



<i>Համարը</i> N 216	<i>Տեսակը</i> Հիմնական
<i>Տիպը</i> Հրաման	<i>Կարգավիճակը</i> Գործում է
<i>Սկզբնաղբյուրը</i> ՀՀԳՏ 2001.08.01/14(77) Հոդ.96	<i>Ընդունման վայրը</i> Երևան
<i>Ընդունող մարմինը</i> Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարար	<i>Ընդունման ամսաթիվը</i> 21.06.2001
<i>Ստորագրող մարմինը</i> Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարար	<i>Ստորագրման ամսաթիվը</i> 21.06.2001
<i>Վավերացնող մարմինը</i>	<i>Վավերացման ամսաթիվը</i>
<i>Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը</i> 11.08.2001	<i>Ուժը կորցնելու ամսաթիվը</i>

ՀՀ ՖԻՆԱՆՍՆԵՐԻ ԵՎ ԷԿՈՆՈՄԻԿԱՅԻ ՆԱԽԱՐԱՐԻ ՀՐԱՄԱՆԸ ՀՀ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑՆԵՐԸ ՀԱՍՏԱՏԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՖԻՆԱՆՍՆԵՐԻ ԵՎ ԷԿՈՆՈՄԻԿԱՅԻ ՆԱԽԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

Հ Ր Ա Մ Ա Ն

21 հունիսի 2001 թ.
ք. Երևան

N 216

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑՆԵՐԸ ՀԱՍՏԱՏԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ

Հիմք ընդունելով «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 4 հոդվածը, և Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների ներդրման գործընթացին օժանդակելու նպատակով

Հրամայում եմ՝

1. Հաստատել Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ներքոնշյալ ստանդարտների համառոտ ուղեցույցները՝
 - ՀՀՀՀՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ»,
 - ՀՀՀՀՄ 26 «Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվապահական հաշվառումն ու հաշվետվությունը»,
 - ՀՀՀՀՄ 27 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և դուստր ընկերություններում ներդրումների հաշվառում»,
 - ՀՀՀՀՄ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում»,
 - ՀՀՀՀՄ 29 «Ֆինանսական հաշվետվությունները գերադաճային տնտեսություններում»,
 - ՀՀՀՀՄ 30 «Բանկերի և նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունների ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումներ»,
 - ՀՀՀՀՄ 31 «Համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում»,
 - ՀՀՀՀՄ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումը և ներկայացումը»,
 - ՀՀՀՀՄ 33 «Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ»,
 - ՀՀՀՀՄ 34 «Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ»,
 - ՀՀՀՀՄ 35 «Ընդհատվող գործառնություններ»,

- ՀՀՀՀՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում»,
- ՀՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»,
- ՀՀՀՀՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ»,
- ՀՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»,
- ՀՀՀՀՄ 40 «Ներդրումային գույք»:

2. Սահմանել, որ սույն հրամանով հաստատված համառոտ ուղեցույցները տարածվում են Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 1998 թվականի նոյեմբերի 26-ի «Հաշվապահական հաշվառման համակարգի բարեփոխումների մասին» N 740 որոշմամբ (ներառյալ հետագա փոփոխությունները և լրացումները) սահմանված կազմակերպությունների վրա:

3. Սահմանել, որ Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները գերակայում են սույն հրամանով հաստատված համառոտ ուղեցույցների նկատմամբ:

Նախարար՝

Վ. Խաչատրյան

ՀՀՀՀՄ 19 «ԱՇԽԱՏԱՍԿԻՑՆԵՐԻ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 19-ի նպատակն է սահմանել աշխատակիցների հատուցումների հաշվառման մոտեցումները և դրանց հետ կապված բացահայտման պահանջները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

2.1. ՀՀՀՀՄ 19-ը կիրառվում է աշխատակիցներին տրվող բոլոր տիպի հատուցումների նկատմամբ՝ անկախ այն հանգամանքից, թե դրանք տրվում են՝

- ա) օրենսդրության պահանջով (օրինակ՝ աշխատակիցների թվի կամ հաստիքների կրճատման դեպքում օրենքով կարող է պահանջվել արձակման նպաստի վճարում),
- բ) կազմակերպության և առանձին աշխատակիցների, աշխատակիցների խմբերի կամ նրանց ներկայացուցիչների միջև կնքված պայմանագրերի համաձայն, թե
- գ) համաձայն ձևավորված պրակտիկայի, որն առաջացնում է կառուցողական պարտականություն:

2.2. ՀՀՀՀՄ 19-ի համաձայն՝ աշխատակիցների հատուցումները ներառում են՝

ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, աշխատավարձերը, սոցիալական ապահովության մասհանումները (վճարները), վճարովի տարեկան արձակուրդները, հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները, շահույթի բաշխումները և պագևավճարները (եթե դրանք ենթակա են վճարման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում), ինչպես նաև ոչ դրամային հատուցումները (օրինակ՝ բուժսպասարկում, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովում, անվճար կամ մասնակի վճարումով սպորտընկերության կամ ծառայությունների տրամադրում) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար,

բ) հետաշխատանքային հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված այլ հատուցումները, հետաշխատանքային բուժսպասարկումը և կյանքի ապահովագրությունը,

գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները, ներառյալ երկարամյա ծառայության համար արձակուրդը կամ գիտական աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը, հորեյանական կամ երկարամյա ծառայության համար այլ հատուցումները, երկարատև անաշխատունակության նպաստները, ինչպես նաև շահույթի բաշխումները, պարգևավճարները և հետաձգված փոխհատուցումները, եթե դրանք ոչ ամբողջությամբ են ենթակա վճարման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում,

դ) ազատման (արձակման) նպաստները, և

ե) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումները (օրինակ՝ օպցիոնները, որոնք աշխատակիցներին իրավունք են տալիս ձեռք բերել կազմակերպության բաժնետոմսերը դրանց իրական արժեքից ցածր գումարով):

¹ ՀՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտում կառուցողական պարտականությունը սահմանվում է որպես այնպիսի պարտականություն, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, որտեղ կազմակերպությունը անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ ցույց է տվել այլ կողմերին, որ ստանձնելու է որոշակի պարտականություններ, և, որպես արդյունք, կազմակերպությունը այդ կողմերից մի մասի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ նա կատարելու է նշված պարտականությունները: Կառուցողական պարտականության մարումից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք կազմակերպությունը չունի:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

ԱՇԽԱՏԱԿԻՑՆԵՐԻ ԿԱՐՃԱԺԱՄԿԵՏ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ

3.1. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները այն հատուցումներն են (բացի ազատման նպաստներից և սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումներից), որոնք ամբողջությամբ ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցում են համապատասխան ծառայությունը: Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները ներառում են՝

- ա) աշխատավարձերը և սոցիալական ապահովության վճարները,
- բ) կարճաժամկետ փոխհատուցելի բացակայությունները (ինչպիսիք են, օրինակ, 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 աշխատանքային ծառայությունը,
- գ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը, և
- դ) ոչ դրամային հատուցումները (օրինակ՝ բուժսպասարկում, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովում, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում) ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող աշխատակիցների համար:

3.2. Երբ աշխատակիցը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությանը մատուցել է ծառայություն, աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների չգեղչված գումարը, որոնք ակնկալվում է վճարել այդ ծառայության դիմաց, պետք է ճանաչվի՝

- ա) որպես պարտավորություն՝ արդեն վճարված գումարները հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարված գումարը գերազանցում է հատուցումների չգեղչված գումարը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ՝ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի, օրինակ, ապագա վճարումների կրճատման կամ դրամական միջոցների վերադարձի, և
- բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ՀՀՀՀՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի (օրինակ՝ պաշարների, հիմնական միջոցների) արժեքի մեջ:

3.3. Փոխհատուցելի բացակայությունների ձևով աշխատակիցների հատուցումների գծով ակնկալվող ծախսումները պետք է ճանաչվեն հետևյալ կերպ՝

- ա) կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների² դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ աշխատակիցները ծառայություն են մատուցում, որն ավելացնում է իրենց իրավունքները ապագա փոխհատուցելի բացակայությունների նկատմամբ, և
- բ) չկուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների դեպքում՝ այն ժամանակ, երբ բացակայությունը տեղի է ունենում (օրինակ՝ հղիության, ծննդաբերության և երեխայի՝ մինչև որոշակի տարիք հասնելը լրիվ կամ մասնակի վճարմամբ արձակուրդները):

3.4. Կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունների գծով ակնկալվող ծախսումները պետք է չափվեն այն լրացուցիչ գումարի մեծությամբ, որը կազմակերպությունն ակնկալում է վճարել որպես հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ կուտակված չօգտագործված իրավունքների արդյունք:

3.5. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի շահույթի բաշխումների և պարգևավճարների վճարման ակնկալվող ծախսումները միայն այն ժամանակ, երբ՝

- ա) կազմակերպությունն ունի այդպիսի վճարումներ կատարելու ներկա իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և
 - բ) պարտականությունը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:
- Ներկա պարտականություն գոյություն ունի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ոչ մի իրատեսական հնարավորություն չունի վճարում չկատարելու:

3.6. Շահույթի բաշխումներ կատարելու և պարգևավճարներ վճարելու պարտականությունն առաջանում է աշխատակցի ծառայությունից, այլ ոչ թե կազմակերպության սեփականատերերի հետ գործարքներից: Հետևաբար, կազմակերպությունը շահույթի բաշխումները կամ պարգևավճարների վճարումները ճանաչում է ոչ թե որպես գուտ շահույթի բաշխում, այլ որպես ծախսում:

3.7. Հաճախ կազմակերպությունը չի ունենում շահույթի բաշխումներ կատարելու կամ պարգևավճարներ վճարելու իրավական (օրենսդրության կամ պայմանագրի մեջ ամրագրված) պարտականություն: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունում կարող է գոյություն ունենալ շահույթի բաշխումներ կատարելու կամ պարգևավճարներ վճարելու պրակտիկա, որն էլ կարող է նշանակել, որ կազմակերպությունը ունի կառուցողական պարտականություն, եթե դրանցից խուսափելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք չկա: Կառուցողական պարտականության չափումը պետք է արտացոլի այն բանի հնարավորությունը, որ որոշ աշխատակիցներ կարող են լքել կազմակերպությունը առանց պարգևավճարները կամ շահույթի բաշխումները ստանալու:

3.8. Շահույթի բաշխումներ կատարելու և պարգևավճարներ վճարելու պարտականությունը պետք է ճանաչվի, եթե

դրա գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն գնահատել շահույթի բաշխման կամ պարզավճարների պլանների համաձայն իր իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

ա) շահույթի բաշխումներ կատարելու և պարզավճարներ վճարելու վերաբերյալ ծրագրի (որոշման) ֆորմալ պայմանները պարունակում են հատուցման գումարի որոշման բանաձևը,

բ) կազմակերպությունը որոշում է վճարվելիք գումարները մինչև ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար հաստատելը, կամ

գ) անցյալ փորձը տրամադրում է հստակ վկայություն կազմակերպության կառուցողական պարտականության գումարի վերաբերյալ:

² Կուտակվող փոխհատուցելի բացակայությունները նրանք են, որոնք փոխադրվում են հետագա ժամանակաշրջաններ և կարող են օգտագործվել այդ ժամանակաշրջաններում, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի իրավունքները ամբողջությամբ չեն օգտագործվել, օրինակ՝ տարեկան վճարովի արձակուրդները:

ՀԵՏԱՇԽԱՏԱՆՔԱՅԻՆ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ

3.9. Հետաշխատանքային հատուցումները այն հատուցումներն են (բացի ազատման նպաստներից և սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումներից), որոնք ենթակա են վճարման աշխատանքային գործունեությունն ավարտելուց հետո: Հետաշխատանքային հատուցումները ներառում են, օրինակ, կենսաթոշակի անցնելու հետ կապված հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, այլ հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են, օրինակ, հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը կամ հետաշխատանքային բուժսպասարկումը:

3.10. Այն ֆորմալ և ոչ ֆորմալ համաձայնությունները, որոնց համաձայն կազմակերպությունը տրամադրում է հետաշխատանքային հատուցումներ, կոչվում են հետաշխատանքային հատուցումների պլաններ: Բոլոր այդպիսի համաձայնությունների նկատմամբ կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՀՀՄ 19-ը՝ անկախ այն բանից՝ դրանք նախատեսում են առանձին միավորի ստեղծում՝ մասհանումներ ստանալու և հատուցումներ վճարելու համար, թե ոչ:

3.11. Մեկից ավելի գործատուների պլանները սահմանված մասհանումներով պլաններ (տես կետ 3.15) կամ սահմանված հատուցումներով պլաններ են (տես կետ 3.18), որոնք՝

ա) միավորում են ընդհանուր հսկողության տակ չգտնվող տարբեր կազմակերպությունների կողմից հատկացված ակտիվները, և

բ) օգտագործում են նշված ակտիվները մեկից ավելի կազմակերպությունների աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար՝ այնպիսի հիմունքով, որ հատկացումների (մասհանումների) և հատուցումների մակարդակները որոշվում են առանց հաշվի առնելու, թե որ կազմակերպությունում են աշխատում համապատասխան աշխատակիցները:

Այն դեպքերում, երբ մեկից ավելի գործատուների պլանն իրենից ներկայացնում է սահմանված հատուցումների պլան, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի սահմանված հատուցումների գծով պարտականության, պլանի ակտիվների և պլանի հետ կապված ծախսումների իր համամասնական բաժինը ճիշտ այնպես, ինչպես ցանկացած այլ սահմանված հատուցումների պլանի դեպքում: Երբ առկա տեղեկությունը բավարար չէ, որպեսզի իրենից սահմանված հատուցումների պլան ներկայացնող՝ մեկից ավելի գործատուների պլանի նկատմամբ կիրառվի սահմանված հատուցումների պլանի համար օգտագործվող հաշվառման մեթոդը, կազմակերպությունը պետք է պլանի հաշվառումը իրականացնի այնպես, ինչպես եթե այն լինեք սահմանված մասհանումների պլան:

3.12. Կազմակերպությունը պետական պլանը պետք է հաշվառի ճիշտ այնպես, ինչպես հաշվառում է մեկից ավելի գործատուների պլանը:

3.13. Կազմակերպությունը կարող է վճարել ապահովագրական վճարներ՝ հետաշխատանքային հատուցումների պլանը ֆինանսավորելու նպատակով: Կազմակերպությունը պետք է այդպիսի պլանը դիտի որպես սահմանված մասհանումների պլան, բացի այն դեպքերից, երբ կազմակերպությունն ունի (կամ ուղղակիորեն, կամ անուղղակիորեն՝ պլանի միջոցով) իրավական կամ կառուցողական պարտականություն՝

ա) վճարելու աշխատակիցների հատուցումներ ուղղակիորեն, երբ դրանք ենթակա են վճարման, կամ

բ) վճարելու լրացուցիչ մասհանումներ, եթե ապահովագրողը չի վճարում ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող բոլոր ապագա հատուցումները:

Եթե կազմակերպությունը պահպանում է այդպիսի իրավական կամ կառուցողական պարտականություն, ապա պլանը պետք է դիտվի որպես սահմանված հատուցումների պլան:

3.14. Հետաշխատանքային հատուցումների պլանները դասակարգվում են կամ որպես սահմանված մասհանումների պլաններ, կամ որպես սահմանված հատուցումների պլաններ՝ կախված պլանի տնտեսական բովանդակությունից:

ՄԱՀՄԱՆՎԱԾ ՄԱՍՀԱՆՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

3.15. Ըստ սահմանված մասհանումների պլանի՝

ա) կազմակերպության իրավական կամ կառուցողական պարտականությունը սահմանափակվում է այն գումարով,

որը նա համաձայնել է հատկացնել (մասհանել) հիմնադրամին: Այդպիսով՝ աշխատակցի կողմից ստացվող հետաշխատանքային հատուցումների գումարը որոշվում է կազմակերպության կողմից հետաշխատանքային հատուցումների պլանին կամ ապահովագրական կազմակերպությանը վճարված մասհանումների գումարով՝ այդ մասհանումներից առաջացող ներդրումների հատույցի հետ միասին, և

բ) որպես հետևանք, ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից քիչ) և ներդրումային ռիսկը (որ ներդրված ակտիվները բավարար չեն լինի ակնկալվող հատուցումները ապահովելու համար) ընկնում են աշխատակցի վրա:

3.16. Երբ աշխատակիցը ժամանակաշրջանի ընթացքում ծառայություն է մատուցում կազմակերպությանը, կազմակերպությունը այդ ծառայության դիմաց սահմանված մասհանումների պլանին վճարվելիք մասհանումը պետք է ճանաչի՝

ա) որպես պարտավորություն՝ արդեն վճարված մասհանումները հանելուց հետո: Եթե արդեն վճարված մասհանումը գերազանցում է մինչև հաշվետու ամսաթիվը ծառայության դիմաց վճարվելիք մասհանումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ տարբերությունը որպես ակտիվ՝ այն չափով, որով կանխավճարը կհանգեցնի, օրինակ, ապագա վճարումների կրճատման կամ դրամական միջոցների վերադարձի, և

բ) որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այլ ՀՀՀՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում է հատուցումների գումարը ներառել մեկ այլ ակտիվի (օրինակ՝ պաշարների, հիմնական միջոցների) արժեքի մեջ:

3.17. Այն դեպքերում, երբ սահմանված մասհանումների պլանին մասհանումները ոչ ամբողջությամբ են ենթակա վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը, դրանք պետք է զեղչվեն: Օգտագործվող զեղչման դրույքը պետք է հիմնված լինի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ բարձրորակ կորպորատիվ պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերության հիման վրա: Եթե այդպիսի պարտատոմսերի համար չկա զարգացած շուկա, ապա պետք է օգտագործվի պետական պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը (հաշվետու ամսաթվի դրությամբ):

ՍԱՀՄԱՆՎԱԾ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

3.18. Ըստ սահմանված հատուցումների պլանի՝

ա) կազմակերպությունը պարտականություն ունի տրամադրել համաձայնեցված հատուցումներ ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատող և նախկին աշխատակիցներին, և

բ) ակտուարային ռիսկը (որ հատուցումները կլինեն ակնկալվածից շատ) և ներդրումային ռիսկը, ըստ էության, ընկնում են կազմակերպության վրա: Եթե ակտուարային կամ ներդրումային փորձի (փաստի) տվյալները ակնկալվածից ավելի վատ են, ապա կազմակերպության պարտականությունը կարող է աճել:

3.19. Սահմանված հատուցումների պլանների գծով հետաշխատանքային հատուցումները վճարելու նպատակով օգտագործել իր սեփական ակտիվները՝ առանց դրանք որևէ կերպ իր այլ ակտիվներից տարանջատելու, այդ նպատակով ստեղծել առանձին միավոր և դրան պարբերաբար կատարել մասհանումներ, կամ էլ միավորվել մի քանի այլ գործատուների հետ՝ ստեղծելով առանձին միավոր կամ միանալով արդեն ստեղծված միավորին:

3.20. Սահմանված հատուցումների պլանների հաշվառումը ներառում է հետևյալ քայլերը.

ա) ակտուարային մեթոդների օգտագործումը՝ արժանահավատորեն գնահատելու համար այն հատուցման գումարը, որը վաստակել են աշխատակիցները ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում իրենց ծառայության դիմաց: Սա կազմակերպությունից պահանջում է որոշել, թե ինչ չափի հատուցումներ են վերագրելի ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններին և անել գնահատումներ (ակտուարային ենթադրություններ) ժողովրդագրական փոփոխականների (օրինակ՝ անձնակազմի հոսունությունը և մահացությունը) և ֆինանսական փոփոխականների (օրինակ՝ աշխատավարձերի և առողջապահական ծախսումների ապագա աճը) վերաբերյալ, որոնք ազդեցություն կունենան հատուցման գծով ծախսումների վրա,

բ) այդ հատուցման զեղչումը՝ որոշելու համար սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը³ և ընթացիկ ծառայության արժեքը⁴,

գ) պլանի ակտիվների⁵ իրական արժեքի որոշումը,

դ) ակտուարային շահույթների և վնասների⁶ ընդհանուր գումարի, ինչպես նաև ակտուարային շահույթների և վնասների այն գումարի որոշումը, որը ենթակա է ճանաչման,

ե) պլանների ներդրման կամ փոփոխության դեպքում՝ արդյունքում առաջացող անցյալ ծառայության արժեքի աճի⁷ որոշումը, և

զ) պլանի կրճատման կամ մարման դեպքում՝ արդյունքում առաջացող շահույթի կամ վնասի որոշումը (տես կետ 3.36):

Կազմակերպությունը պետք է սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և պլանի ակտիվների իրական արժեքը որոշի բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարներն էականորեն չտարբերվեն այն գումարներից, որոնք կորոշվեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ:

Այն դեպքերում, երբ կազմակերպությունն ունի մեկից ավելի սահմանված հատուցումների պլաններ, այն պետք է

յուրաքանչյուր էական պլանի նկատմամբ այս ընթացակարգերը կիրառի առանձին:

Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջինացված ցուցանիշերը և կրճատ հաշվարկները կարող են ապահովել ՀՀՀՀՄ 19-ով նախատեսված մանրամասն հաշվարկների արժանահավաստ մոտավորեցումներ:

3.21. Գումարը, որը ճանաչվում է որպես սահմանված հատուցումների գծով պարտավորություն, պետք է իրենից ներկայացնի հետևյալ մեծությունների գուտ հանրագումարը.

- ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ,
- բ) գումարած դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթները (հանած ակտուարային վնասները)՝ տես կետեր 3.32 և 3.33,

գ) հանած դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճը (տես կետեր 3.34 և 3.35),

դ) հանած հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը (եթե այդպիսիք կան), որոնք ուղղակիորեն նախատեսված են պարտականությունները մարելու համար:

3.22. Նախորդ կետի համաձայն հաշվարկվող գումարը կարող է լինել բացասական (ակտիվ): Կազմակերպությունը պետք է առաջացող ակտիվը չափի հետևյալ մեծություններից նվազագույնով.

- ա) այդ գումարից, և
- բ) ստորև բերվածների գուտ հանրագումարից.

I. չճանաչված ակտուարային վնասների և անցյալ ծառայության արժեքի աճի (տես կետեր 3.32-3.35), և

II. պլանից միջոցների վերադարձումների կամ պլանին ապագա մասհանումների նվազեցումների ձևով առկա ցանկացած տնտեսական օգուտների ներկա արժեքի, ընդ որում որպես զեղչման դրույք պետք է օգտագործվի նույն դրույքը, որը կիրառվում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները զեղչելու համար (տես կետ 3.28):

3.23. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստորև ներկայացված մեծությունների գուտ հանրագումարը որպես ծախս կամ (հաշվի առնելով նախորդ կետի սահմանափակումը) եկամուտ, բացառությամբ դրա այն մասի, որը այլ ՀՀՀՀՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում է ներառել որևէ ակտիվի արժեքի մեջ.

ա) ընթացիկ ծառայության արժեքը,

բ) տոկոսների արժեքը⁸,

գ) պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը⁹,

դ) ակտուարային շահույթները և վնասները՝ այն չափով, որով դրանք ճանաչվում են (տես կետեր 3.32 և 3.33),

ե) անցյալ ծառայության արժեքի աճը՝ այն չափով, որով այն ճանաչվում է (տես կետեր 3.34 և 3.35), և

զ) պլանի ցանկացած կրճատման կամ մարման ազդեցությունը (տես կետ 3.36):

3.24. Հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը և համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը չափելու համար անհրաժեշտ է՝

ա) կիրառել ակտուարային գնահատման մեթոդը (տես կետ 3.25),

բ) վերագրել հատուցումը ծառայության ժամանակաշրջաններին (տես կետ 3.26), և

գ) կատարել ակտուարային ենթադրություններ (տես կետեր 3.27-3.30):

3.25. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի «նախատեսված հատուցման միավորի մեթոդը»՝ որոշելու համար իր սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքն ու համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը և, որտեղ կիրառելի է, անցյալ ծառայության արժեքի աճը:

3.26. Սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքն ու համապատասխան ընթացիկ ծառայության արժեքը և, որտեղ կիրառելի է, անցյալ ծառայության արժեքի աճը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է հատուցումը վերագրի ծառայության ժամանակաշրջաններին՝ ըստ պլանի հատուցումների բանաձևի: Այնուամենայնիվ, եթե ավելի ուշ տարիներին աշխատակցի ծառայությունը կհանգեցնի հատուցումների էապես ավելի բարձր մակարդակի, քան ավելի վաղ տարիներին, ապա կազմակերպությունը հատուցումները պետք է վերագրի (բաշխի) գծային (հավասարաչափ) հիմունքով՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ համաձայն պլանի աշխատակցի կողմից ծառայությունն առաջին անգամ հանգեցրել է հատուցումների առաջացմանն ըստ պլանի (անկախ այն բանից, թե արդյոք հատուցումները կախված են հետագա ծառայությունից, թե ոչ), մինչև այն ամսաթիվը, երբ աշխատակցի կողմից հետագա ծառայությունն ըստ պլանի չի հանգեցնում հետագա հատուցումների էական գումարի, բացառությամբ աշխատավարձի հետագա ավելացումների:

3.27. Ակտուարային ենթադրություններն այն փոփոխականների լավագույն գնահատականներն են, որոնք որոշելու են հետաշխատանքային հատուցումներ տրամադրելու վերջնական ծախսումները: Ակտուարային ենթադրությունները պետք է լինեն անաչառ և փոխադարձ համադրելի: Ակտուարային ենթադրությունները ներառում են՝

ա) ժողովրդագրական ենթադրություններ՝ հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող ներկա և նախկին աշխատակիցների (և նրանց խնամարկյալների) ապագա բնութագրերի վերաբերյալ: Ժողովրդագրական ենթադրություններն առնչվում են այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են՝

I. մահացությունը՝ աշխատանքի ընթացքում և դրանից հետո,

II. անձնակազմի հոսունության, հաշմանդամության և վաղաժամկետ թոշակի անցնելու ցուցանիշերը,

III. պլանի այն անդամների տոկոսը, որոնք ունեն հատուցումներ ստանալու իրավունք ունեցող խնամարկյալներ, և

IV. բժշկական ապահովման պլանների օգտագործման (պահանջների ներկայացման) մակարդակը,

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

- I. գեղջման դրույքը,
- II. աշխատավարձերի և հատուցումների ապագա մակարդակները,
- III. բուժսպասարկման հատուցումների դեպքում՝ ապագա բուժսպասարկման ծախսումները, ներառյալ, երբ դրանք էական են, պահանջների վարչարարության (կառավարման) և հատուցումների վճարման ծախսումները, և
- IV. պլանի ակտիվների ակնկալվող հատույցադրույքը:

Ֆինանսական ենթադրությունները պետք է հիմնված լինեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ շուկայական կանխատեսումների վրա՝ այն ժամանակաշրջանի համար, որի ընթացքում պետք է մարվեն պարտականությունները:

3.28. Դրույքը, որն օգտագործվում է հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները գեղջելու համար, պետք է որոշվի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ բարձրորակ կորպորատիվ պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերության հիման վրա: Եթե այդպիսի պարտատոմսերի համար չկա զարգացած շուկա, ապա պետք է օգտագործվի պետական պարտատոմսերի շուկայական եկամտաբերությունը: Կորպորատիվ կամ պետական պարտատոմսերի արժույթը և պայմանները պետք է համապատասխանեն հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունների արժույթին և կանխատեսվող պայմաններին:

3.29. Հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները պետք է չափվեն այնպիսի հիմունքով, որն արտացոլում է՝

- ա) աշխատավարձերի գնահատված ապագա ավելացումները,
- բ) հատուցումները, որոնք արտահայտված են պլանի պայմաններում (կամ որոնք առաջանում են կառուցողական պարտականությունից, որը դուրս է այդ պայմանների շրջանակից), և

գ) պետական հատուցումների մակարդակի գնահատված ապագա փոփոխությունները, որոնք ազդում են սահմանված հատուցումների պլանի համաձայն վճարվելիք հատուցումների վրա այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

- I. այդ փոփոխություններն ուժի մեջ են մտել մինչև հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթիվը, կամ
- II. անցյալի փորձը կամ այլ արժանահավատ վկայություն ցույց է տալիս, որ պետական հատուցումները փոփոխվելու են ինչ-որ կանխատեսելի ձևով, օրինակ՝ գների ընդհանուր մակարդակի կամ աշխատավարձի ընդհանուր մակարդակի ապագա փոփոխություններին համապատասխան:

3.30. Բժշկական ապահովության ծախսումների վերաբերյալ ենթադրությունները պետք է հաշվի առնեն բուժսպասարկման ծախսումների ապագա փոփոխությունները՝ կապված ինչպես տղաձի, այնպես էլ բժշկական ապահովության ծախսումների յուրահատուկ փոփոխությունների հետ:

3.31. Ակտուարային շահույթները և վնասները ներառում են ինչպես փորձի վրա հիմնված ճշգրտումները (նախկին ակտուարային ենթադրությունների և փաստացի տեղի ունեցածների միջև տարբերությունների հետևանքները), այնպես էլ ակտուարային ենթադրություններում փոփոխությունների հետևանքները: Ակտուարային շահույթներ և վնասներ կարող են առաջանալ կամ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի, կամ համապատասխան պլանի ակտիվների իրական արժեքի ավելացումներից կամ նվազումներից: Ակտուարային շահույթների կամ վնասների պատճառ են համարվում, օրինակ՝

ա) անձնակազմի հոսունության, վաղաժամկետ թողնակի անցնելու կամ մահացության, աշխատավարձերի, հատուցումների (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմաններով նախատեսվում է հատուցումների տղաձով պայմանավորված բարձրացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսումների ավելացումների անսպասելի բարձր կամ ցածր մակարդակը,

բ) անձնակազմի հոսունության, վաղաժամկետ թողնակի անցնելու կամ մահացության, աշխատավարձերի, հատուցումների (եթե պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմաններով նախատեսվում է հատուցումների տղաձով պայմանավորված բարձրացումներ) կամ բուժսպասարկման ծախսումների գնահատականներում փոփոխությունների ազդեցությունը,

- գ) գեղջման դրույքի փոփոխությունների ազդեցությունը, և
- դ) պլանի ակտիվների գծով փաստացի հատույցի և ակնկալվող հատույցի միջև տարբերությունները:

3.32. Ակտուարային շահույթների և վնասների մի մասը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կուտակված չճանաչված ակտուարային գուտ շահույթները և վնասները գերազանցում են ստորև բերված մեծություններից առավելագույնը.

ա) այդ ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի 10 տոկոսը (մինչև պլանի ակտիվների հանելը), և

բ) այդ ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքի 10 տոկոսը:

Այս սահմանները պետք է հաշվարկվեն և կիրառվեն յուրաքանչյուր սահմանված հատուցումների պլանի համար առանձին:

3.33. Յուրաքանչյուր սահմանված հատուցումների պլանի համար ակտուարային շահույթների և վնասների այն մասը, որը ենթակա է ճանաչման, իրենից ներկայացնում է նախորդ կետի համաձայն որոշված գերազանցումը՝ բաժանված պլանում մասնակցող աշխատակիցների մինչև թողնակի անցնելը մնացած ծառայության ակնկալվող միջին տևողության վրա: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է ընդունել այլ սխտեմատիկ մեթոդ, որը հանգեցնում է ակտուարային շահույթների և վնասների արագացված ճանաչմանը՝ պայմանով, որ նույն հիմունքն է կիրառվում և շահույթների, և վնասների նկատմամբ, և այդ հիմունքը հետևողականորեն կիրառվում է ժամանակաշրջանից

Ժամանակաշրջան: Կազմակերպությունը կարող է վերը նշված սիստեմատիկ մեթոդները կիրառել ակտուարային շահույթների և վնասների նկատմամբ նույնիսկ այն դեպքում, երբ դրանք չեն գերազանցում նախորդ կետում նշված սահմանված սահմանները:

3.34. Անցյալ ծառայության արժեքի աճը իրենից ներկայացնում է նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճը, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նոր հետաշխատանքային հատուցումների կամ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների ներդրումից կամ գոյություն ունեցողներում փոփոխություններից: Անցյալ ծառայության արժեքի աճը կարող է լինել դրական (երբ ներդրվում են նոր հատուցումներ կամ ավելացվում գոյություն ունեցողները) կամ բացասական (երբ նվազեցվում են գոյություն ունեցող հատուցումները):

3.35. Անցյալ ծառայության արժեքի աճը պետք է ճանաչի որպես ծախս գծային հիմունքով՝ մինչև հատուցումների երաշխավորված դառնալը մնացած միջին ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այն չափով, որով հատուցումներն արդեն իսկ երաշխավորված են սահմանված հատուցումների պլանը գործողության մեջ դնելուց կամ դրանում փոփոխություններ կատարելուց անմիջապես հետո, կազմակերպությունը պետք է անցյալ ծառայության արժեքի աճը ճանաչի անմիջապես:

3.36. Սահմանված հատուցումների պլանի կրճատումից կամ մարումից առաջացող շահույթները կամ վնասները պետք է ճանաչվեն կրճատումը կամ մարումը իրականացնելու պահին: Կրճատումից կամ մարումից առաջացող շահույթը կամ վնասը պետք է ներառի՝

- ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի փոփոխությունները,
- բ) պլանի ակտիվների իրական արժեքի փոփոխությունները, և
- գ) համապատասխան ակտուարային շահույթներն ու վնասները և անցյալ ծառայության արժեքի աճը, որոնք նախկինում չեն ճանաչվել:

Մինչև կրճատման կամ մարման ազդեցությունը որոշելը, կազմակերպությունը պետք է վերաչափի պարտականությունը (և համապատասխան պլանի ակտիվները, եթե այդպիսիք կան)՝ օգտագործելով ընթացիկ ակտուարային ենթադրություններ:

3.37. Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտավորության գումարը որոշելիս պլանի ակտիվների իրական արժեքը հանվում է: Եթե չկա շուկայական գին, պլանի ակտիվների իրական արժեքը գնահատվում է, օրինակ, ակնկալվող ապագա դրամական միջոցների հոսքերը զեղչելու միջոցով՝ օգտագործելով զեղչման այնպիսի դրույք, որն արտացոլում է ինչպես պլանի ակտիվների հետ կապված ռիսկերը, այնպես էլ այդ ակտիվների մարման կամ ակնկալվող օտարման ժամկետը (կամ, եթե դրանք մարման ժամկետ չունեն, ապա մինչև համապատասխան պարտականության կատարումը ընկած ակնկալվող ժամանակաշրջանը): Պլանի ակտիվների մեջ չեն ներառվում չվճարված մասհանումները, որոնք հաշվետու կազմակերպության կողմից ենթակա են վճարման հիմնադրամին, ինչպես նաև կազմակերպության կողմից թողարկված և հիմնադրամի կողմից պահվող չփոխանցելի ֆինանսական գործիքները: Եթե պլանի ակտիվները ներառում են ապահովագրական պոլիսներ, որոնք գումարով և ժամկետներով ճշգրտորեն համապատասխանում են պլանի համաձայն վճարվելիք բոլոր հատուցումներին կամ դրանց մի մասին, ապա պլանի իրավունքները ըստ այդ պոլիսների չափվում են նույն այն գումարներով, ինչ որ համապատասխան պարտականությունները:

3.38. Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվող բաղադրիչներից մեկն է: Պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցի և փաստացի հատույցի միջև տարբերությունն իրենից ներկայացնում է ակտուարային շահույթ կամ վնաս:

³ Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը ակնկալվող ապագա այն վճարումների (առանց պլանի ակտիվները հանելու) ներկա արժեքն է, որոնք պահանջվում են ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությունից առաջացող պարտականությունը մարելու համար:

⁴ Ընթացիկ ծառայության արժեքը սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճն է, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում աշխատակցի ծառայությունից:

⁵ Պլանի ակտիվները այն ակտիվներն են (բացի հաշվետու կազմակերպության կողմից թողարկված չփոխանցելի ֆինանսական գործիքներից), որոնք պահվում են այնպիսի միավորի (հիմնադրամի) կողմից, որը իրավաբանորեն առանձնացված է հաշվետու կազմակերպությունից և որի ակտիվները պետք է օգտագործվեն միայն աշխատակիցների հատուցումների գծով պարտականությունները մարելու համար, մատչելի չեն կազմակերպության կրեդիտորներին և չեն կարող վերադարձվել կազմակերպությանը (կամ կարող են վերադարձվել կազմակերպությանը միայն, եթե հիմնադրամի մնացած ակտիվները բավարար են մարելու համար պլանի պարտականությունները):

⁶ Ակտուարային շահույթները և վնասները ներառում են՝

- ա) փորձի վրա հիմնված ճշգրտումները (նախկին ակտուարային ենթադրությունների և փաստացի տեղի ունեցածների միջև տարբերությունների հետևանքները), և
- բ) ակտուարային ենթադրություններում փոփոխությունների հետևանքները:

⁷ Անցյալ ծառայության արժեքի աճը նախորդ ժամանակաշրջաններում աշխատակցի ծառայությանը վերաբերող սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճն է, որն առաջանում է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նոր հետաշխատանքային հատուցումների կամ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների ներդրումից կամ գոյություն ունեցողներում փոփոխություններից: Անցյալ ծառայության արժեքի աճը կարող է լինել դրական (երբ ներդրվում են նոր հատուցումներ կամ ավելացվում գոյություն ունեցողները) կամ բացասական (երբ նվազեցվում են գոյություն ունեցող հատուցումները):

⁸ Տոկոսների արժեքը սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի աճն է ժամանակաշրջանի ընթացքում, որն առաջանում է հատուցումների վճարման ժամկետը մեկ ժամանակաշրջանով մոտենալու հետևանքով:

⁹ Պլանի ակտիվների հատույցը իրենից ներկայացնում է տոկոսը, շահաբաժինները և այլ եկամուտները, որոնք ստացվում են պլանի ակտիվներից՝ պլանի ակտիվների գծով իրացված և չիրացված շահույթների կամ վնասների հետ միասին՝ հանած պլանի կառավարման գծով ցանկացած ծախսում և պլանի կողմից վճարվելիք ցանկացած հարկ:

ԱՇԽԱՏԱԿԻՑՆԵՐԻ ԱՅԼ ԵՐԿԱՐԱԺԱՄԿԵՏ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ

3.39. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումներ են, օրինակ՝
ա) երկարաժամկետ փոխհատուցվող բացակայությունները, ինչպիսիք են երկարամյա ծառայության կամ գիտական աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը,

բ) հորեյանական կամ երկարամյա ծառայության համար այլ հատուցումները,

գ) երկարատև անաշխատունակության նպաստները,

դ) շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում աշխատակիցները մատուցել են համապատասխան ծառայությունը, և

ե) հետաձգված փոխհատուցումները, որոնք ենթակա են վճարման այն ժամանակաշրջանի ավարտից տասներկու կամ ավելի ամիսներ հետո, որում դրանք վաստակվել են:

3.40. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների չստացվող սովորաբար ենթակա չէ անորոշության նույն աստիճանին, ինչ հետաշխատանքային հատուցումներինը: Ավելին, աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների ներդրումը կամ նրանց փոփոխությունը հազվագյուտ է հանգեցնում անցյալ ծառայության արժեքի աճի էական գումարի: Այդ պատճառով էլ ՀՀՀՀՄ 19-ը աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների համար պահանջում է կիրառել հաշվառման պարզեցված մեթոդ: Այս մեթոդը հետաշխատանքային հատուցումների հաշվապահական հաշվառման համար պահանջվող մեթոդից տարբերվում է հետևյալով.

ա) ակտուարային շահույթները և վնասները ճանաչվում են անմիջապես, և

բ) ամբողջ անցյալ ծառայության արժեքի աճը ճանաչվում է անմիջապես:

3.41. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով որպես պարտավորություն ճանաչվող գումարը պետք է իրենից ներկայացնի հետևյալ մեծությունների գույտ հանրագումարը.

ա) սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ,

բ) հանած հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների (եթե այդպիսիք կան) իրական արժեքը, որոնցից պետք է ուղղակիորեն մարվեն պարտականությունները:

3.42. Աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների գծով կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստորև ներկայացված մեծությունների գույտ հանրագումարը որպես ծախս կամ (եթե նախորդ կետում ստացված մեծությունը բացասական է) եկամուտ, բացառությամբ դրա այն մասի, որը այլ ՀՀՀՀՄ-ներով պահանջվում կամ թույլատրվում է ներառել որևէ ակտիվի արժեքի մեջ.

ա) ընթացիկ ծառայության արժեքը,

բ) տոկոսների արժեքը,

գ) պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը,

դ) ակտուարային շահույթները և վնասները, որոնք ամբողջությամբ պետք է ճանաչվեն անմիջապես,

ե) անցյալ ծառայության արժեքի աճը, որը պետք է ամբողջությամբ ճանաչվի անմիջապես, և

զ) պլանի ցանկացած կրճատման կամ մարման ազդեցությունը:

ԱԶԱՏՄԱՆ ՆՊԱՍՏՆԵՐ

3.43. Ազատման նպաստները աշխատակիցների այն հատուցումներն են, որոնք ենթակա են վճարման այն բանի արդյունքում, որ՝

ա) կազմակերպությունը որոշում է դադարեցնել աշխատանքային պայմանագիրը մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ

բ) աշխատակիցը որոշում է, աշխատակիցների թվաքանակի կրճատման դեպքում, կամավոր ազատվել՝ փոխարենը ստանալով այդ նպաստները:

3.44. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ազատման նպաստները որպես պարտավորություն և ծախս այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է՝

ա) դադարեցնել աշխատակցի կամ աշխատակիցների խմբի աշխատանքը մինչև թոշակի անցնելու ընդունված ժամկետը, կամ

բ) տրամադրել ազատման նպաստներ՝ որպես առաջարկության արդյունք, որն արվել է խրախուսելու համար աշխատանքից կամավոր ազատվելը:

3.45. Կազմակերպությունը ցուցադրաբար պարտավորված է դադարեցնել աշխատանքը այն և միայն այն դեպքում, երբ նա ունի դադարեցման մանրամասն ֆորմալ պլան, որից հրաժարվելու ոչ մի իրատեսական հնարավորություն չունի: Մանրամասն պլանը պետք է առնվազն ներառի՝

ա) այն աշխատակիցների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թիվը, որոնց ծառայությունը պետք է դադարեցվի,

- բ) ազատման նպաստները յուրաքանչյուր աշխատանքային մասնագիտության կամ գործառույթի գծով, և
 - գ) պլանի իրագործման ժամանակը: Իրագործումը պետք է սկսվի որքան հնարավոր է շուտ, իսկ իրագործումն ավարտելու ժամանակը պետք է լինի այնպիսին, որ պլանում էական փոփոխություններ մտցնելը հավանական չլինի:
- 3.46. Եթե ազատման նպաստները դառնում են վճարման ենթակա հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից ավելի քան տասներկու ամիս հետո, դրանք պետք է զեղչվեն՝ օգտագործելով հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականության չափման համար կիրառվող զեղչման դրույքը (տես կետ 3.28):
- 3.47. Այն դեպքում, երբ առաջարկ է արվում աշխատանքից կամավոր ազատվելը խրախուսելու նպատակով, ազատման նպաստների չափումը պետք է հիմնված լինի այն աշխատակիցների քանակի վրա, որոնք ակնկալվում է, որ ընդունելու են այդ առաջարկը:

ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐՈՎ (ԿԱՍ ԴՐԱՆՑ ՀԵՏ ԿԱՊՎԱԾ) ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ

- 3.48. Սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումները ներառում են այնպիսի հատուցումներ, ինչպիսիք են՝
- ա) բաժնետոմսերը, բաժնետոմսերի օպցիոնները և սեփական կապիտալի այլ գործիքները, որոնք թողարկվել են աշխատակիցների համար այնպիսի գնով, որն ավելի ցածր է, քան իրական արժեքը, որով նույն գործիքները կթողարկվեին երրորդ անձանց համար, և
 - բ) դրամական միջոցների վճարումները, որոնց գումարը կախված է հաշվետու կազմակերպության բաժնետոմսերի ապագա շուկայական գներից:
- 3.49. Սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների համար ՀՀՀՀՄ 19-ը չի սահմանում ճանաչման ու չափման պահանջներ:

ԱՆՑՈՒՄԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹՆԵՐ

- 3.50. ՀՀՀՀՄ 19-ը առաջին անգամ կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է որոշի սահմանված հատուցումների պլանների գծով իր անցումային պարտավորությունը այդ ամսաթվի դրությամբ հետևյալ կերպ.
- ա) պարտականության ներկա արժեքը ՀՀՀՀՄ 19-ը առաջին անգամ կիրառելու ամսաթվի դրությամբ,
 - բ) հանած ՀՀՀՀՄ 19-ը առաջին անգամ կիրառելու ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների (եթե այդպիսիք կան) իրական արժեքը, որոնցից ուղղակիորեն մարվելու են պարտականությունները,
 - գ) հանած անցյալ ծառայության արժեքի աճը, որը պետք է ճանաչվի ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում:
- 3.50. Եթե անցումային պարտավորությունը ավելի մեծ է, քան այն պարտավորությունը, որը նույն ամսաթվի դրությամբ արդեն ճանաչված է կազմակերպության նախորդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ ավելացումը որպես իր սահմանված հատուցումների գծով պարտավորության մի մաս՝ կամ
- ա) անմիջապես՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 8 «Հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ» ստանդարտի, կամ
 - բ) որպես ծախս գծային հիմունքով հինգ տարվա ընթացքում՝ ՀՀՀՀՄ 19-ը առաջին անգամ կիրառելու ամսաթվից սկսած:
- Եթե անցումային պարտավորությունը ավելի փոքր է, քան այն պարտավորությունը, որը նույն ամսաթվի դրությամբ արդեն ճանաչված է կազմակերպության նախորդ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ նվազումն անմիջապես՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 8-ի:

4. ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

- Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի մի պլանին վերաբերող ակտիվը մեկ այլ պլանին վերաբերող պարտավորության դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝
- ա) ունի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք օգտագործելու մի պլանի գծով ավելցուկը մեկ այլ պլանի գծով պարտականությունները մարելու համար, և
 - բ) մտադիր է կամ մարել պարտականությունը գուտ հիմունքով, կամ միաժամանակ իրացնել մի պլանի ավելցուկը և մարել մյուս պլանի գծով իր պարտականությունը:

5. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

- 5.1. ՀՀՀՀՄ 19-ը չի սահմանում հատուկ բացահայտումներ աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ:
- 5.2. Սահմանված մասհանումների պլանների վերաբերյալ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի որպես ծախսում ճանաչված գումարը:
- 5.3. Սահմանված հատուցումների պլանների վերաբերյալ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ

տեղեկատվությունը.

ա) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ակտուարային շահույթների և վնասների ճանաչման համար.

բ) պլանի տեսակի ընդհանուր նկարագրությունը.

գ) ակտիվների և պարտավորությունների համապատասխանեցումը՝ ցույց տալով առնվազն՝

I. հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը, որոնք ամբողջությամբ չֆոնդավորվող են,

II. հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ սահմանված հատուցումների գծով պարտականությունների ներկա արժեքը (մինչև պլանի ակտիվների իրական արժեքը հասնելը), որոնք ամբողջությամբ կամ մասամբ ֆոնդավորվող են,

III. հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ պլանի ակտիվների իրական արժեքը,

IV. հաշվապահական հաշվեկշռում չճանաչված ակտուարային գուտ շահույթները կամ վնասները,

V. հաշվապահական հաշվեկշռում դեռ չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճը,

VI. 3.22 կետի սահմանափակումների պատճառով որպես ակտիվ չճանաչված ցանկացած գումար, և

VII. հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչված գումարները.

դ) պլանի ակտիվների իրական արժեքում ներառված գումարները հետևյալների գծով՝

I. հաշվետու կազմակերպության սեփական ֆինանսական գործիքների յուրաքանչյուր կատեգորիայի,

II. հաշվետու կազմակերպության կողմից զբաղեցրած ցանկացած անշարժ գույքի կամ օգտագործվող այլ ակտիվների.

ե) հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչված գուտ պարտավորության (կամ ակտիվի) համապատասխանեցումը, որը ցույց է տալիս ժամանակաշրջանի ընթացքում դրա փոփոխությունները.

զ) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված ընդհանուր ծախսը (եկամուտը) հետևյալ հոդվածներից յուրաքանչյուրի գծով, ինչպես նաև ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որոնց մեջ դրանք ներառվել են.

I. ընթացիկ ծառայության արժեքը,

II. տոկոսների արժեքը,

III. պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցը,

IV. ակտուարային շահույթները և վնասները,

V. անցյալ ծառայության արժեքի աճը, և

VI. ցանկացած կրճատման կամ մարման ազդեցությունը.

է) պլանի ակտիվների գծով փաստացի հատույցը, և

ը) հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ օգտագործված հիմնական ակտուարային ենթադրությունները, ներառյալ՝

I. գեղջման դրույքները,

II. պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող հատույցադրույքները ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ժամանակաշրջանների համար,

III. աշխատավարձերի բարձրացման ակնկալվող տեմպերը (կամ ինդեքսի կամ մեկ այլ փոփոխականի փոփոխությունները, որը, ըստ պլանի ֆորմալ կամ կառուցողական պայմանների, որոշված է որպես հատուցումների ապագա ավելացումների հիմք),

IV. բուժապասարկման ծախսումների փոփոխման միտումները, և

V. օգտագործված ցանկացած այլ էական ակտուարային ենթադրություն:

Յուրաքանչյուր ակտուարային ենթադրություն կազմակերպությունը պետք է բացահայտի բացարձակ մեծություններով (օրինակ՝ որպես բացարձակ տոկոս) և ոչ թե որպես տարբեր տոկոսաչափերի կամ այլ փոփոխականների միջև հարաբերակցություն:

5.4. ՀՀՀՀՄ 19-ը չի սահմանում հատուկ բացահայտումներ աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումների վերաբերյալ:

5.5. ՀՀՀՀՄ 19-ը չի սահմանում հատուկ բացահայտումներ ազատման նպաստների վերաբերյալ:

5.6. Սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների վերաբերյալ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների բնույթը և պայմանները (ներառյալ երաշխավորման պայմանները),

բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների համար,

գ) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների գծով ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարները,

դ) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների (և, բաժնետոմսերի օպցիոնների դեպքում, աշխատակիցների) կողմից պահվող՝ կազմակերպության սեփական կապիտալի ֆինանսական գործիքների քանակը և պայմանները (ներառյալ, կիրառելի լինելու դեպքում, շահաբաժնի և ձայնի իրավունքները,

փոխարկման իրավունքները, իրագործման ամսաթվերը, իրագործման գները և ուժի մեջ լինելու ժամկետները)՝ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ: Պետք է նաև նշել, թե այդ գործիքների նկատմամբ աշխատակիցների իրավունքները ինչ չափով են երաշխավորված ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ,

ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության կողմից սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլաններին կամ աշխատակիցներին թողարկված սեփական կապիտալի գործիքների (կամ սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների միջոցով աշխատակիցներին բաշխված կազմակերպության սեփական կապիտալի գործիքների) թիվը և պայմանները (ներառյալ, կիրառելի լինելու դեպքում, շահաբաժնի և ձայնի իրավունքները, փոխարկման իրավունքները, իրագործման ամսաթվերը, իրագործման գները և ուժի մեջ լինելու ժամկետները), ինչպես նաև սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլաններից կամ աշխատակիցներից ստացված փոխհատուցման իրական արժեքը,

զ) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների համաձայն ժամանակաշրջանի ընթացքում իրագործված բաժնետոմսերի օպցիոնների քանակը, իրագործման ամսաթվերը և իրագործման գները,

է) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների կողմից պահվող կամ այդպիսի պլանների համաձայն աշխատակիցների կողմից պահվող այն բաժնետոմսերի օպցիոնների քանակը, որոնց ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրացել է ժամանակաշրջանի ընթացքում,

ը) հաշվետու կազմակերպության կողմից սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլաններին կամ նրանց օգտին տրամադրված վարկերի կամ երաշխավորությունների գումարը և հիմնական պայմանները:

թ) սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների կողմից պահվող՝ կազմակերպության սեփական կապիտալի ֆինանսական գործիքների (բացի բաժնետոմսերի օպցիոններից) իրական արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ, և

ժ) կազմակերպության այն սեփական կապիտալի ֆինանսական գործիքների (բացի բաժնետոմսերի օպցիոններից) իրական արժեքը թողարկման ամսաթվի դրությամբ, որոնք տվյալ ժամանակաշրջանում թողարկվել են կազմակերպության կողմից՝ սեփական կապիտալի գործիքներով (կամ դրանց հետ կապված) հատուցումների պլանների կամ աշխատակիցների համար: Եթե գործնականում անհնարին է որոշել սեփական կապիտալի ֆինանսական գործիքների (բացի բաժնետոմսերի օպցիոններից) իրական արժեքը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

Հավելված 1.

