

ը) Հետաձգված շահութահարկ: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է կիրառել 29-րդ բաժինն առաջընթաց՝ սույն *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* անցման ամսաթվից սկսած:

թ) **Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ:** Առաջին անգամ կիրառողից չի պահանջվում կիրառել 34.12-34.16 պարագրաֆները ծառայության կոնցեսիայի այն համաձայնությունների նկատմամբ, որոնք ձեռք են բերվել մինչև սույն ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթիվը:

ժ) Արդյունահանման գործունեություններ: Նախկին ՀՀՀՀՍ-ի համաձայն հաշվապահական հաշվառման ինքնարժեքի մոդելը ամբողջությամբ կիրառող առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել նավթի և գազի գծով ակտիվները (այնպիսիք, որոնք օգտագործվում են նավթի և գազի հետախուզման, գնահատման, մշակման կամ արտադրման մեջ) *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին* անցման ամսաթվի դրությամբ չափել կազմակերպության նախկին ՀՀՀՀՍ-ի համաձայն որոշված գումարով: Կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ պետք է ստուգի այդ ակտիվների արժեզրկված լինելը 27-րդ՝ *Ակտիվների արժեզրկում* բաժնի համաձայն:

ժա) **Վարձակալություն** պարունակող համաձայնություններ: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել

որոշել, թե արդյոք *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ին* անցնելու ամսաթվի դրությամբ առկա որևէ համաձայնություն պարունակում է վարձակալություն (տե՛ս 20.3 պարագրաֆը), այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա են այդ ամսաթվի դրությամբ, այլ ոչ թե՝ համաձայնության ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ:

ժբ) Հիմնական միջոցների ինքնարժեքում ներառված ապագործարկման գծով պարտավորություններ: 17.10 պարագրաֆի «գ» կետը սահմանում է, որ հիմնական միջոցների միավորի ինքնարժեքը ներառում է միավորի քանդման, ապատեղակայման և զբաղեցրած տեղանքի վերականգնման գծով սկզբնական գնահատված ծախսումները, որոնց գծով կազմակերպության պարտականությունը առաջանում է կա՛մ միավորի ձեռքբերման ժամանակ, կամ միավորները որոշակի ժամանակաշրջանում **պաշարների** արտադրությունից տարբեր նպատակով օգտագործման հետևանքով: Առաջին անգամ կիրառողը կարող է ընտրել հիմնական միջոցի միավորի ինքնարժեքի այդ բաղադրիչը չհափել *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ին* անցնելու ամսաթվի դրությամբ, այլ ոչ թե այն ամսաթվի (ամսաթվերի) դրությամբ, երբ պարտականությունը սկզբնապես առաջացել է:

ժգ) Սակագնային կարգավորման ենթակա գործառնություններ: Եթե առաջին անգամ կիրառողն ունի հիմնական միջոցների կամ ոչ նյութական ակտիվների միավորներ, որոնք ներկայումս օգտագործվում կամ նախկինում օգտագործվել են սակագնային կարգավորման ենթակա գործառնություններում (այսինքն՝ սպառողներին մատակարարվել են ապրանքներ կամ մատուցվել են ծառայություններ՝ լիազոր մարմնի կողմից սահմանված գներով/սակագներով), այն կարող է որպես ելակետային արժեք օգտագործել իր նախկին ՀՀՀՀՄ-ի համաձայն հաշվարկված այդ հոդվածների հաշվեկշռային արժեքը սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ: Եթե կազմակերպությունն այս ազատունը կիրառում է մեկ հոդվածի նկատմամբ, պարտադիր չէ, որ այն կիրառի բոլոր հոդվածների նկատմամբ: սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է այդ ակտիվների նկատմամբ կատարի արժեզրկման ստուգում՝ 27-րդ բաժնի համաձայն:

ժդ) **Խիստ գերսղած:** Եթե առաջին անգամ կիրառողի **Ֆունկցիոնալ արժույթը** ենթակա է եղել խիստ գերսղածի՝

i. եթե կազմակերպության սույն ՖՀՄՄ-ին անցնելու ամսաթվի **Ֆունկցիոնալ արժույթի կայունացման ամսաթվի** դրությամբ է կամ այդ ամսաթվից հետո, կազմակերպությունը կարող է ընտրել նախքան այդ ամսաթվին ունեցած բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները չհափել իրական արժեքով՝ սույն ՖՀՄՄ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ և այդ իրական արժեքը օգտագործել որպես այդ ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների և պարտավորությունների ելակետային արժեք, և

ii. եթե **Ֆունկցիոնալ արժույթի կայունացման ամսաթվին** ընկնում է տասներկուամսյա համադրելի ժամանակաշրջանում, կազմակերպությունը կարող է կիրառել տասներկու ամսից պակաս համադրելի ժամանակաշրջան, պայմանով, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը տրամադրվում է այդ ավելի կարճ ժամանակաշրջանի համար (ինչպես պահանջվում է 3.17 պարագրաֆով):

35.11 Եթե կազմակերպության համար **անիրագործելի է** անցման ամսաթվի դրությամբ կատարել՝ 35.7 պարագրաֆով պահանջվող մեկ կամ ավելի ճշգրտումներ, կազմակերպությունը նմանատիպ ճշգրտումների համար պետք է կիրառի 35.7 - 35.10 պարագրաֆները իրագործելի ամենավաղ ժամանակաշրջանի համար, և պետք է որոշակիացնի թե որ գումարներն են, որ չեն վերաներկայացվել ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք համադրելի չեն սույն ՖՀՄՄ-ին համապատասխանող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու ժամանակաշրջանի տվյալների հետ: Եթե կազմակերպության համար **անիրագործելի է** տրամադրել սույն ՖՀՄՄ-ով պահանջվող բացահայտումներից__որևէ մեկը ներառյալ նրանք, որոնք պահանջվում են համադրելի ժամանակաշրջանների համար, այդ բացթողումը պետք է բացահայտվի:

ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին անցման բացատրություն

35.12 Կազմակերպությունը պետք է բացատրի, թե իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերից սույն ՖՀՄՍ-ին անցումը ինչպես է ազդել իր ներկայացված **ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա:**

35.12Ա Կազմակերպությունը, որը ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն կիրառել է որևէ նախորդ ժամանակաշրջանում, ինչպես նկարագրված է 35.2 պարագրաֆում, պետք է բացահայտի՝

- ա) ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի կիրառումը դադարեցնելու պատճառը,
- բ) ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի կիրառումը վերսկսելու պատճառը,
- գ) արդյոք այն կիրառել է սույն բաժինը, թե կիրառել է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ն հետընթաց՝ 10-րդ բաժնի համաձայն:

Համադրումներ

35.13 35.12 պարագրաֆի պահանջներին համապատասխանելու համար, կազմակերպության՝ սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառմամբ պատրաստված առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն՝

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության յուրաքանչյուր փոփոխության բնույթի նկարագրությունը.
- բ) իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի համաձայն որոշված իր սեփական կապիտալի համադրումը սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն որոշված իր սեփական կապիտալին՝ հետևյալ երկու ամսաթվերի դրությամբ՝
 - (i) սույն ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթվի դրությամբ, և
 - (ii) իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի համաձայն որոշված ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.
- գ) իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի համաձայն կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի համար որոշված շահույթի կամ վնասի համադրումը նույն ժամանակաշրջանի համար սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն որոշված իր շահույթի կամ վնասի հետ:

