



**GOOD  
GOVERNANCE  
FUND**



Reform assistance  
to Armenia

Բարեփոխումների  
աջակցություն Հայաստանին



# ՖՐԱՄ ԳՈՐԾՆԱԿԱՆ ԿԻՐԱՌՄԱՆ ՁԵՌՆԱՐԿ

Նյութը պատրաստվել է Մեծ Բրիտանիայի և Հյուսիսային Իռլանդիայի Միացյալ Թագավորության կառավարության ֆինանսավորմամբ: Արտահայտված տեսակետները պարտադիր չէ, որ արտացոլեն Միացյալ Թագավորության կառավարության պաշտոնական դիրքորոշումը:

## Բովանդակություն

Ներածություն .....	3
ԳԼՈՒԽ 1. Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում.....	4
ԳԼՈՒԽ 2. Ոչ ֆինանսական ոչ ընթացիկ ակտիվներ.....	75
ԳԼՈՒԽ 3. Շահութահարկ.....	152
ԳԼՈՒԽ 4. Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից.....	176
ԳԼՈՒԽ 5. Վարձակալություն.....	225

## Ներածություն

ՖՀՄՍ գործնական կիրառման ձեռնարկը մշակվել է «Կորպորատիվ կառավարման և ֆինանսական հաշվետվողականության բարելավված կանոնակարգ» ծրագրի շրջանակներում Միացյալ Թագավորության կառավարության «Լավ կառավարման հիմնադրամի» ֆինանսավորմամբ: Ծրագրի նպատակն է աջակցել կառավարությանը՝ կորպորատիվ կառավարման և ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտների ներդաշնակեցմանը՝ միջազգային ստանդարտներին և լավագույն փորձին:

Սույն ձեռնարկը նախատեսված է որպես ուղեցույց՝ ՖՀՄՍ համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս առավել հաճախ առաջացող իրավիճակներում: Այն բաղկացած է հինգ գլուխներից, որոնք անդրադառնում են ոչ ֆինանսական կազմակերպությունների կողմից առավել հաճախ կիրառվող առանձին ստանդարտներին:

**Գլուխ 1. Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում** ընդհանուր ուղեցույց է «Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի և ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվություն դրամական միջոցների հոսքերի մասին», ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ», ՀՀՄՍ 10 «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ստանդարտների վերաբերյալ:

**Գլուխ 2. Ոչ ֆինանսական ոչ ընթացիկ ակտիվներ** ընդհանուր ուղեցույց է հանդիսանում ՀՀՄՍ 16 Հիմնական միջոցներ, ՀՀՄՍ 20 Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում, ՀՀՄՍ 36 Ակտիվների արժեզրկում, ՀՀՄՍ 38 Ոչ նյութական ակտիվներ, ՀՀՄՍ 40 Ներդրումային գույք, ՀՀՄՍ 41 Գյուղատնտեսություն, և ՖՀՄՍ 5 Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ ստանդարտների վերաբերյալ (վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվների մասով):

**Գլուխ 3. Շահութահարկ** ընդհանուր ուղեցույց և պարզաբանումներ ՀՀՄՍ 12 Շահութահարկ ստանդարտի վերաբերյալ և անդրադառնում է ստանդարտի պահանջների կիրառման և պատկերացման վերաբերյալ խնդիրներին:

**Գլուխ 4. Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից** ընդհանուր ուղեցույց է ՖՀՄՍ 15 Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից ստանդարտի կիրառման վերաբերյալ, և անդրադառնում է հասույթի ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման հարցերին:

**Գլուխ 5. Վարձակալություն** ընդհանուր ուղեցույց է ՖՀՄՍ 16 «Վարձակալություն» ստանդարտի կիրառման վերաբերյալ, և անդրադառնում է վարձակալության ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման պահանջներին:

# ԳԼՈՒԽ 1

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

### Բովանդակություն

Ներածություն.....	5
Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ.....	6
Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվության նպատակը, օգտակարությունն ու սահմանափակումները .....	6
Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը.....	7
Որակական բնութագրերի բարելավումը.....	10
Ֆինանսական հաշվետվությունները և հաշվետու կազմակերպությունը.....	11
Ակտիվներ և պարտավորություններ .....	12
Ներկայացում և բացահայտում.....	18
Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ.....	19
Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները .....	20
Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում.....	22
Սխալներ .....	24
Հետընթաց կիրառման կամ վերահաշվարկի անիրագործելիությունը և հետին ամսաթվով տեղեկատվության կիրառումը.....	26
Բացահայտումներ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների և նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման վերաբերյալ.....	27
Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում.....	28
Ընդհանուր բնութագրեր .....	29
Հաշվանցում .....	33
Ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքը և բովանդակությունը .....	35
Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն (հաշվապահական հաշվեկշիռ) .....	35
Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն.....	43
Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն.....	50
Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն.....	51
Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ .....	63
Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր.....	66
Ճշգրտող դեպքեր.....	67
Զճշգրտող դեպքեր .....	68
Հավելված 1 Օրինակելի հիմնական ֆինանսական հաշվետվություններ .....	70
Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն .....	70
Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն.....	71
Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն.....	72
Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն - ուղղակի մեթոդ.....	73
Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն - գործառնական գործունեություն - անուղղակի մեթոդ.....	74

## Ներածություն

Ֆինանսական հաշվետվությունները հաղորդակցման կարևոր գործիք են կազմակերպությունների և նրանց շահագրգիռ կողմերի միջև: Ծշգրիտ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմումը կարևոր է կազմակերպությունների ֆինանսական վիճակի և նրանց գործունեության արդյունքների վերաբերյալ համապատասխան և հուսալի տեղեկատվության տրամադրման համար:

Այս գլուխն ընդհանուր ուղեցույց է «Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ» փաստաթղթի և ՀՀՄՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», ՀՀՄՍ 7 «Հաշվետվությունն դրամական միջոցների հոսքերի մասին», ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ», ՀՀՄՍ 10 «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ստանդարտների վերաբերյալ:

## 1 Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքներ

Ֆինանսական հաշվետվության հայեցակարգային հիմունքների (այսուհետ՝ «Հիմունքներ») ձևավորման հիմքը ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակն է: Հիմունքների մյուս առանձնահատկությունները, ինչպիսիք են օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը և ծախսերի սահմանափակումը, հաշվետու կազմակերպություն հասկացությունը, ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը, ճանաչումը և ապաճանաչումը, չափումը, ներկայացումը և բացահայտումը, տրամաբանորեն կապված են և առաջանում են այդ նպատակից:

### Հիմունքների կարգավիճակը և նպատակը

Հիմունքները սահմանում են արտաքին օգտագործողների համար նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման հիմքում գտնվող հայեցակարգերը: Հիմունքների նպատակն է՝

- օժանդակել Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդին (այսուհետ՝ «Խորհուրդ»)՝ հետևողական սկզբունքների վրա հիմնված ապագա հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների մշակման հարցում,
- օժանդակել ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստողներին միջազգային հաշվապահական ստանդարտների կիրառման հարցում, երբ տվյալ գործարքի կամ իրադարձության նկատմամբ որևէ ստանդարտ կիրառելի չէ, կամ երբ ստանդարտը թույլ է տալիս հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն,
- աջակցել բոլոր կողմերին՝ ստանդարտների ըմբռնման ու մեկնաբանման հարցում:

Հիմունքները ստանդարտ չեն, և դրանք չեն փոխարինում որևէ ստանդարտի:

Հիմունքները վերաբերում են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք օգտակար են մի շարք օգտագործողների համար: Հիմունքները ներկայացնում են առաջնային օգտագործողներին որպես առկա և հնարավոր ներդրողներ, վարկատուներ և այլ պարտատերեր, ովքեր պետք է հիմնվեն ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ տեղեկատվություն ստանալու համար: Մյուս կողմերը, ինչպիսիք են աշխատողները, մատակարարները, հաճախորդները, կառավարությունները և դրանց գործակալությունները, կարգավորող մարմինները և հանրությունը, կարող են օգտակար համարել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները: Այնուամենայնիվ, ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում չեն նախատեսվում այդ կողմերի համար:

## Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվության նպատակը, օգտակարությունն ու սահմանափակումները

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվության նպատակն է ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրել հաշվետու կազմակերպության մասին, որը օգտակար կլինի առկա և հնարավոր ներդրողներին, վարկատուներին և այլ պարտատերերին՝ կազմակերպության միջոցներ տրամադրելու վերաբերյալ որոշումներ կայացնելիս: Այդպիսի որոշումները կարող են լինել հետևյալի մասին՝

- բաժնեմասային և պարտքային ֆինանսական գործիքների ձեռքբերում, վաճառք կամ պահպանում,
- վարկերի և փոխառության այլ ձևերի տրամադրում կամ մարում; կամ
- կազմակերպության տնտեսական միջոցների (ռեսուրսների) օգտագործման վրա ազդեցություն ունեցող՝ ղեկավարության գործողությունների վերաբերյալ քվեարկելու կամ այլ կերպ ազդելու իրավունքի իրականացում:

Այս որոշումները կախված են այդ գործիքներից ակնկալվող եկամուտներից (մասնավորապես, շահաբաժիններից, մայր գումարի ու տոկոսների վճարումներից և շուկայական գների աճից): Եկամուտների հետ կապված ակնկալիքները կախված են ապագա զուտ դրամական միջոցների

Ներհոսքի գումարի, ժամանակային բաշխման և անորոշության գնահատման և կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների կառավարման արդյունքներից:

Այդպիսի որոշումներ կայացնելու համար օգտագործողները պետք է տեղեկատվություն ունենան կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների, դրա նկատմամբ պահանջների, ռեսուրսների և պահանջների փոփոխությունների մասին, ինչպես նաև այն մասին, թե որքան արդյունավետ ու շահաբեր է ղեկավարությունն ու կառավարման խորհուրդը օգտագործել կազմակերպության ռեսուրսները:

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների առաջնային օգտագործողներն են առկա և հնարավոր ներդրողները, վարկատուները և այլ պարտատերերը, որոնք չեն կարող պահանջել, որպեսզի կազմակերպությունները տեղեկատվություն անմիջապես իրենց տրամադրեն և, հետևաբար, անհրաժեշտ տեղեկատվությունն ստանալու համար նրանք ստիպված են ապավինել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված չեն հաշվետու կազմակերպության արժեքը ներկայացնելու համար: Նրանք տեղեկատվություն են տրամադրում աջակցելու առկա և հնարավոր ներդրողներին, վարկատուներին և այլ պարտատերերին կազմակերպության արժեքի գնահատման հարցում:

Հիմունքները սահմանում են այն գնահատումների, դատողությունների և մոդելների հիմքում դրված հայեցակարգերը, որոնց վրա են հիմնված ֆինանսական հաշվետվությունները:

### **Հաշվապահական հաշվառում՝ հաշվեգրման հիմունքով**

Հաշվեգրման հիմունքով վարվող հաշվապահական հաշվառումը ներկայացնում է գործարքների, իրադարձությունների և հանգամանքների ազդեցությունը տնտեսական ռեսուրսների և պահանջների վրա այն ժամանակաշրջանում, որում գործում է այդ ազդեցությունը, անկախ այն հանգամանքից, թե որ ժամանակաշրջանում են տեղի ունենում համապատասխան դրամական մուտքերն ու ելքերը:

Եկամուտներն ու ծախսերը կարող են միաժամանակ ճանաչվել, եթե այդ ճանաչումը բխում է ակտիվների և պարտավորությունների փոփոխություններից, ինչպես օրինակ այն դեպքում, երբ կանխիկով ապրանքի վաճառքը հանգեցնում է ինչպես եկամտի (մեկ ակտիվի՝ դրամական միջոցի, ճանաչման արդյունքում), այնպես էլ ծախսի (մեկ այլ ակտիվի՝ վաճառված ապրանքի, ապաճանաչման արդյունքում) ճանաչմանը: Եկամուտների ու ծախսերի միաժամանակյա ճանաչումը համապատասխանեցնում է ծախսերը եկամուտին: Սակայն Հիմունքների նպատակը ծախսերը եկամուտին համապատասխանեցնելը չէ: Հիմունքները թույլ չեն տալիս ճանաչել հաշվեկշռում ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի սահմանմանը չհամապատասխանող հոդվածները:

### **Օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության որակական բնութագրերը**

Որպեսզի ֆինանսական տեղեկատվությունը օգտակար լինի, այն պետք է լինի տեղին և ճշմարիտ ներկայացնի այն, ինչը ներկայացման նպատակն է: Ֆինանսական տեղեկատվության օգտակարությունը մեծանում է, եթե այն համեմատելի է, ենթակա է ստուգման, տրվում է ճիշտ ժամանակին և հասկանալի է: Տեղին լինելը և ճշմարիտ ներկայացումը ֆինանսական տեղեկատվության հիմնական որակական բնութագրերն են: Գործին չվերաբերող տեղեկատվության ճշմարիտ ներկայացումը կամ համապատասխան տեղեկատվության անստույգ ներկայացումը չի նպաստում օգտագործողների կողմից ճիշտ որոշումների կայացմանը:

**Տեղին լինելը** ենթադրում է, որ տեղեկատվությունը կարող է ազդեցություն գործել օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա՝ օժանդակելով անցյալում, ներկայում կամ ապագայում տեղի ունեցող իրադարձությունների գնահատմանը կամ հաստատելով այն: Ենթադրվում է, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը ունակ է փոխել օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումները, եթե այն ունի կանխատեսող արժեք, հաստատող արժեք, կամ երկուսը միասին:

**Էականությունը** տեղին լինելը լրացնող հայեցակարգ է: Այն տեղին լինելու՝ կազմակերպությանը բնորոշ տեսակ է, որը հիմնված է այն տարրերի բնույթի կամ մեծության, կամ միասին այդ երկուսի վրա, որոնց վերաբերում է տվյալ տեղեկատվությունը առանձին կազմակերպության ֆինանսական

հաշվետվությունների համատեքստում: Տեղեկատվությունը էական է, եթե դրա բացթողումը կամ սխալ ներկայացումը կարող է ազդել այն որոշումների վրա, որոնք կայացվում են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների հիմնական օգտագործողների կողմից՝ տվյալ հաշվետու կազմակերպության մասին ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրող հաշվետվությունների հիման վրա:

### **Օրինակ 1 – Էական և ոչ էական տարրեր**

*Տեղեկատվության բնույթն ու էականությունը ազդեցություն ունեն դրա տեղին լինելու վրա, իսկ տեղեկատվության բնույթը, առանձին վերցրած, կարող է բավարար լինել տեղեկատվության տեղին լինելը որոշելու համար: Տեղեկատվության էական կամ ոչ էական լինելու վերաբերյալ որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է: Ստորև բերված տարրերը հաճախ որակվում են որպես էական՝ անկախ դրանց անհատական մեծությունից:*

- կապակցված կողմերի միջև գործարքներ,
- գործարք կամ ճշգրտում, որը շահույթը վերափոխում է վնասի, և հակառակը,
- գործարք կամ ճշգրտում, որի արդյունքում զուտ ընթացիկ ակտիվներ ունեցող կազմակերպությունը դառնում է զուտ ընթացիկ պարտավորություններ ունեցող կազմակերպություն, և հակառակը,
- գործարք կամ ճշգրտում, որն ազդեցություն ունի կազմակերպության՝ վերլուծաբանների համակարծության ակնկալիքներին համապատասխանելու կարողության վրա,
- գործարք կամ ճշգրտում, որը քողարկում է եկամուտների ստացման կամ այլ միտումների փոփոխությունը,
- գործարք կամ ճշգրտում, որը վերաբերում է կազմակերպության բիզնեսի առանձին սեգմենտին կամ որևէ այլ հատվածին, որը ճանաչվել է որպես կազմակերպության գործունեության կամ շահութաբերության համար կարևոր դեր խաղացող,
- գործարք կամ ճշգրտում, որն ազդեցություն ունի կազմակերպության վարկային համաձայնագրերի կամ այլ պայմանագրային պահանջների վրա,
- գործարք կամ ճշգրտում, որը հանգեցնում է ղեկավարության փոխհատուցման բարձրացման (օրինակ, պարզևավճարների տրամադրման պահանջները բավարարելու միջոցով),
- օրենքների և կանոնակարգերի փոփոխություններ,
- օրենքներին և կանոնակարգերին անհամապատասխանություն,
- կազմակերպության նկատմամբ պատժամիջոցների կիրառում,
- դատական գործեր,
- հիմնական առանձին կամ խմբային մատակարարների, հաճախորդների կամ աշխատողների հետ փոխհարաբերությունների վատթարացում,
- կախվածությունն առանձին մատակարարից, հաճախորդից կամ աշխատողից:

*Ոչ էական տարրը տեղին տեղեկատվություն չի համարվում, այն չի կարող ազդել օգտագործողի կողմից կայացված որոշումների վրա և կտրիք չունի ներկայացվելու ֆինանսական տեղեկատվության մեջ: Եթե ֆինանսական տեղեկատվության մեջ ներկայացվեն ոչ էական տարրեր, դրանք կարող են խանգարել որոշումների կայացմանը, քանի որ ավելորդ մանրամասները կարող են ծածկել տեղին տեղեկատվությունը: Քանի որ տեղեկատվության էական կամ ոչ էական լինելու վերաբերյալ որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է, ապա նպատակահարմար չի լինի սահմանել ֆիքսված դրամական սահմանափակումներ կամ կանոններ:*

**Ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայության հայեցակարգը** ամփոփված է ներկայացման ճշմարիտության գաղափարում: Չնայած տնտեսական իրադարձության բովանդակությունը և դրա իրավական ձևը կարող են նույնը լինել, բազմաթիվ հանգամանքներ են հանդիպում, որոնցում բովանդակությունը և իրավական ձևը տարբեր են: Այդպիսի դեպքերում, միայն իրավական ձևի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրման պարագայում տնտեսական երևույթը չի կարող ճշմարիտ ներկայացվել:

Օգտակար լինելու համար տեղեկատվությունը ոչ միայն պետք է ներկայացնի գործարքների և այլ իրադարձությունների ու պայմանների համապատասխան հետևանքները, այլև պետք է ճշմարիտ ձևով ներկայացնի գործորքների և այլ իրադարձությունների ու պայմանների այն հետևանքները,



որոնք նպատակադրվել է ներկայացնել: Որպեսզի տեղեկատվությունը ճշմարիտ ներկայացվի, այն պետք է ունենա հետևյալ երեք հատկանիշները՝ ամբողջականություն, չեզոքություն և անսխալություն: Խորհրդի նպատակն է հնարավորինս առավելագույնի հասցնել այդ հատկանիշները:

**Ամբողջականությունը** վերաբերում է օգտագործողի համար անհրաժեշտ ամբողջ տեղեկատվության ներառմանը՝ ներկայացված գործարքները և այլ իրադարձություններն ու հանգամանքները հասկանալու համար, ներառյալ բոլոր անհրաժեշտ նկարագրություններն ու պարզաբանումները: Որոշ դեպքերում ամբողջական նկարագրությունը կարող է ներառել նաև տարրերի որակին ու բնույթին վերաբերող կարևոր փաստերի բացատրությունները, գործոններն ու հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել տարրերի որակի և բնույթի վրա, ինչպես նաև գումարային նկարագրությունը ստանալու համար կիրառվող գործընթացը:

**Չեզոքությունը** վերաբերում է ֆինանսական տեղեկատվության անկողմնակալ ընտրությանը կամ ներկայացմանը: Ֆինանսական տեղեկատվությունը չի շեղվում, չի գերազնահատվում, չի շեշտվում, չի անտեսվում կամ այլ կերպ աղավաղվում ֆինանսական տեղեկատվությունն օգտագործողների համար բարենպաստ կամ ոչ բարենպաստ լինելու հավանականությունը մեծացնելու նպատակով: Տեղեկատվության չեզոք լինելը չի նշանակում, որ այն չունի նպատակ կամ չունի ազդեցություն վարվելակերպի վրա:

**Հաշվենկատությունը** չեզոքությանը լրացնող հայեցակարգ է: Դա անորոշության պայմաններում դատողություններ անելու ժամանակ զգուշության ցուցաբերումն է: Չգուշավոր հաշվենկատության ցուցաբերումը նշանակում է, որ ակտիվներն ու պարտավորությունները ոչ գերազնահատվում են, ոչ էլ թերազնահատվում: Չկա ակտիվների ու եկամուտների ճանաչումը հիմնավորելու համար ավելի համոզիչ ապացույցների մշտական անհրաժեշտություն՝ ի տարբերություն պարտավորությունների ու ծախսերի: Այնուամենայնիվ, առանձին ստանդարտներ կարող են պարունակել անհամաչափ պահանջներ՝ տեղին և ներկայացուցչական լինելու տեսակետից ճշմարիտ տեղեկատվություն ապահովելու համար:

Ճշմարիտ ներկայացումը չի նշանակում, որ տեղեկատվությունը բոլոր առումներով ճշգրիտ է: Սխալներից զերծ լինելը նշանակում է, որ գործարքների հետևանքների և այլ իրադարձությունների ու պայմանների նկարագրության մեջ որևէ սխալ կամ բացթողում չկա, և որ ներկայացված տեղեկատվությունը պատրաստելու համար օգտագործված գործընթացը ընտրվել և կիրառվել է առանց որևէ սխալի:

Կազմակերպություններին անհրաժեշտ է կատարել ողջամիտ գնահատումներ, երբ դրամական գումարները ուղղակիորեն դիտարկելի չեն: Այդ գնահատումները կարող են օգտակար լինել, եթե դրանք հստակ ու ճշգրիտ բացատրված են: Անորոշության բարձր մակարդակը չի խոչընդոտում գնահատման օգտագործմանը, սակայն կարևոր է հաշվի առնել, թե արդյո՞ք մեկ այլ տեղեկատվություն կարող է ավելի օգտակար լինել:

Հիմունքներում նշվում է, որ հիմնարար որակական բնութագրերի (տեղիևության ու ճշմարիտ ներկայացման) կիրառման առավել արդյունավետ ու շահաբեր միջոցը եռափուլ գործընթացին հետևելն է, այն է.

- բացահայտել տնտեսական երևույթը, որի պարունակած տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների համար,
- բացահայտել երևույթի վերաբերյալ ֆինանսական տեղեկատվության տեսակը, որն առավել տեղին է,
- պարզել, թե արդյո՞ք այդ տեղեկատվությունը հասանելի է, և արդյո՞ք այն ճշմարիտ է ներկայացնում տնտեսական երևույթը:

Տեղին լինելու և ճշմարիտ ներկայացման հիմնարար որակական բնութագրերը կիրառելիս կարող է առաջանալ ընտրության անհրաժեշտություն (օրինակ, եթե չափից ավել տեղին համարվող տեղեկատվությունը պարունակում է չափման բարձր աստիճանի անորոշություն ունեցող գնահատումներ): Որոշ դեպքերում գնահատված գումարի ճանաչումը կարող է օգտակար լինել ծանոթագրություններում ներկայացնելով համապատասխան ուղեկցող տեղեկատվություն: Այլ դեպքերում, խիստ անվստահելի գնահատման օգտագործմամբ ճանաչումը կարող է

Նպատակահարմար չլինել՝ այլ տեսակի գնահատում կիրառելու և/կամ ծանոթագրություններում համապատասխան տեղեկատվություն տրամադրելու համեմատությամբ:

### **Որակական բնութագրերի բարելավումը**

Համադրելիությունը, հավաստելիությունը, ժամանակին լինելը և հասկանալիությունը որակական բնութագրեր են, որոնք բարելավում են տեղին և ճշմարիտ ներկայացված տեղեկատվության օգտակարությունը: Այս որակական բնութագրերը կարող են նաև օգնել որոշելու, թե երկու եղանակներից որը պետք է կիրառվի որևէ գործարք կամ այլ իրադարձություն կամ հանգամանք նկարագրելու համար, եթե այդ երկուսն էլ կարող են տրամադրել հավասարապես տեղին և ճշմարիտ ներկայացված տեղեկատվություն:

**Համադրելիությունը** որակական բնութագիր է, որը հնարավորություն է տալիս օգտագործողներին բացահայտել և հասկանալ հոդվածների նմանությունները և տարբերությունները: Ի տարբերություն այլ որակական բնութագրերի, համադրելիությունը չի վերաբերում միայն մեկ հոդվածի: Համադրումը պահանջում է նվազագույնը երկու հոդված:

Համադրումը կատարվում է ժամանակաշրջանների և կազմակերպությունների միջև:

Հետևողականությունը չպետք է շփոթել համադրելիության հետ: Հետևողականությունը վերաբերում է հաշվետու կազմակերպության տարբեր ժամանակաշրջաններին վերաբերող միևնույն հոդվածների նկատմամբ միևնույն մեթոդների կիրառմանը կամ մեկ ժամանակաշրջանում տարբեր կազմակերպություններին: Համադրելիությունը նպատակ է, իսկ հետևողականությունը միջոց է այդ նպատակին հասնելու համար:

**Հավաստելիությունը** նշանակում է, որ տարբեր իրազեկ և անկախ դիտորդներ կարող են համաձայնության գալ այն մասին, որ տվյալ նկարագրությունը ճշմարիտ է ներկայացված, թեև պարտադիր չէ, որ այդ համաձայնությունը լինի ամբողջական: Հավաստելիությունը օգնում է վստահեցնել օգտագործողներին, որ տվյալ տեղեկատվությունը ճշմարիտ է ներկայացնում այն տնտեսական գործարքներն և այլ իրադարձություններն ու հանգամանքները, որոնք այն նպատակահարվել է ներկայացնել:

**Ժամանակին լինելը** նշանակում է, որ տեղեկատվությունը հասանելի է ճիշտ ժամանակին, որպեսզի այն կարողանա ազդեցություն գործել կայացվող որոշումների վրա: Սովորաբար, ոչ ժամանակին տրամադրվող տեղեկատվության օգտակարությունը որոշումների կայացման առումով պակաս օգտակար է օգտագործողների համար:

**Հասկանալիությունը** վերաբերում է տեղեկատվության հստակ և հակիրճ դասակարգմանը, բնորոշմանը և ներկայացմանը: Որոշ երևույթներ իրենց բնույթով բարդ են և չեն կարող հեշտությամբ ընկալվել դարձվել: Այդպիսի տեղեկատվությունից զերծ հաշվետվությունները կարող են ավելի հեշտ ըմբռնելի լինել, սակայն, այդ դեպքում դրանք կլինեն ոչ ամբողջական և, հետևաբար, ապակողմնորոշող:

Բարելավված որակական բնութագրերի կիրառումը կրկնվող ընթացակարգ է, որը չի հետևում նախասահմանված կարգի: Երբեմն մեկ բարելավող որակական բնութագիր պետք է նվազեցնել՝ մեկ այլ որակական բնութագիր առավելագույնի հասցնելու համար: Օրինակ, համադրելիության ժամանակավոր նվազեցումը, երբ առաջընթաց եղանակով կիրառվում է ֆինանսական հաշվետվության նոր ստանդարտ՝ տեղին լինելը և ճշմարիտ ներկայացումը բարելավելու համար: Համապատասխան բացահայտումները կարող են մասնակիորեն փոխհատուցել ժամանակավոր անհամադրելիությունը:

### **Ծախսերի սահմանափակումը**

Տեղին և ճշմարիտ ներկայացված ֆինանսական տեղեկատվություն ստանալու համար կատարված ծախսերը սահմանափակում են օգտակար ֆինանսական տեղեկատվության տրամադրումը: Բնորոշ սուբյեկտիվության պատճառով՝ տարբեր անհատների կողմից ֆինանսական տեղեկատվության հաշվետվության օգուտների ու ծախսերի գնահատումը միմյանցից տարբերվում է, հետևաբար, Խորհուրդը ձգտում է գնահատել ֆինանսական հաշվետվության հետ կապված ծախսերն ու օգուտները ընդհանուր առմամբ, այլ ոչ թե ըստ առանձին հաշվետու կազմակերպությունների:

## **Ֆինանսական հաշվետվությունները և հաշվետու կազմակերպությունը**

### **Ֆինանսական հաշվետվությունները**

Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակն է ֆինանսական տեղեկատվություն տրամադրել հաշվետու կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների ու ծախսերի վերաբերյալ, ինչը օգտակար կլինի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար՝ հաշվետու կազմակերպությունն ապագա դրամական գուտ ներհոսքերի հեռանկարները և ղեկավարության կողմից կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների կառավարման գործընթացը գնահատելու գործում:

Ֆինանսական հաշվետվությունները տեղեկություններ են տրամադրում հաշվետու կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսների, կազմակերպության նկատմամբ պահանջների և այդ ռեսուրսների ու պահանջների փոփոխությունների վերաբերյալ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի սահմանմանը:

Ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ ճանաչելով ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը՝ ճանաչելով եկամուտներն ու ծախսերը, ինչպես նաև այլ հաշվետվություններ ու ծանոթագրություններ՝ ներկայացնելով ու բացահայտելով պահանջվող տեղեկատվությունը:

### **Հաշվետու ժամանակաշրջանը**

Ֆինանսական հաշվետվությունները տեղեկություններ են տրամադրում են հաշվետու ժամանակաշրջանի համար (սահմանված որոշակի ժամանակահատված): Առկա ակտիվների, պարտավորությունների ու սեփական կապիտալի վերաբերյալ տեղեկատվությունը տրամադրվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, իսկ եկամուտների ու ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար: Փոփոխությունների և միտումների բացահայտմանն ու գնահատմանը օժանդակելու նպատակով՝ առնվազն նախորդող մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պետք է ներկայացվի համեմատական տեղեկատվություն:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած գործառնությունների և իրադարձությունների վերաբերյալ տեղեկությունները (հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր), ներառվում են ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդ տեղեկատվության տրամադրումն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին հասնելու համար:

### **Անընդհատության հիմունքը**

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատության հիմունքով և կշարունակի գործել տեսանելի ապագայում: Ուստի ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը լուծարման կամ գործունեության դադարեցման միտում կամ կարիք չունի:

### **Հաշվետու կազմակերպությունը**

Հաշվետու կազմակերպությունն այն կազմակերպությունն է, որը պարտավոր է կամ որոշել է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ: Հաշվետու կազմակերպությունը կարող է լինել մեկ կազմակերպություն, կազմակերպության մի մասը, կամ կարող է ընդգրկել մեկից ավելի կազմակերպություններ, և պարտադիր չէ, որ այն իրավաբանական անձ լինի:

### **Համախմբված, չհամախմբված, միավորված ֆինանսական հաշվետվություններ**

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են մայր կազմակերպության (վերահսկող կազմակերպություն) և դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներկայացվում են որպես մեկ հաշվետու կազմակերպության հաշվետվություններ:

Չհամախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են միայն մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները: Դրանք տրամադրում են տեղեկություններ, որոնք կարող են օգտակար լինել ներկա և հնարավոր ներդրողներին, վարկատուներին և մայր կազմակերպության այլ պարտատերերին, օրինակ, երբ մայր կազմակերպության նկատմամբ պահանջները չեն

առաջացնում պահանջներ դուստր կազմակերպությունների նկատմամբ, կամ երբ մայր կազմակերպության սեփական կապիտալի նկատմամբ պահանջները կախված են միայն մայր կազմակերպության բաշխման ենթակա պահուստներից: Որպես այլընտրանք, մայր կազմակերպությանը վերաբերող տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում: Մայր կազմակերպությունից կարող է պահանջվել կամ նա կարող է որոշել պատրաստել չհամախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների:

Միավորված ֆինանսական հաշվետվություններն ընդգրկում են երկու կամ ավելի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք միմյանց հետ կապված չեն մայր և դուստր կազմակերպությունների փոխհարաբերությամբ:

## Ակտիվներ և պարտավորություններ

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերն այն տարրերն են, որոնք ներկայացնում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակը՝ ակտիվներ, պարտավորություններ ու սեփական կապիտալ, և կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները՝ եկամուտներ ու ծախսեր: Դասակարգումը սահմանում է ակտիվները պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտները կամ ծախսերը՝ հիմնվելով ներկայացման և բացահայտման նպատակների համար ընդհանուր առանձնահատկությունների վրա, ինչպիսիք են տարրի բնույթը կամ գործառնությունը:

Ակտիվը ներկա տնտեսական ռեսուրս է, որը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից որպես անգլայ դեպքերի արդյունք: Տնտեսական ռեսուրսները այն իրավունքն է, որն ունի տնտեսական օգուտներ բերելու ներուժ:

Ակտիվների սահմանման առանցքային բաղադրիչները՝ իրավունքները, տնտեսական օգուտներ բերելու ներուժը և վերահսկողությունը, նկարագրված են Հիմունքներում հետևյալ կերպ.

- Իրավունքները կարող են ունենալ բազմաթիվ ձևեր և կարող են համապատասխանել մեկ այլ կողմի՝ տնտեսական ռեսուրսները կազմակերպությանը փոխանցելու պարտավորությանը: Այնպես, իրավունքները կարող են ներկայացնել ֆիզիկական առարկաների նկատմամբ իրավունքներ կամ մտավոր սեփականության օգտագործման իրավունքներ: Որոշ դեպքերում կարող է անորոշ լինել, թե արդյո՞ք իրավունքը գոյություն ունի, և այդ գոյություն ունենալու անորոշությունը լուծման կարիք կունենա (օրինակ, դատարանի որոշմամբ): Գոյության անորոշությունը դիտարկվում է տարրերի չափման ժամանակ:
- Իրավունքը ապագա տնտեսական օգուտների առաջացման ներուժ ունի: Ապագա տնտեսական օգուտների ստացման ցածր հավանականությունը պարտադիր չէ, որ խոչընդոտի ճանաչմանը, սակայն դա պետք է դիտարկվի այնպիսի որոշումներ կայացնելիս, ինչպիսիք են, թե արդյո՞ք ակտիվը ճանաչվում է, և թե ինչպե՞ս է այն չափվում:
- Կազմակերպությունը կարող է վերահսկել տնտեսական ռեսուրսը: Վերահսկողությունը տնտեսական ռեսուրսի օգտագործումը ուղղորդելու և դրանից հոսող տնտեսական օգուտները ստանալու ներկայիս կարողությունն է Այն նաև ներառում է մյուսների կողմից տնտեսական ռեսուրսի ուղղորդելը և դրանից տնտեսական օգուտների ստացումը կանխարգելելու ներկայիս կարողությունը:

Ակտիվները սովորաբար առաջանում են դրամական միջոցների ծախսման միջոցով, սակայն, ծախսերի արդյունքում միշտ չէ, որ ակտիվներ են առաջանում, նույնիսկ այն դեպքում, երբ տնտեսական օգուտների հոսք է ակնկալվում: Դրա պատճառը սովորաբար այն է, որ ծախսումներ կատարող կազմակերպությունը չի վերահսկելու ակնկալվող օգուտները:

## Օրինակ 2 – Կառավարության կողմից ներդրված ակտիվի մեկնաբանումը

*Կազմակերպությունը կառավարությունից սեփականության իրավունքով գույք է ստանում ՏՏ կենտրոնի զարգացման համար, որպես կառավարության՝ երկրում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ոլորտի զարգացմանն ուղղված ջանքերի մի մաս: Գույքի իրական արժեքը*

կարող է արժանահավատորեն չափվել, և SS կենտրոնի զարգացումը և շահագործումը գտնվում է կազմակերպության վերահսկողության ներքո:

Գույքի տրամադրումը պետական շնորհ է, հետևաբար, գույքը պետք է չափվի իրական արժեքով:

Կազմակերպությունը վերահսկողություն է իրականացնում այն գույքի նկատմամբ, որից ակնկալվում են ապագա տնտեսական օգուտներ, երբ SS կենտրոնը կհանձնվի շահագործման: Գույքի արժեքը նույնպես կարող է արժանահավատորեն չափվել: Ակտիվների սահմանման և ճանաչման չափանիշները համապատասխանում են պահանջներին: Պետական շնորհը պետք է ներկայացվի հաշվապահական հաշվեկշռում, համաձայն ՀՀՄՍ 20-ի:

**Պարտավորությունը** կազմակերպության ներկա պարտականությունն է փոխանցել տնտեսական ռեսուրսը որպես անցյալ դեպքերի արդյունք:

Պարտավորության սահմանման առանցքային չափանիշները մանրամասն ներկայացվում են ստորև.

- **Ներկա պարտականությունը** սահմանված է: Պարտականությունները երբեմն սահմանվում են պայմանագրով և օրինական ուժ ունեն: Սակայն պարտականությունները կարող են առաջանալ նաև կազմակերպության սովորական գործելակերպի, քաղաքականության կամ պաշտոնական հայտարարությունների արդյունքում: Եթե գործնականում հնարավոր չէ խուսափել այդպիսի պարտականություններից, ապա դրանք անվանվում են «կառուցողական պարտականություններ»:
- Պարտականությունը պահանջում է **տնտեսական ռեսուրսի փոխանցում**: Նույնիսկ եթե տնտեսական ռեսուրսի փոխանցման հավանականությունը ցածր է, պարտականությունը դեռևս կարող է բավարարել պարտավորության սահմանմանը: Ցածր հավանականությունը պետք է հաշվի առնվի ճանաչման և չափման ժամանակ ինչպես նաև հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում:
- Ներկայիս պարտականության գոյությունը **անցյալ իրադարձությունների** հետևանքն է: Այս չափանիշը բավարարված է, եթե կազմակերպությունն արդեն ստացել է տնտեսական օգուտներ կամ ձեռնարկել այնպիսի գործողություն, որը նրան տնտեսական օգուտներ ստանալու իրավունք կտա և, որպես այդ անցյալ իրադարձությունների արդյունք, կազմակերպությունը պարտական է փոխանցել տնտեսական ռեսուրս: Ներկայիս պարտականությունը կարող է գոյություն ունենալ, նույնիսկ եթե տնտեսական ռեսուրսների փոխանցումը չի կարող պարտադրվել մինչև ապագա ամսաթիվ:

### Պայմանագրեր

Պայմանագրերի բովանդակությունը ճշմարիտ ներկայացնելու համար, կազմակերպությունները պետք է հաշվի առնեն այնպիսի իրավիճակներ, երբ համընդհանուր առևտրային ազդեցություն ունենալու համար կարիք կլինի կազմել մի խումբ կամ մի շարք պայմանագրեր: Նման դեպքերում կարող է անհրաժեշտ լինել, որ պայմանագրերի այդ խմբից կամ շարքից բխող իրավունքներն ու պարտականությունները մեկնաբանվեն որպես հաշվառման մեկ միավոր:

### Սեփական կապիտալ

**Սեփական կապիտալը** մնացորդային տարր է այսինքն, կազմակերպության ակտիվների մնացորդային բաժինն է՝ բոլոր պարտավորությունները հանելուց հետո: Սակայն այն կարող է ենթադասակարգվել կապիտալի և պահուստների տարբեր տեսակների: Դրանք կարող են արտացոլել իրավական սահմանափակումները կամ բազմազան սեփականատերերի տարբեր իրավունքները:

### Եկամուտներ և ծախսեր

**Եկամուտը** ակտիվների ավելացումն է կամ պարտավորությունների նվազումը, ինչը բեռում է սեփական կապիտալի աճին, որը չի վերաբերում սեփական կապիտալի նկատմամբ իրավունք ունեցողների ներդրումներին:

**Ծախսերը** ակտիվների նվազումն է կամ պարտավորությունների ավելացումը, ինչը բերում է սեփական կապիտալի նվազմանը, որը չի վերաբերում սեփական կապիտալի նկատմամբ իրավունք ունեցողներին կատարված բաշխումներին:

Եկամուտների ու ծախսերի սահմանումներից հետևում է, որ սեփական կապիտալի նկատմամբ իրավունք ունեցողների ներդրումները եկամուտ չեն համարվում, և նրանց արված բաշխումները ծախս չեն համարվում:

Տարբեր բնույթի գործարքներն ու իրադարձությունները առաջացնում եկամուտներ և ծախսեր, որոնք ունեն տարբեր հատկանիշներ: Տարբեր հատկանիշներով եկամուտների ու ծախսերի վերաբերյալ առանձնացված տեղեկատվության տրամադրումը կարող է օգնել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին՝ կազմակերպության ֆինանսական ցուցանիշները հասկանալու հարցում:

### **Ճանաչում**

Ճանաչումը ակտիվի, պարտավորության, սեփական կապիտալի, եկամուտների կամ ծախսերի տարրերի հավաքագրման գործընթաց է՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու համար: Միաժամանակ ճանաչումը միմյանց է կապում հաշվապահական հաշվեկշռի և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տարրերը:

### **Օրինակ 3 – Ակտիվի ճանաչումն արգելվում է որոշակի ստանդարտի շրջանակներում**

*Կազմակերպությունը ներգրավված է հյուրանոցային բիզնեսում: Նրա ապրանքանիշը ճանաչված է ամբողջ աշխարհում: Ապրանքանիշը կարող է վաճառվել և ունի շուկայական արժեք:*

*Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի այդ ապրանքանիշը որպես ակտիվ, թեև այն համապատասխանում է ակտիվի սահմանմանը: Կազմակերպությանը արգելվում է ճանաչել ներստեղծված ապրանքանիշերը, անվանումները, հրապարակել անվանումները, հաճախորդների ցուցակները և նմանատիպ հոդվածները: Ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման չափորոշիչները ավելի են սահմանվում ՀՀՄՍ 38-ով՝ սահմանափակելով ճանաչումը միևնույն այն ակտիվները, որոնց արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Ապրանքանիշի արժեքը չի կարող առանձնացվել բիզնեսի զարգացման արժեքից՝ վերցրած որպես մեկ ամբողջություն: Նման հոդվածները չեն ճանաչվում որպես ոչ նյութական ակտիվներ, քանի որ ծախսերը չեն կարող արժանահավատորեն չափվել:*

*Սակայն երբ նմանատիպ ակտիվները ձեռք են բերվում երրորդ կողմից, ապա այդ ակտիվների ձեռք բերման համար տրված հատուցումը տարբերվում է ընդհանուր ծախսերից, որոնք ուղղված են բիզնեսի զարգացմանը՝ վերցրած որպես մեկ ամբողջություն, և, հետևաբար, պետք է ճանաչվեն, եթե վերահսկողության և ապագա տնտեսական օգուտների հավանական հոսքի չափանիշները նույնպես բավարարված են:*

Տարբերը ճանաչվում են, երբ դրանք համապատասխանում են ակտիվի, պարտավորության, սեփական կապիտալի, եկամուտի կամ ծախսի սահմանմանը, և տրամադրում են տեղեկատվություն, որն օգտակար է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար՝ լինելով տեղին և ճշմարիտ ներկայացված:

Ծախս-օգուտ ֆունդամենտալ սահմանափակումը կիրառելի է նաև ճանաչման որոշումների կայացման ժամանակ: Զանի որ տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել որոշ օգտագործողների համար, և օգտակար չլինել մյուսների համար՝ կախված փաստերից ու հանգամանքներից, հնարավոր է, որ պահանջվի կիրառել դատողության, և որ ճանաչման պահանջները փոխվեն մեկ ստանդարտից մյուսը կամ տվյալ ստանդարտի շրջանակներում:

**Տեղին լինելը**, որպես ճանաչման չափանիշ, պահանջում է մի քանի գործոնների ուսումնասիրություն՝ ներառյալ ակտիվի կամ պարտավորության գոյություն ունենալու հարցում անորոշության մակարդակը, և տնտեսական օգուտների ներհոսքի կամ արտահոսքի հավանականության մակարդակը: Կազմակերպությունները պետք է հաշվի առնեն այս գործոնները, ինչպես նաև այլ գործոններ, որոնք կարող են առկա լինել ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչմանը վերաբերող որոշում կայացնելիս:

Իրավունքի կամ պարտականության գոյության ցածր հավանականությունը, կամ համապատասխան տնտեսական օգուտների ցածր հավանականությունը, ինքն իրենով չի խոչընդոտում ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչմանը, բայց այն պետք է դիտարկվի ճանաչման, չափման և նման անորոշությունների վերաբերյալ տեղեկությունների ներկայացման ժամանակ: Նման տեղեկատվությունը կարող է ներառել՝

- հնարավոր ներհուքերի կամ արտահուքերի մեծությունը;
- հնարավոր ժամանակը, և
- տեղի ունենալու հավանականության վրա ներազդող գործոնները:

**Ճշմարիտ ներկայացումը**, որպես ճանաչման համար երկրորդ չափանիշ, կախված է չափման անորոշությունը և այլ գործոնները հաշվի առնելու հանգամանքից: Չափման անորոշությունը ներառում է գնահատումների և դրանց հետ կապված՝ չափման անորոշության ուսումնասիրությունը, ներառյալ հնարավոր արդյունքների շարքը, գնահատումների զգայունությունը և բարդությունը: Այլ գործոնները ներառում են այն, թե ինչպես է ընտրվում համապատասխան տեղեկատվությունը, և ծանոթագրություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը:

Եկամուտի համար ճանաչման չափանիշը հետևյալն է՝ եկամուտը ակտիվների ավելացումն է կամ պարտավորությունների նվազումն է, ինչը բերում է սեփական կապիտալի աճին, որը չի վերաբերում սեփական կապիտալի նկատմամբ իրավունք ունեցողների ներդրումներին:

#### **Օրինակ 4 – Ակտիվ և պարտավորություն մոտեցումը**

*Կազմակերպություն Ա-ն ջրամատակարարման կազմակերպություն է, որը մատուցած ծառայությունների համար հաշիվ է ներկայացնում իր բաժանորդներին՝ ամսական կտրվածքով: Բաժանորդներին ուղարկված հաշիվների ընդհանուր գումարը մարտ ամսվա սկզբին կազմել է 20 մլն ՀՀ դրամ: Հաշիվները վերաբերում են փետրվար ամսվա ընթացքում բաժանորդների ստացած ծառայություններին: Ներկայացված հաշիվների համաձայն վճարումները պետք է կատարվեն մինչև ապրիլ ամսվա վերջը:*

*Կազմակերպություն Ա-ն պետք է 20 մլն ՀՀ դրամի եկամուտը ճանաչի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում փետրվարի վերջին: Ակտիվների (դեբիտորական պարտքեր) համապատասխան աճը պետք է ճանաչվի հաշվապահական հաշվեկշռում:*

*Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման սկզբունքի համաձայն՝ գործառնությունների և այլ դեպքերի ու իրադարձությունների արդյունքները ճանաչվում են, երբ դրանք տեղի են ունենում, և ներկայացվում են այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որին դրանք վերաբերում են:*

Ճանաչման չափանիշը ծախսերի դեպքում ճիշտ հակառակն է՝ համեմատած եկամուտների ճանաչման չափանիշի հետ: Ծախսերն իրենցից ներկայացնում են նվազումներ ակտիվներում, կամ ավելացումներ պարտավորություններում, ինչը բերում է սեփական կապիտալի նվազմանը, որը չի վերաբերում սեփական կապիտալի նկատմամբ իրավունք ունեցողներին (սեփականատերերին) կատարված բաշխումներին:

Հավանականության նկատառումները Հիմունքներում մեկնաբանվում են անորոշության ավելի լայն ընկալման պայմաններում: Ակտիվը կամ պարտավորությունը կարող է գոյություն ունենալ, նույնիսկ եթե տնտեսական օգուտների ներհուքի կամ արտահուքի հավանականությունը ցածր է:

Սահմանափակ իրավիճակներում չափման անորոշությունը կարող է այնքան մեծ լինել, նույնիսկ բոլոր համապատասխան չափումների դեպքում, որ դրանցից և ոչ մեկը չի տրամադրի օգտակար տեղեկատվություն ակտիվի կամ պարտավորության վերաբերյալ: Այդպիսի սահմանափակ իրավիճակներում ակտիվը կամ պարտավորությունը չի ճանաչվի: Անկախ նրանից, թե ակտիվը կամ պարտավորությունը կճանաչվի, թե ոչ, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի չափման անորոշությունների վերաբերյալ պարզաբանում տալու հարցը, որպեսզի ներկայացնի օգտակար տեղեկատվություն, որը տեղին է և ճշմարիտ ներկայացված:

#### **Ապաճանաչում**

Ապաճանաչման կամ ֆինանսական հաշվետվություններից ակտիվը կամ պարտավորությունը ամբողջությամբ կամ մասնակի դուրս հանելու չափանիշները հետևյալն են՝



- ակտիվի համար. երբ կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկողությունը ճանաչված ակտիվի կամ դրա մի մասի նկատմամբ, և
- պարտավորության համար. երբ կազմակերպությունն այլևս չունի ներկա պարտականություն՝ ճանաչված պարտավորության կամ դրա մի մասի նկատմամբ:

## Չափում

Հիմունքներում նկարագրվում են չափման հիմունքները՝ նշելով, որ որակական հատկանիշների դիտարկումը, հավանաբար, կհանգեցնի տարբեր ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների ու ծախսերի համար չափման տարբեր հիմունքների ընտրությանը:

Չափման հիմունքները ներառում են սկզբնական արժեքը, ընթացիկ արժեքը, հաշվեկշռային արժեքը, իրական արժեքը, օգտագործման արժեքը և մարման արժեքը:

Չափման հիմունքն ընտրելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- ֆինանսական հաշվետվություններում չափման հիմունքի տրամադրած տեղեկատվության բնույթը,
- տվյալ տարրի չափման տարբեր հիմունքների կիրառմամբ տրամադրված տեղեկատվության տեղին լինելը և ներկայացման ճշմարիտությունը,
- ակտիվի կամ պարտավորության բնութագրերը՝ ներառյալ զգայունությունը շուկայական գործոնների նկատմամբ կամ այլ ռիսկեր,
- արդյո՞ք ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի փոփոխությունները արտացոլում են շուկայի մասնակիցների սպասումներում փոփոխությունները, ինչպես նաև ռիսկի առումով նրանց նախապատվությունների փոփոխությունները,
- արդյունքի անորոշության և չափման անորոշության աստիճանը:

Համադրելիության, հասկացողության և հավաստելիության բարձր որակական բնութագրերը և ծախսերի սահմանափակումը (ծախս-օգուտ) լրացուցիչ նկատառումներ են չափման հիմունքի ընտրության համար: Նույն տարրերի համար նույն չափման հիմունքների հետևողական օգտագործումը օժանդակում է համադրելիությանը, սակայն չափման հիմունքում փոփոխությունը կարող է հիմնավորված լինել, եթե մյուս գործոնները գերակշռում են հասկանալիության և համեմատելիության նվազումը:

Սեփական կապիտալի ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը ուղղակիորեն չի չափվում. այն ընդհանուր ճանաչված ակտիվների և ընդհանուր ճանաչված պարտավորությունների միջև տարբերությունն է:

Դրամական հոսքերի վրա հիմնված չափման մեթոդները երբեմն օգտագործվում են ակտիվների կամ պարտավորությունների գնահատման համար, երբ չափման միջոցը անմիջականորեն դիտարկելի չէ:

## Կապիտալի պահպանումը

Կապիտալի պահպանման ֆինանսական հասկացությունն ընդունվում է կազմակերպությունների մեծ մասի կողմից: Այն կենտրոնանում է կազմակերպության սեփականատերերի կողմից ներդրված ֆինանսական կապիտալի պահպանման վրա: Կապիտալի պահպանման համապատասխան հասկացության ընտրությունը պետք է կախված է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների կարիքներից:

## Կապիտալի պահպանման հասկացությունը և շահույթը

Կապիտալի պահպանումը առանցքային դեր ունի շահույթի չափման համար: Գոյություն ունեն կապիտալի երկու հայեցակարգ, որոնք կապված են կապիտալի պահպանման երկու հայեցակարգերի հետ:

- Կապիտալի ֆինանսական հայեցակարգը և ֆինանսական կապիտալի պահպանման համապատասխան հայեցակարգը վերաբերում են նրան, որ շահույթը ստացվում է միայն այն դեպքում, երբ ժամանակաշրջանի վերջում զուտ ակտիվների ֆինանսական (դրամական) գումարը գերազանցում է ժամանակաշրջանի սկզբի գումարին՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփականատերերին կատարված բոլոր բաշխումները կամ սեփականատերերից ստացված բոլոր հատկացումները բացառելուց հետո: Կապիտալի ֆինանսական հայեցակարգը ֆինանսական



հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործվող կապիտալի ամենալայն տարածում ստացած հասկացությունն է:

- Կապիտալի ֆիզիկական հայեցակարգը (ինչպիսին է արտադրական կարողությունը) և ֆիզիկական կապիտալի պահպանման համապատասխան հայեցակարգի համաձայն՝ շահույթի չափման հիմքն այն է, թե որքանով է կազմակերպության ֆիզիկական արտադրական հզորությունը (կազմակերպության արտադրական կարողությունը կամ այդ կարողությունն ապահովելու համար անհրաժեշտ միջոցներն ու ֆոնդերը) ժամանակաշրջանի վերջում գերազանցում ժամանակաշրջանի սկզբի ֆիզիկական արտադրական հզորությանը՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում սեփականատերերին կատարված բոլոր բաշխումները կամ սեփականատերերից ստացված բոլոր հատկացումները բացառելուց հետո:

Կապիտալի պահպանման ընտրված հայեցակարգը անհրաժեշտ տեղեկատվություն է տալիս շահույթի չափման համար և միմյանցից տարանջատում է կազմակերպության կապիտալի գծով ստացվող հատույցը և կազմակերպության կապիտալի հետ ստացումը: Շահույթը մնացորդային արժեքն է՝ եկամուտներից ծախսերը (ներառյալ՝ կապիտալի պահպանման ճշգրտումները) հանելուց հետո: Եթե ծախսերը գերազանցում են եկամտին, ապա մնացորդային գումարը դիտվում է որպես վնաս:

Կապիտալի չափման հիմունքի և պահպանման հայեցակարգի ընտրության արդյունքում որոշվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման մոդելը: Հիմունքները կիրառելի են հաշվապահական հաշվառման միջաբան մոդելների համար, և հորիզոնը չի նախասահմանում որևէ առանձին մոդել, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է արտակարգ իրավիճակ, ինչպես օրինակ, գերսղաճային տնտեսություն ունեցող երկրներում:

Սեփական կապիտալում փոփոխություն է տեղի ունենում ակտիվների և պարտավորությունների վերազնահատման կամ վերահաշվարկի արդյունքում: Այդ փոփոխությունները ներառվում են սեփական կապիտալում որպես կապիտալի պահպանման ճշգրտումներ կամ վերազնահատման պահուստներ, թեև այդ ավելացումներն ու նվազումները համապատասխանում են եկամուտների կամ ծախսերի սահմանմանը:

### **Սկզբնական արժեք**

Սկզբնական արժեքը ակտիվի ձեռք բերման կամ ստեղծման համար կրած ծախսերի արժեքն է, որին գումարվում են գործարքի հետ կապված ծախսերը: Պարտավորության սկզբնական արժեքը պարտավորությունը ստանձնելու համար ստացված հատուցումն է, որից հանվում են գործառնության ծախսերը: Սկզբնական արժեքը ժամանակի ընթացքում թարմացվում է՝ արտացոլելու համար ակտիվի (պարտավորության) կամ դրա մի մասի սպառումը (մարումը), իրադարձությունները, որոնք առաջացնում են ակտիվների արժեզրկում կամ մեծացում են պարտավորության կատարման նպատակով տնտեսական ռեսուրսների փոխանցման պարտավորությունների արժեքը, և համապատասխան ֆինանսական բաղադրիչների համար տոկոսների հաշվեգրումը:

### **Հաշվեկշռային արժեք**

Հաշվեկշռային արժեքի չափումները դրամական տեղեկատվություն են տրամադրում ակտիվների, պարտավորությունների և համապատասխան եկամուտների ու ծախսերի մասին՝ օգտագործելով տեղեկություններ, որոնք թարմացվում են՝ չափման ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանները արտացոլելու համար:

Հաշվեկշռային արժեքի չափման հիմունքները ներառում են իրական արժեքը, օգտագործման արժեքը՝ ակտիվների համար, ու մարման արժեքը՝ պարտավորությունների համար, և ընթացիկ արժեքը:

### **Իրական արժեք**

Իրական արժեքը այն գինն է, որով տեղի կունենար ակտիվը վաճառելու կամ պարտավորությունը փոխանցելու սովորական գործարքը շուկայի մասնակիցների միջև՝ չափման ամսաթվի դրությամբ: Որոշ դեպքերում իրական արժեքը կարող է որոշվել անմիջականորեն՝ գործող շուկայում գների դիտարկման միջոցով: Այլ դեպքերում այն որոշվում է անուղղակիորեն, օրինակ, դրամական միջոցների հոսքերի չափման մեթոդների կիրառմամբ՝ օգտագործելով շուկայի մասնակիցների

կողմից ակտիվների ու պարտավորությունների գնորդման մոտեցումը: Իրական արժեքը չի ավելացվում (ակտիվներ) կամ նվազեցվում (պարտավորություններ) գործարքի հետ կապված ծախսերի կամ օտարման ծախսերի պատճառով, որոնք դիտարկվում են առանձնացված:

### **Օգտագործման արժեք և մարման արժեք**

Օգտագործման արժեքը ներկայացնում է դրամական հոսքերի ներկա արժեքը կամ այլ տնտեսական օգուտներ, որոնք կազմակերպությունը աննկատում է ստանալու ակտիվի օգտագործման արդյունքում ներառյալ դրա օտարումը: Մարման արժեքը դրամի կամ այլ տնտեսական ռեսուրսների ներկա արժեքն է, որոնք կազմակերպությունն աննկատում է, որ պարտավոր կլինի փոխանցել հակառակ կողմին՝ պարտավորությունը մարելու նպատակով, և ցանկացած գումարներ, որոնք կազմակերպությունն ակնկալում է, որ պարտավոր կլինի փոխանցել մյուս կողմին այդ կողմի նկատմամբ պարտավորությունը մարելու համար: Օգտագործման արժեքը և մարման արժեքը արտագույն են կազմակերպությանը բնորոշ ենթադրությունները և չեն կարող ուղղակիորեն դիտարկվել: Հետևաբար, դրանք որոշվում են դրամական հոսքերի վրա հիմնված չափման մեթոդների կիրառմամբ, որոնք արտագույն են նույն գործունեության, ինչպիսիք վերաբերում են իրական արժեքի որոշմանը, սակայն կազմակերպությանը բնորոշ տեսանկյունից, այլ ոչ թե շուկայի մասնակցի տեսանկյունից:

### **Ընթացիկ արժեքը**

Ակտիվի ընթացիկ արժեքը չափման ամսաթվի դրությամբ համարժեք ակտիվի արժեքն է, որը բաղկացած է վճարվող հատուցումից՝ գումարած գործարքի հետ կապված այդ ամսաթվի դրությամբ կրած ծախսերը: Պարտավորության ընթացիկ արժեքը հակառակն է: Ընթացիկ արժեքը «մուտքագրման արժեքն» է, քանի որ այն արտացոլում է ակտիվի ձեռքբերման կամ պարտավորության առաջացման շուկայական արժեքը:

## **Ներկայացում և բացահայտում**

Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվության արդյունավետ ներկայացումն այն դարձնում է ավելի տեղին և ճշմարիտ՝ մեծացնելով դրա օգտակարությունը: Հետևաբար, ներկայացման ու բացահայտման առումով, ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակն է իրականացնել հետևյալը.

- կենտրոնանալ ներկայացման և բացահայտման նպատակների ու սկզբունքների վրա, այլ ոչ թե կանոնների վրա,
- դասակարգել տեղեկատվությունը՝ համախմբելով նմանատիպ տարրերը և առանձնացնելով միմյանցից տարբերվող տարրերը, և
- համախմբել տեղեկատվությունը, սակայն խուսափել անհարկի մանրամասնություններով կամ ավելորդ խմբավորումներով այն ծանրաբեռնելուց:

Ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը փոխանցվում է ֆինանսական հաշվետվություններում դրա ներկայացման ու բացահայտման միջոցով:

Տեղեկատվության արդյունավետ հաղորդակցումը դարձնում է այն առավել տեղին և նպաստում է ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամուտների և ծախսերի ճշմարիտ ներկայացմանը:

Ինչպես ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող մյուս որոշումների դեպքում, տեղեկատվության ներկայացման ու բացահայտման համար նույնպես անհրաժեշտ է հաշվի առնել առնչվող ծախսերն ու օգուտները:

### **Ակտիվների և պարտավորությունների դասակարգում**

Դասակարգումը.

- ներկայացման ու բացահայտման նպատակով տեսակավորում է ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տարրերը՝ ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտները կամ ծախսերը, ընդհանուր հատկանիշների հիման վրա,
- խուսափում է համատեղել տարատեսակ տարրերը, և
- վերաբերում է տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության համար ընտրված հաշվառման միավորին

## Հաշվանցում

Հաշվանցումը ակտիվը և պարտավորությունը որպես հաշվառման առանձին միավորներ ճանաչելու և հաշվապահական հաշվեկշռում դրանք համախմբելու և մեկ ընդհանուր գուտ գումարով ներկայացնելու արդյունքն է: Այս մետոցումը տարբերվում է այն դեպքից, երբ իրավունքների և պարտականությունների խումբը համարվում է հաշվառման մեկ միասնական միավոր: Հաշվանցումը միմյանցից տարբերվող տարրերը դասակարգում է միասին, հետևաբար, այն ընդհանուր առմամբ տեղին չէ:

## Սեփական կապիտալի դասակարգում

Սեփական կապիտալի բաղադրիչները, հնարավոր է, առանձին դասակարգելու կարիք ունենան, եթե դրանք ունեն տարբեր բնութագրեր: Բացի այդ, սեփական կապիտալի որոշ բաղադրիչների տարանջատումը կարող է անհրաժեշտ լինել օգտակար տեղեկատվություն տրամադրելու համար՝ որոշակի իրավական, կարգավորիչ կամ այլ պահանջների ներքո:

## Եկամուտների և ծախսերի, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների դասակարգում

Եկամուտներն ու ծախսերը դասակարգվում են՝ հիմնվելով ակտիվին կամ պարտավորությանը կամ ակտիվի կամ պարտավորության բաղադրիչներին վերաբերող հաշվառման միավորի վրա, և հաշվառվում են շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:

Շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունը գործունեության առաջնային ցուցանիշն է:

Խորհուրդը կարող է պահանջել, որ եկամտի և ծախսերի հոդվածները հետաձգվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության միջոցով: Չնայած, սկզբունքորեն, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության մեջ ներառված եկամուտներն ու ծախսերը ապագա ժամանակաշրջանում կվերագրվեն շահույթի կամ վնասի հաշվետվությանը, կարող են լինել իրավիճակներ, երբ այդ ժամանակաշրջանը բացահայտելու համար հստակ հիմքեր չլինեն: Նման դեպքերում գումարները չեն կարող վերադասակարգվել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունից:

## 2 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ

ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ ստանդարտում նկարագրվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և փոփոխության չափորոշիչները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների, հաշվապահական գնահատումների և սխալների ուղղումների հաշվապահական հաշվառումը և բացահայտումը:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունն իրենից ներկայացնում է յուրահատուկ սկզբունքների, հիմունքների, ընդունված գործելակերպի կանոնների ու սահմանված կարգի ամբողջություն, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման ժամանակ: Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը կատարում է ՀՀՄՍ-ի համաձայն, հիմք ընդունելով Հիմունքները: Կազմակերպությունը պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման սեփական քաղաքականությունը, եթե այն չի լուսաբանվում ստանդարտում:

Եթե հաշվապահական հաշվառման ստանդարտը թույլ է տալիս կազմակերպությանը ընդունել հաշվապահական հաշվառման այլընտրանքային եղանակներից մեկը, ապա կազմակերպությունը պարտավոր է նշել որդեգրած այլընտրանքի մասին:

Նման դեպքերում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պետք է կիրառվի հետևողականորեն, եթե ստանդարտն չի թույլատրում այլ մոտեցում: Եթե ստանդարտը թույլ է տալիս կամ պահանջում է, որ կազմակերպությունը տարրերի տարբեր դասերի նկատմամբ կիրառի հաշվապահական հաշվառման տարբեր մոտեցումներ, ապա կազմակերպությունը պետք է ընտրի համապատասխան մոտեցում յուրաքանչյուր դասի համար և կիրառի այդ մոտեցումները հետևողականորեն յուրաքանչյուր դասի շրջանակներում: Օրինակ, ՀՀՄՍ 16-ը թույլ է տալիս, որ

կազմակերպությունը որդեգրի վերազնահատման քաղաքականություն հիմնական միջոցների մեկ դասի համար և, մինևույն ժամանակ, մեկ այլ դասի նկատմամբ կիրառի սկզբնական արժեքով չափման մոտեցումը: Հետևողականության սկզբունքը պահանջում է հետևողականորեն կիրառել յուրաքանչյուր դասի համար ընդունած քաղաքականությունը այդ դասում ընդգրկված բոլոր ակտիվների նկատմամբ և մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուսը:

ՖՀՄՍ-ները երբեմն ուղեկցվում են ուղեցույցով, որն օժանդակում է կազմակերպություններին պահանջների կիրառման հարցում: Բոլոր ուղեցույցներում նշվում է, թե (ա) ուղեցույցը ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մասն է և, հետևաբար, պարտադիր է և կազմում է ստանդարտի կամ մեկնաբանության պահանջների մի մասը, կամ (բ) ուղեցույցը ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մասը չէ: Ուղեցույցը, որը ՖՀՄՍ-ների անբաժանելի մասը չէ, պարզապես օգտակար է ՖՀՄՍ-ների կիրառման ժամանակ և ֆինանսական հաշվետվությունների համար պահանջներ չի պարունակում:

Բացի այդ, ստանդարտները պարունակում են պարբերություններ, որոնք տպագրված են թավ և սովորական տառատեսակների կիրառմամբ: Պարբերություններն ունեն հավասարազոր նշանակություն, թեև թավ տառատեսակները ցուցաբերում են հիմնական սկզբունքները:

Հանդիպում են դեպքեր, երբ չկա որևէ ստանդարտ կամ մեկնաբանություն, որը մասնավորապես կիրառելի է տվյալ գործարքին, այլ իրադարձության կամ դեպքի նկատմամբ: Նման իրավիճակներում կազմակերպությունները պետք է հիմնվեն սեփական դատողության վրա՝ մշակելու և կիրառելու հաշվապահական հաշվառման այնպիսի քաղաքականություն, որը թե՛ տեղին և թե՛ արժանահավատ կլինի օգտագործողների համար: Արժանահավատությունն այն է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է՝

- ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը.
- արտացոլեն գործարքների, այլ իրադարձությունների ու դեպքերի տնտեսական բովանդակությունը, այլ ոչ միայն իրավական ձևը.
- լինեն չեզոք (այսինքն, կողմնակալությունից զերծ լինեն);
- լինեն հաշվենկատ
- լինեն ամբողջական՝ բոլոր էական առումներով:

Անհրաժեշտություն չկա, որ կազմակերպությունները կիրառեն ՖՀՄՍ-ներում պարունակվող տեղեկատվությունը, եթե դրանց կիրառման ազդեցությունն ոչ էական է, ինչը նաև նշանակում է, որ կազմակերպությունը ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող բացահայտումներ անելու կարիք չունի, եթե տեղեկատվությունը էական չէ:

Էականության հարցը դիտարկելիս՝ կազմակերպությանն անհրաժեշտ է հասկանալ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների առաջնային օգտագործողների առանձնահատկությունները, և թե ինչպես կարող է ողջամիտ կերպով ակնկալվել դրանց ազդեցությունն այդպիսի օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա (որոնք ընդունվում են այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա): Հիմունքներում նշվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն օգտագործողների համար, որոնք ունեն հիմնավոր գիտելիքներ բիզնեսի ու տնտեսական գործունեության վերաբերյալ, և որոնք տեղեկատվությունը ջանասիրաբար ուսումնասիրում և վերլուծության են ենթարկում: Հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող հիմնավոր գիտելիքները ներառում են այն իմացությունը, որ կազմակերպությունը բնականոն կերպով պատրաստում է ֆինանսական հաշվետվություններ՝ անընդհատության և հաշվեգրման հիմունքով, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, հաշվապահական հաշվեկշռի, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության կառուցվածքի, բովանդակության և նպատակների վերաբերյալ հիմնական գիտելիքները:

### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները**

Կազմակերպությունը պետք է փոփոխության ենթարկի իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը միայն այն դեպքում, եթե՝

- փոփոխությունն անհրաժեշտ է որևէ ստանդարտի կամ մեկնաբանության պահանջով, կամ

- փոփոխությունը կհանգեցնի այնպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնք կտրամադրեն արժանահավատ և առավել տեղին տեղեկատվություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործարքների, այլ դեպքերի կամ պայմանների ազդեցության վերաբերյալ:

**Օրինակ 5 – Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների օրինակներ**

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները կարող են դասակարգվել համաձայն երեք հիմնական գործընթացների, որոնք կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ: Դրանք են՝ ճանաչումը, չափման հիմունքները և ներկայացումը: Դասերից յուրաքանչյուրի օրինակներն են՝

Ճանաչման քաղաքականության փոփոխություններ

- հասույթի ճանաչման փոփոխություն՝ կապված ապրանքի և ծառայությունների վաճառքի հետ.
- փոփոխություն այն հարցում, թե արդյո՞ք փոխառության ծախսումները ներառված են ակտիվի ձեռքբերման արժեքի մեջ, որը հետագայում գնահատվելու է իրական արժեքով:

Չափման հիմունքներին վերաբերող քաղաքականության փոփոխություններ

- անցում հիմնական միջոցների դասը մաշեցվող սկզբնական արժեքով չափման քաղաքականությունից դեպի պարբերական վերագնահատման քաղաքականություն:

Ներկայացման քաղաքականության փոփոխություններ

- հաշվապահական հաշվեկշռում, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում որևէ տարրի դասակարգման փոփոխություն՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ փոփոխությունը պայմանավորված է հանգամանքների փոփոխությամբ:

Այն դեպքերը, երբ գործարքները կամ իրադարձություններն իրենց բովանդակությամբ տարբերվում են նախկինում կատարվածները կամ տեղի ունեցածներից, և կազմակերպությունն ընդունում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն այդ դեպքերի հաշվառման համար, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն չեն համարվում (այսինքն, տեղի են ունեցել հանգամանքների փոփոխություններ): Նմանապես, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն չի համարվում նախկինում տեղի չունեցած կամ ոչ էական իրադարձությունների կամ գործարքների համար ընդունած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը:

**Օրինակ 6 – Իրավիճակներ, որոնք չեն դիտարկվում որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն**

Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխություն

Ֆունկցիոնալ արժույթի փոփոխությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն չէ, քանի որ այն առաջանում է կազմակերպության հիմնական գործարքների, իրադարձությունների և պայմանների փոփոխության արդյունքում: Հետևաբար, կազմակերպությունը փոփոխությունը հաշվառելու համար պետք է օգտագործի առաջընթաց կիրառումը և բոլոր հոդվածները փոխարկի նոր ֆունկցիոնալ արժույթի՝ կիրառելով փոփոխության ամսաթվի դրությամբ գործող փոխարժեքը:

Գոյություն ունեցող ակտիվի օգտագործման նպատակի փոփոխություն

Կազմակերպություն Ա-ին պատկանում է գրասենյակային շենք, որը նա նախկինում օգտագործել է սեփական վարչական նպատակների համար: Կազմակերպության կողմից շենքը դասակարգվել է որպես հիմնական միջոց և հաշվառվել մաշեցվող սկզբնական արժեքով: Ընթացիկ տարվա ընթացքում ղեկավարությունն իր աշխատուժը տեղափոխել է նոր շենք, իսկ հին շենքը

վարձակալության և հանձնել երրորդ կողմին: Նա այնուհետև վերադասակարգել է հին շենքը՝ ներկայացնելով այն որպես ներդրումային գույք, և հաշվառել է իրական արժեքով:

Այս փոփոխությունը ներկայացնում է գույքի օգտագործման նպատակի փոփոխություն, հետևաբար՝ համադրելի գումարների վերահաշվարկ չպետք է կատարվի: Նպատակահարմար է, որ կազմակերպություն և-ն ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման տարբեր մոտեցումներ կիրառի միևնույն գույքի նկատմամբ, քանի որ այդ երկու տարիների ընթացքում նա գույքն օգտագործել է տարբեր նպատակներով:

Երբ առկա է ՖՀՄՍ որևէ ստանդարտի կամ մեկնաբանության սկզբնական կիրառում (ներառյալ վաղաժամկետ ընդունումը), ապա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխան փոփոխությունը պետք է հաշվի առնվի այդ ստանդարտի կամ մեկնաբանության անցումային հատուկ դրույթների համաձայն, եթե կան այդպիսիք: Նոր կամ վերանայված ՖՀՄՍ ստանդարտները հաճախ ներառում են հատուկ անցումային դրույթներ՝ թույլատրելով ստանդարտի առաջընթաց, այլ ոչ հետընթաց կիրառումը, քանի որ անհնար կամ չափազանց բարդ կլինի ձեռք բերել համադրելի տվյալների վերահաշվարկի համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:

Կազմակերպությունը պետք է օգտագործի հետընթաց կիրառումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխությունների կամ նոր հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների կամ մեկնաբանությունների դեպքում, եթե չկան անցումային հատուկ կանոններ՝ ներառյալ ներկայացման փոփոխությունները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա անհրաժեշտ է: Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի բոլոր համադրելի գումարները և ներկայացնի նախորդ ժամանակաշրջանի արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակն այնպես, կարծես հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը մշտապես կիրառվել էր:

Հետընթաց կիրառման դեպքում գործարքների, այլ դեպքերի ու պայմանների նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականությունը կիրառվում է այնպես, կարծես այդ քաղաքականությունը միշտ է կիրառվել: Կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի ներկայացրած ժամանակաշրջաններին նախորդող բոլոր ժամանակաշրջանների ճշգրտումը որպես սեփական կապիտալի՝ փոփոխության ազդեցությունը կրած յուրաքանչյուր բաղադրիչի (օրինակ՝ չբաշխված շահույթի) ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում: Օրինակ, եթե քաղաքականության փոփոխությունը կատարվել է 20X7 թ-ին, և կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում է 20X7 թ-ի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար, իսկ համադրելի տվյալները վերաբերում են 20X6 թ-ի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվան, ապա կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի 20X6 թ-ի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համադրելի տվյալները: Հետևաբար, նա պետք է 20X6 թ-ի հունվարի 1-ի դրությամբ ներառի 20X6 թ-ին նախորդող տարիների կուտակված ճշգրտումը չբաշխված շահույթի և սեփական կապիտալի՝ փոփոխության ազդեցությունը կրած ցանկացած այլ բաղադրիչների մնացորդում:

Հատուկ բացառություն է գործում, երբ հիմնական միջոցների կամ ոչ նյութական ակտիվների չափմանն ուղղված քաղաքականությունը փոփոխության է ենթարկվում՝ դրանք առաջին անգամ վերազնահատված գումարով չափելու համար: Ակտիվները վերազնահատված գումարով չափելու քաղաքականության սկզբնական որդեգրումը, համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 38-ի, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է նման փոփոխությունը դիտարկի որպես վերազնահատում՝ ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն: Կազմակերպությունը քաղաքականության փոփոխությունը հաշվառում է որպես տվյալ տարվա վերազնահատում, այլ ոչ թե հետընթաց կիրառմամբ:

### **Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում**

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը հաճախ պահանջում է, որ ղեկավարությունը կատարի գնահատումներ: Գնահատումների համար անհրաժեշտ են դատողություններ՝ հիմնված վերջին, արժանահավատ տեղեկատվության վրա: Գնահատումների օրինակներից մի քանիսը բերված են ստորև.

- կասկածելի դեբիտորական պարտքերի համար պահուստի որոշումը,
- դանդաղ շրջանառվող կամ հնացած պաշարների պահուստները,

- հիմնական միջոցների և ոչ կյուբական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետները,
- ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքները,
- հետաձգված հարկային ակտիվների վերականգնելիությունը,
- սահմանված վճարումներով կենսաթոշակային սխեմաների վերաբերյալ ակտուարային ենթադրությունները,
- երաշխիքների գծով պահուստները, և
- արժեզրկման պահուստները:

Ողջամիտ գնահատումների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կարևոր մասն է և չի խաթարում դրանց արժանահավատությունը: Այնուամենայնիվ, գնահատումների արժանահավատության աստիճանը կարող է տարբեր լինել: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության գնահատումները ենթակա են փոփոխման ոչ այնքան հաճախ, որքան պաշարների հնացած լինելու կամ երաշխիքային պարտավորությունների գնահատումները, որոնք կարող են փոփոխության ենթարկվել յուրաքանչյուր տարի կամ ավելի հաճախ՝ ի պատասխան սպառողական պահանջարկի կամ արտադրական ցուցանիշների:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունը ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի կամ ակտիվի պարբերաբար սպառվող մեծության ճշգրտումն է, որն առաջանում է ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ վիճակի և դրանց հետ կապված ակնկալվող ապագա օգուտների ու պարտականությունների գնահատումից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունները առաջանում են նոր տեղեկատվության ստացման կամ նոր հանգամանքների առաջացման հետևանքով և, հետևաբար, չեն համարվում սխալների ուղղում: Այսպիսով, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և գնահատումների փոփոխությունների հաշվապահական հաշվառումը տարբեր է:

Չափման հիմունքի փոփոխությունը (օրինակ՝ ակտիվների հաշվառման վարման փոփոխությունը սկզբնական արժեքից դեպի իրական արժեք) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն է և չի հանդիսանում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն: Այն դեպքում, երբ, այնուամենայնիվ, դժվար է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը տարբերակել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունից, փոփոխությունը համարվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխության հետևանքը պետք է ճանաչվի առաջընթաց, այսինքն, սկսի կիրառվել փոփոխության ամսաթվից՝ արտացոլվելով շահույթում կամ վնասում,

- փոփոխման ժամանակաշրջանում, եթե փոփոխությունն ազդում է միայն տվյալ ժամանակաշրջանի վրա, կամ
- փոփոխման ժամանակաշրջանում և հետագա ժամանակաշրջաններում, եթե փոփոխությունն ազդում է այդ բոլոր ժամանակաշրջանների վրա:

Ներկա ժամանակաշրջանի շահույթի և վնասի վրա ազդեցություն ունեցող և հետագա ժամանակաշրջանների շահույթի և վնասի վրա ազդեցություն չունեցող հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխության օրինակներից է կասկածելի դեբիտորական պարտքերի պահուստում փոփոխությունը: Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության գնահատման փոփոխությունը կարող է ազդել ինչպես ընթացիկ, այնպես էլ հետագա ժամանակաշրջանների վրա, քանի որ այն ազդեցություն ունի թե՛ ընթացիկ ժամանակաշրջանի և թե՛ հետագա ժամանակաշրջանների համար հաշվարկվող մաշվածության վրա՝ մինչև օգտակար ծառայության ժամկետի ավարտը:

### **Օրինակ 7 – Փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում**

Փոփոխություն՝ պարտավորությունների և ֆինանսական արդյունքների վրա ազդեցություն ունեցող գնահատման մեջ

Կազմակերպությունը վերանայում է առուվաճառքի պայմանագրերով նախատեսված երաշխիքային պահուստի գնահատումը: Վերանայման արդյունքն ազդեցություն կունենա



հաշվապահական հաշվեկշռում պահուստի և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում երաշխիքի գծով ծախսի վրա:

Փոփոխություն՝ պարտավորությունների և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վրա ազդեցություն ունեցող գնահատման մեջ

Կազմակերպությունը վերանայում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոխարժեքային տարբերությունների գծով վճարման ելթակա հարկի գնահատումը: Վերանայման արդյունքն ազդեցություն կունենա հաշվապահական հաշվեկշռում հարկային պարտավորությունների և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում արտարժույթի փոխարկման գծով օգուտի/վնասի վրա:

Փոփոխություն՝ ակտիվների և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վրա ազդեցություն ունեցող գնահատման մեջ

Կազմակերպությունը վերանայում է հիմնական միջոցի իրական արժեքի գնահատումը: Վերանայման ազդեցությունը կարտացոլվի հիմնական միջոցների մնացորդում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի «վերագնահատման օգուտ/վնաս» հոդվածում համապատասխան ճշգրտմամբ:

## Սխալներ

Սխալներ կարող են առաջանալ ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի ճանաչման, չափման, ներկայացման կամ բացահայտման ժամանակ: Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին, եթե դրանք պարունակում են էական սխալներ: Դրանք չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ներին նաև այն դեպքում, երբ պարունակում են ոչ էական սխալներ, որոնք կատարվել են միտումնավոր՝ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների կամ դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ որոշակի պատկեր ներկայացնելու նպատակով: Կազմակերպությունը պետք է ուղղի նախորդ ժամանակաշրջանի էական սխալները հետընթացորեն՝ ճշգրտելով համադրելի գումարները և վերահաշվարկելով չբաշխված շահույթը ներկայացրած ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբնական ամսաթվի դրությամբ՝ սխալները հայտնաբերելուց հետո հրապարակման համար հաստատված ֆինանսական հաշվետվությունների առաջին փաթեթում:

Դեկլարությունը կարող է հայտնաբերել էական սխալներ, որոնք վերաբերում են նախորդող մեկ կամ մեկից ավելի ժամանակաշրջաններին, որոնց համար ֆինանսական հաշվետվություններն արդեն հրապարակվել են: Այդ սխալները ճշգրտվում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկված՝ ազդեցություն կրած ժամանակաշրջաններին վերաբերող համադրելի տեղեկատվության ճշգրտման միջոցով:

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալները կազմակերպության մեկ կամ մեկից ավելի նախորդող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում կատարած բացթողումներն ու ոչ ճիշտ ներկայացումներն են, որոնք առաջանում են այն արժանահավաստ տեղեկատվությունը չօգտագործելու կամ ոչ ճիշտ օգտագործելու արդյունքում, որն առկա էր, երբ այդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատվել էին հրապարակման համար, և կարող էր խելամտորեն ակնկալվել, որ կստացվեր և հաշվի կառնվեր այդ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման ժամանակ:

Այդպիսի սխալները ներառում են թվաբանական սխալների, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման սխալների, փաստերի ոչ ճիշտ ներկայացման կամ սխալ մեկնաբանության հետևանքները և կեղծիքը:

Կազմակերպությունը պետք է սխալների ուղղումը տարբերի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունից: Նախկինում գնահատված ու ճանաչված գումարները, հնարավոր է, անորոշություն պարունակեն: Ավելի ուշ դեկլարությունը կարող է վերանայել գնահատումները՝ գերակշռող հանգամանքներն արտացոլելու և ի հայտ եկած վերջին տեղեկությունները հաշվի առնելու համար: Այնուամենայնիվ, սխալները հանդիսանում են առկա տեղեկատվության կանխամտածված կամ պատահական չարաշահումների կամ հաշվի չառնելու հետևանք: Օրինակ՝ պայմանական դեպքի արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ վնասը, որը կազմակերպությունը չէր կարող նախկինում արժանահավաստորեն գնահատել, սխալի ուղղում չի համարվում:



Եթե նախորդող ժամանակաշրջանի սխալն էական է, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ճշգրտվեն հետընթացորեն: Միտումնափոր կամ որոշակի արդյունք ստանալու նպատակով կատարված սխալը նույնպես կարող է էական լինել: Կազմակերպությունը պետք է ուսումնասիրի այդ սխալի ազդեցությունը թե՛ որակական և թե՛ քանակական տեսակետից (բնույթը և մեծությունը), ինչպես նաև դրա ուղղման եղանակը: Էականությունը չպետք է գնահատվի միայն մեկ տարվա համար կամ չափման մեկ միավորի համար, ինչպիսին է, օրինակ, տարվա շահույթը կամ չբաշխված շահույթը, այլ այն պետք է գնահատվի ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ ամբողջությամբ վերցրած:

**Օրինակ 8 – Նախորդ ժամանակաշրջանի ոչ էական սխալ**

Կազմակերպություն Ա-ն հայտնաբերել է նախորդող ժամանակաշրջանի սխալն ընթացիկ ժամանակաշրջանում, սակայն այդ սխալը նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական չի համարվում:

Կազմակերպություն Ա-ն կարող է ուղղել նախորդող ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական չհամարվող սխալը ընթացիկ ժամանակաշրջանում, այլ ոչ թե հետընթացորեն: Սակայն Կազմակերպություն Ա-ի ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի թե՛ որակական և թե՛ քանակական գործոնները և գնահատի, թե արդյո՞ք այդպիսի մոտեցման արդյունքում կարող է էական սխալ առաջանալ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում: Ղեկավարությունը պետք է վերահաշվարկի համադրելի գումարները, եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված ուղղումը կարող է էական խեղաթյուրել այդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները:

Նախորդող ժամանակաշրջանի էական սխալը պետք է ուղղվի համադրելի գումարների հետընթաց վերահաշվարկի միջոցով՝ սխալի հայտնաբերումից հետո հրապարակված առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում, բացառությամբ այն դեպքի, երբ դա անիրագործելի է: Յետընթաց վերահաշվարկը ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերի գումարների ճանաչման, չափման և բացահայտման ուղղին է այնպես, կարծես նախորդող ժամանակաշրջանի սխալը երբեք չի առաջացել: Այդպիսի վերահաշվարկն իրագործվում է՝

- վերահաշվարկելով նախորդող այն ժամանակաշրջանների համար ներկայացված համադրելի գումարները, որոնցում տեղի է ունեցել սխալը, կամ
- եթե սխալը տեղի է ունեցել նախքան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանը, ապա վերահաշվարկելով ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները՝ ներկայացված ամենավաղ նախորդող ժամանակաշրջանի համար:

Նախորդող ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների հարկային հետևանքները հաշվառելու և բացահայտելու համար կազմակերպությունը պետք է կիրառը ՀՀՄՍ 12-ը:

**Օրինակ 9 – Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության արդյունքում կիրառված հետընթաց ճշգրտումների ազդեցությունը շահութահարկի վրա**

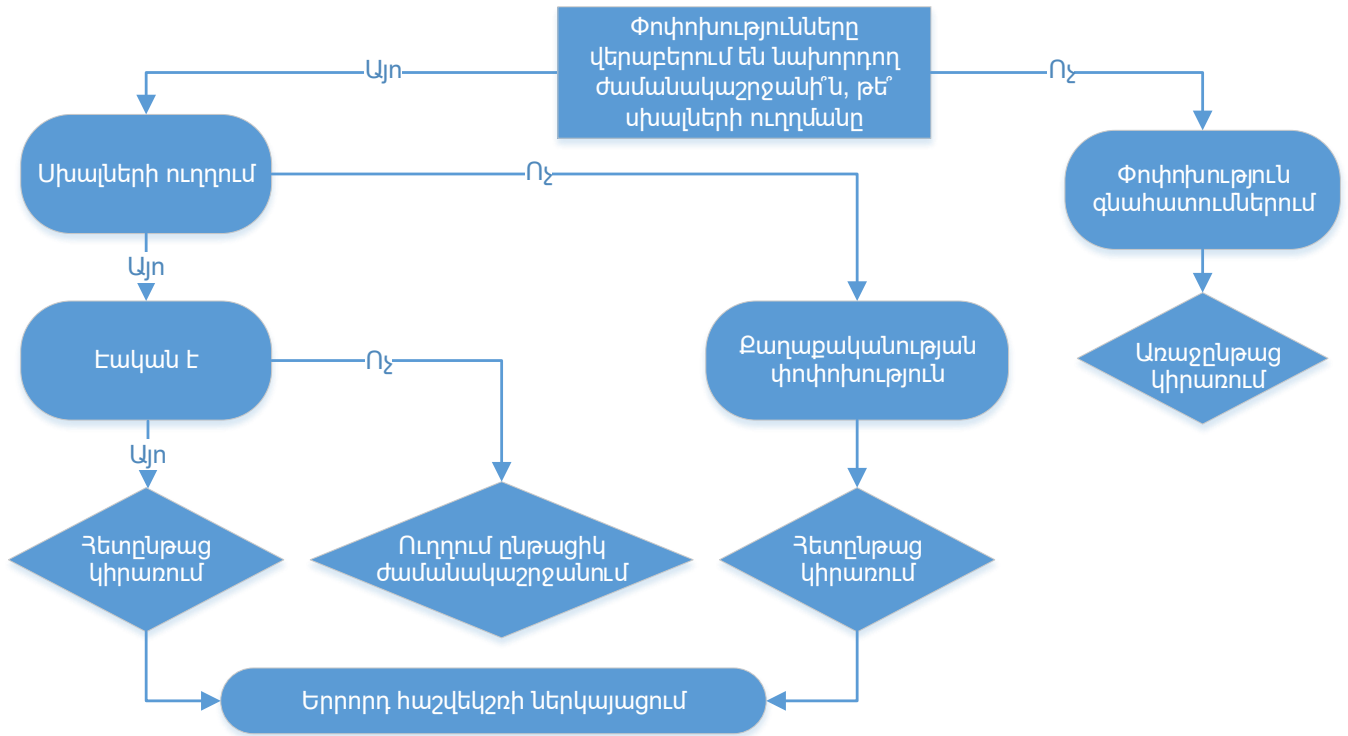
Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի շահութահարկը, երբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը հետընթաց ճշգրտումներ է պահանջում:

Երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը կիրառում է հետընթացորեն, ապա պետք է հաշվի առնվեն համապատասխան հարկային հետևանքները, որպես նախորդող ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ: Այս ճշգրտումները կարող են հանգեցնել ընթացիկ և/կամ հետաձգված հարկերի ճշտգրտման: Հարկային ազդեցությունը սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդի ճշգրտման մի մասն է, և այն չպետք է ներառվի ընթացիկ ժամանակաշրջանի հարկային ծախսում:

Նույն սկզբունքը կիրառվում է նաև նախորդող ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման հարկային հետևանքների հաշվառման համար:

Ստորև բերված գծապատկերը ցուցադրում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների և հաշվապահական գնահատումներում փոփոխությունների առաջընթաց և հետընթաց կիրառումը:

**Փոփոխությունների առաջընթաց և հետընթաց կիրառումը**



**Հետընթաց կիրառման կամ վերահաշվարկի անհրաժեղելիությունը և հետին ամսաթվով տեղեկատվության կիրառումը**

Երբեմն ամբողջական հետընթաց կիրառումը կամ վարահաշվարկը կարող է անհրաժեղելի լինել: Ամբողջական հետընթաց կիրառում կամ վերահաշվարկ չի պահանջվում այնքանով, որքանով անհրաժեղելի է որոշել կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների կամ էլ նախորդող ժամանակաշրջանի էական սխալների ուղղման տվյալ ժամանակաշրջանին բնորոշ կամ կուտակային ազդեցությունները:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության հետընթաց կիրառումը կամ նախորդ ժամանակաշրջանի սխալի հետընթաց ուղղումը կարող է անհրաժեղելի լինել, եթե.

- հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները որոշելի չեն;
- հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերահաշվարկը պահանջում է ենթադրություններ անել, թե ի՞նչ մտադրություններ կարող էր ունենալ կազմակերպության ղեկավարությունը այդ ժամանակաշրջանում; կամ
- հետընթաց կիրառումը կամ հետընթաց վերահաշվարկը պահանջում է գումարների նշանակալի գնահատումներ, և անհնար է այդ գնահատումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը օբյեկտիվորեն առանձնացնել այն տեղեկատվությունից, որը.
  - տրամադրում է վկայություններ այն ամսաթվերին առկա հանգամանքների մասին, որոնց դրությամբ այդ գումարները պետք է ճանաչվեին, չափվեին կամ բացահայտվեին, և
  - կարող էր հասանելի լինել, երբ այդ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում էին հրապարակման համար:

Համադրելի տեղեկատվության ճշգրտումը կարող է անհրաժեղելի լինել, երբ կազմակերպությունը նախորդող ժամանակաշրջանում տվյալներ չի հավաքագրել, և անհնարին է այդ տեղեկատվությունը ստեղծել կամ վերականգնել:

Նախորդող ժամանակաշրջանի համադրելի տեղեկատվության ճշգրտման համար հաճախ գնահատումներ են պահանջվում: Դա ինքնին չի խանգարում արժանահավատ ճշգրտումների

կատարմանը կամ համադրելի տեղեկատվության ուղղմանը: Չնահատումը պետք է արտացոլի նախորդող ժամանակաշրջանում գոյություն ունեցող հանգամանքները: Ժամանակի ընթացքը կամ ազդեցությունն թողած գործարքից կամ դեպքից հետո առաջացած հանգամանքները կարող են բարդացնել ազդեցությունն թողած գործարքի կատարման պահին գոյություն ունեցող դեպքերի կամ հանգամանքների գնահատումը: Այնուամենայնիվ, դա չի նշանակում, որ համադրելի տեղեկատվության ճշգրտման անհրաժեշտ է:

Հետընթաց կիրառումը կամ վերահաշվարկն հրազործելի չէ. երբ անհնար է տարբերել հասանելի տեղեկատվության տեսակը այլ տեղեկատվությունից, և անհրաժեշտ է վերականգնել ավելի վաղ ժամանակաշրջանի հանգամանքները: Օրինակ՝ նման իրավիճակ կարող է առաջանալ իրական արժեքի չափման ժամանակ, երբ օգտագործվում են զգալի չափով ոչ դիտարկելի մուտքեր: Պատճառն այն է, որ նման գնահատումները կարող են լինել չափազանց սուբյեկտիվ, և անհնար կլինի արժանահավատորեն վերականգնել այն սուբյեկտիվ դատողությունները, որոնք ղեկավարությունը, հավանաբար, հաշվի կառնել՝ ավելի վաղ ժամանակաշրջանում գնահատումներ անելիս:

Հետին ամսաթվով տեղեկատվության կիրառումը չի թուլատրվում հաշվապահական հաշվառման նոր քաղաքականություն կիրառելիս կամ նախորդ ժամանակաշրջանի սխալներն ուղղելիս՝ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի առնչությամբ ղեկավարության մտադրությունների վերանայման կամ նախորդ ժամանակաշրջանում ճանաչված, չափված կամ բացահայտված գումարների գնահատման նպատակով: Օրինակ, ղեկավարությունը չպետք է հաշվի առնի հաջորդ ժամանակաշրջանում ներդրումները մինչև մարման ժամկետը պահելու վերաբերյալ իր որոշումը՝ մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումների չափման մեջ առկա սխալն ուղղելու ժամանակ: Նմանապես, ավելի ուշ ժամանակաշրջանում անսովոր ծանր գրիպի համաճարակի վերաբերյալ տեղեկությունները չպետք է ազդեն աշխատակիցների առողջապահության գծով պարտավորության հաշվարկում նախորդ ժամանակաշրջանում առկա սխալն ուղղելիս:

Եթե կոնկրետ ժամանակաշրջանի նկատմամբ փոփոխության հետևանքների որոշումն անհրաժեշտ է, կազմակերպությունը պետք է հետընթաց կիրառի կամ վերահաշվարկի ազդեցության ենթարկված ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդները ամենավաղ հնարավոր ժամանակաշրջանի համար: Հազվագյուտ դեպքում, դա կարող է լինել ընթացիկ ժամանակաշրջանը, եթե կազմակերպությունը չի կարող որոշել գումարների կուտակային ազդեցությունը նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբնական և վերջնական հաշվեկշիռների վրա: Եթե դրանցից որևէ մեկը հայտնի չէ, կազմակերպությունը չի կարող որոշել շահույթի կամ վնասի վրա ազդեցությունը և հետևաբար՝ ազդեցությունը այդ նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբնական և վերջնական սեփական կապիտալի վրա:

Եթե անհրաժեշտ է որոշել հետընթաց կիրառման կամ վերահաշվարկի կուտակային ազդեցությունը բոլոր նախորդող ժամանակաշրջանների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի համեմատական տեղեկատվությունը ամենավաղ իրատեսական ժամկետից սկսած: Սա նշանակում է, որ կուտակային ճշգրտման ազդեցությունը մինչև այդ ամսաթիվը պետք է անտեսել:

**Բացահայտումներ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների և նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման վերաբերյալ**

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների, այդ թվում՝ ստանդարտի առաջին անգամ կիրառման, և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կամավոր փոփոխությունների, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների և նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման վերաբերյալ պահանջվող տեղեկությունները:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունների և նախորդ ժամանակաշրջանի սխալների ուղղման վերաբերյալ բացահայտումները չպետք է կրկնվեն հետագա տարիների ֆինանսական հաշվետվություններում:

Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ կատարում է ֆինանսական հաշվետվություններում հոդվածների վերահաշվարկ կամ վերադասակարգում, որն ունի էական ազդեցություն նախորդ

Ժամանակաշրջանի սկզբի հաշվեկշռում ներկայացված տեղեկատվության վրա, ապա այն պետք է ներկայացնի տվյալ հաշվեկշիռը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունից չի պահանջվում բացահայտել լրացուցիչ հաշվեկշռի հետ կապված ծանոթագրությունները: Լրացուցիչ հաշվեկշիռը ներկայացվում է նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, անկախ նրանից, թե արդյոք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվություն:

### 3 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում

ՀՀՄՍ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում ստանդարտը պետք է կիրառվի կազմակերպությունների կողմից՝ ՖՀՄՍ պահանջների համաձայն ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս: Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններն այն հաշվետվություններն են, որոնք նախատեսված են այն օգտագործողների կարիքների համար, ովքեր ի վիճակի չեն կազմակերպությունից պահանջել հրենց հատուկ տեղեկատվական կարիքներին հարմարեցված հաշվետվությունների պատրաստում: ՀՀՄՍ 1 կիրառվում է բոլոր տեսակի կազմակերպությունների նկատմամբ, և կիրառվում է ինչպես համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը

ՖՀՄՍ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը բաղկացած է հետևյալ հաշվետվություններից.

- ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն (հաշվապահական հաշվեկշիռ) ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն ժամանակաշրջանի համար,
- սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն ժամանակաշրջանի համար,
- դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն ժամանակաշրջանի համար,
- ծանոթագրություններ, որոնք ներկայացնում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության էական դրույթները և այլ բացատրական տեղեկատվություն,
- նախորդող ժամանակաշրջանի վերաբերյալ համադրելի տեղեկատվություն, այդ թվում, նկարագրական բացահայտումներ, եթե դրանք անհրաժեշտ են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար,
- ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, երբ կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառում է հետընթաց, կամ իր ֆինանսական հաշվետվություններում կատարում է հողվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ վերադասակարգում է հողվածներն իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Այս տեղեկատվությունը պահանջվում է միայն այն դեպքում, երբ վերահաշվարկն էական ազդեցություն ունի սկզբնական հաշվեկշռի վրա:

Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը որպես մեկ միասնական հաշվետվություն, կամ երկու առանձին հաշվետվություններ: Միասնական հաշվետվության դեպքում, կազմակերպությունը ներկայացնում է շահույթը կամ վնասը և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքները առանձին բաժիններով: Շահույթի կամ վնասի բաժինը ներկայացվում է սկզբում, որին անմիջապես հաջորդում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաժինը: Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է երկու առանձին հաշվետվություն, այն ներկայացնում է շահույթի կամ վնասի բաժինը շահույթի կամ վնասի մասին առանձին հաշվետվությամբ (այսինքն՝ որպես շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվություն): Վերջինիս պետք է հաջորդի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը:

Կազմակերպությունը կարող է օգտագործել այլ վերնագրեր հաշվետվությունների համար, ինչպիսիք են *համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն՝ շահույթի կամ*

վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության փոխարեն, կամ շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվություն, եթե այն առանձին է ներկայացված: Նմանապես, կազմակերպությունը կարող է, օրինակ, ներկայացնել հաշվապահական հաշվեկշիռ՝ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության փոխարեն:

Սույն ձեռնարկի նպատակներով, հղումները «ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությանը» ներառում են շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության շահույթի և վնասի բաժինը:

Ծանոթագրությունները ներառում են տեղեկատվություն՝ ի լրումն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն(ներ)ում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկատվության: Ծանոթագրություններում ներկայացված է նկարագրական կամ մանրամասնեցված տեղեկատվություն նշված հաշվետվությունների առանձին հոդվածների վերաբերյալ, ինչպես նաև տեղեկատվություն այն հոդվածների վերաբերյալ, որոնք ենթակա չեն ճանաչման նշված հաշվետվություններում:

## Ընդհանուր բնութագրեր

### Ճշմարիտ ներկայացում

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ճշմարիտ ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը: Ծշմարիտ ներկայացումը պահանջում է գործարքների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների հետևանքների արժանահավատ ներկայացում Հիմունքներով սահմանված՝ ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի համապատասխան սահմանումների և ճանաչման չափանիշների համաձայն: Ենթադրվում է, որ ՖՀՄՍ ստանդարտների կիրառումը, ըստ անհրաժեշտության լրացուցիչ բացահայտումների հետ մեկտեղ, պետք է ապահովի ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը:

Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է ներառվի համապատասխանության մասին բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն: Կազմակերպությունները չեն կարող հայտարարել, որ իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են ՖՀՄՍ-ին, եթե դրանք չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ-ների բոլոր պահանջներին:

Գրեթե միշտ հնարավոր է ապահովել ճշմարիտ ներկայացում՝ կիրառելի ՖՀՄՍ ստանդարտների հետ համապատասխանության միջոցով: Ծշմարիտ ներկայացման համար կազմակերպությունը՝

- ընտրում և կիրառում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի: ՀՀՄՍ 8-ը սահմանում է հեղինակավոր ուղեցույց հանդիսացող հիերարխիա, որը ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի կոնկրետ հոդվածի նկատմամբ կիրառելի ՀՀՄՍ-ի բացակայության դեպքում,
- ներկայացնում է տեղեկատվությունը, այդ թվում՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, այնպես, որ ապահովի համապատասխան, հուսալի, համադրելի և հասկանալի տեղեկատվություն, և
- ներկայացնում է լրացուցիչ բացահայտումներ, երբ ՀՀՄՍ ստանդարտների կոնկրետ պահանջների հետ համապատասխանությունը բավարարչէ, որպեսզի օգտագործողներին հասկանալի լինի որոշակի գործարքների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

Այն իրավիճակներում, երբ կազմակերպությունը շրջանցում է ՀՀՄՍ որևէ պահանջ, այն պետք է բացահայտի տեղեկատվություն ՀՀՄՍ-ի պահանջներից շեղվելու վերաբերյալ: Այս բացահայտումները պետք է անդրադարձնան շեղման մանրամասներին, պատճառներին և ազդեցությանը:

Նախքան ՀՀՄՍ պահանջներից շեղումը, ղեկավարությունը պետք է դիտարկի տվյալ պահանջով սահմանված նպատակների չիրագործման կամ տվյալ հանգամանքներում կիրառելի չլինելու պատճառները: Ղեկավարությունը նաև դիտարկում է, թե ինչպես են կազմակերպության

հանգամանքները տարբերվում այլ կազմակերպություններից, որոնք պահպանում են տվյալ ՖՅՄՍ պահանջը: Գոյություն ունի հերքելի ենթադրություն առ այն, որ, եթե այլ կազմակերպություններ համանման հանգամանքներում պահպանում են տվյալ պահանջը, ապա կազմակերպությունը պետք է ևս այն պահպանի:

Շեղումը ՖՅՄՍ պահանջից կարող է ազդել ավելի քան մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վրա: Պետք է կատարվեն բացահայտումներ կապված նախորդ ժամանակաշրջաններից որևէ մեկում տեղի ունեցած ՖՅՄՍ-ներից շեղումների վերաբերյալ: Օրինակ, կազմակերպության շեղումը ակտիվների կամ պարտավորությունների չափման վերաբերյալ սահմանված պահանջից ազդեցություն կունենա հաջորդ ժամանակաշրջանում ակտիվների և պարտավորություններում փոփոխությունների չափման վրա:

### **Անընդհատության սկզբունքը**

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն անընդհատության հիմունքով, քանի որ դեկլարությունը մտադիր չէ կազմակերպությունը լուծարել կամ դադարեցնել առևտրային գործունեությունը, կամ չունի դրանից բացի այլ իրատեսական այլընտրանք: Դեկլարացիայից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ամսաթվի դրությամբ գնահատել կազմակերպության անընդհատության հիմունքով գործելու կարողությունը, և այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հեռանկարները հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող առնվազն 12 ամսվա համար: Կազմակերպության հեռանկարների գնահատման 12-ամսյա ժամկետը նվազագույն պահանջ է կազմակերպությունը չի կարող, օրինակ, պատրաստել իր ֆինանսական հաշվետվությունները անընդհատության հիմունքով, եթե մտադիր է գործունեությունը դադարեցնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո 18 ամիս անց: Կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վերաբերյալ Էսկան կասկածների առկայությունը բավարար պատճառ չէ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ անընդհատության հիմունքից շեղվելու համար:

Անընդհատության հիմունքով գործելու կարողությունը պետք է որոշվի յուրաքանչյուր հաշվետու կազմակերպության համար: Անընդհատության հիմունքը կարող է նպատակահարմար չդիտվել առանձին դուստր ձեռնարկության համար, մինչդեռ անընդհատության հիմունքը կարող է շարունակվել նպատակահարմար համարվել դուստր ձեռնարկության մայր ընկերության և ընդհանուր առմամբ խմբի համար:

Կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարգավիճակը որպես կանոն հստակ է: Շահութաբեր կազմակերպությունը, որը չունի ֆինանսավորման խնդիրներ, գրեթե միշտ կարող է հավաստիորեն դիտվել որպես անընդհատության հիմունքով գործող: Այլ դեպքերում, դեկլարացիանը կարող է անհրաժեշտ լինել առավել մանրազնին գնահատել կազմակերպության կողմից իր պարտավորությունների կատարման կարողությունը դրանց ժամկետը լրանալու պահին: Կարող են պահանջվել մանրամասն դրամական հոսքերի և շահույթի կանխատեսումներ, որպեսզի դեկլարացիանը համոզվածություն ձեռք բերի կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վերաբերյալ:

### **Օրինակ 10 - Անորոշություն կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վերաբերյալ**

*Կազմակերպությունը վերջին չորս տարիների ընթացքում կրել է վնասներ, և ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցում են ընդհանուր ակտիվները, բացի այդ առկա են նաև դրամական հոսքերի խնդիրներ: Կազմակերպությունը խախտել է իր վարկային հանձնառությունները և բանակցություններ է վարում համապատասխան ֆինանսական հաստատությունների հետ՝ վերջիններիս ֆինանսական աջակցությունը պահպանելու ուղղությամբ: Այս գործոնները նշանակալի կասկած են հարուցում կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վերաբերյալ: Ինչպե՞ս պետք է ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվեն անորոշությունները, որոնք ազդում են կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վրա:*

*Ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է փաստել, որ առկա է Էսկան անորոշություն, որը նշանակալի կասկած է հարուցում կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու*

կարողության վերաբերյալ, և որ կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները բնականոն գործունեության ընթացքում:

Ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է նկարագրել այն իրադարձությունները և պայմանները, որոնք հանգեցնում են էական անորոշության, ինչպես նաև ներկայացնել դեկավարության կողմից առաջարկվող ուղղիչ գործողությունները: Այս բացահայտումը պետք է ներառվի պատրաստման հիմունքների վերաբերյալ ծանոթագրությունում:

Ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվի նաև ֆինանսական վիճակի վրա հնարավոր ազդեցությունը, կամ հայտարարվի, որ այդ ազդեցության գնահատումն անիրագործելի է:

Բացահայտումներ են պահանջվում այն դեպքում, երբ առկա են նշանակալի կասկածներ կազմակերպության՝ անընդհատության սկզբունքով գործելու կարողության վերաբերյալ: Անորոշությունները պետք է բացահայտվեն, նույնիսկ եթե ֆինանսական հաշվետվությունները շարունակվում են պատրաստվել անընդհատության հիմունքով: Բացահայտումները պետք է.