Աշխատակիցների հատուցումների արտացոլման հաշվապահական ձևակերպումները

ԱՇԽԱՏԱԿԻՑՆԵՐԻ ԿԱՐՃԱԺԱՄԿԵՏ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐ

1. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների արտացոլում¹⁰

Դերետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն)

Գրեղիտ 527 «Գրեղիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»:

2. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներից հատկացումներ.

ա) եկամտահարկի գծով՝

Դերետ 527 «Գրեղիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»

Գրեղիտ 524 «Կարճաժամկետ կրեղիտորական պարտքեր բյուջեին»

բ) սոցիալական ապահովագրության գծով՝

Դերետ 527 «Գրեղիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»

Գրեղիտ 525 «Կարճաժամկետ կրեղիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»

գ) կատարողական թերթիկներով՝

Դերետ 527 «Գրեղիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»

Գրեղիտ 531 «Այլ ընթացիկ պարտավորություններ»:

3. Աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումների վճարում.

ա) դրամական միջոցներով՝

Դերետ 527 «Գրեղիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»

Կրեդիտ 251 «Դրամարկդ»

բ) բնամթերքով՝

Դեբետ 527 «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հասուցումների գծով»

Կրեդիտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»:

¹⁰ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

ՍԱՀՄԱՆՎԱԾ ՄԱՍՀԱՆՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

4. Սահմանված մասհանումների պլանների գծով մասհանումների արտացոլում՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն)

Կրեդիտ սահմանված մասհանումների պլանների գծով պարտավորություն (օրինակ՝ հաշիվ 525):

ՍԱՀՄԱՆՎԱԾ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

5. Սահմանված հատուցումների պլանների գծով ընթացիկ ծառայության արժեքի, տոկոսների արժեքի, անցյալ ծառայության արժեքի դրական աճի (երաշխավորված հատուցումների գծով) արտացոլում՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն)

Կրեդիտ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»:

6. Անցյալ ծառայության արժեքի բացասական աճի արտացոլում չերաշխավորված հատուցումների գծով՝

Դեբետ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»

Կրեդիտ 428 «Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճ»:

7. Անցյալ ծառայության արժեքի դրական աճի արտացոլում չերաշխավորված հատուցումների գծով՝

Դեբետ 428 «Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճ»

Կրեդիտ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»:

8. Անցյալ ծառայության արժեքի բացասական աճի արտացոլում չերաշխավորված հատուցումների գծով՝

Դեբետ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»

Կրեդիտ 428 «Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճ»:

9. Պարտականության գծով ակտուարային վնասների արտացոլում՝

Դեբետ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»

Կրեդիտ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»:

10. Պարտականության գծով ակտուարային շահույթների արտացոլում՝

Դեբետ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեք»

Կրեդիտ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»:

11. Պլանի ակտիվների գծով ակտուարային շահույթների (պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող և փաստացի հատույցների բացասական տարբերություն) արտացոլում՝

Դեբետ 153 «Սահմանված հատուցումների պլանների ակտիվներ»

Կրեդիտ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»:

12. Պլանի ակտիվների գծով ակտուարային վնասների (պլանի ակտիվների գծով ակնկալվող և փաստացի հատույցների դրական տարբերություն) արտացոլում՝

Դեբետ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»

Կրեդիտ 153 «Սահմանված հատուցումների պլանների ակտիվներ»:

13. Դեռևս չճանաչված ակտուարային վնասների ճանաչում՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն)

Կրեդիտ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»:

14. Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթների ճանաչում՝

Դեբետ 427 «Դեռևս չճանաչված ակտուարային շահույթ (վնաս)»

Կրեդիտ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն):

15. Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի դրական աճի ճանաչում՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821,

822, 823, 824, 825, 826 և այլն)

Կրեդիտ 428 «Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճ»:

16. Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի բացասական աճի ճանաչում՝

Դեբետ 428 «Դեռևս չճանաչված անցյալ ծառայության արժեքի աճ»

Կրեդիտ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 712, 713, 811, 812, 813, 821, 822, 823, 824, 825, 826 և այլն):

17. Սահմանված հատուցումների պլաններին մասհանումներ՝

Դեբետ 153 «Սահմանված հատուցումների պլանների ակտիվներ»

Կրեդիտ դրամական միջոցները և այլ ակտիվները հաշվառող հաշիվներ (251, 252, 253, 254 և այլն):

18. Սահմանված հատուցումների պլաններից վճարված հատուցումներ՝

Դեբետ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը»

Կրեդիտ 153 «Սահմանված հատուցումների պլանների ակտիվներ»:

Հավելված 2.

Աշխատակիցներին ոչ դրամային ձևով տրվող կարճաժամկետ հատուցումների հաշվառման հետ կապված որոշ հարցերի պարզաբանում

Ա կազմակերպությունը ունի հանրակացարան, որտեղ բնակվում են ինչպես կազմակերպության աշխատակիցները, այնպես էլ այլ անձինք: 2000 թ. ընթացքում հանրակացարանում բնակվել է 1.000 մարդ, որից 700-ը կազմակերպության աշխատակիցներն են, 300-ը այլ անձինք: Կազմակերպության աշխատակիցներից յուրաքանչյուրը հանրակացարանում մնալու համար պետք է վճարի տարեկան 20.000 դրամ (ընդամենը՝ 14 մլն դրամ), իսկ այլ անձինք՝ տարեկան 50.000 դրամ (ընդամենը 15 մլն դրամ): 2000 թ. ընթացքում հանրակացարանի շահագործման և պահպանման ծախսումները կազմել են 40 մլն դրամ:

1. Հանրակացարանի շահագործման և պահպանման ծախսումների արտացոլման համար կազմակերպությունը հաշվային պլանի 8-րդ դասում բացում է նոր խումբ՝ 83 «Սպասարկող տնտեսություններ», որի մեջ էլ նոր հաշիվ՝ 831 «Հանրակացարանի պահպանման և շահագործման ծախսումներ»: Այդ ծախսումները արտացոլվում են հետևյալ կերպ՝

Դեբետ 831 «Հանրակացարանի պահպանման և շահագործման ծախսումներ»

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (112, 211, 251, 252, 521, 525, 527 և այլն):

2. 831 «Հանրակացարանի պահպանման և շահագործման ծախսումներ» հաշվում կուտակված ծախսումները դիտվում են որպես ծառայությունների մատուցման ծախսումներ և հանրակացարանային ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց ճանաչվում են որպես ծախս՝

Դեբետ 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների ինքնարժեք»

Կրեդիտ 831 «Հանրակացարանի պահպանման և շահագործման ծախսումներ»:

3. Հանրակացարանում բնակվող այլ անձանցից որպես վարձավճար ստացված (ստացվելիք) գումարը ճանաչվում է որպես եկամուտ՝

Դեբետ 251 «Իրամարկդ» կամ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» 15.000.000

Կրեդիտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» 15.000.000

4. Հանրակացարանում բնակվող կազմակերպության աշխատակիցների մասով կատարվում են հետևյալ քայլերը. ա) որոշվում է հանրակացարանով ապահովման գծով աշխատակիցներին տրված հատուցման գումարը՝ 700 x (50.000 - 20.000) = 21.000.000 (յուրաքանչյուր աշխատակիցին տրված հատուցումը որոշվում է այլ անձանցից գանձվող վարձավճարից հանելով աշխատակցից գանձվող վարձավճարը, եթե չկա այդ վարձավճարի իրական արժեքը որոշելու այլ, ավելի տեղին հիմունք): Այդ գումարը ձևակերպվում է հետևյալ կերպ՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ 21.000.000

Կրեդիտ 527 «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» 21.000.000

բ) աշխատակիցներին մատուցված հանրակացարանային ծառայությունների գծով եկամուտը ձևակերպվում է հետևյալ կերպ՝

Դեբետ 527 «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» 21.000.000

Դեբետ 251 «Իրամարկդ» կամ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով» 14.000.000

Կրեդիտ 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ» 35.000.000

Հավելված 3.

Սահմանված հատուցումների պլանների հաշվառման օրինակ

Ենթադրենք, որ Ա կազմակերպությունը ունի ընդամենը մեկ աշխատակից, որը համաձայն աշխատանքային պայմանագրի պետք է թոշակի անցնելուց հետո ստանա տարեկան 10.000 միավոր թոշակ՝ կազմակերպությունում աշխատած յուրաքանչյուր տարվա համար: Աշխատակիցը աշխատանքի է ընդունվել 30 տարեկան հասակում: Ակտուարային ենթադրությունների համաձայն՝ այդ աշխատակիցը թոշակի կանցնի 60 տարեկանում՝ մինչև թոշակի անցնելը աշխատելով Ա կազմակերպությունում, իսկ թոշակի անցնելուց հետո թոշակ կստանա 15 տարվա ընթացքում:

1. Նախ հաշվարկվում է հասանելիք թոշակի տարեկան չափը՝ $10.000 \times 30 = 300.000$:

2. Այնուհետև հաշվարկվում է 15 տարվա ընթացքում վճարվելիք 300.000 տարեկան անուիտետի (հավասար ժամանակահատվածներում հավասար գումարների վճարում կամ ստացում) ներկա արժեքը այն պահի դրությամբ, երբ աշխատակիցը կանցնի թոշակի՝ զեղչված պետական կարճաժամկետ պարտատոմսերի միջին եկամտաբերությամբ՝ 24%-ով, որը անուիտետի ներկա արժեքի որոշման աղյուսակներից ստանում ենք մոտավորապես հավասար 1.200.000: Այսինքն՝ 30 տարի աշխատելով աշխատակիցը վաստակում է 60 տարեկան հասակում 1.200.000-ին հավասար ներկա արժեքով թոշակ ստանալու իրավունք (դա համարժեք է նրան, որ աշխատակիցը ստանում է 60 տարեկանում 1.200.000 միավորի չափով միանվագ հատուցում ստանալու իրավունք):

3. Այնուհետև $1.200.000$ -ը բաժանվում է աշխատակցի ակնկալվող ծառայության տարիների թվի (30-ի) վրա՝ $1.200.000/30 = 40.000$ ՝ ստանալով յուրաքանչյուր տարվան վերագրվող ընթացիկ ծառայության արժեքի անվանական (չզեղչված) գումարը:

4. Որևէ տարվա ընթացիկ ծառայության արժեքը որոշելու համար 40.000 -ը զեղչվում է մինչև թոշակի անցնելը (60 տարեկան դառնալը) մնացած տարիների թվի հիման վրա: Այսպիսով, աշխատանքի առաջին տարում ընթացիկ ծառայության արժեքը և սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը հավասար է 40.000 -ի ներկա արժեքին 29 տարի անց՝ զեղչված պետական կարճաժամկետ պարտատոմսերի միջին եկամտաբերությամբ՝ 24%-ով, որն էլ ներկա արժեքի որոշման աղյուսակներից ստանում ենք հավասար $40.000 \times 0,002^{11} = 80$: Աշխատակցի կողմից աշխատած 2-րդ տարվա համար ընթացիկ ծառայության արժեքը կկազմի $40.000 \times 0,0024^{12} = 96$, իսկ տոկոսների արժեքը՝ 16^{13} : Այսպիսով, երկրորդ տարվա վերջում սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը կկազմի 192 միավոր ($80 + 16 + 96$), և այսպես շարունակ:

5. Ընթացիկ ծառայության արժեքը, ինչպես նաև տոկոսների արժեքը արտացոլելիս տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (712, 713, 811 և այլն) Կրեդիտ 426 «Սահմանված հատուցումների պլանների գծով պարտականության ներկա արժեքը»:

¹¹ $0.002 = 1/(1+0.24)^{29}$

¹² $0.0024 = 1/(1+0.24)^{28}$

¹³ $16 = 96 - 80$

ՀՀՀՀՍ 26 «ԹՈՇԱԿԱՅԻՆ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄՆ ՈՒ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՑ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՍ 26-ը սահմանում է այն տեղեկատվությունը, որը պետք է ներկայացվի թոշակային հատուցումների պլանի կողմից, ներառյալ պլանի բնույթը, ֆինանսական ռեսուրսները և արդյունքները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 26-ը պետք է կիրառվի թոշակային հատուցումների պլանների հաշվետվությունները պատրաստելիս և անդրադառնում է պլանի կողմից հաշվապահական հաշվառմանն ու հաշվետվությանը բոլոր մասնակիցների¹, որպես մեկ իմրի համար, անկախ նրանից, թե հանդիսանում է արդյոք այդ պլանը.

- ա) առանձին ֆոնդ, թե ոչ,
- բ) սահմանված մասհանումների կամ սահմանված հատուցումների պլան,
- գ) հովանավորների կողմից ֆինանսավորվող, այլ ոչ թե գործատուների,
- դ) ֆորմալ կամ ոչ ֆորմալ համաձայնագիր:

ՀՀՀՀՍ 26-ը չի անդրադառնում առանձին մասնակիցների համար պատրաստվող թոշակային հատուցումների իրավունքների մասին հաշվետվություններին, ինչպես նաև աշխատանքային հատուցումների այլ ձևերին, ինչպես

օրինակ՝ աշխատանքի դադարեցման փոխհատուցումները, երկարատև ծառայության համար տրվող հատուցումները, վաղաժամկետ թոշակի անցնելու, սոցիալական և այլ պլանները:

¹ Մասնակիցները թոշակային հատուցումների պլանի անդամներն են և այլոք, որոնք պլանի շրջանակներում ունեն հատուցումներ ստանալու իրավունք:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Թոշակային հատուցումների պլաններն իրենցից ներկայացնում են համաձայնություններ, որոնցով կազմակերպությունը տրամադրում է հատուցումներ իր աշխատակիցներին՝ վերջիններիս ծառայության մեջ գտնվելու ժամանակ կամ դրանից հետո (պարբերական և (կամ) միանվագ վճարի ձևով), երբ այդպիսի հատուցումները կամ այդ նպատակով գործատուների մասհանումները կարող են որոշվել կամ գնահատվել նախքան թոշակի անցնելը՝ փաստաթղթի պայմանների հիման վրա կամ կազմակերպության փորձից ելնելով:

3.2. Թոշակային հատուցումների պլանները կարող են լինել սահմանված մասհանումների պլաններ կամ սահմանված հատուցումների պլաններ:

ՄԱՀՄԱՆՎԱԾ ՄԱՍՀԱՆՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

3.3. Սահմանված մասհանումների պլանները թոշակային հատուցումների պլաններ են, որոնց համաձայն որպես թոշակային հատուցում վճարվելիք գումարները որոշվում են հիմնադրամին կատարվող մասհանումներով և հիմնադրամի միջոցների ներդրումից առաջացող եկամուտներով:

3.4. Սահմանված մասհանումների պլանի հաշվետվությունը պետք է պարունակի.

ա) հատուցումների համար առկա գուտ ակտիվները² մասին հաշվետվություն,

բ) ֆոնդավորման³ քաղաքականության նկարագրություն:

3.5. Սահմանված մասհանումների պլանը, որպես կանոն, ակտուարային մասնագետի խորհրդատվություն չի պահանջում, չնայած այդպիսի խորհուրդ երբեմն օգտագործվում է ապագա հատուցումները գնահատելու համար:

² Հատուցումների համար առկա գուտ ակտիվները պլանի ակտիվներն են՝ հանած պարտավորությունները, բացառությամբ հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը: Հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը տվյալ պահին աշխատող և նախկին աշխատակիցների արդեն իսկ մատուցված ծառայության դիմաց թոշակային հատուցումների պլանի շրջանակներում ակնկալվող վճարումների ներկա արժեքն է:

³ Ֆոնդավորումը ակտիվների փոխանցում գործատու կազմակերպությունից առանձին միավորի (հիմնադրամի)՝ թոշակային հատուցումների վճարման ապագա պարտականությունները կատարելու նպատակով:

ՄԱՀՄԱՆՎԱԾ ՀԱՏՈՒՑՈՒՄՆԵՐԻ ՊԼԱՆՆԵՐ

3.6. Սահմանված հատուցումների պլանները թոշակային հատուցումների պլաններ են, որոնց համաձայն որպես թոշակային հատուցում վճարվելիք գումարները որոշվում են բանաձևով, որի հիմքում սովորաբար ընկած են աշխատակիցների եկամուտները և (կամ) ծառայության տարիները (աշխատանքային ստաժը):

3.7. Սահմանված հատուցումների պլանի հաշվետվությունը պետք է պարունակի կամ՝

ա) հաշվետվություն, որն արտացոլում է՝

I. հատուցումների համար առկա գուտ ակտիվները,

II. հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը՝ դասակարգված ըստ երաշխավորված⁴ և չերաշխավորված հատուցումների, և

III. առաջացած ավելցուկը կամ պակասորդը, կամ՝

բ) հաշվետվություն հատուցումների վճարման համար առկա գուտ ակտիվների մասին, որը ներառում է կամ՝

I. ծանոթագրություն, որը բացահայտում է հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը՝ դասակարգված ըստ երաշխավորված և չերաշխավորված հատուցումների, կամ

II. հղում այդ տեղեկատվությունը ներառող ուղեկցող ակտուարային հաշվետվության վրա:

3.8. Եթե հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ ակտուարային գնահատում պատրաստված չէ, ապա որպես հիմք պետք է օգտագործվի ամենավերջին գնահատումը և բացահայտվի գնահատման ամսաթիվը:

3.9. Հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը պետք է հիմնված լինի տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայության համար պլանով սահմանված հասանելիք հատուցումների վրա՝ օգտագործելով կամ ընթացիկ կամ կանխատեսվող աշխատավարձերի մակարդակը, բացահայտելով կիրառված հիմունքը: Ակտուարային ենթադրությունների փոփոխության հետևանքները, որոնք էական ազդեցություն են ունեցել հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի վրա, նույնպես պետք է բացահայտվեն:

3.10. Հաշվետվությունը պետք է մեկնաբանի հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի

և հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվների միջև փոխկապվածությունը, ինչպես նաև հասանելիք հատուցումների ֆոնդավորման քաղաքականությունը:

3.11. Սահմանված հատուցումների պլանը կարիք ունի ակտուարային մասնագետի պարբերական խորհրդատվության՝ գնահատելու համար պլանի ֆինանսական վիճակը, վերանայելու ենթադրությունները և երաշխավորություն ստանալու ապագա մասհանումների մակարդակի վերաբերյալ:

3.12. Սովորաբար ակտուարային գնահատումներն իրականացվում են ոչ հաճախ, քան երեք տարին մեկ անգամ: Եթե հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ ակտուարային գնահատում չի իրականացվել, ապա որպես հիմք օգտագործվում է ամենավերջին գնահատումը և գնահատման ամսաթիվը բացահայտվում է:

⁴ Երաշխավորված հատուցումները այն հատուցումներն են, որոնց նկատմամբ իրավունքը, համաձայն թոշակային հատուցումների պլանի պայմանների, պայմանավորված չէ հետագա աշխատանքով:

ՊԼԱՆԻ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

3.13. Թոշակային հատուցումների պլանի ներդրումները պետք է հաշվառվեն իրական արժեքով: Շուկայական արժեթղթերի դեպքում ներդրումների իրական արժեքը դրանց շուկայական արժեքն է: Եթե կան պլանի ներդրումներ, որոնց իրական արժեքը հնարավոր չէ գնահատել, պետք է բացահայտվի իրական արժեքը չօգտագործելու պատճառը:

3.14. Այն արժեթղթերը, որոնք ունեն ֆիքսված մարման արժեք և ձեռք են բերվել պլանի պարտականությունները կամ դրա հատուկ մասերը հավասարակշռելու համար, կարող են հաշվառվել դրանց մարման վերջնական արժեքի վրա հիմնված գումարներով՝ նկատի ունենալով մինչև մարումը հաստատուն հատուցադրույքը: Այն չափով, որով ներդրումները հաշվառվում են շուկայական արժեքից կամ իրական արժեքից տարբեր գումարներով, որպես կանոն, դրանց իրական արժեքը նույնպես բացահայտվում է: Ակտիվները, որոնք օգտագործվում են հիմնադրամի գործառնությունների համար, հաշվառվում են համաձայն Հայաստանի Հանրապետության համապատասխան հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Թոշակային հատուցումների պլանի հաշվետվությունը, անկախ սահմանված հատուցումների կամ սահմանված մասհանումների պլան լինելուց, պետք է պարունակի նաև հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- ա) հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվներում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն,
- բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի դրույթների ամփոփագիր,
- գ) պլանի նկարագրությունը և ժամանակաշրջանի ընթացքում պլանում ցանկացած փոփոխության ազդեցությունը:

4.2. Թոշակային հատուցումների պլանների հաշվետվությունները ներառում են հետևյալը, եթե տեղին է՝

- ա) հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվների մասին հաշվետվություն, բացահայտելով՝
 - I. ակտիվները՝ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ համապատասխան դասակարգմամբ,
 - II. ակտիվների գնահատման հիմունքը,
 - III. հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվների 5%-ը կամ արժեթղթերի ցանկացած դասի կամ տեսակի 5%-ը գերազանցող յուրաքանչյուր առանձին ներդրման վերաբերյալ մանրամասն տեղեկություններ,
 - IV. գործատու կազմակերպությունում կատարած ցանկացած ներդրման վերաբերյալ մանրամասն տեղեկություններ, և
 - V. հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքից տարբեր պարտավորությունները,
 - բ) հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվներում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն, արտացոլելով հետևյալը՝
 - I. գործատուի մասհանումները,
 - II. աշխատակիցների մասհանումները,
 - III. ներդրումներից եկամուտները, ինչպես օրինակ՝ տոկոսները և շահաբաժինները,
 - IV. այլ եկամուտները,
 - V. վճարված կամ վճարվելիք հատուցումները (վերլուծված, օրինակ՝ ըստ թոշակային, մահվան կամ անաշխատունակության նպաստների և ըստ միանվագ վճարումների),
 - VI. վարչական ծախսերը,
 - VII. այլ ծախսերը,
 - VIII. շահութահարկը,
 - IX. ներդրումների օտարումից և ներդրումների արժեքի փոփոխություններից շահույթները կամ վնասները, և
 - X. այլ պլաններից ստացված և այլ պլաններին փոխանցված միջոցները,
 - գ) ֆոնդավորման քաղաքականության նկարագրությունը,
 - դ) սահմանված հատուցումների պլանների դեպքում՝ հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքը (որը կարող է տարբերակվել երաշխավորված և չերաշխավորված հատուցումների)՝ հիմնված պլանի պայմաններով հասանելիք հատուցումների, տվյալ ամսաթվի դրությամբ մատուցված ծառայությունների վրա՝

օգտագործելով ընթացիկ աշխատավարձերի կամ կանխատեսվող աշխատավարձերի մակարդակները. այս տեղեկատվությունը կարող է ներառվել կից ներկայացվող ակտուարային հաշվետվությունում, որը պետք է ընկալվի համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվության հետ միասին, և

ե) սահմանված հատուցումների պլանների դեպքում՝ էական ակտուարային ենթադրությունների նկարագրությունը և հասանելիք թոշակային հատուցումների ակտուարային ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ օգտագործված մեթոդը:

4.3. Թոշակային հատուցումների պլանի հաշվետվությունը պարունակում է պլանի նկարագրությունը՝ կամ որպես ֆինանսական տեղեկատվության մաս, կամ որպես առանձին զեկույց: Այն կարող է պարունակել հետևյալը՝

- ա) ներգրավված գործատուների և աշխատակիցների խմբերի անունները,
- բ) հատուցում ստացող մասնակիցների թիվը և այլ մասնակիցների թիվը՝ համապատասխան դասակարգմամբ,
- գ) պլանի տեսակը՝ սահմանված մասհանումների կամ սահմանված հատուցումների,
- դ) ծանոթագրություն մասնակիցների՝ պլանին կատարած մասհանումների վերաբերյալ,
- ե) մասնակիցների համար հասանելիք թոշակային հատուցումների նկարագրությունը,
- զ) պլանի ցանկացած դադարեցման պայմանների նկարագրությունը,
- է) ժամանակաշրջանի ընթացքում «ա»-«զ» կետերում տեղի ունեցող փոփոխությունները:

Հավելված.

Հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվներում փոփոխությունների մասին հաշվետվության օրինակելի ձև

Ստորև ներկայացվում է թոշակային հատուցումների պլանի հաշվետվությունում ներառվող՝ հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվներում փոփոխությունների մասին հաշվետվության օրինակելի ձև.

	2000 թ.	2001 թ.
<i>1. Ներդրումային եկամուտ</i>		
1.1. Ներդրումների իրական արժեքի զուտ աճ		
1.2. Տոկոսներ և շահաբաժիններ		
Ընդամենը՝ ներդրումային եկամուտ		
<i>2. Մասհանումներ</i>		
2.1. Գործատուների մասհանումներ		
2.2. Աշխատակիցների մասհանումներ		
Ընդամենը՝ մասհանումներ		
<i>3. Այլ պլաններից ստացված զուտ միջոցներ</i>		

Ընդամենը՝ հավելած		
<i>4. Վճարված (վճարվելիք) հատուցումներ</i>		
4.1. Թոշակային վճարումներ	()	()
4.2. Մահվան նպաստներ	()	()
4.3. Անաշխատունակության նպաստներ	()	()
4.4. Այլ հատուցումներ	()	()
Ընդամենը՝ հատուցումներ	()	()
<i>5. Կատարված ծախսեր</i>		
5.1. Վարչական ծախսեր	()	()
5.2. Շահութահարկի գծով ծախս	()	()
5.3. Այլ ծախսեր	()	()
Ընդամենը՝ ծախսեր	()	()
Ընդամենը՝ զուտ հավելած		
<i>Հատուցումների համար առկա զուտ ակտիվները՝</i>		
տարվա սկզբի դրությամբ		
տարվա վերջի դրությամբ		

Մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին սովորաբար անհրաժեշտ է տեղեկատվություն խմբի, որպես ամբողջական միավորի, ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի փոփոխության վերաբերյալ: ՀՀՀՀՄ 27-ը պարունակում է ցուցումներ՝

ա) համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման ընթացակարգերի, և

բ) մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր ընկերությունների հաշվառման կարգի վերաբերյալ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 27-ը պետք է կիրառվի մայր կազմակերպության վերահսկման տակ գտնվող ընկերությունների խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման դեպքում:

ՀՀՀՀՄ 27-ը պետք է կիրառվի նաև մայր կազմակերպության կողմից դուստր ընկերություններում կատարած ներդրումները՝ մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառելիս:

ՀՀՀՀՄ 27-ը չի առնչվում.

ա) ընկերությունների միավորման հաշվառման մեթոդներին և ֆինանսական հաշվետվությունների համախմբման վրա դրանց ազդեցությանը, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման հետևանքով առաջացող գույլիլին (տես ՀՀՀՀՄ 22 «Ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորումներ» ստանդարտը),

բ) ստեղծված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառմանը (տես ՀՀՀՀՄ 28 «Ստեղծված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտը),

գ) համատեղ գործունեությունում ներդրումների հաշվառմանը (տես ՀՀՀՀՄ 31 «Համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում» ստանդարտը):

3. ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.1. Մայր կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

Այն մայր կազմակերպությունը, որն ամբողջովին կամ համարյա ամբողջովին մեկ այլ կազմակերպության սեփականությունը հանդիսացող դուստր ընկերություն է, կարող է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, եթե առկա է փոքրամասնության բաժնեմասի սեփականատերերի համաձայնությունը (երբ մայր կազմակերպությունը համարյա ամբողջովին մեկ այլ կազմակերպության սեփականությունը հանդիսացող դուստր ընկերություն է): Նման մայր կազմակերպությունը պետք է բացահայտի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ չներկայացնելու պատճառները, ինչպես նաև իր սեփական (առանձին) ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր ընկերությունների արտացոլման հիմունքները: Պետք է բացահայտվի նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնող մայր կազմակերպության անվանումը և իրավաբանական հասցեն:

Մայր կազմակերպություն՝ մեկ կամ մի քանի դուստր ընկերություններ ունեցող կազմակերպություն է:

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

Վերահսկում՝ կազմակերպության ֆինանսական և տնտեսական քաղաքականության կառավարման իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են բոլոր այն ընկերությունները, որոնք վերահսկվում են մայր կազմակերպության կողմից, բացառությամբ 3.2. կետում նշված դեպքերի: Վերահսկման հանգամանքը առկա է, երբ մայր կազմակերպությունը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր ընկերությունների միջոցով, տնօրինում է որևէ ընկերությանը ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի կեսից ավելին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակնհայտ է, որ նման քանակով ձայների իրավունքը հնարավորություն չի տալիս վերահսկել տվյալ ընկերությունը: Մայր կազմակերպությունը համարվում է վերահսկող նույնիսկ այն դեպքում, երբ տնօրինում է ձայների կեսը կամ դրանից պակաս, եթե այն.

ա) կառավարում է ձայների կեսից ավելին՝ այլ ներդրողների հետ ունեցած համաձայնագրերի հիման վրա,

բ) իրավունք ունի որոշել ընկերության ֆինանսական և տնտեսական (գործառնական) քաղաքականությունը՝ կանոնադրության կամ պայմանագրի համաձայն,

գ) իրավունք ունի նշանակել և ազատել տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը,

դ) տնօրինում է ձայների մեծամասնությանը՝ տնօրենների խորհրդում կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնում:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ խմբի՝ որպես մեկ կազմակերպության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:

Խումբ՝ մայր կազմակերպությունը և նրա բոլոր դուստր ընկերություններն են:

Փոքրամասնության բաժնեմաս՝ դուստր ընկերության գործունեության գուտ արդյունքների և գուտ ակտիվների այն

մասն է, որը վերագրվում է դուստր ընկերության միջոցով ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն մայր կազմակերպությանը չպատկանող բաժնեմասին:

3.2. Մայր կազմակերպությունը պետք է համախմբի բոլոր դուստր ընկերությունները, որոնք գործում են ինչպես տվյալ երկրում, այնպես էլ արտերկրում, բացառությամբ՝

ա) դուստր ընկերությունների, որոնք ձեռք են բերվել և պահվում են բացառապես մոտ ապագայում օտարելու նպատակով,

բ) դուստր ընկերությունների, որոնք գործում են երկարատև խիստ սահմանափակումների պայմաններում, որոնք զգալիորեն իջեցնում են մայր կազմակերպությանը միջոցներ փոխանցելու հնարավորությունը:

«ա» և «բ» կետերում նշված դուստր ընկերություններում ներդրումները պետք է հաշվառվեն համաձայն ՀՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի:

ՀԱՄԱՆՄԲՄԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ

3.3. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս մայր կազմակերպության և դուստր ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվությունները համախմբվում են տող առ տող՝ գումարելով ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի համապատասխան հոդվածները: Որպեսզի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի, որպես մեկ կազմակերպություն համար, անհրաժեշտ է կատարել հետևյալ քայլերը՝

ա) յուրաքանչյուր դուստր ընկերությունում մայր կազմակերպության ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը և նրա սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժնեմասը բացառվում են (փոխադարձաբար մարվում են) (տես ՀՀՀՀՄ 22-ը, որը նաև նկարագրում է միավորման հետևանքով առաջացող ցանկացած գուդվիլ),

բ) որոշվում է համախմբված դուստր ընկերությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ եկամտում փոքրամասնության բաժնեմասը, և ճշգրտվում են խմբի եկամուտներն այնպես, որ արդյունքում ստացվի մայր կազմակերպության սեփականատերերին բաշխման ենթակա գուտ եկամուտը,

գ) որոշվում է համախմբված դուստր ընկերությունների գուտ ակտիվներում փոքրամասնության բաժնեմասը, և համախմբված հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլվում է մայր կազմակերպության պարտավորություններից և բաժնետիրական կապիտալից առանձնացված: Ջուտ ակտիվներում փոքրամասնության բաժնեմասը բաղկացած է.

I. միավորման ամսաթվի դրությամբ ՀՀՀՀՄ 22-ի համաձայն հաշվարկված գումարից,

II. միավորման ամսաթվից հետո փոփոխված սեփական կապիտալում փոքրամասնության բաժնեմասից:

3.4. Փոքրամասնության բաժնեմասերը համախմբված հաշվապահական հաշվեկշռում պետք է ներկայացվեն մայր կազմակերպության պարտավորություններից և բաժնետիրական կապիտալից առանձնացված: Խմբի եկամուտներում ևս փոքրամասնության բաժնեմասերը պետք է ներկայացվեն առանձնացված:

3.5. Դուստր ընկերության համախմբվող ֆինանսական հաշվետվություններում փոքրամասնությանը վերագրվող վնասները կարող են գերազանցել տվյալ ընկերության սեփական կապիտալում փոքրամասնության բաժնեմասը: Գերազանցումը և փոքրամասնությանը վերագրվող հետագա կորուստները դուրս են գրվում մեծամասնության հաշվին, բացառությամբ այն մասի, որի մարման պարտավորությունը կրում է փոքրամասնությունը և ի վիճակի է կատարել այն: Եթե հետագայում դուստր ընկերությունը շահույթ է ստանում, ապա այն բաշխվում է մեծամասնության բաժնեմասին, մինչև նախորդ ժամանակաշրջանում փոքրամասնությանը վերագրված վնասների մարման արդյունքում կրած կորուստների վերականգնումը:

3.6. Ներխմբային հաշվարկների մնացորդները, ներխմբային գործառնությունները, ինչպես նաև դրանց հետևանքով առաջացած չիրացված շահույթները և վնասները (բացի չփոխհատուցվող ծախսումներից) պետք է ամբողջովին բացառվեն (մարվեն):

3.7. Եթե դուստր ընկերությունը ունի շրջանառության մեջ գտնվող արտոնյալ կումուլյատիվ (կուտակման) բաժնետոմսեր, որոնց սեփականատերերը խմբի անդամներ չեն, ապա մայր կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է՝ ճշգրտելով դուստր ընկերությունների արտոնյալ բաժնետոմսերով վճարվող շահաբաժինների գումարով, անկախ նրանից, նման շահաբաժինները հայտարարվել են, թե՛ ոչ:

3.8. Ժամանակային տարբերությունները, որոնք առաջանում են ներխմբային գործառնությունների հետևանքով առաջացած չիրացված շահույթների և վնասների բացառումից, դիտարկվում են համաձայն ՀՀՀՀՄ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտի:

3.9. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբման մեջ, կազմված են տարբեր ամսաթվերի դրությամբ, անհրաժեշտ է կատարել համապատասխան ճշգրտումներ, որոնք պետք է արտահայտեն դրանց և մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում կատարված էական գործառնությունները և այլ իրադարձությունները: Բոլոր դեպքերում ժամանակային տարբերությունները չեն կարող գերազանցել երեք ամիսը:

3.10. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է կազմվեն՝ օգտագործելով միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման պայմաններում տեղի ունեցած նմանատիպ գործառնությունները և այլ դեպքերը հաշվառելիս: Եթե դա նպատակահարմար չէ, պետք է բացահայտել այդ փաստը՝ նշելով համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների այն հոդվածների մասնաբաժինը, որոնց նկատմամբ չի

օգտագործվել միննույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:

3.11. Սկսած այն ամսաթվից, երբ ընկերությունը դադարել է համապատասխանել դուստր ընկերության սահմանմանը և չի դարձել ասոցիացված կազմակերպություն՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտի սահմանման, կատարված ներդրումը կազմակերպությունում պետք է հաշվառվի համաձայն ՀՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի:

ՄԱՅՐ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁԻՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.12. Դուստր ընկերություններում կատարված ներդրումները, որոնք ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, ինչպես նաև համախմբումից բացառված դուստր ընկերություններում կատարված ներդրումները մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն.

- ա) սկզբնական արժեքով,
- բ) բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ ինչպես նկարագրված է ՀՀՀՀՄ 28-ում, կամ
- գ) որպես վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ՝ ինչպես նկարագրված է ՀՀՀՀՄ 39-ում:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Ի լրումն 3.1 և 3.10 կետերով պահանջվող բացահայտումների, պետք է բացահայտվի նաև հետևյալը.

ա) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներկայացվի դուստր ընկերությունների ցանկը, ներառյալ դրանց անվանումները, գրանցման կամ գործունեության ծավալման երկիրը, բաժնեմասի մեծությունը կամ ձայների քանակը, եթե այն տարբեր է բաժնեմասի մեծությունից,

բ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, որտեղ այն տեղին է՝

I. դուստր ընկերությունների չհամախմբման պատճառները,

II. մայր կազմակերպության հարաբերությունների բովանդակությունն այն դուստր ընկերությունների հետ, որտեղ մայր կազմակերպությունը դուստր ընկերությունների միջոցով ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն չի տնօրինում ձայների քանակի կեսից ավելին,

III. այն ընկերությունների անվանումները, որտեղ մայր կազմակերպությունը դուստր ընկերությունների միջոցով ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն տնօրինում է ձայների կեսից ավելին, որոնք սակայն չեն հանդիսանում դուստր ընկերություններ՝ դրանց նկատմամբ վերահսկման իրավունքի բացակայության պատճառով,

IV. դուստր ընկերությունների ձեռք բերման և օտարման ազդեցությունը հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական վիճակի, հաշվետու ժամանակաշրջանի գործունեության արդյունքների, ինչպես նաև նախորդ ժամանակաշրջանի համապատասխան գումարների վրա,

գ) մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում դուստր ընկերություններում կատարված ներդրումների հաշվառման մեթոդը:

Հավելված 1.

Կապակցված կազմակերպություններում ներդրումների դասակարգման օրինակ

Ստորև բերված են Ա կազմակերպության հետ կապակցված ընկերությունների շահույթի՝ հարկումից հետո մնացած գումարները.

«Ա» կազմ.	10.000
«Բ» կազմ.	3.500
«Գ» կազմ.	4.000
«Դ» կազմ.	3.000
«Ե» կազմ.	7.000

Ա կազմակերպությանը սեփականության իրավունքով պատկանում է Բ կազմակերպության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 35%-ը և Գ կազմակերպության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 60%-ը:

Գ կազմակերպությանը սեփականության իրավունքով պատկանում է Բ կազմակերպության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 20%-ը և Ե կազմակերպության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 30%-ը:

Բ կազմակերպությանը սեփականության իրավունքով պատկանում է Դ կազմակերպության ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 40%-ը:

Ինչ կարգավիճակ ունի յուրաքանչյուր կազմակերպություն նշված խմբում, և ինչպես որոշել փոքրամասնության բաժնեմասը հարկումից հետո մնացած խմբի շահույթում:

Բ և Գ կազմակերպությունները Ա կազմակերպության դուստր ընկերություններ են, որին ուղղակի կամ անուղղակի՝ դուստր ընկերությունների միջոցով պատկանում է Բ և Գ կազմակերպությունների ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 50%-ից ավելին:

Բ և Ե կազմակերպությունները Գ կազմակերպությանն ասոցիացված կազմակերպություններ են: Դ կազմակերպությունն էլ Բ կազմակերպությանն ասոցիացված կազմակերպություն է, եթե անհնար է ապացուցել նշանակալի ազդեցության բացակայությունը:

Փոքրամասնության բաժնեմասը հարկումից հետո մնացած խմբի շահույթում որոշվում է հետևյալ ձևով.

Բ կազմակերպության շահույթը հարկումից հետո

	միավոր	միավոր
Սեփականը	3.500	
Հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով		
• Դ կազմակերպությունում (40%x 3000)	1.200	
• Ընդամենը	4.700	
Փոքրամասնության բաժնեմասը (45%)		2.115

Գ կազմակերպության շահույթը հարկումից հետո

	միավոր	միավոր
Սեփականը	4000	
Հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով		
• Բ կազմակերպությունում (20%x 3500)	700	
• Ե կազմակերպությունում (30%x 7000)	2.100	
• Ընդամենը	6.800	
Փոքրամասնության բաժնեմասը (40%)		2.720
Ընդամենը փոքրամասնության բաժնեմասը		4.835

Հավելված 2.

Մայր և դուստր ընկերությունների կողմից հաշվապահական հաշվառման տարբեր քաղաքականությունների կիրառում

Հայաստանում տեղակայված մայր կազմակերպությունը, ինչպես նաև տարբեր երկրներում գտնվող դուստր ընկերությունները պահեստում գտնվող պաշարները հաշվառում են ԼԻՖՈ մեթոդով: Վերջերս կազմակերպությունը ձեռք է բերել Վրաստանում գտնվող ընկերության վերահսկիչ ծրարը, որին տեղի օրենսդրությունը թույլ չի տալիս կիրառել հաշվառման նման քաղաքականություն:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ ինչպես լուծել այս խնդիրը:

ՀՀՀՀՄ 27-ի համաձայն՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է կազմվեն՝ օգտագործելով միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որքանով դա գործնականում հնարավոր է: Մակայն ՀՀՀՀՄ 27-ը չի պահանջում, որ խմբում ընդգրկված կազմակերպությունը փոխի իր հաշվառման քաղաքականությունը և կիրառի խմբի կողմից կիրառվող քաղաքականությունը:

Տվյալ դեպքում կարելի է առաջնորդվել հետևյալ տարբերակներից մեկով.

ա) կարելի է Վրաստանում գտնվող դուստր ընկերության ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել համապատասխան ճշգրտումներ, օրինակ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ պաշարների արժեքը վերահաշվարկել ԼԻՖՈ մեթոդի հիման վրա,

բ) եթե գործնականում պաշարների հաշվառման միասնական քաղաքականության կիրառումը նպատակահարմար

չէ, ապա այդ փաստը, ինչպես նաև այն պաշարների արժեքը, որոնք չեն հաշվառվել ԼԻՖՈ մեթոդով, պետք է բացահայտվեն:

ՀՀՀՀՄ 28 «ԱՍՈՑԻԱՑՎԱԾ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 28-ում նկարագրված են ստացիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառման այլընտրանքային մեթոդները: ՀՀՀՀՄ 28-ի հիմնական նպատակն է օգտագործողներին ապահովել ներդրման օբյեկտների շահույթներում և վնասներում, ակտիվներում և պարտավորություններում ներդրողի բաժնեմասի վերաբերյալ տեղեկատվությամբ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 28-ը պետք է կիրառի ներդրողը՝ ստացիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Աստացիացված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն է, որտեղ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ներդրողի ոչ դուստր, ոչ էլ համատեղ վերահսկվող միավորը:

3.2. Նշանակալի ազդեցություն՝ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության գծով որոշումներ կայացնելուն մասնակցելու հնարավորությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականության վերահսկողությունը:

Վերահսկողությունը (ՀՀՀՀՄ 28-ի առումով)՝ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը կառավարելու իրավունքն է՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

3.3. Եթե ներդրողին, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր ընկերությունների (կազմակերպություն, որը վերահսկվում է այլ կազմակերպության կողմից (որը հայտնի է որպես մայր կազմակերպություն)) միջոցով, պատկանում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի ոչ պակաս, քան 20 տոկոսը, ապա համարվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, եթե միայն հակառակը հնարավոր չէ հստակ ցուցադրել: Եվ հակառակը, եթե ներդրողին, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր ընկերությունների միջոցով, պատկանում է ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունք տվող բաժնետոմսերի 20 տոկոսից պակասը, ապա համարվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն, եթե միայն հակառակը հնարավոր չէ հստակ ցուցադրել: Մեկ ներդրողի զգալի կամ 50 տոկոսից ավելի բաժնեմասնակցությունը պարտադիր չէ, որ բացառի այլ ներդրողի՝ նշանակալի ազդեցություն ունենալը:

Ներդրողի նշանակալի ազդեցության մասին վկայում է հետևյալ փաստերից որևէ մեկը.

- ա) ներկայացուցչություն ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարման մարմնում,
- բ) մասնակցություն քաղաքականության ձևավորման գործընթացին,
- գ) ներդրողի և ներդրման օբյեկտի միջև էական (խոշոր) գործարքներ,
- դ) կառավարչական անձնակազմի փոխանակում,
- ե) կարևոր տեխնիկական տեղեկատվության տրամադրում:

3.4. Աստացիացված կազմակերպություններում ներդրումները կարող են հաշվառվել հետևյալ մեթոդներով.

Բաժնեմասնակցության մեթոդ, որի դեպքում ներդրումը սկզբնապես գրանցվում է ինքնարժեքով, իսկ հետո ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արտացոլվում է ներդրման օբյեկտի գործունեության արդյունքներում ներդրողի բաժնեմասը:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի համաձայն 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՝

- ա) հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից,
- բ) ֆինանսական գործիքների վերաչափումից,
- գ) արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից՝ արտարժույթով (արտերկրյա միավորի)

հաշվետվությունները վերահաշվարկելիս,

- դ) ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորումից առաջացող ճշգրտումներից:

Ինքնարժեքի մեթոդ, որի դեպքում ներդրումը գրանցվում է ինքնարժեքով: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներդրումներից եկամուտներն արտացոլվում են միայն այն չափով, որքանով որ ներդրողը բաժին է ստանում ներդրման օբյեկտի՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո կուտակված չբաշխված գուտ շահույթից:

Ինքնարժեքի մեթոդի համաձայն 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:

ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.5. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն (արտացոլվեն) բաժնեմասնակցության մեթոդով, բացի այն դեպքերից, երբ ներդրումները ձեռք են բերվում և պահվում են բացառապես մոտ ապագայում օտարելու նպատակով: Վերջին դեպքում ներդրումները պետք է հաշվառվեն ինքնարժեքի մեթոդով:

Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումները հաշվառվում են ինքնարժեքի մեթոդով նաև այն դեպքում, երբ ասոցիացված կազմակերպությունը գործում է երկարաժամկետ սահմանափակումների պայմաններում, որոնք զգալիորեն նվազեցնում են նրա՝ ներդրողին միջոցներ փոխանցելու հնարավորությունը:

3.6. Ներդրողը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումն այն ամսաթվից, երբ՝

ա) նա այլևս նշանակալի ազդեցություն չունի ասոցիացված կազմակերպության վրա, սակայն մասամբ կամ ամբողջությամբ պահպանում է իր ներդրումները,

բ) այդ մեթոդի կիրառումն այլևս նպատակահարմար չէ, քանի որ ասոցիացված կազմակերպությունը գործում է երկարաժամկետ խիստ սահմանափակումների պայմաններում, որոնք զգալիորեն նվազեցնում են ներդրողին միջոցներ փոխանցելու նրա հնարավորությունը:

Վերը նշված ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեքը հետագայում պետք է դիտարկվի որպես սկզբնական արժեք:

ՆԵՐԴՐՈՂԻ ԱՌԱՆՁԻՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.7. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումները, որոնք ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստող ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում և որոնք չեն պահվում բացառապես մոտ ապագայում օտարելու նպատակով, պետք է հաշվառվեն՝

ա) սկզբնական արժեքով,

բ) բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ ինչպես նկարագրված է 3.4 կետում, կամ

գ) որպես վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ՝ ինչպես նկարագրված է ՀՀՀՀՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտում:

3.8. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումները, որոնք ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ չպատրաստող ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, պետք է հաշվառվեն՝

ա) սկզբնական արժեքով,

բ) բաժնեմասնակցության մեթոդով, եթե վերջինս նպատակահարմար կլինի ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը հաշվառելու համար, եթե ներդրողը պատրաստ էր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, կամ

գ) համաձայն ՀՀՀՀՍ 39-ի՝ որպես վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ կամ առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ՝ հիմք ընդունելով ՀՀՀՀՍ 39-ի սահմանումները:

ԲԱԺՆԵՄԱՍՆԱԿՅՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈԴԻ ԿԻՐԱՌՈՒՄ

3.9. Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման համար ընդունելի ընթացակարգերից շատերը նման են ՀՀՀՀՍ 27 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և դուստր ընկերություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտում սահմանված համախմբման ընթացակարգերին: Ավելին, համախմբման ընթացակարգերի հիմքում ընկած ընդհանուր դրույթները, որոնք օգտագործվում են դուստր ընկերություն ձեռք բերելիս, կիրառվում են նաև ասոցիացված կազմակերպություններում՝ ներդրումների ձեռք բերման դեպքում:

3.10. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի համաձայն այն ամսաթվից, երբ այն բավարարում է ասոցիացված կազմակերպության սահմանմանը: Ներդրումների ձեռքբերման ժամանակ ձեռքբերման արժեքի և ասոցիացված կազմակերպության որոշելի գուտ ակտիվների իրական արժեքներում ներդրողի բաժնեմասի միջև ցանկացած տարբերություն (թե դրական, թե բացասական) հաշվառվում է՝ համաձայն ՀՀՀՀՍ 22 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտի (ներդրողի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում): Ձեռքբերումից հետո տեղի ունեցած ներդրողի բաժնեմասի համապատասխան ճշգրտումները շահույթներում և վնասներում իրականացվում են, հաշվառելու համար՝

ա) մաշվող ակտիվների մաշվածությունը՝ հիմնված դրանց իրական արժեքի վրա, և

բ) ներդրման արժեքի և որոշելի գուտ ակտիվների իրական արժեքում ներդրողի բաժնեմասի միջև տարբերության ամորտիզացիան:

3.11. Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ներդրողը օգտագործում է ասոցիացված կազմակերպության ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները: Դրանք սովորաբար կազմվում են նույն ամսաթվի դրությամբ, որով

կազմվում են ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ ներդրողի և ասոցիացված կազմակերպության հաշվետվությունների ամսաթվերը տարբեր են, ասոցիացված կազմակերպությունը հաճախ, հատուկ ներդրողի համար, պատրաստում է հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով կազմվում են ներդրողի հաշվետվությունները: Երբ դա նպատակահարմար չէ, կարող են օգտագործվել այլ ամսաթվի դրությամբ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները:

3.12. Երբ օգտագործվում են տարբեր ամսաթվերի դրությամբ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, կատարվում են ճշգրտումներ ցանկացած էական իրադարձությունների կամ ներդրողի և ասոցիացված կազմակերպության միջև այն գործառնությունների արդյունքները հաշվառելու համար, որոնք տեղի են ունեցել ասոցիացված կազմակերպության և ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակաշրջանում:

3.13. Ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունները սովորաբար պատրաստվում են՝ օգտագործելով միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համանման պայմաններում տեղի ունեցած նմանատիպ գործառնությունների և այլ իրադարձությունների համար: Շատ դեպքերում, երբ ասոցիացված կազմակերպությունն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որը տարբեր է ներդրողի կողմից համանման պայմաններում տեղի ունեցած նմանատիպ գործառնությունների և այլ իրադարձությունների համար ընդունված քաղաքականությունից, ապա ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվում են համապատասխան ճշգրտումներ, երբ ներդրողը կիրառում է բաժնեմասնակցության մեթոդը: Եթե նման ճշգրտումների հաշվարկումը գործնականում անհնար է, այդ փաստը սովորաբար բացահայտվում է:

3.14. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ունի կումուլյատիվ (կուտակման) արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք պատկանում են երրորդ անձանց, ապա ներդրողը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է արտոնյալ շահաբաժինների գծով ճշգրտումներ անելուց հետո՝ անկախ նրանից, նման շահաբաժինները հայտարարվել են, թե ոչ:

3.15. Եթե բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ասոցիացված կազմակերպության 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 զրոյական արժեքով: Լրացուցիչ կորուստներ նախատեսվում են այն չափով, որքանով որ ներդրողը ստանձնել է պարտավորություններ, կամ ասոցիացված կազմակերպության անունից վճարումներ է իրականացրել վերջինիս պարտավորությունները մարելու համար, որոնք երաշխավորել կամ այլ կերպ ստանձնել է ներդրողը: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը հետագայում շահույթ է ստանում, ապա ներդրողը վերսկսում է շահույթի իր բաժինը արտացոլել միայն այն պահից, երբ այն հավասարվում է չճանաչված զուտ վնասի բաժնին:

ԱՐԺԵԶՐԿՈՒՄԻՑ ԿՈՐՈՒՍՏՆԵՐ

3.16. Եթե առկա է ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների արժեզրկված լինելու նախանշան, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՀՀՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը: Ներդրման գծով արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է ՀՀՀՀՄ 36-ին համապատասխան: Այդ իսկ պատճառով առաջին հերթին այն դուրս է գրվում մնացորդային գույքի հաշվին:

3.17. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության համար առանձին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առանձին ասոցիացված կազմակերպությունը շարունակական գործունեությունից չի ստեղծում դրամական միջոցների ներհոսք, որը բավականին անկախ է հաշվետու կազմակերպության գործունեությունից:

ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿ

3.18. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների արդյունքում առաջացող շահութահարկը հաշվարկվում է՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 12 «Շահութահարկ» ստանդարտի:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները.
ա) նշանակալի ասոցիացված կազմակերպությունների ցանկը և նկարագիրը, ներառյալ իր բաժնեմասը և ձայների իրավունք տվող բաժնետոմսերի ընդհանուր քանակում իր բաժինը, եթե դրանք տարբեր են, և
բ) այդ ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդները:

4.2. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնք հաշվառվել են բաժնեմասնակցության մեթոդով, պետք է դասակարգվեն որպես երկարաժամկետ ակտիվներ և հաշվապահական հաշվեկշռում բացահայտվեն առանձին հոդվածով: Ասոցիացված կազմակերպությունների շահույթներում կամ վնասներում ներդրողի բաժինը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտվի առանձին հոդվածով: Ներդրողի բաժինը արտասովոր հոդվածներում կամ նախորդ ժամանակաշրջանների հոդվածներում նույնպես պետք է բացահայտվի առանձին:

Հավելված 1.
Ասոցիացված կազմակերպություններում
ներդրումների հաշվառման հաշվապահական
ձևակերպումները

1. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ, որոնք հաշվառվում են սկզբնական արժեքով.
 - ա) ներդրումների ձեռքբերում՝
Դեբետ 142 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում»
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 253, 521 և այլն),
 - բ) ներդրումների գծով հայտարարված շահաբաժինների արտացոլում՝
Դեբետ 222 «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»
Կրեդիտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»,
 - գ) ներդրումների օտարում՝
Դեբետ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների (օտարումների) ծախսեր»
Կրեդիտ 142 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում»:
2. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ, որոնք հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդով.
 - ա) ներդրումների ձեռքբերում՝
Դեբետ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն),
 - բ) ասոցիացված կազմակերպությունների շահույթի բաժնեմասի արտացոլումը՝
Դեբետ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»
Կրեդիտ 629 «Այլ ոչ գործառնական եկամուտներ»,
 - գ) ասոցիացված կազմակերպությունների վնասի բաժնեմասի արտացոլումը՝
Դեբետ 729 «Այլ ոչ գործառնական ծախսեր»
Կրեդիտ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»,
 - դ) հայտարարված շահաբաժինների չափով ներդրման հաշվեկշռային արժեքի նվազեցում՝
Դեբետ 229 «Այլ ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր»
Կրեդիտ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»,
 - ե) ներդրումների օտարում՝
Դեբետ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր
Կրեդիտ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»:
3. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ, որոնք հաշվառվում են որպես վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ.
 - ա) ներդրումների ձեռքբերում՝
Դեբետ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն),
 - բ) ներդրումների՝ իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճ.
 - I. երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝
Դեբետ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
Կրեդիտ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»,
 - II. երբ վերագրվում է եկամուտներին՝
Դեբետ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
Կրեդիտ 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման

(անհավաքագրելիության) հակադարձումից եկամուտներ»,

զ) իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի նվազում.

I. երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝

Դեբետ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»

Կրեդիտ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»,

II. երբ վերագրվում է ծախսերին՝

Դեբետ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»

Կրեդիտ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»,

դ) իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված վնասների վերագրումը ֆինանսական արդյունքներին՝

Դեբետ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»

Կրեդիտ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»,

դ) իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթների վերագրումը ֆինանսական արդյունքներին՝

Դեբետ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»

Կրեդիտ 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքագրելիության) հակադարձումից եկամուտներ»,

ե) ներդրումների օտարում՝

Դեբետ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր

Կրեդիտ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

4. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ, որոնք հաշվառվում են որպես առևտրական նպատակով պահվող ֆինանսական ակտիվներ.

ա) ներդրումների ձեռքբերում՝

Դեբետ 231 «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն),

բ) իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճ՝

Դեբետ 231 «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»

Կրեդիտ 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքագրելիության) հակադարձումից եկամուտներ»,

զ) իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի նվազում՝

Դեբետ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»

Կրեդիտ 231 «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»,

դ) ներդրումների օտարում՝

Դեբետ 722 «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»

Կրեդիտ 231 «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»:

5. Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների վերադասակարգումը այլ ֆինանսական ակտիվների.

ա) բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումների վերադասակարգում՝

Դեբետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (142, 143, 231 և այլն)

Կրեդիտ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»,

բ) սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումների վերադասակարգում՝

Դեբետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (141, 143, 231 և այլն):

Կրեդիտ 142 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ոչ ընթացիկ ներդրումներ կապակցված կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում»,

զ) վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգում՝
Դերետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (141, 143, 231 և այլն):
Կրեդիտ 143 «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

դ) առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգում՝
Դերետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (141, 142, 143 և այլն):
Կրեդիտ 231 «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»:

¹ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն 22 ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

Հավելված 2.
Ասոցիացված կազմակերպություններում
ներդրումների հաշվառման օրինակ

Միավորման ամսաթվին՝ 01.01.2001 թ. Ա կազմակերպությունը ձեռք է բերել Բ կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի 40%-ը՝ 840.000 դրամ արժեքով: Դրա շնորհիվ Ա կազմակերպությունը նշանակալի ազդեցություն է ձեռք բերել Բ կազմակերպությունում:

Բ կազմակերպության 2001 թ. գուտ շահույթը կազմել է 300.000 դրամ: Վճարվել է 100.000 դրամ շահաբաժին:

2001 թ. նոյեմբերին Ա կազմակերպությունն առաջին անգամ իրականացրել է պաշարների վաճառք Բ կազմակերպությանը: Վաճառքի ընդհանուր գումարը կազմել է 100.000 դրամ, և Ա կազմակերպությունն այդ գործարքից ստացել է 20000 դրամ շահույթ:

Դեկտեմբերի 31.12.2001 թ. դրությամբ Բ կազմակերպությունն այդ պաշարներից վաճառք չի իրականացրել: Շահութահարկի տոկոսադրույքը 30% է:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման դեպքում Բ կազմակերպությունում ներդրումների ձեռքբերման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը.

<i>Դերետ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»</i>	840.000
<i>Կրեդիտ ակտիվներ հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ հաշիվ 252)</i>	840.000

Հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթում ներդրողի բաժնեմասը կլինի 114400 (120000 * - 5600 **)

* Զուտ շահույթ 120000 (40% x 300000)

** Չիրացված շահույթից արդյունքը՝ հարկերը հանելուց հետո 5600 (40% x (70% x 20000)):

Բ կազմակերպության շահույթում Ա կազմակերպության բաժնեմասը կձևակերպվի՝

<i>Դերետ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»</i>	114.400
<i>Կրեդիտ 629 «Այլ ոչ գործառնական եկամուտներ»</i>	114.400

Ստացված շահաբաժնի չափով (40% x 100000) կնվազեցվի ներդրման արժեքը՝

<i>Դերետ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»</i>	40.000
<i>Կրեդիտ 141 «Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ»</i>	40.000

ՀՀՀՀՍ 29 «ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԳԵՐՄՂԱՃԱՅԻՆ ՏՆՏԵՍՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ՈՒՄՍՍԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

Գերադաճային տնտեսությունում կազմակերպության գործունեության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ այդ տնտեսության արժույթով արտահայտված հաշվետվություններն առանց վերահաշվարկման օգտակար չեն: Փողը կորցնում է գնողունակությունն այնպիսի տեմպերով, որ տարբեր ժամանակներում տեղի ունեցած

գործարքներից և դեպքերից ստացվող գումարների համեմատությունը դառնում է ապակողմնորոշիչ, նույնիսկ եթե այդ դեպքերը և գործարքները տեղի են ունեցել միևնույն հաշվետու ժամանակաշրջանում: ՀՀՀՀՍ 29-ով պահանջվում է վերահաշվարկել գերադաճային տնտեսությունում գործող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

2.1. ՀՀՀՀՍ 29-ը պետք է կիրառվի գերադաճային տնտեսության արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնելիս:

2.2. Հայաստանի Հանրապետության տնտեսությունը որպես գերադաճային որակելը` ՀՀՀՀՍ 29-ի կիրառման նպատակով, կատարվում է հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազորված մարմնի կողմից:

2.3. ՀՀՀՀՍ 29-ի կիրառման նպատակով, հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազորված մարմինը, ելնելով երկրի տնտեսական միջավայրի բնութագրերից որոշում է կայացնում տնտեսության գերադաճային լինելու վերաբերյալ: Հետևաբար, Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության մասով սույն ստանդարտը կիրառվում է լիազորված մարմնի համապատասխան որոշման առկայության դեպքում:

2.4. Գերադաճը ցուցանշող տնտեսական միջավայրի բնութագրերը հետևյալն են.

ա) բնակչության մեծամասնությունը գերադասում է իր խնայողությունները պահել ոչ դրամային ակտիվների տեսքով կամ համեմատաբար կայուն արտարժույթով,

բ) գները սովորաբար սահմանվում են կայուն արտարժույթով,

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 կապված են գների ինդեքսի հետ,

ե) երեք տարվա ընթացքում աղաճի կուտակված դրույքը մոտենում է 100 տոկոսին կամ գերազանցում է այն:

2.5. Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության մասով սույն ստանդարտը կիրառվում է այն հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից, որի ընթացքում հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազորված մարմինը որոշում է կայացրել Հայաստանի Հանրապետության տնտեսությունը որպես գերադաճային որակելու մասին: Մյուս դեպքերում կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է այն հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից, որի ընթացքում տվյալ արտերկրի (երկիր, որի արժույթով կազմվում է ներդրման օբյեկտների կամ դուստր ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվությունները) տնտեսությունը որակում է որպես գերադաճային:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱՀԱՇՎԱՐԿՈՒՄԸ

3.1. Գերադաճային տնտեսությունում ֆինանսական հաշվետվությունները, անկախ այն բանից` դրանք հիմնված են սկզբնական արժեքի, թե` ընթացիկ (վերականգնման) արժեքի մոտեցման վրա, օգտակար են միայն այն դեպքում, երբ դրանք արտահայտված են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

Արդյունքում, ՀՀՀՀՍ 29-ը կիրառվում է գերադաճային տնտեսության արժույթով հաշվետվություններ պատրաստող կազմակերպությունների սկզբնական ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: ՀՀՀՀՍ 29-ով պահանջվող տվյալների ներկայացումը որպես չվերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հավելված չի թույլատրվում: Ավելին, ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին ներկայացումը` մինչև վերահաշվարկումը ընդունելի չէ:

3.2. Կազմակերպությունների գերադաճային տնտեսության արժույթով արտահայտված ֆինանսական հաշվետվությունները, անկախ այն բանից` դրանք հիմնված են սկզբնական արժեքի, թե` ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա, պետք է ներկայացվեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Նախորդ ժամանակաշրջանի համադրելի ցուցանիշերը, որոնք պահանջվում են ՀՀՀՀՍ 1-ով, ինչպես նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող ցանկացած տեղեկատվություն, նույնպես պետք է արտահայտվեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

3.3. Զուտ դրամային դիրքի շահույթը կամ վնասը պետք է ներառվի գուտ շահույթի հաշվարկի մեջ և առանձին բացահայտվի:

3.4. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը ՀՀՀՀՍ 29-ի համաձայն պահանջում է գների ընդհանուր ինդեքսի կիրառում, որն արտացոլում է ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները:

Հայաստանի Հանրապետության տնտեսության մասով ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկելու համար պետք է կիրառվի Հայաստանի Հանրապետության Ազգային վիճակագրական ծառայության կողմից հրապարակված գների ընդհանուր ինդեքսը (որը լավագույնս է բնութագրում տվյալ ճյուղում գների փոփոխությունը):

Այլ դեպքերում գերադասելի է, որ բոլոր կազմակերպությունները, որոնք հաշվետու են նույն տնտեսության արժույթով, կիրառեն միևնույն ինդեքսը:

3.5. Երբ տնտեսությունը դադարում է գերադաճային լինելուց, և կազմակերպությունը դադարեցնում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ներկայացումը սույն ստանդարտի համաձայն, նա պետք է

նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով արտահայտված գումարները դիտարկի որպես հիմք հաշվեկշռային արժեքների համար՝ իր հետագա ֆինանսական հաշվետվություններում:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔՈՎ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

3.6. Հաշվապահական հաշվեկշռի հոդվածները (գումարները), որոնք արտահայտված չեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը:

3.7. Դրամային՝ հոդվածները չեն վերահաշվարկվում, քանի որ դրանք արդեն արտահայտված են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ դրամական միավորով:

3.8. Ակտիվներն ու պարտավորությունները, որոնք պայմանագրով կապված են գների փոփոխությունների հետ, ինչպիսիք են ինդեքսավորվող պարտատուները և փոխառությունները, ճշգրտվում են պայմանագրին համապատասխան, որպեսզի որոշվի հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ չմարված գումարը:

3.9. Որոշ ոչ դրամային հոդվածներ հաշվառվում են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ գումարներով, ինչպիսիք են իրացման գուտ արժեքը և շուկայական արժեքը, որի պատճառով դրանք չեն վերահաշվարկվում: Բոլոր այլ ոչ դրամային ակտիվներն ու պարտավորությունները վերահաշվարկվում են:

3.10. Սկզբնական արժեքով հաշվառվող հոդվածների վերահաշվարկված ինքնարժեքը կամ վերահաշվարկված «ինքնարժեք հանած մաշվածությունը» որոշվում է նրա սկզբնական արժեքի և կուտակված մաշվածության նկատմամբ կիրառելով ձեռքբերման պահից մինչև հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածում գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը: Հետևաբար, հիմնական միջոցները, ներդրումները, հումքի և ապրանքների պաշարները, գույվիլը, պատենտները, առևտրային նշանները և նմանատիպ ակտիվները վերահաշվարկվում են դրանց գնման ամսաթվերից: Անավարտ արտադրանքի և պատրաստի արտադրանքի պաշարները վերահաշվարկվում են այն ամսաթվերից, երբ առաջացել են դրանց գնման և վերամշակման ծախսումները:

3.11. Հիմնական միջոցների առանձին տեսակների ձեռքբերման ամսաթվերի մանրամասն գրանցումները կարող են բացակայել կամ հնարավոր չլինի դրանք գնահատել: Այսպիսի հազվագյուտ դեպքերում սույն ստանդարտի կիրառման սկզբնական շրջանում կարող է անհրաժեշտ լինել օգտագործելու հոդվածների արժեքի անկախ մասնագիտական գնահատում՝ որպես դրանց վերահաշվարկման հիմք:

3.12. Որոշ ոչ դրամային հոդվածներ հաշվառվում են ձեռքբերման ամսաթվից կամ տվյալ հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից տարբեր ամսաթվերին ընթացիկ գումարներով, օրինակ՝ հիմնական միջոցները վերագնահատվել են ավելի վաղ ամսաթվի դրությամբ: Այսպիսի դեպքերում հաշվեկշռային արժեքը վերահաշվարկվում է վերագնահատման ամսաթվից:

3.13. Ոչ դրամային հոդվածի վերահաշվարկված գումարը նվազեցվում է՝ համաձայն Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման համապատասխան ստանդարտների, երբ այն գերազանցում է հոդվածի սպագա օգտագործումից (ներառյալ վաճառքը կամ այլ օտարումը) ստացվող փոխհատուցվող գումարը: Հետևաբար, նման դեպքերում հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների վերահաշվարկված գումարները նվազեցվում են մինչև դրանց փոխհատուցվող գումարները, իսկ պաշարների վերահաշվարկված գումարները նվազում են մինչև դրանց իրացման գուտ արժեքը:

3.14. Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրման օբյեկտը կարող է հաշվետու լինել գերադաճային տնտեսության արժույթով: Այդ ներդրման օբյեկտի հաշվապահական հաշվեկշռը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը վերահաշվարկվում են ՀՀՀՀՄ 29-ին համապատասխան, որպեսզի հաշվարկվի նրա գուտ ակտիվներում և գործունեության արդյունքներում ներդրողի բաժնեմասը: Երբ ներդրման օբյեկտի վերահաշվարկված ֆինանսական հաշվետվությունները արտահայտված են արտարժույթով, դրանք փոխարկվում են փակման փոխարժեքով:

3.15. Փոխառության ծախսումներում սովորաբար հաշվի է առնվում տղաճի ազդեցությունը: Տեղին չէ միաժամանակ և վերահաշվարկել փոխառու միջոցների հաշվին ֆինանսավորվող կապիտալ ծախսումները, և կապիտալացնել փոխառության ծախսումների այն մասը, որը նույն ժամանակաշրջանի ընթացքում փոխհատուցում է աղաճը: Փոխառության ծախսումների այդ մասը ճանաչվում է ծախս այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, երբ դրանք առաջացել են:

3.16. Կազմակերպությունները կարող են ձեռք բերել ակտիվներ այնպիսի պայմաններով, որը նրանց թույլ է տալիս հետաձգելու վճարումը՝ առանց բացահայտ տոկոսային ծախսեր կրելու: Այն դեպքերում, երբ հնարավոր չէ որոշել թաքնված տոկոսային գումարը, նշված ակտիվները վերահաշվարկվում են ոչ թե գնման, այլ վճարման ամսաթվից:

3.17. ՀՀՀՀՄ 29-ի կիրառման առաջին ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ սեփական կապիտալի տարրերը, բացառությամբ չբաշխված շահույթի և վերագնահատումներից առաջացած արժեքի աճի, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը այն ամսաթվերից, երբ տարրերը ներդրվել կամ այլ կերպ առաջացել են:

Վերագնահատումներից արժեքի աճը, որն առաջացել է նախորդ ժամանակաշրջաններում, վերացվում է: Վերահաշվարկված չբաշխված շահույթը ստացվում է վերահաշվարկված հաշվապահական հաշվեկշռի բոլոր այլ գումարների հիման վրա (այսինքն՝ հաշվեկշռի հոդվածների վերահաշվարկումից հետո հաշվեկշռի ակտիվների և

սեփական կապիտալի (բացի չբաշխված շահույթից և վերագնահատումից արժեքի աճից) ու պարտավորությունների հանրագումարի տարբերությունը վերագրվում է չբաշխված շահույթին):

3.18. Առաջին ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և հաջորդող ժամանակաշրջաններում սեփական կապիտալի բոլոր տարրերը վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը ժամանակաշրջանի սկզբից կամ ներդրման ամսաթվից, եթե վերջինս ավելի ուշ է: Սեփական կապիտալում փոփոխությունները բացահայտվում են ՀՀՀՀՄ 1-ին համապատասխան:

3.19. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության բոլոր հոդվածները պետք է վերահաշվարկվեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Հետևաբար, բոլոր գումարներն անհրաժեշտ է վերահաշվարկել՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունն այն ամսաթվերից, որոնց դրությամբ եկամուտները կամ ծախսերը առաջացել են:

¹ Դրամային հոդվածները դրամական միջոցներն են և այն հոդվածները, որոնք պետք է ստացվեն կամ վճարվեն դրամական միջոցներով:

ԶՈՒՏ ԴՐԱՄԱՅԻՆ ԴԻՐՔԻ ՇԱՀՈՒՅԹ ԿԱՄ ՎՆԱՍ

3.20. Զուտ դրամային դիրքի շահույթը կամ վնասը կարող է գոյանալ որպես տարբերություն, որն առաջանում է ոչ դրամային ակտիվների, սեփական կապիտալի, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության հոդվածների վերահաշվարկումից և ինդեքսավորվող ակտիվների ու պարտավորությունների ճշգրտումից: Նշված շահույթը կամ վնասը կարելի է գնահատել ժամանակաշրջանի դրամային ակտիվների և դրամային պարտավորությունների միջև տարբերության միջին կշռվածի նկատմամբ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսի փոփոխությունը:

3.21. Զուտ դրամային դիրքի շահույթը կամ վնասը ներառվում է գուտ շահույթի հաշվարկի մեջ: Պայմանագրով համաձայնեցված դեպքերում գների փոփոխությունների հետ կապված ակտիվների և պարտավորությունների՝ 3.8 կետին համապատասխան իրականացված ճշգրտումը հաշվանցվում է գուտ դրամային դիրքի շահույթի կամ վնասի դիմաց: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այլ հոդվածներ, ինչպիսիք են ներդրված և փոխառու միջոցների հետ կապված տոկոսային եկամուտն ու ծախսը և արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները, նույնպես առնչվում են գուտ դրամային դիրքի հետ:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱՐԺԵՔՈՎ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

3.22. Հաշվապահական հաշվեկշռի վերահաշվարկման համար կիրառվում են հետևյալ կանոնները.

- ա) ընթացիկ արժեքով արտացոլված հոդվածները չեն վերահաշվարկվում,
- բ) մյուս հոդվածները վերահաշվարկվում են ըստ վերը նշված կանոնների:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

3.23. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներառված բոլոր գումարները վերահաշվարկվում են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը:

ԶՈՒՏ ԴՐԱՄԱՅԻՆ ԴԻՐՔԻ ՇԱՀՈՒՅԹ ԿԱՄ ՎՆԱՍ

3.24. Զուտ դրամային դիրքի շահույթը կամ վնասը հաշվարկվում է 3.20 և 3.21 կետերի համաձայն:

ՀԱՐԿԵՐ

3.25. ՀՀՀՀՄ 29-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումը կարող է առաջացնել տարբերություններ հարկվող շահույթի և հաշվապահական շահույթի միջև: Այդպիսի տարբերությունները հաշվառվում են ՀՀՀՀՄ 12-ի համաձայն:

ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՀՈՍՔԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

3.26. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության բոլոր հոդվածները արտահայտվում են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով (եթե կազմված է անուղղակի մեթոդով):

ՀԱՄԱԴՐԵԼԻ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

3.27. Նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի համապատասխան ցուցանիշերը, անկախ դրանց սկզբնական արժեքի կամ ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա հիմնված լինելուց, վերահաշվարկվում են՝ կիրառելով գների ընդհանուր ինդեքսը այնպես, որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով: Ավելի վաղ ժամանակաշրջաններին վերաբերող բացահայտման ենթակա տեղեկատվությունը նույնպես արտահայտվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով:

ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.28. Մայր կազմակերպության օտարերկրյա դուստր ընկերությունը, ասոցիացված կազմակերպությունը, համատեղ ձեռնարկությունը ֆինանսական հաշվետվությունները կազմում է գերադաճային տնտեսության պայմաններում, այդ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է վերահաշվարկվեն ՀՀՀՀՄ 29-ի համաձայն, այնուհետև փոխարկվեն փակման փոխարժեքով (հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ փոխանակման փոխարժեքը)՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 21-ի:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

Կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները.

ա) այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները և նախորդ ժամանակաշրջանների համապատասխան ցուցանիշերը վերահաշվարկվել են՝ հաշվի առնելով հաշվետվական արժույթի ընդհանուր գնողունակության փոփոխությունները, և որպես արդյունք, ներկայացված են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով,

բ) սկզբնական ֆինանսական հաշվետվությունների՝ սկզբնական կամ ընթացիկ արժեքի մոտեցման վրա հիմնված լինելը,

գ) կիրառված գների ինդեքսը և դրա մակարդակը հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, ինչպես նաև ինդեքսի փոփոխությունը ընթացիկ և նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների ընթացքում:

**Հավելված 1.
Ուսուցողական օրինակ**

Ա կազմակերպությունը 80 մլն դրամ սեփական կապիտալով ստեղծվել է 01.01.20x2 թ.: Հաշվապահական կրճատ հաշվեկշիռները առաջին ֆինանսական տարվա սկզբին և վերջին հետևյալն էին.

	01.01.20x2 թ.	հազ. դրամ 31.12.20x2 թ.
Ակտիվներ		
Հիմնական միջոցներ	120.000	100.000
Պաշարներ	60.000	80.000
Դեբիտորական պարտք	<u>100.000</u>	<u>120.000</u>
	<u>280.000</u>	<u>300.000</u>
Սեփական կապիտալ և պարտավորություններ		
Սեփական կապիտալ	80.000	80.000
Կուտակված շահույթ	-	20.000
Փոխառու միջոցներ	<u>200.000</u>	<u>200.000</u>
	<u>280.000</u>	<u>300.000</u>

Առաջին տարում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արտացոլված են հետևյալ գումարները.

	հազ. դրամ
Հասույթ	1600.000
Գործառնական ծախսեր	(1500.000)
Հիմնական միջոցների մաշվածություն	<u>(20.000)</u>

Գործառնական շահույթ	80.000
Վճարված տոկոսներ	<u>(40.000)</u>
Շահույթը մինչև հարկումը	40.000
Շահութահարկ	<u>(20.000)</u>
Շահույթը հարկումից հետո	<u>20.000</u>

Լրացուցիչ տեղեկատվություն

1. Սղաճը տարվա համար կազմել է 120%:

2. Պաշարները ներկայացված են որպես 2 ամսվա գնումներ և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության բոլոր հոդվածները հաշվեգրվում են տարվա ընթացքում հավասարաչափ կերպով:

Ֆինանսական հաշվետվությունները վերահաշվարկվում են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ չափման միավորով օգտագործելով գների ընդհանուր ինդեքսը.

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵԿՇԻՌ

	Գրանցված	Վերահաշվարկված	հազ. դրամ Հաշվարկներ
Ակտիվներ			
Հիմնական միջոցներ	100.000	220.000	2.20/1.0
Պաշարներ*	80.000	83.810	2.20/2.10
Դեբիտորական պարտք	<u>120.000</u>	<u>120.000</u>	
	<u>300.000</u>	<u>423.810</u>	

ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼ ԵՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Սեփական կապիտալ	80.000	176.000	2.20/1.0
Կուտակված շահույթ	20.000	47810	<i>հաշվեկշռում</i>
Փոխառու միջոցներ	<u>200.000</u>	<u>200.000</u>	
	<u>300.000</u>	<u>423.810</u>	

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

	հազ. դրամ	հազ. դրամ	Հաշվարկներ
Հասույթ**	1600.000	2200.000	2.20/1.60
Գործառնական ծախսեր	(1500.000)	(2062.500)	2.20/1.60
Հիմնական միջոցների մաշվածություն***	(20.000)	(44.000)	2.20/1.00
Վճարված տոկոսներ	(40.000)	(55.000)	2.20/1.60
Շահութահարկ	<u>(20.000)</u>	<u>(27.500)</u>	2.20/1.60
Զուտ շահույթը մինչև վերահաշվարկումից առաջացած շահույթը	<u>20.000</u>	11000	
Սղաճի առումով կատարված ճշգրտումներից առաջացած շահույթ		<u>36810</u>	<i>հաշվեկշռում</i>
Զուտ շահույթը վերահաշվարկումից առաջացած շահույթից հետո		<u>47810</u>	

Հաշվարկներ

* Պաշարների ինդեքս. պաշարների ձեռքբերման միջինացված ամսաթիվը նոյեմբերի 30-ն է:

Սյդ ամսաթվի ինդեքսը = 1.00 + (1.20 x 11/12) = 2.10:

** Եկամուտների և ծախսերի ինդեքս. միջին տարեկանը = 1.00+(1.20/2)=1.60:

*** Մաշվածության ինդեքս. կապված է հիմնական միջոցների ինդեքսի հետ = 1:

ՀՀՀՀՄ 30 «ԲԱՆԿԵՐԻ ԵՎ ՆՄԱՆԱՏԻՊ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՍՏԱՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

Բանկերը ներկայացնում են տնտեսության խոշոր և ազդեցիկ հատվածը: Կազմակերպությունների և քաղաքացիների մեծամասնությունն օգտվում է բանկերից՝ որպես ավանդատուներ կամ փոխառուներ: Բանկերը կարևոր դեր են խաղում դրամավարկային համակարգի կայունության ապահովման գործում՝ կարգավորող մարմինների հետ ունեցած սերտ համագործակցության և վերջիններիս կողմից բանկերի նկատմամբ կիրառվող կարգավորման համակարգի միջոցով: Այդ իսկ պատճառով զգալի հետաքրքրություն կա բանկերի կենսունակության, մասնավորապես՝ վճարունակության, իրացվելիության և ռիսկերի հարաբերական աստիճանի նկատմամբ՝ կապված նրանց գործունեության տարբեր տեսակների հետ: Հաշվի առնելով վերը նշվածը՝ ՀՀՀՀՄ 30-ի նպատակն է՝

- ա) սահմանել բանկերի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առանձնահատուկ պահանջներ,
- բ) նպաստել, որ բանկի ղեկավարությունը ներկայացնի մեկնաբանություններ բանկի ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ, որում նշվի հատկապես բանկի վճարունակության և իրացվելիության կառավարման ու վերահսկման մեթոդները, ինչպես նաև ներկայացվի տարբեր բանկային գործառնությունների հետ կապված ռիսկերի ողջ միջակայքը:

Բանկային գործունեությունը կապված է տարբեր տեսակի ֆինանսական և գործառնական ռիսկերի հետ: Չնայած նրան, որ ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են ռիսկերի որոշ տեսակներ, հաշվետվություններն օգտագործողները կարող են ավելի լավ պատկերացում կազմել ռիսկերի մասին այն դեպքում, եթե բանկի ֆինանսական հաշվետվություններին կից ներկայացվեն մեկնաբանություններ բանկի գործառնությունների հետ կապված ռիսկերի կառավարման և վերահսկման վերաբերյալ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 30-ը պետք է կիրառվի բանկերի և նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունների (այսուհետ՝ բանկեր) ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

Բանկերն ու նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունները ներառում են ցանկացած ֆինանսական հաստատություններ, որոնց հիմնական գործունեությունը ՀՀ օրենսդրությանը համապատասխան ավանդների հավաքագրումն է և փոխառությունների ստացումը՝ վարկավորման և ներդրման նպատակով, և որոնց վրա տարածվում է բանկային կամ նմանատիպ օրենսդրությունը:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. ՀՀՀՀՄ 30-ը չի սահմանում ճանաչման կամ չափման կոնկրետ պահանջներ, քանի որ դեպքերի և գործառնությունների գրանցման համար պետք է կիրառվեն հաշվառման այն հիմունքները, որոնք նկարագրված են մյուս ստանդարտներում: Այսպիսով, ՀՀՀՀՄ 30-ում քննարկվում են բացառապես տեղեկատվության բացահայտմանը վերաբերող հարցեր:

3.2. Չնայած նրան, որ բանկերը ենթակա են կարգավորման և տվյալներ են ներկայացնում վերահսկող մարմիններին, սակայն այդ տվյալները ոչ միշտ են մատչելի օգտագործողների տարբեր խմբերի համար: Այդ պատճառով ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության բացահայտումը պետք է լինի բավականաչափ ընդգրկուն՝ օգտագործողների կարիքները խելամիտ սահմաններում բավարարելու համար:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ՔԱՂԱՔԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

4.1. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ բանկը պետք է բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման առավել կարևոր հիմունքները, ներառյալ.

- ա) եկամտի հիմնական տեսակների ճանաչումը,
- բ) ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների գնահատումը,
- գ) հաշվեկշռում ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչմանը հանգեցնող գործառնությունների և դեպքերի տարբերակումը այն գործառնություններից և դեպքերից, որոնք առաջացնում են միայն պայմանական դեպքեր և պոտենցիալ պարտավորություններ,
- դ) վարկերի և այլ փոխառությունների գծով կորուստների որոշման և չհավաքագրվող վարկերի և այլ

փոխատվությունների դուրսգրման հիմունքը,

ե) ընդհանուր բանկային ռիսկերի դիմաց կատարվող հատկացումների որոշման և դրանց հաշվապահական ձևակերպման հիմունքը:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

4.2. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում բանկը պետք է եկամուտները և ծախսերը խմբավորի ըստ բնույթի և բացահայտի դրանց հիմնական տեսակների գումարները:

Ի լրումն ՀՀ հաշվապահական հաշվառման այլ ստանդարտների պահանջներին համապատասխան ներկայացվող տեղեկատվության, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները պետք է ընդգրկեն, բայց չսահմանափակվեն եկամուտների և ծախսերի հետևյալ հոդվածներով՝

- ա) տոկոսային և նմանատիպ եկամուտներ,
- բ) տոկոսային և նմանատիպ ծախսեր,
- գ) շահաբաժնի տեսքով եկամուտներ,
- դ) կոմիսիոն և այլ վճարների տեսքով եկամուտներ,
- ե) կոմիսիոն և այլ վճարների տեսքով ծախսեր,
- զ) վերավաճառքի համար նախատեսված ներդրումներից ստացված գուտ շահույթ (վնաս),
- է) վաճառքի համար նախատեսված ներդրումներից ստացված գուտ շահույթ (վնաս),
- ը) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներից ստացված գուտ շահույթ (վնաս),
- թ) արտարժույթային գործարքներից ստացված գուտ շահույթ (վնաս),
- ժ) այլ գործառնական եկամուտներ,
- ժա) վարկերից և այլ փոխատվություններից առաջացած կորուստներ,
- ժբ) ընդհանուր վարչական ծախսեր, և
- ժգ) այլ գործառնական ծախսեր:

4.3. Եկամուտների և ծախսերի հոդվածները չեն կարող հաշվանցվել, (բացառությամբ այն հոդվածների, որոնք կապված են հեջավորման հետ, ինչպես նաև այն ակտիվների կամ պարտավորությունների հետ կապված հոդվածների, որոնք արդեն հաշվանցվել են), և պետք է բացահայտվեն առանձին հոդվածներով, որը օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու բանկի գործունեության առանձին տեսակների արդյունավետությունը և ակտիվների որոշակի դասերից ստացվող արդյունքները:

4.4. Որպես կանոն, բանկի գործառնություններից ստացվող հետևյալ շահույթներն ու վնասները ներկայացվում են գուտ հիմունքով՝

- ա) վերավաճառքի համար նախատեսված ներդրումների օտարումը և դրանց հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունները,
- բ) վաճառքի համար նախատեսված ներդրումների օտարումը և դրանց հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունները,
- գ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների օտարումը,
- դ) արտարժույթով գործառնությունները (առք ու վաճառք):

4.5. Ցանկալի է, որ բանկի ղեկավարությունը ներկայացնի մեկնաբանություններ տվյալ ժամանակաշրջանի համար միջին տոկոսադրույթների, միջին տոկոսաբեր ակտիվների և միջին տոկոսակիր պարտավորությունների վերաբերյալ:

ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՎՇԻՈՒ

4.6. Հաշվապահական հաշվեկշռում, ակտիվներն ու պարտավորությունները խմբավորվում են ըստ բնույթի և արտացոլվում ըստ հարաբերական իրացվելիության:

Ի լրումն ՀՀ հաշվապահական հաշվառման այլ ստանդարտների պահանջներին համապատասխան ներկայացվող տեղեկատվության, հաշվապահական հաշվեկշռը կամ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները պետք է ընդգրկեն, բայց չսահմանափակվեն ակտիվների և պարտավորությունների հետևյալ հոդվածներով՝

- Ակտիվներ
- ա) դրամական միջոցներ և մնացորդներ ՀՀ կենտրոնական բանկում,
- բ) գանձապետական և այլ մուրհակներ ու պարտատուներ, որոնք ընդունելի են կենտրոնական բանկի կողմից վերահաշվառման (վերազեղչման),
- գ) վերավաճառքի համար նախատեսված ներդրումներ,
- դ) այլ բանկերում տեղաբաշխված միջոցներ, այլ բանկերին տրված վարկեր և այլ փոխատվություններ,
- ե) դրամական շուկայում այլ տեղաբաշխումներ,
- զ) հաճախորդներին տրված վարկեր և այլ փոխատվություններ,
- է) վաճառքի համար նախատեսված ներդրումներ,
- ը) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ:
- Պարտավորություններ
- ա) ՀՀ կենտրոնական բանկի նկատմամբ պարտավորություններ,

- բ) այլ բանկերից ստացված ավանդներ,
- գ) դրամական շուկայից ստացված այլ ավանդներ,
- դ) այլ ավանդատուների նկատմամբ պարտավորություններ,
- ե) ավանդային սերտիֆիկատներ,
- զ) թողարկված մուրհակներ, պարտատուներ և նմանատիպ այլ պարտավորություններ,
- է) այլ փոխառու միջոցներ:

4.7. Հաշվեկշռում ներկայացվող հողվածները չեն դասակարգվում ընթացիկ և ոչ ընթացիկի, քանի որ բանկի ակտիվների և պարտավորությունների մեծ մասը կարող է իրացվել կամ մարվել մոտակա ապագայում:

4.8. Ինչպես եկամուտների և ծախսերի, այնպես էլ ակտիվի և պարտավորության հողվածների միջև չի թույլատրվում հաշվանցում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կազմակերպությունը ունի հաշվանցում իրականացնելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք և մտադիր է՝ կամ հաշվարկն իրականացնել (ակտիվը կամ պարտավորությունը մարել) գուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:

4.9. Բանկը պետք է բացահայտի իր ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի իրական արժեքը, ինչպես պահանջվում է ՀՀՀՄ 32 «Ֆինանսական գործիքներ, բացահայտումը և ներկայացումը» և ՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտներով:

ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ԴԵՊՔԵՐ ԵՎ ՊՈՏԵՆՑԻԱԼ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ՝ ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԱՐՏԱՀԱՇՎԵԿՇՌԱՅԻՆ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԸ

4.10. Բանկը, համաձայն ՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի պահանջների, պետք է բացահայտի իր պայմանական պարտավորությունները և պայմանական պահուստները:

ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԵՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԱՐՄԱՆ ԺԱՄԿԵՏՆԵՐԸ

4.11. Բանկը պետք է ներկայացնի ակտիվների և պարտավորությունների վերլուծություն՝ խմբավորելով դրանք ըստ մարման ժամկետների, ելնելով հաշվապահական հաշվեկշռի կազմման ամսաթվից մինչև նախատեսված մարման ամսաթիվը մնացած ժամկետներից: Ստորև բերվում են օգտագործվող ժամկետների օրինակներ.

- ա) մինչև մեկ ամիս,
- բ) մեկ ամսից մինչև 3 ամիս,
- գ) 3 ամսից մինչև 1 տարի,
- դ) 1 տարուց մինչև 5 տարի,
- ե) 5 տարի և ավելի:

4.12. Կարևոր է, որ ակտիվների և պարտավորությունների համար բանկի կողմից ընդունված մարման ժամկետները լինեն նույնը: Դա հստակեցնում է մարման ժամկետների համապատասխանելիության աստիճանը և բանկի՝ դրանից բխող կախվածությունն իրացվելիության այլ աղբյուրներից: Մարման ժամկետները կարող են արտահայտվել՝

- ա) մինչև մարման ամսաթիվը մնացած ժամանակաշրջանով, որի շնորհիվ հեշտացվում է բանկի իրացվելիության գնահատումը,
- բ) մինչև մարման ամսաթիվն ընկած սկզբնական ժամանակաշրջանով, որը տեղեկատվություն է ապահովում բանկի ֆինանսավորման և գործունեության ռազմավարության վերաբերյալ
- գ) մինչև տոկոսադրույքի հաջորդ հնարավոր փոփոխության ամսաթիվը մնացած ժամանակաշրջանով, որը ցույց է տալիս տոկոսադրույքների ռիսկերը, որին ենթակա է բանկը:

ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ, ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԵՎ ԱՐՏԱՀԱՇՎԵԿՇՌԱՅԻՆ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ԿԵՆՏՐՈՆԱՑՈՒՄ

4.13. Բանկը պետք է բացահայտի իր ակտիվների, պարտավորությունների և արտահաշվեկշռային հողվածների ցանկացած էական կենտրոնացում՝ ըստ աշխարհագրական տարածաշրջանների, հաճախորդների կամ ճյուղային խմբերի, կամ ռիսկի այլ կենտրոնացումների: Վերը նշված բացահայտումները կատարվում են ի լրումն ՀՀՀՄ 14 «Սեզմենտային հաշվետվություններ» ստանդարտով պահանջվող սեզմենտային տեղեկատվության:

4.14. Բանկը պետք է բացահայտի նաև գուտ արտարժույթային դիրքի զգալի գումարները, որը կարևոր է արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխության հետևանքով առաջացող կորուստների ռիսկի գնահատման համար:

ԿՈՐՈՒՍՏՆԵՐ ՎԱՐԿԵՐԻՑ ԵՎ ԱՅԼ ՓՈԽԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻՑ

4.15. Վարկերի և այլ փոխատվությունների գծով կորուստների վերաբերյալ բանկը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որը նկարագրում է այն հիմունքը, համաձայն որի

հավաքագրվող վարկերը և այլ փոխատվությունները ճանաչվում են որպես ծախս,

բ) տվյալ ժամանակաշրջանում վարկերի և այլ փոխատվությունների կորուստների պահուստներում փոփոխությունները՝ առանձին բացահայտելով.

I. տվյալ ժամանակաշրջանում պահուստավորված գումարները,

II. չհավաքագրվող դուրս գրված գումարները,

III. պահուստների վերականգնման նպատակով կրեդիտագրված գումարները,

գ) հաշվետու ամսաթվի դրությամբ վարկերի և այլ փոխատվությունների կորուստների պահուստի ընդհանուր մեծությունը,

դ) հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլված վարկերի և այլ փոխատվությունների ընդհանուր գումարը, որոնց գծով տոկոսներ չեն հաշվեգրվում և այդպիսի վարկերի և այլ փոխատվությունների հաշվեկշռային արժեքի որոշման հիմունքը:

4.16. Վարկերի և այլ փոխատվությունների կորուստների գծով առանձնացված ցանկացած գումար՝ ի լրումն կոնկրետ վարկերի և այլ փոխատվությունների կորուստների կամ պոտենցիալ կորուստների, որոնք, ինչպես ցույց է տալիս փորձը, առկա են վարկերի և այլ փոխատվությունների պորտֆելում, պետք է դիտարկվի որպես չբաշխված շահույթի բաշխում: Նշված միջոցների նվազեցումից առաջացող ցանկացած կրեդիտագրվող գումար ավելացվում է չբաշխված շահույթին, և չի ներառվում տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի որոշման հաշվարկում:

ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲԱՆԿԱՅԻՆ ՌԻՍԿԵՐ

4.17. Ընդհանուր բանկային ռիսկերի, այդ թվում ապագա կորուստների և այլ չնախատեսված ռիսկերի կամ պայմանական դեպքերի գծով առանձնացված ցանկացած գումար պետք է բացահայտվի առանձին՝ որպես չբաշխված շահույթի բաշխում: Նշված միջոցների նվազեցումից առաջացող ցանկացած կրեդիտագրվող գումար ավելացվում է չբաշխված շահույթին և չի ներառվում տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի որոշման հաշվարկում:

ԳՐԱՎԱԴՐՎԱԾ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

4.18. Բացահայտման են ենթակա ապահովված պարտավորությունների ընդհանուր գումարը և որոշակի պարտավորությունների դիմաց գրավադրված ակտիվների բնույթն ու հաշվեկշռային արժեքը:

ՀԱՎԱՏԱՐՄԱԳՐԱՅԻՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆ

4.19. Եթե բանկն իրականացնում է զգալի ծավալով հավատարմագրային գործունեություն, ապա նա իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտի այդ փաստն ու հավատարմագրված ակտիվների մասշտաբը:

ԿԱՊԱԿՑՎԱԾ ԿՈՂՄԵՐԻ ՀԵՏ ԳՈՐԾԱՐՔՆԵՐ

4.20. Եթե բանկը գործարքի մեջ է մտնում կապակցված կողմերի հետ, նպատակահարմար է բացահայտել կապակցված կողմերի հետ ունեցած փոխհարաբերությունների բնույթը, գործարքների տեսակները և այն մանրամասները, որոնք անհրաժեշտ են բանկի ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար: Մանրամասները, որոնք սովորաբար կբացահայտվեն ՀՀՀՄ 24 «Կապակցված կողմերի բացահայտում» ստանդարտին համապատասխան, ներառում են բանկի վարկային քաղաքականությունը կապակցված կողմերի նկատմամբ, և վերջիններիս հետ իրականացվող հետևյալ գործարքների գումարները կամ համամասնությունները:

ա) յուրաքանչյուր վարկի և այլ փոխատվության, ավանդների, հոժարարագրերի և թողարկված մուրհակների:

Բացահայտումները կարող են ներառել ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ չմարված ընդհանուր գումարները, ինչպես նաև ժամանակաշրջանի ընթացքում դրանց փոփոխությունները,

բ) եկամուտների, տոկոսային ծախսերի և կոմիսիոն վճարների հիմնական տեսակների,

գ) տվյալ ժամանակաշրջանում վարկերի և այլ փոխատվությունների կորուստների գծով ճանաչված ծախսերի և պահուստների՝ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ,

դ) չեղյալ համարվող պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների ու պարտավորությունների, որոնք առաջանում են արտահաշվեկշռային հողվածներից:

ՀՀՀՄ 31 «ՀԱՄԱՏԵՂ ՁԵՌՆԱՐԿՈՒՄՆԵՐՈՒՄ ՄԱՍՆԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ԱՐՏԱՑՈՂՈՒՄԸ ԾԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ» ՄՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՈՈՏ ՌԻՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՄ 31-ը նկարագրում է համատեղ ձեռնարկումների հաշվառման մեթոդները: ՀՀՀՄ 31-ի հիմնական նպատակն է օգտագործողներին ապահովել համատեղ ձեռնարկման գուտ ակտիվներում և եկամուտներում համատեղ ձեռնարկման

մասնակիցների մասնակցության վերաբերյալ տեղեկատվությամբ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 31-ը պետք է կիրառվի համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցությունը հաշվառելիս, ինչպես նաև ձեռնարկողների և ներդրողների ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ ձեռնարկման ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտներն ու ծախսերը ներկայացնելիս՝ անկախ այն կառուցվածքներից կամ ձևերից, որոնց ներքո տեղի է ունենում համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Համատեղ ձեռնարկումը պայմանագրային կարգավորում է, համաձայն որի երկու կամ ավելի կողմեր իրականացնում են տնտեսական գործունեություն, որը ենթակա է համատեղ վերահսկողության: Համատեղ վերահսկողությունը տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է:

Ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի (իրականացնում է) համատեղ վերահսկողություն:

Համատեղ ձեռնարկումները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր և կառուցվածքներ: ՀՀՀՀՍ 31-ը տարբերակում է երեք խոշոր ձևեր՝ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ, համատեղ վերահսկվող ակտիվներ և համատեղ վերահսկվող միավորներ, որոնք ընդհանուր առմամբ նկարագրվում են որպես համատեղ ձեռնարկումներ և բավարարում են համատեղ ձեռնարկման սահմանմանը: Հետևյալ բնորոշումները ընդհանուր են համատեղ ձեռնարկման բոլոր ձևերի համար՝

- ա) երկու կամ ավելի ձեռնարկողներ կապված են պայմանագրային կարգավորմամբ,
- բ) պայմանագրային կարգավորումը սահմանում է համատեղ վերահսկողություն:

ՊԱՅՄԱՆԱԳՐԱՅԻՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄ

3.2. Պայմանագրային կարգավորումը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ սահմանում է համատեղ վերահսկողություն: Այս պահանջը երաշխավորում է, որ ոչ մի առանձին ձեռնարկող չի կարող միակողմանի վերահսկել գործունեությունը: Կարգավորումը որոշակիացնում է համատեղ ձեռնարկման նպատակների համար կարևոր ոլորտների որոշումները, որոնց համար պահանջվում է բոլոր ձեռնարկողների համաձայնությունը, ինչպես նաև այն որոշումները, որոնց համար պահանջվում է ձեռնարկողների որոշակի մեծամասնության համաձայնությունը:

3.3. Պայմանագրային կարգավորման առկայությունը տարանջատում է մասնակցությունները, որոնք ենթադրում են համատեղ վերահսկողություն, ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից, որոնցում ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն: Գործունեությունը, որի նկատմամբ պայմանագրային կարգավորմամբ սահմանված չէ համատեղ վերահսկողություն, ՀՀՀՀՍ 31-ի նպատակով չի դիտվում որպես համատեղ ձեռնարկում:

3.4. Պայմանագրային կարգավորման առկայության մասին կարող է վկայել, օրինակ, ձեռնարկողների միջև պայմանագիրը: Պայմանագրային կարգավորումը, սովորաբար, գրավոր ձև ունի, և վերաբերում է այնպիսի հարցերին, ինչպիսիք են՝

- ա) համատեղ ձեռնարկման գործունեությունը, տևողությունը և հաշվետվական պարտավորությունները,
- բ) համատեղ ձեռնարկման տնօրենների խորհրդի կամ կառավարման համարժեք այլ մարմնի նշանակումը, և ձեռնարկողների ձայնի իրավունքները,
- գ) ձեռնարկողների կողմից հատկացումները կապիտալին, և
- դ) համատեղ ձեռնարկման արտադրանքի, եկամուտների, ծախսերի կամ արդյունքների բաժանումը ձեռնարկողների միջև:

3.5. Պայմանագրային կարգավորումը կարող է մի ձեռնարկողին հաստատել որպես համատեղ ձեռնարկման օպերատոր (գործադրեկավար) կամ կառավարիչ: Օպերատորը չի վերահսկում համատեղ ձեռնարկումը, բայց գործում է այն ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության սահմաններում, որը համաձայնեցվել է ձեռնարկողների կողմից պայմանագրային կարգավորմամբ և հանձնարարվել օպերատորին:

ՀԱՄԱՏԵՂ ՎԵՐԱՀՍՎՈՂ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.6. Որոշ համատեղ ձեռնարկումների գործունեությունը ենթադրում է ձեռնարկողների ակտիվների և այլ միջոցների օգտագործում, և ոչ թե ընկերության, ընկերակցության կամ այլ միավորի հիմնադրում, որն առանձին է ձեռնարկողներից: Համատեղ վերահսկվող գործառնության օրինակ է այն դեպքը, երբ երկու կամ ավելի ձեռնարկողներ միավորում են իրենց գործառնությունները, ռեսուրսները և փորձը՝ համատեղ արտադրելու, շուկայում ուսումնասիրություններ կատարելու և բաշխելու որոշակի արտադրանք: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող իրականացնում է արտադրական գործընթացի տարբեր մասեր: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող կատարում է իր ծախսումները և ստանում վաճառքից ստացված եկամտի իր բաժինը, ընդ որում, այդ բաժինը որոշվում է պայմանագրային կարգավորման համաձայն:

3.7. Համատեղ վերահսկվող գործառնություններում մասնակցությունների գծով յուրաքանչյուր ձեռնարկող իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, հետևաբար նաև՝ իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, պետք է ճանաչի՝

ա) իր կողմից վերահսկվող ակտիվները և իր ստանձնած պարտավորությունները, և

բ) իր կատարած ծախսերը, ինչպես նաև համատեղ ձեռնարկման ապրանքների և ծառայությունների վաճառքից ստացվող եկամտում իր բաժինը:

3.8. Համատեղ ձեռնարկման համար կարող է չպահանջվել առանձին հաշվապահական գրանցումներ, և կարող է չպատրաստվել ֆինանսական հաշվետվություններ: Սակայն, ձեռնարկողները կարող են պատրաստել կառավարչական հաշվետվություններ՝ համատեղ ձեռնարկման գործունեության արդյունքները գնահատելու նպատակով:

ՀԱՄԱՏԵՂ ՎԵՐԱՀՍԿՎՈՂ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

3.9. Որոշ համատեղ ձեռնարկումներ ենթադրում են մեկ կամ ավելի ակտիվների նկատմամբ ձեռնարկողների կողմից համատեղ վերահսկողություն և, հաճախ նաև՝ համատեղ տնօրինում, որոնք հասկացվել կամ ձեռք են բերվել համատեղ ձեռնարկման գործունեության համար: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող կարող է ստանալ ակտիվների օգտագործումից ստացված արտադրանքի իր բաժինը, և յուրաքանչյուրը կրում է առաջացած ծախսերի համաձայնեցված բաժինը:

Այսպիսի համատեղ ձեռնարկումները չեն ենթադրում ընկերության, ընկերակցության կամ այլ միավորի հիմնադրում, որն առանձին է ձեռնարկողներից: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող վերահսկում է ապագա տնտեսական օգուտների իր բաժինը՝ համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր բաժնի միջոցով:

3.10. Համատեղ վերահսկվող ակտիվներում իր մասնակցության գծով յուրաքանչյուր ձեռնարկող իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, հետևաբար նաև՝ իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, պետք է ճանաչի՝

ա) համատեղ վերահսկվող ակտիվների իր բաժինը, որոնք դասակարգված են ակտիվի բնույթին համապատասխան,

բ) իր կողմից առաջացրած (ընդունված) պարտավորությունները,

գ) համատեղ ձեռնարկմանը վերաբերող և այլ ձեռնարկողների հետ միասին ընդունված պարտավորությունների իր բաժինը,

դ) համատեղ ձեռնարկման արտադրանքի իր բաժնի վաճառքից կամ օգտագործումից ստացված եկամուտները՝ համատեղ ձեռնարկման կրած ծախսերի իր բաժնի հետ միասին, և

ե) համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության գծով իր կրած ծախսերը:

ՀԱՄԱՏԵՂ ՎԵՐԱՀՍԿՎՈՂ ՄԻԱՎՈՐՆԵՐ

3.11. Համատեղ վերահսկվող միավորը համատեղ ձեռնարկում է, որը ենթադրում է ընկերության, ընկերակցության կամ այլ միավորի հիմնադրում, որտեղ յուրաքանչյուր ձեռնարկող ունի բաժնեմաս: Այդպիսի միավորը գործում է նույն կերպ, ինչպես այլ կազմակերպությունները, բացառությամբ այն բանի, որ պայմանագրային կարգավորումը ձեռնարկողների միջև սահմանում է միավորի տնտեսական գործունեության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն:

3.12. Համատեղ վերահսկվող միավորը վերահսկում է համատեղ ձեռնարկման ակտիվները, ստանձնում է պարտավորություններ, կատարում է ծախսեր և վաստակում եկամուտներ: Այն կարող է իր անունից կնքել պայմանագրեր և հայթայթել ֆինանսական միջոցներ՝ համատեղ ձեռնարկման գործունեությունն իրականացնելու նպատակով: Յուրաքանչյուր ձեռնարկող իրավունք ունի համատեղ վերահսկվող միավորի գործունեության արդյունքների իր բաժնի նկատմամբ, թեև որոշ համատեղ վերահսկվող միավորներ ենթադրում են նաև համատեղ ձեռնարկման արտադրանքի բաժանում:

Համատեղ վերահսկվող միավորի բնորոշ օրինակ է այն դեպքը, երբ երկու կազմակերպություն ձեռնարկատիրության որոշակի բնագավառում միավորում են իրենց գործունեությունը՝ համատեղ վերահսկվող միավորին փոխանցելով համապատասխան ակտիվներ և պարտավորություններ:

3.13. Համատեղ վերահսկվող շատ միավորներ ըստ էության նման են այն համատեղ ձեռնարկումներին, որոնք որակվում են որպես համատեղ վերահսկվող գործառնություններ կամ համատեղ վերահսկվող ակտիվներ: Օրինակ՝ ձեռնարկողները կարող են համատեղ վերահսկվող ակտիվը, ինչպիսին է նավթամուղը, փոխանցել համատեղ վերահսկվող միավորին՝ հարկային կամ այլ նկատառումներից ելնելով: Նմանապես, ձեռնարկողները կարող են համատեղ վերահսկվող միավորին տրամադրել ակտիվներ, որոնք համատեղ են շահագործվելու: Որոշ համատեղ վերահսկվող գործառնություններ նույնպես ենթադրում են համատեղ վերահսկվող միավորի հիմնադրում՝ իրենց գործունեության որոշակի ասպեկտներ իրականացնելու նպատակով, օրինակ՝ արտադրանքի նախագծում, շուկայի ուսումնասիրություն, բաշխում կամ հետվաճառքային սպասարկում:

3.14. Համատեղ վերահսկվող միավորը իր հաշվապահական գրանցումները վարում, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստում ու ներկայացնում է նույն ձևով, ինչպես այլ կազմակերպությունները:

3.15. Յուրաքանչյուր ձեռնարկող, սովորաբար, համատեղ վերահսկվող միավորին տրամադրում է դրամական կամ այլ միջոցներ: Այսպիսի հատկացումները ներառվում են ձեռնարկողի հաշվապահական գրանցումներում և ճանաչվում նրա առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ որպես ներդրում համատեղ վերահսկվող միավորում:

ՁԵՌՆԱՐԿՈՂԻ ՀԱՄԱԽՄԲՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄ. ՀԱՄԱՄԱՍՆԱԿԱՆ ՀԱՄԱԽՄԲՈՒՄ

3.16. Իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռնարկողը պետք է ներկայացնի համատեղ վերահսկվող միավորում իր մասնակցությունը՝ օգտագործելով համաչափ համախմբման համար նախատեսված երկու հաշվետվական ձևերից որևէ մեկը:

3.17. Համամասնական համախմբում՝ հաշվառման և հաշվետվական մեթոդ է, համաձայն որի համատեղ վերահսկվող միավորի ակտիվներից, պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրի մեջ ձեռնարկողի բաժինը միավորվում է ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվությունների համանման հոդվածների հետ՝ տող առ տող, կամ ձեռնարկողի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվում է առանձին տողով:

Համամասնական համախմբման կիրառումը նշանակում է, որ ձեռնարկողի համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը ներառում է այն ակտիվներում իր բաժինը, որը նա համատեղ վերահսկում է, ինչպես նաև այն պարտավորությունների իր բաժինը, որոնց համար նա այլ ձեռնարկողների հետ համատեղ պատասխանատու է: Ձեռնարկողի ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված հաշվետվությունը ներառում է համատեղ վերահսկվող միավորի եկամուտների ու ծախսերի իր բաժինը:

3.18. Համամասնական համախմբում իրականացնելու համար կարող են օգտագործվել տարբեր հաշվետվական ձևեր.

