

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 32

## **Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը**

### **Նպատակը**

1. [Հանված է]
2. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել սկզբունքներ՝ ֆինանսական գործիքները որպես պարտավորություններ կամ սեփական կապիտալ ներկայացնելու, ինչպես նաև ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները հաշվանցելու համար: Այն կիրառվում է թողարկողի տեսանկյունից ֆինանսական գործիքները ֆինանսական ակտիվների, ֆինանսական պարտավորությունների և բաժնային գործիքների դասակարգման, դրանց հետ կապված տոկոսների, շահաբաժինների, կորուստների և օգուտների դասակարգման, ինչպես նաև այն հանգամանքների նկատմամբ, որոնցում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները պետք է հաշվանցվեն:
3. Սույն ստանդարտի սկզբունքները լրացնում են ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ճանաչման և չափման սկզբունքները, որոնք շարադրված են «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՀՀՄՍ 9-ում, և դրանց վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման սկզբունքները, որոնք շարադրված են «*Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ*» ՀՀՄՍ 7-ում:

### **Գործողության ոլորտը**

4. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից, ֆինանսական գործիքների բոլոր տեսակների նկատմամբ, բացառությամբ՝
  - ա) դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում այն բաժնեմասերի (մասնակցությունների), որոնք հաշվառվում են «*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ*» ՀՀՄՍ 10-ին, «*Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*» ՀՀՄՍ 27-ին կամ «*Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում*» ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ՀՀՄՍ 10-ով, ՀՀՄՍ 27-ով կամ ՀՀՄՍ 28-ով պահանջվում կամ թույլատրվում է, որ դուստր կազմակերպությունում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում բաժնեմասերը հաշվառվեն՝ օգտագործելով ՀՀՄՍ 9-ը. այդ դեպքերում կազմակերպությունները պետք է կիրառեն սույն ստանդարտի պահանջները: Կազմակերպությունները սույն ստանդարտը պետք է կիրառեն նաև դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումներում բաժնեմասերի հետ կապված բոլոր ածանցյալների նկատմամբ.
  - բ) աշխատակիցների հատուցումների պլանների ներքո գործատուների իրավունքների և պարտականությունների, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «*Աշխատակիցների հատուցումներ*» ՀՀՄՍ 19-ը.
  - գ) [Հանված է]
  - դ) ապահովագրական պայմանագրերի, որոնք գտնվում են «*Ապահովագրության պայմանագրեր*» ՀՀՄՍ 17 գործողության ոլորտում: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է՝

- (i) այն ածանցյալների նկատմամբ, որոնք ներկառուցված են ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերում, եթե ՖՀՄՍ 9-ով պահանջվում է դրանք առանձին հաշվառել, և
- (ii) ներդրումային բաղադրիչների նկատմամբ, որոնք առանձնացվում են ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերից, եթե ՖՀՄՍ 17-ը պահանջում է նման առանձնացում:

Ավելին՝ թողարկողը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի ֆինանսական երաշխիքի պայմանագրերի նկատմամբ, եթե նա այդ պայմանագրերը ճանաչելիս և չափելիս կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, սակայն պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 17-ը, եթե նա, ՖՀՄՍ 17-ի 7(ե) պարագրաֆին համապատասխան, որոշել է դրանք ճանաչելիս և չափելիս կիրառել ՖՀՄՍ 17-ը,

ե) [հանված է]

զ) ֆինանսական գործիքներ, պայմանագրեր և պարտականություններ՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքների ներքո, որոնք նկատմամբ կիրառում է «*Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում*» ՖՀՄՍ 2-ը, բացառությամբ՝

- (i) սույն ստանդարտի 8–10-րդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրերի, որոնք նկատմամբ կիրառում է սույն ստանդարտը.
- (ii) սույն ստանդարտի 33-րդ և 34-րդ պարագրաֆների, որոնք պետք է կիրառվեն այն հետզհետե բաժնետոմսերի նկատմամբ, որոնք գնվում, վաճառվում, թողարկվում կամ չեղյալ են արվում (մարվում են)՝ կապված աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի օպցիոնների պլանների, աշխատակիցների համար բաժնետոմսերի գնման պլանների և այլ բոլոր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման համաձայնագրերի հետ:

5-7. [Հանված է]

8. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, այնպես, ինչպես եթե այդ պայմանագրերը լինեին ֆինանսական գործիքներ, բացառությամբ այն պայմանագրերի, որոնք կնքվել և շարունակում են պահվել ոչ ֆինանսական հողվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը նախորոշում է որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող»՝ «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ի 2.5-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

9. Գոյություն ունեն մի քանի եղանակներ, որոնցով ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի պայմանագիրը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով: Դրանցից են այն իրավիճակները, երբ՝

ա) պայմանագրի պայմանները կողմերից յուրաքանչյուրին թույլ են տալիս մարումը կատարել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով,

բ) պայմանագրի պայմաններից հստակ չէ զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, մարում կատարելու կարողությունը, սակայն կազմակերպությունը նմանատիպ պայմանագրերը զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով մարելու պրակտիկա ունի (կոնտրագենտի հետ հաշվանցման համաձայնագիր

կնքելով կամ պայմանագիրը մինչև դրա իրագործումը կամ ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանալը վաճառելով),

- գ) նմանատիպ պայմանագրերի համար կազմակերպությունը պրակտիկա ունի՝ հիմքում ընկած ակտիվի առաքումն ընդունելու և առաքումից կարճ ժամանակ անց այն վաճառելու՝ գների կամ դիվերային հավելվածների կարճաժամկետ տատանումներից շահույթ ստանալու նպատակով, և
- դ) պայմանագրի առարկա հանդիսացող ոչ ֆինանսական հոդվածը հեշտորեն փոխարկելի է դրամական միջոցի:

Պայմանագիրը, որի նկատմամբ կիրառելի է (բ) կամ (գ) կետը, չի կնքվում ոչ ֆինանսական հոդվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան, և, հետևաբար, գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Այլ պայմանագրերը, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 8-րդ պարագրաֆը, ենթարկվում են վերլուծության՝ որոշելու համար, թե արդյոք դրանք կնքվել և շարունակվում են պահվել ոչ ֆինանսական հոդվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան, և, հետևաբար, արդյոք դրանք գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:

- 10.** Ոչ ֆինանսական հոդվածի գնման կամ վաճառքի թողարկված օպցիոնը, որը կարող է մարվել զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով, կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, 9(ա) կամ (դ) պարագրաֆներին համապատասխան գտնվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում: Այդպիսի պայմանագիրը չի կարող կնքվել ոչ ֆինանսական հոդվածի ստացման կամ տրամադրման նպատակով՝ կազմակերպության ակնկալվող գնման, վաճառքի կամ օգտագործման կարիքներին համապատասխան:

**Սահմանումներ (տե՛ս նաև ԿՈՒ3-ԿՈՒ23 պարագրաֆները)**

- 11.** **Յետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.**
- Ֆինանսական գործիքը** պայմանագիր է, որը մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուսում՝ ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք:
- Ֆինանսական ակտիվը** ակտիվ է, որը՝
- ա) դրամական միջոց է,
  - բ) այլ կազմակերպության բաժնային գործիք է,
  - գ) պայմանագրային իրավունք է՝
    - (i) այլ կազմակերպությունից դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու, կամ
    - (ii) այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ
  - դ) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և հանդիսանում է՝
    - (i) ոչ ածանցյալ գործիք, որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել ստանալու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ, կամ
    - (ii) ածանցյալ գործիք, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված գումարի դրամական միջոցը կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված

քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակի համար կազմակերպության բաժնային գործիքները չեն ներառում վերադարձնելի ֆինանսական գործիքները, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին համապատասխան, այն գործիքները, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, և դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

**Ֆինանսական պարտավորությունը** պարտավորություն է, որը.

ա) պայմանագրային պարտականություն է՝

- (i) այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ
- (ii) այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, կամ

բ) պայմանագիր է, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով և հանդիսանում է՝

- (i) ոչ ածանցյալ գործիք, որի գծով կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է պարտավորվել տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր սեփական բաժնային գործիքները, կամ
- (ii) ածանցյալ գործիք, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել այլ կերպ, քան ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակով կազմակերպության ֆիքսված քանակով սեփական բաժնային գործիքները ֆիքսված գումարի որևէ արժույթով ձեռք բերելու իրավունքները, օպցիոնները կամ վարանտները բաժնային գործիքներ են, եթե կազմակերպությունը նույն դասի իր բոլոր առկա սեփականատերերին առաջարկում է իր սեփական ոչ ածանցյալ բաժնային գործիքների նկատմամբ համամասնորեն ունենալ իրավունքներ, օպցիոններ կամ վարանտներ: Նաև, այս նպատակով, կազմակերպության բաժնային գործիքները չեն ներառում վերադարձնելի ֆինանսական գործիքները, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին համապատասխան, այն գործիքները, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, և դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

Որպես բացառություն՝ ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը բավարարող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

**Բաժնային գործիքը** պայմանագիր է, որը հավաստում է կազմակերպության՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո մնացած ակտիվների բաժնի նկատմամբ իրավունք:

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

**Վերադարձնելի գործիքը** ֆինանսական գործիք է, որն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս գործիքը հետ վերադարձնելու թողարկողին դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, կամ ինքնաբերաբար հետ է վերադարձվում թողարկողին ապագա մի անորոշ դեպք տեղի ունենալիս, կամ գործիքի տիրապետողի մահվան կամ գործունեությունից դուրս գալու դեպքում:

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

- ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ամորտիզացված արժեք.
- ապաճանաչում.
- ածանցյալ (ածանցյալ գործիք).
- արդյունքային տոկոսադրույքի մեթոդ.
- ֆինանսական երաշխավորության պայմանագիր.
- իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող ֆինանսական պարտավորություն.
- կայուն հանձնառություն.
- կանխատեսված գործարք.
- հեջի արդյունավետություն.
- հեջավորված հոդված.
- հեջավորման գործիք.
- առևտրական նպատակներով պահվող.
- սովորական ձևի գնում կամ վաճառք.
- գործարքի գծով ծախսումներ:

**13.** Սույն ստանդարտում «պայմանագիր» և «պայմանագրային» տերմինները վերաբերում են երկու կամ ավելի կողմերի միջև համաձայնագրին, որն ունի հստակ տնտեսական հետևանքներ, որոնցից խուսափելու հնարավորություն կողմերը չունեն կամ գրեթե չունեն՝ սովորաբար այն պատճառով, որ համաձայնագրի կատարումն իրավաբանորեն ամրագրված է օրենքով: Պայմանագրերը, հետևաբար, նաև ֆինանսական գործիքները կարող են ընդունել տարբեր ձևեր, և պարտադիր չէ դրանց գրավոր լինելը:

**14.** Սույն ստանդարտում «կազմակերպություն» տերմինը ներառում է ֆիզիկական անձանց, ընկերակցություններ, իրավաբանական անձինք, տրաստներ (հավատարմագրային հիմնադրամներ) և պետական գործակալություններ:

## Ներկայացումը

### Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ (տե՛ս նաև ԿՈՒ13–ԿՈՒ14Ժ և ԿՈՒ25–ԿՈՒ29Ա պարագրաֆները)

- 15. Ֆինանսական գործիք թողարկողը, սկզբնական ճանաչման ժամանակ, պետք է գործիքը կամ դրա բաղադրիչ մասերը դասակարգի որպես ֆինանսական պարտավորություն, ֆինանսական ակտիվ կամ բաժնային գործիք՝ պայմանագրային համաձայնության բովանդակությանը և ֆինանսական պարտավորության, ֆինանսական ակտիվի և բաժնային գործիքի սահմանումներին համապատասխան:**
- 16.** Երբ թողարկողը կիրառում է 11-րդ պարագրաֆի սահմանումները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք ֆինանսական գործիքը բաժնային գործիք է, այլ ոչ թե ֆինանսական պարտավորություն, գործիքը համարվում է բաժնային գործիք այն և միայն այն դեպքում, երբ այն բավարարում է ստորև (ա) և (բ) կետերում նշված երկու պայմաններին.
- ա) գործիքը չի պարունակում պայմանագրային պարտականություն՝
- (i) այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ
  - (ii) այլ կազմակերպության հետ, թողարկողի համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու,
- բ) եթե գործիքը մարվելու է կամ կարող է մարվել հենց թողարկողի բաժնային գործիքներով, ապա այն՝
- (i) ոչ ածանցյալ գործիք է, որը թողարկողի համար չի պարունակում պայմանագրային պարտականություն՝ տրամադրելու փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները, կամ
  - (ii) ոչ ածանցյալ գործիք է, որը մարվելու է՝ միայն թողարկողի կողմից ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքների հետ փոխանակելով: Այս նպատակով, կազմակերպության ֆիքսված քանակով սեփական բաժնային գործիքները որևէ ֆիքսված գումարի արժույթով ձեռք բերելու իրավունքները, օպցիոնները կամ վարանտները բաժնային գործիքներ են, եթե կազմակերպությունը նույն դասի իր բոլոր առկա սեփականատերերին առաջարկում է իր սեփական ոչ ածանցյալ բաժնային գործիքների նկատմամբ համամասնորեն ունենալ իրավունքներ, օպցիոններ կամ վարանտներ: Նաև, նույն նպատակներով, թողարկողի բաժնային գործիքները չեն ներառում այն գործիքները, որոնք ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում, կամ այն գործիքները, որոնք հանդիսանում են թողարկողի սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման պայմանագրեր:

Այն պայմանագրային պարտականությունը, ներառյալ ածանցյալ ֆինանսական գործիքից առաջացողը, որը հանգեցնելու է կամ կարող է հանգեցնել թողարկողի սեփական բաժնային գործիքների ապագա ստացման կամ տրամադրման, սակայն չի բավարարում վերը (ա) և (բ) կետերում նշված պայմաններին, բաժնային գործիք չի համարվում: Որպես բացառություն՝ ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը բավարարող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի բոլոր

հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում:

### Վերադարձելի գործիքներ

- 16Ա. Վերադարձելի ֆինանսական գործիքը թողարկողի համար նախատեսում է պայմանագրային պարտականություն՝ հետ գնելու կամ մարելու այդ գործիքը դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով՝ վերադարձի իրավունքը իրագործելիս: Որպես ֆինանսական պարտավորության սահմանումից բացառություն՝ այդպիսի պարտականություն նախատեսող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի հետևյալ բոլոր հատկանիշները՝
- ա) այն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ՝ կազմակերպության լուծարման դեպքում: Կազմակերպության զուտ ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք մնում են իր ակտիվների նկատմամբ բոլոր պահանջները հանելուց հետո: Համամասնական բաժինը որոշվում է՝
- (i) լուծարման պահի կազմակերպության զուտ ակտիվները հավասարամեծ միավորների բաժանելով, և
- (ii) այդ մեծությունը բազմապատկելով ֆինանսական գործիքի տիրապետողի ունեցած միավորների թվով,
- բ) այդ գործիքը այնպիսի դասի է, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր գործիքների դասերին: Գործիքը համարվում է այդպիսին, եթե՝
- (i) լուծարման պահին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ այլ պահանջների հանդեպ չունի առաջնահերթություն, և
- (ii) կարիք չկա, որ այն փոխարկվի մեկ այլ գործիքի, որպեսզի լինի գործիքների այնպիսի դասում, որը ստորակարգված է գործիքների բոլոր այլ դասերին,
- գ) բոլոր ֆինանսական գործիքները, որոնք պատկանում են գործիքների այնպիսի դասի, որ ստորակարգված են գործիքների բոլոր մնացած դասերին, ունեն համանման բնութագրեր (հատկանիշներ): Օրինակ՝ այդ բոլորը պետք է լինեն վերադարձելի, և հետզման կամ մարման գինը հաշվարկելու համար օգտագործվող բանաձևը կամ այլ մեթոդը նույնն է այդ դասին պատկանող բոլոր գործիքների համար,
- դ) թողարկողի՝ գործիքը դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով հետգնելու կամ մարելու պայմանագրային պարտականությունից բացի, գործիքը չի պարունակում որևէ այլ պայմանագրային պարտականություն՝ այլ կազմակերպությանը դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու, կամ այլ կազմակերպության հետ, իր համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու, և դա չի հանդիսանում պայմանագիր, որը մարվելու է կամ կարող է մարվել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով, ինչպես շարադրված է ֆինանսական պարտավորության սահմանման (բ) կետում,
- ե) գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են գործիքի կյանքի ընթացքում կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած գործիքի այլ ազդեցություններ):