- համարժեք նկարագրեն այն հիմնական դեպքերը կամ պայմանները, որոնք նշանակալի կասկած են հարուցում կազմակերպության գործունեության շարունակականության վերաբերյալ, ինչպես նաև ներկայացնեն դեկավարության ծրագրերը այդ դեպքերի կամ պայմանների առնչությամբ, և
- հստակ փաստել, որ առկա է էական անորոշություն որոշակի դեպքերի և պայմանների առնչությամբ, ինչը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով գործելու կարողության վերաբերյալ, ինչի արդյունքում կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները բնականոն գործունեության ընթացքում:

Ֆինանսական հաշվետվությունները սովորաբար պատրաստվում են այն ենթադրության հիման վրա, որ հաշվետու կազմակերպությունը գործում է անընդհատության սկզբունքով: Ակտիվները և պարտավորությունները սովորաբար ճանաչվում են այն հիմունքով, որ դրանց հաշվեկշռային արժեքը կվերականգնվի կամ կմարվի բնականոն գործունեության ընթացքում: Օրինակ, հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի համար հիմք են հանդիսանում դրանց շարունակական օգտագործումից և վերջնական օտարումից ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերը: Եթե կազմակերպությունը չի գործում անընդհատության սկզբունքով, այս հիմունքը կիրառելի չէ: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են այլ հիմունքով, անհրաժեշտ է բացահայտել օգտագործված հիմունքը: Անընդհատության հիմունքից ոչ անընդհատության հիմունքի անցման ֆինանսական ազդեցությունը կարող է լինել չնչին, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում անհրաժեշտ է բացահայտել, որ կազմակերպությունը այլևս չի դիտվում որպես անընդհատության հիմունքով գործող:

**Օրինակ 11 - Ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք չեն պատրաստվել անընդհատության հիմունքով**

Երբ կազմակերպությունը չի գործում անընդհատության հիմունքով, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել լուծարման կամ բաժանման հիմունքներով:

Անընդհատության հիմունքով չգործող կազմակերպության ակտիվների և պարտավորությունների գնահատման վրա կարող են ազդել կազմակերպության լուծարման կամ դրա առևտրային գործունեության դադարեցման հետևանքով դատողություններում տեղի ունեցած փոփոխությունները:

Կարող են լինել դեպքեր, երբ առևտրային գործունեության դադարեցման մասին որոշման կամ գործունեության դադարեցման հետևանքով որոշ պայմանագրեր կարող են դառնալ ծանրաբեռնող, և պահանջվի պահուստավորում:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված չեն անընդհատության հիմունքով:

**Հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը**

Կազմակերպությունը պետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվությունները, բազառությամբ դրամական միջոցների հոսքերի մասին տեղեկատվության, օգտագործելով



հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքը: Եկամուտները և ծախսերը ճանաչվում են դրանց առաջացման պահին՝ հաշվապահական հաշվառման հաշվեգրման հիմունքով, այլ ոչ թե դրամական միջոցների ստացման կամ վճարման պահին:

Ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերը (ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտները և ծախսերը) ճանաչվում են միայն այն ժամանակ, երբ դրանք բավարարում են Հիմունքով նախատեսված սահմանման և ճանաչման չափանիշները:

### **Եականությունը և ընդհանրացումը**

Կազմակերպությունը պետք է նմանատիպ հոդվածների յուրաքանչյուր էական դասը առանձին ներկայացնի իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Ոչ նմանատիպ բնույթի կամ գործառույթի պատկանող հոդվածները պետք է ներկայացվեն առանձին, եթե դրանք էական չեն:

Ոչ էական հոդվածը ընդհանրացվում է այլ հոդվածների հետ՝ հիմնական ֆինանսական հաշվետվություններում կամ ծանոթագրություններում: Հոդվածը, որը բավականաչափ էական չէ հիմնական ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին ներկայացվելու համար, կարող է լինել բավականաչափ էական՝ ծանոթագրություններում առանձին ներկայացվելու համար:

Տեղեկատվության ընդհանրացման եղանակը որոշելիս, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի բոլոր համապատասխան փաստերը և հանգամանքները: Կազմակերպությունը չպետք է աղավաղի էական տեղեկատվությունը ոչ էական տեղեկատվության հետ համատեղելով, կամ խմբավորելով էական հոդվածները, որոնք ունեն տարբերվող բնույթ կամ գործառույթներ:

Կազմակերպությունը պարտավոր չէ կատարել ՖՀՄՍ-ով պահանջվող առանձին բացահայտում, եթե այդ բացահայտման արդյունքում ներկայացված տեղեկատվությունը էական չէ: Այս սկզբունքը գործում է, նույնիսկ եթե համապատասխան ՖՀՄՍ ստանդարտում պարունակվում է կոնկրետ պահանջների ցանկ, կամ դրանք բնութագրվում են որպես նվազագույն պահանջներ: Կազմակերպությունը պետք է դիտարկի լրացուցիչ բացահայտումների կատարումը, երբ ՖՀՄՍ կոնկրետ պահանջների հետ համապատասխանությունը բավարար չէ, որպեսզի օգտագործողներին հասկանալի լինի որոշակի գործարքների, այլ դեպքերի և պայմանների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա:

Բացթողումները կամ խեղաթուրումները էական են, եթե դրանք կարող են առանձին կամ միասին վերցրած ազդել օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունը կախված է բացթողման կամ խեղաթուրման չափից և բնույթից, որոնց վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են՝ ելնելով հարակից հանգամանքներից: Հոդվածի չափը կամ բնույթը, կամ երկուսը միասին, կարող են լինել որոշիչ գործոն:

Էականությունը կախված է տեղեկատվության բնույթից կամ ծավալից, կամ երկուսից միասին: Գնահատումը, թե արդյոք տեղեկատվությունը՝ առանձին վերցրած կամ այլ տեղեկատվության հետ միասին, էական է, կատարվում է կազմակերպության՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում:

Ստորև ներկայացված են որոշ հանգամանքներ, որոնց դեպքում էական հոդվածը, գործարքը կամ այլ իրադարձությունը կարող են աղավաղվել.

- անորոշ կամ անհասկանալի ձևակերպումների օգտագործումը,
- տեղեկությունների տարբերային ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվություններում,
- ոչ նմանատիպ հոդվածների, գործարքների կամ այլ իրադարձությունների անհարկ ամբողջականացումը,
- նմանատիպ հոդվածների, գործարքների կամ այլ իրադարձությունների անհարկ տարանջատումը, և
- ֆինանսական հաշվետվությունների հասկանալիության նվազեցումը՝ էական տեղեկատվությունը քողարկելով ոչ էական տեղեկատվությամբ այն աստիճան, որ առաջնային օգտվողը անկարող է որոշել, թե որ տեղեկատվությունն է էական:



## Հաշվանցում

Կազմակերպությանը չի թույլատրվում հաշվանցել կամ գտել ակտիվները և պարտավորությունները կամ եկամուտները և ծախսերը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա հստակորեն պահանջվում կամ թույլատրվում է ՖՀՄՍ-ով: Հաշվանցումը, ընդհանուր առմամբ, արգելվում է, քանի որ այն խաթարում է տեղի ունեցած գործարքների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների պատշաճ և ամբողջական ընկալումը՝ օգտագործողների կողմից, ինչպես նաև կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման կարողությունը: Կուտակված մաշվածությունը և ամորտիզացիան, պաշարների գծով պահուստները և արժեզրկման գծով պահուստները այն հոդվածներն են, որոնք չեն դիտարկվում որպես ակտիվների և պարտավորությունների հաշվանցում:

### Օրինակ 12 - Եկամուտների և ծախսերի ընդունելի հաշվանցումը

Ստորև թվարկված են եկամուտների և ծախսերի հաշվանցման ընդունելի համարվող օրինակներ.

- եկամուտները և հարակից ծախսերը այնպիսի գործարքների գծով, որոնք չեն գոյացնում հասույթ, և լրացնում են հիմնական եկամուտ առաջացնող գործունեությանը, ինչպես օրինակ.
  - ոչ ընթացիկ ներդրումների և գործառնական ակտիվների օտարումից հասույթը և օտարման պահին հաշվեկշռային արժեքը,
  - ծախսումները և հարակից փոխհատուցումն ըստ պայմանագրային պայմանների (օրինակ, մատակարարողի կողմից երաշխիքային համաձայնագրի),
- օգուտներն ու վնասները, որոնք առաջանում են մի խումբ համանման հոդվածների գծով, եթե դրանք Էական չեն, այն դեպքում, երբ պահանջվում է առանձին ներկայացում, ինչպես օրինակ՝
  - փոխարժեքային օգուտները և վնասները:
  - օգուտներն ու վնասները առևտրային նպատակներով պահվող ֆինանսական գործիքների համար:
- փոխհատուցման համար ճանաչված գումարներից զուտ ներկայացված պահուստին վերաբերող ծախսը:

### Օրինակ 13 - Հիմնական միջոցների վաճառքից գոյացող օգուտների ներկայացումը և հաշվարկը

Արտադրությամբ զբաղվող կազմակերպությունը վաճառել է իր շենքերից մեկը և ճանաչել է ժամանակաշրջանի ընթացքում վաճառքից օգուտ: Շենքի վաճառքից օգուտի ներկայացումը համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է տեղի ունենա հետևյալ կերպ.

Կազմակերպությունը չպետք է որպես հասույթ դասակարգի արժեքի հավելածը կամ օգուտները: Այն պետք է ներկայացնի օգուտը՝ հաշվանցելով վաճառքից եկամուտը շենքի հաշվեկշռային արժեքի և այլ ծախսերի նկատմամբ: Այս գործարքը պետք է ներկայացվի գործառնական շահույթի շրջանակներում, որտեղ գործառնական շահույթը բացահայտվում է կամավոր, քանի որ ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է գործառնական շահույթում ներառել բոլոր հոդվածները, որոնք հստակորեն առնչվում են գործառնական գործունեությանը (այդ թվում պաշարների դուրսգրումները, վերակազմավորման և տեղափոխման ծախսերը):

Օգուտը կամ վնասը պետք է ներկայացվեն առանձին-առանձին, եթե դրանց չափը, բնույթը կամ մակարդակը այնպիսին են, որ պահանջվում է առանձին բացահայտում: Կազմակերպությունը, հնարավորության դեպքում կարող է օգուտները խմբավորել նմանատիպ բնույթի կամ գործառնակի այլ գումարների հետ (օրինակ, այլ հիմնական միջոցների վաճառքից գոյացած օգուտների կամ վնասների հետ):

### Հաշվետվությունների ներկայացման պարբերականությունը

Ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են առնվազն տարեկան պարբերականությամբ: Կազմակերպությունը բացահայտում է տարեկան ժամանակահատվածից տարբեր այլ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառը, եթե այն փոխում է իր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը, և ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք

վերաբերում են մեկ տարվանից ավելի երկար կամ կարճ ժամանակահատվածի: Այն նաև պետք է բացահայտի, որ համեմատական մեծությունները համադրելի չեն:

### Համեմատական տեղեկատվություն

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատական տեղեկատվություն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր մեծությունների համար: Այն պետք է ներառի համեմատական տեղեկատվություն պատմողական և նկարագրական տեղեկատվության գծով, եթե դա անհրաժեշտ է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների ըմբռնման համար:

Կազմակերպությունից պահանջվում է ներկայացնել, առնվազն երկու հաշվեկշիռ, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին երկու հաշվետվություն, շահույթի կամ վնասի մասին երկու առանձին հաշվետվություն (եթե այդպիսիք ներկայացվում են), դրամական հոսքերի մասին երկու հաշվետվություն և սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին երկու հաշվետվություն, ինչպես նաև կից ծանոթագրությունները:

Կազմակերպությունը պարտավոր չէ ներկայացնել համեմատական պատմողական տեղեկատվություն, եթե այն այլևս արդիական չէ: Եթե նախորդ հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա իրավական վեճը դեռևս լուծված չէ, ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվեն այդ վեճի մանրամասները և դրա լուծմանն ուղղված քայլերը: Եթե իրավական վեճը լուծվել է տարվա ընթացքում, վեճի արդյունքը բացահայտվում է, ըստ անհրաժեշտության, ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպության գործունեության արդյունքները ներկայացնելու համար:

Երբ կազմակերպությանն անհրաժեշտ է փոխել որոշակի հոդվածների ներկայացումը կամ դասակարգումը, համեմատական տվյալները ևս պետք է համապատասխանեն նոր ներկայացման եղանակին: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի յուրաքանչյուր վերադասակարգված հոդվածի կամ հոդվածների դասի բնույթն ու գումարները և համեմատական տեղեկատվության վերահաշվարկման պատճառները: Այս բացահայտումը տարածվում է նաև նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ներկայացվող լրացուցիչ հաշվեկշռի նկատմամբ:

Սկզբնական հաշվեկշիռը պահանջվում է այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը հետընթաց է կիրառում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը, կատարում է հոդվածների հետընթաց վերահաշվարկ, կամ վերադասակարգում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները, ինչը էական ազդեցություն է ունենում նախորդ ժամանակահատվածի սկզբին հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլված տեղեկատվության վրա: Լրացուցիչ հաշվեկշիռը ներկայացվում է նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, անկախ նրանից, թե արդյոք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկատվություն: Կազմակերպությունը ներկայացնում է երեք հաշվեկշիռ՝

- ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,
- նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ,

Եթե կազմակերպությունից պահանջվում է ներկայացնել հաշվապահական հաշվեկշիռ նախորդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, անհրաժեշտություն չկա ներկայացնել այդ հաշվեկշռին հարակից ծանոթագրություններ: Ի հակասություն վերը նշվածի, եթե կազմակերպությունը որոշում է ներկայացնել լրացուցիչ համադրելի տեղեկատվություն, այս դեպքում հարակից ծանոթագրություններն անհրաժեշտ են:

Եթե կազմակերպությունն առաջին անգամ է կիրառել ՖՅՄՍ, այն պետք է ներկայացնի լիարժեք համեմատական ծանոթագրություններ երրորդ հաշվեկշռի համար, ինչպես պահանջվում է ՖՅՄՍ 1-ով:

Կազմակերպության համար կարող է գործնականում անհնարին լինել համեմատական մեծությունների վերահաշվարկի կատարումը ֆինանսական հաշվետվություններում հոդվածների ներկայացումը կամ դասակարգումը փոփոխելու դեպքում: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի վերահաշվարկ չկատարելու պատճառը և ճշգրտումների բնույթը, որոնք տեղի կունենան, եթե գործնականում հնարավոր լիներ դրանք կատարել: Գործնականում անհնարին է

կիրառել պահանջ, եթե այն հնարավոր չի եղել կիրառել դրա ուղղությամբ բոլոր խելամիտ ջանքերը գործադրելուց հետո: Կազմակերպությունը չի կատարում վերադասակարգում, եթե նախորդ ժամանակաշրջանի տվյալները չեն հավաքագրվել (և չեն կարող հավաքագրվել) այնպես, որ հնարավոր դառնա կատարել վերադասակարգում:

### **Ներկայացման հետևողականություն**

Կազմակերպությունը պահպանում է մեկ ժամանակաշրջանից մյուսը ֆինանսական հաշվետվություններում հողվածների ներկայացման և դասակարգման միևնույն եղանակը, քանի դեռ ակնհայտ չի դարձել, որ կազմակերպության գործառնությունների բնույթի նշանակալի փոփոխությունների կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վերանայման արդյունքում մեկ այլ ներկայացում կամ դասակարգում կապահովեր առավել պատշաճ և հուսալի տեղեկատվություն, կամ քանի դեռ ներկայացման փոփոխություն չի պահանջվում որևէ ՖՅՄ-ով:

Կազմակերպությունը կարող է փոխել ներկայացման եղանակը միայն այն դեպքում, եթե նոր ներկայացումը հանդիսանում է նախորդ ներկայացման համեմատ բարելավում: Կազմակերպությունները պետք է ներկայացման եղանակը փոխարինեն միայն այնպիսի ներկայացմամբ, որն ամենայն հավանականությամբ, կշարունակվի օգտագործվել ապագա ժամանակաշրջաններում, որպեսզի համադրելիությունը չխաթարվի:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների կառուցվածքը և բովանդակությունը**

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է լինեն որոշելի և առանձնացվեն նույն փաստաթղթում հրապարակված այլ տեղեկատվությունից: Կարևոր է, որ ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողները ՖՅՄ-ի համաձայն ներկայացված տեղեկությունները տարբերակեն այդ ֆինանսական հաշվետվությունները լրացնող այլ տեղեկատվությունից:

Յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվություն և ծանոթագրություն պետք է հստակ որոշելի լինի: Կազմակերպությունը պետք է հստակ կեպրով ցուցադրի հետևյալ տեղեկությունները և անհրաժեշտության դեպքում կրկնի դրանք՝ ներկայացված տեղեկատվության պատշաճ ըմբռնման ապահովելու համար:

- կազմակերպության անվանումը կամ այլ նույնականացման միջոցները, և նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի համեմատ դրանցում տեղի ունեցած ցանկացած փոփոխություն,
- թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վերաբերում են առանձին կազմակերպության կամ կազմակերպությունների խմբի,
- հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի ամսաթիվը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ծանոթագրությունների ժամանակահատվածը,
- ներկայացման արժույթը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 21-ով, և
- օգտագործվող ամբողջացման մակարդակը:

Վերոնշյալ պահանջներին բավարարելու համար կազմակերպությունը պետք է հողվածները ներկայացնի համապատասխան խորագրերով, ինչպես, օրինակ, Էջերով, վերնագրերով և սյունակներով: Այն դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են էլեկտրոնային եղանակով, կարող է պահանջվել այլ մոտեցում:

Ֆինանսական հաշվետվություններն առավել հստակ ներկայացնելու համար տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել ներկայացման արժույթի հազարական կամ միլիոնական միավորներով: Ամբողջացման աստիճանը պետք է ներկայացվի և Էական տեղեկատվությունը չպետք է բաց թողնվի:

### **Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն (հաշվապահական հաշվեկշիռ)**

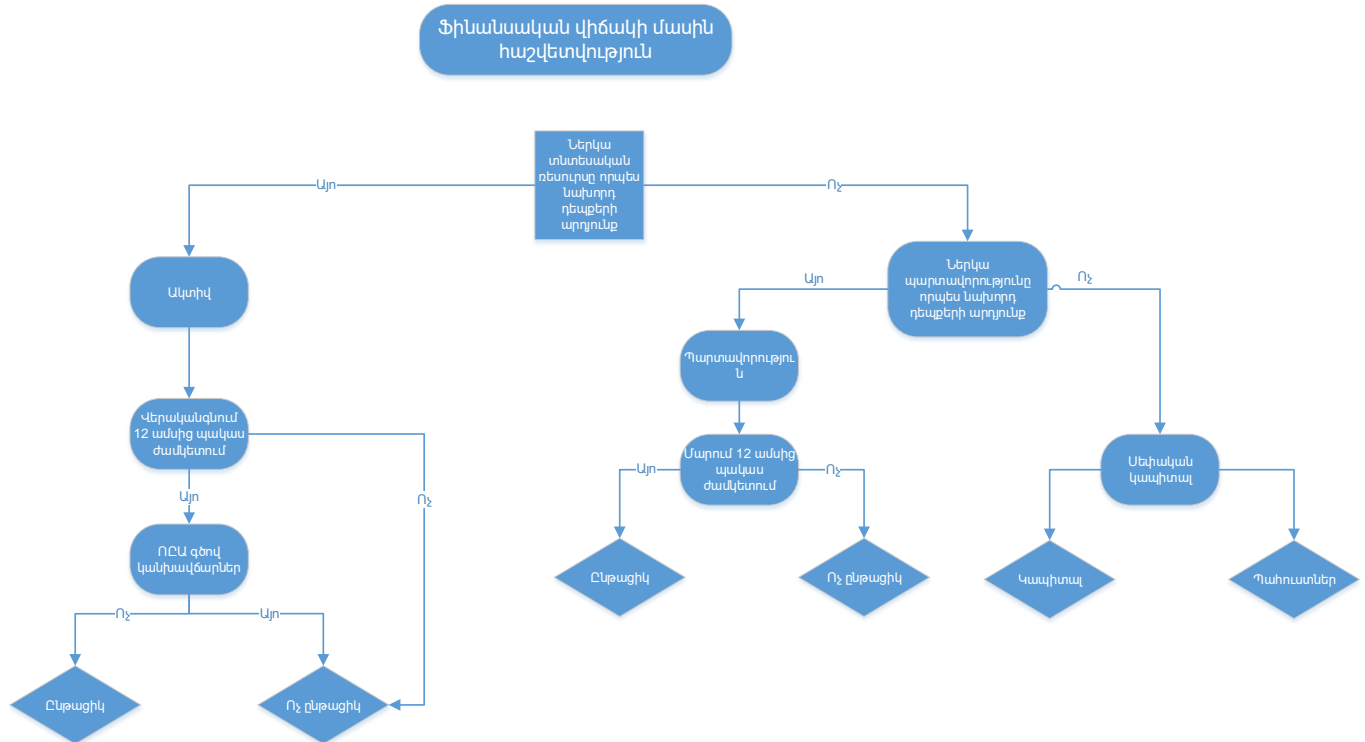
Հետևյալ հողվածները պետք է բացահայտվեն հաշվապահական հաշվեկշռում:

- ա. Հիմնական միջոցներ,
- բ. Ներդրումային գույք,
- գ. Ոչ նյութական ակտիվներ,

- դ. Ֆինանսական ակտիվները (բացառությամբ (ե), (ը) և (թ) կետերում նշված գումարների),
- ե. Բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումներ,
- զ. Կենսաբանական ակտիվներ,
- է. Պաշարներ,
- ը. Առևտրային և այլ դեբիտորական պարտքեր,
- թ. Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ,
- ժ. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների և օտարման խմբերում ընդգրկված՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների հանրագումարը, համաձայն ՖՀՄՍ 5,
- ի. Առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր,
- լ. Պահուստներ,
- խ. Ֆինանսական պարտավորություններ,
- ծ. Պարտավորություններ և ակտիվներ ընթացիկ հարկի գծով, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 12-ով,
- կ. Հետաձգված հարկային պարտավորություններ և հետաձգված հարկային ակտիվներ, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 12-ով,
- հ. Օտարման խմբերում ընդգրկված՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվներ, համաձայն ՖՀՄՍ 5,
- ձ. Սեփական կապիտալում ներկայացված՝ չվերահսկող բաժնեմասեր,
- դ. Սեփականատերերին և մայր ընկերությանը վերագրելի թողարկված կապիտալ և պահուստներ:

ՖՀՄՍ-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս կազմակերպություններից հիմնականում պահանջվում է հաշվեկշռի ներկայացման մեջ տարբերակել ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվները և ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորությունները:

Հետևյալ գծապատկերը ներկայացնում է ակտիվների և պարտավորությունների՝ որպես ընթացիկ և ոչ ընթացիկ դասակարգման ամփոփումը.



Կազմակերպությունները կարող են ներկայացնել զուտ ակտիվների հանրագումարը և ցույց տալ այն որպես կապիտալի և պահուստների և չվերահսկող բաժնեմասի հանրագումար: Շատ

կազմակերպությունների ակտիվները ներկայացնում են հավասար պարտավորություններին՝ գումարած կապիտալը և պահուստները:

Հողվածների նկարագրությունները և դրանց ներկայացման հաջորդականությունը կարող է փոփոխվել ըստ կազմակերպության և նրա գործարքների բնույթի: Ֆինանսական հաստատությունները, օրինակ, հողվածների նկարագրությունները պետք է փոփոխեն այնպես, որ ներկայացվի ֆինանսական հաստատություններին բնորոշ գործառնություններն արտացոլող տեղեկատվություն:

Ներկայացման առավել համապատասխան ձևը և լրացուցիչ հողվածների տողերն առանձին ներկայացնելու նպատակահարմարությունը որոշելիս պետք է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- ակտիվների բնույթն ու իրացվելիությունը (օրինակ, գուդվիլը և այլ ոչ նյութական ակտիվները, ելնելով իրենց տարբերվող բնույթի, սովորաբար հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացվում են առանձին),
- ակտիվների գործառնության նշանակությունը,
- պարտավորությունների բնույթը, ժամկետները և գումարները (օրինակ, տոկոսաբեր և ոչ տոկոսային պարտավորությունների առանձին ներկայացումը):

Ակտիվների կամ պարտավորությունների համար տարբեր չափման հիմունքների օգտագործումը ենթադրում է, որ դրանք տարբերվում են բնույթով կամ գործառնության նշանակությամբ: Իրենց բնույթով կամ գործառնության նշանակությամբ տարբերվող հողվածները պետք է ներկայացվեն տարբեր տողերով՝ որպես առանձին հողվածներ: Օրինակ, հիմնական միջոցների որոշ դասեր կարող են ներկայացվել սկզբնական արժեքով, իսկ մյուսները՝ վերագնահատված գումարով:

### **Ընթացիկ և ոչ ընթացիկ դասակարգումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում**

Կազմակերպությունը հաշվեկշռում ներկայացնում է ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվները և ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորությունները առանձին դասակարգմամբ, եթե առավել հուսալի և պատշաճ չի համարվում իրացվելիության հիմունքով ներկայացման եղանակը: Բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները պետք է ներկայացվեն ըստ իրացվելիության, եթե ներկայացումը կատարվում է իրացվելիության հիմունքով: Որոշ կազմակերպությունների համար, ինչպես օրինակ, ֆինանսական հաստատությունների համար, «իրացվելիության վրա հիմնված հաշվեկշիռը» ներկայացման առավել նպատակահարմար եղանակն է: Սա պայմանավորված է նրանով, որ կազմակերպությունը չի մատակարարում ապրանքներ կամ ծառայություններ հստակ որոշելի գործառնական շրջափուլով:

Ընթացիկ և ոչ ընթացիկ ակտիվների և պարտավորությունների առանձին դասակարգումն օգտակար է այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը մատակարարում է ապրանքներ կամ ծառայություններ հստակ որոշելի գործառնական շրջափուլով: Այն տարբերակում է զուտ ակտիվները, որոնք շարունակաբար գործածվում են որպես շրջանառու կապիտալ, և այն ակտիվները, որոնք օգտագործվում են կազմակերպության երկարաժամկետ գործունեության ընթացքում: Գործառնական շրջափուլը ակտիվների՝ վերամշակման համար ձեռքբերման և դրանց՝ դրամական կամ դրամական միջոցների համարժեքների իրացման միջև ժամանակն է: Եթե սովորական գործառնական շրջափուլը որոշելի չէ, ենթադրվում է, որ դրա տևողությունը 12 ամիս է:

### **Օրինակ 14 – Հաշվապահական հաշվեկշռի դասակարգման ընտրությունը**

*Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք հաշվեկշռի առավել նպատակահարմար ներկայացման եղանակը ընթացիկ/ոչ ընթացիկ դասակարգումն է, թե իրացվելիության հիմունքով ներկայացումը:*

*Շատ արդյունաբերական և մանրածախ առևտրով զբաղվող կազմակերպություններ գերադասում են ընթացիկ/ոչ ընթացիկ դասակարգմամբ հաշվեկշռի ներկայացումը, քանի որ իրենց ակտիվների և պարտավորությունների զգալի մասը ենթակա է իրացման կամ մարման համեմատաբար կարճ ժամանակահատվածում:*

*Ըստ ընդունված գործառնական պրակտիկայի, բնականոն գործառնական շրջափուլ է համարում մեկ տարին, սակայն հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո մեկ տարին հստակորեն*

Ֆիքսված տարանջատման կետ չի կարող հանդիսանալ ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ/ոչ ընթացիկ կարգավիճակը որոշելու համար: Մեկ տարին գերազանցող բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում վերականգնման ենթակա ակտիվը դեռևս համարվում է ընթացիկ ակտիվ, մեկ տարին գերազանցող բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում մարման ենթակա պարտավորությունը դեռևս համարվում է ընթացիկ պարտավորություն:

Իրացվելիության հիմունքով ներկայացումը կարող է ավելի նպատակահարմար լինել այն դեպքում, երբ գործառնական ակտիվները և պարտավորությունները վերականգնվում կամ մարվում են համեմատաբար ավելի երկար ժամանակահատվածներում: Իրացվելիության հիմունքով ներկայացումը նպատակահարմար է ֆինանսական հաստատությունների համար, օրինակ՝ բանկերի կամ ներդրումային ընկերությունների համար, որտեղ բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները ներկայագված են հրազվելիության կարգով, ելնելով դրանց կանխիկ փոխակերպման հնարավոր ժամկետի արագությունից:

Կազմակերպությունից պահանջվում է կատարել լրացուցիչ բացահայտումներ յուրաքանչյուր ակտիվի և պարտավորության հոդվածի համար, որը միավորում է 12 ամսվա ընթացքում վերականգնման կամ մարման ենթակա և 12 ամսից ավելի երկար ժամկետում վերականգնման կամ մարման ենթակա գումարները: Սա վերաբերում է ինչպես իրացվելիության, այնպես էլ ընթացիկ/ոչ ընթացիկ հիմունքով դասակարգման դեպքերին: Կազմակերպությունը բացահայտում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում փոխհատուցման կամ մարման ենթակա գումարները, ինչպես նաև ավելի քան 12 ամիս անց փոխհատուցման կամ մարման ենթակա գումարները:

Որոշ կազմակերպությունների համար կարող է նպատակահարմար լինել իրենց որոշ ակտիվները և պարտավորությունները դասակարգելիս օգտագործել ընթացիկ/ոչ ընթացիկ դասակարգումը, իսկ որոշ ակտիվները դասակարգելիս՝ իրացվելիության հիմունքը: Չնայած ստանդարտը սահմանում է, որ ներկայացման խառը հիմունքը կարող է առաջանալ, երբ կազմակերպությունն ունի տարատեսակ գործունեության տեսակներ, այնուամենայնիվ, չկան ցուցումներ այդ խառը ներկայացումը կիրառելու եղանակների վերաբերյալ:

**Ընթացիկ ակտիվներ**

Ակտիվն ընթացիկ է, եթե.

- ա. կազմակերպությունն ակնկալում է ակտիվն իրացնել կամ մտադիր է վաճառել կամ սպառել այն իր բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում,
- բ. այն պահվում է հիմնականում առևտրային նպատակներով,
- գ. կազմակերպությունն ակնկալում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում, կամ
- դ. այն իրենից ներկայացնում է դրամական միջոց կամ դրա համարժեք, բացառությամբ եթե ակտիվը չի թույլատրվում փոխանակել կամ պարտավորությունը մարելու նպատակով օգտագործել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առնվազն 12 ամսվա ընթացքում:

Բոլոր այլ ակտիվները համարվում են ոչ ընթացիկ ակտիվներ

**Օրինակ 15 - Դասակարգում՝ հիմնված սովորական գործառնական շրջափուլի վրա**

Կազմակերպությունը արտադրում է նավեր: Նավի արտադրության համար հոլմքի առաջին անգամ ձեռքբերման և արտադրության ավարտի և հանձնման ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածը կազմում է 10 ամիս: Կազմակերպությունը ստանում է վճարումը նավերի դիմաց՝ դրանց առաքումից 6 ամիս անց:

(ա) Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը ներկայացնի իր պաշարները և առևտրային դեբիտորական պարտքը հաշվեկշռում:

Հոլմքի առաջին անգամ ձեռքբերման և պատրաստի արտադրանքի կանխիկով իրացման միջև ժամանակահատվածը կազմում է 16 ամիս: Տարբերելի դրությամբ կազմակերպության կողմից պահվող պաշարների ժամկետայնությունը կազմում է գրոյից 10 ամիս, և ապրանքների առաքումից հետո վճարում ստանալու համար կպահանջվի ևս վեց ամիս: Բոլոր պաշարները պետք է դասակարգվեն որպես ընթացիկ ակտիվներ, թեև որոշ պաշարներ չեն իրացվելու կանխիկով



հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում: Սա պայմանավորված է նրանով, որ պաշարներն իրացվում են կազմակերպության բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում: Սակայն կազմակերպությունը պետք է բացահայտի պաշարների վերականգնման ակնկալվող ամսաթիվը: Առևտրային դեբիտորական պարտքը կիրացվի կանխիկով հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում և ներառվում է ընթացիկ ակտիվների կազմում:

(բ) Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը ներկայացնի պաշարները և առևտրային դեբիտորական պարտքերը, եթե արտադրության ժամկետը կազմել է 14 ամիս, իսկ առաքման և վճարման միջև ժամկետը կազմել է ևս 15 ամիս:

Պաշարները և առևտրային դեբիտորական պարտքերը շարունակում են դասակարգվել որպես ընթացիկ ակտիվներ: Այս դեպքում, պաշարները միջին հաշվով, ավելի հին են, սակայն դեռևս իրացվում են կանխիկով՝ կազմակերպության բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում: Նմանապես, առևտրային դեբիտորական պարտքերը իրացվում են կանխիկով, որպես գործառնական շրջափուլի մաս, և դասակարգվում են որպես ընթացիկ ակտիվ, թեև դրանք չեն իրացվելու կանխիկով տարեվերջից հետո 12 ամսվա ընթացքում:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի պաշարների վերականգնման ակնկալվող ամսաթիվը և առևտրային դեբիտորական պարտքերի մարման ժամկետի ամսաթիվը:

### Հարկային ակտիվներ

Հետաձգված հարկային ակտիվները չպետք է դասակարգվեն որպես ընթացիկ, անկախ այն ժամանակաշրջանից, որի ընթացքում դրանք ակնկալվում է վերականգնել:

Վերականգնման ենթակա ընթացիկ հարկը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, եթե այն ակնկալվում է իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում. հակառակ դեպքում, այն պետք է ներկայացվի որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ:

### Ընթացիկ պարտավորություններ

Ընթացիկ պարտավորությունը՝

- ա. պարտավորություն է, որը կազմակերպությունն ակնկալում է մարել իր բնականոն գործառնական կենսափուլի ընթացքում,
- բ. պարտավորություն է, որը պահվում է հիմնականում առևտրային նպատակներով,
- գ. պարտավորություն է, որը պետք է մարվի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում, կամ
- դ. պարտավորություն է, որի մարումը կազմակերպությունն անվերապահորեն իրավունք չունի հետաձգել հաշվետու ժամանակաշրջանից առնվազն 12 ամիս հետո: Պարտավորության պայմանները, որոնք գործընկերոջ ընտրությամբ կարող են հանգեցնել դրա մարման բաժնային գործիքների թողարկման միջոցով, չեն ազդում դրա դասակարգման վրա, այսինքն՝ փոխարկման հատկանիշները, որոնք գտնվում են սեփականատիրոջ հայեցողության ներքո, չեն ազդում փոխարկելի գործիքի պարտավորության բաղադրիչի դասակարգման վրա:

Բոլոր այլ պարտավորությունները ոչ ընթացիկ են:

### Օրինակ 16 – Էական բացասական փոփոխություն և սուբյեկտիվ արագացման դրույթներ

Շատ վարկային համաձայնագրեր ներառում են Էական բացասական փոփոխության դրույթ կամ սուբյեկտիվ արագացման դրույթ, համաձայն որի փոխատու կարող է պահանջել փոխառության վերադարձը՝ սուբյեկտիվ չափանիշների հիման վրա:

Յուրաքանչյուր դրույթ պետք է վերլուծել անհատապես, հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ: Եթե փոխատուն իրավունք ունի հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, ելնելով Էական անբարենպաստ փոփոխության հանգամանքից կամ սուբյեկտիվ արագացման դրույթի հիման վրա, պահանջել վարկի մարում հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո 12 ամսվա ընթացքում, ապա վարկը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, ինչը նշանակում է, որ եթե փոխատուն ունի նման իրավունք հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, ապա

վարկառուն չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու վարկի մարումը՝ հաշվեկշռի ամսաթվից առնվազն 12 ամիս հետո:

Ընթացիկ պարտավորությունը պարտադիր չէ, որ իրենից ներկայացնի պարտավորություն, որը կազմակերպությունն ակնկալում է մարել՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում: Պարտավորությունը, որը պետք է մարվի կազմակերպության բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում, դասակարգվում է որպես ընթացիկ, նույնիսկ այն դեպքում, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունը իրավունք ունի հետաձգելու վճարումը ավելի ուշ ժամկետով: Օրինակ, առևտրային կրեդիտորական պարտքերը և աշխատակիցների գծով որոշ հաշվեգրված ծախսեր և այլ գործառնական ծախսեր, հանդիսանում են գործառնական պարտավորություններ, որոնք ծագել են կազմակերպության բնականոն գործառնական շրջափուլի ընթացքում: Այս գործառնական շրջափուլը կարող է տևել 12 ամսից ավելի երկար: Այլ պարտավորությունները, որոնք հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի դրությամբ ենթակա են մարման հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո 12 ամսվա ընթացքում, ներկայացվում են որպես ընթացիկ պարտավորություններ:

**Օրինակ 17 – Երաշխիքային և բնապահպանական պահուստների դասակարգումը**

Երաշխիքային պահուստների դասակարգումը կախված է երաշխիքի ժամկետներից: Երաշխիքները, որոնք երաշխավորում են արտադրանքի աշխատանքային վիճակը 12-ամսյա ժամանակահատվածով, դասակարգվում են որպես ընթացիկ պարտավորություններ: Երաշխիքային պահուստը, որն ընդգրկում է ավելի երկար ժամկետ, պետք է բաժանվի ընթացիկ և ոչ ընթացիկ տարրերի, հաշվի առնելով բնականոն գործառնական շրջափուլի տևողությունը:

Բնապահպանական պարտավորություններին վերաբերող պահուստը քիչ հավանական է, որ ընդգրկի մեկ գործառնական շրջափուլ: Այն պետք է բաժանվի ընթացիկ և ոչ ընթացիկ տարրերի, կախված հավանական ժամկետներից, երբ կծագի բնապահպանական պարտավորության կատարման պահանջը:

**Փոխառություններ և համապատասխանությունը ստանձնած պայմանագրային դրույթներին**

Կազմակերպությունը դասակարգում է ֆինանսական պարտավորությունը որպես ընթացիկ, եթե այն ակնկալվում է մարել տարեվերջից հետո 12 ամսվա ընթացքում, նույնիսկ եթե առկա է համաձայնություն վերաֆինանսավորման, վճարումների առավել երկարաժամկետ ժամանակացույցի սահմանման վերաբերյալ տարեվերջից հետո, նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը հրապարակման համար:

Կազմակերպությունը դասակարգում է պարտավորությունը որպես ընթացիկ, եթե այն չունի անվերապահ իրավունք՝ հետաձգելու դրա մարումը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո առնվազն 12 ամսով: Պարտավորությունը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ, եթե պարտավորության մարման ժամկետը չի նախատեսվում հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո 12 ամսվա ընթացքում, սակայն փոխատուն կարող է պահանջել մարումի ցանկացած պահի, առանց որևէ պատճառի:

Տարեվերջից հետո պարտավորության մարման նոր ժամկետի սահմանումը կամ պարտքի վերաֆինանսավորումի փոխատուի հայեցողությամբ, չի հանդիսանում հետհաշվեկշռային ճշգրտող դեպք: Դա չի ազդում հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ պարտքի ներկայիս ընթացիկ/ոչ ընթացիկ դասակարգման վրա: Վերաֆինանսավորումը կամ նոր ժամանակացույցի սահմանումը կարող է լիովին գտնվել փոխառու կազմակերպության հայեցողության ներքո, երբ կազմակերպությունը ի վիճակի և մտադիր է երկարաձգել պարտքի մարման ժամկետը առնվազն ևս մեկ տարով: Այդ դեպքում պարտքը կարող է դասակարգվել որպես ոչ ընթացիկ: Կազմակերպությունը պետք է ունենա լիակատար հնարավորություն իր հայեցողությամբ երկարաձգել պարտքի մարման ժամկետը. միայն վերաֆինանսավորման հնարավորությունը բավարար չէ պարտավորությունը որպես ոչ ընթացիկ դասակարգելու համար:



### **Օրինակ 18 – Բանկային վարկի դասակարգումը**

Կազմակերպությունը բանկում ունի չմարված փոխառություն ժամկետային վարկային գործիքի տեսքով: Վարկը ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից վեց ամիս անց: Նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը, տվյալ կազմակերպությունը և փոխատուն համաձայնություն են ձեռք բերում նոր վարկային գործիքի վերաբերյալ, որի ժամկետը լրանում է երեք տարի հետո: Կազմակերպությունը հնարավորություն ունի գործող վարկի ժամկետը երկարաձգել նոր վարկային գործիքի շրջանակներում: Կազմակերպությունը մտադիր է գործող վարկի ժամկետը երկարաձգել նոր վարկային գործիքի շրջանակներում՝ գործող վարկի մարման ժամկետը լրանալուց հետո, և պահպանել նոր վարկի մագորդը նոր վարկի տևողության ընթացքում: Ինչպե՞ս պետք է այս վարկը ներկայացվի կազմակերպության հաշվեկշռում:

Վարկը պետք է դասակարգվի որպես ոչ ընթացիկ: Կազմակերպությունն ունի կարողություն և մտադրություն այդ պարտավորությունը երկարաձգելու նոր վարկային գործիքի շրջանակներում, թեև վարկը ենթակա է մարման հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո վեց ամսվա ընթացքում: Պարտքը անհրաժեշտ չի լինելու մարել մինչև նոր եռամյա վարկային գործիքի ժամկետի սպառվելը:

Այն իրավիճակում, երբ գործող վարկը և նոր վարկային գործիքը տարբեր բանկերում են, վարկի վերաֆինանսավորման համար կպահանջվեր դրա մարում (ըստ էության, և փաստացիորեն)՝ նոր փոխառության հետ միաժամանակ: Նոր փոխառությունը չէր կարող դիտվել որպես գոյություն ունեցող վարկի երկարաձգում: Վարկը կազմակերպության հաշվեկշռում պետք է դասակարգվեր որպես ընթացիկ, սակայն նոր վարկային գործիքի հանգամանքներն ու առկայությունը պետք է բացահայտվեին:

Համաձայն որոշ փոխառության պայմանների, վարկը, որը այլ դեպքում կհամարվեր երկարաժամկետ, դառնում է անմիջապես մարման ենթակա, եթե վարկառուի ֆինանսական վիճակի կամ գործունեության որոշակի դրույթների գծով առկա է խախտում: Այդ դրույթները սովորաբար վերաբերում են իրացվելիության կամ վճարունակության գնահատումներին՝ հիմք ընդունելով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ցուցանիշները: Որոշ փոխառություններ ներառում են «հարակից խախտման» դրույթներ, օրինակ, երբ փոխառության պայմանները առնվազն մասամբ գնահատվում են ելնելով մեկ այլ փոխառության պայմանների հետ համապատասխանության տեսանկյունից: Հարակից փոխառության պայմանների խախտման դեպքում, փոխառությունը, որում առկա է «հարակից խախտման» դրույթ, կարող է դառնալ անմիջապես մարման ենթակա և դասակարգվել որպես ընթացիկ պարտավորություն:

Փոխառությունները պետք է դասակարգվեն որպես ընթացիկ պարտավորություն, եթե այդ տեսակի խախտումներ են տեղի ունենում նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոխատուի կողմից տրամադրվում է դրույթի խախտման չեղարկման հնարավորություն, ինչը թույլ կտար տվյալ փոխառությունը չհամարել անմիջապես մարման ենթակա: Հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը փոխատուն կարող է համաձայնել չպահանջել վարկի անհապաղ մարում: Փոխատուի նման համաձայնությունը ընդհանուր առմամբ, համարվում է չճշգրտող հետհաշվեկշռային դեպք: Փոխատուի համաձայնությունը ձեռք չի բերվել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, և փոխառության վիճակը այդ պահին եղել է այնպիսին, որ այն համարվել է անմիջապես մարման ենթակա:

### **Օրինակ 19 – Պայմանագրային դրույթի խախտում հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո**

Կազմակերպությունը բանկում ունի երկարաժամկետ վարկ: Վարկի պայմաններով նախատեսվում է պայմանագրային դրույթներով նախատեսված որոշակի ցուցանիշների եռամսյակային ստուգում: Բանկը պահանջում է, որպեսզի կազմակերպությունը ներկայացնի պայմանագրի դրույթների հետ համապատասխանության վկայականներ՝ այդ դրույթների գնահատման ամսաթվից հետո 60 օրվա ընթացքում: Կազմակերպության տարեվերջի ամսաթիվը 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ն է:

Կազմակերպությունը ապահովել է համապատասխանությունը ընդունելի չափորոշիչներին երրորդ եռամսյակում, այսինքն՝ 30 սեպտեմբերի 20X0թ.: Չորրորդ եռամսյակում դրույթների

ստուգման ամսաթիվն է՝ 31 դեկտեմբերի 20X0թ: Ֆինանսական արդյունքները ամփոփվել են 20X1թ. հունվարին: Դրանց հիման վրա պարզվել է, որ կազմակերպությունը խախտել է պայմանագրային դրույթները 31 դեկտեմբերի 20X0թ. դրությամբ:

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի համապատասխանության մասին վկայականներ 20X1թ. մարտի 2-ին, որտեղ արտացոլված կլինի այդ խախտումը: Կազմակերպությունը գտնում է, դրույթի խախտում չի առաջանում նախքան հայտարարության ներկայացման ամսաթիվը, քանի որ այդ ամսաթիվն է, որ բանկը կպահանջի վարկի մարում՝ ուղղիչ միջոցառումների բացակայության դեպքում: Ինչպե՞ս պետք է դասակարգվի վարկի մնացորդը 31 դեկտեմբերի 20X0թ. դրությամբ:

Կազմակերպությունն, ըստ էության, խախտել է պայմանագրային դրույթները 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, թեև խախտման մասին հաղորդելու պահանջը կգործի հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո: Իրականությունն այդպիսին է, նույնիսկ եթե ֆինանսական ցուցանիշները վերջնականացված չեն եղել մինչև հունվար ամիսը: Կազմակերպությունը չի ունեցել վարկի մարումը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո առնվազն 12 ամսվա ընթացքում հետաձգելու անվերապահ իրավունք, հետևաբար, այդ վարկը պետք է դասակարգվի որպես ընթացիկ:

Երբեմն վարկատուները համաձայնում են տրամադրել արտոնյալ ժամկետ, որի ընթացքում վարկառուն կարող է շտկել խախտումը, այն դեպքում երբ տեղի է ունեցել պայմանագրային դրույթի խախտում, որի արդյունքում փոխառությունը դարձել է անմիջապես մարման ենթակա: Եթե մինչև հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթիվը վարկատուն համաձայնել է տրամադրել այդպիսի արտոնյալ ժամկետ, և այդ ժամկետը ավարտվում է հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից առնվազն 12 ամիս հետո, ապա պարտավորությունը պետք է ներկայացվի որպես ոչ ընթացիկ:

### Հարկային պարտավորություններ

Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի հետաձգված հարկային պարտավորությունները որպես ոչ ընթացիկ, անկախ այն ժամանակաշրջանից, որի ընթացքում ակնկալվում է հակադարձել ժամանակավոր տարբերությունները:

Այլ հարկային պարտավորությունները պետք է դասակարգվեն որպես ընթացիկ, եթե դրանք ակնկալվում է մարել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո 12 ամսվա ընթացքում. հակառակ դեպքում, այն պետք է ներկայացվի որպես ոչ ընթացիկ պարտավորություններ:

### Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությանը կից ծանոթագրություններ

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվող հոդվածների հետագա ենթադասակարգումները պետք է բացահայտվեն: Ենթադասակարգման այս մակարդակը կախված է հոդվածի չափից, բնույթից և գործառնության նշանակությունից, ինչպես նաև այլ ստանդարտների և մեկնաբանությունների կոնկրետ պահանջներից: Ենթադասակարգում պահանջող հոդվածների օրինակներ.

- հիմնական միջոցները պետք է ներկայացվեն ըստ դասի,
- առևտրային դեբիտորական պարտքերը, կապակցված կողմերի նկատմամբ դեբիտորական պարտքերը, կանխավճարները և այլ գումարները պետք է ներկայացվեն առանձին,
- պաշարները պետք է ներկայացվեն ըստ դասի: Ընդհանուր դասակարգումներից են ապրանքները, արտադրության միջոցները, կյուրթերը, անավարտ արտադրանքը և պատրաստի արտադրանքը,
- աշխատակիցների հատուցումների գծով պահուստները պետք է ներկայացվեն այլ պահուստներից առանձին:
- սեփական կապիտալը և պահուստները պետք է տարանջատվեն ըստ դասերի, ինչպես օրինակ, վճարված կապիտալ, Եմիսիոն եկամուտ և պաշարներ:

Հատուկ բացահայտումներ են պահանջվում բաժնետիրական կապիտալի յուրաքանչյուր դասի առումով, ինչպես նաև սեփական կապիտալի ներսում յուրաքանչյուր պահուստի բնույթի և նպատակի առումով: Բացահայտումներ են նաև պահանջվում կազմակերպության կողմից իր կապիտալի ռեսուրսների կառավարման առումով:

Կարող են լինել դեպքեր, երբ որոշ հողվածներ անհրաժեշտ լինի վերադասակարգել ֆինանսական պարտավորությունների և սեփական կապիտալի միջև: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի յուրաքանչյուր դասի (ֆինանսական պարտավորություններ կամ սեփական կապիտալի) միջև վերադասակարգվող գումարները, և նման վերադասակարգման ժամկետները և պատճառները: Այս բացահայտումները կիրառվում են հետևյալ տեսակների գործիքների նկատմամբ.

- վերադարձելի ֆինանսական գործիքներ, որոնք դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ, կամ
- գործիքներ, որոնք կազմակերպության համար ստեղծում են պարտավորություն՝ մեկ այլ կողմին տրամադրել կազմակերպության զուտ ակտիվների համամասնական բաժին միայն լուծարման դեպքում և դասակարգվում են որպես բաժնային գործիքներ (օրինակ, սահմանափակ ժամկետով գործող կազմակերպության կողմից թողարկված որոշ բաժնետոմսեր):

## **Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն**

Կազմակերպությունը, որը ներկայացնում է առանձին շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվություն, չի ներկայացնում շահույթի կամ վնասի բաժին համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Առանձին համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը սկսվում է ժամանակաշրջանի շահույթի մասին տեղեկատվությամբ:

«Շահույթ կամ վնաս» տողը ներկայացնում է ընդհանուր եկամուտը՝ հանած ծախսերը, բացառությամբ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի բաղադրիչները: «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք» տողը ներկայացնում է եկամուտների և ծախսերի հանրագումարը, որոնք չեն ճանաչվում շահույթում կամ վնասում, ինչպես պահանջվում կամ թույլատրվում է ՖՅՄՍ-ով: «Ընդամենը համապարփակ ֆինանսական արդյունք» տողը ներկայացնում է սեփական կապիտալում փոփոխությունը գործարքների և այլ դեպքերի արդյունքում, բացառությամբ այն փոփոխությունների, որոնք հանդիսանում են սեփականատերերի հետ՝ վերջիններիս, որպես սեփականատեր, կարգավիճակից բխող գործարքների արդյունք:

## **Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացման ենթակա տեղեկատվությունը**

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն հետևյալ հողվածները.

- ա. Հասույթ, որը ներկայացնում է առանձին տոկոսային հասույթը՝ հաշվարկված արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով,
- բ. Ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչումից օգուտներն ու վնասները՝ չափված ամորտիզացված արժեքով,
- գ. Ֆինանսական ծախսումները,
- դ. Արժեզրկումից կորուստները (այդ թվում՝ արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները և արժեզրկումից օգուտները), որոնք որոշվում են համաձայն ՖՅՄՍ 9 5.5 բաժնի,
- ե. Շահույթի և վնասի բաժինը ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում՝ հաշվառված բաժնեմասնակցության մեթոդով,
- զ. Եթե ֆինանսական ակտիվը վերադասակարգվում է ամորտիզացված արժեքի չափման կատեգորիայից դուրս՝ չափվելով իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով, ապա ֆինանսական ակտիվի նախորդ ամորտիզացված արժեքի և դրա վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ առաջացող իրական արժեքի տարբերությունից առաջացող ցանկացած օգուտ ( ինչպես սահմանված է ՖՅՄՍ 9-ով),
- է. Եթե ֆինանսական ակտիվը վերադասակարգվում է իրական արժեքով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով չափման կատեգորիայից դուրս, չափվելով իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով, ապա նախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված ցանկացած կուտակային օգուտ կամ վնաս, որոնք վերադասակարգվել են շահույթում կամ վնասում,
- ը. Հարկային ծախս,
- թ. Մեկ միասնական գումար ընդհատված գործառնությունների գծով: Այդ գումարը իրենից ներկայացնում է հետևյալի հանրագումարը.

- ընդհատված գործառնությունների գծով շահույթը կամ վնասը հարկումից հետո, և
- հարկումից հետո օգուտը կամ վնասը, որը ճանաչման պահին չափվում է իրական արժեքով՝ հանած ընդհատված գործունեության մաս կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբի(խմբերի) վաճառքի ծախսումները:

**Օրինակ 20 – Հողվածների հաջորդականությունը շահույթում և վնասում**

Հողվածները որպես կանոն ներկայացվում են ըստ ՀՀՄՍ 1-ով սահմանված հաջորդականությամբ: Կազմակերպությունը պետք է վերադասավորի շահույթի կամ վնասի հողվածները միայն այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է բացատրել դրանց արդյունքների բաղադրիչները: Ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի դիտարկվող հողվածների Էականությունը, բնույթը և գործառնությամբ նշանակությունը:

Օրինակ, ընդհանուր առմամբ ընդունելի և տարածված պրակտիկա է ֆինանսական ծախսերի ներկայացումը վերջին տողով, շահույթ նախքան հարկումը հողվածից առաջ, որպեսզի ֆինանսավորման գործունեությունը առանձնացվի ֆինանսավորվող գործունեությունից:

Խմբի հաշվապահական հաշվառման դեպքում, ասոցիացված ընկերությունների շահույթի մասնաբաժինը սովորաբար ներկայացվում է ֆինանսական ծախսերից հետո: Այդպիսով ընդունվում է, որ ասոցիացված ընկերությունների շահույթի մասնաբաժինը իրենից ներկայացնում է ներդրումային գործունեություն, այլ ոչ թե խմբի գործառնական գործունեության մաս: Կարող է ավելի նպատակահարմար համարվել ֆինանսական ծախսերը ներկայացնել ասոցիացված ընկերությունների շահույթի մասնաբաժնից հետո, եթե ասոցիացված ընկերությունները հանդիսանում են խմբի գործունեության և ռազմավարության անբաժան մասը:

Նման դեպքերում, կարող է նպատակահարմար լինել ենթահանրագումարով ներկայացնել շահույթը մինչև ֆինանսական ծախսերը, կամ գործառնական շահույթը հաշվարկելիս ներառել ասոցիացված ընկերություններից ստացված շահույթի մասնաբաժինը: Սակայն, նպատակահարմար չէ ասոցիացված կազմակերպությունների մասնաբաժինը հասույթում և հետևաբար, համախառն շահույթի կազմում ներառելը: Ասոցիացված կազմակերպությունների մասնաբաժինը իրենից չի ներկայացնում տնտեսական օգուտների համախառն ներհույս, այսինքն՝ հասույթ:

**Այլ համաառուիակ ֆինանսական արդյունքներում ներկայացման ենթակա տեղեկատվությունը**

Ըստ բնույթի դասակարգված այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հողվածները պետք է խմբավորվեն ըստ հետագայում շահույթի կամ վնասի չվերադասակարգվող, և հետագայում որոշակի պայմանների առկայության դեպքում շահույթի կամ վնասի վերադասակարգվող հողվածների:

**Շահույթի կամ վնասի և այլ համաառուիակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն - Ժամանակաշրջանի շահույթ**

Ժամանակաշրջանում ճանաչված բոլոր եկամուտները և ծախսերը պետք է ընդգրկվեն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, եթե ստանդարտով կամ մեկնաբանությամբ այլ բան չի պահանջվում կամ թույլատրվում: Շահույթում կամ վնասում չներառված եկամուտները և ծախսերը համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ճանաչվում են որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք:

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի չվերահսկող բաժնեմասի և մայր կազմակերպության սեփականատերերի միջև բաշխված ընդհանուր շահույթը և ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը:

**Ծախսերի վերլուծությունը և դասակարգումը ըստ բնույթի կամ գործառնության**

Կազմակերպությունները պետք է ներկայացնեն ծախսերի վերլուծություն՝ օգտագործելով կազմակերպության շրջանակներում ծախսերի ըստ բնույթի կամ ըստ գործառնության դասակարգումը, կախված նրանից, թե որն դասակարգումն է տրամադրում առավել արժանահավատ և կիրառելի տեղեկատվություն:

ՀՀՄՍ 1-ը կազմակերպություններին առաջարկում է հիմնական հաշվետվության մեջ ներկայացնել ծախսերի լրացուցիչ վերլուծություն: Կազմակերպությունները, որոնք չեն ապահովում այդ վերլուծությունը հիմնական հաշվետվությունում, այն պետք է ներկայացնեն ծանոթագրություններում:

Կազմակերպությունները, որոնք կիրառում են *ըստ բնույթի* մեթոդը, դասակարգում են ծախսերն *ըստ իրենց բնույթի* (օրինակ, մաշվածություն, նյութերի ձեռքբերումներ, տրանսպորտային ծախսեր, աշխատակիցների հատուցումներ և գովազդային ծախսեր): Ծախսերը կազմակերպության ներսում չեն բաշխվում տարբեր գործառնությունների միջև:

**Օրինակ 21 – Վաճառքի ինքնարժեքում, բաշխման ծախսերում, վարչական ծախսերում և ֆինանսական ծախսերում ընդգրկված ծախսերի կազմը**

Վաճառքի ինքնարժեքն այն ծախսերն են, որոնք անմիջականորեն առնչվում են հասույթի գոյացմանը: Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը պետք է ներառի ծախսերը, որոնք ուղղակիորեն կապված են կատարողական պարտականությունների կատարման հետ, համաձայն ՖՀՄՍ 15: Ծախսերը, որոնք պետք է ներառվեն վաճառքի ինքնարժեքում, կախված են ծախսերի բնույթից և ստանձնած կատարողական պարտականություններից: Վաճառքի ինքնարժեքը կարող է ներառել հետևյալ ծախսերը.

- սկզբնական (հանած վերջնական) պաշարները,
- ուղղակի նյութերը,
- այլ արտաքին ծախսումները (ինչպես, օրինակ, հիմնական միջոցների վարձակալությունը, կամ արտադրական գործընթացում ներգրավված ոչ կանոնավոր աշխատուժի ծախսը),
- ուղղակի աշխատուժը,
- բոլոր ուղղակի արտադրական վերադիր ծախսերը, այդ թվում՝ հիմնական միջոցների մաշվածությունը և արժեզրկումը, և անուղղակի վերադիր ծախսերը, որոնք ողջամտորեն կարող են վերագրվել արտադրության գործառնության,
- զարգացման ծախսումների ամորտիզացիան, որը նախկինում կապիտալացվել է որպես ոչ նյութական ակտիվ,
- վաճառքի ինքնարժեքի գծով ծախսումները վերաբերյալ ստացված դրամական գեղչերը (սա իրենից չի ներկայացնում հաշվանցում, այլ միավորի ձեռքբերման գնի արդյունավետ նվազեցում),
- պաշարների դուրսգրումներ,
- ապրանքների առաքման գծով տրանսպորտային ծախսեր, երբ դրանք իրենցից ներկայացնում են առանձին կատարողական պարտականություն, համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի,
- գովազդային ծախսերը, որոնք համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի վերաբերում են հաճախորդին գովազդային ծառայությունների մատուցմանը:

Բաշխման ծախսերը որպես կանոն ունեն լայն մեկնաբանություն և հաճախ ներառում են վաճառքի և շուկայավարման ծախսերը: Կարող են ներառվել այնպիսի հոդվածներ, ինչպես, օրինակ.

- աշխատավարձի ծախսերը վաճառքի, շուկայավարման և բաշխման գործառնությունների գծով,
- գովազդային ծախսերը, որոնք չեն վերաբերում են կատարողական պարտականությունների կատարմանը, համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի,
- վաճառք իրականացնող անձնակազմի ճանապարհածախսը և ժամանցը,
- պատրաստի արտադրանքի պահեստավորման ծախսերը,
- պատրաստի արտադրանքի բաշխման գծով տրանսպորտային ծախսերը,
- վաճառքի կետերի պահպանման բոլոր ծախսերը,
- գործակալներին վճարման ենթակա միջնորդավճարները:

Վարչական ծախսերը սովորաբար ներառում են ծախսերի հետևյալ տեսակները.

- ընդհանուր կառավարման ծախսեր,
- վարչական շենքերի պահպանման բոլոր ծախսերը,
- մասնագիտական ծախսեր:



Կազմակերպությունը կարող է ներառել լրացուցիչ հոդված, եթե առկա են զգալի գործառնական ծախսեր, որոնք իր կարծիքով վերագրելի չեն վաճառքի ինքնարժեքի, բաշխման ծախսերի և վարչական ծախսերի որևէ տողերի: Կազմակերպությունը պետք է հետևողականորեն տարեցտարի վերլուծի իր գործառնական ծախսերը՝ առավել արդիական տեղեկատվություն ապահովելու համար:

Ֆինանսական ծախսերը սովորաբար ներառում են.

- վճարման ենթակա տոկոսները, որոնք վերաբերում են բանկային օվերդրաֆտների, ընթացիկ և ոչ ընթացիկ փոխառությունների,
- պահուստների գծով զեղչերի հակադարձումը,
- վարձակալության գծով ֆինանսական վճարները (ֆինանսական վարձակալությունը),
- որպես պարտք դասակարգված՝ արտոնյալ բաժնետոմսերի գծով շահաբաժինները
- պարտավորություն հանդիսացող՝ պարտքային գործիքների զեղչերի և պարզավճարների ամորտիզացիա,
- արտարժույթի վնասները արտարժույթով արտահայտված փոխառությունների գծով,
- որոշ ածանցյալ ֆինանսական գործիքների իրական արժեքի փոփոխությունները,
- վճարման ենթակա հարկի գծով տոկոսը, երբ տոկոսային բաղադրիչն առանձին որոշելի է:

Կազմակերպությունները, որոնք կիրառում են ըստ գործառնական նշանակության մեթոդը, ծախսերը դասակարգում են ըստ գործառնական նշանակության (օրինակ, վաճառքի ինքնարժեք, բաշխման ծախսեր և վարչական ծախսեր):

Կազմակերպությունները, որոնք կիրառում են ըստ գործառնական նշանակության մեթոդը, պետք է նաև բացահայտեն լրացուցիչ տեղեկատվություն ծախսերի բնույթի վերաբերյալ: Այս լրացուցիչ տեղեկությունները պետք է ըստ եռթղան բացահայտեն կազմակերպության ծախսերի բոլոր մանրամասները: ՀՀՄՍ 1-ով հասուկ պահանջվում է մաշվածության, ամորտիզացիայի և աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսերի բացահայտում:

### **Այլ հոդվածների գետեղումը**

Ֆինանսական եկամուտը չպետք է գտվի ֆինանսական ծախսերի դիմաց: Սա չի նշանակում, որ կազմակերպությունը չի կարող ներկայացնել ֆինանսական եկամուտը, այնուհետև ֆինանսական ծախսերը և ենթագումարը (օրինակ, «զուտ ֆինանսական ծախսեր») համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում (կամ, եթե ներկայացվում է, եկամուտների և ծախսերի մասին հաշվետվությունում):

### **Օրինակ 22 – Ֆինանսական եկամտի ներկայացում**

Այն դեպքերում, երբ տոկոսային եկամտի ստացումը կազմակերպության բնականոն գործունեության մի մասն է, տոկոսային եկամուտը պետք է ներառվի հասույթի կազմում, և ոչ թե ներկայացվի որպես երկրորդային օգուտ: Օրինակ, մանրածախ առևտրով զբաղվողը, որը վաստակում է տոկոսային եկամուտ առաջարկելով երկարաժամկետ վարկավորման գործիքներ, պետք է ներառի այդ տոկոսային եկամուտը իր հասույթի կազմում: Դիվերսիֆիկացված հողինգային ընկերությունը, որն ունի ֆինանսավորման գործառնական ուղղություն, ևս պետք է իր ֆինանսական եկամուտը ներառի հասույթի կազմում:

Կազմակերպությունները կարող են համարել, որ ֆինանսական եկամուտը, այնքանով, որքանով որ այն ընդգրկված չէ հասույթի կազմում, առավել պատշաճ կլինի ընդգրկել այլ գործառնական եկամուտում, կամ առանձին տողով՝ գործառնական շահույթի մաս կազմող տողերում: Կազմակերպությունները կարող են համարել, որ գանձապետական գործունեության արդյունքում առաջացող ֆինանսական եկամուտը (օրինակ, կարճաժամկետ կտրվածքով ներդրված հավելյալ միջոցների գծով եկամուտը) նպատակահարմար է ներկայացնել գործառնական շահույթից դուրս, իսկ այլ տեսակի ֆինանսական եկամուտները ներկայացնել որպես գործառնական հոդվածներ: Որդեգրած ներկայացման քաղաքականությունը պետք է կիրառվի հետևողականորեն և Էական լինելու դեպքում բացահայտվի:

### **Օրինակ 23 – Փոխարժեքային օգուտների և վնասների դասակարգումը**

Կազմակերպությունը փոխառություններին և դրամական միջոցներին և դրանց համարժեքներին վերաբերող փոխարժեքային օգուտները և վնասները սովորաբար դասակարգում է որպես ֆինանսական եկամուտ/ ֆինանսական ծախս: Այլ փոխարժեքային օգուտները և վնասները սովորաբար դասակարգվում են որպես այլ գործառնական օգուտ/վնաս, այլ գործառնական եկամուտ և ծախս կամ համանման հոդվածների:

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ կարող է նախատեսվել բոլոր փոխարժեքային օգուտների և վնասների ներկայացումը որպես այլ գործառնական օգուտ/վնաս, կամ որպես ֆինանսական եկամուտ/ֆինանսական ծախս:

Փոխարժեքային օգուտները և վնասները, այդ թվում նաև առևտրային դեբիտորական պարտքերի գծով առաջացածները, չպետք է ներկայացվեն հասույթի կազմում:

### **Լրացուցիչ հոդվածներ, վերնագրեր և ենթահանրագումարներ**

Կազմակերպությունը պետք է շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացնի լրացուցիչ հոդվածներ, վերնագրեր և ենթահանրագումարներ, եթե նման տեղեկատվությունը անհրաժեշտ է կազմակերպության ֆինանսական գործունեության մասին պատկերացում կազմելու համար: «Լրացուցիչ հոդվածներ»-ը ներառում է ՀՀՄՍ 1-ի 82 պարբերությամբ պահանջվող հոդվածների տարանջատումը:

Լրացուցիչ հոդվածների բացահայտումը կարող է օգնել օգտագործողներին՝ ըմբռնելու կազմակերպության նախորդ ֆինանսական արդյունքները և կանխատեսել ապագա ֆինանսական արդյունքները:

Կազմակերպությունները պետք է կիրառեն դատողություն՝ որոշելու, թե արդյոք լրացուցիչ հոդվածները կամ ենթահանրագումարներն անհրաժեշտ են, պահպանելով գերակա ՀՀՄՍ 1-ի պահանջն առ այն, որ տեղեկատվության ներկայացումը պետք է ապահովի պատշաճ, արժանահավատ, համեմատելի և հասկանալի տեղեկատվություն:

Լրացուցիչ հոդվածները չեն ապահովի ավելի հասկանալի տեղեկատվություն, եթե դրանք ծանրաբեռնեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը՝ աղավաղելով կազմակերպության կատարողական արդյունքների ներկայացումը: Լրացուցիչ հոդվածները պետք է ներառվեն միայն էական լինելու, կամ էական հոդվածների համադրությունն արտացոլելու նպատակով: Լրացուցիչ հոդվածները, օգտագործվելու դեպքում, պետք է ներառվեն այն հոդվածներից հետո կամ առաջ, որոնք համանման են իրենց բնույթով կամ գործառնությամբ: Կազմակերպությունները պետք է ապահովեն, որ յուրաքանչյուր հոդված պարունակի բոլոր եկամուտները կամ ծախսերը, որոնք վերաբերում են տվյալ հոդվածին:

Արգելվում է որևէ եկամտի և ծախսի հոդված ներկայացնել որպես արտասովոր եկամուտ կամ ծախս՝ ինչպես շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, այնպես էլ ծանոթագրություններում:

### **Օրինակ 24 - Լրացուցիչ հոդվածների կիրառման օրինակներ**

ՀՀՄՍ 1-ը հղում է կատարում բաշխման ծախսերին և վարչական ծախսերին: Այլ նմանատիպ կիրառման օրինակներից են՝

- վաճառքի և բաշխման ծախսերը,
- շուկայավարման, վաճառքի և բաշխման ծախսերը,
- բաշխման ծախսերը, ներառյալ շուկայավարման ծախսերը,
- վարչական և վաճառքի ծախսերը,
- վաճառքի և ընդհանուր վարչական ծախսերը:

Ծախսերի ըստ գործառնության նշանակության վերլուծությունում լրացուցիչ հոդվածների օրինակները ներառում են՝

- արտադրության օժանդակ ծախսերը,
- հետազոտություն և զարգացման ծախսեր,
- հասարակայնության հետ կապերի գծով ծախսերը,
- հետազոտման ծախսերը,



Ծախսերի ըստ բնույթի վերլուծությունում լրացուցիչ հոդվածների օրինակները ներառում են՝

- ապահովագրական ծախսերը,
- վարձակալության ծախսերը,
- մասնագիտական վճարները,

**Էական և բացառիկ հոդվածներ**

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի եկամուտների և ծախսերի յուրաքանչյուր Էական հոդվածի բնույթը և գումարը:

**Օրինակ 25 - Էական հոդվածներ. հասույթի կորստի փոխհատուցում**

Ա կազմակերպությունը շինարարական կազմակերպություն է: Կազմակերպությունն ունի շինարարական պայմանագրերի՝ ի սկզբանե ակնկալվող եկամուտների կորստի հանգեցնող հատուկ տեսակի փոփոխությունների գծով ապահովագրություն: Կազմակերպությունը ստացել է 200 մլն դրամ ապահովագրական ընկերությունից, որպես փոխհատուցում եկամտի կորստի դիմաց, որը կազմակերպությունը կրել է խոշոր հաճախորդներից մեկի հետ համաձայնագրի փոփոխման արդյունքում: Վճարման ստացումը եղել է անվերապահ և, ըստ այդմ, ճանաչվել է Ա-ի կողմից ստացման պահին, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Այդ փոխհատուցումը ներկայացնում է ընթացիկ տարվա նախքան հարկումը շահույթի շուրջ 30% -ը:

Ա կազմակերպությունը պետք է ճանաչեր ապահովագրական ընկերության փոխհատուցումը որպես այլ եկամուտ: Դա հասույթ չէ, քանի որ չի գոյանում սովորական գործունեության ընթացքում ապրանքների վաճառքից և ծառայությունների մատուցումից: Եկամտի բնույթը և չափը այնպիսին է, որ Ա կազմակերպությունը պետք է այն բացահայտի առանձին տողով ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Այս տողը, որպես կանոն, պետք է ներկայացվի գործառնական շահույթի շրջանակներում, որում բացահայտվում է գործառնական շահույթը: Հակառակ դեպքում, այն պետք է բացահայտվի գործառնական հոդվածների կազմում, որոնք նախորդում են ֆինանսական ծախսերին:

Հետևյալ հոդվածները պետք է առանձին բացահայտվեն, եթե դրանք Էական են.

- պաշարների նվազեցումը մինչև զուտ իրացվելի արժեք կամ հիմնական միջոցների արժեզրկում, ինչպես նաև նման նվազեցման կամ արժեզրկման հակադարձումը,
- վերակազմավորման պահուստները կամ դրանց հակադարձումը,
- հիմնական միջոցների միավորների օտարումները,
- ներդրումների օտարումները,
- ընդհատված գործունեություն,
- դատական հայցերի բավարարումները,
- պահուստների այլ հակադարձումները:

**Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն - Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ**

Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացվում են ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված բոլոր եկամուտները և ծախսերը: Եկամտի և ծախսի հոդվածները, որոնք չեն ներառված շահույթում կամ վնասում, այլ ներառված են շահույթի կամ վնասի և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներ, ներառում են հետևյալը.

- հիմնական միջոցների վերագնահատումից օգուտները և վնասները,
- ոչ կյուրթական ակտիվների վերագնահատումից օգուտները և վնասները,
- իրական արժեքով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների միջոցով չափվող բաժնային գործիքներում ներդրումներից օգուտներն ու վնասները,
- իրական արժեքով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների միջոցով չափվող ֆինանսական ակտիվների գծով օգուտներն ու վնասները,

- իրական արժեքով շահույթի կամ վնասի միջոցով չափվող որոշակի պարտավորությունների գծով, իրական արժեքի փոփոխության գումարը, որը վերագրելի է պարտավորության պարտքային ռիսկի փոփոխություններին,
- հեջավորման գործիքների գծով օգուտների և վնասների մասը, որն իրենից ներկայացնում է դրամական միջոցների հոսքերի արդյունավետ հեջավորում,
- ժամանակի մեջ օպցիոնների արժեքի փոփոխությունների չափը, երբ բաժանվում է օպցիոնի պայմանագրի ներքին արժեքը և ժամանակային արժեքը և որպես հեջավորման գործիք են դիտարկվում միայն ներքին արժեքի փոփոխությունները,
- ֆորվարդային պայմանագրերի ֆորվարդային բաղադրիչի արժեքի փոփոխությունները, երբ տարանջատվում են ֆորվարդային պայմանագրի ֆորվարդային և սփոթ բաղադրիչները, և որպես հեջավորման գործիք են դիտարկվում միայն սփոթ բաղադրիչի փոփոխությունները, ինչպես նաև ֆինանսական գործիքի արտարժույթի հիման վրա սփրեդի արժեքի փոփոխությունները, երբ այն հաշվի չի առնվում տվյալ ֆինանսական գործիքը որպես հեջավորման գործիք դիտարկելիս:
- արտարժույթի փոխարժեքային օգուտները և վնասները, որոնք առաջանում են օտարերկրյա գործունեությունում զուտ ներդրումների փոխարկված ներկայացումից համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, երբ օտարերկրյա գործունեությունը դուստր ընկերություն է,
- արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են կազմակերպության արդյունքների և ֆինանսական վիճակի՝ ֆունկցիոնալ արժույթից ներկայացման արժույթով փոխարկումից, դրանց տարբեր լինելու դեպքում,
- սահմանված հատուցումների պլանների վերաչափումներ,
- ընթացիկ և հետաձգված հարկային ծախսերը կամ գեղչերը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում արտացոլված հոդվածների գծով:

Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կուտակային եկամուտը կամ ծախսը, որը վերաբերում է ոչ ընթացիկ ակտիվներին կամ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբին:

Ժամանակաշրջանի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հոդվածները դասակարգվում են ըստ իրենց բնույթի: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների եկամտի մասնաբաժինը, որը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով (հարկերից և չվերահսկող բաժնեմասերից զուտ) նման հոդվածի օրինակ է:

Հոդվածները խմբավորվում են հետևյալ կերպ՝ համաձայն այլ ՖՀՄ ստանդարտների.

- որոնք հետագայում ենթակա չեն վերադասակարգման շահույթում կամ վնասում, և
- որոնք հետագայում ենթակա են վերադասակարգման շահույթում կամ վնասում, որոշակի պայմանների առկայության դեպքում:

### **Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների գծով հարկեր**

Ընթացիկ և հետաձգված հարկը պետք է արտացոլվի շահույթում կամ վնասում, բազառությամբ այն դեպքերի, երբ այն վերաբերում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում անդրադարձվող հոդվածների կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում արտացոլված հոդվածների, որի դեպքում նման հոդվածներին առնչվող հարկերը պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում կամ սեփական կապիտալում, ըստ կիրառելիության:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչին առնչվող շահութահարկի գումարը (այսինքն, եկամուտները և ծախսերը, որոնք չեն արտացոլվում շահույթում կամ վնասում), ներառյալ վերադասակարգման ճշգրտումները՝ շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների բաղադրիչները կարող են ներկայացվել համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում հարակից հարկային

հետևանքներից զուտ կամ մինչև հարակից հարկային հետևանքները՝ մեկ գումարով արտացոլելով այդ բաղադրիչներին առնչվող համախառն շահութահարկի գումարը: Կազմակերպությունը, որը ներկայացնում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հոդվածները մինչև հարակից հարկային հետևանքները, ինչպես նաև ներկայացնում է համախառն հարկը առանձին տողով, պետք է հարկը բաշխի հետագայում շահույթի կամ վնասի բաժնում վերադասակարգման ենթակա և չվերադասակարգող հոդվածների միջև:

## Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն

Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ներառում է ինչպես գործունեության արդյունքներում փոփոխությունները, այնպես էլ սեփական կապիտալում սեփականատիրոջը վերագրվող փոփոխությունները (այնպիսի գործառնությունների և իրադարձությունների արդյունքում, որոնք մեծացնում կամ նվազեցնում են սեփական կապիտալը, սակայն գործունեության արդյունքի մաս չեն հանդիսանում): Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը ներառում է հետևյալ տեղեկությունները.

- տվյալ ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների հանրագումարը, առանձին տողով ցույց տալով սեփականատերերի մայր կազմակերպությանը և չվերահսկող բաժնեմասերին վերագրվող ընդհանուր գումարները:
- սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար հետընթաց կիրառման կամ հետընթաց վերահաշվարկի հետևանքները՝ ճանաչված համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:
- սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար ժամանակաշրջանի սկզբին և ավարտին հաշվեկշռային արժեքի համադրումը, առանձին-առանձին (առնվազն) բացահայտելով ստորև նշված երեք կետերի արդյունքում առաջացող փոփոխությունները.
  - շահույթ կամ վնաս,
  - այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք, և
  - գործարքներ սեփականատերերի հետ իրենց՝ որպես սեփականատիրոջ կարգավիճակում առանձին տողով ցույց տալով սեփականատերերի ներդրումները և նրանց միջև բաշխումները և դուստր կազմակերպություններում բաժնեմասնակցության փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի:

Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի վերլուծությունը ըստ հոդվածների՝ սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում, սեփական կապիտալի յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար:

Կազմակերպության զուտ ակտիվների ավելացումը կամ նվազումը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ներկայացվում է այդ ժամանակահատվածում կազմակերպության սեփական կապիտալի փոփոխության միջոցով: Ընդհանուր առմամբ, սեփական կապիտալում փոփոխությունն իրենից ներկայացնում է բոլոր եկամուտների և ծախսերի (անկախ նրանից, թե արդյոք այդ հոդվածները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում) և սեփականատերերի հետ գործարքների (ինչպիսիք են բաժնետոմսերի թողարկումը և շահաբաժինների վճարումը) հանրագումարը:

### Օրինակ 26 – Սեփականատերերի հետ գործարքների օրինակներ

*Կազմակերպությունը սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում ներկայացնում է հետևյալ գործարքները սեփականատերերի հետ (վերջիններին՝ սեփականատիրոջ կարգավիճակում):*

- բաժնետոմսերի թողարկումները և մարումները,
- Հետգնված բաժնետոմսերի առք ու վաճառքը,
- թողարկված փոխարկվող պարտատոմսերի սեփական կապիտալի բաղադրիչը,
- որպես սեփական կապիտալ դասակարգված գործիքների գծով շահաբաժինները,
- սեփական կապիտալի միջոցով մարվող բաժնային վճարումների հետ կապված բաժնային գործիքների թողարկումը արտացոլող կրեդիտային մուտքերը,

- *չվերահսկող բաժնետնասերով գործարքները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության փոփոխության:*

Կազմակերպությունը սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում բացահայտում է շահաբաժինների գումարները, որոնք ճանաչվել են որպես բաշխումներ բաժնետերերին, և մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շաբաբաժնի համապատասխան գումարը:

Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում բացահայտում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո առաջարկված կամ հայտարարված շահաբաժինները, և մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող համապատասխան գումարը: Չճանաչված կուտակային արտոնյալ շահաբաժինները նույնպես պետք է բացահայտվեն:

### **Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն**

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին՝ գնահատելու կազմակերպության կողմից դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների գոյացման կարողությունը և կազմակերպության կողմից այդ դրամական միջոցների հոսքերի սպառման կարիքները:

Դրամական միջոցները և դրանց համարժեքները հրեցնից ներկայացնում են դրամական միջոցների ներհոսքեր և արտահոսքեր: Դրամական միջոցները կազմված են կանխիկից և ցպահանջ ավանդներից: Դրամական միջոցների համարժեքները կարճաժամկետ, բարձր հրացվելի ներդրումներ են, որոնք հեշտությամբ փոխարկելի են որոշելի կանխիկ գումարների և որոնք ենթակա են արժեքի փոփոխման աննշան ռիսկի:

### **Օրինակ 27 - Դասակարգումը որպես դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ**

Կազմակերպությունն Ա-ն իր վերահսկողության ներքո ունի հետևյալ գործիքները, և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության պատրաստման նպատակներով պետք է որոշի, թե արդյոք այդ գործիքները պետք է ներառվեն դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ներքո, թե ոչ:

- *ընթացիկ հաշիվ բանկում,*
- *պակաս, քան երեք ամսով ներդրված ազատ դրամական ռեսուրսներ,*
- *պետական պարտատոմսեր ավելի քան 3 ամսվա ընթացքում մարման ժամկետով և առանց վաղաժամկետ մարման տարբերակի,*
- *անժամկետ ավանդ նախապես ծանուցմամբ,*
- *24 ժամվա ծանուցմամբ վճարման ենթակա ավանդ,*
- *երկու տարի ժամկետով ավանդ՝ 24 ժամվա ընթացքում մարման ենթակա, սակայն տոկոսագումարի կորստով,*
- *կարճաժամկետ ներդրում, ընդ որում բանկն ունի ֆինանսական դժվարություններ,*
- *հաշիվ՝ պարտադիր միջին նվազագույն ավանդով:*

#### Ընթացիկ հաշիվ բանկում

Բանկում ընթացիկ հաշիվները այն հաշիվներն են, որտեղ լրացուցիչ միջոցներ կարող են մուտքագրվել ցանկացած պահի, և ելքագրվել ցանկացած պահի՝ առանց նախնական ծանուցման և առանց տուգանքի: Այդ միջոցները կարելի է համարել ցպահանջ ավանդներ դրամական միջոցների սահմանման շրջանակներում, և, հետևաբար, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության պատրաստման նպատակով պետք է ներառվեն դրամական միջոցներում և դրանց համարժեքներում:

#### Պակաս, քան երեք ամսով ներդրված ազատ դրամական ռեսուրսներ

Ձեռքբերման ամսաթվից հետո երեք ամիս կամ պակաս ժամկետով ներդրումն ընդհանուր առմամբ, դրակվում է որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, պայմանով, որ այն օգտագործվելու է դրամական միջոցների կառավարման նպատակով:

Պետական պարտատոմսեր ավելի քան 3 ամսվա ընթացքում մարման ժամկետով և առանց վաղաժամկետ մարման տարբերակի

Ցանկացած ներդրում, ինչպես, օրինակ, պետական պարտատոմսերը կամ ավանդային վկայականը, որը ձեռք է բերվել ավելի քան երեք ամիս մարման ժամկետով, առանց վաղաժամկետ մարման տարբերակի, չի կարող համարվել դրամական միջոցների համարժեք, քանի որ դրա մարման ժամկետը գերազանցում է ստանդարտով առաջարկվող կարճաժամկետ ժամանակահատվածը: Ներդրումը չի դիտարկվի դրամական միջոցների համարժեք, նույնիսկ այն ժամանակ, երբ նրա մնացորդային մարման ժամկետը դառնա երեք ամիս կամ պակաս, քանի որ մարման ժամկետը պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվից սկսած:

Անժամկետ ավանդ նախապես ծանուցմամբ

Բանկային հաշվին անորոշ ժամկետով ներդրված ավանդները, որոնք կարող են դուրս բերվել նախնական ծանուցմամբ, պետք է մանրագնի գնահատվեն՝ որոշելու, թե արդյոք դրանք բավարարում են դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների սահմանմանը:

Այդ նպատակով Ա կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի հետևյալ գործոնները.

- դուրսբերման այլ սահմանափակումները,
- նախապես ծանուցման ժամկետը,
- նախնական ծանուցման ժամանակահատվածում արժեքի էական փոփոխության ռիսկը, և
- կարճաժամկետ դրամական պարտավորությունների կատարման նպատակով ավանդներն օգտագործելու վերաբերյալ ղեկավարության մտադրությունը:

24 ժամվա ծանուցմամբ վճարման ենթակա ավանդ

Եթե ավանդը ենթակա է մարման 24 ժամվա ծանուցման պայմանով, առանց վաստակած տոկոսագումարի կորստի, այն որակվում է որպես դրամական միջոցների համարժեք, քանի որ այն ունի մարման կարճ ժամկետ (24 ժամվա ծանուցմամբ ենթակա է մարման), և արժեքի փոփոխության ռիսկը աննշան է (առանց տոկոսագումարի կորստի):

Երկու տարի ժամկետով ավանդ՝ 24 ժամվա ընթացքում մարման ենթակա, սակայն տոկոսագումարի կորստով

Թեև մայր գումարը մնում է անփոփոխ, Ա կազմակերպությունը կկորցնի ավանդի նկատմամբ երկու տարվա ընթացքում կուտակված տոկոսները: Որոշելու համար, թե արդյոք գործիքը հնարավոր է որակել որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, Ա կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք տոկոսագումարի կորուստը նշանակալի է, և առկա է գործիքի արժեքի փոփոխության ռիսկ:

Երեք ամիս ժամանակահատվածը գերազանցող ավանդները՝ վաղաժամկետ մարման դեպքում տոկոսագումարի կորստով, որպես կանոն չեն որակվում որպես դրամական միջոցների համարժեքներ:

Կարճաժամկետ ներդրում, ընդ որում բանկն ունի ֆինանսական դժվարություններ

Եթե բանկը, որտեղ կազմակերպությունն ունի կարճաժամկետ ներդրում, ունի ֆինանսական խնդիրներ, կարող է առաջանալ կասկած՝ վերջինիս կողմից իր պայմանագրային պարտավորությունների կատարման կարողության վերաբերյալ: Նման դեպքում, ներդրումը չպետք է դասակարգվի որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, քանի որ կա ռիսկ, որ այդ գործիքը կարող է չլինել կարճ ժամկետում փոխարկելի, կամ որ մարման պարտականությունը չի կատարվի:

Հաշիվ՝ պարտադիր միջին նվազագույն ավանդով

Շատ հաճախ բանկերի կողմից կամ կանոնակարգող մարմինների կողմից ներկայացվում է պահանջ միջին նվազագույն դրամական մնացորդ վերականգնվող կարգով պահպանելու վերաբերյալ: Կազմակերպությունից կարող է պահանջվել ապահովել միջին նվազագույն դրամական մնացորդ ամսվա ընթացքում, այլ ոչ թե ապահովել նվազագույն դրամական մնացորդ յուրաքանչյուր օրվա վերջի դրությամբ: Կազմակերպությանը կարող է թույլատրվել որոշակի օրերի

ունենալ մնացորդներ, որոնք պակաս են սահմանված շեմից, եթե մնացած օրերին առկա է համապատասխան ավելցուկը, որը թույլ է տալիս ապահովել միջինում նվազագույն մնացորդ ժամանակաշրջանի համար: Նման մնացորդները, որոնք ենթակա են պարտադիր նվազագույն ավանդների պահանջին, պետք է դիտարկվեն որպես դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ:

Բանկային օվերդրաֆտները, որոնք ենթակա են ցպահանջ մարման և որոնք կազմակերպության դրամական միջոցների կառավարման անբաժանելի մասն են, կարող են ընդգրկվել որպես դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների բաղադրիչ: Նման բանկային պայմանների բնորոշ հատկանիշն այն է, որ բանկային մնացորդը հաճախ տատանվում է դրականից մինչև օվերդրաֆտ:

Դրամական միջոցների համարժեքի բնութագրերին բավարարող ներդրումների բնութագրերը հետևյալն են.

- կարճ ժամկետայնությունը,
- որոշելի չափով կանխիկ գումարի արագ փոխարկելիությունը, և
- արժեքի փոփոխությունների աննշան ռիսկի առկայությունը:

Ավելին, ներդրումը պետք է նաև դիտարկվի որպես դրամական միջոցների համարժեք այն պահով կազմակերպության կողմից, ինչը նշանակում է, որ վերջինս այն համարում է պարտավորությունների կատարման միջոց և ոչ թե որպես ներդրում կամ որևէ այլ նպատակային նշանակության միջոց: Օրինակ, բանկերը կարող են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ դիտարկել բոլոր կարճաժամկետ բարձր իրացվելի ներդրումները, բացառությամբ բիզնես մոդելի շրջանակներում պահվող ներդրումների, համաձայն ՖՅՄՍ 9-ի, որի նպատակն իրագործվում է ներդրումը իրացնելու միջոցով: Եվ հակառակը, ներդրող կազմակերպությունը կարող է որոշել իր բոլոր կարճաժամկետ բարձր իրացվելի ներդրումները դիտարկել որպես ներդրում, այլ ոչ թե դրամական միջոցների համարժեքներ:

Բաժնային ներդրումները չպետք է դիտարկվեն որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, բացառությամբ եթե դրանք, ըստ էության, հանդիսանում են դրամական միջոցների համարժեքներ: Սա պայմանավորված է կապիտալի արժեքի փոփոխությունների բարձր ռիսկով, թեև գործիքները ինքնին հանդիսանում են գնայուն և արագ փոխարկելի կանխիկ գումարով: Բաժնետոմսերում ներդրումները, օրինակ, կարող են դասակարգվել որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, եթե արտոնյալ բաժնետոմսեր են ձեռք բերվել հստակ մարման ամսաթվով և կարճ մարման ժամկետով:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի դրամական միջոցների համարժեքների որոշման գծով իր ընդունած քաղաքականությունը: Այդ քաղաքականության փոփոխությունները պետք է դիտարկվեն որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություն:

Դրամական միջոցների փոխանցումները ավանդների կամ ներդրումների միջև, որոնք որակվում են որպես դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ, չեն հանգեցնում դրամական ներհոսքի և արտահոսքի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում, այլ միայն դրամական միջոցների և դրանց համարժեքներ հաշվեկշռում տեղաշարժերի:

**Օրինակ 28 – Որպես դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ որակվող ներդրումների գծով ծախսերը և գեղչերը**

*Բոլոր ծախսերը և գեղչերը որպես դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ որակվող ներդրումների գծով իրենցից ներկայացնում են հաշվետու կազմակերպության դրամական ներհոսքեր և արտահոսքեր: Սա ներառում է բանկային տոկոսները, բանկային վճարները, ավանդները կամ ելքագրումները, բացի ընդհանուր առմամբ դրանց ներսում կատարվող շարժերից: Որպես այդպիսին, այդ միավորները պետք է արտացոլվեն դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում:*

Փոխարժեքների փոփոխությունները կազդեն դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների մնացորդների վրա, այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը պահում է արտարժույթով արտահայտված դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ: Այդ փոփոխություններն իրենցից ներկայացնում են չիրացված օգուտներ և վնասներ և չեն ներկայացնում դրամական միջոցների հոսքեր: Սակայն, այդ օգուտները կամ կորուստները ներկայացվում են դրամական միջոցների



հոսքերի մասին հաշվետվությունում, որպեսզի ապահովեն դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբին և ավարտին՝ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերից առանձին:

Դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների սկզբնական և վերջնական հաշվեկշիռների բաղադրիչները դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում պետք է բացահայտվեն և համադրվեն համապատասխան հաշվապահական հաշվեկշռի հոդվածների տողերի հետ, որոնք վերաբերում են դրամական միջոցներին և դրանց համարժեքներին:

**Օրինակ, 29 - Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում արտացոլված դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների համադրումը հաշվեկշռի հոդվածներին**

Դրամական միջոցները և դրանց համարժեքները ըստ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության պարտադիր չէ որ համընկնեն հաշվեկշռում արտահայտված միասնական մեծության հետ: Օրինակ, բանկային օվերդրաֆտները, որոնք դիտարկվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, սակայն ներառված են ընթացիկ պարտավորություններում, պետք է առանձին ներկայացվեն համադրման մեջ: Եթե կազմակերպությունն ունի այլ կարճաժամկետ բարձր իրացվելի ներդրումներ, որոնք բավարարում են դրամական միջոցների համարժեքների սահմանմանը, կազմակերպությունը կարող է այն հաշվեկշռում կամ ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում ներկայացնել որպես դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ենթահանրագումարի մաս: Բոլոր դեպքերում, պետք է ներկայացվեն բավարար մանրամասներ, որոնք թույլ կտան հստակ համադրում կատարել:

**Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության ձևաչափը**

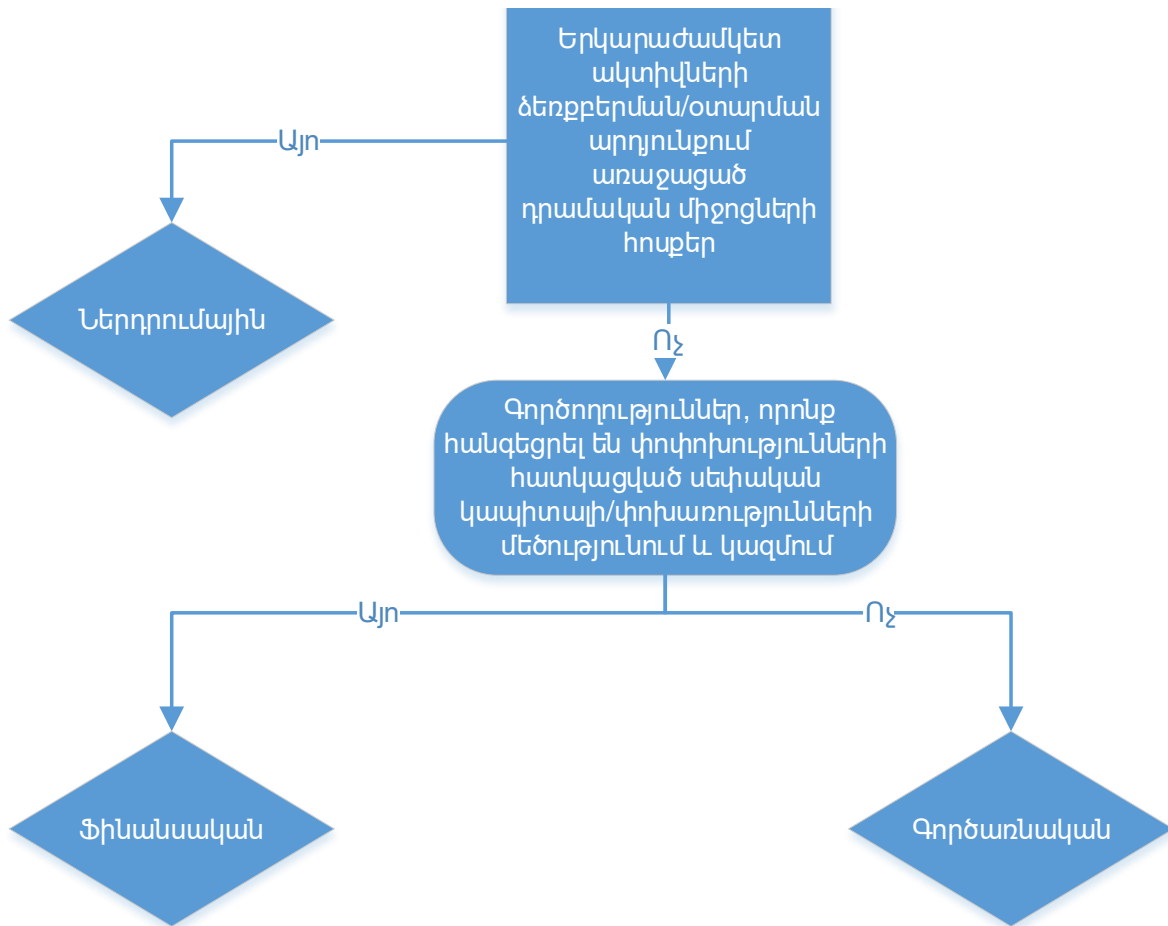
Դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվում են և ներկայացվում են ըստ գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական գործունեության:

Յուրաքանչյուր վերը նշված երեք ստանդարտ վերնագրերի ներքո պետք է ներկայացվեն դրամական մուտքերի և ելքերի բաղադրիչները, որոնք միասին կազմում են դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների շարժը ժամանակահատվածի համար: Այս գույք շարժը սովորաբար ավելացվում է ժամանակաշրջանի սկզբում հաջորդ ժամանակաշրջան տեղափոխվող հաշվեկշռին՝ ժամանակաշրջանի վերջում դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների մնացորդ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկայացնելու համար:

Կազմակերպության կողմից իրականացված մեկ գործարքը կարող է հանգեցնել մի շարք դրամական միջոցների հոսքերի, որոնք կարող են դասակարգվել տարբեր կերպ: Այդ հոսքերը պետք է բաժանվեն և ներկայացվեն ըստ իրենց համապատասխան վերնագրերի, ելնելով իրենց բնույթից:

Հետևյալը գծապատկերն ամփոփում է դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգումը գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական գործունեության միջև:





**Համախառն և զուտ դրամական միջոցների հոսքեր**

Եթե առկա են Էական համախառն մուտքերը և վճարումներ, դրանք պետք է ներկայացվեն առանձին-առանձին դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում: Համախառն դրամական միջոցների հոսքերն օգտվողներին ավելի մանրամասն տեղեկատվություն են ապահովում դրամական միջոցների հոսքերի վրա կազմակերպության գործունեության հետևանքների վերաբերյալ, և հետևաբար, դրանք պարունակում են առավել համապարփակ տեղեկատվություն, քան զուտ դրամական միջոցների հոսքերը: Այնուամենայնիվ, կան որոշակի իրավիճակներ, երբ ստանդարտը հստակորեն թույլ է տալիս դրամական միջոցների զուտ հոսքերի ներկայացումը:

Դրամական մուտքերը և վճարումները հաճախորդների անունից, եթե դրանք արտացոլում են հաճախորդի գործունեությունը, կարելի է ներկայացնել զուտ հիմունքով: Դրամական մուտքերը և վճարումները կարող են նաև ներկայացվել զուտ հիմունքով՝ գործառնական, ներդրումային կամ ֆինանսական գործունեությունից առաջացող հոդվածների գծով, եթե շրջանառությունը արագ է, գումարները մեծ են, իսկ մարման ժամկետները՝ կարճ:

Հետևյալ դրամական միջոցների հոսքերը կարող են ներկայացվել զուտ հիմունքով ֆինանսական հաստատությունների կողմից.

- դրամական մուտքերը և վճարումները ֆիքսված մարման ամսաթվով ավանդների ընդունման և մարման գծով,
- ավանդների տեղաբաշխումը, ավանդների դուրսբերումը այլ ֆինանսական հաստատություններից, և
- հաճախորդներին տրված դրամական կանխավճարները և վարկերը և այդ կանխավճարների և վարկերի մարումները:

Համախառն դրամական միջոցների հոսքերի ներկայացումը չի տարածվում գործառնական գործունեության վրա, երբ օգտագործվում է անուղղակի մեթոդը:

## Դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից

Գործառնական գործունեությունը՝ կազմակերպության հիմնական հասույթ առաջացնող գործողություններն են, ինչպես նաև այլ գործողությունները և այլ միջոցառումները, որոնք իրենցից չեն ներկայացնում ներդրումային կամ ֆինանսավորման գործունեություն:

Գործառնական գործունեության արդյունքում դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումը հնարավորություն է տալիս օգտվողներին գնահատելու, թե որքանով է գործառնական գործունեությունն առաջացնում դրամական միջոցների հոսքեր՝ կազմակերպության գործելու ունակությունը և ֆինանսավորման և ներդրումային գործունեության համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների հոսքերը ապահովելու առումով:

Ընդհանուր առմամբ, գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերն իրենցից ներկայացնում են դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների շարժը այնպիսի գործողությունների արդյունքում, որոնք ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ներկայացված են շահույթի կամ վնասի հաշվարկում: Շահույթում կամ վնասում ներառված գումարներ առաջացնող որոշ գործարքներ չեն դասակարգվում որպես գործառնական դրամական միջոցների հոսքեր: Օրինակ, հիմնական միջոցի վաճառքից օգուտին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերը որպես կանոն ներկայացվում են ներդրումային գործունեության շրջանակում:

### **Օրինակ 30 – Հողի և շինությունների ձեռքբերումը անշարժ գույքի կառուցապատողի և գույքային ներդրումային ընկերության կողմից**

*Ա կազմակերպությունը հանդիսանալով անշարժ գույքի կառուցապատող՝ ձեռք է բերել հող և շինություններ վերակառուցման և վաճառքի նպատակով: Բ կազմակերպությունը զբաղվում է գույքային ներդրումային գործունեությամբ, և ձեռք է բերել հող և շինություններ՝ վարձակալական եկամուտ վաստակելու և հետագայում գնված գույքի սովորական վաճառքից հասույթ ստանալու նպատակով: Ինչպե՞ս պետք է յուրաքանչյուր կազմակերպություն դասակարգի դրամական միջոցների հոսքերը տվյալ գնումների գծով:*

*Կառուցապատողի կողմից ձեռք բերված գույքը նույնն է, ինչ որ արտադրողի կողմից ձեռք բերված պաշարները: Հետևաբար, գույքի կառուցապատողը պետք է դասակարգի հողի և շենքերի գնման առույունքում դրամական միջոցների արտահոսքերը որպես գործառնական դրամական միջոցների հոսքեր:*

*Սովորաբար, դրամական միջոցների արտահոսքերը երկարաժամկետ ակտիվների գնման առումով (այդ թվում՝ հիմնական միջոցների և ներդրումային գույքի), դասակարգվում են որպես ներդրումային գործունեություն: Սակայն, դրամական միջոցների վճարումները ակտիվները վարձակալության տալու նպատակով արտադրելու կամ ձեռք բերելու և հետագայում սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի նպատակով պահվելու համար, հանդիսանում են դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից: Նման ակտիվների վարձակալությունից և հետագա վաճառքից դրամական ներհոսքերը ևս հանդիսանում են դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից:*

### **Օրինակ 31 – Ապահովագրական հասույթ**

*Ինչպե՞ս պետք է ապահովագրական հասույթի գծով դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգվեն դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում:*

*Ապահովագրական հասույթը պետք է դասակարգվի դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության շրջանակներում՝ ելնելով ապահովագրված միավորի բնույթից, այլ ոչ թե նրանից, թե ինչպես է ղեկավարությունը պատրաստվում օգագործել տվյալ հասույթը: Ապահովագրական հասույթը, որը վերաբերում է ներդրումային գործունեությանը, օրինակ, քանդված գույքի դիմաց հասույթը, պետք է դասակարգվի որպես ներդրումային դրամական ներհոսք: Ապահովագրական հասույթը, որը վերաբերում է գործառնական գործունեությանը, օրինակ, պաշարների կորստին կամ գործունեության ընդհատմանը, պետք է դասակարգվի որպես գործառնական դրամական ներհոսք:*

**Օրինակ 32 – Հասույթային պայմանագրի ձեռքբերմանը կամ կատարմանը ուղղված ծախսեր**

Ինչպե՞ս պետք է դասակարգվեն դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք առնչվում են հասույթային պայմանագրի ձեռքբերմանը կամ կատարմանը ուղղված ծախսերին:

Կազմակերպությունները պետք է ընդհանուր առմամբ հասույթային պայմանագրերի գծով ծախսերին ուղղված դրամական վճարումները դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացնեն որպես կանխիկ գործառնություններ, քանի որ պայմանագրային ծախսերի գծով դրամական վճարումները վերաբերում են կազմակերպության բնականոն, հասույթ գոյացնող գործունեությանը:

Եթե կազմակերպությունը արժեթղթերի առք ու վաճառքի գործարքներ է կատարում, սա համարժեք է մանրածախ առևտրային կազմակերպության պաշարներին, և նման գործունեությունը պետք է դիտարկվի որպես գործառնական գործունեություն: Նմանապես, ֆինանսական հաստատությունները պետք է հաճախորդներին տրվող վարկային փոխառությունների հետ կապված դրամական միջոցների հոսքերը դասակարգեն գործառնական գործունեության շրջանակներում:

Ստորև բերվում են որպես գործառնական գործունեություն դասակարգման ենթակա դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ:

- ապրանքների վաճառքից և ծառայությունների մատուցումից մուտքերը,
- ռոյալթիներից, վարձավճարներից, միջնորդավճարներից և այլ եկամուտներից մուտքերը,
- մատակարարներին կատարվող վճարումները ապրանքների և ծառայությունների դիմաց,
- վճարումներ աշխատողներին և նրանց անուսից,
- ապահովագրական կազմակերպության դեպքում, ապահովագրավճարների և պահանջների գծով մուտքերը և վճարումները, անուկտետները և այլ ապահովագրական նպաստները,
- շահութահարկի վճարումները և հետ վերադարձը (եթե դրանք չեն կարող հստակ որոշվել որպես ֆինանսավորում կամ ներդրումներ), և
- դիվերային կամ առևտրային նպատակներով պահվող պայմանագրերի գծով մուտքերը և վճարումները:

Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերը կարող են ներկայացվել՝ օգտագործելով ուղղակի մեթոդը կամ անուղղակի մեթոդը: Ստանդարտը խրախուսում է սակայն չի պահանջում, հաշվետու անձանց՝ օգտագործել ուղղակի մեթոդը:

Ուղղակի մեթոդի համաձայն ներկայացվում են համախառն գործառնական դրամական միջոցների մուտքերի խոշոր դասերը (օրինակ, հաճախորդներից հավաքագրված դրամական միջոցները) և համախառն գործառնական դրամական վճարումները (օրինակ, մատակարարներին և աշխատակիցներին կատարված դրամական վճարումները): Այս համախառն գործառնական դրամական միջոցների հոսքերը համախմբվելով կազմում են կազմակերպության զուտ գործառնական դրամական միջոցների հոսքերը: Այս ներկայացումը համահունչ է ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության ներկայացմանը:

Կա երկու եղանակ, որով համախառն գործառնական դրամական միջոցների մուտքերը և վճարումները կարող են ստացվել ուղղակի մեթոդով: Դրանք կարող են ուղղակիորեն ստացվել առանձին կանխիկ վրա հիմնված հաշվապահական հաշվառման համակարգից, որը հաշվառում է ցանկացած գործարքի գծով վճարված կամ ստացված գումարները: Կամ, դրանք կարող են որոշվել՝ գործառնական ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունների հոդվածները ճշգրտելով ըստ ոչ դրամային հոդվածների, շրջանառու կապիտալի փոփոխությունների և այլ հոդվածների, որոնք վերաբերում են ներդրումային և ֆինանսական դրամական միջոցների հոսքերին:

Օրինակ, հաճախորդներից հավաքագրված դրամական միջոցները կարող են ստացվել վաճառքները ճշգրտելով ըստ ժամանակաշրջանի ընթացքում հաճախորդների դեբիտորական պարտքի փոփոխությունների: Նմանապես, մատակարարներին վճարված դրամական միջոցները արտադրության կամ վերավաճառքի մեջ օգտագործվող ապրանքների դիմաց, կարող են որոշվել

անուղղակի մեթոդով, վաճառքի ինքնարժեքը ճշգրտելով ըստ ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների փոփոխությունների և մատակարարներին վճարվելիք գումարների:

Նույն ընդհանուր դրամական միջոցների հոսքերը գործառնական գործունեությունից ներկայացվում են անուղղակի մեթոդով այնպես, ինչպես ուղղակի մեթոդով: Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերը գոյանում են՝ ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասը ճշգրտելով անկանխիկ հոդվածների հետևանքները վերացնելու նպատակով, ինչպիսիք են.

- անկանխիկ հոդվածները (մաշվածության գծով պահուստները, հետաձգված հարկերը, արտարժույթային չիրացված օգուտները և վնասները),
- փոփոխությունները շրջանառու կապիտալում (ինչպես, օրինակ, հաշվեգրումներ և կանխավճարներ, և փոփոխություններ ժամանակաշրջանի դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերում), և
- հոդվածներ, որոնք վերաբերում են ներդրումային և ֆինանսական գործունեությանը:

Անուղղակի մեթոդով թույլատրվող այլընտրանքային ներկայացման եղանակն այն է, որ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում բացահայտվեն հասույթը և ծախսերը (կամ, եթե ներկայացվում է, առանձին շահույթի կամ վնասի մասին հաշվետվությունում) և շրջանառու կապիտալի փոփոխությունների գծով ճշգրտումները և ժամանակաշրջանի անկանխիկ շարժը, որն առաջացնում է դրամական միջոցների հոսքերը:

**Օրինակ 33 - Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի համադրումը շահույթի և վնասի հետ՝ անուղղակի մեթոդով**

Գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների զուտ հոսքերի համադրումը շահույթի և վնասի հետ սովորաբար ներառում է հետևյալ հոդվածներում տեղի ունեցած շարժերը.