ա) 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, կամ

բ) 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:

3.19. Համամասնական համախմբում իրականացնելու համար օգտագործված ձևից անկախ, նպատակահարմար չէ որևէ ակտիվ կամ պարտավորություն հաշվանցել՝ այլ ակտիվների կամ պարտավորությունների բացառման միջոցով, կամ հաշվանցել որևէ եկամուտ կամ ծախս՝ այլ եկամուտների կամ ծախսերի բացառման միջոցով, եթե չկա հաշվանցման իրավական հիմք, իսկ հաշվանցումն էլ իրենից ներկայացնում է ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ակնկալիք:

3.20. Ձեռնարկողը պետք է դադարեցնի համամասնական համախմբման կիրառումն այն պահից, երբ դադարում է համատեղ վերահսկվող միավորի նկատմամբ նրա համատեղ վերահսկողությունը:

ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔԱՅԻՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄ. ԲԱԺՆԵՄԱՍՆԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈՂ

3.21. Համատեղ վերահսկվող միավորում իրենց մասնակցությունը ձեռնարկողները կարող են ներկայացնել՝ օգտագործելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, համաձայն որի համատեղ վերահսկվող միավորում մասնակցության չափը սկզբում գրանցվում է ինքնարժեքով և, հետագայում, ճշգրտվում է նշված համատեղ վերահսկվող միավորի գուտ ակտիվներում ձեռնարկողի բաժնի մեջ ձեռքբերմանը հաջորդող փոփոխությունների չափով: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արտացոլվում է համատեղ վերահսկվող միավորի գործառնությունների արդյունքում ձեռնարկողի բաժինը:

ՀՀՀՀՄ 31-ը չի խրախուսում բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը, քանի որ համամասնական համախմբումն ավելի լավ է արտացոլում համատեղ վերահսկվող միավորում ձեռնարկողի մասնակցության էությունը և տնտեսական իրողությունը, այսինքն՝ ապագա տնտեսական օգուտներում իր բաժնի վերահսկում:

3.22. Ձեռնարկողը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումն այն պահից, երբ դադարում է համատեղ վերահսկվող միավորի նկատմամբ իր համատեղ վերահսկողությունը կամ նշանակալի ազդեցությունը:

ՀԻՄՆԱԿԱՆ ԵՎ ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔԱՅԻՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԻ ԲԱՑԱՌՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.23. Ձեռնարկողը հետևյալ մասնակցությունները պետք է հաշվառի որպես ներդրումներ կամ սկզբնական արժեքով, կամ էլ համաձայն ՀՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի.

ա) համատեղ վերահսկվող միավորում մասնակցությունը, որը ձեռք է բերվում և պահվում բացառապես մոտ ապագայում օտարելու նպատակով, և

բ) մասնակցությունը համատեղ վերահսկվող միավորում, որը գործում է երկարաժամկետ խիստ սահմանափակումների պայմաններում, որոնք զգալիորեն նվազեցնում են ձեռնարկողին միջոցներ փոխանցելու նրա հնարավորությունը:

3.24. Այն պահից, երբ համատեղ վերահսկվող միավորը դառնում է ձեռնարկողի դուստր ընկերություն, ձեռնարկողը համատեղ վերահսկվող միավորում իր մասնակցությունը հաշվառում է՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 27 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և դուստր ընկերություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտի:

ՄԱՍՆԱԿՑԻ ԱՌԱՆՁԻՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.25. Ձեռնարկողը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ վերահսկվող միավորում մասնակցությունը հաշվառում է այնպես, ինչպես ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրողը իր ներդրումները հաշվառում է իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտի:

ՁԵՌՆԱՐԿՈՂԻ ԵՎ ՀԱՄԱՏԵՂ ՁԵՌՆԱՐԿՄԱՆ ՄԻՋԵՎ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.26. Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումում ներդնում կամ նրան վաճառում է ակտիվներ, այսպիսի գործառնությունից առաջացող ցանկացած շահույթի կամ վնասի ճանաչումը պետք է արտացոլի գործառնության էությունը: Երբ ակտիվները պահվում են համատեղ ձեռնարկումում և, երբ ձեռնարկողը փոխանցել է սեփականության հետ կապված բոլոր նշանակալի ռիսկերը և օգուտները, ձեռնարկողը պետք է ճանաչի միայն շահույթի կամ վնասի այն մասը, որը վերաբերում է մյուս ձեռնարկողներին (շահույթի կամ վնասի այն մասը, որը վերաբերում է իր մասնակցությանը՝ ճանաչվում է որպես հետաձգված եկամուտ կամ ծախս): Ձեռնարկողը պետք է ճանաչի ցանկացած վնասի լրիվ գումարը, երբ ներդրումը կամ վաճառքը վկայում է ընթացիկ ակտիվների իրացման գուտ արժեքի նվազման կամ ակտիվների արժեզրկումից կորստի մասին:

3.27. Երբ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումից ակտիվներ է գնում, նա չպետք է ճանաչի այդ գործառնությունից առաջացող համատեղ ձեռնարկման շահույթի իր բաժինը, մինչև որ նա չվերավաճառի այդ ակտիվները մեկ այլ անկախ կողմի: Նշված գործառնություններից առաջացող վնասների իր բաժինը ձեռնարկողը պետք է ճանաչի նույն եղանակով, ինչպես ճանաչվում են շահույթները, բացառությամբ այն բանի, որ վնասները պետք է ճանաչվեն անմիջապես, երբ դրանք իրենցից ներկայացնում են ընթացիկ ակտիվների իրացման գուտ արժեքի նվազում կամ ակտիվների արժեզրկումից կորուստ:

Որոշելու համար, թե արդյոք ձեռնարկողի և համատեղ ձեռնարկման միջև գործարքը հիմք է ակտիվի արժեզրկման համար, ձեռնարկողը կիրառում է ՀՀՀՀՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը:

ՀԱՄԱՏԵՂ ՁԵՌՆԱՐԿՈՒՄՆԵՐՈՒՄ ՄԱՍՆԱԿՑՈՒԹՅԱՆ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ ՆԵՐԴՐՈՂԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐՈՒՄ

3.28. Համատեղ ձեռնարկումում ներդրողը, որը չի իրականացնում համատեղ վերահսկողություն, իր համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներկայացնի համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցությունը համաձայն ՀՀՀՀՄ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի, կամ, եթե նա համատեղ ձեռնարկումում ունի նշանակալի ազդեցություն՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» ստանդարտի:

Ներդրող (համատեղ ձեռնարկումում)՝ համատեղ ձեռնարկման կողմ է, որը այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ չունի (չի իրականացնում) համատեղ վերահսկողություն:

ՀԱՄԱՏԵՂ ՁԵՌՆԱՐԿՈՒՄՆԵՐԻ ՕՊԵՐԱՏՈՐՆԵՐԸ

3.29. Համատեղ ձեռնարկման օպերատորները կամ կառավարիչները պետք է հաշվառեն վարձատրությունը համաձայն ՀՀՀՀՄ 18 «Հասույթ» ստանդարտի:

Որպես համատեղ ձեռնարկման օպերատոր կամ կառավարիչ կարող են հանդես գալ մեկ կամ ավելի ձեռնարկողներ: Օպերատորները, սովորաբար, ստանում են վարձատրություն՝ կառավարչական պարտականությունները կատարելու դիմաց: Այսպիսի վարձատրությունը հաշվառվում է որպես համատեղ ձեռնարկման ծախս:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Ձեռնարկողը այլ պայմանական դեպքերից առանձին, պետք է բացահայտի հետևյալ պայմանական դեպքերի հանրագումարը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կորուստները քիչ հավանական են՝

ա) ցանկացած պայմանական դեպք, որն առաջացրել է ձեռնարկողը՝ կապված համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության հետ, ինչպես նաև իր բաժինը յուրաքանչյուր պայմանական դեպքից, որն առաջացել է այլ

ձեռնարկողների հետ միասին,

բ) համատեղ ձեռնարկման պայմանական դեպքերի իր բաժինը, որի համար նա պայմանականորեն պատասխանատու է, և

գ) այն պայմանական դեպքերը, որոնք առաջանում են, որովհետև ձեռնարկողը պայմանականորեն պատասխանատու է համատեղ ձեռնարկման այլ ձեռնարկողների պարտավորությունների համար:

4.2. Ձեռնարկողը, համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցության առումով, այլ պոտենցիալ պարտավորություններից առանձին, պետք է բացահայտի հետևյալ պոտենցիալ պարտավորությունների հանրագումարը՝

ա) համատեղ ձեռնարկումներում ձեռնարկողի մասնակցությանը վերաբերող ցանկացած ներդրումային պարտավորություններ, ինչպես նաև իր բաժինը ցանկացած ներդրումային պարտավորություններում, որոնք առաջացել են այլ ձեռնարկողների հետ միասին, և

բ) համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումային պարտավորությունների իր բաժինը:

4.3. Ձեռնարկողը պետք է բացահայտի նշանակալի համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցությունների ցանկը և նկարագրի, և համատեղ վերահսկվող միավորների սեփական կապիտալում մասնակցության տոկոսը: Ձեռնարկողը, որը ներկայացնում է համատեղ վերահսկվող միավորներում իր մասնակցությունը՝ օգտագործելով համամասնական համախմբման տող առ տող հաշվետվական ձևը կամ բաժնեմասնակցության մեթոդը, պետք է բացահայտի համատեղ ձեռնարկումներում իր մասնակցության հետ կապված ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվներից, ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորություններից, եկամուտներից և ծախսերից յուրաքանչյուրի համախառն գումարը:

4.4. Այն ձեռնարկողը, որը դուստր ընկերություններ չունենալու պատճառով չի պատրաստում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, պետք է բացահայտի 4.1-4.3 կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը:

Նպատակահարմար է, որ վերոնշյալ ձեռնարկողը համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցության վերաբերյալ տրամադրի նույն տեղեկատվությունը, որոնք տրամադրում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողները:

Հավելված.

**Համատեղ վերահսկվող միավորներում
մասնակցության հաշվառման օրինակ**

Ա կազմակերպությունը ստեղծվել է, երբ 3 անկախ ինժեներական միավորումներ (կորպորացիաներ) որոշել են միավորել իրենց գիտելիքները նոր տեխնոլոգիայի ներդրման և վաճառքի համար: Միավորման կազմավորման ժամանակ 3 միավորումներ Ա կազմակերպության կապիտալում Բ կազմակերպությունն ունի 30% մասնակցություն, Գ-ն՝ 40%, Դ-ն՝ 30%:

Ստորև բերված են տվյալներ Ա կազմակերպության և նրա համատեր Գ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններից:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ԿՐՃԱՏ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ (2001 Թ.)

	Գ կազմ. (հազ. դրամ)	Ա կազմ. (հազ. դրամ)
Հասույթ	6.200	1.960
Արտադրանքի ինքնարժեք	(3.600)	(1.220)
Համախառն շահույթ	2.600	740
Այլ գործառնական եկամուտներ	300	-
Գործառնական ծախսեր	(1.700)	(340)
Շահույթը մինչև հարկումը	1.200	400
Շահութահարկի գծով ծախս	(500)	(180)
Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ	700	220

Տարվա ընթացքում Գ կազմակերպությունը Ա-ին վաճառել է 1.200.000 դրամի ապրանքներ և ծառայություններ, որի 80%-ը կազմում է ինքնարժեքը: 31.12.2001 թ. դրությամբ Ա կազմակերպության պաշարներում ներառվել են Գ կազմակերպությունից ձեռք բերված 480.000 դրամի պաշարները: Շահութահարկի դրույքը 30% է: Ա կազմակերպությունը Գ-ին վճարել է 240.000 դրամ, որպես վարչական ծառայությունների դիմաց վճար տարվա համար: Այդ գումարը Գ-ի մոտ ներառվում է «Այլ գործառնական եկամուտներ» հոդվածում:

Ա կազմակերպությունը դիտարկվում է որպես համատեղ ձեռնարկում, կիրառվում է տվյալների համամասնական համախմբման մեթոդը:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ԿՐՃԱՏ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ (2001 Թ.)

Հասույթ (հաշվարկ ա)	6.504
Վաճառքի ինքնարժեք (հաշվարկ բ)	(3.646)
Համախառն շահույթ	2.858
Այլ գործառնական եկամուտներ (հաշվարկ գ)	204
Գործառնական ծախսեր (հաշվարկ դ)	(1.740)
Շահույթը մինչև հարկումը	1.322
Շահութահարկի գծով ծախս (հաշվարկ ե)	(561)
Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ	761

Ծանոթագրություն

Համամասնական համախմբման մեթոդի դեպքում Ա կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության եկամտային հոդվածների 40%-ը գումարվում է Գ կազմակերպության համապատասխան հոդվածներին:

Հաշվետվություններում միավորումների միջև գործառնությունները գրանցվում են հետևյալ համախմբված ձևակերպումների միջոցով.

	Դեբետ հազ. դրամ	Կրեդիտ հազ. դրամ
Վաճառք (40% x 1.200)	480	
Վաճառքի ինքնարժեք (հանած ներխմբային վաճառքները)		442
Պաշարների գծով չիրացված շահույթ (40% x (480 x 20%))		38
Հետաձգված հարկային ակտիվ (հաշվեկշիռ) (30% x 38)	11	
Շահութահարկի գծով ծախս (ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն)		11
(հարկային ազդեցությունը չիրացված շահույթի բացառումն է)		

Վարչական ծառայությունների մատուցման դիմաց վճարը հանվում է ընդհանուր վճարից Գ կազմակերպության բաժնի չափով՝ այլ գործառնական եկամտի նվազեցման միջոցով, այսինքն 96.000 դրամի չափով համապատասխան գործառնական ծախսերը նվազեցնելու միջոցով:

	հազար դրամ
ա) Հաշվարկներ	
Վաճառքներ Գ	6.200
Վաճառքներ խմբի ներսում (40% x 1.200)	(480)
Ա (40% x 1.960)	<u>784</u>
	<u>6.504</u>
բ) Վաճառքների ինքնարժեք Գ	3600
Վաճառքներ խմբի ներսում	(442)
Ա (40% x 1220)	<u>488</u>
	<u>3.646</u>
գ) Այլ գործառնական եկամուտներ Գ	300
Խմբի ներսում մատուցված ծառայությունների դիմաց վճար (40% x 240)	<u>(96)</u>
	<u>204</u>
դ) Գործառնական ծախսեր Գ	1.700
Ա (40% x 340)	136
Խմբի ներսում մատուցված ծառայությունների դիմաց վճար (40% x 240)	<u>(96)</u>
	<u>1.740</u>

ե) Շահութահարկի գծով ծախս Գ	500
Չիրացված շահույթ (30% x 16 (կլորացված))	(11)
Ա (40% x 180)	<u>72</u>
	561
	<u>561</u>

ՀՀՀՀՍ 32 «ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐ. ԲԱՅԱՀԱՅՏՈՒՄԸ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄԸ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

Ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին անհրաժեշտ է այնպիսի տեղեկատվություն, որը կօգնի գնահատել կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա հաշվեկշռային և արտահաշվեկշռային ֆինանսական գործիքների ազդեցությունը, ինչպես նաև այդ ֆինանսական գործիքների հետ կապված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարները, ժամկետները և հավանականությունը: ՀՀՀՀՍ 32-ը՝

- ա) սահմանում է հաշվեկշռային ֆինանսական գործիքների ներկայացման համար որոշակի պահանջներ,
- բ) որոշակիացնում է այն տեղեկատվությունը, որը պետք է բացահայտվի թե հաշվեկշռային (ճանաչված) և թե արտահաշվեկշռային (չճանաչված) ֆինանսական գործիքների վերաբերյալ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 32-ը վերաբերում է բոլոր տեսակների ֆինանսական գործիքներին՝ ինչպես ճանաչված, այնպես էլ չճանաչված:

Ֆինանսական գործիք է հանդիսանում ցանկացած պայմանագիր, որը միաժամանակ մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Ֆինանսական ակտիվը ցանկացած ակտիվ է, որը՝

- ա) դրամական միջոց է (օրինակ՝ բանկային ավանդը),
 - բ) դրամական միջոցներ կամ ֆինանսական ակտիվ ստանալու պայմանագրային իրավունք է (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքը),
 - գ) պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական գործիքներ փոխանակելու պայմանագրային իրավունք է, կամ՝
 - դ) այլ ընկերության սեփական կապիտալի գործիք է:
- Ֆիզիկական ակտիվները (օրինակ՝ պաշարները) ֆինանսական ակտիվներ չեն, քանի որ դրանք չեն հանգեցնում դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ ստանալու ներկա իրավունքի:

3.2. Ֆինանսական պարտավորությունը պայմանագրային պարտականություն է՝

- ա) տրամադրելու որևէ ֆինանսական ակտիվ (օրինակ՝ կրեդիտորական պարտքը), կամ՝
 - բ) պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական գործիքներ փոխանակելու:
- Օրենսդրության պահանջների համաձայն առաջացող պարտավորությունը (օրինակ՝ հարկային պարտավորությունը) ֆինանսական պարտավորություն չէ, քանի որ այն պայմանագրային չէ:

3.3. Սեփական կապիտալի գործիքը (կամ բաժնեմասնակցության գործիքը) ցանկացած պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացորդային ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք: Սեփական կապիտալի գործիքներ թողարկելու պարտականությունը ֆինանսական պարտավորություն չի հանդիսանում, քանի որ այն հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի և դա չի կարող կազմակերպությանը վնասներ բերել:

3.4. Ֆինանսական գործիքի թողարկողն իր հաշվեկշռում այդ գործիքը կամ դրա տարրերը դասակարգում է որպես պարտավորություն կամ որպես սեփական կապիտալ՝ պայմանագրային համաձայնության բովանդակությանը և վերոհիշյալ սահմանումներին համապատասխան՝ դրա սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

Ֆինանսական գործիքի դասակարգումը կատարվում է ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայության սկզբունքի հիման վրա (օրինակ՝ մարման իրավունքով արտոնյալ բաժնետոմսը ստեղծում է պարտականություն, ուստի հանդիսանում է ֆինանսական պարտավորություն և ոչ թե սեփական կապիտալի գործիք):

3.5. Թե պարտավորության և թե սեփական կապիտալի տարրեր պարունակող բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի թողարկողն իր հաշվեկշռում պետք է այդ գործիքի բաղկացուցիչ մասերը դասակարգի առանձին: Օրինակ՝ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմսը պարունակում է երկու բաղադրիչներ՝ ֆինանսական պարտավորություն

(դրամական միջոցներ տրամադրելու պայմանագրային համաձայնություն) և սեփական կապիտալի գործիք (գնման օպցիոն, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում այն փոխարկել թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի):

Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի արժեքը պարտավորության և սեփական կապիտալի տարրերի միջև կարելի է բաշխել հետևյալ կերպ.

ա) առավել դժվար չափելի բաղադրիչին (սովորաբար՝ սեփական կապիտալի գործիքին) վերագրվում է մնացորդային գումարը, որը ստացվում է ամբողջ գործիքի արժեքից ավելի հեշտ չափելի բաղադրիչին վերագրված գումարը հանելով,

բ) պարտավորության ու սեփական կապիտալի բաղադրիչները չափել առանձին, և այդ գումարները, ըստ անհրաժեշտության, համամասնորեն ճշգրտել այնպես, որ բաղադրիչների հանրագումարը հավասարվի ամբողջ գործիքի արժեքին:

Փոխարկելի գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի տարրերի դասակարգումն այլևս չի վերանայվում, եթե անգամ փոխվում են տնտեսական պայմանները: Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի բաղադրիչներն առանձին ճանաչելու և ներկայացնելու հետևանքով շահույթ կամ վնաս չի առաջանում:

3.6. Տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և շահույթները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական պարտավորություններին, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է արտացոլվեն որպես եկամուտ կամ ծախս: Որպես սեփական կապիտալի գործիք դասակարգված ֆինանսական գործիքի տիրապետողներին կատարվող բաշխումները պետք է թողարկողի կողմից ուղղակիորեն դեբետագրվեն սեփական կապիտալին: Հաշվեկշռում ֆինանսական գործիքի դասակարգմամբ որոշվում է, թե դրան վերաբերող տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և շահույթները ինչպես պետք է դասակարգվեն.

ա) որպես պարտավորություն դասակարգված բաժնետոմսերի գծով հայտարարված շահաբաժինները դասակարգվում են որպես ծախս այնպես, ինչպես պարտատոմսի գծով տոկոսները,

բ) որպես պարտավորություն դասակարգված գործիքների մարման կամ վերաֆինանսավորման հետ կապված շահույթները և կորուստներն արտացոլվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, մինչդեռ որպես թողարկողի սեփական կապիտալ դասակարգված գործիքների մարումները կամ վերաֆինանսավորումն արտացոլվում են որպես շարժեր (փոփոխություններ) սեփական կապիտալում:

3.7. Ֆինանսական ակտիվն ու ֆինանսական պարտավորությունը պետք է հաշվանցվեն միայն, երբ.

ա) գոյություն ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և

բ) առկա է մտադրություն՝ կամ հաշվարկն իրականացնել (ակտիվը կամ պարտավորությունը մարել) գուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:

4. ԲԱՅԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Ժամկետները, պայմանները և հաշվառման քաղաքականությունը

Ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների և սեփական կապիտալի գործիքների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտվի՝

ա) տեղեկատվություն ֆինանսական գործիքների օգտագործման աստիճանի և բնույթի, ներառյալ այն ժամկետների և պայմանների վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարների, ժամկետների և որոշակիության վրա, օրինակ՝

- I. հիմնական (անվանական) գումարները,
- II. մարման կամ կատարման (իրագործման) ամսաթվերը,
- III. վաղաժամկետ մարման օպցիոնը (իրավունքը) և ժամանակաշրջանները,
- IV. փոխարկման օպցիոնները,
- V. ապագա մուտքերի կամ ելքերի գումարները և ժամկետները,
- VI. տոկոսների և շահաբաժինների գումարները կամ դրույթները,
- VII. պահվող գրավը,
- VIII. արտարժույթը,

բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ ճանաչման և գնահատման չափանիշները:

4.2. Տոկոսադրույքի ռիսկ

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտվի՝

ա) պայմանագրով նախատեսված՝ տոկոսադրույքի վերանայման կամ մարման ամսաթվերը՝ կախված նրանից, թե որն է ավելի վաղ,

բ) արդյունավետ տոկոսադրույթները,

գ) տոկոսադրույքի ռիսկին ենթարկվածությանը վերաբերող այլ տեղեկատվություն:

4.3. Պարտքային ռիսկ

Ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտվի՝

ա) այն գումարը, որը հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ լավագույնս է ներկայացնում պարտքային ռիսկին կազմակերպության առավելագույն ենթարկվածությունը, առանց հաշվի առնելու ցանկացած գրավի իրական արժեքը,

- բ) պարտքային ռիսկերի նշանակալի կենտրոնացումները,
- գ) պարտքային ռիսկի հետ կապված այլ տեղեկատվություն:

4.4. Իրական արժեք

Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտվի դրանց իրական արժեքի վերաբերյալ տեղեկատվությունը՝

- ա) առկա ակտիվի կամ թողարկվելիք պարտավորության համար՝ առքի գինը,
- բ) ձեռք բերվելիք ակտիվի կամ առկա պարտավորության համար՝ վաճառքի գինը,
- գ) այն գործիքների համար, որոնք չեն շրջանառվում շուկայում, առավել նպատակահարմար է բացահայտել գումարների միջակայքեր,

դ) այն դեպքում, երբ հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը, բացահայտվում է այդ փաստը և տրամադրվում այնպիսի տեղեկատվություն, որը կօգնի ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին ինքնուրույն հետևություններ անել հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև հնարավոր տարբերությունների վերաբերյալ:

4.5. Իրական արժեքը գերազանցող գումարով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ

Իրական արժեքը գերազանցող գումարով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար պետք է բացահայտվի՝

- ա) առանձին ակտիվների կամ այդ առանձին ակտիվների համապատասխան խմբերի հաշվեկշռային արժեքը և իրական արժեքը,
- բ) հաշվեկշռային արժեքը չնվազեցնելու պատճառները, ինչպես նաև փաստարկներ, որ այդ հաշվեկշռային արժեքը կփոխհաստուցվի:

4.6. Կանխատեսված ապագա գործարքների հեջեր

Երբ ֆինանսական գործիքը հաշվառվում է որպես կանխատեսված ապագա գործարքների հետ կապված ռիսկերի հեջ, պետք է բացահայտվի՝

- ա) կանխատեսված գործարքների նկարագրությունը, ներառյալ այն ժամանակահատվածը, երբ դրանք ակնկալվում է, որ կկատարվեն,
- բ) հեջավորման գործիքների նկարագրությունը,
- գ) հետաձգված կամ չճանաչված շահույթի կամ կորստի գումարը,
- դ) որպես եկամուտ կամ ծախս ճանաչելու ակնկալվող ժամանակը:

Հավելված.

**Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի
հաշվառման օրինակ**

Ա կազմակերպությունը 01.01.2000 թ. թողարկել է 20% եկամտաբերությամբ 10.000 հատ պարտատոմս, 3 տարի մարման ժամկետով, յուրաքանչյուրը 1.000 դրամ անվանական արժեքով: Պարտատոմսերը մարման ամսաթվին տիրապետողներին իրավունք են տալիս դրանք փոխարկել սովորական բաժնետոմսերի: Պարտատոմսերի թողարկման ամսաթվի դրությամբ շուկայում համանման պարտատոմսերի եկամտաբերությունը կազմել է 28%:

1. Որոշվում է պարտավորության բաղադրիչին վերագրվող գումարը՝ այդ պարտատոմսի գծով վճարվելիք գումարների զեղչման միջոցով՝ որպես զեղչման դրույք օգտագործելով համանման ֆինանսական գործիքների համար շուկայում գերիշխող տոկոսադրույքը:

Տարի	Արտահոսքեր (հազար դրամ)	Ներկա արժեքի գործակիցը ¹	Ներկա արժեքը (հազար դրամ)
I	2.000	0.8065	1.613
II	2.000	0.6504	1.301
III	12.000	0.5245	6.294
Ընդամենը	16.000		9.208

2. Սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերագրվող գումարը որոշվում է հետևյալ կերպ.
10.000.000 դրամից հանվում է պարտավորության բաղադրիչին վերագրելի 9.208.000 դրամը՝ ստանալով 792.000 դրամ:

3. Բաղադրյալ գործիքի արտացոլման համար տրվում են հետևյալ ձևակերպումները²

Դերեն 252 «Հաշվարկային հաշիվ» 10.000.000

Դերեն 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» 6.792.000

Կրեդիտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» 16.000.000

Կրեդիտ 352 «Որպես սեփական կապիտալի գործիք դասակարգված ածանցյալ գործիքներ» 792.000:

¹ Ներկա արժեքի գործակիցը որոշվում է հետևյալ բանաձևով՝ $1/(1+k)^n$, որտեղ k-ն գեղջման դրույքն է, n-ը՝ տարիները (1-ին տարվա համար n=1, 2-րդ՝ 2 և այլն):

² Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

ՀՀՀՀՍ 33 «ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՇԱՀՈՒՅԹ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՅՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՍ 33-ի նպատակն է սահմանել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկման և դրա վերաբերյալ համապատասխան տեղեկատվության ներկայացման սկզբունքները: ՀՀՀՀՍ 33-ում առանցքային հարց է հանդիսանում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկի բանաձևի հայտարարի որոշումը: Ստանդարտը պահանջում է հրապարակել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող ինչպես բազային, այնպես էլ նոսրացված շահույթը:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 33-ը պետք է կիրառվի այն կազմակերպությունների կողմից, որոնց սովորական (պոտենցիալ սովորական) բաժնետոմսերը ազատ շրջանառվում (հրապարակայնորեն վաճառվում) են, կամ, որոնք գտնվում են արժեթղթերի բաց (կանոնակարգվող) շուկայում արժեթղթերի թողարկման գործընթացում, ինչպես նաև այն կազմակերպությունների կողմից, որոնք ցանկանում են բացահայտել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը: ՀՀՀՀՍ 33-ով պահանջվող տեղեկատվությունը ներկայացվում է համախմբված տվյալների հիման վրա, եթե մայր կազմակերպությունը պատրաստում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՅՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Սովորական բաժնետոմսը սեփական կապիտալի գործիք է, որը շահաբաժիններ ստանալու առումով ստորադասված է սեփական կապիտալի գործիքների բոլոր այլ դասերին: Կազմակերպությունները կարող են ունենալ սովորական բաժնետոմսերի մեկից ավելի դաս:

3.2. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսը հանդիսանում է ֆինանսական գործիք, կամ այլ պայմանագիր, որը դրա տիրապետողներին կարող է տալ սովորական բաժնետոմսեր ունենալու (ձեռք բերելու) իրավունք (օրինակ՝ պարտքային կամ սեփական կապիտալի գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, ինչպես նաև բաժնետոմսերի վարանտներ և օպցիոններ, որոնք դրանց տիրապետողին սովորական բաժնետոմսեր գնելու իրավունք են տալիս):

ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ԲԱԶԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹ

3.3. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի և այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թվի հարաբերությունն է:

«ՇԱՀՈՒՅԹ»-Ը ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ԲԱԶԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՐԿՈՒՄ

3.4. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկման նպատակով սովորական բաժնետոմսերի

տիրապետողներին վերագրվող տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթը կամ վնասը ընդունվում է հավասար այդ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթին կամ վնասին՝ հանած արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինները:

Արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների գումարը իրենից ներկայացնում է.

I. տվյալ ժամանակաշրջանի համար հայտարարված ոչ կուտակման (ոչ կումուլյատիվ) արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների գումարը, և

II. տվյալ ժամանակաշրջանի համար հայտարարված կուտակման (կումուլյատիվ) արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների գումարը:

«ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԵՐԻ ԹԻՎ»-Ը ՄԵՎ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ԲԱԶԱՅԻՆ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՐԿՈՒՄ

3.5. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկման նպատակով սովորական բաժնետոմսերի թիվը ընդունվում է հավասար տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թվին (այսինքն՝ տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվին հանած և (կամ) գումարած այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում համապատասխանաբար հետ գնված կամ թողարկված սովորական բաժնետոմսերի թիվը՝ բազմապատկված ժամանակային կշռող գործակցով¹⁾:

3.6. Սովորական բաժնետոմսերի՝ վերը նշված հաշվարկի մեջ ներառելու պահը որոշվում է դրանց տեղաբաշխման հետ կապված կոնկրետ պայմաններով, օրինակ՝

- I. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են դրամական միջոցներով վճարմամբ, ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած դրանց դիմաց դեբիտորական պարտքի առաջացման ամսաթվից,
- II. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են սովորական կամ արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների կամավոր վերաներդրմամբ (շահաբաժինների ուղղումը կանոնադրական կապիտալ), ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած շահաբաժինների վճարման ամսաթվից,
- III. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են պարտքային գործիքը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելու արդյունքում, ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած տոկոսների հաշվեգրումը դադարեցնելու ամսաթվից,
- IV. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են այլ ֆինանսական գործիքների գծով հաշվեգրված տոկոսների կամ դրանց հիմնական գումարների վճարման դիմաց, ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած տոկոսների հաշվեգրումը դադարեցնելու ամսաթվից,
- V. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են կազմակերպության պարտավորությունների մարման դիմաց, ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած պարտավորությունների մարման ամսաթվից,
- VI. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են դրամական միջոցներ չհանդիսացող ակտիվի ձեռքբերման դիմաց փոխհատուցման համար, ներառվում են հաշվարկի մեջ՝ սկսած կազմակերպության հաշվեկշռում ձեռք բերված ակտիվի ճանաչման ամսաթվից, և
- VII. սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են կազմակերպությանը մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարման համար, ներառվում են հաշվարկի մեջ, երբ ծառայությունները մատուցված են:

3.7. Սովորական բաժնետոմսերը, որոնք տեղաբաշխված են դրանց դիմաց մասնակի վճարմամբ, ներառվում են հաշվարկի մեջ այն չափով, որքանով դրանք իրավունք են տվել մասնակցելու սովորական բաժնետոմսերի դիմաց տրվող շահաբաժիններին՝ համեմատած լրիվ վճարված սովորական բաժնետոմսերի հետ:

3.8. Սովորական բաժնետոմսերը, որոնք կտեղաբաշխվեն որոշակի պայմանների բավարարման դեպքում (պայմանականորեն տեղաբաշխվող բաժնետոմսեր), ընդգրկվում են հաշվարկում այն ամսաթվից, երբ անհրաժեշտ պայմանները բավարարված են:

3.9. Ընթացիկ և դրան նախորդող ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար բաժնետոմսերի թիվը պետք է ճշգրտվի, հաշվի առնելով բաժնետոմսերի թվի փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել առանց միջոցների (գուտ ակտիվների) համապատասխան փոփոխության (օրինակ՝ կապիտալացում, արտոնություններով թողարկում, բաժնետոմսերի տրոհում, բաժնետոմսերի միացում):

Արտոնություններով (օրինակ՝ րայթով²⁾) թողարկման դեպքում մինչև թողարկումն ընկած բոլոր ժամանակաշրջանների համար բաժնետոմսերի թիվը պետք է ճշգրտվի հետևյալ գործակցով.

$$\frac{\text{Մեկ բաժնետոմսի իրական արժեքը իրավունքի (րայթի) իրագործումից անմիջապես առաջ}}{\text{Մեկ բաժնետոմսի տեսական իրական արժեքը՝ առանց իրավունքի (րայթի)}}$$

Մեկ բաժնետոմսի տեսական (հաշվարկային) իրական արժեքը առանց թողարկված իրավունքների (րայթերի) որոշվում է հետևյալ բանաձևով՝

$$\frac{\text{Շրջանառության մեջ գտնվող բոլոր սովորական բաժնետոմսերի իրական արժեք} + \text{իրավունքի (րայթի) իրագործումից ստացված գումար}}{\text{Ընդամենը}}$$

¹⁾ Նախքան րայթերի իրագործումը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը + իրավունքների

(րայթերի) իրագործման ժամանակ թողարկված սովորական բաժնետոմսերի թիվը

Այսպիսով, րայթերի թողարկման ժամանակաշրջանի համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկի նպատակով սովորական բաժնետոմսերի թիվը հավասար է նախքան րայթերի իրագործումը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվին՝ բազմապատկած ճշգրտող գործակցով և կշռված ժամանակային գործակցով, և րայթերի թողարկումից հետո շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվի՝ կշռված ժամանակային գործակցով, գումարին: Բացի այդ, ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար կազմակերպությունը վերահաշվարկում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը՝ նույն գործակցով ճշգրտելով սովորական բաժնետոմսերի թիվը:

¹ Ժամանակային կշռող գործակիցը որոշվում է բաժնետոմսերի շրջանառության մեջ գտնվելու օրերի թիվը բաժանելով հաշվետու ժամանակաշրջանի օրերի թվի վրա:

² Բաժնետոմսի րայթը մի արժեթուղթ է, որը առկա բաժնետերերին տալիս է սովորական բաժնետոմսերի նոր թողարկման ժամանակ բաժնետոմսերի որոշակի քանակություն ձեռքբերելու առաջնահերթ իրավունք՝ այնպես, որ պահպանվի ընկերության կայիտալում նրանց մասնակցության հարաբերական չափը: Բաժնետոմսի րայթերը, որպես կանոն, հնարավորություն է տալիս առկա բաժնետերերին ձեռքբերել սովորական բաժնետոմսեր դրանց շուկայական արժեքից ավելի ցածր գնով:

ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՆՈՍՐԱՑՎԱԾ ՇԱՀՈՒՅԹ

3.10. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթը հաշվարկելու նպատակով սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող գուտ շահույթը և շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը պետք է ճշգրտվեն՝ հաշվի առնելով նստացնող հետևանք ունեցող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի ազդեցությունը:

«ՇԱՀՈՒՅԹ»-Ը ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՆՈՍՐԱՑՎԱԾ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՐԿՈՒՄ

3.11. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկման նպատակով սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի գումարը պետք է ճշգրտվի՝ հաշվի առնելով հետևյալի ազդեցությունը (հարկերը հանելուց հետո).

ա) նստացնող հետևանք ունեցող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով հաշվեգրված ցանկացած շահաբաժինների, որոնք մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի հաշվարկում հանվել են սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող գուտ շահույթը որոշելիս,

բ) նստացնող հետևանք ունեցող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի գծով տվյալ ժամանակաշրջանում հաշվեգրված տոկոսների, և

գ) եկամուտներում կամ ծախսերում ցանկացած այլ փոփոխությունների, որոնք կառաջանային նստացնող հետևանք ունեցող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկման արդյունքում (օրինակ՝ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի հետ կապված տոկոսային ծախսերի նվազումից առաջացող տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի աճը կարող է հանգեցնել ծախսերի աճի, որը վերաբերում է կազմակերպության շահույթում աշխատակիցների պարտադիր մասնակցության ծրագրին):

«ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԵՐԻ ԹԻՎ»-Ը ՄԵԿ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԻՆ ԲԱԺԻՆ ԸՆԿՆՈՂ ՆՈՍՐԱՑՎԱԾ ՇԱՀՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՐԿՈՒՄ

3.12. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկման նպատակով սովորական բաժնետոմսերի թիվը ընդունվում է հավասար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի որոշման համար հաշվարկված սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թվին գումարած այն սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը, որոնք կթողարկվեն նստացնող հետևանք ունեցող բոլոր պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելիս:

Նստացնող հետևանք ունեցող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է դիտարկվեն որպես սովորական բաժնետոմսերի փոխարկված կամ տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբի կամ, եթե դրանք թողարկվել են ավելի ուշ՝ թողարկման ամսաթվի դրությամբ:

3.13. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկման նպատակով կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ իր նստացնող ազդեցությամբ օպցիոնները և այլ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը իրագործվել են: Այդ տեղաբաշխումից ենթադրվող հասույթը պետք է դիտարկվի որպես որոշակի քանակությամբ բաժնետոմսերի իրական արժեքով տեղաբաշխումից ստացված (նստացնող հետևանք ունեցող բոլոր օպցիոնների և այլ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի իրագործումից ստացվելիք հասույթը պետք է հավասար լինի բաժնետոմսերի նշված որոշակի քանակության և դրանց իրական արժեքի արտադրյալին): Նստացնող հետևանք ունեցող օպցիոնների և այլ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի իրագործումից ենթադրվող բաժնետոմսերի քանակի և այն բաժնետոմսերի քանակի միջև

տարբերությունը, որոնք կտեղաբաշխվեն իրական արժեքով, պետք է դիտարկվի որպես սովորական բաժնետոմսերի տեղաբաշխում՝ առանց դրանց արժեքի փոխհատուցման:

3.14. Օպցիոնները և բաժնետոմսերի գնման այլ համաձայնագրերն ունեն նոսրացնող հետևանք, եթե դրանց արդյունքում սովորական բաժնետոմսերը տեղաբաշխվում են իրական արժեքից ցածր գնով: Նոսրացման գումարը հավասար է իրական արժեքի և տեղաբաշխման գնի տարբերությանը: Այսպիսով, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկման նպատակով յուրաքանչյուր այդպիսի համաձայնագիր դիտվում է որպես բաղկացած՝

ա) պայմանագրից՝ որոշակի քանակությամբ սովորական բաժնետոմսեր տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում միջին իրական արժեքով տեղաբաշխելու վերաբերյալ: Այս ձևով տեղաբաշխվելիք բաժնետոմսերը գնահատվում են իրական արժեքով և չեն դիտվում որպես նոսրացնող հետևանք ունեցող կամ հակաձայնացնող հետևանք ունեցող: Դրանք հաշվի չեն առնվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկման ժամանակ, և

բ) պայմանագրից՝ մնացած սովորական բաժնետոմսերն առանց դրանց արժեքի փոխհատուցման տեղաբաշխելու վերաբերյալ: Այդպիսի սովորական բաժնետոմսերը չեն առաջացնում որևէ հասույթ և ոչ մի ազդեցություն չեն թողնում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերին վերագրվող գուտ շահույթի վրա: Հետևաբար, այդպիսի բաժնետոմսերն ունեն նոսրացնող հետևանք և մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկման ժամանակ գումարվում են շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թվին:

ՆՈՍՐԱՑՆՈՂ ՀԵՏԵՎԱՆՔ ՈՒՆԵՑՈՂ ՊՈՏԵՆՑԻԱԼ ՍՈՎՈՐԱԿԱՆ ԲԱԺՆԵՏՈՄՍԵՐ

3.15. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերը պետք է դիտվեն որպես նոսրացնող հետևանք ունեցող այն և միայն այն դեպքում, երբ դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կփոքրացնելը շարունակական սովորական գործառնություններից մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող գուտ շահույթը:

3.16. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերն ունեն հակաձայնացնող հետևանք, երբ դրանց փոխարկումը սովորական բաժնետոմսերի կմեծացնելը շարունակական սովորական գործառնություններից մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը կամ կփոքրացնելը շարունակական սովորական գործառնություններից մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնասը: Հակաձայնացնող հետևանքով պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի ազդեցությունն անտեսվում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկման ժամանակ:

3.17. Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի նոսրացնող կամ հակաձայնացնող հետևանք ունենալու հարցը դիտարկելիս պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակ պետք է դիտարկվի առանձին, այլ ոչ թե մյուսների հետ միասին: Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի դիտարկման հաջորդականությունը կարող է ազդել այն բանի վրա, թե արդյոք դրանք կունենան նոսրացնող հետևանք, թե՛ ոչ: Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի նոսրացումն առավելագույնի հասցնելու համար պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակ դիտարկվում է հետևյալ հերթականությամբ՝ ամենամեծ նոսրացնող հետևանք ունեցողներից ամենավոքոր նոսրացնող հետևանք ունեցողները:

3.18. Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը պետք է վերահաշվարկվի հետևյալ կերպ՝
ա) եթե շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կամ պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի թիվը մեծանում է կապիտալացման, բաժնետոմսերի ձևով շահաբաժինների վճարման կամ բաժնետոմսերի տրոհման արդյունքում, կամ էլ փոքրանում է բաժնետոմսերի միացման արդյունքում, ապա մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի հաշվարկը բոլոր ներկայացված ժամանակաշրջանների համար պետք է հետընթաց ճշգրտվի,

բ) եթե այդ փոփոխությունները տեղի են ունենում հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո, բայց նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը, ապա այդ և բոլոր նախկին ժամանակաշրջանների համար ներկայացված ֆինանսական հաշվետվություններում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկները պետք է հիմնվեն բաժնետոմսերի նոր թվի վրա,

գ) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթը ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար պետք է ճշգրտվեն, հաշվի առնելով՝

- I. Էական սխալները,
- II. հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները,
- III. իրենից բաժնետոմսերի (շահերի) միացում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ազդեցությունները:

4. ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

4.1. Կազմակերպությունը պետք է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացնի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթը սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր դասի համար, եթե դրանք ունեն տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթին մասնակցելու տարբեր իրավունքներ: Կազմակերպությունը ներկայացված բոլոր ժամանակաշրջանների համար մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթները պետք է ներկայացնի հավասար մատչելիությամբ:

4.2. ՀՀՀՀՍ 33-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ներկայացնի մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային, և

նութացված շահույթները նույնիսկ այն դեպքում, երբ բացահայտվող գումարները բացասական են (մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող վնաս):

5. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

5.1. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նութացված շահույթի հաշվարկման բանաձևերում որպես համարիչ օգտագործվող գումարները և այդ գումարների ու տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի համապատասխանեցումը (փոխադարձ կապը), և

բ) մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նութացված շահույթի հաշվարկման բանաձևերում որպես հայտարար օգտագործվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը, և այդ հայտարարների համապատասխանեցումը (փոխադարձ կապը):

5.2. Եթե, ի լրումն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նութացված շահույթների, կազմակերպությունը բացահայտում է մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող այլ գումարներ՝ օգտագործելով ներկայացված գուտ շահույթի այնպիսի բաղադրիչ, որը տարբերվում է սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող ժամանակաշրջանի գուտ շահույթից կամ վնասից, ապա այն պետք է հաշվարկվի՝ օգտագործելով ՀՀՀՀՍ 33-ի համաձայն որոշված սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը: Եթե օգտագործվում է գուտ շահույթի բաղադրիչ, որը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացված չէ առանձին տողային հոդվածով, ապա պետք է ներկայացվի օգտագործված բաղադրիչի և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացված այն տողային հոդվածի համապատասխանեցումը (փոխադարձ կապը), որում ներառված է այդ բաղադրիչը: Վերը նշված մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նութացված գումարները պետք է բացահայտվեն հավասար մատչելիությամբ:

Հավելված 1.