16Բ. Որպեսզի գործիքը դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, բացի այն բանից, որ գործիքը ունենա վերը նշված բոլոր հատկանիշները, անհրաժեշտ է, որ թողարկողը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝

- ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած այդպիսի գործիքի կամ պայմանագրի այլ ազդեցություններ), և
- բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է վերադարձնելի գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը:

Սույն պայմանը կիրառելու նպատակով՝ կազմակերպությունը չպետք է դիտարկի 16Ա պարագրաֆում նկարագրված գործիքի տիրապետողի հետ ունեցած ոչ ֆինանսական պայմանագրերը, որոնց ժամկետներն ու պայմանները նման են այն համարժեք պայմանագրի ժամկետներին ու պայմաններին, որը կարող էր լինել գործիքը չտիրապետողի և թողարկող կազմակերպության միջև: Եթե կազմակերպությունը չի կարող պարզել, որ այդ պայմանը բավարարված է, ապա նա պետք է վերադարձնելի գործիքը դասակարգի որպես բաժնային գործիք:

**Գործիքներ կամ գործիքների բաղադրիչներ, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ**

16Գ. Որոշ ֆինանսական գործիքներ թողարկող կազմակերպության համար նախատեսում են պայմանագրային պարտականություն՝ իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը այլ կազմակերպության տրամադրելու միայն լուծարման ժամանակ: Այդ պարտականությունն առաջանում է այն պատճառով, որ լուծարման տեղի ունենալը կամ որոշակի է և դուրս է կազմակերպության վերահսկողությունից (օրինակ՝ սահմանափակ կյանքով կազմակերպություն), կամ անորոշ է, սակայն կախված է գործիքի տիրապետողի հայեցողությունից: Որպես ֆինանսական պարտավորության սահմանումից բացառություն՝ այդպիսի պարտականություն նախատեսող գործիքը դասակարգվում է որպես բաժնային գործիք, եթե այն ունի հետևյալ բոլոր հատկանիշները՝

- ա) այն իր տիրապետողին իրավունք է տալիս կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ՝ կազմակերպության լուծարման դեպքում: Կազմակերպության զուտ ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք մնում են իր ակտիվների նկատմամբ բոլոր պահանջները հանելուց հետո: Համամասնական բաժինը որոշվում է՝
  - (i) լուծարման պահի կազմակերպության զուտ ակտիվները հավասարամեծ միավորների բաժանելով, և
  - (ii) այդ մեծությունը բազմապատկելով ֆինանսական գործիքի տիրապետողի ունեցած միավորների թվով,
- բ) այդ գործիքը այնպիսի դասի է, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր գործիքների դասերին: Գործիքը համարվում է այդպիսին, եթե՝
  - (i) լուծարման պահին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ այլ պահանջների հանդեպ չունի առաջնահերթություն, և
  - (ii) կարիք չկա, որ այն փոխարկվի մեկ այլ գործիքի, որպեսզի լինի գործիքների այնպիսի դասում, որը ստորակարգված է գործիքների բոլոր այլ դասերին,



գ) բոլոր ֆինանսական գործիքները, որոնք պատկանում են գործիքների այնպիսի դասի, որ ստորակարգված են գործիքների բոլոր մնացած դասերին, պետք է թողարկող կազմակերպության համար նախատեսեն՝ լուծարման ժամանակ իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը տրամադրելու միևնույն պայմանագրային պարտականությունը:

16Դ. Որպեսզի գործիքը դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, բացի այն բանից, որ գործիքը ունենա վերը նշված բոլոր հատկանիշները, անհրաժեշտ է, որ թողարկողը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝

ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա (հաշվի չառած այդպիսի գործիքի կամ պայմանագրի այլ ազդեցություններ), և

բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը:

Սույն պայմանը կիրառելու նպատակով՝ կազմակերպությունը չպետք է դիտարկի 16Գ պարագրաֆում նկարագրված գործիքի տիրապետողի հետ ունեցած ոչ ֆինանսական պայմանագրերը, որոնց ժամկետներն ու պայմանները նման են այն համարժեք պայմանագրի ժամկետներին ու պայմաններին, որը կարող էր լինել գործիքը չտիրապետողի և թողարկող կազմակերպության միջև: Եթե կազմակերպությունը չի կարող պարզել, որ այդ պայմանը բավարարված է, ապա նա պետք է վերադարձնելի գործիքը դասակարգի որպես բաժնային գործիք:

**Վերադարձնելի գործիքների և այն գործիքների վերադասակարգումը, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ**

16Ե. Կազմակերպությունը ֆինանսական գործիքը պետք է դասակարգի որպես բաժնային գործիք 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են այդ պարագրաֆներում: Կազմակերպությունը պետք է վերադասակարգի ֆինանսական գործիքը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքը դադարում է ունենալ բոլոր հատկանիշները կամ բավարարել բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են այդ պարագրաֆներում: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը մարում է իր թողարկած բոլոր չվերադարձնելի գործիքները, իսկ շրջանառության մեջ (չմարված) մնացած բոլոր վերադարձնելի գործիքներն ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում, ապա կազմակերպությունը պետք է վերադարձնելի գործիքները վերադասակարգի որպես բաժնային գործիքներ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ մարում է չվերադարձնելի գործիքները:

16Զ. Կազմակերպությունը 16Ե պարագրաֆին համապատասխան իրականացրած ֆինանսական գործիքի վերադասակարգումը պետք է հաշվառի հետևյալ կերպ՝

ա) այն պետք է բաժնային գործիքը վերադասակարգի որպես ֆինանսական պարտավորություն՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքը դադարում է ունենալ բոլոր հատկանիշները կամ բավարարել բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Ֆինանսական պարտավորությունը պետք է չափվի վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ գործիքի իրական արժեքով: Վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ բաժնային գործիքի հաշվեկշռային արժեքի և ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի սեփական կապիտալում,

բ) այն պետք է ֆինանսական պարտավորությունը վերադասակարգի որպես սեփական կապիտալ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ գործիքն ունի այն ունի բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում: Բաժնային գործիքը պետք է չափվի վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքով:

### **Դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականության բացակայություն (պարագրաֆ 16(ա))**

- 17.** 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններով հանդերձ, ֆինանսական պարտավորությունը բաժնային գործիքից զանազանող առանցքային հատկանիշը ֆինանսական գործիքի մի կողմի (թողարկողի) մոտ պայմանագրային պարտականության առկայությունն է՝ մյուս կողմին (տիրապետողին) դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու կամ, թողարկողի համար պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով, տիրապետողի հետ ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու: Թեև բաժնային գործիքի տիրապետողը կարող է իրավունք ունենալ ստանալու շահաբաժինների կամ սեփական կապիտալի այլ բաշխումների համամասնական բաժինը, թողարկողը չունի այդպիսի բաշխումներ կատարելու պայմանագրային պարտականություն, քանի որ նրանից հնարավոր չէ պահանջել մեկ այլ կողմի տրամադրել դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ:
- 18.** Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ֆինանսական գործիքի դասակարգումը որոշվում է այդ գործիքի բովանդակությամբ, այլ ոչ թե իրավական ձևով: Բովանդակությունն ու իրավական ձևը սովորաբար համահունչ են, բայց՝ ոչ միշտ: Որոշ ֆինանսական գործիքներ ունեն սեփական կապիտալի իրավական ձև, բայց ըստ բովանդակության պարտավորություն են, իսկ որոշ ֆինանսական գործիքներում կարող են մեկտեղվել բաժնային գործիքների և ֆինանսական պարտավորությունների հետ կապված հատկանիշները: Օրինակ՝
- ա) արտոնյալ բաժնետոմսը, որը նախատեսում է թողարկողի կողմից պարտադիր մարում ֆիքսված կամ որոշելի գումարով ֆիքսված կամ որոշելի ապագա ամսաթվին, կամ տիրապետողին իրավունք է տալիս՝ թողարկողից պահանջելու մարել գործիքը որոշակի ամսաթվին կամ դրանից հետո՝ ֆիքսված կամ որոշելի գումարով, հանդիսանում է ֆինանսական պարտավորություն:
- բ) ֆինանսական գործիքը, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս գործիքը հետ վերադարձնելու թողարկողին՝ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց («վերադարձնելի գործիք»), ֆինանսական պարտավորություն է, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է նույնիսկ այն դեպքում, երբ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարը որոշվում է ինդեքսի կամ այլ հոդվածի հիման վրա, որը կարող է աճել կամ նվազել: Դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց գործիքը թողարկողին հետ վերադարձնելու տիրապետողի իրավունքի գոյությունը նշանակում է, որ վերադարձնելի գործիքը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Օրինակ՝ բաց փոխադարձ հիմնադրամները, փայային տրաստները, ընկերակցությունները և որոշ կոոպերատիվ կազմակերպություններ իրենց փայատերերին կամ անդամներին կարող են տրամադրել իրավունք՝ հետ վերադարձնելու (մարելու) իրենց փայերը (մասնակցությունները) թողարկողին ցանկացած ժամանակ դրամական միջոցի դիմաց, ինչը հանգեցնում է այն բանին, որ փայատերերի կամ անդամների փայերը (մասնակցությունները) դասակարգվեն որպես ֆինանսական պարտավորություններ, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել

են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, որպես ֆինանսական պարտավորություն դասակարգելը չի խանգարում, որ «փայտերերին վերագրվող զուտ ակտիվների արժեք» և «փայտերերին վերագրվող զուտ ակտիվների արժեքի փոփոխություն» անվանումներով հոդվածները օգտագործվեն այնպիսի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում, որը չունի ներդրված կապիտալ (ինչպես, օրինակ, որոշ փոխադարձ հիմնադրամներ և փայային տրաստներ. տե՛ս Ցուցադրական օրինակ 7) կամ օգտագործելու լրացուցիչ բացահայտումներ, որոնք ցույց են տալիս, որ ընդամենը փայտերերի բաժնեմասը բաղկացած է այնպիսի հոդվածներից, ինչպիսիք են պահուստները, որոնք բավարարում են սեփական կապիտալի սահմանմանը, և վերադարձնելի գործիքները, որոնք չեն բավարարում (տե՛ս Ցուցադրական օրինակ 8):

**19.** Եթե պայմանագրային պարտականությունը մարելու համար դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց խուսափելու ոչ պայմանական իրավունք կազմակերպությունը չունի, ապա այդ պարտականությունը բավարարում է ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, բացառությամբ այն գործիքների, որոնք դասակարգվել են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան. Օրինակ՝

ա) կազմակերպության՝ պայմանագրային պարտականությունը կատարելու կարողության սահմանափակությունը, ինչպես, օրինակ, արտարժույթի անմատչելիությունը կամ կարգավորող մարմնից վճարման թույլտվության ստանալու անհրաժեշտությունը, չեն վերացնում ո՛չ կազմակերպության պայմանագրային պարտականությունը, ո՛չ էլ տիրապետողի պայմանագրային իրավունքը այդ գործիքի ներքո.

բ) պայմանագրային պարտականությունը, որը կախված է կոնտրագենտի՝ գործիքը հետ վերադարձնելու (մարելու) իր իրավունքի իրագործումից, ֆինանսական պարտավորություն է, քանի որ կազմակերպությունը չունի ոչ պայմանական իրավունք՝ դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց խուսափելու:

**20.** Ֆինանսական գործիքը, որը բացահայտորեն չի սահմանում դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականություն, կարող է պարտականություն սահմանել անուղղակիորեն՝ իր ժամկետների և պայմանների միջոցով: Օրինակ՝

ա) ֆինանսական գործիքը կարող է պարունակել ոչ ֆինանսական պարտականություն, որը պետք է կատարվի այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությանը չի հաջողվում կատարել բաշխումներ կամ մարել գործիքը: Եթե կազմակերպությունը կարող է խուսափել դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումից՝ միայն ոչ ֆինանսական պարտականությունը կատարելով, ապա ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է.

բ) ֆինանսական գործիքը ֆինանսական պարտավորություն է, եթե այն նախատեսում է, որ մարման ժամանակ կազմակերպությունը պետք է տրամադրի կամ՝

(i) դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ, կամ

(ii) իր իսկ բաժնետոմսերը, որոնց արժեքը զգալիորեն գերազանցելու է դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի արժեքը:

Թեև կազմակերպությունը չունի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու բացահայտ պայմանագրային պարտականություն, բաժնետոմսերով այլընտրանքային մարման արժեքն այնպիսին է, որ կազմակերպությունը մարումը կկատարի դրամական միջոցով: Բոլոր դեպքերում տիրապետողի համար ըստ էության երաշխավորված է այնպիսի գումարի

ստացումը, որն առնվազն հավասար է դրամական միջոցով մարման այլընտրանքին (տե՛ս պարագրաֆ 21):

### Մարումը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով (պարագրաֆ 16(բ))

**21.** Պայմանագիրը չի համարվում բաժնային գործիք լոկ այն պատճառով, որ կարող է հանգեցնել կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների տրամադրմանը կամ ստացմանը: Կազմակերպությունը կարող է ունենալ պայմանագրային իրավունք կամ պարտականություն՝ ստանալու կամ տրամադրելու իր իսկ բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների այնպիսի քանակություն, որը տատանվում է այնպես, որ տրամադրման կամ ստացման ենթակա սեփական բաժնային գործիքների իրական արժեքը հավասարվում է պայմանագրային իրավունքի կամ պարտականության գումարին: Այդպիսի պայմանագրային իրավունքը կամ պարտականությունը կարող է լինել ֆիքսված գումարով կամ այնպիսի գումարով, որը տատանվում է՝ ամբողջությամբ կամ մասամբ ազդվելով այնպիսի փոփոխականի փոփոխություններից, որը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների շուկայական գինը չէ (օրինակ՝ տոկոսադրույք, ապրանքի գին կամ ֆինանսական գործիքի գին): Այդպիսի պայմանագրի երկու օրինակ են՝ (ա) պայմանագիր, որով նախատեսվում է տրամադրել կազմակերպության այնքան սեփական բաժնային գործիքներ, որ դրանց արժեքը կազմի 100 ԱՄ<sup>1</sup>, և (բ) պայմանագիր, որով նախատեսվում է տրամադրել կազմակերպության այնքան սեփական բաժնային գործիքներ, որ դրանց արժեքը հավասարվի 100 ունցիա ոսկու արժեքին: Այդպիսի պայմանագիրը կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություն է, թեև կազմակերպությունը պարտավոր է կամ կարող է այն մարել՝ իր իսկ բաժնային գործիքները տրամադրելով: Այն բաժնային գործիք չէ, քանի որ կազմակերպությունը, որպես պայմանագիրը կատարելու միջոց, օգտագործում է փոփոխական քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ: Համապատասխանաբար, պայմանագիրը չի վկայում մնացորդային մասնակցություն կազմակերպության ակտիվների բաժնի նկատմամբ՝ նրա բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո:

**22.** Բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի, այն պայմանագիրը, որը կազմակերպության կողմից մարվելու է՝ (ստանալով կամ) տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, հանդիսանում է բաժնային գործիք: Օրինակ՝ թողարկված բաժնետոմսի օպցիոնը, որը կոնտրագենտին իրավունք է տալիս գնելու ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության բաժնետոմսեր ֆիքսված գնով կամ ֆիքսված անվանական արժեքով պարտատոմսերով, հանդիսանում է բաժնային գործիք: Պայմանագրի իրական արժեքի՝ շուկայական տոկոսադրույքների տատանումներից առաջացող փոփոխությունները, որոնք չեն ազդում պայմանագրի մարման ժամանակ ստացման կամ վճարման ենթակա դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարի կամ ստացման կամ տրամադրման ենթակա բաժնային գործիքների քանակի վրա, չեն խանգարում, որ պայմանագիրը հանդիսանա բաժնային գործիք: Ստացված հատուցումը (օրինակ՝ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերի գծով դուրս գրված օպցիոնի կամ վարանտի դիմաց ստացված վճարումը (պրեմիան)) ուղղակիորեն ավելացվում է սեփական կապիտալին: Վճարված հատուցումը (օրինակ՝ գնված բաժնետոմսի օպցիոնի դիմաց վճարած պրեմիան) հանվում է ուղղակիորեն սեփական կապիտալից: Բաժնային գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունները ֆինանսական հաշվետվություններում չեն ճանաչվում:

22Ա. Եթե պայմանագրի մարման ժամանակ կազմակերպության կողմից ստացման կամ վճարման ենթակա կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները վերադարձնելի ֆինանսական գործիքներ են, որոնք ունեն այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նկարագրված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում, կամ այն գործիքները, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը

<sup>1</sup> Սույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտվում են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»

միայն լուծարման ժամանակ, և որոնք ունեն այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր պայմաններին, որոնք նկարագրված են 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում, ապա պայմանագիրը ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է: Սա ներառում է այն պայմանագիրը, որը մարվելու է կազմակերպության կողմից՝ ստանալով կամ տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ այդպիսի գործիքներ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց:

- 23.** 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններով հանդերձ, պայմանագիրը, որը կազմակերպության համար նախատեսում է պարտականություն՝ գնելու իր իսկ բաժնային գործիքները դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (օրինակ՝ ֆորվարդային հետգնման գնի, օպցիոնի իրագործման գնի կամ այլ մարման գումարի ներկա արժեքի չափով): Դա ճիշտ է նույնիսկ այն դեպքում, երբ պայմանագիրն ինքնին բաժնային գործիք է: Այդպիսի մի օրինակ է այն, երբ կազմակերպությունը ֆորվարդային պայմանագրի ներքո պարտականություն ունի գնելու իր իսկ բաժնային գործիքները դրամական միջոցով: Ֆինանսական պարտավորությունը սկզբնապես ճանաչվում է մարման գումարի ներկա արժեքով և վերադասակարգվում է՝ հանվելով սեփական կապիտալից: Հետագայում ֆինանսական պարտավորությունը չափվում է ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան: Եթե պայմանագրի ժամկետը լրանում է առանց կատարման, ապա ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը վերադասակարգվում է՝ ներառվելով սեփական կապիտալում: Կազմակերպության՝ իր իսկ բաժնային գործիքները գնելու պայմանագրային պարտականությունն առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով, նույնիսկ եթե գնման պարտականությունը կախված է կոնտրագենտի կողմից մարման իրավունքի իրագործումից (օրինակ՝ թողարկված վաճառքի օպցիոնը, որը կոնտրագենտին իրավունք է տալիս կազմակերպությանը ֆիքսված գնով վաճառելու կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները):
- 24.** Պայմանագիրը, որը մարվելու է կազմակերպության կողմից՝ տրամադրելով կամ ստանալով ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքներ փոփոխական գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, համարվում է ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն: Այդպիսի օրինակ է այն պայմանագիրը, որի համաձայն կազմակերպությունը պետք է տրամադրի 100 հատ իր իսկ բաժնային գործիքներ՝ 100 ունցիա ոսկու արժեքին հավասար գումարով դրամական միջոցի դիմաց:

### Պայմանական մարման դրույթներ

- 25.** Ֆինանսական գործիքը կարող է կազմակերպությանը պարտավորեցնել տրամադրել դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ, կամ այն մարել այլ կերպ այնպես, որ այն ֆինանսական պարտավորություն հանդիսանա միայն ապագա անորոշ դեպքերը տեղի ունենալիս կամ չուներալիս (կամ կախված անորոշ հանգամանքների արդյունքից), որոնք դուրս են ինչպես գործիքը թողարկողի, այնպես էլ տիրապետողի հսկողությունից, ինչպիսիք են, օրինակ, արժեթղթերի շուկայի ինդեքսի, սպառողական գների ինդեքսի, տոկոսադրույքի կամ հարկային օրենսդրության պահանջների, կամ թողարկողի ապագա հասույթների, զուտ եկամտի կամ պարտքի և սեփական կապիտալի հարաբերակցության փոփոխությունները: Այդպիսի գործիքի թողարկողը չունի ոչ պայմանական իրավունք՝ խուսափելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելուց (կամ այն այլ կերպ այնպես մարելուց, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն): Հետևաբար, այն թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունն է, բացառությամբ երբ՝
- ա) պայմանական մարման դրույթի այն մասը, որ կարող է պահանջել մարում դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այլ կերպ այնպես, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն), «իրական» չէ,

- բ) թողարկողից կարող է պահանջվել պարտականությունը մարել դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այն այլ կերպ այնպես մարել, որ հանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն) միայն թողարկողի լուծարման դեպքում, կամ
- գ) գործիքն ունի այն բոլոր հատկանիշները և բավարարում է բոլոր պայմաններին, որոնք շարադրված են 16Ա և 16Բ պարագրաֆներում:

### Մարման ընտրանքներ (տարբերակներ)

- 26. Երբ ածանցյալ ֆինանսական գործիքը մի կողմին տալիս է իրավունք ընտրելու, թե ինչպես կատարել մարումը (օրինակ՝ թողարկողը կամ տիրապետողը կարող է որոշել մարումը կատարել զուտ հիմունքով դրամական միջոցով կամ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով փոխանակելով), ապա այն հանդիսանում է ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, բացառությամբ երբ մարման բոլոր այլընտրանքները կհանգեցնեն դրա բաժնային գործիք լինելուն:**
- 27.** Մարման այլընտրանքներ նախատեսող և ֆինանսական պարտավորություն հանդիսացող ածանցյալ ֆինանսական գործիքի օրինակ է բաժնետոմսի օպցիոնը, որի թողարկողը կարող է որոշել մարումը կատարել զուտ հիմունքով դրամական միջոցով կամ իր իսկ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով փոխանակելով: Նմանապես, կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների հետ փոխանակվելով՝ ոչ ֆինանսական հողվածի գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում, քանի որ դրանք կարող են մարվել կամ ոչ ֆինանսական հողվածը տրամադրելով, կամ էլ զուտ հիմունքով՝ դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական գործիքով (տե՛ս պարագրաֆներ 8-10): Այդպիսի պայմանագրերը ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ են, այլ ոչ թե բաժնային գործիքներ:

### Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ (տե՛ս նաև ԿՈՒ30-ԿՈՒ35 պարագրաֆները և 9-12 ցուցադրական օրինակները)

- 28. Ոչ ածանցյալ ֆինանսական գործիք թողարկողը պետք է գնահատի ֆինանսական գործիքի պայմանները՝ որոշելու համար, թե արդյոք այն պարունակում է և՛ պարտավորության, և՛ սեփական կապիտալի բաղադրիչներ: Այդպիսի բաղադրիչները պետք է դասակարգվեն առանձին՝ որպես ֆինանսական պարտավորություններ, ֆինանսական ակտիվներ կամ բաժնային գործիքներ՝ 15-րդ պարագրաֆին համապատասխան:**
- 29.** Կազմակերպությունն առանձին է ճանաչում ֆինանսական գործիքի այն բաղադրիչները, որոնք՝ (ա) ստեղծում են կազմակերպության ֆինանսական պարտավորություն, և (բ) գործիքի տիրապետողին իրավունք են տալիս գործիքը փոխարկելու կազմակերպության բաժնային գործիքի: Օրինակ՝ բաղադրյալ ֆինանսական գործիք է այն պարտատոմսը կամ նմանատիպ գործիքը, որը տիրապետողի կողմից կարող է փոխարկվել ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սովորական բաժնետոմսերի: Կազմակերպության տեսանկյունից՝ այդպիսի գործիքը բաղկացած է երկու բաղադրիչներից՝ ֆինանսական պարտավորությունից (դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային համաձայնությունից) և բաժնային գործիքից (գնման օպցիոնից, որը տիրապետողին իրավունք է տալիս սահմանված ժամանակահատվածի ընթացքում գործիքը փոխարկելու կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ սովորական բաժնետոմսերի): Այդպիսի գործիք թողարկելն ունենում է ըստ եռթյան նույնն տնտեսական հետևանքը, ինչ ավելի վաղ մարման իրավունքով պարտքային գործիքի և սովորական բաժնետոմսերի գնման վարանտի միաժամանակյա թողարկումը, կամ բաժնետոմսերի գնման կտրոնային վարանտով պարտքային գործիք թողարկելը: Համապատասխանաբար, բոլոր դեպքերում կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչները ներկայացնում է առանձին:

- 30.** Փոխարկելի գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների դասակարգումը չի վերանայվում՝ որպես փոխարկման իրավունքի իրականացման հավանականության փոփոխության արդյունք, նույնիսկ այն դեպքում, երբ կարող է թվալ, որ այդ իրավունքի իրագործումը տնտեսապես շահավետ է դարձել որոշ տիրապետողների համար: Տիրապետողները միշտ չէ, որ կարող են գործել այնպես, ինչպես կարող էր ակնկալվել, քանի որ, օրինակ, փոխարկման հարկային հետևանքները կարող են տարբեր լինել տարբեր տիրապետողների համար: Ավելին՝ փոխարկման հավանականությունը կարող է ժամանակի ընթացքում փոփոխվել: Կազմակերպության՝ ապագա վճարումներ կատարելու պայմանագրային պարտականությունը մնում է չմարված, մինչև այն մարվում է փոխարկման, գործիքի ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանալու կամ որևէ այլ գործարքի միջոցով:
- 31.** ՖՀՄՍ 9-ում դիտարկվում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների չափումը: Բաժնային գործիքները գործիքներ են, որոնք հավաստում են մնացորդային մասնակցություն կազմակերպության ակտիվներում՝ նրա բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո: Հետևաբար, երբ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը բաշխվում է դրա պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին, սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերագրվում է այն գումարը, որը մնում է ամբողջությամբ վերցրած գործիքի իրական արժեքից պարտավորության բաղադրիչի համար առանձին որոշված գումարը հանելուց հետո: Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքում ներկառուցված՝ սեփական կապիտալի բաղադրիչից (օրինակ՝ բաժնային գործիքի փոխարկվելու հնարավորությունից) տարբեր ցանկացած այլ ածանցյալ հատկանիշի (օրինակ՝ գնման օպցիոնի) արժեքը ներառվում է պարտավորության բաղադրիչում: Պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին սկզբնական ճանաչման ժամանակ վերագրված հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարը միշտ հավասար է ամբողջությամբ վերցրած գործիքին վերագրված իրական արժեքին: Սկզբնապես գործիքի բաղադրիչներն առանձին ճանաչելուց օգուտ կամ կորուստ չի առաջանում:
- 32.** 31-րդ պարագրաֆում նկարագրված մոտեցմամբ՝ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմս թողարկողը նախ որոշում է պարտավորության բաղադրիչի հաշվեկշռային արժեքը՝ չափելով համանման, սակայն դրա հետ կապված սեփական կապիտալի բաղադրիչ չունեցող պարտավորության (ներառյալ ներկառուցված ոչ բաժնային ածանցյալ հատկանիշները) իրական արժեքը: Այնուհետև, ամբողջությամբ վերցրած բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի իրական արժեքից ֆինանսական պարտավորության իրական արժեքը հանելով, որոշվում է գործիքը սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելու օպցիոն հանդիսացող բաժնային գործիքի հաշվեկշռային արժեքը:

### **Հետզնված բաժնետոմսեր (տե՛ս նաև պարագրաֆ ԿՈՒ36)**

- 33.** **Եթե կազմակերպությունը հետ է գնում իր իսկ բաժնային գործիքները, այդ գործիքները («հետզնված բաժնետոմսեր») պետք է հանվեն սեփական կապիտալից: Որևէ օգուտ կամ կորուստ չպետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների գնման, վաճառքի, թողարկման կամ մարման գործարքներից: Այդպիսի «հետզնված բաժնետոմսերը» կարող են հետզնվել և պահվել կազմակերպության կողմից կամ համախմբվող խմբի այլ անդամների կողմից: Վճարված կամ ստացված հատուցումը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:**
- 33Ա. Որոշ կազմակերպություններ կառավարում են ներքին կամ արտաքին ներդրումային ֆոնդ, որը ներդրողներին տրամադրում է ֆոնդի փայերով որոշվող օգուտներ, և ճանաչում են ֆինանսական պարտավորություններ այդ ներդրողներին վճարվելիք գումարների գծով: Նմանապես, որոշ կազմակերպություններ թողարկում են ուղղակի մասնակցության հատկանիշներ ունեցող ապահովագրական պայմանագրերի խմբեր և այդ կազմակերպությունները պահում են հիմքում ընկած հողվածները: Որոշ այդպիսի ֆոնդեր կամ հիմքում ընկած հողվածներ ներառում են կազմակերպության

հետգնված բաժնետոմսեր: Չնայած 33-րդ պարագրաֆին, կազմակերպությունը կարող է որոշել սեփական կապիտալից չհանել հետգնված բաժնետոմսը, որը ներառված է այդպիսի ֆոնդում կամ հիվքում ընկած հոդված է, այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը այդպիսի նպատակներով հետ է գնում իր սեփական բաժնային գործիքը: Փոխարենը՝ կազմակերպությունը կարող է որոշել շարունակել հաշվառել այդ հետգնված բաժնետոմսը որպես սեփական կապիտալ և հաշվառել հետ գնված գործիքը այնպես, ինչպես թե այն լիներ ֆինանսական ակտիվ և չափել այն իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան: Այդ որոշումը անշրջելի է և կայացվում է գործիք առ գործիք հիմունքով: Այդ որոշման նպատակներով ապահովագրական պայմանագրերը ներառում են հայեցողական մասնակցության հատկանիշներ կրող ներդրումային պայմանագրերը (Սույն պարագրաֆում օգտագործված տերմինների համար տես ՖՀՄՍ 17-ը, որում էլ դրանք սահմանված են):

- 34.** Պահվող հետգնված բաժնետոմսերի գումարը բացահայտվում է առանձին՝ կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում՝ «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան: Կազմակերպությունը կատարում է բացահայտումներ «*Կապակցված կողմերի բացահայտումներ*» ՀՀՄՍ 24-ին համապատասխան, եթե նա իր իսկ բաժնային գործիքները հետ է գնում կապակցված կողմերից:

**Տոկոսներ, շահաբաժիններ, կորուստներ և օգուտներ (տե՛ս նաև պարագրաֆ ԿՈՒ37)**

- 35. Տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և օգուտները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական պարտավորություն հանդիսացող ֆինանսական գործիքին կամ բաղադրիչին, պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում: Բաժնային գործիքների տիրապետողներին կատարվող բաշխումները կազմակերպության կողմից պետք է ճանաչվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալի մեջ: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի հետ, պետք է հաշվառվեն որպես նվազեցում սեփական կապիտալից:**

35Ա. Շահույթահարկը, որը վերաբերում է բաժնային գործիքի տիրապետողներին կատարվող բաշխումներին և սեփական կապիտալի գործարքների հետ կապված գործարքի գծով ծախսումներին, պետք է հաշվառվի «*Շահույթահարկեր*» ՀՀՄՍ 12-ին համապատասխան:

- 36.** Ֆինանսական գործիքի՝ որպես ֆինանսական պարտավորություն կամ բաժնային գործիք դասակարգումն է, որ որոշում է, թե արդյոք այդ գործիքին վերաբերող տոկոսները, շահաբաժինները, կորուստները և օգուտները ճանաչվում են որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում: Այսպիսով, ամբողջովին որպես պարտավորություններ ճանաչված բաժնետոմսերի գծով վճարվող շահաբաժինները ճանաչվում են որպես ծախս ճիշտ նույն ձևով, ինչպես պարտատոմսի գծով տոկոսը: Նմանապես, ֆինանսական պարտավորությունների մարման կամ վերաֆինանսավորման հետ կապված օգուտները և կորուստները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, մինչդեռ բաժնային գործիքների մարումները կամ վերաֆինանսավորումները ճանաչվում են որպես փոփոխություններ սեփական կապիտալում: Բաժնային գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունները ֆինանսական հաշվետվություններում չեն ճանաչվում:

- 37.** Կազմակերպությունը, սովորաբար, իր իսկ բաժնային գործիքները թողարկելիս կամ ձեռք բերելիս կրում է զանազան ծախսումներ: Այդ ծախսումների մեջ կարող են ներառվել գրանցման կամ կարգավորող մարմիններին կատարվող այլ վճարներ, իրավաբանական, հաշվապահական և այլ մասնագիտական խորհրդատուներին վճարող գումարները, տպագրական ծախսումները և պետական տուրքերը: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքի հետ, հաշվառվում են որպես հանում սեփական կապիտալից միայն այն չափով, որքանով դրանք հանդիսանում են սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքին ուղղակիորեն վերագրելի լրացուցիչ



ծախսումներ, որոնցից հնարավոր կլինեն խուսափել, եթե այդ գործարքը չլիներ: Սեփական կապիտալին վերաբերող այն գործարքի գծով ծախսումները, որն առանց ավարտին հասցվելու դադարեցվել է, ճանաչվում են որպես ծախս:

- 38. Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի թողարկման հետ, բաշխվում են գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին՝ ստացված մուտքերի բաշխման համամասնությամբ: Գործարքի գծով ծախսումները՝ կապված մեկից ավելի համատեղ գործարքների հետ (օրինակ՝ բաժնետոմսերի թողարկման և միաժամանակ ֆոնդային բորսայում այլ բաժնետոմսերի ցուցակման ծախսումները), բաշխվում են այդ գործարքների միջև՝ խելամիտ և նմանատիպ գործարքների համար հետևողականորեն կիրառվող հիմունքով:
- 39. Որպես տվյալ ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալից հանում հաշվառված գործարքի գծով ծախսումների գումարը բացահայտվում է առանձին՝ ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան:
- 40. Որպես ծախս դասակարգված շահաբաժինները կարող են ներկայացվել շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում կամ այլ պարտավորությունների գծով տոկոսների հետ, կամ՝ որպես առանձին հոդված: Բացի սույն ստանդարտի պահանջներից, տոկոսների և շահաբաժինների բացահայտումը ենթակա է նաև ՀՀՄՍ 1-ի և ՖՀՄՍ 7-ի պահանջներին: Որոշ դեպքերում տոկոսների և շահաբաժինների միջև այնպիսի հարցերի հետ կապված տարբերությունների պատճառով, ինչպիսին հարկման առումով նվազեցվելն է, ցանկալի է, որ դրանք առանձին բացահայտվեն շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում: Հարկային հետևանքները բացահայտվում են ՀՀՄՍ 12-ին համապատասխան:
- 41. Ֆինանսական պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունների հետ կապված օգուտները և կորուստները ճանաչվում են որպես եկամուտ կամ ծախս շահույթում կամ վնասում, նույնիսկ երբ դրանք վերաբերում են այնպիսի գործիքի, որը պարունակում է իրավունք կազմակերպության ակտիվներում մնացորդային մասնակցության (բաժնի) նկատմամբ՝ դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց (տե՛ս պարագրաֆ 18(բ)): ՀՀՄՍ 1-ի համաձայն՝ կազմակերպությունը այդպիսի գործիքի վերաչափումից առաջացող օգուտը կամ կորուստը առանձին է ներկայացնում համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, երբ այն տեղին է՝ կազմակերպության գործունեության արդյունքները բացատրելու համար:

**Ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը (տե՛ս նաև պարագրաֆներ ԿՈՒ38Ա, ԿՈՒ38Ը և ԿՈՒ39)**

- 42. Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը պետք է հաշվանցվեն, և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվի զուտ գումարը այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝
  - ա) տվյալ պահին ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և
  - բ) մտադիր է կամ հաշվարկը (մարումը) իրականացնել զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:
 Երբ ֆինանսական ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ապաճանաչման չափանիշների, կազմակերպությունը չպետք է հաշվանցի փոխանցված ակտիվը և համապատասխան պարտավորությունը (տե՛ս ՖՀՄՍ 9-ը, պարագրաֆ 3.2.22):
- 43. Սույն ստանդարտը պահանջում է ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ներկայացումը զուտ հիմունքով, երբ դա արտացոլում է կազմակերպության երկու կամ ավելի առանձին

ֆինանսական գործիքների գծով հաշվարկների կատարումից (մարումից) ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերը: Երբ կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալու կամ վճարելու մեկ զուտ գումար և մտադիր է այդպես վարվել, նա, ըստ էության, ունի միայն մեկ ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն: Այլ դեպքերում ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորությունները ներկայացվում են իրարից առանձին՝ որպես կազմակերպության ռեսուրսներ և պարտականություններ՝ իրենց բնութագրերին համապատասխան: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ՖՀՄՍ 7-ի 13Բ-13Ե պարագրաֆներում պահանջվող տեղեկատվությունն այն ճանաչված ֆինանսական գործիքների գծով, որոնք գտնվում են ՖՀՄՍ 7-ի 13Ա պարագրաֆի գործողության ոլորտում:

- 44.** Ճանաչված ֆինանսական ակտիվի և ճանաչված ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը և զուտ գումարի ներկայացումը տարբերվում է ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչումից: Հաշվանցումը չի առաջացնում օգուտի կամ կորստի ճանաչում, միևնույն ֆինանսական գործիքի ապաճանաչումը ոչ միայն հանգեցնում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից նախկինում ճանաչված հոդվածը հանելուն, այլև կարող է հանգեցնել օգուտը կամ կորուստը ճանաչելուն:
- 45.** Հաշվանցման իրավունքը պարտապանի՝ պայմանագրով կամ այլ կերպ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքն է՝ մարելու կամ այլ կերպ վերացնելու պարտատիրոջ հանդեպ պարտքի ամբողջ գումարը կամ դրա մի մասը՝ պարտատիրոջից ստանալիք գումարի չափով պարտատիրոջ պարտքը մարելով: Ոչ սովորական հանգամանքներում, պարտապանը կարող է իրավունք ունենալ պարտատիրոջ հանդեպ պարտքի գումարը հաշվանցելու համար օգտագործելու երրորդ կողմի՝ իր հանդեպ ունեցած պարտքը՝ պայմանով, որ գոյություն ունի եռակողմ համաձայնություն, որը հստակ սահմանում է հաշվանցում կատարելու պարտապանի իրավունքը: Քանի որ հաշվանցման իրավունքն իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք է, այն պայմանները, որոնցում կիրառվում է այդ իրավունքը, կարող են տարբեր լինել տարբեր իրավակարգերում, և պետք է ուշադրություն դարձնել կողմերի միջև հարաբերությունների նկատմամբ կիրառվող օրենսդրությանը:
- 46.** Ֆինանսական ակտիվը և ֆինանսական պարտավորությունը հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի գոյությունն ազդում է ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հետ կապված իրավունքների և պարտականությունների վրա և կարող է ազդել կազմակերպության՝ պարտքային և իրացվելիության ռիսկերին ենթարկվածության վրա: Այնուամենայնիվ, իրավունքի գոյությունն ինքնին դեռ բավարար հիմք չէ հաշվանցում կատարելու համար: Եթե չկա իրավունքն իրացնելու կամ միաժամանակյա մարում կատարելու մտադրություն, ապա կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի գումարներն ու ժամկետները մնում են անփոփոխ: Երբ կազմակերպությունը մտադիր է իրացնել իրավունքը կամ կատարել միաժամանակյա մարում, ակտիվի կամ պարտավորության ներկայացումը զուտ հիմունքով առավել տեղին կերպով է արտացոլում ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերի գումարներն ու ժամկետները, ինչպես նաև այն ռիսկերը, որոնց ենթարկված են այդ դրամական հոսքերը: Մեկ կամ երկու կողմերի՝ զուտ հիմունքով մարում կատարելու մտադրությունը՝ առանց դրա համար իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի, բավարար չէ հաշվանցումը հիմնավորելու համար, քանի որ առանձին ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հետ կապված իրավունքները և պարտականությունները մնում են անփոփոխ:
- 47.** Կազմակերպության՝ իր որոշակի ակտիվները և պարտավորությունները հաշվանցելու հետ կապված մտադրության վրա կարող են ազդել նրա տնտեսական գործունեության սովորական պրակտիկան, ֆինանսական շուկաների պահանջները և այլ հանգամանքներ, որոնք կարող են սահմանափակել զուտ հիմունքով կամ միաժամանակյա մարում կատարելու կազմակերպության հնարավորությունը: Եթե կազմակերպությունն հաշվանցման իրավունք ունի, սակայն մտադիր չէ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, ոչ էլ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ, ապա այս իրավունքի

ազդեցությունը պարտքային ռիսկին կազմակերպության ենթարկվածության վրա բացահայտվում է ՖՀՄՍ 7-ի 36-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

- 48.** Երկու ֆինանսական գործիքների միաժամանակյա մարում կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, կազմակերպված ֆինանսական շուկայում քլիրինգային պալատի գործառնությունների կամ դեմ առ դեմ (ուղղակի) փոխանակման միջոցով: Նման հանգամանքներում դրամական հոսքերն ըստ էության համարժեք են մեկ գուտ գումարին, և առկա չէ պարտքային կամ իրացվելիության ռիսկին ենթարկվածություն: Այլ հանգամանքներում կազմակերպությունը կարող է մարել երկու գործիքները՝ ստանալով և վճարելով առանձին գումարները՝ այսպիսով ենթարկված լինելով պարտքային ռիսկին ակտիվի ամբողջ գումարով կամ իրացվելիության ռիսկին՝ պարտավորության ամբողջ գումարով: Այսպիսի ռիսկերին ենթարկվածությունը կարող է նշանակալի լինել, եթե այն համեմատաբար կարճատև է: Համապատասխանաբար, ֆինանսական ակտիվի իրացումը և ֆինանսական պարտավորության մարումը համարվում են միաժամանակ միայն այն դեպքում, երբ գործարքները տեղի են ունենում նույն պահին:
- 49.** 42-րդ պարագրաֆում թվարկված պայմանները սովորաբար չեն բավարարվում, և հաշվանցումը սովորաբար տեղին չէ, երբ՝
- ա) մի քանի տարբեր ֆինանսական գործիքներ օգտագործվում են մեկ ֆինանսական գործիքի հատկանիշները նմանակելու (վերականգնելու) համար (սինթետիկ գործիք),
  - բ) ֆինանսական ակտիվները և ֆինանսական պարտավորություններն առաջանում են ֆինանսական գործիքներից, որոնք ունեն միևնույն սկզբնական ռիսկայնությունը (օրինակ՝ ակտիվներ և պարտավորություններ ֆորվարդային պայմանագրերի կամ այլ ածանցյալ գործիքների պորտֆելում), սակայն տարբեր կոնտրագենտների հետ են,
  - գ) ֆինանսական կամ այլ ակտիվները գրավադրվում են որպես ապահովություն անշրջելի (առանց ռեզրեսի իրավունքի) ֆինանսական պարտավորությունների համար,
  - դ) ֆինանսական ակտիվները պարտապանի կողմից հանձնվում են տրաստի՝ պարտականության մարման նպատակով՝ առանց պարտատիրոջ կողմից որպես պարտականության մարում այդ ակտիվների ընդունման (օրինակ՝ մարման հիմնադրամի ստեղծումը), կամ
  - ե) կորուստ առաջացրած դեպքի արդյունքում ստանձնված պարտականությունները ակնկալվում է, որ կփոխհատուցվեն երրորդ կողմի կողմից՝ ապահովագրական պայմանագրի ներքո ներկայացված պահանջի հիման վրա:
- 50.** Կազմակերպությունը, որը մեկ գործընկերոջ հետ ձեռնարկում է ֆինանսական գործիքների գծով մի քանի գործարքներ, կարող է այդ մեկ կողմի հետ կնքել «հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիր»: Այդպիսի համաձայնագիրը նախատեսում է դրա մեջ ընդգրկված բոլոր ֆինանսական գործիքների գծով մեկ գուտ մարում՝ այն դեպքում, երբ պայմանագրերից որևէ մեկը խախտվում կամ դադարեցվում է: Այսպիսի համաձայնագրերը, սովորաբար, օգտագործվում են ֆինանսական հաստատությունների կողմից՝ նպատակ ունենալով պաշտպանվել կորուստներից՝ մնանկության կամ այլ իրադարձությունների դեպքում, որոնք հանգեցնում են կոնտրագենտի կողմից իր պարտականությունները կատարելու անկարողության: Հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիրը, սովորաբար, առաջացնում է հաշվանցման իրավունք, որը դառնում է իրավաբանորեն ամրագրված և ազդում է առանձին ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրացման կամ մարման վրա միայն որոշակի պայման խախտելու կամ այլ հանգամանքների դեպքում, որոնց առաջացումը չէր ակնկալվում գործունեության սովորական ընթացքում: Հաշվանցման գլխավոր համաձայնագիրը չի տալիս հաշվանցման հիմք, եթե 42-րդ պարագրաֆում նշված երկու չափանիշներն էլ բավարարված չեն: Երբ հաշվանցման գլխավոր համաձայնագրի առարկա հանդիսացող ֆինանսական ակտիվներն ու

ֆինանսական պարտավորությունները չեն հաշվանցվում, այդ համաձայնագրի ազդեցությունը կազմակերպության՝ պարտքային ռիսկին ենթարկվածության վրա բացահայտվում է ՖՀՄՍ 7-ի 36-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

51-95. [Չանված է]

## Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

96. Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Կազմակերպությունը չպետք է սույն ստանդարտը կիրառի մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ երբ նաև կիրառում է ՀՀՄՍ 39-ը (2003 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված)՝ ներառյալ 2004 թվականի մարտին հրապարակված փոփոխությունները: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 96Ա. 2008 թվականի փետրվարին հրապարակված «*Վերադարձների ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում և ՀՀՄՍ 1-ում) փաստաթղթով պահանջվել է, որ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված բոլոր հատկանիշներն ունեցող և բոլոր պայմաններին բավարարող ֆինանսական գործիքները դասակարգվեն որպես բաժնային գործիքներ, և, բացի այդ, փոփոխվել են 11-րդ, 16-րդ, 17–19-րդ, 22-րդ, 23-րդ, 25-րդ, ԿՈՒ13, ԿՈՒ14 և ԿՈՒ27 պարագրաֆները, ավելացվել են 16Ա–16Զ, 22Ա, 96Բ, 96Գ, 97Գ, ԿՈՒ14Ա-ԿՈՒ14Ժ և ԿՈՒ29Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի նաև ՀՀՄՍ 1-ի, ՀՀՄՍ 39-ի, ՖՀՄՍ 7-ի և ՖՀՄՄԿ 2-ի փոփոխությունները:
- 96Բ. «*Վերադարձների ֆինանսական գործիքներ և լուծարման ժամանակ առաջացող պարտականություններ*» փաստաթղթով մտցվեցին գործողության ոլորտի սահմանափակ բացառություններ: Կազմակերպությունը չպետք է այդ բացառությունները կիրառի անալոգիայով:
- 96Գ. Այդ բացառության համաձայն՝ գործիքների դասակարգումը պետք է սահմանափակվի այդպիսի գործիքները ՀՀՄՍ 1-ին, ՀՀՄՍ 32-ին, ՀՀՄՍ 39-ին և ՖՀՄՍ 7-ին և ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան հաշվառելով: Գործիքը չպետք է դիտվի որպես բաժնային գործիք այլ ուղեցույցների համաձայն, օրինակ՝ ՖՀՄՍ 2-ի:
97. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի հետընթաց:
- 97Ա. ՀՀՄՍ 1-ով (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխել են ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, փոփոխվել է 40-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները ևս պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 97Բ. «*Բիզնեսի միավորումներ*» ՖՀՄՍ 3-ով (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) հանվել է 4(գ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունը ևս պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Սակայն, այդ