- ճշգրտումներ անկանխիկ հոդվածների գծով, ինչպիսիք են.
  - մաշվածություն և ամորտիզացիա,
  - արժեզրկում,
  - պահուստներ,
  - ակտիվների վաճառքից օգուտ կամ վնաս,
  - տոկոսային եկամուտ և ծախսեր,
  - փոխարժեքային օգուտներ և վնասներ,
- պաշարներ, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտք գործառնական գործունեությունից,
- այլ հոդվածներ, որոնք գծով պահանջվում է առանձին բացահայտում, ինչպիսիք են.
  - ստացված և վճարված տոկոսագումարներ, և
  - վճարված հարկեր:

Օգուտներն ու վնասները, որոնք չեն ներկայացնում շահույթում կամ վնասում ներառված դրամական միջոցների հոսքերը, պետք է ճշգրտվեն՝ նվազեցնելով օգուտները և ավելացնելով վնասները: Օրինակ, գույքի և սարքավորումների վաճառքից օգուտը պետք է հանվի շահույթից և վնասից՝ գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերը ստանալու համար: Նման օգուտը դրամական միջոցների հոսք չէ, այլ իրացումից հասույթի բաղադրիչ, որը ներկայացվում է ներդրումային գործունեության շրջանակներում:

Սկզբնական և վերջնական դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքի միջև շարժը պետք է վերլուծվի՝ բացառելու այն փոխանցումները, որոնք վերաբերում են ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեության շրջանակներում արտացոլված հոդվածներին: Օրինակ, կազմակերպությունը նախքան տարեվերջ, ապառիկ կարող է ձեռք բերել հիմնական միջոց: Ժամանակաշրջանի ավարտի կրեդիտորական պարտքի մնացորդը պետք է ճշգրտվի՝ հիմնական միջոցի գնման դիմաց վճարման ենթակա գումարը բացառելու համար, նախքան գործառնական կրեդիտորական պարտքի համար հաշվեկշռային շարժը հաշվարկելը: Կրեդիտորական մնացորդը վճարելուց հետո, դրամական միջոցների արտահոսքը կներկայացվի որպես ներդրումային դրամական միջոցների հոսք, և այդ վճարումը արտացոլելու նպատակով հաշվեկշռում շարժի ճշգրտումը չի վերաբերում գործառնական դրամական միջոցների հոսքերին:

## Դրամական միջոցների հոսքեր ներդրումային գործունեությունից

Ներդրումային գործունեությունն իրենից ներկայացնում է երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերումն ու օտարումը և այլ ներդրումներ, որոնք չեն ընդգրկված դրամական միջոցների համաժժեքներում:

Հետևաբար, ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերն, ընդհանուր առմամբ, ներառում են ցանկացած երկարատև ակտիվի ձեռքբերման և օգտագործման հետ կապված գործարքների կամ ընթացիկ ակտիվներում ներդրումների դրամական հետևանքները (բացի նրանցից, որոնք դիտվում են որպես դրամական միջոցների համաժժեքներ): Սա ներառում է այլ կազմակերպություններում բաժնեմասնակցության ձեռքբերմանը կամ օտարմանն (այդ թվում՝ դուստր ընկերություններում վերահսկողության ձեռքբերմանը կամ կորստին, և ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներին կամ օտարումներին) կամ գործունեության միավորներին առնչվող դրամական միջոցների հոսքերին: Ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի բացահայտումն օգտվողներին ապահովում է տեղեկատվության ծախսումների չափի վերաբերյալ, որոնք կազմակերպությունը կրել է ապագա դրամական միջոցների հոսքեր գոյացնելու և գործունեության շահույթ ապահովելու նպատակով: Ներդրումային գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգման են ենթակա միայն այն ծախսումները, որոնք հանգեցնում են հաշվեկշռում ճանաչված ակտիվի:

### **Օրինակ 34 – Հետախուզական աշխատանքների, ներքին հետազոտական գործունեության և զարգացման ծախսերի գծով դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգումը**

*Հետախուզական աշխատանքները, որոնք ծախսագրվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, չեն կարող որակվել որպես ներդրումային գործունեություն, քանի որ դրանք չեն հանգեցնում ճանաչված ակտիվի: Նմանապես, ծախսագրվող ներքին հետազոտական գործունեությունը չի կարող դասակարգվել որպես ներդրումային գործունեություն:*

*Սակայն, երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերման գծով դրամական միջոցների հոսքերը կներառեն կապիտալացվող մշակման ծախսերը և կազմակերպության կողմից սեփական օգտագործման համար ակտիվի կառուցման գծով կրած ծախսերը:*

Ստորև բերվում են որպես ներդրումային գործունեություն դասակարգման ենթակա դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ.

- երկարաժամկետ ակտիվների ձեռքբերմանն ուղղված վճարումները (այդ թվում հիմնական միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները և կապիտալացվող մշակման ծախսերի հետ կապված վճարումները և սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցները),
- երկարաժամկետ ակտիվների վաճառքից մուտքերը,
- այլ կազմակերպություններում բաժնային կամ պարտքային գործիքների ձեռք բերման վճարումները և մասնակցությունը համատեղ ձեռնարկումներում (բացառությամբ այնպիսի գործիքների դիմաց վճարումները, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համաժժեքներ կամ դիվիդենդի կամ առևտրային նպատակներով պահվող գործիքների գծով վճարումները),
- այլ կազմակերպություններում բաժնային կամ պարտքային գործիքների վաճառքից մուտքերը և մասնակցությունը համատեղ ձեռնարկումներում (բացառությամբ այնպիսի գործիքների դիմաց վճարումները, որոնք համարվում են դրամական միջոցների համաժժեքներ կամ դիվիդենդի կամ առևտրային նպատակներով պահվող գործիքների գծով վճարումները),
- այլ կողմերին տրված փոխատվությունները և վարկերը (բացառությամբ ֆինանսական հաստատության կողմից տրվածները),
- այլ կողմերին տրված փոխատվությունների և վարկերի մարումից մուտքերը (բացառությամբ ֆինանսական հաստատության կողմից ստացվածները),
- ֆյուչերսների, ֆորվարդների, օպցիոնների և սվոփերի գծով վճարումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պայմանագրերը պահվում են դիվերային կամ առևտրային նպատակներով, կամ վճարումները դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն,

- ֆյուչերսների, ֆորվարդների, օպցիոնների և սվոփերի գծով մուտքերը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ պայմանագրերը պահվում են դիվերային կամ առևտրային նպատակներով, կամ մուտքերը դասակարգվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն,

Եթե վերը նշված որևէ հոդվածներ պահվում են դիվերային կամ առևտրային նպատակներով, դրանց գծով դրամական միջոցների հոսքերը պետք է ներկայացվեն որպես գործառնական, այլ ոչ թե ներդրումային գործունեություն:

### **Դրամական միջոցների հոսքեր ֆինանսական գործունեությունից**

Ֆինանսական գործունեությունը այն գործունեությունն է, որը հանգեցնում է կազմակերպության կողմից ներդրված սեփական կապիտալի և փոխառու միջոցների չափի և կազմի փոփոխությունների: Հետևաբար, ֆինանսական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերն ընդհանուր առմամբ, բաղկացած են պարտքի և սեփական կապիտալի աղբյուրների ֆինանսավորման ձեռքբերման, սպասարկման և մարման կամ հատուցման հետ կապված մուտքերից կամ վճարումներից: Բացառությամբ բանկային օվերդրաֆտների և այն դեպքերի, երբ փոխառությունները դասակարգվում են որպես դրամական միջոցների համարժեքներ, բոլոր տեսակի փոխառություններից դրամական միջոցների հոսքերը (այդ թվում, երեք ամիս կամ պակաս ժամկետով կարճաժամկետ փոխառությունները) ներկայացվում են որպես ֆինանսավորման գործունեություն:

Ֆինանսական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի առանձին բացահայտումը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին որոշել գործառնական և ներդրումային գործունեության ֆինանսավորման եղանակները և կանխատեսել կազմակերպությանը կապիտալով ապահովող անձանց կողմից ապագա դրամական միջոցների հոսքերի պահանջները:

Ստորև բերվում են դրամական միջոցների հոսքերի օրինակներ, որոնք ենթակա են դասակարգման որպես ֆինանսական գործունեության արդյունք.

- բաժնետոմսերի կամ այլ բաժնային գործիքների թողարկումներից մուտքերը,
- կազմակերպության բաժնետոմսերը ձեռք բերելու կամ մարելու նպատակով կատարված վճարումները,
- մուրհակների, վարկերի, պարտատոմսերի, արժեկտրոնների, հիփոթեքային վարկերի և այլ կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ փոխառությունների գծով մուտքերը,
- փոխառու միջոցների մարումները,
- վարձակալական վճարների կապիտալային տարրը (ֆինանսական վարձակալության վճարների դեպքում), և
- ֆինանսական գործունեության համար օգտագործվող անձանցյալ գործիքների գծով դրամական միջոցների հոսքերը:

### **Օրինակ 35 – Պարտքային ֆինանսավորման առնվազն գործարքի ծախսերի դասակարգումը**

*Պարտքային ֆինանսավորման ձեռքբերման գծով առաջացող գործարքի հետ կապված ծախսումները, ինչպես օրինակ, բանկային վճարները կամ պայմանավորվածության ձեռքբերման իրավաբանական ծախսերը, ֆինանսական ծախսերի մի ձև են և հաշվառվում են՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Այդ ծախսերը, հետևաբար, պետք է դասակարգվեն նույն կերպ, ինչպես պարտքային ֆինանսավորման գծով վճարվող տոկոսները, և պետք է դասակարգվեն որպես ֆինանսավորման կամ գործառնական գործունեության դրամական միջոցների հոսքեր:*

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում, դուստր կազմակերպությունում բաժնեմասնակցության փոփոխություններից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի (օրինակ, մայր ընկերության կողմից դուստր ընկերության բաժնային գործիքների վաճառքը կամ ձեռքբերումը) դասակարգվում են որպես դրամական միջոցների հոսքեր ֆինանսական գործունեությունից, բացառությամբ այն դեպքերի,



Երբ դուստր ձեռնարկությունը հանդիսանում է ներդրումային կազմակերպության սեփականություն և չափվում է իրական արժեքով՝ շահույթի և վնասի միջոցով:

### **Դրամական միջոցների հոսքեր տոկոսից և շահաբաժիններից**

Դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք առաջանում են շահաբաժինների և տոկոսների ստացումից և վճարումներից, պետք է դասակարգվեն դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում իրենց բնույթին համապատասխան գործունեության ներքո: Դասակարգումը պետք է հետևողական լինի մի ժամանակաշրջանից մյուսը: Ստացված և վճարված շահաբաժինները և տոկոսագումարները պարտադիր պետք է բացահայտվեն: Վճարված տոկոսների հանրագումարի առումով ստանդարտը պահանջում է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում բացահայտում, անկախ նրանից, թե արդյոք տոկոսագումարը ծախսագրվում է, թե կապիտալացվում:

### **Օրինակ 36 – Տոկոսային դրամական միջոցների հոսքեր. Կապիտալացված փոխառության ծախսումների դասակարգումը**

Դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգումը տվյալ գործունեությանն առավել նպատակահարմար եղանակով, կնշանակի, որ տոկոսավճարները, որոնք կապիտալացվում են որպես հիմնական միջոցի արժեքի մաս, կարող են դասակարգվել որպես ներդրումային գործունեության մաս: Տոկոսավճարները, որոնք կապիտալացվում են որպես պաշարների արժեքի մաս, կարող են դասակարգվել որպես գործառնական գործունեության մաս: Կազմակերպությունը պետք է հստակ բացահայտի Էական տոկոսավճարների դասակարգումը դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում:

ՀՀՄՍ 7 չի պարտադրում շահաբաժինների և տոկոսների գծով դրամական միջոցների հոսքերի դասակարգման կոնկրետ եղանակը, այլ հնարավորություն է տալիս կազմակերպությանն ինքնուրույն որոշել իր գործունեությանն առավել նպատակահարմար դասակարգման եղանակը: Ընդհանուր առմամբ ընդունված է, որ ֆինանսական հաստատության դրամական միջոցների հոսքերի առումով ստացված շահաբաժինները և վճարված կամ ստացված տոկոսները պետք է դասակարգվեն որպես գործառնական գործունեություն, սակայն դասակարգումը նույնքան հստակ չէ, որքան այլ կազմակերպության տեսակների դեպքում: Ստանդարտը թույլ է տալիս ստացված և վճարված տոկոսների և շահաբաժինների հետևյալ ներկայացման եղանակը, պայմանով, որ այդ ունտրված ներկայացման եղանակը կիրառվում է հետևողական հիմունքով մեկ ժամանակաշրջանից մյուսը:

- գործառնական կամ ներդրումային գործունեության արդյունքում ստացված տոկոսներ և շահաբաժիններ,
- գործառնական կամ ֆինանսավորման գործունեության արդյունքում վճարված տոկոսներ և շահաբաժիններ:

### **Հարկման գծով դրամական միջոցների հոսքեր**

Շահութահարկին առնչվող դրամական միջոցների հոսքերը պետք է դասակարգվեն և առանձին բացահայտվեն դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում գործառնական գործունեության շրջանակներում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք կարող են կոնկրետ վերագրվել ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեության: Եթե հարկային նպատակներով դրամական միջոցների հոսքերը բացահայտվում են տարբեր գործունեությունների գծով, ստանդարտը պահանջում է բացահայտել վճարված շահութահարկի ընդհանուր գումարը:

### **Օրինակ 37 – Հարկման գծով դրամական միջոցների հոսքերի ներկայացումը**

#### **Շահութահարկ**

Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում կազմակերպությունը սովորաբար ներկայացնում է մեկ միասնական հարկային դրամական միջոցների հոսք՝ գործառնական գործունեության ներքո: Կարող է անտեղի, և բավականին ապակողմնորոշիչ լինել հարկային դրամական միջոցների հոսքերի բաշխումը երեք տնտեսական գործունեության տեսակների միջև, թեև նման դրամական միջոցների հոսքերը կարող են առանձնահատուկ վերագրվել ֆինանսավորման կամ ներդրումային գործունեությանը:



Կազմակերպության շահութահարկի վճարումը սովորաբար բաղկացած է միայն մեկ դրամական միջոցների հոսքից, որը ստանալու համար կազմակերպության ընդհանուր շահույթի նկատմամբ կիրառվում է հարկի դրույքաչափը: Ընդհանուր շահույթը բոլոր աղբյուրներից ստացված հարկվող շահույթի, այդ թվում, ակտիվների օտարումից առաջավոր հարկվող օգուտների համախմբման արդյունք է:

Հարկման կանոնները, որոնց համաձայն հաշվարկվում է հարկման ենթակա ընդհանուր եկամուտը հաճախ չեն ապահովում հեշտ տարանջատում գործառնական, ներդրումային և ֆինանսական գործունեության միջև, և ցանկացած նման տեղաբաշխում կարող է հանգեցնել դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում հիպոթետիկ մեծությունների արտացոլման: Հարկման գծով դրամական միջոցների հոսքերի բաշխման ժամանակ պարտադիր չէ, որ դրանք ներկայացված լինեն հարկում առաջացնող գործարքների հետ համատեղ: Սա պայմանավորված է նրանով, որ հարկային դրամական միջոցների հոսքերը, ընդհանուր առմամբ, առաջանում են ավելի վաղ ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած գործունեության արդյունքում:

### **Իրացման հարկեր**

Կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերը ներառում են իրացման հարկը: ՀՀՄՍ 7 թույլ է տալիս դրամական միջոցների հոսքերը բացահայտել զուտ, եթե դրանք արտացոլում են հաճախորդի, այլ ոչ թե կազմակերպության գործունեությունը: Իրացման գծով դրամական միջոցների հոսքերը պետք է ցույց տրվեն առանց հարկի, եթե հարկը հավաքագրվում է մեկ այլ անձի անունից: Նմանապես, վճարված իրացման հարկերը, որոնք ենթակա են վերականգնման, նույնպես պետք է ներկայացվեն զուտ հիմունքով: Օրինակ, հիմնական միջոցների դիմաց վճարումները պետք է ներկայացվեն առանց հարկերի՝ ներդրումային գործունեությունում, եթե տվյալ հարկը ենթակա է փոխհատուցման:

Սովորաբար, իրացման հարկով գործարքների մեծամասնությունը առնչվում է գործառնական գործունեությանը: Սակայն, կարող է նպատակահարմար լինել ներառել զուտ վճարումը (կամ ստացումը) այն վերնագրի ներքո, որտեղ իրացման հարկի վճարումների (կամ ստացումների) զգալի մասը վերաբերում է այլ դրամական միջոցների հոսքերի հոդվածների, ինչպիսիք են ներդրումները:

Իրացման հարկի հաշիվների զուտ շարժը գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի կազմում ներառման ազդեցությունն այն է, որ կարիք չկա նվազեցնել իրացման հարկերի գումարը սկզբնական և վերջնական դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքի հաշվարկից՝ շահույթի և գործառնական գործունեության արդյունքում դրամական միջոցների զուտ հոսքերն անուղղակի մեթոդով համեմատագրելիս: Այն դեպքում, երբ օգտագործվում է ուղղակի մեթոդը, հաճախորդների վճարումները, որոնք ստացվել են իրացման հարկերը ներառյալ, ցուցադրվում են համախառն, իսկ իրացման հարկի գծով կատարված վճարումները ներկայացվում են առանձին:

ՀՀՄՍ 7-ը չի սահմանում ներկայացման կոնկրետ եղանակ իրացման հարկերի համար, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է գործառնական գործունեությունից դրամական միջոցների հոսքերի ներկայացման ուղղակի մեթոդը: Կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել հաճախորդի կողմից կատարված վճարումները՝ ներառյալ իրացման հարկերը, կամ առանց դրանց: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, թե որ տարբերակն է կիրառվել:

Եթե կազմակերպության կողմից իրացման հարկը ենթակա չէ վերականգնման, դրամական միջոցների հոսքերը պետք է ներկայացվեն չվերադարձվող հարկի հետ համախառն հիմունքով:

### **Այլ հարկեր, բացի շահութահարկից և իրացման հարկից**

Հարկման դրամական միջոցների հոսքերը, բացառությամբ շահութահարկի և իրացման հարկի, պետք է դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացվեն նույն ստանդարտ վերնագրերի ներքո, ինչ դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք առաջացրել են հարկային դրամական միջոցների հոսքեր: Այս ներկայացումը համահունչ է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, և հաշվեկշռում գործարքների ներկայացման եղանակին:

Օրինակ, գործատուների սոցիալական ապահովության վճարները, և աշխատակիցների եկամտային հարկի ուղղությամբ կազմակերպության կողմից պահված և հարկային մարմիններին

վճարված գումարները, ներառվում են գործառնական գործունեության կազմում: Եթե կիրառվում է ուղղակի մեթոդը, այդ գումարները ներկայացվում են որպես աշխատակիցներին կամ վերջիններիս անունից վճարված գումարներ: Նմանապես, գույքի ձեռքբերման գծով կապիտալ հարկերը պետք է ներառվեն ներդրումային գործունեության կազմում:

**Արտարժույթ**

Ղրամական միջոցների մուտքերը և ելքերը, որոնք առաջանում են արտարժույթով արտահայտված գործարքներից, պետք է փոխարկվեն ֆունկցիոնալ արժույթ՝ ղրամական միջոցների մուտքերի կամ ելքերի ստացման կամ վճարման ամսաթվին գործող փոխարժեքով: ՀՀՄՍ 21 թույլատրում է օգտագործել ժամանակաշրջանի միջին կշռված փոխարժեք, որը թույլ է տալիս մոտարկել գործարքների ձևակերպման նպատակով կիրառվող փաստացի փոխարժեքը (օրինակ, ամսական միջին): Հետևաբար, հետևողականության նպատակով, ՀՀՄՍ 7 նաև թույլ է տալիս նման մոտավոր փոխարժեք օգտագործել ղրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության նպատակով:

**Ղրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության ծանոթագրություններ**

Անկանխիկ ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեության գծով գործարքները պետք է բացահայտվի ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում, որպեսզի ապահովվեն ողջ անհրաժեշտ տեղեկատվությունը այդ ներդրումային և ֆինանսավորման գործարքների վերաբերյալ: Անկանխիկ գործարքների օրինակներ են՝ ակտիվների ձեռքբերումը, կամ ուղղակիորեն հարակից պարտավորությունների ստանձնման, կամ վարձակալության, կամ կազմակերպության՝ բաժնային գործիքների թողարկմամբ ձեռքբերման եղանակներով:

**Օրինակ 38 - Գործող փոխառու միջոցների վերաֆինանսավորման բացահայտում**

Վերաֆինանսավորման բացահայտումը կախված է նրանից, թե արդյոք բանակցության արդյունքում առաջանում են ղրամական միջոցների հոսքեր:

Եթե վերաֆինանսավորման բանակցություններն ընթանում են նույն բանկի հետ, և գործառք չի ներառում ղրամական միջոցների հոսքեր, որևէ ազդեցություն ղրամական միջոցների հոսքերի վրա տեղի չի ունենա:

Հնարավոր է, որ ղրամական միջոցների հոսքերը տեղի են ունեցել, նույնիսկ եթե վերաֆինանսավորումն իրականացվում է նույն բանկի միջոցով: Սա կարող է լինել այն դեպքում, եթե հին վարկերը մարվել են և ստացվել են նոր վարկեր: Եթե փաստացի ղրամական միջոցների հոսքերը տեղի են ունեցել, դրանք արտացոլվում են ղրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում, նույնիսկ եթե վերաֆինանսավորումը հաշվառվում է որպես գոյություն ունեցող պարտքի փոփոխություն:

Մեկ այլ բանկի միջոցով իրականացվող վերաֆինանսավորման դեպքում, երբ նոր վարկային միջոցների ստացումը ուղղվելու է նախկին կարճաժամկետ փոխառությունների ամբողջությամբ կամ մի մասի մարմանը, կհանգեցնի ղրամական միջոցների ներհոսքի և արտահոսքի: Նոր վարկը պետք է ներկայացվի որպես ֆինանսավորման գործունեությունից ղրամական միջոցների ներհոսք, իսկ կարճաժամկետ փոխառության մարումը՝ որպես ֆինանսավորման գործունեությունից ղրամական միջոցների արտահոսք:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության և ղրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվության ցուցադրական օրինակները ներկայացված են Հավելված 1-ում:

**Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ**

**Կառուցվածքը**

Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում պետք է բացահայտվի հետևյալ տեղեկատվությունը.

- պատրաստման հիմունքները և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,

- ՖՀՄՍ-ով պահանջվող տեղեկատվությունը, որը չի ներկայացված հիմնական հաշվետվություններում,
- լրացուցիչ տեղեկություններ, որոնք չեն ներկայացված հիմնական հաշվետվություններում, սակայն կարևոր են այդ հաշվետվությունների ընթերցման համար:

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ծանոթագրությունները համակարգված ձևով: Ծանոթագրությունների ներկայացման համակարգված ձևը որոշելիս պետք է հաշվի առնվի դրանց ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հասկանալիության և համադրելիության վրա: Հիմնական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր տարր պետք է հղում պարունակի դրան հարակից ծանոթագրություններին:

Ստորև ներկայացված են ծանոթագրությունների համակարգված խմբավորման օրինակներ:

- իր գործունեության այն ոլորտների առաջնահերթ ներկայացումը, որը կազմակերպությունը համարում է առավել կարևոր իր ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի ըմբռնման առումով, ինչպես, օրինակ, որոշակի գործառնական գործունեության վերաբերյալ տեղեկությունների խմբավորումը,
- համանման եղանակով չափվող հոդվածներին, ինչպես օրինակ իրական արժեքով չափվող ակտիվներին առնչվող տեղեկությունների խմբավորումը, կամ
- շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն(ներ)ում և հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացված հոդվածների հերթականության պահպանում, մասնավորապես.
  - ՖՀՄՍ համապատասխանության մասին հայտարարություն,
  - պատրաստման հիմունքների մասին տեղեկատվությունը և նշանակալի գործարքների և իրադարձությունների արտացոլման համար ընտրված և կիրառված կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը: Սա կարող է ներկայացվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին բաղադրիչ,
  - ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածների վերաբերյալ ներկայացվող տեղեկատվություն,
- այլ բացահայտումները, այդ թվում պայմանական և պայմանագրային պարտականություններ և այլ ֆինանսական տեղեկատվության բացահայտում, ինչպես նաև ոչ ֆինանսական տեղեկատվության բացահայտումներ:

### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և կիրառված դատողությունները**

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական դրույթները, այդ թվում՝ չափման հիմունքները և յուրաքանչյուր կոնկրետ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների ընթերցման համար, ենթակա է բացահայտման: Կազմակերպությունը պետք է նշի ակտիվների և պարտավորությունների կատեգորիաները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է յուրաքանչյուր չափման հիմունքը (սկզբնական արժեք, զուտ իրացվելի արժեք, իրական արժեք կամ փոխհատուցվող գումար):

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, որն իր համոզմամբ կօգնի օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչպես են գործարքները, այլ դեպքերը և պայմանները արտացոլվել ֆինանսական արդյունքների և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություններում: Այն պետք է հաշվի առնի իր գործունեության բնույթը և քաղաքականությունը, որոնց բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների կողմից ակնկալվում է տվյալ տեսակի կազմակերպության համար: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումը կարևոր է հատկապես այն դեպքում, երբ չկա սահմանված որևէ քաղաքականություն, կամ եթե թույլատրվում է կիրառել այլընտրանքային քաղաքականություն: Այն հնարավորություն է տալիս օգտվողներին կատարել տարբեր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան համեմատություններ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կարող է այնուամենայնիվ լինել էական՝ ելնելով կազմակերպության գործառնությունների բնույթից, թեև ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների նշված գումարները էական չեն:

Ֆինանսական հաշվետվությունները, բացի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման գործընթացում կատարված գնահատումների, նաև պետք է բացահայտեն այն դատողությունները, որոնք առավել էական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա:

Ղեկավարության դատողությունների օրինակներ են.

- երբ ֆինանսական ակտիվների և վարձակալական ակտիվների գծով բոլոր էական ռիսկերը և հատույցները փոխանցվում են այլ կազմակերպությունների,
- թե արդյոք, ըստ էության, ապրանքների կոնկրետ վաճառքը իրենից ներկայացնում է ֆինանսավորման գործարք, և որպես այդպիսին չի առաջացնում հասույթ,
- թե արդյոք կոնկրետ ամսաթվերի դրությամբ ֆինանսական ակտիվի պայմանագրային պայմանները առաջացնում են դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք իրենցից ներկայացնում են բացառապես մայր գումարի և տոկոսագումարների վճարումներ:

Այլ ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որ կազմակերպությունը բացատրի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը կիրառելիս ղեկավարության կողմից կիրառված դատողությունները: Օրինակ, ՀՀՄՍ 40 պահանջում է բացահայտել այն չափանիշները, որոնցով ղեկավարությունը տարբերակում է ներդրումային գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից և վաճառքի համար պահվող գույքից, եթե գույքի դասակարգումը կապված է դժվարությունների հետ: Նմանապես, ՀՀՄՍ 12 ավելի բացահայտ պահանջ է սահմանում կազմակերպության համար՝ բացահայտելու այն դատողությունները, որոնցով կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք ինքը վերահսկում է որևէ այլ կազմակերպություն:

### Գնահատումներում անորոշությունները

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ապագային առնչվող ենթադրությունները, և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գնահատման անորոշությունների այլ առանցքային աղբյուրները, որոնք պարունակում են հաջորդ ֆինանսական տարում հաշվեկշռային ակտիվների և պարտավորությունների էական ճշգրտումների առաջացման զգալի ռիսկ: Այդպիսի ակտիվների և պարտավորությունների բնույթը և դրանց հաշվեկշռային արժեքները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում նույնպես ենթակա են բացահայտման:

Բացահայտումները պետք է ներկայացված լինեն այնպես, որպեսզի օգնեն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտվողներին հասկանալ կազմակերպության ղեկավարության կողմից կատարված դատողություններն այն դեպքերում, որտեղ առկա է գնահատման անորոշություն: Ստորև ներկայացված են բացահայտման տեսակների օրինակներ.

- ենթադրության կամ այլ գնահատման անորոշության բնույթը,
- հաշվեկշռային մեծությունների զգայունությունը դրանց հիմքում ընկած մեթոդների, ենթադրությունների և գնահատականների նկատմամբ, այդ թվում՝ զգայունության պատճառները,
- անորոշության վերացման ակնկալվող լուծումը և համապատասխան հաշվեկշռային ակտիվների և պարտավորությունների գծով հաջորդ ֆինանսական տարվա ընթացքում ողջամտորեն հնարավոր արդյունքների շրջանակը,
- այդ ակտիվների և պարտավորությունների վերաբերյալ նախորդ ենթադրություններում կատարված փոփոխությունների բացատրությունը, եթե անորոշությունը մնում է չլուծված:

Գնահատման անորոշության առումով պահանջվող բացահայտումները չեն առնչվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառմանը վերաբերող նշանակալի դատողություններին: Գնահատման անորոշությունների բացահայտումները վերաբերում են այն իրավիճակներին, երբ կազմակերպությունն ունի թերի կամ ոչ լիարժեք, հաճախ ապագային վերաբերող տեղեկատվություն:

Բացահայտում պահանջող գնահատման անորոշության ոլորտները ներառում, բայց չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- հիմնական միջոցների փոխհատուցվող գումարը,

- վերագնահատված հիմնական միջոցների իրական արժեքը,
- պաշարների տեխնոլոգիական հնացման ազդեցությունը,
- իրական արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքները գնահատելիս օգտագործված նշանակալի ենթադրությունները,
- պահուստների դասերի վրա ազդող ապագա իրադարձությունների գծով հիմնական ենթադրությունները,
- առևտրային դեբիտորական պարտքերի փոխհատուցվող գումարը,
- հետաձգված հարկային ակտիվների վերադարձելիությունը:

Այն իրավիճակներում, երբ ենթադրության կամ գնահատման անորոշության այլ աղբյուրների հնարավոր հետևանքների բացահայտումն անիրագործելի է հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի, որ առկա գիտելիքների հիման վրա ողջամտորեն հնարավոր է, որ հաջորդ ֆինանսական տարում տվյալ ենթադրությունից տարբերվող արդյունքների դեպքում կարող է պահանջվել համապատասխան ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի էական ճշգրտում: Բոլոր դեպքերում, կազմակերպությունը բացահայտում է ենթադրության ազդեցության տակ գտնվող կոնկրետ ակտիվի կամ պարտավորության (կամ ակտիվների կամ պարտավորությունների դասի) բնույթը և հաշվեկշռային արժեքը:

### **Կապիտալի գծով բացահայտումները և որպես սեփական կապիտալ դասակարգվող կանխորոշված գնով վաճառելի ֆինանսական գործիքները**

Կազմակերպությունները պետք է բացահայտեն տեղեկատվությունը, որը ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատելու կազմակերպության կողմից կապիտալի կառավարման նպատակները, քաղաքականությունը և գործընթացները:

ՀՀՄՍ 1-ը նաև պահանջում է կազմակերպությունից բացահայտել որպես սեփական կապիտալ դասակարգվող կանխորոշված գնով վաճառելի ֆինանսական գործիքները, որոնք այլ տեղում բացահայտված չեն:

### **Այլ բացահայտումներ**

Կազմակերպությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներառում է հետևյալ տեղեկությունները.

- կազմակերպության գտնվելու վայրը և իրավական ձևը, հիմնադրման երկիրը և գրանցման վայրի հասցեն (կամ հիմնական գործունեության վայրը, եթե այն տարբերվում է գրանցման վայրից),
- կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և հիմնական գործունեության նկարագրությունը,
- կազմակերպության մայր ընկերության և վերջնական վերահսկող ընկերության անվանումը,
- սահմանափակ գործունեության տևողությամբ ընկերության դեպքում, տեղեկություններ նրա գործունեության տևողության վերաբերյալ:

## **4 Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր**

Հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ժամանակ է պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնուհետև՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների՝ թողարկման նպատակով հաստատման համար: Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի և թողարկման ամսաթվի միջակայքում տեղի են ունենում իրադարձություններ, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և պետք է արտացոլվեն ֆինանսական հաշվետվություններում:

Այդ իրադարձությունները, հայտնի են որպես հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր (կամ հետհաշվեկշռային իրադարձություններ) և լինում են երկու տեսակի. դեպքեր, որոնք պահանջում են փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայագված գումարներում՝ այսինքն, ճշգրտող դեպքեր և դեպքեր, որոնք պահանջում են միայն բացահայտում, այսինքն՝ չճշգրտող դեպքեր: Դեպքերի դասակարգումը կախված է նրանից, թե արդյոք այդ

դեպքերը լրացուցիչ տեղեկատվություն են պարունակում ի լրումն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ արդեն իսկ առկա պայմանների, կամ իրադարձությունների, որոնք արտացոլում են հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո առաջացած պայմաններ:

### **Ճշգրտող դեպքեր**

Ցանկացած էական իրադարձություն հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո պահանջում է ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված մեծություններում, ընդ որում.

- դեպքը համարվում է ճշգրտող, ինչը նշանակում է, որ այն տրամադրում է լրացուցիչ ապացույցներ հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ գոյություն ունեցող պայմանների առկայությամբ,
- դեպքը զույգ է տալիս, որ նպատակահարմար չէ կիրառել հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը:

Ճշգրտող դեպքերի օրինակներ են.

- դատական գործի կարգավորումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, որը հաստատում է, որ կազմակերպությունը ուներ ներկա պարտականություն հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ: Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի որևէ գոյություն ունեցող պարտավորության պահուստ կամ ստեղծում է նոր պահուստ,
- հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո այնպիսի տեղեկատվության ստացումը, որը վկայում է հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ ակտիվի արժեզրկված լինելու մասին (օրինակ, հաճախորդի մնանկացումը, որը տեղի է ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, կամ պաշարների վաճառքը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, որը ներկայացնում է հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ դրանց իրացման գուտ արժեքի ապացույցներ):
- հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից առաջ վաճառված կամ ձեռք բերված ակտիվների դիմաց վճարված գումարի չափի որոշումը հաշվետու ամսաթվից հետո,
- շահույթի բաշխման կամ պարգևավճարների սխեմաների որոշումը հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը ուներ ներկա իրավական կամ կառուցողական պարտականություն այդպիսի վճարումներ կատարելու նախքան հաշվեկշռի ամսաթիվը տեղի ունեցած իրադարձությունների հետևանքով,
- խարդախության կամ սխալների հայտնաբերում, որոնք վկայում են ֆինանսական հաշվետվությունների ոչ ճշգրիտ լինելու մասին:

### **Օրինակ 39 – Պաշարների արժեզրկում**

*Կենցաղային տեխնիկայի արտադրությամբ զբաղվող կազմակերպությունը ունի որոշակի մոդելի սառնարանների զգալի ծավալով չիրացված պաշարներ: Կազմակերպությունը որոշում է դադարեցնել այդ մոդելի արտադրությունը՝ ելնելով դրա նվազող պահանջարկից: Հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը, կազմակերպությունը հասցրել է վաճառել պաշարների զգալի մասը՝ ժամանակաշրջանի վերջին ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված այդ սպարանքների արժեքից ավելի ցածր գնով:*

*Չուտ իրացվելի արժեքի գնահատումները պետք է հիմնված լինեն տվյալ գնահատումների կատարման պահին առկա առավել հիմնավոր ապացույցների վրա: Այդ հաշվարկներում պետք է հաշվի առնվեն գնի կամ ինքնարժեքի տատանումները, որոնք ուղղակիորեն առնչվում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած դեպքերին, այնքանով, որքանով, որ նման դեպքերը հաստատում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում առկա պայմանները:*

*Ցածր իրացվելի սառնարանների ինքնարժեքը պետք է նվազեցվի մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրույթամբ գուտ իրացվելի արժեք՝ հիմք ընդունելով տարվա վերջը վաճառքի գինը:*

### **Անընդհատության սկզբունքը**

Դեկավարությունը պետք է գնահատի կազմակերպության՝ գործունեության անընդհատությունն ապահովելու կարողությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պահին: Այս



գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հեռանկարները հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո առնվազն 12 ամսվա համար: Կազմակերպությունը չպետք է պատրաստի իր ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ելնելով անընդհատության հիմունքից, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո դեկավարությունը որոշում է, որ այն.

- մտադիր է լուծարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել առևտրային գործունեությունը, կամ
- չունի նշվածից բացի այլ իրատեսական այլընտրանք (նույնիսկ եթե լուծարումը կամ դադարեցումը տեղի է ունենալու հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից ավելի քան 12 ամիս հետո):

Հետհաշվեկշռային իրադարձություններից ելնելով, կարող են լինել էական անորոշություններ, թե արդյոք հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելի է: Եթե առկա են էական անորոշություններ, որոնք կասկածի տակ են դնում անընդհատության հիմունքով գործելու կազմակերպության կարողությունը, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունները շարունակում են պատրաստվել անընդհատության հիմունքով, պահանջվում է անորոշությունների լիակատար բացահայտում:

Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանների հետ կապված բացահայտումները կարող է անհրաժեշտ լինի վերանայել՝ հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո ստացված նոր տեղեկատվության լույսի ներքո, անգամ եթե մեծություններում ճշգրտումների անհրաժեշտություն չկա: Օրինակ, հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ արդեն գոյություն ունեցող դատական գործի առաջընթացի մասին նոր տեղեկությունները, որոնք հասանելի են դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, ցույց են տալիս, որ հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա է եղել պայմանական պարտավորություն, և այդ տեղեկությունները պետք է արտացոլվեն համապատասխան բացահայտման միջոցով:

### **Չճշգրտող դեպքեր**

Չճշգրտող են համարվում այն դեպքերը, որոնք ի հայտ են գալիս հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո, և զույգ են տալիս հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո առաջագած պայմաններ: Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների ճշգրտումները չեն պահանջվում էական չճշգրտող հետհաշվեկշռային իրադարձությունների համար: Այնուամենայնիվ, չճշգրտող հետհաշվեկշռային իրադարձություններ բացահայտվում են ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում, եթե դրանք էական են:

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի դեպքի բնույթը, և գնահատի դրա ֆինանսական հետևանքները չճշգրտող դեպքի յուրաքանչյուր էական կատեգորիայի համար: Եթե հնարավոր չէ կատարել գնահատում դեպքի ֆինանսական հետևանքների վերաբերյալ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Ստորև թվարկված են չճշգրտող հետհաշվեկշռային իրադարձությունների օրինակներ.

- խոշոր գործարար միավորի ձևավորում կամ խոշոր դուստր ընկերության օտարում հաշվեկշռի ամսաթվից հետո,
- գործունեության ընդհատման մասին հայտարարություն,
- ակտիվների խոշոր գնումներ, ակտիվների դասակարգում որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5, ակտիվների այլ օտարումներ, կամ կառավարության կողմից խոշորածավալ ակտիվների պետականացում,
- խոշոր արտադրական գործարանի ոչնչացում հրդեհի հետևանքով հաշվեկշռի ամսաթվից հետո:
- խոշոր վերակազմավորման մասին հայտարարություն կամ դրա մեկնարկ,
- սովորական բաժնետոմսերով խոշոր գործարքներ և հնարավոր գործարքներ հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո,
- ակտիվների գների կամ արտարժույթի փոխարժեքների անսովոր խոշոր փոփոխություններ, հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո,
- հաշվետու ամսաթվից հետո հարկային դրույքաչափերի փոփոխություններ կամ ընդունված կամ գործարկված նոր հարկային օրենքները, որոնք էական



ազդեցություն ունեն ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների վրա,

- Նշանակալի պայմանագրային կամ պայմանական պարտավորությունների ստանձնում (օրինակ՝ նշանակալի երաշխիքներ),
- խոշոր դատական գործընթացի մեկնարկ, բացառապես հաշվեկշռի ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետևանքով:

Եթե կազմակերպությունը հայտարարել է շահաբաժիններ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատումը, շահաբաժինների չպետք է ճանաչվեն որպես պարտավորություն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, քանի որ այդ ամսաթվի դրությամբ պարտավորություն գոյություն չի ունեցել: Հայտարարված շահաբաժինները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման համար հաստատման ամսաթիվը**

Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն կառավարում իրականացնող մարմինը, որը ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատում է հրապարակման համար, ինչպես նաև նման հաստատման ամսաթիվը: Եթե սեփականատերերը կամ այլ կողմեր իրավունք ունեն փոփոխել ֆինանսական հաշվետվությունները դրանց թողարկման համար հաստատումից հետո, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Հաստատման ամսաթիվը բացահայտվում է, որպեսզի օգտագործողները տեղեկանան, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում այդ ամսաթվից հետո տեղի ունեցած իրադարձությունները:

**Հավելված 1 Օրինակելի հիմնական ֆինանսական հաշվետվություններ**  
**Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն**

	20X9 Հազար ՀՀ դրամ	20X8 Հազար ՀՀ դրամ
<b>ԱԿՏԻՎՆԵՐ</b>		
<b>Ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>		
Հիմնական միջոցներ	5,870,400	5,849,000
Ներդրումային գույք	2,329,950	1,345,000
Ոչ նյութական ակտիվներ	130,840	137,300
Այլ ներդրումներ	150,750	147,600
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>8,481,940</b>	<b>7,478,900</b>
<b>Ընթացիկ ակտիվներ</b>		
Պաշարներ	1,741,720	1,672,140
Առևտրային և այլ դեբիտորական պարտքեր	3,524,100	1,151,150
Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ	88,170	84,570
<b>Ընդամենը ընթացիկ ակտիվներ</b>	<b>5,353,990</b>	<b>2,907,860</b>
<b>Ընդամենը ակտիվներ</b>	<b>13,835,930</b>	<b>10,386,760</b>
<b>ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼ ԵՎ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ</b>		
<b>Սեփական կապիտալ</b>		
Բաժնետիրական կապիտալ	2,000,000	2,000,000
Վերազնահատման պահուստ	3,407,520	3,557,700
Զբաղիված շահույթ	4,415,670	1,907,110
<b>Ընդամենը սեփական կապիտալ</b>	<b>9,823,190</b>	<b>7,464,810</b>
<b>Ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
Վարկեր և փոխառություններ	1,334,550	92,060
Հետաձգված հարկային պարտավորություններ	948,000	912,650
Պետական շնորհներ	48,480	49,470
<b>Ընդամենը ոչ ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>2,331,030</b>	<b>1,054,180</b>
<b>Ընթացիկ պարտավորություններ</b>		
Վարկեր և փոխառություններ	370,500	1,035,280
Առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքեր	890,180	784,300
Վճարման ենթակա շահութահարկ	421,030	48,190
<b>Ընդամենը ընթացիկ պարտավորություններ</b>	<b>1,681,710</b>	<b>1,867,770</b>
<b>Ընդամենը պարտավորություններ</b>	<b>4,012,740</b>	<b>2,921,950</b>
<b>Ընդամենը սեփական կապիտալ և պարտավորություններ</b>	<b>13,835,930</b>	<b>10,386,760</b>

**Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն**

	<b>20X9</b>	<b>20X8</b>
	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>Հասույթ</b>	5,192,550	6,473,320
Վաճառքի ինքնարժեք	(1,471,500)	(3,540,570)
<b>Համախառն շահույթ</b>	<b>3,721,050</b>	<b>2,932,750</b>
Այլ եկամուտ	203,470	397,670
Բաշխման ծախսեր	(116,400)	(203,150)
Վարչական ծախսեր	(702,300)	(648,200)
Արժեզրկում	-	(232,650)
Այլ ծախսեր	(144,520)	(232,400)
<b>Գործառնական շահույթ</b>	<b>2,961,300</b>	<b>2,014,020</b>
Ֆինանսական եկամուտ	20,280	28,150
Ֆինանսական ծախսերը	(115,460)	(138,900)
<b>Շահույթ նախքան հարկումը</b>	<b>2,866,120</b>	<b>1,903,270</b>
Շահութահարկի գծով ծախս	(507,740)	(337,880)
<b>Տարվա շահույթ</b>	<b>2,358,380</b>	<b>1,565,390</b>
<b>Այլ համապարփակ եկամուտ</b>		
<i>Շահույթում կամ վնասում չվերադասակարգվող հողվածներ</i>		
Հիմնական միջոցների վերագնահատում	-	2,550,000
<b>Այլ համապարփակ եկամուտ տարվա համար</b>	<b>-</b>	<b>2,550,000</b>
<b>Ընդհանուր համապարփակ եկամուտ տարվա համար</b>	<b>2,358,380</b>	<b>4,115,390</b>

**Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն**

Հազար ՀՀ դրամ	Բաժնետիրական կապիտալ	Վերազնահատման պահուստ	Զբաղիված շահույթ	Ընդամենը
<b>Մնացորդը 20X8թ. հունվարի 1-ի դրությամբ</b>	<b>2,000,000</b>	<b>1,064,130</b>	<b>285,290</b>	<b>3,349,420</b>
Տարվա շահույթ	-	-	1,565,390	1,565,390
<b>Այլ համապարփակ եկամուտ</b>				
<i>Շահույթում կամ վնասում չվերադասակարգվող հոդվածներ</i>				
Հիմնական միջոցների վերազնահատում	-	2,550,000	-	2,550,000
Հիմնական միջոցների վերազնահատման պահուստի իրացում	-	(56,430)	56,430	-
<b>Ընդհանուր համապարփակ եկամուտ տարվա համար</b>	<b>-</b>	<b>2,493,570</b>	<b>1,621,820</b>	<b>4,115,390</b>
<b>Մնացորդը 20X8թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ</b>	<b>2,000,000</b>	<b>3,557,700</b>	<b>1,907,110</b>	<b>7,464,810</b>
<b>Մնացորդը 20X9թ. հունվարի 1-ի դրությամբ</b>	<b>2,000,000</b>	<b>3,557,700</b>	<b>1,907,110</b>	<b>7,464,810</b>
Տարվա շահույթ	-	-	2,358,380	2,358,380
<b>Այլ համապարփակ եկամուտ</b>				
<i>Շահույթում կամ վնասում չվերադասակարգվող հոդվածներ</i>				
Հիմնական միջոցների վերազնահատման պահուստի իրացում	-	(150,180)	150,180	-
<b>Ընդհանուր համապարփակ եկամուտ տարվա համար</b>	<b>-</b>	<b>(150,180)</b>	<b>2,508,560</b>	<b>2,358,380</b>
<b>Մնացորդը 20X9թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ</b>	<b>2,000,000</b>	<b>3,407,520</b>	<b>4,415,670</b>	<b>9,823,190</b>

**Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն - ուղղակի մեթոդ**

	<b>20X9</b>	<b>20X8</b>
	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>ԳՈՐԾԱՌՆԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆ</b>		
Հաճախորդներից ստացված դրամական միջոցներ	2,730,570	2,980,470
Մատակարարներին վճարված դրամական միջոցներ	(1,580,500)	(1,819,320)
Աշխատակիցներին վճարված դրամական միջոցներ	(175,850)	(169,380)
Վճարված շահութահարկ	(109,930)	(158,140)
Շահութահարկից բացի այլ հարկերի վճարում	(92,400)	(117,800)
Վճարված տոկոսներ	(64,570)	(224,000)
<b>Դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից</b>	<b>707,320</b>	<b>491,830</b>
<b>ՆԵՐԴՐՈՒՄԱՅԻՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆ</b>		
Հիմնական միջոցների ձեռքբերում	(380,400)	(423,630)
Ներդրումային գույքի ձեռքբերում	(889,100)	(493,860)
Ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերում	-	(10,000)
Հիմնական միջոցների վաճառքից մուտքեր	200,000	27,500
Այլ ներդրումների ձեռքբերում	-	(15,000)
<b>Ներդրումային գործունեությունում օգտագործված դրամական միջոցների հոսքեր</b>	<b>(1,069,500)</b>	<b>(914,990)</b>
<b>ՖԻՆԱՆՍԱՎՈՐՄԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆ</b>		
Փոխառություններից մուտքեր	740,000	371,500
Փոխառությունների մարում	(608,730)	-
Պարտատոմսերի թողարկումից մուտքեր	300,000	-
<b>Դրամական միջոցների հոսքեր ֆինանսական գործունեությունից</b>	<b>431,270</b>	<b>371,500</b>
<b>Դրամական միջոցների և դրամական միջոցների համարժեքների զուտ աճ / (նվազում)</b>	<b>69,090</b>	<b>(51,660)</b>
Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ տարեսկզբին	84,570	77,290
Փոխարժեքային տատանումների ազդեցությունը դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների վրա	(65,490)	58,940
<b>Դրամական միջոցներ և դրանց համարժեքներ տարեվերջին</b>	<b>88,170</b>	<b>84,570</b>

**Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվություն - գործառնական գործունեություն - անտղղակի մեթոդ**

	<b>20X9</b>	<b>20X8</b>
	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>ԳՈՐԾԱՌՆԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅՈՒՆ</b>		
Շահույթ նախքան հարկումը	2,866,120	1,903,270
<i>Ծշգրտումներ.</i>		
Հիմնական միջոցների մաշվածություն	198,000	187,380
Ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններ	(95,850)	(57,680)
Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա	6,460	5,990
Հիմնական միջոցների օտարումից օգուտներ	(39,000)	(143,920)
Պաշարների արժեզրկում	-	232,650
Ֆինանսական եկամուտ	(20,280)	(28,150)
Ֆինանսական ծախսեր	115,460	138,900
Արտարժույթի փոխանակումից զուտ օգուտ	(750,390)	(538,670)
<b>Գործառնական դրամական միջոցների հոսքեր նախքան շրջանառու կապիտալի փոփոխությունները</b>	<b>2,280,520</b>	<b>1,699,770</b>
Առևտրային և այլ դեբիտորական պարտքերի աճ	(1,590,650)	(844,350)
Պաշարների նվազում / (աճ)	75,930	(128,760)
Առևտրային և այլ կրեդիտորական պարտքերի աճ	87,870	114,870
<b>Գործառնական գործունեությունից ստացված դրամական միջոցներ</b>	<b>853,670</b>	<b>841,530</b>
Վճարված շահութահարկ	(109,930)	(158,140)
Ստացված տոկոսային եկամուտ	28,150	32,440
Վճարված տոկոսներ	(64,570)	(224,000)
<b>Դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից</b>	<b>707,320</b>	<b>491,830</b>

# ԳԼՈՒԽ 2

## ՈՉ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐ

### Բովանդակություն

Ներածություն.....	78
Գույքի դասակարգումը.....	79
Ոչ կյուբական ակտիվների բնույթը և ընդհանուր ասպեկտները.....	80
Կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի բնույթը և ընդհանուր ասպեկտները.....	82
Սկզբնական ճանաչումը.....	83
Հիմնական միջոցներ և ներդրումային գույք.....	83
Ոչ կյուբական ակտիվների ճանաչումը.....	84
Առանձին ձեռք բերված ոչ կյուբական ակտիվներ.....	84
Ներստեղծված ոչ կյուբական ակտիվներ.....	85
Կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի ճանաչումը.....	88
Ակզբնական չափումը.....	88
Հիմնական միջոցներ և ներդրումային գույք.....	88
Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը.....	92
Շահագործումից հանելու ծախսումները.....	93
Փոփոխություններ շահագործումից հանելու պարտականությունների գնահատումներում.....	93
Հիմնական միջոցների ձեռքբերման դիմաց փոփոխուն կամ պայմանական հատուցման դիտարկումը.....	94
Հետաձգված վճարման պայմանները.....	95
Պետական շնորհներ.....	95
Անկանխիկ փոխանակման գործարքում ձեռք բերված ակտիվներ.....	97
Նվիրաբերած ակտիվների սկզբնական արժեքը.....	98
Ոչ կյուբական ակտիվների սկզբնական չափումը.....	98
Առանձին ձեռք բերված ոչ կյուբական ակտիվներ.....	98
Այլ ոչ դրամական ակտիվների դիմաց ձեռք բերված ոչ կյուբական ակտիվներ.....	99
Պետական շնորհների միջոցով ձեռք բերված ոչ կյուբական ակտիվներ.....	100
Ներստեղծված ոչ կյուբական ակտիվների սկզբնական չափումը.....	100
Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը.....	101
Որակավորվող ակտիվներ.....	101
Փոխառության ծախսումներ.....	102
Կապիտալացման ժամկետը.....	102
Հետագա ծախսումների կապիտալացումը.....	103
Սկզբնական ճանաչումից հետո չափումը.....	105
Սկզբնական արժեքի մոդել.....	106
Հիմնական միջոցների վերագնահատման մոդել.....	106



Վերազնահատման մոդելը ոչ նյութական ակտիվների համար.....	108
Վերազնահատումից օգուտները և վնասները.....	109
Իրական արժեքի մոդելը ներդրումային գույքի համար.....	110
Իրական արժեք, հանած վաճառքի ծախսումները մոդելը՝ կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի համար.....	111
Բերքատու բույսերի հաշվառումը.....	114
Մաշվածություն.....	115
Օգտակար ծառայության ժամկետի որոշումը.....	116
Մնացորդային արժեքի որոշումը.....	118
Մաշվածության մեթոդները.....	118
Օգտակար ծառայության ժամկետների փոփոխությունը.....	120
Փոփոխություն մնացորդային արժեքի գնահատումներում.....	121
Մաշվածության մեթոդի փոփոխությունը.....	121
Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա.....	121
Ոչ նյութական ակտիվների որոշակի և անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետները.....	122
Օգտակար ծառայության ժամկետի վերանայումը.....	123
Մնացորդային արժեք.....	124
Ամորտիզացիայի մեթոդները.....	124
Ամորտիզացիայի մեթոդի փոփոխությունը.....	125
Արժեզրկում.....	125
Արժեզրկման հայտանիշ ունեցող ակտիվների բացահայտումը.....	125
Դրամաստեղծ միավորներ.....	128
Դրամաստեղծ միավորների որոշակիացումը.....	129
Փոխհատուցվող գումարի չափումը.....	130
Իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները և օգտագործման արժեքը.....	131
Ողջամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ.....	132
Առավել արդիական բյուջեն.....	132
Կանխատեսման տևողությունը.....	132
Օգտագործման արժեքը - ակտիվի ընթացիկ վիճակը - ապագա բարելավումները.....	133
Ապագա դրամական հոսքերի գնահատումների կազմը.....	134
Ակտիվներ, որոնք մատչելի չեն օգտագործման համար.....	134
Ֆինանսավորում.....	134
Հարկեր.....	134
Ինքնուրույն առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր.....	134
Պարտավորություններ.....	134
Կորպորատիվ վերադիր ծախսումներ.....	135
Ակտիվների օտարումը.....	135
Գնաճ.....	135
Արտարժույթ.....	135
Ռիսկ.....	135

Ներկա արժեքի ավանդական և ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցումները.	136
Չեղչման դրույքը.....	136
Դրույք մինչև հարկումը.....	138
Արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը.....	138
Օտարման նպատակով պահվող ակտիվները կամ դրամաստեղծ միավորները .....	138
Արժեզրկումից կորուստների հակադարձումներ.....	139
Արժեզրկումից կորուստների փոխհատուցումը.....	142
Ոչ կյոթական ակտիվների արժեզրկում.....	143
Ներդրումային գույքի միջև փոխանցումներ.....	143
Օտարում և ապաճանաչում.....	144
Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ .....	145
Դասակարգումը .....	145
Չափում.....	147
Փոփոխություններ վաճառքի կամ բաշխման հանձնառություններում .....	149
Ներկայացում.....	150
Բացահայտումներ .....	150

## Ներածություն

Նյութական ոչ ընթացիկ ակտիվները, ոչ նյութական ակտիվները և կենսաբանական ակտիվները այն տեսակի ակտիվներ են, որոնք ունեն ընդհանրություններ և անհատական առանձնահատկություններ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման և չափման առումով:

Նյութական ոչ ընթացիկ ակտիվները այն ակտիվներն են, որոնք կազմակերպություններն օգտագործվում են իրենց բիզնես գործառնությունների ընթացքում ավելի քան մեկ տարի ժամանակահատվածով:

Սույն ձեռնարկը հիմնական ուղեցույց է հանդիսանում ՀՀՄՍ 16 *Հիմնական միջոցներ*, ՀՀՄՍ 20 *Պետական շտրիկների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում*, ՀՀՄՍ 36 *Ակտիվների արժեզրկում*, ՀՀՄՍ 38 *Ոչ նյութական ակտիվներ*, ՀՀՄՍ 40 *Ներդրումային գույք*, ՀՀՄՍ 41 *Գյուղատնտեսություն*, և ՀՀՄՍ 5 *Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ* (վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվների մասով) ստանդարտների վերաբերյալ:

Ձեռնարկն անդրադառնում է գույքի դասակարգմանը՝ ըստ դրա նպատակային օգտագործման, այնուհետև դիտարկում է հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը սկզբնական ճանաչման պահին, հետագա ծախսերը, ակտիվների հետագա չափումը, վերադասակարգումը, ապաճանաչումը և օտարումը:

Ոչ նյութական ակտիվների առումով ձեռնարկը հիմնականում անդրադառնում է դրանց դասերին, հիմնական բնութագրերին, ձեռքբերման տարբեր ուղիներին, ճանաչմանը, սկզբնական և հետագա չափմանը:

Ձեռնարկը անդրադառնում է կենսաբանական ակտիվներին աճի, դեգեներացիայի, արտադրության և բազմացման ժամանակահատվածում, և գյուղատնտեսական արտադրանքի նախնական չափմանը:

Նյութի առավել լավ ըմբռնման համար ձեռնարկում ներկայացված են բազմաթիվ ցուցադրական օրինակներ/ հաճախ տրվող հարցեր:



Ներդրումային գույքը պահվում է վարձակալական վճարումների ստացման և կապիտալի արժևորման համար, և առաջացնում է դրամական միջոցների հոսքեր՝ այլ ակտիվներից անկախ:

Գույքի սեփականատերերը գույքի վարձակալներին կարող են տրամադրել օժանդակ ծառայություններ, ինչպիսիք են պահպանման և անվտանգության ծառայությունները: Եթե ծառայությունները կազմում են ամբողջ պայմանավորվածության աննշան մասը, դա չի ազդում գույքի՝ որպես ներդրումային գույքի դասակարգման վրա:

Սեփականատիրոջ կողմից կառավարվող հյուրանոցը համարվում է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, այլ ոչ թե ներդրումային գույք, քանի որ գույքը նշանակալի չափով օգտագործվում է ապրանքների և ծառայությունների մատակարարման համար:

Եթե դատողություն է կատարվում գնահատելու համար, թե արդյոք գույքը ներդրումային գույք է թե սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, կազմակերպությունները պետք է բացահայտեն այդպիսի գնահատման համար օգտագործված չափանիշները:

**Օրինակ 1 – Գույքի դասակարգման վերաբերյալ դատողություններ**

*Հաշվի առնելով շուկայական նոր հնարավորությունները կազմակերպությունը ծրագրում է կառուցել լրացուցիչ վերամշակման գործարան՝ իր ներկայիս կարողությունները ընդլայնելու նպատակով: Հետևաբար, գնահատման նպատակն այս դեպքում այն է, որ կկառուցվի նոր գործարան՝ բնականոն գործունեության ընթացքում ապրանքների արտադրության կամ մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման նպատակով, ակնկալվող պահանջարկի աճը բավարարելու համար: Հետևաբար, նոր գործարանը պետք է դասակարգվի որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և պետք է հաշվառվի ըստ ՀՀՄՍ 16-ի:*

*Մեկ այլ իրավիճակում կազմակերպությունը, որը զբաղվում է անշարժ գույքի կառուցապատմամբ, իր նոր առևտրի կենտրոնի համար կառուցում է շենք: Կազմակերպությունը պլանավորում է տարածքներ տրամադրել մանրածախ բիզնես իրականացնողներին գործառնական վարձակալությամբ: Կազմակերպության նպատակն է՝ վաստակել վարձակալական եկամուտ, և առևտրային կենտրոնի կողմից գեներացվող դրամական միջոցների հոսքերը անկախ կլինեն կազմակերպության այլ գործունեությունից: Նոր առևտրի կենտրոնը բավարարում է ներդրումային գույքի դասակարգման չափանիշներին և, հետևաբար, պետք է հաշվառվի ըստ ՀՀՄՍ 40-ի:*

*Երկրի կառավարությունը ներկայումս զբաղվում է Հյուսիս-Հարավ տրանսպորտային միջանցքի շինարարությամբ, որը կապելու է երկրի հյուսիսային և հարավային սահմանները ժամանակակից մայրուղու միջոցով: Ակնկալվում է նոր կառուցվելիք ճանապարհի հարևանությամբ գտնվող գործարար և համայնքային կյանքի ակտիվացում, որը կհանգեցնի արագ մշակման և աճի հնարավորությունների: Կազմակերպությունը, որի գործարանը գտնվում է նորակառուց ճանապարհից ոչ հեռու, գնել է մի քանի հողատարածքներ կառուցվող ճանապարհի հարևանությամբ: Կազմակերպությունը ակնկալում է, որ շնորհիվ նշված զարգացումների, մայրուղու շրջակայքի հողի գները կաճեն ժամանակի ընթացքում, և որ նա կկարողանա վաճառել հողատարածքները շատ ավելի բարձր գներով: Այս դեպքում հողի ձեռքբերման նպատակն է՝ սպասվող գների աճը և կապիտալի արժևորման արդյունքում շահույթ վաստակելու հնարավորությունը: Հետևաբար, ձեռք բերված հողամասը համապատասխանում է ներդրումային գույքի դասակարգման չափանիշներին և պետք է հաշվառվի ըստ ՀՀՄՍ 40-ի:*

**Ոչ նյութական ակտիվների բնույթը և ընդհանուր ասպեկտները**

Ըստ ՀՀՄՍ 38-ի, ոչ նյութական ակտիվները որոշելի ոչ դրամային ակտիվներ են՝ առանց ֆիզիկական բովանդակության: Ոչ նյութական ակտիվի հիմնական բնութագիրն այն է, որ այդ ակտիվը՝

- կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է, որից կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ապագա տնտեսական օգուտներ:
- գուրկ է ֆիզիկական բովանդակությունից,
- որոշելի է և տարբերակվում է գուղվիլից:

Կազմակերպությունը վերահսկում է ակտիվը, եթե այն կարող է ձեռք բերել հիմք հանդիսացող միջոցից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտները և սահմանափակել այդ օգուտների հասանելիությունը այլոց համար: Վերահսկողությունը սովորաբար հիմնվում է իրավաբանորեն

ամրագրված պայմանագրային կամ այլ իրավունքների վրա, ինչպիսիք են օրինական սեփականությունը կամ լիցենզիան: Դժվար է հավակնել վերահսկողության, եթե բացակայում է օրինական սեփականության իրավունքը:

Ապագա տնտեսական օգուտները կարող են ներառել ապրանքների վաճառքից կամ ծառայությունների մատուցումից հասույթը, ծախսերի խնայողությունները, կամ այլ օգուտները, որը կազմակերպությունը ստանում է ակտիվի օգտագործումից:

### **Օրինակ 2 – Հաճախորդների հետ հարաբերությունները**

Հաճախորդների հարաբերությունները ոչ նյութական ակտիվի մի տեսակ են, որի դեպքում ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների նկատմամբ վերահսկողությունը կարող է բարդ լինել: Վերահսկողության առկայության մասին կարող են վկայել հաճախորդների հետ պայմանագրային հարաբերությունները: Սակայն, սովորաբար հաճախորդների հետ հարաբերություններից ակնկալվող տնտեսական օգուտների նկատմամբ չկա բավարար վերահսկողություն: Ոչ պայմանագրային հարաբերությունների դեպքում վերահսկողության մասին վկայությունը կարող է լինել բավարար միայն այն դեպքում, երբ առկա են փոխանակման գործարքներ նույն կամ համանման ոչ-պայմանագրային հարաբերությունների գծով: Նման փոխանակման գործարքները նաև վկայում են այն մասին, որ հարաբերությունները առանձնագլուխ են: Հաճախորդների հետ ոչ պայմանագրային փոխհարաբերությունների դեպքում փոխանակման գործարքները հազվադեպ են հանդիպում գործնականում:

Որոշ դեպքերում ակտիվի նյութական կամ ոչ նյութական լինելը որոշելու համար պետք է հաշվի առնել նշանակալիության գործոնը:

### **Օրինակ 3 - Ակտիվի դասակարգումը որպես նյութական կամ ոչ նյութական**

Ակտիվի՝ որպես նյութական կամ ոչ նյութական դասակարգումը կարող է ոչ այնքան դյուրին լինել: Ոչ նյութական ակտիվը հաճախ պարունակվում է ֆիզիկական բովանդակության մեջ: Օրինակ, սկավառակը, որը պարունակում է համակարգչային ծրագիր, իրավական փաստաթղթերը, որոնք հավաստում են արտոնագրի կամ լիցենզիայի առկայությունը, շենքը, որին կից առկա է առևտրային լիցենզիա, DVD՝ ֆիլմի տեսագրությամբ կամ տվյալների բազա պարունակող համակարգչային համակարգ:

Օրինակ՝ եթե սարքավորումը չի կարող աշխատել առանց կոնկրետ ծրագրային ապահովման, նման ծրագրային ապահովումը կազմում է հաստոցի անբաժանելի մասը և դիտարկվում է որպես նյութական ակտիվ: Եվ հակառակը, եթե նյութական ակտիվը ընդամենը պարունակող միջոց է ծրագրային ապահովման կամ այլ նյութական ակտիվի համար, և այլ կերպ օգտագործման ենթակա չէ, օրինակ, սկավառակը, որը պարունակում է ծրագրային ապահովում, և նյութական, և ոչ նյութական տարրերը դիտվում են որպես ոչ նյութական ակտիվ:

Կարող են լինել նաև իրավիճակներ, որտեղ, չնայած նյութական և ոչ նյութական տարրերը չեն կարող գործել միմյանցից անկախ, դրանց արժեքներն առանձին վերցրած նշանակալից են: Նման դեպքում կարող է նպատակահարմար լինել յուրաքանչյուր տարրը հաշվառել առանձին: Օրինակ, տվյալների բազայն կարող է պարունակվել թանկարժեք համակարգչային սարքում, և այդ սարքի արժեքները կարող է լինել տվյալների բազայից առանձին որոշելի: Յուրաքանչյուր տարր կարող է ունենալ տարբեր օգտակար ծառայության ժամկետ, օրինակ, սարքը կարող է բարոյապես մաշվել, և տվյալների բազան կարող է փոխանցվել մեկ այլ համակարգչային համակարգ: Այս իրավիճակում, նպատակահարմար է առանձին հաշվառել համակարգչային բազայի երկու բաղադրիչները՝ սարքը դասակարգելով որպես նյութական ակտիվ, իսկ տվյալների բազան՝ որպես ոչ նյութական ակտիվ, քանի որ դրանք երկուսն էլ նշանակալից բաղադրիչներ են:

Ոչ նյութական ակտիվի որոշելի է, երբ այն (1) առանձնագլուխ է, այսինքն՝ կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, լիցենզավորվել, վարձակալության տրվել կամ փոխանակվել, անհատապես կամ հարակից պայմանագրի, ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին, կամ (2) առաջանում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, անկախ նրանից, թե արդյոք իրավունքները փոխանցելի կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից, կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից:

### Օրինակ 4 - Ակտիվի որոշելիությունը

Ակտիվը ինքնին կարող է, չլինել առանձնացվելի կամ չառաջանալ պայմանագրային կամ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից: Սակայն, եթե տեղի են ունենում այդպիսի ակտիվների փոխանակման գործարքներ, օրինակ, հաճախորդների հետ ոչ պայմանագրային հարաբերությունների պորտֆելի վաճառք, դրանք բավարարում են որոշելիության չափանիշը: Նույն կամ համանման ակտիվների փոխանակման գործարքները ապացույց են ծառայում, որ կազմակերպությունը ունի վերահսկողություն, և որ տվյալ միավորը առանձնացվելի է:

Կազմակերպությունը կարող է ոչ նյութական ակտիվը ձեռք բերել տարբեր ձևերով: Սկզբնական ճանաչումը և չափումը տարբեր է՝ կախված նրանից, թե ինչպես է ձեռք բերվել ոչ նյութական ակտիվը: Տարբերությունները ամփոփված են ստորև բերված աղյուսակում:

Ձեռքբերում	Չափումը սկզբնական ճանաչման պահին
Առանձին ձեռքբերում դրամական կամ այլ հատուցման դիմաց	Սկզբնական արժեքով
Որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս*	Իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ
Այլ ոչ դրամային ակտիվների հետ փոխանակման միջոցով	Իրական արժեքով, անհնարին լինելու դեպքում՝ հանձնվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով
Պետական շնորհների միջոցով	Իրական արժեքը կամ անվանական գումարը, գումարած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները
Ներմշակված կամ ներստեղծված	Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսերը, որոնք առաջանում են, երբ ակտիվը առաջին անգամ բավարարում է ճանաչման չափանիշները

\*այս ձեռնարկը չի անդրադարձնում այդ տիպի ձեռքբերմանը

### Կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի բնույթը և ընդհանուր ասպեկտները

Կենսաբանական ակտիվը կենդանի բույս կամ կենդանին է և ներառում է բերքատու բույսերի վիճակում արտադրանքը:

Կենսաբանական ակտիվների օրինակներ.

- ոչխար, խոզ, մատուռ կենդանիներ, կաթնատու կենդանիներ, թռչուն և ձուկ,
- ծառեր տնկադաշտում,
- բերքատու բույսեր, ինչպիսիք են ցորեն, եգիպտացորեն և բանջարեղեն,
- ծառեր, բույսեր և թփեր, որոնք արտադրում են գյուղատնտեսական բերք, ինչպիսիք են պտղատու ծառերը, թեյի թփերը, խաղողի որթերը, ծխախոտային մշակաբույսերը, եղեգնաշաքարը, և այլն:

Կենսաբանական ակտիվները բաժանվում են սպառվող և բերքատու կենսաբանական ակտիվների, ինչպես նաև հասուն և մատուցող կենսաբանական ակտիվների, ըստ կիրառելիության:

Սպառվող կենսաբանական ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք պետք է հավաքվեն որպես գյուղատնտեսական արտադրանք կամ վաճառվեն որպես կենսաբանական ակտիվներ (օրինակ, մատուռ կենդանիներ կամ բերքատու մշակաբույսեր, օրինակ՝ ցորեն): Բերքատու կենսաբանական ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնցից ստացվում են այլ կենսաբանական ակտիվները կամ գյուղատնտեսական արտադրանքը (օրինակ, կաթնատու կենդանիներ կամ պտղատու ծառեր):

Հասուն կենսաբանական ակտիվներն այն ակտիվներն են, որոնք իրենց հատուկ բնորոշ գծերով ենթակա են բերքահավաքի (սպառվող կենսաբանական ակտիվների դեպքում), կամ այն ակտիվները, որոնք ի վիճակի են պարբերաբար բերք տալ (բերքատու կենսաբանական ակտիվների դեպքում): Մատուցող կենսաբանական ակտիվները դեռ չեն հասել այդ փուլին:



Գյուղատնտեսական արտադրանքը կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից քաղվող արտադրանքն է և ՀՀՄՍ 41 կիրառվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի նկատմամբ բերքահավաքի պահին:

Գյուղատնտեսական արտադրանքի օրինակներ են՝ կաթը, մրգերը, ցորենը, բուրդը, բամբակը, քաղվող բերքը և այլն:

Գյուղատնտեսական գործունեությունը կենսաբանական ակտիվների՝ վաճառքի նպատակով գյուղատնտեսական արտադրանքի, կամ լրացուցիչ կենսաբանական ակտիվների կենսաբանական փոխակերպման գործընթացի կառավարումն է :

Գյուղատնտեսական գործունեության օրինակներից են՝ անասնապահությունը, ձկնաբուծությունը կամ թռչնաբուծությունը, ձիաբուծությունը կամ մաստու անասնաբուծությունը, անտառապահությունը, խաղողի այգիների մշակումը, ծաղկաբուծությունը, և այլն:

Կենսաբանական փոխակերպումը իրենից ներկայացնում է աճի, դեգեներացիայի, արտադրության, և բազմացման գործընթացները, որոնք առաջացնում են կենսաբանական ակտիվի որակական կամ քանակական փոփոխություններ:

Կենդանիներին վերաբերող կենսաբանական վերափոխման օրինակներ են.

- մատղաշ կենդանիները ծնունդը (բազմացումը),
- մատղաշ կենդանիները աճը հասուն կենդանիների (աճ),
- կաթնատու կենդանիները կաթ տալը (արտադրություն),
- մաստու կենդանիները մորթը միս ստանալու համար (արտադրություն):

Նշված փոփոխությունները տեսանելի են, չափելի և անմիջական առնչություն ունեն ապագա տնտեսական օգուտների հետ:

## Սկզբնական ճանաչումը

### Հիմնական միջոցներ և ներդրումային գույք

Հիմնական միջոցները, ինչպես նաև ներդրումային գույքը, ճանաչվում են որպես ակտիվ, եթե հավանական է, որ որակնց հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և միավորի սկզբնական արժեքը կարող է արժանահավասարոն չափվել:

Բավարար համոզվածությունը առ այն, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, սովորաբար ձեռք է բերվում միայն այն ժամանակ, երբ կազմակերպությանն են անցնում ակտիվի հետ կապված ռիսկերը և հատույցները: Սովորաբար, ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը ենթադրվում է այն ժամանակ, երբ առկա է անվերապահ և անչեղարկելի պայմանագիր:

Գործնականում, ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը հաճախ տեղի է ունենում այն ժամանակ, երբ ակտիվը մատակարարվում է: Հիմնական միջոցների ձեռքբերման գծով պայմանագրային պարտականությունները բացահայտվում են, սակայն ակտիվը չի ճանաչում, քանի դեռ տեղի չի ունեցել ռիսկերի և հատույցների փոխանցումը:

Առանձին միավորների որոշելիությունը և միավորների խմբավորման աստիճանը որոշելիս պահանջվում է դատողություն: Այդ դատողությունները կարող են ներառել, թե արդյոք առանձին միավորները պետք է խմբավորվեն, կամ արդյոք խոշոր միավորները պետք է ճանաչվեն որպես առանձին բաղադրիչներ:

Ակտիվի/գույքի միավորի յուրաքանչյուր բաղադրիչ, որի արժեքը նշանակալից է ակտիվի ընդհանուր արժեքի համեմատ, պետք է որոշվի և դիտարկվի առանձին: Այս բաղադրիչները կարող են ներառել վերելակներ, ջրամատակարարման համակարգեր կամ օդորակման համակարգեր, որոնց օգտակար ծառայությունը ավելի կարճ է ակտիվի մնացած մասերի համեմատությամբ: Ակտիվի միավորի յուրաքանչյուր բաղադրիչ, որի արժեքը նշանակալից է միավորի ընդհանուր արժեքի համեմատ, մաշեցվում է առանձին, եթե այդ բաղադրիչը սպառվում է ակտիվի մնացած մասից տարբերվող ձևով:

### **Օրինակ 5 – Տանիքի՝ որպես բաղադրիչի, փոխարինումը**

Կազմակերպությունը կարող է ձեռք բերել ակտիվը այնպիսի գնով, որն արտացոլում է ակտիվը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ ապագա ծախսումները: Շենքը կարող է ձեռք բերվել զգալի վերանորոգում պահանջող վիճակում, օրինակ կարող է պահանջվել նոր տանիք: Տանիքը փոխարինելու հետ կապված հետագա ծախսումները կապիտալացվում են, քանի որ ծախսերը բավարարում են ստանդարտով նախատեսված՝ ակտիվների ճանաչման չափանիշներին:

Այն մեծացնում է շենքից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները, և կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Ակտիվի բաղադրիչները ակտիվների առանձին դասեր չեն և առանձին չպետք է բացահայտվում ֆինանսական հաշվետվություններում:

### **Օրինակ 6 – Ակտիվի բաղադրիչի ամորտիզացիան, որը պահանջում է պարբերական փոխարինում**

Փոքր արտադրող ընկերությունը վերջերս ձեռք է բերել նոր գործարանի շենք 100 միլիոն դրամ արժեքով, և 10 միլիոն դրամ մնացորդային արժեքով: Գործարանը ունի հարթ տանիք, որը անհրաժեշտ է փոխարինել յուրաքանչյուր տասը տարին մեկ անգամ, 10 միլիոն դրամ արժեքով: Տանիքի արժեքը նշանակալի է գործարանի ընդհանուր արժեքի համեմատ:

Ընկերությունը դիտարկում է երկու այլընտրանքային մոտեցում:

- միավորը համարել մեկ ակտիվ և, հետևաբար, պետք է արժեզրկվել ամբողջ գործարանը իր օգտակար տնտեսական կյանքի 40 տարիների ընթացքում, հաշվարկելով տարեկան 2.25 միլիոն դրամ մաշվածության գծով ծախս:
- տանիքը համարել միավորի նշանակալի մաս, և տանիքի արժեքի մաշվածությունը ճանաչել 10 միլիոն դրամի չափով 10 տարվա ընթացքում, հաշվարկելով տարեկան 1 միլիոն դրամ մաշվածության գծով ծախս, իսկ գործարանի մնացած մասը՝ 90 միլիոն դրամ, մաշեցնել մինչև մնացորդային արժեք՝ 10 միլիոն դրամ, 40 տարվա ընթացքում, հաշվարկելով 2 միլիոն դրամ մաշվածության գծով ծախս:

Երկրորդ մոտեցումը ճիշտ է: Հիմնական միջոցի միավորի նշանակալի բաղադրիչները պետք է մաշեցվեն առանձին-առանձին: Այս մոտեցումը պատշաճ կերպով է արտացոլում գործարանի տնտեսական օգուտների սպառումը, ընդ որում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում տարեկան արտացոլվում է 3 միլիոն դրամ հավասարաչափ մաշվածության ծախս շենքի օգտակար տնտեսական կյանքի 40 տարիների ընթացքում:

Պահեստամասերը և սպասարկող սարքավորումները սովորաբար դիտվում են որպես պաշարներ և ծախսագրվում են սպառմանը զուգընթաց: Սակայն, խոշոր պահեստամասերը և օժանդակ սարքավորումները դիտարկվում են որպես հիմնական միջոցներ, եթե դրանք բավարարում են հիմնական միջոցի սահմանմանը:

### **Ոչ նյութական ակտիվների ճանաչումը**

Ակտիվը պետք է ճանաչվի որպես ոչ նյութական ակտիվ, եթե այն համապատասխանում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, և հավանական է, որ ակտիվին վերագրելի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և ակտիվի արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

### **Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներ**

Միշտ ենթադրվում է, որ հավանականության ճանաչման չափանիշը առկա է ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներից առանձին: Վճարված գինը արտացոլում է ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտների՝ կազմակերպություն հոսելու հավանականության ակնկալիքը: Որքան մեծ է վճարված գինը, այնքան ավելի բարձր են տվյալ ակտիվից ապագա տնտեսական օգուտների ակնկալիքները:

### **Օրինակ 7 – Հավանականության չափանիշը փոխանակման գործարքի միջոցով ձեռք բերված ակտիվների գծով**

Ոչ դրամային ակտիվի դիմաց ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների համար հավանականության ճանաչման չափանիշը համարվում է բավարարված այնպես, ինչպես դրամական հատուցման դիմաց ձեռք բերված լինելու դեպքում: Ոչ դրամային փոխանակման արդյունքում ձեռք բերված ակտիվը չափվում է տրված հատուցման իրական արժեքով, և իրական արժեքը արտացոլում է ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտների՝ կազմակերպություն հոսելու հավանականության ակնկալիքը:

### **Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ**

Հարց է առաջանում, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման չափանիշը, քանի որ (1) կա անորոշություն նյութական ակտիվից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների առաջացման վերաբերյալ և (2) կարող է հնարավոր չլինել արժանահավատորեն որոշել ակտիվի արժեքը կամ տարբերակել այդ ակտիվին վերագրվող ծախսումները սպասարկման ծախսումներից, կազմակերպության ներստեղծված գույքի մեծացման ծախսերից, կամ կազմակերպության ընթացիկ գործառնությունների գծով ծախսերից:

### **Օրինակ 8 - Ներստեղծված հաճախորդների ցուցակների արժանահավատ չափման չափանիշը**

Կազմակերպությունը շուկայում գործունեության երկարատև ժամանակահատվածում ստեղծել է հաճախորդների ցուցակ, որոնք ակտիվ հաճախորդներ են: Այս ցանկը պարունակում է տեղեկատվություն հաճախորդների մասին, ինչպես օրինակ, անվանումը, հասցեն, կոնտակտները և գնումների միջին գումարը: Ղեկավարությունը գտնում է, որ ցուցակը ունի Էական արժեք և ռեսուրս, որից այն ակնկալում է ստանալ ապագա տնտեսական օգուտներ: Կազմակերպությունը հաճախորդների ցուցակը որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչման հարցում դիմում է խորհրդատվության:

Կազմակերպությունը չի կարող ճանաչել ոչ նյութական ակտիվ ներստեղծված հաճախորդի ցուցակների համար, չնայած այն հանգամանքին, որ այն հստակ բավարարում է վերահսկողության չափանիշը: ՀՀՄՍ 38-ը հստակորեն արգելում է ճանաչել ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները, բացառությամբ մշակման ծախսումներից, որոնք համապատասխանում են ստանդարտի ճանաչման պայմաններին: Սա պայմանավորված է նրանով, որ այդ ցուցակի արժեքը հնարավոր չէ տարբերակել ընդհանուր առմամբ բիզնեսի մշակման արժեքից:

Ոչ նյութական ակտիվի առաջացման գործընթացը բաղկացած է հետազոտության փուլից և մշակման փուլից: Եթե այդ երկու փուլերը հնարավոր չէ տարբերակել, ակտիվի գծով բոլոր ծախսումները անհրաժեշտ է վերագրել հետազոտության փուլին:

Հետազոտական գործունեության օրինակները ներառում են.

- Նոր գիտելիքների ստացմանն ուղղված գործողություններ,
- հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների նպատակահարմար կիրառության ոլորտների որոնումը, կիրառման գնահատականը և նպատակահարմար կիրառման վերջնական ընտրությունը,
- նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար այլընտրանքների որոնումը:

### **Օրինակ 9 – Հետազոտական գործունեություն**

Նոր գիտելիքների ստացմանն ուղղված գործունեության օրինակ են կենսատեխնոլոգիական հետազոտությունները այն ուղղությամբ, թե ինչպես որոշակի գենների առկայությունը կարող է ազդել մարդկանց շրջանում որոշակի հիվանդությունների առաջացման վրա:

Հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների նպատակահարմար կիրառության ոլորտների որոնման որոնման օրինակ կարող է լինել որոշումը, թե արդյոք քիմիական նյութերի որոշակի փոխազդեցության բացահայտումը կարող է օգտագործվել որոշակի հիվանդության

դեղամիջոցի մշակման համար, օգտագործելով չափանիշները, ինչպես օրինակ՝ բուժման հավանական արդյունավետությունը, արժեքը և այլընտրանքային առկա դեղամիջոցները:

Նյութերի և գործընթացների այլընտրանքների որոնման օրինակ է՝ ավելի էկոլոգիապես մաքուր այլընտրանքների որոնումը կազմակերպության կորպորատիվ սոցիալական պատասխանատվության բարելավմանն ուղղված գործողությունների շրջանակներում:

Հետազոտությունն ըստ սահմանման, առնչվում է գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքների: Ծախսումների՝ առաջացմանը զուգընթաց ծախսագրման միևնույն հաշվապահական մոտեցումը կիրառվում է նաև հարցման այլ ձևերի նկատմամբ, ինչպիսիք են շուկայի կամ հաճախորդի հետազոտությունները:

Ներքին նախագծի հետազոտության փուլի ծախսումները պետք է ծախսագրվեն դրանց տեղի ունենալուն զուգընթաց: Ներքին նախագծի հետազոտությունից, կամ հետազոտության փուլից բխող ոչ նյութական ակտիվ չի կարող ճանաչվել:

Հետազոտության փուլի ընթացքում հնարավոր չէ ապացուցել, որ կլինեն ապագա տնտեսական օգուտներ: Ապագա տնտեսական օգուտների հավանականության բացակայությունը նշանակում է, որ ծախսումը չի բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, ինչպես նաև ճանաչման չափանիշներին:

Մշակման գործունեության օրինակները ներառում են.

- նախնական արտադրության կամ նախնական օգտագործման փորձանմուշների և մոդելների նախագծում, կառուցում և փորձարկում,
- գործիքների, ձևանմուշների, կադապարների և դրժմոցների նախագծում՝ նոր տեխնոլոգիաներով,
- փորձնական կայանքի նախագծում, կառուցում և շահագործում, որի մասշտաբները տնտեսապես թույլ չեն տալիս կազմակերպել առևտրային ծավալների արտադրություն,
- նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքեր, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ընտրված այլընտրանքի նախագծում, կառուցում և փորձարկում:

Ապագա տնտեսական օգուտները կարող են ավելի ակնհայտ դառնալ նախագծի՝ դեպի մշակման փուլ առաջընթացի դեպքում: Նախագծի մշակման փուլը ավելի առաջադեմ փուլ է, քան հետազոտության փուլը, հետևաբար մշակման փուլում ոչ նյութական ակտիվը դառնում է որոշակիացվող:

Մշակման արդյունքում կամ ներքին նախագծի մշակման փուլում առաջացող ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի, եթե մշակողը կարող է ապացուցել հետևյալ բոլոր չափորոշիչները.

- ոչ նյութական ակտիվի ավարտման տեխնիկական իրագործելիությունը այնպես, որ այն մատչելի լինի օգտագործման կամ վաճառքի համար,
- ոչ նյութական ակտիվը ավարտելու և այն օգտագործելու կամ վաճառելու իր մտադրությունը,
- ոչ նյութական ակտիվը օգտագործելու կամ վաճառելու իր կարողությունը,
- ոչ նյութական ակտիվի հավանական ապագա տնտեսական օգուտների առաջացման եղանակը: Ոչ նյութական ակտիվի արտադրանքի կամ հենց ոչ նյութական ակտիվի համար շուկայի առկայությունը, կամ, եթե ակտիվը ներքին օգտագործման համար է, պետք է հնարավոր լինի ցույց տալ ոչ նյութական ակտիվի օգտակարությունը,
- համարժեք տեխնիկական, ֆինանսական և այլ ռեսուրսների առկայությունը զարգացումը ավարտելու և ոչ նյութական ակտիվը օգտագործելու կամ վաճառելու համար,
- ոչ նյութական ակտիվին վերագրելի ծախսումներն արժանահավաստորեն չափելու կարողությունը դրա մշակման ընթացքում:

**Օրինակ 10 – Ծանաչման չափանիշների կիրառումը դեղագործական արդյունաբերությունում**

Նոր դեղամիջոցների կամ պատվաստանյութերի մշակմամբ զբաղվող կազմակերպությունը կարող է ունենալ զգալի հետազոտական և մշակման ծախսումներ, և կարող է հասնել մի փուլի, որում այն

բավականին վստահություն ունենա արտադրանքի հաջողության վերաբերյալ: Չկա նման ներքին մշակման ծախսումների կապիտալիզացման հստակ մեկնակետ: Դեկավարությունը պետք է օգտագործի իր դատողությունը՝ հիմք ընդունելով յուրաքանչյուր ծրագրի փաստերը և հանգամանքները:

Նոր դեղամիջոցի թողարկումը խստիվ վերահսկվում է օրենսդրությամբ և պետք է անցնի մի շարք կլինիկական փորձարկումներ, նախքան դրա շուկայա դուրս բերելը: Կազմակերպությունը սովորաբար չի կարող կապիտալացնել մշակման ծախսումները նախքան դեղամիջոցի գծով կարգավորող մարմնի վերջնական հաստատման ստացումը: Սա պայմանավորված է նրանով, որ այն ի վիճակի չէ ցույց տալ նախագծի ավարտման տեխնիկական իրագործելիությունը մինչև այս փուլը: Այս կազմակերպությունները կարող են ծախսագրել բոլոր հետազոտության և մշակման ծախսումները, մինչև հնարավոր կլինի ցույց տալ արտադրանքի տեխնիկական իրագործելիությունը:

Սակայն, կազմակերպության կողմից ՀՀՄՍ 38-ի ճանաչման չափանիշների բավարարման վերաբերյալ Էական վկայություն առաջանում է այն ժամանակ, երբ այն ներկայացնում է արտադրանքը կարգավորող մարմնի վերջնական հաստատմանը: Սա Էական վկայություն է առ այն, որ նախագծի ավարտման տեխնիկական իրագործելիությունը ապացուցված է, ինչը առավել դժվար ցուցադրելի չափանիշն է:

Ծրագրի՝ ճանաչման չափանիշներին համապատասխանությանը նախորդող ծախսումները պետք է ծախսագրվեն որպես ոչ նյութական ակտիվ, այդ ծախսումների առաջացմանը զուգընթաց: Նախկինում դուրս գրված ծախսումները չեն կարող վերականգնվել որպես ոչ նյութական ակտիվ մաս, եթե նախագիծը հասել է մի փուլի, երբ ակտիվը պետք է ճանաչվի:

Ներստեղծված ապրանքանիշերը, խորագրերը, հրապարակումների անվանումները, հաճախորդների ցուցակները և այլ էություններ նմանատիպ միավորները չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվներ: Կատարված նման ծախսումները հնարավոր չէ տարանջատել ձեռնարկատիրական գործունեության՝ որպես ամբողջության, մշակման ծախսումներից:

**Օրինակ 11 - Հաճախորդների լոյալության սխեմա**

Հեռահաղորդակցության ընկերությունը շուկայում գործող երեք խոշոր ընկերություններից մեկն է: Շուկայում առկա է ուժեղ մրցակցություն, որի արդյունքում ցածր է ծառայ շահութաբերությունը:

Ընկերությունը մեկնարկել է հաճախորդների լոյալության սխեմա, որի նպատակն է մեծացնել իր շուկայական մասնաբաժինը: Հաճախորդները, ովքեր գրանցվել են այս սխեմային, ստանում են անվճար եթերաժամանակ և խաղարկության մասնակցելու հրավեր: Ընկերությունը մտադիր է կապիտալացնել սխեմայի ստեղծման ծախսումները որպես ոչ նյութական ակտիվ:

Սխեմայի ուղղությամբ կատարված ծախսումները հնարավոր չէ առանձնացնել ընդհանուր առմամբ բիզնեսի մշակման արժեքից: Հաճախորդների լոյալության սխեման ներստեղծված է, և, հետևաբար, չի կարող ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվ:

Ստորև բերված են ծախսումների օրինակներ, որոնք հնարավոր չէ առանձնացնել ընդհանուր առմամբ բիզնեսի մշակման ծախսումներից և, հետևաբար, պետք է ծախսագրվեն.

- գործունեության սկզբնավորման հետ կապված ծախսումները, եթե նման ծախսումները ներառված չեն նյութական ակտիվ ներկայացնող հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Տեղի ունենալուն զուգընթաց ծախսագրման ենթակա են այնպիսի ծախսումներ, ինչպիսիք են՝ իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված նախնական ծախսումները, նոր արտադրանք կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախսումները (նախագործարկման ծախսումներ), կամ նոր գործառնություններ ձեռնարկելու կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ ներդնելու հետ կապված ծախսումները,
- վերապատրաստման գծով ծախսումները,
- գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները, ներառյալ փոստային պատվերների կատարումները,
- գտնվելու վայրը փոխելու գծով ծախսումները,

- ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի վերակազմավորելու գծով ծախսումները:

Ներստեղծված գույքի չի ճանաչվում որպես ակտիվ, քանի որ այն որոշակիացվելի միջոց չէ, այսինքն՝ այն առանձնացվելի չէ և չի առաջանում պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, որոնք վերահսկվում են կազմակերպության կողմից, և հեշտությամբ չափելի են:

## **Կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի ճանաչումը**

Կենսաբանական ակտիվը, այդ թվում՝ բերքատու բույսերի վրա աճող արտադրանքը և գյուղատնտեսական արտադրանքը, պետք է ճանաչվի այն դեպքում, երբ ակտիվը վերահսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, հավանական է, որ ակտիվի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և ակտիվի իրական արժեքը կամ սկզբնական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

### **Օրինակ 12 - Բերքատու կենսաբանական ակտիվից ստացվող արտադրանքի ճանաչման պահը**

*Կազմակերպությունը վերահսկում է բերքատու ակտիվի արտադրանքը, քանի որ այն վերահսկում է բերքատու բույսը: Վերջին բերքահավաքը վկայում է այն մասին, որ կլինեն ապագա տնտեսական օգուտներ: Բերքատու ակտիվի արտադրանքը ավելի նպատակահարմար է ճանաչել նախորդող բերքահավաքից անմիջապես հետո: Իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել շատ դեպքերում, սակայն այն կարող է ձգտել գրոյի: Բերքատու ակտիվի արտադրանքի սկզբնական ճանաչման պահին որևէ նյութական օգուտ չի ակնկալվում վերջին բերքահավաքից անմիջապես հետո:*

*Առանց որևէ այլ ապացույցների, բերքատու ակտիվի իրական արժեքը հավասարապես կհաշվեգրվեր բերքահավաքների միջև, հաշվի առնելով դրամական միջոցների զգալի արտահոսքերը կապված պարբերական գործունեության, այդ թվում պարարտացման, Էտի կամ արժեքի մեծացմանը հանգեցնող այլ գործողությունների հետ: Սակայն, եթե հնարավոր է ձեռք բերել կոնկրետ աճի ցիկլերի ապացույցներ, բերքատու ակտիվի արտադրանքի իրական արժեքը կարող է ավելանալ երկաչափական պրոգրեսիայով: Օրինակ, արմավենու բույսերի թարմ մրգերով ճյուղերը պետք է գնահատվեն իրական արժեքով ոչ միայն դրանց բերքահավաքի պահին, այլև աճի ընթացքում:*

## **Ակզբնական չափումը**

### **Հիմնական միջոցներ և ներդրումային գույք**

Հիմնական միջոցները, որոնք բավարարում են ճանաչման չափանիշներին, պետք է սկզբնապես չափվեն սկզբնական արժեքով:

Ներդրումային գույքի նախնական չափումը կախված է նրանից, թե արդյոք գույքը հանդիսանում է սեփականություն, թե վարձակալված է: Սեփականությամբ պատկանող ներդրումային գույքը սկզբնապես չափվում է սկզբնական արժեքով, գումարած գործարքի հետ կապված ծախսերը:

Ներդրումային գույքը, որը տնօրինվում է վարձակալի կողմից որպես վարձակալության իրավունքի ձևով ակտիվ, սկզբնապես ճանաչվում է ՖՀՄՍ-16-ի հիման վրա:

Եթե վարձակալության տրված գույքի մեջ մասնակցությունը դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք և հաշվառվում է իրական արժեքով, չափվում է վարձակալության տրված գույքի մեջ մասնակցությունը (այսինքն, վարձակալության իրավունքի ձևով ակտիվը), այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը:

Սկզբնական արժեքը դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների ան գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը, որը վճարվել է ակտիվի ձեռքբերման նպատակով՝ դրա ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ, կամ, եթե կիրառելի է, տվյալ ակտիվին



վերագրվող գումարը այլ ՖՀՄՍ-ների կոնկրետ պահանջների համաձայն սկզբնական ճանաչման պահին:

Սկզբնական արժեքը ներառում է ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ծախսերը և հետագայում կրած ծախսերը ակտիվի մի մասը ավելացնելու կամ փոխարինելու նպատակով: Ի լրումն, հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքը կարող է ներառել ակտիվների վարձակալությանը վերաբերող ծախսումներ, որոնք օգտագործվում են հիմնական միջոցի միավորի կառուցման, դրա ուղևորման մասի համալրման, փոխառնման կամ սաասառկման համար, ինչպես, օրինակ, վարձակալության իրավունքի ձեռք բերումը ակտիվի մաշվածությունը:

Սկզբնական արժեքը սովորաբար վճարված գինն է: Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը շինարարության մեջ օգտագործվող կյուբերի, աշխատուժի և այլ միջոցների հանրագումարն է: Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքի բաղկացած է հետևյալից.

- գնման գինը, ներառյալ ներկրման տուրքերը և գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրային գեղչերը և գնիջեցումները,
- ակտիվը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելու համար ուղղակիորեն վերագրելի ծախսերը,
- միավորի ապամոնտաժման և ապատեղակայման և դրա գտնվելու վայրի տեղանքի վերականգնման ծախսերի նախնական գնահատականը (շահագործումից հանելու պարտականությունները), եթե այդ պարտականությունը առաջացել է միավորի ձեռքբերման պահին, կամ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների արտադրությունից բացի այլ նպատակով միավորը օգտագործելու հետևանք,
- որակավորվող ակտիվների գծով փոխառության ծախսումները:

**Օրինակ 13 - Կառուցվող ակտիվներ**

Ե՞րբ է ավարտվել շինարարությունը, և ե՞րբ է դադարում կապիտալիզացիան:

Ծախսերի կապիտալացումը դադարում է, երբ շինարարությունը ավարտված է: Ակտիվը, որպես կանոն, պատրաստ է իր նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար, երբ ակտիվի ֆիզիկական կառուցումը ավարտված է, նույնիսկ եթե ընթացիկ վարչական աշխատանքները շարունակվում են: Կարող են լինել ֆիզիկական ավարտից հետո ներդրումային գույքի վարձակալության տալու հետ կապված էական ծախսումներ: Դրանք չեն հանդիսանում գույքի սկզբնական արժեքի մաս, քանի որ դրանք գույքի շինարարությունն ավարտելու գծով ծախսումներ չեն, այլ վարձակալության հանձնելու ծախսումներ:

**Օրինակ 14 - Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների կապիտալացումը**

Ա կազմակերպությունը, որը շահագործում է ռեստորանների խոշոր ցանց, ձեռք է բերել նոր ռեստորանի տեղակայման վայր: Նոր վայրը պահանջում է նշանակալից վերանորոգման ծախսումներ: Ղեկավարությունը գտնում է, որ վերանորոգումը կտևի երեք ամիս, որի ընթացքում ռեստորանը կփակվի: Ղեկավարությունը այս ժամանակահատվածի համար պատրաստել է բյուջե, որը ներառում է շինարարության և վերամոդելավորման հետ կապված ծախսումները, աշխատակիցների աշխատավարձերը, ովքեր նախապատրաստելու են ռեստորանը բացման համար, և հարակից կոմունալ ծախսերը:

Ղեկավարությունը պետք է կապիտալացնի ռեստորանի շինարարության և վերամոդելավորման ծախսերը, քանի որ դրանք անհրաժեշտ են՝ օբյեկտը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վիճակի բերելու համար: Ռեստորանը չի կարող բացվել առանց վերամոդելավորման ծախսումների, և հետևաբար այդ ծախսումները պետք է համարվեն ակտիվի մաս:

Սակայն, կոմունալ ծախսերը և ապրանքների պահպանման ծախսերը գործառնական ծախսեր են, և անհրաժեշտ չեն ռեստորանը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վիճակի բերելու համար: Այդ ծախսերը պետք է ծախսագրվեն: Սակայն, առանձնահատուկ ուշադրություն պետք է դարձվի շինարարության և



վերամոդելավորման հետ անմիջականորեն կապված անձնակազմի աշխատավարձերի գծով ծախսումներին:

Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներ.

- աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ով, որոնք առաջանում են անմիջականորեն միավորի կառուցման կամ ձեռքբերման արդյունքում,
- տեղակալի նախապատրաստման ծախսումները,
- բեռնման և բեռնաթափման սկզբնական ծախսումները,
- տեղադրման և մոնտաժման ծախսումները,
- մասնագիտական վճարները,
- ակտիվի պատշաճ աշխատանքային վիճակի փորձարկման ծախսումները (շահագործման ծախսումները), հանած ակտիվը դեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելու ընթացքում արտադրված միավորների վաճառքից ստացված զուտ մուտքերը (օրինակ փորձարկման ընթացքում արտադրված նմուշները):

**Օրինակ 15 - Աշխատակիցների հատուցումների գծով ո՞ր ծախսումները կարող են կապիտալացվել ձեռք բերված կամ սեփական ուժերով կառուցված ակտիվների վրա**

Պետք է կապիտալացվեն միայն ուղղակիորեն վերագրելի աշխատանքային ծախսումները (աշխատավարձը և աշխատակիցների հատուցումները), որոնք վերաբերում են աշխատողների կողմից կոնկրետ ակտիվի կառուցման կամ ձեռքբերման ուղղությամբ ծախսված ժամանակին: Այլ պոտենցիալ ձեռքբերումների կամ այլ մշակումների վրա ծախսված ժամանակը չի կարող ընդգրկվել: Օրինակ, ներքին ստուգումներ իրականացնող կարող է գործընթացի շրջանակներում հարցումներ կատարել հինգ տարբեր գույքի գծով՝ որոշելու, թե այդ գույքից որ մեկը ընկերությունը կզնի: Այդ հարցումների գծով ծախսումները չպետք է կապիտալացվեն որպես հետագայում ձեռքբերված գույքի սկզբնական արժեքի մաս: Սակայն, գույքի գնման մասին որոշումից հետո կատարված հարցման գծով ծախսումները (օրինակ, որոշումը հաստատելու համար) պետք է կապիտալացվեն: Կապիտալացման ենթակա է միայն աշխատողների գծով ծախսումների այն մասը, որը վերաբերում է կոնկրետ ծրագրին: Եթե ինժեները իր ժամանակի 30%-ը ծախսում է կոնկրետ մշակման ծրագրի վրա, ապա կապիտալացման ենթակա է տվյալ աշխատակցի գծով ծախսերի միայն 30%-ը:

**Օրինակ 16 - Ուղղակիորեն վերագրելի աշխատանքային ծախսումների կապիտալացում**

Ա կազմակերպությունը կառուցել է ակտիվ և կապիտալացրել է աշխատանքային ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ակտիվին իր աշխատանքային վիճակի բերելուն: Արդյո՞ք այդ ծախսումները ներառում են աշխատակիցների սոցիալական ապահովության վճարները և կենսաթոշակային ծախսումներն, որոնք պետք է կապիտալացվեն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:

Ակտիվը դեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելուն անմիջականորեն վերագրելի ծախսումները պետք է ներառվեն ակտիվի չափման մեջ: Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի գծով վերագրելի ծախսումները ներառում են աշխատակիցների աշխատանքային ծախսումները (օրինակ, շինհրապարակի աշխատողներ, կազմակերպության աշխատող ճարտարապետներ, հետազոտողներ), որոնք առաջանում են կոնկրետ ակտիվի կառուցման արդյունքում: Գործատուների սոցիալական ապահովության վճարները և կենսաթոշակային ծախսումները աշխատակազմի գծով ծախսումների մաս են կազմում, և աշխատանքային ծախսումների շրջանակներում են: Հետևաբար, դրանք պետք է ներառվեն ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն կապիտալացված գումարի շրջանակներում:

Կարող են կապիտալացվել միայն անմիջականորեն վերագրելի ծախսումները: Գործունեության սկզբնավորման իրավիճակներում կատարված մի շարք շատ ծախսումներ պետք է ծախսագրվեն: Ծախսումները, որոնք «ուղղակիորեն վերագրելի» չեն, և չեն կարող կապիտալացվել, հետևյալն են.

- Նոր արտադրամաս բացելու ծախսումները,
- Նոր ապրանքի կամ ծառայության ներդրման ծախսումները (այդ թվում գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները),
- Նոր վայրում կամ նոր դասի հաճախորդի հետ բիզնեսով զբաղվելու ծախսումները (այդ թվում աշխատակազմի վերապատրաստման գծով),
- վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները,
- գործունեության սկզբնավորման ծախսումները, եթե դրանք անհրաժեշտ չեն գույքը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վիճակի բերելու համար,
- գործառնական վնասները, որոնք տեղի են ունեցել մինչև ներդրումային գույքի վարձակալման պլանավորված մակարդակի ապահովումը,
- գերնորմատիվային կյոթական ծախսումները, գույքի կառուցման կամ մշակման գծով կատարված աշխատանքային կամ այլ ռեսուրսների ծախսումները, քանի որ դրանք չեն հանգեցնում տնտեսական օգուտների:

**Օրինակ 17 - Իրագործելիության ծախսումները և տեղանքի կառուցապատման ծախսումները**

Ա Կազմակերպությունը շահագործում է խանութների ցանց և ընդլայնվում է՝ մշակելով նոր տեղակայման վայրեր: Ընդհանուր առմամբ մշակման գործընթացում կա երկու փուլ. իրագործելիության փուլ, երբ բոլոր ծախսումները պետք է ծախսագրվեն, և ինքնին մշակման փուլ, երբ որակավորվող ծախսումները կապիտալացվում են:

Որոշակի տարածքում գործունեության ընդլայնումը դիտարկելիս՝ կազմակերպությունը, ընդհանուր առմամբ, որոնում է մի շարք հնարավոր տեղանքներ, ձեռք է բերում գծագրեր, քննարկումներ և վարում սեփականատերերի հետ, որոշում է, թե արդյոք գույքը կարող է կառուցվել ըստ առաջարկվող բնութագրերի, ինչպես նաև համապատասխան շինարարական նորմատիվների և բնապահպանական կանոնակարգերի և արդյունքում ընտրում է մեկ տեղանք՝ կառուցապատման համար: Իրագործելիության գնահատման փուլում կատարված ծախսումները ծախսագրվում են դրանց առաջացմանը զուգընթաց:

Իրագործելիությունը հաստատվելուց, և շենքի կառուցապատման հանձնարությունից հետո հավանականության չափանիշը համարվում է բավարարված:

Այնուհետև կազմակերպությունն կատարում է պլանավորում և կառուցապատում է տեղանքը: Կառուցապատման փուլում կրած ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են կառուցապատվող կոնկրետ տեղանքին, ինչպես օրինակ՝ շինհրապարակի նախապատրաստման ծախսումները, կարող են կապիտալացվել և ճանաչվել հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի կազմում:

**Օրինակ 18 - Սկզբնական գործառնական վնասների կամ գործունեության սկզբնավորման ծախսումների կապիտալացում**

Գործունեության սկզբնավորման ծախսումները և նմանատիպ սկզբնական կամ արտադրական գործառնական ծախսումները չեն կազմում ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս: Մինչև ակտիվի՝ իր պլանային շահագործման վիճակի հասնելը տեղի ունեցած սկզբնական գործառնական վնասները ճանաչվում են որպես ծախս, և չեն կապիտալացվում: Նույնը վերաբերում է գործառնական վնասներին, որոնք տեղի են ունենում հիմնական միջոցի շինարարության ընթացքում հասույթ ձևավորող գործունեության կասեցման հետևանքով: Օրինակ, երբ հյուրանոցը վերանորոգվում է, հետևաբար, փակվում է այդ ժամանակահատվածում: Այդ ժամանակահատվածում կրած բոլոր ծախսումները (ինչպես, օրինակ, վարձավճարները և աշխատավարձը) պետք է ծախսագրվեն դրանց առաջացման պահին, քանի որ դրանք բարելավումների գծով ծախսումների մաս չեն կազմում: Նմանապես, հիմնական միջոցի ծառայությունների գծով պահանջարկի ձևավորման ուղղությամբ կատարված մարկետինգային և նմանատիպ ծախսումները չեն կարող կապիտալացվել ակտիվին:

**Օրինակ 19 - Կարող են վերադիր ծախսումները կապիտալացվել որպես հիմնական միջոցի արժեքի մաս:**

Ընդհանուր և վարչական վերադիր ծախսումների կապիտալացումն արգելվում է ըստ ԶՅՄ 16-ի: Սակայն, կարող է թույլատրելի լինել պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումների կապիտալացումը: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության անուղղակի ծախսումներ են և ներառում են գործարանային շենքերի և սարքավորումների մաշվածությունը և սպասարկումը, և գործարանի կառավարման և վարչական ծախսումները: Վերադիր ծախսումների համապատասխան համամասնությունը պետք է ներառվի սկզբնական արժեքում:

Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները կարող են կապիտալացվել միայն մինչև այն պահը, երբ ակտիվը «հնարավոր է շահագործել ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով»: Եթե ակտիվը ձեռք է բերվել, կամ կառուցվել է, և կարող է նման եղանակով անմիջապես շահագործվել, սակայն անմիջապես չի դրվում շահագործման մեջ, ակտիվի պարապուրդի ընթացքում կրած ծախսումները չեն կարող կապիտալացվել: Այս տեսակի ծախսումներին կարող են վերաբերել.