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկման օրինակներ

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի որոշումը

Օրինակ 1

Ա կազմակերպությունը 2000 թ. հունվարի 1-ի դրությամբ շրջանառության մեջ ունեցել է 12.000 սովորական բաժնետոմս: 2000 թ. մայիսի 6-ին (տարեկազմից 127 օր անց) կազմակերպությունը թողարկել է 1.500 սովորական բաժնետոմս: 2000 թ. հոկտեմբերի 26-ին (մայիսի 6-ից 173 օր անց) կազմակերպությունը շրջանառությունից հանել է տեղաբաշխված բաժնետոմսերից 3.000-ը (մինչև տարեվերջ մնացել է 66 օր): Կազմակերպությունը արտոնյալ բաժնետոմսեր չի ունեցել: 2000 թ. կազմակերպության գուտ շահույթը կազմել է 15.000.000 դրամ:

Որոշել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը:

Բաժնետոմսերի միջին կշռված թիվը կլինի՝

$$12.000 \times 127/366 + 13.500 \times 173/366 + 10.500 \times 66/366 = 4.164 + 6.381 + 1.893 = 12.438, \text{ կամ}$$

$$12.000 \times 366/366 + 1.500 \times 239/366 - 3.000 \times 66/366 = 12.000 + 979 - 541 = 12.438$$

$$\text{Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը կլինի՝ } 15.000.000 / 12.438 = 1.206 \text{ դրամ:}$$

Օրինակ 2

1999 թ. Բ կազմակերպության գուտ շահույթը կազմել է 8.000.000 դրամ, սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը՝ 90.000: 2000 թ. կազմակերպության գուտ շահույթը կազմում է 11.000.000 դրամ: Կազմակերպությունն ունի 1.000 հատ արտոնյալ կոմույալի բաժնետոմս, որոնց վերագրվող շահաբաժինները 1999 և 2000 թթ. կազմել են 900.000 դրամ: 2000 թ. մայիսի 15-ին կազմակերպությունը թողարկել է բաժնետոմսերի րայթեր, որոնք առկա բաժնետերերին տալիս են 1500 սովորական բաժնետոմս, յուրաքանչյուրը 600 դրամով, գնելու իրավունք: Բայթերի իրագործման վերջին ժամկետը հունիսի 1-ն է: Մեկ սովորական բաժնետոմսի իրական արժեքը րայթի իրագործման ժամկետի ավարտից անմիջապես առաջ կազմել է 900 դրամ:

Որոշել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը 1999 և 2000 թվականների համար:

Մեկ բաժնետոմսի տեսական իրական արժեքը առանց րայթերի հավասար է՝

Ճշգրտող գործակիցը հավասար է՝

Շրջանառության մեջ գտնվող բոլոր սովորական բաժնետոմսերի իրական արժեք + րայթերի իրագործումից ստացված գումար

Նախքան բայթերի իրագործումը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը + բայթերի իրագործման ժամանակ թողարկված սովորական բաժնետոմսերի թիվը այսինքն՝ $(900 \times 90.000 + 600 \times 1.500) / (90.000 + 1500) = 895$ դրամ:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը 2000 թ. համար հավասար է՝

Մեկ բաժնետոմսի իրական արժեքը բայթերի իրագործումից անմիջապես առաջ

Մեկ բաժնետոմսի տեսական իրական արժեքը՝ առանց բայթի

այսինքն՝ $900 / 895 = 1.005$

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող ճշգրտված բազային շահույթը 1999 թ. համար հավասար է՝

$$\frac{11.000.000 - 900.000}{90.000 \times 1.005 \times 5/12 + 91500 \times 7/12} = \frac{10.100.000}{90972} = 111$$

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի որոշումը

$$\frac{8.000.000 - 900.000}{90.000 \times 1.005} = \frac{7.100.000}{90450} = 78$$

Օրինակ 3

Գ կազմակերպության գուտ շահույթը 2000 թ. կազմել է 4.000.000 դրամ: Շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը՝ 25.000: Կազմակերպությունը չունի արտոնյալ բաժնետոմսեր: Կազմակերպությունն ունի նաև 500 հատ պարտատոմս, որոնցից յուրաքանչյուրը ապագայում կարող է փոխարկվել 2 սովորական բաժնետոմսի հետ: Այդ պարտատոմսերի դիմաց 2000 թ. ընթացքում հաշվեգրված տոկոսները կազմել են 80.000 դրամ: Շահութահարկի դրույքաչափը 25% է: Որոշել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի մեծությունները:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը հավասար է՝

$$4.000.000 / 25.000 = 160 \text{ դրամ}$$

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը, հաշվի առնելով պարտատոմսերի փոխարկումը հավասար է՝

$$\frac{4.000.000 + 80.000 - 80.000 \times 0.25}{25.000 + 1000} = 156 \text{ դրամ}$$

160 > 156, հետևաբար պարտատոմսերն ունեն նոսրացնող հետևանք և պետք է ընդգրկվեն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նոսրացված շահույթի հաշվարկում, որը հավասար է 156:

Օրինակ 4

Դ կազմակերպության գուտ շահույթը 2000 թ. ընթացքում կազմել է 6.000.000 դրամ, իսկ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին թիվը՝ 50.000: Մեկ բաժնետոմսի միջին իրական արժեքը 2000 թ. ընթացքում կազմել է 1.100 դրամ: Կազմակերպությունն ունի նաև 10.000 հատ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող օպցիոններ, որոնք շրջանառության մեջ են եղել ողջ տարվա ընթացքում, և որոնք տալիս են 800 դրամով բաժնետոմս

զնելու իրավունք:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը կլինի՝

$$6.000.000/50.000= 120 \text{ դրամ}$$

Սովորական բաժնետոմսերի թիվը, որոնք ենթադրում ենք, որ տեղաբաշխվել են իրական արժեքով՝

$$\frac{10.000 \times 800}{1.100} = 7.273$$

Սովորական բաժնետոմսերի թիվը, որոնք ենթադրում ենք, որ տեղաբաշխվել են առանց դրանց արժեքի փոխհատուցման, հավասար է 2.727 (10.000-7.273): Այդպիսի սովորական բաժնետոմսերը չեն առաջացնում որևէ հասույթ և ոչ մի ազդեցություն չեն թողնում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերին վերագրվող զուտ շահույթի վրա: Դրանք ներառվում են մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկում:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկ՝

$$\frac{6.000.000}{50.000+2.727} = 113,8 \text{ դրամ}$$

Օրինակ 5

Գ կազմակերպությունը 2000 թ. ընթացքում շրջանառության մեջ ունեցել է 1.300.000 սովորական բաժնետոմս: Սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը 2000 թ. կազմել է 290.000.000 դրամ: Մեկ սովորական բաժնետոմսի միջին իրական արժեքը եղել է 900 դրամ: Կազմակերպությունն ունի 80.000 հատ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող օպցիոններ, որոնք շրջանառության մեջ են եղել ողջ տարվա ընթացքում և որոնց իրագործման արժեքը 750 դրամ է: Կազմակերպությունը ունի 90.000 փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնցից յուրաքանչյուրը տալիս է 400 դրամ կուտակման շահաբաժնի իրավունք և որոնցից յուրաքանչյուրը փոխարկելի է 3 սովորական բաժնետոմսի հետ: Կազմակերպությունը ունի նաև 7% եկամտաբերությամբ փոխարկելի պարտատոմսեր, որոնց անվանական արժեքը 500.000.000 դրամ է և յուրաքանչյուր 5.000 դրամ անվանական արժեքով պարտատոմս փոխարկելի է 15 սովորական բաժնետոմսի հետ: Շահութահարկի դրույքը 25% է: Որոշել մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթը:

Շահույթի
ավելացում Սովորական
բաժնետոմսերի քանակի
ավելացում Մեկ լրացուցիչ բաժնետոմսին
բաժին ընկնող շահույթ

Օպցիոններ

Շահույթի ավելացում Զրո

Առանց փոխհատուցման
թողարկված լրացուցիչ
բաժնետոմսեր
80.000x(900-750)/900

13.333

Զրո

Փողարկելի արտոնյալ
բաժնետոմսեր

Զուտ շահույթի ավելացում՝
90.000x400

36.000.000

Լրացուցիչ բաժնետոմսեր՝ 90.000x3

270.000

133

5% եկամտաբերությամբ

փոխարկելի պարտատոմսեր

Զուտ շահույթի ավելացում՝
500.000.000x0.07x(1- 0.25)

26.250.000

Լրացուցիչ բաժնետոմսեր՝
100.000x15

1.500.000

17.5

Պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի դիտարկման հաջորդականությունը կարող է ազդել այն բանի վրա, թե արդյոք դրանք կունենան նույնպես հետևանք, թե ոչ: Ուստի, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթի նույնացումն առավելագույնի հասցնելու համար պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի յուրաքանչյուր թողարկում կամ խմբաքանակի դիտարկվում է հետևյալ հերթականությամբ՝ ամենամեծ նույնացնող հետևանք ունեցողներից ամենափոքր նույնացնող հետևանք ունեցողները:

Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նույնացված շահույթը կհաշվարկվի հետևյալ հերթականությամբ՝

	Վերագրվող զուտ շահույթ	Սովորական բաժնետոմսեր	Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ	
Ըստ հաշվետվության	290.000.000	1.300.000	223	
Օպցիոններ	-	13.333		նույնացնող հետևանք ունեցող
	290.000.000	1.313.333	221	
5% եկամտաբերությամբ				
փոխարկելի պարտատոմսեր	26.250.000	1.500.000		
	316.250.000	2.813.333	112	նույնացնող հետևանք ունեցող
Փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսեր	36.000.000	270.000		
	352.250.000	3.083.333	114	հավանաբար նույնացնող հետևանք ունեցող

Քանի որ մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթը մեծացել է, երբ հաշվի են առնվել փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերը (112-ից մինչև 114), փոխարկելի արտոնյալ բաժնետոմսերը ունեն հակաՆստացնող ազդեցություն և հաշվի չեն առնվում մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթի հաշվարկի մեջ: Հետևաբար, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող նստացված շահույթը հավասար է 112:

ՀՀՀՀՍ 34 «ՄԻՋԱՆԿՅԱԼ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՅՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՍ 34-ի նպատակն է սահմանել՝

- ա) միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նվազագույն բովանդակությունը,
- բ) ամբողջական կամ խտացված (համառոտ) միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման և չափման սկզբունքները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 34-ը պետք է կիրառվի բոլոր այն կազմակերպությունների կողմից՝

- ա) որոնցից պահանջվում է ներկայացնել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ,
- բ) որոնք կամավոր կերպով իրենք են որոշում ներկայացնել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՅՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները ֆինանսական հաշվետվություններ են, որոնք պարունակում են ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ամբողջական փաթեթը, կամ խտացված (համառոտ) փաթեթը միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար: Միջանկյալ ժամանակաշրջանը ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջան է, որն ավելի կարճատև է, քան հաշվետու տարին:

3.2. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները նվազագույնը պետք է ներառեն հետևյալ բաղկացուցիչները (վակագծերում բերված են տեղեկատվության ներկայացման ժամանակաշրջանները կամ ամսաթվերը)՝

- ա) խտացված հաշվապահական հաշվեկշիռը (ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա վերջի դրությամբ համեմատական տեղեկատվություն),
- բ) ֆինանսական արդյունքների մասին խտացված հաշվետվությունը (ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար և ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար (աճողական), ինչպես նաև անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների (ընթացիկ և տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար համեմատական տեղեկատվություն),
- գ) սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին խտացված հաշվետվությունը (ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար (աճողական), և անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի (տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար համեմատական տեղեկատվություն),
- դ) դրամական միջոցների հոսքերի մասին խտացված հաշվետվությունը (ընթացիկ ֆինանսական տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվն ընկած ժամանակաշրջանի համար (աճողական), և անմիջապես նախորդող ֆինանսական տարվա համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանի (տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը) համար համեմատական տեղեկատվություն), և
- ե) ընտրված բացատրական ծանոթագրությունները:

3.3. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը սահմանվում է հետևյալ կերպ՝

ա) եթե կազմակերպությունը, որպես միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն, ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը, ապա այդ հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը պետք է համապատասխանի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող օրենսդրությամբ ներկայացվող պահանջներին,

բ) եթե կազմակերպությունը, որպես միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություն, ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների խտացված փաթեթը, ապա խտացված ֆինանսական հաշվետվությունները առնվազն պետք է ներառեն՝

I. ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների վերնագրերը և միջանկյալ հանրագումարները,

II. լրացուցիչ տողային հողվածներ կամ ծանոթագրություններ, եթե դրանց անտեսումը խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները կդարձնի ապակողմնորոշիչ,

գ) միջանկյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (անկախ նրանից,

ներկայացվում է խտացված, թե ամբողջական փաթեթը) պետք է ներկայացվեն մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային և նորացված շահույթի ցուցանիշները, եթե կազմակերպությունը ՀՀՀՀՄ 33-ի համաձայն ներկայացնում է այդ ցուցանիշները:

դ) միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են համախմբված հիմունքով, եթե կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները եղել են համախմբված:

3.4. Խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց լրացման հրահանգը սահմանվում են հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից՝ ելնելով ՀՀՀՀՄ 34-ից: Եթե հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևեր սահմանված չեն, խտացված միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ձևերը կազմակերպությունները սահմանում են ինքնուրույն՝ ելնելով ՀՀՀՀՄ 34-ից:

3.5. Որոշելու համար, թե ինչպես ճանաչել, չափել, դասակարգել կամ բացահայտել հողվածը միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակներով, դրանց էականությունը պետք է գնահատել՝ ելնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական տվյալներից: Էականությունը գնահատելիս պետք է ընդունվի, որ միջանկյալ չափումներն ավելի շատ կարող են հիմնված լինել գնահատականների վրա, քան տարեկան ֆինանսական տվյալների չափումների վրա:

3.6. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, որը կիրառվում էր նրա տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ այն փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո և պետք է արտացոլվեն հաջորդ տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում:

3.7. Կազմակերպության հաշվետվությունների հաճախականությունը (տարեկան, կիսամյակային կամ եռամսյակային) չպետք է ազդի տարեկան արդյունքների չափման վրա: Այս նպատակն իրագործելու համար միջանկյալ հաշվետվությունների նպատակով չափումները պետք է կատարվեն «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով:

3.8. Ֆինանսական տարվա ընթացքում սեզոնայնորեն, ցիկլայնորեն կամ պատահաբար ստացվող հատկությունները չպետք է բաշխվեն, այսինքն՝ նախապես ճանաչվեն կամ հետաձգվեն միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ, եթե բաշխումը, այսինքն՝ նախապես ճանաչումը կամ հետաձգումը այլ ՀՀՀՀՄ-ներով չի պահանջվում կատարել հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ:

3.9. Ծախսումները, որոնք հաշվետու տարվա ընթացքում առաջանում են անհավասարաչափ կերպով, պետք է միջանկյալ հաշվետվությունների նպատակների համար բաշխվեն, այսինքն՝ նախապես ճանաչվեն կամ հետաձգվեն միայն այն դեպքում, եթե այդ տիպի ծախսումների բաշխումը, այսինքն՝ նախապես ճանաչումը կամ հետաձգումը նպատակահարմար է նաև հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ: Օրինակ՝ եթե տարվա վերջում ակնկալվում է խոշոր պլանային վերանորոգման իրականացում, այդ վերանորոգման ակնկալվող ծախսումները չեն ներառվում միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում (եթե ենթադրենք, որ կազմակերպությունը չունի այդ ծախսումները կատարելու իրավական կամ կառուցողական պարտականություն, տես ՀՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ, պայմանական ակտիվներ ստանդարտը»):

3.10. Չնայած թե տարեկան, և թե միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում չափումները հաճախ հիմնվում են խելամիտ գնահատումների վրա, միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը սովորաբար կպահանջի գնահատման մեթոդների ավելի լայն կիրառություն, քան տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը:

3.11. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պայմանավորված են հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտներով, այս քաղաքականության որևէ փոփոխություն պետք է արտացոլվի:

ա) ընթացիկ հաշվետու տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների, ինչպես նաև նախորդ հաշվետու տարիների համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայացմամբ, եթե կազմակերպությունը հետևում է ՀՀՀՀՄ 8 ստանդարտի հիմնական մոտեցմանը, կամ

բ) ընթացիկ հաշվետու տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայացմամբ, եթե կազմակերպությունը հետևում է ՀՀՀՀՄ 8 ստանդարտի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցմանը: Այս դեպքում նախորդ հաշվետու տարիների համադրելի միջանկյալ ժամանակաշրջանները չեն վերաներկայացվում:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

ՄԻՋԱՆԿՅԱԼ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

4.1. Ընտրված բացատրական ծանոթագրությունները առնվազն ներառում են հետևյալ տեղեկատվությունը, եթե այն էական է և չի բացահայտվել միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների այլ հատվածներում (այս տեղեկատվությունը սովորաբար պետք է ներկայացվի «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» (աճողական)

հիմունքով՝

ա) նշում այն մասին, որ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս կիրառվել են հաշվապահական հաշվառման նույն այն քաղաքականությունը և հաշվարկների մեթոդները, որոնք կիրառվել են ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, կամ, եթե նշված քաղաքականությունը կամ մեթոդները փոփոխվել են, ապա՝ այդ փոփոխությունների բնույթի և հետևանքների նկարագրությունը,

բ) միջանկյալ գործառնությունների սեզոնային կամ ցիկլային բնույթի վերաբերյալ բացատրական մեկնաբանություններ,

գ) այն հոդվածների բնույթը և գումարը, որոնք ազդում են ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, գուտ շահույթի կամ դրամական հոսքերի վրա, և որոնք սովորական չեն իրենց բնույթի, չափի և երևան գալու հավանականության պատճառով,

դ) ընթացիկ ֆինանսական տարվա նախորդ միջանկյալ ժամանակաշրջաններում ներկայացված հոդվածների գնահատականներում փոփոխությունների, կամ նախորդ ֆինանսական տարիների ընթացքում ներկայացված հոդվածների գնահատականներում փոփոխությունների բնույթը և գումարը, եթե փոփոխություններն էական ազդեցություն ունեն ընթացիկ միջանկյալ ժամանակաշրջանում,

ե) պարտքային և սեփական կապիտալի արժեթղթերի թողարկումները, հետգնումները և մարումները,

զ) վճարված շահաբաժինները (ամբողջը կամ մեկ բաժնետոմսին ընկնողը), առանձին՝ սովորական և այլ բաժնետոմսերի գծով,

է) սեզոնային հասույթը և սեզոնային արդյունքն ըստ ձեռնարկատիրական կամ աշխարհագրական սեզոնային կախված նրանից, թե որն է կազմակերպության սեզոնային հաշվետվության համար առաջնային (կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում սեզոնային տվյալների բացահայտումը պահանջվում է միայն, եթե ՀՀՀՀՍ 14 «Սեզոնային հաշվետվություններ» ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունն իր տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտի սեզոնային տվյալներ),

ը) միջանկյալ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած էական դեպքերը, որոնք չեն արտացոլվել միջանկյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում,

թ) միջանկյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության կառուցվածքում տեղի ունեցած փոփոխությունների ազդեցությունը, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումները, դուստր ընկերությունների և երկարաժամկետ ներդրումների ձեռքբերումը կամ օտարումը, վերակառուցումները և ընդհատված գործառնությունները, և

ժ) պայմանական պարտավորություններում կամ պայմանական ակտիվներում փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել վերջին տարեկան հաշվեկշռի ամսաթվից հետո:

4.2. Եթե կազմակերպության միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են ՀՀՀՀՍ 34-ին, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

ՏԱՐԵԿԱՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

4.3. Եթե միջանկյալ ժամանակաշրջանում ներկայացված գումարի գնահատականը հաշվետու տարվա վերջին միջանկյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում զգալի փոփոխության է ենթարկվում, և եթե այդ վերջին միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն ներկայացվում, ապա գնահատականի այդ փոփոխության բնույթը և գումարը պետք է բացահայտվի տվյալ հաշվետու տարվա տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում:

Հավելված 1.
Միջանկյալ ֆինանսական
հաշվետվություններում տեղեկատվության
ներկայացման ժամանակաշրջանները
(ամսաթվերը)

Կազմակերպությունը ներկայացնում է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ կիսամյակը մեկ անգամ

1. Հաշվետու տարին ավարտվում է դեկտեմբերի 31-ին: Իր կիսամյակային միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում, որը կազմվում է 2001 թ. հունիսի 30-ի դրությամբ, կազմակերպությունը ներկայացնելու է տեղեկատվություն հետևյալ ժամանակաշրջանների (ամսաթվերի) համար.

Հաշվապահական հաշվեկշիռ

Դրությամբ 2001 թ. հունիսի 30-ի 2000 թ. դեկտ. 31-ի

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

Վեցամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

Վեցամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

Վեցամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Կազմակերպությունը ներկայացնում է միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ եռամսյակը մեկ անգամ

2. Հաշվետու տարին ավարտվում է դեկտեմբերի 31-ին: Իր եռամսյակային միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում, որը կազմվում է 2001 թ. հունիսի 30-ի դրությամբ, կազմակերպությունը ներկայացնելու է տեղեկատվություն հետևյալ ժամանակաշրջանների (ամսաթվերի) համար.

Հաշվապահական հաշվեկշիռ

Դրությամբ 2001 թ. հունիսի 30-ի 2000 թ. դեկտ. 31-ի

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն

Վեցամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Եռամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն

Վեցամսյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է 2001 թ. հունիսի 30-ին 2000 թ. հունիսի 30-ին

Մեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

Վեցամյա ժամանակաշրջանը, որն ավարտվում է

2001 թ. հունիսի 30-ին

2000 թ. հունիսի 30-ին

Հավելված 2.

Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման և չափման սկզբունքների կիրառության օրինակներ.

ՀՀՀՀՄ 34-ում նշվում են միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման և չափման 3 հիմնական սկզբունքներ.

1. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կազմակերպությունը պետք է կիրառի հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, որը կիրառվում էր նրա տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ այն փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո և պետք է արտացոլվեն հաջորդ տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում:

2. Ֆինանսական տարվա ընթացքում սեզոնայնորեն, ցիկլայնորեն կամ պատահաբար ստացվող հասույթները չպետք է բաշխվեն, այսինքն՝ նախապես ճանաչվեն կամ հետաձգվեն միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ, եթե բաշխումը, այսինքն՝ նախապես ճանաչումը կամ հետաձգումը այլ ՀՀՀՀՄ-ներով չի պահանջվում կատարել հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ:

3. Ծախսումները, որոնք հաշվետու տարվա ընթացքում առաջանում են անհավասարաչափ կերպով, պետք է միջանկյալ հաշվետվությունների նպատակների համար բաշխվեն, այսինքն՝ նախապես ճանաչվեն կամ հետաձգվեն միայն այն դեպքում, եթե այդ տիպի ծախսումների բաշխումը, այսինքն՝ նախապես ճանաչումը կամ հետաձգումը նպատակահարմար է նաև հաշվետու տարվա վերջի դրությամբ:

Ստորև բերված աղյուսակը ցուցադրում է նշված սկզբունքների կիրառման օրինակներ:

Սկզբունքներ և հիմնախնդիրներ	Կիրառման ցուցումներ
Ա. Հաշվապահական հաշվառման նույն քաղաքականությունը, ինչ տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում	
Առաջին եռամսյակի վերջի դրությամբ տեղի է ունեցել հաշվետվական արժույթի փոխարժեքի կտրուկ անկում, որի հետևանքով առաջ է եկել արտարժույթով արտահայտված ֆինանսական պարտավորությունների գծով փոխարժեքային տարբերություններից առաջացող ծախսերի ճանաչման խնդիրը: Կազմակերպության ղեկավարությունը համոզված է, որ երկրորդ և երրորդ եռամսյակների ընթացքում արժույթի փոխարժեքը կգա մոտավորապես նույն մակարդակին, ինչ նախքան կտրուկ անկումը:	Համաձայն ՀՀՀՀՄ 21-ի, փոխարժեքային տարբերություններից առաջացող տարբերությունները հաշվետու ամսաթվի դրությամբ ճանաչվում են որպես ծախս: Հետևաբար, այդ ծախսերը պետք է ճանաչվեն նաև միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ:
Բ. Հետաձգված հասույթ	

<p>Պաշտպանական արտադրող կազմակերպության բաժնետոմսերը շրջանառվում են ֆոնդային բորսայում: Կազմակերպության ղեկավարությունը անհանգստանում է, որ առաջին եռամսյակի վերջի դրությամբ ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը կհանգեցնի կազմակերպության բաժնետոմսերի գնի անկման, քանի որ հասույթների մեծ մասը կազմակերպությունը ստանում է ամսով ամիսներին: Փորձը ցույց է տալիս, որ առաջին եռամսյակի ընթացքում կազմակերպությունը ստանում է իր ընդհանուր հասույթների ընդամենը 10%-ը: Խնդիրը նրանումն է, թե կարող է արդյոք կազմակերպությունը առաջին եռամսյակի ընթացքում ճանաչի հասույթների 25%-ը այդպիսով տարվա ընթացքում ստացվելիք հասույթը բաշխելով ըստ եռամսյակների հավասարաչափ:</p>	<p>Համաձայն ՀՀՀՀՍ 34-ի, սեզոնայնորեն, ցիկլայնորեն կամ պատահաբար ստացվող հասույթները չպետք է բաշխվեն, այսինքն՝ նախապես ճանաչվեն կամ հետաձգվեն միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է ճանաչի միայն արդեն ստացված (հաշվեգրված) հասույթները:</p>
<p>Գ. Հետաձգված ծախսեր</p>	
<p>Եռամսյակային հաշվետվություններ հանձնող կազմակերպությունը ընթացիկ տարվա առաջին եռամսյակի վերջի դրությամբ ակնկալում է, որ տարվա վերջում անհրաժեշտ կլինի կատարել պլանային խոշոր ընթացիկ բնույթի վերանորոգման աշխատանքներ՝ սարքավորումները աշխատանքային վիճակում պահելու նպատակով: Խնդիրը նրանումն է, թե կարող է արդյոք այդ ծախսերը տարբեր եռամսյակների միջև հավասարաչափ բաշխելու նպատակով դրանց համապատասխան մասը ճանաչվի առաջին եռամսյակում:</p>	<p>Քանի որ կազմակերպությունը չունի վերանորոգման աշխատանքները իրականացնելու կառուցողական կամ իրավական պարտականություն (տես ՀՀՀՀՍ 37), հետևաբար այդ աշխատանքների կատարման պարտականությունը չի ճանաչվում որպես ծախս և պահուստ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, այդ ծախսերը չեն ճանաչվում նաև միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ:</p>

Հավելված 3.

**Միջանկյալ ամսաթվերի դրությամբ պաշարների
ԼԻՖՈ (ՎՄԱԵ) գնահատման օրինակ**

Կիսամյակային հաշվետվություններ հանձնող Ա կազմակերպությունը օգտագործում է պաշարների ինքնարժեքի որոշման ԼԻՖՈ (ՎՄԱԵ) բանաձևը: 2000 թ. ընթացքում x ապրանքատեսակի մուտքագրումները և ելքագրումները կազմակերպություն՝ ներկայացված ժամանակագրական կարգով, հետևյալն են՝

Առաջին կիսամյակ	Քանակը (հատ)	Միավորի արժեքը (դրամ)	Ընդհանուր գումարը (դրամ)
Ձեռքբերում	200	2	400
Վաճառք	100	-	-
Երկրորդ կիսամյակ			
Ձեռքբերում	200	3	600
Վաճառք	150	-	-

Առաջին կիսամյակի ընթացքում ծախս ճանաչված x ապրանքատեսակի ինքնարժեքը հավասար է $100 \times 2 = 200$ դրամ, իսկ կիսամյակի վերջի դրությամբ x ապրանքատեսակի մնացորդը հավասար է $100 \times 2 = 200$: Տարվա ընթացքում ծախս ճանաչված x ապրանքատեսակի ինքնարժեքը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ՝ $200 \times 3 + 50 \times 2 = 700$, իսկ տարվա վերջի դրությամբ x ապրանքատեսակի մնացորդը հավասար է $150 \times 2 = 300$: Երկրորդ կիսամյակի ընթացքում ծախս ճանաչված x ապրանքատեսակի ինքնարժեքը հաշվարկվում է՝ տարվա ընթացքում ծախս ճանաչված գումարից հանելով առաջին կիսամյակի ընթացքում ծախս ճանաչված գումարը՝ $700 - 200 = 500$, այլ ոչ թե այդ տարվա ընթացքում վաճառված քանակությունը բազմապատկելով վերջինը մուտք եղածի գնով՝ $150 \times 3 = 450$: Դա կատարվում է այսպես, քանի որ ՀՀՀՀՄ 34-ի պարագրաֆ 28-ի համաձայն՝ կազմակերպության հաշվետվությունների հաճախականությունը (տարեկան, կիսամյակային կամ եռամսյակային) չպետք է ազդի տարեկան արդյունքների չափման վրա և միջանկյալ հաշվետվությունների նպատակով չափումները պետք է կատարվեն «տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթիվը» հիմունքով:

ՀՀՀՀՄ 35 «ԸՆԴՀԱՏՎՈՂ ԳՈՐԾԱՌՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 35-ի նպատակն է սահմանել շարունակվող և ընդհատվող գործառնությունների վերաբերյալ տեղեկատվության տարանջատման սկզբունքներ, ինչպես նաև ընդհատվող գործառնությունների վերաբերյալ բացահայտման պահանջներ: Ընդհատվող և շարունակվող գործառնությունների վերաբերյալ տեղեկատվության տարանջատումը կբարձրացնի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի, եկամուտներ ստեղծելու կարողության և ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ կանխատեսումներ անելու հնարավորությունները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 35-ը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից բոլոր տիպի ընդհատվող գործառնությունների նկատմամբ:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Ընդհատվող գործառնությունը կազմակերպության համեմատաբար մեծ բաղկացուցիչ մասն է, որը՝
ա) կազմակերպությունը, համաձայն առանձին պլանի, օտարում է ըստ էության որպես մեկ ամբողջություն, մաս-մաս, կամ էլ դադարեցնում է՝ դրանից հրաժարվելու միջոցով,

բ) իրենից ներկայացնում է ձեռնարկատիրական գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործառնությունների իրականացման առանձին աշխարհագրական տարածք, և

գ) կարող է առանձնացվել ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով:

3.2. Քանի որ ընդհատվող գործառնությունը օտարվում է համաձայն առանձին պլանի, հետևաբար այդ օտարումը վերահսկվում է կազմակերպության կառավարչության (ղեկավար մարմինների) կողմից, այսինքն՝ չնայած ընդհատվող գործառնությունները ի հայտ են գալիս համեմատաբար հազվադեպ, դրան վերաբերող ծախսերը և եկամուտները չպետք է ներկայացվեն որպես արտասովոր հոդված:

3.3. Ընդհատվող գործառնությունների վերաբերյալ բացահայտման և ներկայացման պահանջները սկսում են գործել սկզբնական բացահայտման դեպքի ի հայտ գալու հաշվետու ժամանակաշրջանից սկսած: Ընդհատվող գործառնության առումով սկզբնական բացահայտման դեպքն իրենից ներկայացնում է հետևյալ դեպքերից այն մեկը, որը տեղի է ունեցել ավելի վաղ՝

ա) կազմակերպությունը վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր է կնքել, որի համաձայն վաճառվելու են տվյալ ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ըստ էության բոլոր ակտիվները, կամ

բ) կազմակերպության կառավարման համապատասխան մարմինը հավանություն է տվել ընդհատման մանրամասն պաշտոնական պլանին և այդ պլանի մասին հայտարարել է:

3.4. ՀՀՀՀՄ 35 ստանդարտը չի սահմանում ճանաչման և չափման հատուկ չափանիշներ և պահանջում է կիրառել այլ ՀՀՀՀՄ-ներով սահմանված սկզբունքները: Այս առումով, հավանաբար, տեղին կլինեն հետևյալ ստանդարտները՝

ա) ՀՀՀՀՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» (ընդհատվող գործառնության ակտիվների գծով արժեզրկումից կորստի ճանաչման և չափման իմաստով),

բ) ՀՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» (ընդհատման գծով պահուստների ճանաչման և չափման իմաստով), ինչպես նաև

գ) ՀՀՀՀՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» (ընդհատվող գործառնություններում զբաղված աշխատակիցներին ազատման նպաստների ճանաչման և չափման իմաստով), և

դ) ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» (ընդհատվող գործառնության հիմնական միջոցների օտարման իմաստով) ստանդարտները:

4. ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ ԵՎ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Պահանջվող բացահայտումները պետք է ներկայացվեն յուրաքանչյուր ընդհատվող գործառնության համար առանձին:

4.2. Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ կից ծանոթագրություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի եկամուտները, ծախսերը, շահույթները կամ վնասները՝ նախքան հարկումը, ինչպես նաև դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը,

բ) ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների օտարման կամ պարտավորությունների մարման գծով ճանաչված շահույթի կամ վնասի գումարը նախքան հարկումը, ինչպես նաև դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը (այս բացահայտումը պարտադիր պետք է կատարվի բուն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում):

4.3. Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում կամ կից ծանոթագրություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական գործունեություններից դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գումարները, որոնք վերագրելի են ընդհատվող գործառնությանը:

4.4. Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) ընդհատվող գործառնության նկարագրությունը,

բ) այն հաշվետու արտադրական կամ աշխարհագրական սեգմենտը (սեգմենտները)՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 14 «Սեգմենտային հաշվետվություններ» ստանդարտի, որի (որոնց) մեջ դա ներառվում է,

գ) սկզբնական բացահայտման դեպքի ամսաթիվը և բնույթը,

դ) այն ամսաթիվը (ժամանակաշրջանը), որի դրությամբ (ընթացքում) ակնկալվում է ավարտել ընդհատումը, եթե այն հայտնի է կամ հնարավոր է որոշել,

ե) հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ օտարման ենթակա ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը և պարտավորությունների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը,

զ) այն գուտ ակտիվների վաճառքի գուտ գինը կամ գների տիրույթը (օտարման ակնկալվող ծախսումները հանելուց հետո), որոնց գծով ուժի մեջ են մտել մեկ կամ ավելի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրեր, ինչպես նաև դրամական միջոցների հոսքերի ստացման ակնկալվող ժամկետները և նշված գուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը:

4.5. Սկզբնական բացահայտման դեպքի տեղի ունենալու ժամանակաշրջանին հաջորդող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է արդիականացվեն՝ ներառելով օտարման ենթակա ակտիվների և մարման ենթակա պարտավորությունների հետ կապված դրամական միջոցների հոսքերի գումարներում կամ ժամկետներում նշանակալի փոփոխությունների նկարագրությունը, ինչպես նաև այն դեպքերը, որոնց պատճառով նշված փոփոխություններն առաջացել են:

4.6. Նախորդ ժամանակաշրջանների համեմատելի տեղեկատվությունը, որը ներկայացվում է սկզբնական բացահայտման դեպքից հետո պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում, պետք է վերաներկայացվի՝ առանձնացնելու համար շարունակվող և ընդհատվող ակտիվները, պարտավորությունները, եկամուտները, ծախսերը, ինչպես նաև դրամական միջոցների հոսքերը:

4.7. Ընդհատվող գործառնությունների գծով բացահայտման և ներկայացման պահանջները պետք է շարունակաբար կիրառվեն մինչև այն ժամանակաշրջանը ներառյալ, երբ ընդհատումն ավարտվում է: Ընդհատումը համարվում է ավարտված, երբ պլանն ըստ էության ավարտված է կամ դրանից կազմակերպությունը հրաժարվել է՝ չնայած գնորդի (գնորդների) կողմից վճարումները վաճառողին կարող են դեռևս ամբողջությամբ կատարված չլինեն:

4.8. Եթե սկզբնական բացահայտման դեպքն ի հայտ է գալիս կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն նախքան այդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը կազմակերպության կառավարման համապատասխան մարմնի կողմից, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն վերը նկարագրված բացահայտումները:

4.9. Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է նկարագրվեն ամենավերջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած՝ ընդհատվող գործառնությանը վերաբերող նշանակալի գործողությունները կամ դեպքերը, ինչպես նաև օտարման ենթակա ակտիվներին և մարման ենթակա պարտավորություններին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերի գումարների կամ ժամկետների նշանակալի փոփոխությունները:

Հավելված.
Ընդհատվող գործառնությունների վերաբերյալ
տեղեկատվության բացահայտման և ներկայացման
օրինակ

Ա կազմակերպությունը մասնագիտացված է ավիատոմսերի վաճառքի և հյուրանոցային ծառայությունների ոլորտներում: Ավիափոխադրումների նկատմամբ պահանջարկի կտրուկ անկման պատճառով կազմակերպության խորհուրդը 01.11.2001 թ. որոշում է փակել այդ գործառնությունը, հաստատում է դրա օտարման պլանը և հայտարարում է այդ մասին, որն էլ իրենից ներկայացնում է սկզբնական բացահայտման դեպքը: 2001 թ. ընթացքում կազմակերպությունը ճանաչում է 500.000 դրամ արժեզրկումից կորուստ այս գործառնության ակտիվների գծով, ինչպես նաև այդ գործառնության աշխատակիցներին ազատման նպաստներ վճարելու գծով պահուստ՝ 200.000 դրամի չափով, սակայն ընդհատվող գործառնության ակտիվները (պարտավորությունները) 31.12.2001 թ. դրությամբ դեռևս չեն օտարվել (մարվել): Օրինակում ենթադրվում է, որ արտասովոր դեպքեր տեղի չեն ունեցել, բացի այդ, կազմակերպության բոլոր ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը և հարկային բազան համընկնում են: Շահութահարկի դրույքը ընդունվում է հավասար 20%:

2000 և 2001 թթ. համար կազմակերպության եկամուտների և ծախսերի մասին հայտնի են հետևյալ տվյալները (չներառած վերը նշված ծախսերը և բաժանած ըստ գործառնությունների).

	2000 թ.		2001 թ.	
	Ավիատոմսեր	Հյուրանոցային ծառայություններ	Ավիատոմսեր	Հյուրանոցային ծառայություններ
Իրացումից հասույթ	1.600.000	5.400.000	1.100.000	6.200.000
Գործառնական ծախսեր	1.800.000	3.200.000	1.300.000	4.300.000

Կազմակերպության 2001 թ. ֆինանսական արդյունքների մասին կրճատ հաշվետվությունը կունենա հետևյալ տեսքը (ՀՀՀՀՄ 35 ստանդարտով պահանջվող այլ բացահայտումները չեն քննարկվում).

	2000 թ.	2001 թ.
Շարունակվող գործառնություններ (հյուրանոցային ծառայություններ)		
Իրացումից հասույթ	5.400.000	6.200.000
Գործառնական ծախսեր	(3.200.000)	(4.300.000)
Շահույթ (վնաս) նախքան հարկումը	1.800.000	2.100.000
Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)	(440.000)	(380.000)
Զուտ շահույթ (վնաս)	1.360.000	1.720.000
Ընդհատվող գործառնություններ (ավիատոմսերի վաճառք)		
Իրացումից հասույթ	1.600.000	1.100.000
Գործառնական ծախսեր	1.800.000	(2.000.000)
Շահույթ (վնաս) նախքան հարկումը	(200.000)	(900.000)
Շահութահարկի գծով փոխհատուցում (ծախս)	40.000	180.000
Զուտ շահույթ (վնաս)	(160.000)	(720.000)
Կազմակերպության ընդհանուր զուտ շահույթ (վնաս)	1.200.000	1.000.000

Ընդհատվող գործառնությանը (ավիատոմսերի վաճառքին) վերագրելի ակտիվների վաճառքների ժամանակ տրվում են հետևյալ ձևակերպումները¹.

- Վաճառված ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի ծախս ճանաչում՝ *Դեբետ 723 «Ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքների (օտարումների) և պարտավորությունների մարումների ծախսեր»*
Կրեդիտ վաճառված ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 111, 113, 211, 213, 215, 216 և այլն):

2. Ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքների դիմաց ստացված (ստացվելիք) փոխհատուցման արտացոլում՝

Դերետ ստացված ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 221, 251, 252 և այլն)

Կրեդիտ 623 «Ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) և պարտավորությունների մարումներից եկամուտներ»:

¹ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

ՀՀՀՀՄ 36 «ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՐԺԵԶԳԿՈՒՄ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՌԵԳԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 36-ի նպատակն է սահմանել՝

ա) այն ընթացակարգերը, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է, որպեսզի ապահովի, որ իր ակտիվները չհաշվառվեն գերազանահատված (այսինքն՝ փոխհատուցվող գումարից մեծ) արժեքով,

բ) թե երբ է կազմակերպությունը ճանաչում արժեզրկումից կորուստը, ինչպես նաև դրա հակադարձումը,

գ) արժեզրկված ակտիվների վերաբերյալ որոշակի բացահայտումներ:

ՀՀՀՀՄ 36-ի հիմնական նպատակը ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը հաշվենկատորեն չափելու մանրամասն ցուցումների ներկայացումն է:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 36-ը պետք է կիրառվի բոլոր ակտիվների արժեզրկումը հաշվառելիս, բացառությամբ պաշարների, հետաձգված հարկային ակտիվների, կառուցման պայմանագրերից առաջացվող ակտիվների, աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների, ֆինանսական ակտիվների:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՍՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա է հայտանիշ, որ տվյալ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը: Այդ հայտանիշները առնվազն ներառում են՝

ա) արտաքին հայտանիշներ, որոնք են՝ ակտիվի շուկայական արժեքի զգալի նվազումը, կազմակերպության համար անբարենպաստ հետևանք ունեցող շուկայական պայմանների նշանակալի փոփոխությունները, շուկայական տոկոսադրույքների աճը, կազմակերպության գուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի գերազանցումը նրա շուկայական կապիտալացումից¹,

բ) ներքին հայտանիշներ, որոնք են՝ ակտիվի բարոյական մաշվածությունը կամ ֆիզիկական վնասվածությունը, կազմակերպության համար անբարենպաստ հետևանք ունեցող փոփոխությունները ակտիվի օգտագործման եղանակի և ինտենսիվության մեջ, ակտիվի տնտեսական ցուցանիշների՝ նախապես ակնկալվող մակարդակից ցածր լինելը:

3.2. Ակտիվի փոխհատուցվող գումարը ակտիվի վաճառքի գուտ գնից և օգտագործման արժեքից առավելագույնն է, որտեղ՝

ա) ակտիվի վաճառքի գուտ գինը այն գումարն է, որը կարելի է ստանալ ակտիվի վաճառքից իրազեկ և պատրաստակամ կողմերի միջև «պարզած ձեռքի հեռավորության» գործարքում՝ հանած օտարման ծախսումները,

բ) ակտիվի օգտագործման արժեքը դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերի ներկա (զեղչված) արժեքն է, որոնց առաջացումն ակնկալվում է ակտիվի շարունակական օգտագործումից և օգտակար ծառայության վերջում օտարումից:

3.3. Ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատումը իր մեջ ներառում է հետևյալ քայլերը՝

ա) ակտիվի շարունակական օգտագործումից և վերջնական օտարումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գումարների և ժամկետների գնահատումը,

բ) նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ ընդունելի զեղչման դրույքի որոշումը և կիրառումը:

3.4. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատելիս կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները՝

ա) դրամական միջոցների ապագա հոսքերի կանխատեսումները պետք է հիմնվեն պատճառաբանված և օժանդակող ենթադրությունների վրա, որոնք ներկայացնում են դեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական պայմանների վերաբերյալ, որոնք գոյություն կունենան ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում,

բ) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները պետք է հիմնվեն ֆինանսական նախահաշիվների (ծրագրերի) վրա: Դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական նախահաշիվներով (ծրագրերով) նախատեսված ժամանակաշրջաններից հետո ընկած ժամանակաշրջաններին, պետք է գնահատվեն ֆինանսական նախահաշիվների (ծրագրերի) վրա հիմնված կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի միջոցով,

գ) դրամական միջոցների ապագա հոսքերը պետք է գնահատվեն՝ հաշվի առնելով ակտիվի ընթացիկ վիճակը,

դ) այդ գնահատումները չպետք է հաշվի առնեն դրամական միջոցների ապագա հոսքերի այն փոփոխությունները, որոնց առաջացումն ակնկալվում է՝

I. ապագա վերակառուցումից, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել,

II. ապագա կապիտալ բնույթի ծախսումներից, որոնք կատարելագործելու են ակտիվն այնպես, որ գերազանցվելու են ակտիվի՝ սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշները: Այնուամենայնիվ, գնահատումները ներառելու են այն ապագա ծախսումները, որոնք անհրաժեշտ են պահպանելու ակտիվի՝ սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշները,

ե) դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն՝

I. ֆինանսական գործունեությունից դրամական միջոցների ներհոսքերը և արտահոսքերը,

II. շահութահարկի գծով մուտքերը կամ վճարումները,

զ) ակտիվի օտարման դիմաց՝ նրա օգտակար ծառայության ավարտին ստացվելիք (կամ վճարվելիք) դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գնահատված մեծությունը հավասար է այն գումարին, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի օտարումից՝ իրագել և պատրաստակամ կողմերի միջև «պարզած ձեռքի հետավորության» գործարքում՝ օտարման գնահատված ծախսումները հանելուց հետո,

է) դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները պետք է ներառեն այն ապագա վերադիր ծախսումների հետ կապված հոսքերը, որոնք կարող են պատճառաբանված և հետևողական հիմունքով բաշխվել կամ ուղղակիորեն վերագրվել տվյալ ակտիվի օգտագործմանը:

3.5. Ձեռչման դրույքը (դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, ինչպես նաև տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Ձեռչման դրույքը (դրույքները) չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները արդեն ճշգրտվել են: Դրույքը, որն արտացոլում է դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, ինչպես նաև տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները, իրենից ներկայացնում է այն հատույցը, որը կպահանջեին ներդրողները, եթե նրանք կատարեին այնպիսի ներդրում, որից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարները, ժամկետները և ռիսկը համարժեք են տվյալ ակտիվից կազմակերպության ակնկալիքներին: Եթե այդ տվյալները մատչելի չեն շուկայից, ապա կազմակերպությունը կարող է օգտագործել փոխարինող ցուցանիշներ, որոնցից են՝

ա) կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքը²,

բ) կազմակերպության կողմից լրացուցիչ փոխառու միջոցների ներգրավման դրույքը,

զ) փոխառու միջոցների ներգրավման այլ շուկայական դրույքները (օրինակ՝ պետական կարճաժամկետ պարտատոմսերի եկամտաբերությունը, ԿԲ-ի կողմից սահմանված վերաֆինանսավորման դրույքը և այլն):

Եթե օգտագործվում են փոխարինող ցուցանիշներ, ապա դրանք պետք է ճշգրտվեն՝ արտացոլելու համար կանխատեսվելիք հոսքերի հետ կապված յուրահատուկ ռիսկերը և բացառելու համար դրանց հետ չառնչվող ռիսկերը:

3.6. Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը, ապա առկա է արժեզրկումից կորուստ, որը իրենից ներկայացնում է հաշվեկշռային արժեքի և փոխհատուցվող գումարի դրական տարբերությունը: Եթե որևէ ակտիվի գծով առկա է արժեզրկումից կորուստ, ապա դրա հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև փոխհատուցվող գումարը (այդ կորուստի չափով): Եթե ակտիվի կամ վաճառքի գուտ գինը, կամ օգտագործման արժեքը գերազանցում են հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվը արժեզրկված չէ:

3.7. Արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչվի որպես ծախս ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը, համաձայն այլ ՀՀՀՀՄ-ների, հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման): Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորուստը պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի նվազում:

3.8. Երբ արժեզրկումից կորուստի գնահատված գումարն ավելի մեծ է, քան նույն ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն այն և միայն այն դեպքում, եթե դա պահանջվում է այլ ՀՀՀՀՄ-ներով: Արժեզրկումից կորուստի ճանաչումից հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության հաշվեգրումը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

3.9. Փոխհատուցվող գումարը պետք է որոշվի առանձին ակտիվի համար: Եթե հնարավոր չէ գնահատել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, ապա կազմակերպությունը պետք է որոշի այն դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը: Դրամաստեղծ միավորը ակտիվների այն փոքրագույն իդենտիֆիկացվող խումբն է, որը շարունակական օգտագործումից առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից:

3.10. Դրամաստեղծ միավորների արժեզրկումից կորուստի ճանաչման և չափման սկզբունքները նույնն են, ինչ առանձին ակտիվի դեպքում: Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը պետք է որոշվի այն եղանակին համահունչ, որով որոշվում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը:

3.11. Դրամաստեղծ միավորի արժեզրկված լինելը ստուգելիս պետք է հաշվի առնվեն նաև դրան վերաբերող կորպորատիվ ակտիվները³ և գուղվիլը: Դրամաստեղծ միավորի արժեզրկված լինելը ստուգելիս կազմակերպությունը

պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվել է տվյալ դրամաստեղծ միավորին մասամբ կամ ամբողջությամբ վերաբերող գուղվիլ և առկա են արդյոք տվյալ դրամաստեղծ միավորին մասամբ կամ ամբողջությամբ վերաբերող կորպորատիվ ակտիվներ: Եթե դա այդպես է, ապա կազմակերպությունը պետք է՝

ա) անցկացնի «վարից վեր» ստուգում, այսինքն, կազմակերպությունը պետք է՝

I. որոշի, թե արդյոք գուղվիլի և կորպորատիվ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը կարող է պատճառաբանված և հետևողական հիմունքով բաշխվել քննարկվող դրամաստեղծ միավորին, և

II. ապա համեմատի քննարկվող դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը նրա հաշվեկշռային արժեքի հետ (ներառյալ այդ միավորին բաշխված գուղվիլի և կորպորատիվ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը) և ճանաչի արժեզրկումից կորուստ,

բ) եթե «վարից վեր» ստուգումն անցկացնելիս կազմակերպությունը չի կարող գուղվիլի և կորպորատիվ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը պատճառաբանված և հետևողական հիմունքով բաշխել քննարկվող դրամաստեղծ միավորին, ապա այն պետք է նաև անցկացնի «վերից վար» ստուգումը, այսինքն, կազմակերպությունը պետք է՝

I. որոշի այն փոքրագույն դրամաստեղծ միավորը, որը ներառում է քննարկվող դրամաստեղծ միավորը և որին պատճառաբանված և հետևողական հիմունքով կարող է բաշխվել գուղվիլի և կորպորատիվ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը (ավելի խոշոր դրամաստեղծ միավոր), և

II. ապա համեմատի այս՝ ավելի խոշոր դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը նրա հաշվեկշռային արժեքի հետ (ներառյալ այդ միավորին բաշխված գուղվիլի և կորպորատիվ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը) և ճանաչի արժեզրկումից կորուստ:

3.12. Երբ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը, ապա այդ դրամաստեղծ միավորի գծով առկա է արժեզրկումից կորուստ: Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստը այդ միավորի ակտիվների միջև պետք է բաշխվի հետևյալ հերթականությամբ՝

ա) նախ դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլին (եթե այդպիսին գոյություն ունի), և

բ) ապա դրամաստեղծ միավորի այլ ակտիվներին՝ համամասնական հիմունքով՝ հիմք ընդունելով այդ միավորի յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:

3.13. Հաշվեկշռային արժեքի այդ նվազեցումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստ, սակայն այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը արժեզրկումից կորստի ճանաչման արդյունքում չպետք է փոքր լինի հետևյալ մեծություններից առավելագույնից՝

ա) դրանց վաճառքի գուտ գինը (եթե այն հնարավոր է որոշել),

բ) դրանց օգտագործման արժեքը (եթե այն հնարավոր է որոշել), և

գ) զրո:

Արժեզրկումից կորստի գումարը, որն այլապես բաշխվելու էր այդ ակտիվին, պետք է համամասնական հիմունքով բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին:

3.14. Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա է հայտանիշ, որ տվյալ ակտիվի գծով նախորդ տարիներին ճանաչված արժեզրկումը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը: Այդ հայտանիշները առնվազն ներառում են՝

ա) արտաքին հայտանիշներ, որոնք են՝ ակտիվի շուկայական արժեքի զգալի աճը, կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող շուկայական պայմանների նշանակալի փոփոխությունները, շուկայական տոկոսադրույքների նվազումը,

բ) ներքին հայտանիշներ, որոնք են՝ կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող փոփոխությունները ակտիվի օգտագործման եղանակի և ինտենսիվության մեջ, ակտիվի տնտեսական ցուցանիշների՝ նախապես ակնկալվող մակարդակից բարձր լինելը:

3.15. Ակտիվի գծով նախորդ տարիներին ճանաչված արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի այն և միայն այն դեպքում, եթե, սկսած այն պահից, երբ վերջին անգամ ճանաչվել էր արժեզրկումից կորուստ, տեղի են ունեցել փոփոխություններ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը որոշելիս օգտագործված գնահատականներում: Եթե դա այդպես է, ապա ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ավելացվի մինչև նրա փոխհատուցվող գումարը: Այս ավելացումն իրենից ներկայացնում է արժեզրկումից կորստի հակադարձում:

3.16. Արժեզրկումից կորստի հակադարձման հետևանքով ակտիվի ավելացած հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ:

3.17. Ակտիվի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը, համաձայն այլ ՀՀՀՀՄ-ների, հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման): Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի աճ:

3.18. Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության հաշվեկշռումը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

3.19. Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը այդ միավորի ակտիվների միջև պետք է բաշխվի հետևյալ հերթականությամբ՝

ա) նախ ակտիվներին, բացի գուդվիլից, համամասնական հիմունքով՝ հիմք ընդունելով այդ միավորի յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, և

բ) ապա դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուդվիլին, եթե այդպիսին գոյություն ունի (եթե բավարարվում են 3.21 կետի պահանջները):

3.20. Հաշվեկշռային արժեքների այդ ավելացումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում, սակայն այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը չպետք է մեծ լինի հետևյալ մեծություններից նվազագույնից՝

ա) դրանց փոխհատուցվող գումարը (եթե այն հնարավոր է որոշել), և

բ) դրանց հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլինի (առանց համապատասխան մաշվածության կամ ամորտիզացիայի), եթե այդ ակտիվի գծով նախորդ տարիներին ճանաչված չլինի արժեզրկումից կորուստ:

Արժեզրկումից կորստի հակադարձման գումարը, որն այլապես բաշխվելու էր այդ ակտիվին, պետք է համամասնական հիմունքով բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին:

3.21. Գուդվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջանում, բացառությամբ, երբ՝

ա) արժեզրկումից կորստի պատճառ է հանդիսացել բացառիկ բնույթի յուրահատուկ արտաքին դեպքի, որի կրկնվելն ապագայում չի ակնկալվում, և

բ) հետագայում տեղի են ունեցել արտաքին դեպքեր, որոնք վերացրել են այդ դեպքի ազդեցությունը:

3.22. ՀՀՀՀՄ 36-ը առաջին անգամ կիրառելիս այն պետք է կիրառվի առաջընթաց հիմունքով, այսինքն՝ համեմատելի տեղեկատվությունը չպետք է վերաներկայացվի:

¹ Շուկայական կապիտալացում՝ ընկերության արժեքն է՝ որոշված որպես նրա շրջանառության մեջ գտնվող բաժնետոմսերի քանակի և դրանց ընթացիկ շուկայական արժեքի արտադրյալ:

² Կապիտալի միջին կշռված արժեք՝ սեփական և փոխառու միջոցների ներգրավման ծախսերի կշռված միջին:

³ Կորպորատիվ ակտիվներ՝ այն ակտիվները, բացառությամբ գուդվիլի, որոնք նպաստում են և քննարկվող դրամաստեղծ միավորի, և այլ դրամաստեղծ միավորների կողմից դրամական միջոցների ապագա հոսքերի առաջացմանը (օրինակ՝ կազմակերպության գլխադիր գրասենյակը):

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Ակտիվների յուրաքանչյուր դասի, ինչպես նաև, հիմք ընդունելով սեզմենտային հաշվետվություն ներկայացնելու հիմնական ձևը, յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի գծով (եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՀՀՄ 14 «Սեզմենտային հաշվետվություններ» ստանդարտը) պետք է բացահայտվի՝

ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ֆինանսական արդյունքերի մասին հաշվետվությունում և ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը,

բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ֆինանսական արդյունքերի մասին հաշվետվությունում և ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը:

4.2. Եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում առանձին ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի գծով ճանաչվել կամ հակադարձվել է արժեզրկումից կորուստ, որն էական է կազմակերպության ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) այն դեպքերը և հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը կամ հակադարձմանը,

բ) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստների գումարը,

գ) առանձին ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի հակիրճ նկարագրությունը և այն հաշվետու սեզմենտը, որին պատկանում է այդ ակտիվը (դրամաստեղծ միավորը),

դ) արդյոք ակտիվի (դրամաստեղծ միավորի) փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է նրա վաճառքի գուտ գինը, թե օգտագործման արժեքը,

ե) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է նրա վաճառքի գուտ գինը, պետք է նկարագրվի այն հիմունքը, որն օգտագործվել է՝ որոշելու համար վաճառքի գուտ գինը (ինչպես օրինակ, թե արդյոք վաճառքի գուտ գինը որոշվել է գործող շուկայի հիման վրա, թե մեկ այլ եղանակով), և

զ) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է նրա օգտագործման արժեքը, պետք է նկարագրվի զեղչման դրույքը (դրույքները), որը կիրառվել է օգտագործման արժեքի ընթացիկ և նախորդ գնահատումներում:

4.3. Եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված (հակադարձված) արժեզրկումից կորուստներն ամբողջությամբ վերցրած էական են հաշվետու կազմակերպության ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հակիրճ նկարագրությունը՝

ա) այն ակտիվների հիմնական դասերի, որոնց վրա ազդեցություն են թողել արժեզրկումից կորուստները (արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները), եթե 4.2 կետի համաձայն դրա վերաբերյալ որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվել,

բ) այն հիմնական դեպքերի և հանգամանքների, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը

(հակադարձմանը), եթե 4.2 կետի համաձայն դրա վերաբերյալ որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվել:

Հավելված 1.