փոփոխությունը չի կիրառվում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից ծագող պայմանական հատուցման նկատմամբ, որի համար ձեռքբերման ամսաթիվը նախորդել է ՖՀՄՍ 3-ի (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) կիրառմանը: Փոխարենը, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի նման հատուցումը ՖՀՄՍ 3-ի (2010 թվականին փոփոխված տարբերակ) 65Ա-65Ե պարագրաֆներին համապատասխան:

- 97Գ. 96Ա պարագրաֆում նկարագրված փոփոխությունները կիրառելիս կազմակերպությունը պետք է բաղադրյալ ֆինանսական գործիքը, որը պարունակում է պարտականություն՝ այլ կողմին տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, բաժանի առանձին պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների: Եթե պարտավորության բաղադրիչն այլևս չկա, ապա ՀՀՄՍ 32-ում այդ փոփոխությունների հետընթաց կիրառումը կհանգեցնեք սեփական կապիտալի երկու բաղադրիչների առանձնացման: Առաջին բաղադրիչը, որը կներառվի չբաշխված շահույթում, իրենից ներկայացնում է պարտավորության բաղադրիչի նկատմամբ հաշվեգրված կուտակված տոկոսը: Երկրորդ բաղադրիչը կլինի սկզբնական սեփական կապիտալի բաղադրիչը: Հետևաբար, եթե այդ փոփոխությունների կիրառման պահին պարտավորության բաղադրիչն այլևս չկա, ապա կարիք չկա, որ կազմակերպությունն այդ երկու բաղադրիչներն իրարից առանձնացնի:
- 97Դ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով փոփոխվել է 4-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի ՖՀՄՍ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՄՍ 28-ի 1-ին պարագրաֆի և ՀՀՄՍ 31-ի 1-ին պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:
- 97Ե. 2009 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «*Ուայթերի թողարկումների դասակարգում*» փաստաթղթով փոփոխվել են 11-րդ և 16-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2010 թվականի փետրվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 97Զ. [Հանված է]
- 97Է. 2010 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 97Ը-ն: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2010 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է:
- 97Ը. [Հանված է]
- 97Թ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ով և «*Համատեղ պայմանավորվածություններ*» ՖՀՄՍ 11-ով փոփոխվել են 4(ա) և ԿՈՒ29 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 97Ժ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ով փոփոխվել են պարագրաֆ 11-ի իրական արժեքի սահմանումը, ինչպես նաև 23 և ԿՈՒ31 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:
- 97ԻԱ. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «*Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացում*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 1-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 40-ը:

Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011 թվականի հունիսին վերանայված ՀՀՄՍ 1-ը:

- 97ԺԲ. 2011 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 32-ում) փաստաթղթով հանվել է պարագրաֆ ԿՈՒ38-ը և ավելացվել են ԿՈՒ38Ա-ԿՈՒ38Զ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2014 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև պետք է կատարի 2011 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*Բացահայտումներ – ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթով պահանջվող բացահայտումները:
- 97ԺԳ. 2011 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*Բացահայտումներ. ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների հաշվանցում*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 7-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 43-ը՝ պահանջելով կազմակերպությանը ՀՀՄՍ 7-ի 13Ա պարագրաֆի գործողության ոլորտում գտնվող ճանաչված ֆինանսական ակտիվների գծով բացահայտել ՀՀՄՍ 7-ի 13Բ-13Ե պարագրաֆներում պահանջվող տեղեկատվությունը: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը պետք է կիրառի 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար և այդ տարեկան ժամանակաշրջանների միջանկյալ ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությունը սույն փոփոխությամբ պահանջվող բացահայտումները պետք է իրականացնի հետընթաց:
- 97ԺԴ. 2012 թվականի մայիսին հրապարակված «*Տարեկան բարելավումներ. 2009-2011թթ. ցիկլ*» փաստաթղթով փոփոխվել են 35-րդ, 37-րդ և 39-րդ պարագրաֆները և ավելացվել 35Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի հետընթաց՝ 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար «*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*» ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 97ԺԵ. 2012 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «*Ներդրումային կազմակերպություններ*» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 10-ում, ՀՀՄՍ 12-ում և ՀՀՄՍ 27-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է 4-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2014 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: «*Ներդրումային կազմակերպություններ*» փաստաթղթի ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունն այդ փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ, այն նաև պետք է միաժամանակ կիրառի «*Ներդրումային կազմակերպություններ*» փաստաթղթում ներառված բոլոր փոփոխությունները:
- 97ԺԶ. [Հանված է]
- 97ԺԷ. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված «*Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից*» ՀՀՄՍ 15-ով փոփոխվել է ԿՈՒ21 պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 15-ը:
- 97ԺԸ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՀՀՄՍ 9-ով փոփոխվել են 3-րդ, 4-րդ, 8-րդ, 12-րդ, 23-րդ, 31-րդ, 42-րդ, 96Գ, ԿՈՒ2 և ԿՈՒ30 պարագրաֆները և հանվել 97Զ, 97Ը և 97ԺԶ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 9-ը:

97ԺԹ.2016 թվականի հունվարին հրապարակված «Վարձակալություններ» ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել են ԿՈՒ9 և ԿՈՒ10 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

97Ի. 2017 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 17-ով փոփոխվել են 4-րդ, ԿՈՒ8 և ԿՈՒ36 պարագրաֆները և ավելացվել 33Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 17-ը:

## Այլ փաստաթղթերի գործողության դադարեցումը

98. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ֆինանսական գործիքներ, բացահայտումը և ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ին<sup>2</sup> (2000 թվականին վերանայված տարբերակ):
99. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ մեկնաբանություններին՝
- ա) «Ֆինանսական գործիքների դասակարգումը. պայմանական մարման դրույթներ» ՄՄԿ-5,
  - բ) «Բաժնետոմսային կապիտալ. հետզևզված սեփական բաժնային գործիքներ (հետզևզված բաժնետոմսեր)» ՄՄԿ-16, և
  - գ) «Սեփական կապիտալ. սեփական կապիտալին վերաբերող գործարքների գծով ծախսումներ» ՄՄԿ-17:
100. Սույն ստանդարտը շրջանառությունից հանում է ՄՄԿ մեկնաբանության Դ34 «Ֆինանսական գործիքներ. գործիքներ կամ իրավունքներ, որոնք կարող են մարվել տիրապետողի կողմից» նախագիծ:

<sup>2</sup> 2005 թվականի օգոստոսին ՀՀՄՍԽ-ն ֆինանսական գործիքներին վերաբերող բոլոր բացահայտումները տեղափոխեց «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7

## Հավելված

### Կիրառման ուղեցույց

#### «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32

Այս հավելվածը համարվում է սույն ստանդարտի անբաժան մաս:

ԿՈՒ1. Սույն կիրառման ուղեցույցը բացատրում է ստանդարտի որոշակի ասպեկտների կիրառումը:

ԿՈՒ2. Ստանդարտը չի վերաբերում ֆինանսական գործիքների ճանաչմանը և չափմանը: Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ճանաչման և չափման վերաբերյալ պահանջները սահմանված են ՖՀՄՍ 9-ում:

#### Սահմանումներ (պարագրաֆներ 11–14)

##### Ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ

ԿՈՒ3. Արժույթը (դրամական միջոցը) ֆինանսական ակտիվ է, քանի որ այն իրենից ներկայացնում է փոխանակման միջոց և հետևաբար հիմք, որով ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում և չափվում են բոլոր գործարքները: Դրամական միջոցով ավանդը բանկում կամ նմանատիպ ֆինանսական հաստատությունում ֆինանսական ակտիվ է, քանի որ այն իրենից ներկայացնում է ավանդատուի պայմանագրային իրավունքը՝ այդ հաստատությունից ստանալու դրամական միջոց կամ հոգուտ պարտատիրոջ մնացորդի դիմաց դուրս գրելու չեկ կամ նմանատիպ գործիք՝ ֆինանսական պարտավորությունը վճարելու համար:

ԿՈՒ4. Ապագայում դրամական միջոց ստանալու պայմանագրային իրավունք հանդիսացող ֆինանսական ակտիվների և համապատասխանաբար ապագայում դրամական միջոց տրամադրելու պայմանագրային պարտականություն հանդիսացող ֆինանսական պարտավորությունների սովորական օրինակներ են՝

ա) առևտրական դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը,

բ) վճարման և ստացման ենթակա մուրհակները,

գ) վճարման և ստացման ենթակա փոխառությունները, և

դ) պարտատոմսերի գծով վճարվելիք և ստացվելիք գումարները:

Յուրաքանչյուր դեպքում մի կողմի՝ դրամական միջոց ստանալու պայմանագրային իրավունքին (կամ վճարելու պարտականությանը) համապատասխանում է մյուս կողմի վճարելու պարտականությունը (կամ ստանալու իրավունքը):

ԿՈՒ5. Ֆինանսական գործիքի մեկ այլ տեսակ է այն գործիքը, որի գծով ստացման կամ տրման ենթակա տնտեսական օգուտը դրամական միջոցից տարբեր ֆինանսական ակտիվ է: Օրինակ՝ պետական պարտատոմսերով վճարման ենթակա մուրհակը տիրապետողին տալիս է պայմանագրային իրավունք, իսկ թողարկողին՝ պայմանագրային պարտականություն՝ ստանալու և վճարելու ոչ թե դրամական միջոց, այլ պետական պարտատոմս: Պարտատոմսերը ֆինանսական ակտիվներ են, որովհետև դրանք իրենցից ներկայացնում են թողարկող կառավարության՝ դրամական միջոց վճարելու պարտականությունը: Հետևաբար՝ մուրհակը դրա տիրապետողի ֆինանսական ակտիվն է և թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունը:



- ԿՈՒ6. «Հարատև» պարտքային գործիքները (օրինակ՝ «հարատև» պարտատոմսերը) սովորաբար տիրապետողին տալիս են պայմանագրային իրավունք՝ ստանալու տոկոսային վճարումներ սահմանված ամսաթվերին մինչև անորոշ ապագան՝ առանց հիմնական գումարը հետ ստանալու իրավունքի կամ այնպիսի պայմաններում հետ ստանալու իրավունքով, որ դրանք այն դարձնում են շատ անհավանական կամ էլ վերագրում շատ հեռավոր ապագային: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է թողարկել ֆինանսական գործիք, որը պահանջում է կատարել անվերջ տարեկան վճարումներ, որոնք հավասար են սահմանված 1,000 ԱՄ՝ անվանական կամ հիմնական գումարի նկատմամբ կիրառված սահմանված 8% տոկոսադրույքին: Ենթադրելով, որ 8%-ը գործիքի թողարկման պահի շուկայական տոկոսադրույքն է եղել, թողարկողը ստանձնում է պայմանագրային պարտականություն՝ կատարելու մի շարք ապագա տոկոսային վճարումներ, որոնց իրական արժեքը (ներկա արժեքը) սկզբնական ճանաչման ժամանակ կազմում է 1,000 ԱՄ: Գործիքի թողարկողն ու տիրապետողն ունեն համապատասխանաբար ֆինանսական պարտավորություն և ֆինանսական ակտիվ:
- ԿՈՒ7. Ֆինանսական գործիքներ ստանալու, տրամադրելու կամ փոխանակելու պայմանագրային իրավունքը կամ պայմանագրային պարտականությունն ինքնին ֆինանսական գործիք է: Պայմանագրային իրավունքների կամ պայմանագրային պարտականությունների շղթան բավարարում է ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, եթե այն ի վերջո հանգեցնելու է դրամական միջոցի ստացման կամ վճարման կամ բաժնային գործիքի ձեռքբերման կամ թողարկման:
- ԿՈՒ8. Պայմանագրային իրավունքը իրացնելու կարողությունը կամ պայմանագրային պարտականությունը կատարելու պահանջը կարող է լինել բացարձակ, կամ այն կարող է կախված լինել ապագա դեպքի տեղի ունենալուց: Օրինակ՝ ֆինանսական երաշխավորությունը փոխատուի պայմանագրային իրավունքն է՝ ստանալու դրամական միջոց երաշխավորություն տված անձից, և վերջինիս համապատասխան պայմանագրային պարտականությունը՝ վճարելու փոխատուին, եթե փոխառուն չկատարի վճարումը: Պայմանագրային իրավունքը և պարտականությունը գոյություն ունեն անցյալ գործարքի կամ դեպքի (երաշխավորության տրամադրման) հետևանքով, նույնիսկ եթե փոխատուի՝ իր իրավունքը իրագործելու կարողությունը և երաշխավորություն տված անձից իր պարտականությունը կատարելը պահանջելը կախված են փոխառուի կողմից իր պարտականությունը ապագայում չկատարելուց: Պայմանական իրավունքն ու պարտականությունը բավարարում են ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության սահմանումներին, նույնիսկ եթե այդ ակտիվները և պարտավորությունները ոչ միշտ են ճանաչվում ֆինանսական հաշվետվություններում: Որոշ այդպիսի պայմանական իրավունքներ և պարտականություններ կարող են լինել պայմանագրերը, որոնք գտնվում են ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում:
- ԿՈՒ9. Վարձակալությունը սովորաբար ստեղծում է վարձատուի իրավունքը՝ ստանալու, և վարձակալի պարտականությունը՝ վճարելու մի շարք վճարումներ, որոնք, ըստ էության, նույնն են, ինչ վարկային պայմանագրի ներքո հիմնական գումարի և տոկոսների խառը վճարումները: Վարձատուն հաշվառում է իր ներդրումը ֆինանսական վարձակալության ներքո դեբիտորական պարտքի գումարում, այլ ոչ թե ֆինանսական վարձակալության առարկա հանդիսացող հենց հիմքում ընկած ակտիվը: ՖՀՄՍ 16-ի ներքո վարձատուն չի ճանաչում գործառնական վարձակալության ներքո վարձավճարներ ստանալու իր իրավունքը: Վարձատուն շարունակում է հաշվառել հիմքում ընկած ակտիվը, այլ ոչ թե պայմանագրի ներքո ապագայում ստացվելիք գումարների գծով դեբիտորական պարտքը: Համապատասխանաբար, վարձատուն գործառնական վարձակալությունը չի դիտում որպես ֆինանսական գործիք, բացառությամբ այն առանձին վճարումների, որոնք ներկա պահին արդեն ենթակա են կատարման և վճարման վարձատուի կողմից:

<sup>1</sup> Սույն ստանդարտում դրամային գումարներն արտահայտվում են «արժույթի միավորներով (ԱՄ)»

- ԿՈՒ10.Ֆիզիկական ակտիվները (ինչպիսիք են պաշարները և հիմնական միջոցները), ակտիվների օգտագործման իրավունքը և ոչ նյութական ակտիվները (ինչպիսիք են արտոնագրերը և ապրանքային նշանները) ֆինանսական ակտիվներ չեն: Այդպիսի ֆիզիկական ակտիվների, ակտիվների օգտագործման իրավունքների և ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ վերահսկողությունը ստեղծում է դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի ներհոսք առաջացնելու հնարավորություն, սակայն չի առաջացնում դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու ներկա իրավունք:
- ԿՈՒ11.Ակտիվները (ինչպիսիք են վճարված կանխավճարները), որոնց գծով ապագա տնտեսական օգուտն իրենից ներկայացնում է ապրանքների կամ ծառայությունների ստացում, այլ ոչ թե դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու իրավունք, ֆինանսական ակտիվներ չեն: Նմանապես, այնպիսի հոդվածները, ինչպիսիք են ստացված կանխավճարները և երաշխիքային պարտավորություններից շատերը, ֆինանսական պարտավորություններ չեն, քանի որ դրանց հետ կապված տնտեսական օգուտների արտահոսքը ապրանքների և ծառայությունների տրամադրումն է, այլ ոչ թե դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տալու պայմանագրային պարտականություն:
- ԿՈՒ12.Պարտավորությունները և ակտիվները, որոնք պայմանագրային չեն (ինչպիսիք են շահութահարկերը, որոնք առաջանում են օրենսդրական պահանջների արդյունքում), ֆինանսական պարտավորություններ կամ ֆինանսական ակտիվներ չեն: Շահութահարկերի հաշվառումը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 12-ում: Նմանապես, կառուցողական պարտականությունները, ինչպես սահմանված է «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ում, պայմանագրերից չեն առաջանում և, հետևաբար, ֆինանսական պարտավորություններ չեն:

## Բաժնային գործիքներ

- ԿՈՒ13.Բաժնային գործիքների օրինակներ են չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսերը, որոշ վերադարձնելի գործիքներ (տե՛ս պարագրաֆներ 16Ա և 16Բ), որոշ գործիքներ, որոնք կազմակերպության վրա պարտականություն են դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ (տե՛ս պարագրաֆներ 16Գ և 16Դ), արտոնյալ բաժնետոմսերի որոշ տեսակներ (տե՛ս պարագրաֆներ ԿՈՒ25 և ԿՈՒ26), ինչպես նաև վարանտները կամ թողարկված գնման օպցիոնները, որոնք տիրապետողին իրավունք են տալիս բաժանորդագրվելու կամ գնելու թողարկող կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսեր՝ ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց: Կազմակերպության պարտականությունը՝ թողարկելու կամ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց, հանդիսանում է կազմակերպության բաժնային գործիքը (բացառությամբ պարագրաֆ 22Ա-ում նշվածի): Այնուամենայնիվ, եթե այդպիսի պայմանագիրը կազմակերպության համար նախատեսում է պարտականություն՝ վճարելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ (բացի 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան որպես բաժնային գործիք դասակարգված պայմանագրերի), ապա դա նաև առաջացնում է պարտավորություն՝ մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (տե՛ս պարագրաֆ ԿՈՒ27(ա)): Չվերադարձնելի սովորական բաժնետոմսերի թողարկողը ստանձնում է պարտավորություն, երբ նա իրականացնում է բաշխումներ կատարելուն ուղղված ֆորմալ գործողություններ և արդյունքում բաժնետերերի հանդեպ իրավաբանորեն պարտավորված է դառնում կատարելու այդ բաշխումները: Այդպես կարող է լինել շահաբաժինների հայտարարումից հետո կամ երբ կազմակերպությունը գտնվում է լուծարման գործընթացում, և պարտավորությունները մարելուց հետո մնացող բոլոր ակտիվները դառնում են բաժնետերերին բաշխման ենթակա:
- ԿՈՒ14.Ձեռք բերված գնման օպցիոնը կամ կազմակերպության կողմից գնված այլ նմանատիպ պայմանագիրը, որն իրեն իրավունք է տալիս հետ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր իսկ բաժնային գործիքները՝ դրանց դիմաց տրամադրելով ֆիքսված գումարի դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ,

կազմակերպության ֆինանսական ակտիվը չէ (բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի): Այդպիսի պայմանագրի համար վճարված հատուցումը հանվում է սեփական կապիտալից:

### **Գործիքների դաս, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր դասերին (պարագրաֆներ 16Ա(բ) և 16Գ(բ))**

ԿՈՒ14Ա.16Ա և 16Գ պարագրաֆներում նշված հատկանիշներից մեկն այն է, որ ֆինանսական գործիքը պատկանում է գործիքների այնպիսի դասի, որը ստորակարգված է մյուս բոլոր դասերին:

ԿՈՒ14Բ.Երբ որոշվում է, թե արդյոք գործիքը ստորակարգված դասի է, կազմակերպությունը գնահատում է գործիքի պահանջների բավարարման հերթականությունը լուծարման ժամանակ այնպես, ասես գործիքի դասակարգման պահին կազմակերպությունը լուծարվելիս լիներ: Կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի դասակարգումը, եթե համապատասխան հանգամանքները փոփոխվել են: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը թողարկում կամ մարում է մեկ այլ ֆինանսական գործիք, դա կարող է ազդել այն բանի վրա, թե արդյոք խնդրո առարկա գործիքը գործիքների այնպիսի դասում է, որը ստորակարգված է բոլոր մյուս դասերին:

ԿՈՒ14Գ.Կազմակերպության լուծարման ժամանակ արտոնյալ իրավունք ունեցող գործիքն այնպիսի գործիք չէ, որն իրավունք է տալիս կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ: Օրինակ՝ գործիքը լուծարման ժամանակ ունի արտոնյալ իրավունք, եթե այն տիրապետողին իրավունք է տալիս լուծարման ժամանակ ստանալու ֆիքսված շահաբաժին՝ ի լրումն կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի, այն դեպքում, երբ ստորակարգված դասի մյուս գործիքները, որոնք իրավունք են տալիս կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժնի նկատմամբ, նույն իրավունքները չեն տալիս լուծարման ժամանակ:

ԿՈՒ14Դ.Եթե կազմակերպությունն ունի ֆինանսական գործիքների միայն մեկ դաս, այդ դասը պետք է դիտվի որպես մյուս բոլոր դասերին ստորակարգված:

### **Գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը (պարագրաֆ 16Ա(ե))**

ԿՈՒ14Ե.Գործիքի կյանքի ընթացքում գործիքին վերագրվող ընդհանուր ակնկալվող դրամական հոսքերը պետք է հիմնականում հիմնված լինեն գործիքի կյանքի ընթացքում կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա: Շահույթը կամ վնասը և ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխությունը պետք է չափվեն՝ ըստ համապատասխան ՖՀՄՍ-ների:

### **Գործիքի տիրապետողի՝ ոչ որպես կազմակերպության սեփականատիրոջ կողմից կնքված գործարքներ (պարագրաֆներ 16Ա և 16Գ)**

ԿՈՒ14Զ.Վերադարձելի ֆինանսական գործիքի կամ այն գործիքի տիրապետողը, որը կազմակերպության վրա պարտականություն է դնում՝ այլ կողմի տրամադրելու իր զուտ ակտիվների համամասնական բաժինը միայն լուծարման ժամանակ, կարող է գործարք կնքել կազմակերպության հետ ոչ որպես սեփականատիրոջ դերում: Օրինակ՝ գործիքի տիրապետողը կարող է նաև լինել կազմակերպության աշխատակից: Երբ գնահատվում է, թե արդյոք գործիքը 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆներին համապատասխան պետք է դասակարգվի որպես բաժնային գործիք, պետք է հաշվի առնվեն միայն գործիքի այն դրամական հոսքերը և պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները, որոնք վերաբերում են գործիքի տիրապետողին՝ որպես կազմակերպության սեփականատիրոջ:

ԿՈՒ14Է.Որպես օրինակ կարող է լինել սահմանափակ (կոմանդիտային) ընկերակցությունը, որն ունի սահմանափակ և լիակատար ընկերներ: Որոշ լիակատար ընկերներ կարող են կազմակերպությանը

երաշխիք տրամադրել և դրա դիմաց կարող են հատուցում ստանալ: Նման իրավիճակներում երաշխիքը և դրա հետ կապված դրամական հոսքերը վերաբերում են գործիքի տիրապետողներին՝ որպես երաշխիք տվողների, այլ ոչ թե որպես կազմակերպության սեփականատերերի: Հետևաբար, այդպիսի երաշխիքը և դրա հետ կապված դրամական հոսքերը չեն նշանակում, որ լիակատար ընկերները պետք է ստորակարգված համարվեն սահմանափակ ընկերներին, և չպետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում է, թե արդյոք նույնական են սահմանափակ ընկերակցության գործիքների և լիակատար ընկերակցության գործիքների պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները:

ԿՈՒ14Ը.Մեկ այլ օրինակ է շահույթի կամ վնասի բաժանման համաձայնագիրը, որը շահույթը կամ վնասը բաշխում է գործիքի տիրապետողներին՝ ընթացիկ և նախորդ տարիների ընթացքում մատուցված ծառայությունների կամ ստեղծած բիզնեսների հիման վրա: Այդպիսի համաձայնագրերը հանդիսանում են գործարքներ գործիքների տիրապետողների հետ, որոնցում նրանք հանդես չեն գալիս որպես սեփականատեր իրենց դերով, և չպետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում են 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆներում թվարկված չափանիշները: Այնուամենայնիվ, շահույթի կամ վնասի բաժանման համաձայնագրերը, որոնք շահույթը կամ վնասը բաշխում են գործիքների տիրապետողներին՝ հիմք ընդունելով իրենց և այլոց նույն դասի գործիքների անվանական արժեքների հարաբերակցությունը, հանդիսանում են գործարքներ գործիքների տիրապետողների հետ, որոնցում նրանք հանդես են գալիս որպես սեփականատեր իրենց դերով, և պետք է հաշվի առնվեն, երբ գնահատվում են 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆներում թվարկված չափանիշները:

ԿՈՒ14Թ.Գործիքի տիրապետողի (ոչ որպես սեփականատիրոջ) և թողարկող կազմակերպության միջև գործարքի դրամական հոսքերն ու պայմանագրային ժամկետներն ու պայմանները պետք է համանման լինեն այն համարժեք գործարքին, որը կարող էր տեղի ունենալ թողարկող կազմակերպության և գործիք չունեցողի միջև:

**Որևէ այլ ֆինանսական գործիքի կամ պայմանագրի բացակայություն, որի ընդհանուր դրամական հոսքերն էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում են գործիքի տիրապետողին հասանելիք մնացորդային հատույցը (պարագրաֆներ 16Բ և 16Դ)**

ԿՈՒ14Ժ.16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում նշված չափանիշները բավարարող ֆինանսական գործիքը որպես սեփական կապիտալի գործիք դասակարգելու պայման է այն, որ կազմակերպությունը չունենա որևէ այլ ֆինանսական գործիք կամ պայմանագիր՝ (ա) որի ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության շահույթի կամ վնասի, ճանաչված զուտ ակտիվների փոփոխության կամ ճանաչված և չճանաչված զուտ ակտիվների իրական արժեքի փոփոխության վրա, և (բ) որն ունի այնպիսի ազդեցություն, որ էականորեն սահմանափակում կամ ամրագրում է գործիքի տիրապետողներին հասանելիք մնացորդային հատույցը: Հետևյալ գործիքները, երբ կնքվում են չկապակցված կողմերի հետ սովորական առևտրային պայմաններով, դժվար թե խանգարեն, որ այլապես 16Ա կամ 16Գ պարագրաֆում նշված չափանիշները բավարարող ֆինանսական գործիքը դասակարգվի որպես սեփական կապիտալ՝

- ա) գործիքներ, որոնց ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնականում հիմնված են կազմակերպության որոշակի ակտիվների վրա.
- բ) գործիքներ, որոնց ընդհանուր դրամական հոսքերը հիմնված են հասույթի որևէ տոկոսի վրա.
- գ) պայմանագրեր, որոնք նախատեսված են հատուցելու (պարգևատրելու) համար առանձին աշխատակիցների՝ կազմակերպությանը մատուցված ծառայությունների դիմաց.
- դ) պայմանագրեր, որոնք պահանջում են շահույթի աննշան տոկոսի չափով վճարում կատարել մատուցված ծառայությունների կամ տրամադրված ապրանքներ դիմաց:

## Ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ

- ԿՈՒ15. Ֆինանսական գործիքները ներառում են ինչպես հիմնական գործիքներ (ինչպիսիք են դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքերն ու բաժնային գործիքները), այնպես էլ ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ (ինչպիսիք են ֆինանսական օպցիոնները, ֆյուչերսները և ֆորվարդները, տոկոսադրույքային սվոպերը և արժույթային սվոպերը): Ածանցյալ ֆինանսական գործիքները բավարարում են ֆինանսական գործիքի սահմանմանը և, հետևաբար, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում:
- ԿՈՒ16. Ածանցյալ ֆինանսական գործիքները առաջացնում են իրավունքներ և պարտականություններ, որոնց արդյունքում գործիքի կողմերի միջև տեղի է ունենում մեկ կամ ավելի այնպիսի ֆինանսական ռիսկերի փոխանցում, որոնք հատուկ են հիմքում ընկած հիմնական ֆինանսական գործիքին: Սկզբնավորման պահին ածանցյալ ֆինանսական գործիքները մի կողմին տալիս են մեկ այլ կողմի հետ պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու պայմանագրային իրավունք կամ մեկ այլ կողմի հետ պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ փոխանակելու պայմանագրային պարտականություն: Սակայն դրանք սովորաբար<sup>2</sup> չեն հանգեցնում հիմքում ընկած հիմնական ֆինանսական գործիքի փոխանցմանը պայմանագրի սկզբում, և նույնիսկ պարտադիր չէ, որ այդպիսի փոխանցումը տեղի ունենա պայմանագրի ժամկետի ավարտին: Որոշ գործիքներ պարունակում են փոխանակումն իրականացնելու ինչպես իրավունք, այնպես էլ պարտականություն: Զանի որ փոխանակման պայմանները որոշվում են ածանցյալ գործիքի սկզբնավորման պահին, ֆինանսական շուկաներում գների փոփոխությանը զուգընթաց այդ պայմանները կարող են դառնալ կամ նպաստավոր, կամ ոչ նպաստավոր:
- ԿՈՒ17. Ֆինանսական ակտիվներ կամ ֆինանսական պարտավորություններ (այսինքն՝ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներ չհանդիսացող ֆինանսական գործիքներ) փոխանակելու համար նախատեսված վաճառքի կամ գնման օպցիոնը տիրապետողին իրավունք է տալիս ստանալու պայմանագրի հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունների հետ կապված հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտները: Եվ հակառակը՝ օպցիոն թողարկողը ստանձնում է պարտականություն՝ հրաժարվելու հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտներից կամ կրելու տնտեսական օգուտների կորուստները՝ կապված հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքի իրական արժեքի փոփոխությունների հետ: Տիրապետողի պայմանագրային իրավունքը և թողարկողի պարտականությունը բավարարում են համապատասխանաբար ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության սահմանումների: Օպցիոն պայմանագրի հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքը կարող է լինել ցանկացած ֆինանսական ակտիվ, ներառյալ այլ կազմակերպությունների բաժնետոմսեր և տոկոսակիր գործիքներ: Օպցիոնը կարող է թողարկողին պարտավորեցնել թողարկել պարտքային գործիք, այլ ոչ թե փոխանցել ֆինանսական ակտիվ, սակայն օպցիոնն իրագործվելու դեպքում դրա հիմքում ընկած գործիքը կդառնար տիրապետողի ֆինանսական ակտիվը: Օպցիոնը տիրապետողի՝ ֆինանսական ակտիվը պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով փոխանակելու իրավունքը և թողարկողի՝ ֆինանսական ակտիվը պոտենցիալ ոչ նպաստավոր պայմաններով փոխանակելու պարտականությունը տարբերվում են հիմքում ընկած ֆինանսական ակտիվից, որը ենթակա է փոխանակման օպցիոնի իրագործման դեպքում: Տիրապետողի իրավունքի, ինչպես և թողարկողի պարտականության բնույթը կախված չեն օպցիոնի իրագործման հավանականությունից:

<sup>2</sup> Սա ճիշտ է ածանցյալներից շատերի, բայց ոչ բոլորի համար: Օրինակ, որոշ արտարժույթային տոկոսադրույքային սվոպերի դեպքում հիմնական գումարը փոխանակվում է սկզբնավորման ժամանակ (և վերափոխանակվում մարման ժամանակ)

