

**Կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում
ոչ ընթացիկ ներդրումների հաշվառումը**

Ֆինանսական հաշվառման կարևորագույն խնդիրներից է ներդրումների հաշվառումը, որի իրավական կարգավորման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՀՀՍ 25 «Ներդրումների հաշվառում», ՀՀՀՀՍ 27 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և դուստր ընկերություններում ներդրումների հաշվառում», ՀՀՀՀՍ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» և ՀՀՀՀՍ 31 «Համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում» ստանդարտներում:

Ներդրումն ակտիվ է, որը կազմակերպությունը պահում է բաշխման միջոցով ունեցվածքը (հարստությունը) ավելացնելու (ինչպես՝ տոկոսների, ռոյալթիների, շահաբաժինների և ռենտաների տեսքով), ներդրող կազմակերպության կապիտալի աճի կամ այլ օգուտների ստացման նպատակով:

Կազմակերպությունները ներդրումները պահում են զանազան նպատակներով: Որոշ կազմակերպությունների համար ներդրումներ կատարելը գործառնությունների նշանակալի մաս է և կազմակերպության գործունեության արդյունքների գնահատումը կարող է մեծապես կամ ամբողջությամբ կախված լինել հաշվետվություններում այդ գործունեության տեղեկագրված արդյունքներից: Որոշ կազմակերպություններ ներդրումները պահում են որպես ավելցուկ միջոցների պահուստ (դրանց պահպանման նպատակով), մյուսները՝ որպես առևտրական ներդրումներ՝ առևտրական հարաբերությունների ամրապնդման կամ առևտրական առավելությունների հաստատման նպատակով:

Որոշ ներդրումներ ներկայացվում են վկայագրերի (սերտիֆիկատների) կամ նման փաստաթղթերի ձևով: Ներդրումը կարող է լինել պարտքի ձևով (բացի կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ առևտրական դեբիտորական պարտքերից), որն իրենից ներկայացնում է ներդրողի հանդեպ սովորաբար որոշակի տոկոսներ ներառող դրամային պարտքի գումար: Այլ կերպ այն կարող է լինել մասնակցություն կազմակերպության գործունեության արդյունքներին, ինչպես սեփական կապիտալի մասը: Ներդրումների մեծ մասը ֆինանսական իրավունքներ են: Կան նաև նյութական ներդրումներ, օրինակ այնպիսի ներդրումները, որոնք կատարվել են հողի կամ շինությունների մեջ, ուղղակի ներդրումները ոսկու, ադամանդների կամ շուկայական այլ ապրանքների մեջ:

Ընդհանրացնելով, կարելի է տալ ներդրումների հետևյալ դասակարգումները.

- ըստ շրջանառելիության՝ ընթացիկի և ոչ ընթացիկի (երկարաժամկետ),

Ընթացիկ ներդրում՝ ներդրում է, որն իր բնույթով արագ իրացվելի է և նախատեսված է պահել ոչ ավելի, քան մեկ տարի:

Երկարաժամկետ ներդրում՝ ընթացիկ ներդրում չհանդիսացող ներդրում է:

- ըստ բնույթի՝ բաժնեմասնակցության արժեթղթերում (կանոնադրական կապիտալում), պարտքային արժեթղթերում, գույքային, ինչպես նաև տրամադրված փոխատվություններ,

Ներդրումային գույք՝ ներդրում է հողի կամ շինությունների մեջ, որոնք ըստ էության չեն ներգրավվում ներդրող կազմակերպության կամ նրա հետ նույն խմբի մեջ մտնող մեկ այլ կազմակերպության կողմից օգտագործելու կամ գործառնություններ իրականացնելու համար:

- ըստ ներդրող և ներդրվող կազմակերպությունների փոխհարաբերություններից՝ կապակցված կողմերում և չկապակցված կողմերում:

Կողմի կապակցված լինելը կարգավորվում է ՀՀՀՀՍ 24 «Կապակցված կողմերի բացահայտում» ստանդարտով, ըստ որի կողմերը համարվում են կապակցված, եթե նրանցից մեկը կարող է վերահսկել մյուսին կամ նշանակալի ազդեցություն ունենալ մյուսի վրա՝ ֆինանսական և գործառնական որոշումներ կայացնելիս:

Վերահսկողությունը կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը կառավարելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով: Նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության գծով որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու հնարավորությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականության վերահսկողությունը:

Կապակցված կողմերը դասակարգվում են դուստր ընկերությունների, ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների:

Դուստր ընկերությունն այլ կազմակերպության (որը համարվում է մայր կազմակերպություն) կողմից վերահսկվող ընկերությունն է:

Ասոցիացված կազմակերպություն այն կազմակերպությունն է, որտեղ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ներդրողի ոչ դուստր, ոչ էլ համատեղ կազմակերպությունը:

Համատեղ ձեռնարկումը պայմանագրային կարգավորում է, համաձայն որի երկու կամ ավելի կողմեր իրականացնում են տնտեսական գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկողության:

Ասոցիացված կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում ոչ ընթացիկ ներդրումները հաշվառվում են հիմնականում «բաժնեմասնակցության մեթոդով»: Լինում են բացառիկ դեպքեր, որի մասին կնշվի ստորև, երբ այդ ներդրումները հաշվառվում են «ինքնարժեքի մեթոդով»:

«Բաժնեմասնակցության մեթոդի» համաձայն ներդրումը սկզբնապես գրանցվում է ինքնարժեքով, և դրա հաշվեկշռային արժեքը (փոխանցվող գումարը) ավելացվում կամ նվազեցվում է ձեռքբերման ամսաթվից հետո ներդրման օբյեկտի շահույթներում կամ վնասներում ներդրողի ճանաչված բաժնեմասի չափով: Ներդրման

օբյեկտից ստացվող շահաբաժինը նվազեցնում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը: Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումների անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ նաև ներդրման օբյեկտի սեփական կապիտալում ներդրողի բաժնեմասի այնպիսի փոփոխությունների արտացոլման համար, որոնք առաջանում են ներդրման օբյեկտի սեփական կապիտալի փոփոխության արդյունքում և չեն ընդգրկվել ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Այդպիսի փոփոխությունները ներառում են այն փոփոխությունները, որոնք առաջանում են հիմնական միջոցների և ներդրումների վերագնահատումից, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից՝ արտարժույթով (արտերկրյա միավորի) հաշվետվությունները վերահաշվարկելիս, ինչպես նաև ընկերությունների միավորումից առաջացող ճշգրտումների տարբերություններից:

Ինքնարժեքի մեթոդի համաձայն ներդրողը ներդրման օբյեկտում իր ներդրումները գրանցում է ինքնարժեքով: Ներդրման ինքնարժեքը իր մեջ ներառում է նաև ձեռք բերման հետ կապված ծախսումները, մասնավորապես միջնորդավճարները և բանկային ծառայությունների դիմաց վճարները, տուրքերը:

Ներդրողը ճանաչում է եկամուտը միայն այն չափով, որը ստացվել է ներդրման օբյեկտի՝ ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանում կուտակված գուտ շահույթի բաշխումից: Դրանից ավելի բաշխումը դիտվում է որպես ներդրման փոխհատուցում և գրանցվում որպես ներդրման ինքնարժեքի նվազեցում՝ համաձայն ՀՀՀՀՍ 25 «Ներդրումների հաշվառում» ստանդարտի:

Դուստր ընկերություններում հաշվառվում են «բաժնեմասնակցության մեթոդով», սկզբնական (ձեռք բերման) արժեքով կամ վերագնահատված արժեքով:

Երբ ներդրումները հաշվապահական հաշվեկշռում ներառվում են վերագնահատված արժեքով, ապա պետք է սահմանվի վերագնահատման պարբերականության քաղաքականություն, և երկարաժամկետ ներդրումների ամբողջ կատեգորիան պետք է վերագնահատվի միաժամանակ:

Համատեղ ձեռնարկումներում ձեռնարկողի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում է իր մասնակցությունը՝ օգտագործելով համաչափ համախմբման համար նախատեսված երկու հաշվետվական ձևերից որևէ մեկը (հիմնական մոտեցում):

Ձեռնարկողը կարող է համատեղ վերահսկվող միավորի ակտիվներից, պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրի իր բաժինը միավորել իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նմանատիպ հոդվածների հետ՝ տող առ տող հիմունքով: Օրինակ՝ նա կարող է համատեղ վերահսկվող միավորի պաշարների իր բաժինը միավորել համախմբվող խմբի պաշարների հետ, իսկ համատեղ վերահսկվող միավորի հիմնական միջոցների իր բաժինը՝ համախմբվող խմբի նմանատիպ հոդվածների հետ: Որպես այլընտրանք,

ձեռնարկողը կարող է համատեղ վերահսկվող միավորի ակտիվներում, պարտավորություններում, եկամուտներում և ծախսերում իր բաժինը ներկայացնել իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին տողային հոդվածներով: Օրինակ՝ նա կարող է համատեղ վերահսկվող միավորի ընթացիկ ակտիվների իր բաժինը ցույց տալ առանձին՝ որպես համախմբվող խմբի ընթացիկ ակտիվների մաս, իսկ համատեղ վերահսկվող միավորի հիմնական միջոցների իր բաժինը ցույց տալ առանձին՝ որպես համախմբվող խմբի հիմնական միջոցների մաս:

Այս երկու հաշվետվական ձևերն էլ հանգեցնում են զուտ եկամտի և ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների ու ծախսերի յուրաքանչյուր խոշոր խմբի համար միևնույն գումարների:

Համատեղ ձեռնարկումներում ձեռնարկողի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացման թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցումն իրենից ներկայացնում է «բաժնեմասնակցության մեթոդը»:

Կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում ոչ ընթացիկ ներդրումների հաշվառումը վարվում է 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում» առաջին կարգի հաշվի երկրորդ կարգի հաշիվներով (1411 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ դուստր ընկերություններում», 1412 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» և 1413 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ համատեղ ձեռնարկումներում»): Ներդրումների ձեռք բերման դեպքում (ներառյալ ձեռք բերման հետ կապված ծախսումները) տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումներ՝

ԴԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

ԿԲ 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտք անձնակազմի հետ»

251 «Դրամարկղ»

252 «Հաշվարկային հաշիվ»

311 «Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալ»

312 «Չվճարված կապիտալ»

532 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»

և այլն:

«Բաժնեմասնակցության մեթոդով» հաշվառելու դեպքում ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխության չափով տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

-փոփոխությունից եկամուտ առաջանալու դեպքում՝

ԴԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

ԿԲ 628 «Կապակցված կազմակերպությունների շահույթի բաժնեմասը՝ ներդրումները «բաժնեմասնակցության մեթոդով» հաշվառելիս»

-փոփոխությունից ծախս առաջանալու դեպքում՝

ԴԲ 727 «Կապակցված կազմակերպությունների վնասի բաժնեմասը՝ ներդրումները «բաժնեմասնակցության մեթոդով» հաշվառելիս»

ԿԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

Հայտարարված (ստացված) շահաբաժինների չափով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

ԴԲ 229 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտք հաշվեգրված եկամուտների գծով»

252 «Հաշվարկային հաշիվ»