**Արժեզրկումից կորստի արտացոլման
(հակադարձման) հաշվապահական
ձևակերպումները**

1. Ակտիվների արժեզրկման արտացոլում⁴.

ա) ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»
Կրեդիտ 124 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»*

բ) ոչ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»
Կրեդիտ 136 «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»*

գ) կապակցված կազմակերպություններում ներդրումների գծով՝

*Դեբետ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից
(անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»
Կրեդիտ 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)»*

դ) հետաձգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»
Կրեդիտ 154 «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով»:*

2. Ակտիվների արժեզրկման հակադարձման արտացոլում.

ա) ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 124 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»
Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»*

բ) ոչ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 136 «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»
Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»*

գ) կապակցված կազմակերպություններում ներդրումների գծով՝

*Դեբետ 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)»
Կրեդիտ 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման
(անհավաքագրելիության) հակադարձումից եկամուտներ»*

դ) հետաձգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 154 «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով»
Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»:*

3. Ակտիվների օտարման ժամանակ կուտակված արժեզրկման գումարների դուրս գրում.

ա) ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 124 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»
Կրեդիտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ*

բ) ոչ նյութական ակտիվների գծով՝

*Դեբետ 136 «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»
Կրեդիտ ոչ նյութական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ*

գ) կապակցված կազմակերպություններում ներդրումների գծով՝

*Դեբետ 149 «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում (անհավաքագրելիություն)»
Կրեդիտ կապակցված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ:*

⁴ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության 29.12.2000թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված

«Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

**Հավելված 2.
Արժեզրկումից կորստի
հաշվարկման օրինակ**

Ա կազմակերպության ստորաբաժանումներից մեկը զբաղված է որոշակի արտադրանքի արտադրությամբ: Այդ ստորաբաժանման ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը 31.12.1998 թ. դրությամբ կազմել է 123.000 դրամ: ՀՀՀՄ 36-ի կիրառման նպատակով որոշվել է, որ այդ ստորաբաժանումը իրենից ներկայացնում է դրամաստեղծ միավոր:

Վերլուծությունները ցույց են տվել, որ այդ դրամաստեղծ միավորի վաճառքի գուտ գինը հնարավոր չէ որոշել, իսկ դրանից ակնկալվող դրամական միջոցների ներհոսքերի և արտահոսքերի կառուցվածքը հետևյալն է.

Տարի	Ներհոսքեր	Արտահոսքեր
1999	75.000	28.000
2000	80.000	42.000
2001	65.000	55.000
2002	20.000	15.000
Ընդամենը	240.000	140.000

Զեղչման դրույքը որոշվել է որպես 0,05 (5%), իսկ օգտագործման արժեքը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ.

Տարի	Զուտ ներհոսքեր	Ներկա արժեքի գործակիցը ⁵	Ներկա արժեքը
1999	47.000	0.95238	44.761,91
2000	38.000	0.90703	34.467,12
2001	10.000	0.86384	8.638,38
2002	5.000	0.82270	4.113,51
Ընդամենը			91.980,92

123.000 > 91.980,92, հետևաբար կազմակերպությունը այդ ստորաբաժանման ակտիվների գծով ճանաչում է արժեզրկումից կորուստ 31019,08-ի (123.000 - 91.980,92) չափով: Արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է այդ ստորաբաժանման առանձին ակտիվների միջև դրանց հաշվեկշռային արժեքներին համամասնորեն՝ պայմանով, որ այդ ակտիվների նվազած հաշվեկշռային արժեքը փոքր չլինի հետևյալ մեծություններից առավելագույնից՝

- ա) դրանց վաճառքի գուտ գինը (եթե այն հնարավոր է որոշել),
- բ) դրանց օգտագործման արժեքը (եթե այն հնարավոր է որոշել), և
- գ) զրո:

⁵ Ներկա արժեքի գործակիցը որոշվում է հետևյալ բանաձևով՝ $1/(1+k)^n$, որտեղ k-ն զեղչման դրույքն է, n-ը՝ տարիները (1-ին տարվա համար n=1, 2-րդ՝ 2 և այլն):

ՀՀՀՀՄ 37 «ՊԱՀՈՒՍՏՆԵՐ, ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՅՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 37-ի նպատակն է սահմանել պահուստների, պայմանական պարտավորությունների և պայմանական

ակտիվների ճանաչման չափանիշները ու չափման հիմունքները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում բավարար տեղեկատվության բացահայտման պահանջները, որպեսզի հնարավորություն ընձեռվի օգտագործողներին՝ հասկանալու դրանց բնույթը, ժամկետները և գումարները:

ՀՀՀՀՍ 37-ը սահմանում է պայմաններ, որոնք պարտադիր են պահուստները ճանաչելու համար: Այդ պայմանները պետք է օգնեն կազմակերպությանը հետևողական և համադրելի ձևով պահուստները հաշվառելու համար, օրինակ, հիմնական միջոցները շահագործումից հանելու, երաշխիքային սպասարկման, գործառնության ընդհատման, շրջակա միջավայրի պահպանության, վերակառուցման հետ կապված ծախսերի գծով պահուստները:

ՀՀՀՀՍ 37-ում ներկայացված են կոնկրետ պարտականության գծով որոշում կայացնելու ցուցումներ, որոնք որոշակիացնում են, թե երբ կազմակերպությունները պետք է՝

- ա) ստեղծեն (ճանաչեն) պահուստ այդ պարտականության գծով,
- բ) բացահայտեն տեղեկատվություն՝ առանց պահուստ ճանաչելու (պայմանական պարտավորություն), կամ
- գ) չբացահայտեն ոչ մի տեղեկատվություն:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՍ 37-ը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից՝ պահուստները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ նրանց, որոնք՝

- ա) առաջանում են իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական գործիքներից,
- բ) առաջանում են կատարման ենթակա պայմանագրերից (պայմանագրեր, որոնց գծով կողմերից ոչ մեկը չի կատարել իր պարտականությունները, կամ երկու կողմերն էլ կատարել են իրենց պարտականությունները մասամբ՝ հավասար չափերով), բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պայմանագրերն անբարենպաստ են,
- գ) առաջանում են ապահովագրական կազմակերպություններում՝ ապահովագրվողների (ապահովադիրների) հետ կնքված պայմանագրերից, և
- դ) կարգավորվում են այլ ՀՀՀՀՍ-ներով (օրինակ՝ շահութահարկը, վարձակալության գծով պարտավորությունը, աշխատակիցների հատուցումները և այլն):

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. ՀՀՀՀՍ 37-ը պայմանական պարտավորությունները, պահուստները և այլ պարտավորությունները միմյանցից տարբերակում է հետևյալ կերպ.

- Պահուստ՝ անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություն:
- Պարտավորություն՝ կազմակերպության ներկա պարտականությունը՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի մարումը (կատարումը), ակնկալվում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի:
- Պայմանական պարտավորություն՝
 - ա) հնարավոր պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից, կամ
 - բ) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը սակայն չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով.
 - I. հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ
 - II. պարտականության գումարը հնարավոր չէ չափել բավարար արժանահավատությամբ:

3.2. Պահուստները կարող են տարբերակվել այլ պարտավորություններից, ինչպիսիք են առևտրային կրեդիտորական պարտքերը և այլ հաշվեգրված պարտավորությունները, քանի որ պահուստների դեպքում առկա է մարման համար պահանջվող ապագա ծախսումների ժամկետների կամ գումարների անորոշություն:

3.3. Ընդհանուր առմամբ բոլոր պահուստները պայմանական են, քանի որ դրանք անորոշ են ժամկետների և գումարների առումով: Այնուամենայնիվ, ՀՀՀՀՍ 37-ում «պայմանական» տերմինը կիրառվում է այն պարտավորությունների և ակտիվների համար, որոնք չեն ճանաչվում, քանի որ դրանց գոյությունը հաստատվելու է ապագա անորոշ դեպքի (դեպքերի) տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից: Բացի այդ «պայմանական պարտավորություն» տերմինը օգտագործվում է այն պարտավորությունների համար, որոնք չեն բավարարում ճանաչման չափանիշներին:

3.4. Այլ ՀՀՀՀՍ-ներում որոշակիացվում է՝ արդյոք ծախսումները դիտվում են որպես ակտիվներ, թե՛ որպես ծախսեր: ՀՀՀՀՍ 37-ը չի անդրադարձնում այս հարցերին: Համապատասխանաբար, ՀՀՀՀՍ 37-ը ոչ արգելում և ոչ էլ պահանջում է կապիտալացնել այն ծախսումները, որոնք ճանաչվում են պահուստավորումը կատարելու ժամանակ:

3.5. Պահուստը պետք է ճանաչվի, երբ

ա) կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն (իրավական կամ կառուցողական)՝ որպես անցյալ դեպքերի (պարտավորեցնող դեպք) արդյունք,

բ) հավանական է, որ այդ պարտականությունը մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, և

գ) պարտականության գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

3.6. Հազվագյուտ դեպքերում (օրինակ՝ դատավարության ընթացքում) կարող է վիճելի լինել, թե կազմակերպությունն ունի արդյոք ներկա պարտականություն: Նման դեպքերում ենթադրվում է, որ անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա պարտականության, եթե ավելի հավանական է, քան՝ ոչ, որ ներկա պարտականությունը հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունի:

3.7. Իրավական պարտականությունը սովորաբար բխում է պայմանագրից (կոնկրետ նշված լինելու կամ անուղղակիորեն պայմանագրի դրույթներից հետևելու միջոցով), օրենսդրությունից, կամ օրենքների այլ գործադրումներից:

Կառուցողական պարտականությունն առաջանում է միայն այն դեպքում, երբ միաժամանակ առկա են հետևյալ երկու պայմանները.

ա) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ կազմակերպությունը ցույց է տվել այլ կողմերին, 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:

3.8. Որպես պահուստ ճանաչված գումարը պետք է իրենից ներկայացնի հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականը:

3.9. Պահուստի չափման ժամանակ օգտագործվում են հետևյալ մոտեցումները.

ա) պահուստի լավագույն գնահատականը որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն այն ռիսկերը և անորոշությունները, որոնք անխուսափելիորեն ի հայտ են գալիս բազմաթիվ դեպքերում և պարագաներում,

բ) եթե ժամանակի մեջ դրամի արժեքի փոփոխության ազդեցությունը էական է, ապա պահուստի գումարը պետք է իրենից ներկայացնի այն ծախսումների ներկա (զեղչված) արժեքը, որոնք ակնկալվում է, որ կպահանջվեն այդ պարտականությունը մարելու համար,

գ) ապագա դեպքերը, որոնք կարող են ազդեցություն թողնել պարտավորությունը մարելու համար պահանջվող գումարի վրա, պետք է արտացոլված լինեն պահուստում, եթե բավականաչափ անկողմնակալ վկայություն կա, որ դրանք ի հայտ են գալու,

դ) ակտիվների ակնկալվող օտարումից շահույթները չպետք է հաշվի առնվեն պահուստը չափելիս:

3.10. Պահուստը մարելու համար անհրաժեշտ ծախսումները ամբողջությամբ կամ մասամբ կարող են փոխհատուցվել այլ անձանց կողմից (օրինակ՝ ապահովագրական պայմանագրերի, փոխհատուցման վերաբերյալ համաձայնությունների կամ մատակարարի երաշխիքների միջոցով): Նման փոխհատուցումները հաշվառվում են հետևյալ կերպ.

ա) փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի այն դեպքում, երբ ըստ էության որոշակի է, որ կազմակերպության կողմից պարտականությունը մարելու դեպքում փոխհատուցումը կստացվի,

բ) փոխհատուցումը պետք է դիտվի որպես առանձին ակտիվ,

գ) փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը չպետք է գերազանցի պահուստի գումարը:

Պահուստին վերաբերող ծախսը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կարող է ներկայացվել գուտ հիմունքով՝ հանելով փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը:

3.11. Յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պահուստները պետք է վերանայվեն և ճշգրտվեն՝ արտացոլելու համար ընթացիկ լավագույն գնահատականը: Եթե այլևս հավանական չէ, որ պարտավորությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, ապա պահուստը պետք է հակադարձվի:

3.12. Եթե պահուստը ճանաչվել է ներկա (զեղչված) արժեքով, ապա պահուստի հաշվեկշռային արժեքը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում ավելացվում է՝ արտացոլելու համար ժամանակի անցնելու փաստը: Այդ ավելացումը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս:

3.13. Պահուստը պետք է օգտագործվի միայն այն ծախսումների դիմաց, որոնց գծով այդ պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր:

3.14. ՀՀՀՀՍ 37-ը երեք կոնկրետ դեպքերի համար պարունակում է չափման և ճանաչման հիմունքների կիրառման ցուցումներ: Դրանք են՝ ապագա գործառնական վնասներ, անբարենպաստ պայմանագրեր և վերակառուցումներ:

3.15. Ապագա գործառնական վնասների գծով պահուստներ չպետք է ճանաչվեն: Ապագա գործառնական վնասների ակնկալիքը հայտանիշ է այն բանի, որ գործառնական պատկանող որոշակի ակտիվներ կարող են արժեզրկված լինել: Այսպիսի դեպքում կազմակերպությունը ստուգում է ակտիվների արժեզրկված լինելը համաձայն ՀՀՀՀՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի:

3.16. Անբարենպաստ պայմանագրի գծով ներկա պարտականությունը պետք է ճանաչվի և չափվի որպես պահուստ: Անբարենպաստ պայմանագիրն այնպիսի պայմանագիր է, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու

անխուսափելի ծախսումները՝ գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները:

3.17. Վերակառուցումը ծրագիր է, որը պլանավորվում և վերահսկվում է կազմակերպության կառավարչության (ղեկավարության) կողմից և էականորեն փոփոխում է կամ կազմակերպության կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտը, կամ էլ այն եղանակը, որով վարվում է այդ ձեռնարկատիրական գործունեությունը (օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեության որևէ ուղղության վաճառքը կամ դադարեցումը, կառավարման համակարգում փոփոխությունները, օրինակ՝ ղեկավարման որևէ օղակի վերացումը, և այլն): Վերակառուցման ծախսումների գծով պահուստ ճանաչվում է միայն այն ժամանակ, երբ բավարարված են պահուստի ճանաչման չափանիշները: Վերակառուցում իրականացնելու կառուցողական պարտականությունն առաջանում է միայն այն ժամանակ, երբ կազմակերպությունը՝

ա) ունի վերակառուցման պաշտոնապես ընդունված մանրամասն պլան, որտեղ առնվազն որոշակիացված են՝

I. խնդրո առարկա ձեռնարկատիրական գործունեությունը կամ դրա մի մասը,

II. ազդեցության ենթակա միավորների գտնվելու վայրերը,

III. այն աշխատողների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թվաքանակը, որոնց վճարվելու է փոխհատուցում աշխատանքից ազատելու համար,

IV. կատարվելիք ծախսումները,

V. պլանի իրականացման ժամկետները, և

բ) պլանի իրականացումը սկսելու կամ այդ պլանի հիմնական դրույթների մասին ներգրավված կողմերին տեղեկացնելու միջոցով նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ վերակառուցումը կիրականացվի: Եթե վերակառուցումը հանգեցնում է գործառնության վաճառքի, ապա վաճառքի գծով ոչ մի պարտականություն չի առաջանում, քանի դեռ գոյություն չունի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր:

3.18. Վերակառուցման գծով պահուստը պետք է ներառի միայն ուղղակիորեն վերակառուցումից առաջացող ծախսումները, որոնք՝

ա) անպայմանորեն հետևանք են վերակառուցման, և

բ) կապված չեն կազմակերպության անընդհատ գործունեության հետ:

¹ Պայմանագրով նախատեսված անխուսափելի ծախսումներն իրենցից ներկայացնում են պայմանագրի կատարման ծախսումներից և պայմանագիրը չկատարելու դեպքում առաջացող ցանկացած փոխհատուցումից կամ տուժանքներից նվազագույնը:

ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

3.19. Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական պարտավորությունը: Կազմակերպությունը չի բացահայտում պայմանական պարտավորությունը, երբ դրա մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է (տեսանելի չէ):

Պայմանական պարտավորությունները շարունակաբար գնահատվում են՝ որոշելու համար՝ արդյոք տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքը դարձել է հավանական, թե՛ ոչ: Պահուստ ճանաչվում է այն բանից հետո, երբ հավանական է դառնում, որ նախկինում որպես պայմանական պարտավորություն դիտվող հոդվածի գծով կպահանջվի ապագա տնտեսական օգուտների արտահոսք:

ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

3.20. Պայմանական ակտիվը հնարավոր ակտիվ է՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չուներալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից (օրինակ՝ կազմակերպության կողմից դատարան ներկայացված հայցը, որի արդյունքն անհայտ է):

3.21. Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական ակտիվը: Պայմանական ակտիվը բացահայտվում է, երբ տնտեսական օգուտների ներհոսքը հավանական է: Պայմանական ակտիվները չեն ճանաչվում հաշվապահական հաշվեկշռում, քանի որ դա կարող է հանգեցնել այնպիսի եկամտի ճանաչմանը, որը կարող է երբևէ չիրացվել: Այնուամենայնիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ եկամուտը կստացվի, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

ՊԱՀՈՒՍՏՆԵՐ

4.1. Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտվի.

ա) տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքը,

բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված պահուստավորումները, ներառյալ առկա պահուստների ավելացումները,

- զ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում օգտագործված (այսինքն՝ պահուստի հաշվին կատարված և մարված) գումարները,
 - դ) չօգտագործված և տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում հակադարձված գումարները,
 - ե) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում գեղչված գումարների ավելացումը, որը կապված է ժամանակի անցնելու և գեղչման դրույքի փոփոխության հետ:
- Համեմատական տեղեկատվություն չի պահանջվում:
- 4.2. Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտվի նաև հետևյալը.
- ա) պարտականության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և դրա արդյունքում առաջացող տնտեսական օգուտների արտահոսքերի ակնկալվող ժամկետները,
 - բ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են նշված արտահոսքերի գումարներին կամ ժամկետներին,
 - գ) ակնկալվող փոխհատուցման գումարը՝ նշելով այն ակտիվի գումարը, որը ճանաչվել է այդ ակնկալվող փոխհատուցման գծով:

ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

- 4.3. Պայմանական պարտավորությունների յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտվի պայմանական պարտավորության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և, եթե գործնականում հնարավոր է, նաև՝
- ա) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատականը,
 - բ) արտահոսքների գումարին կամ ժամկետներին վերաբերող անորոշությունների հայտանիշները, և
 - գ) փոխհատուցման հավանականությունը:

ՊԱՅՄԱՆԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

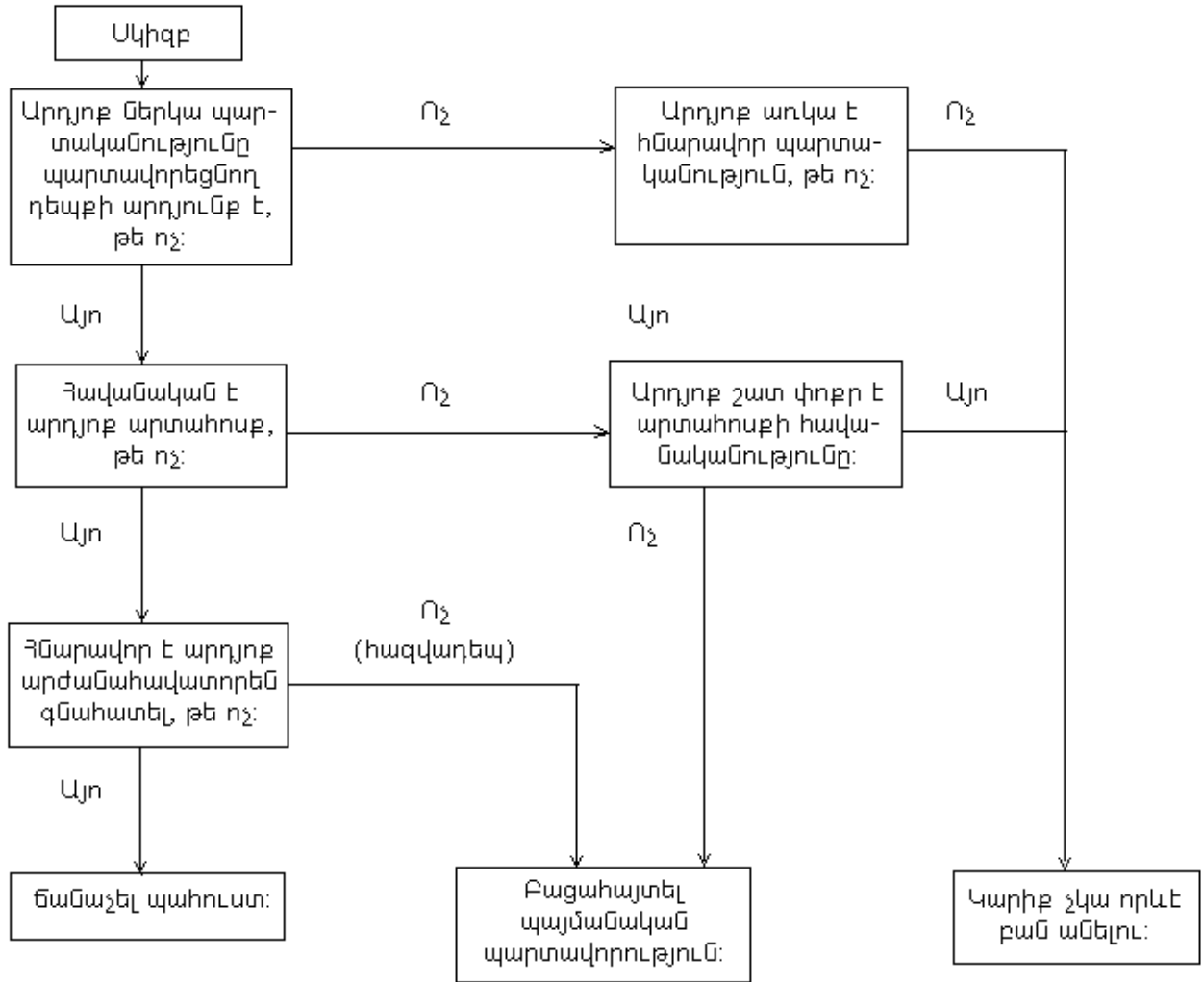
- 4.4. Պայմանական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտվի.
- ա) բնույթի համառոտ նկարագրությունը, ինչպես նաև, եթե գործնականում հնարավոր է,
 - բ) ֆինանսական հետևանքի գնահատականը:

ԲԱՑԱՌՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

- 4.5. Երբ պայմանական ակտիվների և պարտավորությունների գծով պահանջվող որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվում գործնականում հնարավոր չլինելու պատճառով, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- Ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում կարելի է ակնկալել, որ պահանջվող տեղեկատվության բացահայտումը լուրջ վնաս կհասցնի կազմակերպության դիրքին՝ այլ կողմերի հետ այնպիսի վեճեր լուծելիս, որոնք կապված են պահուստների, պայմանական պարտավորությունների կամ պայմանական ակտիվների հետ: Այդպիսի դեպքերում այդ տեղեկատվության բացահայտումն անհրաժեշտ չէ, սակայն պետք է բացահայտվի վեճի ընդհանուր բնույթը՝ տեղեկատվությունը չբացահայտելու փաստի և պատճառի հետ միասին:

**Հավելված 1.
Որոշումներ ընդունելու սխեմա**

Սույն սխեման ընդհանրացված տեսքով ներկայացնում է ՀՀՀՄ 37-ի պահանջները



Հավելված 2.
Պահուստների հաշվառման
հաշվապահական ձևակերպումներ

1. Երաշխիքային վաճառքի գծով սպասարկման և վերանորոգման ծախսերի համար ստեղծված ոչ ընթացիկ պահուստի ճանաչում (ներկա (զեղչված) արժեքով)².
Դեբետ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կրեդիտ 425 «Ոչ ընթացիկ պահուստներ»:
2. Հիմնական միջոցների ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև տեղանքի վերականգնման և նմանատիպ գնահատված այլ ծախսումների համար ստեղծված ոչ ընթացիկ պահուստի ճանաչում (ներկա (զեղչված) արժեքով).
Դեբետ 821 «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» կամ
Դեբետ 826 «Այլ ոչ ընթացիկ ակտիվների ստեղծման ծախսումներ»
Կրեդիտ 425 «Ոչ ընթացիկ պահուստներ»:
3. Ոչ ընթացիկ պահուստների զեղչման ազդեցության ճշգրտման հետևանքով առաջացած տոկոսային ծախսերի արտացոլում.
Դեբետ 729 «Ոչ գործառնական այլ ծախսեր»
Կրեդիտ 425 «Ոչ ընթացիկ պահուստներ»:
4. Ոչ ընթացիկ պահուստների ընթացիկ մասի տեղափոխում.
Դեբետ 425 «Ոչ ընթացիկ պահուստներ»
Կրեդիտ 543 «Ընթացիկ պահուստներ»:

5. Ընթացիկ պահուստի ճանաչում.
Դերետ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կրեդիտ 543 «Ընթացիկ պահուստներ»:

6. Ոչ ընթացիկ պահուստների ընթացիկ մասի գծով զեղչման ազդեցության ճշգրտում.
Դերետ 729 «Ոչ գործառնական այլ ծախսեր»
Կրեդիտ 543 «Ընթացիկ պահուստներ»:

7. Ընթացիկ պահուստների օգտագործում.
Դերետ 543 «Ընթացիկ պահուստներ»
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (112, 211, 213, 527 և այլն):

² Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն 22 ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

Հավելված 3.
Պահուստների ճանաչման
վերաբերյալ օրինակներ

Օրինակ 1

Ա կազմակերպությունն արտադրում և իրացնում է համակարգիչներ: Ընթացիկ ֆինանսական տարում իրացվել է 250 համակարգիչ: Համակարգիչի փորձարկման ժամանակ լուրջ թերություն է հայտնաբերվել պրոցեսորի միկրոսխեմաներից մեկում:

Բոլոր գնորդներին գրավոր իրազեկվել է թերության առկայության մասին, և կազմակերպությունը պարտավորվել է անվճար վերացնել թերությունը: Գնորդներն համաձայնվել են հարցի նման ձևով լուծման հետ: Վաճառված համակարգիչներում բացահայտված թերությունների վերացման համար կազմակերպությունը կծախսի 6.500 հազ. դրամ:

Ա կազմակերպությանը պրոցեսորներ մատակարարող Բ կազմակերպությունն իր վրա է վերցրել թերության պատասխանատվությունը և պարտավորվել է փոխհատուցել համակարգիչների թերությունների վերացման հետ կապված Ա կազմակերպության բոլոր ծախսերը:

Նկարագրված դեպքերը կհաշվառվեն հետևյալ կերպ.

Ա կազմակերպություն

Ներկա պարտականությունը որպես անցյալ պարտավորեցնող դեպքի արդյունք. պարտավորեցնող դեպքը գնորդներին գրավոր իրազեկումն է:

Մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. ոչ մի հիմնավորված կասկածի տեղիք չի տալիս:

Եզրակացություն. պահուստ ճանաչվում է: Սակայն ակնհայտ է, որ պրոցեսորներ մատակարարող Բ կազմակերպությունը կփոխհատուցի թերության վերացման հետ կապված բոլոր ծախսերը: Հաշվեկշռում պետք է ճանաչվի առանձին ակտիվ: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պահուստի գծով ծախսը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով, այսինքն՝ ճանաչված փոխհատուցումների գումարը հանած:

Բ կազմակերպություն

Ներկա պարտականությունը որպես անցյալ պարտավորեցնող դեպքի արդյունք. պարտավորեցնող դեպքը համակարգիչներում հայտնաբերված թերությունների վերացման հետ կապված Ա կազմակերպության ծախսերը փոխհատուցելու պարտականությունը ստանձնելն է:

Մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. ոչ մի հիմնավորված կասկածի տեղիք չի տալիս:

Եզրակացություն. պահուստ ճանաչվում է՝ հիմք ընդունելով թերության վերացման հետ կապված Ա կազմակերպության ծախսերի լավագույն գնահատականը:

Օրինակ 2

2000 թ. շահագործման հանձնված նոր տների հիմքերը նստվածք տվեցին, և տները հայտնվեցին վթարային վիճակում: Սկսվեց դատական գործընթաց, որի նպատակը շինարարական կազմակերպությունից վնասների գանձումն էր, սակայն վերջինս վիճարկում էր այդ պարտավորությունը: Մինչև 2000 թ. տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը կազմակերպության իրավաբանների կարծիքով հավանական էր, որ կազմակերպությունը մեղավոր չի ճանաչվի: Սակայն, երբ կազմակերպությունը պատրաստում էր 2001 թ. տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները, նրա իրավաբանները կարծիք հայտնեցին, որ հաշվի առնելով գործի ընթացքը, հավանական է, որ կազմակերպությունը մեղավոր կճանաչվի:

Նկարագրված դեպքերը կհաշվատվեն հետևյալ կերպ.

ա) 2000 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ.

Ներկա պարտականությունը որպես անցյալ պարտավորեցնող դեպքի արդյունք. ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման պահին առկա վկայությունների հիման վրա եզրակացնում ենք, որ գոյություն չունի պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք:

Եզրակացություն. պահուստ չի ճանաչվում: Դատական գործը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է, բացահայտվում է որպես պայմանական պարտավորություն:

բ) 2001 թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ.

Ներկա պարտականությունը որպես անցյալ պարտավորեցնող դեպքի արդյունք. առկա վկայությունների հիման վրա եզրակացնում ենք, որ գոյություն ունի ներկա պարտականություն:

Մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. հավանական է:

Եզրակացություն. պահուստ ճանաչվում է՝ հիմք ընդունելով այդ պարտականությունը մարելու համար անհրաժեշտ գումարի լավագույն գնահատականը:

Օրինակ 3

Կազմակերպությունն իրականացնում է կենցաղային տեխնիկայի երաշխիքային վաճառք, որի պայմաններով հաճախորդներին փոխհատուցվում են գնումից հետո օգտագործման առաջին տարվա ընթացքում ի հայտ եկած ապրանքի արտադրական թերությունների վերանորոգման ծախսումները: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն փոքր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 2 միլիոն միավորին հավասար վերանորոգման ծախսումներ: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն խոշոր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 6 միլիոն միավորին հավասար վերանորոգման ծախսումներ: Կազմակերպության անցյալ փորձը և ապագայի հետ կապված ակնկալիքները ցույց են տալիս, որ վաճառված ապրանքների 70 տոկոսը գալիք տարում չի ունենա թերություններ, 25 տոկոսը կունենա փոքր թերություններ, մնացած 5 տոկոսը՝ խոշոր թերություններ:

Վերանորոգման ծախսումների ակնկալվող արժեքը կկազմի՝
(գրոյի 70 տոկոսը) + (2 միլիոնի 25 տոկոսը) + (6 միլիոնի 5 տոկոսը) = 800.000 միավոր:

Ներկա պարտականությունը որպես անցյալ պարտավորեցնող դեպքի արդյունք. պարտավորեցնող դեպքը երաշխիքային վաճառքն է, որը հանգեցնում է իրավական պարտականության, քանի որ կազմակերպությունը պարտավորված է փոխհատուցել գնումից հետո օգտագործման առաջին տարվա ընթացքում ի հայտ եկած ապրանքի արտադրական թերությունների վերանորոգման ծախսումները:

Մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. հավանական է:

Եզրակացություն. պահուստ ճանաչվում է՝ հիմք ընդունելով պարտականությունը մարելու համար անհրաժեշտ գումարի լավագույն գնահատականը՝ 800.000 միավորը (այս օրինակում զեղչման ազդեցությունն անտեսվում է):

ՀՀՀՀՄ 38 «ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՍՏԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 38-ի նպատակն է սահմանել այն ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը, որոնք հատուկ չեն դիտարկվում այլ ՀՀՀՀՄ-ներում: ՀՀՀՀՄ 38-ում հիմնականում քննարկվում են հետևյալ խնդիրները.

- ա) ոչ նյութական ակտիվների սահմանումը,
- բ) ոչ նյութական ակտիվների ճանաչումը և սկզբնական չափումը,
- գ) ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական ճանաչմանը հաջորդող չափումներ,
- դ) ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա և արժեզրկում,
- ե) ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ որոշակի բացահայտումներ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 38-ը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից ոչ նյութական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

ա) այն ոչ նյութական ակտիվների, որոնք դիտարկվում են հաշվապահական հաշվառման այլ ստանդարտներում,
բ) ֆինանսական ակտիվների, ինչպես սահմանված է ՀՀՀՀՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումը և ներկայացումը» ստանդարտում,

գ) օգտակար հանածոների արդյունահանման իրավունքների և հանքաքարերի, նավթի, բնական գազի և նմանատիպ չվերականգնվող այլ ռեսուրսների գծով հետախուզությունների կամ հանքամշակման և արդյունահանման ծախսումների, և

դ) ոչ նյութական ակտիվների, որոնք առաջանում են ապահովագրական կազմակերպություններում՝ ապահովագրվողների (ապահովադիրների) հետ կնքված պայմանագրերից:

Ոչ նյութական ակտիվների օրինակներ են ապրանքային նշանները, համակարգչային ծրագրերը, արտոնագրերը, ֆրանշիզները և մշակման գործընթացում գտնվող ոչ նյութական ակտիվները:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

ՃԱՆԱԶՈՒՄ ԵՎ ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՉԱՓՈՒՄ

3.1. Ոչ նյութական ակտիվը ֆիզիկական սուբստանցիայից գուրկ որոշելի (իդենտիֆիկացվող) ոչ դրամային ակտիվ է, որը պահվում է արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքներ (արտադրանք) մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու, այլ անձանց վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը ենթադրում է 3 պայման՝

ա) որոշելիություն. Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որպեսզի այն լինի որոշելի՝ գուդվիլից հստակ տարբերակվելու համար: Ոչ նյութական ակտիվը կարող է հստակ տարբերակվել գուդվիլից, եթե ակտիվը առանձնացնելի է (այսինքն՝ եթե կազմակերպությունը կարող է այն վարձակալության հանձնել, վաճառել, փոխանակել կամ դուրս գրել առանց կորցնելու այն ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք հոսում են նույն եկամտաստեղծ գործունեությունում օգտագործվող մյուս ակտիվներից): Այնուամենայնիվ, առանձնացնելիությունն անհրաժեշտ պայման չէ որոշելիության համար, քանի որ կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի լինել որոշակիացնել ակտիվը այլ եղանակով,

բ) վերահսկելիություն. Ոչ նյութական ակտիվը պետք է բավարարի նաև վերահսկելիության պայմանին, այսինքն՝ կազմակերպությունը պետք է հնարավորություն ունենա վերահսկելու ոչ նյութական ակտիվից ստացվող օգուտները և միաժամանակ սահմանափակել այլ անձանց համար այդ օգուտների մատչելիությունը: Օրինակ՝ կադրերի վերապատրաստման, հաճախորդների հետ հարաբերությունների բարելավմանն ուղղված ծախսումները սովորաբար չեն բավարարում վերահսկելիության պայմանին,

գ) ապագա տնտեսական օգուտներ. Ոչ նյութական ակտիվից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները կարող են հանդես գալ ապրանքների կամ ծառայությունների իրացումից հասույթի, ծախսումների տնտեսման կամ այլ օգուտների տեսքով, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից այդ ակտիվը օգտագործելուց:

3.2. Միավորի ճանաչումը որպես ոչ նյութական ակտիվ պահանջում է կազմակերպությունից ցուցադրել, որ այդ միավորը բավարարում է՝

ա) ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը (տես կետ 3.1), և

բ) ճանաչման չափանիշներին (տես կետեր 3.3-3.15):

3.3. Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

ա) հավանական է, որ ակտիվին վերագրելի ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն, և

բ) ակտիվի արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

3.4. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ապագա տնտեսական օգուտների հավանականությունը՝ կիրառելով իւելամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են ղեկավարության՝ այն տնտեսական պայմանների բազմության լավագույն գնահատականը, որոնք առկա կլինեն ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

3.5. Ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով)՝ անկախ նրանից ոչ նյութական ակտիվը ներստեղծված է, թե՛ ձեռք բերված: Բացառություն են կազմում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս հանդիսացող ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերումները, որպես պետական շնորհ ստացված ոչ նյութական ակտիվները, որոնք, համաձայն ՀՀՀՀՍ 22 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» և ՀՀՀՀՍ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ստանդարտների, սկզբնապես պետք է չափվեն իրական արժեքով:

3.6. Ներստեղծված գուդվիլը չպետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:

3.7. Երբեմն դժվար է գնահատել, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման համար ներկայացվող պահանջներին: Հաճախ դժվար է՝

ա) որոշել, թե առկա է արդյոք որոշելի ակտիվ, որը ստեղծելու է հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ, և եթե այո, ապա ժամանակի որ պահին, և

բ) արժանահավատորեն որոշել ակտիվի սկզբնական արժեքը: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունում ոչ նյութական ակտիվ ստեղծելու ծախսումները հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության՝ ներստեղծված գուդվիլի պահպանման կամ ավելացման ծախսումներից կամ առօրյա գործառնություններ վարելու ծախսումներից:

Հետևաբար, ի լրումն ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման և սկզբնական չափման ընդհանուր պահանջները

բավարարելուն, կազմակերպությունը ներստեղծված բոլոր ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ կիրառում է 3.8-3.15 կետերում շարադրված պահանջները և ցուցումները:

3.8. Գնահատելու համար, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման չափանիշներին, կազմակերպությունն ակտիվների ստեղծման գործընթացը դասակարգում է՝

- ա) հետազոտության¹ փուլի, և
- բ) մշակման² փուլի:

Եթե կազմակերպությունն ի վիճակի չէ տարանջատել ոչ նյութական ակտիվ ստեղծելու ծրագրի հետազոտության փուլը մշակման փուլից, ապա նա այդ ծրագրի ծախսումները դիտարկում է այնպես, կարծես թե դրանք կատարվել են միայն հետազոտության փուլում:

3.9. Հետազոտության գործունեության օրինակներ են՝

- ա) գործունեություն նոր գիտելիքների ձեռք բերման նպատակով,
- բ) հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառության որոնում, գնահատում և վերջնական ընտրություն,

գ) նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար այլընտրանքների որոնում, և

դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար հնարավոր այլընտրանքների ձևակերպում, նախագծում, գնահատում և վերջնական ընտրություն:

3.10. Հետազոտությունից (կամ ծրագրի հետազոտության փուլից) առաջացող որևէ ոչ նյութական ակտիվ չպետք է ճանաչվի: Հետազոտության (կամ ծրագրի հետազոտության փուլի) ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս՝ երբ դրանք կատարվում են:

3.11. Մշակման գործունեության օրինակներ են՝

ա) նախաարտադրական կամ նախաօգտագործման փորձանմուշների և մոդելների նախագծում, կառուցում և փորձարկում,

բ) գործիքների, ձուլամայրերի, կաղապարների և դրոշմոցների նախագծում՝ նոր տեխնոլոգիայի կիրառմամբ,

գ) փորձնական կայանքի (գործարանի) նախագծում, կառուցում և շահագործում, որն իր մասշտաբներով տնտեսապես պիտանի չէ առևտրային նպատակով արտադրության համար,

դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ընտրված այլընտրանքների նախագծում, կառուցում և փորձարկում:

3.12. Մշակումից (կամ ծրագրի մշակման փուլից) առաջացող ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել ստորև բերվածն ամբողջությամբ՝

ա) ոչ նյութական ակտիվը այնպիսի ավարտուն վիճակի հասցնելու տեխնիկական իրագործելիությունը, որ այն մատչելի լինի օգտագործման կամ վաճառքի համար,

բ) ոչ նյութական ակտիվը ավարտին հասցնելու և այն օգտագործելու կամ վաճառելու իր մտադրությունը,

գ) ոչ նյութական ակտիվը օգտագործելու կամ վաճառելու իր կարողությունը,

դ) այն, թե ինչպես է ոչ նյութական ակտիվն առաջացնելու հնարավոր սպազա տնտեսական օգուտներ: Ի թիվս այլոց, կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի ոչ նյութական ակտիվի միջոցով ստեղծվող արդյունքի կամ հենց այդ ոչ նյութական ակտիվի համար շուկայի առկայությունը, կամ, եթե ակտիվը օգտագործվելու է կազմակերպության ներսում, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակարությունը,

ե) մշակումն ավարտին հասցնելու և ոչ նյութական ակտիվն օգտագործելու կամ վաճառելու համար անհրաժեշտ համապատասխան տեխնիկական, ֆինանսական և այլ միջոցների առկայությունը,

զ) ոչ նյութական ակտիվին մշակման ընթացքում վերագրելի ծախսումները արժանահավատորեն չափելու իր կարողությունը:

3.13. Ներստեղծված մակնիշները, հրապարակումների անունները, հաճախորդների ցուցակները և ըստ էության նմանատիպ միավորները չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվներ:

3.14. Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է այն ծախսումների հանրագումարը, որոնք կատարվել են սկսած այն ամսաթվից, երբ ոչ նյութական ակտիվն առաջին անգամ բավարարել է ճանաչման չափանիշներին: Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է բոլոր այն ծախսումները, որոնք հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել կամ խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխել նշված ակտիվի ստեղծմանը, արտադրությանը և նրա նպատակային օգտագործման համար նախապատրաստմանը: Սկզբնական արժեքը, եթե կիրառելի է, ներառում է՝

ա) ոչ նյութական ակտիվը ստեղծելիս օգտագործված կամ սպառված նյութերի կամ ծառայությունների գծով ծախսումները,

բ) աշխատավարձը և ակտիվի ստեղծմամբ ուղղակիորեն զբաղված անձնակազմի հետ կապված այլ ծախսումները,

գ) ակտիվի ստեղծմանն ուղղակիորեն վերագրելի ցանկացած ծախսում, ինչպես օրինակ՝ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք գրանցելու համար վճարները և ակտիվը ստեղծելու համար օգտագործվող արտոնագրերի ու լիցենզիաների ամորտիզացիան, և

դ) վերադիր ծախսումները, որոնք անհրաժեշտ են ակտիվը ստեղծելու համար և որոնք հնարավոր է խելամիտ և

հետևողական հիմունքով բաշխել ակտիվին (օրինակ՝ հիմնական միջոցներին մաշվածության, ապահովագրական վճարների, վարձավճարների բաշխումը):

3.15. Ստորև բերվածները ներատեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի բաղադրիչներ չեն.