ԿՈՒ18. Ածանցյալ ֆինանսական գործիքի մեկ այլ օրինակ է ֆորվարդային պայմանագիրը, որը կատարվելու է վեցամսյա ժամկետում, և որում մի կողմը (գևորդը) խոստանում է տրամադրել 1,000,000 ԱՄ դրամական միջոց՝ 1,000,000 ԱՄ անվանական արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պետական պարտատոմսերի դիմաց, իսկ մյուս կողմը (վաճառողը) խոստանում է տրամադրել 1,000,000 ԱՄ անվանական արժեքով ֆիքսված տոկոսադրույքով պետական պարտատոմսեր՝ 1,000,000 ԱՄ դրամական միջոցի դիմաց: Վեցամսյա ժամկետի ընթացքում երկու կողմն էլ ունեն ֆինանսական գործիքներ փոխանակելու պայմանագրային իրավունք և պայմանագրային պարտականություն: Եթե պետական պարտատոմսերի շուկայական արժեքը բարձրանա 1,000,000 ԱՄ-ից վեր, ապա պայմանները նպաստավոր կլինեն գևորդի համար և ոչ նպաստավոր՝ վաճառողի, իսկ եթե շուկայական գինը իջնի 1,000,000 ԱՄ-ից ներքև, ապա ազդեցությունը կլինի հակառակը: Գևորդն ունի պայմանագրային իրավունք (ֆինանսական ակտիվ), որը նման է պահվող գնման օպցիոնի տված իրավունքին, և պայմանագրային պարտականություն (ֆինանսական պարտավորություն), որը նման է թողարկված վաճառքի օպցիոնի առաջացրած պարտականությանը: Վաճառողն ունի պայմանագրային իրավունք (ֆինանսական ակտիվ), որը նման է պահվող վաճառքի օպցիոնի տված իրավունքին, և պայմանագրային պարտականություն (ֆինանսական պարտավորություն), որը նման է թողարկված գնման օպցիոնի առաջացրած պարտականությանը: Ինչպես օպցիոնների դեպքում, այդ պայմանագրային իրավունքները և պարտականությունները կազմում են ֆինանսական ակտիվներ և ֆինանսական պարտավորություններ, որոնք առանձին և տարբեր են հիմքում ընկած ֆինանսական գործիքներից (փոխանակման ենթակա պարտատոմսերից և դրամական միջոցից): Ֆորվարդային պայմանագրի երկու կողմն էլ պարտավոր են սահմանված ժամանակին կատարելու համապատասխան գործողություններ, մինչդեռ օպցիոն պայմանագրի ներքո կատարումը տեղի է ունենում միայն այն դեպքում և այն ժամանակ, երբ օպցիոնի տիրապետողը որոշում է այն իրագործել:

ԿՈՒ19. Ածանցյալ գործիքների շատ այլ տեսակներ ներառում են ապագա փոխանակում կատարելու իրավունք կամ պարտականություն, ներառյալ տոկոսադրույքային և արժույթային սվոպերը, տոկոսադրույքային «կեպերը» «կոլարները» և «ֆլորները», վարկ տալու հանձնառությունները, մուրհակների թողարկման սխեմաները և ակրեդիտիվները: Տոկոսադրույքային սվոպի պայմանագիրը կարող է դիտվել որպես ֆորվարդային պայմանագրի տարատեսակ, որում կողմերը համաձայնվում են կատարել ապագա դրամական միջոցների գումարների մի շարք փոխանակումներ, ընդ որում՝ գումարներից մեկը որոշվում է լողացող տոկոսադրույքի հիման վրա, իսկ մյուսը՝ ֆիքսված տոկոսադրույքի: Ֆյուչերսային պայմանագրերը ֆորվարդային պայմանագրերի մեկ այլ տարատեսակ են, որոնց հիմնական առանձնահատկությունն այն է, որ այդ պայմանագրերը ստանդարտացված են և շրջանառվում են բորսայում:

## **Ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրեր (պարագրաֆներ 8–10)**

ԿՈՒ20. Ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի պայմանագրերը չեն բավարարում ֆինանսական գործիքի սահմանմանը, քանի որ մի կողմի՝ ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ծառայություն ստանալու պայմանագրային իրավունքը և մյուս կողմի համապատասխան պարտականությունը կողմերից ոչ մեկի համար չեն առաջացնում ներկա իրավունք կամ պարտականություն՝ ֆինանսական ակտիվ ստանալու, տրամադրելու կամ փոխանակելու: Օրինակ՝ ֆինանսական գործիքներ չեն այն պայմանագրերը, որոնց մարումը նախատեսվում է միայն ոչ ֆինանսական հոդվածի տրամադրմամբ կամ ստացման (օր.՝ արձաթի գծով օպցիոն, ֆյուչերս կամ ֆորվարդային պայմանագիր): Շատ ապրանքային պայմանագրեր հենց այդ տեսակի են: Որոշ պայմանագրեր ստանդարտացված ձևի են և շրջանառվում են կազմակերպված շուկաներում գրեթե նույն ձևով, ինչ որոշ ածանցյալ ֆինանսական գործիքներ: Օրինակ՝ ապրանքային ֆյուչերսային պայմանագիրը կարող է հեշտորեն գնվել և վաճառվել դրամական միջոցով, քանի որ այն ցուցակված է բորսայում, և կարող է ձեռքից ձեռք անցնել շատ անգամներ:

Այնուամենայնիվ, այդ պայմանագիրը գնող և վաճառող կողմերն, ըստ էության, գնում և վաճառում են հիմքում ընկած ապրանքը: Ապրանքային պայմանագիրը գնելու և վաճառելու կարողությունը, այն գնելու կամ վաճառելու հեշտությունը, ինչպես նաև ապրանքը ստանալու կամ տրամադրելու պարտականությունը դրամական միջոցով մարելու վերաբերյալ պայմանավորվելու հնարավորությունը չեն փոխում պայմանագրի հիմնարար բնույթն այնպես, որ այն դառնա ֆինանսական գործիք: Այնուամենայնիվ, ոչ ֆինանսական հոդվածների գնման կամ վաճառքի որոշ պայմանագրեր, որոնք կարող են մարվել զուտ հիմունքով կամ ֆինանսական գործիքներ փոխանակելով, կամ որոնց ոչ ֆինանսական հոդվածը հեշտորեն փոխարկելի է դրամական միջոցի, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում այնպես, ինչպես եթե դրանք լինեին ֆինանսական գործիքներ (տե՛ս պարագրաֆ 8):

ԿՈՒ21. Բացառությամբ «Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից» ՖՀՄՍ 15-ով պահանջվող դեպքերի, պայմանագիրը, որը նախատեսում է ֆիզիկական ակտիվի ստացում կամ տրամադրում, չի առաջացնում ֆինանսական ակտիվ մի կողմի մոտ և ֆինանսական պարտավորություն մյուս կողմի մոտ, բացառությամբ երբ համապատասխան վճարումը հետաձգվում է ֆիզիկական ակտիվի փոխանցմանը հաջորդող ժամանակաշրջան: Այդպիսի իրավիճակ է առաջանում առևտրային վարկով ապրանքների գնման կամ վաճառքի դեպքում:

ԿՈՒ22. Որոշ պայմանագրեր կապված են ապրանքների հետ, սակայն չեն նախատեսում մարման կատարում ապրանքի ֆիզիկական տրամադրման կամ ստացման միջոցով: Դրանք նախատեսում են մարման կատարում դրամական վճարումներով պայմանագրում նշված բանաձևին համապատասխան որոշված գումարներով, այլ ոչ թե ֆիքսված գումարների վճարման միջոցով: Օրինակ՝ պարտատոմսի հիմնական գումարը կարող է հաշվարկվել՝ դրա մարման ամսաթվին գերիշխող նավթի շուկայական գինը բազմապատկելով նավթի ֆիքսված քանակությամբ: Հիմնական գումարը ինդեքսավորվում է ապրանքի գնի հիման վրա, սակայն մարում է միայն դրամական միջոցով: Այդպիսի պայմանագիրը ֆինանսական գործիք է:

ԿՈՒ23. Ֆինանսական գործիքի սահմանման տակ է ընկնում նաև այն պայմանագիրը, որն ի լրումն ֆինանսական ակտիվի կամ ֆինանսական պարտավորության, առաջացնում է ոչ ֆինանսական ակտիվ կամ ոչ ֆինանսական պարտավորություն: Այդպիսի ֆինանսական գործիքները հաճախ մի կողմին տալիս են ֆինանսական ակտիվը ոչ ֆինանսական ակտիվով փոխանակելու իրավունք: Օրինակ՝ նավթի հետ կապված պարտատոմսը կարող է իր տիրապետողին իրավունք տալ ստանալու ֆիքսված պարբերական տոկոսային վճարումներ և մարման ժամկետի ավարտին ֆիքսված գումարի դրամական միջոց՝ հիմնական գումարը ֆիքսված քանակությամբ նավթի հետ փոխանակելու ընտրանքով: Այդ ընտրանքն իրագործելու ցանկալիությունը կարող է փոփոխվել ժամանակի ընթացքում՝ կախված նավթի իրական արժեքի և պարտատոմսով նախատեսված՝ դրամական միջոցը նավթով փոխանակելու գործակցի (փոխանակման գնի) հարաբերակցությունից: Պարտատոմսի տիրապետողի մտադրությունները՝ կապված ընտրանքի իրագործման հետ, չեն ազդում պայմանագիրը կազմող ակտիվների բովանդակության վրա: Պարտատոմսը տիրապետողի ֆինանսական ակտիվը և թողարկողի ֆինանսական պարտավորությունը դարձնում են ֆինանսական գործիք՝ անկախ ակտիվների և պարտավորությունների այլ տեսակներից, որոնք նույնպես պարտատոմսը ստեղծում է:

ԿՈՒ24. [Յանված է]

## Ներկայացում

### Պարտավորություններ և սեփական կապիտալ (պարագրաֆներ 15–27)

#### Դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ տրամադրելու պայմանագրային պարտականության բացակայություն (պարագրաֆներ 17–20)

ԿՈՒ25. Արտոնյալ բաժնետոմսերը կարող են թողարկվել տարբեր իրավունքներով: Երբ որոշվում է, թե արդյոք արտոնյալ բաժնետոմսը ֆինանսական պարտավորություն է, թե բաժնային գործիք, թողարկողը գնահատում է պարտատոմսին կցված կոնկրետ իրավունքները, որպեսզի պարզի, թե արդյոք այն ցուցադրում է ֆինանսական պարտավորության հիմնարար բնութագրերը: Օրինակ՝ արտոնյալ բաժնետոմսը, որը նախատեսում է մարում որոշակի ամսաթվին կամ տիրապետողի հայեցողությամբ, պարունակում է ֆինանսական պարտավորություն, որովհետև թողարկողն ունի բաժնետիրոջը ֆինանսական ակտիվներ փոխանցելու պարտականություն: Թողարկողի պոտենցիալ անկարողությունը՝ կատարելու արտոնյալ բաժնետոմսը մարելու պարտականությունը, երբ դա պահանջվում է պայմանագրով (լինի դա միջոցների անբավարարության, օրենսդրական սահմանափակումների, թե շահույթների կամ պահուստների անբավարարության պատճառով), չի վերացնում պարտականությունը: Թողարկողի՝ բաժնետոմսերը դրամական միջոցով մարելու ընտրանքը չի բավարարում ֆինանսական պարտավորության սահմանմանը, որովհետև թողարկողը չունի բաժնետերերին ֆինանսական ակտիվներ փոխանցելու ներկա պարտականություն: Այս դեպքում բաժնետոմսերի մարումը բացառապես կախված է թողարկողի հայեցողությունից: Այնուամենայնիվ, պարտականություն կարող է առաջանալ, երբ բաժնետոմսերի թողարկողը իրագործում է իր ընտրանքը՝ սովորաբար բաժնետերերին պաշտոնապես ծանուցելով բաժնետոմսերը մարելու իր մտադրության մասին:

ԿՈՒ26. Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերը մարելի չեն, համապատասխան դասակարգումը որոշվում է դրանց կցված այլ իրավունքներով: Դասակարգումն իրականացվում է պայմանագրային համաձայնությունների բովանդակության գնահատման և ֆինանսական պարտավորության և բաժնային գործիքի սահմանումների հիման վրա: Երբ արտոնյալ բաժնետոմսերի (լինեն դրանք կուտակային, թե ոչ կուտակային) տիրապետողներին բաշխումների կատարումը կախված է թողարկողի հայեցողությունից, բաժնետոմսերը բաժնային գործիքներ են: Արտոնյալ բաժնետոմսը որպես բաժնային գործիք կամ ֆինանսական պարտավորություն դասակարգելու վրա չեն ազդում, օրինակ՝

- ա) բաշխումներ կատարելու պատմությունը,
- բ) ապագայում բաշխումներ կատարելու մտադրությունը,
- գ) թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի գնի վրա բաշխումներ չկատարելու հնարավոր բացասական հետևանքները (արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների չվճարման դեպքում սովորական բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինների հայտարարման նկատմամբ սահմանափակումների պատճառով),
- դ) թողարկողի պահուստների գումարը,
- ե) ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի վերաբերյալ թողարկողի ակնկալիքը, կամ
- զ) ժամանակաշրջանի համար իր շահույթի կամ վնասի վրա ազդելու թողարկողի կարողությունը կամ անկարողությունը:



### Մարումը կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով (պարագրաֆներ 21–24)

ԿՈՒԲ27. Հետևյալ օրինակներում ցուցադրվում է, թե ինչպես պետք է դասակարգվեն կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքների գծով պայմանագրերի տարբեր տեսակները՝

- ա) պայմանագիրը, որը կազմակերպության կողմից մարվելու է՝ ստանալով կամ տրամադրելով ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը՝ առանց ապագա հատուցման, կամ փոխանակելով ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը ֆիքսված գումարով դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, հանդիսանում է բաժնային գործիք (բացառությամբ 22Ա պարագրաֆում նշվածի): Համապատասխանաբար, այդպիսի պայմանագրի դիմաց ստացված կամ վճարված հատուցումն ուղղակիորեն ավելացվում է սեփական կապիտալին կամ հանվում այնտեղից: Այդպիսի մի օրինակ է թողարկված բաժնետոմսի օպցիոնը, որը կոնտրազենտին իրավունք է տալիս գնելու կազմակերպության ֆիքսված քանակությամբ բաժնետոմսեր ֆիքսված գումարով դրամական միջոցի դիմաց: Այնուամենայնիվ, եթե պայմանագիրը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գնի (մարի) իր սեփական բաժնետոմսերը դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի դիմաց ֆիքսված կամ որոշելի ամսաթվին կամ ըստ պահանջի, ապա կազմակերպությունը նաև ճանաչում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով (բացառությամբ այն գործիքների, որոնք ունեն բոլոր հատկանիշները և բավարարում են բոլոր այն պայմանները, որոնք նշված են 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում): Այդպիսի մի օրինակ է կազմակերպության պարտականությունը ֆորվարդային պայմանագրի ներքո՝ գնելու ֆիքսված քանակությամբ իր սեփական բաժնետոմսերը ֆիքսված գումարով դրամական միջոցով,
- բ) կազմակերպության պարտականությունը՝ դրամական միջոցով գնելու իր սեփական բաժնետոմսերը, առաջացնում է ֆինանսական պարտավորություն մարման գումարի ներկա արժեքի չափով, նույնիսկ եթե բաժնետոմսերի այն քանակությունը, որը կազմակերպությունը պարտավոր է հետ գնել, ֆիքսված չէ, կամ եթե այդ պարտականությունը կախված է կոնտրազենտի կողմից մարման իր իրավունքը իրագործելուց (բացառությամբ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված դեպքերի): Պայմանական պարտականության մի օրինակ է թողարկված օպցիոնը, որը պահանջում է, որ կազմակերպությունը հետ գնի իր սեփական բաժնետոմսերը դրամական միջոցով, եթե կոնտրազենտն իրագործի օպցիոնը,
- գ) պայմանագիրը, որը մարվելու է դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, նույնիսկ եթե ստացման կամ տրամադրման ենթակա դրամական միջոցի կամ այլ ֆինանսական ակտիվի գումարը հիմնված է կազմակերպության սեփական կապիտալի շուկայական գնի վրա (բացառությամբ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներում նշված դեպքերի): Այդպիսի օրինակ է զուտ դրամական մարում պահանջող օպցիոնը,
- դ) պայմանագիրը, որը մարվելու է փոփոխական քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերով, որոնց արժեքը հավասար է ֆիքսված գումարի կամ այնպիսի գումարի, որը հիմնվում է հիմքում ընկած փոփոխականի փոփոխությունների (օր.՝ ապրանքի գնի) վրա, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է: Օրինակ՝ ոսկի գնելու թողարկված օպցիոնը, որը իրագործվելու դեպքում մարվում է զուտ հիմունքով՝ կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքներով՝ կազմակերպության կողմից տրամադրելով այդ գործիքների այնպիսի քանակություն, որ դրանց արժեքը հավասարվի օպցիոն պայմանագրի արժեքին: Այդպիսի պայմանագիրը ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է, նույնիսկ եթե հիմքում ընկած փոփոխականը կազմակերպության սեփական բաժնետոմսի, այլ ոչ թե ոսկու գինն է: Նմանապես,