- ծախսումները, որոնք առաջացել են, երբ հիմնական միջոցը հնարավոր է եղել շահագործել ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով, սակայն դեռևս չի շահագործվել կամ շահագործվել է ոչ ամբողջ հզորությամբ,
- նախնական գործառնական վնասները, որոնք, օրինակ, կարող է են տեղի ունենալ մինչև հիմնական միջոցի արտադրանքի համար պահանջարկի ձևավորումը,
- կազմակերպության գործունեության մասնակի կամ ամբողջությամբ վերատեղակայման կամ վերակազմակերպման ծախսումները:

**Օրինակ 20 – Ո՞ր լրացուցիչ ծախսումները կարող են կապիտալացվել**

Ա կազմակերպությունն ունի գործարան, որն այն նախատեսում է ապամոնտաժել և կրկին կառուցել: Կառուցապատման ժամանակահատվածում Կազմակերպությունը նախատեսում է ժամանակավորապես տեղափոխել արտադրամասերը մեկ այլ վայր: Այնպես լինում է, որ կառաջանան հետևյալ լրացուցիչ ծախսումները. սարքավորումները նոր վայրում տեղակայման հետ կապված ծախսումներ, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածություն, սարքավորումները նախորդ վայրից ժամանակավոր վայր տեղափոխման գծով ապատեղակայման ծախսումներ: Արդյո՞ք այդ ծախսումները պետք է կապիտալացվեն նոր շենքի սկզբնական արժեքին:

Նոր ակտիվների կառուցման կամ ձեռքբերման արդյունքում կարող են առաջանալ լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք տեղի չէին ունենա, եթե ակտիվը չկառուցվեր կամ ձեռք չբերվեր: Այդ ծախսումները պետք է ներառվեն ակտիվի սկզբնական արժեքում, միայն այն դեպքում եթե դրանք ուղղակիորեն վերագրելի են ակտիվը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելուն: Վերը նկարագրված լրացուցիչ ծախսումները չեն վերաբերում նոր գործարանի կառուցմանը և հետևաբար, չեն համապատասխանում ԶՅՄ 16-ի պահանջներին և պետք է ծախսագրվեն:

**Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը**

Սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը որոշվում օգտագործելով նույն սկզբունքները, ինչպես ձեռքբերված ակտիվի դեպքում: Սկզբնական արժեքը որոշելիս հաշվի չի առնվում գանկագած տեսակի ներքին շահույթ: Նյութական, աշխատանքի կատարման կամ այլ ռեսուրսների գերնորմատիվային ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել սեփական ուժերով կառուցված ակտիվի արտադրության ընթացքում, չեն ներառվում ակտիվի արժեքում: Այլ առանձին տեսակի գերնորմատիվային ծախսերը, որոնք նույնպես պետք է բացառել, ներառում են՝ նախագծային սխալների հետ կապված ծախսերը, արդյունաբերական վեճեր, հզորությունների պարապուրդը և արտադրության ուշացումները:

Նոր ակտիվների կառուցման կամ ձեռքբերման արդյունքում կարող են առաջանալ այլ լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք տեղի չէին ունենա, եթե ակտիվը չկառուցվեր կամ ձեռք չբերվեր: Դրանք չպետք է ներառվեն ակտիվի սկզբնական արժեքում, եթե դրանք ուղղակիորեն վերագրելի չեն ակտիվը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար

պահանջվող վայր և վիճակի բերելուն: Աշխատողների վերապատրաստման ծախսերը, մասնավորապես, չեն կարող կապիտալացվել, քանի որ կազմակերպությունը չունի վերահսկողություն աշխատակիցների նկատմամբ, հետևաբար, ճանաչման չափանիշները չեն բավարարված:

Հիմնական միջոցների միավորը կարող է այլընտրանքային եղանակով օգտագործվել շինարարության կամ կառուցապատման գործունեության ընթացքում: Օրինակ, շինհրապարակի օգտագործումը որպես ավտոկալանատեղի մինչև շինարարության մեկնարկը: Այս պատահական գործողությունները անհրաժեշտ չեն ակտիվը ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայր և վիճակի բերելու համար: Ցանկացած եկամուտներ և ծախսումներ, որոնք վերագրվում են նման պատահական գործողություններին, ճանաչվում են շահույթում և վնասում:

## **Շահագործումից հանելու ծախսումները**

Շահագործումից հանելու ծախսումները ներառվում են հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքում, եթե կա ՀՀՄՍ 37-ի հիման վրա ճանաչված համապատասխան պարտավորություն: Կազմակերպությունը կարող է որպես հիմնական միջոցի ձեռքբերման կամ կառուցման ուղղակի հետևանք ունենալ հետագա ծախսումներ կրելու պարտականություն, որից այն չի կարող խուսափել: Ակտիվի օգտակար ծառայության վերջում վճարման ենթակա շահագործումից հանելու ծախսումները նույն չափով են կազմում ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցապատման արժեքի մաս, որքան և ակտիվի օգտակար ծառայության սկզբում կատարված ծախսումները:

### **Օրինակ 21 - Վարձակալության գծով վերականգնման ծախսումները**

*Շահագործումից հանելու կամ նմանատիպ ծախսումները (ինչպես, օրինակ, ապամոնտաժման ծախսումները) կարող են հաճախ առաջանալ վարձակալությունների և վարձակալված գույքի վրա կատարվող բարելավումների գծով: Օրինակ, վարձակալությամբ կարող է նախատեսված լինել, որ վարձակալը ունի գույքը իր հատուկ կարիքների համար հարմարեցնելու հնարավորություն, սակայն վարձակալից կարող է պահանջվել վարձակալության վերջում վերադարձնել գույքը իր սկզբնական վիճակում:*

*Վարձակալը կառուցում է ներքին պատերը և կատարում է գույքի այլ հարդարման բնույթի փոփոխություններ: Վարձակալության վերջում վերականգնման համար կապահանջվի ներքին պատերի ապամոնտաժում: Վարձակալը պետք է ստեղծի պարտավորություն պատն ապամոնտաժելու գծով, որից այն չի կարող խուսափել, և պետք է, հետևաբար ճանաչվի պահուստ` համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի: Վարձակալի ծախսումները վարձակալվող գույքի բարելավման ուղղությամբ իրենցից ներկայացնում են պատը կառուցելու ծախսումները և գույքը վարձակալության վերջում վերականգնելու ծախսումները:*

*Այս երկու ծախսումներն էլ պետք է կապիտալացվեն ներքին պատի կառուցման ընթացքում, և ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ակտիվի օգտակար ծառայության (որպես կանոն, ակնկալվող վարձակալության ժամկետի) ընթացքում, մաշվածության գծով ծախսի շրջանակներում:*

## **Փոփոխություններ շահագործումից հանելու պարտականությունների գնահատումներում**

Հաճախ ակտիվի նախնական և հետագա գնահատումների շահագործումից հանելու ծախսերում տեղի են ունենում փոփոխություններ, մասնավորապես այն դեպքում, երբ ակտիվների կյանքը երկարատև է: Այս գնահատականներում փոփոխությունները կարող են պայմանավորված լինել օրենսդրության փոփոխությունների, գնաճի, տեխնոլոգիաների, շահագործումից հանելու ժամկետների կամ այլ գործոնների հետ: Շահագործումից հանելու պարտավորությունների չափման փոփոխությունները և սկզբնական արժեքի մոդելով հաշվառվող ակտիվների գծով գեղջման տոկոսադրույքի փոփոխությունները հիմնականում ավելացվում կամ նվազեցվում են հարակից ակտիվի արժեքից` ակտիվների սկզբնական արժեքի մոդելով գնահատումներում փոփոխության ժամանակահատվածում:

Շահագործումից հանելու պարտավորությունների չափման և ակտիվների հարակից գեղջման տոկոսադրույքների փոփոխությունները, որոնք հաշվառվում են համաձայն վերագնահատման մոդելի, ճանաչվում են որպես վերագնահատումից արժեքի աճի փոփոխություններ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում, եթե դրանք չեն ներկայացնում արժեզրկման գծով ծախս: Արժեզրկումը ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

Որևէ նվազեցման գումարը չի կարող գերազանցել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը: Ցանկացած նվազեցում, որը կառաջացնի «բացասական ակտիվ», անմիջապես ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Համալրումները ավելացնում են առկա ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա են արժեզրկման հայտանիշներ, և համապատասխանաբար փորձարկել ակտիվը:

Ակտիվի մաշվածության ճշգրտված գումարը մաշեցվում է դրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում: Երբ ակտիվը հասնում է իր օգտակար ծառայության ժամկետի ավարտին (այսինքն, երբ այն այլևս չի օգտագործվում կազմակերպության կողմից), շահագործումից հանելու կամ վերականգնման պարտավորության փոփոխությունները ճանաչվում են շահույթի և վնասի կազմում, դրանց տեղի ունենալուն զուգընթաց: Սա տեղի է ունենում անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ակտիվները չափվում են՝ օգտագործելով սկզբնական արժեքի թե՛ վերագնահատման մոդելը:

Փոխառության ծախսումները կարող են ներառել տոկոսային ծախսերը, որոնք հաշվարկվել են օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը, ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՍ 9-ում: Չեղչի պարբերական հակադարձումը, որը վերաբերում է շահագործումից հանելու պարտավորություններին, փոխառության գծով ծախս չէ ըստ ՀՀՄՍ 23-ի և չի բավարարում կապիտալացման չափանիշին, ըստ ՀՀՄՍ 23-ի: Այն ծախսագրվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում որպես ֆինանսական ծախս՝ տեղի ունենալուն զուգընթաց:

### **Հիմնական միջոցների ձեռքբերման դիմաց փոփոխուն կամ պայմանական հատուցման դիտարկումը**

Կազմակերպությունը կարող է ձեռք բերել հիմնական միջոցները նախնական վճարման դիմաց՝ գումարած համաձայնեցված հետագա վճարումները, որոնք պայմանավորված կլինեն ապագա իրադարձություններով, արդյունքներով կամ ձեռք բերված ակտիվի՝ սահմանային գնով վերջնական վաճառքով: Կազմակերպությունը սովորաբար պայմանագրով կամ օրենսդրությամբ պարտավոր է կատարել լրացուցիչ վճարում ապագա իրադարձությունը կամ պայմանը տեղի ունենալու դեպքում: Սա հաճախ նկարագրվում է որպես ակտիվի դիմաց փոփոխուն կամ պայմանական հատուցում:

Նախ և առաջ անհրաժեշտ է մանրամասն վերլուծել, թե արդյոք ապագան վճարումները կապված են ակտիվի սկզբնական արժեքի հետ: Եթե պարզվում է, որ ապագա վճարումը կապված է ակտիվի սկզբնական արժեքի հետ, գործնականում կա ակտիվի պայմանական հատուցման հաշվառման տարբերակված մոտեցում, և դիտարկվում են երկու մոտեցումներ: Առաջին մոտեցումը սկզբնական արժեքի կուտակման մոդելն է, որի դեպքում պայմանական հատուցումը չի դիտարկվում ակտիվի սկզբնական ճանաչման պահին, այլ ավելացվում է ակտիվի սկզբնական արժեքին՝ տեղի ունենալու պահին, կամ այն պահին երբ հարակից պարտավորությունը վերագնահատվում է դրամական հոսքերում փոփոխությունների տեսանկյունից:

Երկրորդ մոտեցումը ֆինանսական պարտավորության մոդելն է, որով պայմանական հատուցման գնահատված ապագա վճարման ենթակա գումարները հաշվառվում են ակտիվի սկզբնական ճանաչման պահին, համապատասխան պարտավորության հետ միասին: Ցանկացած հարակից պարտավորության վերաչափումներ և լրացուցիչ վճարումներ ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, կամ կապիտալացվում են: Գործնականում ավելի տարածված է սկզբնական արժեքի կուտակման մոդելը: Պայմանական հատուցման հաշվառման այս երկու մոտեցումներն էլ ընդունելի են: Սա քաղաքականության ընտրություն է, որը պետք է կիրառվի հետևողականորեն բոլոր նմանատիպ գործարքների նկատմամբ և համապատասխանորեն բացահայտվի:

## Չեռաձգված վճարման պայմանները

Ներդրումային գույքի և հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքը կանխիկ գնի համարժեքն է ակտիվի ճանաչման օրվա դրությամբ: Հիմնական միջոցների միավորը կարող է ձեռք բերվել այնպիսի վճարման պայմաններով, որոնց ժամկետը գերազանցում է նորմալ վարկային պայմանները: Սկզբնական արժեքը, այդ հանգամանքներում, գեղջված գումարն է, որը իրենից ներկայացնում է կանխիկ գնի համարժեքը: Այս գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը դիտվում է որպես վարկի ժամկետի ընթացքում վճարվման ենթակա տոկոս, եթե այն չի կապիտալացվում շինարարության ժամկետի ընթացքում համաձայն ՀՀՄՍ 23-ի:

## Պետական շնորհներ

Կազմակերպությունը պետք է բավարարի դրամաշնորհներին առնչվող որոշակի պայմանների, և դրամաշնորհները պետք է ստացված լինեն, որպեսզի ճանաչվեն որպես պետական շնորհներ, այդ թվում՝ իրական արժեքով չափվող ոչ դրամային շնորհները և համապատասխան ակտիվները: Սակայն, դրամաշնորհի ստացումը ինքնին չի ապահովում վերջնական ապացույցներ, որ դրամաշնորհին առնչվող պայմանները բավարարվել են կամ կբավարարվեն:

Մաշվող ակտիվների հետ կապված դրամաշնորհները սովորաբար ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջաններում և համամասնություններով, որոնցում այդ ակտիվների գծով ճանաչված է մաշվածության գծով ծախս : Դրամաշնորհի և հարակից ծախսումների միջև հարաբերակցությունը հետևաբար առաջնային կշանակություն ունի հաշվապահական հաշվառման մոտեցման հաստատման տեսանկյունից:

Չմաշվող ակտիվների հետ կապված դրամաշնորհների դեպքում կարող է նաև պահանջվել որոշակի պարտավորությունների կատարում և, որից հետո դրամաշնորհը կճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջաններում, երբ ճանաչվում է պարտավորությունները կատարելուն ուղղված ծախսը: Օրինակ, հողամասի տեսքով դրամաշնորհը կարող է պայմանավորված լինել այդ տեղանքում շենքի կառուցման հետ, և կարող է նպատակահարմար լինել ճանաչել դրամաշնորհը շահույթում կամ վնասում շենքի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Դրամաշնորհները կարող են ստացվել որպես ֆինանսական կամ հարկային օգնության փաթեթի մաս, որին կարող են առնչվել մի շարք պայմաններ: Անհրաժեշտ է ուշադրությամբ բացահայտել ծախսերի և ծախսումների առաջացման պայմանները, որոնք որոշում են դրամաշնորհի վաստակման ժամանակահատվածները: Կարող է նպատակահարմար լինել դրամաշնորհի մի մասը հատկացնել մեկ սկզբունքով (ակտիվներին վերաբերող շնորհներ) իսկ մյուս մասը՝ այլ սկզբունքով (եկամտին վերաբերող շնորհներ): Այնուհետև հնարավոր կլինի դրամաշնորհի յուրաքանչյուր մասը հաշվառել տարբեր կերպ, ըստ տարբեր ծախսերի և ծախսումների տեսակների, որոնց այն նախատեսվում է հատուցել: Եթե դրամաշնորհը պահանջում է տարբեր պարտավորությունների կատարում, այն պետք է հետագայում ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, երբ ճանաչվել են պարտավորությունների կատարման նպատակով կրած համապատասխան ծախսերը և ծախսումները:

Պետական շնորհը կարող է հանդես գալ ոչ-դրամական ակտիվի, ինչպես, օրինակ, կազմակերպության օգտագործման համար հողի կամ այլ ռեսուրսների փոխանցման տեսքով: Այդ հանգամանքներում, սովորաբար գնահատվում է ոչ դրամային ակտիվի իրական արժեքը և դրամաշնորհը, ինչպես նաև ակտիվը, հաշվառվում են իրական արժեքով: ՀՀՄՍ 20 նաև թույլ է տալիս այլընտրանքային մոտեցում՝ դրամաշնորհը և ակտիվը հաշվառել անվանական գումարի չափով:

Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ակտիվներին վերաբերող պետական դրամաշնորհների (այդ թվում՝ իրական արժեքով ոչ դրամային դրամաշնորհների) կարող են ներկայացվել երկու մեթոդով: Կազմակերպությունները կարող են սահմանել դրամաշնորհը որպես հեռաձգված եկամուտ, կամ որպես այլընտրանք, նվազեցնել դրամաշնորհը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաշվարկելիս: Երկու դեպքում էլ, դա կհանգեցնի դրամաշնորհային եկամտի ճանաչման՝ նույն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում հաշվարկվել է ակտիվի մաշվածությունը: Այդպիսով, դրամաշնորհային եկամուտը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում նույն ժամանակաշրջանում, ինչպես և ակտիվին վերաբերող ծախսումը:



**Օրինակ 22 - Ակտիվին վերաբերող շնորհի հաշվառումը**

Ա Կազմակերպությունը 20X6թ. հունվարի 1-ին ստացել է կառավարության դրամաշնորհ 50 միլիոն դրամի չափով, գործարանի շինարարության նպատակով: Գործարանի օգտակար ծառայության ժամկետը գնահատվում է 10 տարի: Կազմակերպությունից գործարանի կառուցման համար պահանջվել է երկու տարի: 20X9թ. հունվարի 1-ին կազմակերպությունը սկսել է օգտագործել գործարանը արտադրական նպատակով: Կազմակերպության հաշվետու տարեվերջը դեկտեմբեր ամիսն է:

50 միլիոն դրամ դրամաշնորհը վերաբերում է ակտիվի շինարարությանը և պետք է սկզբնապես ճանաչվի որպես հետաձգված եկամուտ:

Հետաձգված եկամուտը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ համակարգված և ռացիոնալ հիմունքով ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն հաշվեկշռում 20X7թ. 31 դեկտեմբերի և 20X8թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարիների համար: Գործարանը արտադրական գործընթացում օգտագործման մեկնարկից հետո, 5 միլիոն դրամ այլ գործառնական եկամուտ պետք է ճանաչվի ակտիվի 10-ամյա օգտակար ծառայության ժամկետի յուրաքանչյուր տարվա համար՝ որպես մաշվածության գծով ծախսի փոխհատուցում:

ՀՀՄՍ 20-ով նախատեսված թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման համաձայն, Ա կազմակերպությանը նաև կարող է հաշվանցել 50 միլիոն դրամ հետաձգված եկամուտը գործարանի սկզբնական արժեքի դիմաց, 20X9թ. հունվարի 1-ին:

**Օրինակ 23 -Ակտիվներին վերաբերող շնորհի հաշվառման մոտեցումը այն դեպքում, երբ հարակից ակտիվը արժեզրկված է**

Ակտիվին վերաբերող շնորհի գծով կիրառվող մոտեցումը այն դեպքում, երբ հարակից ակտիվը արժեզրկված է, ներկայացված է ստորև բերված օրինակում:

Կազմակերպությունը մի քանի տարի առաջ կառուցել է գործարան պետական շնորհի օգնությամբ: Շնորհը անվերադարձ է և, գործարանի կառուցումից հետո չի կարող ետ պահանջվել կառավարության կողմից: Չկան դրամաշնորհին հարակից լրացուցիչ պայմաններ, որոնք կազմակերպությունը պարտավորված է բավարարել: Ստացված դրամաշնորհը դիտարկվել է որպես հետաձգված եկամուտ և կրեդիտագրվել է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն, այն ժամանակահատվածի ընթացքում, երբ գործարանը մաշեցվել է: Գործարանի կողմից սպասարկվող գործունեության ոլորտում անբարենպաստ փոփոխությունների հետևանքով, դեկավարությունը եզրակացրել է, որ գործարանի հաշվեկշռային արժեքը այլևս հնարավոր չէ ամբողջությամբ վերականգնել, և արժեզրկման հետևանքով անհրաժեշտ է արժեքի նվազեցում կատարել: Դրամաշնորհին վերաբերող չամորտիզացված հետաձգված եկամտի մնացորդը ավելի քան ծածկում է այդ նվազեցումը:

Ակտիվներին վերաբերող պետական շնորհները, այդ թվում՝ իրական արժեքով չափվող ոչ դրամային շնորհները, պետք է ներկայացվեն հաշվապահական հաշվեկշռում կամ շնորհը ներկայացնելով որպես հետաձգված եկամուտ կամ նվազեցնել շնորհի գումարը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի հաշվարկի ժամանակ: Պետական շնորհները պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ այն ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում կազմակերպությունը որպես ծախս է ճանաչում դրանց հետ կապված ծախսումները, որոնք շնորհը նախատեսում է փոխհատուցել, պարբերական հիմունքով: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արդյունքը պետք է լինի նույնը, անկախ նրանից, թե շնորհները հաշվառվել են զուտ հիմունքով, թե հետաձգվել:

Եթե շնորհը հաշվանցվեր գործարանի ձեռքբերման արժեքի դիմաց և այդ պահին զուտ հաշվեկշռային արժեքը լիներ ավելի քիչ, քան փոխհատուցվող գումարը, արժեզրկումից նվազեցման անհրաժեշտություն չէր լինի: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կհաշվառվեր զուտ ձեռքբերման արժեքի տարեկան մաշվածություն:

Եթե դրամաշնորհը արդեն ներկայացվել է որպես հետաձգված եկամուտ, իսկ ակտիվը սկզբնապես արձանագրվել է իր համախառն սկզբնական արժեքով, ողջամիտ կլինի ստանալ նույն արդյունքը



հետաձգված եկամուտի համապատասխան մասը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն տեղափոխելով, արժեզրկումից նվազեցումը փոխհատուցելու համար:

### **Անկանխիկ փոխանակման գործարքում ձեռք բերված ակտիվներ**

Ներդրումային գույքը կամ հիմնական միջոցները կարող են ձեռք բերվել այլ ոչ դրամային ակտիվի կամ ոչ-դրամական և դրամային ակտիվների համակցության հետ փոխանակման միջոցով: Ձեռք բերված միավորի սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ գործարքը չունի առևտրային բովանդակություն, կամ ոչ ստացված ակտիվի, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Իրական արժեքը ճշգրտվում է տրված կամ ստացված դրամական ակտիվների գումարի չափով: Եթե ձեռք բերված միավորը չի չափվում իրական արժեքով, այն չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

#### **Օրինակ 24 - Ոչ դրամական, և դրամական ակտիվներ պարունակող հատուցում**

Ա Կազմակերպությունը փոխանակում է 100 միլիոն դրամ հաշվեկշռային արժեքով ավելորդ հողատարածքը 200 միլիոն դրամ դրամական միջոցների և 250 միլիոն դրամ գնահատված արտադրական սարքավորումների դիմաց: Գործարքը ունի առևտրային բովանդակություն: Արտադրական սարքավորումները կհաշվառվեն 250 միլիոն դրամով, որը համարժեք է հողատարածքի 450 միլիոն դրամ իրական արժեքին, հանած կանխիկ ստացված 200 միլիոն դրամ միջոցները:

Գործարքը ունի առևտրային բովանդակություն, եթե ակնկալվում է, որ գործարքի արդյունքում կփոփոխվեն կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերը: Փոխանակման գործարքներն ունեն առևտրային նպատակ, իսկ ոչ նույնական ակտիվների փոխանակումը հավանական է, որ կհանգեցնի կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխության: Եթե դրամական հոսքերի սպասվող տարբերությունը նշանակալի է, փոխանակման գործարքն ունի առևտրային բովանդակություն:

#### **Օրինակ 25 - Ե՞րբ ակտիվների փոխանակումն ունի բովանդակություն**

Ոչ-դրամային ակտիվների փոխանակումն ունի առևտրային բովանդակություն, երբ.

- ակնկալվում է, որ ստացված ակտիվի դրամական հոսքերի կազմածնը տարբերվում է տրված ակտիվի դրամական հոսքերի կազմածնից: «Դրամական հոսքերի կազմածն» նշանակում է դրամական հոսքերի ռիսկը, ժամկետները և չափը: Լիովին գործող գործարանի փոխանակումը անմշակ դաշտի հետ՝ նոր գործարան կառուցելու նպատակով, ակնհայտորեն համապատասխանում է «դրամական հոսքերի փոփոխության» չափանիշին:
- փոխանակման արդյունքում ազդեցություն կրած կազմակերպության գործունեության մի մասի կազմակերպությունը բնորոշ արժեքը փոխվում է: Աշխատող հանքի և սարքավորումների փոխանակումը այլ հանքին մոտ գտնվող երկաթգծի հետ, որը թույլ է տալիս կազմակերպությանը տեղափոխել արտադրանքը զգալի ծախսային խնայողությամբ, իրենից ներկայացնում է կազմակերպության գործառնությունների դրամական հոսքերի փոփոխության օրինակ:

Առևտրային բովանդակությունը հաճախ հստակ է առանց մանրամասն հաշվարկների: Եթե կազմակերպությունը գտնվում է նույն դիրքում, ինչ մինչև գործարքը, և որևէ նշանակալից փոփոխություն տեղի չի ունենում իր զուտ ակտիվներում, օգուտ կամ վնաս չի ճանաչվում գործարքի գծով, և նոր ակտիվի արժեքը տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն է:

#### **Օրինակ 26 - Առևտրային բովանդակություն չունեցող ակտիվների փոխանակում**

Ա Կազմակերպությունը փոխանակում է X մեքենան՝ 13,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքով և 13,250 հազար դրամ իրական արժեքով, կանխիկ 150 հազար դրամի, և Y մեքենայի դիմաց, որի իրական արժեքը 13,100 դրամ է: Գործարքը չունի առևտրային բովանդակություն, քանի որ փոխանակման հետևանքով կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխություն

չի սպասվում. այլ կերպ ասած, կազմակերպությունը գտնվում է նույն դիրքում, ինչ որ եղել է մինչև գործարքը:

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստացված ակտիվները X մեքենայի հաշվեկշռային արժեքով: Հետևաբար, այն պետք է ճանաչի 150 հազար դրամ կանխիկը և Y մեքենան որպես հիմնական միջոց 12,850 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքով:

Եթե տրված ակտիվի իրական արժեքը և ստացված ակտիվի իրական արժեքը կարելի է գնահատել հավասարապես արժանահավատ կերպով, տրված ակտիվի իրական արժեքը օգտագործվում է ստացված ակտիվի սկզբնական արժեքի չափման համար: Սակայն, եթե ստացված ակտիվի իրական արժեքը կարելի է չափել ավելի արժանահավատորեն, օգտագործվում է այդ արժեքը:

### **Նվիրաբերած ակտիվների սկզբնական արժեքը**

Անսովոր հանգամանքներում ակտիվը կարող է ձեռք բերվել կազմակերպության կողմից նվիրատվության կամ հատկացման միջոցով, առանց հատուցման և բաժնետոմսերի թողարկման: Կազմակերպությունը պետք է մշակի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն և կիրառի այն հետևողականորեն: Ընդհանուր առմամբ, գործնականում դիտվում է երկու մոտեցում. ակտիվները ճանաչվում են իրական արժեքով, երբ կազմակերպությունը ստանում է ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը կամ դրանք ճանաչվում են գրոյական արժեքով:

### **Ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական չափումը**

Ոչ նյութական ակտիվները սկզբնական ճանաչման պահին պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով: Սկզբնական արժեքը վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարն է, կամ տրված այլ հատուցման իրական արժեքը, որը ակտիվի ձեռք բերման նպատակով վճարվել է դրա ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ:

### **Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներ**

Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը (այդ թվում՝ ընթացքում գտնվող հետագոտական և մշակման ծրագրերը) սովորաբար կարող են արժանահավատորեն չափել:

Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է.

- գնման գինը, ներառյալ ներկրման տուրքերը և գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ հանած առևտրական զեղչերը և գևի իջեցումները, և
- ակտիվն իր նպատակային օգտագործման համար պատրաստելու գծով ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները:

Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- աշխատակիցների հատուցումների արժեքը, որը առաջանում է ուղղակիորեն ակտիվն իր աշխատանքային վիճակի բերելու գծով,
- մասնագիտական վճարները,
- ակտիվի պատշաճ աշխատանքային վիճակի փորձարկման ծախսերը:

### **Օրինակ 27 - Առանձին ձեռք բերված ակտիվներ և ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումներ**

Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները առավել հավանական է, որ վերաբերեն ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներին, այլ ոչ թե առանձին ձեռք բերված ակտիվներին: Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը երբեմն կարող է պահանջել այն աշխատանքային վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ ծախսումներ, հետևաբար այդ հանգամանքներում կարող են օգտագործվել ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումներին վերաբերող ուղեցույցները:

Հետևյալ ծախսումները չեն հանդիսանում ոչ նյութական ակտիվի արժեքի մաս.

- նոր ապրանքի կամ ծառայության ներդրման ծախսերը, այդ թվում գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսերը,

- Նոր վայրում կամ նոր դասի հաճախորդի հետ բիզնեսով զբաղվելու ծախսերը, այդ թվում աշխատակազմի վերապատրաստման գծով ծախսերը,
- վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները:

Ճանաչման ենթակա ծախսերի կապիտալացումը պետք է դադարի այն ժամանակ, երբ ակտիվը պատրաստ է ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով օգտագործման համար: Ակտիվն այլ նպատակով օգտագործելու կամ վերագործարկելու կամ վերատեղակայելու ծախսումները չպետք է կապիտալացվեն: Նման ծախսումները ներառում են ծախսումներ, որոնք տեղի են ունեցել այն ընթացքում, երբ ակտիվը հնարավոր է եղել շահագործել ղեկավարության մտադրությունների համաձայն, և սկզբնական գործառնական վնասները, ինչպիսիք են, օրինակ ծախսերը, որոնք տեղի են ունեցել ակտիվի արտադրանքի նկատմամբ պահանջարկի ձևավորման ընթացքում:

Ոչ նյութական ակտիվի մշակման ընթացքում տեղի են ունենում որոշ գործողություններ, որոնք անհրաժեշտ չեն ակտիվը իր նպատակային աշխատանքային վիճակին բերելու համար: Նման ոչ էական պատահական գործողությունների գծով եկամուտները և ծախսումները չպետք է կապիտալացվեն, այլ պետք է ծախսագրվեն:

Եթե ոչ նյութական ակտիվի վճարումը հետաձգվում է նորմալ վարկային պայմանների համեմատ, ակտիվի սկզբնական արժեքը կազմում է նրա կանխիկ գևի համարժեքը, որը գեղջված գինն է:

Չեղջված գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը դիտվում է որպես վարկի ժամկետի ընթացքում վճարման ենթակա տոկոս, եթե այն չի համապատասխանում կապիտալացման պայմաններին, համաձայն ՀՀՄՍ 23-ի:

Փոխառության ծախսումների կապիտալացման պահանջները ներկայացված են ստորև:

## **Այլ ոչ դրամական ակտիվների դիմաց ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներ**

Ոչ նյութական ակտիվը, որը ձեռք է բերվել ոչ դրամական ակտիվի կամ ոչ դրամական և դրամական ակտիվների համադրության դիմաց, պետք է սկզբնապես ճանաչվի իրական արժեքով, բազառությամբ այն դեպքերի, երբ.

- փոխանակման գործարքը չունի առևտրային բովանդակություն, կամ
- ոչ ստացված ակտիվի ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավաստորեն չափել:

### **Օրինակ 28 - Արտոնագրերի փոխանակում**

Ա կազմակերպությունը ունի արտոնագիր 100 միլիոն դրամ հաշվեկշռային արժեքով: Ա կազմակերպությունը համաձայնել է փոխանակել արտոնագիրը Բ կազմակերպության արտոնագրով: Ա կազմակերպության արտոնագրի իրական արժեքը կողմերը գնահատել են 140 միլիոն դրամ: Բ կազմակերպության արտոնագիրը չի կարող արժանահավաստորեն չափվել: Փոխանակման ընթացքում չի ներգրավված որևէ լրացուցիչ դրամական կամ ոչ-դրամական հատուցում:

Ա Կազմակերպությունը կարձանագրի ձեռք բերված արտոնագիրը 140 միլիոն դրամով: Երկու կողմերն պետք է օգտագործեն ակտիվի իրական արժեքը, որը կարող է արժանահավաստորեն չափվել, որպես հատուցման արժեք, եթե մյուս ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավաստորեն չափել: Գործարքի գծով առաջանում է 40 միլիոն դրամ օգուտ, որը պետք է ճանաչվի Ա կազմակերպության կողմից ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Այս գումարը Ա կազմակերպության սկզբնական արտոնագրի հաշվեկշռային արժեքի՝ 100 միլիոն դրամ, և տրված արտոնագրի իրական արժեքի՝ 140 միլիոն դրամի, տարբերությունն է: Արտոնագրերը են իրենց էությունը եզակի են, հետևաբար փոխանակումն ունի առևտրային բովանդակություն:

### **Օրինակ 29 - Փոխանակման գործարքի օգուտը կամ վնասը**

Որևէ օգուտ կամ վնաս չպետք է ճանաչվի փոխանակման գործարքի գծով, եթե կազմակերպությունը գտնվում է նույն դիրքում, ինչպես և նախքան գործարքը, և էական

փոփոխությունն տեղի չի ունեցել գուտ ակտիվներում: Նոր ակտիվի արժեքը տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն է:

Սակայն, ստացված ակտիվի իրական արժեքը կարող է վկայել տրված ակտիվի օգուտի կամ արժեզրկման մասին: Փոխանակումն ունի առևտրային բովանդակություն, եթե ստացված ակտիվի արժեքը այլ է: Այս դեպքում, ձեռք բերված ակտիվը պետք է հաշվառվի իրական արժեքով:

Պետք է ճանաչվի օտարումից վնաս, եթե ձեռք բերված ակտիվի արժեքը պակաս է տրված ակտիվի արժեքից:

Շուկայական գործարքների բացակայությունը չի նշանակում, որ իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել: Տրված ակտիվի կամ ստացված ակտիվի իրական արժեքը դեռ կարող է արժանահավատորեն չափվել, եթե.

- իրական արժեքի ողջամիտ գնահատականների միջակայքը զգալիորեն չի տատանվում (այսինքն, այդ միջակայքը պետք է ողջամտորեն նեղ լինի), կամ
- ողջամիտ գնահատականների միջակայքը նեղ չէ, սակայն տարբեր գնահատականների հավանականությունները միջակայքում հնարավոր է ողջամտորեն գնահատել և օգտագործել իրական արժեքները գնահատելու համար:

Եթե տրված ակտիվի իրական արժեքը և ստացված ակտիվի իրական արժեքը կարելի է գնահատել հավասարապես արժանահավատ կերպով, տրված ակտիվի իրական արժեքը օգտագործվում է ստացված ակտիվի սկզբնական արժեքի չափման համար:

## Պետական շնորհների միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվներ

Ոչ նյութական ակտիվը երբեմն կարող է ձեռք բերվել անվճար կամ անվանական գումարի դիմաց, պետական շնորհի տեսքով: Այդ ոչ նյութական ակտիվները կարող են ճանաչվել իրական արժեքի կամ անվանական արժեքով: Եթե կազմակերպության ընտրում է սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվը չճանաչել իրական արժեքով, այն ճանաչում է ակտիվը անվանական արժեքով, գումարած կրած ցանկացած ծախսում, որը ուղղակիորեն վերագրելի է ակտիվն իր նպատակային օգտագործման համար նախապատրաստմանը:

## Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական չափումը

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը, որը բավարարում է ճանաչման չափանիշներին, իրենից ներկայացնում է ակտիվի ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով օգտագործման համար ստեղծելու, արտադրելու և պատրաստելու գծով կրած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների հանրագումարը:

Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներ են.

- ոչ նյութական ակտիվը ստեղծելիս օգտագործվող կամ սպառվող նյութերի և ծառայությունների ծախսումները,
- աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները, որոնք առաջանում են անմիջականորեն ակտիվի ստեղծումից,
- օրինական իրավունքի գրանցման համար վճարված գումարները, ինչպիսիք են արտոնագրային գրանցման վճարները,
- ակտիվի ստեղծման ընթացքում օգտագործվող արտոնագրերի և լիցենզիաների ամորտիզացիան,
- փոխառության ծախսումները, այնքանով, որքանով, որ դրանք համապատասխանում են կապիտալացման պահանջներին որպես սկզբնական արժեքի մաս (տես ստորև),
- ակտիվի պատշաճ աշխատանքային վիճակի փորձարկման ծախսումները:

Ընդհանուր շահագործման ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի չեն, և չեն հանդիսանում ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի արժեքի բաղադրիչները, պետք է ծախսագրվեն:

Ճանաչման ենթակա ծախսումների կապիտալացումը պետք է դադարի այն ժամանակ, երբ ակտիվը պատրաստ է ղեկավարության կողմից նախատեսված եղանակով օգտագործման համար: Ակտիվը կարող է լինել ներստեղծված և կարող է շահագործվել այդ ձևով անմիջապես, սակայն անմիջապես չդրվել շահագործման: Ակտիվի պարապուրդում գտնվելու ընթացքում կրած ծախսումները չեն կարող կապիտալացվել:

## Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը

Քիչ չեն դեպքերը, երբ ոչ ընթացիկ ակտիվները մշակվում են փոխառությունների միջոցով:

Փոխառության ծախսումները, որոնք վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կապիտալացվում են որպես այդ ակտիվի արժեքի մաս: Բոլոր այլ փոխառության ծախսումները պետք է ծախսագրվեն դրանց կատարման ժամանակահատվածում:

Կազմակերպությունը կարող է ընտրել, սակայն պարտավոր չէ, կիրառել ստանդարտը, փոխառության ծախսումների նկատմամբ որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են հետևյալի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը.

- իրական արժեքով չափվող որակավորվող ակտիվի (օրինակ, կենսաբանական ակտիվների), կամ
- պաշարների, որոնք արտադրվում են, կամ այլ կերպ ստեղծվում են մեծ քանակությամբ և կրկնվող հիմունքներով:

Փոխառության ծախսումները կապիտալացվում են, երբ առկա են բոլոր հետևյալ չափանիշները.

- կազմակերպությունն ունի որակավորվող ակտիվ (այսինքն, ակտիվը իր նպատակային օգտագործման կամ վաճառքի համար նախապատրաստելու համար պարտադիր կերպով պահանջվում է զգալի ժամանակահատված),
- որակավորվող ակտիվի գծով կատարվել են ծախսումներ,
- կատարվել են փոխառության ծախսումներ, և
- իրականացվում են աշխատանքներ, որոնք անհրաժեշտ են ակտիվը իր նպատակային օգտագործման կամ վաճառքի համար նախապատրաստելու առումով:

## Որակավորվող ակտիվներ

Որակավորվող ակտիվն այն ակտիվն է, որի նպատակային օգտագործման կամ վաճառքի նախապատրաստելու համար պարտադիր կերպով պահանջվում է զգալի ժամանակահատված:

Ստանդարտը չի սահմանում «զգալի ժամանակահատված» հասկացությունը և հաճախ օգտագործվում է 12 ամսվա չափանիշը, սկայն առավել կարճ ժամանակահատվածը նույնպես կարող է հիմնավորվել: Երբ ղեկավարությունը ընտրում է չափորոշիչները և ակտիվի տեսակները, նա դրանք հետևողականորեն կիրառում է այդ տեսակի ակտիվների նկատմամբ: Ակտիվները, որոնք ձեռքբերման պահին պատրաստ են իրենց նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար, որակավորվող ակտիվներ չեն:

### Օրինակ 30 - Որակավորվող և չորակավորվող ակտիվներ

*Ա կազմակերպությունը նախատեսում է կառուցել նոր վառարան իր կերամիկական սալիկներ արտադրությունը բարելավելու նպատակով: Այն ձեռք է բերել փոխառություն վառարանով նոր արտադրամասի շինարարության համար կատարվելիք ծախսումները ֆինանսավորելու համար: Կազմակերպությունը գնահատում է, որ շինարարությունը կտևի մոտ երկու տարի: Կազմակերպությունն նաև ձեռք է բերել սարքավորումներ, որոնք կօգտագործվեն կառուցման համար, ինչպես նաև հետագայում արտադրական գործընթացում: Կարո՞ղ են կապիտալացվել արտադրամասի կառուցման և սարքավորումների ձեռքբերման փոխառության ծախսումները մինչև արտադրամասի շինարարության ավարտը:*

*Արտադրամասի շինարարությունը կպահանջի զգալի ժամանակահատված՝ իր նպատակային օգտագործման համար պատրաստ լինելու համար: Արտադրամասը բավարարում է որակավորվող ակտիվի սահմանմանը և արտադրամասի կառուցման գծով փոխառության ծախսումները ներկայացնում են կառուցվող արտադրամասի արժեքի մաս:*

*Սարքավորումների ձեռքբերման համար փոխառության ծախսումները չեն կարող կապիտալացվել որպես սկզբնական արժեքի մաս, քանի որ դրանք նույնպես օգտագործվելու են արտադրական նպատակներով: Սարքավորումները պատրաստ են «նպատակային նշանակությամբ*

օգտագործման համար» ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Այն չի համապատասխանում որակավորվող ակտիվի սահմանմանը:

### **Փոխառության ծախսումներ**

Փոխառության ծախսումները տոկոսները և այլ ծախսերն են, որոնք կազմակերպությունը կրում է կապված փոխառու միջոցների հետ:

Փոխառության ծախսումների օրինակները ներառում են՝

- արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով հաշվարկված տոկոսային ծախսը, ինչպես նկարագրված է ՖՅՄՍ 9-ում,
- վարձակալության գծով պարտավորության նկատմամբ հաշվեգրված տոկոսային ծախսը, համապիս ֆՅՄՍ 16-ի,
- փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժույթով փոխառություններից, այնքանով, որքանով, որ դրանք դիտվում են որպես տոկոսների գծով ծախսումների ճշգրտում:

Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը ներառում է փոխառու միջոցներին վերաբերող արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունների կապիտալացումը, այնքանով, որքանով, որ նրանք համարվում են տոկոսային ծախսերի ճշգրտում: Օգուտներն ու վնասները, որոնք իրենցից ներկայացնում են տոկոսային ծախսերի ճշգրտում ներառում են փոխառության ծախսերի միջև տոկոսադրույքի տարբերությունը, որոնք տեղի կունենային, եթե կազմակերպությունը փոխառու միջոցներ ստանար ֆունկցիոնալ արժույթով, և փոխառության ծախսումների միջև, որոնք ըստ եռվյան, տեղի են ունեցել արտարժույթով փոխառությունների գծով: Այլ տարբերությունները, որոնք տոկոսային ծախսերի ճշգրտումներ չեն, կարող են ներառել արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունները այլ տնտեսական ցուցանիշների փոփոխությունների արդյունքում:

### **Օրինակ 31 - Որպես փոխառության ծախսումներ կապիտալացման նպատակով արտարժույթային տարբերությունների չափումը**

Փոխառության ծախսումներում ներառվող արտարժույթային տարբերությունների չափի գնահատման համար գոյություն ունի երկու մեթոդ: Դրանք հետևյալն են.

- արտարժույթի փոխարժեքի տատանումների մասը կարող է գնահատվել վարկի ստացման ամսաթվի դրությամբ ֆորվարդ արժույթային տոկոսադրույքների հիման վրա, կամ
- արտարժույթի փոխարժեքի տատանումների մասը կարող է գնահատվել նմանատիպ փոխառությունների գծով կազմակերպության ֆունկցիոնալ արժույթով տոկոսադրույքի հիման վրա:

Կազմակերպությունը չի կարող կապիտալացնել այն ծախսումները, որոնք որպես արտարժույթի փոխարժեքի տատանումների մաս որոշակիացված են որպես կրած փաստացի ընդհանուր ծախսումները գերազանցող չափով փոխառության ծախսումներ, օգտագործելով ցանկացած մեթոդը: Կարող են հնարավոր լինել այլ մեթոդներ: Ղեկավարությունն պետք է օգտագործի դատողություններ՝ գնահատելու համար, թե որ արտարժույթային փոխարժեքային տարբերությունները կարող են կապիտալացվել: Փոխառության ծախսումների ճշգրտում հանդիսացող գումարի որոշման համար օգտագործվող մեթոդը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է: Մեթոդը փոխարժեքային տարբերությունների նկատմամբ պետք է կիրառվի հետևողականորեն ինչպես օգուտների, այնպես էլ վնասների համար:

### **Կապիտալացման ժամկետը**

Կապիտալացման մեկնարկի ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ բավարարում է հետևյալ բոլոր պայմանները.

- այն կրում է ակտիվի գծով ծախսումներ,
- այն կրում է փոխառության ծախսումներ, և



- այն իրականացնում է աշխատանքներ, որոնք անհրաժեշտ են ակտիվը իր նպատակային օգտագործմանը կամ վաճառքին նախապատրաստելու համար:

Փոխառության ծախսումները չեն կապիտալացվում ակտիվը իր նպատակային օգտագործմանը կամ նախապատրաստելու համար անհրաժեշտ գործողությունների մեկնարկին նախորդող ժամանակաշրջանում: Գործողությունները կարող են ներառել տեխնիկական և վարչական աշխատանքները՝ նախքան բուն շինարարության մեկնարկը (օրինակ, շինհրապարակի նախապատրաստման ծախսումներ):

Ակտիվի շինարարությունը կարող է տարածվել ավելի քան մեկ ֆինանսական տարվա ընթացքում: Փոխառության ծախսումները, որոնք կապիտալացվում են ակտիվի կառուցման գծով ավելի վաղ շրջանում, ընդգրկված են ակտիվի ընդհանուր ծախսումներում: Կապիտալացման դրույքը ընթացիկ ժամանակաշրջանում այնուհետև կիրառվում է ընդհանուր ծախսումների նկատմամբ: Նախկինում կապիտալացված տոկոսները հաշվի են առնվում այն ծախսումների հաշվարկելիս, որոնք նկատմամբ կապիտալացման դրույքը կիրառվում է հաջորդ ժամանակահատվածում:

Փոխառության ծախսումները կարող են տեղի ունենալ ընդլայնված ժամկետի ընթացքում, որի ժամանակ ակտիվն իր նպատակային օգտագործման համար նախապատրաստելու համար անհրաժեշտ գործողությունները ընդհատվում են: Այս փոխառության ծախսումները չեն որակավորվում կապիտալացման նպատակով: Սակայն, կապիտալացումը շարունակվում է այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, երբ տեղի են ունենում էական տեխնիկական և վարչական աշխատանքներ: Կապիտալացումը նաև շարունակվում է, երբ ժամանակավոր հետաձգումը ակտիվն իր նպատակային օգտագործման համար նախապատրաստելու գործընթացի անհրաժեշտ մասն է (օրինակ, գինու հնեցման գործընթացը գինու արտադրությունում):

Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը դադարում է, երբ որակավորվող ակտիվը պատրաստ է օգտագործման համար: Ակտիվը «պատրաստ է օգտագործման համար» այն ժամանակ, երբ ակտիվի ֆիզիկական կառուցումը ավարտված է, նույնիսկ եթե առօրյա վարչական աշխատանքը կամ աննշան փոփոխությունները շարունակվում են:

### **Օրինակ 32 - Ե՞րբ է ակտիվը «պատրաստ օգտագործման համար»**

*Ղեկավարությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք ակտիվը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ «պատրաստ է իր նպատակային օգտագործման կամ վաճառքի» համար: Ակտիվը կարող է հանդիսանալ որակավորվող ակտիվ, կախված նրանից, թե ինչպես է ղեկավարությունը մտադիր օգտագործել այն: Օրինակ, եթե ձեռք բերված ակտիվը կարող է օգտագործվել միայն հիմնական միջոցների մեծ խմբի հետ համատեղ (կամ ձեռք է բերվել հատուկ մեկ կոնկրետ որակավորվող ակտիվի կառուցման համար), գնահատումը, թե արդյոք ձեռք բերված ակտիվը որակավորվող ակտիվ է, կատարվում է մեկ համակցված հիմունքով:*

*Թույլտվությունները՝ որպես որակավորվող ակտիվ*

*Կազմակերպությունը կրել է թույլտվության ձեռքբերման ծախսումներ, որը հնարավորություն է տալիս գրասենյակային շենքի շինարարություն իրականացնել՝ որպես իր տեղական գլխամասային գրասենյակ օգտագործելու նպատակով: Թույլտվությունը հատուկ տրված է կառուցվող շենքի համար: Դա ավելի լայն ներդրումային ծրագրի առաջին քայլն է և գրասենյակային շենքի շինարարության արժեքի մի մասն է, որը համապատասխանում է որակավորվող ակտիվի սահմանմանը: Տոկոսը պետք է կապիտալացվի թույլտվության արժեքի կազմում շինարարության փուլի ընթացքում:*

### **Հետագա ծախսումների կապիտալացումը**

Սկզբնական արժեքի ճանաչումը դադարում է, երբ ներդրումային գույքը կամ հիմնական միջոցը գտնվում են այնպիսի վայրում և վիճակում, որ կարող են օգտագործվել ղեկավարության մտադրությունների համաձայն: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է հետագայում ևս ծախսումներ ունենալ այդ ակտիվի գծով: Հետագա ծախսումները պետք է կապիտալացվեն միայն այն դեպքում, եթե դրանք բավարարում են ակտիվի ճանաչման չափանիշներին: Բոլոր այլ հետագա ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:



**Օրինակ 33 - Հետագա ծախսումներ**

Դ կազմակերպությունը ձեռք է բերել գույք, որը պահանջում է վերանորոգում: Նախնական գինը կազմել է 90 միլիոն դրամ, որն արտացոլում է վերանորոգման անհրաժեշտությունը: Վերանորոգման աշխատանքներ իրականացվում են լրացուցիչ 40 միլիոն դրամով: Ի՞նչ արժեքով պետք է սկզբնապես ճանաչվի ներդրումային գույքը:

Գույքը պետք է սկզբնապես ճանաչվի ձեռքբերման սկզբնական արժեքով՝ 90 միլիոն դրամ: Դրան հաջորդած վերանորոգման աշխատանքների արժեքը՝ 40 միլիոն դրամ, պետք է կապիտալացվի գույքի սկզբնական արժեքում՝ դրա տեղի ունենալուն զուգընթաց: Վերանորոգման ծախսումները առաջացնում են լրացուցիչ ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք կարելի է արժանահավատորեն չափել: Սա բավարարում է ակտիվի ճանաչման չափանիշները, հետևաբար, կարող է նույնպես կապիտալացվել: Ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքի բոլոր բաղադրիչները, որոնք փոխարինվում են վերանորոգման շրջանակներում, պետք է ապաճանաչվեն:

Հետագա ծախսումները ներառվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում (կամ ճանաչվում են որպես առանձին ակտիվ, ըստ անհրաժեշտության), միայն այն ժամանակ, երբ հավանական է, որ միավորի գծով լրացուցիչ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և միավորի սկզբնական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Լրացուցիչ ապագա տնտեսական օգուտները սովորաբար առաջանում են այն իրավիճակներում, երբ հետագա ծախսերը հանգեցնում են արտադրական հզորությունների աճի, ապագա տնտեսական օգուտների առաջացման լրացուցիչ հնարավորության կամ ակնկալվող օգտակար ծառայության ժամկետի երկարաձգման:

**Օրինակ 34 - Կինոթատրոնի վերամոդելավորման ծախսումների կապիտալացումը**

Կինոթատրոնների ցանցը վերանորոգում է իր խոշոր տեղակայման վայրերից մեկը: Կինոթատրոնի դահլիճը վերանորոգումից հետո կունենա ավելի շատ հասանելի տարածք, և կներառի ժամանցի վայր:

Դեկավարությունը պատրաստում է տարվա բյուջեն կինոթատրոնի բացմանը հաջորդող տարվա համար, որը ներառում է վերամոդելավորման ծախսերը և վաճառքի 10% աճ, որը ձևավորվում է կինոթատրոնի վերանորոգման արդյունքում՝ նոր հաճախորդների ներգրավման ակնկալիքից:

Կինոթատրոնի վերամոդելավորման գծով ծախսումները կհանգեցնեն ապագա տնտեսական օգուտների (10% վաճառքի աճի ձևով) և վերամոդելավորման արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել, հետևաբար այն պետք է կապիտալացվի:

Հիմնական միջոցի ամենօրյա սպասարկման ծախսումները չեն ճանաչվում որպես ակտիվ, քանի որ դրանք չեն ավելացնում միավորի ապագա տնտեսական օգուտները: Այս ծախսումները պահպանում են ակտիվի՝ ապագա տնտեսական օգուտներ առաջացնելու ներուժը, որը սկզբնապես ակնկալվում էր ակտիվի ձեռքբերման պահին: Ընթացիկ սպասարկման ծախսումները ներառում են աշխատանքի և սպառվող նյութերի ծախսումները, և կարող են ներառել նաև փոքր փոխարինման մասերի ծախսումները: Այս տեսակի ծախսումները հաճախ նկարագրվում են որպես «վերանորոգման և պահպանման» ծախսումներ:

Ոչ նյութական ակտիվների գծով շատ հետագա ծախսումներ ամենայն հավանականությամբ տեղի կունենան ակտիվը պահպանելու համար, և սովորաբար դրանք չեն բավարարում ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշներին: Հաճախ անհրաժեշտ է հետագա ծախսումները վերագրել որոշակի ոչ նյութական ակտիվի, քան վերագրել այդ ծախսումները բիզնեսին որպես ամբողջություն: Մեծ մասամբ հետագա ծախսումները պետք է ծախսագրվեն տեղի ունենալուն զուգընթաց: Ապրանքանիշերին, խորագրերին, հրապարակումներին, անվանումներին, հաճախորդների ցուցակներին և այլ էութայմբ նմանատիպ միավորներին վերաբերող հետագա ծախսումները միշտ ծախսագրվում են դրանց առաջացմանը զուգընթաց, անկախ նրանից, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվել թե ներստեղծված է:

Ձեռք բերված ընթացիկ հետազոտությունների և մշակման գծով հետագա ծախսումները պետք է հաշվառվեն հետևյալ կերպ:

- հետագա հետազոտությունը ծախսագրվում է ծախսումների տեղի ունենալուն զուգընթաց,
- հետագա մշակման ծախսումները ծախսագրվում են, եթե չեն բավարարում ակտիվի ճանաչման պայմաններին,
- հետագա մշակման ծախսումները, որոնք բավարարում ակտիվի ճանաչման պայմաններին, ավելացվում են ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին:

**Սկզբնական ճանաչումից հետո չափումը**

Ներդրումային գույքի, հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների, կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչումից հետո չափման համար ստանդարտները դիտարկում են սկզբնական արժեքի մոդելը (ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 38, ՀՀՄՍ 40), վերագնահատման մոդելը (ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 38) և իրական արժեքի մոդելը (ՀՀՄՍ 40, ՀՀՄՍ 41): Հաշվապահական հաշվառման համապատասխան մոտեցումը ըստ յուրաքանչյուր մոդելի ամփոփված է հետևյալ աղյուսակում.

	Սկզբնական արժեքի մոդել	Վերագնահատման մոդել	Իրական արժեքի (կամ իրական արժեք հանած վաճառքի ծախսումները) մոդել
<b>Կիրառելի ստանդարտները</b>	ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 38 և ՀՀՄՍ 40	ՀՀՄՍ 16, ՀՀՄՍ 38	ՀՀՄՍ 40, ՀՀՄՍ 41
<b>Չափում</b>	Սկզբնական արժեք՝ հանած կուտակված մաշվածությունը /ամորտիզացիան և կուտակված արժեզրկումից կորուստները	Պարբերաբար վերագնահատում մինչև իրական արժեք	Իրական արժեքով՝ ներդրումային գույք, իրական արժեքով, հանած վաճառքի ծախսումները՝ կենսաբանական ակտիվներ և գյուղատնտեսական արտադրանք
<b>Իրական արժեքի փոփոխությունները</b>	-	Վերագնահատումից արժեքի աճը, նախկինում արձանագրված արժեզրկումից կորստի հակադարձելուց հետո, հաշվառվում է սեփական կապիտալում արդյունքների հաշվետվությունում, Վերագնահատումից նվազումը, նախկինում սեփական կապիտալում հաշվառված աճը հակադարձելուց հետո, հաշվառվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում	Իրական արժեքի փոփոխությունները հաշվառվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում
<b>Մաշվածություն</b>	Մաշեցվում է/Ամորտիզացվում է	Մաշեցվում է/Ամորտիզացվում է	Մաշվածություն չի հաշվարկվում

Կազմակերպությունը որպես հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն ընտրում է սկզբնական արժեքի մոդելը կամ սկզբնական ճանաչումից հետո վերագնահատման մոդելը: Քաղաքականության ընտրությունը տեղի է ունենում ըստ ակտիվների

դասերի, ոչ թե ըստ դասի շրջանակներում անհատական ակտիվների: Հետևաբար, կազմակերպությունը կարող է ունենալ ակտիվի մեկ կամ ավելի դասեր սկզբնական արժեքի հիմունքով, և ակտիվի այլ դասեր՝ վերագնահատման հիմունքով:

Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվների համար կարող է ընդունել սկզբնական արժեքի մոդելը կամ վերագնահատման մոդելը որպես հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն սկզբնական ճանաչումից հետո: Վերագնահատման մոդելը կարող է կիրառվել միայն այն դեպքում, եթե ոչ նյութական ակտիվները շրջանառվում են ակտիվ շուկայում, ուստի այն հաճախակի չի օգտագործվում: Զաղաքականությունը պետք է կիրառվի, ընդհանուր առմամբ, ոչ նյութական ակտիվների դասի նկատմամբ, այլ ոչ միայն դասի շրջանակներում առանձին ակտիվների նկատմամբ, եթե չկա առանձին ակտիվի համար ակտիվ շուկա:

Ակտիվների դասը նմանատիպ բնույթի և օգտագործման ակտիվների խմբավորումն է կազմակերպության գործունեության ընթացքում: Վերագնահատումը պետք է կիրառվի ակտիվների ամբողջ դասի նկատմամբ: Եթե հիմնական միջոցի առանձին միավորը գնահատվում է, հիմնական միջոցի ամբողջ դասը, որին պատկանում է տվյալ միավորը, պետք է վերագնահատվի:

Կազմակերպությունը կարող է խմբավորել իր հիմնական միջոցները հետևյալ դասերի. հող, շենքեր, սարքավորումներ, տեղակայվող և ամրացվող միջոցներ, մեքենաներ և փոխադրամիջոցներ, համակարգչային տեխնիկա: Կազմակերպությունը կարող է ընտրել վերագնահատման մոդելը հողի և շենքերի դասերի համար, և միևնույն ժամանակ, կիրառել սկզբնական արժեքի մոդելը այլ դասերի համար:

Հիմնական միջոցների սահմանումը թույլ չի տալիս ակտիվների դասերը որոշել բացառապես աշխարհագրական հիմունքով, բայց այլ առումներով այն ողջամտորեն ճկուն է: Կազմակերպությունը կարող է անվանել դասերը այնպես, ինչպես նպատակահարմար են բիզնեսի տեսակի և կազմակերպության կողմից պահվող ակտիվների համար: Սակայն առանձին բացահայտումներ պետք է կատարվեն ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար, ընդ որում ակտիվների յուրաքանչյուր դաս պետք է ներկայացվի որպես առանձին կատեգորիա ֆինանսական հաշվետվություններում կից ծանոթագրություններում ներկայացվող շարժի աղյուսակում:

Ոչ նյութական ակտիվները կարող են խմբավորվել, օրինակ, համաձայն հետևյալ դասերի. ապրանքանիշեր, խորագրեր և հրապարակումների անվանումներ, լիցենզիաներ և ֆրանշիզներ, հեղինակային իրավունք, արտոնագրեր և այլ արդյունաբերական սեփականության իրավունքներ, սպասարկման և շահագործման իրավունքներ, բաղադրատոմսեր, բանաձևեր, մոդելներ, նախագծեր և նախատիպեր, զարգացման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվներ, թողարկման իրավունքներ, գույքի:

Կազմակերպությունը պետք է ընդունի կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ սկզբնական արժեքի մոդելը և կիրառի այդ քաղաքականությունը իր ողջ ներդրումային գույքի նկատմամբ:

Եթե կազմակերպությունը իր ներդրումային գույքի չափման համար որդեգրել է իրական արժեքի մոդելը, այն ընդհանուր առմամբ, հետագայում չպետք է անցում կատարի սկզբնական արժեքի մոդելի, քանի որ քիչ հավանական է, որ այն կապահովի հուսալի և ավելի համապատասխան տեղեկատվություն:

## **Սկզբնական արժեքի մոդել**

Ներդրումային գույքը և հիմնական միջոցները սկզբնական արժեքի մոդելի շրջանակներում հաշվառվում են սկզբնական արժեքով, հանած կուտակված մաշվածությունը և կուտակված արժեզրկումից կորուստները:

Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվները ըստ սկզբնական արժեքի մոդելի պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով, հանած կուտակված ամորտիզացիան և արժեզրկումից կորուստները:

## **Հիմնական միջոցների վերագնահատման մոդելը**

Ըստ վերագնահատման մոդելի, հիմնական միջոցների միավորները չափվում են իրական արժեքով վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ, հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը և ցանկացած հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստները: Վերագնահատումները պետք է

իրականացվեն բավարար պարբերականությամբ այն համոզմունքով, որ հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չի տարբերվում այն արժեքից, որը կորոշվեր՝ օգտագործելով իրական արժեքը հաշվետու ժամանակահատվածի վերջում:

Մեկ դասի շրջանակներում գտնվող հիմնական միջոցները պետք է գնահատվեն միաժամանակ, որպեսզի տեղի չունենա ակտիվների ընտրովի վերագնահատում: Սակայն, ակտիվների դասը կարող է վերագնահատվել շարունակական հիմունքով, պայմանով, որ այդ վերագնահատումը կավարտվի կարճ ժամանակահատվածում, և վերագնահատումները իրականացվում են ժամանակին:

**Օրինակ 35 - Ակտիվների դասերի սահմանումը վերագնահատման մոդելի կիրառման նպատակներով**

Ա կազմակերպությունը խոշոր արտադրական խումբ է: Այն ունի մի շարք արդյունաբերական շենքեր, ինչպիսիք են գործարաններ և պահեստներ և գրասենյակային շենքեր մի քանի խոշոր քաղաքներում: Արդյունաբերական շենքերը գտնվում են արդյունաբերական գոտիներում, մինչդեռ գրասենյակային շենքերը գտնվում են քաղաքների կենտրոնական գործարար շրջաններում: Ա կազմակերպության ղեկավարությունը ցանկանում է կիրառել ԳՅՄՍ 16-ի համաձայն վերագնահատման մոդելը գրասենյակային շենքերի հետագա չափման համար, մինչև ժամանակ՝ կիրառելով սկզբնական արժեքի մոդելը արդյունաբերական շենքերի նկատմամբ: Արդյո՞ք այս մոտեցումը ընդունելի համաձայն ԳՅՄՍ 16-ի:

Ա կազմակերպությունը կարող է կիրառել վերագնահատման մոդելը միայն գրասենյակային շենքերի նկատմամբ: Գրասենյակային շենքեր կարող են հստակորեն առանձնացվել արդյունաբերական շենքերից ըստ իրենց գործառույթի, բնույթի և ընդհանուր գտնվելու վայրի: ԳՅՄՍ 16-ը թույլ է տալիս ակտիվները վերագնահատել ըստ դասերի: Շենքերի տարբեր բնութագրերը հնարավորություն են տալիս դրանք դասակարգել որպես հիմնական միջոցների տարբեր դասեր: Հետևաբար, տարբեր չափման մոդելներ կարող են կիրառվել այդ դասերի նկատմամբ, հետագա չափման նպատակով: Գրասենյակային շենքերի դասին պատկանող որք գույքը համապատասխանաբար պետք է հաշվարկվի վերագնահատված գումարի չափով: Պետք է տրվի երկու դասերի առանձին բացահայտում:

Այն դեպքերում, երբ իրական արժեքները տատանվում են, ինչպես կարող է լինել հողի և շենքերի կամ գեր-գնաձային տնտեսությունների պարագայում, կարող են պահանջվել հաճախակի վերագնահատումներ: Եթե իրական արժեքները կայուն են երկար ժամանակահատվածի ընթացքում, ինչպես կարող է լինել արտադրական սարքավորումների դեպքում, կարող են պահանջվել պակաս հաճախականությամբ վերագնահատումներ: Ստանդարտը ենթադրում է, որ տարեկան վերագնահատումներ կարող են անհրաժեշտ լինել այն դեպքում, երբ առկա են արժեքների էական և անկայուն փոփոխություններ: Եթե իրական արժեքի տատանումներն աննշան են, վերագնահատումների իրականացումը, օրինակ, յուրաքանչյուր երեք կամ հինգ տարին մեկ անգամ կարող է բավարար լինել:

Գոյություն ունի վերագնահատումից հետո ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման երկու մեթոդ՝ «համախառն» մեթոդը և «զուտ» մեթոդը: Համաձայն համախառն մեթոդի վերահաշվարկում է ակտիվի համախառն արժեքը (մինչև մաշվածությունը) և վերաներկայացնում է նաև համապատասխան կուտակված մաշվածությունը: Չուտ մեթոդի կիրառման ժամանակ կուտակված մաշվածությունը զտվում է հաշվեկշռային արժեքի դիմաց, որից հետո վերագնահատվում է ստացված զուտ հաշվեկշռային արժեքը:

**Օրինակ 36 - Շենքի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումը վերագնահատումից հետո**

Ա կազմակերպությունը իր հիմնական միջոցների չափման համար կիրառում է սկզբնական արժեքի մոդելը՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության շրջանակներում: Հաշվի առնելով անշարժ գույքի շուկայական գների հաճախակի տատանումները, կազմակերպությունը որոշել է փոխել իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ անցում կատարելով սկզբնական արժեքի մոդելից դեպի վերագնահատման մոդելը: 100,000 հազար դրամ սկզբնական արժեք և 30,000 հազար դրամ կուտակված մաշվածություն ունեցող շենքի միավորը վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ, վերանգահատվել է 120,000 հազար դրամ շուկայական արժեքի: Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը ճշգրտի շենքի հաշվեկշռային արժեքը՝ վերագնահատման արդյունքները հաշվի առնելու համար:

Սզբնակական արժեքը և կուտակված մաշվածությունը համախառն հաշվարկելու համար կազմակերպությունը պետք է հաշվարկի վերազնահատման գործակից, որպես վերազնահատված գումարի և շենքի հաշվեկշռային արժեքի հարաբերակցություն: Այն կազմում է 1.714 (120,000 հազար / 70,000 հազար): Շենքի սկզբնական արժեքը և կուտակված մաշվածությունը վերազնահատման ամսաթվի դրությամբ կազմել է համախառն 171,429 հազար և 51,429 հազար դրամ, համապատասխանաբար: Պետք է կատարվեն հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դո Շենքի սկզբնական արժեք	71,429 հազար դրամ
Կտ Շենքի կուտակված մաշվածություն	21,429 հազար դրամ
Կտ Վերազնահատումից արժեքի աճ	50,000 հազար դրամ

Չուտ մեթոդի համաձայն, շենքի կուտակված մաշվածությունը գտելու համար պետք է կատարվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դո. Շենքի կուտակված մաշվածություն	30,000 հազար դրամ
Կտ Շենքի սկզբնական արժեք	30,000 հազար դրամ

Վեռազնահատված գումարի հաշվարկի համար պետք է կատարվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դո Շենքի սկզբնական արժեք	50,000 հազար դրամ
Կտ Վերազնահատումից արժեքի աճ	50,000 հազար դրամ

Այդ ձևակերպումների արդյունքում, շենքը ներկայացվում է 120,000 հազար դրամ վերազնահատված գումարի չափով, կուտակված մաշվածությունը ճշգրտվում է գրոյի և սեփական կապիտալում ձևավորվում է վերազնահատումից պահուստ 50,000 հազար դրամի չափով:

**Վերազնահատման մոդելը ոչ նյութական ակտիվների համար**

Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվները ըստ վերազնահատման մոդելի պետք է հաշվառվեն իրական արժեքով, որը որոշվում է հղում կատարելով ակտիվ շուկային: Վերազնահատումները պետք է իրականացվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը Էականորեն չտարբերվի այն արժեքից, որը կորոշվել է օգտագործելով իրական արժեքը հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ:

Վերազնահատման մոդելը կարող է կիրառվել ոչ նյութական ակտիվի չափման համար միայն ակտիվի՝ սկզբնական արժեքով ճանաչումից և չափումից հետո: Այս մեթոդը չի կարող օգտագործվել սկզբնական ճանաչման պահին՝ ոչ նյութական ակտիվը սկզբնական արժեքից բացի այլ արժեքով ձևակերպելու համար: Այս մեթոդը չի կարող կիրառվել այն ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, որոնք նախկինում չեն ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվներ.

**Օրինակ 37 - Արտոնագրեր, որոնք նախկինում չեն ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվներ**

Տարիների ընթացքում, կազմակերպությունը անվանական հատուցման դիմաց, կարող է կուտակված լինել, մի շարք նույնատեսակ լիցենզիաներ, որոնք վաճառվում են ակտիվ շուկայում: Կազմակերպությունը չի ճանաչել ոչ նյութական ակտիվ, քանի որ լիցենզիաներն առանձին-առանձին Էական չէին ձեռքբերման պահին: Այդպիսի լիցենզիաների շուկայական գները վերջերս աճել են, և կազմակերպության կողմից պահվող լիցենզիաների արժեքը Էապես աճել է: Սակայն կազմակերպությանը 33ՄՍ 38-ով արգելվում է կիրառել վերազնահատման մոդելը լիցենզիաների նկատմամբ, քանի որ դրանք նախկինում չեն ճանաչվել որպես ակտիվ:

Վերազնահատման մոդելը կարող է նաև կիրառվել այն ակտիվի նկատմամբ, որը ձեռք է բերվել պետական շնորհի ստացմամբ, և սկզբնական ճանաչման պահին չափվել է անվանական գումարի չափով:

Ակտիվ շուկան կարող դադարել գոյություն ունենալ և վերազնահատված ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը կարող է այլևս հնարավոր չլինի որոշել ակտիվ շուկայում: Հաշվեկշռային արժեքը

պետք է սառեցվի վերջին վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ վերագնահատված գումարի չափով: Հաշվեկշռային արժեքը հետագայում ամորտիզացվում և արժեզրկվում է, ինչպես պահանջվում է համապատասխան ստանդարտով: Նախորդ վերագնահատումն պահուստը չպետք է հակադարձվի, երբ ակտիվ շուկային հղում կատարելու միջոցով չափումն այլևս հնարավոր չէ:

Ակտիվ շուկայի բացակայությունը կարող է լինել արժեզրկման հայտանիշ և պետք է իրականացվի արժեզրկման ստուգում:

Երբ ավելի ուշ ակտիվ շուկան կրկին դառնում է մատչելի, ոչ նյութական ակտիվը պետք է վերագնահատվի այդ օրվանից, համաձայն վերագնահատման մոդելի, որը կիրառվում է ոչ նյութական ակտիվի ողջ դասի նկատմամբ:

Միակ թույլատրված գնահատման հիմունքը իրական արժեքն է, որը որոշվում է ակտիվ շուկային հղում կատարելու միջոցով: Ակտիվ շուկայի սահմանումը ներկայացված է ՖՀՄՍ 13-ում: Ակտիվ շուկա գոյություն ունի միայն մի քանի տեսակի ոչ նյութական ակտիվների համար, և վերագնահատման մոդելը կարող են օգտագործվել միայն ժամանակ, երբ այդպիսի շուկա առկա է:

Ակտիվ շուկա չի կարող գոյություն ունենալ բրենդների, թերթերի խորագրերի, երաժշտության և ֆիլմերի իրավունքների, արտոնագրերի կամ ապրանքային նշանների համար, քանի որ յուրաքանչյուր նման ակտիվ եզակի է իր բնույթով: Չնայած նման եզակի ոչ նյութական ակտիվները կարող են գնվել և վաճառվել, գները բանակցվում են առանձին գնորդների և վաճառողների միջով, այլ ոչ թե գնանշվում ակտիվ շուկայում: Նման առքուվաճառքի գործարքները համեմատաբար հազվադեպ են: Մեկ գործարքի դեպքում ակտիվի համար վճարված գինը կարող է պատշաճ ուղեցույց չլինել մեկ այլ ակտիվի իրական արժեքի համար:

### **Օրինակ 38 - Վերագնահատման մոդելը և վեր-կայքերը**

*Վեր-կայքը սովորաբար հաշվառվում է սկզբնական արժեքով՝ հանած ամորտիզացիան, իսկ վերագնահատման մոդելը՝ թույլատրված ՀՀՄՍ 38-ով, կիրառելի չէ, քանի որ վեր-կայքերի հասցեները եզակի են և չկա այդ կայքերի համար ակտիվ շուկա:*

Ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էապես չտարբերվի հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից:

Վերագնահատումների հաճախականությունը կախված է ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքի փոփոխություններից: Որոշ ոչ նյութական ակտիվների շուկայական գները կարող են մեծապես տուժել զանազան տատանումներից, այնպես, որ կարող են պահանջվել տարեկան գնահատումներ: Համեմատաբար կայուն շուկայական գներ ունեցող ոչ նյութական ակտիվների համար նման հաճախակի վերագնահատում կարող է չպահանջվել:

Երբ ոչ նյութական ակտիվը վերագնահատվում է, դրա հաշվեկշռային արժեքը ճշգրտվում է մինչև վերագնահատված գումար նույն կերպ, ինչպես և հիմնական միջոցների համար:

### **Վերագնահատումից օգուտները և վնասները**

Վերագնահատումից հավելածր ներկայացվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և կուտակվում է սեփական կապիտալում՝ վերագնահատումից արժեքի աճ կամ վերագնահատման պահուստ վերնագրով: Եթե միևնույն ակտիվի գծով նախկինում առկա է որպես ծախս ճանաչված արժեզրկում, օգուտները նախ և առաջ հաշվեզրկվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն չափով, որքանով օգուտը հակադարձում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում նախկինում ճանաչված վնասը:

Վերագնահատումից արժեքի աճը, որը ներառված է սեփական կապիտալում փոխանցվում է անմիջապես չբաշխված շահույթին պահուստների միջոցով, ոչ թե ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության միջոցով, սովորաբար, երբ ակտիվը ապաճանաչվում է:

Վերագնահատումից արժեքի աճը կարող է նաև փոխանցվել ակտիվի կազմակերպության կողմից օգտագործման ընթացքում: Փոխանցված գումարը հաշվարկվում է որպես ակտիվի վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և ակտիվի



սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության տարբերություն: Այս գումարը կարող է վերագնահատումից արժեքի աճի պահուստից փոխանցվել չբաշխված շահույթին յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Վերագնահատումից արժեքի նվազում պետք է հաշվարկվի ցանկացած հարակից վերագնահատումից արժեքի աճի գծով այնքանով, որքանով, որ նվազումը չի գերազանցում այդ նույն ակտիվի գծով վերագնահատումից արժեքի աճով պահվող գումարը: Ցանկացած նվազեցման մնացորդ անուկետև ատեք է ճանաչվի ոռաես ծախս շահույթում և վնասում: Բացասական վերագնահատման պահուստ չպետք է ստեղծվի:

### **Իրական արժեքի մոդելը ներդրումային գույքի համար**

Սովորաբար իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել շարունակական հիմունքներով: Իրական արժեքով չեն չափվում:

- կառուցվող ներդրումային գույքը, որի համար իրական արժեքը ներկայումս չի կարող արժանահավատորեն չափվել, սակայն որի համար կազմակերպությունը ակնկալում է, որ իրական արժեքը արժանահավատորեն հնարավոր կլինի չափել ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ՝ շինարարության ժամանակ, կամ շինարարության ավարտից հետո:
- ներդրումային գույքը, որոնց համար, բացառիկ դեպքերում և միայն սկզբնական ճանաչման պահին, իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել շարունակական հիմունքներով:

Եթե կա ակնկալիք, որ գույքի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափել շինարարության ավարտից հետո, կազմակերպությունը պետք է կառուցվող ներդրումային գույքը չափի սկզբնական արժեքով մինչև դրա իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն չափելի կամ շինարարությունը ավարտվի:

Երբ կազմակերպությունը հնարավորություն է ստանում արժանահավատորեն չափել կառուցվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը, կամ շինարարությունը ավարտված է, այն պետք է գույքը չափի իրական արժեքով:

### **Օրինակ 39 - Իրական արժեքը հնարավոր չէ հեշտությամբ չափել**

*Ա կազմակերպությունը հանդիսանում է անշարժ գույքի կառուցապատող և կառուցում է ներդրումային գույք: Կազմակերպություն պահում էր հողակտորը կապիտալի արժևորման համար, և հետագայում սկսել է շենքի կառուցումը վարձակալական եկամուտ վաստակելու նպատակով: Ելնելով ապագա դրամական ներհոսքերի զգալի անորոշությունից, կազմակերպությունը ի վիճակի չէ արժանահավատորեն որոշել շենքի իրական արժեքը:*

*Սակայն, հողի իրական արժեքը կարող է որոշվել դիտարկելի գների հիման վրա: Ա կազմակերպությունը իր ներդրումային գույքի նկատմամբ կիրառում է իրական արժեքի մոդելը:*

*Կազմակերպությունն ունի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն՝ հաշվառելու հողը և շենքը որպես երկու առանձին միավորներ կամ որպես մեկ միասնական հաշվառման միավոր: Կախված քաղաքականության ընտրությունից, կազմակերպությունը՝*

- *պետք է հաշվառի հողը իրական արժեքով, իսկ շենքը՝ սկզբնական արժեքով, մինչև շենքի իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն որոշելի, կամ*
- *պետք է հաշվառի հողը և շենքը սկզբնական արժեքով, մինչև ընդհանուր առմամբ ներդրումային գույքի իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն որոշելի:*

Երբեմն, գույքի իրական արժեքի չափման ողջամիտ միջոցառումների շրջանակը կարող է լինել այնքան լայն իսկ տարբեր արդյունքների հավանականությունները դժվար գնահատելի, որ իրական արժեքի չափման որևէ կոնկրետ արժեքի ընտրությունը օգտակար չէր լինի, քանի որ իրական արժեքը հնարավոր չի լինի արժանահավատորեն չափել շարունակական հիմունքներով: Այդ հանգամանքներում ընդունվում է սկզբնական արժեքի մոդելը:



Կահույքը սովորաբար ներառվում է իրական արժեքում, եթե գրասենյակը վարձակալվում, լիովին կահավորված վիճակում: Ներդրումային գույքի իրական արժեքում ներառված կահույքի համար առանձին մաշվածություն չպետք է հաշվարկվի: Ամբողջ գույքի իրական արժեքի ճշգրտումը յուրաքանչյուր գնահատման ամսաթվի դրությամբ հաշվի կառնի կահույքի վիճակը: Եթե կահույքը առանձին ճանաչվում է հաշվեկշռում, այն չպետք է ընդգրկվի գույքի իրական արժեքում, և պետք է հաշվարկվի մաշվածություն կահույքի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Գործառնական վարձակալության եկամտի գծով կանխավճարները կամ հաշվեգրումները, ինչպես նաև վարձակալության գործարքի կայացման նպատակով վարձատուի կողմից վարձակալին վճարված խթանները, չպետք է ներառվեն ներդրումային գույքի իրական արժեքում, որպեսզի չկատարվի ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների կրկնակի հաշվարկ:

Վարձակալությամբ պահվող գույքի իրական արժեքը կարտացույցի ակնկալվող դրամական արտահոսքերը, ինչպես նաև ակնկալվող դրամական ներհոսքերը: Առաջինը կարող է ներառել վճարման ենթակա պայմանական վարձավճարները, ինչպես նաև հաստատուն վարձակալության վճարումները: Անհրաժեշտ կլինի վարձակալության գծով պարտավորությունը ետ գումարել գնահատված գումարին, որպեսզի ստացվի գույքի իրական արժեքը: Վարձակալության գծով պարտավորությունը հաշվառվում է որպես պարտավորություն հաշվեկշռում: Ըստ եղանակի, սա ակտիվի և վարձակալության գծով պարտավորության համախառն հանրագումարն է:

Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը նախկինում չափել է ներդրումային գույքը իրական արժեքով, նա պետք է շարունակի այդպես վարվել, անգամ եթե համադրելի շուկայական գործարքները դառնում են պակաս հաճախակի կամ շուկայական գները՝ պակաս մատչելի:

Իրական արժեքով վերագնահատումից օգուտները և վնասները ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են:

### **Իրական արժեք, հանած վաճառքի ծախսումները մոդելը՝ կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի համար**

Կենսաբանական ակտիվները (այդ թվում՝ բերքատու բույսի վրա աճող վրա բերքը) պետք է չափվեն սկզբնական ճանաչման պահին, և յուրաքանչյուր հաջորդ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել:

Իրական արժեքի մոդելով կենսաբանական ակտիվի հետ կապված հավելյալ արժեքը հաշվեգրվում է կենսաբանական վերափոխմանը զուգընթաց, այլ ոչ թե բերքահավաքի պահին:

#### **Օրինակ 40 - Բերքատու ակտիվի արտադրանքի իրական արժեքի որոշումը**

*Բերքատու ակտիվի արտադրանքի համար դրամական հոսքերի մոդելը առավել հավանական գնահատման մեթոդն է: Դրամական հոսքի մոդելը պետք է ներառի բոլոր ուղղակիորեն վերագրելի դրամական ներհոսքերը և արտահոսքերը: Ներհոսքերը իրենցից կներկայացնեն հավաքած բերքի ակնկալվող գինը շուկայում: Արտահոսքերը իրենցից կներկայացնեն ակտիվը աճեցնելու և շուկա հանելու հետ կապված ծախսումները (օրինակ, ուղղակի աշխատուժի, պարարտանյութի և շուկա փոխադրման հետ կապված ծախսումները): Նախորդ բերքահավաքին հաջորդող առաջին օրը, հաջորդ բերքի իրական արժեքը կարող է հավասար լինել գրոյի:*

Բերքահավաքի պահին, գյուղատնտեսական արտադրանքը պետք է չափվի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Այս գումարն այնուհետև կներկայացնի սկզբնական արժեքը ԶՅՄՍ 2 կամ այլ կիրառելի ստանդարտի նպատակներով:

Վաճառքի ծախսումները լրացուցիչ ծախսումներն են՝ ակտիվի վաճառքի նպատակով, և չեն ներառում ֆինանսավորման ծախսերը և շահութահարկի գծով ծախսը:

Լրացուցիչ ծախսումների օրինակներ են՝ միջնորդներին և դիլերներին վճարված միջնորդավճարները, կարգավորող մարմին և ապրանքային բորսաներին վճարված տուրքերը և փոխադրման հարկերը և տուրքերը:

Լրացուցիչ եզրույթը վաճառքի գծով ծախսումների սահմանման մեջ չի ներառում այն ծախսումները, որոնք ներառված են կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքի չափման մեջ, ինչպիսիք են օրինակ, տրանսպորտային ծախսումները:

Համապատասխան վաճառքի ծախսումները այնպիսի ծախսումներն են, որոնք տեղի կունենային կենսաբանական ակտիվի իր ներկա վիճակում վաճառելիս: Եթե իրական արժեքը որոշվում է ելնելով դրամական հոսքերի մոդելից, վերջնական արտադրանքի վաճառքի ծախսումները ևս կներառվեն որպես դրամական միջոցների արտահոսք: Գյուղատնտեսական արտադրանքի չափման ժամանակ, կլինի միայն մեկ տեսակի վաճառքի գծով ծախսում:

Կենսաբանական ակտիվների կամ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները չափումից առաջացած օգուտները կամ վնասները ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են:

**Օրինակ 41 - Գնահատումից օգուտների և վնասների ճանաչումը**

Այս օրինակը ցույց է տալիս, որ օգուտները և վնասները կարող են առաջանալ ինչպես կենսաբանական ակտիվների, այնպես էլ գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչման պահին:

Կազմակերպությունը աճուրդում ձեռք է բերել 100 խոշոր եղջերավոր անասուն 70,000 հազար դրամով, 20X7թ. հունիսի 30-ին: Հետագա տրանսպորտային ծախսերը կազմել են 800 հազար դրամ: Կազմակերպությունը կկրեր նույն տրանսպորտային ծախսերը, եթե վաճառեր իր խոշոր եղջերավոր անասունները այդ աճուրդում: Բացի այդ, վաճառողի կողմից պետք է վճարվեր 1,5% աճուրդավար, հաշվարկված խոշոր եղջերավոր անասունների շուկայական գնից: Կազմակերպությունը նաև կրել է 330 հազար դրամի չափով անասնաբուժական ծախսեր:

20X7թ. դեկտեմբերի 31-ին, խոշոր եղջերավոր անասունների շուկայական արժեքը առավել համապատասխան շուկայում աճել է հասնելով 77,000 հազար դրամի: Վաճառողի կողմից կկատարվեն տրանսպորտային ծախսեր՝ 900 հազար դրամի չափով, անասունները համապատասխան շուկա տեղափոխելու համար: Վաճառողին վճարման ենթակա կլինի աճուրդավար՝ անասունների շուկայական գնի 1.5% -ի չափով:

20X8թ. մարտի 1-ին, կազմակերպությունը աճուրդում վաճառել է 18 խոշոր եղջերավոր անասուն 14,000 հազար դրամով և կրել տրանսպորտային ծախսեր՝ 100 հազար դրամ: Բացի այդ, վաճառողի կողմից վճարվել է 1,5% աճուրդավար, հաշվարկված խոշոր եղջերավոր անասունների շուկայական գնից:

20X8թ. հունիսի 15 –ին 82 անասունների իրական արժեքը կազմել է 58,000 հազար դրամ: 42 խոշոր եղջերավոր անասուն մորթվել է այդ օրը, սպանդի ընդհանուր արժեքը կազմել է 6,300 հազար դրամ: Այդ օրը մաքրած մսերի քի ընդհանուր շուկայական արժեքը եղել է 36,000 հազար դրամ, իսկ մսերից վաճառելու համար գնահատված տրանսպորտային ծախսերը կազմել են 300 հազար դրամ: Որևէ այլ վաճառքի ծախսումներ չեն սպասվում:

20X8թ. հունիսի 30-ին, մնացած 40 խոշոր եղջերավոր անասունների շուկայական գինը կազմում էր 32,000 հազար դրամ: Գնահատված տրանսպորտային ծախսերը կազմում են 280 հազար դրամ: Բացի այդ, վաճառողի կողմից պետք է վճարվեր 1,5% աճուրդավար, հաշվարկված խոշոր եղջերավոր անասունների շուկայական գնից:

Կազմակերպությունը կիրառում է կենսաբանական ակտիվների ճանաչման իրական արժեքի մոդելը, ինչպես պահանջվում է ստանդարտով, և հաշվետվություններ է ներկայացնում ամեն տարի հունիսի 30-ին և դեկտեմբերի 31-ին՝ որոշելով իրական արժեքը այդ ամսաթվերի դրությամբ:

**Անասունների սկզբնական ճանաչումը 20X7թ. հունիսի 30-ին**

	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
Դո կենսաբանական ակտիվ (խոշոր եղջերավոր անասուններ)	68,150	68,150
Դո վնաս սկզբնական ճանաչման պահին		2,650

Կտ Դրամական միջոցներ (գնում և տեղափոխում դեպի ֆերմա) 70, 800  
 Անասունների սկզբնական ճանաչումը իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները

<b>Իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները սկզբնական ճանաչման պահին.</b>		<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Իրական արժեք առավել համապատասխան շուկայում		70,000
Տրանսպորտային ծախսեր		(800)
Աճուրդավճար		(1,050)
		<b>68,150</b>

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Դտ Անասնաբուժական ծախսեր	330	
Կտ Դրամական միջոցներ		330

Անասնաբուժական ծախսերի ճանաչումը 20X7թ. հունիսի 30 -ին (սման ծախսերն ինքնին չեն ազդում իրական արժեքի վրա)

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>Անասունների հետագա չափումը 20X7թ. դեկտեմբերի 31-ին</b>		
Դտ Կենսաբանական ակտիվ (խոշոր եղջերավոր անասուններ)	6,795	
Կտ Օգուտ իրական արժեքի փոփոխությունից, հանած վաճառքի ծախսումները (74,945 - 68,150)		6,795
Կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքով հետագա չափումը, հանած վաճառքի ծախսումները 20X7թ. դեկտեմբերի 31-ի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ		

		<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>Իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները 20X7թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ՝</b>		
Իրական արժեք առավել համապատասխան շուկայում		77,000
Տրանսպորտային ծախսումներ		(900)
Աճուրդավճար		(1,155)
		<b>74,945</b>

**Անասունների վաճառքը 20X8թ. մարտի 1-ին**

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Դտ Դրամական միջոցներ	13,690	
Դտ Վաճառքի ծախսեր (100 + 210)	310	
Կտ Հասույթ		14,000
Անասունների վաճառքից ստացված հասույթի ճանաչումը		

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
<b>Կենսաբանական ակտիվների փոխանցումը պաշարներ 20X8թ. հունիսի 15-ին</b>		
Դտ Պաշարներ	35,700	
Դտ Անասունների իրական արժեքի կորուստ	2,077	
Կտ Կենսաբանական ակտիվ (խոշոր եղջերավոր անասուններ) (վաճառված անասունների համամասնությունը՝ օգտագործելով իրական արժեքը նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանին, 31 Դեկտեմբեր 20X7թ) (74,945 x 42/100)		31,477
Կտ Դրամական միջոցներ (անասուններին մորթելու արժեքը)		6,300
Մորթված անասունների փոխանցումը պաշարներ		

<b>Իրական արժեքը՝ հանած մսեղիքի գնահատված վաճառքի ծախսումները 20X8թ. հունիսի 15-ին:</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Մսեղիքի շուկայական արժեքը	36,000
Տրանսպորտային ծախսեր	(300)
	<b>35,700</b>

<b>Անասունների հետագա չափումը 20X8թ. հունիսի 30-ին</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Դրա հրական արժեքի փոփոխության գծով վնաս՝ հանած վաճառքի ծախսումները	12,228	

Կտ Կենսաբանական ակտիվ (խոշոր եղջերավոր անասուններ) (խոշոր եղջերավոր անասունների իրական արժեք վերջին հաշվետու ամսաթվի դրությամբ հանած պաշարներին փոխանցումը) (31,240 - (74,945 - 31,477)) 12,228

Կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքով հետագա չափումը, հանած վաճառքի ծախսումները 20X8թ. հունիսի 30-ի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ

<b>Իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները 20X8թ. հունիսի 30-ի դրությամբ</b>	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Իրական արժեք առավել համապատասխան շուկայում	32,000
Տրանսպորտային ծախսեր	(280)
Աճուրդավճար	(480)
	<b>31,240</b>

ՀՀՄՍ 41-ում առկա է ենթադրություն, որ կենսաբանական ակտիվի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Այս կանխավարկածը կարող է հերքվել միայն սկզբնական ճանաչման պահին:

Ստանդարտը թույլ է տալիս չափել կենսաբանական ակտիվն իր սկզբնական արժեքով միայն այն դեպքում, երբ իրական արժեքի արժանահավատ չափումը մատչելի չէ սկզբնական ճանաչման պահին: Կազմակերպությունը, որը չափել է կենսաբանական ակտիվները իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, չի կարող վերադառնալ սկզբնական արժեքի մոդելին, եթե իրական արժեքի արժանահավատ չափումը դադարում է մատչելի լինել:

Երբ իրական արժեքը չի կարող արժանահավատորեն չափվել, կենսաբանական ակտիվները պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կորուստները, եթե այդպիսիք առկա են:

Սկզբնական արժեքը, մաշվածությունը և արժեզրկումից կորուստները պետք է որոշվեն համաձայն ՀՀՄՍ 2, ՀՀՄՍ 16 և ՀՀՄՍ 36, ըստ կիրառելիության:

ՀՀՄՍ 41 ենթադրում է, որ գյուղատնտեսական արտադրանքի իրական արժեքը բերքահավաքի պահին միշտ չափելի է, հետևաբար, սկզբնական արժեքի մոտեցումը չի թույլատրվում գյուղատնտեսական արտադրանքի չափման համար:

Իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումները մեթոդով չափված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ ստացվելիք պետական շնորհները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում:

Առանց նախապայմանների դրամաշնորհը ճանաչվում է որպես եկամուտ, միայն և միայն այն ժամանակ, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա, մինչդեռ պայմանական դրամաշնորհը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ միայն և միայն այն ժամանակ, երբ պայմանները բավարարված են:

### **Բերքատու բույսերի հաշվառումը**

Բերքատու բույսը կենդանի բույս է, որն օգտագործվում է գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրության կամ մատակարարման համար, ակնկալվում է դրա բերքատվությունը ավելի քան մեկ ժամանակաշրջանի ընթացքում, և ունի որպես գյուղատնտեսական արտադրանք վաճառվելու հեռավոր հավանականություն, բացառությամբ պատահական ջարդոնների վաճառքի:

Բերքատու բույսերը, որ այլևս բերք չեն արտադրում, սովորաբար կտրվում են և վաճառվում են որպես ջարդոն իրենց կյանքի վերջում: Նման ջարդոնի պատահական վաճառքը չի հանգեցնում նրան, որ բերքատու բույսը դադարի այդպիսին լինել:

Բերքատու բույսերը հաշվառվում են ըստ ՀՀՄՍ 16-ի, սակայն բերքատու բույսերի վրա աճող արտադրանքը կենսաբանական ակտիվ է, որը հաշվառվում է ըստ ՀՀՄՍ 41:

**Օրինակ 42 - Բերքատու բույսի դասակարգումը**

*Կազմակերպությունը աճեցնում է ընկուզենիներ՝ որպես բերք ընկույզ ստանալու համար և, ի վերջո ակնկալում է ձեռք բերել արժեքավոր փայտանյութ ծառերի բերքատու կյանքի վերջում: Կազմակերպությունը վստահ չէ, թե արդյոք ծառերը պետք է հաշվառվեն ըստ ՀՀՄՍ 16-ի, թե ՀՀՄՍ 41-ի և դիմել է պրոֆեսիոնալ հաշվապահների՝ խորհրդատվության համար:*

*Բերքատու բույսերի սահմանման չափանիշներից մեկն այն է, որ հավանականությունը, որ բույսը կարող է վաճառվել որպես գյուղատնտեսական արտադրանք, պետք է լինի ցածր, բացառությամբ ջարդոնների պատահական վաճառքի: Սակայն, ծառերի աճեցման նպատակը, բացի ընկույզի բերքի ստացումից, նաև արժեքավոր փայտանյութի ստացումն է ծառերի բերքատու կյանքի վերջում: Հետևաբար, նշված չափանիշը չի բավարարվել, և, հետևաբար, բերքատու բույսի սահմանումը չի բավարարվում: Հետևաբար, ընկուզենիները պետք է հաշվառվեն որպես կենսաբանական ակտիվ ըստ ՀՀՄՍ 41:*

Կենսաբանական ակտիվների սահմանմանը բավարարող բերքատու բույսերը պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով կամ վերագնահատված գումարով, հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեքը կորուստները, ըստ ՀՀՄՍ 16-ի:

Չհասունացած բերքատու բույսերը նման են կառուցվող հիմնական միջոցների միավորին նախքան դրա նպատակային օգտագործումը, և պետք է չափվեն կուտակված արժեքով, մինչև բերքատու բույսերը գտնվեն ղեկավարության մտադրություններին համապատասխան շահագործելու համար պահանջվող վայրում և վիճակում, այսինքն՝ հասունանալ:

**Մաշվածություն**

Ակտիվի մաշվող գումարը, պետք է բաշխվի կանոնավոր հիմքով դրա ողջ օգտակար ծառայության ընթացքում: Մաշվածության մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները սպառվում են կազմակերպության կողմից:

Մաշվածությունը տարածվում է բոլոր հիմնական միջոցների վրա, անկախ նրանից, թե արդյոք դրանք հաշվառվում են սկզբնական արժեքով, թե վերագնահատված արժեքով, երկու բացառություններով.

- իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի՝ համաձայն ՀՀՄՍ 40-ի, որը չի մաշեցվում,
- որևէ ակտիվի, որ ունի անսահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետ (օրինակ, հողը):

**Օրինակ 43 - Վերականգնման պարտավորության մաշվածությունը և հողի արժեքը**

*Աղբավայրը պետք է վերականգնվի, երբ այն այլևս չի օգտագործվում: Տեղանքը վերականգնելու պարտավորությունը պետք է ամորտիզացվեն այն ժամանակահատվածում, որի ընթացքում աղբը թափվում է տվյալ տեղանքում: Տեղանքն ինքնին ունի սահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետ աղբավայրը շահագործողի համար: Դրա մնացորդային արժեքը կլինի զգալիորեն ցածր, քան իր սկզբնական արժեքը: Հողի արժեքը ևս պետք է ամորտիզացվի տեղանքի ծառայության ընթացքում մինչև դրա մնացորդային արժեք:*

Մաշվածությունն իրենից ներկայացնում է ակտիվի մաշվող գումարի պարբերական բաշխումը դրա օգտակար ծառայության ընթացքում, իսկ մաշվող գումարը ակտիվի արժեքն է՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը:

Մաշվածությունը հաշվարկվում է, նույնիսկ եթե սկզբնական արժեք հանած մաշվածությունն սկզբունքով հաշվառվող ակտիվի իրական արժեքը գերազանցում է այդ հաշվեկշռային արժեքը, պայմանով, որ ակտիվի մնացորդային արժեքը չի գերազանցի դրա հաշվեկշռային արժեքը: Վերանորոգումը և սպասարկումը չեն վերացնում ակտիվի մաշվածության հաշվարկի անհրաժեշտությունը:

Ժամանակաշրջանի մաշվածությունը ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, եթե այն չի ընդգրկվում այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:

**Օրինակ 44 - Մաշվածության կապիտալացումը որպես ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս**

*Ընկերությունը ձեռք է բերել շինարարական տեխնիկա և մեքենա-սարքավորումներ՝ իր սեփական օգտագործման համար նոր պահեստ կառուցելու նպատակով: Հետևաբար, սարքավորումների և տեխնիկայի մաշվածությունը պահեստի սկզբնական արժեքին անմիջականորեն վերագրելի ծխս է: Սարքավորումների մաշվածության գծով ծախսը պետք է կապիտալացվի որպես պահեստի սկզբնական արժեքի մաս:*

Ակտիվը կարող է բաղկացած լինել մի քանի տարբեր նշանակալից բաղադրիչներից: Յուրաքանչյուր բաղադրիչ առանձին է դիտարկվում մաշվածության նպատակով և մաշեցվում է իր անհատական օգտակար ծառայության ընթացքում: Եթե օգտակար ծառայությունը և սպառման մոդելը նման են, բաղադրիչները կարող են խմբավորվել մաշվածության հաշվարկման նպատակով: Երբ մի նշանակալից բաղադրիչ փոխարինվում կամ վերականգնվում է, հին բաղադրիչը պետք է ապաճանաչվի և նոր բաղադրիչը կապիտալացվի, եթե դրա արժեքը ենթակա է վերականգնման:

Փոխարինող բաղադրիչի արժեքը ճանաչվում է որպես ակտիվ, եթե բավարարում է ճանաչման չափանիշները: Փոխարինվող մասի կամ մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է, իսկ փոխարինված մասերի սկզբնական արժեքը և կուտակված մաշվածությունը վերացվում են: Եթե փոխարինված մասի կամ բաղադրիչի սկզբնական արժեքը և մաշվածությունը հնարավոր չէ որոշել, փոխարինման արժեքը որոշամիտ է համարել փոխարինված մասի արժեք:

Հողը և շենքերը հաշվառվում են որպես առանձին ակտիվներ մաշվածության նպատակով: Հողը սովորաբար ունի անսահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետ, և չի մաշեցվում:

**Օգտակար ծառայության ժամկետի որոշումը**

Օգտակար ծառայությունը՝

- այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը մատչելի կլինի կազմակերպության կողմից օգտագործման համար, կամ
- արտադրական կամ նմանատիպ միավորների քանակը, որը կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ ակտիվից:

Ակտիվի օգտակար ծառայությունը սկսվում է ձեռքբերման օրվանից, երբ ակտիվը հնարավոր է շահագործել կազմակերպության կողմից նախանշված եղանակով: Օգտակար ծառայության սահմանումը ներառում է «ակնկալվում է մատչելի լինել օգտագործման համար» արտահայտությունը: Օգտակար ծառայությունը այն ժամանակահատվածն է, երբ ակտիվն օգտագործվում է կազմակերպության կողմից: Նյութական հիմնական միջոցի օգտակար ծառայության ժամկետը կարող լինել պակաս, քան ակտիվի ընդհանուր ֆիզիկական ժամկետը: Կազմակերպությունը կարող է ունենալ ակտիվները մինչև իրենց ֆիզիկական ժամկետի ավարտը փոխարինելու գործարար սովորույթ: Ակտիվի օգտակար ծառայության գնահատականը հիմնվում է դատողության վրա, ելնելով նմանատիպ ակտիվների գծով առկա փորձից:

**Օրինակ 45 - Մաշվածության հաշվարկը, երբ ակտիվը պատրաստ է օգտագործման համար**

*Ա կազմակերպությունը կառուցում է մեքենա-սարքավորում իր սեփական օգտագործման համար: Կառուցումը ավարտվել է 20X8թ. նոյեմբերի 1-ին, սակայն կազմակերպությունը չի սկսել մեքենայի օգտագործումը մինչև 20X9թ. մարտի 1-ը:*

*Կազմակերպությունը պետք է սկսի հաշվարկել մաշվածությունը սկսած այն օրվանից, երբ մեքենան պատրաստ է օգտագործման համար, այսինքն՝ 20X8թ. նոյեմբերի 1-ից: Այն փաստը, որ*



մեքենան չի օգտագործվել այն պահից սկսած, երբ այն պատրաստ էր օգտագործման համար, նշանակություն չունի մաշվածության հաշվարկի մեկնարկի ամսաթվի տեսանկյունից:

**Օրինակ 46 - Մաշվածության հաշվարկը, երբ ակտիվը շահագործվում է**

Գ կազմակերպությունը ձեռք է բերել գործարան 100 միլիոն դրամ սկզբնական արժեքով, 20X1թ-ին. գործարանի գնահատված օգտակար ծառայության ժամկետը 20 տարի է, մնացորդային արժեքը՝ զրո: Գործարանը դադարել է շահագործվել 20X6թ. հունիսին, հաշվի առնելով դրա արտադրանքի հանդեպ պահանջարկի նվազումը: 50 միլիոն դրամի չափով արժեզրկման գծով ծախս է ճանաչվել է 20X6թ, որպեսզի գործարանի արժեքը նվազեցվի մինչև փոխհատուցվող արժեք: Սակայն, 20X9թ. ընթացքում պահանջարկը գերազանցեց ընթացիկ արտադրական հզորությունը և ղեկավարությունը որոշեց վերագործարկել չշահագործվող գործարանը, կատարելով 5 միլիոն դրամ ծախս: Ապագա դրամական հոսքերի կանխատեսումները կհիմնավորեն սկզբնապես հաշվարկված 50 միլիոն դրամ արժեզրկման հակադարձումը: Գործարանը վերագործարկելու համար կպահանջվի վեց ամիս:

Կազմակերպությունը պետք է հակադարձի նախկինում հաշվարկված 50 միլիոն դրամ արժեզրկումը՝ հանած ակտիվի պարասպորտի ընթացքում հաշվարկված մաշվածությունը (15 միլիոն դրամ): Գործարանը այնուհետև պետք է ամորտիզացվի իր մնացած օգտակար ծառայության ընթացքում այսինքն, 65 միլիոն դրամ (60միլիոն + 5 միլիոն), մնացած 10 տարիների ընթացքում:

**Օրինակ 47 - Մաշվածության ժամանակահատվածը**

Ա Կազմակերպությունը դիտարկում է այնպիսի քաղաքականության գործադրումը, ըստ որի, տարվա ընթացքում կապիտալացված հիմնական միջոցների գծով մաշվածություն չհաշվարկվի մինչև հաջորդ տարի, սակայն ակտիվի օտարման տարում մաշվածության հաշվարկվի ամբողջ տարվա համար: Արդյո՞ք այս մոտեցումը ընդունելի է:

Հիմնական միջոցի մաշվող գումարը, պետք է բաշխվի կանոնավոր հիմքով դրա ողջ օգտակար ծառայության ընթացքում: Մաշվածության հաշվարկի մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները ակնկալվում են սպառվել կազմակերպության կողմից: «Օգտակար ծառայություն» նշանակում է այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում այդ ակտիվը մատչելի պետք է լինի կազմակերպության կողմից օգտագործման համար: Մաշվածությունը պետք սկսի հաշվարկվել ակտիվը օգտագործման համար մատչելի դառնալուն պես: Ա կազմակերպությունը պետք է հաշվարկի ակտիվի մաշվածությունը շահագործման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

**Օրինակ 48 - Վարձակալվող ակտիվի վրա կատարվող բարելավումների օգտակար ծառայությունը**

Ա Կազմակերպությունը վարձակալության պայմանագիր է կնքել վեց տարի ժամկետով, պայմանագիրը ևս վեց տարի ժամկետով երկարացման իրավունքով: Մեկնարկի ամսաթվին, Ա կազմակերպությունը ողջամտորեն համոզված չէ, որ կիրացնի պայմանագրի երկարաձգման օպցիոնը, և հետևաբար եզրակացնում է, որ վարձակալության ժամկետը վեց տարի է: Ա կազմակերպությունը պատրաստվում է զգալի բարելավումներ կատարել վարձակալված ակտիվի վրա, իր բրենդային չափանիշներին համապատասխանեցնելու նպատակով: Վարձակալված ակտիվի վրա կատարվող բարելավումների ակնկալվող օգտակար ծառայության ժամկետը 10 տարի է: ՀՀՄՍ 16-ը սահմանում է, որ ակտիվի օգտագործման իրավական կամ նմանատիպ սահմանափակումները, ինչպիսիք են՝ հարակից վարձակալությունների ժամկետի ավարտը, պետք է հաշվի առնվեն տվյալ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը գնահատելիս: Հետևաբար, ընդհանուր առմամբ, կարելի է ակնկալել, որ վարձակալված ակտիվի վրա կատարվող բարելավումների օգտակար ծառայության ժամկետը (այսինքն, մաշվածության ժամկետը), նույնն է, ինչ որ վարձակալության ժամկետը, ըստ ՀՀՄՍ 16-ի: Սակայն, կարող են լինել իրավիճակներ, երբ վարձակալված ակտիվի վրա կատարվող բարելավումների օգտակար ծառայության ժամկետը գերազանցում է գնահատված վարձակալության ժամկետը (օրինակ, երբ ղեկավարությունը ապամոնտաժում և վերագործարկում է վարձակալված ակտիվի վրա կատարվող բարելավումները վարձակալության ժամկետի վերջում):



Մաշվածությունը դադարում է, երբ ակտիվը ապաճանաչվում է կամ դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող: Մաշվածությունը պարտադիր չէ որ դադարեցվի, երբ ակտիվը պարապուրդում է:

### Մնացորդային արժեքի որոշումը

Ակտիվի մաշվող գումարը որոշվում է մնացորդային արժեքի հանելուց հետո: Մնացորդային արժեքը ակտիվի օտարումից առաջացող գնահատված գումարն է, այն ենթադրությամբ, որ ակտիվը գտնվում է այնպիսի տարիքում և վիճակում, որը ակնկալվում է իր օգտակար ծառայության ավարտին: Մնացորդային արժեքները հաշվի է առնում գների փոփոխությունները մինչև հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթիվը, բայց ոչ ապագա գնային փոփոխությունները: Գործնականում, մնացորդային արժեքը հաճախ նշանակալից չէ Է և, հետևաբար, էական չէ մաշվող գումարի հաշվարկման համար:

Եթե մնացորդային արժեքը աճում է այն գումարով, որը հավասար է կամ գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվի մաշվածության ծախսը զրո է:

### Մաշվածության մեթոդները

Կիրառվող մաշվածության մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները սպառվում են կազմակերպության կողմից:

Մաշվածության առավել տարածված մեթոդը գծային հիմունքով հաշվարկն է՝ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում: Սա ժամանակի վրա հիմնված մոտեցում է, բայց փոխարինում է օգտագործմանը և հնեցմանը: Այնուամենայնիվ, որոշ ակտիվների համար, փաստացի օգտագործումը կարող է լինել ավելի հուսալի չափման միջոց: Ժամանակի վրա հիմնված մաշվածությունը տեղին է, եթե օգտագործման ակնկալվող և փաստացի մոդելները նման են:

#### Օրինակ 49 - Մաշվածության հաշվարկի մեթոդները

Գծային մեթոդը առավել տարածված մեթոդն է, որն օգտագործվում է գործնականում, քանի որ օգտակար ծառայության գնահատումը առավել հեշտ է ըստ ժամանակաշրջանների: Սակայն, օգտագործումը կարող է լինել չափման ավելի հուսալի ձև: Սկզբնական արժեքը կամ վերագնահատված արժեքը՝ հանած գնահատված մնացորդային արժեքը, բաշխվում է օգտակար ծառայության ժամանակահատվածի ընթացքում, այդպիսով ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակահատվածին պարբերական հիմունքով բաժին է ընկնում մաշվածության գծով ծախս:

Կան մաշվածությունը որոշելու մի շարք տարբեր մեթոդներ, բացի գծային մեթոդից: Ըստ այդ մեթոդների, մաշվող գումարը կարող է բաշխվել օգտագործման հիմունքով (ինչպես, օրինակ, թողարկված միավորների մեթոդը), կամ մաշվածության ծախսը ավելի մեծ է ակտիվի շահագործման սկզբի տարիների համար: Ընդհանուր մեթոդները ներառում են նվազող մնացորդի, միավորների գումարի, տարիների գումարի, և թվերի գումարի մեթոդները: Արագացված մաշվածության մեթոդները տեղին են, եթե տնտեսական օգուտները ավելի արագ են սպառվում ակտիվի օգտակար ծառայության վաղ տարիներին: Ակտիվը կարող է կորցնել իր հուսալիությունը, փչանալ, կորցնել բարձրորակ արտադրանք արտադրելու կարողությունը կամ տեխնոլոգիապես հնանալ: Ակտիվի միջոցով արտադրվող արտադրանքի գների անկումը մեկն է այն գործոններից, որոնք պետք է հաշվի առնել, բայց միայն այդ գործոնները չեն նշանակում, որ պետք է կիրառվի արագացված մաշվածության մեթոդը: Այդ մեթոդներից մի քանիսը քննարկվում են ստորև.

**Նվազող մնացորդի մեթոդը.** Այս մեթոդով նախատեսված է ավելի բարձր մաշվածության ծախսի հաշվարկ ակտիվի օգտագործման վաղ տարիներին, հետևյալ կերպ (օրինակը ենթադրում է մնացորդային արժեք բացակայություն).

