



ՀՀՄՍԽ Հայեցակարգային հիմունքները

ՇՄՁ

Հայաստանի հաշվապահների և
աուդիտորների ասոցիացիա

Արթուր Հարությունյան
23 հոկտեմբերի 2015



Պատմական ակնարկ

- Ընդունվել է ՀՀՄՍԿ կողմից 1989 թ.
- Հետագայում հաստատվել է ՀՀՄՍԽ կողմից 2001 թ.
- Մասնակի վերանայման է եթարկվել 2010 թ.
- Մինչ այդ կոչվում էր՝ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
- Այդուհետ՝ Conceptual Framework for Financial Reporting

Պատմական ակնարկ (շարունակություն)

- 2010 թ. նորովի է ընդունվել 2 գլուխ՝
 - Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը
 - Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը
- 2015-ի մայիսին հրապարակվել է ամբողջական նախագիծ՝ ներառյալ 2010-ին նորացված երկու գլուխները թեթևակի փոփոխություններով:
- Հոկտեմբերին լրանում է վերջնական առաջարկություններ ներկայացնելու ժամկետը:
- Մինչ այդ՝ 2013-ին հրապարակվել էր նախնական նախագիծ:



Ներկա նախագծի կառուցվածքը

- Գլուխ 1 Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների (ՖՀ) նպատակը
- Գլուխ 2 Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը
- Գլուխ 3 ՖՀ-երը և հաշվետու կազմակերպությունը
- Գլուխ 4 ՖՀ տարրերը
- Գլուխ 5 Ճանաչումը և ապաճանաչումը
- Գլուխ 6 Չափումը
- Գլուխ 7 Ներկայացումը և բացահայտումը
- Գլուխ 8 Կապիտալի և կապիտալի պահպանման հայեցակարգերը

Հայեցակարգային հիմունքների դերը

- **ՀՀՄՄԽ-ն** օգտագործում է *Հիմունքները* ստանդարտների սահմանման համար.
 - բարելավում է հետևողականությունը ստանդարտների միջև,
 - բարելավում է հետևողականությունը ժամանակի ընթացքում` Խորհրդի անդամները փոփոխվելիս:
 - Տրամադրում է ուղենիշեր դատողությունների համար:
- **ՖՀՄՍ Մեկնաբանությունների Կոմիտեն** օգտագործում է *Հիմունքները* ՖՀՄՍ-ները մեկնաբանելու համար` ՖՀՄՍ պահանջի բացակայության դեպքում:
- **Պատրաստողներն** օգտագործում են *Հիմունքները* հատուկ ստանդարտի բացակայության դեպքում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունները մշակելու համար:
 - ՀՀՄՍ 8 հիերարխիա

ՀՀՄՍԽ-ի Հայեցակարգային հիմունքները

- Հայեցակարգային հիմունքները սահմանում է համաձայնեցված հայեցակարգերը, որոնք կազմում են ՖՀՄՍ-ներով ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքը.
 - Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը,
 - Օգտակար ֆինանսական տղեկատվության որակական բնութագրերը,
 - Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը,
 - Ճանաչումը,
 - Չափումը,
 - Ներկայացումը և բացահայտումը:

Բոլոր մյուս հայեցակարգերը բխում են նպատակից (ՆՊ1)

Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը

- Տրամադրել ֆինանսական տեղեկատվություն հաշվետու կազմակերպության մասին, որն օգտակար կլինի **ներկա և պոտենցիալ ներդրողների, փոխատուների և այլ կրեդիտորների համար՝** տվյալ կազմակերպությանը միջոցներ տրամադրելու (գնելու, վաճառելու, պահելու, վարկ տրամադրելու/մարելու (ՆՊ 2)) վերաբերյալ որոշումներ կայացնելիս:
- ...ովքեր չեն կարող պահանջել հաշվետու կազմակերպություններից տեղեկատվությունը անմիջականորեն իրենց տրամադրել (ՆՊ 5),
- ...ովքեր ունեն բավարար գիտելիքներ բիզնեսի և տնտեսական գործունեության մասին և ովքեր ջանասիրաբար ուսումնասիրում և վերլուծում են տվյալ տեղեկատվությունը (ՈԲ 32):

Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (շարունակություն)