պայմանագիրը, որը մարվելու է ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերով, սակայն այդ բաժնետոմսերին կցված (դրանցով հավաստվող) իրավունքները փոփոխվելու են այնպես, որ մարման գումարը հավասար լինի մի ֆիքսված գումարի կամ մի գումարի, որը հիմնված է հիմքում ընկած փոփոխականի փոփոխությունների վրա, ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն է:

### **Պայմանական մարման դրույթներ (պարագրաֆ 25)**

ԿՈՒ28.25-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ եթե պայմանական մարման դրույթի մասը, որ կարող է պահանջել մարում դրամական միջոցով կամ այլ ֆինանսական ակտիվով (կամ այլ կերպ այնպես, որը կհանգեցնի այն բանին, որ գործիքը կհանդիսանա ֆինանսական պարտավորություն), «իրական» չէ, ապա այդ մարման դրույթը չի ազդում ֆինանսական գործիքի դասակարգման վրա: Այսպիսով՝ պայմանագիրը, որը պահանջում է մարումը կատարել դրամական միջոցով կամ կազմակերպության փոփոխական քանակությամբ սեփական բաժնետոմսերով միայն այնպիսի դեպք տեղի ունենալիս, որը ծայրահեղ հազվագյուտ է, խիստ անսովոր, և որի տեղի ունենալը շատ անհավանական է, հանդիսանում է բաժնային գործիք: Նմանապես, ֆիքսված քանակությամբ կազմակերպության սեփական բաժնետոմսերի միջոցով մարման կատարումը կարող է պայմանագրային դրույթներով արգելված լինել այնպիսի հանգամանքներում, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, սակայն եթե այդ հանգամանքները չունեն ի հայտ գալու «իրական» հնարավորություն, ապա որպես բաժնային գործիք դասակարգումը տեղին է:

### **Արտացոլումը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում**

ԿՈՒ29.Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը ներկայացնում է չվերահսկող բաժնեմասերը, այսինքն՝ այլ կողմերի մասնակցությունները (բաժնեմասերը) իր դուստր կազմակերպությունների սեփական կապիտալում և եկամուտներում՝ ՀՀՄՍ 1-ին և ՖՀՄՍ 10-ին համապատասխան: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական գործիքը (կամ դրա բաղադրիչը) դասակարգելիս կազմակերպությունը հաշվի է առնում խմբի անդամների և գործիքի տիրապետողների միջև համաձայնեցված բոլոր ժամկետներն ու պայմանները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք խումբը՝ որպես ամբողջություն, ունի պարտականություն գործիքի գծով տրամադրելու դրամական միջոց կամ այլ ֆինանսական ակտիվ կամ կատարելու մարում այնպիսի եղանակով, որը կհանգեցնի որպես պարտավորություն դասակարգմանը: Երբ խմբի դուստր կազմակերպությունը թողարկում է ֆինանսական գործիք, իսկ մայր կազմակերպությունը կամ խմբի այլ կազմակերպություն ուղղակիորեն գործիքի տիրապետողների (օրինակ՝ երաշխիք տվողների) հետ համաձայնության է գալիս լրացուցիչ պայմանների վերաբերյալ, բաշխումները կամ մարումները խմբի հայեցողությունից կարող են կախված չլինել: Թեև դուստր կազմակերպությունը կարող է ճիշտ դասակարգել գործիքը՝ առանց հաշվի առնելու այդ լրացուցիչ պայմանները իր անհատական ֆինանսական հաշվետվություններում, խմբի անդամների և գործիքի տիրապետողների միջև այլ համաձայնագրերի ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի այն բանն ապահովելու համար, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլեն խմբի՝ որպես ամբողջության կողմից կնքված պայմանագրերն ու գործարքները: Այնքանով, որքանով գոյություն ունի այդպիսի պարտականություն կամ մարման դրույթ, գործիքը (կամ դրա բաղադրիչը, որը հանդիսանում է պարտականության առարկա) դասակարգվում է որպես ֆինանսական պարտավորություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

ԿՈՒ29Ա.Գործիքների որոշ տեսակներ, որոնք կազմակերպության վրա դնում են պայմանագրային պարտականություն, դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ՝ 16Ա և 16Բ կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան: Այդ պարագրաֆներին համապատասխան իրականացվող դասակարգումը հանդիսանում է բացառություն սույն ստանդարտում այլ դեպքերում գործիքի դասակարգման նկատմամբ կիրառվող սկզբունքներից: Այդ բացառությունը չի տարածվում չվերահսկող

բաժնեմասերի վրա համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Հետևաբար, անհատական կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում 16Ա և 16Բ պարագրաֆներին կամ 16Գ և 16Դ պարագրաֆներին համապատասխան որպես բաժնային գործիքներ դասակարգված գործիքները, որոնք հանդիսանում են չվերահսկող բաժնեմասեր, դասակարգվում են որպես պարտավորություններ խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում:

### **Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ (պարագրաֆներ 28–32)**

ԿՈՒ30.28-րդ պարագրաֆը կիրառվում է միայն ոչ ածանցյալ բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ թողարկողի նկատմամբ: 28-րդ պարագրաֆը չի վերաբերում բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներին՝ տիրապետողների տեսանկյունից: ՖՀՄՍ 9-ը անդրադառնում է տիրապետողի տեսանկյունից բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ հանդիսացող ֆինանսական ակտիվների դասակարգմանը և չափմանը:

ԿՈՒ31.Բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի տարածված օրինակ է պարտքային գործիքը՝ ներկառուցված (պարունակվող) փոխարկման օպցիոնով, ինչպիսին է թողարկողի սովորական բաժնետոմսերի փոխարկվող պարտատոմսը, որը չունի որևէ այլ ներկառուցված ածանցյալ հատկանիշ: 28-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ այդպիսի ֆինանսական գործիք թողարկողը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտավորության բաղադրիչը և սեփական կապիտալի բաղադրիչը ներկայացնի առանձին՝ հետևյալ կերպ՝

ա) թողարկողի պարտականությունը՝ կատարելու պլանավորված տոկոսների և հիմնական գումարի վճարումներ, ֆինանսական պարտավորություն է, որը գոյություն ունի, քանի դեռ գործիքը չի փոխարկվել: Սկզբնական ճանաչման ժամանակ պարտավորության բաղադրիչի իրական արժեքը պայմանագրով որոշված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքն է՝ զեղչված այնպիսի տոկոսադրույքով, որն այդ ժամանակ կիրառվում է շուկայի կողմից համանման վարկային կարգավիճակ ունեցող, ըստ էության նույն դրամական հոսքերն առաջացնող գործիքների նկատմամբ, որն ունի նույն պայմանները, սակայն՝ առանց փոխարկման օպցիոնի,

բ) բաժնային գործիքը ներկառուցված օպցիոն է՝ պարտավորությունը թողարկողի բաժնային գործիքի փոխարկելու: Սկզբնական ճանաչման ժամանակ այդ օպցիոնն ունի արժեք, նույնիսկ երբ այն անբարենպաստ է (այսինքն՝ դրա իրագործման գինը ձեռնադրել է):

ԿՈՒ32.Փոխարկելի գործիքը մարման ժամկետի ավարտին փոխարկելիս կազմակերպությունը ապաճանաչում է պարտավորության բաղադրիչը և ճանաչում է այն որպես սեփական կապիտալ: Սեփական կապիտալի սկզբնական բաղադրիչը մնում է որպես սեփական կապիտալ (թեև այն կարող է կապիտալի ներսում մի հոդվածից մյուսը փոխանցվել): Մարման ժամկետի ավարտին փոխարկելիս օգուտ կամ կորուստ չի առաջանում:

ԿՈՒ33.Երբ կազմակերպությունը մարում է փոխարկելի գործիքը նախքան դրա մարման ժամկետի ավարտը՝ ավելի վաղ մարման կամ հետգնման միջոցով, երբ փոխարկման սկզբնական իրավունքները մնում են անփոփոխ, կազմակերպությունը հետգնման կամ մարման համար վճարված հատուցումը և գործարքի գծով ծախսումները բաշխում է գործիքի պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչներին՝ գործարքի օրվա դրությամբ: Այդ վճարված հատուցումը և գործարքի գծով ծախսումները առանձին բաղադրիչներին բաշխելու համար օգտագործվող մեթոդը պետք է համահունչ լինի այն մեթոդին, որն օգտագործվել է փոխարկելի գործիքի թողարկման ժամանակ կազմակերպության կողմից ստացված մուտքերը սկզբնապես առանձին բաղադրիչներին բաշխելիս՝ 28-32-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

ԿՈՒ34. Հատուցման բաշխումը կատարելուց հետո առաջացող օգուտը կամ կորուստը հաշվառվում է համապատասխան բաղադրիչների նկատմամբ կիրառելի հաշվապահական սկզբունքներին համապատասխան՝ հետևյալ կերպ՝

- ա) օգուտի կամ կորուստի գումարը, որը վերաբերում է պարտավորության բաղադրիչին, ճանաչվում է շահույթ կամ վնասում, և
- բ) սեփական կապիտալի բաղադրիչին վերաբերող հատուցման գումարը ճանաչվում է սեփական կապիտալում:

ԿՈՒ35. Կազմակերպությունը կարող է փոփոխել փոխարկելի գործիքի պայմանները՝ ավելի վաղ փոխարկումը խթանելու համար, օրինակ, առավել նպաստավոր փոխարկման գործակից առաջարկելով կամ այլ լրացուցիչ հատուցում վճարելով՝ մինչև որոշակի ամսաթիվը փոխարկումն իրականացնելու դեպքում: Պայմանների փոփոխման ամսաթվի դրությամբ, գործիքի փոխարկման ժամանակ տիրապետողի կողմից վերանայված պայմանների համաձայն ստացման ենթակա հատուցման իրական արժեքի և այն հատուցման իրական արժեքի միջև տարբերությունը, որը տիրապետողը կստանար սկզբնական պայմանների համաձայն, ճանաչվում է որպես կորուստ շահույթում կամ վնասում:

### **Հետզևած բաժնետոմսեր (պարագրաֆներ 33 և 34)**

ԿՈՒ36. Կազմակերպության սեփական բաժնային գործիքները չեն ճանաչվում որպես ֆինանսական ակտիվ՝ անկախ դրանց հետզևման պատճառներից: 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ իր իսկ բաժնային գործիքները հետ զևած կազմակերպությունը այդ բաժնային գործիքները նվազեցնի սեփական կապիտալից (բայց նաև տե՛ս 33և պարագրաֆը): Այնուամենայնիվ, երբ կազմակերպությունը պահում (տիրապետում) է իր սեփական կապիտալը այլոց անունից, օրինակ՝ ֆինանսական հաստատություն, որը պահում է իր սեփական կապիտալը հաճախորդի անունից, այդտեղ առաջանում է գործակալական հարաբերություն, և հետևաբար այդպիսի տիրապետումը չի ներառվում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

### **Տոկոսներ, շահաբաժիններ, կորուստներ և օգուտներ (պարագրաֆներ 35–41)**

ԿՈՒ37. Հետևյալ օրինակները ցուցադրում են բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի նկատմամբ 35-րդ պարագրաֆի կիրառումը: Ենթադրենք՝ ոչ կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսը պարտադիր ենթակա է մարման դրամական միջոցով հինգ տարի անց, սակայն մինչև մարման ամսաթիվը շահաբաժինները ենթակա են վճարման կազմակերպության հայեցողությամբ: Այդպիսի գործիքը բաղադրյալ ֆինանսական գործիք է, որի պարտավորության բաղադրիչը մարման գումարի ներկա արժեքն է: Այդ բաղադրիչի գծով զեղչի ամորտիզացիան ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում և դասակարգվում է որպես տոկոսային ծախս: Ցանկացած վճարված շահաբաժինները վերաբերում են սեփական կապիտալի բաղադրիչին և, հետևաբար, ճանաչվում են որպես շահույթի կամ վնասի բաշխումներ: Նմանատիպ մոտեցում կկիրառվեր նաև այն դեպքում, երբ մարումը լիներ ոչ թե պարտադիր, այլ տիրապետողի հայեցողությամբ, կամ եթե այդ բաժնետոմսը պարտադիր փոխարկելի լիներ փոփոխական քանակությամբ սովորական բաժնետոմսերի՝ հաշվարկված այնպես, որ դրանց գումարը հավասար լիներ ֆիքսված գումարի կամ մի գումարի, որը հիմնված է հիմքում ընկած փոփոխականի (օր.՝ ապրանքի) փոփոխությունների վրա: Այնուամենայնիվ, եթե չվճարված շահաբաժինները գումարվում են մարման գումարին, ապա ամբողջ գործիքը պարտավորություն է: Նման դեպքում շահաբաժինները դասակարգվում են որպես տոկոսային ծախս:

## **Ֆինանսական ակտիվի և ֆինանսական պարտավորության հաշվանցումը (պարագրաֆներ 42–50)**

ԿՈՒՅՑ. [Յանված է]

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

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

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

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

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

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

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

ԿՈՒՅՑԵ. Պարագրաֆ 42(բ)-ի չափանիշը բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է մտադրված լինի մարումն իրականացնել կամ զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը

միաժամանակ: Թեև կազմակերպությունը կարող է իրավունք ունենալ մարումն իրականացնել զուտ հիմունքով, նա դեռևս կարող է իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը առանձին-առանձին:

ԿՈՒ382. Եթե կազմակերպությունը գումարները կարող է մարել այնպես, որ արդյունքն, ըստ Էուլթյան, համարժեք լինի զուտ մարմանը, ապա կազմակերպությունը կբավարարի պարագրաֆ 42(բ)-ի զուտ մարման չափանիշը: Նշվածը տեղի կունենա այն և միայն այն դեպքում, եթե համախառն մարման մեխանիզմն ունի այնպիսի հատկանիշներ, որոնք կվերացնեն կամ կհանգեցնեն ոչ նշանակալի պարտքի և իրացվելիության ռիսկի, որը կհանգեցնի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի մեկ եզակի մարման գործընթացի կամ ցիկլի: Օրինակ, համախառն մարման համակարգը, որն ունի հետևյալ բոլոր բնորոշ գծերը, կբավարարի 42(բ) պարագրաֆի զուտ մարման չափանիշին՝

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

ԿՈՒ39. Սույն ստանդարտը չի նախատեսում հաշվառման հատուկ մոտեցում այսպես կոչված «սինթետիկ գործիքների» համար, որոնք առանձին ֆինանսական գործիքների խմբեր են, որ ձեռք են բերվել և պահվում են մեկ այլ ֆինանսական գործիքի բնութագրերը նմանակելու (վերարտադրելու) համար: Օրինակ՝ լողացող դրույքով երկարաժամկետ պարտքը՝ միավորված այնպիսի տոկոսադրույքային սվոպի հետ, որը նախատեսում է փոփոխական վճարումների ստացում և ֆիքսված վճարումների կատարում, սինթեզում է ֆիքսված տոկոսադրույքով երկարաժամկետ պարտք: Միասին սինթետիկ գործիք կազմող առանձին ֆինանսական գործիքներից յուրաքանչյուրը իրենից ներկայացնում է պայմանագրային իրավունք կամ պարտականություն՝ իր սեփական ժամկետներով և պայմաններով, և յուրաքանչյուրը կարող է փոխանցվել կամ մարվել առանձին: Յուրաքանչյուր ֆինանսական գործիք ենթարկված է այնպիսի ռիսկերի, որոնք կարող են տարբեր լինել այլ ֆինանսական գործիքների ռիսկերից: Հետևաբար, երբ «սինթետիկ գործիքի» մի ֆինանսական գործիքը ակտիվ է, իսկ մյուսը՝ պարտավորություն, դրանք չեն հաշվանցվում, և կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին

հաշվետվությունն զուտ հիմունքով չեն ներկայացվում, բացառությամբ երբ դրանք բավարարում են 42-րդ պարագրաֆում նշված հաշվանցման չափանիշները:

ԿՈՒ40. [Յանված է]