35.14 Եթե կազմակերպությանը հայտնի են դառնում իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նախկին նորմերի շրջանակներում կատարված սխալներ, 35.13 պարագրաֆի «բ» և «գ» կետերով պահանջվող համադրումները կատարելիս պետք է, որքանով դա իրագործելի է, այդ սխալների ուղղումները տարանջատել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից:

35.15 Եթե կազմակերպությունը նախորդ ժամանակաշրջանների համար չի ներկայացրել ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխանող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Հավելված Ա

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

- Ա1 ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ում 2015-ի փոփոխությունները՝ հրապարակված 2015 թվականի մայիսին, փոփոխության են ենթարկել 1.3, 2.22, 2.47, 2.49–2.50, 4.2, 4.12, 5.4–5.5, 6.2–6.3, 9.1–9.3, 9.16, 9.18, 9.24–9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13–11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8–12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5–17.6, 17.15, 17.31–17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14–19.15, 19.23, 19.25–19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8–22.9, 22.15, 22.17–22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16–26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30–27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8–31.9 33.2, 34.7, 34.10–34.11, 35.2, 35.9–35.11 պարագրաֆները և տերմինների բառարանը, վերանայել են 29-րդ բաժինը և ավելացրել են 1.7, 2.14Ա–2.14Դ, 9.3Ա–9.3Գ, 9.23Ա, 10.10Ա, 11.9Ա–11.9Բ, 17.15Ա–17.15Դ, 17.33, 22.3Ա, 22.15Ա–22.15Գ, 22.18Ա–22.18Բ, 22.20, 26.1Ա–26.1Բ, 34.11Ա–34.11Զ, 35.12Ա պարագրաֆները և Ա2 և Ա3 հավելվածները: Կազմակերպությունը վերը թվարկված պարագրաֆները պետք է կիրառի 2017 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների նկատմամբ: 2-34-րդ բաժինների փոփոխությունները պետք է կիրառվեն հետընթաց՝ 10-րդ՝ *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, գնահատումներ և սխալներ* բաժնի համաձայն, բացառությամբ նրան, որը սահմանված է Ա2 պարագրաֆում: ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի 2015-ի փոփոխությունների վաղաժամ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի 2015-ի փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների նկատմամբ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- Ա2 Եթե կազմակերպության համար նոր կամ վերանայված պահանջների կիրառումը 2-34-րդ բաժինների նկատմամբ հետընթաց իրագործելի չէ, կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ պահանջները այն ամենավաղ ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում այդ պահանջների կիրառումը իրագործելի է: Ի լրումն, կազմակերպությունը՝
- ա) կարող է ընտրել կիրառել վերանայված 29-րդ բաժինը առաջընթաց այն ժամանակաշրջանի սկզբից, երբ առաջին անգամ կիրառում է *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի 2015-ի փոփոխությունները*,
 - բ) պետք է կիրառի պարագրաֆ 19.11-ի փոփոխություններն առաջընթաց այն ժամանակաշրջանի սկզբից, երբ առաջին անգամ կիրառում է *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի 2015-ի փոփոխությունները*: Այս պարագրաֆը կիրառելի է միայն, եթե կազմակերպությունն ունի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում՝ 19-ր բաժնի շրջանակներում,
 - գ) պետք է կիրառի 2.49–2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30–27.31 և 31.8–31.9 պարագրաֆների փոփոխությունները և 10.10Ա, 17.15Ա–17.15Դ և 17.33 նոր պարագրաֆներն առաջընթաց այն ժամանակաշրջանի սկզբից, երբ առաջին անգամ կիրառում է *ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի 2015-ի փոփոխությունները*: Այս պարագրաֆները կիրառելին են միայն, եթե կազմակերպությունը կիրառում է վերգնահատման մոդելը հիմնական միջոցների ցանկացած դասի նկատմամբ՝ 17.15 պարագրաֆի համաձայն:
- Ա3 Կազմակերպությունը պետք է որոշակիացնի, թե ֆինանսական հաշվետվություններում որ գումարները չեն վերաներկայացվել Ա2 պարագրաֆի կիրառման արդյունքում:

Հավելված Բ

Տերմինների բառարան

| | |
|---|---|
| Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն | Որոշակի սկզբունքներ, հիմունքներ, եղանակներ, կանոններ և արարողա-կարգեր, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու և ներկայացնելու նպատակով: |
| Հաշվապահական շահույթ | Ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը՝ նախքան հարկի գծով ծախսի նվազեցումը: |
| Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունք | Գործառնությունների և այլ դեպքերի հետևանքները ճանաչվում են, երբ դրանք տեղի են ունենում (և ոչ թե՛ երբ դրամական միջոցները կամ դրանց համարժեքները ստացվում կամ վճարվում են) և դրանք գրանցվում են հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում և ներկայացվում են այն ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնց դրանք վերաբերում են: |
| Գործող շուկա | Շուկա, որտեղ ակտիվի կամ պարտավորության գծով գործարքները տեղի են ունենում բավարար հաճախականությամբ և բավարար ծավալով՝ շարունակական հիմունքով գնային տեղեկատվություն տրամադրելու համար: |
| Կուտակված փոխհատուցելի բացակայություններ | Փոխհատուցելի բացակայությունները նրանք են, որոնք փոխադրվում են հետագա ժամանակաշրջաններ և կարող են օգտագործվել ապագա ժամանակաշրջաններում, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքը ամբողջությամբ չի օգտագործվել: |
| 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: |
| Ամորտիզացիա | Ակտիվի մաշվող (ամորտիզացվող) գումարի պարբերական բաշխումը դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: |
| 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 այդ սկզբնական գումարի և մարման գումարի միջև ցանկացած տարբերության կուտակված ամորտիզացիան՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, և հանած արժեզրկման կամ անհավաքագրելիության գծով ցանկացած նվազեցում (ուղղակիորեն կամ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով): |
| Ակտիվ | Միջոց, որը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և որից ապագա տնտեսական օգուտները ակնկալվում է, որ կհոսեն դեպի կազմակերպություն: |
| Ասոցիացված կազմակերպություն | Կազմակերպություն, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ոչ դուստր կազմակերպություն, և ոչ էլ՝ բաժնեմաս համատեղ ձեռնարկման մեջ: |
| Կենսաբանական ակտիվ | Կենդանի բույս կամ կենդանի: |