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Սկզբնական արժեք	12,500
Մաշվածության ծախս (20%)	2,500
Հաշվեկշռային արժեքը 1-ին տարվա վերջին	10,000

Մաշվածության ծախս (10,000-ի 20%)	2,000
Հաշվեկշռային արժեքը 2-րդ տարվա վերջին	8,000
Մաշվածության ծախս (8,000-ի 20%)	1,600
Հաշվեկշռային արժեքը 3-րդ տարվա վերջին	6,400

**Թվերի գումարի մեթոդ.** Այս մեթոդը իր արդյունքներով նման է նվազող մնացորդի մեթոդին, թեև կիրառման մեխանիզմները տարբեր են: Եթե ակտիվի ակնկալվող օգտագործման տևողությունը, օրինակ, 12 ժամանակաշրջան է (տարիներով, ամիսներով, և այլն), ապա 1-ից 12 թվերը գումարվում են իրար (ընդամենը՝ 78): Առաջին ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է 12/78, հաջորդ ժամանակաշրջանի համար 11/78 և այլն:

**Միավորների գումարի (կամ թողարկված միավորների) մեթոդը.** Այս մեթոդով մաշվածությունը հաշվարկվում է ակտիվի գնահատված օգտագործման կամ թողարկվելիք արտադրանքի նկատմամբ: Մաշվածության դրույքը ըստ օգտագործման մեկ ժամի կամ մեկ թողարկված միավորների, հաշվարկվում է՝ մաշվածության գումարը բաժանելով ակտիվի ընդհանուր գնահատված աշխատանքային հնարավորության վրա, որը չափվում է ժամերով կամ միավորներով: Այս մեթոդը երբեմն կիրառվում է, երբ ակտիվի օգտագործումը զգալիորեն տատանվում է ըստ ժամանակաշրջանների, և նման մեթոդը ավելի ճշգրիտ է չափում տնտեսական օգուտների սպառումը: Այս եղանակով հաշվարկվող ակտիվի մաշվածության օրինակներ են, մեկ ժամի դրույքաչափի տեսանկյունից՝ օդանավի շարժիչները, և, թողարկված միավորների տեսանկյունից՝ աղբավայրերը և բնական պաշարները:

**Մաշվածության հաշվարկը թողարկված միավորների մեթոդի հիման վրա**

Մեքենան արժե 50,000 հազար դրամ, իսկ ակնկալվող մնացորդային արժեքը 5,000 հազար դրամ: Մեքենայի ակնկալվող ընդհանուր օգտագործումը կազմելու է 500,000 ժամ: Մեկ ժամ օգտագործման մաշվածության դրույքը, հետևաբար, կազմում է 90 դրամ (50,000 հազար - 5,000 հազար բաժանած 500,000-ի):

**Մաշվածությունը հաշվարկը ըստ գնահատված օգտագործման**

Կազմակերպությունը աղբավայրը ձեռք բերելիս կատարվել են 50 միլիոն դրամ գումարով: Աղբավայր զբաղեցնում է 2 միլիոն խորանարդ մետր տարածք: Մաշվածության դրույքաչափը, որը կիրառվում է տեղանքի սկզբնական արժեքի նկատմամբ, հաշվարկվել է 25 դրամ օգտագործվող տարածքի մեկ խորանարդ մետրի համար: Առաջին տարում, օգտագործվել է 200,000 խորանարդ մետր տարածք, և մաշվածության ծախսը՝ 25 դրամ մեկ խորանարդ մետրի դիմաց դրույքաչափով, կազմում է 5 միլիոն դրամ:

Մաշվածության հաշվարկման մեթոդները պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա ավարտին, և եթե տեղի է ունեցել ակտիվում պարունակվող ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների սպառման մոդելի նշանակալից փոփոխություն, մաշվածության մեթոդը պետք է փոխվի՝ տնտեսական օգուտների սպառման փոփոխված մոդելը արտացոլելու համար: Փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես գնահատումներում փոփոխություն, համաձայն ՀՀՍՍ 8-ի:

ՀՀՍՍ 16-ով նախատեսվում են մի շարք ընդունելի մաշվածության մեթոդներ: Դեկավարությունը պետք է ընտրի այն մեթոդը, որը համարվում է առավել նպատակահարմար՝ ապագա տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելի հիման վրա, որպեսզի մաշվածությունը պարբերական հիմունքով բաշխվի ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Տնտեսական օգուտները սպառվում են հիմնականում ակտիվի օգտագործման միջոցով: Սակայն, այլ գործոններ, ինչպիսիք են տեխնիկական հնանալը և մաշվածքը պարապուրդի ընթացքում, կարող են նվազեցնել տնտեսական օգուտները, որոնք կարող էին այլ կերպ ստացվել ակտիվից: Ակտիվի միջոցով թողարկված արտադրանքի նկատմամբ պահանջարկի նվազումը, կամ գևի իջեցումը կարող է լինել բարոյական մաշվածության ցուցանիշ:

Տնտեսական սպառման մոդելը որոշելիս, և հետևաբար հիմնական միջոցի մաշվածության մեթոդը և օգտակար ծառայության ժամկետը որոշելիս պետք է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- ակտիվի ակնկալվող օգտագործումը կազմակերպության կողմից,
- ակտիվի ակնկալվող ֆիզիկական մաշվածքը օգտագործման կամ ժամանակի ընթացքում (այսինքն, «բարոյական մաշվածությունը»), ինչպես ակտիվի օգտագործման, այնպես էլ պարապուրդի ընթացքում,
- տեխնիկական կամ առևտրային բնույթի մաշվածությունը: Ակտիվը ինքնին, կամ դրա միջոցով արտադրված ապրանքը կամ ծառայությունը կարող են առևտրային կամ տեխնիկական առումով հնացած դառնալ՝ նոր կամ ավելի առաջադեմ արտադրանքի կամ արտադրական տեխնիկայի ի հայտ գալու արդյունքում: Նմանապես, շուկայի պահանջարկի փոփոխությունները (օրինակ, միտումների կամ մրցակիցների գործողությունների փոփոխությունները) կարող են հանգեցնել ակտիվի առևտրային բնույթի բարոյական մաշվածությանը,
- ակտիվի օգտագործման իրավական կամ նմանատիպ սահմանափակումները, ինչպիսիք են արտոնագրի, լիցենզիայի կամ վարձակալության ժամկետի ավարտը,
- հասույթի հիմունքով մաշվածության մեթոդի կիրառումը նպատակահարմար չէ:

**Օրինակ 50 - Նպատակահարմար մաշվածության մեթոդի որոշումը**

Կազմակերպությունն արտադրում է ներկեր և արտադրության գործընթացում օգտագործում է խառնող մեքենաներ: Արտադրության արդյունքը տարեցտարի նույնանման է: Սակայն, պահպանման ծախսերը տարեցտարի աճում են, և նոր սերնդի մեքենաներ են արտադրվում (առկա մեքենաների համեմատ նշանակալից բարեփոխումներով) յուրաքանչյուր հինգ տարին մեկ:

Դեկավարությունը պետք է որոշի մաշվածության մեթոդը արտադրության ծավալների հիման վրա: Մաշվածության հաշվարկման գծային մեթոդը կարող է լինել օգտագործման վրա հիմնված մեթոդի խելամիտ փոխարինում, քանի որ արտադրության արդյունքը տարեցտարի նույնանման են:

Խառնման մեքենաների օգտակար ծառայության ժամկետը որոշելիս պետք է դիտարկել այնպիսի գործոնները, ինչպիսիք են պահպանման ծախսերի կամ տեխնիկական մաշվածությունը:

**Օգտակար ծառայության ժամկետների փոփոխությունը**

Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետը պետք է վերանայվի առնվազն յուրաքանչյուր տարվա վերջում, և եթե ակնկալիքները տարբեր են նախորդ գնահատումներից, առաջացող փոփոխությունը պետք է հաշվառվեն առաջընթաց կիրառմամբ:

**Օրինակ 51 - Օգտակար ծառայության ժամկետների փոփոխությունը**

Ա Կազմակերպությունը ձեռք է բերել ակտիվ 20X0թ. հունվարի 1-ին՝ 10,000,000 դրամով, ակտիվի գնահատված օգտակար ծառայության ժամկետը 10 տարի է, մնացորդային արժեքը՝ զրո: Կազմակերպությունը հաշվարկել է մաշվածությունը, օգտագործելով գծային մեթոդը տարեկան 1,000,000 դրամի չափով: 20X4թ. հունվարի 1-ին, երբ ակտիվի զուտ հաշվեկշռային արժեքը 6,000,000 դրամ էր, տնօրինությունը վերանայել է գնահատված օգտակար ծառայության ժամկետը, և որոշել, որ այդ ակտիվը ամենայն հավանականությամբ, օգտակար կլինի նաև հետագա չորս տարիների ընթացքում, և ընդհանուր օգտակար ծառայության ժամկետը վերանայվել է մինչև ութ տարի: Կազմակերպությունը պետք է վերանայի մաշվածության գծով տարեկան պահուստը և չամորտիզացված արժեքը՝ 6,000,000 դրամի չափով, բաշխի վերանայված մնացած օգտակար ծառայության չորս տարի ժամկետի նկատմամբ: Հետևաբար, այն պետք է հաշվարկի մաշվածության գծով ծախս առաջիկա չորս տարիների համար տարեկան՝ 1,500,000 դրամ:

Այնպես, ենթադրելով, որ օգտակար ծառայության ժամկետը շարունակում է մնալ 10 տարի, կազմակերպությունը կարող է որոշել, որ 20X4 թ. հունվարի 1-ից, թվերի գումարի մեթոդով հաշվարկման եղանակը կապահովի ավելի ճշմարիտ ներկայացում, քան գծային մեթոդը: Այդ դեպքում, 20X4 թ. մաշվածության գումարը կլինել 1,714,286 դրամ (6,000,000 × 6 / 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1), քանի որ ակտիվը դեռևս ունի մնացորդային օգտակար ծառայության ժամկետ՝ վեց տարի:

## Փոփոխություն մագորդային արժեքի գնահատումներում

Մագորդային արժեքները պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր տարվա վերջում: Նահուող գնահատումների վեոանաման դեաթում, փոփոխությունները հաշվառվում են նույն կերպ, ինչպես փոփոխությունները օգտակար ծառայության ժամկետներում:

### Օրինակ 52 - Ակտիվի մագորդային արժեքի վերանայում

Ակտիվը գնվել է 10,000 հազար դրամով, և օգտակար ծառայության ժամկետը գնահատվել է վեց տարի: Գնահատված մագորդային արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կազմել է 700 հազար դրամ, և այդ գնահատումը չի փոխվել մինչև 3-րդ տարին, քանի որ չի եղել որևէ նշանակալից գնաճային կամ այլ գների փոփոխություն: Սակայն, այժմ ակնկալվում է գնաճի աճ, և 4-րդ տարվա վերջում գնահատված մագորդային արժեքը (հիմնված 4-րդ տարվա վերջում գործող գների վրա) կազմում է 1,000 հազար դրամ: Եթե հաշվի է առնվում ապագա գնաճը, գնահատված մագորդային արժեքը ակտիվի օգտակար ծառայության վերջում կկազմի 4,000 հազար դրամ:

Հաշվեկշռային արժեքը 3 տարվա վերջում կազմում է 5,350 հազար դրամ: Սակայն, 4-րդ տարում, մագորդային արժեքը վերանայվել է կազմելով 1,000 հազար դրամ: Ակտիվի մաշվող գումարը դառնում է 9,000 հազար դրամ: Հանելով մինչ այդ պահը հաշվարկված մաշվածության գումարը՝ 4,650 հազար դրամ, ստացվում է 4,350 հազար դրամ, որի գծով մաշվածությունն պետք է հաշվարկվի մնացած 3 տարվա օգտակար ծառայության ընթացքում: Հետևաբար, 4-րդ տարում պետք է հաշվարկվի 1,450 հազար դրամ մաշվածության ծախս:

Եթե 5-րդ տարում մագորդային արժեքը վերանայվի 4,000 հազար դրամ, ապա 5 և 6 տարիներին մաշվածության գծով ծախս չի հաշվարկվի: Մաշվող գումարը կկազմի 6,000 հազար դրամ, և 1-ից 4-րդ տարիների ընթացքում հաշվարկված մաշվածության գծով ընդհանուր ծախսը կկազմի 6,100 հազար դրամ (4,650 հազար առաջին երեք տարիների ընթացքում + 1,450 հազար 4-րդ տարվա ընթացքում):

Օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում մինչև ընթացիկ ամսաթիվը հաշվարկված մաշվածությունը կարող է, ըստ Էուբյան, գերազանցել է մաշվող գումարը, երբ մագորդային արժեքները թարմացվեն գնային փոփոխությունների արտացոլման նպատակով: Նման հանգամանքներում, մաշվածության հաշվարկը ճշգրտվում է գրոյի, և ցանկացած ավելցուկ չի վերականգնվում:

## Մաշվածության մեթոդի փոփոխությունը

Ակտիվի մաշվածության մեթոդը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր տարվա ավարտին, և եթե տեղի է ունեցել ակտիվից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների սպառման մոդելի Էական փոփոխություն, մաշվածության մեթոդը պետք է փոխվի՝ փոփոխված մոդելը արտացոլելու համար: Մեթոդի օանկաճած նման փոփոխությունն պետք է հաշվառվի առաջընթաց կիրառմամբ, որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատականի փոփոխություն:

## Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա

Ամորտիզացիան իրենից ներկայացնում է ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխումը իր օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացվող գումարը սահմանվում է որպես ակտիվի սկզբնական արժեք, կամ սկզբնական արժեքին փոխարինող այլ գումար, հանած ակտիվի մագորդային արժեքը:

Ամորտիզացիան կիրառվում է բոլոր՝ սկզբնական արժեքով կամ իրական արժեքով հաշվառվող, ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, բացառությամբ անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվների:

Ամորտիզացիայի հաշվարկը պետք է սկսվի այն պահից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար, ինչը նշանակում է, որ այն գտնվում է այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է այն դեկավարության կողմից նախանշված եղանակով շահագործման համար:

### Օրինակ 53 - Արտադրանքի տարածման իրավունքների ամորտիզացիա

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել լիցենզիաներ և ապրանքանիշեր, այդ թվում՝ արտադրանքի տարածման իրավունքներ՝ 20X9թ. հունվարի 1-ին: Լիցենզիաները և արտադրանքի տարածման իրավունքները դեռևս ենթակա են որոշակի կանոնակարգող մարմինների հաստատման այդ ամսաթվի դրությամբ: Կանոնակարգող մարմինների հաստատումը այդ ապրանքների տարածման վերաբերյալ ստացվել է 20X9թ. մարտի 1-ին: Ամորտիզացիան պետք սկսի հաշվարկվել այն ժամանակ, երբ ոչ նյութական ակտիվները մատչելի են դառնում օգտագործման համար:

Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան կարող է հետաձգվել միայն մինչև այն օրը, երբ ոչ նյութական ակտիվը դառնում է մատչելի օգտագործման համար, այսինքն՝ մինչև 20X9թ. մարտի 1-ը:

Ամորտիզացիան պետք է դադարեցվի այն օրվանից, երբ ոչ նյութական ակտիվը ապաճանաչվում է կամ, եթե ավելի վաղ է՝ այն օրվանից, երբ այն դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող համաձայն ՖՅՄՍ 5-ի:

Ամորտիզացիան չպետք է դադարեցվի, եթե ակտիվը պահպանվում է, սակայն այլևս չի օգտագործվում, եթե այն արդեն ամբողջությամբ չի ամորտիզացվել կամ դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող համաձայն ՖՅՄՍ 5-ի:

Անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը չպետք է ամորտիզացվի:

### **Ոչ նյութական ակտիվների որոշակի և անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետները**

Ոչ նյութական ակտիվը ունի անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետ, եթե, բոլոր համապատասխան գործոնները հաշվի առնելով, չկա ժամանակաշրջանի կանխատեսելի սահմանափակում, որի ընթացքում կազմակերպությունն այդ ակտիվից ակնկալվում է ստանալ զուտ դրամական ներհոսքեր:

Օգտակար ծառայության ժամկետը գնահատելիս պետք է հաշվի առնվեն հետևյալ գործոնները.

- կազմակերպության կողմից տվյալ ակտիվի ակնկալվող օգտագործումը և արդյոք այն կարող է արդյունավետ կերպով կառավարվել մեկ այլ ղեկավարող թիմի կողմից,
- ակտիվի արտադրանքի բնորոշ կենսացիկլը և հրապարակված տեղեկատվությունը նմանատիպ և նույն կերպ օգտագործվող ակտիվների օգտակար ծառայության մասին,
- տեխնիկական, տեխնոլոգիական, առևտրային կամ այլ տեսակի մաշվածքը,
- ոլորտի կայունությունը, որում ակտիվը գործում է, և ակտիվից ստացվող կամ դրան առնչվող արտադրանքի կամ ծառայությունների շուկայի պահանջարկի փոփոխությունները,
- փաստացի կամ պոտենցիալ մրցակիցների կողմից ակնկալվող գործողությունները,
- տեխնիկական սպասարկման մակարդակը, որը պահանջվում է ակտիվի գործառնական վիճակը պահպանելու համար, և արդյոք ղեկավարությունը մտադիր է ապահովել սպասարկման նման մակարդակ,
- այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպությունն ունի վերահսկողություն ակտիվի նկատմամբ և որևէ օրենսդրական կամ համանման սահմանափակումներ ակտիվի օգտագործման համար,
- արդյոք ակտիվի օգտակար ծառայությունը կախված է կազմակերպության այլ ակտիվների օգտակար ծառայությունից:

Որոշ ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանափակված է այն ժամանակաշրջանով, որի ընթացքում առկա են պայմանագրային կամ այլ իրավական իրավունքները: Այդպիսի ակտիվների օգտակար ծառայությունը տնտեսական գործոններով պայմանավորված ժամկետից և պայմանագրային կամ այլ իրավական գործոնների միջոցով որոշված ժամկետից նվազագույնն է:

Պայմանագրային կամ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները սովորաբար տրվում են որոշակի ժամկետով: Հարակից ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը կարող է տարածվել այդ ժամանակահատվածի վրա միայն այն դեպքում, երբ իրավաբանորեն ամրագրված



իրավունքները ենթակա են երկարաձգման և առկա է վկայություն այն մասին, որ նման երկարաձգումը հնարավոր է առանց նշանակալից ծախսերի:

Հետևյալ գործոնները վկայում են այն մասին, որ նման երկարաձգումը հնարավոր է առանց նշանակալից ծախսերի.

- ապացույցները, հնարավոր է փորձի հիման վրա, առ այն, որ պայմանագրային կամ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կվերանայվեն, ներառում են վկայություններն առ այն, որ կտրամադրվի երրորդ կողմի համաձայնությունը, ըստ պահանջի,
- վկայությունն առ այն, որ բոլոր պայմանները, որոնք անհրաժեշտ են երկարաձգումը ստանալու համար, կբավարարվեն,
- վկայությունն առ այն, որ երկարաձգման ծախսերը կազմակերպության համար նշանակալից չեն, համեմատած ապագա տնտեսական օգուտների, որոնք ակնկալվում է, որ կհոսեն դեպի կազմակերպություն վերանայման արդյունքում:

Երբ երկարաձգման արժեքը նշանակալից են, համեմատած ապագա տնտեսական օգուտների հետ, որոնք ակնկալվում, որ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, դա համարժեք է նոր ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերմանը այդ արժեքով երկարաձգելու ամսաթվի դրությամբ:

### **Օրինակ 54 - Հեռարձակման լիցենզիայի երկարաձգումը**

*(ա) Հեռարձակման լիցենզիայի ակնկալվող երկարաձգումը*

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել հեռարձակման լիցենզիա, որի գործողության ժամկետը լրանում է հինգ տարի անց: Լիցենզիան ենթակա է երկարաձգման փոքր ծախս կատարելով, և արդեն երկու անգամ երկարաձգվել է անցյալում: Չկան գործոններ, որոնք վկայում են, որ այդ լիցենզիան չի երկարաձգվի կրկին, և կազմակերպությունը մտադիր է այդպես էլ վարվել: Ակնկալվում է, որ լիցենզիան անորոշ ժամկետով կնպաստի կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքին:

Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը դիտարկվում է որպես անորոշ և, հետևաբար, լիցենզիան չպետք է ամորտիզացվի: Սահմանափակ իրավական տևողությամբ ոչ նյութական ակտիվը կարող է դիտարկվել որպես անորոշ ժամկետով ակտիվ, եթե կազմակերպությունը կարող է երկարաձգել սահմանափակ իրավական տևողությամբ ոչ նյութական ակտիվը առանց էական ծախսերի և նման երկարաձգումը ակնկալվում է: Նման դեպքում ոչ նյութական ակտիվը կարող է դիտարկվել որպես ոչ նյութական ակտիվ անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետով:

*(բ) հեռարձակման արտոնագիր առանց երկարաձգման ակնկալիքի*

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել հեռարձակման լիցենզիա, որի գործողության ժամկետը լրանում է հինգ տարի անց: Լիցենզիայի երկարաձգումը հավաստի կամ տույնիսկ հավանական չէ: Հեռարձակող մարմինը որոշել է, որ հետագայում այն աճուրդի կհանի արտոնագրերը, երբ դրանց երկարաձգման ժամկետը լրանա, այլ ոչ թե դրանք կերկարաձգի ինքնաբերաբար: Հեռարձակող մարմինը իր որոշումը կայացրել է այն ժամանակ, երբ լիցենզիայի ժամկետի լրանալուն դեռևս մնում էր երեք տարի:

Լիցենզիան պետք է ամորտիզացվի մնացած երեք տարիների ընթացքում, քանի որ դրա երկարաձգումը և երկարաձգման ծախսերը անորոշ են:

### **Օգտակար ծառայության ժամկետի վերանայումը**

Ոչ նյութական ակտիվի որոշակի օգտակար ծառայության ժամկետը պետք է վերանայվի առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա վերջում: Օգտակար ծառայության ժամկետի փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես գնահատումներում փոփոխություններ, համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

Անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետով ոչ նյութական ակտիվները պետք է վերանայվեն ամեն տարի՝ հաստատելու համար, թե արդյոք իրադարձություններն ու հանգամանքները ապացուցում են անորոշ օգտակար ծառայության մասին ենթադրությունը: Եթե հաստատում չի ստացվել,

փոփոխությունը անորոշից դեպի որոշակի օգտակար ծառայության պետք է հաշվառվի որպես գնահատման փոփոխություն ըստ ՀՀՄՍ 8-ի:

Անորոշից օգտակար ծառայության ժամկետի փոփոխությունը որոշակի ժամկետի հանդիսանում է արժեզրկման հայտանիշ ըստ ՀՀՄՍ 36: Եթե օգտակար ծառայության ժամկետը փոխվում է անորոշից որոշակի ժամկետի, պետք է իրականացվի արժեզրկման ստուգում ըստ ՀՀՄՍ 36-ի: Եթե փոխհատուցվող գումարը պակաս լինի հաշվեկշռային արժեքից, տարբերությունը պետք է ճանաչվի որպես արժեզրկումից կորուստ:

## Մնացորդային արժեք

Որոշակի օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը ենթադրվում է զրո, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ.

- երրորդ կողմը հանձն է առել ձեռք բերել ակտիվը նրա օգտակար ծառայության վերջում, կամ
- ոչ նյութական ակտիվի համար առկա է ակտիվ շուկա, և
  - մնացորդային արժեքը կարող է որոշվել այդ շուկայում, և
  - շուկան, ամենայն հավանականությամբ, գոյություն կունենա ակտիվի օգտակար ծառայության վերջում:

## Օրինակ 55 - Ամրագրված մնացորդային արժեքով արտոնագրի օգտակար ծառայության ժամկետը

Ա Կազմակերպությունը ձեռք է բերել արտոնագիր, որի տնտեսական կյանքի տևողությունը 15 տարի է: Ա Կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել արտոնագիրը հինգ տարվա ընթացքում, և մտադիր է վաճառել այն Բ կազմակերպությանը հինգ տարի անց: Բ կազմակերպությունը հանձն է առել գնել արտոնագիրը Ա կազմակերպության համար այդ արտոնագրի սկզբնական արժեքի 60%-ով: Ա կազմակերպությունը ամորտիզացնում է ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը հինգ տարվա ընթացքում, որը Ա կազմակերպության հաշվարկած օգտակար ծառայության ժամկետն է: Ամորտիզացվող գումարը կազմում է ակտիվի սկզբնական արժեքի 40%-ը, քանի որ մնացորդային արժեքը կազմում է 60%:

Ամորտիզացվող գումարը այն գումարն է, որը պետք է ամորտիզացվի (այսինքն, սկզբնական արժեք հանած մնացորդային արժեքը): Երրորդ կողմը պարտավորվել է գնել ակտիվը հինգ տարի հետո, այնպես որ զրո մնացորդային արժեքի ենթադրությունը կարող է հերքվել:

Չրոյից բարձր մնացորդային արժեքը ենթադրում է, որ կազմակերպությունը չի օգտագործի ակտիվը իր ամբողջ տնտեսական կյանքի ընթացքում:

Մնացորդային արժեքը որոշվում է այն ենթադրության հիման վրա, որ ակտիվը հասել է իր օգտակար ծառայության ավարտին, և շահագործվել է դիտարկվող ակտիվի հետ համանման կերպով:

Մնացորդային արժեքները պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա ավարտին: Մնացորդային արժեքների փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես գնահատումներում փոփոխություններ, համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

Մնացորդային արժեքները կարող են աճել նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին հավասար կամ այն գերազանցող չափով: Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը կլինի զրոյական, քանի դեռ և եթե մնացորդային արժեքը չի նվազում հաշվեկշռային արժեքից:

## Ամորտիզացիայի մեթոդները

Կան ամորտիզացիայի մի շարք մեթոդներ, այդ թվում, գծային մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը և արտադրանքի միավորի մեթոդը:

Օգտագործվող ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով ակտիվի ապագա տնտեսական օգուտները ակնկալվում է, որ կսպառվեն կազմակերպության կողմից: Եթե այդ մոդելը հնարավոր չէ որոշել արժանահավատորեն, պետք է օգտագործվի ամորտիզացիայի գծային մեթոդը:



### **Օրինակ 56 - Ամորտիզացիայի մեթոդի ընտրությունը**

Գծային մեթոդը հաճախ առավել նպատակահարմար մեթոդն է, այն դեպքում եթե ապագա տնտեսական օգուտների սպառումը պայմանավորված է ժամանակի ընթացքով, օրինակ, արտոնագրերի և լիցենզիաների դեպքում, որոնց գործողությունն ունի հաստատուն տարիների քանակ:

Արտադրանքի միավորի մեթոդը կարող է լինել առավել նպատակահարմար մեթոդ, եթե ապագա տնտեսական օգուտների սպառումը պայմանավորված է օգտագործմամբ կամ արտադրությամբ, օրինակ, հանքանյութի արդյունահանման դեպքում: Ամորտիզացիայի մեթոդի ընտրությունը կախված է ակտիվից տնտեսական օգուտների սպառման կազմակերպության ակնկալիքով և ակտիվի ակնկալվող շահագործումը կամ արտադրությունը արժանահավաստորեն չափելու՝ կազմակերպության կարողությամբ:

Որպես կանոն ընդունվում է գծային մեթոդը, եթե սպառման մոդելը չի կարող արժանահավաստորեն որոշվել:

### **Ամորտիզացիայի մեթոդի փոփոխությունը**

Ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է կիրառվի հետևողականորեն՝ մի ժամանակաշրջանից մյուսը, եթե չկա ապագա տնտեսական օգուտների ակնկալվող սպառման մոդելի փոփոխություն: Որոշակի օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է վերանայվի առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա վերջում: Կիրառվող մեթոդի փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններ, ըստ ՀՀՄՍ 8-ի :

Ոչ նյութական ակտիվին վերաբերող ամորտիզացիայի գումարները կարող են ներառվել պաշաների կամ հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի մեջ: Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը կարող է բավարարել մեկ այլ ակտիվի արժեքում ընդգրկվելու չափանիշը, եթե ոչ նյութական ակտիվն օգտագործվում է այդ մյուս ակտիվը արտադրելու նպատակով:

### **Արժեզրկում**

Սկզբնական արժեքի մոդելով չափվող հիմնական միջոցների և ներդրումային գույքի արժեզրկումի դիտարկվում է ՀՀՄՍ 36-ով: Ակտիվը արժեզրկված է, եթե իր հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը, և այդ դեպքում ակտիվի արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև փոխհատուցվող գումար:

Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է հաշվեկշռում, կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո:

Փոխհատուցվող գումարը իրական արժեքից՝ հանած օտարման ծախսումները և օգտագործման արժեքից առավելագույնն է: Օգտագործման արժեքը ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքն է, որոնք ակնկալվում է ստանալ ակտիվից, իսկ իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, չափվում է համաձայն ՀՀՄՍ 13-ի:

### **Արժեզրկման հայտանիշ ունեցող ակտիվների բացահայտումը**

ՀՀՄՍ 36-ի շրջանակում ակտիվները պետք է ստուգվեն արժեզրկված լինելու տեսանկյունից, եթե առկա է արժեզրկման հայտանիշ:

Կազմակերպությունը պետք է գնահատի յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, թե արդյոք կա որևէ հայտանիշ, ըստ որի ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել:

Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի, առնվազն տեղեկատվության հետևյալ արտաքին և ներքին աղբյուրները:

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ.

- դիտարկելի հայտանիշներ առ այն, որ ակտիվի արժեքը գգալիորեն նվազել է ավելի քան կարելի էր սպասել ժամանակի ընթացքում կամ սովորական օգտագործման

արդյունքում: Շուկայական արժեքների փոփոխությունները արտացոլում են տնտեսական պայմանները, հետևաբար, արժեքի զգալի անկումը կարող է վկայել այլ՝ ավելի համատարած փոփոխության մասին (օրինակ, ակտիվի արտադրանքի պահանջարկի նկատմամբ փոփոխություն),

- Նշանակալից բացասական փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել կամ սպասվում են մոտ ապագայում տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է այդ կազմակերպությունը կամ նրա շուկաներում,
- տոկոսադրույքների, կամ այլ շուկայական եկամտաբերության դրույքների աճը, որ կարող է էական ազդեցություն ունենալ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը հաշվարկելիս օգտագործված գեղջման դրույքի վրա,
- կազմակերպության զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է կազմակերպության շուկայական կապիտալացումը:

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ.

- ակտիվի վրա ազդող բարոյական մաշվածությունը կամ ֆիզիկական վնասվածքը,
- Նշանակալի բացասական փոփոխությունները, որոնք տեղի են ունեցել (կամ սպասվում են մոտ ապագայում) ակտիվի օգտագործման կամ ակնկալվող օգտագործման ծավալներում կամ եղանակում: Սա ներառում է ակտիվների պարապուրդը, ակտիվին առնչվող գործունեության նախատեսված դադարեցման կամ վերակառուցման գործընթացները, կամ ակտիվի օտարումը: Այն նաև ներառում է ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի վերանայումը անորոշից դեպի որոշակի,
- ակտիվի կատարողական արդյունքները ակնկալվող մակարդակի վատթարացումը,
- այն դեպքում, երբ ղեկավարության սեփական կանխատեսումները ապագա զուտ դրամական միջոցների ներհույսերի կամ գործառնական շահույթի գծով զգալի անկում են ցուցաբերել նախորդ բյուջեների և կանխատեսումների համեմատ:

**Օրինակ 57 - Արժեզրկման հայտանիշ. վերջերս ձեռք բերված ակտիվի վաճառքի գնի նվազեցումը**

Ա կազմակերպությունը գնել և կապիտալացրել է արտադրական սարքավորում 4 միլիոն դրամ արժողությամբ: Քիչ ժամանակ անց, արտադրողն իջեցրել է վաճառքի գինը մինչև 3 միլիոն դրամ:

Ակտիվի շուկայական արժեքի փոփոխությունը հանդիսանում է արժեզրկման հայտանիշ:

**Օրինակ 58 - Արժեզրկման հայտանիշ. ժամանակի ընթացքում զարգացող միտումները**

Հայտանիշները կարող են ժամանակի ընթացքում ավելի մեծ նշանակություն ձեռք բերել (օրինակ, ընդհանուր շուկայի պայմանների վատթարացմանը կամ կազմակերպության կատարողական արդյունքների աստիճանաբար վատթարացմանը զուգընթաց): Կազմակերպությունները պետք է զգոն լինեն նման միտումների նկատմամբ, և գնահատեն նման միտումների՝ արժեզրկման հայտանիշ հանդիսանալու հնարավորությունը:

Ղեկավարությանը նման միտումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը պետք է հեշտությամբ մատչելի լինի: Պահանջվում է դատողություն այն մասին, թե երբ է կոնկրետ միտումը դառնում բավականաչափ նշանակալի՝ արժեզրկման հայտանիշ համարվելու համար:

Օրինակ, կազմակերպությունը զբաղվում է CD նվագարկիչների արտադրությամբ: Ոլորտի կանխատեսումները ցույց են տալիս կազմակերպության արտադրանքի նկատմամբ պահանջարկի նվազում առաջիկա հինգ տարիների ընթացքում, պայմանավորված մրցակցող ապրանքների, մասնավորապես, MP3 նվագարկիչների պահանջարկի աճով:

Ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի այս միտումը արժեզրկումը գնահատելու ժամանակ: Արտաքին միտումները, ինչպես նաև բացահայտ դեպքերը, կարող են վկայել ակտիվի արժեզրկման մասին:

Արժեզրկումը գնահատելիս պետք է հաշվի առնվեն այնպիսի միտումներ, ինչպիսիք են կոնկրետ ոլորտի գերհագեցումը, կամ արտադրանքի նկատմամբ պահանջարկի փոփոխությունը տեխնոլոգիական, շուկայական կամ այլ պայմանների հետևանքով:

Արժեզրկումը գնահատելիս պետք է դիտարկել նաև դեկավարության կարողությունը և բացասական միտումները հակադարձելու ուղղությամբ ծրագրերը:

**Օրինակ 59 - Արժեզրկման հայտանիշ. ակտիվի օգտագործման փոփոխություն**

Կազմակերպությունը կիրառում է արտադրական հոսքագիծը շինարարական բյուջեների արտադրության նպատակով: Սպառողական կարիքների փոփոխության արդյունքում տեղի է ունեցել շինարարական բյուջեների պահանջարկի զգալի կրճատում: Հոսքագիծը կարող է օգտագործվել կազմակերպության կողմից իր նոր արտադրանքի արտադրության նպատակով նվազագույն ձևափոխումներով:

Կազմակերպությունը պետք է ստուգի արտադրական հոսքագծի արժեզրկումը: Օգտագործման փոփոխությունը արժեզրկման հայտանիշ է: Կազմակերպության դեկավարությունը պետք է գնահատի ինչպես սպառողական կարիքների փոփոխության, այնպես էլ ակտիվի առաջարկվող օգտագործման փոփոխության ազդեցությունը ակտիվի փոխհատուցվող գումարի վրա:

**Օրինակ 60 - Արժեզրկման հայտանիշ. տնտեսական անկում**

Տնտեսական անկումը ոչ միշտ է պետք որպես պատճառ համարել արժեզրկման ստուգման համար: Սակայն, դա կարող է հանգեցնել հետևյալ հայտանիշների որևէ համադրության.

- փաստացի թվերը նշանակալիորեն ցածր են սկզբնական բյուջեից,
- դրամական հոսքերը նշանակալիորեն ցածր են նախորդ կանխատեսումներից,
- տեղի է ունեցել միջնաժամկետ և/կամ երկարաժամկետ աճի տեմպերի էական նվազում նախորդ գնահատականների համեմատ,
- շուկայական կապիտալացումը զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքից ցածր է,
- հայտարարվել է բիզնես մոդելի փոփոխություն, վերակազմակերպում կամ գործառնությունների ընդհատում,
- տեղի է ունեցել կապիտալի գծով ծախսերի մեծացում,
- շուկայական տոկոսադրույքների կամ այլ շուկայական եկամտաբերության դրույքների փոփոխություն,
- արտարժույթի փոխարժեքների կամ ապրանքների գների տատանումներ, որոնք ազդում են կազմակերպության դրամական միջոցների հոսքերի վրա,
- ներդրումային նախագծերի հետաձգում:

Ներքին հաշվետվություններից ստացված վկայությունները առ այն, որ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ներառում են՝

- փաստացի զուտ դրամական միջոցների արտահոսքերը կամ գործառնական շահույթը կամ վնասը նշանակալիորեն ցածր են բյուջեով նախատեսվածից,
- սպասվում են գործառնական վնասներ կամ զուտ դրամական միջոցների արտահոսքեր,
- ակտիվի կառուցման, պահպանման կամ շահագործման գծով դրամական միջոցների հոսքերը զգալիորեն բարձր են բյուջեով նախատեսվածից:

Շուկայական տոկոսադրույքների աճը չի կարող արժեզրկման ստուգման համար պատճառ հանդիսանալ բոլոր հանգամանքներում: Օրինակ, կարճաժամկետ տոկոսադրույքների սահմանային աճը քիչ հավանական է, որ կհանգեցնի արժեզրկման գծով ծախսի, եթե վերջին ստուգման ընթացքում առկա է եղել նշանակալի միջակայք արժեզրկված համարվելու համար:

Արժեզրկման ստուգման անհրաժեշտության գնահատման ժամանակ կիրառվում է էականության սկզբունքը: Եթե նախորդ արժեզրկման ստուգումները ցույց են տվել փոխհատուցվող գումարի զգալի գերազանցում հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ, որևէ ստուգման անհրաժեշտություն չի

լինի, եթե առկա չեն իրադարձություններ, որոնք կարող են չեզոքացնել այդ գեռագանցումը: Նախորդ ստուգումները կարող են նաև ցույց տված լինել, որ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը զգայուն չէ մեկ կամ ավելի արժեզրկման հայտանիշների նկատմամբ:

Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը, մաշվածության մեթոդը և մնացորդային արժեքը անհրաժեշտ է վերանայել և ճշգրտել, ըստ անհրաժեշտության, նույնիսկ, եթե ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ չի ճանաչվել:

Հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող իրադարձությունները կարող են հայտանիշ հանդիսանալ, որ ակտիվը արժեզրկված էր ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Արժեզրկման ստուգումը պետք է վերանայվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո միայն այն դեպքում, եթե ենթադրությունների էական փոփոխությունները լրացուցիչ ապացույցներ են տրամադրում հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանների վերաբերյալ: Սա պահանջում է փաստերի և հանգամանքների վերլուծություն, որպեսզի հնարավոր լինի տարբերակել ճշգրտող և ոչ ճշգրտող տեղեկատվությունը:

### **Դրամաստեղծ միավորներ**

Հնարավորության դեպքում արժեզրկումը պետք է որոշվի անհատական ակտիվների մակարդակով: Փոխհատուցվող գումարը պետք է հաշվարկվի յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորի գծով, որին պատկանում է ակտիվը, միայն եթե առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր չէ որոշել:

#### **Օրինակ 61 - Արժեզրկման ստուգում առանձին ակտիվի մակարդակով, հնարավորության դեպքում**

*Բ սարքավորումը դրամաստեղծ միավորի շրջանակներում օգտագործվող ակտիվներից մեկն է: Բ սարքավորումը դարձել է ոչ պիտանի և դեկավարությունը դրանից հրաժարվել է: Շահութաբեր դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը, որը պարունակում է տվյալ Բ սարքավորումը, գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը:*

*Բ Մեքենան կիեռացվի դրամաստեղծ միավորի կազմից և առանձին կստուգվի արժեզրկման տեսանկյունից, քանի որ դրա փոխհատուցվող գումարը կարող է որոշվել: Բ Մեքենայի փոխհատուցվող գումարը կլինի օգտագործման արժեքից (գրոյական) կամ իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներից (ջարդոնի արժեքով) առավել բարձր մեծությունը:*

Դրամաստեղծ միավորը ակտիվների որոշելի փոքրագույն խումբն է, որն առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից:

Առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել, եթե ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից: Այս պարագայում ակտիվները պետք է խմբավորվեն արժեզրկման ստուգման համար: Փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է ակտիվների ամենափոքր խմբի համար, որոնք առաջացնում են միմյանցից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:

#### **Օրինակ 62 - Ակտիվ, որը չի առաջացնում առանձին դրամական ներհոսքեր**

*Կազմակերպությանը պատկանում է և նրա կողմից շահագործվում է թափոնների վերամշակման խոշոր գործարան և սեփական երկաթգիծ, որը բեռնարկղերով փոխադրում է մշակված թափոնները գործարանից մինչև հիմնական հանրային երկաթուղային ցանց: Սեփական երկաթգիծը կարող է վաճառվել միայն ջարդոնի արժեքով, և այն շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են գործարանի դրամական ներհոսքերից որպես ամբողջություն:*

Հնարավոր չէ գնահատել մասնավոր երկաթգծի փոխհատուցվող գումարը, քանի որ երկաթգծի օգտագործման արժեքը չի կարող որոշվել: Կազմակերպությունը պետք է գնահատի այն դրամաստեղծ ակտիվի (այսինքն, գործարանը և երկաթուղին որպես ամբողջություն) փոխհատուցվող գումարը, որին պատկանում է տվյալ երկաթուղին:

Արժեզրկման ստուգումն իրականացվում է և փոխհատուցվող գումարը որոշվում է առանձին ակտիվի համար, բազառությամբ, եթե ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների անկասկաներհոսքեր: Եթե դա այդպես է, արժեզրկման ստուգումն իրականացվում է այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը, բացի այն դեպքերից, երբ.

- ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները բարձր է դրա հաշվեկշռային արժեքից, կամ
- ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ իր իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ մեծությանը, և իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները հնարավոր է որոշել:

**Օրինակ 63 - Արժեզրկման ստուգման նպատակով շենքի առանձին դիտարկում**

Դրամաստեղծ միավորի մեջ ներառվում է շենք, և այդ ակտիվն ունի հեշտությամբ որոշելի շուկայական արժեք: Առկա է նախանշան առ այն, որ շենքը արժեզրկված է: Արժեզրկման ստուգման նպատակով շենքը կդիտարկվի դրամաստեղծ միավորից առանձին, եթե դրա իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները, ակնհայտորեն բարձր է նրա հաշվեկշռային արժեքից: Գլխամասային գրասենյակի շենքը կսուզվի դրամաստեղծ միավորի շրջանակներում, եթե իրական արժեքը պակաս է նրա հաշվեկշռային արժեքից, քանի որ այն ինքնուրույն չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր:

**Օրինակ 64 - Առանձին ակտիվների արժեզրկում փակման պահին**

Կազմակերպությունը փակում է իր ստորաբաժանումը տարվա վերջից հետո: Այդ կապակցությամբ որևէ պահուստ չի ձևավորվել տարվա վերջում, քանի որ փակման հայտարարությունը տեղի չի ունեցել մինչև տարվա վերջ: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը հաշվի է առնում ստորաբաժանման ակտիվների արժեզրկումը: Սարքավորումները ամենայն հավանականությամբ, կարող է արժեզրկված լինել, քանի որ ակնկալվում է, որ փոխհատուցվող գումարը ցածր է հաշվեկշռային արժեքից, բայց գույքը ակնկալվում է վաճառել շահույթով (կազմակերպությունը կսկսի գնորդ որոնել տարեվերջից հետո):

Տարվա վերջում արժեզրկման գծով ծախսը որոշելիս, արդյո՞ք կազմակերպությունը պետք է դիտարկի ստորաբաժանման ողջ ակտիվները, ներառյալ գույքը, որպես մեկ դրամաստեղծ միավոր, թե պետք է դիտարկի առանձին ակտիվները: Գույքից ակնկալվող շահույթը այնքան մեծ է, որ դրա դիմաց կարելի է հաշվանցել գործարանի արժեզրկումը:

Ակտիվները պետք է անհատապես դիտարկվեն արժեզրկման տեսանկյունից, եթե առկա է որևէ հայտանիշ, որ ակտիվը արժեզրկված է, և ակտիվն ինքնուրույն առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր: Քանի որ գույքը կվաճառվի սարքավորումներից առանձին, դրամական հոսքերը անկասխ են: Սարքավորումները արժեզրկված են, և արժեզրկումը պետք է ճանաչվի ընթացիկ տարվա ֆինանսական հաշվետվություններում:

**Դրամաստեղծ միավորների որոշակիացումը**

Արժեզրկման ստուգում իրականացնելու կարևորագույն նպատակներից մեկը դրամաստեղծ միավորների որոշակիացումն է: Այն սահմանում է համախմբման մակարդակը, ըստ որի սովորաբար իրականացվում են արժեզրկման ստուգումները: Արժեզրկման ստուգումը պետք է կատարվի անկասխ դրամական միջոցների ներհոսքերի ամենացածր մակարդակի տեսանկյունից:

Դրամական միջոցների ներհոսքերը արտաքին կողմերից ստացված դրամական միջոցների հոսքերն են: Դրամական միջոցների հոսքերի անկախության մասին վկայում են մի շարք գործոններ՝ օրինակ, թե ինչպես է ղեկավարությունը վերահսկում կազմակերպության գործունեությունը (սա կարող է լինել, ըստ ապրանքատեսակների, գործունեության ուղղությունների, առանձին վայրերի կամ տարածաշրջանների), կամ ինչպես է ղեկավարությունը որոշումներ կայացնում կազմակերպության ակտիվները և գործողությունները շարունակելու կամ օտարելու վերաբերյալ: Դրամականության ամենօրյա բիզնես գործունեությունը կարող է չարտացոլել իրավական կառուցվածքը, որի միջոցով այդ գործունեությունն իրականացվում է:

**Օրինակ 65 - Առանձին հյուրանոցներ**

Առանձին հուղանուններով սովորաբար առաջագնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր. ոռոնք մեծապես անկախ են միմյանցից, և դրանց արդյունքները դիտարկվում են ղեկավարության կողմից անհատական հիմունքներով: Հետևաբար, համանուն է. ոռ դրանք կազմում են անհատական դրամաստեղծ միամոնետ. Եթե նույնիսկ կազմակերպությունը ունի վաճառքի, շուկայավարման և ֆինանսական կենտրոնացված գործառույթներ:

Ակտիվը կամ ակտիվների խումբը որոշվում է որպես առանձին դրամաստեղծ միավոր. Եթե արևյալ է ակտիվ(ներ)ի արտադրանքի համար գործող շուկա. նույնիսկ Եթե արտադրանքը օգտագործվում է ներքին կարիքների համար:

Դրամաստեղծ միավորը պետք է որոշվի հետևողական հիմունքով, մեկ ժամանակաշրջանից մյուսը նույն ակտիվների կամ ակտիվների տեսակի համար, Եթե փոփոխությունը հիմնավորված չէ: Եթե տեղի է ունեցել փոփոխություն, ապա այն պետք է բացահայտվի:

**Փոխհատուցվող գումարի չափումը**

Փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է ակտիվի առավելագույն արժեքի արտացոլումը՝ վաճառքի կամ գործունեության մեջ օգտագործման միջոցով ակտիվից ստացվելիք դրամական հոսքերի առաջացման տեսանկյունից:

**Օրինակ 66 - Որոշում առ այն, որ փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է հաշվեկշռային արժեքը**

Ա Կազմակերպությունը զբաղվում է ջրամատակարարման ծառայությունների մատուցմամբ: Դեկավարությունն ուսումնասիրում է իր բոլոր ակտիվները արժեզրկման տեսանկյունից, ջրամատակարարման շուկայական գների անկման արդյունքում: Կազմակերպության ջրամատակարարման կայաններից մեկը երեք տարվա է, 250 միլիոն դրամ հաշվեկշռային արժեքով և 235 միլիոն դրամ օգտագործման արժեքով, հաշվի առնելով ջրամատակարարման ծառայությունների փոփոխված գինը: Այդ ակտիվների համար առկա է ազատ շուկա, քանի որ ներդրողները ձգտում են մտնել շուկա՝ շուկայի ազատականացումից բխող հնարավորություններից օգտվելու համար: Համանուն ակտիվ վերջերս վաճառվել է օտարերկրյա ներդրողի՝ 260 միլիոն դրամով: Օտարմանը ուղղակիորեն վերագրված գնահատված լրացուցիչ ծախսերը կազմում են 5 միլիոն դրամ:

Դեկավարությունը մտադրությունն չունի վաճառելու ջրամատակարարման կայանը: Արդյոք ղեկավարությունը պետք է ճանաչի արժեզրկման գծով ծախս օգտագործման արժեքի հիման վրա:

Դեկավարությունը չպետք է ճանաչի արժեզրկման գծով ծախս, քանի որ փոխհատուցվող գումարը (այսինքն՝ առավելագույնը օգտագործման արժեքից և իրական արժեքից՝ հանած օտարման ծախսումները) գերազանցում է հաշվեկշռային արժեքը: Դեկավարությունը կարող է վերականգնել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, եթե որոշի այն վաճառել, այլ ոչ թե օգտագործել է իր գործողությունների նպատակով, հետևաբար, արժեզրկում չպետք է ձևակերպվի:

Միշտ չէ, որ անհրաժեշտ է հաշվարկել երկու մեծությունները արժեզրկման ստուգում իրականացնելիս: Եթե ակտիվի իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները կամ օգտագործման արժեքից առավելագույնը գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվն արժեզրկված չէ, և կարիք չկա գնահատել փոխհատուցվող գումարը, օգտագործելով այլ մեթոդ:

Երբեմն գնահատումները, միջինացված կամ կրճատ հաշվարկները կարող են տրամադրել մանրամասն հաշվարկների ողջամիտ մոտարկում, որոնք այլապես անհրաժեշտ կլինեին փոխհատուցվող գումարը որոշելու համար:

Եթե հիմքեր չկան ենթադրելու, որ ակտիվի օգտագործման արժեքն Էապես գերազանցում է դրա իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները, ակտիվի փոխհատուցվող գումարը կարող է ընդունվել հավասար նրա իրական արժեքին՝ հանած օտարման ծախսումները: Սա սովորաբար տեղի է ունենում այն ակտիվի դեպքում, որը պահվում է օտարման համար, երբ օգտագործման արժեքը հիմնականում կազմված է օտարումից գուտ մուտքերից:



Փոխհատուցվող գումարը պետք է որոշվի՝ գնահատելով ակտիվի օգտագործման արժեքը, եթե իրական արժեքը չի կարող որոշվել:

### **Իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումները և օգտագործման արժեքը**

ՖՀՄՍ 13-ը սահմանում է իրական արժեքը որպես *չափման ամսաթվի դրությամբ գին, որը կստացվի ակտիվի վաճառքից շուկայի մասնակիցների միջև բնականոն գործարքի արդյունքում:*

Օգտագործման արժեքը ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքն է, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից:

Օգտագործման արժեքը ներառում է գործոնների ազդեցություն, որոնք կարող են բնորոշ լինել կազմակերպությանը, և կարող են կիրառելի չլինել ընդհանուր առմամբ այլ կազմակերպությունների նկատմամբ: Իրական արժեքն արտացոլում է այն ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեն ակտիվի գինը որոշելիս:

Օգտագործման արժեքը որոշելիս հաշվի են առնվում ապագա դրամական հոսքերի գնահատումները, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջանան արժեզրկման ստուգում անցնող ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից: Դրամական հոսքերը բաղկացած են ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի ընթացիկ վիճակում շարունակական օգտագործումից և դրա վերջնական օտարումից ակնկալվող դրամական ներհոսքերից և արտահոսքերից: Այնուհետև դրամական հոսքերի նկատմամբ կիրառվում է համապատասխան զեղչման դրույթը, ներկա արժեքի ստացման համար:

Օգտագործման արժեքի հաշվարկը ներառում է հետևյալ գործընթացները.

- ապագա դրամական հոսքերի գնահատումը, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից՝ իր ընթացիկ վիճակում,
- ապագա դրամական հոսքերի գումարի և ժամկետների հնարավոր փոփոխությունների գնահատումը,
- ժամանակի մեջ փողի արժեքի (զեղչման) դիտարկումը, օգտագործելով ընթացիկ շուկայական ռիսկից զերծ տոկոսադրույքները,
- ակտիվին բնորոշ անորոշությունները կրելու գնի գնահատումը (օրինակ, թե արդյոք ակտիվը կցուցաբերի ակնկալվող արդյունքները),
- այլ գործոնների դիտարկումը, ինչպիսիք են անիրացվելիությունը, որը կարող է արտահայտվել շուկայում՝ տվյալ ակտիվից ակնկալվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնանշման ժամանակ:

Դրամական հոսքերի գումարի և ժամկետների սպասվող տատանումների հետ կապված ռիսկերը, ակտիվին բնորոշ անորոշությունները և այլ գործոններ, ինչպիսիք են անիրացվելիությունը, կարող են արտացոլվել հաշվարկներում՝ դրամական միջոցների հոսքերի ճշգրտման կամ զեղչման դրույթի ճշգրտման միջոցով, կամ այդ երկու միջոցներով միասին, կրկնակի հաշվառումից խուսափելու համար:

### **Օրինակ 67 - Գործոններ, որոնք ազդում են դրամական միջոցների հոսքերի վրա**

Դրամական միջոցների հոսքերը որոշվում են, և ազդեցության են ենթարկվում հետևյալ գործոններով.

- *վաճառքի ծավալները. որոշվում է ընթացիկ պահանջարկի, շուկայի մասնաբաժնի, շուկայի աճի, գովազդային հետևանքների, և մրցակցության միջոցով: Վաճառքի ծավալների աճը պետք է սահմանափակվի առկա հզորություններով և չպետք է ակնկալվել ապագա կապիտալ բնույթի ծախսումներ, որոնք կարող են ընդլայնել հզորությունները:*
- *վաճառքի գները. որոշվում է ընթացիկ գներով, մրցակցությամբ, առաջխաղացմամբ և գնաճով:*
- *գործառնական ծախսեր. որոշվում է սպառվող ապրանքների և ծառայությունների գներով, գործունեության մակարդակով, առկա զեղչերով, մատակարարների միջև մրցակցությամբ և գնաճով:*



- այլ դրամական միջոցների հոսքեր. շահագործումից հանելու ծախսումները, օտարումից եկամուտները և ծախսումները, որոնք անհրաժեշտ են կառուցվող ակտիվների՝ օգտագործման նախապատրաստելու համար:

Վերը նշված ցանկը սպառնիչ չէ:

## Ողջամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ

Համապատասխան դրամական հոսքերի կանխատեսումները պետք է կատարվեն ողջամիտ և հիմնավորված ենթադրությունների հիման վրա, որոնք ներկայացնում են ղեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք գերիշխող կլինեն ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի մնացած օգտակար ծառայության ընթացքում:

Ղեկավարությունը պետք է ուսումնասիրի փաստացի դրամական հոսքերի և անցյալի կանխատեսումների միջև տարբերությունների պատճառները, որպեսզի գնահատի, թե արդյոք ենթադրությունները ողջամիտ են: Ընթացիկ ենթադրությունները պետք է համահունչ լինեն նախկին փաստացի արդյունքներին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հանգամանքները փոխվել են, կամ հետագա իրադարձություններ են տեղի են, որոնք ազդում են դրա նպատակահարմարության վրա:

## Առավել արդիական բյուջեն

Դրամական հոսքերը պետք է հիմնված լինեն առավել արդիական բյուջեների և կանխատեսումների վրա, որոնք հաստատված են ղեկավարության կողմից, բացառելով դրամական ներհոսքերը և արտահոսքերը, որոնք վերաբերում են հետագա վերակազմակերպումներին կամ բարելավումներին: Եթե բյուջեն վերանայվում է, այն պետք է հաստատվի ղեկավարության կողմից, նախքան օգտագործման արժեքի հաշվարկման ժամանակ կիրառելը:

Բյուջեների և կանխատեսումների հիման վրա կատարված կանխատեսումները պետք է ընդգրկեն առավելագույնը հինգ տարի ժամկետ: Ղեկավարությունը կարող է օգտագործել ավելի երկար ժամանակահատված, եթե դա տեղի է, բայց միայն այն դեպքում, եթե այն կարող է ապացուցել ավելի երկար ժամանակահատվածով դրամական միջոցների հոսքերի ճշգրիտ կանխատեսման իր կարողությունը: Օրինակ, եթե դրամաստեղծ միավորը էլեկտրակայան է, որի շինարարությունը դեռևս չի ավարտվել, երկու կամ երեք տարվա ընթացքում կարող են ակնկալվել վնասներ, որին կհաջորդեն զգալի աճի մի քանի տարիներ: Բացահայտ աճի ենթադրություններով դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները կարող են գերազանցել հինգ տարին: Հինգ տարվա գնահատումների վրա ազդող հանգամանքները պետք է հազվադեպ լինեն:

## Կանխատեսման տևողությունը

Որոշակի օգտագործման ժամկետ ունեցող դրամաստեղծ միավորի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները պետք է արտացոլեն այդ որոշակի օգտագործման ժամկետի ընթացքում արժեքի գնահատումները: Օրինակ, եթե դրամաստեղծ միավորն ունի որոշակի օգտագործման ժամկետ՝ ելնելով իր հիմնական գործող ակտիվից (օրինակ, հանք կամ էլեկտրակայան), դրամական հոսքերի կանխատեսման ժամկետը կարող է անհրաժեշտ լինի սահմանափակվել այդ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետով: Եթե տրամաբանական կլինեք ենթադրել, որ կազմակերպությունը կարող է փոխարինել հիմնական գործող ակտիվը, ապա կարող է նպատակահարմար լինի դիտարկել դադարեցման արժեքը, որը կարող է դրամական հոսքերը կանխատեսել անժամկետ կտրվածքով:

Դադարեցման արժեքը կարող է հաշվարկվել՝ դադարեցման արժեքի բազմապատիկը կիրառելով կազմակերպության բացահայտ կանխատեսումների վրա հիմնված նախորդ տարվա դրամական միջոցների հոսքերի ակնկալիքի նկատմամբ ( $\text{ՂՄՀ}$ ), օգտագործելով հետևյալ բանաձևը.  $\text{ՂՄՀ} * (1 + \alpha) / (\eta - \alpha)$ , որտեղ՝  $\eta$ -ն զեղչման դրույքն է, իսկ  $\alpha$ -ն դրամական հոսքերի գնահատված երկարաժամկետ տարեկան աճի տեմպը: Դադարեցման արժեքը, որը հաշվարկված է պաշտոնական բյուջեների և պլանների ժամանակահատվածի վերջի դրությամբ, պետք է զեղչվի մինչև ներկա արժեք:

Պաշտոնական բյուջեների և պլանների ժամանակահատվածում չկան աճի տեմպերի սահմանափակումներ: Սկզբնական շրջանում, դրամական միջոցների հոսքերը կարտացոլեն աճի տեմպերի փոփոխականությունը, որը ներառված է կազմակերպության բացահայտ կանխատեսումներում: Ժամանակաշրջանների դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք դուրս են պաշտոնական բյուջեների և պլանների ժամանակահատվածից (լինի դա տարեկան, թե ավելի կարճ ժամկետ) պետք է հիմնվեն կայուն կամ նվազող աճի տեմպի ենթադրության վրա: Այս տեմպը չպետք է գերազանցի միջին աճի տեմպը արտադրանքի, ոլորտների, երկրի կամ երկրների համար, որում գործում է ընկերությունը, կամ շուկայի համար, որում օգտագործվում է տվյալ ակտիվը:

Ավելի բարձր տեմպ կարող է օգտագործվել միայն այն դեպքում, եթե դա հիմնավորված է (օրինակ, օբյեկտիվ տեղեկատվություն արտադրանքի կամ արտադրության կենսացիկլի մոդելների վերաբերյալ):

### **Օգտագործման արժեքը - ակտիվի ընթացիկ վիճակը - ապագա բարելավումները**

Ակտիվները կամ բիզնեսը բարելավելու կամ ընդլայնելու համար ապագա ծախումներին շնորհիվ առաջացած ծախսերը ու օգուտները, չպետք է հաշվի առնվեն դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների ժամանակ, քանի որ ապագա դրամական հոսքերը գնահատվում են ակտիվների ներկա վիճակով:

Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը ներառում են այն դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք անհրաժեշտ են ակտիվի ընթացիկ վիճակում ակնկալվող տնտեսական օգուտների ներկայիս մակարդակը պահպանելու համար: Ակտիվի վիճակը սովորաբար վատթարանում է օգտագործելու արդյունքում, կամ նրա բաղադրիչ մասերի մաշվելու պատճառով: Հաշվարկներում պետք է հաշվի առնվեն ակտիվի ներկայիս կարողությունները պահպանելու նպատակով իրականացվող սպասարկմանն ուղղված դրամական միջոցների արտահոսքերը:

Ծախսումները ներառվում են դրամական միջոցների հոսքերում, եթե անհրաժեշտ է փոխարինել կամ վերականգնել հիմնական միջոցի առանձին բաղադրիչներ, որոնք ունեն ավելի կարճ օգտակար ծառայության ժամկետ, քան մնացած ակտիվը, ինչպես օրինակ՝ վառարանի աղյուսապատվածքը: Փոխարինման կամ վերականգնման ծախսերի ակնկալվող ապագա արժեքը դիտարկվում է այնպես, ինչպես եթե այն հանդիսանար ավելի մեծ ակտիվի ամենօրյա սպասարկման մաս, և այն ներառվեր դրամական միջոցների հոսքերում, որոնք օգտագործվում են ավելի մեծ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը գնահատելիս:

### **Օրինակ 68 - Օգտագործման արժեքի բաղադրիչների դիտարկում**

*Վառարանի հաշվեկշռային արժեքը դիտարկվում է արժեզրկման տեսանկյունից: Վառարանն ունի 20 տարվա օգտակար ծառայության ժամկետ, և այն պահանջում է պատվածքի փոխարինում յուրաքանչյուր հինգ տարին մեկ: Աղյուսապատվածքը դիտվում է որպես ակտիվի առանձին բաղադրիչ ըստ ՀՀՄՍ 16-ի: Այսպիսով, աղյուսապատվածքի արժեքի համար մաշվածություն է հաշվարկվել հինգ տարիների ընթացքում: Վառարանի մնացած մասը մաշեցվում է 20 տարվա ընթացքում:*

*Վառարանի օգտագործման արժեքի հաշվարկման համար, 20 տարվա օգտակար ծառայության ժամկետի մնացած մասի գծով գուտ դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները կներառեն յուրաքանչյուր հինգ տարին մեկ վառարանի պատվածքի փոխարինման ծախսումները, քանի որ այդ ծախսումները անհրաժեշտ են ակտիվի ներկայիս աշխատանքային չափանիշը պահպանելու համար:*

Եթե դրամաստեղծ միավորը կազմված է տարբեր օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ակտիվներից, որոնք բոլորն էլ կարևոր են են դրամաստեղծ միավորի շարունակական շահագործման համար, դրամաստեղծ միավորին վերագրելի ապագա դրամական հոսքերի գնահատման ժամանակ կարճ օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ակտիվների փոխարինումը համարվում դրամաստեղծ միավորի ընթացիկ սպասարկման մաս:

## Ապագա դրամական հոսքերի գնահատումների կազմը

Դրամական հոսքերը պետք է ներառեն՝

- ակտիվի շարունակական օգտագործումից կամ դրամաստեղծ միավորի գործունեությունից դրամական միջոցների ներհոսքերի կանխատեսումները,
- ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ներհոսքերի առաջացման համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների արտահոսքերի (այդ թվում՝ ակտիվը օգտագործման համար պատրաստելու գծով դրամական միջոցների արտահոսքերի) կանխատեսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ակտիվին կամ դրամաստեղծ միավորին,
- այնպիսի դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները, որոնք վերագրելի են անուղղակիորեն (ինչպես, օրինակ, նրանք, որոնք վերաբերում են կենտրոնական վերադիր ծախսումներին), սակայն, որոնք կարող են ողջամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի վրա,
- դրամական միջոցների զուտ հոսքերը, որոնք ակնկալվում է ստանալ (կամ վճարել) օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորների օտարումից,
- առկա ակտիվների շահագործման կարողությունների պահպանմանն ուղղված դրամական միջոցների արտահոսքերը, այդ թվում, օրինակ, առօրյա սպասարկմանն ուղղված դրամական միջոցների հոսքերը:

## Ակտիվներ, որոնք մատչելի չեն օգտագործման համար

Դրամական միջոցների հոսքերը, որոնք պետք է տեղի ունենան մինչև ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի պատրաստ լինի օգտագործման կամ վաճառքի համար, պետք է գնահատվեն և ընդգրկվեն կանխատեսումներում, պայմանով, որ ծրագիրն արդեն ընթացքի մեջ է: Օրինակ, ապագա դրամական հոսքերը, որոնք վերաբերում են կառուցվող շենքին, կամ կառուցապատման ծրագրին, որը դեռևս չի ավարտվել: Հետևողական լինելու համար, պետք է ներառվեն նաև ակտիվի պատրաստ լինելուց հետո ակնկալվող դրամական միջոցների ներհոսքերը:

## Ֆինանսավորում

Դրամական միջոցների հոսքերում չպետք է ներառվեն դրամական հոսքերը, որոնք առնչվում են ֆինանսավորմանը (որը ներառում է տոկոսների վճարումները), քանի որ հարակից պարտավորությունները ներառված չեն հաշվեկշռային արժեքում և, քանի որ կապիտալի արժեքը հաշվի է առնվում դրամական միջոցների հոսքերը գեղչելիս:

## Հարկեր

Հարկային դրամական հոսքերը ևս պետք է բացառել, քանի որ օգտագործման արժեքը հաշվարկվում է՝ մինչև հարկումը դրամական միջոցների հոսքերը գեղչելով մինչև հարկումը գեղչման դրույքով:

## Ինքնուրույն առաջացող դրամական միջոցների հոսքեր

Դիտարկվող ակտիվից առանձին դրամական միջոցների հոսքեր առաջացնող ակտիվներին վերաբերող դրամական միջոցների հոսքերը կանխատեսումներում չեն ներառվում (քանի որ դրանք նաև չեն ներառված դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքում): Օրինակ՝ ֆինանսական ակտիվները, ինչպիսիք են դեբիտորական պարտքերը, բացառությամբ առևտրային դեբիտորական պարտքերի, որոնք ընդգրկվել են դրամաստեղծ միավորի կազմում՝ պրակտիկ նկատառումներից ելնելով:

## Պարտավորություններ

Դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք վերաբերում են արդեն իսկ որպես պարտավորություն ճանաչված պարտականություններին, չպետք է ներառվեն, քանի որ հարակից

պարտավորություն չի ներառված դրամաստեղծ միավորում, բացի այն դեպքից եթե այն ընդգրկված է շրջանառու կապիտալի կազմում: Սա ապահովում է համանման մեծությունների համեմատելիությունը: Նման պարտավորությունների օրինակները ներառում են՝ կրեդիտորական պարտքերը, թոշակները կամ պահուստները:

### Կորպորատիվ վերադիր ծախսումներ

Դրամաստեղծ միավորին վերագրվող դրամական միջոցների արտահոսքերը պետք է ներառեն կորպորատիվ վերադիր ծախսումների գծով հատկացումները, նույն ձևով, դրամաստեղծ միավորների հաշվեկշռային արժեքները, իրագործելիության դեպքում, պետք է համամասնական ներառեն կորպորատիվ ակտիվները:

### Ակտիվների օտարումը

Ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորների օգտակար ծառայության վերջում դրանց օտարման արդյունքում ակնկալվող ստացման (կամ վճարման) ենթակա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատականը պետք է արտացոլի ակնկալվող օտարումից մուտքերը իրագել և պատրաստակամ կողմերի միջև գործարքում հանած օտարման գնահատված ծախսումները:

Ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորների օգտակար ծառայության վերջում դրանց օտարման արդյունքում ակնկալվող դրամական հոսքերի գնահատումը որոշվում է կերպ, ինչպես իր իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ.

- կազմակերպությունը կիրառում է գնահատման օրվա դրությամբ գործող գները նմանատիպ ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորների համար, որոնք հասել են իրենց օգտակար ծառայության ավարտին և որոնք շահագործվել են այնպիսի համանման պայմաններում, որում ակտիվը կամ դրամաստեղծ միավորը կշահագործվեն:
- այդ գնահատված վաճառքի գները ճշգրտվում են ապագա գնաճի և ակնկալվող ապագա գների առանձնահատուկ բարձրացման տեսանկյունից (սակայն, եթե ապագա գնաճի ազդեցությունը բացառվում է ապագա դրամական հոսքերի գնահատումներից և զեղչման դրույքից, այն նաև պետք է բացառվի օտարման արդյունքում ակնկալվող զուտ դրամական միջոցների հոսքերի գնահատումից):

### Գնաճ

Գնաճի մասին ենթադրություններին կարելի է անդրադառնալ երկու եղանակներից մեկով: Առաջինին մոտեցման համաձայն դրամական միջոցների հոսքերը կարելի է կանխատեսել ընթացիկ գներով, և չկատարել ապագա գնաճի կանխատեսում: Այդպիսով, դրամական միջոցների հոսքերը զեղչվում են իրական զեղչման դրույքով (այսինքն, եկամտաբերության դրույքով, որում չի ներառված գնաճը): Երկրորդ մոտեցմամբ դրամական միջոցների հոսքերը կարելի է կանխատեսել՝ ներառելով գնաճի գնահատականները հասույթում և ծախսերում: Այդպիսով, դրամական միջոցների հոսքերը զեղչվում են անվանական զեղչման դրույքով (այսինքն, եկամտաբերության դրույքով, որում ներառված է գնաճը):

### Արտարժույթ

Եթե ապագա դրամական հոսքերը արտահայտված են արտարժույթով, դրանք պետք է գնահատվեն այդ արժույթով, և այնուհետև զեղչվեն տվյալ արժույթի համար կիրառելի փոխարժեքով: Այնուհետև կազմակերպությունը արտարժույթով արտահայտված ներկա արժեքը փոխարկում է օգտագործման արժեքի հաշվարկման օրվա դրությամբ գործող փոխարժեքով:

### Ռիսկ

Ռիսկերը ներառում են դրամական հոսքերի գումարի և ժամկետների տատանումները, և ակտիվի բնորոշ անորոշությունները: Սա կարող է արտացոլվել կամ զեղչման դրույքում կամ դրամական միջոցների հոսքերում: Ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցմամբ ռիսկի մեծ մասը

Ներառվում է դրամական հոսքերում, իսկ ավանդական մոտեցմամբ՝ ռիսկի մեծ մասը ներառվում է գեղչման դրույթում:

## **Ներկա արժեքի ավանդական և ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցումները**

Ավանդական մոտեցումը օգտագործում է դրամական հոսքերի և մեկ գեղչման դրույթի միասնական համկցություն: Այն ենթադրում է, որ մեկ գեղչման դրույթը կարող է ներառել ապագա դրամական հոսքերի և համապատասխան ռիսկի հատուցման բոլոր սպասումները և հետևաբար առավել շեշտադրում է գեղչման դրույթի ընտրության կարևորությունը:

Ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցումը սկսվում է դրամական միջոցների հոսքերով, որոնք արտացոլում են ռիսկերի գծով ղեկավարության ակնկալիքները (օրինակ, հավանականության վրա հիմնված դրամական միջոցների հոսքեր): Ռիսկի հավանականության հաշվարկով ճշգրտված դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները որոշակի չեն, հետևաբար նպատակահարմար չէ օգտագործել ռիսկից գերծ դրույթը նման դրամական միջոցների հոսքերի գեղչման համար: Չեղչման դրույթը կլինի ավելի ցածր, քան ավանդական մոտեցման դեպքում օգտագործվող դրույթը, սակայն այն չի լինի ռիսկից գերծ:

### **Օրինակ 69 - Ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցման առավելությունները բարձր անորոշության ժամանակներում**

*Ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի մոտեցումը ունի հետևյալ առավելությունները ավանդական մոտեցման նկատմամբ, եթե առկա է բարձր անորոշության միջավայր.*

- *փոխհատուցվող գումարի զգայունությունը անորոշությունների նկատմամբ ներառված է չափման մեջ, համեմատած ավանդական մոտեցման հետ, երբ այն արտացոլված է գեղչման դրույթի կազմում,*
- *այն հնարավորություն է տալիս ղեկավարությանը՝ գնահատել այն անորոշ ենթադրությունները, որոնք կարող են առավել զգալի ազդեցություն ունենալ փոխհատուցվող գումարի վրա,*
- *այն հաշվարկում է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի միջակայք, այլ ոչ թե դիտարկում է միայն մեկ, առավել հավանական դեպքը,*
- *այն կարող է առավել համահունչ լինել ղեկավարության կողմից կատարվող կանխատեսումների եղանակին,*
- *այն նվազեցնում է դատողության ազդեցությունը, որը բնորոշ է առանձնահատուկ ռիսկի հատուցման ընտրությանը, որը դժվար է քանակապես որոշել և փաստաթղթավորել:*

## **Չեղչման դրույթը**

Կանխատեսվող ապագա դրամական միջոցների հոսքերը գեղչվում են մինչև հարկումը դրույթով, որը արտացոլում է ինչպես ժամանակի մեջ դրամի արժեքի շուկայական գնահատումները, այնպես էլ ակտիվին բնորոշ ռիսկերը, որոնց համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ճշգրտվել: Սա նշանակում է, որ ակտիվը համարվում է արժեզրկված, եթե չի ակնկալվում, որ այն կգոյացնի ընթացիկ շուկայական եկամտաբերությանը իր հաշվեկշռային արժեքի գծով:

Շուկայի ակնկալվող եկամտաբերության դրույթը այն եկամտաբերությունն է, որը կպահանջեին ներդրողները, եթե նրանք որոշեին կատարել ներդրում, որը կառաջացներ միևնույն գումարով, ժամկետներով և ռիսկով դրամական միջոցների հոսքեր, որը կազմակերպությունը ակնկալում է ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից: Դրույթը անկախ է ակտիվի ֆինանսավորման եղանակից: Այն գնահատվում է համանման ակտիվների գծով ընթացիկ շուկայական գործարքների հիման վրա, կամ ցուցակված կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքի հիման վրա (ԿԿՄԱ), որը ունի մեկ ակտիվ կամ ակտիվների պորտֆել, որը սպասարկման ներուժի և ռիսկերի առումով նման է դիտարկվող ակտիվին:

Եթե ակտիվին բնորոշ դրույքը ուղղակիորեն հասանելի չէ շուկայում, կազմակերպությունը պետք է գնահատի համապատասխան զեղչման դրույք, որը հնարավորինս մոտ կերպով արտացոլում է հետևյալի գործոնների շուկայական գնահատականը.

- ժամանակի մեջ փողի արժեքը մինչև ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի ավարտը,
- ռիսկերը, որ ապագա դրամական հոսքերը կտարբերվեն գնահատված գումարների կամ ժամկետների համեմատ,
- ակտիվին բնորոշ անորոշությունը կրելու գինը,
- այլ գործոններ, որոնք շուկայի մասնակիցները կարտացոլեն դրույքի մեջ, ինչպես օրինակ ցածր իրացվելիությունը:

Այդ դրույքը որոշելիս կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- կազմակերպության ԿԿՄԱ-ն՝ օգտագործելով մեթոդներ, ինչպիսիք են կապիտալացվող ակտիվի գնագոյացման մոդելը,
- կազմակերպության լրացուցիչ փոխառության դրույքը,
- այլ փոխառությունների շուկայական դրույքերը:

Դրույքաչափերը ճշգրտվում են հաշվի առնելով այն եղանակը, որով շուկան կգնահատեր ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի հետ կապված առանձնահատուկ ռիսկերը, և հաշվի չառնելով այն ռիսկերը, որոնք չեն առնչվում գնահատվող դրամական միջոցների հոսքերին, կամ որոնց համար դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը արդեն ճշգրտվել են: Դիտարկման ենթակա գործոնները կարող են ներառել.

- երկրի ռիսկը, ինչպես, օրինակ, քաղաքական հուզումների ռիսկը,
- արժույթի ռիսկը, ինչպես, օրինակ, արժեզրկման ռիսկը,
- ստուգվող ակտիվի բնույթը՝ ոչ նյութական ակտիվների գծով ռիսկը ավելի բարձր է,
- արդյոք դրամական միջոցների հոսքերը լավատեսական են, թե սահմանված են դժվար հասանելի թիրախներ,
- գնային ռիսկը, ինչպես, օրինակ, ռիսկ, որ գները կարող հարկադրաբար սվազել մրցակցային ճնշումների ներքո:

Չեղչման դրույքը անկախ է կազմակերպության կապիտալի կառուցվածքից և ձևից և ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորի ֆինանսավորման եղանակից: Ակտիվից ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերը կախված չեն ակտիվների ձեռք բերման եղանակից:

Կրկնակի հաշվառումից խուսափելու համար, զեղչման դրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց համար ապագա դրամական հոսքերի գնահատումները արդեն ճշգրտվել են: Չեղչման դրույքները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք համահունչ են գնահատվող դրամական հոսքերին բնորոշ ենթադրություններին:

### **Օրինակ 70 - Կրկնակի հաշվառման բացառումը զեղչման դրույքը որոշելիս**

*Եթե պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը ճշգրտվում են դեֆոլտի ռիսկի հաշվարկով արժեզրկման ստուգման նպատակով ակնկալվող (ի տարբերություն պայմանագրային) դրամական միջոցների հոսքերի ստացման համար, կրկնակի հաշվառումից խուսափելու նպատակով, այդ ակնկալվող դրամական հոսքերի՝ մինչև ներկա արժեք զեղչման համար օգտագործվող դրույքը չպետք է ներառի դեֆոլտի ռիսկի գործոնը: Սա նշանակում է, որ ռիսկով ճշգրտված ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը որոշելու նպատակով օգտագործվող դրույթը նույնը չէ, ինչ ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերի ներկա արժեքը ստանալու համար օգտագործվող զեղչման դրույքը:*

Կազմակերպությունը, սովորաբար օգտագործում է մեկ զեղչման դրույք ակտիվի օգտագործման արժեքը գնահատելու համար: Տարբեր ապագա ժամանակաշրջաններում պետք է օգտագործվեն առանձին զեղչման դրույքներ, եթե օգտագործման արժեքը զգայուն է ակտիվի օգտակար

ծառայության ժամկետի ընթացքում տարբեր ժամանակաշրջանների ռիսկերի կամ տոկոսադրույքների կառուցվածքի նկատմամբ:

### **Դրույք մինչև հարկումը**

Օգտագործման արժեքի հաշվարկում օգտագործվող գեղչման դրույքը պետք է հաշվարկվի մինչև հարկումը հիմունքով:

Դիտարկելի շուկայական եկամտաբերությունը որպես կանոն արտացոլում է հարկումից հետո դրույքը (օրինակ, կազմակերպության ԿԿՄԱ): Հարկումից հետո դրույքը պետք է ճշգրտվի մինչև հարկումը դրույքով:

### **Օրինակ 71 - Մինչև հարկումը գեղչման դրույքի հաշվարկը**

Ա Կազմակերպությունը հաշվարկել է կապիտալի կշռված միջին արժեքը (ԿԿՄԱ) 8%, հիմնվելով շուկայի ենթադրությունների վրա: Կազմակերպության ղեկավարությունը տեղյակ է, որ այս դրույքը հարկումից հետո դրույքն է և, հետևաբար, ցանկանում է որոշելու է մինչև հարկումը գեղչման դրույքը: Այդ նպատակով հաշվարկած 8% դրույքի նկատմամբ կազմակերպությունը կատարել է հետհաշվարկ՝ կիրառելով 20% շահութահարկը: Արդյունքում ստացվում է 10% (8% / 0.8):

10% է ճիշտ է արտացոլում մինչև հարկումը գեղչման դրույքը միայն այն դեպքում, եթե ապագա հարկային դրամական միջոցների հոսքերի առանձնահատուկ գումարը և ժամկետները արտացոլված են այս դրույքաչափում: Հետևաբար, նման հետհաշվարկով գեղչման դրույքը աշխատում է միայն այն դեպքում, եթե չկա հետաձգված հարկ:

### **Արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը**

Արժեզրկումից կորուստ պետք է ճանաչվի, եթե ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը գաժր է նրա հաշվեկշռային արժեքից: Արժեզրկման արդյունքում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է մինչև փոխհատուցվող գումար:

Արժեզրկումից կորուստը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, ամբողջագցվող սկզբնական արժեքի հիմունքով հաշվառվող ակտիվների համար:

Արժեզրկումից կորուստը դիտվում է որպես վերագնահատումից արժեքի նվազում վերագնահատված գումարով հաշվառվող ակտիվների համար: Կորուստը նախ հաշվանցվում է տվյալ ակտիվի վերագնահատումից պահուստի դիմաց այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, պահուստի չափով, իսկ կորստի մնացորդը այնուհետև դիտարկվում է որպես ծախս շահույթում կամ վնասում:

Մնացած հաշվեկշռային արժեքը արժեզրկումից հետո պետք է մաշեցվի մնացած օգտակար տնտեսական ժամկետի ընթացքում: Կազմակերպությունը պետք է վերանայի ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը և մնացորդային արժեքները առնվազն տարին մեկ անգամ դրանց իրատեսականությունը ապահովելու համար, և եթե դա այդպես չէ, այդ ցուցանիշները պետք է վերանայվեն: Արժեզրկումը կարող է վկայել այն մասին, որ նախկինում գնահատված ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետները անիրատեսական երկար են և պետք է կրճատվեն:

Եթե ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ, ապա դրա հետ կապված հետաձգված հարկային ակտիվները կամ պարտավորությունները որոշվում են համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի համեմատելով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը իր հարկային բազայի հետ:

### **Օտարման նպատակով պահվող ակտիվները կամ դրամաստեղծ միավորները**

Երբ ակտիվը կամ դրամաստեղծ միավորի որակվում է որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ (կամ օտարման խումբ), որը պահվում է վաճառքի համար՝ համաձայն ՀՀՄՍ 5-ի, ապա այն բացառվում է ՀՀՄՍ 36-ի շրջանակներից:



## Արժեզրկումից կորուստների հակադարձումներ

Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է որևէ հայտանիշ, որ արժեզրկումից կորուստը ակտիվի համար, բացառությամբ գուղվի, այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է: Եթե առկա է որևէ այդպիսի հայտանիշ, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի փոխհատուցվող գումարը: Սա վերաբերում է առանձին ակտիվներին, բացառությամբ գուղվի, և դրամաստեղծ միավորներին:

Հայտանիշներն առ այն, որ արժեզրկումից կորուստները կարող են հակադարձված լինել, ընդհանուր առմամբ հակառակ են արժեզրկման կորուստ առաջացրած հայտանիշներին: Կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք եղել են բարենպաստ իրադարձություններ կամ հանգամանքների փոփոխություններ արժեզրկումից կորուստի ճանաչումից ի վեր, որոնք կվկայեին, որ արժեզրկումից կորուստը այլևս գոյություն չունի, կամ նվազել է:

Եթե կան հայտանիշներ, որ արժեզրկումից կորուստը այլևս գոյություն չունի, կամ նվազել է, համապատասխան ակտիվների կամ դրամաստեղծ միավորների փոխհատուցվող գումարը պետք է կրկին գնահատվի:

Պետք է ճանաչվի արժեզրկումից կորուստի հակադարձում, եթե վերջին արժեզրկման ստուգումից հետո ակտիվի փոխհատուցվող գումարի որոշման հաշվարկներում տեղի է ունեցել փոփոխություն: Արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը հանգեցնում է վերջին արժեզրկման ստուգումից հետո ակտիվի՝ օգտագործման կամ վաճառքի միջոցով ծառայության ներուժի աճի ճանաչմանը: Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե որ հաշվարկներում են տեղի ունեցել փոփոխություններ, որոնք հանգեցնում են գնահատված ներուժի աճի: Փոփոխությունները կարող են հանդիսանալ հետևյալ փոփոխությունների արդյունք.

- փոխհատուցվող գումարի հիմքի փոփոխությունը (արդյոք այն հիմնված է իրական արժեքի վրա՝ հանած օտարման ծախսումները, թե օգտագործման արժեքի վրա),
- եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է օգտագործման արժեքը՝ գնահատված ապագա դրամական հոսքերի չափի, կամ ժամկետների փոփոխություն կամ զեղչման դրույքի փոփոխություն,
- եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները՝ իրական արժեքի գնահատման փոփոխություն:

### Օրինակ 72 – Հակադարձման հայտանիշներ

*Ա Կազմակերպությունը արտադրում է գինի, որի մեծ մասը վաճառվում է օտարերկրյա հաճախորդներին: Երեք տարի առաջ, կազմակերպությունը ճանաչել է ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեզրկումից կորուստ՝ հիմնվելով օգտագործման արժեքի վրա: Այդ ժամանակ, ղեկավարությունը գնահատել է, որ արտադրանքի գները կնվազեն առաջիկա չորս տարիների ընթացքում:*

*Ինտենսիվ շուկայավարման գործողությունների արդյունքում կազմակերպությանը հաջողվել է կնքել նոր երկարաժամկետ պայմանագրեր և ապահովել նոր շուկաներ: Այս փոփոխությունները թույլ են տալիս կազմակերպությանը նշանակալից չափով մեծացնել պահանջարկը հաջորդող տարիների ընթացքում և օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս՝ բարելավել դրամական միջոցների հոսքերի գնահատականները:*

*Ղեկավարությունը պետք վերանայի իր գնահատականները և պարզի ակտիվների վերանայված փոխհատուցվող գումարները: Նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները սահմանափակված են հաշվեկշռային արժեքով, որը որոշված կլինի ընթացիկ ամսաթվին, եթե արժեզրկում ճանաչված չլինի:*

Արժեզրկումից կորուստների թվայնալ հակադարձումները, որոնք առաջանում են զուտ ժամանակի ընթացքից ելնելով, չպետք է ճանաչվեն: Դրանք բխում են զեղչման դրույքի համահարթեցումից, որը կիրառվել էր ակնկալվող ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքի ստացման նպատակով: Սկզբնական արժեզրկման հիմքում ընկած պատճառները չեն վերացել, և ակտիվի ծառայության ներուժը չի աճել: Ժամանակի ընթացքով պայմանավորված արժեքի աճը չպետք է որոշվի որպես առանձին բաղադրիչ, եթե կա այլ հայտանիշից բխող հակադարձում:

Հակադարձման գումարը, որը կարող է ճանաչվել, սահմանափակվում է համապատասխան ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մեծացմամբ մինչև հաշվեկշռային արժեք, որը ճանաչված կլինեք բնականոն արժեքով մասնաճյուղում, որը կհաշվարկվեր, եթե արժեքը տեղի չունենար:

Արժեքը կորստի հակադարձումը մաշվող ակտիվի գծով չի կարող նույնչափ լինել, որքան սկզբնական արժեքը կորուստը: Հաշվեկշռային արժեքը գերազանցող աճը (եթե ի սկզբանե արժեքը գծով ծախսը չի ճանաչվել մաշվածությանից զուտ), դիտվում է որպես վերագնահատում:

Ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը, մաշվածության մեթոդը և մնացորդային արժեքը պետք է վերանայվեն, եթե առկա է հակադարձման հայտանիշ: Սա կարող է անհրաժեշտ լինել, նույնիսկ եթե ակտիվի գծով արժեքը կորստի հակադարձում տեղի չի ունեցել:

Արժեքը կորստի հակադարձման հաշվառումը պետք է համահունչ լինի այն մոտեցմանը, որը ընդունվել է արժեքը ճանաչման ժամանակ: Հակադարձումը պետք է ճանաչվի ընթացիկ տարվա շահույթում կամ վնասում, եթե ակտիվը հաշվառվում է սկզբնական արժեքով:

Վերագնահատված ակտիվի արժեքը կորստի հակադարձումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն չափով, որքանով որ սկզբնական արժեքը կորուստը (ճշգրտված հետագա մաշվածության չափով) ճանաչվել է շահույթում կամ վնասում: Հակադարձման մնացորդը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Ակտիվի մեծացված հաշվեկշռային արժեքը չի կարող գերազանցել այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կլինեք առանց սկզբնական արժեքը հաշվի առնելով մաշվածության հաշվարկը:

**Օրինակ 73 - Վերագնահատված ակտիվների գծով արժեքը կորստի հակադարձումը**

Ակտիվը ձեռք է բերվել 50,000 հազար դրամով 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին: Նրա ակնկալվող օգտակար ծառայության ժամկետը 20 տարի է: Երեք տարի անց, այն վերանգահատում է, կազմելով 73,000 հազար դրամ:

20X6 դեկտեմբերի 31-ին, իրականացվել է ակտիվի արժեքը ստուգում և այն նվազեցվել է մինչև փոխհատուցվող գումար, որը կազմել է 30,000 հազար դրամ:

Հետևյալ աղյուսակը ցույց է տալիս ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունները, հիմնվելով մաշվող սկզբնական արժեքի վրա, և ֆինանսական հաշվետվություններում փաստացի ճանաչումը:

	Մաշվող սկզբնական արժեք	Վերագնահատված հաշվեկշռային արժեք
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
20X1 թ. դեկտեմբերի 31 - սկզբնական արժեք	50,000	50,000
Մաշվածություն (3 տարի)	(7500)	(7,500)
Վերագնահատում	-	30,500
31 դեկտեմբերի 20X4թ.	42,500	73,000
Մաշվածություն (2 տարի)	(5000)	(8,588)
31 դեկտեմբերի 20X6թ.	37,500	64,412
Արժեքը կորուստ	(7,500)	(34,412)
20X6թ. դեկտեմբերի 31- արժեքը կորստի հակադարձումը	30,000	30,000

20X6թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ 34,412 հազար դրամ արժեքը կորուստը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, մինչև որ հաշվեկշռային արժեքը հավասարվի մաշված սկզբնական արժեքին, որից հետո՝ մնացած մասը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, հետևյալ կերպ.

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք	Հազար ՀՀ դրամ
	26,912

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն	7,500
Արժեզրկումից կորուստ	<u>34,412</u>

Արժեզրկումից կորուստը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում վերազնահատումից պահուստի չափով, որը արտացոլվել է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում տվյալ ակտիվի գծով: 20X4 թ. վերազնահատման պահուստը կրեդիտագրվել է 30,500 հազար դրամ: Ենթադրվում է, որ, ՀՀՄՍ 16-ի պարագրաֆ 41-ով նախատեսված կարգով, ամեն տարի վերազնահատված գումարին վերաբերող մաշվածությունը վերազնահատման պահուստից փոխանցվել է չբաշխված շահույթին: Այս գումարը կազմում է 3,588 հազար դրամ և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում առկա պահուստը նվազեցնում է 30,500 հազարից մինչև 26,912 հազար դրամ:

20X8թ. դեկտեմբերի 31-ին, տեղի է ունենում տնտեսական պայմանները բարելավում, և ակտիվի փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է 45,000 հազար դրամ:

Եթե արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլիներ, հաշվեկշռային արժեքը 20X8թ. 31 դեկտեմբերի դրությամբ կլիներ 55,824 հազար դրամ (64,412 հազար դրամ` 20X6թ. դեկտեմբերի 31-ին, հանած հետագա երկու տարվա մաշվածության գումար` 8,588 հազար դրամ), որն ավելի մեծ է, քան 45,000 հազար դրամ փոխհատուցվող գումարը: Հետևաբար, հաշվեկշռային արժեքի աճը ամբողջությամբ կարող է դիտվել որպես նախորդ արժեզրկումից կորստի հակադարձում: Եթե հաշվեկշռային արժեքը ավելանար` գերազանցելով 55,824 հազար դրամը, ավելցուկային մասը պետք է դիտարկվեր որպես վերազնահատում, այլ ոչ թե արժեզրկման հակադարձում:

Արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի, ինչպես նշված է ստորև.

	Մաշվող սկզբնական արժեք Հաշվեկշռային արժեք		
	Նախքան արժեզրկումը	Արժեզրկումից հետո	
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
31 դեկտեմբերի 20X6թ.	37,500	30,000	30,000
Մաշվածություն (2 տարի)	(5000)	(4000)	(4000)
31 դեկտեմբերի 20X8թ.	32,500	26,000	26,000
Արժեզրկումից կորստի հակադարձում	-	6,500	19,000
20X8թ. դեկտեմբերի 31` հակադարձումից հետո	32,500	32,500	45,000

Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը` 19,000 հազար դրամի չափով, ճանաչվում է հետևյալ կերպ.

	Հազար ՀՀ դրամ
Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն	6,500
Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունք	12,500
	19,000

Ստանդարտը մասնավորապես չի նշում, որ շահույթում կամ վնասում արտացոլված հակադարձումը չպետք է գերազանցի սկզբնական արժեզրկումից կորուստը, որը ճշգրտված է մաշվածության գումարով: Այնուամենայնիվ, հաշվեկշռային ակտիվի աճը չի կարող գերազանցել այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կլիներ առանց սկզբնական արժեզրկման (հաշվի առնելով մաշվածության հաշվարկը):

Շահույթի և վնասի կազմում արտացոլված 6,500 հազար դրամ արժեզրկումից կորստի հակադարձումը իրենից ներկայացնում է սկզբնական արժեզրկումից կորստի գումարը, որը ներկայացված էր ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում 7,500 հազար դրամի չափով, հանած 1,000 հազար դրամ լրացուցիչ մաշվածության ճշգրտումը, որը հաշվարկված կլիներ, եթե ակտիվը հաշվառվեր մաշվող սկզբնական արժեքով: Սա հաշվարկվում է որպես հետևյալ մեծությունների տարբերություն. մաշվածության, որը հաշվարկված կլիներ երկու տարվա համար, 5,000 հազար դրամի չափով, եթե ակտիվը ներկայացված լիներ մաշվող սկզբնական արժեքով, և փաստացի հաշվարկված մաշվածության` 4,000 հազար դրամի չափով: Հակադարձման արդյունքում մնացած 12,500 հազար դրամը պետք է կրեդիտագրվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:

Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո, ակտիվի ապագա մաշվածության գումարը պետք է ճշգրտվի` վերանայված հաշվեկշռային արժեքի մնացորդային արժեքով նվազեցված գումարը ակտիվի մնացած օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում պարբերական հիմունքով բաշխելու համար:

## Արժեզրկումից կորուստների փոխհատուցումը

Ներդրումային գույքի և հիմնական միջոցների արժեզրկման դիմաց երրորդ կողմերից ստացված փոխհատուցումը ներառվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա: Փոխհատուցումը կարող է ունենալ մի շարք տարբեր ձևեր.

- փոխհատուցում ապահովագրական ընկերությունների կողմից` բնական աղետներից, գողության կամ յուրացումից առաջացած վնասի դիմաց,
- փոխհատուցում կառավարությունից` ակտիվների բռնագրավման կամ հողի պարտադիր գնման համար,

- փոխհատուցում հիմնական միջոցի հարկադիր ապատեղակայման համար (օրինակ, քաղաքային տարածքներից դեպի այլ տարածքներ):
- արժեզրկված կամ կորցված ակտիվի ամբողջությամբ կամ մասամբ ֆիզիկական փոխարինում:

Ակտիվի արժեզրկումը կամ կորուստը, երրորդ կողմերի փոխհատուցման հայցերը կամ դրանց վճարումը, և փոխարինվող ակտիվների հետագա գնումը կամ կառուցումը առանձին գործողություններ են, և յուրաքանչյուրը հաշվառվում է առանձին՝ հետևյալ կերպ.

- արժեզրկում համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի,
- շահագործումից հանված կամ օտարված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի ապաճանաչում,
- երրորդ անձանց դրամական կամ ոչ-դրամական փոխհատուցումները ներառվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, երբ դրանք դառնում են ստացման ենթակա,
- վերականգնված, գնված կամ որպես փոխարինում կառուցված ակտիվի սկզբնական արժեքը, ըստ սկզբնական ճանաչման պահանջների, համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:

### **Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում**

Ոչ նյութական ակտիվի արժեզրկման ստուգումը իրականացվում է համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:

Ոչ նյութական ակտիվի օգտագործմամբ արտադրված միավորի վաճառքի գնի ակնկալվող ապագա նվազումը կարող է վկայել ակտիվի տեխնոլոգիական կամ առևտրային հնացման մասի, որը կարող է արտացոլվել ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների նվազեցմամբ, այսինքն՝ նշանակում է, որ ոչ նյութական ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել:

Անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկված լինելը պետք է ստուգել յուրաքանչյուր տարի, անկախ նրանից, առկա է արժեզրկման հայտանիշի թե՛ ոչ:

Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի գնահատման փոփոխությունը անորոշից դեպի որոշակի, կարող է հանդիսանալ արժեզրկման հայտանիշ, և ոչ նյութական ակտիվի համար պետք է իրականացվի արժեզրկման ստուգում:

### **Ներդրումային գույքի միջև փոխանցումներ**

Դեպի ներդրումային գույք և ներդրումային գույքից դուրս փոխանցումները տեղի են ունենում միայն այն ժամանակ, երբ տեղի է ունենում օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխություն:

Օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունը տեղի է ունենում այն ժամանակ, երբ գույքը բավարարում է կամ դադարում է բավարարել ներդրումային գույքի սահմանմանը: Բացի այդ, պետք է լինի նաև օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ապացույց: Եթե առկա է միայն ղեկավարության մտադրությունների փոփոխություն, դա օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության բավարար ապացույց չէ: Դեպի ներդրումային գույք և ներդրումային գույքից դուրս փոխանցումների հաշվապահական մոտեցումը ամփոփված է ստորև բերված աղյուսակում.

## Դեպի ներդրումային գույք և ներդրումային գույքից դուրս փոխանցումներ

Փոխանցում որտեղից	Փոխանցում որտեղ	Օգտագործման եղանակի փոփոխության ապացույց	Մոտեցումը սկզբնական հաշվառվող ներդրումային գույքի դեպքում	Մոտեցումը հաշվառվող ներդրումային գույքի դեպքում	իրական հաշվառվող գույքի
Ներդրումային գույք	Հիմնական միջոցներ	Սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցնելու մեկնարկը կամ կառուցապատման մեկնարկը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցվելու նպատակով:	Գույքը փոխանցվում է նույն հաշվեկշռային արժեքով: Օգուտ կամ վնաս չի ճանաչվում:	Օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը պետք է դառնա հետագա հաշվապահական հաշվառման նպատակով ենթադրվող արժեքը, ըստ ՀՀՄՍ 16:	
Հիմնական միջոցներ	Ներդրումային գույք	Սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցման դադարեցումը:	Գույքը փոխանցվում է նույն հաշվեկշռային արժեքով: Օգուտ կամ վնաս չի ճանաչվում:	Պետք է որոշվի գույքի իրական արժեքը օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ, և վերագնահատումից օգուտը կամ վնասը ճանաչվի որպես վերագնահատում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:	
Ներդրումային գույք	Պաշարներ	Կառուցապատման մեկնարկ վաճառքի նպատակով:	Գույքը փոխանցվում է նույն հաշվեկշռային արժեքով: Օգուտ կամ վնաս չի ճանաչվում:	Օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը պետք է դառնա հետագա հաշվապահական հաշվառման նպատակով ենթադրվող արժեքը, ըստ ՀՀՄՍ 2:	
Պաշարներ	Ներդրումային գույք	Երրորդ կողմին գործառնական վարձակալության մեկնարկը:	Գույքը փոխանցվում է նույն հաշվեկշռային արժեքով: Օգուտ կամ վնաս չի ճանաչվում:	Պետք է որոշվի իրական արժեքը օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ: Օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:	

## Օտարում և ապաճանաչում

Հիմնական միջոցի, ներդրումային գույքի և ոչ նյութական ակտիվի միավորը պետք է ապաճանաչվի, երբ այն օտարվում է, և ապագա տնտեսական օգուտներ չեն ակնկալվում դրա օգտագործումից կամ օտարումից:

Օտարումը կարող է տեղի ունենալ վաճառքի միջոցով, որի դեպքում օտարման ամսաթիվը որոշվում է՝ օգտագործելով ՀՀՄՍ 15-ի սկզբունքները, կամ ֆինանսական վարձակալության կամ վաճառքի և հետադարձ վարձակալության միջոցով, որի դեպքում օտարման ամսաթիվը որոշվում է կիրառելով ՀՀՄՍ 16-ը:

Ակտիվի ապաճանաչումից առաջացող օգուտի կամ վնասի կազմում ներառման ենթակա հատուցումը որոշվում է գործարքի գինը որոշելիս գործող պահանջների համաձայն: Օգուտի կամ վնասի կազմում ներառված հատուցման գնահատված գումարի հետագա փոփոխությունները հաշվառվում են գործարքի գնի փոփոխությունների համար գործող պահանջների համաձայն:

Կազմակերպությունը կարող է իր բնականոն ձևով վաճառել իր հիմնական միջոցի միավորները, որոնք ի սկզբանե պահվում էին վարձակալության նպատակով իր սովորական գործունեության ընթացքում: Այդ ակտիվները փոխանցվում են պաշարների կազմ իրենց հաշվեկշռային արժեքով

Երբ վարձակալությունը դադարում է, իսկ ակտիվները դառնում են վաճառքի համար պահվող: Այս վաճառքից ստացված միջոցները պետք է ճանաչվեն որպես հասույթ:

Ներդրումային գույքի օտարումից առաջացած օգուտը կամ վնասը իրենից ներկայացնում է օտարումից զուտ մուտքերի (հանած օտարման ուղղակի ծախսումները) և օտարման ամսաթվի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի տարբերությունը, որը ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

## **Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ**

### **Դասակարգումը**

Երբ կազմակերպությունը մտադիր է վաճառել ոչ ընթացիկ ակտիվները, այդ ակտիվները պետք է դասակարգվեն որպես վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ, երբ բավարարվել են կոնկրետ չափանիշները, և այդ ակտիվները պետք է առանձին ներկայացվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի դասակարգման, ներկայացման և չափման պահանջները տարածվում են նաև ոչ ընթացիկ ակտիվների նկատմամբ, որոնք դասակարգված են սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, ովքեր հաղտն են գալիս որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով (սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող ակտիվներ):

Ոչ ընթացիկ ակտիվները դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող, եթե դրանց հաշվեկշռային արժեքը ըստ Էուլթյան կփոխհատուցվի վաճառքի միջոցով, այլ ոչ թե շարունակական օգտագործման միջոցով:

### **Օրինակ 74 - Գնորդի ձեռնարկած որոնումները չեն խոչընդոտում որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգմանը**

*Որպեսզի բավարարվի «բարձր հավանական է» չափանիշը, կազմակերպությունը պետք է ունենա ակտիվը կամ օտարման խումբը իր ներկա վիճակում վաճառելու մտադրություն և կարողություն: Սովորական կամ սովորության պայմանները կարող են ներառել, օրինակ, գույքի որոնումները և հետազոտությունները: Դրանք չեն ներառում այն պայմանների, որոնք պարտադրվել են ակտիվի կամ օտարման խմբի վաճառողի կողմից:*

*Օրինակ, ընկերությունը շուկայում ներկայացնում է իր գույքը և ակնկալում է, որ ՖՅՄՍ 5-ի 7-րդ և 8-րդ պարբերությունների բոլոր պայմանները կկատարվեն: Ցանկացած գնորդ որոնումներ և գնահատման գործընթացներ կձեռնարկի, նախքան առաջարկ կատարելը և պայմանագրերի փոխանակումը:*

*Նման պայմանները նորմալ են գույքի համար, և այդպիսի իրավական գործընթացներից առաջացող ուշացումները չեն խոչընդոտում գույքը դասակարգել որպես վաճառքի համար պահվող:*

*Ենթադրենք, որ գույքը շուկա է հանվել այն պայմանով, որ վաճառողը պետք է ստանա պլանավորման թույլտվություն: Պլանավորման թույլտվությունը էականորեն ազդում է գույքի արժեքի վրա:*

*Այդ դեպքում, գույքը անմիջապես մատչելի չէ վաճառքի համար իր ներկա վիճակում: Այն վաճառողի կողմից հասանելի է դարձվում որպես էականորեն տարբերվող վիճակում գտնվող գույք, պլանավորման թույլտվության ներառման առումով: Հետևաբար, գույքը չպետք է դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող, նախքան թույլտվություն ստանալը:*

### **Օրինակ 75 - Գլխամասային գրասենյակի շենքի վաճառքի հանձնառությունը**

*Կազմակերպությունը հանձն է առել է վաճառել իր գլխամասային գրասենյակի շենքը, և նախաձեռնել է գնորդի որոնման գործողություններ:*

- *Եթե կազմակերպությունը մտադիր է փոխանցել շենքը գնորդին՝ իր կողմից տարածքը ազատելուց հետո, ապա տարածքը ազատելու համար պահանջվող ժամանակը համարվում է սովորական ու սովորության նման ակտիվների վաճառքի*



դեպքում: Սա չի խոչընդոտում ակտիվի դասակարգմանը որպես վաճառքի համար պահվող, եթե այլ չափանիշները բավարարված են:

- եթե կազմակերպությունը մտադիր է շարունակել օգտագործել շենքը մինչև նոր գլխամասային գրասենյակի շինարարության ավարտը, ընդ որում մտադիր չէ փոխանցել շենքը գնորդին մինչև նոր շենքի կառուցման ավարտը (և ազատել ներկայիս շենքի տարածքը), շենքի փոխանցման ժամկետների ուշացումը՝ պարտադրված կազմակերպության (վաճառողի) կողմից, նշանակում է, որ այդ շենքը անմիջապես մատչելի չէ վաճառքի համար: Սա կխոչընդոտի ակտիվի դասակարգմանը որպես վաճառքի համար պահվող, եթե նույնիսկ ավելի վաղ ձեռք է բերվել հստակ գնման հանձնառություն ներկայիս շենքի ապագա փոխանցման վերաբերյալ:

### **Օրինակ 76 - Արտադրական օբյեկտների վաճառքի հանձնառություն**

Կազմակերպությունը հանձն է առել է վաճառել իր արտադրական տարածքներից մեկը, և նախաձեռնել է գնորդի որոնման գործողություններ: Պլանավորված հանձնառության ամսաթվի դրությամբ, առկա են հաճախորդների անավարտ պատվերներ:

Կազմակերպությունը մտադիր է փոխանցել շենքը գնորդին այն բանից հետո, երբ հաճախորդների պատվերները կկատարվեն, և շենքը կազատվի: Հաճախորդների պատվերների կատարման համար անհրաժեշտ ժամանակը նման ակտիվների վաճառքի համար սովորական և սովորությամբ իրավիճակ չէ: «Ներկա վիճակում վաճառքի համար մատչելի» չափանիշը չի բավարարվի պլանավորված հանձնառության ամսաթվի դրությամբ:

### **Օրինակ 77 - Հողի և շենքերի վաճառքի հանձնառություն**

Կազմակերպությունը գրավի իրացման միջոցով ձեռք է բերել գույք, որի կազմում կան հողամաս և շենքեր, որը այն մտադիր է վաճառել:

- կազմակերպությունը մտադիր չէ գույքը փոխանցել գնորդին նախքան գույքի վերանորոգումը՝ դրա իրացման արժեքը մեծացնելու նպատակով: Վաճառողի կողմից պարտադրված՝ գույքի փոխանցման ժամկետների ուշացումը նշանակում է, որ գույքը անմիջապես մատչելի չէ վաճառքի համար: Հետևաբար, չափանիշը բավարարված չի լինի մինչև վերանորոգման ավարտը:
- վերանորոգումը ավարտելուց հետո, և գույքը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգելուց հետո, բայց մինչև հաստատուն գնման հանձնառության ձեռքբերումը, կազմակերպությունը տեղեկանում է շրջակա միջավայրին հասցվող վնասի մասին, որը անհրաժեշտ է վերացնել: Կազմակերպությունը դեռևս մտադիր է վաճառել գույքը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը չունի գույքը գնորդին փոխանցելու կարողություն, մինչև բնապահպանական վնասի վերացումը: Այլոց կողմից պարտադրված՝ գույքի փոխանցման ժամկետների ուշացումը, մինչև հաստատուն գնման հանձնառության ձեռքբերումը, նշանակում է, որ գույքը անմիջապես մատչելի չէ վաճառքի համար: Հետևաբար, չափանիշը շարունակում է մնալ չբավարարված, և գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես պահվող և օգտագործվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի 26-րդ պարբերության:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի դասակարգումը որպես վաճառքի համար պահվող բավարարված է, երբ ակտիվը մատչելի է անմիջական վաճառքի համար իր ներկա վիճակում, և վաճառքի հավանականությունը բարձր է: Վաճառքը հավանականությունը բարձր է, երբ այն եականորեն ավելի շատ հնարավոր է, քան հավանական:

Հետևյալ չափանիշները պետք է բավարարվեն, որպեսզի վաճառքի հավանականությունը համարվի բարձր.

- համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը վաճառելու հանձնառություն է ստանձնել,

- Նախաձեռնված են գնորդի որոնման ակտիվ միջոցառումներ և հանձնառության կատարում ( հետաքրքրված անձանց տեղեկացում, որ ակտիվը կամ օտարման խումբը վաճառվում է),
- ակտիվը ակտիվորեն շուկայահանվում է իր ընթացիկ իրական արժեքի համեմատ ողջամիտ վաճառքի գնով (հաշվի առնելով տեղական շուկայի պայմանները),
- վաճառքն ակնկալվում է ավարտել դասակարգման օրվանից սկսած մեկ տարվա ընթացքում,
- քիչ հավանական է, որ որևէ եական փոփոխություն տեղի կունենա հանձնառության գծով, կամ որ այն կչեղարկվի:

Վաճառքի համար պահվող չափանիշները պետք է բավարարված լինեն հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ: Եթե վաճառքի համար պահվող չափանիշները բարարված են հաշվեկշռի ամսաթվի և ֆինանսական հաշվետվությունների թողարկման ամսաթվի միջակայքում, կան հատուկ բացահայտման պահանջներ:

Ոչ ընթացիկ ակտիվները կամ օտարման խմբերը, որոնց շահագործումը նախատեսվում է դադարեցնել, չեն բավարարում որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգման պահանջին, քանի որ այդ ակտիվները պետք է փոխհատուցվեն իրենց շարունակական օգտագործմա միջոցով մինչև իրենց տնտեսական ծառայության ժամկետի ավարտը, այլ ոչ թե վաճառքի միջոցով:

**Օրինակ 78 - Որպես շարդոն վաճառվող ակտիվ**

*Պոտենցիալ անոմալիա է, երբ ակտիվի պետք է վաճառվի որպես ջարդոն մեկ տարվա ընթացքում: Այն պատրաստվում է օգտագործվել իր ողջ տնտեսական ծառայության ժամկետի ընթացքում, բայց նախատեսվում է փոխհատուցվել վաճառքի միջոցով: Նման իրավիճակում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ըստ էության, կվերականգնվի օգտագործման միջոցով, և վաճառքը կկրի պատահական բնույթ: Այն հետևաբար, չի համապատասխանում ՖՅՄՍ 5-ի 6-րդ կետով նախատեսված սկզբունքին: Ակտիվը չպետք է դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող:*

**Չափում**

Վաճառքի համար պահվող (կամ սեփականատերերին բաշխման ենթակա) ոչ ընթացիկ ակտիվները չափվում են հաշվեկշռային արժեքից և իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները (կամ բաշխման ծախսումները) նվազագույնով:

**Օրինակ 79 - Գույքի չափումը նախքան դասակարգումը որպես վաճառքի համար պահվող**

*Հիմնական միջոցների միավորը, որը չափվում է սկզբնական արժեքի հիմունքով, պետք է չափվի համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Այս ստանդարտը պահանջում է, որ հիմնական միջոցի միավորը հաշվառվի սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը:*

*Ա Կազմակերպությանը սեփականության իրավունքով պատկանում է հիմնական միջոցի միավոր, որը հաշվառվում է հետևյալ գումարներով իր վերջին ֆինանսական հաշվետվություններում.*

	<b>31</b>
	<b>դեկտեմբերի</b>
	<b>20X7թ.</b>
	<b>Հազար ՀՀ</b>
	<b>դրամ</b>
Սկզբնական արժեք	35,000
Մաշվածություն	(17,500)
Չուտ հաշվեկշռային արժեք	17,500

Ակտիվը մաշեցվում է տարեկան 10% դրույքաչափով (3,500 հազար դրամ):

20X8թ. հունիսի ընթացքում Ա կազմակերպությունը որոշում է վաճառել ակտիվը, իսկ օգոստոսի 1-ին ակտիվը բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգման պայմանները:

Հունիսի 31-ին, Ա կազմակերպությունը պետք է ապահովի ակտիվի չափումը համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Պետք է հաշվարկվի ևս 2,042 հազար դրամի մաշվածություն (7 ամիս × 291,667 հազար), և այն պետք է հաշվառվի 15,458 հազար դրամ արժեքով, նախքան չափումը համաձայն ՀՀՄՍ 5-ի: Սկսած այն օրվանից, երբ ակտիվը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող, հետագա մաշվածություն չպետք է հաշվարկվի:

**Օրինակ 80 - Վերագնահատված գույքի չափումը նախքան դասակարգումը որպես վաճառքի համար պահվող**

Վերագնահատման մոդելով չափվող դասի ներսում հիմնական միջոցի միավորը պետք է հաշվառվի իրական արժեքով, հանած կուտակված մաշվածությունը, համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:

Բ Կազմակերպությունը ունի գույքի վերագնահատման քաղաքականություն: Բ Կազմակերպությանը սեփականության իրավունքով պատկանում է հիմնական միջոցի միավոր, որը հաշվառվում է հետևյալ գումարներով իր վերջին ֆինանսական հաշվետվություններում.

	31 դեկտեմբերի 20X7թ.  Հազար ՀՀ դրամ
Վերագնահատված գումար	30,000
Մաշվածությունը վերջին վերագնահատումից հետո	(2,000)
Զուտ հաշվեկշռային արժեք	28,000

Ակտիվը արժեզրկվել է տարեկան 10% դրույքաչափով (3,000 հազար դրամ):

20X8թ. ընթացքում, Բ կազմակերպությունը որոշում է վաճառել այդ ակտիվը: Ակտիվը բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող ակտիվի դասակարգման պայմանները 20X8թ. հունիսի 1-ին:

20X8թ. հունիսի 30-ին, Բ կազմակերպությունը պետք է հաշվարկի ևս 1,500 հազար դրամ մաշվածություն, ըստ այդմ հաշվեկշռային արժեքը կկազմի 26,500 հազար դրամ: Բ կազմակերպությունը պարտավոր չէ վերագնահատել ակտիվը, համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի, եթե հաշվեկշռային արժեքը Էականորեն չի տարբերվում 20X8թ. հունիսի 30-ին փաստացի իրական արժեքից: Եթե հունիսի 30-ին իրական արժեքը Էականորեն տարբեր չէ, 26,500 հազար դրամ հանած վաճառքի ծախսումները պետք է օգտագործվի որպես ակտիվի չափման հիմք համաձայն ՀՀՄՍ 5-ի:

Ստանդարտի պահանջներով չափման շրջանակից դուրս գնվող ակտիվները պետք է չափվեն այդ ակտիվների նկատմամբ կիրառելի ստանդարտներին համապատասխան:

Երբ ղեկավարությունը որոշում է վաճառել ոչ ընթացիկ ակտիվը պետք է կատարվեն հետևյալ չափման ընթացակարգերը.

- իրականացնել ակտիվ արժեզրկման ստուգում ըստ ՀՀՄՍ 36-ի, քանի որ ակտիվի օտարման հանձնառությունը փոխհատուցման ծրագրված եղանակի փոփոխություն է, և հանդիսանում է արժեզրկման հայտանիշ,
- չափել ոչ ընթացիկ ակտիվը, համաձայն կիրառելի ստանդարտի (օրինակ, ՀՀՄՍ 16),
- եթե հայտնաբերված է արժեզրկում, բաշխել այն նախ գուղվիլին (եթե առկա է), և ապա համամասնորեն այլ ոչ ընթացիկ ակտիվներին, որոնք ՀՀՄՍ 5-ի չափման շրջանակներում են,
- որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվման ամսաթվին, ոչ ընթացիկ ակտիվը չափել հաշվեկշռային արժեքից և իրական արժեքից՝ հանած վաճառքի ծախսումները, նվազագույնով (ՀՀՄՍ 5-ի չափման շրջանակից դուրս գնվող ակտիվները պետք է չափվեն համապատասխան ՀՀՄՍ-ով):

Նախքան ակտիվը վաճառքի համար պահվող սկզբնական դասակարգումը, ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է չափվի համաձայն կիրառվող ստանդարտների: Անմիջապես նախքան դասակարգումը որպես վաճառքի համար պահվող, անհրաժեշտ է իրականացնել արժեզրկման ստուգում, երբ ակտիվը բավարարում է ՖՅՄՍ 5-ի դասակարգման չափանիշները:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգման ժամանակ ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ, եթե իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները ցածր է ոչ ընթացիկ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից:

Վաճառքի (կամ բաշխման) ծախսումները լրացուցիչ ծախսումներ են, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են ոչ ընթացիկ ակտիվի օտարմանը, և չեն ներառում ֆինանսավորման ծախսումները և շահութահարկը: Ներքին ծախսումները սովորաբար լրացուցիչ չեն:

ՖՅՄՍ 5-ով ակտիվների չափումը, որոնք բավարարում են վաճառքի համար պահվող ակտիվի չափանիշներին, վերանայվեն են յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև օտարում, կամ մինչև այն պահը երբ չափանիշները այլևս չեն բավարարվում: Այս վերանայումները ներառում են դասակարգված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի ՖՅՄՍ 5-ի չափման շրջանակից դուրս չափումը, համաձայն համապատասխան ՖՅՄՍ-ի և ակտիվի իրական արժեքի՝ հանած օտարման ծախսումներ չափումը:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, հետագա աճը ճանաչվում է միայն կուտակային արժեզրկումից կորստի չափով, որը ճանաչվել է համաձայն ՖՅՄՍ 5-ի, կամ նախկինում, համաձայն ՅՅՄՍ 36-ի:

Եթե ակտիվների իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելանում է, այդ աճը կարող է ճանաչվել միայն.

- այնքանով, որքանով, որ այն չի ճանաչվել ՖՅՄՍ 5-ի չափման շրջանակներից դուրս գտնվող ակտիվների և պարտավորությունների վերաչափման ժամանակ, սակայն
- այնքանով, որքանով, որ այն չի վերաբերում գուղվիլի արժեզրկման հակադարձմանը, և
- այնքանով, որքանով, որ դա այն չի գերազանցում կուտակային արժեզրկումից կորուստը, որը ճանաչվել է ՖՅՄՍ 5-ի համաձայն, կամ նախկինում ճանաչվել է ՅՅՄՍ 36-ի համաձայն՝ ՖՅՄՍ 5-ի չափման պահանջների շրջանակներում գտնվող ակտիվների նկատմամբ:

Ոչ ընթացիկ ակտիվի մաշվածությունն չի հաշվարկվում, այն պահից երբ այն դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող:

## **Փոփոխություններ վաճառքի կամ բաշխման հանձնառություններում**

Ոչ ընթացիկ ակտիվները որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգումից հետո կազմակերպությունները պետք է վերահսկեն դասակարգման չափանիշները: Եթե դրանք որևէ պահի այլևս չեն բավարարվում, ոչ ընթացիկ ակտիվը դադարում է դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը այլևս ակտիվորեն չի շուկայավարում ակտիվը կամ օտարման խումբը, ապա այն դադարում է բավարարել որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգման չափանիշին:

### **Օրինակ 81 - Ինչպե՞ս պետք է մեկ տարվա չափանիշը գնահատվի հետագայում**

*Պայմանները, թե արդյոք ակտիվը կամ օտարման խումբը բավարարում է վաճառքի համար պահվող ակտիվի չափանիշներին, անհրաժեշտ չէ վերանայել, այնպես ինչպես եթե ակտիվը կամ օտարման խումբը նոր որակված լինեին յուրաքանչյուր գնահատման ամսաթվի դրությամբ (այսինքն, գնահատել, թե արդյոք այդ ակտիվը կվաճառվի այդ ամսաթվից հետո մեկ տարվա ընթացքում): Դա նշանակում է՝ վերանայել որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգման պահին սկզբնապես օգտագործված ժամկետը: Փոփոխվող հանգամանքները դիտարկելիս պետք է ցուցաբերել որոշակի ճկունություն: Ստանդարտը որոշ հանգամանքներում թույլ է տալիս այնպիսի պայման, ըստ որի վաճառքը, որը պետք է հաշվառվի որպես ավարտված՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում, կարող է երկարաձգվել, և ակտիվը կարող է պահպանել որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգումը:*

Ոչ ընթացիկ ակտիվը, որն այլևս չի դասակարգվում Է որպես վաճառքի համար պահվող, պետք է չափվի հետևյալ մեծություններից նվազագույնով.

- հաշվեկշռային արժեքը, նախքան որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգումը, ճշգրտված մաշվածության և վերագնահատումների հաշվարկով, որոնք կճանաչվեին, եթե ակտիվը չդասակարգվեր որպես վաճառքի համար պահվող, և
- փոխհատուցվող գումարը (ինչպես սահմանված Է ՀՀՄՍ 36-ով) չվաճառելու որոշման ամսաթվի դրությամբ:

Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումները, երբ ոչ ընթացիկ ակտիվը դադարում է դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող, ներառվում են շահույթում կամ վնասում այն ժամանակաշրջանում, երբ վաճառքի համար պահման չափանիշը դադարել է բավարարվել: Համեմատական ժամանակաշրջանում, հաշվապահական հաշվեկշռի գումարը չպետք է տեղափոխվի ՀՀՄՍ 5-ի համաձայն ներկայացված «վաճառքի համար պահվող» տողից և դրա չափումը չպետք է վերանայվի:

## Ներկայացում

Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվում են այլ ակտիվներից առանձին:

Բոլոր արժեզրկումները ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, այդ թվում նախկինում վերագնահատված ակտիվների արժեզրկումները: Սա շեղում է ՀՀՄՍ 36-ից, որտեղ վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորուստը դիտարկվում է որպես վերագնահատման պահուստի նվազում: ՀՀՄՍ 5-ը պահանջում է, որ օտարման խմբում գտնվող բոլոր ակտիվների նկատմամբ, որոնք ՀՀՄՍ 5-ի չափման կանոնների շրջանակում են, արժեզրկման նպատակներով կիրառվի նույն մոտեցումը, անկախ նրանից, արդյոք դրանք նախկինում վերագնահատվել են, թե ոչ:

## Բացահայտումներ

### Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն

Անհրաժեշտ է ներկայացնել աղյուսակ որը ցույց կտա հիմնական միջոցների յուրաքանչյուր դասի սկզբնական արժեքը կամ վերագնահատված արժեքը և մաշվածությունը:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների բնույթի և գումարի մանրամասները, որոնք ազդեցություն ունեն ընթացիկ ժամանակաշրջանի վրա, կամ ակնկալվում է, որ կարող են ազդեցություն ունենալ ապագա ժամանակաշրջանների վրա, պետք է բացահայտվեն համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունները ներառում են օգտակար ծառայության ժամկետների, մնացորդային արժեքների և մաշվածության մեթոդների փոփոխությունները:

Ստանդարտը պահանջում է հետևյալ լրացուցիչ բացահայտումները.

- վերագնահատված արժեքով հաշվառվող հիմնական միջոցներ: Պահանջվում է բացահայտել հիմնական միջոցների յուրաքանչյուր դասի հաշվեկշռային արժեքը՝ որոշված սկզբնական արժեքի մոդելով: Նման այդ արժեքը ներառում է նաև փոխառության ծախսումները, որոնք արդեն կապիտալացվել են,
- հիմնական միջոցները, որոնք գրավադրվել են երրորդ անձանց օգտին որպես փոխառության ապահովության միջոց,
- արժեզրկման ստուգման արդյունքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը,
- կապիտալացված փոխառության ծախսումների գծով բացահայտումներ:

### Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն

ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն սահմանված են ներդրումային գույքի լայնածավալ բացահայտման պահանջներ: ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն սահմանված են վարձակալած գույքի լրացուցիչ բացահայտման պահանջներ, ինչպես նաև, սահմանված են պահանջներ իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի գծով, համաձայն ՀՀՄՍ 13-ի:

### **Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն**

ՀՀՄՍ 36-ը սահմանում է լայնածավալ բացահայտման պահանջներ, այդ թվում նշանակալի դատողության և գնահատումների կիրառում արժեզրկման հաշվարկներում:

### **Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 5-ի համաձայն**

ՀՀՄՍ 5 պարունակում է վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվների բացահայտումներ, այդ թվում փաստերի և հանգամանքների նկարագրություն, որոնք հանգեցրել են օտարման, ինչպես նաև օտարման ակնկալվող ձևի և ժամկետների բացահայտման պահանջներ:

Երբ ակտիվը, որը դասակարգվել է որպես վաճառքի համար պահվող կարող է դադարել որպես այդպիսին դասակարգվել, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի փոփոխման պատճառները և որոշման ազդեցությունը ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների արդյունքների վրա:

### **Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն**

Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն առնչվում են ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասերին, առանձնացնելով ներստեղծված և այլ ոչ նյութական ակտիվները:

Ստանդարտը պահանջում է բացահայտել, թե արդյոք օգտակար ծառայության ժամկետը անորոշ է թե որոշակի և, եթե որոշակի է՝ բացահայտել օգտակար ծառայության ժամկետները կամ ամորտիզացիայի դրույքաչափերը և օգտագործվող ամորտիզացիայի մեթոդները:

Անհրաժեշտ է ներկայացնել աղյուսակ որը ցույց կտա ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի սկզբնական արժեքը կամ վերագնահատված արժեքը և ամորտիզացիան:

Սահմանված են անորոշ օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ բացահայտման պահանջներ:

Եթե ոչ նյութական ակտիվները վերագնահատվում են, պահանջվում է բացահայտել ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի հաշվեկշռային արժեքը, որոշված՝ սկզբնական արժեքի մոդելով:

Ստանդարտով սահմանված են լրացուցիչ բացահայտման պահանջներ ոչ նյութական ակտիվների համար:

### **Բացահայտման պահանջները ՀՀՄՍ 41-ի համաձայն**

Կենսաբանական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը պետք է ներկայացվի առանձին՝ հաշվապահական հաշվեկշռում:

Կենսաբանական ակտիվների և գյուղատնտեսական արտադրանքի սկզբնական ճանաչման պահին ընթացիկ ժամանակաշրջանում առաջացած ընդհանուր օգուտը կամ վնասը, ինչպես նաև կենսաբանական ակտիվների իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխությունները պետք է բացահայտվեն:

Որակական բացահայտումները ներառում են կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի նկարագրությունը, կազմակերպության գործունեության բնույթը՝ ներառյալ կենսաբանական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբը, և գյուղատնտեսական գործունեության ասպարեզում կազմակերպության ֆինանսական ռիսկի կառավարման ռազմավարությունները:

Քանակական բացահայտումները ներառում են կենսաբանական ակտիվների ֆիզիկական քանակների ոչ-ֆինանսական չափումները կամ գնահատումները և հաշվեկշռային արժեքների փոփոխությունների համադրումը՝ ինչպես ընդհանուր կենսաբանական ակտիվների, այնպես էլ դրանց առանձին վերցրած խմբերի կտրվածքով: Համադրումը առնվազն պետք է արտացոլի բերքահավաքի արդյունքում իրական արժեքի օգուտները կամ վնասները, գնումները, վաճառքը և նվազումները:

Բացահայտման պահանջները վերաբերում են նաև՝ իրական արժեքի՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխությունների գումարին, որը ներառված է շահույթում կամ վնասում, որպես ֆիզիկական քանակների փոփոխությունների արդյունքում և որպես գների փոփոխությունների արդյունքում գումար:

ՀՀՄՍ 41-ը պահանջում է նաև կենսաբանական ակտիվներին վերաբերող այլ բացահայտումներ:

# ԳԼՈՒԽ 3

## ՇԱՅՈՒԹԱՅԱՐԿ

### Բովանդակություն

Ներածություն.....	154
ՀՀՄՍ 12 Շահութահարկ ստանդարտի նպատակը.....	155
Ընթացիկ հարկ.....	155
Շահույթում կամ վնասում ճանաչված հողվածների գծով ընթացիկ հարկի ճանաչումը.....	155
Շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հողվածներ.....	155
Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ընթացիկ հարկային ակտիվների ճանաչումը.....	156
Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ակտիվների չափումը.....	156
Ընթացիկ հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գեղջումը.....	156
Չետաձգված հարկ.....	157
Ինչպես հաշվարկել հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը.....	158
Հարկային բազա (քայլ 2).....	159
Ակտիվի հարկային բազա (քայլ 2).....	160
Պարտավորության հարկային բազա (քայլ 2).....	162
Հարկային բազաներ առանց ճանաչված հաշվեկշռային գումարների (քայլ 2).....	163
Չետաձգված հարկային պարտավորությունների ճանաչումը և ճանաչման բացառությունները (քայլեր 7 և 4).....	166
Չետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչումը և ճանաչման բացառությունները (քայլեր 7 և 4).....	166
Ապագա հարկվող շահույթ (քայլ 5).....	168
Հարկային պլանավորման հնարավորություններ.....	168
Զօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային գեղջեր (քայլ 5).....	168
Վերականգնելիության վերագնահատում (քայլ 5).....	169
Ճանաչման սկզբունքների բացառություններ՝ ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը (քայլ 4).....	169
Ճանաչման սկզբունքների բացառություններ՝ չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի հետագա փոփոխությունները (քայլ 4).....	171
Չետաձգված հարկերի չափումը (քայլ 6).....	171
Չետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գեղջում.....	171
Արագացված կապիտալ արտոնություններ.....	171
Պետական շնորհներ.....	171
Վարձակալություն.....	172
Ոչ դրամային ակտիվների վերագնահատում.....	173
Արտարժույթային ակտիվներ և պարտավորություններ.....	173
Ներկայացում և բացահայտում (քայլեր 8 և 9).....	174
Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն.....	174
Հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացումը և հաշվանցումը.....	174



Շահույթում կամ վնասում ճանաչված կամ շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներ.....	174
Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) վերլուծություն.....	175
Շահաբաժինների հարկային հետևանքները.....	175
Հետաձգված հարկային ակտիվ վնասով աշխատող կազմակերպությունների գծով.....	175
Հարկային պայմանական պարտավորություններ.....	175
Հարկային դրույքաչափերի հետհաշվեկշռային փոփոխություններ.....	175

## Ներածություն

Չետաձգված հարկերի հաշվարկն այն ոլորտներից է, որտեղ կազմակերպությունները ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ հանդիպում են որոշակի դժվարությունների: Սույն գլուխը ներկայացնում է ընդհանուր ուղեցույց և պարզաբանումներ ՀՀՄՍ 12 *Շահութահարկ* ստանդարտի վերաբերյալ և անդրադառնում է ստանդարտի պահանջների կիրառման և պատկերացման վերաբերյալ խնդիրներին:

## ՀՀՄՍ 12 Շահութահարկ ստանդարտի նպատակը

ՀՀՄՍ 12 Ստանդարտի նպատակն է՝ սահմանել շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման հիմնական հարցն այն է, թե ինչպես հաշվառել ստորև նշվածների ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները՝

- կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված ակտիվների (պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցման (մարման), և
- կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործարքների և այլ իրադարձությունների:

Ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ հաշվետու կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Եթե հավանական է, որ այդ հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը կհանգեցնի ավելի մեծ (փոքր) ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն (հետաձգված հարկային ակտիվ)՝ որոշակի սահմանափակ բացառություններով:

ՀՀՄՍ 12 կիրառվում է ընթացիկ և հետաձգված շահութահարկի հաշվառման նկատմամբ:

## Ընթացիկ հարկ

### Շահույթում կամ վնասում ճանաչված հոդվածների գծով ընթացիկ հարկի ճանաչումը

**Ընթացիկ հարկը** ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկերի գումարն է:

**Հարկվող շահույթը (հարկային վնասը)** հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվի իրավական ակտերով սահմանված կանոններին համապատասխան տվյալ ժամանակաշրջանի համար որոշված շահույթն (վնասն) է, որից վճարվում է (որի նկատմամբ փոխհատուցվում է) շահութահարկը:

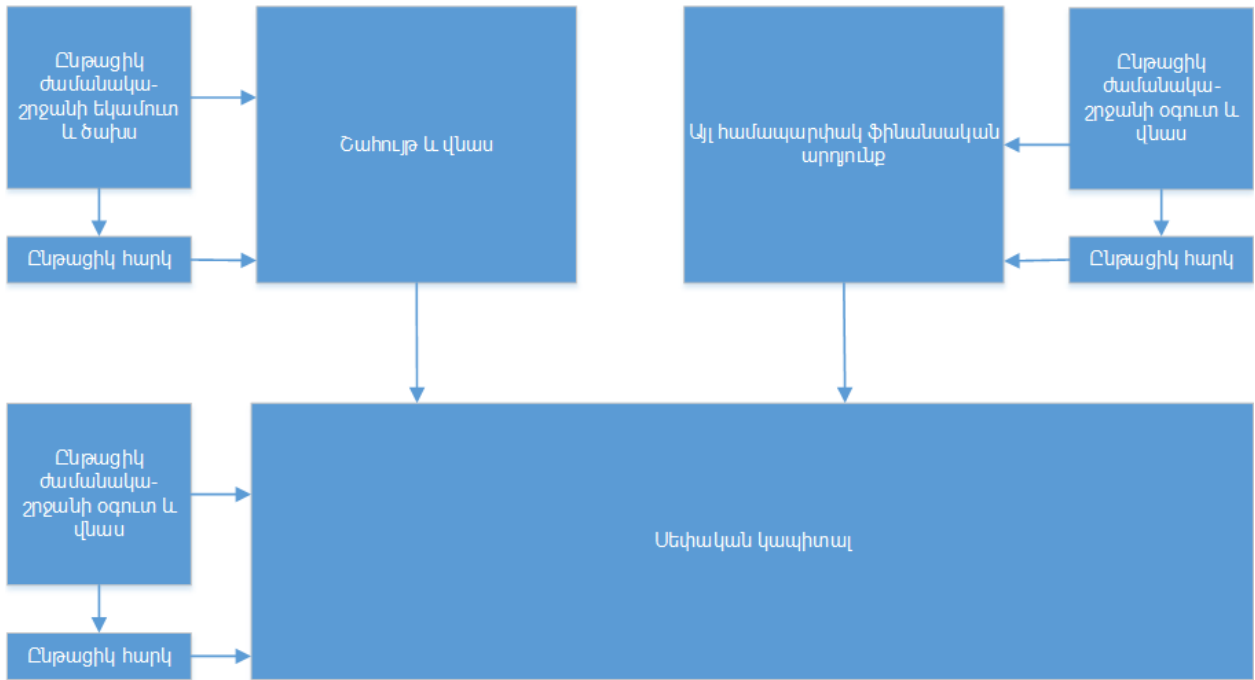
Ընթացիկ հարկը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվում է շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն առաջանում է այնպիսի գործարքի կամ իրադարձության արդյունքում, որը ճանաչված է (ևույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

### Շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներ

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված հոդվածների գծով շահութահարկը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում: Ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված հոդվածների գծով շահութահարկը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

Ստորև ներկայացված գծանկարը ցույց է տալիս ընթացիկ հարկի ճանաչումը շահույթում կամ վնասում, այլ համապարփակ եկամուտում և ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

**Ընթացիկ հարկի ճանաչումը շահույթում և վնասում և դրանից դուրս**



**Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ընթացիկ հարկային ակտիվների ճանաչումը**

Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկերը՝ չվճարված մասի չափով, պետք է ճանաչվեն որպես պարտավորություն հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Եթե ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար արդեն վճարված գումարը գերազանցում է այդ ժամանակաշրջանների համար վճարման ենթակա գումարը, ապա գերազանցող մասը պետք է ճանաչվի որպես ընթացիկ հարկային ակտիվ: Ընթացիկ հարկային պարտավորությունը ճանաչվում է գնահատականների հիման վրա, և ճշգրտվում է, երբ արդեն հայտնի է փաստացի վճարման ենթակա գումարի գծով վերջնական պարտավորությունը :

**Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ակտիվների չափումը**

Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկային պարտավորությունները (ակտիվները) պետք է չափվեն այն գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի հարկային մարմիններին (կիրոսհատուցվի հարկային մարմինների կողմից)՝ կիրառելով հարկերի դրույթները (և հարկային օրենքները), որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ուստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:

**Ընթացիկ հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գեղչումը**

Երբեմն կարող են լինել դեպքեր, երբ կազմակերպությունները ունեն հարկային ակտիվներ կամ հարկային պարտավորություններ, որոնք ենթակա են ստացման հարկային մարմիններից կամ վճարման հարկային մարմիններին հաշվեկշռային ամսաթվից ավելի քան 12 ամիս հետո: Ստանդարտը չի պարզաբանում ընթացիկ հարկային մնացորդների գեղչման մեխանիզմները: Կազմակերպությունները կարող են մշակել ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ակտիվների գեղչման գծով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն և հետևողականորեն կիրառել այն: Չեղչի վերականգնման ազդեցությունը ներկայացվում է որպես ֆինանսական եկամուտ կամ ծախս:

## Հետաձգված հարկ

Հետաձգված հարկային պարտավորությունը հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա շահութահարկն է: Հետաձգված հարկային ակտիվը նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների, չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային գեղչերի գծով ապագա ժամանակաշրջաններում փոխհատուցվող շահութահարկն է:

Հետաձգված հարկը հաշվապահական գործիք է, որը թույլ է տալիս գործարքների և իրադարձությունների հարկային ազդեցությունը համապատասխանեցնել դրանց հաշվապահական հաշվառման արդյունքների հետ:

Գործարքների և իրադարձությունների մեծ մասը, որոնք կազմակերպությունները ճանաչում են ֆինանսական հաշվետվություններում, ունեն հարկային հետևանքներ: Այդ հետևանքները կարող են լինել անմիջական կամ հետաձգված: Ապագա հարկային հետևանքներն անխուսափելի են, եթե գործարքները և իրադարձությունները տեղի են ունեցել հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ: Բոլոր եկամուտների և ծախսերի, օգուտների և վնասների, ակտիվների և պարտավորությունների, հարկային հետևանքները հաշվապահական հաշվառման նպատակներով ճանաչվում են այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչվել են գործարքները և ստացվել է հաշվապահական շահույթը, բայց ոչ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք ենթակա են հարկման կամ նվազեցման հարկվող շահույթի հաշվարկման առումով:

Հաշվապահական շահույթը ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասն է՝ նախքան հարկի գծով ծախսի նվազեցումը:

Այս մոտեցումը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվների կամ պարտավորությունների ճանաչման՝ որոշակի բացառություններով: ՀՀՄՍ 12 պահանջում է կազմակերպություններից հետաձգված հարկերը ճանաչել՝ օգտագործելով հաշվեկշռային պարտավորությունների մեթոդը:

### **Օրինակ 1 – Հաշվեկշռային պարտավորությունների մեթոդի մանրամասները**

Հաշվեկշռային պարտավորությունների մեթոդի հիմքում ընկած են ժամանակավոր տարբերությունները: Ժամանակավոր տարբերությունները ակտիվի կամ պարտավորության՝ հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են: Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան այն գումարն է, որը վերագրվում է տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը հարկային նպատակներով: Այս մեթոդը տարբերվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեթոդից նրանով, որ վերջինիս հիմքում ընկած են ժամանակային տարբերությունները: Ժամանակային տարբերություններն իրենցից ներկայացնում են տարբերություններ հարկվող շահույթի և հաշվապահական շահույթի միջև, որոնք ծագել են մեկ ժամանակաշրջանում և հակադարձվել են մեկ կամ ավելի հետագա ժամանակաշրջաններում: Բոլոր ժամանակային տարբերությունները իրենցից ներկայացնում են ժամանակավոր տարբերություններ: Սակայն, ոչ բոլորը ժամանակավոր տարբերություններն են իրենցից ներկայացնում ժամանակային տարբերություններ:

Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտիվն իրացվում է առնվազն իր հաշվեկշռային արժեքով՝ ապագա տնտեսական օգուտների տեսքով, որոնք ապագա ժամանակաշրջաններում ներհոսելու են կազմակերպություն: Այս մոտեցումն է ընկած հաշվեկշռային պարտավորության մեթոդի հիմքում, որը օգտագործվում է ՀՀՄՍ 12-ում: Օգուտները, որ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, կառաջացնեն գումարներ, որոնք կարող են հանդիսանալ հարկվող շահույթի մաս: Հարկվող շահույթը որոշելիս՝ ակտիվի հարկային բազան կարող է նվազեցվել միևնույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում: Ապագա հարկվող տնտեսական օգուտների գումարն ավելի մեծ է հարկային նպատակներով նվազեցման թույլատրելի գումարից այն դեպքում, երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մեծ է նրա հարկային բազայից: Սա առաջացնում է հետաձգված հարկային պարտավորություն ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա հարկերի նկատմամբ:

Հաշվեկշռային պարտավորության մեթոդը կարող է դիտվել որպես գնահատման ճշգրտող մոտեցում: Դեկավարությունը ճանաչում է հետաձգված հարկը, որպեսզի այլ ակտիվները չգնահատվեն ավելի բարձր, քան դրանց տնտեսական արժեքը բիզնեսում: Սա նշանակում է, որ ակտիվի տնտեսական արժեքը բիզնեսում նույնը չէ, ինչ ակտիվի շուկայական արժեքը, օրինակ՝

15 մլն դրամ: Ակտիվի տնտեսական արժեքը բիզնեսում հավասար է դրա շուկայական արժեքին՝ օր., 15 մլն դրամ, հանած հարկի ներկա արժեքը, որը վճարման ենթակա կլինի, եթե ակտիվը վաճառվեր 15 մլն դրամով: Տեսականորեն, հետաձգված հարկի ճանաչման համապատասխան մեթոդ կարող է լինել ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի գտումը հարկային պահուստի չափով ներկայացնելով, որպես գնահատման ճշգրտում, այլ ոչ թե որպես պարտավորություն: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը արդյունքները և վիճակը ավելի հստակ կներկայացվեն, եթե հարկային հետևանքները ցույց տրվեն առանձին այն հոդվածներից կամ գործարքներից, որոնց դրանք վերաբերում են:

**Ինչպես հաշվարկել հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը**

Հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը ճանաչվում է, եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի վերականգնումը կամ պարտավորության մարումը ապագայում կհանգեցնի ավելի բարձր (կամ ցածր) հարկային վճարների, քան եթե այդ վերականգնումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ: Հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը ճանաչվում է բոլոր այնպիսի հարկային հետևանքների գծով, որոնք առաջացել, սակայն չեն հակադարձվել հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, որոշակի բացառություններով: Հետաձգված հարկի որոշման մոտեցումը կարելի է ամփոփել հետևյալ քայլերի միջոցով, որը ներկայացված է ստորև բերված գծանկարում:

**Քայլ 1 ընթացիկ շահույթահարկի հաշվարկ**

Հարկային մարմիններին վճարման ենթակա ընթացիկ հարկը հաշվարկվում է՝ հիմք ընդունելով գործող հարկային օրենսդրությունը:

**Քայլ 2 Հարկային բազայի որոշում**

Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան իրենից ներկայացնում է այն գումարը, որը հարկային նպատակների համար վերագրվում է տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը: Հարկային բազան արտացոլում է հարկային հետևանքները, որոնք բխում են այն եղանակից, որի միջոցով ղեկավարությունն ակնկալում է հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ վերականգնել կամ մարել ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը:

Ակտիվի հարկային բազան իրենից ներկայացնում է ապագա նվազեցվող գումարը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի վերականգնումից հետո: Պարտավորության հարկային բազան իրենից ներկայացնում է հաշվեկշռային արժեքը՝ հանած ապագա նվազեցվող գումարները: Եթե չկան վերականգնման կամ մարման հարկային հետևանքներ, չի առաջանում նաև հետաձգված հարկ:

**Քայլ 3 Ժամանակավոր տարբերությունների հաշվարկ**

Ժամանակավոր տարբերությունները իրենցից ներկայացնում են հաշվեկշռում ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի տարբերությունը:

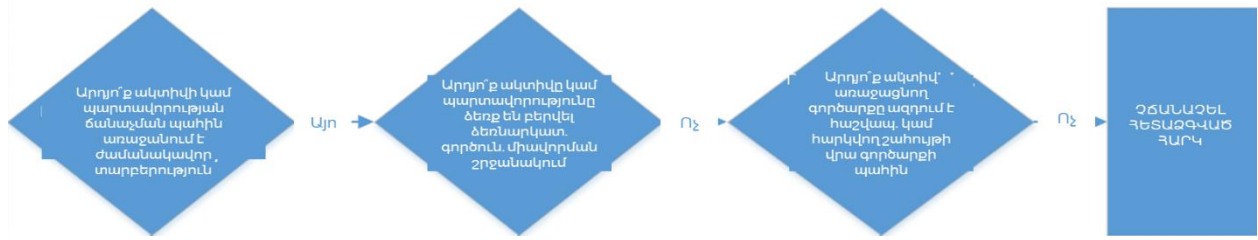
**Քայլ 4 Ժամանակավոր տարբերությունների գծով հետաձգված հարկի ճանաչման բացառությունների դիտարկում**

Կան ժամանակավոր տարբերությունների հետ կապված երեք բացառություններ՝

- ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով առաջացող գույքի սկզբնական ճանաչում (միայն հետաձգված հարկային պարտավորությունների գծով);
- ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչում այնպիսի գործարքում, որն իրենից չի ներկայացնում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում և չի ազդում հաշվապահական կամ հարկվող շահույթի վրա;
- ներդրումներ դուստր, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում, միայն այն դեպքում, երբ առկա են որոշակի չափանիշներ:

Ստորև ներկայացված գծանկարը ցույց է տալիս հետաձգված հարկի սկզբնական ճանաչման բացառությունները:

Հետաձգված հարկի ճանաչման բացառություններ



**Քայլ 5** *Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների, հարկային վնասների և հարկային զեղչերի վերականգնելիության գնահատում*

Հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այն չափով, որքանով հավանական է հարկվող շահույթի ստացում, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, չօգտագործված հարկային վնասը կամ հարկային զեղչերը:

**Քայլ 6** *Հարկային դրույքաչափի որոշում, որը ակնկալվում է կիրառել ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձման ժամանակ, և հետաձգված հարկի հաշվարկում*

Հետաձգված հարկը չափվում է՝ կիրառելով այն հարկային դրույքները, որոնք ակնկալվում է կիրառել այն ժամանակահատվածում, երբ ակտիվն իրացվում է կամ պարտավորությունը մարվում է, հիմք ընդունելով հարկային դրույքաչափերը և հարկային օրենքները, որոնք ուժի մեջ են կամ ըստ եղանակի ուժի մեջ են հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ:

**Քայլ 7** *Հետաձգված հարկի ճանաչում*

Հետաձգված հարկը հաշվարկվում է՝ ժամանակավոր տարբերությունը բազմապատկելով հարկային դրույքաչափով:

**Քայլ 8** *Ընթացիկ և հետաձգված հարկի ներկայացման և հաշվանցման դիտարկում*

Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները կարող են հաշվանցվել որոշակի պայմանների առկայության դեպքում:

**Քայլ 9** *Ընթացիկ և հետաձգված հարկի մանրամասների բացահայտում:*

Հետաձգված հարկի հաշվարկի ինը քայլերը



**Հարկային բազա (քայլ 2)**

Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան իրենից ներկայացնում է այն գումարը, որը հարկային նպատակների համար վերագրվում է տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը: Հարկային բազան ընդհանուր առմամբ այն գումարն է, որը հարկային օրենսդրության հիմունքներով հաշվապահական հաշվառման վարման միջոցով ձևավորվող հարկային հաշվեկշռում ցույց է տրվում որպես ակտիվ կամ պարտավորություն: Ակտիվը կամ



պարտավորությունը կարող է ունենալ մեկից ավելի հարկային բազա՝ սա պայմանավորված է նրանով, թե ինչպես է կազմակերպությունը մտադիր փոխհատուցել կամ մարել ակտիվը կամ պարտավորությունը:

Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազայի և դրա հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունները հաշվեկշռում ներկայացնում են ժամանակավոր տարբերություններ: Ժամանակավոր տարբերությունների հաշվարկը կախված է կազմակերպության հաշվեկշռում յուրաքանչյուր ակտիվի և պարտավորության հարկային բազայի ճիշտ որոշումից:

Չետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը ճանաչվում են բոլոր այն դեպքերում, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը հանգեցնում են ապագա հարկային վճարումների աճի կամ նվազման այն դեպքի համեմատ, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ:

## Ակտիվի հարկային բազա (քայլ 2)

Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակներով ենթակա է նվազեցման ցանկացած հարկվող տնտեսական օգուտների դիմաց, որոնք ներհոսում են ընկերություն ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնելիս:

Ակտիվի հարկային բազան հավասար է դրա հաշվեկշռային արժեքին, և հետաձգված հարկ չի առաջանում, եթե այդ տնտեսական օգուտները հարկման ենթակա չեն լինելու:

Հարկային նպատակներով գումարը ենթակա է նվազեցման, եթե հարկվող շահույթը որոշելիս նվազեցումը թույլատրվում է հարկային օրենսդրությամբ:

Նվազեցումը կարող է լինել ակտիվի ինքնարժեքի լրիվ չափով, որոշ չափով կամ առհասարակ ոչ մի չափով, և այն կարող է թույլատրվել ակտիվի ձեռք բերման ժամանակաշրջանի, կամ մի քանի ժամանակաշրջանների համար:

Սկզբնական ձեռքբերման պահին ակտիվի հարկային բազան հավասար է ակտիվի ինքնարժեքին, եթե հարկային օրենսդրությունը հնարավորություն է տալիս նվազեցնել ձեռքբերման պահին ակտիվի լրիվ արժեքը:

Ակտիվի հարկային բազան հավասար է գրոյի, եթե հարկվող շահույթը որոշելիս դրա արժեքը չի կարող նվազեցվել մի քանի ժամանակաշրջանների համար կամ ակտիվը օտարելիս:

Ցանկացած հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ակտիվի հարկային բազան որոշվում է հետևյալ կերպ.

**Ակտիվի հարկային բազա** = հաշվեկշռային արժեք - ապագա հարկվող գումարներ + ապագա նվազեցվող գումարներ

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ապագա հարկվող գումարները հաճախ հավասար են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, հետևաբար՝ առաջին երկու բաղադրիչները հավասարվում են գրոյի, և ապագա նվազեցվող գումարները հավասարվում են հարկային բազային հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Եթե ակտիվից գոյացող եկամուտը չհարկվող է, ապա թե ապագա հարկվող գումարները և թե ապագա նվազեցվող գումարները հավասար են գրոյի: Չետևաբար հարկային բազան հավասար է հաշվեկշռային արժեքին և ժամանակավոր տարբերություն չի առայանում:

Հարկվող տնտեսական օգուտները, որ կհոսեն դեպի կազմակերպությունն ապագա ժամանակաշրջաններում, իրենցից ներկայացնում են ակտիվի օգտագործումից առաջացող եկամուտներ, կամ դրա օտարումից մուտքեր, որոնք ներառվում են հարկվող շահույթի հաշվարկում:

### Օրինակ 2 – Ակտիվների գծով հարկվող և նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների օրինակներ

(ա) ակտիվի վերականգնումը առաջացնում է ինչպես հարկվող, այնպես էլ նվազեցվող գումարներ. պաշարների հարկային բազան

Հաշվեկշռի ամսաթվի դրույթամբ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 5 մլն դրամ: Պաշարները վաճառքի դեպքում ենթակա են հարկային նպատակներով նվազեցման:

Պաշարների վաճառքի դեպքում հարկային նպատակներով նվազեցման ենթակա գումարը կազմում է 5 մլն դրամ, որը նրա հարկային բազան է:

Բանաձևի կիրառմամբ, մենք ունենք.

$$\begin{array}{r} \text{Ակտիվի} \\ \text{հաշվեկշռային} \\ \text{արժեքը} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Ապագա հարկվող} \\ \text{գումարը} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Ապագա նվազեցվող} \\ \text{գումարը} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Հարկային բազա} \end{array}$$

$$5 \text{ մլն դրամ} - 5 \text{ մլն դրամ} + 5 \text{ մլն դրամ} = 5 \text{ մլն դրամ}$$

Ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 5 մլն դրամ - 5 մլն դրամ = 0:

(բ) ակտիվի վերականգնման արդյունքում առաջանում են հարկվող գումարներ, սակայն չեն առաջանում նվազեցվող գումարներ. արտարժույթով արտահայտված դեբիտորական պարտքի հարկային բազան

Արտարժույթով արտահայտված դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 3,500 հազար դրամ 500 հազար դրամ փոխարժեքային օգուտը շահույթում կամ վնասում ճանաչելուց հետո: Սկզբնական գումարը՝ 3,000 հազար դրամի չափով ներառվել է հարկվող շահույթում:

Քանի որ 3,000 հազար դրամի չափով սկզբնական գումարը արդեն իսկ ներառվել է հարկվող շահույթում, հետևաբար, այն չի կարող ապագայում հարկման ենթակա լինել ակտիվի վերականգնման ժամանակ:

Բանաձևի կիրառմամբ, մենք ունենք.

$$\begin{array}{r} \text{Ակտիվի} \\ \text{հաշվեկշռային} \\ \text{արժեքը} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Ապագա հարկվող} \\ \text{գումարը} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Ապագա նվազեցվող} \\ \text{գումարը} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Հարկային բազա} \end{array}$$

$$3,500 \text{ հազար դրամ} - 500 \text{ հազար դրամ} + 0 = 3,000 \text{ հազար դրամ}$$

Ենթադրելով, որ փոխարժեքային օգուտները ենթակա են հարկման, և դրանք ենթակա են հարկման ակտիվի վերականգնման ժամանակ, առաջանում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն 500 հազար դրամի չափով ( 3,500 հազար - 3,000 հազար դրամ):

(գ) ակտիվի վերականգնման արդյունքում չի առաջացնում հարկվող գումարի, սակայն առաջանում են նվազեցվող գումարներ. պաշարների հարկային բազան

Պաշարների հողվածի հաշվեկշռային արժեքն է՝ 25,000 հազար դրամ դեպի իրացման զուտ արժեք նվազեցումից և 2,000 հազար դրամի չափով բարոյական մաշվածության պահուստի ստեղծումից հետո: Բարոյական մաշվածության պահուստը հարկային նպատակներով նվազեցման ենթակա չէ մինչև առանձին ակտիվների ապաճանաչումը: Բարոյական մաշվածության պահուստի ճանաչմամբ կազմակերպությունն ակնկալում է վերականգնել 25,000 հազար դրամ, որն ավելի քիչ է, քան սկզբնական գումարը՝ 27,000 հազար դրամ: Հետևաբար, 2,000 հազար դրամի չափով տարբերությունը իրենից ներկայացնում է ապագա նվազեցվող գումար:

Բանաձևի կիրառմամբ, մենք ունենք.

$$\begin{array}{r} \text{Ակտիվի} \\ \text{հաշվեկշռային} \\ \text{արժեքը} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Ապագա հարկվող} \\ \text{գումարը} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Ապագա նվազեցվող} \\ \text{գումարը} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Հարկային բազա} \end{array}$$

$$25,000 \text{ հազար դրամ} - 0 + 2,000 \text{ հազար դրամ} = 27,000 \text{ հազար դրամ}$$

Առկա է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն 2,000 հազար դրամի չափով (27,000 հազար - 25,000 հազար դրամ):

(դ) ակտիվի վերականգնումը չի առաջացնում հարկվող կամ նվազեցվող գումարներ. առանձին անհուսալի դեբիտորական պարտքի պահուստ ունեցող առևտրային դեբիտորական պարտքի հարկային բազան

Առևտրային դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 25,000 ՀՀ դրամ 2,000 հազար դրամի չափով առանձին անհուսալի դեբիտորական պարտքի պահուստի ճանաչումից հետո: Սկզբնական գումարը՝ 27,000 հազար դրամ, արդեն ընդգրկված է հարկվող շահույթի կազմում: 2,000 հազար դրամի չափով առանձին անհուսալի դեբիտորական պարտքի պահուստը հարկային նպատակներով ենթակա է նվազեցման դրա ձևավորման պահին:

Բանաձևի կիրառմամբ, մենք ունենք.

$$\begin{array}{r} \text{Ակտիվի} \\ \text{հաշվեկշռային} \\ \text{արժեքը} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Ապագա հարկվող} \\ \text{գումարը} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Ապագա նվազեցվող} \\ \text{գումարը} \end{array} = \text{Հարկային բազա}$$

$$25,000 \text{ հազ դրամ} - 0 + 0 = 25,000 \text{ հազ դրամ}$$

Հետևաբար, հաշվեկշռային արժեքը և հարկային բազան հավասար են, արդյունքում ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 25,000 հազար դրամ - 25,000 հազար դրամ = 0:

## Պարտավորության հարկային բազա (քայլ 2)

Պարտավորության հարկային բազան իրենից ներկայացնում է հաշվեկշռային արժեքը հանած ցանկացած գումար, որը այդ պարտավորության գծով հետագա ժամանակաշրջաններում ենթակա է հարկային նպատակներով նվազեցման.

**Պարտավորության հարկային բազա** = հաշվեկշռային արժեք - ապագա նվազեցվող գումարներ + ապագա հարկվող գումարներ

Պարտավորության ապագա հարկվող գումարը սովորաբար զրոյական է, քանի որ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի որևէ մաս սովորաբար ենթակա չէ հարկման կամ նվազեցման պարտավորության մարման պահին:

### Օրինակ 3 – Օրինակ հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ պարտավորությունների գծով - արտարժույթով արտահայտված վճարման ենթակա վարկի գծով հարկային բազան

Արտարժույթով արտահայտված վճարման ենթակա վարկի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 8,500 հազար դրամ 500 հազար դրամ փոխարժեքային օգուտը շահույթում կամ վնասում ճանաչելուց հետո: Ենթադրենք, որ փոխարժեքային օգուտները ենթակա են հարկման իրացման պահին:

Երբ վարկը մարվում է հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա հաշվեկշռային արժեքով, ապագա հարկվող գումարում ներառման ենթակա գումարը կազմում է 500 հազար դրամ, իսկ հարկային բազան կազմում է 9,000 հազար դրամ: Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 500 հազար դրամ, եւ հաշվեկշռային արժեքի որևէ մաս ենթակա նվազեցման չէ: Բանաձևի կիրառմամբ, մենք ունենք

$$\begin{array}{r} \text{Պարտավորության} \\ \text{հաշվեկշռային} \\ \text{արժեքը} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Ապագա նվազեցվող} \\ \text{գումարը} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Ապագա հարկվող} \\ \text{գումարը} \end{array} = \text{Հարկային բազա}$$

$$8,500 \text{ հազար դրամ} - 0 + 500 \text{ հազար} = 9,000 \text{ հազար դրամ}$$

Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 500 հազար դրամ:

## Հարկային բազաներ առանց ճանաչված հաշվեկշռային գումարների (քալ 2)

Կարող են լինել դեպքեր, երբ որոշ հողվածներ ունեն հարկային բազա, սակայն հաշվեկշռում չեն ճանաչվում որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Գործարքը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կարող է հաշվեկշռում չառաջացնել ակտիվ կամ պարտավորություն, սակայն այն կարող է շարունակել ազդել ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի վրա:

Հարկային բազան պետք է հաշվարկվի՝ օգտագործելով այն գումարը, որը կարող էր ազդել ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի վրա: Օրինակ, տարվա ընթացքում առաջացած ծախսը կարող է դուրս գրվել հաշվապահական հաշվառման նպատակներով, սակայն հարկային հաշվեկշռում փոխանցվել հաջորդ ժամանակաշրջաններ այն գումարով, որը ապագա ժամանակաշրջաններում թույլատրելի կլինի նվազեցնել: Հարկային բազայի և գրոյական հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն է, որն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ:

### Ժամանակավոր տարբերություններ (քալ 3)

Ժամանակավոր տարբերությունները իրենցից ներկայացնում են ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև տարբերությունը: Տարբերությունները ժամանակավոր են, քանի որ ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի և դրանց հարկման բազաների բոլոր տարբերությունները, ի վերջո, հակադարձվելու են:

Ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները կիրառվում են կասկածելի պարտքերի կամ արժեզրկումից կորուստների պահուստից գուտ, իսկ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպիսիք են ամորտիզացված արժեքով ճանաչված պարտքերը, կիրառվում են ցանկացած թողարկման ծախսերից գուտ:

### Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ (քալ 3)

Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունները իրենցից ներկայացնում են ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են հարկվող գումարների, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվում կամ մարվում է:

Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է հարկային բազան, կամ եթե պարտավորության հարկային բազան գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, ակտիվի վերականգնումից կամ պատասխանատվության մարումից առաջացող հարկվող տնտեսական օգուտների գումարը կգերազանցի հարկային նպատակով նվազեցման համար թույլատրելի գումարը: Արդյունքում առաջացած տարբերությունը իրենց ներկայացնում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, և ապագա ժամանակաշրջաններում համապատասխան շահութահարկի մարման պարտականությունը առաջացնում է հետաձգված հարկային պարտավորություն:

### Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ (քալ 3)

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները իրենցից ներկայացնում են ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են նվազեցվող գումարների, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվում կամ մարվում է:

Պարտավորության ճանաչումը ենթադրում է, որ դրա հաշվեկշռային արժեքը պետք մարվի ապագա ժամանակաշրջաններում կազմակերպությունից տնտեսական օգուտների արտահոսքի միջոցով: Այդ արտահոսքերը կարող են լինել նվազեցվող, երբ պարտավորության ճանաչումից հետո առկա է ավելի ուշ հաշվետու ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթ:

Երբ պարտավորության մարումից արտահոսքը թույլատրված է նվազեցնել հարկվող շահույթը որոշելիս, առաջանում է հետաձգված հարկային ակտիվ շահութահարկի գծով, որը պետք է նվազեցվի կամ փոխհատուցվի ապագա ժամանակաշրջաններում:

Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է նրա հարկային բազայից կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է հարկային բազան, դա հանգեցնում է նվազեցվող (հանվող) ժամանակավոր տարբերության, որը առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ՝ ապագա ժամանակաշրջաններում նվազեցվող կամ փոխհատուցվող շահութահարկի չափով:

Ստորև բերված աղյուսակում ներկայացված է ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի և հարկային բազայի հարաբերակցությունը, որն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ կամ հետաձգված հարկային պարտավորություն:

	Ակտիվների համար	Պարտավորությունների համար
<p>Եթե հաշվեկշռային արժեքը &gt; Հարկային բազայից</p>	<p><b>Հարկվող</b> ժամանակավոր տարբերություն –</p> <p>Հետաձգված հարկային պարտավորություն (ՀՀՊ)</p>	<p><b>Նվազեցվող</b> ժամանակավոր տարբերություն –</p> <p>Հետաձգված հարկային ակտիվ (ՀՀԱ)</p>
<p>Եթե հաշվեկշռային արժեքը &lt; Հարկային բազայից</p>	<p><b>Նվազեցվող</b> ժամանակավոր տարբերություն –</p> <p>Հետաձգված հարկային ակտիվ (ՀՀԱ)</p>	<p><b>Հարկվող</b> ժամանակավոր տարբերություն –</p> <p>Հետաձգված հարկային պարտավորություն (ՀՀՊ)</p>

**Օրինակ 4 – Ակտիվին վերաբերող հետաձգված հարկային պարտավորություն**

24,000 հազար դրամ արժեքով սարքավորումների հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 16,000 հազար դրամ: Հարկային նպատակներով կուտակված ամորտիզացիան կազմում է 20,000 հազար դրամ, հարկի դրույքաչափը՝ 20%:

	Հաշվեկշռային արժեք	Հարկային բազա	Ժամանակավոր տարբերություն
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
Ձեռքբերման պահին	24,000	24,000	-
Կուտակված մաշվածություն	8,000	20,000	12,000
Հաշվեկշռային արժեք	16,000	4,000	12,000
Հարկման դրույքաչափ			20%
Հետաձգված հարկային պարտավորություն			2,400

Սարքավորումների հարկային բազան կազմում է 4,000 հազար դրամ: 16,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքի վերականգնման արդյունքում կազմակերպությունը կստանա 16,000 հազար դրամ հարկվող եկամուտ, սակայն կկարողանա նվազեցնել միայն հարկային ամորտիզացիան՝ 4,000 հազար դրամի չափով: Կազմակերպությունը կվճարի շահութահարկ գերազանցող մասի համար: 16,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքի և 4,000 հազար դրամ հարկային բազայի տարբերությունն իրենից ներկայացնում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն 12,000 հազար դրամի չափով: Կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային պարտավորություն 2,400 հազար դրամի չափով (12,000 հազար դրամ × 20%), որն իրենից ներկայացնում է շահութահարկի գումարը, որը ենթակա կլինի վճարման սարքավորումների հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումից հետո:

**Օրինակ 5 – Պարտավորությանը վերաբերող հետաձգված հարկային ակտիվ**

Կազմակերպությունը ճանաչում է 8,000 հազար դրամի չափով պարտավորությունն ապրանքի երաշխիքային ծախսերի գծով: Հարկային նպատակներով երաշխիքային ծախսերը նվազեցվում են միայն այն ժամանակ, երբ ներկայացվել են պահանջներ:

	Հաշվեկշռային արժեք	Հարկային բազա	Ժամանակավոր տարբերություն
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
Հաշվեդրված երաշխիքային արժեք	8,000	-	8,000
Հարկային դրույքաչափ			20%
Հետաձգված հարկային ակտիվ			1,600

Երաշխիքի հարկային բազան գրոյական է (8,000 դրամ հաշվեկշռային արժեք՝ հանած ապագա ժամանակաշրջաններում, պահանջի տեղի ունենալուց հետո նվազեցման ենթակա 8,000 դրամ գումարը): Կազմակերպությունը ձեռք է բերում հարկվող շահույթից նվազեցում այն ժամանակաշրջանում, երբ պահանջը տեղի է ունեցել, իսկ պարտավորությունը մարվում է 8,000 դրամ հաշվեկշռային արժեքով: Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի մարման արդյունքում կազմակերպությունը կվճարի 1,600 դրամով ավելի քիչ շահութահարկ (8,000 դրամ x 20%): 8,000 դրամ հաշվեկշռային արժեքի և գրոյական հարկային բազայի միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն 8,000 դրամի չափով: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվ 1,600 դրամի չափով, որը իրենից ներկայացնում է ապագայում փոխհատուցվող (նվազեցվող) շահութահարկի գումարը:

**Օրինակ 6 – Ակտիվի վերաբերող հետաձգված հարկային ակտիվ**

Հիմնական միջոցների միավորը ձեռք է բերվել 30,000 հազար դրամ արժեքով: Հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 14,000 հազար դրամ տարվա ընթացքում ճանաչված 6,000 հազար դրամի չափով արժեզրկման նվազեցումից հետո: Հարկային և հաշվապահական նպատակներով կուտակված ամորտիզացիան կազմել է 10,000 դրամ, հարկի դրույքաչափը՝ 20%:

	Հաշվեկշռային արժեք	Հարկային բազա	Ժամանակավոր տարբերություն
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
Ձեռքբերման պահին	30,000	30,000	
Կուտակված մաշվածություն	10,000	10,000	
Տարվա ընթացքում արժեզրկումից կորուստ	6,000	-	
Հաշվեկշռային արժեք	14,000	20,000	6,000
Հարկային դրույքաչափ			20%
Հետաձգված հարկային ակտիվ			1,200

Ակտիվի հարկային բազան կազմում է 20,000 հազար դրամ (30,000 դրամ հանած 10,000 հազար դրամի չափով կուտակված հարկային ամորտիզացիան): 14,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքը վերականգնելիս կազմակերպությունը կստանա հարկվող եկամուտ 14,000 հազար դրամի չափով, սակայն կկարողանա նվազեցնել հարկային ամորտիզացիան 20,000 հազար դրամի չափով, ինչը նշանակում է, որ կազմակերպությունը կվերականգնի շահութահարկը: 14,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքի և 20,000 հազար դրամ հարկային բազայի տարբերությունն իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն 6,000 հազար դրամի չափով: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվ 1,200 հազար դրամի չափով (6,000 դրամ x 20%), որը իրենից ներկայացնում է շահութահարկը, որը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնելիս ենթակա կլինի վերականգնման (նվազեցման):

### **Յետաձգված հարկային պարտավորությունների ճանաչումը և ճանաչման բացառությունները (քայլեր 7 և 4)**

Որոշ բացառություններով, բոլոր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունները առաջացնում են հետաձգված հարկային պարտավորություններ, այդ թվում՝ Նույնիսկ այն իրավիճակներում, երբ կազմակերպությունն ապագայում ակնկալում է ունենալ հարկվող վնաս:

Յետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվում՝

- գուղվիյի սկզբնական ճանաչումից:
- ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը այնպիսի գործարքում, որն իրենից չի ներկայացնում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում և գործարքի պահին չի ազդում հաշվապահական կամ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:
- ներդրումներ դուստր ընկերություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում. ոտտեղ մաուր ընկերությունը, ներդրողը կամ ձեռնարկատերը ի վիճակի է վերահսկել ժամանակամիտ տառեռութւան հանառարձման ժամկետները. և հավանական է, որ ժամանակավոր տարբերությունը չի մարվի տեսանելի ապագայում:

### **Յետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչումը և ճանաչման բացառությունները (քայլեր 7 և 4)**

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները ապագա ժամանակաշրջաններում հակադարձվելիս հանգեցնում են հարկվող շահույթից նվազեցումների:

Յետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով այնքանով, որքանով հավանական է, որ կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը կարող է օգտագործվել, բացառությամբ ստորև նկարագրվածի:

Ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին հետաձգված հարկային ակտիվ չի ճանաչվում այնպիսի գործարքում, որն իրենից չի ներկայացնում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում և գործարքի պահին չի ազդում հաշվապահական կամ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Յետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի նաև դուստր ընկերություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներից առաջացող բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, այնքանով, և միայն այնքանով, որքանով հավանական է, որ ժամանակավոր տարբերությունը կհակադարձվի տեսանելի ապագայում, և կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործվել ժամանակավոր տարբերությունը:

«Հավանական» եզրույթը չի սահմանվում ՀՀՄՍ 12-ում: Սակայն, ՀՀՄՍ 5-ում ասվում է հետևյալը. «ՀՀՄՍ-ների նպատակներով՝ հավանական է եզրույթը սահմանվում է որպես «ավելի հնարավոր, քան, ոչ»»: Հավանական է, որ կլինի հարկման ենթակա շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, եթե առկա են բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ակնկալվում է հակադարձել Նույն ժամանակաշրջանում, երբ ակնկալվում է հակադարձել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, կամ այն ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված հարկային ակտիվի գծով առաջացող հարկային վնասը կարող է փոխանցվել հաջորդ ժամանակաշրջաններ: Նման իրավիճակներում, հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանում, երբ առաջացել են նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները:

### **Օրինակ 7 – Յետաձգված հարկային ակտիվի վերականգնում հետաձգված հարկային պարտավորությունների դիմաց**

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մեջ իրական արժեքի ճշգրտումների արդյունքում կազմակերպությունն ունի հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ 80,000 հազար դրամի չափով: Ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձման արդյունքում 1-ից 4-րդ տարիներին ակնկալվում է տարեկան հարկվող եկամտի առաջացում 20,000 հազար դրամի



չափով: Կազմակերպությունը ունի նաև երաշխիքային պահուստ 40,000 հազար դրամի չափով, որն ակնկալվում է նվազեցնել հարկային նպատակներով, հետևյալ կերպ. 30,000 հազար դրամ 2-րդ տարում և 10,000 հազար դրամ 3-րդ տարում: Բացի այդ, կազմակերպությունն ունի 60,000 հազար դրամի չափով օգտագործված հարկային վնասներ: Ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձման և հաջորդ ժամանակաշրջաններ փոխանցված հարկային վնասների օգտագործման ժամանակացույցը բերված է ստորև.

	Տարի 1	Տարի 2	Տարի 3	Տարի 4
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
<b>Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների ակնկալվող հակադարձում</b>				
Տարեսկզբի դրույթյամբ	80,000	60,000	40,000	20,000
Հարկվող շահույթում ճանաչված	(20,000)	(20,000)	(20,000)	(20,000)
Տարեվերջի դրույթյամբ	<b>60,000</b>	<b>40,000</b>	<b>20,000</b>	<b>-</b>
<b>Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների ակնկալվող հակադարձում</b>				
<i>(ա) Երաշխիքային պահուստներ</i>				
Տարեսկզբի դրույթյամբ	40,000	40,000	10,000	-
Հարկային նպատակներով նվազեցման ենթակա	-	(30,000)	(10,000)	-
Տարեվերջի դրույթյամբ	40,000	10,000	-	-
<i>(բ) Հարկային վնասներ</i>				
Տարեսկզբի դրույթյամբ	60,000	40,000	50,000	40,000
Աճ (օգտագործում) տարվա ընթացքում	(20,000)	10,000	(10,000)	(20,000)
Տարեվերջի դրույթյամբ	40,000	50,000	40,000	20,000
<b>Ընդամենը նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ</b>	<b>80,000</b>	<b>60,000</b>	<b>40,000</b>	<b>20,000</b>

1-ին տարվա վերջում կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվ առնվազն 60,000 հազար դրամի նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների նկատմամբ և հարկային վնաս համապատասխան հարկային դրույքաչափով: Սա տեղի է ունենում, քանի որ հետաձգված հարկային պարտավորություններ գծով կան հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ նույն գումարով, որոնք ակնկալվում է ներառել հարկվող շահույթի կազմում, և որոնց դիմաց ակնկալվում է հակադարձել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները և օգտագործել հարկային վնասները:

Նմանապես, առնվազն 40,000 հազար դրամ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների նկատմամբ հետաձգված հարկային ակտիվ և հարկային վնասներ կճանաչվեն 2-րդ տարվա վերջում, և 20,000 հազար դրամ՝ 3-րդ տարվա վերջում, եթե այդ ամսաթվի դրույթյամբ տեղի չունենան հանգամանքների փոփոխություններ:

1-ից 4-րդ տարիներից որևէ մեկում, դեռևս չօգտագործված 20,000 հազար դրամ հարկային վնասի դիմաց հետաձգված հարկային ակտիվ ճանաչելու համար, կազմակերպությունը պետք է կարողանա ապահովել, որ ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձումից բացի կան հարկվող շահույթի այլ աղբյուրներ:

### Ապագա հարկվող շահույթ (քայլ 5)

Եթե առկա չեն բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնց դիմաց հնարավոր է վերականգնել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի հավանականությունը, թե արդյոք նույն ժամանակաշրջան(ներ)ում կառաջանա բավարար չափով հարկվող շահույթ, որքան կազմում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձումը, կամ այն ժամանակաշրջաններում, որտեղ կարելի է փոխանցել հակադարձումից առաջացող հարկային վնասը:

Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները պետք է համեմատվեն այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձումից բխող ապագա հարկվող շահույթի հետ, որպեսզի հնարավոր լինի բացահայտել, թե որքանով է ապագա հարկվող շահույթը բավարար, որպեսզի կազմակերպությունը նվազեցնի այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ հակադարձումից առաջացող գումարները: Ապագա ժամանակաշրջաններում ակնկալվող նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների ազդեցությունը չպետք է հաշվի առնվի ապագա հարկվող շահույթի առկայությունը որոշելիս: Այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների օգտագործման համար կպահանջվի ապագա հարկվող շահույթ:

### Հարկային պլանավորման հնարավորություններ

Կազմակերպությունները կարող են դիտարկել հարկային պլանավորման հնարավորությունները՝ հետաձգված հարկային ակտիվների վերականգնման ապահովման կամ ապագա հարկային պարտավորությունների նվազեցման նպատակով: Կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք իր պատկերացմամբ հարկային պլանավորման հնարավորությունները կձևավորեն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները վերականգնելու համար բավարար հարկվող շահույթ: Այնուամենայնիվ, հարկերի պլանավորման հնարավորությունները պետք է դիտարկել միայն գոյություն ունեցող հետաձգված հարկային ակտիվը իրացնելու հեռանկարի տեսանկյունից:

### Չօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային զեղչեր (քայլ 5)

Հարկային վնասները, որոնք կարող են հաշվանցվել՝ նախորդ տարվա ընթացիկ հարկային պարտավորության դիմաց, պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ: Հարկային արտոնությունը փոխհատուցման ենթակա է նախկինում վճարված հարկի դիմաց:

Հետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի տեղափոխված չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի համար այն չափով, որքանով որ հավանական է ապագա հարկվող շահույթի առկայությունը, որի դիմաց կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները և չօգտագործված հարկային զեղչերը: Հետաձգված հարկային ակտիվները չեն կարող ճանաչվել, եթե հավանական չէ, որ կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները, չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը:

Ստորև ներկայացված են այն չափանիշները, որոնք պետք է հաշվի առնել՝ որոշելիս, թե արդյոք պետք է ճանաչվի հետաձգված հարկային ակտիվը չօգտագործված հարկային վնասների կամ չօգտագործված հարկային զեղչերի նկատմամբ:

- արդյոք կազմակերպությունն ունի բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք վերաբերում են նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին,
- արդյոք հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ մինչև չօգտագործված հարկային վնասների կամ չօգտագործված հարկային զեղչերի սպառվելը,

- արդյոք չօգտագործված հարկային վնասները առաջանում են որոշակի պատճառներով, որոնց կրկնվելու հավանականությունը ցածր է, և
- արդյոք կան հարկային պլանավորման հնարավորություններ, որոնք կձևավորեն հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը:

Հարկային վնասների ամկայությունը կարևոր վկայություն է առ այն, որ ապագա հարկվող շահույթ կարող է չլինել: Հետևաբար, եթե չկան բավարար հետաձգված հարկային պարտավորություններ, կազմակերպությունը պետք է ապահովի բավարար հարկվող շահույթ՝ հետագա ժամանակաշրջաններ փոխանցված վնասների գծով հետաձգված հարկային ակտիվի ճանաչման ապահովելու համար: Հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը և դրա ճանաչումը հիմնավորող վկայության բնույթը ենթակա են բացահայտման:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությունը սահմանում է հինգ տարի ժամկետ, որի ընթացքում կազմակերպությունները կարող են օգտագործել հարկային վնասները: Հետևաբար, կարևոր է դիտարկել հարկվող շահույթի ամկայությունը նախքան չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերի սպառվելը:

**Վերականգնելիության վերագնահատում (քայլ 5)**

Հետաձգված հարկային ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ՝ գնահատելու, թե արդյոք հաշվեկշռում ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվը դեռևս ենթակա է վերականգնման: Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի այն չափով, որքանով որ հավանական չէ, որ ամկա կլինի բավարար հարկվող շահույթ: Եթե ավելի ուշ ամսաթվի հայտնի է դառնում, որ բավարար ապագա հարկվող շահույթի ստացումը հավանական է, նախորդ նվազեցումը պետք է հակադարձվի:

Դեկավարությունը պետք է նաև հաշվի առնի յուրաքանչյուր հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, թե արդյոք չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվը մասամբ կամ ամբողջությամբ պետք է այժմ ճանաչվի: Օրինակ, առևտրային պայմանների բարելավման արդյունքում հավանական է, որ կառաջանա բավարար հարկվող շահույթ՝ հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչելու համար:

**Ճանաչման սկզբունքների բացառություններ՝ ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը (քայլ 4)**

Հետաձգված հարկային ակտիվ կամ հետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվում ժամանակավոր տարբերության նկատմամբ, որն առաջանում է ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին, այնպիսի գործարքում, որն իրենից չի ներկայացնում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, և ճանաչումը չի ազդում գործարքի պահին հաշվապահական շահույթի կամ հարկվող շահույթի վրա:

**Օրինակ 8 – Սկզբնական ճանաչումը. ակտիվի արժեքի մի մասը ենթակա է նվազեցման հարկային նպատակներով, իսկ հաշվեկշռային և հարկային ամորտիզացիոն տոկոսադրույքները տարբեր են**

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել ակտիվ 400,000 հազար դրամ արժեքով, որը այն ակնկալում է վերականգնել բացառապես տնտեսական գործունեության մեջ օգտագործման միջոցով: Հարկային նպատակներով, ակտիվի միայն 60%-ն է ենթակա նվազեցման, եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերականգնվելու է շահագործման միջոցով: Ակտիվը մաշեցվում է 25%՝ հաշվապահական հաշվառման նպատակներով և 33%՝ տարեկան՝ հարկային նպատակներով:

Քանի որ ակտիվը մաշեցման դրույքաչափերը տարբեր են հաշվապահական հաշվառման և հարկային նպատակներով, հաշվապահական նպատակով մաշվածությունը պետք է համամասնորեն բաշխվի ակտիվի նվազեցվող և ոչ նվազեցվող մասերի միջև:

Հարկային դրույքը կազմում է 20%:

Հաշվեկշռային ն արժեք	Հարկային բազա	Ժամանակավ որ ժամանակավ որ	Չճանաչված որ ժամանակավ որ	Ճանաչված ժամանակավ որ	Հետաձգված հարկ
-------------------------	------------------	---------------------------------	---------------------------------	-----------------------------	-------------------

			տարբերությ ուն	տարբերությ ուն	տարբերությ ունը	
	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ	Հազար ՀՀ դրամ
Սկզբնական ճանաչման պահին	400,000	240,000	160,000	160,000	-	-
Մաշվածություն հաշվապահական հաշվառման/հարկայի ն տեսանկյունից	100,000	80,000				
1-ին տարվա վերջին	300,000	160,000	140,000	120,000	20,000	4,000
Մաշվածություն հաշվապահական հաշվառման/հարկայի ն տեսանկյունից	100,000	80,000				
2-րդ տարվա վերջին	200,000	80,000	120,000	80,000	40,000	8,000
Մաշվածություն հաշվապահական հաշվառման/հարկայի ն տեսանկյունից	100,000	80,000				
3-րդ տարվա վերջին	100,000	-	100,000	40,000	60,000	12,000
Մաշվածություն հաշվապահական հաշվառման/հարկայի ն տեսանկյունից	100,000	-			(60,000)	(12,000)
4-րդ տարվա վերջին	-	-				

Ակտիվի 400,000 հազար դրամ հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է 240,000 հազար դրամ հարկային բազան՝ առաջացնելով հարկվող ժամանակավոր տարբերություն 160,000 հազար դրամի չափով: Այս գումարը նախնական ճանաչման բացառության շրջանակներում է: Հետևաբար, հետաձգված հարկ չպետք է ճանաչվի: Ակտիվը սպառվում է տարեկան 25% դրույքով (100,000 հազար մաշվածություն հաշվապահական հաշվառման տեսանկյունից): Հետևաբար, արժեզրկման գումարը, որ վերաբերում է 160,000 հազար դրամ ժամանակավոր տարբերությանը, կազմում է 40,000 հազար դրամ (160,000 x 25%): Այս գումարը դիտվում է որպես ժամանակավոր տարբերության հակադարձում, և գտնվում է նախնական ճանաչման բացառության շրջանակում:

Բացի այդ, առաջանում է նոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն՝ 20,000 հազար դրամի չափով: Այս գումարը առաջանում է հաշվապահական հաշվառման և հարկային նպատակներով օգտագործվող մաշվածության դրույքաչափերի հաշվարկման, այսինքն՝ մնացած հաշվապահական մաշվածության (60,000 հազար դրամ) և հարկային նվազեցումների (80,000 հազար դրամ) միջև տարբերության արդյունքում:

Ամփոփելով վերոնշյալը՝ 20,000 հազար դրամի չափով ժամանակավոր տարբերության ընդհանուր նվազեցումը բաղկացած է հետևյալից.

	Հազար ՀՀ դրամ
ժամանակավոր տարբերության մի մասի հակադարձում, որն ընդգրկված է նախնական ճանաչման բացառության շրջանակում	(40,000)
Նոր առաջացած ժամանակավոր տարբերություն	20,000
ժամանակավոր տարբերության ընդհանուր նվազեցում	(20,000)

## **Ճանաչման սկզբունքների բացառություններ՝ չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի հետագա փոփոխությունները (քայլ 4)**

Կազմակերպությունն ունի չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվներ կամ պարտավորություններ, երբ կիրառվում է սկզբնական ճանաչման բացառությունը: Կազմակերպությունը պետք է վերանայի հետաձգված հարկային ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումը միայն այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է հաշվի առնել նոր առաջացած ժամանակավոր տարբերություն: Օրինակ, դա կարող է լինել աճող կամ նվազող հաշվապահական վերազնահատում կամ հարկային արժեզրկումը: Սակայն, ակտիվի մաշվածության կամ ամորտիզացիայի արդյունքում չի առաջանա նոր ժամանակավոր տարբերություն, որը կհանգեցնի հետաձգված հարկի:

## **Հետաձգված հարկերի չափումը (քայլ 6)**

Հետաձգված հարկը պետք է չափվի այն հարկային դրույքաչափերով, որոնք ակնկալվում է կիրառել ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ: Հարկային դրույքաչափերը հիմնված են օրենքների վրա, որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ: Ակտիվի իրացումը կամ պարտավորության մարումը կարող է տևել տարիներ: Կազմակերպությունն օգտագործում է այն դրույքաչափը, որն ուժի մեջ է եղել, կամ ըստ էության ուժի մեջ է եղել հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ, քանի որ հարկային դրույքաչափերը սովորաբար հայտնի չեն նախապես:

## **Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գեղչում:**

Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չպետք է գեղչվեն:

## **Արագացված կապիտալ արտոնություններ**

Հիմնական միջոցների գծով կապիտալ ծախսերի առումով կարող են տրամադրվել հարկային ազատումներ՝ կապիտալ արտոնությունների միջոցով, ստանդարտացված հարկային մաշվածության ձևաչափով: Կապիտալ արտոնությունները նվազեցվում են հաշվապահական շահույթից, իսկ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված մաշվածության գումարը հակադարձվում է հարկվող շահույթի հաշվարկի ժամանակ:

Մաշվածության գումարը հարկային և հաշվապահական հաշվառման նպատակներով տարբեր է ըստ տարիների: Այդ տարբերությունը առաջացնում է ժամանակավոր տարբերություններ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև: Ստանդարտացված հարկային մաշվածության դրույքաչափերով ակտիվն ավելի արագ է մաշեցվում հարկային նպատակներով, քան ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործվող մաշվածության դրույքաչափերի դեպքում: Արդյունքում, ակտիվների հաշվեկշռային արժեքն ավելի բարձր է, քան հարկային բազան, որի արդյունքում ծագում են հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք հանգեցնում են հետաձգված հարկային պարտավորության:

## **Պետական շնորհներ**

Պետական շնորհների հաշվապահական մոտեցումը, և դրանց հարկային մոտեցում կարող է առաջացնել ժամանակավոր տարբերություններ: Այս ժամանակավոր տարբերությունները պետք է դիտարկվեն՝ պարզելու, թե արդյոք դրանք առաջացնում են հետաձգված հարկային ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Ակտիվներին վերաբերող պետական շնորհները ներկայացված են հաշվապահական հաշվեկշռում կամ որպես հետաձգված եկամուտ կամ շնորհի նվազեցման արդյունքում ստանալով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը: Շնորհները կարող են հարկվել՝ կապիտալ արտոնությունների նպատակներով հիմնական միջոցների ծախսերը նվազեցնելու միջոցով: Այլ շնորհները, ինչպիսիք են եկամուտներին վերաբերող շնորհները, ենթակա են հարկման՝ կանխիկ ստացման հիմունքներով: Հետաձգված հարկային ճշգրտումների բնույթը կախված է նրանից, թե ինչպես է շնորհը դիտարկվում հարկային և հաշվապահական հաշվառման նպատակներով:

Ըստ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության, շահույթ չհետապնդող կազմակերպություններին տրամադրվող պետական շնորհները չեն հարկվում, մինչդեռ շահույթ հետապնդող կազմակերպությունները պետք է հարկ վճարեն պետական շնորհների գծով:

**Օրինակ 9 – Չհարկվող շնորհի հետաձգված հարկային հետևանքները**

Շահույթ չհետապնդող կազմակերպությունը կառավարությունից ստացել է դրամաշնորհ գյուղական մարզեր այցելելու նպատակով տրանսպորտային միջոցների ձեռքբերման համար: Դրամաշնորհը չի հարկվում, քանի որ ակտիվին վերաբերող շնորհը չի հարկվում, այն ունի զրոյական հարկային բազա, և առաջացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն սկզբնական ճանաչման պահին:

Չկան հետաձգված հարկային հետևանքներ, անկախ նրանից, թե արդյոք դրամաշնորհը ճանաչվել է որպես հետաձգված եկամուտ, կամ որպես նվազեցում տրանսպորտային միջոցների արժեքից, քանի որ դրամաշնորհը չի հարկվում:

**Օրինակ 10 – Ակտիվներին վերաբերող հարկվող շնորհների հետաձգված հարկային հետևանքները**

Կառավարությունը դրամաշնորհ է տրամադրել հյուրանոցային բիզնեսում ներգրավված կազմակերպությանը հին հյուրանոցի վերանորոգման համար, որը նպատակ ունի նպաստել երկրում զբոսաշրջության ոլորտի զարգացմանը:

Անկախ դրամաշնորհի հաշվապահական ճանաչումից որպես ակտիվի արժեքի նվազեցում (որի դեպքում հաշվեկշռային արժեքը պակաս է ակտիվի հարկային բազայից, որն ինքնարժեքն է) կամ որպես հետաձգված եկամուտ պարտավորությունների ներքո (որի դեպքում պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը ավելին է, քան հարկային բազան, որը հավասար է զրոյի), առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն և պետք է ճանաչվի հետաձգված հարկային ակտիվ, քանի որ հարկային նպատակներով դրամաշնորհն արդեն հարկվել էր ստացման պահին: Հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի այն չափով, որքանով որ առկա կլինի ապագա հարկվող շահույթը, որի դիմաց այն կարող է օգտագործվել:

**Օրինակ 11 – Եկամուտներին վերաբերող շնորհների հետաձգված հարկային հետևանքները**

Հետաձգված հարկային հետևանքներ չեն կարող առաջանալ շահույթ չհետապնդող կազմակերպությունների համար:

Շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների համար ժամանակավոր տարբերություն է առաջանում հետաձգված եկամտի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև, քանի որ եկամտին վերաբերող շնորհը հաշվում է ստացման պահին. սակայն մաշեցվում է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որն իրենից ներկայացնում է չմաշեցված մնացորդի հաշվեկշռային արժեքի և զրոյական հարկային բազայի տարբերությունը: Հետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության գծով, եթե հավանական է, որ կազմակերպությունը կմաստակի բավարար հարկվող շահույթ հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված եկամուտը մաշեցվում է:

**Վարձակալություն**

Վարձակալություն ստանդարտով վարձատուն փոխանցում է ակտիվի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը վարձակալին՝ վճարման դիմաց կամ մի շարք վճարումների դիմաց, ըստ համաձայնեցված ժամանակահատվածի: Վարձակալության պայմանագրով վարձակալված ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքը հնարավոր է, որ վարձակալին չփոխանցվի: Չմասն իրավունքով վարձակալության պայմանագիրը ունի վարձակալության պայմանագրին բնորոշ առանձնահատկություններ, բացառությամբ, որ վարձակալն այս դեպքում կարող է ձեռք բերել ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքը՝ օգտվելով ակտիվի ձեռքբերման իրավունքից, որոշակի պայմանների կատարման դեպքում: Վարձակալական գործարքները կարող

են առաջացնել ժամանակավոր տարբերություններ և ունենալ հետաձգված հարկային հետեւանքներ:

Վարձակալը սովորաբար ճանաչում է ակտիվ և վարձակալության պարտավորություն, վարձակալություն ստանդարտի համաձայն վարձակալական պայմանագրերի մեծ մասի գծով: Հարկային նվազեցումներ ստացվում են այն ժամանակ, երբ կատարվում են վարձակալության վճարումները: Գոյություն ունի վարձակալության գծով հետաձգված հարկի հաշվառման երկու մոտեցում.

- վարձակալության համարվում է որպես մեկ գործարք, որի դեպքում ակտիվը և պարտավորությունը կապակցված են, հետևաբար, սկզբնական ճանաչման պահին չի առաջանում ժամանակավոր տարբերություն:
- ակտիվը և պարտավորությունը դիտարկվում են առանձին, որի դեպքում կարող է առաջանալ ժամանակավոր տարբերություն սկզբնական ճանաչման պահին:

Մոտեցման ընտրությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է, և ընտրվելուց հետո այն պետք է կիրառվի հետևողական հիմունքով:

Վարձակալության հաշվառման դեպքում հետաձգված հարկային հարցեր չեն առաջանում, երբ կիրառվում են կարճաժամկետ վարձակալության կամ ցածրարժեք ակտիվների վարձակալության արտոնությունները համաձայն ՖՅՄՍ 16 (կամ գործառնական վարձակալության դեպքում համաձայն ՀՀՄՍ 17): Վարձակալի կողմից իր ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ծախսագրված վարձակալական վճարներն, ամենայն հավանականությամբ, հավասար են այն գումարին, որը հաշվարկվում է հարկվող շահույթի ստացման նպատակով: Բացառություններ են կազմում հաշվեգրված վարձակալական վճարները, կամ վարձակալության խթանները, որի դեպքում առաջացնում են ժամանակավոր տարբերություններ:

### Ոչ դրամային ակտիվների վերագնահատում

Երբեմն անհրաժեշտություն է առաջանում վերագնահատել ոչ դրամային ակտիվները, ինչպիսիք են հողը և շինությունները: Ակտիվի վերագնահատումը չի ազդում ընթացիկ ժամանակաշրջանում հարկվող շահույթի վրա և ակտիվի հարկային բազան, հետևաբար չի ճշգրտվում: Վերագնահատումից աճը կամ նվազումը հաշվի չի առնվում ընթացիկ ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի հաշվարկման ժամանակ:

Սակայն հաշվեկշռային արժեքի ապագա վերականգնումը կհանգեցնի հարկվող տնտեսական օգուտների ներհոսքի դեպի կազմակերպություն, և հարկային նպատակներով նվազեցվող գումարը կտարբերվի այդ տնտեսական օգուտների գումարից: Վերագնահատված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև տարբերությունը ժամանակավոր տարբերություն է, և առաջացնում է հետաձգված հարկային պարտավորություն (կամ հետաձգված հարկային ակտիվի նվազեցում)՝ վերընթաց վերագնահատման դեպքում, և հետաձգված հարկային ակտիվ (կամ հետաձգված հարկային պարտավորության նվազում) վարընթաց վերագնահատման դեպքում:

Առաջացող հետաձգված հարկի գծով ծախսը կամ վերագնահատումից առաջացող եկամուտը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը մտադիր չէ օտարել այդ ակտիվը: Նման դեպքերում ակտիվի վերագնահատված հաշվեկշռային արժեքը կփոխհատուցվի շահագործման միջոցով՝ ստեղծելով հարկվող եկամուտ, որը գերազանցում է ապագա ժամանակաշրջաններում հարկային նպատակներով նվազեցման համար թույլատրելի է մաշվածությունը:

### Արտարժույթային ակտիվներ և պարտավորություններ

Արտարժույթով արտահայտված դրամային ակտիվները և պարտավորությունները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում վերագնահատվում են ֆունկցիոնալ արժույթով և արդյունքում առաջացող օգուտները կամ վնասները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Համաձայն Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության, նման օգուտները կամ վնասները չեն հարկվում և չեն նվազեցվում հարկվող շահույթը հաշվարկելիս: Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան չի ներառում արտարժույթի վերագնահատումների գումարները, հարկվող կամ նվազեցվող տարբերություններ չեն առաջանում, և, հետևաբար, հետաձգված հարկային ակտիվ



կամ պարտավորությունն չի ճանաչվում արտարժույթի փոխարժեքների տատանումների հետևանքով:

## **Ներկայացում և բացահայտում (քայլեր 8 և 9)**

### **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

Կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ներքո պետք է բացահայտի չափման հիմունքները, որոնցով ճանաչվել է հետաձգված հարկը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման գործընթացում կազմակերպության ղեկավարության օգտագործված դատողությունները, որոնք առավել էական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարների վրա:

### **Հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացումը և հաշվանցումը**

Ընթացիկ հարկի գծով պարտավորությունները և ակտիվները, ինչպես նաև հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները հաշվապահական հաշվեկշռում պետք է ներկայացվեն առանձին: Հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները մշտապես ներկայացվում են որպես են որպես ոչ ընթացիկ:

Ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները պետք է ճանաչվեն և չափվեն առանձին, և պետք է հաշվանցվեն ներկայացման նպատակով միայն, և միայն այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը.

- ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և
- մտադիր է դրանք մարել զուտ հիմունքով, կամ միաժամանակ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը:

Հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքը առկա է միայն այն դեպքում, եթե շահութահարկը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, որն ընդունում կամ պահանջում է մարումը զուտ հիմունքով:

Կազմակերպությունը կամ դրանց խումբը պետք է հաշվանցի հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները ներկայացման նպատակով, եթե՝

- կազմակերպությունն ունի ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և
- հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային պարտավորությունները վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, կամ
  - նույն հարկվող կազմակերպության նկատմամբ, կամ
  - տարբեր հարկվող կազմակերպությունների նկատմամբ, որոնք մտադիր են մարել ընթացիկ հարկային պարտավորությունները և ակտիվները զուտ հիմունքով, կամ իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները միաժամանակ, յուրաքանչյուր ապագա ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է հետաձգված հարկային պարտավորությունների կամ ակտիվների զգալի գումարների մարում կամ վերականգնում:

## **Շահույթում կամ վնասում ճանաչված կամ շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներ**

Հետաձգված հարկը ճանաչվում է որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվում է ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հարկն առաջանում է գործարքի կամ իրադարձության արդյունքում, որը ճանաչված է (նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում) շահույթից կամ վնասից դուրս, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

Օրինակ, հիմնական միջոցների վերագնահատումից առաջացող հետաձգված հարկը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում:

### **Չարկի գծով ծախսի (եկամտի) վերլուծություն**

Չարկի գծով ծախսի (եկամտի) խոշոր բաղադրիչները պետք է սահմանվեն և բացահայտվեն առանձին-առանձին: Բացի այդ, պետք է բացահայտվի ընդհանուր ընթացիկ և հետաձգված հարկը, որը վերաբերում է ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված հոդվածներին:

Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքների յուրաքանչյուր բաղադրիչին վերաբերող շահութահարկի գումարը (այդ թվում՝ վերադասակարգման ճշգրտումները) պետք է բացահայտվեն համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում կամ ծանոթագրություններում:

Ժամանակավոր տարբերությունների առաջացումը և հակադարձումը պետք է բացահայտվի մեկ թվով՝ շահույթում կամ վնասում, հետաձգված հարկային ծախսի շրջանակներում:

Ընդհանուր հետաձգված հարկի գծով ծախսի հետագա բացահայտումը պետք է ներկայացվի շահույթում կամ վնասում, ըստ ժամանակավոր տարբերության յուրաքանչյուր տեսակի և յուրաքանչյուր տեսակի չօգտագործված հարկային վնասների և հարկային զեղչերի: Այս բացահայտումը կարող է ներառվել որպես հաշվեկշռային շարժերի մաս յուրաքանչյուր տեսակի հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գծով, և չբացահայտվել առանձին ծանոթագրությամբ՝ որպես հարկային ծախս կամ եկամուտ շահույթում կամ վնասում:

### **Շահաբաժինների հարկային հետևանքները**

Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների՝ հրապարակման համար հաստատումից առաջ առաջարկված կամ հայտարարված շահաբաժինների գծով շահութահարկի գումարները, որոնք չեն ճանաչված որպես պարտավորություն ֆինանսական հաշվետվություններում:

### **Չետաձգված հարկային ակտիվ վնասով աշխատող կազմակերպությունների գծով**

Եթե կազմակերպությունը վնաս է կրել ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջանում, և հետաձգված հարկային ակտիվի վերականգնումը կախված է առկա հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձմանը գերազանցող ապագա հարկվող շահույթից, այն պետք է բացահայտի հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը և դրա ճանաչումը հիմնավորող ապացույցի բնույթը, առ այն, թե որքան հավանական է, որ առկա կլինի ապագա շահույթ, որի դիմաց հնարավոր կլինի վերականգնել հետաձգված հարկային ակտիվները: Դրա վկայություն կարող են հանդիսանալ նաև հարկային պլանավորման ռազմավարությունները:

### **Չարկային պայմանական պարտավորություններ**

Չաճախ լինում են դեպքեր, երբ կազմակերպության նախորդ տարիների հարկային գնահատումները դեռևս բաց են և վիճարկելի են հարկային մարմինների կողմից, ինչը առաջացնում է պայմանական պարտավորություններ և ակտիվներ, որոնք չեն ճանաչված հաշվապահական հաշվեկշռում: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի պայմանական պարտավորության բնույթը, ներկայացնի անորոշությունը, որի ազդեցության ներքո հարկը կարող է հետագայում դառնալ վճարման ենթակա, ինչպես նաև ներկայացնի հարկային պայմանական պարտավորությունների ֆինանսական ազդեցության գնահատականը:

### **Չարկային դրույքաչափերի հետհաշվեկշռային փոփոխություններ**

Չարկային դրույքաչափերի փոփոխությունները կամ հաշվետու ամսաթվից հետո ընդունված կամ գործադրված օրենքները, որոնք էական ազդեցություն ունեն ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների վրա, ենթակա են բացահայտման:

## ԳԼՈՒԽ 4

### ՀԱՍՈՒՅԹ ԳՆՈՐԴՆԵՐԻ ՀԵՏ ՊԱՅՄԱՆԱԳՐԵՐԻՑ

---

#### Բովանդակություն

Ներածություն.....	177
Նպատակը և գործողության ոլորտը.....	178
Հասույթի հաշվառման հինգ քայլից բաղկացած մոդելը.....	179
Գնորդի հետ պայմանագրի որոշելիությունը (քայլ 1).....	181
Կատարման ենթակա պարտականությունների որոշակիացումը պայմանագրում (քայլ 2).....	192
Գործարքի գնի որոշումը (քայլ 3).....	196
Գործարքի գնի բաշխումն առանձին կատարման ենթակա պարտականություններին (քայլ 4).....	206
Հասույթի ճանաչումը (քայլ 5).....	212
Պայմանագրային ծախսումները.....	217
Ներկայացում և բացահայտումներ.....	221

## Ներածություն

Հասույթը ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տրամադրում է կարևոր ֆինանսական տեղեկատվություն կազմակերպության գործունեության արդյունքների պատշաճ գնահատման համար: Հասույթի ճանաչման նոր ստանդարտը՝ ՖՀՄՍ 15 *Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից*, ուժի մեջ է մտել 2018թ. հունվարի 1-ից: Այն փոխարինել է հասույթին վերաբերող նախկին ստանդարտները և մեկնաբանությունները, ներկայացնելով սահմանափակ ուղեցույցներ հասույթին առնչվող կարևոր հարցերի շուրջ, ինչը կարող է դժվարեցնել դրա կիրառումը բարդ գործարքների դեպքում:

Հասույթին վերաբերող նոր ստանդարտը թողարկվել է նախկինում սահմանված պահանջներում առկա անհամապատասխանությունների և թերությունների վերացման, հասույթին առնչվող հարցերի կարգավորման ավելի ընդգրկուն հիմունքների ապահովման, կազմակերպությունների, ոլորտների, իրավահամակարգերի և կապիտալի շուկաների հեռանկարով հասույթի համեմատելիության բարելավման, և օգտագործողներին ավելի օգտակար տեղեկատվության ապահովման նպատակով: Այդ առումով բարելավվել են բացահայտման պահանջները և պարզեցվել է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը՝ կրճատելով մի շարք պահանջներ:

Այս գլուխն իրենից ներկայացնում է ՖՀՄՍ 15 *Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից* ստանդարտի կիրառման հիմնական ուղեցույց, և անդրադառնում է հասույթի ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման հարցերին:

## Նպատակը և գործողության ոլորտը

ՖՀՄՍ 15-ի հիմնական սկզբունքն այն է, որ հասույթը պետք է ճանաչվի՝ արտացոլելու համար պայմանավորված ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցումը գնորդներին այն գումարով, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից ակնկալվող հատուցման չափը այդ ապրանքները կամ ծառայությունները գնորդին տրամադրելու դիմաց:

ՖՀՄՍ 15-ի կիրառման սկզբնակետում պետք է որոշվի, թե արդյոք առկա է գնորդի հետ պայմանագիրը, և արդյոք այն ստանդարտի շրջանակներում է:

Ստորև ներկայացված են գործարքների որոշ տեսակներ, որոնք հստակորեն դուրս են ՖՀՄՍ 15-ի շրջանակներից.

- վարձակալության պայմանագրերը ՀՀՄՍ 17 *Վարձակալություն* ստանդարտի շրջանակում,
- ապահովագրական պայմանագրերը ՖՀՄՍ 4 *Ապահովագրական պայմանագրեր* ստանդարտի շրջանակում,
- ֆինանսական գործիքները և այլ պայմանագրային իրավունքները կամ պարտականությունները ՖՀՄՍ 9 *Ֆինանսական գործիքներ*, ՖՀՄՍ 10 *Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ*, ՖՀՄՍ 11 *Համատեղ պայմանավորվածություններ*, ՀՀՄՍ 27 *Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ* և ՀՀՄՍ 28 *Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում* ստանդարտների շրջանակներում, և
- ոչ դրամական փոխանակումներ գործունեության միևնույն ուղղությամբ զբաղվող կազմակերպությունների միջև՝ գնորդներին կամ հեռանկարային գնորդներին վաճառքների դյուրինացման նպատակով: Օրինակ, ՖՀՄՍ 15 չի կիրառվի երկու նավթային ընկերությունների միջև կնքված պայմանագրի նկատմամբ, որոնք համաձայնում են կատարել նավթի փոխանակում՝ տարբեր կոնկրետ վայրերում իրենց գնորդների պահանջարկը ժամանակին բավարարելու նպատակով:

Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք պայմանագրի կողմը հանդիսանում է գնորդ, քանի որ պայմանագրերը, որոնք գնորդների հետ չեն, դուրս են ՖՀՄՍ 15-ի շրջանակից: Գործարքները կամ իրադարձությունները, որոնք չեն ծագել է գնորդի հետ պայմանագրից, ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով՝ շահաբաժիններ, առանց փոխանակման գործարքներ (օրինակ, նվիրատվություններ կամ հատկացումներ), և կենսաբանական ակտիվների և ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններ:

Եթե գնորդի հետ պայմանագիրը մասամբ ՖՀՄՍ 15 շրջանակներում է և մասամբ՝ այլ ստանդարտների շրջանակներում, տարանջատումը և/կամ այլ կիրառելի ստանդարտներով սահմանված նախնական չափման պահանջները պետք է կիրառվեն առաջին հերթին: Եթե այլ կիրառելի ստանդարտներով չեն սահմանված տարանջատման և/կամ նախնական չափման պահանջներ, պետք է օգտագործվեն ՖՀՄՍ-15-ի պահանջները:

## Հասույթի հաշվառման հինգ քայլից բաղկացած մոդելը

Գնորդների հետ պայմանագրերից հասույթը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով հետևյալ հինգ քայլերը, որոնք ներկայացված են ստանդարտում.

### Քայլ 1. Որոշել գնորդի հետ պայմանագիրը

Գնորդի հետ պայմանագիրը ՖՀՄՍ 15-ի շրջանակներում է, եթե առկա են բոլոր հետևյալ պայմանները.

- պայմանագրի կողմերը հաստատել են պայմանագիրը,
- հնարավոր է որոշել յուրաքանչյուր կողմի իրավունքները՝ կապված փոխանցման ենթակա ապրանքների կամ ծառայությունների հետ,
- կարելի է որոշել վճարման պայմանները՝ կապված փոխանցման ենթակա ապրանքների կամ ծառայությունների հետ,
- պայմանագիրն ըստ էության առևտրային է, և
- հավանական է, որ կազմակերպությունը կհավաքագրի ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց հասանելիք հատուցումը:

### Քայլ 2. Որոշել կատարման ենթակա պարտականությունները պայմանագրում

Պայմանագրի գործողության սկզբում կազմակերպությունը պետք է գնահատի այն ապրանքները կամ ծառայությունները, որոնք խոստացված են գնորդին, և բացահայտի դրանք որպես կատարման ենթակա պարտականություն՝

- ապրանքը կամ ծառայությունը (կամ ապրանքների կամ ծառայությունների խումբ), որը տարբերակելի է, կամ
- մի շարք որոշելի ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնք, ըստ էության, նույնն են և, որոնք գնորդին փոխանցվում են նույն եղանակով:

Մի շարք որոշելի ապրանքներ կամ ծառայություններ փոխանցվում են գնորդին նույն եղանակով, եթե բավարարված են հետևյալ երկու չափանիշները.

- շարքի յուրաքանչյուր որոշելի ապրանք կամ ծառայություն, որը կազմակերպությունը խոստանում է հաջորդաբար փոխանցել գնորդին, հանդիսանում է կատարման ենթակա պարտականություն, որն իրականացվում է ժամանակի ընթացքում (տես ստորև), և
- առաջընթացի չափման միասնական մեթոդով կարող է չափվել կազմակերպության առաջընթացը գնորդին տվյալ շարքի յուրաքանչյուր որոշելի ապրանքի կամ ծառայության հանձնման կատարման ենթակա պարտականության լիակատար իրականացումը:

Ապրանքը կամ ծառայությունը որոշելի են, եթե հետևյալ չափանիշներից երկուսն էլ բավարարված են.

- գնորդը կարող է օգուտ ստանալ ապրանքներից կամ ծառայություններից ինքնուրույն, կամ այլ մատչելի ռեսուրսների հետ համատեղ, և
- գնորդին ապրանքների կամ ծառայության փոխանցման վերաբերյալ կազմակերպության խոստումը, տարբերակելի է պայմանագրով ամրագրված այլ խոստումներից:

Դիտարկման ենթակա գործոնները, թե արդյոք գնորդին ապրանքներ կամ ծառայությունների փոխանցման խոստումը տարբերակելի չէ, ներառում են, բայց սահմանափակված չեն հետևյալով.

- կազմակերպությունը մատուցում է ապրանքները կամ ծառայությունները պայմանագրով խոստացված այլ ապրանքների կամ ծառայությունների հետ ինտեգրելու գծով նշանակալի ծառայություն,
- ապրանքները կամ ծառայությունները էականորեն փոփոխում կամ հարմարեցնում են այլ ապրանքները կամ ծառայությունները, որոնք խոստացվել են պայմանագրով,
- ապրանքները կամ ծառայությունները մեծապես կախված են կամ մեծապես փոխկապված են:

### **Քայլ 3. Որոշել գործարքի գինը**

Գործարքի գինը՝ այն գումարն է, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ապրանքների և ծառայությունների փոխանցման դիմաց: Գործարքի գինը որոշելիս՝ կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի անցյալ գործարար շրջանառության սովորույթը:

Եթե պայմանագիրը պարունակում է փոփոխուն հատուցման տարրեր, կազմակերպությունը պետք է գնահատի պայմանագրի համաձայն իր կողմից ստացման ենթակա փոփոխուն հատուցման գումարը: Փոփոխուն հատուցում կարող է առաջանալ, օրինակ, զեղչերի, գների իջեցումների, գումարի վերադարձի, վարկերի, գնային զիջումների, խրախուսումների, կատարողականով պայմանավորված պարգևավճարների, տուգանքների կամ այլ նմանատիպ միջոցների հետևանքով: Փոփոխուն հատուցումը առկա է նաև այն դեպքում, երբ կազմակերպության հատուցում ստանալու իրավունքը կախված է ապագա դեպքի տեղի ունենալու փաստից:

Ստանդարտն անդրադառնում է փոփոխուն հատուցման հետ կապված անորոշությանը՝ սահմանափակելով փոփոխուն հատուցման չափը, որը կարող է ճանաչվել: Մասնավորապես, փոփոխուն հատուցումն ընդգրկվում է գործարքի գնի մեջ միայն այն դեպքում, և այնքանով, որքանով առկա է բարձր հավանականություն առ այն, որ դա չի հանգեցնի ապագայում զգալի հատույթի հակադարձման՝ անորոշության հետագայում հստակեցման արդյունքում:

Մեկ այլ, ավելի սահմանափակող մոտեցում է կիրառվում մտավոր սեփականության լիցենզիաների վաճառքի կամ օգտագործման վրա հիմնված ռոյալթիից առաջացող հատույթի նկատմամբ: Այդպիսի հատույթը ճանաչվում է միայն այն ժամանակ, եթե տեղի է ունենում վաճառքի կամ օգտագործման դեպքը:

### **Քայլ 4. Գործարքի գնի բաշխումը պայմանագրով նախատեսված կատարման ենթակա պարտականություններին**

Եթե պայմանագրով նախատեսված են բազմաթիվ կատարման ենթակա պարտականություններ, ապա կազմակերպությունը պետք է գործարքի գինը բաշխի պայմանագրով նախատեսված կատարման ենթակա պարտականությունների միջև՝ ելնելով դրանց առանձին վաճառքի հարաբերական գներից: Եթե առանձին վաճառքի գինը ուղղակիորեն դիտարկելի չէ, կազմակերպությունը պետք է գնահատի այն: ՖՀՄՍ 15 առաջարկում է տարբեր մեթոդներ, որոնք կարող են օգտագործվել, այդ թվում՝

- շուկայական ճշգրտված գնահատման մոտեցումը,
- ակնկալվող ինքնարժեք գումարած մարժայի մոտեցումը, և
- մնացորդային մոտեցումը (թույլատրելի է միայն սահմանափակ հանգամանքներում):

Առանձին վաճառքի գների հանրագումարի համեմատ ցանկացած ընդհանուր զեղչ բաշխվում է կատարման ենթակա պարտականությունների նկատմամբ առանձին վաճառքի հարաբերական գների հիման վրա: Որոշակի հանգամանքներում, կարող է նպատակահարմար լինել նման զեղչը բաշխել որոշ, բայց ոչ բոլոր կատարման ենթակա պարտականությունների վրա:

Եթե հատուցումը վճարվում է նախապես կամ պարտքերի դիմաց, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի, թե արդյոք պայմանագիրը ներառում է զգալի ֆինանսավորման պայմանավորվածություն և, եթե այո, ապա պետք է կատարվի ժամանակի ընթացքում դրամի արժեքի ճշգրտում: Գոյություն ունի գործնական նկատառում, եթե խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների գնորդին փոխանցման, և նրա կողմից վճարման միջև ընկած ժամանակահատվածը ակնկալվում է, որ կկազմի ոչ պակաս, քան 12 ամիս:

### **Քայլ 5. Հասույթի ճանաչումը, երբ կազմակերպությունը իրականացնում է կատարման ենթակա պարտականությունը**

Հասույթը ճանաչվում է այն ժամանակ, երբ վերահսկողությունը փոխանցվում է՝ կամ ժամանակի ընթացքում, կամ ժամանակային որոշակի կետում:

Ակտիվի նկատմամբ վերահսկողությունը սահմանվում է որպես ակտիվի օգտագործումը ուղղորդելու և ակտիվից մնացած հիմնականում բոլոր օգուտները ստանալու հնարավորություն: Սա ներառում է ուրիշների կողմից ակտիվի օգտագործումը ուղղորդելը և ակտիվից մնացած հիմնականում բոլոր օգուտների ստանալը կանխելու հնարավորություն: Ակտիվի հետ կապված օգուտները այն հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերն են, որոնք կարող են ձեռք բերվել



ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն: Դրանք ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- ակտիվի օգտագործումն ապրանքների արտադրության կամ ծառայությունների մատուցման համար,
- ակտիվի օգտագործումը՝ այլ ակտիվների արժեքը մեծացնելու նպատակով,
- ակտիվի օգտագործումը՝ պարտավորությունները մարելու կամ ծախսումները կրճատելու նպատակով,
- ակտիվի վաճառքը կամ փոխանակումը,
- ակտիվի գրավադրումը որպես վարկի ապահովման միջոց, և
- ակտիվը պահելը:

Կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթը ժամանակի ընթացքում, եթե բավարարվում է հետևյալ չափանիշներից որևէ մեկը.

- գնորդը միաժամանակ ստանում և սպառում է կազմակերպության կողմից տրամադրվող բոլոր օգուտները՝ կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականորության իրականացմանը զուգընթաց,
- կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականության իրականացման արդյունքում ստեղծվում կամ բարելավվում է ակտիվ, որը գնորդը վերահսկում է ակտիվի ստեղծմանը զուգընթաց, կամ
- կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականության իրականացման արդյունքում չի ստեղծվում ակտիվ կազմակերպության համար այլընտրանքային օգտագործման հնարավորությամբ, և կազմակերպությունը ունի տվյալ պահի դրությամբ կատարված պարտականության դիմաց վճարում ստանալու ամրագրված իրավունք:

Եթե կազմակերպությունը չի իրականացնում իր կատարման ենթակա պարտականությունը ժամանակի ընթացքում, նա այն իրականացնում է ժամանակի որևէ պահի դրությամբ: Հասույթը նման դեպքում պետք է ճանաչվի, երբ վերահսկողությունը փոխանցվում է ժամանակային որոշակի կետում: Գործունեները, որոնցով կարելի է որոշել ժամանակի որևէ պահը, որում վերահսկողությունը փոխանցվում է, ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- կազմակերպությունն ունի ակտիվի դիմաց վճարման ստացման ներկա իրավունք,
- գնորդն ունի ակտիվի նկատմամբ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք,
- կազմակերպությունը փոխանցել է ակտիվի ֆիզիկական տիրապետումը,
- գնորդին են պատկանում ակտիվի սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, և
- գնորդը ընդունել է ակտիվը:

## **Գնորդի հետ պայմանագրի որոշելիությունը (քայլ 1)**

### **Գնորդի սահմանումը**

Գնորդ է հանդիսանում այն կողմը, որը պայմանագիր է կնքել կազմակերպության հետ հատուցման դիմաց ձեռք բերել ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնք իրենցից ներկայացնում են կազմակերպության բնականոն գործունեության արդյունք:

Սակայն, եթե պայմանագրային կողմը կազմակերպության հետ միասին մասնակցում է գործունեության կամ գործընթացի, որտեղ պայմանագրի երկու կողմերը կիսում են գործունեության ռիսկերի և օգուտների (օրինակ, ակտիվի մշակում), այլ ոչ թե ձեռք է բերում կազմակերպության բնականոն գործունեության արդյունքները, ապա այդպիսի պայմանագրային կողմը չի կարող համարվել գնորդ:

### **Օրինակ 1 - Գնորդի որոշակիագումը**

*Երկու դեղագործական ընկերություն՝ Կազմակերպություն Բ և Կազմակերպություն Գ, համաձայնագիր են ստորագրել հավասարապես մասնակցություն ունենալ որոշակի դեղամիջոցի մշակմանը: Արդյո՞ք տվյալ պայմանավորվածությունը հասույթի ստանդարտի շրջանակներում է:*

Եթե կազմակերպությունները պարզապես համատեղ աշխատում են դեղի մշակման վրա, ապա քիչ հավանական է, որ պայմանավորվածությունը դիտարկվի հասույթի ստանդարտի շրջանակներում:

Սակայն, համաձայնագիրը պետք է դիտարկվի հասույթի ստանդարտի շրջանակներում, եթե պայմանավորվածության բովանդակությունն այնպիսին է, որ Կազմակերպություն Բ-ն վաճառում է իր գյուղը կամ ապրանքը Կազմակերպություն Գ-ին և/կամ Կազմակերպություն Գ-ին տրամադրում է հետազոտական և զարգացման ծառայություններ, և եթե այդ գործողությունները չեն հանդիսանում Կազմակերպություն Բ-ի բնականոն գործունեության մաս:

Եթե գնորդին ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրմանը ներգրավված է մեկ այլ կողմ, ապա պետք է վերլուծվեն պայմանագրով կամ գործարքով ներգրավված բոլոր կողմերի միջև հարաբերությունները՝ որոշելու համար, թե արդյոք.