- ա) վաճառքի, վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները, բացի նրանցից, որոնք հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել ակտիվն օգտագործման համար նախապատրաստելուն,
- բ) հստակորեն որոշելի անարդյունավետ ծախսումները և սկզբնական գործառնական կորուստները, որոնք առաջանում են մինչև ակտիվի պլանավորված ցուցանիշներին հասնելը, և
- գ) ակտիվը շահագործելու համար անձնակազմի վերապատրաստման ծախսումները:

¹ Հետագոտությունը նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և ինացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող սկզբնական և պլանավորված ուսումնասիրություն է:

² Մշակումը հետագոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառում է՝ նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների արտադրությունը (մատուցումը) պլանավորելու և նախագծելու համար, մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը:

ԾԱԽՍԻ ՃԱՆԱՉՈՒՄԸ

3.16. Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս՝ երբ դրանք կատարվում են, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

- ա) դրանք կազմում են ճանաչման չափանիշները բավարարող ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս, կամ
- բ) միավորը ձեռք է բերվում իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում և չի կարող ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվ: Այս դեպքում նշված ծախսումները (որոնք ներառված են ձեռք բերման արժեքի մեջ) պետք է կազմեն ձեռք բերման ամսաթվին գուղվիլին (բացասական գուղվիլին) վերագրվող գումարի մաս (տես ՀՀՀՀՄ 22-ը):

3.17. Որոշ դեպքերում ծախսումները կատարվում են կազմակերպությանը ապագա տնտեսական օգուտներ ապահովելու նպատակով, սակայն ձեռք չի բերվում կամ ստեղծվում որևէ ոչ նյութական ակտիվ կամ այլ ակտիվ, որը հնարավոր կլինի ճանաչել: Այս դեպքերում ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս՝ երբ դրանք կատարվում են: Առաջացման պահին ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝

- ա) հետագոտության ծախսումները,
- բ) սկզբնավորման ծախսումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այս ծախսումներն ընդգրկվում են հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքում՝ համաձայն ՀՀՀՀՄ 16-ի: Սկզբնավորման ծախսումները կարող են բաղկացած լինել հիմնադրման ծախսումներից, ինչպիսիք են իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված կազմակերպչական ծախսումները (իրավաբանական, գործավարական և այլն), նոր արտադրամաս կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախսումները (նախագործարկման ծախսումներ) կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ սկսելու հետ կապված ծախսումները (նախագործառնական ծախսումներ),
- գ) վերապատրաստման գծով ծախսումները,
- դ) գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները,
- ե) ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի գտնվելու վայրը փոփոխելու կամ վերակազմավորելու գծով ծախսումները:

3.18. Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները, որոնք նախորդ տարեկան կամ միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվել են որպես ծախս, չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում:

ՀԵՏԱԳԱ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐ

3.19. Ոչ նյութական ակտիվի վրա կատարված հետագա ծախսումները՝ դրանց գնումից կամ ավարտելուց հետո, պետք է ճանաչվեն որպես ծախս՝ երբ դրանք կատարվում են, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

- ա) հավանական է, որ այդ ծախսումները հնարավորություն կտան ակտիվին առաջացնել ապագա տնտեսական օգուտներ՝ դրանց սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշներից ավելի, և
- բ) այդ ծախսումները հնարավոր է արժանահավատորեն չափել և վերագրել ակտիվին:

Եթե այս պայմանները բավարարվում են, հետագա ծախսումները պետք է ավելացվեն ոչ նյութական ակտիվի արժեքին:

3.20. Ճանաչված ոչ նյութական ակտիվի վրա կատարված հետագա ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս, եթե նշված ծախսումները անհրաժեշտ են՝ պահպանելու համար ակտիվը նրա սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշների մակարդակի վրա: Ոչ նյութական ակտիվների բնույթն այնպիսին է, որ շատ դեպքերում հնարավոր չէ որոշել այն բանի հավանականությունը, թե արդյոք հետագա ծախսումները կավելացնեն, թե՛ կպահպանեն այն տնտեսական օգուտները, որոնք հոսելու են կազմակերպություն այդ ակտիվներից: Ի լրումն, հաճախ դժվար է այսպիսի ծախսումներն առանձնացնել ձեռնարկատիրական գործունեությանը՝ որպես ամբողջության վերաբերող ծախսումներից և

ուղղակիորեն վերագրել որոշակի ոչ նյութական ակտիվի: Հետևաբար, միայն հազվադեպ կարող է ծախսումը, որը կատարվել է գնված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական ճանաչումից կամ ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի ավարտումից հետո, հանգեցնել ոչ նյութական ակտիվի արժեքի ավելացմանը:

ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՃԱՆԱՉՄԱՆԸ ՀԱՋՈՐԴՈՂ ՉԱՓՈՒՄՆԵՐ

3.21. Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվի հաշվառման համար թույլատրված է 2 մոտեցում՝ ա) հիմնական մոտեցում. սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի սկզբնական արժեքով (հաշվի առած հետագա ավելացվող ծախսումները)՝ հանած ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստ,

բ) թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցում. սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ նրա իրական արժեքը՝ հանած հետագա ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և հետագա ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստ:

3.22. Ոչ նյութական ակտիվները վերագնահատված գումարով հաշվառելիս կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները.

ա) վերագնահատումների նպատակով իրական արժեքը պետք է որոշվի գործող շուկայի³ հիման վրա,

բ) վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ՝ այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից,

գ) եթե ոչ նյութական ակտիվը վերագնահատվում է, նրա դասի բոլոր մյուս ակտիվները նույնպես պետք է վերագնահատվեն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ ակտիվների համար չկա գործող շուկա,

դ) եթե վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվների դասին պատկանող ոչ նյութական ակտիվը չի կարող վերագնահատվել այդ ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունենալու պատճառով, ապա ակտիվը պետք է հաշվառվի սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված ամորտիզացիան և արժեզրկումից կորուստը,

ե) եթե վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը այլևս չի կարող որոշվել գործող շուկայի հիման վրա, ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է լինի գործող շուկայի միջոցով վերջին վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ նրա վերագնահատված գումարը՝ հանած հետագա կուտակված ամորտիզացիան և հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստը,

զ) եթե ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը պետք է ուղղակիորեն վերագրվի սեփական կապիտալին՝ որպես վերագնահատումից արժեքի աճ: Սակայն, վերագնահատումից արժեքի աճը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ այն չափով, որով նա հակադարձում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, և որով այդ վերագնահատման նվազումը նախկինում ճանաչվել էր որպես ծախս,

է) եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս: Սակայն, վերագնահատման նվազումը պետք է ուղղակիորեն հանվի համապատասխան ակտիվի նախկին վերագնահատումներից առաջացած աճից այն չափով, որով նվազումը չի գերազանցում նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած աճը:

³ Գործող շուկան այնպիսի շուկա է, որտեղ առկա են բոլոր հետևյալ պայմանները՝ շուկայում շրջանառվող միավորները համասեռ են, սովորաբար ցանկացած պահի հնարավոր է գտնել պատրաստակամ գնորդների ու վաճառողների, և գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը մատչելի է հասարակությանը:

ԱՄՈՐՏԻԶԱՑԻԱ⁴

3.23. Ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը⁵ պետք է պարբերաբար բաշխվի նրա՝ լավագույն գնահատականի հիման վրա որոշված օգտակար ծառայության⁶ ընթացքում: Սովորաբար ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը չի գերազանցում քսան տարին՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար: Ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի այն պահից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար:

3.24. Եթե ոչ նյութական ակտիվից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտների նկատմամբ վերահսկողությունը ձեռք է բերվում սահմանափակ ժամկետով շնորհիվ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների միջոցով, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը չպետք է գերազանցի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի ժամկետը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

ա) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները նորացվելի են, և

բ) նորացումն ըստ էության հաստատ է:

3.25. Ամորտիզացիայի հաշվարկման մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը սպասում է ակտիվի տնտեսական օգուտները: Եթե այդ մոդելը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա պետք է կիրառվի զծային մեթոդը: Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը պետք է ճանաչվի

որպես ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ մեկ այլ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտ թույլատրում կամ պահանջում է այն ներառել մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մեջ:

3.26. Ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է գնահատվի զրո, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝
ա) առկա է երրորդ կողմի պարտավորվածություն՝ օգտակար ծառայության ավարտին գնելու այդ ակտիվը, կամ
բ) ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա, և

I. մնացորդային արժեքը կարող է որոշվել՝ այդ շուկայի հիման վրա, և

II. հավանական է, որ այդպիսի շուկա գոյություն կունենա ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտի դրությամբ:

3.27. Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը և ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում: Եթե ակտիվի ակնկալվող օգտակար ծառայությունը զգալիորեն տարբերվում է նախորդ գնահատումներից, ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը պետք է համապատասխանաբար փոփոխվի: Եթե ակտիվից առաջացող տնտեսական օգուտների ակնկալվող մոդելում տեղի են ունեցել զգալի փոփոխություններ, ապա ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է փոփոխվի այնպես, որ արտացոլի այդ փոփոխությունները: Այսպիսի փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններ՝ ՀՀՀՀՄ 8 «Հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ» ստանդարտի ներքո՝ ճշգրտելով ամորտիզացիոն հատկացումները ընթացիկ և ապագա ժամանակաշրջանների համար:

⁴ Ամորտիզացիան ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխումն է նրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

⁵ Ամորտիզացվող գումարը ակտիվի սկզբնական արժեքի կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարի և մնացորդային արժեքի տարբերությունն է:

⁶ Օգտակար ծառայությունը՝ ա) այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը, կամ բ) արտադրանքի այն քանակը կամ աշխատանքների, ծառայությունների այն ծավալը, որն ակնկալվում է ստանալ (կատարել, մատուցել) ակտիվի օգտագործման միջոցով:

ԱՐԺԵԶՐԿՈՒՄԻՑ ԿՈՐՈՒՍՏՆԵՐ

3.28. Ի լրումն ՀՀՀՀՄ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի պահանջների, կազմակերպությունը պետք է առնվազն յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում գնահատի հետևյալ ոչ նյութական ակտիվների փոխհատուցվող գումարը, նույնիսկ եթե չկա որևէ հայտանիշ, որ ակտիվն արժեզրկված է.

ա) ոչ նյութական ակտիվ, որը դեռևս մատչելի չէ օգտագործման համար, և

բ) ոչ նյութական ակտիվ, որն ամորտիզացվում է ակտիվն օգտագործման համար մատչելի լինելու ամսաթվից սկսած քսան տարին գերազանցող ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Փոխհատուցվող գումարը պետք է որոշվի և արժեզրկումից կորուստը՝ ճանաչվի համաձայն ՀՀՀՀՄ 36-ի:

ՇՐՋԱՆԱՌՈՒԹՅՈՒՆԻՑ ՀԱՆՈՒՄ ԵՎ ՕՏԱՐՈՒՄ

3.29. Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ապաճանաչվի (հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից) օտարման պահին կամ երբ դրա օգտագործումից և հետագա օտարումից այլևս չեն ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ:

3.30. Ոչ նյութական ակտիվը շրջանառությունից հանելուց (ընդմիջտ) կամ օտարելուց առաջացող շահույթը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես օտարումից գուտ հասույթի և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս:

ԱՆՑՈՒՄԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹՆԵՐ

3.31. ՀՀՀՀՄ 38-ը ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին (կամ դրա կիրառման ամսաթվին) այն պետք է կիրառվի ըստ ստորև ներկայացված աղյուսակների: Բոլոր այն դեպքերում, որ չեն նկարագրվել ստորև ներկայացված աղյուսակներում, ՀՀՀՀՄ 38-ը պետք է կիրառվի հետընթաց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ անելը անհրազորելի է:

3.32. ՀՀՀՀՄ 38-ի կիրառման հետևանքները պետք է ճանաչվեն համաձայն ՀՀՀՀՄ 8-ի, այսինքն՝ կամ որպես ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում (ՀՀՀՀՄ 8-ի հիմնական մոտեցում), կամ որպես ընթացիկ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթ կամ վնաս (ՀՀՀՀՄ 8-ի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցում): ՀՀՀՀՄ 38-ի համաձայն պատրաստված առաջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընդունված անցումային դրույթները, երբ ՀՀՀՀՄ 38-ը թույլատրում է ընտրություն:

Անցումային դրույթներ. ճանաչում

Հանգամանքներ	Պահանջներ
<p>1. Ոչ նյութական միավորը ճանաչված է եղել որպես առանձին ակտիվ՝ անկախ նրանից, թե այն ներկայացված է եղել որպես ոչ նյութական ակտիվ, թե՛ ոչ, և ՀՀՀՀՄ 38-ի կիրառման ամսաթվի դրությամբ միավորը չի բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը կամ ճանաչման չափանիշներին:</p>	
<p>ա) Միավորը ձեռք է բերվել իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում:</p>	<p>I. միավորը վերագրել նույն ձեռքբերումից առաջացած գուղվիլին (բացասական գուղվիլին), և II. ճշգրտել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գուղվիլը (բացասական գուղվիլը) հետընթաց կերպով՝ այնպես, կարծես միավորը միշտ ներառված է եղել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գուղվիլի (բացասական գուղվիլի) մեջ: Օրինակ, եթե գուղվիլը ճանաչված է եղել որպես ակտիվ և ամորտիզացվել է, ապա գնահատել կուտակված ամորտիզացիան, որը ճանաչված կլինեք, եթե հողվածը ներառված լինեք ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գուղվիլի մեջ, և համապատասխանաբար ճշգրտել գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը:</p>
<p>բ) Միավորը ձեռք չի բերվել իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում (օրինակ՝ այն գնվել է առանձին կամ ներստեղծվել է)</p>	<p>Ապաճանաչել միավորը (հանել հաշվապահական հաշվեկշռից)</p>
<p>2. Ոչ նյութական միավորը ճանաչված է եղել որպես առանձին ակտիվ՝ անկախ նրանից, թե այն ներկայացված է եղել որպես ոչ նյութական ակտիվ, թե՛ ոչ, և ՀՀՀՀՄ 38-ի կիրառման ամսաթվի դրությամբ միավորը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը կամ ճանաչման չափանիշներին:</p>	
<p>ա) Ակտիվը սկզբնապես ճանաչված է եղել սկզբնական արժեքով:</p>	<p>Դասակարգել ակտիվը որպես ոչ նյութական ակտիվ: Ակտիվի համար սկզբնապես ճանաչված սկզբնական արժեքը դիտվում է որպես պատշաճ կերպով որոշված: Հետագա չափման և ամորտիզացիայի համար տես 4-րդ և 5-րդ հանգամանքներում նախատեսված անցումային դրույթները:</p>
<p>բ) Ակտիվը սկզբնապես ճանաչված է եղել սկզբնական արժեքից տարբեր արժեքով:</p>	<p>I. Դասակարգել ակտիվը որպես ոչ նյութական ակտիվ, և II. վերագնահատել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը սկզբնական արժեքով (կամ վերագնահատման գումարով սկզբնապես սկզբնական արժեքով ճանաչելուց հետո) հանած ՀՀՀՀՄ 38-ի համաձայն որոշված կուտակված ամորտիզացիան: Եթե ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը չի կարող որոշվել՝ ապաճանաչել ակտիվը (հանել հաշվապահական հաշվեկշռից):</p>
<p>3. ՀՀՀՀՄ 38-ի կիրառման ամսաթվի դրությամբ միավորը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին, սակայն նախկինում ճանաչված չի եղել որպես ակտիվ:</p>	

<p>ա) Միավորը ձեռք է բերվել իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում և կազմել է ճանաչված գուդվիլի մաս:</p>	<p>Ոչ նյութական ակտիվի ճանաչումը խրախուսվում է, բայց և չի պահանջվում: Եթե ոչ նյութական ակտիվը ճանաչվում է՝ I. չափել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը սկզբնական արժեքով (կամ վերագնահատված գումարով)՝ հանած ՀՀՀՀՍ 38-ի համաձայն որոշված կուտակված ամորտիզացիան, և II. ճշգրտել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գուդվիլը հետընթաց կերպով՝ այնպես, կարծես միավորը երբեք ներառված չի եղել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գուդվիլի մեջ: Օրինակ, եթե գուդվիլը ճանաչված է եղել որպես ակտիվ և ամորտիզացվել է, ապա գնահատել ազդեցությունը գուդվիլի կուտակված ամորտիզացիայի վրա առանձնացնելով ոչ նյութական ակտիվը, և համապատասխանաբար ճշգրտել գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը:</p>
<p>բ) Միավորը ձեռք չի բերվել իրենից ձեռքբերում ներկայացնող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում (օրինակ՝ այն գնվել է առանձին կամ ներստեղծվել է):</p>	<p>Ոչ նյութական ակտիվը չպետք է ճանաչվի:</p>
<p>Անցումային դրույթներ. հիմնական մոտեցմամբ հաշվառվող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիա</p>	
<p>Հանգամանքներ</p>	<p>Պահանջներ</p>
<p>4. Ակտիվը նախկինում չի ամորտիզացվել</p>	<p>Վերաներկայացնել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այնպես, կարծես կուտակված ամորտիզացիան միշտ որոշված է եղել ՀՀՀՀՍ 38-ին համապատասխան:</p>
<p>5. Ակտիվը նախկինում ամորտիզացվել է: ՀՀՀՀՍ 38-ի համաձայն որոշված կուտակված ամորտիզացիան տարբերվում է նախկինում որոշվածից (ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանները և (կամ) ամորտիզացիայի մեթոդները իրարից տարբեր լինելու պատճառով):</p>	<p>Նախորդ տարիներում կուտակված ամորտիզացիայի և ՀՀՀՀՍ 38-ի համաձայն հաշվարկվածի միջև տարբերությունն արտացոլելու համար չվերաներկայացնել ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը: Ամորտիզացնել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը իր՝ ՀՀՀՀՍ 38-ի համաձայն որոշված օգտակար ծառայության մնացած ժամանակաշրջանի ընթացքում (այսինքն՝ ցանկացած փոփոխություն դիտվում է որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում):</p>
<p>Անցումային դրույթներ. վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվներ</p>	
<p>Հանգամանքներ</p>	<p>Պահանջներ</p>

6. Ոչ նյութական ակտիվը հաշվառված է եղել վերագնահատված գումարով, որը չի որոշվել վկայակոչելով գործող շուկան:	
ա) Ակտիվի համար առկա է գործող շուկա:	Ակտիվը պետք է վերագնահատվի ՀՀՀՀՄ 38-ի կիրառման ամսաթվի դրությամբ՝ վկայակոչելով այդ գործող շուկան:
բ) Ակտիվի համար առկա չէ գործող շուկա:	I. վերացնել ցանկացած վերագնահատման ազդեցությունը, և II. չափել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը սկզբնական արժեքով՝ հանած ՀՀՀՀՄ 38-ի համաձայն որոշված կուտակված ամորտիզացիան:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒՅԹԻ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ

4.1. Ֆինանսական հաշվետվությունները ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտեն հետևյալը, տարանջատելով ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները այլ ոչ նյութական ակտիվներից՝

- ա) օգտակար ծառայությունը կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման կիրառվող դրույթները,
- բ) ամորտիզացիայի հաշվարկման կիրառվող մեթոդները,
- գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում համախառն հաշվեկշռային արժեքը, կուտակված ամորտիզացիան և կուտակված արժեզրկումից կորուստները,
- դ) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որում ներառված է ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան,
- ե) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում հաշվեկշռային արժեքի համապատասխանեցումը, որը ցույց է տալիս՝
 - I. ավելացումները՝ առանձին ցույց տալով ներսում մշակվածները և ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների արդյունքում առաջացածները,
 - II. շրջանառությունից հանումները (ընդմիջտ) և օտարումները,
 - III. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացումները կամ նվազեցումները, որոնք առաջանում են վերագնահատումներից և ՀՀՀՀՄ 36-ի ներքո ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստներից (եթե այդպիսիք կան)՝ առանձին ցույց տալով հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ուղղակիորեն սեփական կապիտալում արտացոլվածը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արտացոլվածը,
 - IV. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ամորտիզացիան,
 - V. փոխարժեքային գուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտերկրյա միավորների ֆինանսական հաշվետվությունները փոխարկելիս, և
 - VI. հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքի այլ փոփոխությունները:

Համադրելի տեղեկատվության ներկայացում չի պահանջվում:

4.2. Ոչ նյութական ակտիվների դասն ակտիվների խմբավորում է, որոնք նման են բնույթով և կազմակերպության գործունեության մեջ իրենց օգտագործման եղանակով: Առանձին դասերի օրինակներ են՝

- ա) ֆիրմային անունները,
- բ) հրապարակումների անունները,
- գ) համակարգչային ծրագրերը,
- դ) լիցենզիաները և վատահագրերը (ֆրանշիզաները),
- ե) հեղինակային իրավունքները, արտոնագրերը և արտադրության սեփականության հետ կապված այլ իրավունքները, ծառայության և շահագործման իրավունքները,
- զ) բաղադրատոմսերը, բանաձևերը, մոդելները, նախագծերը և փորձանմուշները,
- է) մշակման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվները:

Վերը նշված դասերը բաժանվում են ավելի փոքր խմբերի (միավորվում են ավելի խոշոր խմբերում), եթե նման մոտեցումը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար ապահովում է ավելի տեղին տեղեկատվություն:

4.3. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է նաև բացահայտեն՝

ա) եթե ոչ նյութական ակտիվն ամորտիզացվում է ավելի քան քսան տարվա ընթացքում, պատճառները, թե ինչու է հերքվում այն ենթադրությունը, որ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը չի գերազանցի քսան տարին՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ակտիվը մատչելի է դարձել օգտագործման համար: Այս պատճառները ներկայացնելիս կազմակերպությունը պետք է նկարագրի այն գործոնները, որոնք էական դեր են խաղացել ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը որոշելիս,

բ) կազմակերպության՝ որպես ամբողջության, ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական համարվող յուրաքանչյուր առանձին ոչ նյութական ակտիվի նկարագրությունը, հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացիայի մնացած ժամանակաշրջանը,

գ) պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների համար՝

I. սկզբնապես այդ ակտիվների համար ճանաչված իրական արժեքը,

II. դրանց հաշվեկշռային արժեքը, և

III. հետագա չափումների համար արդյոք դրանք հաշվառվելու են հիմնական, թե թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման համաձայն,

դ) ոչ նյութական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց սեփականության իրավունքը սահմանափակված է, և ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները, որոնք գրավադրվել են որպես երաշխիք՝ պարտավորությունների համար, և

ե) ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերման համար պարտավորվածությունների գումարը:

ԹՈՒՅԼԱՏՐԵԼԻ ԱՅԼԸՆՏՐԱՆՔԱՅԻՆ ՄՈՏԵՑՄԱՄԲ ՀԱՇՎԱՌՎՈՂ ՈՉ ՆՅՈՒՔԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

4.4. Եթե ոչ նյութական ակտիվները հաշվառվում են վերագնահատված գումարներով, ապա պետք է բացահայտել հետևյալը՝

ա) ըստ ոչ նյութական ակտիվների դասերի՝

I. վերագնահատման ամսաթիվը,

II. վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և

III. այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կներառվեր ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվները հաշվառված լինեին սկզբնական արժեքով, և

բ) ոչ նյութական ակտիվներին վերաբերող վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի գումարը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ:

ՀԵՏԱԶՈՏՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ՄՇԱԿՄԱՆ ԾԱԽՍՈՒՄՆԵՐ

4.5. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախս ճանաչված հետազոտության և մշակման ծախսումների ընդհանուր գումարը:

ԱՅԼ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

4.6. Խրախուսվում, բայց չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները բացահայտեն հետևյալ տեղեկատվությունը՝

ա) լրիվ ամորտիզացված, բայց դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող ոչ նյութական ակտիվների նկարագրությունը, և

բ) կազմակերպության կողմից վերահսկվող նշանակալի ոչ նյութական ակտիվների հակիրճ նկարագրությունը, որոնք ակտիվ չեն ճանաչվել, որովհետև չեն բավարարել ՀՀՀՄ 38-ով սահմանված ճանաչման չափանիշները կամ որովհետև դրանք ձեռք են բերվել կամ ստեղծվել են մինչև ՀՀՀՄ 38-ի ուժի մեջ մտնելը:

Հավելված 1.

Ոչ նյութական ակտիվների հաշվառման հաշվապահական ձևակերպումները

1. Ոչ նյութական ակտիվների մուտքագրում⁷.

ա) մատակարարներից ձեռք բերված՝

Դերետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»

Կրեդիտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

բ) կազմակերպությունում ներստեղծված՝

Դերետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»

Կրեդիտ 133 «Անավարտ ոչ նյութական ակտիվներ», կամ

Կրեդիտ 824 «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»

զ) մասնակիցներից (հիմնադիրներից) որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում ստացված՝
Դեբետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 311 «Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալ», կամ
Կրեդիտ 312 «Չվճարված կապիտալ»

դ) անհատույց ստացված՝
Դեբետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 421 «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»:

2. Ոչ նյութական ակտիվների վրա հետագա ծախսումների արտացոլում.
Դեբետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 133 «Անավարտ ոչ նյութական ակտիվներ», կամ
Կրեդիտ 825 «Ոչ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»:

3. Ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճի արտացոլում.
 ա) երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝
Դեբետ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»

բ) երբ վերագրվում է եկամտին (այն չափով, որքանով վերականգնում է նախորդ վերա-գնահատումներից նախապես ծախս ճանաչված նվազումը)
Դեբետ 131 « Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»

4. Ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատման հետևանքով կուտակված ամորտիզացիայի աճ.
 ա) երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝
Դեբետ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»
Կրեդիտ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

բ) երբ վերագրվում է եկամտին՝
Դեբետ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»
Կրեդիտ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

5. Ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի նվազման արտացոլում.
 ա) երբ վերագրվում է ծախսերին՝
Դեբետ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»
Կրեդիտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

բ) երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին (այն չափով, որքանով հակադարձում է նախկինում սեփական կապիտալում ճանաչված արժեքի աճը)
Դեբետ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»
Կրեդիտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

6. Ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատման հետևանքով կուտակված ամորտիզացիայի նվազում.
 ա) երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին.
Դեբետ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Կրեդիտ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»:

բ) երբ վերագրվում է եկամտին՝
Դեբետ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»:

7. Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվեզրում.
Դեբետ ծախսերը և ծախսումները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (հաշիվներ 713, 813, 821, 824)
Կրեդիտ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

8. Հետագոտության փուլի ծախսումների, ինչպես նաև ակտիվ չճանաչվող մշակման փուլի ծախսումների՝ ծախս

ճանաչում.

Դեբետ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կրեդիտ 824 «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

9. Ոչ նյութական ակտիվների վաճառքներից հասույթի արտացոլում.

Դեբետ 221 «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»

Կրեդիտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»:

10. Վաճառված (օտարված) ոչ նյութական ակտիվների կուտակված ամորտիզացիայի գումարների դուրս գրում.

Դեբետ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»

Կրեդիտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

11. Վաճառված (օտարված) ոչ նյութական ակտիվների կուտակված արժեզրկման դուրս գրում.

Դեբետ 136 «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»

Կրեդիտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

12. Վաճառված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի ծախս ճանաչում.

Դեբետ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»

Կրեդիտ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

⁷ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն 22 ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

**Հավելված 2.
Ոչ նյութական ակտիվների
հաշվառման օրինակ**

Ա կազմակերպությունը մշակում է նոր արտադրատեսակ: 1999 թ. այդ արտադրատեսակի մշակման նպատակով կատարված ծախսումները կազմեցին 2 մլն դրամ: 2000 թ. սկզբի դրությամբ արդեն որոշակի էր մշակվող արտադրատեսակի տեխնիկական և կոմերցիոն իրագործելիությունը: 2000 թ. ընթացքում այդ արտադրատեսակի մշակման նպատակով կատարված ծախսումները կազմեցին 1 մլն դրամ, որից 0.6 մլն դրամը՝ անձնակազմի գծով, 0.4 մլն դրամը՝ արտոնագրի գրանցման գծով: 2001 թ. կազմակերպությունը կատարել է ևս 0.5 մլն դրամի դատական ծախսումներ՝ գրանցված արտոնագրի պաշտպանության նպատակով:

1. 1999 թ. ընթացքում կատարված 2 մլն դրամ ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում, քանի որ դրանք չեն բավարարում մշակման փուլում կատարված ծախսումների՝ որպես ակտիվ ճանաչման չափանիշներին: Այդ ծախսումները կատարելիս տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

Դեբետ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 211, 213, 251, 252, 521 և այլն)

2. 2000 թ. ընթացքում կատարված 1 մլն ծախսումները ճանաչվում են որպես ոչ նյութական ակտիվ, քանի որ կազմակերպությունը արդեն կարող է ցուցադրել մշակվող արտադրատեսակի տեխնիկական և կոմերցիոն իրագործելիությունը, և այդ միջոցը արդեն վերահսկվում է կազմակերպության կողմից (իրավաբանորեն գրանցելու շնորհիվ): Այնուամենայնիվ, 1999 թ. ընթացքում որպես ծախս ճանաչված ծախսումները չեն ավելացվում արդեն ճանաչված ոչ նյութական ակտիվի արժեքին: Այդ ծախսումները կատարելիս տրվում են հետևյալ ձևակերպումները՝

Դեբետ 824 «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»
Կրեդիտ 527 «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» (անձնակազմի գծով ծախսումների մասով)
Կրեդիտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ» (արտոնագրի գրանցման գծով ծախսումների մասով):

Կատարված ծախսումները որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչելիս տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝
Դեբետ 131 «Ոչ նյութական ակտիվներ»
Կրեդիտ 824 «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

3. 2001 թ. ընթացքում կատարված 0.5 մլն դրամ ծախսումները չեն ավելացվում ճանաչված ոչ նյութական ակտիվի արժեքին, քանի որ այդ ծախսումները հնարավորություն չեն տալիս այդ ակտիվից ստանալու ավելի մեծ չափով

տնտեսական օգուտներ, քան նախատեսվում էր այդ ակտիվի՝ սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշներով:

ՀՀՀՀՄ 39 «ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԳՈՐԾԻՔՆԵՐ. ՃԱՆԱԶՈՒՄԸ ԵՎ ՉԱՓՈՒՄԸ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 39-ի նպատակն է սահմանել կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական գործիքների ճանաչման, չափման հիմունքները, ինչպես նաև դրանց վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման որոշ պահանջներ:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈԼՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 39-ը պետք է կիրառվի բոլոր ֆինանսական գործիքների նկատմամբ, բացառությամբ՝

ա) դուստր ընկերություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում այն բաժնեմասերի, որոնք հաշվառվում են համաձայն ՀՀՀՀՄ 27 «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ և դուստր ընկերություններում ներդրումների հաշվառում», ՀՀՀՀՄ 28 «Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառում» և ՀՀՀՀՄ 31 «Համատեղ ձեռնարկումներում մասնակցության արտացոլումը ֆինանսական հաշվետվություններում» ստանդարտների, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նշված ստանդարտներում հղում է կատարվում ՀՀՀՀՄ 39-ի վրա,

բ) հաշվետու կազմակերպության կողմից թողարկված սեփական կապիտալի գործիքների, ներառյալ օպցիոնները, վարանտները և այլ ֆինանսական գործիքները, որոնք դասակարգված են որպես հաշվետու կազմակերպության սեփական կապիտալ (այնուամենայնիվ, նման գործիքների տիրապետողից պահանջվում է դրանց նկատմամբ կիրառել ՀՀՀՀՄ 39-ը),

գ) վարձակալությունների գծով իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 17 «Վարձակալություն» ստանդարտը,

դ) աշխատակիցների հատուցման ծրագրերի (որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտը) գծով գործատուների ակտիվների և պարտավորությունների,

ե) ապահովագրական պայմանագրերի գծով իրավունքների և պարտականությունների,

զ) ֆինանսական երաշխավորությունների պայմանագրերի, որոնք նախատեսում են վճարումների կատարում պարտապանի (դեբիտորի) կողմից վճարումը կատարելու անկարողության դեպքում (ՀՀՀՀՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտը պարունակում է ցուցումներ ֆինանսական երաշխավորությունների, երաշխիքային վաճառքի գծով պարտականությունների և այլ համանման գործիքների ճանաչման և չափման վերաբերյալ),

է) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ընթացքում պայմանական փոխհատուցման պայմանագրերի (տես ՀՀՀՀՄ 22 «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտը),

զ) պայմանագրերի, որոնք պահանջում են կլիմայական, երկրաբանական կամ բնության այլ փոփոխականների վրա հիմնված վճարում, սակայն ՀՀՀՀՄ 39-ը կիրառվում է համանման պայմանագրերում պարունակվող ածանցյալ գործիքների այլ տեսակների նկատմամբ:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՍՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԵՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

3.1. Ֆինանսական գործիքը ցանկացած պայմանագիր է, որը միաժամանակ մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք:

3.2. Ֆինանսական ակտիվը ցանկացած ակտիվ է, որը՝

ա) դրամական միջոց է,

բ) մեկ այլ կազմակերպությունից դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու պայմանագրային իրավունք է,

գ) մեկ այլ կազմակերպության հետ պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական գործիքների փոխանակման պայմանագրային իրավունք է, կամ՝

դ) այլ կազմակերպության սեփական կապիտալի գործիք է:

3.3. ՀՀՀՀՄ 39-ում սահմանված են ֆինանսական ակտիվների 4 կատեգորիաներ՝

ա) առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվները այն ֆինանսական ակտիվներն են, որոնք ձեռք են բերվել կամ առաջացել են հիմնականում գների կամ դիվերային հավելագների (մարժանների) կարճաժամկետ

տատանումներից շահույթ ստանալու նպատակով: Ֆինանսական ակտիվը պետք է դասակարգվի որպես առևտրական նպատակներով պահվող, եթե այն, անկախ դրա ձեռքբերման պատճառից, այնպիսի պորտֆելի մի մաս է, որի համար առկա են կարճ ժամկետում շահույթ ստանալու որոշակի ուղիներ,

բ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումները այն ֆինանսական ակտիվներն են, որոնք՝

I. ենթադրում են ֆիքսված կամ որոշելի վճարումներ,

II. ունեն ֆիքսված մարման ժամկետ,

III. կազմակերպությունը հաստատապես մտադրված է և հնարավորություն ունի պահել մինչև մարման ժամկետի լրանալը, և

IV. կազմակերպության կողմից տրամադրված փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր չեն,

գ) կազմակերպության կողմից տրամադրված փոխառություններ և դեբիտորական պարտքերը այն ֆինանսական ակտիվներն են, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից ուղղակիորեն պարտապահին (դեբիտորին) դրամ, ապրանքներ կամ ծառայություններ տրամադրելու միջոցով, բացառությամբ նրանց, որոնք տրամադրվում են անմիջապես կամ կարճ ժամկետում վաճառելու մտադրությամբ (դրանք պետք է դասակարգվեն որպես առևտրական նպատակներով պահվող),

դ) վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվները բոլոր մնացած ֆինանսական ակտիվներն են:

3.4. Ֆինանսական պարտավորությունը ցանկացած պարտավորություն է, որը պայմանագրային պարտականություն է՝

ա) մեկ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու (վճարելու), կամ՝

բ) մեկ այլ կազմակերպության հետ պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական գործիքներ փոխանակելու:

3.5. ՀՀՀՀՄ 39-ում սահմանված են ֆինանսական պարտավորությունների 2 կատեգորիաներ՝

ա) առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական պարտավորությունները այն ֆինանսական պարտավորություններն են, որոնք ձեռք են բերվել կամ առաջացել են հիմնականում գների կամ դիլերային հավելագների (մարժանների) կարճաժամկետ տատանումներից շահույթ ստանալու նպատակով,

բ) այլ ֆինանսական պարտավորությունները բոլոր մնացած ֆինանսական պարտավորություններն են:

3.6. Սեփական կապիտալի գործիքը (կոչվում է նաև բաժնեմասնակցության գործիք) ցանկացած պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացորդային ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԵՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՃԱՆԱՉՈՒՄԸ ԵՎ ԱՊԱՃԱՆԱՉՈՒՄԸ

3.7. Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը պետք է ճանաչվեն հաշվեկշռում այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը դառնում է դրանք առաջացնող գործիքի պայմանագրային կողմ:

3.8. Ֆինանսական ակտիվի կամ դրա մի մասի ապաճանաչման (հաշվեկշռից դուրս գրելու) համար կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները.

ա) ֆինանսական ակտիվը կամ դրա մի մասը պետք է դուրս գրվի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկողությունը պայմանագրային իրավունքների նկատմամբ, որոնք կազմում են այդ ֆինանսական ակտիվը (կամ ֆինանսական ակտիվի մի մասը): Կազմակերպությունը կորցնում է այդ վերահսկողությունը, եթե այն իրացնում է պայմանագրով սահմանված օգուտների նկատմամբ իրավունքները, իրավունքների ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանում է կամ կազմակերպությունը հրաժարվում է այդ իրավունքներից,

բ) որոշումը, թե արդյոք կազմակերպությունը կորցրել է ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, թե ոչ, կախված է ինչպես տվյալ կազմակերպության, այնպես էլ ստացողի դիրքից: Հետևաբար, եթե կազմակերպություններից որևէ մեկի դիրքը ցույց է տալիս, որ փոխանցողը պահպանել է վերահսկողությունը, ապա փոխանցողը չպետք է դուրսգրի ակտիվն իր հաշվեկշռից: Փոխանցողը չի կորցնում վերահսկողությունը փոխանցված ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ, և, հետևաբար, ակտիվը չի ապաճանաչվում, եթե, օրինակ.

I. փոխանցողն իրավունք ունի հետ գնել փոխանցված ակտիվը, բացի այն դեպքերից, երբ ակտիվը հեշտությամբ կարելի է ձեռք բերել շուկայում, և հետգնման գինն իրենից ներկայացնում է հետգնման պահի դրությամբ իրական արժեքը,

II. փոխանցողը և իրավունք ունի, և պարտավոր է հետ գնել փոխանցված ակտիվն այնպիսի պայմաններով, որոնք ստացողին՝ փոխանցված ակտիվի դիմաց ստացված ակտիվների գծով գործնականում ապահովում են փոխատուի հատույցին հավասար հատույց: Փոխատուի հատույցն այն հատույցն է, որն էականորեն չի տարբերվում այն մուտքերից, որոնք կարող էին ստացվել փոխանցողին տրամադրված փոխառությունից, որն ամբողջապես ապահովված է փոխանցված ակտիվով,

գ) ապաճանաչման ժամանակ այլ կողմին փոխանցված ակտիվի (կամ ակտիվի մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և հետևյալ երկու մեծությունների՝ I. ստացված կամ ստացման ենթակա մուտքերի և II. սեփական կապիտալում ճանաչված ակտիվի իրական արժեքն արտացոլելու համար նախկինում կատարված ճշգրտումների հանրագումարի տարբերությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես եկամուտ կամ ծախս,

դ) եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվի մի մասը այլ կողմերին՝ պահպանելով դրա մյուս մասը, ապա ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի պահպանված և վաճառված մասերի միջև՝ հիմք ընդունելով վաճառքի ամսաթվի դրությամբ դրանց հարաբերական իրական արժեքները: Շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչվեն՝ հիմք ընդունելով վաճառված մասի գծով մուտքերը,

ե) եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ամբողջ ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը, սակայն դրանով հանդերձ ստեղծում է նոր ֆինանսական ակտիվ կամ ստանձնում է նոր ֆինանսական պարտավորություն, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ նոր ֆինանսական ակտիվը կամ ֆինանսական պարտավորությունը իրական արժեքով և պետք է ճանաչի գործարքից շահույթը կամ վնասը՝ հիմք ընդունելով հետևյալ երկու մեծությունների տարբերությունը.

I. մուտքերը և

II. վաճառված ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին գումարած ստանձնած նոր ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքը, հանած նոր ձեռքբերված ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը և գումարած կամ հանած այդ ակտիվի իրական արժեքն արտացոլելու համար նախկինում կատարված ճշգրտումները, որոնք ճանաչվել էին սեփական կապիտալում:

3.9. Ֆինանսական պարտավորության կամ դրա մի մասի ապաճանաչման համար կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները.

ա) կազմակերպությունը պետք է հաշվեկշռից դուրս գրի ֆինանսական պարտավորությունը (կամ ֆինանսական պարտավորության մի մասը) այն և միայն այն դեպքում, երբ այն մարվում է, այսինքն՝ երբ պայմանագրով սահմանված պարտականությունը կատարվել է, չեղյալ է համարվել կամ լրացել է դրա ուժի մեջ լինելու ժամկետը,

բ) փոխառուի և փոխատուի միջև պարտքային գործիքների փոխանակումը, որոնց պայմանները էականորեն տարբերվում են միմյանցից, իրենից ներկայացնում է հին պարտքի մարում, որը պետք է հանգեցնի այդ պարտքի ապաճանաչմանը և նոր պարտքային գործիքի ճանաչմանը: Նմանապես, գոյություն ունեցող պարտքային գործիքի պայմանների էական փոփոխությունը (անկախ նրանից, թե դա կատարվել է պարտապանի ֆինանսական դժվարությունների կամ այլ պատճառներով) պետք է հաշվառվի որպես հին պարտքի մարում,

գ) մարված կամ այլ կողմին փոխանցված պարտավորության (կամ պարտավորության մի մասի) հաշվեկշռային արժեքի և դրա համար վճարված գումարի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

3.10. ՀՀՀՀՍ 39-ում ներկայացված են նաև ցուցումներ ֆինանսական ակտիվների՝ «կարգավորվող ձևով» գնման դեպքում ճանաչման վերաբերյալ:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՈՒ ՀԵՏԱԳԱ ԶԱՓՈՒՄԸ ԵՎ ՎԵՐԱԴԱՍԱԿԱՐԳՈՒՄԸ

3.11. Ֆինանսական ակտիվը սկզբնական ճանաչման ժամանակ պետք է չափվի սկզբնական արժեքով, որն իրենից ներկայացնում է դրա դիմաց տրված փոխհատուցման իրական արժեքը: Գործարքի հետ կապված ծախսումները¹ ներառվում են ֆինանսական ակտիվների սկզբնական չափման մեջ:

3.12. Սկզբնական ճանաչումից հետո ֆինանսական ակտիվները պետք է չափվեն իրական արժեքով՝ առանց նվազեցնելու գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք կարող են կատարվել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ժամանակ, բացառությամբ ֆինանսական ակտիվների հետևյալ կատեգորիաների.

ա) կազմակերպության կողմից տրամադրված փոխառություններ և դեբիտորական պարտքեր, որոնք չեն պահվում առևտրական նպատակներով,

բ) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումներ,

գ) ցանկացած ֆինանսական ակտիվ, որը գործող շուկայում չունի գնանշված շուկայական գին և որի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել,

դ) որպես հեջավորման գործիք և հեջավորված հողված նախատեսված ֆինանսական ակտիվներ (դրանք չափվում են հեջի հաշվառման պահանջների համաձայն):

3.13. Այն ֆինանսական ակտիվները, որոնց նկատմամբ, համաձայն նախորդ կետի, չի կիրառվում իրական արժեքով գնահատումը և որոնք ունեն ֆիքսված մարման ժամկետ, պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով² կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Արդյունավետ տոկոսադրույքը այն դրույքն է, որով մինչև մարման ժամկետը կամ շուկայի վրա հիմնված հաջորդ վերանայումը դրամական միջոցների ակնկալվող բոլոր հոսքերը զեղչվում են ճշգրտորեն մինչև ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ընթացիկ գուտ հաշվեկշռային արժեքը:

3.14. Այն ֆինանսական ակտիվները, որոնց նկատմամբ չի կիրառվում իրական արժեքով գնահատումը և որոնք չունեն ֆիքսված մարման ժամկետ, պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով:

3.15. Կարճ տևողությամբ դեբիտորական պարտքերը, որոնց համար չկա սահմանված տոկոսադրույք, սովորաբար չափվում են հաշվում նշված գումարով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ զեղչման ազդեցությունը զգալի է:

3.16. Ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգման համար կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները՝

ա) եթե մտադրության կամ հնարավորության փոփոխության հետևանքով այլևս տեղին չէ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումները հաշվառել ամորտիզացված արժեքով, ապա դրանք պետք է վերաչափվեն իրական արժեքով՝

վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը ճանաչելով իրական արժեքով վերաչափումից առաջացող տարբերություններին համանման,

բ) եթե հնարավոր է դառնում արժանահավատորեն չափել ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը, որի արժանահավատ չափումը նախկինում անհնար էր, սպա ակտիվը պետք է վերաչափվի իրական արժեքով՝ վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը ճանաչելով իրական արժեքով վերաչափումից առաջացող տարբերություններին համանման,

գ) եթե մտադրության կամ հնարավորության փոփոխության կամ իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելու անհնարինության պատճառով տեղին է դառնում ֆինանսական ակտիվը հաշվառել ամորտիզացված արժեքով, այլ ոչ թե իրական արժեքով, սպա այդ ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, որն էլ այդ ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքն է, դառնում է դրա նոր ամորտիզացված արժեքը: Այդ ակտիվի գծով նախկինում ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված շահույթը կամ վնասը պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

I. ֆիքսված մարման ժամկետով ֆինանսական ակտիվի դեպքում այդ ակտիվի գծով ուղղակիորեն սեփական կապիտալում նախկինում ճանաչված շահույթը կամ վնասը պետք է ամորտիզացվի եկամուտներին (ծախսերին) մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրման մնացած ժամկետի ընթացքում, և

II. ֆիքսված մարման ժամկետ չունեցող ֆինանսական ակտիվի դեպքում այդ ակտիվի գծով ուղղակիորեն սեփական կապիտալում նախկինում ճանաչված շահույթը կամ վնասը պետք է մնա սեփական կապիտալում մինչև ֆինանսական ակտիվի վաճառքը կամ այլ ձևով օտարումը, իսկ այդ պահին այն պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

¹ Գործարքի հետ կապված ծախսումները այն լրացուցիչ ծախսումներն են, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ֆինանսական ակտիվի կամ պարտավորության ձեռք բերմանը կամ օտարմանը:
² Ամորտիզացված արժեքը այն գումարն է, որով ֆինանսական ակտիվը կամ պարտավորությունը չափվել էր սկզբնական ճանաչման պահին՝ հանած հիմնական գումարի մարումները, գումարած կամ հանած սկզբնական գումարի և մարման գումարի տարբերության կուտակված ամորտիզացիան և հանած անհավաքագրելիության գծով դուրսգրված գումարները:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՍԿՋԲՆԱԿԱՆ ԵՎ ՀԵՏԱԳԱ ՉԱՓՈՒՄԸ

3.17. Ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնական ճանաչման ժամանակ պետք է չափվի սկզբնական արժեքով, որն իրենից ներկայացնում է դրա դիմաց ստացված փոխհատուցման իրական արժեքը: Գործարքի հետ կապված ծախսումները ներառվում են ֆինանսական պարտավորությունների սկզբնական չափման մեջ:

- 3.18. Սկզբնական ճանաչումից հետո ֆինանսական պարտավորությունները չափվում են հետևյալ կերպ՝
- ա) բոլոր ֆինանսական պարտավորությունները, բացառությամբ առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական պարտավորությունների և որպես հեջավորման գործիք և հեջավորված հողված նախատեսված ֆինանսական պարտավորությունների, պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով,
 - բ) առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական պարտավորությունները պետք է չափվեն իրական արժեքով, բացառությամբ նրանցից, որոնց իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Այսպիսի առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական պարտավորությունները պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով,
 - գ) որպես հեջավորման գործիք և հեջավորված հողված նախատեսված ֆինանսական պարտավորությունները չափվում են հեջի հաշվառման պահանջների համաձայն:

ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔՈՎ ՉԱՓՈՒՄ, ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔՈՎ ՎԵՐԱՉԱՓՈՒՄԻՑ ՇԱՀՈՒՅԹՆԵՐ ԵՎ ՎՆԱՍՆԵՐ

3.19. Ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, եթե՝

- ա) տիրույթը, որի մեջ ընկած են իրական արժեքի խելամիտ գնահատականները, այդ ֆինանսական գործիքի համար նշանակալի չէ, կամ
- բ) այդ տիրույթում ընկած տարբեր գնահատականների հավանականությունները հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել և օգտագործել իրական արժեքը գնահատելիս:

3.20. Իրավիճակները, որոնց ժամանակ իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելի է, ներառում են.

- ա) ֆինանսական գործիքի համար գոյություն ունի արժեթղթերի գործող շուկա, որտեղ այդ ֆինանսական գործիքի գնանշումը հրապարակվում է,
- բ) պարտքային գործիքը (դրա թողարկողը) ունի անկախ վարկանիշային գործակալության կողմից տրված վարկանիշ, և դրա դրամական միջոցների հոսքերը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, և
- գ) ֆինանսական գործիքի համար գոյություն ունի արժեքի որոշման ընդունելի մոդել, որի համար անհրաժեշտ էլակետային տվյալները հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել, քանի որ այդ տվյալները ստացվում են գործող շուկայից:

3.21. Որպես հեջավորման գործիք և հեջավորված հողված չնախատեսված ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի փոփոխության հետևանքով առաջացող շահույթը կամ վնասը պետք է ներկայացվի

հետևյալ կերպ.

ա) առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվի կամ պարտավորության գծով շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում այն ի հայտ է եկել,

բ) վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվի գծով շահույթը կամ վնասը պետք է.

I. ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում այն առաջացել է, կամ

II. ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում՝ մինչև այն պահը, երբ նշված ֆինանսական ակտիվը օտարվում է կամ որոշվում է որպես արժեզրկված: Այդ պահին կուտակված շահույթը կամ վնասը, որը նախկինում ճանաչվել էր սեփական կապիտալում, պետք է ճանաչվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

3.22. Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների գծով շահույթը կամ վնասը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս, երբ այդ ֆինանսական ակտիվը կամ պարտավորությունը ապաճանաչվում կամ արժեզրկվում է, ինչպես նաև ամորտիզացիայի հաշվարկման միջոցով: Այնուամենայնիվ, եթե այդ ֆինանսական ակտիվների կամ պարտավորությունների (հեջավորված հողված) և հեջավորման գործիքի միջև գոյություն ունի հեջավորման փոխհարաբերություն, ապա շահույթի կամ վնասի հաշվառումը պետք է իրականացվի՝ համաձայն հեջի հաշվառման հատուկ դրույթների:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՐԺԵԶՐԿՈՒՄ ԵՎ ԱՆՀԱՎԱՔԱԳՐԵԼԻՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ

3.23. Ֆինանսական ակտիվն արժեզրկված է, երբ դրա հաշվեկշռային արժեքը ավելի մեծ է, քան գնահատված փոխհատուցվող գումարը: Յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է որևէ անկողմնակալ վկայություն, ըստ որի ֆինանսական ակտիվը կամ ակտիվների խումբը կարող է արժեզրկված լինել: Եթե որևէ նման վկայություն գոյություն ունի, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի այդ ակտիվի կամ ակտիվների խմբի փոխհատուցվող գումարը և, եթե առկա է արժեզրկումից (անհավաքա-գրելիությունից) կորուստ, ճանաչի այն հետևյալ կերպ՝

ա) ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով.