| | |
|---|---|
| Փոխառության ծախսումներ | Տոկոսային և այլ ծախսումներ, որոնք կազմակերպությունը կրում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ: |
| Ձեռնարկատիրական գործունեություն | <p>Գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջություն, որն իրականացվում և կառավարվում է, ապահովելու նպատակով՝</p> <p>ա) ներդրողներին հատույց, կամ</p> <p>բ) ծախսումների տնտեսում կամ այլ տնտեսական օգուտներ ուղղակիորեն և համամասնորեն՝ ապահովադիրներին կամ մասնակիցներին:</p> <p>Ձեռնարկատիրական գործունեությունը սովորաբար ներառում է միջոցների մուտքեր, այդ միջոցներով գործընթացներ, և արդյունքում՝ ելքային արդյունքներ, որոնք օգտագործվում են կամ օգտագործվելու են հասույթներ առաջացնելու համար: Եթե գործունեությունների և ակտիվների ամբողջություն փոխանցելիս առկա է գույվիլ, ապա պետք է ենթադրվի, որ փոխանցված ամբողջությունը ձեռնարկատիրական գործունեություն է:</p> |
| Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում | Առանձին կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների իրար միավորելը մեկ հաշվետու կազմակերպության մեջ: |
| Հաշվեկշռային արժեք | Գումար, որով ակտիվը կամ պարտավորությունը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում: |
| Դրամական միջոցներ | Դրամարկղում դրամական միջոցները և ցպահանջ ավանդները: |
| Դրամական միջոցների համարժեքներ | Կարճաժամկետ, բարձր իրացվելի ներդրումներ, որոնք հեշտ փոխարկվում են դրամական միջոցների՝ նախապես հայտնի գումարներով, և որոնց արժեքի փոփոխման ռիսկը նշանակալի չէ: |
| Դրամական միջոցների հոսքեր | Դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների ներհոսքերն ու արտահոսքերը: |
| Դրամաստեղծ միավոր | Ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իդենտիֆիկացվող) խումբ, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր: |
| 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 բաժնետոմսեր կամ բաժնետոմսի օպցիոններ) գնի (կամ արժեքի) վրա հիմնված գումարների չափով: |
| 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: |
| Ակտիվների դաս | Համանման բնույթով և կազմակերպության գործունեության մեջ համանման օգտագործման եղանակով ակտիվների խմբավորում: |

**Անձի ընտանիքի
մտերիմ անդամներ**

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:

**Կազմակերպության
բաղադրիչ**

Գործառնություններ և դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով, հստակորեն կարող են առանձնացվել կազմակերպության մնացած մասից:

**Բաղադրյալ
ֆինանսական գործիք**

Ֆինանսական գործիք, որը թողարկողի տեսակետից, պարունակում է և պարտավորության, և սեփական կապիտալի տարր:

**Համախմբված
ֆինանսական
հաշվետվություններ**

Մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների՝ որպես մեկ տնտեսական միավորի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններ:

**Կառուցման
պայմանագիր**

Պայմանագիր, 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:

**Կառուցողական
պարտականություն**

Պարտականություն, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, երբ՝

- ա) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավակա-նաչափ 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 ակտիվ

Հնարավոր ակտիվ՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմա-կերպության կողմից:

**Պայմանական պար-
տավորություն**

- ա) Հնարավոր պարտականություն, որն առաջանում է անցյալ դեպքերի արդյունքում և 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, որն առաջանում է անցյալ դեպքերի արդյունքում, 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:

**Վերահսկողություն
(կազմակերպության)**

Կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավունքը՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

| | |
|--|--|
| Ընթացիկ հարկ | Ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա հարկի գումարը: |
| ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին անցման ամսաթիվ | Այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբը, որի համար կազմակերպությունը ներկայացնում է ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ի համաձայն ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն՝ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՍ-ին համապատասխանող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում: |
| 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: |
| Հետաձգված հարկ | Ապագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկ, կապված հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) հետ՝ որպես անցյալ գործառնությունների կամ դեպքերի արդյունք: |
| Հետաձգված հարկային ակտիվներ | <p>Ապագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում փոխհատուցման ենթակա շահութահարկի գումարները՝ կապված՝</p> <p>ա) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ,</p> <p>բ) չօգտագործված հարկային վնասները հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ,</p> <p>գ) չօգտագործված հարկային զեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ:</p> |
| Հետաձգված հարկային պարտավորություններ | Ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա շահութահարկի գումարները՝ կապված ժամանակավոր տարբերությունների հետ: |
| Սահմանված հատուցումների գծով պարտավորություն | Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, հանած հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը (եթե այդպիսիք կան), որոնցից ուղղակիորեն մարվելու են պարտականությունները: |
| Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեք | Ակնկալվող ապագա այն վճարումների (առանց պլանի ակտիվները հանելու) ներկա արժեքը, որոնք պահանջվում են՝ ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությունից առաջացող պարտականությունը մարելու համար: |
| Սահմանված հատուցումների պլաններ | Սահմանված մասհանումների պլաններից տարբեր հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ: |
| Սահմանված մասհանումների պլաններ | Հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ, որոնց համաձայն կազմակերպությունը կատարում է ֆիքսված մասհանումներ որևէ առանձին կազմակերպության (հիմնադրամի) և չունի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ կատարելու հետագա մասհանումներ կամ կատարելու հատուցումների ուղղակի վճարումներ աշխատակիցներին, եթե հիմնադրամը չունենա բավարար ակտիվներ, որպեսզի վճարի աշխատակիցների բոլոր հատուցումները՝ կապված ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայության հետ: |
| Մաշվող (ամորտիզացվող) գումար | Ակտիվի ինքնարժեքը կամ դրան փոխարինող այլ գումարը (ֆինանսական հաշվետվություններում)՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը: |

| | |
|--|--|
| Մաշվածություն (ամորտիզացիա) | Ակտիվի մաշվող (ամորտիզացվող) գումարի պարբերական բաշխումը դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: |
| Ապաճանաչում | Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության դուրս բերում: |
| Մշակում | Հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառումը նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակ-ների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ստեղծումը պլանավորելու և նախագծելու համար՝ մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը: |
| Ընդհատված գործունեություն | <p>Կազմակերպության բաղադրիչ, որը կամ օտարվել է կամ պահվում է վաճառքի համար, և</p> <p>ա) իրենից ներկայացնում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործունեությունների իրականացման աշխարհագրական տարածք,</p> <p>(բ) կազմում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղության կամ գործունեությունների իրականացման աշխարհագրական տարածքի օտարման մեկ համակարգված պլանի մաս, կամ</p> <p>գ) բացառապես վերավաճառքի նպատակով ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է:</p> |
| Արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդ | Ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության (կամ ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների խմբի) ամորտիզացված արժեքի հաշվարկման և համապատասխան ժամանակաշրջանի ընթացքում տոկոսային եկամտի կամ տոկոսային ծախսի բաշխման մեթոդ: |
| Արդյունավետ տոկոսադրույք | Այն դրույքը, որը ֆինանսական գործիքի գործողության ակնկալվող ժամկետի կամ, երբ տեղին է՝ ավելի կարճ ժամանակակաշրջանի համար, գնահատված դրամական միջոցների ապագա վճարումները կամ ստացվելիք գումարները ճշգրտորեն զեղչում է՝ մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության զուտ հաշվեկշռային արժեքը: |
| Հեջի արդյունավետություն | Այն աստիճանը, որով հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները, որոնք վերագրելի են հեջավորված ռիսկին, չեզոքացվում են հեջավորման գործիքի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններով: |
| Աշխատակիցների հատուցումներ | Աշխատակիցների մատուցած ծառայության դիմաց կազմակերպության կողմից ցանկացած ձևով տրվող փոխհատուցումները: |
| Սեփական կապիտալ | Կազմակերպության ակտիվների մնացորդային բաժինը՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո: |
| Բաժնային գործիքներով մարվող՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք | <p>Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարք, որում կազմակերպությունը:</p> <p>ա) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ որպես հատուցում իր բաժնային գործիքների (ներառյալ բաժնետոմսերը կամ բաժնետոմսերի օպցիոնները) դիմաց, կամ</p> |

բ) ստանում է ապրանքներ կամ ծառայություններ, սակայն չունի մատակարարի հետ գործարքը մարելու պարտականություն:

Սխալներ

Կազմակերպության մեկ կամ մեկից ավելի նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կատարած բացթողումներն ու սխալները, որոնք առաջանում են այն արժանահավատ տեղեկատվությունը չօգտագործելու կամ ոչ ճիշտ օգտագործելու արդյունքում, որը՝

ա) մատչելի էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվել էին հրապարակման համար.