- կազմակերպությունը հանդիսանում է պրինցիպալ, որի դեպքում կազմակերպության խոստման եռթյունը նշված ապրանքները կամ ծառայությունները տրամադրելու կատարման ենթակա պարտականություն է,
- կազմակերպությունը գործակալ է, որի դեպքում կազմակերպության խոստման եռթյունը նշված ապրանքների կամ ծառայությունների՝ այլ կողմի միջոցով տրամադրման ապահովումն է:

## Պայմանագրի սահմանումը և ըմբռնումը

Պայմանագիրը իրենից ներկայացնում է համաձայնագիր երկու կամ ավելի կողմերի միջև, որը ձևավորում է ամրագրված իրավունքներ և պարտականություններ: Պայմանագիրը կարող է լինել գրավոր, բանավոր կամ ենթադրվող՝ ելնելով կազմակերպության գործարար շրջանառության սովորույթից:

## Պայմանագրի ժամկետի որոշումը

Պայմանագրի ժամկետը այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում պայմանագրի կողմերն ունեն ներկա և ամրագրված իրավունքներ և պարտականություններ: Ամրագրված իրավունքներն ու պարտականությունները կապակցված են պայմանագրի ժամկետին: Պայմանագրի ժամկետի ճշգրիտ որոշումը ազդեցություն ունի գործարքի գնի որոշման և բաշխման, և հասույթի ճանաչման վրա:

Պայմանագրի ժամկետի որոշման համար, պետք է դիտարկվեն դրա ըստարեցման դրույթները: Եթե պայմանագիրը կարող է վաղաժամկետ դադարեցվել առանց փոխհատուցման, ապա ամրագրված իրավունքներն ու պարտականությունները, ամենայն հավանականությամբ գոյություն չեն ունենա սահմանված ամբողջ ժամանակահատվածի համար: Պայմանագիրը կարող է, ըստ եռթյան, լինել կարճ ժամկետով՝ ժամկետի վերանայման իրավունքով:

Պայմանագիրը, որը կարող է վաղաժամկետ դադարեցվել, սակայն զգալի գումարով դադարեցման տուգանքի վճարման պայմանով, ամենայն հավանականությամբ ունի այնպիսի պայմանագրի ժամկետ, որը հավասար է սահմանված ժամկետին, քանի որ ամրագրված իրավունքներն ու պարտականությունները գոյություն ունեն սահմանված պայմանագրի ժամանակահատվածի համար:

## Օրինակ 2 - վաղաժամկետ դադարեցում տուգանքով և առանց տուգանքի վճարման

### Դեպք 1

Ընկերությունը մատուցում է մաքրման ծառայություններ: Այն գնորդի հետ չորս տարի ժամկետով պայմանագիր է կնքել ամսական մաքրման ծառայությունների տրամադրման վերաբերյալ: Թե ընկերությունը և թե գնորդը կարող են դադարեցնել պայմանագիրը ցանկացած ամսվա վերջում, որևէ պատճառով, առանց մյուս կողմին որևէ փոխհատուցման (այսինքն, չկա պայմանագրի վաղաժամկետ դադարեցման համար նախատեսված տուգանք): Անհրաժեշտ է որոշել պայմանագրի ժամկետը:

Քանի որ կողմերից որևէ մեկը չունի պարտավորություն մյուս կողմին վճարելու տուգանք պայմանագիրը քառամյա ժամկետից ավելի վաղ դադարեցնելու համար, պայմանագիրը պետք է դիտարկվի որպես ամսական պայմանագիր: Արդեն իսկ տրամադրված ամսական ծառայություններից զատ կողմերը չեն ունենա որևէ այլ ամրագրված իրավունքներ և պարտականություններ:

### Դեպք 2

Հանգամանքները նույնն են, ինչ որ Դեպք 1-ի համար, բացառությամբ, որ միայն գնորդը կարող է վաղաժամկետ դադարեցնել պայմանագիրը: Գնորդը պարտավորություն չունի պայմանագիրը դադարեցնելու համար որևէ տուգանք վճարելու ծառայություն մատուցողին: Անհրաժեշտ է որոշել պայմանագրի ժամկետը:

Քանի որ միայն գնորդը կարող է վաղաժամկետ դադարեցնել պայմանագիրը առանց որևէ տուգանքի վճարման, ապա դա համարժեք է պայմանագրի՝ յուրաքանչյուր ամիս նորացմանը: Հետևաբար, այդ պայմանագիրը պետք է հաշվառվի որպես ամսական պայմանագիր, ընդ որում գնորդն ունի այն ամեն ամիս նորացնելու հնարավորություն, այսինքն՝ քառամյա չեղարկվող պայմանագիրը համարժեք է ամսական նորացվող պայմանագրի:

### Դեպք 3

Հանգամանքները նույնն են, ինչ որ Դեպք 2-ում, բացառությամբ, որ գնորդը պարտավոր է վճարել տուգանք վաղաժամկետ դադարեցման համար, եթե նա դադարեցնում է պայմանագիրը առաջին 12 ամիսների ընթացքում: Անհրաժեշտ է որոշել պայմանագրի ժամկետը:

Պայմանագրի ժամկետի որոշումը կախված է նրանից, թե արդյոք դադարեցման տուգանքը էական է, և հետևաբար՝ ստեղծում է ամրագրված իրավունքներ ու պարտականություններ պայմանագրի առաջին 12 ամիսների համար: Եթե որոշվում է, որ դադարեցման տուգանքը էական է, ապա պայմանագրի ժամկետը կլինի 12 ամիս:

## Գնորդների հետ պայմանագրերի որոշելիության համար պահանջվող չափանիշները

Բոլոր հետևյալ չափանիշները պետք է բավարարվեն, որպեսզի կազմակերպությունը հաշվարկի գնորդի հետ պայմանագիր:

- ա. պայմանագիրը արդեն հաստատվել է (գրավոր, բանավոր, կամ այլ գործարար շրջանառության սովորույթի համապատասխան), և կողմերը հանձն են առել կատարել իրենց համապատասխան պարտականությունները,
- բ. յուրաքանչյուր կողմի իրավունքները հնարավոր է որոշել,
- գ. վճարման պայմանները հնարավոր է որոշել,
- դ. պայմանագիր ունի առևտրային բնույթ, և
- ե. հավանական է, որ կազմակերպությունը կստանա հասանելիք հատուցումի, գնորդին ապրանքներ և ծառայություններ փոխանցելու համար:

## Չափանիշ (ա) - Հաստատված պայմանագիր

Գնորդների հետ պայմանագիրը կարող է հաստատվել գրավոր, սակայն այն կարող է նաև լինել բանավոր կամ ենթադրվող՝ ելնելով կազմակերպության սահմանած արակտիկայից կամ կողմերի միջև փոխըմբռնումից: Եթե պայմանագիրը չեն հաստատել երկու կողմերը, պարզ չէ, թե արդյոք պայմանագիրը ստեղծում է կողմերի համար ամրագրված իրավունքներ և պարտականություններ:

Նպատակահարմար չէ հետաձգել հասույթի ճանաչումը գրավոր պայմանագրի բացակայության դեպքում, եթե կան բավարար ապացույցներ, որ պայմանագիրը հաստատվել է, և որ կողմերը հանձն են առել կատարել պայմանագրով նախատեսված իրենց համապատասխան պարտականությունները:

### **Օրինակ 3 - Ապրանքի առաքումը առանց գրավոր պայմանագրի**

Ընկերությունը զբաղվում է շինարարական նյութերի վաճառքով: Ընկերությունում ընդունված գործարար սովորույթ է գրավոր պայմանագիր ստորագրելը նախքան ապրանքի առաքումը: Սակայն, տեղի է ունեցել մի դեպք, երբ իր գնորդներից մեկի հրատապ խնդրանքով, ընկերությունը առաքել է շինանյութ առանց պայմանագիր ստորագրելու:

Կա՞րողք ամրագրված պայմանագիր, եթե վաճառողը չունի ընդունված գործարար սովորույթի համաձայն ստորագրված պայմանագիր:

Վաճառողը պետք է որոշի, թե արդյոք առկա է իրավաբանորեն ամրագրված պայմանագիր, եթե առկա չէ ստորագրված պայմանագիր: Այն փաստը, որ նա սովորաբար ձեռք է բերում գրավոր պայմանագիր, չի նշանակում, որ բանավոր պայմանավորվածությունը համարժեք չէ պայմանագրի: Եթե բանավոր պայմանավորվածությունը բավարարում է պայմանագրի բոլոր չափանիշներին, ապա բանավոր համաձայնությունը ևս կարող է համարվել պայմանագիր:

### **Չափանիշ (ա) - Պարտավորությունների կատարման հանձնառություն**

Պայմանագիր գոյություն չունի, եթե երկու կողմերն էլ չեն կատարել իրենց համապատասխան պարտականությունները, և յուրաքանչյուր կողմ կարող է միակողմանի դադարեցնել ամբողջությամբ չկատարած պայմանագիրը՝ առանց մյուս կողմին որևէ հատուցման: Պայմանագիրը համարվում է ամբողջությամբ չկատարված, եթե կազմակերպությունը գնորդին չի փոխանցել խոստացված ապրանքները կամ ծառայությունները, ինչպես նաև չի ստացել որևէ հատուցում, կամ նման հատուցում ստանալու իրավունք: Ամբողջությամբ չկատարած պայմանագրերը որևէ ազդեցություն չունեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վրա:

Եթե միայն մեկ կողմը կարող է դադարեցնել ամբողջությամբ չկատարած պայմանագիրը առանց տուգանքի, ապա դա կարող է ազդեցություն ունենալ ունենալ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և գործունեության վրա, քանի որ կազմակերպությունը, որը չի կարող չեղարկել պայմանագիրը, կարող է պարտավորված լինել կատարելու իր պարտականությունները մյուս կողմի հայեցողությամբ:

### **Օրինակ 4 - Անվճար փորձնական ժամկետ**

Մասնագիտական ընկերությունը զբաղվում է գնորդներին առցանց խորհրդատվական ծառայությունների մատուցմամբ: Ծառայությունների շրջանակում գնորդներն ուղղում են իրենց հարցերը և պատասխան են ստանում մեկից տաս օր ժամկետի ընթացքում՝ կախված հարցի բարդության աստիճանից: Ընկերությունը բոլոր հեռանկարային գնորդներին առաջարկում է ծառայությունից օգտվելու համար երկու ամիս անվճար փորձնական ժամկետ, որի նպատակն է՝ խրախուսել նրանց ձեռք բերելու վճարովի ծառայությունների բաժանորդագրություն: Երկամյա փորձնական ժամկետի վերջում գնորդը գրանցվում է առանց չեղարկման իրավունքի վճարովի բաժանորդագրության, որպեսզի շարունակի ծառայություններից օգտվել առաջիկա 12 ամիսների ընթացքում: Արդյո՞ք ընկերությունը պետք է հասույթ ձևակերպի երկու ամիս անվճար փորձնական ժամկետի համար:

Երկու ամիս անվճար փորձնական ժամկետի համար հասույթ չպետք է ճանաչվի: Քանի դեռ առկա չի եղել որևէ պայմանագիր, գնորդը չի պարտավորվել ձեռք բերել 12 ամսով բաժանորդագրության ծառայությունը: Պայմանագրային իրավունքներն ու պարտականությունները գործում են միայն երկու ամսվա անվճար փորձնական ժամկետին հաջորդող 12 ամիսների ընթացքում վճարովի բաժանորդագրության ծառայությունների նկատմամբ, սակայն չեն գործում անվճար փորձնական ժամկետի նկատմամբ: Հետևաբար, ընկերությունը երկու ամիս անվճար փորձնական ժամկետի համար հասույթ չպետք է ճանաչի, և հետևաբար, գործարքի գինը չպետք է բաշխվի արդեն իսկ տրամադրված ծառայությունների երկու ամսվա վրա և, պետք է ճանաչվի որպես հասույթ ծառայությունների մատուցման հաջորդ 12 ամիսների ընթացքում:

### **Չափանիշ (բ) - յուրաքանչյուր կողմի իրավունքների որոշում**

Կազմակերպությունը պետք է կարողանա որոշել պայմանագրով խոստացված ապրանքների և ծառայությունների վերաբերյալ յուրաքանչյուր կողմի իրավունքները:

Եթե պայմանագրի կողմերից յուրաքանչյուրի իրավունքները որոշված չեն, հնարավոր չի լինի ճանաչել եկամուտ տվյալ պայմանագրի գծով, քանի որ հնարավոր չի լինի գնահատել, թե երբ է փոխանցվել այդ ապրանքների կամ ծառայությունների նկատմամբ վերահսկողությունը:

**Չափանիշ (գ) - Վճարման պայմանների որոշում**

Վճարման պայմանների որոշումը կարևոր է գործարքի գնի որոշման տեսանկյունից:

**Չափանիշ (դ) - Պայմանագրի առևտրային բնույթը**

Պայմանագիրը ունի առևտրային բնույթ, եթե կա պայմանագրի օրինական գործնական պատճառ, և կազմակերպության ապագա դրամական միջոցների հոսքերի ռիսկը, ժամկետները կամ գումարը կփոխվի պայմանագրի հետևանքով:

Ապագա դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը չի վերաբերում միայն դրամական հատուցմանը: Ապագա դրամական հոսքերը կարող են նաև փոփոխվել, եթե կազմակերպությունը ստանում է ոչ-դրամական հատուցում, որը ապագայում կհանգեցնի դրամական միջոցների ներհոսքի աճի կամ դրամական միջոցների արտահոսքի նվազման:

**Չափանիշ (ե) - Հատուցման հավաքագրումը հավանական է**

Հատուցման հավաքագրման հավանականությունը գնահատելիս՝ կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի գնորդի կողմից սահմանված ժամկետում վճարումը կատարելու ինչպես կարողությունը, այնպես էլ մտադրությունը:

Գնորդի՝ վճարում կատարելու կարողությունը և մտադրությունը գնահատելիս՝ կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել տարբեր գործոններ, օրինակ, կարող է դիտարկել գնորդի հետ անցյալ փորձը կամ պայմանագրով նախատեսված որևէ գրավի առկայությունը:

**Օրինակ 5 - Վաճառք ավանդական և նոր շուկաներում**

Դեպք 1

*Ընկերությունը գրադվում է շինանյութի վաճառքով: Գործունեության ավանդական շուկաներն են՝ երկրի խոշոր քաղաքները:*

*Նոր գնորդի ընդունման և համագործակցության մեկնարկից առաջ, ընկերությունն իրականացնում է գնորդների գնահատում և ստուգում է վերջիններիս վարկունակությունը, որպեսզի համոզվածություն ձեռք բերի, որ գումարների պատշաճ հավաքագրելիությունը հավանական է: Ընկերությունը չի ընդունում նոր գնորդին, եթե գնորդի ընդունման չափանիշները բավարարված չեն:*

*Ընկերությունը ճանաչում է հասույթը, երբ շինարարական նյութերի նկատմամբ վերահսկողությունը փոխանցվում է գնորդներին և կատարման ենթակա պարտականությունները բավարարվում են:*

*20X8թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ընթացքում ընկերությունը վաճառել է շինարարական նյութեր 200 միլիոն դրամ ընդհանուր արժողությամբ:*

*Ընկերությունն իր կատարած ընթացակարգերի հիման վրա եզրակացնում է, որ գումարների հավաքագրելիությունը հավանական է յուրաքանչյուր գնորդի գծով: Սակայն, պատմական փորձը ցույց է տալիս, որ, միջին հաշվով, ընկերությունը կարող է հավաքել միայն հաշիվ ապրանքագրերով ներկայացված գումարների 95% -ը: Ընկերությունը գտնում է, որ պատմական փորձը արտացոլում է իր ակնկալիքը ապագայի մասին: Ընկերությունը մտադիր է հետամուտ լինել գնորդների վճարումների լիակատար հավաքագրմանը և չի ակնկալում տրամադրել որևէ գնային զիջումներ:*

*Որքա՞ն հասույթ պետք է ճանաչի ընկերությունը:*

*Քանի որ հավաքագրումը հավանական է յուրաքանչյուր գնորդի գծով, ընկերությունը պետք է ճանաչի հասույթ 200 միլիոն դրամի չափով՝ շինանյութերի նկատմամբ հսկողության փոխանցման պահին: Հավաքագրման գծով ընկերության պատմական փորձը չի ազդում գործարքի գնի վրա տվյալ փաստացի օրինակում, քանի որ այն եզրակացրել է, որ հավաքագրման շեմը ապահովված*

Է (այսինքն, պայմանագրերը օրինական են), և չի ակնկալում տրամադրել որևէ գնային գիջումներ: Հասույթի ճանաչումից հետո ընկերությունը պետք է գնահատի հարակից դեբիտորական պարտքերի արժեզրկած լինելը:

**Դեպք 2**

Ընկերությունը որոշել է գնորդներին վաճառել շինանյութ երկրի խոշոր գյուղական շրջաններից մեկում՝ տարածաշրջանի զարգացմանը նպաստելու համար: Գնահատելով տվյալ տարածաշրջանում հեռանկարային գնորդների վճարման կարողությունը՝ ընկերությունը որոշել է այդ գնորդներին տրամադրել գնային գիջումներ:

20X9թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ընթացքում ընկերությունը, ի լրումն իր ավանդական շուկայում վաճառքների, վաճառել է շինարարական նյութեր 70 միլիոն դրամ արժողությամբ: Ընկերությունը ակնկալում է տրամադրել գնային գիջումներ՝ գումարային 15 միլիոն դրամի չափով: Որքա՞ն հասույթ պետք է ճանաչի ընկերությունը գյուղական տարածաշրջանում վաճառքից:

Հաշվի առնելով, որ ընկերությունը ակնկալում է տրամադրել գնային գիջումներ նոր տարածաշրջանում գործարքների գծով, հասույթի գումարը պետք է կազմի 55 միլիոն դրամ:

**Պայմանավորվածություններ այն դեպքում, եթե չափանիշները բավարարված չեն**

Եթե պայմանավորվածությունը չի համապատասխանում բոլոր վերը նշված (ա) - (ե) չափանիշներին, դեկավորությունը պետք է վերագնահատի պայմանավորվածությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին՝ որոշելով, թե արդյոք չափանիշները բավարարված են:

Եթե գնորդի հետ պայմանագիրը չի համապատասխանում այդ չափանիշներին, և կազմակերպությունը գնորդից ստանում է հատուցում, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստացված հատուցումը որպես պարտավորություն: Կազմակերպությունը պարտավոր կլինի ապագայում փոխանցել ապրանքներ կամ ծառայություններ կամ վերադարձնել ստացված հատուցումը: Երկու դեպքում էլ պարտավորությունը պետք է չափվի գնորդից ստացված հատուցման գումարի չափով:

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ստացված հատուցումը որպես հասույթ միայն այն ժամանակ, երբ տեղի է կունենա հետևյալ իրադարձություններից մեկը.

- ա. կազմակերպությունը գնորդի նկատմամբ չունի մնացորդային բաց պարտավորություններ՝ փոխանցելու ապրանքներ կամ ծառայություններ, և կազմակերպությունն արդեն ստացել է գնորդի կողմից խոստացված ողջ կամ ըստ էության, ողջ հատուցումը, և այն ենթակա չէ վերադարձման, կամ
- բ. պայմանագիրը դադարեցվել է, և գնորդից ստացված հատուցումը վերադարձման ենթակա չէ:

**Օրինակ 6 – Պայմանագրի որոշումը, երբ հավաքագրումը հավանական չէ**

Կազմակերպությունը գնորդին վաճառել է սարքավորումներ և երեք տարվա տեխնիկական սպասարկման ծառայությունների մատուցում, ընդհանուր 45 միլիոն դրամ հատուցման դիմաց, որը ենթակա է վճարման երեք տարվա ընթացքում ամսական վճարումներով: Պայմանագրի սկզբնավորման պահին կազմակերպությունը հայտնաբերեց, որ գնորդը չի ունենա վճարումները սահմանված ժամկետներում վճարելու կարողություն և, հետևաբար, հատուցման հավաքագրումը հավանական չէ: Կազմակերպությունը մտադիր է հետամուտ լինել լիակատար հավաքագրման և չի ակնկալում տրամադրել որևէ գնային գիջումներ: Կազմակերպությունը առաքում է սարքավորումները պայմանագրի սկզբնավորման պահին: Պայմանագրի առաջին տարվա ավարտին պատվիրատուն կատարում է մասնակի վճարում, 8 միլիոն դրամի չափով: Կազմակերպությունը շարունակում է տրամադրել տեխնիկական սպասարկման ծառայություններ, սակայն եկել է այն եզրակացության, որ հատուցման մնացած մասի հավաքագրումը հավանական չէ: Կարո՞ղ է արդյոք կազմակերպությունը ճանաչել հասույթ ստացված մասնակի վճարման գծով:



Կազմակերպությունը չի կարող ճանաչել հասույթ ստացված մասնակի վճարման գծով, քանի որ այն եզրակացրել է, որ հավաքագրումը հավանական չէ: Գնորդից ստացված դրամական միջոցների գծով հասույթը չի կարող ճանաչվել, քանի դեռ վերը նշված (ա) կամ (բ) չափանիշները բավարարված չեն:

Քանի որ կազմակերպությունը չի դադարեցրել պայմանագիրը, այն շարունակում է ծառայություններ մատուցել գնորդին: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի մասնակի վճարումը որպես պարտավորություն և շարունակի վերագնահատել մնացած գումարի հավաքագրելիությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում:

### **Գնորդների հետ պայմանագրերի չափանիշների վերագնահատումը**

Գնորդների հետ պայմանագրերի չափանիշների բավարարված լինելուց հետո ղեկավարությունը չպետք է կրկին վերագնահատի այդ չափանիշները, եթե առկա չեն հանգամանքների Էական փոփոխությունների հայտանիշեր:

### **Օրինակ 7 – Գնորդների հետ պայմանագրերի չափանիշների վերագնահատումը**

Կազմակերպությունը որոշել է, որ գնորդի հետ պայմանագիրը գոյություն ունի, սակայն հետագայում՝ գնորդի վճարունակությունը ապագայում տրամադրվելիք ապրանքների կամ ծառայությունների առկայությամբ զգալիորեն վատթարացել է:

Ղեկավարությունը պետք է գնահատի այս իրավիճակում, թե արդյոք հավանական է, որ գնորդը կարող է վճարել փոխանցման ենթակա մնացած ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց հատուցման գումարը:

Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի պայմանագրի մնացած մասը այնպես, ինչպես եթե պայմանագրի գոյության չափանիշները բավարարված չլինեին, եթե հավանական չէ, որ կազմակերպությունը կկարողանա հավաքագրել մնացած ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց հատուցման ենթակա գումարը:

Այս գնահատումը չի ազդում արդեն իսկ կատարված պարտականությունների գծով ձևակերպված ակտիվների և հասույթի վրա: Նման ակտիվները պետք է գնահատվում են արժեզրկման տեսանկյունից՝ համապատասխան ֆինանսական գործիքների ստանդարտի համաձայն:

### **Պայմանագրերի միավորում**

Մի քանի պայմանագրեր պետք է միավորվեն և հաշվառվեն որպես մեկ պայմանավորվածություն, եթե առանձին պայմանագրերի տնտեսագիտական բովանդակությունը չի կարող ընկալվել առանց պայմանավորվածությանը որպես միասնական ամբողջություն հղում կատարելու:

Կազմակերպությունը պետք է միավորի երկու կամ ավելի պայմանագրերը որոնք միևնույն ժամանակ կամ կարճ ժամանակային տարբերությամբ են կնքվել նույն գնորդի (կամ նրա հետ փոխկապակցված անձանց) հետ, և հաշվառի պայմանագրերը որպես մեկ միասնական պայմանագիր, եթե բավարարված են հետևյալ չափանիշներից որևէ մեկը կամ մի քանիսը:

- ա. պայմանագրերը բանակցվում են որպես փաթեթ, որն ունի մեկ առևտրային նպատակ,
- բ. պայմանագրերից մի կի գծով վճարման ենթակա հատուցման գումարը կախված է մեկ այլ պայմանագրի գնից կամ կատարումից, կամ
- գ. պայմանագրերով խոստացված ապրանքները կամ ծառայությունները (կամ յուրաքանչյուր պայմանագրով խոստացված որոշ ապրանքներ կամ ծառայություններ) հանդիսանում են կատարման ենթակա մեկ պարտականություն:

Որքան երկար է ժամանակահատվածը պայմանագրերի միջև, այնքան ավելի հավանական է, որ տեղի է ունեցել հանգամանքների փոփոխություն, որն ազդում է պայմանագրային բանակցությունների վրա, ինչը նշանակում է, որ այդ պայմանագրերը չպետք է միավորվեն:

Երկու կամ ավելի պայմանագրերի միավորման մասին որոշումը պետք է կայացվի պայմանագրի մեկնարկի պահին: Հետագայում տրված խոստումները, որոնք չեն ակնկալվում պայմանագրի



մեկնարկի պահին (կամ չէին ենթադրվում՝ ելնելով կազմակերպության գործարար պրակտիկայից), որպես կանոն հաշվառվում են որպես պայմանագրի վերափոխումներ:

**Օրինակ 8 – Մեկ առևտրային նպատակ և պայմանագրերի միավորում**

Պայմանագիրը կարող է ունենալ մեկ առևտրային նպատակ, եթե մեկ այլ պայմանագրով ստացված հատուցումը հաշվի չառնելու պարագայում պայմանագիրը կհամարվեր վնաս առաջացնող: Պայմանագրերը պետք է միավորել, եթե մեկ պայմանագրով նախատեսված կատարումը ազդում է մեկ այլ պայմանագրով նախատեսված վճարման ենթակա հատուցման վրա: Սա կարող է լինել այն դեպքում, երբ մի պայմանագրի չկատարումը ազդում է մեկ այլ պայմանագրով նախատեսված վճարման գումարի վրա:

**Պայմանագրի վերափոխումը**

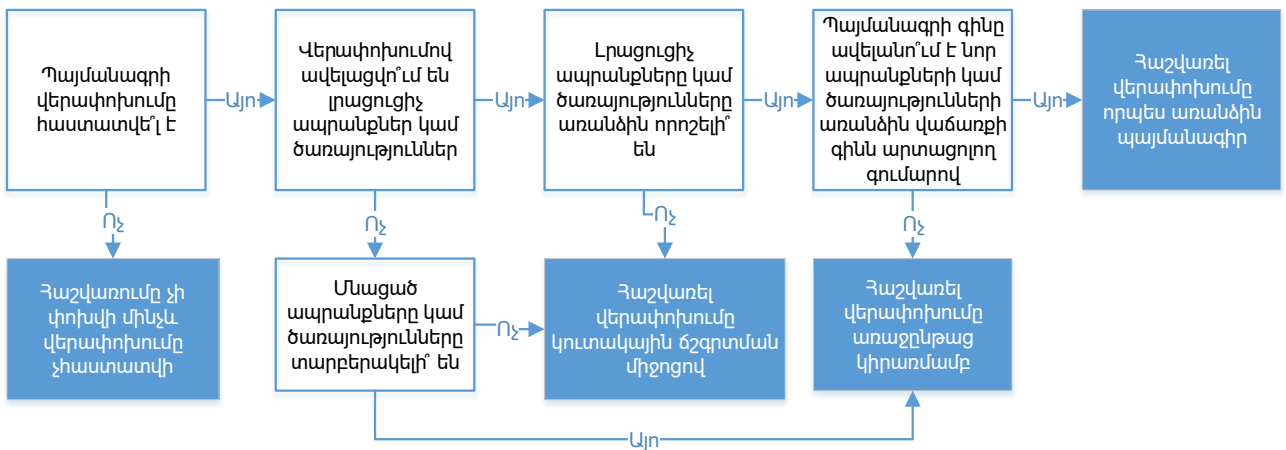
Պայմանագրի վերափոխումը կարող է փոխվել պայմանագրի շրջանակը, պայմանագրի գինը կամ երկուսը միասին: Կան պայմանագրի վերափոխումներ, երբ պայմանավորվող կողմերը հավանություն են տալիս վերափոխման, որը ստեղծում է նոր կամ փոփոխում է պայմանավորվող կողմերի միջև առկա ամրագրված իրավունքները և պարտականությունները:

Անհրաժեշտ է կիրառել դատողություն՝ որոշելու, թե արդյոք առկա իրավունքների և պարտականությունների փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես սկզբնական պայմանավորվածություն մաս, կամ հաշվառվում է որպես պայմանագրի վերափոխում:

Պայմանագրի վերափոխումները պետք է հաշվառվեն կամ որպես առանձին պայմանագիր կամ որպես գործող պայմանագրի մաս՝ կախված վերափոխման բնույթից:

Հետևյալ որոշման ծառն օգտագործվում է որոշելու, թե արդյոք պայմանագրի վերափոխումները պետք է հաշվառվեն որպես առանձին պայմանագիր, թե որպես գործող պայմանագրի մաս:

**Պայմանագրի վերափոխումների հիման վրա կատարվող որոշումներ**



**Օրինակ 9 – Նոր համաձայնություն գոյություն ունեցող գնորդի հետ**

Մատակարարը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ երկու տարի ժամկետով ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ: Պայմանագրի գործողության ընթացքում մատակարարը նոր պայմանագրի է կնքել նույն գնորդի հետ՝ տարբեր ապրանքներ կամ ծառայություններ մատուցելու վերաբերյալ:

Մատակարարը պետք է գնահատի, թե արդյոք նոր պայմանագիրը հանդիսանում է գոյություն ունեցող պայմանագրի վերափոխում՝ դիտարկելով հետևյալ գործոնները.

- թե արդյոք նոր պայմանագրի պայմանները բանակցվել են սկզբնական պայմանագրից առանձին, և
- թե արդյոք նոր պայմանագրի գնագոյացումը կախված է գոյություն ունեցող պայմանագրի գնագոյացումից:

Եթե նոր պայմանագրով գնորդին փոխանցվում են տարբերակելի ապրանքներ կամ ծառայություններ, որոնց գնագոյացումը ձևավորվում է դրանց բնորոշ առանձին վաճառքի գներով, պետք է առանձին հաշվառվի նոր պայմանագիր, նույնիսկ, եթե դա դիտարկվում է որպես պայմանագրի վերափոխում:

Եթե ապրանքների կամ ծառայությունների գնագոյացումը ձևավորվում է դրանց բնորոշ առանձին վաճառքի գները գեղչերով, մատակարարը պետք է գնահատի գեղչի պատճառը, քանի որ այդ հանգամանքն առողջ է ինեո հայտանիշ առ այն, որ նոր պայմանագիրը գոյություն ունեցող պայմանագրի փոփոխություն է:

### **Օրինակ 10 – Վերափոխում, որը ներառում է արդեն փոխանցված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով գործարքի գնի ճշգրտում**

Պայմանագրի վերափոխման մասին համաձայնագիրը կարող է ներառել գնորդին արդեն փոխանցված ապրանքների կամ ծառայությունների գծով գործարքի գնի ճշգրտում:

Օրինակ, պայմանագրի վերափոխման կապակցությամբ կազմակերպությունը կարող է համաձայնել մասնակիորեն փոխհատուցում կատարել արդեն իսկ փոխանցված ապրանքների առնչությամբ գնորդի բարձրացրած խնդիրների պատճառով:

Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի փոխհատուցման գումարն առանձին. քանի որ դա հանդիսանում է նախկինում փոխանցված ապրանքների գծով գործարքի գնի ճշգրտում:

Կազմակերպությունը պետք է անմիջապես ճանաչի փոխհատուցման գումարը որպես հասույթի նվազեցում և չդիտարկի այն վերափոխման կիրառման ուղեցույցի շրջանակներում:

Պայմանավորվող կողմերը կարող են համաձայնություն ձեռք բերել շրջանակի փոփոխության, սակայն ոչ համապատասխան գնի փոփոխության վերաբերյալ: Քայլ 3-ում գործարքի գինը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է գնահատի գործարքի գնի փոփոխությունը՝ համաձայն փոփոխում հատուցման գնահատման ուղեցույցի:

### **Որպես առանձին պայմանագիր հաշվառվող վերափոխում**

Պայմանագրի վերափոխումը պետք է հաշվառվի որպես առանձին պայմանագիր, եթե տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների ավելացման արդյունքում ընդլայնվում է պայմանագրի շրջանակը, և եթե ավելանում է պայմանագրի գինը այն հատուցման չափով, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից լրացուցիչ խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների առանձին վաճառքի գները, ինչպես նաև այդ գնի այլ համապատասխան ճշգրտումները, որոնք արտացոլում են կոնկրետ պայմանագրի հանգամանքները:

### **Օրինակ 11 – Լրացուցիչ ապրանքների վաճառք**

Հեծանիվ արտադրողը պայմանավորվածություն է ձեռք բերել գնորդի հետ՝ վերջինիս վաճառելու 100 հեծանիվ՝ 10 միլիոն դրամ գնով (100 հազար դրամ մեկ հեծանվի դիմաց): Հեծանիվները տարբերակելի են, և պետք է փոխանցվեն գնորդին վեց ամսվա ընթացքում: Չորրորդ ամսում կողմերը պայմանավորվում են պայմանագրի վերափոխման մասին, որով պետք է վաճառվի ևս 20 հեծանիվ՝ յուրաքանչյուրը 95 հազար դրամ արժեքով: Լրացուցիչ հեծանիվների գինը ներկայացնում է առանձին վաճառքի գինը վերափոխման ամսաթվի դրությամբ: Ինչպե՞ս պետք է արտադրողը հաշվառի պայմանագրային վերափոխումը:

Պայմանագրի վերափոխումը յուրաքանչյուրը 95 հազար դրամ արժեքով ևս 20 հեծանիվ վաճառելու վերաբերյալ պետք է հաշվառվի որպես առանձին պայմանագիր, քանի որ լրացուցիչ ապրանքները տարբերակելի են և գինը արտացոլում է նրանց առանձին վաճառքի գինը վերափոխման ամսաթվի դրությամբ: վերափոխումը չպետք է ազդի գոյություն ունեցող պայմանագրի վրա:

## **Որպես առանձին պայմանագիր չհաշվառվող (այլ՝ որպես գոյություն ունեցող պայմանագրի մաս հաշվառվող) վերափոխում**

Եթե վերափոխումը չի համապատասխանում առանձին պայմանագիր հաշվառվելու համար անհրաժեշտ չափանիշներին, այն պետք է հաշվառվի որպես գոյություն ունեցող պայմանագրի ճշգրտում կամ առաջընթաց կիրառումով կամ կուտակային ճշգրտման միջոցով՝ կախված նրանից, թե արդյոք վերափոխված պայմանագրով գնորդին տրամադրվելիք մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները տարբերակելի են:

### **Առաջընթաց կիրառումով հաշվառվող վերափոխում**

Կազմակերպությունը պետք է վերափոխումը հաշվառի առաջընթաց կիրառումով, եթե մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները տարբերակելի են նախքան վերափոխումը փոխանցված ապրանքներից կամ ծառայություններից, սակայն այդ ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց հատուցումը չի արտագոյում դրանց առանձին վաճառքի գները՝ պայմանագրին բնորոշ հանգամանքների ճշգրտումներից հետո:

Այս տեսակի պայմանագրային վերափոխումը դիտարկվում է որպես սկզբնական պայմանագրի ընդարձեցում և նոր պայմանագրի ստեղծում: Մնացած կատարման ենթակա պարտականությունների համար հատկացված հատուցման գումարը (վերափոխումից հետո) իրենից ներկայացնում է պայմանագրի գործարքի գնի մեջ ի սկզբանե ընդգրկված հատուցման գումարը նախքան վերափոխումը, որը չի ճանաչվել որպես հասույթ, և վերափոխման շրջանակներում խոստացված հատուցման հանրագումարը:

Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի պայմանագրի վերափոխումն առաջընթաց կիրառմամբ, եթե պայմանագիրը պարունակում է կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, որը բաղկացած է տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքից: Վերափոխումը կազմի միայն ապագայում տրամադրվելիք մնացած տարբերակելի ապրանքների և ծառայությունների հաշվառման վրա, նույնիսկ եթե տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքը հաշվառվում է որպես մեկ առանձին կատարման ենթակա պարտականություն:

### **Օրինակ 12 – Առաջընթաց կիրառման հիմունքով հաշվառվող վերափոխում**

*Ընկերությունը երեք տարով ծառայությունների մատուցման պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ 15,000 հազար դրամ գումարով (5,000 հազար դրամ տարեկան): Առանձին վաճառքի գինը մեկ տարվա ծառայության դիմաց պայմանագրի սկզբնավորման պահին կազմում է տարեկան 5,000 հազար դրամ: Ընկերությունը հաշվառում է պայմանագիրը որպես տարբերակելի ծառայությունների շարք:*

*Երկրորդ տարվա ավարտին կողմերը համաձայնում են վերափոխել պայմանագիրը հետևյալ խմբագրությամբ.*

- երրորդ տարվա վճարը նվազեցվում է մինչև 4,000 հազար դրամ, և
- գնորդը համաձայն է երկարաձգել պայմանագիրը ևս երեք տարով 9,000 հազար դրամով (3,000 հազար դրամ տարեկան):

*Առանձին վաճառքի գինը մեկ տարվա ծառայության դիմաց պայմանագրի վերափոխման պահին կազմում է 4,000 հազար դրամ: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը հաշվառի պայմանագրային վերափոխումը:*

*Վերափոխումը կհաշվառի այնպես, եթե առկա պայմանավորվածությունը դադարեցվեր, և ստեղծվեր նոր պայմանագիր (այսինքն, առաջընթաց կիրառմամբ), քանի որ մնացած ծառայությունները, որոնք պետք է տրամադրվեն, տարբերակելի են: Վերափոխումը չպետք է հաշվառվի որպես առանձին պայմանագիր, նույնիսկ եթե մնացած ծառայությունները, որոնք պետք է տրամադրվեն, տարբերակելի են, քանի որ պայմանագրի գինը չի ավելացել հատուցման գումարի այն չափով, որը կարտացոլեր լրացուցիչ ծառայությունների առանձին վաճառքի գինը:*

*Ընկերությունը պետք է վերաբաշխի մնացած հատուցումը տրամադրման ենթակա ծառայությունների մնացած մասի վրա: Հետևաբար, ընկերությունը պետք է ճանաչի ընդհանուր*

առնամբ 13,000 հազար դրամ (4,000 հազար դրամ + 9000 հազար դրամ) մնացած չորս տարվա սպասարկման ժամանակահատվածի համար, կամ տարեկան 3,250 հազար դրամ:

### **Վերափոխում, որը հաշվառվում է կուտակային ճշգրտման միջոցով**

Կազմակերպությունը հաշվառում է վերափոխումը կուտակային ճշգրտման միջոցով, եթե վերափոխման ժամանակ մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները տարբերակելի չեն և կատարման ենթակա մեկ պարտականության մաս են, որը պայմանագրի վերափոխման պահին միայն մասամբ է կատարված եղել:

Պայմանագրի այդպիսի վերափոխումը դիտարկվում է այնպես, իբրև այն հանդիսանալ սկզբնական պայմանագրի մաս: Վերափոխման ազդեցությունը գործարքի գնի վրա և կատարման ենթակա պարտականության ամբողջական կատարման աստիճանի չափումը ճանաչվում է որպես եկամուտների ճշգրտում վերափոխման ամսաթվի դրությամբ:

### **Օրինակ 13 – Կուտակային ճշգրտում**

Շինարարական ընկերությունը երեք տարով պայմանավորվածություն է ձեռք բերել գևորդի հետ՝ 600,000 հազար դրամով ֆիտնես կենտրոնի կառուցման վերաբերյալ: Օբյեկտի շինարարությունը մեկ կատարման ենթակա պարտականություն է:

Առաջին տարվա ավարտին կողմերը համաձայնում են վերափոխել սկզբնական հատակագիծը, որի արդյունքում գործարքի գինը և ակնկալվող ծախսումները կաճեն, համապատասխանաբար, մոտավորապես 220,000 հազար և 150,000 հազար դրամի չափով: Ինչպե՞ս պետք է կառուցապատողը հաշվառի պայմանագրի վերափոխումը:

Շինարարական ընկերությունը պետք է հաշվառի վերափոխումն այնպես, իբրև այն հանդիսանալ սկզբնական պայմանագրի մաս: Վերափոխումը չի ստեղծում կատարման ենթակա պարտականություն, քանի որ տրամադրման ենթակա մնացած ապրանքները և ծառայությունները վերափոխված պայմանագրում տարբերակելի չեն:

Շինարարական ընկերությունը պետք է վերանայի իր գործարքի գնի գնահատումը և կատարման աստիճանի չափումը՝ վերափոխման ազդեցությունը հաշվի առնելու համար: Դա կհանգեցնի կուտակային ճշգրտման պայմանագրի վերափոխման ամսաթվի դրությամբ:

Պայմանագրերի վերափոխումները, որոնք ներառում են կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, այսինքն՝ տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարք, չեն հաշվառվի կուտակային ճշգրտման միջոցով, սակայն այդ վերափոխումները կհաշվառվեն առաջընթաց կիրառմամբ:

### **Գործարքի գնի փոփոխություններ**

Գործարքի գինը կարող է փոխվել պայմանագրի վերափոխումների արդյունքում: Պայմանագրի վերափոխումը, որը ազդում է միայն գործարքի գնի վրա հաշվառվում է առաջընթաց կիրառմամբ կամ կուտակային ճշգրտման հիմունքով:

- այն հաշվառվում է առաջընթաց կիրառմամբ, եթե մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները տարբերակելի են,
- այն հաշվառվում է կուտակային ճշգրտում կիրառելով, եթե մնացած ապրանքները կամ ծառայությունները տարբերակելի չեն:

Գործարքի գինը կարող է նաև փոփոխվել հանգամանքների փոփոխությունների կամ անորոշությունների լուծման հետևանքով: Եթե գործարքի գինը փոփոխվել է հանգամանքների կամ փոփոխումն հատուցման վերափոխումների արդյունքում, և պայմանագրի վերափոխումից հետո.

- կազմակերպությունը գործարքի գնի փոփոխությունը պետք է բաշխի միջև պայմանագրի վերափոխումը պայմանագրում ամրագրված կատարման ենթակա պարտականություններին, եթե և այն չափով, որքանով գործարքի գնի փոփոխությունը վերագրելի է նախքան վերափոխումը խոստացված փոփոխումն հատուցման գումարին, և վերափոխումը հաշվառվում է առաջընթաց կիրառմամբ,

- մյուս բոլոր դեպքերում, երբ վերափոխումը չի հաշվառվել որպես առանձին պայմանագիր, կազմակերպությունը գործարքի գնի փոփոխությունը պետք է բաշխի վերափոխված պայմանագրի կատարման ենթակա պարտականություններին (այսինքն, կատարման ենթակա պարտականություններ, որոնք չեն կատարվել կամ մասամբ են կատարվել վերափոխումից անմիջապես հետո):

## Կատարման ենթակա պարտականությունների որոշակիացումը պայմանագրում (քայլ 2)

Կատարման ենթակա պարտականությունները չափման այն միավորներն են, որոնք կիրառվում են հասույթի ստանդարտի նպատակներով, և հետևաբար, դրանցով է որոշվում երբ և ինչպես է ճանաչվում հասույթը:

### Խոստումները պայմանագրում

Կատարման ենթակա պարտականությունը՝ խոստում է տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության կամ տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարք տրամադրելու վերաբերյալ: Պայմանագրի սկզբնավորման պահին կազմակերպությունը պետք է գնահատի գնորդին խոստացված ապրանքները կամ ծառայությունները, և դիտարկի լուրաքանչյուր խոստումը որպես.

- տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության (կամ ապրանքների կամ ծառայությունների խմբի) փոխանցում, կամ
- տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքի փոխանցում, որոնք, ըստ էության, նույնն են և, որոնք գնորդին փոխանցվում են նույն ձևով:

Պայմանագրում խոստումները կարող են լինել բացահայտ կամ ենթադրվող, եթե դրանք ձևավորում են հիմնավորված ակնկալիք առ այն, որ կազմակերպությունը կտրամադրի ապրանք կամ ծառայություն՝ հիմք ընդունելով կազմակերպության ընդունված գործարար պրակտիկան, հրապարակված քաղաքականությունը կամ կոնկրետ հայտարարությունները:

Պայմանագրի կատարման ուղղությամբ կազմակերպության գործողությունները, որոնք ուղղված չեն գնորդին ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցմանը, չեն հանդիսանում կատարման ենթակա պարտականություններ: Հետևաբար, պայմանագրում տրված խոստումները պետք է շփոթել այն գործողությունների հետ (օրինակ, վարչական գործողություններ պայմանագրի կազմավորման նպատակով), որոնք կազմակերպությունը պետք է իրականացնի պայմանագիրը կատարելու համար, եթե նման գործողությունների արդյունքում գնորդին չեն փոխանցվում ապրանքներ կամ ծառայություններ:

Ստորև ներկայացված են խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների օրինակներ.

- արտադրված ապրանքի փոխանցումը կամ գնված ապրանքների վերավաճառքը,
- մեկ այլ կողմի միջոցով ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցման կազմակերպումը
- ապագայում ապրանքների կամ ծառայությունների մատուցման պատրաստակամությունը,
- գնորդի անունից ակտիվի կառուցումը, նախագծումը, արտադրությունը կամ ստեղծումը,
- ոչ նյութական ակտիվների, ինչպես, օրինակ, մտավոր սեփականության, օգտագործման կամ հասանելիության իրավունքի տրամադրումը,
- լրացուցիչ ապրանքների կամ ծառայությունների ձեռքբերման հնարավորության տրամադրումը, որով գնորդին է տրվում նյութական իրավունքը,
- պայմանագրային հիմունքով համաձայնեցված հանձնարարականների իրագործումը:

### Տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության տրամադրման խոստումը

Յուրաքանչյուր տարբերակելի ապրանք կամ ծառայություն, որը կազմակերպությունը խոստանում է փոխանցել, իրենից ներկայացնում է կատարման ենթակա պարտականություն:

Ապրանքները և ծառայությունները, որոնք տարբերակելի չեն, պայմանագրով խմբավորվում են այլ ապրանքների կամ ծառայությունների հետ, քանի դեռ հնարավոր չէ որոշակիացնել տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների խումբ: Ապրանքների կամ ծառայությունների խումբը նման դեպքում իրենից ներկայացնում է կատարման ենթակա մեկ պարտականություն:

## **Օրինակ 14 – Գործողություններ և կատարման ենթակա պարտականություններ**

Ընկերությունը մատուցում է հեռուստատեսային հեռարձակման ծառայություններ: Այն մեկ տարով պայմանագրեր է կնքել գնորդների հետ 250 հազար դրամ արժեքով հեռարձակման ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ: Ընկերությունը նաև գանձել է 20 հազար դրամ չփոխհատուցվող միանվագ գրանցման վճար, որով մասամբ փոխհատուցում է գնորդին ցանցին միացնելու և գրանցելու նախնական գործունեությունը: Քանի՞ կատարման ենթակա պարտականություն է նախատեսված պայմանագրով:

Պայմանագրով նախատեսված է կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, այն է՝ գնորդներին հեռարձակման ծառայությունների տրամադրումը: Գնորդին ցանցին միացնելու և գրանցելու գործողությունները իրենցից չեն ներկայացնում գնորդին մատուցվող ծառայություն, և, հետևաբար, չեն հանդիսանում կատարման ենթակա պարտականության բավարարում:

## **Տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքի տրամադրման խոստումը**

Տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքը, որը մատուցվում է ժամանակի ընթացքում, իրենից ներկայացնում է կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, եթե այդ տարբերակելի ապրանքները կամ ծառայությունները էապես նույնն են և գնորդին փոխանցվում են նույն ձևով: Տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքի փոխանցվում են նույն ձևով, եթե բավարարված են հետևյալ երկու չափանիշները.

- յուրաքանչյուր տարբերակելի ապրանք կամ ծառայություն քավարարում է ժամանակի ընթացքում իրականացվող կատարման ենթակա պարտականության չափանիշին, և
- օգտագործվում են կատարման ենթակա պարտականության ամբողջությամբ կատարման աստիճանի չափման նույն ձևը:

## **Օրինակ 15 – Տարբերակելի ծառայությունների շարք**

Շարքը կարող է բաղկացած լինել ծառայության ժամանակի տարբերակելի հատվածներից: Օրինակ, ամենօրյա կամ ամսական ծառայությունների շարքը: Տարբերակելի ծառայությունների շարքի փոխանցման խոստումների օրինակ կարող են հանդիսանալ որոշ տեխնիկական սպասարկման ծառայությունները, գործարքի մշակման ծառայությունները, SS աուբստրսիկզը, ինտերնետ հաղորդակարգի (IP) հասանելիության իրավունք ապահովող արտոնագրերը, և ակտիվների կառավարման ծառայություններ, եթե յուրաքանչյուր ժամանակահատվածում տրամադրվող ծառայությունը ըստ էության նույնն է:

Ի տարբերություն վերը նշվածի, այն ծառայությունը, որում ամեն հաջորդ օրը ներառում է վերջնական արդյունքի ուղղությամբ նախորդ օրվա կատարած գործողությունները, որպես կանոն չի կարող համարվել տարբերակելի ծառայությունների շարք, քանի որ յուրաքանչյուր ժամանակահատվածում մատուցված ծառայությունը ըստ էության նույնը չէ: Այս տեսակի ծառայության օրինակները կարող են ներառել խորհրդատվական ծառայությունները, ինժեներական ծառայությունները, հետազոտության և մշակման միջոցառումները:

## **Ապրանքը կամ ծառայությունը տարբերակելի լինելու գնահատումը**

Գնորդին խոստացված ապրանքը կամ ծառայությունը տարբերակելի է, եթե.

- ա. գնորդը կարող է օգուտ ստանալ ապրանքից կամ ծառայությունից ինչպես ինքնուրույն, այնպես էլ այլ ռեսուրսների հետ միասին, որոնք հեշտությամբ հասանելի







ինչպես նաև կարող է օգուտ ստանալ պահեստամասերից՝ օգտագործելով իրեն հեշտությամբ հասանելի ռեսուրսը (այսինքն, գործիքը փոխանցվել է ավելի վաղ, քան պահեստամասերը):

Կա կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, եթե արտադրողը նախ փոխանցում է պահեստամասերը, քանի որ գնորդը չի կարող օգուտ ստանալ պահեստամասերից առանց գործիքի, ինչը, տվյալ իրավիճակում հստակորեն չի հանդիսանում հեշտությամբ հասանելի ռեսուրս: Սակայն, եզրակացությունը կարող էր տարբեր լինել, եթե այդ գործիքը առանձին վաճառվելիս լիներ արտադրողի կամ այլ կազմակերպությունների կողմից:

### **Ապրանքը կամ ծառայությունը առանձին որոշակիացվելի է պայմանագրով նախատեսված այլ խոստումներից**

Ապրանքների և ծառայությունների համադրությունը գնահատելիս՝ անհրաժեշտ է դիտարկել պայմանագրի պայմանները, այդ ապրանքները կամ ծառայությունները որպես կատարման ենթակա մեկ պարտականություն հաշվառելու համար: Նաև կարող է պահանջվել հաշվի առնել այլ կարևոր գործոններ, այդ թվում՝ գործարքի տնտեսական բովանդակությունը, համապատասխան գնահատական տալու համար:

Գործոնները, որոնք օգնում են որոշել, թե արդյոք գնորդին ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցման վերաբերյալ երկու կամ ավելի խոստումները առանձին կատարման ենթակա պարտականություններ չեն, հետևյալն են.

- կազմակերպությունը օգտագործում է ապրանքները կամ ծառայությունները որպես ռեսուրսների մուտք՝ համակցված արտադրանքի կամ գնորդի կողմից սահմանված արդյունքի արտադրման կամ մատուցման համար,
- մեկ կամ ավելի ապրանքները կամ ծառայությունները էականորեն վերափոխվում կամ հարմարեցնում են, կամ էականորեն վերափոխվում կամ հարմարեցվում են պայմանագրով խոստացված մեկ կամ մի քանի այլ ապրանքների կամ ծառայությունների միջոցով:
- ապրանքներից կամ ծառայություններից յուրաքանչյուրի վրա զգալի ազդեցություն ունի պայմանագրով նախատեսված մեկ կամ մի քանի այլ ապրանք կամ ծառայություն:

### **Օրինակ 17 – Տան կառուցման պայմանագիր**

Շինարարական ընկերությունը պայմանագիր է կնքել նոր սեփականատիրոջ համար տուն կառուցելու վերաբերյալ: Ընկերությունը պատասխանատու է ծրագրի ընդհանուր կառավարման համար, և սահմանում է տրամադրվող տարբեր ապրանքները և ծառայությունները.

- ճարտարապետական նախագծում,
- շինհրապարակի նախապատրաստում,
- տան շինարարություն,
- ջրմուղ կոյուղու և էլեկտրականության անցկացում,
- վերջնահարդարում:

Շինարարական ընկերությունը պարբերաբար վաճառում այդ ապրանքները և ծառայությունները առանձին գնորդների: Քանի՞ կատարման ենթակա պարտականություն է նախատեսված պայմանագրով:

Առկա տեղեկատվության հիման վրա, ապրանքների և ծառայությունների խումբը պետք է համատեղվի կատարման ենթակա մեկ պարտականությունում: Խոստացված ապրանքները և ծառայությունները կարող են տարբերակվել, քանի որ գնորդը կարող է օգուտ ստանալ այդ ապրանքներից կամ ծառայություններից առանձին կամ այլ հեշտությամբ հասանելի ռեսուրսների հետ միասին: Սա պայմանավորված է նրանով, որ շինարարական ընկերությունը պարբերաբար վաճառում է այդ ապրանքները կամ ծառայությունները առանձին սեփականատերերի, և տվյալ գնորդը կարող է առաջացնել տնտեսական օգուտ առանձին ապրանքներից և ծառայություններից՝ դրանք օգտագործելով, սպառելով կամ վաճառելով կամ առանձին կամ այլ հեշտությամբ հասանելի ռեսուրսների հետ միասին:

Սակայն, ապրանքներն ու ծառայություններն առանձին որոշակիացվելի չեն պայմանագրով նախատեսված այլ խոստումներից: Ընդհանուր առմամբ, շինարարական ընկերության խոստումն ըստ պայմանագրի կայանում է համակցված միավորի փոխանցման մեջ, այսինք՝ տան, որի համար առանձին ապրանքները կամ ծառայությունները հանդիսանում են հումք կամ միջոց: Եզրակացությունն այսպիսին է, քանի որ շինարարական ընկերությունը ապահովում է նշանակալի ծառայություն՝ տարբեր ապրանքներ և ծառայությունների համակցման միջոցով ապահովելով տան կառուցումը, որն էլ հանդիսանում է գնորդի կողմից պայմանագրով ձեռք բերվող ապրանքը:

### **Օրինակ 18 – Ստանդարտ ծրագրային ապահովման և սպասարկման խումբ**

Ծրագրային ապահովման մշակմամբ զբաղվող ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ մշտական ծրագրային լիցենզիայի տրամադման, տեղադրման ծառայությունների, և երեք տարվա հետ-պայմանագրային սպասարկման վերաբերյալ (ապագա կատարելագործումներ և հեռախոսային սպասարկում): Տեղադրման ծառայությունների համար պահանջում է, որպեսզի կազմակերպությունը կարգաբերի ծրագրային ապահովման որոշակի ասպեկտներ առանց ծրագրային ապահովման էականորեն վերափոխման: Այս ծառայությունները չեն պահանջում հատուկ գիտելիքներ, և այլ բարդ ծրագրային տեխնիկական սպասարկում իրականացնող մասնագետները կարող են մատուցել նմանատիպ ծառայություններ: Կատարելագործումները և հեռախոսային սպասարկումը էապես չեն ազդում է ծրագրային ապահովման օգուտների վրա կամ գնորդին տրամադրվող արժեքի վրա: Քանի՞ կատարման ենթակա պարտականություն է նախատեսված պայմանագրով:

Կան հետևյալ չորս կատարման ենթակա պարտականությունները.

- ծրագրային լիցենզիա,
- տեղադրման ծառայություններ,
- ապագա կատարելագործումներ, և
- հեռախոսային սպասարկում:

Գնորդը կարող է օգուտ ստանալ ծրագրային ապահովումից (այն տրամադրվում է առաջինը), քանի որ այն կարող է աշխատել առանց տեղադրման ծառայությունների, հետագա կատարելագործումների կամ հեռախոսային սպասարկման: Գնորդը կարող է օգուտ ստանալ հետագա տեղադրման ծառայություններից, ապագա կատարելագործումներից կամ հեռախոսային սպասարկումից ծրագրային ապահովման հետ միասին, որն այն արդեն ձեռք է բերված:

Ընկերությունը եզրակացնում է, որ յուրաքանչյուր ապրանք և ծառայություն առանձին որոշակիացվելի է, քանի որ ծրագրային լիցենզիան, տեղադրման ծառայությունները, ապագա կատարելագործումները և հեռախոսային սպասարկումները չեն հանդիսանում այն ռեսուրսների մուտքը համակցված միավորի համար, որը գնորդը պետք է ստանա պայմանագրով: Ընկերությունը կարող է իրականացնել յուրաքանչյուր ապրանքը կամ ծառայությունը առանձին - առանձին փոխանցելու իր խոստումը, և չի տրամադրում որևէ էական ինտեգրման, վերափոխման կամ հարմարեցման ծառայություններ:

### **Գործարքի գնի որոշումը (քայլ 3)**

Պայմանագրում գործարքի գինը այն հատուցման գումարն է, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ փոխանցված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց: Գործարքի գինը չի ներառում երրորդ անձանց անունից հավաքագրված գումարները:

Գնորդի հետ պայմանագրով խոստացված հատուցումը կարող է ներառել ֆիքսված գումար, փոփոխուն գումար, կամ երկուսը միասին:

Գործարքի գինը որոշելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ գործոնների ազդեցությունը.

- (ա) փոփոխուն հատուցումը,
- (բ) նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչը,
- (գ) ոչ-դրամական հատուցումը, և
- (դ) գնորդին վճարման ենթակա հատուցումը:

Դեկավարությունը պետք է ենթադրի, որ պայմանագիր կկատարվի ըստ համաձայնեցված և հաստատված կարգի, և չի չեղարկվի, վերանայվի կամ վերափոխվի՝ գործարքի գինը որոշելիս:

**(ա) փոփոխուն հատուցում**

Փոփոխուն հատուցման եղանակը ընդունված պրակտիկա է: Հատուցումը կարող է լինել փոփոխուն գնային գիշումների, ծավալային զեղչերի, գնի իջեցումների, գումարի վերադարձի, վարկերի, խրախուսումների, կատարողականով պայմանավորված պարգևավճարների, ռոյալթիների, տուգանքների և այլ տարբեր պատճառներով:

Հատուցումը կարող է նաև փոփոխուն լինել, եթե գումարը, որը կազմակերպությունը կստանա, կախված է ապագա ղեպի տեղի ունենալու կամ չունենալու հանգամանքից, թեև հսրին գումարի չափը ֆիքսված է:

Ակնկալվող փոփոխուն հատուցման գումարը պետք է գնահատվի պայմանագրի մեկնարկի պահից:

**Օրինակ 19 – Ծավալի զեղչեր**

20X9թ. հունվարի 1-ին ընկերությունը արտադրող ընկերությունը մեկ տարվա պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ շաղկված գույքացուցիչ ընկերությունների մատակարարման վերաբերյալ: Ըստ պայմանագրի, մեկ շաղկված կճշգրտվի հետադարձ կերպով, երբ գնորդը հասնի որոշակի վաճառքի ծավալի, ինչպես սահմանված է ստորև բերված աղյուսակում:

Մեկ շաղկված	Կուտակային վաճառքի ծավալը
330 դրամ	1 - 1,000,000 շիշ
300 դրամ	1,000,001 - 3,000,000 շիշ
280 դրամ	3,000,001 շիշ և ավելի

Ծավալը որոշվում է ըստ օրացուցային տարվա ընթացքում իրականացված վաճառքի: Նվազագույն գնման պահանջներ չկան: Ընկերությունը գնահատում է, որ իրացման ընդհանուր ծավալը տարվա ընթացքում կկազմի 2.8 միլիոն շիշ՝ ելնելով նմանատիպ պայմանագրերի իր փորձից և գնորդին վաճառքի կանխատեսվող ծավալներից:

Ընկերությունը 20X9թ. մարտի 31-ին ավարտվող առաջին եռամսյակի ընթացքում գնորդին վաճառում է 700,000 շիշ, պայմանագրային գնով՝ 330 դրամ մեկ շաղկված: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը որոշի գործարքի գինը:

Գործարքի գինը 300 դրամ է մեկ շաղկված՝ ելնելով տարվա համար ընդհանուր վաճառքի ծավալների վերաբերյալ ընկերության գնահատականներից: Հետևաբար, 2,8 միլիոն շաղկված գնահատվող կուտակային վաճառքի ծավալի դեպքում մեկ շաղկված կազմում է 300 դրամ: Ընկերությունը եզրակացնում է, որ ելնելով 300 դրամ մեկ շաղկված գործարքի գնից, մեծ հավանականություն կա, որ անորոշությունը լուծվելուց հետո տեղի չի ունենա ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում: Հետևաբար, հասույթը ճանաչվում է վաճառքի գնի չափով՝ 300 դրամ մեկ շաղկված, յուրաքանչյուր շաղկված գույքի դեպքում:

330 դրամ մեկ շաղկված գնով առաջին 1 միլիոն շիշ վաճառքի համար կճանաչվի պարտավորություն գործարքի գինը գերազանցող չափով ստացված դրամական միջոցների գծով (30 դրամ մեկ շաղկված), մինչև կուտակային վաճառքի ծավալը հասնի հաջորդ գնագրայցման մակարդակին, որից հետո գինը հետադարձ կարգով կնվազեցվի:

20X8թ. մարտի 31-ին ավարտված եռամսյակի համար, ընկերությունը ճանաչում է հասույթ 210 միլիոն դրամի չափով (700,000 շիշ × 300 դրամ) և պարտավորություն՝ 21 միլիոն դրամի չափով (700,000 շիշ × (330 - 300 դրամ)):

Ընկերությունը կվերանայի իր գնահատումները վաճառքի ընդհանուր ծավալների վերաբերյալ յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշությանը կլուծվի:

## **Օրինակ 20 – Շահույթի մարժայի երաշխիք**

Էլեկտրոնային սարքեր արտադրող ընկերությունը պայմանագրային հիմունքներով վաճառել է տարատեսակ տեխնիկա Էլեկտրոնիկայի մանրածախ խանութին 500 միլիոն դրամով: Ընկերությունն ունի յուրաքանչյուր տարվա վերջում վաճառքի գների որոշ մասի փոխհատուցման ձևավորված գործարար սովորույթ, որի նպատակն է ապահովել, որ իր մանրածախ առևտրային կետերը ապահովեն նվազագույն վաճառքի մարժան: Իր փորձից ելնելով, ընկերությունը փոխհատուցում է հաշիվ-ապրանքագրերով ներկայացված գումարի միջինում մոտավորապես 10%-ը: Ընկերությունը նաև եզրակացրել է, որ փոփոխուն հատուցումը չի սահմանափակվում այդ հանգամանքներով: Ինչպիսի՞ն է գործարքի գինը այս պայմանավորվածության դեպքում:

Իր գնորդներին նվազագույն մարժայի ապահովման՝ ընկերության գործարար սովորույթը հանգեցնում է փոփոխուն հատուցման: Գործարքի գինը այս պայմանավորվածության դեպքում կազմում է 450 միլիոն դրամ, որը հաշվարկվում է որպես գումար, որով ընկերությունը հաշիվ է ներկայացրել մանրածախ առևտրի վաճառակետին (500 միլիոն դրամ)՝ հանած մանրածախ առևտրի վաճառակետին նվազագույն մարժա ապահովելու նպատակով գնահատված փոխհատուցման չափը (50 միլիոն դրամ): Ընկերությունը կվերանայի իր գնահատումները յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի դրությամբ, մինչև անորոշությունը կլուծվի:

## **Փոփոխուն հատուցման գնահատումը**

Փոփոխուն հատուցումը գնահատելու համար կարող է օգտագործվել ակնկալվող արժեքի մեթոդը կամ առավել հավանական գումարի մեթոդը:

Օգտագործվող մեթոդը քաղաքականության ընտրությունն է: Այն մեթոդը, որը ակնկալվում է, որ լավագույնս կկանխատեսի հատուցման գումարը, պետք է օգտագործվի գնահատումների համար, և այն պետք է հետևողականորեն կիրառվի պայմանագրի ողջ գործողության ընթացքում:

## **Ակնկալվող արժեքի մեթոդը**

Ակնկալվող արժեքի մեթոդով գնահատվում է փոփոխուն հատուցումը՝ հիմք ընդունելով հնարավոր արդյունքների շարքը և յուրաքանչյուր արդյունքի հավանականությունները: Գնահատականը հավանականության հիման վրա կշռված գումարը է՝ հիմնված այդ արդյունքների շարքերի վրա: Ակնկալվող արժեքի մեթոդը կարող է լինել առավել նպատակահարմար այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի նմանատիպ հատկանիշներով մեծ թվով պայմանագրեր:

## **Օրինակ 21 – Փոփոխուն հատուցման գնահատումը. կատարողականով պայմանավորված պարգևավճար բազմաթիվ արդյունքներով**

Հրատարակչական ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ տպագրական ծառայությունների համար 12 միլիոն դրամ արժեքով, ինչպես նաև 3 միլիոն դրամ կատարողականով պայմանավորված պարգևավճարով, որը ենթակա է վճարման ավարտման ժամկետների հիմունքով: Կատարողական պարգևավճարի գումարը նվազում է օրական 10% -ով համաձայնեցված ավարտի ամսաթվին հաջորդող յուրաքանչյուր օրվա համար: Պայմանագրային պահանջները նման են այն պայմանագրերին, որոնք հրատարակչական ընկերությունը իրականացրել է նախկինում, և ղեկավարությունը գտնում է, որ համանման փորձը կանխատեսելի է սույն պայմանագրով: Ընկերությունն եզրակացրել է, որ ակնկալվող արժեքի մեթոդն առավել կանխատեսելի է տվյալ դեպքում:

Ընկերության գնահատմամբ, կա 60% հավանականություն, որ այդ պայմանագիրը կավարտվի համաձայնեցված ավարտի ամսաթվին, 30% հավանականություն, որ այն կավարտվի մեկ օր ուշացումով, և 10% հավանականություն՝ որ այն պետք է ավարտվի երկու օր ուշացումով: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը որոշի գործարքի գինը:

Գործարքի գինը պետք է ներառի հատուցման գումարը, որին կազմակերպությունը կարող է հավակնել կատարված աշխատանքի դիմաց:

Հավանականություն. կշիռը

Հատուցում  
Հազար ՀՀ դրամ

15,000 հազար դրամ (ֆիքսված վճար գումարած լիակատար կատարողական պարզևավճար) × 60%	9,000
14,700 հազար դրամ (ֆիքսված վճար գումարած լիակատար կատարողական պարզևավճար) × 30%	4,410
14,400 հազար դրամ (ֆիքսված վճար գումարած լիակատար կատարողական պարզևավճար) × 10%	1,440
<b>Ընդհանուր հավանականություն. կշռված հատուցում</b>	<b>14,850</b>

Գործարքի ընդհանուր գինը 14,850 հազար դրամ է ըստ հավանականության հիման վրա կշռված գնահատականների: Հրատարակչական կազմակերպությունը պետք է վերանայի իր գնահատումները յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

### Առավել հավանական գումարի մեթոդը

Առավել հավանական գումարի մեթոդով գնահատվում է փոփոխուն հատուցումը՝ հիմք ընդունելով հատուցման հնարավոր գումարների շարքից մեկ, առավել հավանական գումարը: Այս մեթոդը կարող է առավել նպատակահարմար լինել, եթե կազմակերպությունը ստանալու է միայն երկու հնարավոր գումարներից մեկը: Այս մեթոդը կարող է նպատակահարմար լինել, քանի որ ակնկալվող արժեքը մեթոդով կարող է ստացվել այնպիսի հատուցման գումար, որը հնարավոր արդյունքներից որևէ մեկը չէ:

### Օրինակ 22 – Փոփոխուն հատուցման գնահատումը. կատարողականով պայմանավորված պարզևավճար երկու արդյունքով

Շինարարական ընկերությունը պայմանագիր է կնքել նոր սեփականատիրոջ համար շենք կառուցելու վերաբերյալ: Պայմանագրի գինը կազմում է 250 միլիոն դրամ գումարած 25 միլիոն դրամ պարզևավճար, եթե շենքի շինարարությունն ավարտվի համաձայնեցված ամսաթվին: Շինարարությունը նախատեսվում է ավարտել երեք տարվա ընթացքում: Շինարարական ընկերությունը ունի նմանատիպ շինությունների կառուցման փորձ: Պարզևավճարը ենթակա է ամբողջությամբ վճարման շենքը ավարտին հասցնելուց հետո: Շինարարական ընկերությունը չի ստանա 25 միլիոն դրամի, եթե շինարարությունը չավարտվի համաձայնեցված ամսաթվին:

Շինարարական ընկերությունը կարծում է, ելնելով իր փորձից, կա 95% հավանականություն, որ պայմանագիրը կարող է հաջողությամբ ավարտվել՝ նախանշված ամսաթվից ավելի վաղ ժամկետում: Ինչպե՞ս պետք է շինարարական ընկերությունը որոշի գործարքի գինը:

Շինարարական ընկերության համար նպատակահարմար է օգտագործել առավել հավանական գումարի մեթոդը՝ փոփոխուն հատուցումը գնահատելու նպատակով: Գործարքի գինը, հետևաբար կկազմի 275 միլիոն, որը ներառում է ֆիքսված պայմանագրային գինը՝ 250 միլիոն դրամ և պարզևավճարը՝ 25 միլիոն դրամ: Այս գնահատումը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ:

### Փոփոխուն հատուցման սահմանափակումը

Կազմակերպությունը պետք է գործարքի գնի մեջ ներառի փոփոխուն հատուցումը մասամբ կամ ամբողջությամբ, միայն այնքանով, որքանով, որ առավել հավանական է, որ տեղի չի ունենա ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում, երբ հետագայում լուծվի փոփոխուն հատուցման հետ կապված անորոշությունը:

Կուտակային հասույթի զգալի հակադարձման հավանականությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնել գնահատումների փոփոխության հնարավոր ազդեցությունը և գնահատումների փոփոխության հավանականությունը:

Գործոնները, որոնք կարող են բարձրացնել հասույթի հակադարձման հավանականությունը կամ մեծությունը ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- հատուցման գումարը մեծապես կախված է կազմակերպության ազդեցությունից դուրս գտնվող գործոններից,



- հատուցման գումարի վերաբերյալ անորոշությունը ակնկալվում որ չի կլուծվի երկար ժամանակահատվածի ընթացքում,
- կազմակերպության փորձը (կամ այլ ապացույցները) նմանատիպ տեսակի պայմանագրերի գծով սահմանափակ է, կամ նման փորձը (կամ այլ ապացույցները) ունեն սահմանափակ կանխատեսելի արժեք,
- կազմակերպությունն ունի գնային զիջումների լայն շրջանակ առաջարկելու կամ վճարման պայմանները փոփոխելու փորձ նմանատիպ պայմանագրերի գծով և նմանատիպ դեպքերում,
- պայմանագիրն ունի հատուցման հնարավոր գումարների մեծ թիվ և լայն շրջանակ:

### **Օրինակ 23 – Սահմանափակված հատուցում**

Հողի սեփականատերը հողը վաճառել է կառուցապատողին 100 միլիոն դրամով: Հողի սեփականատերը իրավունք ունի նաև ստանալու կառուցապատված հողի 300 միլիոնը գերազանցող հետագա իրացման գնի 5%-ը: Հողի սեփականատերը որոշում է, որ իր փորձը նմանատիպ պայմանագրերի գծով ունի ցածր կանխատեսելի արժեք, քանի որ անշարժ գույքի շուկայի ապագա զարգացումները կառաջացնեն փոփոխուն հատուցման գումարի զգալի կախվածություն կազմակերպության ազդեցությունից դուրս գտնվող գործոններից: Բացի այդ, անորոշությունը չի ակնկալվում լուծել կարճ ժամանակահատվածում, քանի որ կառուցապատողը չունի հողը վաճառելու ընթացիկ մտադրություններ: Արդյո՞ք պետք է հողի սեփականատերը ներառի փոփոխուն հատուցումը գործարքի գնի մեջ:

Փոփոխուն հատուցման գումարը որևէ չափով չպետք է ներառվի գործարքի գնի մեջ: Հավանականություն մեծ է, որ տեղի չի ունենա ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում այն հատուցման գնահատման փոփոխության արդյունքում, որն հողի սեփականատերը կստանա հողի ապագա վաճառքից: Հետևաբար, գործարքի գինը պայմանագրի մեկնարկի պահին կկազմի 100 միլիոն դրամ: Հողի սեփականատերը պետք է վերանայի իր գնահատումները, այդ թվում սահմանափակման կիրառումը, յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշության լուծումը: Այն իր մեջ ներառում է նաև, թե արդյոք պետք է հաշվառվի որևէ նվազագույն գումար:

### **Օրինակ 24 – Փոփոխուն հատուցման բազմակի ձևերը**

Ընկերությունը զբաղվում է հնաճ մեքենաների վերականգնմամբ: Այն պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ 100 միլիոն դրամի չափով: Պայմանավորվածությունը ներառում է հետևյալ երկու կատարողական պարզեցվածարք.

- պարզեցվածարք 1՝ 20 միլիոն դրամի չափով, եթե վերականգնումն ավարտվի երեք ամսվա ընթացքում,
- պարզեցվածարք 2՝ 10 միլիոն դրամի չափով, եթե ապահովվի ակնկալվող որակի ստանդարտը աշխատանքների ավարտին:

Ընկերությունը գտնում է, որ հնաճ մեքենայի վերականգնման համար կպահանջվի առնվազն չորս ամիս, սակայն շատ հավանական է, որ այն կապահովի ակնկալվող որակի ստանդարտը, քանի որ այն լուրջ ուշադրություն է դարձնում որակի չափանիշները բավարարելու համար անհրաժեշտ մանրամասներին: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը որոշի գործարքի գինը:

Գործարքի գինը կազմում է 110 միլիոն դրամ: Ընկերությունը պետք է առանձին գնահատի փոփոխուն հատուցման յուրաքանչյուր ձևը: Պարզեցվածարք 1-ը ներառված է գործարքի գնի մեջ, քանի որ ընկերությունը չի կարծում, որ առկա է ճանաչված կուտակային հասույթների զգալի հակադարձման մեծ հավանականություն: Պարզեցվածարք 2-ը պետք է ներառվի գործարքի գնի մեջ, քանի որ ընկերությունը եզրակացրել է՝ ելնելով առավել հավանական արդյունքից, որ առկա է ճանաչված կուտակային հասույթների զգալի հակադարձման մեծ հավանականություն: Ընկերությունը պետք է վերանայի իր գնահատումները յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշության լուծումը:

Կազմակերպությունը պետք է փոփոխուն հատուցման նվազագույն գումարը ներառի գործարքի գնի մեջ, եթե կա գումար, որի նկատմամբ սահմանափակում չի գործում:

### Օրինակ 25 – Նվազագույն գումարի որոշումը

Ինժեներական ընկերությունը պայմանագիր է կնքել լոգիստիկ ընկերության հետ բեռնատարների վառելիքի համակարգի վերազինման վերաբերյալ: Լոգիստիկ ընկերությունը վճարում է ինժեներական ընկերությանը ֆիքսված հատուցում 50,000 հազար դրամի չափով, գումարած 2,500 հազար դրամ՝ վերազինմանը հաջորդող առաջին տարում վառելիքի տարեկան ծախսումների յուրաքանչյուր 10% կրճատման դիմաց:

Ինժեներական ընկերությունը գնահատում է, որ վերազինումը թույլ կտա նվազեցնել վառելիքի ծախսումները 20%-ով: Սակայն, նա դիտարկել է փոփոխուն հատուցման գծով սահմանափակումները և եզրակացրել է, որ կա մեծ հավանականություն, որ ծախսումների 10% կրճատման գնահատումը չի հանգեցնի ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձման: Այս գնահատումը հիմնված է համեմատելի պայմանագրերի գծով ծախսումների կրճատման առնվազն այդ մակարդակի ապահովման իր նախորդ փորձի վրա: Ինժեներական ընկերությունը հասնում է 20% կամ ավելի բարձր մակարդակի, բայց ոչ հետևողականորեն: Ինչպե՞ս պետք է ինժեներական ընկերությունը որոշի գործարքի գինը:

Գործարքը գինը պայմանագրի մեկնարկի պահին կազմում է 50,250 հազար դրամ, որը հաշվարկվում է որպես ֆիքսված հատուցում 50,000 դրամ, գումարած գնահատված նվազագույն փոփոխուն հատուցում 2,500 հազար դրամ, որը կստացվի գնորդների ծախսումների 10% կրճատման արդյունքում: Ինժեներական ընկերությունը պետք է վերանայի իր գնահատումները յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշության լուծումը:

### Փոփոխություններ փոփոխուն հատուցման գնահատումներում

Դեկավարությունը պետք է վերանայի իր փոփոխուն հատուցման գնահատումները յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ՝ պայմանագրի գործողության ժամկետի ողջ ընթացքում: Գործարքի գնի փոփոխությունները փոփոխուն հատուցման վերագնահատման հետևանքով պետք է բաշխվեն պայմանագրով նախատեսված բոլոր համապատասխան կատարման ենթակա պարտականություններին, եթե փոփոխուն հատուցումը չի վերաբերում միայն մեկ կամ մի քանի, բայց ոչ բոլոր կատարման ենթակա պարտականություններին:

### Օրինակ 26 – Գնահատված ծավալային գեղչերի փոփոխությունը

Ենթադրելով, որ առկա են նույն փաստերը, ինչպես օրինակ 18-ում, հայտնի է դառնում հետևյալ լրացուցիչ տեղեկատվությունը:

- ըմպելիքներ արտադրող ընկերությունը վաճառում է 800,000 շիշ զովացուցիչ ըմպելիք 20X9թ հունիսի 30-ին ավարտվող երկրորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում:
- գնորդը ընդլայնել է իր բիզնեսը, հետևաբար ավելացել է զովացուցիչ ըմպելիքի պահանջարկը:

Հաշվի առնելով գնորդի մոտ պահանջարկի աճը, ըմպելիքներ արտադրողը ընդլայնել է ընդհանուր իրացման իր գնահատումները մինչև 3,1 միլիոն շիշ տարվա համար: Հետևաբար, ընկերությանն անհրաժեշտ կլին հետադարձ կերպով նվազեցնել մեկ շիշ գինը մինչև 280 դրամ: Ինչպե՞ս պետք է հաշվառվեն գնահատումներում կատարված փոփոխությունները:

Ընկերությունը պետք է վերանայի գործարքի գնի հաշվարկը՝ հաշվի առնելով գնահատականներում կատարված փոփոխությունները: Վերանայված գործարքի գինը կազմում է 280 դրամ մեկ շիշ դիմաց՝ ընդհանուր իրացման ծավալի նոր գնահատականների հիման վրա: Ընկերությունը պետք է ճանաչի 210 միլիոն դրամ հասույթ 20X9թ. հունիսի 30-ին ավարտված եռամսյակի համար, որը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ.

Ընդհանուր հատուցում	Հազար ՀՀ դրամ
280 դրամ մեկ շիշ դիմաց x 800,000 շիշ վաճառված 2-րդ եռամսյակում	224,000
Հանած. 20 դրամ մեկ շիշ դիմաց (300-280 դրամ) x 700,000 շիշ վաճառված 1-ին եռամսյակում	(14,000)



Կուտակային ճշգրտումը ցույց է տալիս հասույթի գումարը, որը ընկերությունը պետք է ճանաչեր, եթե պայմանագրի մեկնարկի պահին ունենար այն տեղեկությունները, որն ունի այժմ:

Ընկերությունը պետք է շարունակի վերանայել իր գնահատումները վաճառքի ընդհանուր ծավալների վերաբերյալ յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշության լուծումը:

**Օրինակ 27 – Նախկինում սահմանափակված փոփոխուն հատուցման հետագա վերագնահատում**

Ենթադրելով նույն փաստերը, ինչպես օրինակ 22-ում, հողի սեփականատիրոջը հասանելի են դառնում հետևյալ լրացուցիչ տեղեկությունները պայմանագրի մեկնարկից երկու տարի հետո:

- հողի գները զգալիորեն արժևորվել են շուկայում,
- հողի սեփականատերը գնահատում է, որ շատ հավանական է, որ կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում տեղի չի ունենա՝ կապված 10 միլիոն դրամ փոփոխուն հատուցման հետ, հիմք ընդունելով համեմատելի հողի իրացումը տվյալ տարածքում,
- կառուցապատողը ակտիվ շուկայավարում է իրականացնում հողի վաճառքի համար:

Ինչպե՞ս պետք է հողի սեփականատերը հաշվառի հանգամանքներում փոփոխությունը:

Հողի սեփականատերը պետք է ճշգրտի գործարքի գինը՝ ներառելով 10 միլիոն դրամ փոփոխուն հատուցումը, որի համար շատ հավանական է, որ տեղի չի ունենա ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում: Հողի սեփականատերը պետք է վերանայի իր գնահատումները՝ աճողական կամ նվազողական կարգով, յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, մինչև անորոշության լուծումը:

**(բ) Նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի առկայությունը**

Կազմակերպությունը պետք է ճշգրտի հատուցման խոստացված գումարը՝ հաշվի առնելով ժամանակի ընթացքում դրամի արժեքի ազդեցությունը, եթե պայմանագրի կողմերի միջև համաձայնեցված վճարումների ժամկետները գնորդի կամ կազմակերպության համար ապահովում են ֆինանսավորման էական օգուտ: Նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչ կարող է առկա լինել անկախ նրանից, թե արդյոք ֆինանսավորման խոստումը ուղղակի նշված է պայմանագրում, թե ենթադրվում է պայմանագրի կողմերի միջև համաձայնեցված վճարման պայմաններով:

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթ այն գումարի չափով, որը ներկայացնում է այն գինը, որը գնորդը պետք է վճարեր խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց, եթե գնորդը վճարեր կանխիկ միջոցներ այդ ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց դրանք գնորդին փոխանցելիս (այսինքն՝ կանխիկ վաճառքի գնով):

Ճանաչված հասույթի գումարը տարբերվում է գնորդից ստացված կանխիկ գումարից, եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ առկա է նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչ: Ծանաչված հասույթը պակաս կլինի ստացված կանխիկ միջոցներից, որոնք վճարվել են պարտականությունների կատարումից հետո, քանի որ ստացված հատուցման մի մասը կձևակերպվի որպես տոկոսային եկամուտ: Ծանաչված հասույթը կգերազանցի ստացված կանխիկ միջոցները, որոնք վճարվել են նախքան պարտականությունների կատարումը, քանի որ կձևակերպվի տոկոսային ծախս, որի արդյունքում կմեծանա ճանաչված հասույթը:

Տոկոսային եկամուտը կամ տոկոսային ծախսը, որը նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի արդյունք է, պետք է ներկայացվի գնորդների հետ պայմանագրերից ստացված հասույթից առանձին: Տոկոսային եկամուտ կամ տոկոսային ծախսը պետք է ճանաչվի միայն այն դեպքում, եթե ճանաչվել է պայմանագրի գծով ակտիվ (կամ դեբիտորական պարտք) կամ պայմանագրային պարտավորություն:

## Գործոններ, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչը որոշելիս

Որոշումը, թե արդյոք ֆինանսավորման բաղադրիչը նշանակալից է, պետք է կայացվի պայմանագրի մակարդակով: Եթե ֆինանսավորման բաղադրիչի ազդեցությունը Էականորեն չի փոփոխում պայմանագրի համաձայն ճանաչման ենթակա հասույթի գումարը, դրա ազդեցությունը չպետք է հաշվի առնվի:

Գնորդի հետ պայմանագրում նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի առկայությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

- խոստացված հատուցման գումարի և խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների կանխիկ վճարների գևի տարբերությունը, և
- հետևյալ երկու գործոնների համակցված ազդեցությունը.
  - ժամանակի ակնկալվող տևողությունը կազմակերպության կողմից խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների՝ գնորդին փոխանցման և, գնորդի կողմից այդ ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարման միջև, և
  - համապատասխան շուկայում գերակայող տոկոսադրույթները:

Նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչ գոյություն չունի ստորև նշված բոլոր այն իրավիճակներում, որտեղ կա ժամանակի տարբերություն հատուցման վճարման և այդ ապրանքները կամ ծառայությունները գնորդին փոխանցելու միջև: Գործոնները, որոնք վկայում են նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի բացակայության մասին, հետևյալն են.

- գնորդը նախօրոք վճարել է ապրանքների կամ ծառայությունների համար, և այդ ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցման ժամկետները գնորդի հայեցողության ներքո են (օրինակ, նվեր քարտի կամ կանխավճարային հեռախոսաքարտի վճարների դեպքում):
- գնորդի կողմից խոստացված հատուցման նշանակալի մասը փոփոխուն է, իսկ փոփոխականությունը ըստ Էության չի գտնվում գնորդի կամ կազմակերպության վերահսկողության շրջանակներում,
- ապրանքի կամ ծառայության խոստացված հատուցման և կանխիկ վճարների գևի միջև տարբերությունը առաջանում է գնորդի կամ կազմակերպության կողմից ֆինանսավորում տրամադրելուց բացի այլ պատճառներով, և այդ գումարների տարբերությունը համամասնական է տարբերության պատճառին (օրինակ, երբ կանխավճարը կատարվում է տրված պատվերի համար պահանջվող մատակարարման մակարդակը ապահովելու համար):

## Նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի առկայության դիտարկման գործնական նպատակահարմարությունը

Երբ պայմանագրի մեկնարկի պահին ակնկալվում է, որ խոստացված ապրանքի կամ ծառայության փոխանցման և այդ ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարման ժամանակահատվածը կազմելու է մեկ տարի կամ պակաս, գործնականում անհրաժեշտ չէ որևէ ճշգրտում կատարել նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի ազդեցության առումով: Գործնական նպատակահարմարությունը կարող է օգտագործվել, նույնիսկ եթե պայմանագրի տևողությունը կազմում է ավելի քան տասներկու ամիս, եթե ապրանքների և ծառայությունների փոխանցման և վճարման միջև ժամանակային տարբերությունը պակաս է տասներկու ամսից:

## Չեղյման դրույքաչափի որոշումը

Խոստացված հատուցման գումարը պետք է ճշգրտվի նշանակալից ֆինանսավորման բաղադրիչի ազդեցության տեսանկյունից՝ օգտագործելով նույն Չեղյման դրույքաչափը, որը կօգտագործվել է կազմակերպության և նրա գնորդի միջև առանձին ֆինանսավորման գործարքի դեպքում: Այս դրույքաչափը պետք է հաշվի առնի այն կողմի (գնորդի կամ կազմակերպության) վարկային ռիսկը, որը պայմանավորվածության շրջանակներում ձեռք է բերում ֆինանսավորում: Չեղյման դրույքը չպետք է վերանայվի տոկոսադրույթների կամ գործընկերոջ վարկային ռիսկի փոփոխությունների դեպքում:

### **(գ) Ոչ-դրամական հատուցում**

Գնորդից ստացված ոչ-դրամական հատուցումը պետք է ներառվի գործարքի գնի մեջ: Ոչ-դրամական հատուցումը պետք է չափվի իրական արժեքով:

Եթե կազմակերպությունը չի կարող ողջամտորեն գնահատել ստացված ոչ-դրամական հատուցման իրական արժեքը, այն պետք է չափվի անուղղակիորեն՝ հղում կատարելով կազմակերպության կողմից տրամադրվող ապրանքների կամ մատուցվող ծառայությունների առանձին վաճառքի գնին:

Ոչ-դրամական հատուցման իրական արժեքը կարող է փոփոխուն լինել: Ոչ-դրամական հատուցման իրական արժեքի փոփոխությունները կարող են վերաբերել հատուցման ձևին կամ պայմանավորված լինել այլ պատճառներով (օրինակ, կազմակերպությունը կարող է որպես հատուցում ստանալ իր գնորդի սովորական բաժնետոմսերի նկատմամբ իրավունք, և բաժնետոմսերի արժեքը կարող է փոփոխվել նախքան դրանց փոխանցումը կազմակերպությանը):

Եթե ոչ-դրամական հատուցման իրական արժեքի տատանումները պայմանավորված են հատուցման ձևով, այդ տատանումները ենթակա չեն փոփոխուն հատուցման գծով սահմանափակման:

Միայն հատուցման ձևից բացի՝ այլ փոփոխությունները պետք է ներառվեն գործարքի գնի մեջ, սակայն կարող են ենթակա լինել փոփոխուն հատուցման սահմանափակումների:

Փոփոխությունը կարող է ներառել ինչպես հատուցման ձևի տատանումները, և հատուցման ձևից բացի՝ այլ տատանումները (օրինակ, կազմակերպության գոծունեության արդյունքները):

Ոչ-դրամական հատուցում կարող է տրամադրվել գնորդի կողմից կազմակերպությանը՝ պայմանագրի կատարմանը օժանդակելու նպատակով (օրինակ, գնորդը կարող է հատկացնել ապրանքներ կամ ծառայություններ՝ կազմակերպության կողմից կատարման ենթակա պարտականության կատարմանն օժանդակելու նպատակով): Կազմակերպությունը պետք է ներառի գնորդի կողմից ապրանքների կամ ծառայությունների հատկացումը գործարքի գնի մեջ, որպես ոչ-դրամական հատուցում միայն այն դեպքում, եթե կազմակերպությունը ստանում վերահսկողություն այդ ապրանքների կամ ծառայությունների նկատմամբ:

### **Օրինակ 28 – Գնորդի կողմից տրամադրվող նյութեր**

Անվադողերի արտադրությամբ զբաղվող ընկերությունը պայմանագրեր է կնքել X գնորդի և Y գնորդի հետ: X գնորդը վճարել է պատվերի համար 20 միլիոն դրամ է, և արտադրող ընկերությանը մատակարարում է 10 միլիոն դրամ իրական արժեքով կաուչուկ անվադողերի արտադրության համար: Ըստ այդ պայմանագրի, արտադրողն իրավունք ունի օգտագործելու նյութերը նաև այլ պատվերների համար, եթե այդ պատվերների գծով դիտվի կաուչուկի ժամանակավոր պակասորդ:

Y գնորդը նույնպես վճարել է 20 միլիոն դրամ և մատակարարել է 10 միլիոն դրամ իրական արժեքով կաուչուկ, որը կօգտագործվի անվադողերի արտադրության համար: Ըստ պայմանագրի, արտադրող ընկերությունը կարող է օգտագործել կաուչուկը միայն Y գնորդի պատվերով, և Y գնորդը պահպանում է կաուչուկի նկատմամբ սեփականության իրավունքը, դրա մշակման ընթացքում:

Ինչպե՞ս պետք է արտադրող ընկերությունը որոշի պայմանագրի գործարքի գինը X գնորդի հետ և Y գնորդի հետ:

Քանի որ արտադրող ընկերությունը կարող է որոշել օգտագործել նյութերը նաև այլ պատվերների համար, այն եզրակացնում է, որ իրեն է անցնում կաուչուկի նկատմամբ վերահսկողությունը X գնորդի կողմից դրա մատակարարումից հետո: Հետևաբար, ընկերությունը պետք է ներառի նյութերի իրական արժեքը գործարքի գնի մեջ, որը կկազմի 30 միլիոն դրամ:

Կիրառելով դատողություն՝ ընկերությունը եզրակացնում է, որ Y գնորդի դեպքում այն տրամադրում է կաուչուկի վերամշակման ծառայություն և տվյալ դեպքում ձեռք չի բերում վերահսկողություն կաուչուկի նկատմամբ: Հետևաբար, ընկերությունը չպետք է կաուչուկի իրական արժեքը ներառի գործարքի գնի մեջ, որը կկազմի 20 միլիոն դրամ:

## **(դ) Գնորդին վճարման ենթակա հատուցում**

Կազմակերպությունը կարող է վճարում կատարել գնորդին կամ ակնկալել նման վճարման կատարում: Այդպիսի հատուցումը կարող է լինել կանխիկ եղանակով, ինչպես նաև գեռչի կամ հատուցման ձևով՝ վաճառողի կողմից մատուցվող ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց: Եթե գնորդին վճարման ենթակա հատուցումը ներառում է փոփոխուն գումար, կազմակերպությունը պետք է գնահատի գործարքի գինը, ինչպես նաև գնահատի, թե արդյոք փոփոխուն հատուցման գնահատականը սահմանափակված է:

Գնորդին վճարման ենթակա հատուցումը պետք է հաշվառվի որպես գործարքի գնի, և համապատասխանաբար հասույթի նվազեցում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ գնորդին վճարումը կատարվում է տարբերակելի ապրանքների և ծառայությունների դիմաց, որոնք գնորդի կողմից փոխանցվում են կազմակերպությանը:

Եթե գնորդին վճարման ենթակա հատուցումը իրենից ներկայացնում է տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության դիմաց գնորդին կատարվող վճարում, ապա կազմակերպությունը պետք է հաշվառի ապրանքների կամ ծառայության ձեռքբերումը նույն կերպ, ինչպես այն հաշվառում է մատակարարներից այլ գնումները:

### **Օրինակ 29 – Գնորդին կատարվող վճարում առանց ապրանք կամ ծառայություն տրամադրման**

*Ընկերությունը քաղցրավենիք է վաճառում սուպերմարկետին: Ընկերությունը նաև վճար է կատարում սուպերմարկետին՝ նպատակ ունենալով ապահովել իր արտադրանքի տեսանելի վայրում տեղադրումը խանութի դարակաշարերին: Վճարը բանակցվում է որպես քաղցրավենիքի վաճառքի պայմանագրի մաս:*

*Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը հաշվառի սուպերմարկետին կատարած վճարները:*

*Ընկերությունը պետք է նվազեցնի քաղցրավենիքի վաճառքի գործարքի գինը սուպերմարկետին կատարված վճարների չափով: Ընկերությունը սուպերմարկետին կատարված վճարների դիմաց չի ստանում տարբերակելի ապրանք կամ ծառայություն:*

Գնորդից ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը գերազանցող վճարները պետք է հաշվառվեն որպես գնորդի հետ պայմանավորված գործարքի գնի նվազեցում, քանի որ հավելյալ գումարը իրենից ներկայացնում է գնորդին տրամադրված գեռչ:

### **Օրինակ 30 – Իրական արժեքից գերազանցող վճարում տարբերակելի ծառայության դիմաց**

*Կահույք արտադրող ընկերությունը կահույքի խանութին վաճառել է 100 միավոր կահույք 2,000,000 դրամով: Պայմանագիրը ներառում է գովազդի մասին պայմանավորվածություն, համաձայն որի ընկերությունը վճարել է 250,000 դրամ կոնկրետ գովազդային արձափի համար, որը խանութը կիրականացնի հատուկ գովազդային վահանակների միջոցով: Նմանատիպ գովազդային ծառայություններ տրամադրելու համար ընկերությունը կարող էր որոշել ներգրավել երրորդ կողմ՝ 200,000 դրամ արժեքով: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը հաշվառի կահույքի խանութի կողմից իրականացվելիք գովազդի դիմաց վճարումը:*

*200,000 դրամ վճարը, որը իրենից ներկայացնում է գովազդային ծառայության իրական արժեքը, պետք է հաշվառվի այլ գովազդային ծառայությունների ձեռքբերմանը համահունչ կերպով, քանի որ դա հատուցում է տարբերակելի ծառայության դիմաց: Ծառայությունների իրական արժեքը գերազանցող 50,000 դրամ հավելյալ վճարումը իրենից ներկայացնում է կահույքի վաճառքի գործարքի գնի նվազեցում: Հետևաբար, կահույքի վաճառքի գործարքի գինը կազմում է 1,950,000 դրամ:*

Երբ կազմակերպությունը չի կարող ողջամտորեն գնահատել ստացված ապրանքների կամ ծառայությունների իրական արժեքը, այն պետք է հաշվառի գնորդին վճարված կամ վճարման ենթակա ողջ հատուցումը որպես գործարքի գնի նվազեցում:

Գործարքի գնի և, համապատասխանաբար, հասույթի նվազեցում պետք է ճանաչվի, հետևյալ իրադարձություններից առավել ուշ տեղի ունեցողի դեպքում.

- կազմակերպությունը ճանաչում է հասույթ գնորդին հարակից ապրանքների կամ ծառայությունների փոխանցման համար, կամ
- կազմակերպությունը վճարում է կամ խոստանում է վճարել հատուցում: Այդ խոստումը կարող է ենթադրվել՝ ելնելով կազմակերպության գործարար շրջանառության սովորույթից:

### **Գործարքի գնի բաշխումն առանձին կատարման ենթակա պարտականություններին (քայլ 4)**

Գործարքի գինը պետք է բաշխվի յուրաքանչյուր առանձին կատարման ենթակա պարտականությանը, կամ տարբերակելի ապրանքին կամ ծառայությանը, այնպես որ արձանագրված հասույթի գումարն արտացոլի հատուցման գումարը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է կամ իրավունք ունի ստանալ խոստացված ապրանքները կամ ծառայությունները փոխանցելու դիմաց:

Գործարքի գինը պետք է բաշխվի կատարման ենթակա յուրաքանչյուր պարտականությանը՝ հիմք ընդունելով գնորդին մատակարարվող ապրանքի կամ մատուցվող ծառայությունների առանձին վաճառքի հարաբերական գները:

### **Առանձին վաճառքի գնի որոշումը**

Կազմակերպությունը պայմանագրի մեկնարկի պահին պետք է որոշի կատարման ենթակա յուրաքանչյուր պարտականության հիմքում ընկած տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության առանձին վաճառքի գինը՝ գործարքի գինը կատարման ենթակա յուրաքանչյուր պարտականությանը բաշխելու նպատակով:

Առանձին վաճառքի գնի լավագույն վկայությունն այն գինն է, որը կազմակերպությունը գանձում է՝ համանման հանգամանքներում նմանատիպ գնորդների տվյալ ապրանքը կամ ծառայությունը առանձին վաճառելիս: Ապրանքի կամ ծառայության՝ պայմանագրով նախատեսված գինը կամ գնացուցակը կարող է ներկայացնել ապրանքի կամ ծառայության առանձին վաճառքի գինը, թեև չպետք է ենթադրվի որպես այդպիսին:

### **Օրինակ 31 – Ուղղակիորեն դիտարկելի առանձին վաճառքի գները և դրանց գնահատման միջակայքը**

#### Դեպք 1 - Առանձին վաճառքի գները ուղղակիորեն դիտարկելի են

Ընկերությունը վաճառել է արտադրական հոսքագիծ և նախատեսում է գնորդներին տրամադրել տեխնիկական սպասարկման ծառայություններ: Արտադրական հոսքագծի գինը շուրջ 50 միլիոն դրամ է, իսկ սպասարկման ծառայությունների գինը՝ տարեկան 4 միլիոն դրամ: Ընկերությունը եզրակացրել է, որ այդ ապրանքները և ծառայությունները տարբերակելի են, և հաշվառում է դրանք որպես առանձին կատարման ենթակա պարտականություններ: Ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ 52 միլիոն դրամով, արտադրական հոսքագծի վաճառքի և մեկ տարվա տեխնիկական սպասարկման ծառայությունների համար: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը բաշխի 52 միլիոն դրամ գործարքի գինը կատարման ենթակա պարտականությունների նկատմամբ:

Ընկերությունը պետք է բաշխի 52 միլիոն դրամ գործարքի գինը արտադրական հոսքագծի և տեխնիկական սպասարկման ծառայությունների միջև՝ հիմք ընդունելով դրանց առանձին վաճառքի հարաբերական գները, հետևյալ կերպ.

Արտադրական հոսքագիծ (52 x (50 մ / 54մ))

48,148,148 դրամ

Տեխնիկական սպասարկում (52 x (4մ / 54մ))

3,851,852 դրամ

Բաշխման արդյունքում 2 միլիոն դրամ կազմող գեղջը համամասնորեն բաշխվում է երկու կատարման ենթակա պարտականությունների միջև:

Ղեկավար 2 Առանձին վաճառքի գների միջակայք

Ընկերությունը վաճառել է արտադրական հոսքագիծ և Նախատեսում է գնորդների տրամադրել տեխնիկական սպասարկման ծառայություններ: Արտադրական հոսքագծի գինը 49 միլիոն դրամի և 52 միլիոն դրամի միջակայքում է, իսկ տարեկան սպասարկման ծառայությունների գումարը՝ 4 միլիոն դրամ է: Ընկերությունը եզրակացրել է, որ այդ ապրանքները և ծառայությունները տարբերակելի են, և հաշվառում է դրանք որպես առանձին կատարման ենթակա պարտականություններ:

Արտադրական հոսքագծի և տեխնիկական սպասարկման ծառայությունների նշված պայմանագրային գները կազմում են 51 միլիոն դրամ և 1 միլիոն դրամ, համապատասխանաբար: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը բաշխի 52 միլիոն դրամ ընդհանուր գործարքի գինը կատարման ենթակա պարտականություններից յուրաքանչյուրի նկատմամբ:

Արտադրական հոսքագծի պայմանագրային գինը (51 միլիոն դրամ) ընկնում է ընկերության կողմից սահմանված առանձին վաճառքի գնի միջակայքում: Հետևաբար, ընկերությունը կարող է օգտագործել նշված պայմանագրային գինը որպես առանձին վաճառքի գին, բաշխում կատարելու համար:

Արտադրական հոսքագիծ (52 x (51մ / 55մ))	48,218,182 դրամ
Տեխնիկական սպասարկում (52մ x (4մ/55մ))	3,781,818 դրամ

Յուրաքանչյուր կատարման ենթակա պարտականության առանձին վաճառքի հարաբերական գինը որոշվում է պայմանագրի մեկնարկի պահին: Գործարքի գինը չպետք է բաշխվի պայմանագրի մեկնարկից հետո, առանձին վաճառքի գների հետագա փոփոխությունները արտացոլելու համար:

**Ուղղակիորեն ոչ դիտարկելի առանձին վաճառքի գնի գնահատումը**

Առանձին վաճառքի գինը, որն ուղղակիորեն դիտարկելի չէ, պետք է գնահատվի: Օգտագործվող մեթոդի հիման վրա կատարված գնահատման արդյունքում, պետք է հաշվարկվի այնպիսի գին, որն արժանահավատորեն կարտացոլի կազմակերպության կողմից ապրանքների կամ ծառայությունների վաճառքի գինը՝ առանձին վաճառվելու դեպքում: Արդյունքում գործարքի գինը բաշխումը պետք է համապատասխանի ստանդարտով սահմանված բաշխման նպատակին:

Դեկավարությունը պետք է հաշվի առնի ողջամտորեն հասանելի բոլոր տեղեկությունները, և պետք է առավելագույնս օգտագործի դիտարկելի մուտքային տվյալները առանձին վաճառքի գինը գնահատելիս:

Առանձին վաճառքի գնի գնահատման համար օգտագործվող մեթոդը պետք է հետևողականորեն կիրառվի նմանատիպ պայմանավորվածությունների նկատմամբ: Նպատակահարմար մեթոդները ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով.

- ճշգրտված շուկայական գնահատման մոտեցումը,
- ակնկալվող ծախսումներ գումարած մարժա մոտեցումը,
- մնացորդային մոտեցումը, կոնկրետ չափանիշների բավարարման դեպքում:

**Ճշգրտված շուկայական գնահատման մոտեցումը**

Շուկայական գնահատման մոտեցումը հաշվի է առնվում ապրանքի կամ ծառայության վաճառքի շուկան, և գնահատվում է այն գինը, որը տվյալ գնորդը այդ շուկայում պատրաստ է վճարել: Դեկավարությունը կարող է դիտարկել նմանատիպ ապրանքների կամ ծառայությունների համար շուկայում մրցակիցների գնագոյացման մեխանիզմները և ճշգրտի դրանք ըստ կազմակերպությանը բնորոշ գործոնների:

## Ակնկալվող ծախսումներ գումարած մարժա մոտեցումը

Ակնկալվող ծախսումներ գումարած մարժա մոտեցումը պահանջում է, որ կազմակերպությունը կանխատեսի իր ակնկալվող ծախսումները կատարման ենթակա պարտականությունը բավարարելու համար, և այնուհետև ավելացնել համապատասխան մարժա տվյալ ապրանքի կամ ծառայության համար:

## Մնացորդային մոտեցումը

Մնացորդային մոտեցումը կիրառելիս՝ ընդհանուր գործարքի գնից հանվում են այլ ապրանքների և ծառայությունների գնահատված կամ դիտարկելի առանձին վաճառքի գները, որպեսզի գնահատվի մնացած ապրանքների կամ ծառայությունների առանձին վաճառքի գինը: Այս մոտեցումը կարող է օգտագործվել շատ սահմանափակ հանգամանքներում, այսինքն, միայն այն ժամանակ, երբ վաճառքի գինը մեծապես փոփոխուն է կամ անորոշ է:

## Չեղչերի բաշխումը այն դեպքում, երբ առանձին վաճառքի գնի գնահատումն ուղղակիորեն դիտարկելի չէ

Գնորդը ստանում է զեղչ ապրանքների կամ ծառայությունների փաթեթ ձեռք բերելու համար, եթե պայմանագրով խոստացված ապրանքների կամ ծառայությունների առանձին վաճառքի գների գումարը գերազանցում է պայմանագրով խոստացված հատուցումը: Չեղչերը պետք է համամասնորեն բաշխվեն պայմանավորվածության բոլոր կատարման ենթակա պարտականություններին՝ դրանց առանձին վաճառքի հարաբերական գների հիման վրա:

Երբ առկա է դիտարկելի վկայություն առ այն, որ ընդհանուր զեղչը վերաբերում է մեկ կամ մի քանի կատարման ենթակա պարտականության, բայց պայմանագրով նախատեսված կատարման ենթակա ոչ բոլոր պարտականություններին, ապա նպատակահարմար է զեղչը բաշխել պայմանագրով նախատեսված միայն մեկ կամ մի քանի կատարման ենթակա պարտականություններին, այլ ոչ թե կատարման ենթակա բոլոր պարտականություններին: Չեղչը մեկ կամ մի քանի, բայց, կատարման ենթակա ոչ բոլոր պարտականություններին բաշխելու համար բոլոր հետևյալ պայմանները պետք է բավարարվեն.