I. եթե հավանական է, որ կազմակերպությունն ի վիճակի չի լինի հավաքագրել ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող փոխառությունների, դեբիտորական պարտքերի կամ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների բոլոր գումարները (հիմնական գումարը և տոկոսները)՝ համաձայն համապատասխան պայմանագրի, ապա առկա է արժեզրկումից կամ անհուսալի պարտքերի գծով կորուստ,

II. արժեզրկումից կորստի գումարը հավասար է այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա փոխհատուցվող գումարի միջև տարբերությանը,

III. ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի փոխհատուցվող գումարը հավասար է դրանից ակնկալվող դրամական միջոցների ակնկալվող ապագա հոսքերի ներկա արժեքին՝ զեղչված սկզբնական արդյունավետ տոկոսադրույթով: Կարճաժամկետ դեբիտորական պարտքերի հետ կապված դրամական միջոցների հոսքերը սովորաբար չեն զեղչվում,

IV. ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև դրա գնահատված փոխհատուցվող գումարը՝ կամ ուղղակիորեն, կամ էլ կարգավորող հաշիվների օգտագործման միջոցով,

V. արժեզրկումից կորստի գումարը պետք է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվի որպես ծախս,

VI. այն պահից, երբ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվել է մինչև դրա գնահատված փոխհատուցվող գումարը, տոկոսային եկամուտն այնուհետև ճանաչվում է՝ հիմք ընդունելով փոխհատուցվող գումարը չափելու նպատակով դրամական միջոցների ապագա հոսքերը զեղչելիս օգտագործված տոկոսադրույթը,

VII. եթե հետագա ժամանակաշրջանում արժեզրկումից կորուստը կամ անհուսալի պարտքի գծով կորուստը նվազում է, և այդ նվազումը օբյեկտիվորեն կարելի է կապել արժեքի իջեցումից հետո տեղի ունեցած դեպքի հետ (օրինակ՝ պարտապանի վարկունակության բարելավում), ապա ֆինանսական ակտիվի արժեքի իջեցումը պետք է հակադարձվի՝ կամ ուղղակիորեն, կամ կարգավորող հաշիվների ճշգրտման միջոցով, ընդ որում, հակադարձումը չպետք է հանգեցնի ֆինանսական ակտիվի այնպիսի հաշվեկշռային արժեքի, որը գերազանցում է այն ամորտիզացված արժեքը, որը կլիներ, եթե այդ ֆինանսական ակտիվի արժեքի իջեցման հակադարձման ամսաթվի դրությամբ արժեզրկում ճանաչված չլիներ: Հակադարձման գումարը պետք է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվի որպես եկամուտ:

բ) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով՝

I. եթե իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի գծով ճանաչվել է վնաս (փոխհատուցվող գումարը ցածր է սկզբնական ձեռքբերման արժեքից) ուղղակիորեն սեփական կապիտալում 3.21 կետի «բ» ենթակետի համաձայն, և առկա է վկայություն, որ ակտիվն արժեզրկված է, ապա կուտակված գուտ վնասը, որը ճանաչվել էր ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է հանվի սեփական կապիտալից և ճանաչվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես ծախս,

II. վնասի գումարը, որը պետք է հանվի սեփական կապիտալից և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվի որպես ծախս, իրենից ներկայացնում է ձեռքբերման արժեքի (հանած հիմնական գումարի մարումները և ամորտիզացիան) և ընթացիկ իրական արժեքի (սեփական կապիտալի գործիքների համար) կամ փոխհատուցվող գումարի (պարտքային գործիքների համար) միջև տարբերությունը՝ հանած այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից ցանկացած կորուստ, որը նախկինում ճանաչվել էր ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Իրական արժեքով վերաչափվող պարտքային գործիքի փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է դրամական միջոցների ակնկալվող ապագա հոսքերի ներկա արժեքը՝ զեղչված համանման ֆինանսական ակտիվի ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքով,

III. եթե հետագա ժամանակաշրջանում իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը կամ փոխհատուցվող գումարը աճում է, և այդ աճը կապված է կորստի ճանաչումից հետո տեղի ունեցած դեպքի հետ, ապա կորուստը պետք է հակադարձվի՝ հակադարձման գումարը ճանաչելով տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես եկամուտ:

³ Անհավաքագրելիություն և արժեզրկում տերմինների մեջ տարբերությունը միայն նրանումն է, որ առաջինը կիրառվում է ֆիքսված մարման ժամկետ ունեցող ֆինանսական ակտիվների համար (օրինակ՝ պարտատոմսերը, փոխառությունները), երկրորդը՝ մնացածների:

ՀԵՋԱՎՈՐՈՒՄ

3.24. Հեջավորում հաշվապահական հաշվառման նպատակներով նշանակում է հեջավորման մեկ կամ ավելի գործիքների նախատեսում՝ այնպես, որ դրանց իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը ամբողջությամբ կամ մասամբ փոխհատուցի (հաշվանցի) հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը:

3.25. Հեջավորված հոդվածը ակտիվ է, պարտավորություն, կայուն պարտավորվածություն կամ կանխատեսված ապագա գործարք, որը կազմակերպությանը ենթարկում է իրական արժեքի փոփոխությունների կամ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի փոփոխությունների ռիսկին և որը հեջի հաշվառման նպատակներով նախատեսված է որպես հեջավորվող:

3.26. Հեջավորման գործիքը հեջի հաշվապահական հաշվառման նպատակներով նախատեսված ածանցյալ գործիք է կամ, սահմանափակ հանգամանքներում, մեկ այլ ֆինանսական ակտիվ կամ պարտավորություն, որի իրական արժեքը կամ դրամական միջոցների հոսքերը ակնկալվում է, որ կփոխհատուցեն (կհաշվանցեն) նախատեսված հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ ապագա դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները: ՀՀՀՀՄ 39-ի համաձայն՝ ոչ ածանցյալ ֆինանսական ակտիվը կամ պարտավորությունը հեջի հաշվապահական հաշվառման նպատակներով կարող է նախատեսված լինել որպես հեջավորման գործիք միայն այն դեպքում, եթե այն հեջավորում է արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների ռիսկը:

3.27. Հեջավորման փոխհարաբերությունները լինում են երեք տիպի.

ա) իրական արժեքի հեջ՝ ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության կամ այդպիսի ակտիվի կամ պարտավորության որոշված մասի իրական արժեքի փոփոխություններին ենթարկվածության հեջ, որը (հեջը) վերաբերում է որոշակի ռիսկի և ազդեցություն կթողնի հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի վրա,

բ) դրամական միջոցների հոսքերի հեջ՝ դրամական միջոցների հոսքերի տատանումներին ենթարկվածության հեջ, որը.

I. վերաբերում է որոշակի ռիսկի, որը կապված է ճանաչված ակտիվի կամ պարտավորության (օրինակ՝ փոփոխական դրույքով պարտքի գծով ապագա տոկոսային բոլոր վճարումները կամ դրանց մի մասը) կամ էլ կանխատեսված գործարքի (օրինակ՝ սպասվող գումարը կամ վաճառքը) հետ, և

II. ազդեցություն կթողնի հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի կամ վնասի վրա:

Կազմակերպության հաշվետու արժույթով արտահայտված՝ ֆիքսված գնով ակտիվ գնելու կամ վաճառելու չճանաչված կայուն պարտավորվածության հեջը հաշվառվում է որպես դրամական միջոցների հոսքերի հեջ, նույնիսկ եթե այն ենթակա է իրական արժեքի փոփոխությունների ռիսկին,

գ) արտերկրյա միավորում գուտ ներդրման հեջ՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՀՀՄ 21 «Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ստանդարտում:

3.28. Հեջավորման փոխհարաբերության նկատմամբ կիրառվում են ՀՀՀՀՄ 39-ում ներկայացված հեջի հաշվառման հատուկ դրույթները այն և միայն այն դեպքում, եթե բավարարվում են բոլոր հետևյալ պայմանները.

ա) հեջի սկզբի դրությամբ գոյություն ունի հեջավորման փոխհարաբերության, կազմակերպության ռիսկերի կառավարման նպատակների և հեջի իրականացման ռազմավարության ֆորմալ փաստաթղթավորում: Այս փաստաթղթավորումը պետք է ներառի հեջավորման գործիքի, համապատասխան հեջավորված հոդվածի, հեջավորվող ռիսկի բնույթի որոշակիացումը և այն, թե ինչպես է կազմակերպությունը գնահատելու հեջավորման գործիքի արդյունավետությունը՝ հեջավորված հոդվածների իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություններին ենթարկվածությունը հաշվանցելիս, որը վերագրելի է հեջավորված ռիսկերին,

բ) ակնկալվում է, որ հեջը լինելու է մեծապես արդյունավետ հեջավորված ռիսկին վերագրելի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների հաշվանցման գործում՝ տվյալ հեջավորման փոխհարաբերության

գծով ռիսկերի կառավարման սկզբնապես փաստաթղթավորված ռազմավարությանը հետևողական,

զ) դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի դեպքում հեջի առարկա կանխատեսված գործարքը պետք է լինի մեծապես հավանական և պետք է ենթարկված լինի դրամական միջոցների հոսքերի տատանումներին,

դ) հեջի արդյունավետությունը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, այսինքն՝ հեջավորված հողվածի իրական արժեքը կամ դրամական միջոցների հոսքերը և հեջավորման գործիքի իրական արժեքը կամ դրամական միջոցների հոսքերը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, և

ե) հեջը գնահատվել է անընդհատության հիմունքով և որոշվել է, որ այն փաստացի եղել է մեծապես արդյունավետ ամբողջ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում:

3.29. Եթե իրական արժեքի հեջը բավարարում է նախորդ կետի բոլոր պայմաններին, ապա այն պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

ա) հեջավորման գործիքի՝ իրական արժեքով վերաչափումից շահույթները կամ վնասները պետք է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում անմիջականորեն ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս, և

բ) հեջավորված ռիսկին վերագրելի՝ հեջավորված հողվածի գծով շահույթները կամ վնասները պետք է ճշգրտեն հեջավորված հողվածի հաշվեկշռային արժեքը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում անմիջականորեն ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս: Այս դրույթը կիրառվում է, նույնիսկ եթե հեջավորված հողվածը այլապես կչափվեր իրական արժեքով՝ դրա փոփոխությունները ճանաչելով ուղղակիորեն սեփական կապիտալում: Այս դրույթը նաև կիրառվում է, եթե հեջավորված հողվածն այլապես կչափվեր սկզբնական արժեքով:

3.30. Կազմակերպությունը հետագայում պետք է դադարեցնի իրականացնել իրական արժեքի հեջի համար նախորդ կետում ներկայացված հաշվառման պահանջները, եթե տեղի է ունենում հետևյալ իրավիճակներից որևէ մեկը.

ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրանում է կամ այն վաճառվում, լուծվում կամ իրագործվում է (այս նպատակներով, հեջավորման գործիքի փոխարինումը մեկ այլ հեջավորման գործիքով կամ ժամկետի երկարաձգումը չի դիտվում այնպես, որպես թե դրա ժամկետը լրացել է կամ այն լուծվել է, եթե նման փոխարինումը կամ ժամկետի երկարաձգումը կազմակերպության հեջավորման փաստաթղթավորված ռազմավարության մի մաս է), կամ

բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվապահական հաշվառման պահանջների կիրառման վերաբերյալ 3.28 կետում շարադրված չափանիշներին:

3.31. Եթե դրամական միջոցների հոսքերի հեջը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում բավարարում է 3.28 կետի պայմաններին, ապա դա պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

ա) հեջավորման գործիքի այն մասի գծով շահույթը կամ վնասը, որը որոշված է որպես արդյունավետ հեջ, պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, և

բ) ոչ արդյունավետ մասը պետք է ճանաչվի՝

I. անմիջականորեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես եկամուտ կամ ծախս, եթե հեջավորման գործիքը անանցյալ գործիք է, կամ

II. այլ ֆինանսական գործիքների համար շարադրված՝ իրական արժեքով վերաչափումից շահույթների և վնասների ճանաչմանը համանման՝ այն սահմանափակ հանգամանքներում, երբ հեջավորման գործիքը անանցյալ գործիք չէ:

3.32. Եթե հեջավորված կայուն պարտավորվածությունը կամ կանխատեսված գործարքը հանգեցնում է ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչմանը, ապա տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչման պահին համապատասխան շահույթները կամ վնասները, որոնք, համաձայն նախորդ կետի, ճանաչվել էին ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է հանվեն սեփական կապիտալից և ներառվեն ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի սկզբնական չափման մեջ:

3.33. Դրամական միջոցների հոսքերի մնացած այլ հեջերի համար ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված գումարները պետք է ճանաչվեն այն ժամանակաշրջանի կամ ժամանակաշրջանների ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որոնց ընթացքում հեջավորված կայուն պարտավորվածությունը կամ կանխատեսված գործարքը ազդում է գուտ շահույթի կամ վնասի վրա (օրինակ՝ երբ կանխատեսված վաճառքը փաստացի տեղի է ունենում):

3.34. Կազմակերպությունը հետագայում պետք է դադարեցնի իրականացնել դրամական միջոցների հոսքերի հեջի համար նախորդ կետում ներկայացված հաշվառման պահանջները, եթե տեղի է ունենում հետևյալ իրավիճակներից որևէ մեկը.

ա) հեջավորման գործիքի ժամկետը լրանում է կամ այն վաճառվում, լուծվում կամ իրագործվում է (այս նպատակներով, հեջավորման գործիքի փոխարինումը մեկ այլ հեջավորման գործիքով կամ ժամկետի երկարաձգումը չի դիտվում այնպես, որպես թե դրա ժամկետը լրացել է կամ այն լուծվել է, եթե նման փոխարինումը կամ ժամկետի երկարաձգումը կազմակերպության հեջավորման փաստաթղթավորված ռազմավարության մի մաս է): Այս դեպքում հեջավորման գործիքի գծով կուտակված շահույթը կամ վնասը, որը սկզբնապես ներկայացվել էր ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, երբ հեջն արդյունավետ էր, պետք է շարունակի առանձին արտացոլվել սեփական կապիտալում մինչև պարտավորված կամ կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը,

բ) տվյալ հեջը այլևս չի բավարարում հեջի հաշվապահական հաշվառման պահանջների կիրառման վերաբերյալ 3.28 կետում շարադրված չափանիշներին: Այս դեպքում հեջավորման գործիքի գծով կուտակված շահույթը կամ վնասը, որը սկզբնապես ներկայացվել էր ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, երբ հեջն արդյունավետ էր, պետք է շարունակի առանձին արտացոլվել սեփական կապիտալում մինչև պարտավորված կամ կանխատեսված գործարքի տեղի ունենալը, կամ

գ) այլևս չի ակնկալվում, որ պարտավորված կամ կանխատեսված գործարքը տեղի կունենա: Այս դեպքում համապատասխան կուտակված գուտ շահույթը կամ վնասը, որը սկզբնապես ներկայացվել էր ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է ճանաչվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

3.35. Արտերկրյա միավորում գուտ ներդրման հեջերը (տես ՀՀՀՀՄ 21) պետք է հաշվառվեն դրամական միջոցների հոսքերի հեջերի հաշվառմանը համահունչ:

ԱՆՑՈՒՄԱՅԻՆ ԴՐՈՒՅԹՆԵՐ

3.36. Անցումը ՀՀՀՀՄ 39-ին պետք է իրագործվի հետևյալ կերպ.

ա) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ կապված ֆինանսական գործիքների ճանաչման, ապաճանաչման և չափման, ինչպես նաև հեջի հաշվապահական հաշվառման հետ, որին կազմակերպությունը հետևել է ՀՀՀՀՄ 39-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին նախորդող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում, չպետք է հակադարձվի, և, հետևաբար, այդ ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է վերաներկայացվեն,

բ) ՀՀՀՀՄ 39-ի ճանաչման, ապաճանաչման և չափման դրույթները պետք է առաջընթաց կիրառվեն մինչև ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառվելու հաշվետու տարվա սկիզբը կնքված այն գործարքների նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը նախկինում նախատեսել է որպես հեջեր: Հետևաբար, եթե նախկինում նախատեսված հեջը չի բավարարում արդյունավետ հեջի պայմաններին, և հեջավորման գործիքը դեռ պահվում է, ապա հեջի հաշվապահական հաշվառումն այլևս տեղին չի լինի՝ սկսած այն հաշվետու տարվա սկզբից, որում առաջին անգամ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 39-ը: Նախորդ հաշվետու տարիների հաշվապահական հաշվառումը չպետք է հետընթաց փոփոխության ենթարկվի՝ ՀՀՀՀՄ 39-ի պահանջներին համապատասխանեցնելու համար,

գ) այն հաշվետու տարվա սկզբում, երբ առաջին անգամ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 39-ը, կազմակերպությունը պետք է հաշվեկշռում ճանաչի բոլոր ածանցյալ գործիքները կամ որպես ակտիվներ, կամ էլ որպես պարտավորություններ, և պետք է չափի դրանք իրական արժեքով: Քանի որ բոլոր ածանցյալ գործիքները, բացառությամբ որպես հեջավորման գործիքներ նախատեսվածներից, դիտվում են որպես առևտրական նպատակներով պահվող, ապա ածանցյալ գործիքների նախկին հաշվեկշռային արժեքի (որը կարող է լինել զրո) և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի որպես չբաշխված շահույթի՝ ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու տարվա սկզբի դրությամբ մնացորդի ճշգրտում (բացառությամբ որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ածանցյալ գործիքի),

դ) այն հաշվետու տարվա սկզբում, երբ առաջին անգամ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 39-ը, կազմակերպությունը պետք է ՀՀՀՀՄ 39-ի դրույթների հիման վրա որոշի այն ֆինանսական ակտիվները և պարտավորությունները, որոնք պետք է չափվեն իրական արժեքով, և նրանք, որոնք պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով, և պետք է համապատասխանաբար վերաչափի դրանք: Նախորդ հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած ճշգրտում պետք է ճանաչվի որպես չբաշխված շահույթի՝ ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու տարվա սկզբի դրությամբ մնացորդի ճշգրտում,

ե) այն հաշվետու տարվա սկզբում, երբ առաջին անգամ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 39-ը, իրական արժեքի հեջերի առարկա հանդիսացող առկա ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները պետք է ճշգրտվեն՝ արտացոլելու համար հեջավորման գործիքների իրական արժեքները,

զ) եթե մինչև ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառումը հեջի հաշվապահական հաշվառման կազմակերպության քաղաքականության համաձայն դրամական միջոցների հոսքերի հեջի գծով ճանաչվել են հետաձգված շահույթներ կամ վնասներ՝ որպես ակտիվներ և պարտավորություններ, ապա ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու տարվա սկզբի դրությամբ այդ հետաձգված շահույթները և վնասները պետք է վերադասակարգվեն որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչ՝ այն չափով, որով այդ գործարքները բավարարում են որպես հեջ դասակարգվելու պահանջներին, և այնուհետև հաշվառվեն դրամական միջոցների հոսքերի հեջերին համաձայն,

է) այն գործարքները, որոնք կնքվել են նախքան ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու տարվա սկիզբը, չպետք է հետընթաց կերպով նախատեսվեն որպես հեջեր,

ը) եթե արժեթղթավորումը, փոխանցումը կամ ապաճանաչման այլ գործարքը կնքվել է նախքան ՀՀՀՀՄ 39-ի առաջին անգամ կիրառման հաշվետու տարվա սկիզբը, ապա այդ գործարքի հաշվառումը չպետք է հետընթաց կերպով փոփոխվի՝ համապատասխանեցնելու համար ՀՀՀՀՄ 39-ի պահանջներին,

թ) այն հաշվետու տարվա սկզբում, երբ առաջին անգամ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 39-ը, կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքը որպես սեփական կապիտալ կամ որպես պարտավորություն պետք է դասակարգի ՀՀՀՀՄ 39-ի համաձայն:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

4.1. Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ պետք է բացահայտվի՝

ա) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքների գնահատման ժամանակ կիրառվող մեթոդները և կարևոր ենթադրությունները՝ ֆինանսական ակտիվների կարևոր դասերի համար առանձին,

բ) սկզբնական ճանաչումից հետո իրական արժեքով չափվող վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների

իրական արժեքների փոփոխություններից առաջացող շահույթները կամ վնասները արդյոք ճանաչվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, թե ճանաչվում են ուղղակիորեն սեփական կապիտալում՝ մինչև ֆինանսական ակտիվի օտարումը,

զ) կազմակերպության ֆինանսական ռիսկերի կառավարման նպատակների և քաղաքականության նկարագրությունը, ներառյալ կանխատեսված գործարքի յուրաքանչյուր խոշոր տիպի համար հեջավորման քաղաքականությունը:

4.2. Կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է նաև բացահայտի՝

ա) եթե վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվները (բացի այն ակտիվներից, որոնք վերաբերում են հեջերին) իրական արժեքով վերաչափումից շահույթները կամ վնասները ճանաչվել են ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, ապա բացահայտվում են՝

I. հաշվետու ժամանակաշրջանում այս ձևով սեփական կապիտալում ճանաչված գումարը, և

II. այն գումարը, որը հանվել է սեփական կապիտալից և ճանաչվել է տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում,

բ) եթե չի գործել այն ենթադրությունը, որ վաճառքի համար մատչելի կամ առևտրական նպատակներով պահվող բոլոր ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել, և կազմակերպությունը, հետևաբար, այսպիսի ֆինանսական ակտիվները չափում է ամորտիզացված կամ սկզբնական արժեքով, ապա այս փաստը բացահայտվում է՝ բացահայտելով նաև այդ ֆինանսական ակտիվների նկարագրությունը, դրանց հաշվեկշռային արժեքը, իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելու անհնարինության բացատրությունը, ինչպես նաև, եթե հնարավոր է, այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ կլինի իրական արժեքը: Բացի այդ, եթե վաճառվում են ֆինանսական ակտիվներ, որոնց իրական արժեքները նախկինում հնարավոր չէր արժանահավատորեն չափել, ապա այդ փաստը, վաճառքի պահին այդպիսի ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և ճանաչված շահույթի կամ վնասի գումարը պետք է բացահայտվեն,

զ) բացահայտվում են ֆինանսական ակտիվներից կամ ֆինանսական պարտավորություններից առաջացած եկամուտների, ծախսերի, շահույթների և վնասների նշանակալի հոդվածները՝ անկախ նրանից, թե դրանք ճանաչվել են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, թե որպես սեփական կապիտալի առանձին բաղադրիչ: Այդ նպատակով.

I. ընդհանուր տոկոսային եկամուտները և ընդհանուր տոկոսային ծախսերը պետք է բացահայտվեն առանձին-առանձին,

II. իրական արժեքով վերաչափվող վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների առումով, դրանց ապաճանաչումից ընդհանուր շահույթները և վնասները, որոնք ճանաչվել են տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, պետք է ներկայացվեն ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքով վերաչափումից ընդհանուր շահույթներից ու վնասներից առանձին (առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների համար նման բացահայտում չի պահանջվում),

III. կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տոկոսային եկամուտների գումարը, որոնք հաշվեգրվել են արժեզրկված փոխառությունների գծով և որոնք դեռևս չեն ստացվել դրամական միջոցներով,

դ) եթե կազմակերպությունը կնքել է արժեթղթավորման կամ ռեպո պայմանագիր, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նման յուրաքանչյուր գործարքի համար, ինչպես նաև նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած գործարքների համար, որոնց գծով մնացել են կուտակված տոկոսներ, առանձին բացահայտվում են՝

I. այդպիսի գործարքների բնույթը և ծավալը, ներառյալ գրավի նկարագրությունը և քանակական տեղեկատվություն այն առանցքային ենթադրությունների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են նոր և կուտակված տոկոսների իրական արժեքները հաշվարկելիս,

II. արդյոք այդ ֆինանսական ակտիվներն ապաճանաչվել են, թե ոչ,

ե) եթե իրական արժեքով վերաչափվող որևէ ֆինանսական ակտիվ վերադասակարգվել է որպես ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող, ապա բացահայտվում են նման վերադասակարգման պատճառները, և

զ) ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր նշանակալի խմբի համար առանձին բացահայտվում են ֆինանսական ակտիվների գծով արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) կորստի կամ արժեզրկումից կորստի հակադարձման բնույթը և գումարը:

4.3. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն նաև հեջերին վերաբերող ՀՀՀՀՄ 39-ով սահմանված լրացուցիչ բացահայտումներ:

Հավելված 1.

**Ֆինանսական գործիքների վերաբերող
հաշվապահական ձևակերպումները**

ԱՄՈՐՏԻԶԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔՈՎ ՀԱՇՎԱՌՎՈՂ ՎԱՃԱՌՔԻ ՀԱՄԱՐ ՄԱՏՉԵԼԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԸ

1. Ձեռքբերման արտացոլում⁴.

ա) ձեռքբերման դիմաց վճարված գումարի մասով՝

Դերետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (հաշիվներ 143, 144, 145, 232, 233, 235)
Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն)

բ) գործարքի հետ կապված ծախսումների (միջնորդավճարներ և այլն) մասով՝

Դերետ չվատակված ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով (հաշիվներ 147 կամ 238)

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն):

2. Չվատակված ֆինանսական եկամտի (ակտիվի գծով ստացվելիք բոլոր վճարումների անվանական և զեղչված գումարների տարբերություն) արտացոլում՝

Դերետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (143, 144, 145, 232, 233, 235)

Կրեդիտ չվատակված ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով (հաշիվներ 147 կամ 238):

3. Չվատակված ֆինանսական եկամտի հաշվեգրում եկամուտներին՝

Դերետ չվատակված ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով (հաշիվներ 147 կամ 238)

Կրեդիտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»:

4. Ֆինանսական ակտիվների գծով վճարումների ստացում՝

Դերետ դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ (251, 252, 253)

Կրեդիտ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (143, 144, 145, 232, 233, 234, 235, 236):

5. Ֆինանսական ակտիվների անհավաքագրելիության արտացոլում՝

Դերետ 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»

Կրեդիտ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը (անհավաքագրելիությունը) հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (հաշիվներ 149, 241):

6. Ֆինանսական ակտիվների կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը ընթացիկ ակտիվների կազմ՝

Դերետ երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների կարճաժամկետ մասը հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (234, 236)

Կրեդիտ երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (144, 145):

7. Երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվներից ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասի գծով չվատակված ֆինանսական եկամտի վերադասակարգումը

Դերետ 147 «Չվատակված ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»

Կրեդիտ 238 «Չվատակված ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»:

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորություններ

8. Վարկի կամ փոխառության ստացման արտացոլում.

ա) այդ պարտավորությունների ստանձնման ժամանակ ստացված գումարի մասով՝

Դերետ ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (411, 412, 511, 513)

Կրեդիտ դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ (251, 252, 253)

բ) այդ պարտավորությունների գծով գործարքի հետ կապված ծախսումների (միջնորդավճարներ և այլն) մասով՝

Դերետ չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների գծով (հաշիվներ 414 կամ 516)

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն):

9. Չկրած տոկոսային ծախսերի (պարտավորության գծով բոլոր վճարումների անվանական և զեղչված գումարների տարբերություն) արտացոլում`

Դերեն չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների գծով (հաշիվներ 414 կամ 516)

Կրեդիտ ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (411, 412, 511, 513):

10. Չկրած տոկոսային ծախսերի հաշվեգրում ծախսերին`

Դերեն 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»

Կրեդիտ չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորությունների գծով (հաշիվներ 414 կամ 516):

11. Ֆինանսական պարտավորությունների գծով վճարումների կատարում`

Դերեն ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (411, 412, 511, 513)

Կրեդիտ դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ (251, 252, 253):

12. Ֆինանսական պարտավորությունների կարճաժամկետ մասի տեղափոխումը ընթացիկ պարտավորությունների կազմ`

Դերեն երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (411, 412)

Կրեդիտ երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների կարճաժամկետ մասը հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (512, 514):

13. Երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով վճարվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասի գծով չկրած տոկոսային ծախսերի վերադասակարգումը.

Դերեն 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»

Կրեդիտ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

Իրական արժեքով և սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվներ⁵

14. Ձեռքբերման արտացոլում`

Դերեն ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (143, 231, 232)

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ` 251, 252, 521 և այլն):

15. Իրական արժեքով վերաչափումից շահույթների արտացոլում.

ա) երբ ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում`

Դերեն ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (143, 231, 232)

Կրեդիտ 626 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքագրելիության) հակադարձումից եկամուտներ»

բ) երբ ճանաչվում է սեփական կապիտալում`

Դերեն վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ (հաշիվներ 143, 232)

Կրեդիտ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների` իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»:

16. Իրական արժեքով վերաչափումից վնասների արտացոլում.

ա) երբ ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում`

Դերեն 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից

(անհավաքագրելիությունից ծախսեր)»

Կրեդիտ ֆինանսական ակտիվները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (143, 231, 232)

բ) երբ ճանաչվում է սեփական կապիտալում`

Դերեն 322 «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների` իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»

Կրեդիտ վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ (հաշիվներ 143, 232):

17. Արժեզրկման (անհավաքագրելիության) արտացոլում`

Դերեւո 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից ծախսեր)»

Կրեդիտ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը (անհավաքագրելիությունը) հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (149, 241):

կամ՝

Դերեւո 726 «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից ծախսեր)»

Կրեդիտ 322 «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»:

18. Բաժնետոմսերի գծով հայտարարված շահաբաժինների արտացոլում՝

Դերեւո 222 «Դերիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»

Կրեդիտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»:

19. Ամորտիզացված արժեքով չհաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով հաշվեգրված տոկոսների արտացոլում՝ ա) իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով՝

Դերեւո վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ (143, 231, 232)

Կրեդիտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»:

բ) սկզբնական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով՝

Դերեւո 222 «Դերիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»

Կրեդիտ 627 «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»:

⁴ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն 22 ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

⁵ Այստեղ հեջավորման գործիքները չեն քննարկվում:

Հավելված 2.

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորության արտացոլման օրինակ (հավասար գումարով պարբերական վճարումների դեպքում)

Ա կազմակերպությունը 01.01.2000 թ. բանկից ստացել է 80.000 դրամ վարկ: Վարկի մարման ժամանակացույցը հետևյալն է՝ 10 տարվանից յուրաքանչյուրի վերջում 15.940 դրամ (ընդամենը՝ 159.400 դրամ):

1. 01.01.2000 թ. դրությամբ տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝	
Դերեւո դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ	80.000
Դերեւո 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»	79.400
Կրեդիտ 411 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	159.400

Միաժամանակ, կազմակերպությունը պարբերաբար կատարում է վճարման ենթակա գումարների և դրանց վերաբերող չկրած տոկոսային ծախսերի վերլուծություն՝ դրանց ընթացիկ մասը որոշելու և ընթացիկ պարտավորությունների կազմ տեղափոխելու նպատակով (համապատասխանաբար հաշիվներ 512 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս» և 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»):

2. Հաշվարկվում է արդյունավետ տոկոսադրույքը (այսինքն՝ այն տոկոսադրույքը, որով 159.400 դրամ անվանական մուտքերը գեղչվում են մինչև 80.000 հազար դրամ սկզբնական արժեքը) տարվա կտրվածքով: Անուիտետի (հավասար ժամանակահատվածներում հավասար գումարների վճարում կամ ստացում) ներկա արժեքի որոշման աղյուսակներից որոշում ենք, որ արդյունավետ տոկոսադրույքը մոտավորապես հավասար է 15%:

3. Չկրած տոկոսային ծախսերի՝ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախսերին հաշվեգրման գումարը որոշվում է հետևյալ կերպ՝ 411 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» և 512 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս» հաշիվների կրեդիտային մնացորդների հանրագումարից հանում ենք 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով

հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» և 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշիվների դեբետային մնացորդների հանրագումարի՝ տվյալ բանկային վարկին վերաբերող մասը և ստացվածը բազմապատկում արդյունավետ տոկոսադրույքով՝ 0.15-ով: Այսպես, առաջին տարվա համար այդ գումարը կկազմի (159.400-79.400) X 0.15 = 12.000 դրամ, երկրորդ տարվա համար՝ (143.460-67.400) X 0.15 = 11.409 դրամ, և այսպես շարունակ: Գումարների մարման և տոկոսների հաշվեգրման ժամանակացույցը հետևյալն է՝

Տարվա վերջը	Վճարման գումարը	Հաշվեգրված տոկոսներ	Հիմնական գումարի փոփոխություն (սյուն 3 - սյուն 2)	Հիմնական գումարի մնացորդը
I	15.940	12.000	(3.940)	76.060
II	15.940	11.409	(4.531)	71.529
III	15.940	10.729	(5.211)	66.318
IV	15.940	9.948	(5.992)	60.326
V	15.940	9.049	(6.891)	53.435
VI	15.940	8.015	(7.925)	45.510
VII	15.940	6.826	(9.114)	36.396
VIII	15.940	5.459	(10.481)	25.915
IX	15.940	3.887	(12.053)	13.862
X	15.940	2.078	(13.862)	0
<i>Ընդամենը</i>	<i>159.400</i>	<i>79.400</i>	<i>80.000</i>	

4. Չկրած տոկոսային ծախսերի՝ ծախսերին հաշվեգրման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝
Դեբետ 727 «Վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր»
Կրեդիտ 516 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»:

5. Վճարումների կատարման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝
Դեբետ 512 «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս» 2.200.000
Կրեդիտ դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ 2.200.000

Հավելված 3.
Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական պարտավորության արտացոլման օրինակ (միանվագ մարման դեպքում)

Ա կազմակերպությունը 01.01.2000 թ. ստացել է 10.000 հազար դրամի փոխառություն՝ պարտավորվելով 01.01.2006 թ. վերադարձնել 15.000 հազար դրամ:

- | | |
|--|------------|
| 1. 01.01.2000 թ. դրությամբ տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝
<i>Դեբետ դրամական միջոցները հաշվառող հաշիվներ</i> | 10.000.000 |
| <i>Դեբետ 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»</i> | 5.000.000 |
| <i>Կրեդիտ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»</i> | 15.000.000 |

2. Հաշվարկվում է արդյունավետ տոկոսադրույքը (այսինքն՝ այն տոկոսադրույքը, որով 15.000.000 դրամ անվանական մուտքերը գեղջվում են մինչև 10.000 հազար դրամ սկզբնական արժեքը)՝ տարվա կտրվածքով: Ներկա արժեքի որոշման աղյուսակներից գտնում ենք, որ այն մոտավորապես հավասար է 7%:

3. Չկրած տոկոսային ծախսերի՝ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի ընթացքում ծախսերին հաշվեգրման գումարը որոշվում է հետևյալ կերպ՝ 412 «Երկարաժամկետ փոխառությունների գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» հաշվի կրեդիտային մնացորդից հանում ենք 414 «Չկրած տոկոսային ծախսեր ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» հաշվի դեբետային մնացորդի՝ տվյալ փոխառությանը վերաբերող մասը և ստացվածը բազմապատկում արդյունավետ տոկոսադրույքով՝ 0.08-ով: Այսպես, 2000 թ. համար այդ գումարը կկազմի ((15.000.000-5.000.000) X 0.07=10.000.000 X 0.07=700.000 դրամ, 2001 թ. համար՝ (15.000.000-4.300.000) X 0.07=10.700.000 X 0.07=749.000 դրամ, և այսպես շարունակ: Գումարների մարման և տոկոսների հաշվեգրման ժամանակացույցը հետևյալն է՝

Տարվա վերջը	Վճարման գումարը	Հաշվեգրված տոկոսներ	Հիմնական գումարի փոփոխություն (սյուն 3 - սյուն 2)	Հիմնական գումարի մնացորդը
I	0	700.000	700.000	10.700.000
II	0	749.000	749.000	11.449.000
III	0	801.430	801.430	12.250.430
IV	0	857.530	857.530	13.107.960
V	0	917.557	917.557	14.025.517
VI	15.000.000	974.483 ⁶	(14.025.517)	0
<i>Ընդամենը</i>	<i>15.000.000</i>	<i>5.000.000</i>	<i>10.000.000</i>	

⁶ Այս թիվը ստացվում է մնացորդային եղանակով:

ՀՀՀՀՄ 40 «ՆԵՐԴՐՈՒՄԱՅԻՆ ԳՈՒՅՔ» ՍՏԱՆԴԱՐՏԻ ՀԱՄԱՌՈՏ ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

1. ՆՊԱՏԱԿԸ

ՀՀՀՀՄ 40-ի նպատակն է սահմանել ներդրումային գույքի հաշվառման մոտեցումները և դրա գծով կապված բացահայտման պահանջները:

2. ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅԱՆ ՈՒՈՐՏԸ

ՀՀՀՀՄ 40-ը պետք է կիրառվի ներդրումային գույքի ճանաչման, չափման և դրա գծով բացահայտումների կատարման ժամանակ: ՀՀՀՀՄ 40-ում քննարկվում են նաև վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված, ինչպես նաև վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնական վարձակալության տրված ներդրումային գույքի չափման խնդիրները: ՀՀՀՀՄ 40-ը չի կիրառվում՝

- ա) անտառների և նմանատիպ վերականգնվող բնական ռեսուրսների նկատմամբ, և
- բ) օգտակար հանածոների արդյունահանման իրավունքների, ինչպես նաև հանքաքարերի, նավթի, բնական գազի և նմանատիպ չվերականգնվող այլ ռեսուրսների գծով հետախուզությունների և արդյունահանման նկատմամբ:

3. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՄՈՏԵՑՈՒՄՆԵՐԸ

3.1. Ներդրումային գույքը այնպիսի գույք է (հող կամ շինություն, շինության մի մաս կամ և հող, և շինություն), որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ վարձակալի կողմից՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում) ավելի շուտ վարձակալական եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով, քան թե՛

- ա) արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար, կամ
- բ) սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում վաճառքի համար:

3.2. Ներդրումային գույքի օրինակներ են՝

- ա) հողը, որը պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում դրա արժեքի աճի, այլ ոչ թե սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի նպատակով,
- բ) հողը, որը պահվում է ներկայումս չորոշված նպատակով ապագա օգտագործման համար (եթե կազմակերպությունը չի որոշել, թե նա հողն օգտագործելու է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, թե սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի համար, ապա հողը դիտարկվում է որպես արժեքի աճի նպատակով պահվող),
- գ) շինությունը, որը տրված է գործառնական վարձակալության և հետագայում ևս կօգտագործվի այդ նպատակով,
- դ) ազատ շինությունը, որը պահվում է գործառնական վարձակալությունների տալու նպատակով:

3.3. Ներդրումային չհանդիսացող գույքի օրինակներ են՝

- ա) գույքը, որը պահվում է սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում վաճառելու համար կամ գտնվում է կառուցման կամ բարելավման ընթացքում՝ վաճառքի համար (տես ՀՀՀՀՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտը),
- բ) գույքը, որը կառուցվում կամ բարելավվում է երրորդ կողմի պատվերով (տես ՀՀՀՀՄ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտը),
- գ) գույքը, որը գտնվում է կառուցման կամ բարելավման ընթացքում ապագայում որպես ներդրումային գույք օգտագործելու նպատակով: Նախքան կառուցման կամ բարելավման ավարտը նման գույքի նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 16-ը, իսկ ավարտելուց հետո գույքը դառնում է ներդրումային գույք, և դրա նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 40-ը,
- դ) սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը:

3.4. Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը այնպիսի գույք է, որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ վարձակալի կողմից՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում) արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտը:

3.5. Ներդրումային գույքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ.

- ա) հավանական է, որ այդ ներդրումային գույքի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն, և
- բ) ներդրումային գույքի արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

3.6. Ներդրումային գույքը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնական չափման մեջ:

3.7. Գնված ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները: Սեփական ուժերով կառուցվող ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է դրա վրա կատարված ծախսումների հանրագումարը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ ավարտվում է կառուցումը կամ բարելավումը:

3.8. Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված ներդրումային գույքին, պետք է ավելացվեն ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքին, երբ հավանական է, որ ավելի շատ ապագա տնտեսական օգուտներ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, քան սկսկալվում էր առկա ներդրումային գույքի նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատումից: Մյուս բոլոր հետագա ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք կատարվել են:

3.9. Ներդրումային գույքի հետագա չափման համար կազմակերպությունը որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն պետք է ընտրի կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ սկզբնական արժեքի մոդելը և պետք է կիրառի ընտրված քաղաքականությունը իր ողջ ներդրումային գույքի նկատմամբ:

3.10. Իրական արժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հետագա չափման ժամանակ պետք է կիրառի հետևյալ սկզբունքները`

- ա) սկզբնական ճանաչումից հետո ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի իրական արժեքով,
- բ) բացառություն են կազմում այն դեպքերը, երբ տվյալ ներդրումային գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է չափվի ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի հիմնական մոտեցման համաձայն, այն է` սկզբնական արժեքով` հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները: Այնուամենայնիվ, ողջ այլ ներդրումային գույքը պետք է չափվի իրական արժեքով,
- գ) եթե ներդրումային գույքը նախկինում չափվել է իրական արժեքով, ապա այն պետք է շարունակի չափվել իրական արժեքով մինչև դրա օտարումը (կամ մինչև որ գույքը դառնա սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ կազմակերպությունը սկսի այն բարելավել սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում հետագա վաճառքի նպատակով), նույնիսկ եթե համեմատելի շուկայական գործարքները դառնում են ավելի հազվադեպ կամ շուկայական գները դառնում են ավելի դժվար մատչելի,
- դ) ներդրումային գույքի իրական արժեքը սովորաբար դրա շուկայական արժեքն է: Ըստ իրական արժեքի սահմանման, իրական արժեքը այն ամենահավանական գինն է, որը, խելամիտ դատողություններից ելնելով, հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ կարելի է ստանալ շուկայում: Իրական արժեքի լավագույն վկայությունը սովորաբար նույն տարածքում գտնվող և նույն վիճակի, նմանատիպ վարձակալական պայմանագրերի առարկա հանդիսացող համանման գույքի ընթացիկ շուկայական գներն են: Ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք այն կարող է կատարել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ընթացքում, չեն նվազեցվում,
- ե) ներդրումային գույքի իրական արժեքը պետք է արտացոլի փաստացի շուկայական իրավիճակը և հանգամանքները հաշվեկշռի ամսաթվի, այլ ոչ թե անցյալ կամ ապագա որևէ ամսաթվի դրությամբ,
- զ) ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններից առաջացող շահույթը կամ վնասը պետք է ներառվի այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում այն առաջանում է,
- է) ՀՀՀՀՄ 40-ը առաջին անգամ կիրառելիս, կիրառման հետևանքները պետք է ներկայացվեն որպես այդ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում:

3.11. Սկզբնական արժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչումից հետո իր ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի ՀՀՀՀՄ 16-ով նախատեսված հիմնական մոտեցման համաձայն, այսինքն` սկզբնական արժեքով (հաշվի առած հետագա կապիտալացվող ծախսումները)` հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

- 3.12. Ներդրումային գույքի` որպես այլ տիպի ակտիվ կամ այլ տիպի ակտիվի` որպես ներդրումային գույք վերադասակարգման ժամանակ կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները`
 - ա) որպես ներդրումային դասակարգված գույքը պետք է վերադասակարգվի ակտիվների այլ խմբի մեջ, կամ որպես ներդրումային գույք չդասակարգված ակտիվը պետք է վերադասակարգվի որպես ներդրումային գույք այն և միայն այն դեպքում, երբ դրանց օգտագործման եղանակի մեջ առկա է փոփոխություն, որի վկայություններն են.
 - I. սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը (արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման կամ վարչական նպատակներով գույքի օգտագործումը) սկսելը. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք,
 - II. գույքի բարելավումը սկսելը` հետագայում այն վաճառելու մտադրությամբ. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես պաշար,
 - III. սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը (արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման կամ վարչական նպատակներով գույքի օգտագործումը) ավարտելը. այս դեպքում սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես ներդրումային գույք,

- IV. որպես պաշար դասակարգված գույքի` այլ կողմին գործառնական վարձակալության տակը. այս դեպքում պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, կամ
- V. գույքի կառուցման կամ բարելավման (որը իրականացվում է գույքը ապագայում որպես ներդրումային գույք օգտագործելու նպատակով) ավարտը. այս դեպքում կառուցված կամ բարելավված գույքը վերադասակարգվում է որպես ներդրումային գույք (կառուցման կամ բարելավման ընթացքում գույքի հաշվառումը կարգավորվում է ՀՀՀՀՄ 16-ով):
 - բ) իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքը որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ պաշար վերադասակարգելու դեպքում այդ գույքի սկզբնական արժեքը, ՀՀՀՀՄ 16-ի կամ ՀՀՀՀՄ 2-ի համաձայն հետագայում հաշվառվելու նպատակով, պետք է լինի դրա իրական արժեքը` օգտագործման եղանակը փոխելու ամսաթվի դրությամբ,
 - գ) եթե սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը դառնում է ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՀՀՄ 16-ը` մինչև օգտագործման եղանակի փոփոխության ամսաթիվը: Կազմակերպությունը այդ ամսաթվի դրությամբ ՀՀՀՀՄ 16-ի համաձայն որոշված հաշվեկշռային արժեքի և

իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է հաշվառի այնպես, ինչպես հաշվառվում է վերագնահատումը ՀՀՀՀՄ 16-ի համաձայն,

դ) երբ պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում,

ե) երբ կազմակերպությունն ավարտում է սեփական ուժերով կառուցվող ներդրումային գույքի կառուցումը կամ բարելավումը, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

3.13. Ներդրումային գույքը պետք է ապաճանաչվի (դուրս գրվի հաշվեկշռից), երբ այն օտարվում կամ լուծարվում է:

3.14. Ներդրումային գույքը լուծարելուց կամ օտարելուց առաջացող ֆինանսական արդյունքը իրենից ներկայացնում է լուծարումից կամ օտարումից գուտ մուտքերի և այդ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն, և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս:

4. ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄ

ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՄՈՂԵԼ ԵՎ ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՄՈՂԵԼ

4.1. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) այն չափանիշները, որոնք մշակվել են կազմակերպության կողմից ներդրումային գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից, ինչպես նաև սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող գույքից տարբերակելու համար, երբ դասակարգումը բարդ է,

բ) այն մեթոդները և նշանակալի ենթադրությունները, որոնք կիրառվել են ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս, ներառյալ նշում այն մասին, թե արդյոք իրական արժեքը որոշելիս հիմք են ընդունվել շուկայից ստացվող վկայությունները, թե հիմնականում այլ գործոններ (որոնք կազմակերպությունը պետք է բացահայտի)՝ գույքի բնույթի և համեմատելի շուկայական տվյալների պակասի պատճառով,

գ) թե ներդրումային գույքի իրական արժեքի (որով այն չափվել կամ բացահայտվել է ֆինանսական հաշվետվություններում) հիմքում որ չափով է ընկած ճանաչված և համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող անկախ գնահատողի գնահատումը, որը տիրապետում է տվյալ տարածքում, տվյալ կատեգորիայի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին: Եթե նման գնահատում տեղի չի ունեցել, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի,

դ) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներառված հետևյալ գումարները.

I. ներդրումային գույքից վարձակալական եկամուտը,

II. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական եկամուտ ստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը), և

III. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական եկամուտ չստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը):

ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՄՈՂԵԼ

4.2. Ի լրումն նախորդ կետով պահանջվող բացահայտումների, իրական արժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համապատասխանեցումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ (համեմատական տեղեկատվություն չի պահանջվում), ցույց տալով հետևյալը.

ա) ավելացումները՝ առանձին-առանձին բացահայտելով ձեռքբերումներից և հետագա կապիտալացված ծախսումներից առաջացածները,

բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները,

գ) օտարումները,

դ) իրական արժեքի ճշգրտումներից գուտ շահույթները կամ վնասները,

ե) արտերկրյա միավորի ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային գուտ տարբերությունները,

զ) ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը, և

է) այլ շարժեր:

4.3. Եթե որևէ ներդրումային գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ապա նախորդ կետով պահանջվող համապատասխանեցման մեջ այդ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարները պետք է բացահայտվեն այլ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարներից առանձին: Բացի այդ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

- ա) այդ ներդրումային գույքի նկարագրությունը,
- բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել,
- գ) եթե հնարավոր է՝ այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը, և
- դ) իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույքի օտարման գծով՝
 - I. այն փաստը, որ կազմակերպությունն օտարել է իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույք,
 - II. վաճառքի պահին այդ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը, և
 - III. ճանաչված շահույթի կամ վնասի գումարը:

ՄԿՁԲՆԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՄՈԴԵԼ

4.4. Ի լրումն 4.1 կետով պահանջվող բացահայտումների, սկզբնական արժեքի մոդելը կիրառող կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի՝

- ա) մաշվածության հաշվարկման օգտագործված մեթոդները,
- բ) օգտակար ծառայությունը կամ մաշվածության հաշվարկման օգտագործված դրույքները,
- գ) տվյալ ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքների ու կուտակված մաշվածության և արժեզրկումից կորուստների հանրագումարները,
- դ) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համապատասխանեցումը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ (համեմատական տեղեկատվություն չի պահանջվում)՝ ցույց տալով հետևյալը՝
 - I. ավելացումները՝ առանձին-առանձին բացահայտելով ձեռքբերումներից և հետագա կապիտալացված ծախսումներից առաջացածները,
 - II. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները,
 - III. օտարումները,
 - IV. մաշվածությունը,
 - V. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում համաձայն ՀՀՀՄ 36 «Արժեզրկումից կորուստներ» ստանդարտի ճանաչված և հակադարձված արժեզրկումից կորուստների գումարը,
 - VI. արտերկրյա միավորի ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային գուտ տարբերությունները,
 - VII. ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը, և
 - VIII. այլ շարժեր, և
 - ե) ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Եթե ներդրումային գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի.
 - I. այդ ներդրումային գույքի նկարագրությունը,
 - II. բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, և
 - III. եթե հնարավոր է՝ այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը:

Հավելված.

**Ներդրումային գույքի արտացոլման
հաշվապահական ձևակերպումները**

1. Ներդրումային գույքի մուտքագրում¹.

ա) կազմակերպությունում կառուցված՝

Դերետ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ 821 «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» կամ

Կրեդիտ 118 «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»

բ) մատակարարներից ձեռքբերված՝

Դերետ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ 521 «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

գ) մասնակիցներից (հիմնադիրներից) որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում ստացված՝

Դերետ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ 311 «Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալ» կամ

Կրեդիտ 312 «Չվճարված կապիտալ»:

2. Ներդրումային գույքի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների արտացոլում՝
Դերենտ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 251, 252, 521 և այլն):

3. Հիմնական միջոցի՝ որպես ներդրումային գույք վերադասակարգում.

ա) հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքի և վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի տարբերության արտացոլում (եթե ներդրումային գույքը հաշվառվելու է իրական արժեքով)

I. եթե իրական արժեքը մեծ է հաշվեկշռային արժեքից

Դերենտ հիմնական միջոցները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 111, 113, 115)

Կրեդիտ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերազանհատումից արժեքի աճ» կամ

Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ» (եթե այդ աճը հակադարձում է նախկինում որպես ծախս ճանաչված գումարները)

II. եթե իրական արժեքը փոքր է հաշվեկշռային արժեքից՝

Դերենտ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր» կամ

Դերենտ 321 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերազանհատումից արժեքի աճ» (եթե այդ նվազումը հակադարձում է նախկինում սեփական կապիտալում ճանաչված գումարները)

Կրեդիտ հիմնական միջոցները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 111, 113, 115)

բ) հիմնական միջոցի վերազանհատված արժեքի տեղափոխման արտացոլում

Դերենտ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ հիմնական միջոցները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 111, 113, 115):

4. Ներդրումային գույքի՝ որպես հիմնական միջոց վերադասակարգում՝

Դերենտ հիմնական միջոցները հաշվառող համապատասխան հաշիվներ (օրինակ՝ 111, 113, 115)

Կրեդիտ 122 «Ներդրումային գույք»:

5. Ներդրումային գույքի վրա հետագա ծախսումների կապիտալացում՝

Դերենտ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ 823 «Հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ» կամ

Կրեդիտ 118 «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»:

6. Ներդրումային գույքի՝ իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճ՝

Դերենտ 122 «Ներդրումային գույք»

Կրեդիտ 624 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»:

7. Ներդրումային գույքի՝ իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի նվազում՝

Դերենտ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»

Կրեդիտ 122 «Ներդրումային գույք»:

8. Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի մաշվածության հաշվարկում.

ա) երբ ներդրումային գույքը հանձնված է գործառնական վարձակալության՝

Դերենտ 714 «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կրեդիտ 123 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի մաշվածություն»

բ) երբ ներդրումային գույքը պահվում է դրա արժեքի աճից եկամտի ստացման նպատակով՝

Դերենտ 729 «Ոչ գործառնական այլ ծախսեր»

Կրեդիտ 123 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի մաշվածություն»:

9. Ներդրումային գույքի արժեզրկման ճանաչում՝

Դերենտ 724 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»

Կրեդիտ 124 « Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»:

10. Ներդրումային գույքի օտարում.

ա) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի դուրս գրում՝

Դերենտ 123 «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի մաշվածություն»

սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի կուտակված մաշվածության չափով
Դերետ 124 « Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»
ներդրումային գույքի կուտակված արժեզրկման չափով
Կրեդիտ 122 «Ներդրումային գույք» և

Դերետ 721 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»
Կրեդիտ 122 «Ներդրումային գույք»
ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի չափով

բ) ստացված փոխհատուցման չափով եկամտի ճանաչում՝
Դերետ ստացված ակտիվները հաշվառող հաշիվներ (օրինակ՝ 221, 251, 252, 253 և այլն)
Կրեդիտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»:

¹ Ձևակերպումները տրված են՝ համաձայն ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարի 29.12.2000 թ. թիվ 319 հրամանով հաստատված «Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի»:

Գրանցված է
Հայաստանի Հանրապետության
արդարադատության նախարարության կողմից
6 հուլիսի 2001 թ.
Պետական գրանցման թիվ 11801114