և այլն

ԿԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

Եթե «բաժնեմասնակցության մեթոդը» կիրառելիս ներդրվող օբյեկտի վնասներում ներդրողի բաժինը հավասար է կամ գերազանցում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը, ապա ներդրողը, որպես կանոն, դադարում է հաշվետվություններում ներառել հետագա վնասների իր բաժինը: Ներդրումը հաշվետվությունում գրանցվում է գրոյական արժեքով: Լրացուցիչ կորուստներ նախատեսվում են այն չափով, որքանով որ ներդրողը ստանձնել է պարտավորություններ, կամ ներդրվող կազմակերպության անունից վճարումներ է իրականացրել վերջինիս պարտավորությունները մարելու համար, որոնք երաշխավորել կամ այլ կերպ ստանձնել է ներդրողը: Եթե ներդրվող կազմակերպությունը հետագայում շահույթ է ստանում, ապա ներդրողը վերսկսում է շահույթի իր բաժինը արտացոլել միայն այն պահից, երբ այն հավասարվում է չճանաչված զուտ վնասի բաժնին:

Երբ ասոցիացված կազմակերպությունները գործում են երկարաժամկետ սահմանափակումների պայմաններում, որոնք զգալիորեն նվազեցնում են նրա՝ ներդրողին միջոցներ փոխանցելու հնարավորությունը, ինչպես նաև երբ ներդրումը ձեռք

է բերվում և պահվում բացառապես մոտ ապագայում օտարելու նպատակով, ապա ներդրումները հաշվառվում են ինքնարժեքի մեթոդով: Երկրորդ դեպքում ներդրումը դասակարգվում է որպես նաև ընթացիկ:

Երբ ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է՝ աճը վերագնահատման փուլում անմիջականորեն պետք է վերագրվի սեփական կապիտալին: Սակայն, եթե այդ աճը վերականգնում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը՝ այն պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր որպես ծախս:

Այս դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

ԳԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

-երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին

ԿԲ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»

-երբ վերագրվում է եկամտին (այն չափով, որքանով վերականգնում է նախորդ վերագնահատվածներից նախապես ծախս ճանաչված նվազումը)

ԿԲ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»

Երբ ներդրման հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է՝ նվազումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս: Սակայն վերագնահատման հետևանքով առաջացած նվազումը պետք է անմիջականորեն հանվի համապատասխան ակտիվի նախորդ վերագնահատումներից առաջացած աճից այն չափով, որ նվազումը չգերազանցի նույն ակտիվի հետ կապված վերագնահատումից առաջացած աճը:

Այս դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

ԳԲ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ» (երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին)

ԳԲ 717 «Գործառնական այլ ծախսեր» (երբ վերագրվում է ծախսերին (այն չափով, որքանով վերականգնում է նախորդ վերագնահատվածներից նախապես եկամուտ ճանաչված աճը))

ԿԲ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

Երբ կապակցված կողմերում ոչ ընթացիկ ներդրումները վերադասակարգվում են ընթացիկի, ապա տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

ԴԲ 241 «Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ»

ԿՐ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

իսկ երբ չկապակցված կողմերում ոչ ընթացիկ ներդրումներն են վերադասակարգվում, ապա՝

ԴԲ 142 «Այլ ոչ ընթացիկ ներդրումներ»

ԿՐ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

Ոչ ընթացիկ ներդրումների վաճառքի (օտարման) դեպքում դուրս է գրվում հաշվեկշռային արժեքը՝

ԴԲ 722 «Ֆինանսական ներդրումների վաճառքի (օտարման) ծախսեր»

ԿՐ 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում»

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում ներդրումների հաշվառման մեթոդներն էականորեն տարբերվում են միմյանցից, ինչպես նաև դրանց գծով առանձին բացահայտումներ են պահանջվում ազգային ստանդարտներով, ապա խորհուրդ է տրվում կազմակերպություններին 141 «Ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում» հաշվով վարել «բաժնեմասնակցության մեթոդով» հաշվառվող ներդրումները, իսկ ինքնարժեքով և վերազնահատված արժեքով հաշվառվող կապակցված կողմերի կանոնադրական կապիտալում ոչ ընթացիկ ներդրումների գծով բացել նոր առաջին կարգի հաշիվ՝ օգտագործելով 14 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ» խմբի առաջին կարգի հաշիվների ազատ ծածկագրերը:

Թաթուլ Մովսիսյան
«Էկոնոմիկա և իրավունք» 12.1999