- Ներդրողների, վարկատուների և այլ կրեդիտորների՝ եկամուտների (հատույցների) վերաբերյալ ակնկալիքները կախված են ընկերության ապագա գուտ դրամական ներհոսքի չափի, ժամկետների և անորոշության (հեռանկարների) գնահատականից:
 - Բաժնային կամ պարտքային գործիքների առքի, վաճառքի կամ պահելու վերաբերյալ ներդրողների որոշումները կախված են այդ գործիքներում արված ներդրումներից ակնկալվող հատույցներից, օր., շահութաբաժիններ, հիմնական գումարի և տոկոսների վճարումներ կամ շուկայական գների աճ:
 - Փոխառությունների կամ վարկերի այլ ձևերի տրամադրման կամ մարման վերաբերյալ վարկատուների որոշումները կախված են հիմնական գումարի և տոկոսների վճարումներից կամ նրանց կողմից ակնկալվող այլ հատույցներից:

Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (շարունակություն)

- Կազմակերպության (Կ) ապագա զուտ դրամական ներհոսքի հեռանկարները գնահատելու համար ներկա և պոտենցիալ ներդրողներին, վարկատուներին և այլ կրեդիտորներին հարկավոր է տեղեկատվություն հետևյալի մասին.
 - կազմակերպության ռեսուրսների,
 - կազմակերպության հանդեպ պահանջների և
 - Տնտեսվարության՝ որքան արդյունավետ և արդյունարար կերպով է Կ-ի ղեկավարությունը և կառավարման խորհուրդը կատարում Կ-ի ռեսուրսներն օգտագործելու իր պարտականությունները.
 - Օր., Կ-ի ռեսուրսների պաշտպանումն այնպիսի տնտեսական գործոնների անբարենպաստ ազդեցությունից, ինչպիսին են, օրինակ, գնային և տեխնոլոգիական փոփոխությունները:



ՖՏ որակական բնութագրեր

- Որպեսզի ֆինանսական տեղեկատվությունը (ՖՏ) լինի օգտակար, այն պետք է՝
 - լինի **տեղին** և
 - **հավաստի (faithfully) ներկայացնի** այն, ինչ մտադրված է (կոչված է) ներկայացնել:
- Սրանք հիմնարար որակական բնութագրերն են:
 - ՖՏ-ը, որը տեղին չէ կամ չի ապահովում ճշմարիտ/հավաստի ներկայացում, օգտակար չէ և չի կարող դառնալ օգտակար՝ լինելով ավելի համադրելի, ստուգելի, ժամանակին կամ հասկանալի:



Տեղին լինելը

- Օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումների վրա ազդելու կարողություն
 - Կանխատեսական արժեք և/կամ
 - Հաստատական արժեք
- Էականությունը տեղին լինելու հայեցակարգի պրիզման է կոնկրետ հաշվետու կազմակերպության կտրվածքով, որը կախված է հոդվածների՝
 - բնույթից և/կամ
 - չափից



Հավաստի ներկայացումը

- Որպեսզի ֆինանսական տեղեկատվությունը ապահովի հավաստի ներկայացում, այն պետք է լինի՝
 - Ամբողջական,
 - Չեզոք և
 - Սխալներից զերծ:
- Արտացոլի ոչ միայն իրավական ձևը, այլ նաև տնտեսական բովանդակությունը (նոր նախագծով առաջարկվող լրացում):
- Չեզոք լինելու համար, անորոշության պայմաններում դատողություն անելիս, անհրաժեշտ է կիրառել զգուշավորություն՝ **հաշվենկատություն** (նոր նախագծով առաջարկվող լրացում):



ՖՏ որակական բնութագրեր

- ՖՏ օգտակարությունը բարելավվում է, եթե այն **ավելի՝**
 - համադրելի է,
 - Ստուգելի է,
 - Ժամանակին է և
 - Հասկանալի է:
- (այսինքն որակական բնութագրերի բարելավումը պակաս առանցքային է, սակայն, այդուհանդերձ, խիստ ցանկալի):
 - ՖՏ-ը, որը տեղին է և ներկայացված է ճշմարտորեն/հավաստի, դարձյալ կարող է օգտակար լինել, նույնիսկ եթե չունի այդ բարելավող բնութագրերը որևէ մեկը:



Ծախսային խոչընդոտ

- Ֆին. տեղեկատվության ներկայացումը ծախսեր է պահանջում, և կարևոր է, որ այդ ծախսերը արդարացվեն տեղեկատվության ներկայացումից բխող օգուտներով:
 - Նման օգուտներից է կապիտալի շուկայի ավելի արդյունավետ գործունեությունը և տնտեսության համար կապիտալի ավելի ցածր արժեքը:
 - Ծախսերը ներառում են ՖՏ հավաքման, մշակման, ստուգման և տարածման, ինչպես նաև տրամադրված տեղեկատվության վերլուծության ու մեկնաբանման ծախսերը:
- Կիրառելով ծախսային խոչընդոտի գաղափարը, ՀՀՄՍԽ-ը գնահատում է, թե արդյոք կոնկրետ տեղեկատվության տրամադրումից օգուտը հավանական է, որ կարդարացնի այդ տեղեկատվության տրամադրման և օգտագործման համար կատարվող ծախսերը:

ՖՀ տարրերի սահմանումը. **ակտիվ**

Գործող

- Կազմակերպության կողմից վերահսկվող **միջոց**,
- որպես անցյալ դեպքերի արդյունք,
- որից ապագա տնտեսական օգուտները ակնկալվում է, որ կհոսեն կազմակերպություն:

Նախատեսվող

- Կազմակերպության կողմից վերահսկվող ներկա **տնտեսական ռեսուրս**,
- որպես անցյալ դեպքերի արդյունք:

- Տնտեսական ռեսուրսն **իրավունք** է, որն ունի տնտեսական օգուտներ ստեղծելու պոտենցիալ:

ՖՀ տարրերի սահմանումը. պարտավորություն

Գործող

- Կազմակերպության ներկա պարտականություն,
- որն առաջանում է անցյալ դեպքերից,
- որի մարումն ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի:

Նախատեսվող

- Կազմակերպության ներկա պարտականություն՝
- փոխանցելու տնտեսական ռեսուրս,
- որպես անցյալ դեպքերի արդյունք:

ՖՀ տարրերի սահմանումը. Սեփական կապիտալ

Գործող	Նախատեսվող
<ul style="list-style-type: none">Կազմակերպության ակտիվներում մնացորդային մասնակցությունը (բաժինը)՝բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո:	<ul style="list-style-type: none">Փոփոխություն չկա:Պարտավորությունները ՍԿ-ից տարանջատելու մասին որևէ ուղեցույց չկա:Կա ընթացքի մեջ գտնվող հետազոտական նախագիծ:

ՖՀ տարրերի սահմանումը. Եկամուտ

Գործող

- Հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների աճ՝
- ակտիվների ներհոսքի կամ ավելացման կամ պարտավորությունների նվազման տեսքով,
- որը հանգեցնում է ՍԿ աճի,
- բացառությամբ ՍԿ-ում մասնակիցների կողմից կատարված ներդրումների հետևանքով ՍԿ-ի աճի:

Նախատեսծող

- Ակտիվների աճ կամ պարտավորությունների նվազում,
- որը հանգեցնում է ՍԿ-ի նվազման,
- բացառությամբ ՍԿ-ում պահանջ ունեցողների կողմից կատարված ներդրումների հետևանքով ՍԿ-ի աճի:

ՖՀ տարրերի սահմանումը. Ծախս

Գործող

- Հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների նվազում
- ակտիվների արտահոսքի կամ սպառման կամ պարտավորությունների առաջացման ձևով,
- որը հանգեցնում է ՍԿ-ի նվազման,
- բացառությամբ ՍԿ-ում **մասնակիցներին** կատարված բաշխումների հետևանքով ՍԿ-ի աճի:

Նախատեսծող

- Ակտիվների նվազում կամ պարտավորությունների աճ,
- որը հանգեցնում է ՍԿ-ի նվազման,
- բացառությամբ ՍԿ-ում **պահանջ ունեցողներին** կատարված բաշխումների հետևանքով ՍԿ-ի նվազման:



Իրավունք (տնտեսական ռեսուրս)

- Պայմանագրով, օրենսդրությամբ կամ նմանատիպ միջոցներով սահմանվող իրավունքներ
- Այլ կողմի կառուցողական պարտականությունից առաջացող իրավունքներ
- Այլ իրավունքներ, որոնք մատչելի չեն այլոց (օրինակ՝ «նոու-հաու» կամ գործընկերների հետ փոխհարաբերությունների բնույթ)



Պայմանագրով, օրենսդրությամբ կամ նմանատիպ միջոցներով ...