բ) կարող էր խելամտորեն ակնկալվել, որ ստացված կլիներ և հաշվի կառնվեր այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:

Ծախսեր

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տնտեսական օգուտների նվազումները ակտիվների արտահոսքի կամ նվազման, կամ պարտավորությունների ավելացման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազման, բացառությամբ սեփական կապիտալում ներդրողներին կատարված բաշխումների:

Ճշմարիտ ներկայացում

Գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ճիշտ ներկայացում՝ համաձայն ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի սահմանումների և ճանաչման չափանիշների:

Իրական արժեք

Այն գումարը, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել, կամ պարտավորությունը՝ մարվել, կամ տրամադրված բաժնային գործիքը՝ փոխանակվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները

Ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի վաճառքից ստացվող գումարը՝ իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում»՝ հանած օտարման ծախսումները:

Ֆինանսական վարձակալություն

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

Ֆինանսական ակտիվ

Ցանկացած ակտիվ, որը՝

- ա) դրամական միջոց է,
- բ) մեկ այլ կազմակերպության բաժնային գործիք է,
- գ) պայմանագրային իրավունք է՝
 - (i) մեկ այլ կազմակերպությունից դրամական միջոց կամ մեկ այլ ֆինանսա-կան ակտիվ ստանալու, կամ
 - (ii) մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ
- դ) պայմանագիր է, որը կմարվի կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, և՛
 - (i) որի ներքո կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել ստանալու փոփոխուն քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները, կամ

(ii) որը կմարվի կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության իր իսկ բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները չեն ներառում այն գործիքները, որոնք ինքնին կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր են:

Ֆինանսական գործիք

Պայմանագիր, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք:

Ֆինանսական պարտավորություն

Ցանկացած պարտավորություն, որը՝

ա) պայմանագրային պարտականություն է՝

(i) մեկ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ

(ii) մեկ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ

(բ) պայմանագիր է, որը կմարվի կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, և

(i) որի ներքո կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել տրամադրելու փոփոխուն քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները, կամ

(iii) կմարվի կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության իր իսկ բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները չեն ներառում այն գործիքները, որոնք ինքնին կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր են:

Ֆինանսական վիճակ

Կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի փոխկապվածությունը՝ ինչպես ներկայացված է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Ֆինանսական հաշվետվություններ

Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի համակարգված ներկայացում:

Ֆինանսավորման գործունեություն

Գործունեություն, որը հանգեցնում է կազմակերպության ներդրված սեփա-կան կապիտալի և փոխառու միջոցների մեծության ու կառուցվածքի փոփոխությունների:

Կայուն պարտավորվածություն

Սահմանված քանակի ռեսուրսներ սահմանված գնով սահմանված ապագա ամսաթվին կամ ամսաթվերին փոխանակելու պարտավորեցնող համաձայնություն:

ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ի առաջին անգամ կիրառող

Կազմակերպություն, որը ներկայացնում է իր՝ ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ին համապատասխանող առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները, անկախ նրանից՝ արդյոք իր նախկին հաշվապահական նորմերը ամբողջական ՖՀՄՄ-ներն էին, թե մեկ այլ հաշվապահական ստանդարտների փաթեթ:

Կանխատեսված գործարք

Չպարտավորված, սակայն ակնկալվող ապագա գործարք:

| | |
|--|--|
| Արտերկրյա ստորաբաժանում | Կազմակերպություն, որը հաշվետու կազմակերպության վերահսկվող կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունը, համատեղ ձեռնարկում կամ մասնաճյուղն է, որոնց գործունեությունը տեղակայված է հաշվետու կազմակերպության երկրից դուրս կամ ծավալվում է այլ արժույթով: |
| Ամբողջական ՖՀՄՄ-ներ | Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ, բացի ՓՄԿ-ների ՖՀՄՄ-ից: |
| Ֆունկցիոնալ արժույթ | Այն հիմնական տնտեսական միջավայրի արժույթը, որտեղ կազմակերպությունը իրականացնում է գործունեություն: |
| Ֆունկցիոնալ արժույթի կայունացման ամսաթիվ | Ամսաթիվ, երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը խիստ գերսղաճային համարվող երկու հատկանիշներից կամ մեկը, կամ երկուսն էլ այլևս չունի, կամ երբ կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթը փոխվում է՝ դառնալով այնիսի արժույթ, որը ենթակա չէ խիստ գերսղաճի: |
| Հետաշխատանքային հատու-ցումների ֆինանսավորում | Կազմակերպության և երբեմն էլ իր աշխատակիցների կողմից մասհա-նումներ որևէ առանձին կազմակերպությանը կամ հիմնադրամին, որն իրավաբանորեն առանձնացված է հաշվետու կազմակերպությունից և որից էլ վճարվում են աշխատակիցների հատուցումները: |
| Օգուտներ | Տնտեսական օգուտների աճ, որը բավարարում է եկամտի սահմանմանը, սակայն հասույթ չէ: |
| Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ | Հաշվետվություններ, որոնք ուղղված են այն օգտագործողների լայն շրջանակի տեղեկատվական ընդհանուր կարիքները բավարարելուն, որոնք ի գորու չեն պահանջել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ: |
| Անընդհատություն | Կազմակերպությունը անընդհատ գործող է, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է ղեկավարության՝ կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չկա դրանից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք: |
| Գուղվիլ | Այլ ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք հնարավոր չէ անհատապես որոշել և առանձին ճանաչել: |
| Պետական շնորհներ | Կազմակերպությանը ռեսուրսների փոխանցման տեսքով պետության կողմից տրամադրվող օգնություն՝ կազմակերպության գործառնական գործունեությանը վերաբերող որոշակի պայմաններին անցյալում կամ ապագայում համապատասխանության դիմաց: |
| Տրամադրման ամսաթիվ | Այն ամսաթիվը, 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: |
| Վարձակալությունում համախառն ներդրում | Հետևյալի հանրագումարը՝ |

Խումբ

- ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից ստացման ենթակա նվազագույն վարձավճարներ, և
- բ) վարձատուին հասանելիք ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային արժեք:
Մայր կազմակերպությունը և իր բոլոր դուստր կազմակերպությունները:

Հեջավորված հոդված

ՓՄԿ-ների կողմից սույն ՖՀՄՍ-ի 12-րդ բաժնի ներքո հեջի հաշվառման նպատակով հետևյալ ռիսկերի գծով հեջավորված հոդվածը՝

- ա) ամորտիզացված արժեքով չափվող պարտքային գործիքի տոկոսադրույքի ռիսկ.
- բ) արտարժույթային կամ տոկոսադրույքի ռիսկ՝ կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով.
- գ) գնային ռիսկ՝ իր կողմից պահվող ապրանքի գծով, կամ ապրանքի գնման կամ վաճառքի կայուն պարտավորվածության կամ մեծապես հավանական կանխատեսված գործարքի գծով.
- դ) արտերկրյա ստորաբաժանման մեջ զուտ ներդրման արտարժույթային ռիսկ:

Հեջավորման գործիք

ՓՄԿ-ների կողմից սույն ՖՀՄՍ-ի 12-րդ բաժնի ներքո հեջի հաշվառման նպատակով հեջավորման գործիք է այն ֆինանսական գործիքը, որը բավարարում է հետևյալ բոլոր պայմաններն ու ժամկետները՝

- ա) այն տոկոսադրույքի սվոպ է, արտարժույթի սվոպ, արտարժույթի փոխանակման ֆորվարդային պայմանագիր կամ ապրանքի փոխանակման ֆորվարդային պայմանագիր, որն ակնկալվում է, որ կլինի մեծապես արդյունավետ 12.17 պարագրաֆում ներկայացված ռիսկերը չեզոքացնելիս, որը նախատեսված է որպես հեջավորված ռիսկ.
- բ) գործիքի կողմը հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ արտաքին կողմ է (այսինքն՝ արտաքին է խմբի, սեզմենտի կամ առանձին կազմակերպության նկատմամբ, որի համար ներկայացվում են հաշվետվություններ).
- գ) դրա պայմանական մեծությունը հավասար է հեջավորված հոդվածի հիմնական կամ պայմանական մեծության նախատեսված գումարին.
- դ) այն ունի սահմանված մարման ամսաթիվ, որն ավելի ուշ չէ, քան

- (i) հեջավորվող ֆինանսական գործիքի մարումը,
- (ii) ապրանքի գնման կամ վաճառքի պարտավորվածության ակնկալվող մարումը, կամ
- (iii) մեծապես հավանական կանխատեսված արտարժույթային կամ ապրանքային հեջավորվող գործարքի տեղի ունենալը.

ե) այն չունի վաղաժամկետ վճարման, ժամկետից շուտ դադարեցման կամ երկարաձգման հատկանիշներ:

Կազմակերպությունը, որն ընտրում է կիրառել ՀՀՄՍ 39-ը՝ ֆինանսական գործիքները հաշվառելու համար, սույն սահմանման փոխարեն պետք է կիրառի այդ ստանդարտի հեջավորման գործիքի սահմանումը:

Մեծապես հավանական

Նշանակալիորեն ավելին, քան հավանականը:

| | |
|---|---|
| Արժեզրկումից կորուստ | Այն գումարը, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է՝ (ա) պաշարների դեպքում, դրա վաճառքի գինը՝ հանած համալրման և վաճառքի ծախսումները, կամ (բ) այլ ակտիվների դեպքում, դրա իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները: |
| Անիրագործելի | Պահանջի կիրառումը համարվում է անիրագործելի, երբ կազմակերպու-թյունը չի կարողանում կիրառել այն՝ դրա կատարման համար բոլոր խելամիտ ջանքերը գործադրելուց հետո: |
| Պայմանական տոկոսադրույք | <p>Հետևյալներից առավել հստակորեն որոշելին՝</p> <p>ա) նման վարկունակություն ունեցող թողարկողի նմանատիպ ֆինանսա-կան գործիքի համար գերակշռող տոկոսադրույք, կամ</p> <p>բ) տոկոսադրույք, որը գեղչում է ֆինանսական գործիքի անվանական գումարը՝ այն հասցնելով ապրանքների կամ ծառայությունների ընթացիկ վաճառքի գնին:</p> |
| Եկամուտ | Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տնտեսական օգուտների աճը ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման, կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում ներդրողների կողմից կատարված ներդրումների: |
| Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն | Ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները, բացառությամբ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների: |
| Շահութահարկ | Բոլոր ազգային և արտերկրյա հարկերը, որոնց հիմքում ընկած է հարկվող շահույթը: Շահութահարկը ներառում է նաև այնպիսի հարկեր, ինչպիսիք են՝ աղբյուրի մոտ պահվող (զանձվող) հարկերը, որոնք ենթակա են վճարման դուստր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից՝ հաշվետու կազմակերպությանը կատարվող բաշխումների գծով: |
| 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: |
| Ոչ նյութական ակտիվ | <p>Ֆիզիկական սուբստանցիայից զուրկ որոշելի ոչ դրամային ակտիվ: Այդպիսի ակտիվը որոշելի է, երբ այն՝</p> <p>ա) առանձնացվելի է, այսինքն՝ եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, տրամադրվել լիցենզիայով, տրվել վարձակալությամբ կամ փոխանակվել՝ կամ անհատապես, կամ հարակից պայմանագրի, ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին, կամ</p> <p>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:</p> |
| Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք | Ջեղձման այն դրույքը, 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: |

| | |
|--|--|
| Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ | Ֆինանսական զեկույց, որը պարունակում է տվյալ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթը: |
| Միջանկյալ ժամանակաշրջան | Ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջան, որն ավելի կարճ է, քան լրիվ ֆինանսական տարին: |
| Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ (ՖՀՄՍ-ներ) | <p>Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (<ՀՄՄՄ) կողմից ընդունված ստանդարտները և մեկնաբանությունները: Դրանք ներառում են՝</p> <p>ա) ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները.</p> <p>բ) հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները.</p> <p>գ) ֆինանսական հաշվետվությունների մեկնաբանությունների միջազգային կոմիտեի (ՖՀՄՄԿ) կամ նախկին Մեկնաբանությունների մշտական կոմիտեի (ՄՄԿ) կողմից մշակված մեկնաբանությունները:</p> |
| Ներհատուկ արժեք | Տարբերությունը 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 ԱՄ իրական արժեք ունեցող բաժնետոմսին վերաբերող բաժնետոմսերի օպցիոնը, որի իրագործման գինը 15 ԱՄ է, ունի 5 ԱՄ ներհատուկ արժեք: |
| Պաշարներ | <p>Ակտիվներ, որոնք՝</p> <p>ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար,</p> <p>բ) արտադրության ընթացքում են՝ նման վաճառքի համար,</p> <p>գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:</p> |
| Ներդրումային գործունեություն | Երկարաժամկետ ակտիվների և այլ ներդրումների ձեռքբերումն ու օտարումը, որոնք չեն ընդգրկվում դրամական միջոցների համարժեքներում: |
| Ներդրումային գույք | <p>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՝</p> <p>ա) արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, կամ</p> <p>բ) սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար:</p> |
| Համատեղ վերահսկողություն | Տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանում: Այն գոյություն ունի միայն, երբ այդ գործունեությանը վերաբերող ռազմավարական ֆինանսական և գործառնական որոշումների ընդունման համար պահանջվում է վերահսկողությունը կիսող կողմերի (ձեռնարկողների) միաձայն համաձայնություն: |

| | |
|---|--|
| Համատեղ ձեռնարկում | Պայմանագրային համաձայնություն, համաձայն որի երկու կամ ավելի կողմեր ձեռնարկում են տնտեսական գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկողության: Համատեղ ձեռնարկումները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր՝ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ, համատեղ վերահսկվող ակտիվներ կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններ: |
| Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություն | Համատեղ ձեռնարկում, որը ենթադրում է ընկերության, ընկերակցության կամ այլ կազմակերպության հիմնադրում, որում յուրաքանչյուր ձեռնարկող ունի մասնակցություն: Կազմակերպությունը գործում է նույն եղանակով, ինչպես այլ կազմակերպությունները, բացառությամբ այն բանի, որ ձեռնարկողների միջև պայմանագրային համաձայնությունը կազմակերպության տնտեսական գործունեության նկատմամբ սահմանում է համատեղ վերահսկողություն: |
| Վարձակալություն | Համաձայնագիր, որով վարձատուն վճարի կամ վճարների շարքի դիմաց համաձայնեցված ժամկետի ընթացքում վարձակալին է փոխանցում ակտիվի օգտագործման իրավունքը: |
| Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույք | Այն տոկոսադրույքը, որը վարձակալը ստիպված կլինի վճարել համանման վարձակալության դիմաց կամ, եթե դա որոշելի չէ, այն դրույքը, որով վարձակալության սկզբում վարձակալը կներգրավեր համանման ժամկետով և համանման ապահովությամբ փոխառու միջոցներ՝ տվյալ ակտիվի գնման նպատակով: |
| Պարտավորություն | Կազմակերպության ներկա պարտականությունը, որն առաջանում է անցյալ դեպքերից, որի մարումն ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի: |
| Վճարման ենթակա փոխառություններ | Ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք վճարման սովորական պայմաններով կարճաժամկետ առևտրական կրեդիտորական պարտքեր չեն: |
| Իրավունքի առաջացման 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: |
| Էական | Հոդվածների բացթողումները կամ սխալ ներկայացումները էական են, եթե դրանք՝ առանձին կամ միասին, կարող են ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ սխալի մեծությունից և բնույթից, որոնց մասին դատողություն է կատարվում՝ ելնելով առկա հանգամանքներից: Հոդվածի մեծությունը կամ բնույթը, կամ երկուսը միասին, կարող են որոշիչ գործոն հանդիսանալ: |
| Չափում | Այն դրամային գումարի որոշման գործընթացը, որով ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը պետք է ճանաչվեն և արտացոլվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: |
| 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 պար-տականությունները:

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:

Դրամային հոդվածներ

Առկա արժույթի միավորներ, ինչպես նաև ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց դիմաց պետք է ստացվեն կամ վճարվեն ֆիքսված կամ որոշելի գումարով արժույթ:

Մեկից ավելի գործատուների (հատուցումների) պլաններ

Սահմանված մասհանումների պլաններ (բացի պետական պլաններից) կամ սահմանված հատուցումների պլաններ (բացի պետական պլաններից), որոնք՝

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

Վարձակալությունում գույս ներդրում

Վարձակալությունում համախառն ներդրումները՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով զեղչված:

Չվերահսկող բաժնեմաս

Դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալի այն մասը, որը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, չի վերագրվում մայր կազմակերպությանը:

Ծանոթագրություններ (ֆինանսական հաշվետվություններին կից)

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

| | |
|---|--|
| Պայմանական մեծություն | Արժույթի միավորների, բաժնետոմսերի, բուշելների, ֆունտերի կամ այլ միավորների քանակ, որոնք սահմանված են ֆինանսական գործիքների պայմանագրերում: |
| Ֆինանսական հաշվետվութային շրջանների նպատակը | Ֆինանսական վիճակի, արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումը, որն օգտակար է օգտագործողների լայն շրջանակների կողմից տնտեսական որոշումներ կայացնելու համար, որոնք ի գործի են պահանջել իրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքները բավարարող հաշվետվություններ: |
| Անբարենպաստ պայմանագիր | Պայմանագիր, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները: |
| Գործառնական գործունեություն | Կազմակերպության հասույթ բերող հիմնական գործունեությունը և այլ գործունեությունները, որոնք չեն հանդիսանում ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություններ: |
| Գործառնական վարձակալություն | Վարձակալության տեսակ, որը չի փոխանցում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Գործառնական վարձակալություն չհանդիսացող վարձակալությունը ֆինանսական վարձակալություն է: |
| Գործառնական սեզմենտ | Գործառնական սեզմենտը կազմակերպության բաղադրիչ է, որը՝ <ul style="list-style-type: none"> 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: |
| Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք | Եկամտի և ծախսի այն հոդվածները (ներառյալ վերադասակարգման ճշգրտումները), որոնք չեն ճանաչվում շահույթում կամ վնասում՝ ինչպես պահանջվում կամ թույլատրվում է սույն ՖՀՄՍ-ով: |
| Սեփականատերեր | Որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գործիքների տիրապետողներ: |
| Մայր կազմակերպություն | Մեկ կամ ավելի դուստր կազմակերպություն ունեցող կազմակերպություն: |
| Արդյունք | Կազմակերպության եկամտի ու ծախսերի փոխհարաբերությունը, ինչպես ներկայացվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: |
| Պլանի ակտիվներ (աշխատակիցների հատուցումների պլանի) | ա) Աշխատակիցների երկարաժամկետ հատուցումների հիմնադրամին պատկանող ակտիվներ, և <ul style="list-style-type: none"> բ) սահմանափակումներով ապահովագրական պոլիսներ: |
| Հետաշխատանքային հատուցումներ | Աշխատակիցների հատուցումներ (բացի ազատման նպաստներից), որոնք ենթակա են վճարման աշխատանքային գործունեությունն ավարտելուց հետո: |

| | |
|--|--|
| Հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ | Ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնություններ, որոնց համաձայն կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ մեկ կամ ավելի աշխատակիցների: |
| Ներկա արժեք | Գործունեության նորմալ ընթացքում ապագա զուտ դրամական հոսքերի ներկա զեղչված արժեքի ընթացիկ գնահատականը: |
| Ներկայացման արժույթ | Արժույթ, որով ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են: |
| Հավանական | Ավելի շատ հավանական քան՝ ոչ: |
| Շահույթ կամ վնաս | Եկամուտներից հանած ծախսերի հանրագումարը՝ առանց այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչների: |
| Նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդ | Ակտուարային գնահատման մեթոդ՝ որի համաձայն ծառայության յուրաքանչյուր ժամանակաշրջան դիտվում է որպես լրացուցիչ միավոր հատուցում ստանալու իրավունք առաջացնող, իսկ յուրաքանչյուր միավոր հատուցում չափվում է առանձին՝ ձևավորելու համար վերջնական պարտականությունը (երբեմն կոչվում է «կուտակված հատուցումների՝ ըստ ծառայության ժամանակաշրջանների համամասնական բաշխման մեթոդ» կամ «հատուցումներ՝ բաժանած ծառայության տարիների մեթոդ»): |
| Հիմնական միջոցներ | Նյութական ակտիվներ, որոնք՝ <ul style="list-style-type: none"> ա) առկա են ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության (մատուցման) կամ մատակարարման, այլ կողմերին վարձակալության տալու, ներդրումների կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, և բ) ակնկալվում է օգտագործել ավելի քան մեկ ժամանակաշրջանի ընթացքում: |
| Առաջընթաց կիրառում (հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության) | Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառում: |
| Պահուստ | Անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություն: |
| Հաշվենկատություն | Անորոշությունների պայմաններում գնահատման համար դատողություններ կատարելիս պահանջվող բավարար չափի զգուշության պահպանում՝ այնպես, որ ակտիվները կամ եկամուտը գերազնահատված չլինեն, իսկ պարտավորություններն ու ծախսերը՝ թերազնահատված: |
| Հանրային հաշվետվողականություն | Կազմակերպությունն ունի հանրային հաշվետվողականություն, եթե՝ <ul style="list-style-type: none"> ա) նրա պարտքային կամ բաժնային գործիքները շրջանառվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսա կամ արտաբորսայական շուկա, ներառյալ՝ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) կամ այն գտնվում է բաց շուկայում շրջանառելու համար այդպիսի գործիքներ թողարկելու գործընթացում, կամ բ) այն ֆիդուցիար պարտականությունների շրջանակներում պահում է ակտիվներ արտաքին կողմերի լայն խմբերի համար՝ որպես իր հիմնական գործունեություններից մեկը: |