- Ֆինանսական գործիքներից առաջացող իրավունքներ
- Ֆիզիկական ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ
- Այլ կողմի հետ նպաստավոր պայմաններով տնտեսական ռեսուրսների փոխանակելու իրավունք
- Իրավունք օգտվելու այլ կողմի պարտականությունից՝ լինելու պատրաստ փոխանցելու տնտեսական ռեսուրսներ ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալու պարագայում
- Ապրանքներ կամ ծառայություններ ստանալու իրավունք
- Մտավոր սեփականության իրավունքներ, օրինակ՝ գրանցված պատենտ



Տնտեսական ռեսուրս

- Այլոց համար հավասարապես մատչելի իրավունքները տնտեսական ռեսուրսներ չեն:
- Տնտեսական ռեսուրսը հենց առկա իրավունքն է, այլ ոչ թե այդ իրավունքով ստեղծվելիք ապագա տնտեսական օգուտները:



Տնտեսական օգուտներ ստեղծելու պոտենցիալը

- Պարտադիր չէ, որ տնտեսական օգուտներ ստեղծելը լինի հաստատ կամ էլ հավանական:
- Անհրաժեշտ է միայն, որ տնտեսական ռեսուրսն արդեն իսկ գոյություն ունենա, և գոյություն ունենա գոնե մեկ իրավիճակ, որում այն կստեղծի տնտեսական օգուտներ:



Տնտեսական օգուտներ(օրինակներ)

- Պայմանագրային ԴՀ ստացում
- Այլ տնտեսական ռեսուրսի ստացում կամ փոխանակում նպաստավոր պայմաններով
- Տնտեսական ռեսուրսի օգտագործում ԴՄ ներհոսք ստեղծելու (կամ արտահոսքը տնտեսելու) համար
 - ապրանքի արտադրութեն, ծառայութ. մատուցմ
 - այլ տնտ. ռեսուրսի արժեքի ավելացում
 - գրավադրում վարկի ապահովման համար
 - վարձակալության տալ
 - ստանալ ծառայություններ, որոնց նկատմամբ իրավունք է տալիս տնտ. ռեսուրսը
- Վաճառքը փողի կամ այլ տնտ. ռեսուրսի դիմաց
- Փոխանցումը պարտավորություններ մարելու համար
- Սեփական կապիտալում պահանջների բավարարում



Վերահսկողություն

- Վերահսկողությունը տնտեսական ռեսուրսը կապում է կազմակերպությանը (Կ):
- Կ-ը վերահսկում է տնտեսական ռեսուրսը, եթե այն ունի ներկա կարողություն **ուղղորդելու տնտեսական ռեսուրսի օգտագործումը** և ստանալու դրանից հոսող տնտեսական օգուտները:
- Տնտեսական ռեսուրսի օգտագործումն ուղղորդելու կարողությունն առկա է, եթե Կ-ն իրավունք ունի գործարկել այդ ռեսուրսն իր բիզնեսում կամ թույլ տալ մեկ այլ կողմի գործարկել ռեսուրսն այդ կողմի բիզնեսում :



Վերահսկողություն (շարունակություն)

- Վերահսկողություն կարող է առաջանալ նաև, երբ Կ-ն ունի ներկա կարողություն թույլ չտալու բոլոր մյուս կողմերին ուղղորդելու տնտեսական ռեսուրսի օգտագործումը և ստանալու դրանից հոսող տնտեսական օգուտները:
- Վերահսկողությունը չի նշանակում, որ ռեսուրսն անպայման կստեղծի տնտեսական օգուտներ բոլոր հանգամանքներում: Դա նշանակում է, որ եթե ռեսուրսը ստեղծում է տնտեսական օգուտներ, ապա այդ օգուտների ստացողը կլին Կ-ը:
- Եթե Կ-ը պահում է տնտ. ռեսուրս որպես գործակալ, որը գործում է պրինցիպալի անունից և ի շահ նրա, ապա նա չի վերահսկում այդ տնտ. ռեսուրսը:



Տնտեսական ռեսուրս փոխանցելու պարտականություն

- Պարտավորությունը կազմակերպության՝ տնտեսական ռեսուրս փոխանցելու ներկա պարտականություն է, որպես անցյալ դեպքերի արդյունք:
- Եթե մի կողմն ունի ՏՌ փոխանցելու պարտականություն, ապա մեկ այլ կողմ ունի իրավունք ստանալու այդ ՏՌ-ը:
- Սակայն դա չի նշանակում, որ եթե մի կողմը ճանաչում է ակտիվ (պարտավորություն), ապա մյուս կողմը պարտավոր է ճանաչել համապատասխան պարտավորությունը (ակտիվը) և չափել նույն գումարով:



Տնտեսական ռեսուրս փոխանցելու պարտականություն (շարունակություն)

- ՏՌ փոխանցելու պարտականությունը պետք է ունենա մեկ այլ կողմի ՏՌ փոխանցելը պահանջելու պոտենցիալ:
- Պարտադիր չէ, որ Կ-ից այլ կողմին ՏՌ փոխանցելը պահանջելը հաստատ կամ հավանական լինի:
- Անհրաժեշտ է միայն, որ պարտականությունն արդեն իսկ գոյություն ունենա, և գոյություն ունենա գոնե մեկ իրավիճակ, որում Կ-ից կպահանջվի ՏՌ փոխանցել այլ կողմի:



ՏՌ փոխանցելու պարտականության օրինակներ

- Վճարել փող
- Փոխանցել այլ ակտիվներ
- Փոխանակել ՏՌ այլոց հետ ոչ նպաստավոր պայմաններով
- Մատուցել ծառայություններ
- Թողարկել մեկ այլ պարտականություն, որը կպարտադրի կազմակերպությանը
- Անհրաժեշտ է միայն, որ պարտավորեցնի կազմակերպությանը փոխանցել ՏՌ



Պարտականությունը կատարելու փոխարեն՝

- Մարել այն՝ բանակցելով հասնելով դրանից ազատման
- Փոխանցել պարտականությունը երրորդ կողմի
- Պարտականությունը փոխարինել ՏՌ փոխանցելու մեկ այլ պարտականությամբ



Ներկա պարտականություն

- Կազմակերպությունն ունի ՏՌ փոխանցելու ներկա պարտականություն, եթե
- Կ-ը **չունի փոխանցումից խուսափելու գործնական կարողություն և**
- Պարտականությունն առաջացել է անցյալ դեպքից՝
 - Կ-ն ստացել է տնտեսական օգուտներ կամ
 - Կ-ն իրականացրել է գործունեություն, որով և ձևավորվել է պարտականության չափը



Փոխանցումից խուսափելու գործնական կարողություն չունենալ

- Փոխանցումն իրավական առումով հարկադրելի է
- Խուսափումը կհանգեցնի բիզնեսի նորմալ ընթացքի խանգարման կամ
- ավելի բացասական տնտեսական հետևանքների, քան փոխանցումն է ինքնին
- ՖՀ անընդհատության հիմունքով պատրաստելու պարագայում խուսափել կարողանալ միայն լուծարմամբ կամ գործունեության դադարմամբ
- ՖՀ անընդհատության հիմունքով պատրաստելու պարագայում պարտականություններ, որոնք առաջանում են միայն լուծարման կամ գործունեության դադարման ժամանակ



Կառուցողական պարտականություն

ՏՌ փոխանցում կարող է պահանջվել նաև՝

- Կազմակերպության սովորական պրակտիկայից
- Հրապարակված քաղաքականությունից կամ կոնկրետ պնդումներից (խոստումներից)



Ճանաչում. գործող մոտեցումը

- Բավարարել տարրի սահմանմանը
- Բավարարել ճանաչման համընդհանուր երկու չափանիշներին՝
 - Արժեքը բավարար արժանահավատությանը որոշելու հնարավորություն
 - Տնտեսական օգուտների ներքոսքի կամ արտահոսքի հավանական լինելը



Ճանաչում. առաջարկվող մոտեցումը

- Ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումը «չհաջողացնելը» ՖՀ-երը դարձնում է պակաս ամբողջական՝ բաց թողնելով օգտակար տեղեկատվություն:
- Սակայն որոշ հոդվածների ճանաչումը չի ապահովում օգտակար տեղեկատվության ապահովում:
- Կարող է կարիք լինի, որ տարբեր ստանդարտներում կիրառվեն տարբեր ճանաչման չափանիշներ:
- Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ակտիվը կամ պարտավորությունը, եթե այդպիսով այն կապահովի.
 - Տեղին տեղեկատվություն
 - Հավաստի/ճշմարիտ ներկայացում
 - Ծախսումները գերազանցող օգուտներ

Ճանաչում. առաջարկվող մոտեցումը (շարունակություն)

Ճանաչումը կարող է չտրամադրել տեղին տեղեկատվություն, երբ

- Անհատակ է, թե արդյոք գոյություն ունի ակտիվ կամ պարտավորություն
- Առկա է միայն ցածր հավանականություն, որ տնտեսական օգուտների ներհոսք կամ արտահոսք կառաջանա
- Պարտավորության համար առկա բոլոր չափումներն ունեն բարձր մակարդակի չափման անորոշություններ:

Շնորհակալություն



Եթե այս նյութի ետև կապված Ձեզ մոտ առաջացել են հարցեր, ապա խնդրում ենք կապվել «Էյ-Էն Աուդիտ» ՓԲԸ տնօրեն Արթուր Հարությունյանի հետ (Էլ. հասցե՝ artur.harutyunyan@anaudit.am)