**Հրապարակայնորեն
շրջանառվում են
(պարտքային կամ
բաժնային գործիքները)**

Շրջանառվում են կամ գտնվում են բաց շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսա կամ արտաբորսայական շուկա, ներառյալ՝ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառելու համար թողարկելու գործընթացում:

Ճանաչում

Ֆինանսական վիճակի կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն հոդվածները ներառելու գործընթացը, որոնք բավարարում են տարրի սահմանմանը և բավարարում են հետևյալ չափանիշները՝

- ա) հավանական է, որ հոդվածի հետ կապված որևէ տնտեսական օգուտ կհոսի կազմակերպություն կամ կարտահոսի կազմակերպությունից, և
- բ) հոդվածն ունի ինքնարժեք կամ արժեք, որը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Փոխհատուցվող գումար

Ակտիվի (կամ դրամաստեղծ միավորի) իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

Կապակցված կողմ

Կապակցված կողմը անձ (անհատ) է կամ կազմակերպություն, որը կապակցված է իր ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստող կազմակերպության հետ (հաշվետու կազմակերպություն):

- ա) Որևէ անձ կամ այդ անձի ընտանիքի մտերիմ անդամ կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե այդ անձը՝
 - (i) հաշվետու կազմակերպության կամ հաշվետու կազմակերպության մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է.
 - (ii) ունի վերահսկողություն կամ համատեղ վերահսկողություն հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ. կամ
 - (iii) ունի նշանակալի ազդեցություն հաշվետու կազմակերպության նկատմամբ,
- բ) Կազմակերպությունը կապակցված է հաշվետու կազմակերպության հետ, եթե հետևյալ պայմաններից որևէ մեկը առկա է՝
 - (i) տվյալ 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 մյուսներին).
 - (ii) մի կազմակերպությունը կա՛մ ասոցիացված կազմակերպություն է, կա՛մ համատեղ ձեռնարկում է մեկ այլ կազմակերպության համար (կամ խմբի անդամի ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, որի անդամ է այդ այլ կազմակերպությունը).
 - (iii) երկու կազմակերպություններն էլ միևնույն երրորդ կազմակերպության համատեղ ձեռնարկումներ են.
 - (iv) մի կազմակերպություն երրորդ կազմակերպության համատեղ ձեռնարկում է, իսկ մյուսը՝ երրորդ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպություն.
 - (v) կազմակերպությունը հետաշխատանքային հատուցումների պլան է՝ կամ հաշվետու կազմակերպության, կամ հաշվետու կազմակերպության կապակցված կազմակերպության աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար: Եթե հաշվետու կազմակերպությունը ինքնին այդ-պիսի պլան է, ապա ֆինանսավորող գործատուները նույնպես կապակցված են այդ հաշվետու կազմակերպությանը.

- (vi) կազմակերպությունը վերահսկվում կամ համատեղ վերահսկվում է 'ա' կետում նշված անձի կողմից.
- (vii) կազմակերպությունը կամ խմբի ցանկացած անդամը, որի մաս է կազմում այդ կազմակերպությունը, հաշվետու կազմակերպությանը կամ հաշվետու կազմակերպության մայր կազմակերպությանը տրամադրում է առանցքային կառավարչական անձնակազմի ծառայություններ.
- (viii) «ա» կետի «ii» ենթակետում նշված անձը նշանակալի ազդեցություն ունի կազմակերպության նկատմամբ, կամ հանդիսանում է կազմակերպության (կամ տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպության) առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ.

| | |
|---|---|
| Կապակցված կողմի գործարք | Ռեսուրսների, ծառայությունների կամ պարտականությունների փոխանցում կապակցված կողմերի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից: |
| Տեղին լինել | Տեղեկատվության որակ, որը թույլ է տալիս դրան ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա՝ օգնելով նրանց գնահատելու անցյալ, ներկա կամ ապագա դեպքերը, կամ հաստատելու կամ ճշգրտելու նրանց անցյալ գնահատականները: |
| Արժանահավատություն | Տեղեկատվության որակ, որը դարձնում է դրան զերծ էական սխալներից ու կանխակալությունից և ճշմարիտ է ներկայացնում այն, ինչ կամ պետք է ներկայացնի կամ խելամտորեն սպասվում է, որ կներկայացնի: |
| Հաշվետու ամսաթիվ | Ֆինանսական հաշվետվություններով կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններով ընդգրկվող ամենավերջին ժամանակաշրջանի վերջը: |
| Հաշվետու ժամանակաշրջան | Ֆինանսական հաշվետվություններով կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններով ընդգրկվող ժամանակաշրջան: |
| Հետազոտություն | Նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և իմացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող ինքնատիպ և ծրագրված ուսումնասիրություն: |
| Մնացորդային արժեք (ակտիվի) | Այն գնահատված գումարը, որը կազմակերպությունը կստանա տվյալ պահին ակտիվի օտարումից՝ հանած օտարման գնահատված ծախսումները, եթե ակտիվն արդեն լինել էր այն տարիքի և վիճակի, որն ակնկալվում էր, որ կլինել դրա օգտակար ծառայության վերջում: |
| Հետընթաց կիրառում (հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության) | Հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականության կիրառումը գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների նկատմամբ այնպես, կարծես այդ քաղաքականությունը միշտ կիրառվել է: |
| Հասույթ | Ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեությունից առաջացող տնտեսական օգուտների համախառն ներհույքը, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ սեփական կապիտալում մասնակիցների կողմից ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի: |
| Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ | Որևէ կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կազմակերպությունը կարող է, 9.25-9.26 պարագրաֆների համաձայն, ընտրել իր ներդրումները դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում հաշվառել կամ սկզբնական արժեքով հանած արժեզրկումից կորուստներ, կամ իրական արժեքով՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում, կամ կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ հետևելով 14.8 պարագրաֆի ընթացակարգերին: |

Ծառայության կոնցեպտիայի համաձայնություն

Համաձայնություն, որի միջոցով կառավարությունը կամ հանրային հատվածի այլ մարմին պայմանագիր է կնքում մասնավոր օպերատորի հետ՝ ստեղծելու (կամ բարելավելու), շահագործելու և սպասարկելու շնորհատուի ենթակառուցվածքային ակտիվները, ինչպիսիք են՝ ճանապարհները, կամուրջները, թունելները, օդանավակայանները, էներգաբաշխման ցանցերը, բանտերը կամ հիվանդանոցները:

Խիստ գերազանց

Գերազանցային տնտեսության արժույթը ենթակա է խիստ գերազանցի, եթե այն ունի ստորև նկարագրված երկու հատկանիշները՝

- ա) գոյություն չունի արժանահավատ ընդհանուր գների ինդեքս այն բոլոր կազմակերպությունների համար, որոնք իրականացնում են գործառնություններ և ունեն մնացորդներ այդ արժույթով,
- բ) տվյալ արժույթի և համեմատաբար կայուն արտարժույթի միջև փոխարկելիություն առկա չէ:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնություն

Կազմակերպության (կամ խմբի 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 վճարման 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:

Փոքր և միջին կազմակերպություններ

Կազմակերպություններ, որոնք՝

- ա) չունեն հանրային հաշվետվողականություն, և
- բ) հրապարակում են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ արտաքին օգտագործողների համար:

Կազմակերպությունն ունի հանրային հաշվետվողականություն, եթե՝

- ա) այն իր ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության կամ գտնվում է ներկայացման գործընթացում՝ հրապարակային շուկայում ֆինանսական գործիքների որևէ խումբ թողարկելու նպատակով, կամ

բ) այն հավատարմագրային հիմունքով պահում է ակտիվներ արտաքին կողմերի լայն խմբերի համար՝ որպես իր հիմնական գործունեություններից մեկը: Սա բնորոշ է բանկերին, վարկային միավորումներին, ապահովագրական ընկերություններին, արժեթղթերի բորսերներին/դիլերներին, համատեղ ֆոնդերին և ներդրումային բանկերին:

Պետություն

Ազգային, տարածքային կամ տեղական կառավարություն:

Պետական պլաններ (աշխատակիցների հատուցումների)

Աշխատակիցների հատուցումների 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:

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական հաշվետվություն, որը տրամադրում է տեղեկատվություն կազմակերպության՝ ժամանակաշրջանի դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների փոփոխությունների վերաբերյալ, առանձին ցույց տալով ժամանակաշրջանի ընթացքում գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունից փոփոխությունները:

Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը, ժամանակաշրջանի ընթացքում ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված եկամտի և ծախսի հոդվածները, ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության և սխալների ուղղման արդյունքները, ինչպես նաև (կախված կազմակերպության կողմից ընտրված սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության ֆորմատից) ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփական կապիտալում ներդրողների հետ կատարվող գործարքների գումարները՝ կապված սեփական կապիտալի տիրապետողների՝ որպես սեփական կապիտալի տիրապետող կարգավիճակի հետ:

Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է ժամանակաշրջանում ճանաչված եկամտի և ծախսի բոլոր հոդվածները, ներառյալ այն հոդվածները, որոնք ճանաչվել են շահույթը կամ վնասը որոշելիս (որը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում միջանկյալ հանրագումար է) և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածները: Եթե կազմակերպությունը ընտրում է ներկայացնել և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը սկսվում է շահույթով կամ վնասով և այնուհետ ցուցադրվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածները:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի փոխհարաբերությունը՝ որոշակի ամսաթվի դրությամբ (նաև կոչվում է հաշվապահական հաշվեկշիռ):

Ֆինանսական արդյունքների և չբաշխված շահույթների մասին հաշվետվություն

Ֆինանսական հաշվետվություն, որը ներկայացնում է ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը և չբաշխված շահույթներում փոփոխությունները:

Դուստր կազմակերպություն

Կազմակերպություն, ներառյալ ոչ կորպորատիվ կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը կոչվում է մայր կազմակերպություն):

| | |
|--|--|
| Ըստ էության ուժի մեջ մտած | Հարկի դրույքները պետք է դիտարկվի որպես ըստ էության ուժի մեջ մտած, երբ ուժի մեջ մտնելու գործընթացով պահանջվող ապագա դեպքերը չեն փոփոխի արդյունքը: |
| Հարկային բազա | Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան այդ ակտիվին կամ պարտավորությանը հարկային նպատակներով վերագրվող գումարն է: |
| Հարկի գծով ծախս | Ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարում կամ սեփական կապիտալում ներառված համախառն գումար՝ ընթացիկ հարկի և հետաձգված հարկի գծով: |
| Հարկվող շահույթ (հարկային վնաս) | Հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կանոններին համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանի համար որոշված շահույթը (վնասը), որից վճարվում են կամ որի նկատմամբ փոխհատուցվում են շահութահարկերը: Հարկվող շահույթը հավասար է հարկվող եկամտին՝ հանած հարկվող եկամտից նվազեցվող գումարները: |
| 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: |
| Ժամանակավոր տարբերություններ | Ակտիվի կամ պարտավորության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերությունները: |
| Ազատման նպաստներ | Աշխատակիցների հատուցումներ, որոնք ենթակա են վճարման որպես հետևանք՝ ա) կազմակերպության որոշման՝ աշխատանքից ազատել աշխատակիցներին մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ բ) աշխատակցի որոշման՝ աշխատակիցների թվաքանակի կրճատման դեպքում կամավոր ազատվել՝ փոխարենը ստանալով այդ նպաստները: |
| Ժամանակային տարբերություններ | Եկամուտներ կամ ծախսեր, որոնք շահույթում կամ վնասում ճանաչվում են մի ժամանակաշրջանում, սակայն հարկային օրենսդրությամբ կամ այլ կարգավորող նորմերով ներառվում են հարկվող եկամտի մեջ՝ այլ ժամանակաշրջանում: |
| Ժամանակին լինել | Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության տրամադրումը որոշում կայացնելու ժամանակահատվածում: |
| Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումար | Ժամանակաշրջանի ընթացքում գործառնությունների ու դեպքերի արդյունքում սեփական կապիտալի փոփոխությունը, բացի այն փոփոխություններից, որոնք առաջանում են սեփականատերերի հետ գործարքներից՝ կապված նրանց՝ որպես սեփականատեր կարգավիճակի հետ: |
| Գործարքի հետ կապված ծախսումներ (ֆինանսական գործիքներ) | Լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական գործիքի ձեռքբերմանը, թողարկմանը կամ օտարմանը: Լրացուցիչ ծախսումը այն ծախսումն է, որը կազմակերպությունը չէր կրի, եթե այն ձեռք չբերեր, չթողարկեր կամ չօտարեր ֆինանսական գործիքը: |
| Հետգնված բաժնետոմսեր | Կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներ, որոնք պահվում են կազմակերպության կամ համախմբված խմբի այլ անդամների կողմից: |

| | |
|---|---|
| Հասկանալիություն | Տեղեկատվության այնպիսի որակ, որը այն հասկանալի է դարձնում օգտագործողներին, ովքեր ունեն ձեռնարկատիրական գործունեության, տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման բավարար գիտելիքներ և պատրաստակամություն՝ տեղեկատվությունը պատշաճ ջանասիրությամբ ուսումնասիրելու համար: |
| Օգտակար ծառայություն | Այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը մատչելի կլինի կազմակերպության կողմից օգտագործելու համար, կամ արտադրանքի կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով: |
| Օգտագործման արժեք | Ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքը, որոնց ստացումն ակնկալվում է ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից: |
| Ձեռնարկող | Համատեղ ձեռնարկման կողմ, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ վերահսկողություն: |
| 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: |
| Երաշխավորված հատուցումներ | Հատուցումներ, որոնց նկատմամբ իրավունքները, թոշակային հատուցումների պլանի պայմանների համաձայն, պայմանավորված չեն աշխատանքի շարունակությամբ: |
| 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 կամ ծառայության հետ կապված պայմաններ են, կամ էլ կատարողականի հետ կապված պայմաններ: Ծառայության հետ կապված պայմանները պահանջում են, որ պայմանագրային կողմը 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 նախանշված 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: |

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ
 ԴԵԿԱՎԱՐ-ՆԱԽԱՐԱՐԻ ՊԱՇՏՈՆԱԿԱՏԱՐ Դ. ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