- ա. կազմակերպությունը պարբերաբար վաճառում է պայմանագրով նախատեսված յուրաքանչյուր տարբերակելի ապրանք կամ ծառայություն (կամ յուրաքանչյուր տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների խումբ) առանձին հիմունքով,
- բ. կազմակերպությունը նաև առանձին հիմունքով պարբերաբար վաճառում է որոշ տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների խումբ (կամ խմբեր)՝ զեղչելով ապրանքների կամ ծառայությունների յուրաքանչյուր խմբի առանձին վաճառքի գները, և
- գ. վերը նշված (բ) կետում նկարագրված ապրանքների կամ ծառայությունների յուրաքանչյուր խմբին վերագրելի զեղչը ըստ էության նույնն են, ինչ պայմանագրով նախատեսված զեղչը:

Չեղչը մեկ կամ մի քանի, բայց կատարման ենթակա ոչ բոլոր պարտականություններին բաշխելու դեպքում, այն պետք է բաշխվի նախքան մնացորդային մոտեցման օգտագործումը, եթե կիրառելի է, ապրանքի կամ ծառայության առանձին վաճառքի գինը գնահատելու համար:

## **Օրինակ 32 – Չեղչերի բաշխումը**

*Ներկերի մանրածախ վաճառք իրականացնող խանութը պայմանավորվածություն է ձեռք բերել գնորդի հետ կարմիր, կանաչ և սպիտակ գույնի ներկերի վաճառքի վերաբերյալ՝ 5,400 դրամով: Խանութը պարբերաբար վաճառում է յուրաքանչյուր ապրանքը առանձին հիմունքով՝ հետևյալ կերպ.*

- *կարմիր ներկ՝ 2,000 դրամ,*
- *կանաչ ներկ՝ 3,000 դրամ, և*
- *սպիտակ ներկ՝ 1,000 դրամ:*



Գնորդը ստացել է 600 դրամ գեղջ (առանձին 6,000 դրամ վաճառքի գնի հանրագումարից հանած 5,400 դրամ գործարքի գինը)՝ ապրանքների խումբ գնելու համար: Խանութը պարբերաբար վաճառում է կարմիր ներկը և կանաչ ներկը միասին որպես խումբ՝ 4400 դրամով (600 դրամ գեղջ երկու միավոր ապրանքի առանձին վաճառքի գներից): Սպիտակ ներկը սովորաբար չի գեղջվում: Ինչպես՝ խանութը պետք է գործարքի գինը բաշխի ապրանքներին:

Խանութը ունի դիտարկելի վկայություն առ այն, որ գեղջը պետք է բաշխվի միայն կարմիր և կանաչ ներկերին: Կարմիր և կանաչ ներկերը պարբերաբար վաճառվում են միասին՝ 4400 դրամով, իսկ սպիտակ ներկը պարբերաբար վաճառվում է 1000 դրամով: Հետևաբար, խանութը կբաշխի 5,400 դրամ գործարքի գինը հետևյալ կերպ՝

Կարմիր ներկ և կանաչ ներկ՝	4,400 դրամ
Սպիտակ ներկ՝	1,000 դրամ

Եթե սպիտակ ներկը և կանաչ ներկը ևս պարբերաբար վաճառվեին գեղջով՝ որպես զույգ, ապա նպատակահարմար չէր լինի գեղջը բաշխել երկու ապրանքների ցանկացած համակցությանը: Փոխարենը, գեղջը կարող էր համամասնորեն բաշխվել բոլոր երեք ապրանքներին:

### Փոփոխուն հատուցման բաշխումը

Փոփոխուն հատուցումը սովորաբար բաշխվում է պայմանագրի բոլոր կատարման ենթակա պարտականություններին՝ դրանց առանձին վաճառքի հարաբերական գների հիման վրա: Սակայն, պահանջվում է գնահատում, թե արդյոք փոփոխուն հատուցումը վերագրելի է պայմանավորվածության մեկ կամ մի քանի, բայց կատարման ենթակա ոչ բոլոր պարտականությունների: Բաշխման այսպիսի ցուցումը պահանջ է, այլ ոչ թե քաղաքականության ընտրություն:

Փոփոխուն հատուցումը կարող է վերագրվել ինչպես ամբողջ պայմանագրին, այնպես էլ պայմանագրի որոշակի մասին, ինչպես, օրինակ՝ հետևյալ կետերից որևէ մեկին.

- պայմանագրի մեկ կամ մի քանի, բայց ոչ բոլոր կատարման ենթակա պարտականություններին (օրինակ, կարող է նախատեսվել պարզապես կազմակերպության կողմից խոստացված ապրանքը կամ ծառայությունը որոշակի ժամանակահատվածում փոխանցելու դեպքում), կամ
- մեկ կամ մի քանի, բայց ոչ բոլոր տարբերակելի ապրանքներին կամ ծառայություններին, որոնք խոստացված են տարբերակելի ապրանքների կամ ծառայությունների շարքում և կազմում են կատարման ենթակա մեկ պարտականության մաս (օրինակ, երկու տարվա մաքրման ծառայությունների պայմանագրի երկրորդ տարվա համար խոստացված հատուցումը կավելանա՝ գնաճի ցուցանիշների տատանումների հիման վրա):

Փոփոխուն հատուցումը (և այդ հատուցման չափման հետագա փոփոխությունները), պետք է ամբողջությամբ բաշխվեն կատարման ենթակա մեկ պարտականությանը, միայն այն դեպքում եթե հետևյալ երկու չափանիշները միաժամանակ առկա են.

- փոփոխուն վճարման պայմանները կապված են հատկապես կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականության իրագործման կամ տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության փոխանցման գործողությունների հետ (կամ կատարման ենթակա պարտականության իրագործման կոնկրետ արդյունքի կամ տարբերակելի ապրանքի կամ ծառայության փոխանցման հետ), և
- հատուցման փոփոխուն գումարի ամբողջությամբ բաշխումը կատարման ենթակա պարտականությանը կամ տարբերակելի ապրանքին կամ ծառայությանը համահունչ է բաշխման նպատակին՝ կատարման ենթակա բոլոր պարտականությունները և պայմանագրով նախատեսված վճարման պայմանները դիտարկելիս:

### Օրինակ 33 – Կատարողական պարզապես բաշխումը

Ընկերությունը երեք տարվա պայմանագիր է համաձայնեցրել գրասենյակի շենքին օդորակման ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ՝ ջեռուցման և հովացման համակարգերի նորարարությունն օգտագործելով: Ընկերությունը իրավունք ունի ստանալ կիսամյակային

կատարողական պարզաբանում, եթե շենքի ջեռուցման և հովացման գծով գնորդի ծախսումները նախկինի համեմատ նվազեն առնվազն 10%-ով: Ընթացիկ և նախկին ծախսումների համեմատությունը կատարվում է կիսամյակային պարբերականությամբ՝ օգտագործելով վերջին վեց ամսվա միջինը նախորդ տարվա նույն վեցամսյա ժամանակահատվածի համեմատությամբ:

Ընկերությունը հաշվառում է երեք տարվա պայմանագրով մատուցվող տարբերակելի ծառայությունների շարքը որպես մեկ կատարման ենթակա պարտականություն, որը իրականացվում է ժամանակի ընթացքում:

Ընկերությունը չունի տվյալ համակարգի հետ աշխատելու նախկին փորձ: Հետևաբար, ծառայության տրամադրման առաջին վեց ամիսների վերաբերյալ գործարքի գնի մեջ այն չի ներառել կատարողական պարզաբանման հետ կապված որևէ փոփոխում հատուցում, քանի որ չի գտնում, որ կա մեծ հավանականություն, որ գնորդի ծախսումների խնայողության վերաբերյալ իր գնահատումներում փոփոխություն տեղի ունենալու արդյունքում տեղի չի ունենա ճանաչված կուտակային հասույթի զգալի հակադարձում: Առաջին վեց ամիսների ավարտին, գնորդի ծախսումները նվազցին 12%-ով նախորդ համադրելի ժամանակաշրջանի համեմատ, և ընկերությունը ստացավ կատարողական պարզաբանման իրավունք: Ինչպե՞ս պետք է ընկերությունը հաշվառի կատարողական պարզաբանումը:

Ընկերությունը պետք է կատարողական պարզաբանումը բաշխի այն տարբերակելի ծառայություններին, որոնց այն վերաբերում է, այսինքն՝ համապատասխան վեցամսյա ժամկետին, եթե դեկավարությունը եզրակացնում, որ արդյունքները համապատասխանում են բաշխման նպատակներին: Եթե ենթադրենք, որ դա այդպես է, ընկերությունը կճանաչի կատարողական պարզաբանումը (փոփոխում հատուցման գնահատումներում փոփոխություն) անմիջապես, քանի որ այն վերաբերում է տարբերակելի ծառայությունների, որոնք արդեն կատարված են: Նպատակահարմար չէր լինի փոփոխում հատուցման փոփոխությունը բաշխել ամբողջ կատարման ենթակա պարտականությանը, այսինքն՝ ճանաչել գումարը պայմանագրի ամբողջ երեք տարվա ընթացքում:

**Օրինակ 34 – Բաշխումը նախնական վճարով պայմանագրի դեպքում**

Ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ մեկ տարվա ընթացքում հաշվապահական գործարքների մշակման վերաբերյալ գնորդին ծառայությունների տրամադրման վերաբերյալ: Կազմակերպությունը գնորդից պահանջում է նախնական վճար 4 միլիոն դրամի չափով և ամսական վճար՝ 500 դրամ յուրաքանչյուր մշակված գործարքի համար: Եթե գնորդը նորացնում է պայմանագիրը, այն կրկին պետք է վճարի համանման նախնական վճար:

Ընկերությունը եզրակացրել է, որ իր խոստումն ըստ Էության տարբերակելի ամսական ծառայությունների շարք է, և հաշվառում է մեկ տարվա պայմանագիրը որպես մեկ կատարման ենթակա պարտականություն:

Տարվա առաջին եռամսյակում, հունվար, փետրվար և մարտ ամիսներին մշակված գործարքների ամսական վճարները կազմել են 800 հազար դրամ, 850 հազար դրամ և 900 հազար դրամ, համապատասխանաբար: Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը ճանաչի հասույթ այս պայմանավորվածության գծով:

Կազմակերպությունը պետք է որոշի համապատասխան առաջընթացի չափման ցուցանիշը 4 միլիոն դրամ նախնական վճարի ճանաչման համար: Այս դեպքում առավել նպատակահարմար է ժամանակի վրա հիմնված չափումը պայմանագրի ժամկետի ընթացքում հավասար ճանաչման նպատակով: Կազմակերպությունը պետք է բաշխի փոփոխում ամսական վճարները տարբերակելի ամսական ծառայությանը, որին դրանք առնչվում են, հետևյալ կերպ. 800 հազար դրամ՝ հունվար, 850 հազար դրամ՝ փետրվար և 900 հազար դրամ՝ մարտ ամսվա համար: Բաշխման նպատակը բավարարված է, քանի որ 500 դրամ ամսական վճարը մեկ գործարքի դիմաց հետևողականորեն պահպանվում է որչ պայմանագրի ընթացքում, և փոփոխում հատուցումը կարելի է բաշխել տարբերակելի ծառայությանը, որին այն վերաբերում է, այն է՝ ամսական գործարքների մշակման ծառայությանը հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների համար:

Հաշվապահական հաշվառման տեսանկյունից, նախնական վճարը հավասարապես բաշխվում է, սակայն փոփոխում վճարը՝ ոչ: Սա չի նշանակում, որ կազմակերպությունը օգտագործում է առաջընթացի չափման բազմաթիվ միջոցներ: Պայմանագրի առաջընթացի չափման համար

կիրառվում է ժամանակի վրա հիմնված չափումը, սակայն փոփոխուն վճարը բաշխվում է հատուկ ժամանակահատվածների՝ ստանդարտի 85 պարբերությամբ ներկայացված բաշխման ցուցումների համաձայն:

**Գործարքի գնի հետագա փոփոխությունների բաշխումը**

Փոփոխուն հատուցման գնահատականը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Որպես հետևանք, այն կառաջացնի գործարքի գնի փոփոխություններ պայմանագրի մեկնարկից հետո: Գործարքի գնի ցանկացած փոփոխություն, բացառությամբ պայմանագրի վերափոխումների հետևանքով առաջացող փոփոխությունների, բաշխվում են կատարման ենթակա պարտականություններին՝ պայմանագրի մեկնարկի պահի դրությամբ առկա առանձին վաճառքի գների հիման վրա:

Փոփոխուն հատուցման գումարի փոփոխությունները, որոնք վերաբերում են մեկ կամ մի քանի կոնկրետ կատարման ենթակա պարտականությունների, պետք է բաշխվեն միայն այդ կատարման ենթակա պարտականություններին:

**Օրինակ 35 – Գործարքի գնի փոփոխություն**

Մարտի 1-ին, կապալառուն պայմանավորվածություն է ձեռք բերել 50 միլիոն դրամ արժեքով ճանապարհային մակերեսի վերանորոգման, լուսավորության համակարգի տեղադրման և ճանապարհային նշանների տեղադրման վերաբերյալ: Գործարքի մակերեսի վերանորոգման, լուսավորության համակարգի տեղադրման և ճանապարհային նշանների տեղադրման աշխատանքները տարբերակելի են և հաշվառվում են որպես առանձին կատարման ենթակա պարտականություններ: Կապալառուն կարող է վաստակել 5 միլիոն դրամ պարգևավճար, եթե ճանապարհի վերանորոգումը ավարտի մինչև սեպտեմբերի 1-ը: Կապալառուն կվաստակի 2 միլիոն դրամ պարգևավճար, եթե ճանապարհի վերանորոգումը ավարտի մինչև հոկտեմբերի 1-ը: Կապալառուն որևէ պարգևավճար չի վաստակի, եթե ճանապարհի վերանորոգումը ավարտի հոկտեմբերի 1-ից հետո:

Կապալառուն բաշխել է գործարքի գինը, առանձին հարաբերական գների հիմունքով, նախքան հնարավոր պարգևավճարի դիտարկումը, հետևյալ կերպ.

Գործարքի վերանորոգում՝	40 միլիոն դրամ,
Լուսավորման համակարգի տեղադրում`	6 միլիոն դրամ
Գործարքի նշանների տեղադրում՝	4 միլիոն դրամ

Կապալառուն ակնկալում է ճանապարհի վերանորոգման աշխատանքներն ավարտել մինչև հոկտեմբերի 1-ը և բաշխում է 2 միլիոն դրամ պարգևավճարը միայն ճանապարհային վերանորոգման կատարման ենթակա պարտականությանը, ինչի արդյունքում բաշխված գործարքի գինը կազմում է 42 միլիոն դրամ: Կապալառուն եզրակացնում է, որ այս արդյունքը համահունչ է բաշխման նպատակին իր ներկայիս հանգամանքներում:

Յուլիսի 31-ի դրությամբ, կապալառուն որոշում է, որ ճանապարհի վերանորոգումը կավարտվի մինչև սեպտեմբերի 1-ը և, հետևաբար, փոխում է իր պարգևավճարի գնահատումը 5 միլիոն դրամի: Կապալառուն ճանաչում է հասույթ ավարտվածության տոկոսի հիմունքով, ընդ որում վերանորոգման 80% -ը ավարտված է եղել հուլիսի 31-ի դրությամբ: Ինչպե՞ս կապալառուն պետք է հաշվառի հուլիսի 31-ի դրությամբ պարգևավճարի գնահատման փոփոխությունը:

Յուլիսի 31-ի դրությամբ, կապալառուն պետք է բաշխի կուտակային պարգևավճար 3 միլիոն դրամի չափով՝ ճանապարհի վերանորոգմանը վերաբերող կատարման ենթակա պարտականությանը, ընդհանուր առմամբ՝ 45 միլիոն դրամ: Պարգևավճարի գնահատումներում փոփոխությունը ամբողջությամբ բաշխվում է ճանապարհի վերանորոգմանը, քանի որ ստանդարտի պարբերություն 84-ում նկարագրված փոփոխուն հատուցման չափանիշները բավարարված են: Գործարքի վերանորոգման գծով կապալառուն պետք է ճանաչի 36 միլիոն դրամ (80% x 45 միլիոն դրամ) հասույթ կուտակային հիմունքով հուլիսի 31-ի դրությամբ:

Քավարարված պարտականությունների նկատմամբ բաշխված գործարքի գնի փոփոխությունը անմիջապես ճանաչվում է որպես հասույթ կուտակային ճշգրտման միջոցով, որպես հասույթի ան կամ նվազում:

Ժամանակի ընթացքում բավարարված պարտականության նկատմամբ բաշխված գումարի փոփոխությունը նույնպես կատարվում է կուտակային ճշգրտման միջոցով: Որպես հետևանք հասույթը աճում կամ նվազում է փոփոխության ժամանակահատվածում կատարման ենթակա պարտականության բավարարված մասի չափով: Զբավարարված մասին վերաբերող գումարը ճանաչվում է դրա՝ ժամանակի ընթացքում բավարարումից հետո:

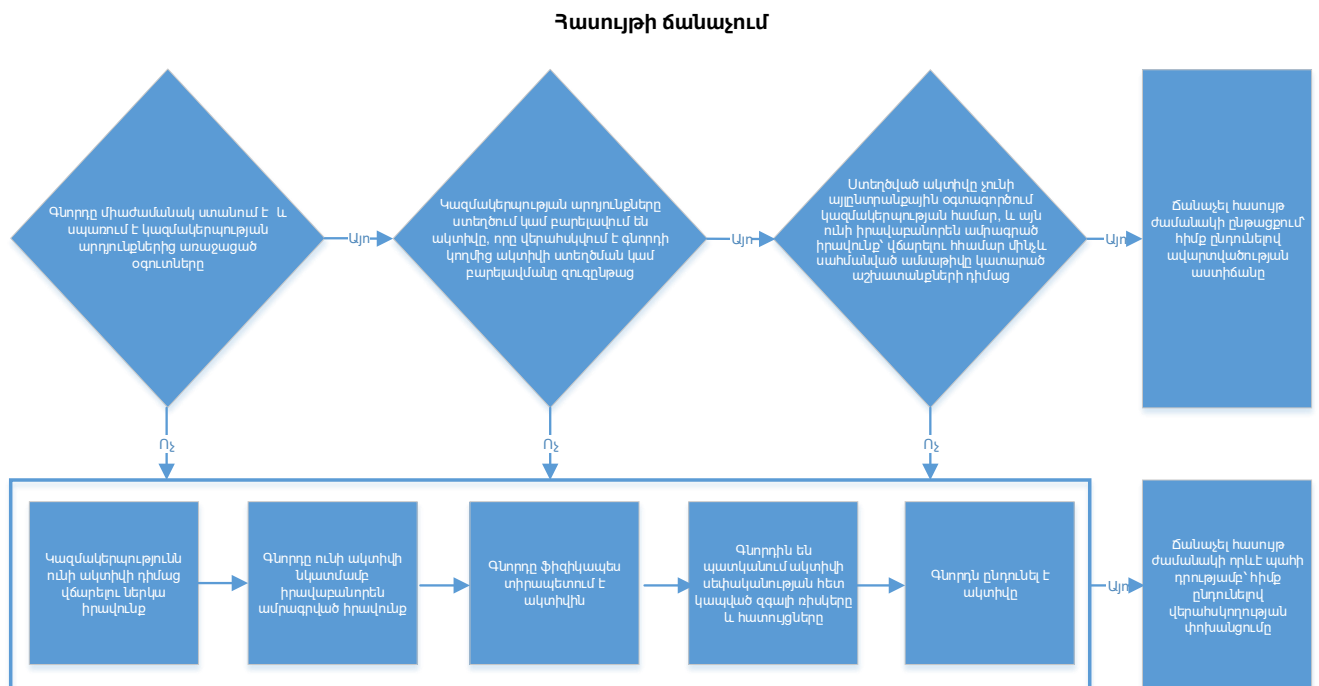
Նորմալ է, որ կազմակերպության առանձին վաճառքի գները փոփոխվում են ժամանակի ընթացքում: Առանձին վաճառքի գների փոփոխությունները տարբերվում են գործարքի գնի փոփոխություններից: Կազմակերպությունները չպետք է վերաբաշխեն գործարքի գինը պայմանագրով նախատեսված ապրանքների կամ ծառայությունների առանձին վաճառքի գների հետագա փոփոխությունների հետևանքով:

### Հասույթի ճանաչումը (քայլ 5)

Հասույթը ճանաչվում է, այն ժամանակ կամ այն դեպքում, երբ կատարման ենթակա պարտականությունները իրականացվում են՝ խոստացված ապրանքի կամ ծառայության նկատմամբ վերահսկողությունը գնորդին փոխանցելու միջոցով:

Վերահսկողությունը փոխանցվում է ժամանակի ընթացքում կամ ժամանակի որևէ պահի դրությամբ: Պայմանագրի մեկնարկի պահին կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ապրանքի կամ ծառայության նկատմամբ վերահսկողությունը գնորդին է փոխանցվում ժամանակի ընթացքում, թե ժամանակի որևէ պահի դրությամբ: Եթե կատարման ենթակա պարտականությունը չի բավարարվում ժամանակի ընթացքում, այն բավարարվում է ժամանակի որևէ պահի դրությամբ:

Հետևյալը գծապատկերը ցույց է տալիս ժամանակի ընթացքում և ժամանակի որևէ պահի դրությամբ հասույթի ճանաչման ամփոփ պատկերը:



### Հասույթի ճանաչումը այն դեպքում, երբ կատարման ենթակա պարտականությունները բավարարվում են ժամանակի ընթացքում

Հասույթը ճանաչվում է ժամանակի ընթացքում, եթե բավարարվում է հետևյալ երեք չափանիշներից որևէ մեկը.

- ա. գնորդը միաժամանակ ստանում և սպառում է կազմակերպության գործունեության արդյունքներից առաջացած օգուտները՝ դրանց առաջացմանը զուգընթաց,
- բ. կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականության իրականացման արդյունքում ստեղծվում կամ բարելավվում է ակտիվ, որը գնորդը վերահսկում է ակտիվի ստեղծմանը կամ բարելավմանը զուգընթաց, կամ
- գ. կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականության իրականացման արդյունքում չի ստեղծվում կազմակերպության համար այլընտրանքային կիրառում ունեցող ակտիվ, և կազմակերպությունը ունի կատարման ենթակա պարտականության միջև տվյալ ամսաթիվը կատարման դիմաց վճարում ստանալու ամիսագրված իրավունք:

**(ա) գնորդը միաժամանակ ստանում և սպառում է կազմակերպության գործունեության արդյունքներից առաջացած օգուտները՝ դրանց առաջացմանը զուգընթաց**

Այս չափանիշը առաջին հերթին կիրառվում է ծառայությունների մատուցման պայմանագրերի համար (օրինակ, մաքրման ծառայություններ, ուսուցման գործընթաց): Կազմակերպությունը փոխանցում է ծառայությունների գծով օգուտը գնորդին՝ իր գործունեության արդյունքների ստեղծմանը զուգընթաց, և, հետևաբար, բավարարում է իր կատարման ենթակա պարտականությունը ժամանակի ընթացքում:

Այս չափանիշը կարելի է կիրառել նաև այն պայմանավորվածությունների նկատմամբ, որոնք սովորաբար չեն դիտվում որպես ծառայություններ, ինչպիսիք են, օրինակ, որոշ ապրանքների պայմանագրերի շարունակական մատակարարման պայմանագրերը (օրինակ, էլեկտրականություն, բնական գազ, ջուր):

**(բ) կազմակերպության կատարման ենթակա պարտավորության իրականացման արդյունքում ստեղծվում կամ բարելավվում է ակտիվ, որը վերահսկվում է գնորդի կողմից**

Այս չափանիշը կիրառվում է այն դեպքերում, երբ գնորդը վերահսկում է անավարտ աշխատանքը՝ կազմակերպության կողմից ապրանքների արտադրության կամ ծառայությունների մատուցմանը զուգընթաց: Ստեղծվող ակտիվը կարող է լինել նյութական կամ ոչ նյութական: Կարևոր է որոշել, թե արդյոք գնորդը վերահսկում է ստեղծվող կամ բարելավվող ակտիվը:

**(գ) կազմակերպության կատարման ենթակա պարտավորության իրականացման արդյունքում չի ստեղծվում կազմակերպության համար այլընտրանքային կիրառում ունեցող ակտիվ, և կազմակերպությունը ունի կատարման ենթակա պարտավորության միջև տվյալ ամսաթիվը կատարման դիմաց վճարում ստանալու ամիսագրված իրավունք**

Կազմակերպությունները, որոնք ստեղծում են ակտիվներ (1) առանց այլընտրանքային կիրառման, որոնք ունեն (2) կատարման ենթակա պարտականության միջև տվյալ ամսաթիվը կատարման դիմաց վճարում ստանալու իրավունք, հասույթը ճանաչում են ակտիվների արտադրմանը զուգընթաց, այլ ոչ թե ժամանակի որևէ պահի դրությամբ (օրինակ, առաքման պահին):

**(1) Օգտագործման այլընտրանքի բացակայություն**

Ակտիվը չունի այլընտրանքային կիրառման հնարավորություն, եթե կազմակերպությունը ի վիճակի չէ, պայմանագրային սահմանափակումներից կամ գործնական սահմանափակումներից ելնելով, ակտիվը ուղղորդել այլ կիրառման կամ այլ գնորդի: Պայմանագրային և գործնական սահմանափակումներ կարող են գոյություն ունենալ պայմանագրերի մի շարք տեսակների դեպքում:

Պայմանագրի մեկնարկի պահին պետք է գնահատվի, թե արդյոք այդ ակտիվը, որը կազմակերպությունը ի վերջո փոխանցելու է գնորդին, ունի այլընտրանքային կիրառման

հնարավորություն: Այս գնահատումը կարող է վերանայվել միայն այն դեպքում, եթե առկա է պայմանագրի վերափոխում, որը ըստ էության փոխում է պայմանավորվածության պայմանները:

## **(2) Միջև տվյալ ամսաթիվը կատարման դիմաց վճարման ստացման իրավունք**

Այս պահանջը բավարարված է, եթե կազմակերպությունը ունի միջև տվյալ ամսաթիվը կատարման դիմաց վճարում ստանալու՝ օրենքով կամ պայմանագրային պայմաններով ամրագրված իրավունք, եթե գնորդը դադարեցնում է պայմանագիրը այլ պատճառներով, քան կազմակերպության կողմից իր կատարման ենթակա պարտականությունների չկատարմանը:

Վճարման գումարը, որը կազմակերպությունը կարող է պահանջել, կարող է չլինել ֆիքսված գումար, սակայն այն պետք է առնվազն փոխհատուցի կազմակերպության տվյալ ամսաթվի դրությամբ կատարած աշխատանքի դիմաց՝ պայմանագրի ցանկացած պահի:

### **Օրինակ 36 – Այլընտրանքային կիրառման հնարավորությամբ ակտիվներ**

Արտադրող ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի համար տուրքին կառուցելու վերաբերյալ: Գնորդը սահմանել է տուրքինի որոշակի բնութագրեր, ինչպես օրինակ՝ չափը, ձևը, հզորությունը և այլն: Գնորդը կարող է դադարեցնել պայմանագիրը ցանկացած պահի: Գնորդը վճարում է չփոխհատուցվող երաշխիքային գումար պայմանագրի մեկնարկի պահին, որը ծածկում է տուրքինը արտադրելու համար արտադրողի նյութերի ծախսումները: Գնորդը չի վերահսկում անավարտ արտադրությունը:

Արտադրողը կարող է ցանկացած ժամանակ որոշել ուղղորդել տուրքինը մեկ այլ գնորդի և սկսել նույն բնութագրերով մեկ այլ տուրքինի արտադրությունը գնորդի համար: Ինչպե՞ս պետք է արտադրողը ճանաչի հասույթ այս պայմանագրի գծով:

Արտադրողը պետք է ճանաչի հասույթը ժամանակի որևէ պահի դրությամբ, երբ տուրքինի նկատմամբ վերահսկողությունը անցնում է գնորդին: Պայմանավորվածությունը չի համապատասխանում ժամանակի ընթացքում բավարարվող կատարման ենթակա պարտականության չափանիշներին: Գնորդը չի վերահսկում ակտիվը արտադրական գործընթացի ընթացքում: Գնորդը սահմանել էր տուրքինի որոշ տարրեր, սակայն դա չի ստեղծում գործնական կամ պայմանագրային սահմանափակում արտադրողի համար՝ տուրքինը մեկ այլ գնորդի փոխանցելու առումով: Արտադրողը կարող է ուղղորդել տուրքինը մեկ այլ գնորդի՝ աննշան լրացուցիչ ծախսումներով կամ առանց լրացուցիչ ծախսումների, և, հետևաբար, արտադրողի համար տուրքինն ունի այլընտրանքային կիրառման հնարավորություն:

### **Օրինակ 37 - Վճարում ստանալու իրավունք**

Արտադրող ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ արտադրված տպագրական մեքենայի մատակարարման վերաբերյալ, որը իրենից ներկայացնում է մասնագիտացված սարքավորում: Պայմանագրի գինը կազմում է 50 միլիոն դրամ, որը ներառում է 20% շահույթի մարժա: Գնորդը կարող է դադարեցնել պայմանագիրը ցանկացած պահի: Գնորդը վճարում է մասնագիտացված սարքավորման արտադրության համար օգտագործվող նյութերի ծախսումները: Արտադրողին չի թույլատրվում սարքավորումները ուղղորդել մեկ այլ գնորդի: Գնորդը չի վերահսկում սարքավորումը արտադրության ընթացքում: Ինչպե՞ս արտադրողը պետք է ճանաչի հասույթը այս պայմանագրի գծով:

Արտադրողը պետք է ճանաչի հասույթը ժամանակի այն պահի դրությամբ, երբ սարքավորման նկատմամբ վերահսկողությունը անցնում է գնորդին: Մասնագիտական սարքավորումն արտադրողի համար չունի այլընտրանքային կիրառում, քանի որ պայմանագրում կան դրույթներ, որոնք բացառում են սարքավորման ուղղորդումը այլ գնորդի: Սակայն, արտադրողը վճարում ստանալու իրավունք ունի միայն կատարված ծախսումների գծով, և ոչ թե ծախսումների՝ գումարած ողջամիտ շահույթի մարժայի գծով: Ժամանակի ընթացքում կատարման ենթակա պարտականության բավարարման չափանիշը առկա չէ, քանի որ արտադրողը չունի սահմանված ամսաթվի դրությամբ կատարված աշխատանքների դիմաց վճարում ստանալու իրավունք: Սա պայմանավորված է նրանով, որ պայմանագրի գինը ներառում է շահույթ, սակայն արտադրողը



կարող է միայն վերականգնել կատարած ծախսումները, եթե գնորդը որոշի դադարեցնել պայմանագիրը:

### **Հասույթի ճանաչման համար առաջընթացի չափման եղանակները**

Երբ կատարման ենթակա պարտականությունը բավարարվում է ժամանակի ընթացքում, պետք է չափվի այդ կատարման ենթակա պարտականության ամբողջությամբ կատարման առաջընթացը՝ հասույթի ճանաչման ժամկետները որոշելու նպատակով: Կատարման ենթակա պարտականության բավարարման ուղղությամբ առաջընթացի չափումը թույլ է տալիս ճանաչել հասույթը, երբ խոստացված ապրանքի կամ ծառայության նկատմամբ վերահսկողությունը փոխանցվում է գնորդին:

Կատարման ենթակա պարտականության ամբողջական կատարման առաջընթացի չափման ընթացքում, պետք է ընտրվի այնպիսի մեթոդ, որը լավագույնս ցույց է տալիս ապրանքների կամ ծառայությունների նկատմամբ վերահսկողության փոխանցումը, և այդ մեթոդը պետք է հետևողականորեն կիրառվի նմանատիպ կատարման ենթակա պարտականությունների և նմանատիպ հանգամանքների նկատմամբ: Կատարման ենթակա պարտականության ամբողջական կատարման առաջընթացը պետք է չափվի յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:

Առաջընթացի չափման մեթոդները հետևյալն են.

- ելքային մեթոդները, այսինքն, երբ հասույթը ճանաչվում է գնորդին փոխանցված արժեքի ուղղակի չափումների հիման վրա (օրինակ, մինչև սահմանված ամսաթիվը կատարողական արդյունքների դիտագնում, արդյունքների գնահատականներ, կատարված ուղենիշներ, անցած ժամանակ և արտադրված միավորներ կամ առաքված միավորներ), և
- մուտքային մեթոդները, այսինքն, երբ հասույթը ճանաչվում է կազմակերպության կողմից կատարման ենթակա պարտականությունը բավարարելուն ուղղված ջանքերի հիման վրա (օրինակ, սպառած ռեսուրսներ, կրած ծախսումներ, աշխատանքային ժամեր, օգտագործված մեքենա ժամեր, լրացած ժամանակ):

Ժամանակի ընթացքում բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների գծով առաջընթացի չափման վրա ազդող հանգամանքները հաճախ փոփոխվում են: Երբ հանգամանքները փոփոխվում են, առաջընթացի չափումը և մինչև տվյալ ամսաթիվը ճանաչված հասույթները պետք է վերանայվեն, կազմակերպության կատարումը ճշգրիտ արտացոլելու համար: Առաջընթացի չափման նման վերանայումները պետք է հաշվառվեն որպես գնահատումներում փոփոխություն, համաձայն ՀՀՍՍ 8-ի:

Մեթոդի ընտրությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունն է: Կազմակերպությունը պետք է ընտրի առաջընթացի չափման այն մեթոդը, որը լավագույնս արտացոլում է ապրանքների կամ ծառայությունների՝ գնորդին փոխանցումը:

### **Օրինակ 38 - Մուտքային մեթոդներ**

*Շինարարական ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ 500 միլիոն դրամ ֆիքսված գնով շենքի կառուցման վերաբերյալ: Պայմանագիրը պարունակում է կատարման ենթակա մեկ պարտականություն, որ բավարարվում է ժամանակի ընթացքում:*

*Հասանելի է հետևյալ լրացուցիչ տեղեկատվությունը.*

- *պայմանագրի գծով ընդհանուր ենթադրվող ծախսումները կազմում են 440 միլիոն դրամ, բացառությամբ վատնած աշխատանքի և նյութերի գծով ծախսումների,*
- *առաջին տարում կատարվել է 100 միլիոն դրամ ծախսումներ, այդ թվում՝ 5 միլիոն դրամ՝ վատնած աշխատանքի և նյութերի գծով ծախսումներ:*

*Կապալառուն եզրակացրել է, որ կատարման ենթակա պարտականությունը ժամանակի ընթացքում բավարարվել է, քանի որ գնորդը վերահսկում է շենքը դրա շինարարության ընթացքում: Կապալառուն նաև եզրակացրել է, որ մուտքային մեթոդի օգտագործումը՝ կատարված ծախսումները բաժանած ընդամենը ակնկալվող ծախսումներին հարաբերակցությամբ, կատարման ենթակա պարտականության ամբողջության կատարման*



առաջընթացի չափման պատշաճ մեթոդ է: Որքա՞ն հասույթ և ծախսումներ պետք է ճանաչի կապալառուն առաջին տարվա ավարտին:

Կապալառուն կճանաչի 110 միլիոն դրամի հասույթ՝ կատարված ծախսումները բաժանած ընդամենը ակնկալվող ծախսումների հաշվարկի հիման վրա: Կապալառուն ճանաչում է հասույթ՝ հետևյալ կերպ:

	<b>Միլիոն ՀՀ դրամ</b>
Գործարքի ընդհանուր գինը	500
Ամբողջական կատարման առաջընթացը. 22% (100 դրամ - 5 դրամ) /440 դրամ	
Մինչ օրս ճանաչված հասույթ. (500 դրամ x 22%)	110
Ճանաչված ծախսումներ	100
<b>Համախառն շահույթ</b>	<b>10</b>

5 միլիոն դրամ վատնած աշխատուժի և նյութերի ծախսումները պետք է չներառվի առաջընթացի հաշվարկում, քանի որ այդ ծախսումները չեն ներկայացնում առաջընթացը շենքի ավարտի ուղղությամբ:

### Առաջընթացի գնահատման անկարողությունը

Որոշ հանգամանքներում կարող է հնարավոր չլինի որջամտորեն որոշել կատարման ենթակա պարտականության արդյունքը կամ այդ պարտավորության ամբողջական կատարման առաջընթացը: Այդ դեպքում նպատակահարմար է եկամուտը ճանաչել ժամանակի ընթացքում, աշխատանքի կատարմանը զուգընթաց, բայց միայն կրած ծախսումների չափով, այնքանով, որքանով կազմակերպությունը ակնկալում է առնվազն վերականգնել իր ծախսումները:

### Հասույթի ճանաչումը, եթե կատարման ենթակա պարտականությունները բավարարվել են ժամանակի որևէ պահի դրությամբ

Կատարման ենթակա պարտականությունը բավարարված է ժամանակի որևէ պահի դրությամբ, եթե կատարման ենթակա պարտականության ժամանակի ընթացքում բավարարման չափանիշներից որևէ մեկը առկա չէ: Անհրաժեշտ է վերլուծել վերահսկողության փոխանցումը՝ պարզելու, թե երբ է բավարարվել կատարման ենթակա պարտականությունը՝ ապրանքի կամ ծառայության նկատմամբ վերահսկողություն գնորդին փոխանցելու միջոցով: Բացի այդ, պետք է դիտարկել վերահսկողության փոխանցման հետևյալ գուցանիշները՝

- (ա) կազմակերպությունն ունի ակտիվի դիմաց վճարման ստացման ներկա իրավունք,
- (բ) գնորդն ունի ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունք,
- (գ) գնորդին է անցել ակտիվի ֆիզիկական տիրապետումը,
- (դ) գնորդին են պատկանում ակտիվի սեփականության հետ կապված նշանակալի ռիսկերն ու հատույցները, և
- (ե) գնորդը ընդունել է ակտիվը:

### (ա) կազմակերպությունն ունի վճարման ստացման ներկա իրավունք

Գնորդի՝ ակտիվի դիմաց վճարելու ներկա պարտականությունը կարող է վկայել այն մասին, որ կազմակերպությունը փոխանցել է ակտիվի օգտագործումը ուղղորդելու, և էականորեն բոլոր մնացած օգուտները ստանալու հնարավորությունը:

### (բ) գնորդն ունի սեփականության իրավունք

Սեփականության իրավունքի օգուտները ներառում են՝ ակտիվը վաճառելու, այն մեկ այլ ապրանքի կամ ծառայության հետ փոխանակելու, կամ այն որպես պարտքի ապահովման կամ մարման միջոց օգտագործելու կարողությունը, ինչը ցույց է տալիս, որ այդ ակտիվի տնօրինողն ունի դրա նկատմամբ վերահսկողություն:

Այնուամենայնիվ, կան իրավիճակներ, երբ կազմակերպությանը չի փոխանցվել սեփականության իրավունքը, սակայն կարող է փոխանցված լինել վերահսկողությունը: Օրինակ, սեփականության իրավունքը կարող է պահպանվել բացառապես վճարման ստացումը ապահովելու նպատակով, սակայն դա չի նշանակում, որ գնորդը չի ստացել վերահսկողություն: Այդ իրավիճակներում պետք է դիտարկել վերահսկողության փոխանցման բոլոր ցուցանիշները:

### **(գ) գնորդին է անցել ֆիզիկական տիրապետումը**

Ակտիվի ֆիզիկական տիրապետումը սովորաբար վկայում է այն մասին, որ տվյալ կողմը վերահսկում է ակտիվը: Սակայն, ֆիզիկական տիրապետումով անմիջականորեն չի որոշվում, թե որ կողմին է այն վերահսկում: Օրինակ, ըստ որոշ հետգնման պայմանագրերի կամ պահպանման պայմանագրերի, ակտիվները տիրապետող կարող է չհանդիսանալ ակտիվները վերահսկող կողմ: Պետք է դիտարկել պայմանավորվածության բոլոր համապատասխան փաստերը՝ որոշելու, թե արդյոք ֆիզիկական տիրապետումը համընկնում է վերահսկողության փոխանցմանը:

### **(դ) Գնորդին են անցել նշանակալի ռիսկերը և հատույցները**

Կազմակերպությունը, որը փոխանցել է ակտիվի սեփականության հետ կապված ռիսկերը և հատույցները, որպես կանոն գնորդին է փոխանցել նաև վերահսկողությունը: Ռիսկերը, որոնք առաջացնում են առանձին կատարման ենթակա պարտականություն սեփականության հետ կապված ռիսկերը և հատույցները գնահատելիս, պետք է հաշվի չառնվեն վերահսկողության փոխանցումը գնահատելու ժամանակ:

Դեկավարությունը պետք է որոշի, թե երբ է գնորդը ձեռք բերում վերահսկողություն ապրանքի նկատմամբ, հաշվի առնելով վերահսկողության սահմանումը, ինչպես նաև հինգ ցուցանիշները: Այն փաստը, որ կազմակերպությունն ունի կորած կամ վնասված տարանցիկ ապրանքները փոխարինելու պրակտիկա, ինքին որոշիչ հանագամանք չէ: Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ տեղի է ունեցել վերահսկողության փոխանցում առաքման վայրում, այն պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք կա կատարման ենթակա պարտականություն կամ երաշխիք՝ կապված ապրանքների տարանցման հետ:

### **(ե) Գնորդը ընդունել է ակտիվը**

Երբ գնորդը ընդունել է ակտիվը դա կարող է նշանակել, որ վերահսկողությունը փոխանցվել է գնորդին: Սակայն, եթե ապրանքները կամ ծառայությունները չեն համապատասխանում պայմանագրով համաձայնեցված պահանջների, պատվիրատուին կարող է պայմանագրով հնարավորություն տրվել այն չեղարկել կամ ստիպել վաճառողին՝ ձեռնարկել ուղղիչ գործողություն:

Գնորդը նաև չի վերահսկում փորձաշրջանով ստացված արտադրանքը, եթե այն չի պարտավորվել վճարել որևէ հատուցում նախքան արտադրանքի ընդունումը:

### **Պայմանագրային ծախսումները**

#### **Պայմանագրի ձեռքբերման համար կրած լրացուցիչ ծախսումները**

Գնորդի հետ պայմանագրի ձեռքբերման համար կրած լրացուցիչ ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ, եթե կազմակերպությունը ակնկալում է վերականգնել այդ ծախսումները: Սակայն գնորդի ձեռքբերման ծախսումները չեն ներառում գնորդներին կատարված վճարումները:

Պայմանագրի ձեռքբերման լրացուցիչ ծախսումներն այն ծախսումներն են, որ կազմակերպությունը չէր կրի, եթե պայմանագիրը ձեռք չբերվեր (օրինակ, վաճառքի միջնորդավճարներ):

Պայմանագրի ձեռքբերման ծախսումները, որոնք լրացուցիչ ծախսումներ չեն, պետք է ծախսագրվեն դրանց կատարման պես, եթե այդ ծախսումները միանշանակ գանձման ենթակա չեն գնորդից, անգամ առանց պայմանագրի ձեռքբերման: Պայմանագրին վերաբերող գումարները, որոնք միանշանակ ենթակա են գանձման գնորդից, համարվում են դեբիտորական պարտք, եթե կազմակերպությունն ունի փոխհատուցման անվերապահ իրավունք:

Պայմանագրի ձեռքբերման ծախսումները թույլատրվում է ծախսագրել՝ դրանց առաջանալուն պես, եթե ակնկալվող ամորտիզացիայի ժամկետը մեկ տարի է կամ պակաս: Որոշելու համար, թե արդյոք

ամորտիզացիայի ժամկետը մեկ տարի է կամ պակաս, անհրաժեշտ է հաշվի առնել նույն գնորդի հետ ակնկալվող պայմանագրային երկարաձգումները, փոփոխությունները և լրացումները և հետագա պայմանագրերը՝ այնքանով, որքանով, որ տվյալ ծախսումները վերաբերում են այդ ապրանքներին կամ ծառայություններին:

**Օրինակ 39 – Գնորդների հետ պայմանագրերի ձեռք բերման հետ կապված ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը**

Ինչպե՞ս պետք է հաշվառվեն (ա) - (զ) կետերում հետևյալ իրավիճակներում կրած ծախսումները.

**(ա)** պայմանագրի բանակցություններում ընթացքում կրած իրավաբանական ծախսումները. ընկերությունը կրել է իրավաբանական ծախսումներ որոշ բնապահպանական և պատասխանատվության սահմանափակման հարցերով՝ հեռանկարային գնորդի հետ պայմանագիրը բանակցելիս:

**(բ)** վաճառողների աշխատավարձը և պայմանագրերի ձեռք բերելու համար վաճառողներին վճարված միջնորդավճարները. ընկերության վաճառողները ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք են բերել նոր գնորդներ: Ի լրումն ֆիքսված աշխատավարձի, վաճառողները իրավունք ունեն ստանալ միջնորդավճարներ՝ նոր վաճառքի պայմանագրերի ձեռք բերելու դեպքում:

**(գ)** վաճառողներին վճարված միջնորդավճարներ՝ պայմանագրի վերափոխման համար. ընկերությունը բանակցում է գնորդի հետ՝ գոյություն ունեցող պայմանագրի վերափոխման շուրջ: Ընկերությունը նախատեսում է պայմանագիրը վերափոխելուց հետո վաճառողներին վճարել միջնորդավճար:

**(դ)** վաճառողներին վճարված պարգևավճարներ. ընկերությունը որոշել է վճարել տարեկան պարգևավճար տարվա հասույթի թիրախային ցուցանիշների ապահովման համար:

**(ե)** միջնորդավճար նոր պայմանագրի և ապագա ծառայությունների մատուցման համար. ընկերությունը ձեռք է բերել նոր պայմանագիր տարվա ընթացքում: Վաճառողն միջնորդավճար ստանալու իրավունք ունի, եթե ձեռք է բերվել նոր պայմանագիր, և նա ապահովում է ապագա ծառայությունները առաջիկա երկու տարվա համար:

**(զ)** Գովազդային ծախսումներ. ընկերությունը իրականացնում է գովազդային արշավ իր նոր արտադրանքի գծով, քանի որ այն ձեռք է բերում նոր գնորդներ և պայմանագրեր է կնքում նրանց հետ՝ այդ նոր արտադրանքը վաճառելու վերաբերյալ:

Նկարագրված ծախսումների հաշվապահական մոտեցումը հետևյալն է.

	Կրած ծախսումները	Հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը
(ա)	Իրավաբանական խորհրդատվության ծախսումներ պայմանագրային բանակցությունների ընթացքում	Պայմանագրի բանակցությունների ընթացքում կրած ծախսումները պետք է ծախսագրվեն այդ ծախսումների կատարմանը զուգընթաց: Այդ ծախսումները լրացուցիչ ծախսումներ չեն, քանի որ դրանք տեղի կունենային, նույնիսկ, եթե պայմանագիրը ձեռք չբերվեր:  Սակայն, այդ ծախսումները կարող են ճանաչվի որպես ակտիվ, եթե գնորդի հետ համաձայնեցված է, որ այդ ծախսումները պետք է փոխհատուցվեն գնորդի կողմից, անկախ պայմանագրի ձեռքբերման փաստից:
(բ1)	Վաճառողների աշխատավարձը	Վաճառողների աշխատավարձը այնպիսի ծախսումներ են, որոնք տեղի են ունենում անկախ գնորդների հետ պայմանագրերի ստորագրման փաստից: Այդ ծախսումները պետք է ճանաչվեն շահույթում և վնասում՝ առաջանալուն պես:
(բ2)	Վաճառողներին վճարված միջնորդավճարները պայմանագրերի ձեռք բերելու համար	Վաճառողներին վճարված միջնորդավճարները պայմանագրերի ձեռքբերման համար կատարվող լրացուցիչ ծախսումներ են: Միջնորդավճար չէր վճարվի, եթե այդ պայմանագրերը ձեռք չբերվեին: Այդ ծախսումների գծով պետք է ձևակերպվի ակտիվ, ենթադրելով, որ դրանք ենթակա են վերականգնման:

(գ)	Վաճառողներին միջնորդավճարները պայմանագրի վերափոխման համար	Եթե պայմանագրերի վերափոխման ծախսումները լրացուցիչ ծախսումներ են և վերականգնելի են, ապա այդ ծախսումները պետք է կապիտալացվեն:
(դ)	Հասույթի ցուցանիշների վաճառողներին պարգևավճար	Պարգևավճարը լրացուցիչ ծախսումն է, քանի որ հասույթի ցուցանիշը իրագործվում է ոչ միայն նոր պայմանագրեր ձեռք բերելու միջոցով, այլ նաև առկա պայմանագրերի կատարման արդյունքում: Այդ պարգևավճարները պետք է ճանաչվեն շահույթում և վնասում:
(ե)	Ակազա ծառայությունների դիմաց միջնորդավճար	Միջնորդավճարը պայմանավորված է նոր պայմանագրի ձեռք բերումից բացի այլ գործողություններով: Հետևաբար, միջնորդավճարը պետք է ճանաչվի որպես ծախս սպասարկման ժամանակահատվածի ընթացքում:
(զ)	Գովազդային ծախսումները	Գովազդային ծախսումները այնպիսի ծախսումներ են, որոնք պետք է տեղի ունենան՝ անկախ գնորդների հետ պայմանագրերի ստորագրման փաստից: Այդ ծախսումները պետք է ճանաչվեն շահույթում և վնասում՝ առաջանալուն պես:

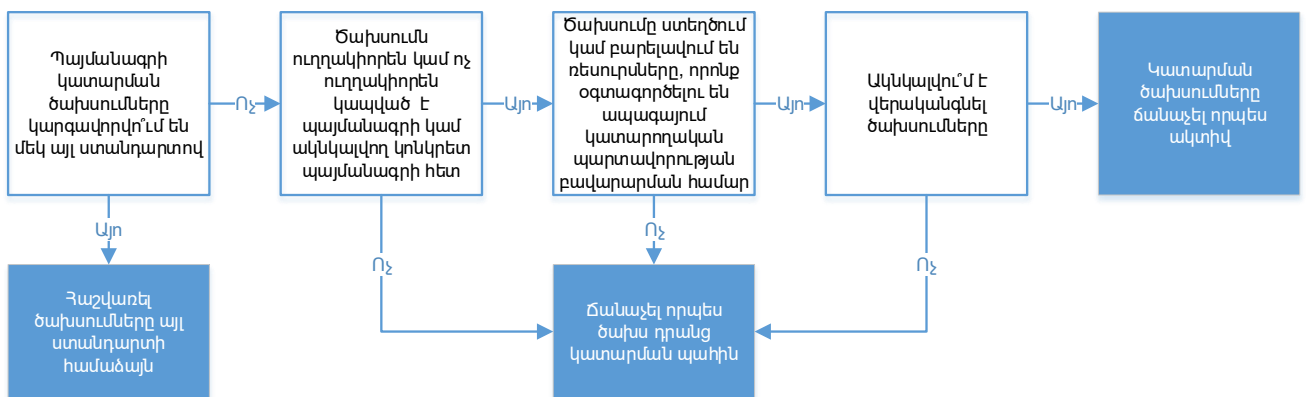
### Պայմանագրի կատարման գծով ծախսումները

Կազմակերպությունները հաճախ ծախսումներ են կատարում պայմանագրով ստանձնած իրենց պարտականությունները կատարելու համար՝ պայմանագրի ձեռքբերման պահից սկսած, բայց մինչև ապրանքների կամ ծառայությունների՝ գնորդին փոխանցումը: Որոշ ծախսումներ կարող են նաև տեղի ունենալ պայմանագրի շնորհման անկախիցով: Հասույթի ստանդարտի ուղեցույցը պայմանագրի կատարման ծախսումների վերաբերյալ, կիրառելի է միայն այն ծախսումներին, որոնց այլ ստանդարտները չեն անդրադառնում: Պայմանագրով նախատեսված պարտականությունների կատարման գծով ծախսումները, որոնք այլ ստանդարտներով լուսաբանված չեն, պետք է կապիտալացվեն, եթե առկա են բոլոր հետևյալ չափանիշները.

- ծախսումները ուղղակիորեն վերաբերում են պայմանագրին կամ անկապվող պայմանագրին, որը կազմակերպությունը կարող է հստակ որոշակիացնել,
- ծախսումները առաջացնում կամ բարելավում են կազմակերպության ռեսուրսները, որոնք օգտագործվելու են կատարման ենթակա պարտականությունները բավարարելու կամ դրանց բավարարումը ապագայում շարունակական հիմունքով ապահովելու համար, և
- ծախսումները անկապվում է վերականգնել:

Հետևյալ գծապատկերն ամփոփում է պայմանագրի կատարման ուղղությամբ կրած ծախսումների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը.

Պայմանագրի կատարման ծախսումները



Ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են պայմանագրին, ներառում են հետևյալը.

- ուղղակի աշխատուժը,

- ուղղակի կյուրերը,
- ուղղակիորեն պայմանագրին կամ պայմանագրային գործունեությանը վերաբերող ծախսումների բաշխումը,
- ծախսումները, որոնք պայմանագրի համաձայն հստակ ենթակա են գնորդից հավաքագրման, և
- այլ ծախսումներ, որոնք կատարվում են միայն այն պատճառով, որ կազմակերպությունը դարձել է պայմանագրի կողմ:

Կարող են լինել ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են պայմանագրին, սակայն չեն առաջացնում կամ բարելավում կազմակերպության ռեսուրսները, ինչպես նաև չեն վերաբերում ապագա կատարման ենթակա պարտականությունների բավարարմանը: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետևյալ ծախսումները որպես ծախս՝ դրանց տեղի ունենալուն պես.

- ընդհանուր և վարչական ծախսումները,
- վատնած կյուրերի, աշխատուժի կամ պայմանագրի կատարման այլ ռեսուրսների գծով ծախսումները, որոնք չեն արտացոլվում պայմանագրի գնի մեջ:
- ծախսումները, որոնք վերաբերում են նախորդ արդյունքներին (բավարարված կատարման ենթակա պարտականություններ կամ մասնակի բավարարեց կատարման ենթակա պարտականություններ), և
- ծախսումները, որոնք կազմակերպությունը չի կարող տարբերակել, թե արդյոք ծախսումները վերաբերում են չբավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների, թե բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների (կամ մասամբ բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների):

## **Պայմանագրային ծախսումների ամորտիզացիան և արժեզրկումը**

Որպես ակտիվ ճանաչված պայմանագրային ծախսումները պետք է ամորտիզացվեն կանոնավոր հիմունքով՝ պայմանագրով նախատեսված հարակից ապրանքների կամ ծառայությունների ակնկալվող փոխանցմանը համահունչ:

Եթե պայմանագրով առկա են մի շարք կատարման ենթակա պարտականություններ, նպատակահարմար է պայմանագրի ակտիվը բաշխել յուրաքանչյուր կատարման ենթակա պարտականության նկատմամբ՝ առանձին վաճառքի հարաբերական գների հիման վրա, գործարքի գնի բաշխմանը համանման եղանակով, և այնուհետև ամորտիզացնել ակտիվի յուրաքանչյուր բաշխված մասը՝ նախատեսված հարակից ապրանքների կամ ծառայությունների ակնկալվող փոխանցմանը համահունչ:

Պայմանագրի ձեռքբերման գծով կրած լրացուցիչ ծախսումների ամորտիզացիան կարող է ներկայացվել վաճառքի և բաշխման ծախսումների ներքո, իսկ պայմանագրային պարտականությունները կատարելու գծով կրած ծախսումները կարող են ներկայացվել վաճառքի ինքնարժեքի ներքո ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

Եթե տեղի է ունեցել ապրանքների կամ ծառայությունների ակնկալվող փոխանցման Էական փոփոխություն, պայմանագրի գիտով ակտիվների ամորտիզացիան պետք է վերանայվի: Փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես գնահատումներում փոփոխություն, համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

Պայմանագրի ձեռքբերման կամ կատարման գծով ճանաչված ակտիվները պետք է գնահատվեն արժեզրկման տեսանկյունից: Արժեզրկման տեսանկյունից պետք է առաջին հերթին ստուգվեն պայմանագրի հետ կապված և այլ ստանդարտների պահանջների համաձայն ճանաչված ակտիվները, և միայն դրանից հետո պայմանագրի ձեռքբերման կամ կատարման ծախսումների գծով ճանաչված ակտիվները:

Արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչվի այն չափով, որքանով որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է ստացման ենթակա հատուցման մնացած գումարը՝ հանած այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրմանը, որոնք չեն ճանաչվել որպես ծախս:

**Օրինակ 40 – Պայմանագրային ծախսումների գծով ակտիվների արժեզրկում**

Շինարարական ընկերությունը երեք տարով պայմանավորվածություն է ձեռք բերել գնորդի հետ՝ 100 միլիոն դրամով պահեստի շենք կառուցման վերաբերյալ: Պայմանագրի ձեռքբերման ծախսումները և դրա կատարման գծով կրած լրացուցիչ ծախսումները ճանաչվում են որպես ակտիվներ և ամորտիզացվում են պայմանագրի կատարման ակնկալվող ժամանակահատվածում:

Առաջին տարվա վերջում կողմերը վերափոխեցին պայմանագիրը: Հատուցման մնացած գումարը, որի նկատմամբ ընկերությունը ակնկալում է ստանալ իրաբանորեն ամրագրված իրավունք, կազմում է 65 միլիոն դրամ: Պայմանագրային ծախսումների գծով ճանաչված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 60 միլիոն դրամ: Պահեստի կառուցման ավարտի համար ակնկալվող ծախսումները կկազմեն 15 միլիոն դրամ: Արդյո՞ք պայմանագրային ծախսումների գծով ճանաչված ակտիվը արժեզրկված է:

	<b>Հազար ՀՀ դրամ</b>
Պայմանագրային ծախսումների գծով ճանաչված ակտիվ	60,000
Ակնկալվող հատուցումներ՝ հանած ավարտին հասցնելու ծախսումները (65մ դրամ - 15մ դրամ)	50,000
<b>Ճանաչման ենթկա արժեզրկումից կորուստ</b>	<b>10,000</b>

Նախքան արժեզրկումից կորստի ճանաչումը համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի, ընկերությունը պետք է ճանաչի պաշարների կամ պայմանագրի հետ կապված այլ ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստ:

Հատուցման գումարը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ, պետք է որոշվի գործարքի գնի հիման վրա և ճշգրտվի՝ հաշվի առնելով գնորդի վարկային ռիսկի ազդեցությունը: Պետք է նաև հաշվի առնել նույն գնորդի հետ պայմանագրի ակնկալվող թարմացումները և երկարացումները՝ ի լրումն ցանկացած փոփոխուն հատուցման, որը սահմանափակումից ելնելով չի ներառվել գործարքի գնի մեջ:

Նախկինում ճանաչված արժեզրկումից կորուստները պետք է հակադարձվեն, երբ արժեզրկման պայմանները դադարում են գոյություն ունենալ: Արժեզրկման հակադարձումը չպետք է հանգեցնի նրան, որ ակտիվի գումարը գերազանցի ակտիվի ամորտիզացված մնացորդը, որը կճանաչվեր, եթե նախկինում ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ:

**Ներկայացում և բացահայտումներ**

**Ներկայացում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում**

Երբ պայմանագրի որևէ կողմ կատարում է իր պարտականությունը, պայմանագիրը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվի որպես պայմանագրի գծով ակտիվ կամ պայմանագրի գծով պարտավորություն՝ կախված կազմակերպության գործունեության և գնորդի վճարման միջև հարաբերությունից:

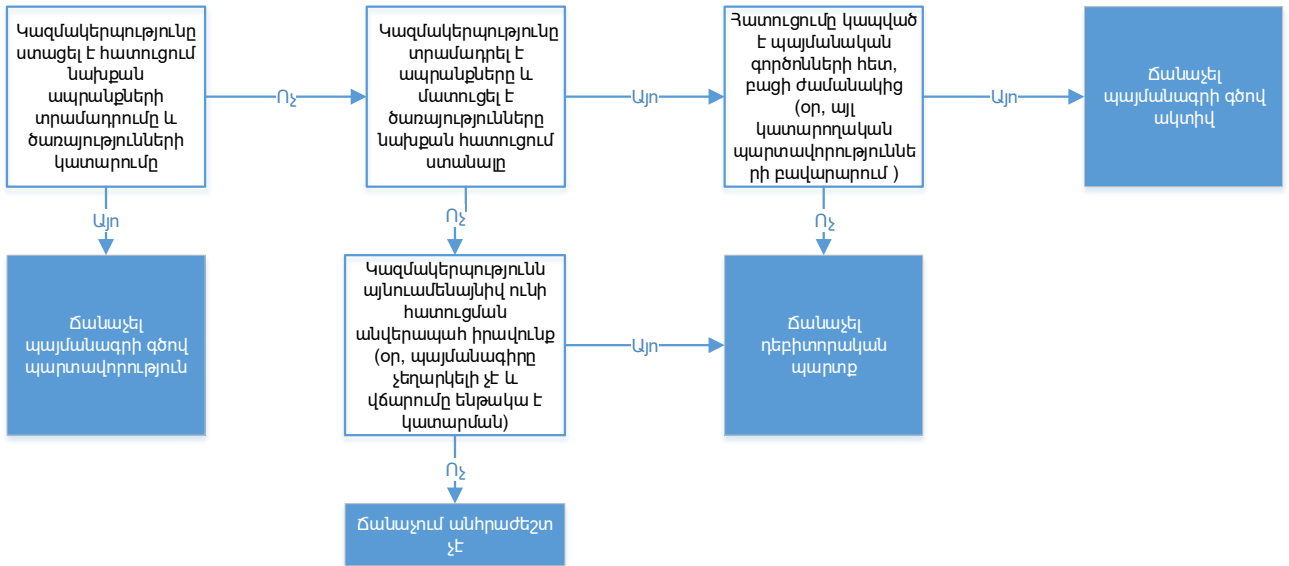
Օրինակ, երբ կազմակերպությունն իրականացնում է մի ծառայություն, կամ փոխանցում է ապրանք՝ նախքան հատուցում ստանալը, այն պետք է ճանաչի պայմանագրի գծով ակտիվ կամ դեբիտորական պարտք: Պայմանագրի գծով պարտավորություն պետք է ճանաչվի, եթե կազմակերպությունը ստանում է հատուցում (կամ, եթե այն ունի հատուցում ստանալու անվերապահ իրավունք), նախքան իր պարտականության կատարումը:

«Պայմանագրային ակտիվ» և «պայմանագրային պարտավորություն» տերմինների փոխարեն կազմակերպությունները կարող են օգտագործել այլընտրանքային նկարագրություններ հաշվեկշռում (օրինակ, հետաձգված հասույթ): Որոշ ոլորտներում, օրինակ, շրջանառվում են ընդհանուր եզրույթներ, որոնք օգտագործվում են այդ իրավիճակներում: Կազմակերպությունները կարող են օգտագործել այդ այլընտրանքային նկարագրությունները, եթե դրանք ապահովում են բավարար տեղեկատվություն հատուցման պայմանական իրավունքը (այսինքն, պայմանագրի գծով

ակտիվները) անվերապահ իրավունքից (այսինքն, դեբիտորական պարտքերից) տարբերակելու համար:

Ստորև բերված գծապատկերում ներկայացված է պայմանագրի գծով ակտիվի և պայմանագրի գծով պարտավորության ճանաչելու որոշումների ծառը:

Պայմանագրի գծով ակտիվի և պայմանագրի գծով պարտավորության ճանաչում



### Պայմանագրային ակտիվներ և դեբիտորական պարտքեր

Պայմանագրի գծով ակտիվը կազմակերպության կողմից գնորդին փոխանցվող ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց հատուցում ստանալու իրավունքն է: Պայմանագրի գծով ակտիվը պետք է ներկայացվի առանձին: Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ապրանքների կամ ծառայությունների վերահսկողությունը գնորդին, նախքան վերջինիս կողմից հատուցման վճարումը, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պայմանագրի գծով ակտիվ կամ դեբիտորական պարտք՝ կախված կազմակերպության՝ կատարման արդյունքի դիմաց հատուցում ստանալու իրավունքի բնույթից: Պայմանագրի գծով ակտիվները պետք է գնահատվեն արժեզրկման տեսանկյունից համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի:

Պայմանագրային ակտիվը պետք է դասակարգվի որպես դեբիտորական պարտք, երբ կազմակերպությունն ունի հատուցում ստանալու անվերապահ իրավունք: Հատուցումը անվերապահ է, երբ գումարի վճարման համար անհրաժեշտ է միայն որոշակի ժամանակ անցվել մինչև վճարման պահը: Այն պահը, երբ պայմանագրի գծով ակտիվը դառնում է դեբիտորական պարտք կարող է վրա հասնել ավելի վաղ, քան դուրս կգրվի հաշիվ-ապրանքագիր: Պայմանագրի գծով ակտիվի և դեբիտորական պարտքի միջև տարբերակումը կարևոր է, քանի որ այն ապահովում է համապատասխան տեղեկատվություն կազմակերպության՝ պայմանագրով ամրագրված իրավունքներին վերաբերող ռիսկերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ՝ արդյոք կազմակերպությունը ունի միայն վարկային ռիսկ, թե կան մնացյալ այլ ռիսկեր, ինչպես օրինակ կատարման ռիսկը:

### Օրինակ 41 – Պայմանագրի գծով ակտիվի և դեբիտորական պարտքի միջև տարբերությունը

Սառնարանային սարքավորումների վաճառքի և տեղադրման ոլորտում մասնագիտացած ընկերությունը պայմանագիր է կնքել գնորդի հետ՝ սարքավորումների մատակարարման և դրանք գնորդի գտնվելու վայրում տեղադրման վերաբերյալ: Ընկերությունը եզրակացրել է, որ սարքավորումների վաճառքը և առաքումը տեղադրման ծառայությունից առանձին կատարման ենթակա պարտականություն է, և որ վերահսկողությունն անցնում է գնորդին առաքման պահից սկսած: Տեղադրումից հետո կատարման ենթակա այլ պարտականություններ չկան: Գնորդը



պարտավոր է վճարել սարքավորումների և տեղադրման համար ամբողջական տեղադրման օրվանից սկսած մեկ շաբաթվա ընթացքում: Ինչպե՞ս պետք է սարքավորումների հանձնելու պահից հետո ընկերությունը արտացոլի այդ գործարքը հաշվեկշռում:

Ընկերությունը պետք է ձևակերպի պայմանագրի գծով ակտիվ և համապատասխան հասույթ՝ առաջին կատարման ենթակա պարտականության, այսինք՝ սարքավորումների առաքման, բավարարելուց հետո, հիմք ընդունելով գործարքի գնի այն մասը, որը բաշխված է տվյալ կատարման ենթակա պարտականությանը: Պետք է ձևակերպվի պայմանագրի գծով ակտիվ, քանի որ ընկերությունը չունի պայմանագրով սահմանված հատուցման անվերապահ իրավունք, նախքան սարքավորումների տեղադրումը: Դեբիտորական պարտքը և հասույթի մնացած մասը պետք է ձևակերպվեն տեղադրման ծառայության ավարտից հետո, և սարքավորումների հետ կապված պայմանագրի գծով ակտիվը նույնպես պետք է վերադասակարգվի որպես դեբիտորական պարտք: Ընկերությունն այդ պահին ունի հատուցման անվերապահ իրավունք, քանի որ վճարումն անկատար է միայն որոշակի ժամանակ անցնելուց:

### Պայմանագրի գծով պարտավորություններ

Պայմանագրի գծով պարտավորությունը գնորդին ապրանքներ կամ ծառայություններ փոխանցելու կազմակերպության պարտականությունն է, որի դիմաց կազմակերպությունը գնորդից ստացել հատուցում կամ որի գծով հատուցման գումարը ենթակա է ստացման (որն ավելի վաղ տեղի կունենա):

### Պայմանագրի գծով ակտիվների և պայմանագրի գծով պարտավորությունների փոխադարձ զտումը

Կազմակերպությունները երբեմն գնորդներից ստանում են հատուցում նախքան պայմանագրի մի մասի կատարումը, իսկ պայմանագրի մյուս մասով՝ կատարում են ստանձնած պարտականությունները նախքան հատուցում ստանալը: Պայմանագրի գծով ակտիվների և պարտավորությունների հետ կապված իրավունքների և պարտականությունները փոխկապակցված են, և, հետևաբար, պետք է զուտ հիմունքով ձևակերպվեն հաշվապահական հաշվեկշռում: Կազմակերպությունները պետք է հաշվի առնեն ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման այլ ստանդարտները՝ եզրակացնելու համար, թե արդյոք նպատակահարմար զտել պայմանագրի գծով ակտիվները պայմանագրի գծով պարտավորությունների դիմաց, եթե դրանք առաջանում են տարբեր պայմանագրերից, որոնք համաձայն հասույթի ստանդարտի ենթակա չեն միավորման:

Պայմանագրի գծով ակտիվի դիմաց ապոտամոտության գտումն անպետք է ոտոճի և ներուսուսուհի պայմանագրային մակարդակով, այլու թե կատարման ենթակա պարտականության մակարդակով:

### Ներկայացումը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում

Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի կամ բացահայտի.

- գնորդների հետ պայմանագրերի գծով ճանաչված հասույթը՝ այլ աղբյուրներից ստացված հասույթից առանձին (օրինակ, հասույթի այլ աղբյուրները ներառում են տոկոսներից, շահաբաժիններից և վարձակալություններից ստացված հասույթը): Տոկոսային եկամուտը կամ տոկոսային ծախսը, որը զգալի ֆինանսավորման բաղադրիչի արդյունք է, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվի գնորդների հետ պայմանագրերից ստացված հասույթից առանձին:
- գնորդների հետ պայմանագրերից առաջացած արժեզրկումից կորուստը (օրինակ, պայմանագրի գծով ակտիվների կամ դեբիտորական պարտքերի արժեզրկումը) պետք է ներկայացվի այլ տեսակի պայմանագրերի գծով արժեզրկումից կորուստներից առանձին, և չպետք է ձևակերպվի որպես հասույթի նվազում:

### Բացահայտումներ

Որակական և քանակական տեղեկատվությունը պետք է բացահայտվի այնպես, որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին պարզ դառնա հասույթի և գնորդների հետ

պայմանագրերից գոյացած դրամական միջոցների հոսքերի բնույթը, գումարը, ժամկետները և անորոշությունը: Որակական և քանակական տեղեկատվությունը պետք է վերաբերի հետևյալին.

- հասույթի տարանջատում ըստ կատեգորիաների, որոնք ցույց կտան, թե ինչպես են տնտեսական գործոնները ազդում հասույթի և դրամական հոսքերի բնույթի, գումարի, ժամկետների և անորոշության վրա:
- պայմանագրի գծով մնացորդների համադրումը.
  - պայմանագրի գծով մնացորդների փոփոխություններից հետո ընկած ժամանակահատվածում ճանաչված սկզբնական և վերջնական մնացորդները և հասույթը,
  - պայմանագրի գծով մնացորդների էական փոփոխությունների վերաբերյալ որակական և քանակական տեղեկատվությունը,
- կատարման ենթակա պարտականությունները.
  - նկարագրական տեղեկատվություն կազմակերպության կատարման ենթակա պարտականությունների մասին,
  - տեղեկատվություն մնացած կատարման ենթակա պարտականություններին բաշխված գործարքի գնի և հասույթի ճանաչման պահի մասին,
  - նախորդ ժամանակաշրջաններում բավարարված կամ մասնակիորեն բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների գծով ճանաչված հասույթը,
- նշանակալի դատողությունները.
  - ժամանակի ընթացքում բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների գծով հասույթի ճանաչման համար օգտագործվող մեթոդը և դրա հիմնավորումը,
  - ժամանակի որևէ պահի դրությամբ բավարարված կատարման ենթակա պարտականությունների գծով վերահսկողության փոխանցման վերաբերյալ նշանակալի դատողությունները,
  - գործարքի գնի որոշման և բաշխման համար օգտագործված մեթոդների, միջոցների և ենթադրությունների մասին տեղեկատվությունը,
- պայմանագրի ձեռքբերման կամ կատարման ծախսումները.
  - պայմանագրի ձեռքբերման կամ կատարման ծախսումները որոշելիս գործածված դատողությունները, և ամորտիզացիայի եղանակը,
  - ակտիվների վերջնական մնացորդները և ամորտիզացիայի/արժեզրկման գումարը:

# ԳԼՈՒԽ 5

## ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅՈՒՆ

### Բովանդակություն

Ներածություն.....	226
Վարձակալության որոշակիացումը.....	227
Նպատակը և գործողության ոլորտը.....	227
Վարձակալության սահմանումը.....	227
Պայմանագրի բաղադրիչների առանձնացումը.....	234
Պայմանագրերի միավորում.....	235
Վարձակալության ժամկետը.....	236
Ճանաչումից և չափումից ազատումներ.....	239
Վարձակալի հաշվապահական հաշվառումը.....	240
Սկզբնական ճանաչումը և չափումը.....	240
Հետագա չափում.....	244
Վարձակալության վերափոխում.....	247
Ներկայացում և բացահայտումներ.....	251
Վարձատուի հաշվապահական հաշվառումը.....	251
Դասակարգումը.....	251
Ֆինանսական վարձակալության ճանաչումը և սկզբնական չափումը.....	254
Ֆինանսական վարձակալության հետագա չափումը.....	254
Ֆինանսական վարձակալության վերափոխումը.....	255
Գործառնական վարձակալության հաշվառումը.....	255
Արտադրող կամ դիլեր վարձատուներ.....	256
Ենթավարձակալություն.....	257
Վարձատուի բացահայտումները.....	258
Անշարժ գույքի վարձակալություն.....	258
Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքներ.....	259
Ակտիվի փոխանցումը վաճառք է.....	259
Ակտիվի փոխանցումը վաճառք չէ.....	260
Անցումային դրույթներ.....	261

## Ներածություն

Ակտիվների վարձակալությունը հաճախակի հանդիպող գործարք է գործնական հարաբերություններում: Վարձակալության Նոր ՖՀՄՍ 16 «Վարձակալություն» ստանդարտը, ուժի մեջ է մտնում 2019թ. հունվարի 1-ից, փոխարինելով վարձակալության հին ստանդարտին:

ՖՀՄՍ 16-ը սահմանում է վարձակալի հաշվապահական հաշվառման Նոր պահանջներ, որտեղ վարձակալը պետք է ճանաչի ակտիվները և պարտավորությունները կիրառելի իրավունքների և պարտավորությունների համար՝ ցանկացած տեսակի վարձակալության հարաբերությունների մեջ մտնելիս՝ որոշակի բացառություններով: Նոր պահանջների համաձայն, գծային գործառնական վարձակալության ծախսերին փոխարինում է մաշվածության ծախսը՝ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի համար և տոկոսային ծախսը՝ վարձակալության գծով պարտավորության համար: Վարձատուի հաշվապահական հաշվառման առումով ՖՀՄՍ 16-ը չի նախատեսում զգալի փոփոխություններ:

Այս գլուխը պարունակում է ՖՀՄՍ 16 «Վարձակալություն» ստանդարտի կիրառման հիմնական ուղեցույց, և անդրադառնում է վարձակալության ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման պահանջներին:

## Վարձակալության որոշակիացումը

### Նպատակը և գործողության ոլորտը

ՖՅՄՍ-16-ի նպատակն է՝ սահմանել վարձակալության ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման սկզբունքները:

Վարձակալությունը պայմանագիր է, կամ պայմանագրի մի մաս, որով որոշակի ժամանակահատվածով, հատուցման դիմաց փոխանցվում է ակտիվի (հիմքում ընկած ակտիվի) օգտագործման իրավունքը:

Ստանդարտն իր շրջանակից բացառում է.

- օգտակար հանածոների, նավթի, բնական գազի և համանման չվերականգնվող ռեսուրսների հետախուզման կամ օգտագործման վարձակալությունները,
- վարձակալի կողմից պահվող կենսաբանական ակտիվների վարձակալությունները, որոնք գտնվում են **ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն»** ստանդարտի գործողության ոլորտում,
- ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունները, որոնք գտնվում են **ՖՅՄՍԿ 12 «Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»** մեկնաբանության գործողության ոլորտում,
- վարձատուի կողմից տրված մտավոր սեփականության լիցենզիաները, որոնք գտնվում են **ՖՅՄՍ 15 «Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»** ստանդարտի գործողության ոլորտում, և
- վարձակալի կողմից ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի գործողության ոլորտում գտնվող լիցենզավորման համաձայնագրերի համաձայն պահվող այնպիսի հոդվածների նկատմամբ իրավունքները, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, ներկայացումները, ձեռագրերը, արտոնագրերը և հեղինակային իրավունքները:

Վարձակալը կարող է ՖՅՄՍ 16-ն իր ընտրությամբ կիրառել ոչ նյութական ակտիվների՝ վերը նշված ՀՀՄՍ 38 ստանդարտի շրջանակներում նշվածից բացի, այլ ոչ նյութական ակտիվների վարձակալությունների նկատմամբ: Եթե վարձակալը ոչ նյութական ակտիվների վարձակալության նկատմամբ չի կիրառում ՖՅՄՍ 16-ը, ապա կիրառում է ՀՀՄՍ 38-ը: Վարձատուն չունի ընտրություն և պարտավոր է ՖՅՄՍ 16-ը կիրառել ոչ նյութական ակտիվների՝ վերը նշված ՖՅՄՍ 15 ստանդարտի շրջանակներում նշվածից բացի, այլ ոչ նյութական ակտիվների վարձակալությունների նկատմամբ:

### Վարձակալության սահմանումը

Պայմանագիրը հանդիսանում է վարձակալության պայմանագիր, կամ պարունակում է վարձակալություն, եթե.

- առկա է որոշակիացված ակտիվ, և
- պայմանագրով որոշակիացված ակտիվի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը փոխանցվում է որոշակի ժամանակահատվածով, հատուցման դիմաց:

Պայմանագրի սկզբնավորման ամսաթվից կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք պայմանագիրը հանդիսանում է վարձակալության պայմանագիր, կամ պարունակում է վարձակալություն: Սկզբնավորման ամսաթվի վարձակալության պայմանագրի ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական պայմանների հանձնառության ամսաթվից ամենավաղ ամսաթիվն է:

Եթե պայմանագրի պայմանները փոփոխվում են, կազմակերպությունը պետք է կրկին գնահատի, թե արդյոք պայմանագիրը պարունակում է վարձակալություն:

#### Որոշակիացված ակտիվ

Ակտիվը կարող է որոշակիացվել բացահայտ կամ ենթադրվող կերպով: Բացահայտ որոշակիացման դեպքում, ակտիվը սահմանված է պայմանագրում (օրինակ, սերիական համարը կամ համանման նույնականացման միջոց), ենթադրվող որոշակիացման դեպքում, ակտիվը սահմանված չէ պայմանագրով, սակայն սահմանված է ենթադրվող կերպով, երբ մատակարարն այն հասանելի է դարձնում հաճախորդին: Երկու դեպքն էլ կարող է հանգեցնել որոշակիացված ակտիվի:

Որոշակիացված ակտիվ առկա չէ, եթե մատակարարը օգտագործման ողջ ժամանակահատվածում ունի ակտիվի փոխարինելու իրական իրավունք: Փոխարինման իրավունքն իրական է, եթե մատակարարը ունի այլընտրանքային ակտիվ փոխարինելու գործնական կարողություն, և տնտեսապես օգուտ կստանա ակտիվի փոխարինումից:

**Օրինակ 1 – Չնահատումը, թե արդյոք վարձատուն տնտեսապես օգուտ է ստանում ակտիվի փոխարինումից**

Օգուտ եզրույթը կարող է մեկնաբանվել լայն իմաստով: Օրինակ, այն փաստը, որ մատակարարը կարող է ակտիվների խումբը ավելի արդյունավետ տեղակայել՝ վարձակալված ակտիվը ժամանակ առ ժամանակ փոխարինելով, կարող է ստեղծել բավականաչափ օգուտ, եթե չկան նշանակալի ծախսեր: Կարևոր է նկատի ունենալ, որ «Նշանակալի» գնահատվումը տրվում է, հղում անելով առնչվող օգուտներին: Սա նշանակում է, որ ծախսերը պետք է լինեն օգուտներից ցածր, և բավարար չէ, որ ծախսերը ցածր կամ ոչ էական լինեն ընդհանուր առմամբ կազմակերպության համար:

Նշանակալի ծախսեր կարող են առաջանալ, մասնավորապես, եթե հիմքում ընկած ակտիվը հարմարեցված է հաճախորդի կողմից օգտագործման համար: Օրինակ, վարձակալված օդանավը կարող է ունենալ կոնկրետ ներքին և արտաքին հարդարման առանձնահատկություններ, որոնք սահմանված են հաճախորդի կողմից: Նման սցենարի դեպքում, օդանավի փոխարինումը վարձակալության ժամկետի ընթացքում կարող է առաջացնել նշանակալի ծախսեր, ինչը կարող է մատակարարին ստիպել գերծ մնալ նման փոխարինումից:

Փոխարինման արժեքն ընդհանուր առմամբ ավելի բարձր է, եթե ակտիվը գտնվում է հաճախորդի տարածքում: Փոխարինման արժեքն այդ հանգամանքներում կարող է գերակշռել օգուտները:

Չնահատումը, թե արդյոք փոխարինելու իրավունքը իրական է, կախված է պայմանագրի սկզբնավորման պահին առկա փաստերից և հանգամանքներից: Այն հաշվի չի առնում հանգամանքները, որոնց տերի ունենալը չի համարվում հավանական:

Եթե ակտիվը պատշաճ կերպով չի գործում, կամ պահանջվում է տեխնիկական թարմացում, ակտիվի փոխարինելու իրավունքի արդյունքում պայմանագիրը չի դադարում կախված լինել որոշակիացված ակտիվից:

Մատակարարի կողմից հիմքում ընկած ակտիվի՝ որևէ պատճառով փոխարինելու իրավունքը կամ պարտականությունը որոշակի ամսաթվի կամ դրանից հետո, կամ որոշակի դեպքի առաջացման պահին, չի հանգեցնում նրան, որ պայմանագիրը դադարի կախված լինել որոշակիացված ակտիվից, քանի որ մատակարարը չունի այլընտրանքային ակտիվները օգտագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում փոխարինելու գործնական ունակություն:

**Օրինակ 2 - Փոխարինելու իրավունք**

Պայմանագրի՝ վարձակալության պայմանագիր հանդիսանալու կամ վարձակալություն պարունակելու չափանիշներից մեկը այն է, որ պայմանագրով փոխանցվում է որոշակիացված ակտիվի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը: Նույնիսկ եթե ակտիվը սահմանված է պայմանագրում, այն չի համարվում որոշակիացված ակտիվ համաձայն ՖՅՄՍ 16-ի, եթե մատակարարը ունի փոխարինման իրական իրավունք: Եթե մատակարարը ունի ակտիվը փոխարինելու իրավունք կամ պարտականություն որոշակի ամսաթվի կամ դրանից հետո, կամ՝ որոշակի դեպքի առաջացման պահին, ապա մատակարարի փոխարինման իրավունքը իրական չէ, քանի որ մատակարարը չունի այլընտրանքային ակտիվները օգտագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում փոխարինելու գործնական ունակություն:

Ստորև նկարագրված սցենարների դեպքում, արդյո՞ք մատակարարն ունի փոխարինման իրական իրավունք, որի արդյունքում պայմանագիրը չի համապատասխանում վարձակալության սահմանմանը:

**Սցենար 1**

Հաճախորդը պայմանագիր է կնքել մատակարարի հետ ակտիվի օգտագործման իրավունքը վեց տարի ժամկետով վերահսկելու համար: Մատակարարն իրավունք ունի փոխարինել հիմքում ընկած ակտիվը միայն պայմանագրի մեկնարկից երեք տարի անց՝ կոնկրետ ամսաթվի (այսինքն, ցանկացած այլ ժամանակալի կետում փոխարինման իրավունք առկա չէ):

Քանի որ մատակարարն իրավունք ունի փոխարինել ակտիվը միայն կոնկրետ ամսաթվի, այլ ոչ թե օգտագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում, փոխարինման իրավունքն իրական չէ: Վարձակալության ժամկետն այս դեպքում կազմում է վեց տարի:

**Սցենար 2**

Հաճախորդը պայմանագիր է կնքել մատակարարի հետ ակտիվի օգտագործման իրավունքը վեց տարի ժամկետով վերահսկելու համար: Մատակարարն իրավունք ունի փոխարինել հիմքում ընկած ակտիվը պայմանագրի ողջ ժամկետի ընթացքում՝ որոշակի իրադարձության առաջացման դեպքում:

*Քանի որ մատակարարն իրավունք ունի փոխարինել ակտիվը միայն կոնկրետ իրադարձության առաջացման դեպքում, այլ ոչ թե օգտագործման որջ ժամանակահատվածի ընթացքում, փոխարինման իրավունքն իրական չէ: Վարձակալության ժամկետն այս դեպքում կազմում է վեց տարի:*

Ենթադրվում է, որ փոխարինման իրավունքը իրական չէ, եթե հաճախորդը չի կարող հեշտությամբ որոշել, թե արդյոք մատակարարը ունի փոխարինման իրական իրավունք:

Որոշակիացված ակտիվը կարող է հանդիսանալ ավելի մեծ ակտիվի ֆիզիկապես տարբերակելի մաս, ինչպես, օրինակ, բազմահարկ շենքի մեկ հարկը, կամ մալուխի ֆիզիկապես առանձին տարբերակելի մուգ մանրաթելերը: Հզորության մասը (այսինքն, ավելի մեծ ակտիվի մի մասը, որը ֆիզիկապես տարբերակելի չէ), որոշակիացված ակտիվ չէ, եթե այն չի ներկայացնում որջ ակտիվի հիմնականում ամբողջ հզորությունը: Օպտիկամանրաթելային մալուխի հզորության մասը, որը չի ներկայացնում մալուխի հիմնականում ամբողջ հզորությունը, չի որակվի որպես որոշակիացված ակտիվ, քանի որ այն ֆիզիկապես տարբերակելի չէ:

**Օգտագործման վերահսկողության իրավունքը**

Պայմանագրով փոխանցվում է որոշակիացված ակտիվի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը, եթե հաճախորդը միաժամանակ ունի.

- որոշակիացված ակտիվի օգտագործման ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը, և
- որոշակիացված ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունքը օգտագործման որջ ժամանակահատվածում:

Տնտեսական օգուտները կարող են ստացվել ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ, ակտիվը օգտագործելով, տնօրինելով կամ ենթավարձակալության տալով): Օգուտները ներառում են հիմնական արտադրանքը և կողմնակի արդյունքը (ներառյալ՝ այդ միավորներից ստացված հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերը), ինչպես նաև երրորդ կողմերից ստացված վճարումները, որոնք վերաբերում են որոշակիացված ակտիվի օգտագործմանը, կազմակերպության կողմից օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ սահմանված շրջանակներում: Ակտիվի սեփականության հետ կապված տնտեսական օգուտները անտեսվում են:

Չնահատելիս, թե արդյոք պայմանագրի կողմ ունի որոշակիացված ակտիվի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք, առանցքային հարցն այն է, թե որ կողմը (այսինքն, հաճախորդը թե մատակարարն) ունի ուղղորդելու իրավունք ինչպես և ինչ նպատակով է օգտագործվում որոշակիացված ակտիվի օգտագործման ամբողջ ժամանակահատվածում:

Ստորև ներկայացված են համապատասխան որոշումներ կայացնելու իրավունքների որոշ օրինակներ.

- ակտիվի կողմից թողարկվող արդյունքի տեսակի փոփոխության իրավունքը,
- արդյունքի թողարկման պահի փոփոխության իրավունքը,
- արդյունքի թողարկման վայրի փոփոխության իրավունքը,
- արտադրանքի քանակը փոխելու իրավունքը:

Որոշումների կայացման իրավունքներից յուրաքանչյուրի կիրառելիությունը կախված է դիտարկվող հիմքում ընկած ակտիվից և պայմանագրի պայմաններից: Եթե երկու կողմերն էլ ունեն որոշումներ կայացնելու իրավունք, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի այն իրավունքները որոնք առավել կիրառելի են ակտիվի օգտագործման եղանակը և նպատակը փոփոխելիս: Որոշումների կայացման իրավունքները կիրառելի են, եթե դրանք ազդում են ակտիվի օգտագործումից բխող տնտեսական օգուտների վրա:

Պաշտպանական իրավունքները: Կազմակերպությունը իր գնահատման ընթացքում հաշվի չի առնվում պաշտպանական իրավունքները: Մատակարարը կարող սահմանափակել հաճախորդի կողմից ակտիվի օգտագործումը՝ նպատակ ունենալով պաշտպանել իր աշխատակազմը կամ ապահովել համապատասխան օրենքների և կանոնակարգերի հետ համապատասխանությունը: Օրինակ, հաճախորդին, որը վարձել է նավ, կարող է չթույլատրվել նավազնացությամբ զբաղվել ծովահենության բարձր ռիսկ ունեցող ջրատարածքներում, կամ փոխադրել վտանգավոր նյութեր: Այս պաշտպանական իրավունքները չեն ազդում որոշակիացված ակտիվի օգտագործման իրավունքը ունեցող կողմը որոշելիս:

Ակտիվի պահպանման կամ շահագործման մասին որոշումները: Նման որոշումները չեն տրամադրում ակտիվի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք: Կազմակերպությունը դրանք հաշվի է առնում միայն այն դեպքում, եթե որոշումները, թե ինչպես և ինչ եղանակով օգտագործել ակտիվը կանխորոշված են:



Կանխորոշված որոշումներ: Որոշումները, թե ինչպես և ինչ նպատակով պետք է օգտագործվի հիմքում ընկած ակտիվը կարող են կանխորոշված լինել մինչև վարձակալության սկսվելը: Հաճախորդը այս դեպքում իրավունք ունի ուղղորդել ակտիվի օգտագործումը, եթե.

- այն ունի օգտագործման ողջ ժամանակահատվածում որոշակիացված ակտիվը շահագործելու իրավունք, ընդ որում, մատակարարը չունի այդ շահագործման իրահանգները փոխելու իրավունք, կամ
- այն նախագծել է որոշակիացված ակտիվը (կամ ակտիվի կոնկրետ ասպեկտները) այնպես, որ կանխորոշել է, թե ինչպես և ինչ նպատակով ակտիվը կօգտագործվի օգտագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում:

**Օրինակ 3 – Մինչև վարձակալության մեկնարկը կայացված որոշումների վերլուծություն**

ՖՀՄՍ 16-ը ներկայացրել է «կանխորոշված» եզրույթի նոր հայեցակարգը: Այն կարող է լինել շատ բարդ և հիմնվել դատողությունների վրա, եթե որոշումներն ընդունվում են մինչև վարձակալության սկսվելը: Մինչև վարձակալության սկսվելը կայացված որոշումների վերլուծության ժամանակ, անհրաժեշտ է դիտարկել մի քանի հարցեր, մասնավորապես.

- արդյո՞ք որոշումները, որոնք կանխորոշված չեն, ունեն էական ազդեցություն ակտիվի օգտագործման և օգտագործման նպատակի վրա,
- արդյո՞ք որոշումները կանխորոշում են, թե որոշակիացված ակտիվի ինչպես և ինչ նպատակով է օգտագործվում, կամ արդյո՞ք այդ որոշումները սահմանում են միայն պաշտպանական իրավունքներ,
- պայմանագրի ո՞ր կողմն է կայացրել տվյալ որոշումները:

**Օրինակ 4 – Արդյո՞ք պայմանավորվածությունը պարունակում է վարձակալություն**

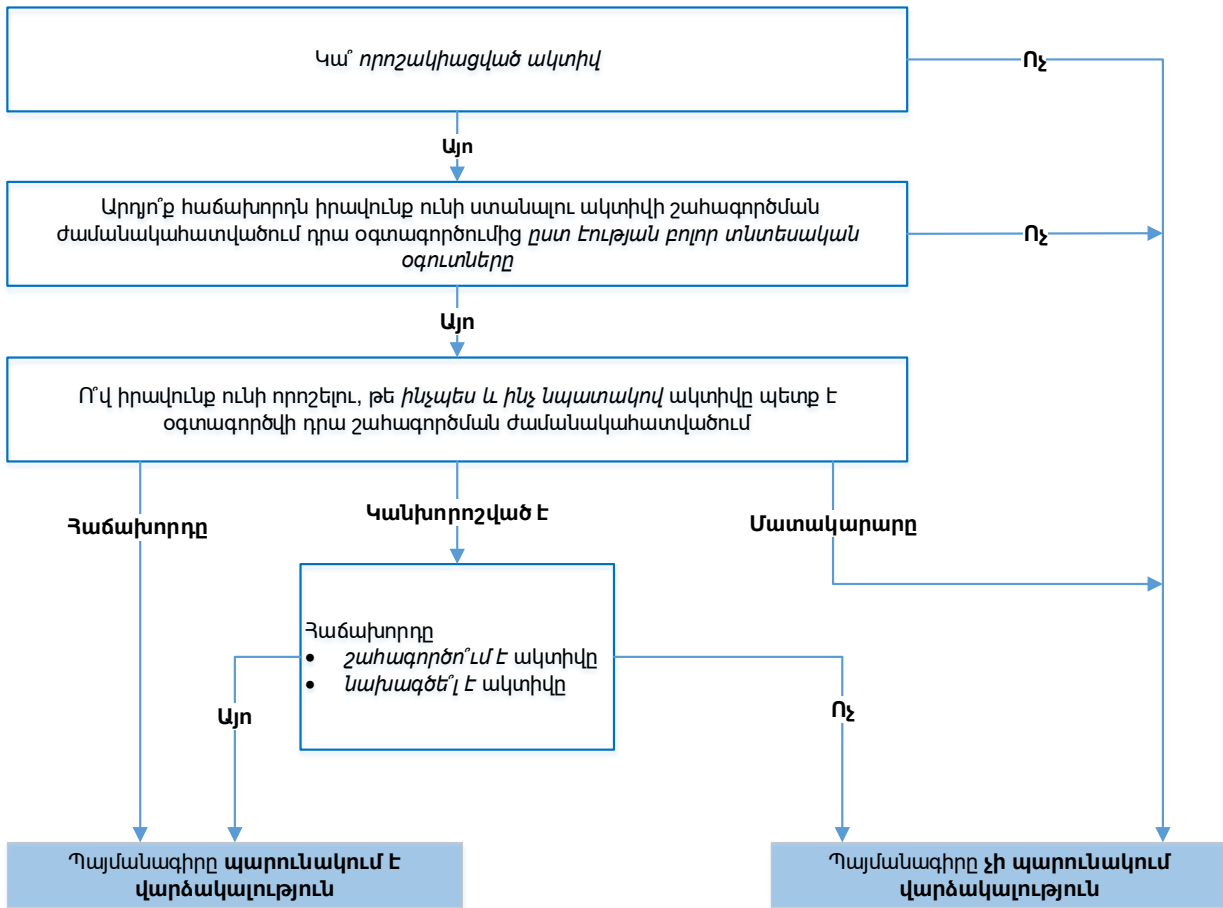
Հաճախորդը պայմանագիր է կնքել հեռահաղորդակցության ընկերության հետ ցանցային ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ: Այդ ծառայությունների մատակարարման նպատակով անհրաժեշտ է տեղադրել և կարգավորել սերվերը հաճախորդի տարածքում: Մատակարարը կարող է կարգաբերել կամ փոխարինել սերվերը, ըստ անհրաժեշտության, ցանցային ծառայությունների շարունակական ապահովման համար: Հաճախորդը չի կարգաբերում սերվերը, ինչպես նաև չի կայացնում որևէ էական որոշում դրա օգտագործման վերաբերյալ: Հեռահաղորդակցության ընկերությունը որոշում է ցանցի ներսում սերվերների օգտագործմամբ տվյալների փոխադրման արագությունը և որակը:

Արդյո՞ք պայմանավորվածությունը պարունակում է վարձակալություն:

Հեռահաղորդակցության ընկերությունը իրավունք ունի վերահսկել սերվերի օգտագործումը, քանի որ այն կայացնում է բոլոր համապատասխան որոշումները, սերվերի օգտագործման մասին՝ դրա օգտագործման ամբողջ ժամանակահատվածում: Այն որոշում է տվյալների փոխադրման եղանակը, որոշում է, թե արդյոք կա սերվերների կարգաբերման կարիք, և արդյոք կարելի է սերվերներն օգտագործել մեկ այլ նպատակով: Հաճախորդը միայն որոշում է ցանցային ծառայությունների մակարդակը (այսինքն սերվերի թողարկվող արդյունքը) մինչև օգտագործման պահը: Հետևաբար, պայմանավորվածությունը չի պարունակում վարձակալություն:

Ստորև բերված գծանկարում ներկայացված է վերլուծությունը, որը պետք է կատարվի՝ գնահատելու համար, թե արդյոք պայմանագիրը պարունակում է վարձակալություն:

Որոշումը, թե արդյոք պայմանագիրը պարունակում է վարձակալություն



**Օրինակ 5 - Վարձակալության սահմանման դեպքերի կիրառումը**

Դեպք 1

Կազմակերպությունը կնքել է պայմանագիր նոր արևային էներգիա արտադրող տնտեսության կողմից արտադրվող ողջ էլեկտրաէներգիայի գնման վերաբերյալ, 20 տարի ժամկետով: Արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը բացահայտորեն նշված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի փոխարինման իրավունքներ: Հաճախորդը նախագծել է արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը նախքան դրա կառուցումը, մատակարարը կառուցել է արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը հաճախորդի տրամադրած բնութագրերի հիման վրա, որից հետո կատարել է դրա շահագործումը և սպասարկումը:

Չկան կայացվելիք որոշումներ արևային էներգիա արտադրող տնտեսության կողմից էլեկտրաէներգիայի արտադրության նպատակահարմարության, ժամկետների կամ քանակի վերաբերյալ:

**Վերլուծություն**

Կա՞ արդյոք որոշակիացված ակտիվ: Արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը բացահայտորեն սահմանված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը փոխարինելու իրավունք: Արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը որոշակիացված ակտիվ է:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի արևային էներգիա արտադրող տնտեսության օգտագործման արդյունքում ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը: Հաճախորդին է պատկանում արևային էներգիա արտադրող տնտեսության օգտագործման բացառիկ իրավունքը շահագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում, քանի որ այն ստանում է արևային էներգիա արտադրող տնտեսության կողմից արտադրվող ողջ էլեկտրաէներգիան: Այն ունի արևային էներգիա արտադրող տնտեսության օգտագործման արդյունքում հիմնականում բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի արևային էներգիա արտադրող տնտեսության օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք: Թե ինչպես և ինչ նպատակով արևային էներգիա արտադրող տնտեսությունը պետք է

օգտագործվի կանխորոշված է տվյալ տնտեսության նախագծով: Քանի որ հաճախորդը պատասխանատու է եղել արևային էներգիա արտադրող տնտեսության նախագծման համար, այն իրավունք ունի ուղղորդել դրա օգտագործումը:

Պայմանագիրը պարունակում է արևային էներգիա արտադրող տնտեսության վարձակալություն:

**Դեպք 2**

Կազմակերպությունը կնքել է պայմանագիր էլեկտրակայանի կողմից արտադրվող ողջ էլեկտրաէներգիայի գնման վերաբերյալ, 20 տարի ժամկետով: Էլեկտրակայանը բացահայտորեն նշված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի փոխարինման իրավունքներ: Մատակարարը շահագործում է էլեկտրակայանը և նախագծել է այն մի քանի տարի առաջ, դրա կառուցման փուլում:

Պայմանագիրը սահմանում է էլեկտրակայանի կողմից արտադրվող էներգիայի քանակը և արտադրման ժամկետները: Այս բնութագրերը չեն կարող փոխվել օգտագործման ողջ ժամանակահատվածում արտակարգ հանգամանքների բացակայության դեպքում:

**Վերլուծություն**

Կա՞րողյոք որոշակիացված ակտիվ: Էլեկտրակայանը բացահայտորեն սահմանված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի էլեկտրակայանը փոխարինելու իրավունք: Էլեկտրակայանը որոշակիացված ակտիվ է:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի էլեկտրակայանի օգտագործման արդյունքում ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը: Հաճախորդին է պատկանում էլեկտրակայանի օգտագործման բացառիկ իրավունքը շահագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում, քանի որ այն ստանում է էլեկտրակայանի կողմից արտադրվող ողջ էներգիան: Այն ունի էլեկտրակայանի օգտագործման արդյունքում ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի էլեկտրակայանի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք: Թե ինչպես և ինչ նպատակով էլեկտրակայանը պետք է օգտագործվի (այսինքն, էլեկտրակայանի կողմից էլեկտրաէներգիայի արտադրման նպատակահարմարությունը, ժամկետները և քանակը) կանխորոշված է պայմանագրով: Հաճախորդը չի շահագործում էլեկտրակայանը, ինչպես նաև ներգրավված չի եղել էլեկտրակայանի նախագծման աշխատանքներում: Հաճախորդը, հետևաբար, չունի էլեկտրակայանի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք:

Պայմանագիրը չի պարունակում վարձակալության:

**Դեպք 3**

Կազմակերպությունը կնքել է պայմանագիր էլեկտրակայանի կողմից արտադրվող ողջ էլեկտրաէներգիայի գնման վերաբերյալ, 20 տարի ժամկետով: Էլեկտրակայանը բացահայտորեն նշված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի փոխարինման իրավունքներ: Մատակարարը շահագործում է էլեկտրակայանը և նախագծել է այն մի քանի տարի առաջ, դրա կառուցման փուլում:

Հաճախորդը հրահանգում է մատակարարին էլեկտրաէներգիայի մատակարարման քանակի և ժամկետների մասին, եթե էլեկտրակայանը չի արտադրում էլեկտրաէներգիա հաճախորդի համար, այն չի գործում:

**Վերլուծություն**

Կա՞րողյոք որոշակիացված ակտիվ: Էլեկտրակայանը բացահայտորեն սահմանված է պայմանագրում, և մատակարարը չունի էլեկտրակայանը փոխարինելու իրավունք: Էլեկտրակայանը որոշակիացված ակտիվ է:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի էլեկտրակայանի օգտագործման արդյունքում ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը: Հաճախորդին է պատկանում էլեկտրակայանի օգտագործման բացառիկ իրավունքը շահագործման ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում, քանի որ այն ստանում է էլեկտրակայանի կողմից արտադրվող ողջ էլեկտրաէներգիան: Այն ունի էլեկտրակայանի օգտագործման արդյունքում հիմնականում բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի էլեկտրակայանի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք: Թե ինչպես և ինչ նպատակով էլեկտրակայանը պետք է օգտագործվի (այսինքն, էլեկտրակայանի կողմից էլեկտրաէներգիայի արտադրման նպատակահարմարությունը, ժամկետները և քանակը) որոշվում է հաճախորդի կողմից: Հաճախորդը, հետևաբար, ունի էլեկտրակայանի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք:

Պայմանագիրը պարունակում է էլեկտրակայանի վարձակալություն:

**Օրինակ 6 – Հուշանվերների կրպակ փոխարինման իրավունքներով**

Հուշանվերներ վաճառողը պայմանագիր է կնքել, որը փոխանցում է օդանավակայանի տերմինալում 10 քմ մանրածախ տարածքի օգտագործման իրավունքը, անորոշ ժամանակով պայմանագիրը թարմացնելու տարբերակով: Պայմանագրով մեջբերված չէ կոնկրետ գտնվելու վայրը, այլ նախատեսված է, որ օդանավակայանի օպերատորը կարող է պահանջել հուշանվերներ վաճառողից տեղափոխվել ցանկացած այլ վայր՝ տարբեր ելքերի մոտ կամ կողքին: Հուշանվերներ վաճառողը կարող է հեշտոլթյամբ տեղափոխել իր կրպակը, իսկ օդանավակայանի շահագործողի համար հուշանվերներ վաճառողի տեղափոխման ծախսերը նվազագույն են: Պայմանագիրը պահանջում է, որպեսզի վաճառակետը գործի 5.30-ից մինչև 22:00: Կա՞րողյոք որոշակիացված ակտիվ:

Պայմանագիրը նախատեսված է 10 քառակուսի մետր մանրածախ տարածության համար, սակայն օդանավակայանի տարածքում գտնվելու վայրը բացահայտորեն նշված չէ պայմանագրում, և օդանավակայանի օպերատորը իրավունք ունի ցանկացած ժամանակ փոխարինել տարածքը: Փոխարինելու իրավունքն իրական է, քանի որ.

- օդանավակայանի շահագործողն ունի գործնական հնարավորություն փոխելու օգտագործվող տարածքը՝ այն կարող է ընտրել այլընտրանքային տեղադրման դիրքեր՝ տարբեր ելքերի մոտակայքում, և
- օդանավակայանի շահագործողը տնտեսապես կշահեր տարածքի փոխարինումից. կրպակի տեղափոխման ծախսերը նվազագույն են, և ժամանակի ընթացքում շահագործողը կարող է օգուտ ստանալ փոփոխվող հանգամանքներին համահունչ՝ տարածքի այլ կերպ օգտագործումից:

Հետևաբար, վարձակալություն առկա չէ, քանի որ չկա որոշակիացված ակտիվ և պայմանավորվածությունը հանդիսանում է կատարողական պայմանագիր:

**Օրինակ 7 – Մանրածախ տարածքի վարձակալություն**

Հաճախորդը պայմանագիր է կնքել, որով հինգ տարի ժամկետով փոխանցվում է առևտրի կենտրոնում բացահայտորեն նշված մանրածախ տարածքի օգտագործման իրավունքը: Գույքի սեփականատերը կարող է պահանջել, հաճախորդից տեղափոխվել այլ մանրածախ տարածք: Հասանելի են նմանատիպ որակ և բնութագրեր ունեցող մի քանի մանրածախ տարածքներ:

Քանի որ գույքի սեփականատերը ստիպված է վճարել ցանկացած վերատեղակայման ծախսերը, այն տնտեսապես կարող է օգտվել հաճախորդի վերատեղակայումից միայն այն դեպքում, եթե լինի նոր վարձակալ, որը ցանկանում է զբաղեցնել մեծ տիրույթով մանրածախ տարածք այնպիսի ծավալով, որը բավարար է վերատեղակայման ծախսերը ծածկելու համար: Այդ հանգամանքները կարող են առաջանալ, բայց դրանց առաջացումը հավանական չի համարվում պայմանագրի սկզբի պահին:

Պայմանագրով պահանջվում է, որպեսզի հաճախորդն իր ապրանքը վաճառի առևտրի կենտրոնի աշխատանքային ժամերին: Հաճախորդը որոշում է վաճառվող ապրանքների տեսականին, վաճառվող ապրանքների գները և պահվող պաշարների քանակները: Նա նաև վերահսկում է ֆիզիկական մուտքը դեպի մանրածախ տարածք օգտագործման հինգ տարվա ընթացքում:

Վարձակալության վճարը, որ հաճախորդը պետք է վճարի, ներառում է հաստատուն գումար և մանրածախ տարածքում իրականացված վաճառքից տոկոս:

**Վերլուծություն**

Կա՞րողյոք որոշակիացված ակտիվ: Մանրածախ տարածքը բացահայտ նշված է պայմանագրում: Գույքի սեփականատերը իրավունք ունի փոխարինել ակտիվը: Սակայն, քանի որ այն օգուտ կստանար տվյալ իրավունքի իրացումից միայն որոշակի հանգամանքների առկայության դեպքում, որոնց տեղի ունենալը հավանական չէ պայմանագրի սկզբի պահին, փոխարինման իրավունքն իրական չէ: Հետևաբար, մանրածախ տարածքը հանդիսանում է որոշակիացված ակտիվ:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի մանրածախ տարածքի օգտագործման արդյունքում ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը: Հաճախորդը ունի մանրածախ տարածքի բացառիկ օգտագործման իրավունք օգտագործման ողջ ժամանակահատվածի համար: Այն փաստը, որ օգտագործման արդյունքում ստացված դրամական հոսքերի մի մասը անցնում է գույքի սեփականատիրոջը, որպես հատուցում, չի նշանակում, որ հաճախորդը չունի մանրածախ տարածքի օգտագործման ավրդյունքում առաջացող ըստ էության բոլոր տնտեսական օգուտների ստացման իրավունք:

Արդյո՞ք հաճախորդն ունի մանրածախ տարածքի օգտագործումը ուղղորդելու իրավունք: Օգտագործման ժամկետի ընթացքում, բոլոր որոշումները, թե ինչպես և ինչ նպատակով մանրածախ տարածքը պետք է օգտագործվի կայացվում են հաճախորդի կողմից: Այն սահմանափակումը, որ ապրանքները կարող են վաճառվել միայն առևտրի կենտրոնի աշխատանքային ժամերին, սահմանում է պայմանագրի շրջանակը, սակայն չի սահմանափակում մանրածախ տարածքի օգտագործումը ուղղորդելու հաճախորդի իրավունքը:

Հետևաբար, եզրակացությունն այն է, որ պայմանագիրը պարունակում է մանրածախ տարածքի վարձակալություն:

**Պայմանագրի բաղադրիչների առանձնացումը**

Պայմանագրերը հաճախ միավորում են մատակարարի տարբեր տեսակի պարտականություններ, որոնք կարող են հանդիսանալ վարձակալության բաղադրիչների միավորում կամ վարձակալության և ոչ վարձակալության բաղադրիչների միավորում: Օրինակ, արդյունաբերական տարածքի վարձակալությունը կարող է պարունակել հողի, շենքերի և սարքավորումների վարձակալություն, կամ մեքենայի վարձակալության պայմանագիրը կարող է միավորվել սպասարկման ծառայության հետ: Բազմատարր պայմանավորվածության դեպքում, կազմակերպությունը պետք է վարձակալության սահմանման հիման վրա բացահայտի վարձակալության յուրաքանչյուր առանձին բաղադրիչ և հաշվառի դրանք առանձին-առանձին:

Ակտիվի օգտագործման իրավունքը վարձակալության առանձին բաղադրիչ է, եթե առկա են հետևյալ երկու չափանիշները միասին.

- վարձակալը կարող է օգուտ ստանալ տվյալ ակտիվի օգտագործումից՝ կամ ինքնուրույն, կամ այլ ռեսուրսների հետ միասին, որոնք հեշտությամբ հասանելի են վարձակալին, և
- հիմքում ընկած ակտիվը մեծապես կախված չէ կամ մեծապես փոխկապակցված չէ պայմանագրի հիմքում ընկած մյուս ակտիվների հետ:

Ոչ վարձակալության բաղադրիչների բացահայտման դեպքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել, թե արդյոք ապրանքը կամ ծառայությունը փոխանցվում է վարձակալին: Օրինակ, եթե վարձակալը վճարում է ակտիվի օգտագործման իրավունքի, ինչպես նաև վարչական գործունեության համար, որոնցով ապրանքը կամ ծառայությունը չեն փոխանցվում վարձակալին, վարչական գործունեությունը ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչ չի հանդիսանում:

Եթե վերլուծության արդյունքում եզրակացվում է, որ կան վարձակալության և ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչներ, ապա հատուցումը պետք է բաշխվի բաղադրիչների միջև հետևյալն կերպ.

- վարձակալը պետք է հատկացնի հատուցումը հարաբերական առանձին գների հիման վրա: Եթե դիտարկելի առանձին գները հեշտությամբ հասանելի չեն, ապա վարձակալը պետք է գնահատի գները, և պետք է առավելագույնս օգտագործի դիտարկելի տեղեկատվությունը,
- վարձատուին պետք է բաշխի հատուցումը հարաբերական առանձին վաճառքի գների հիման վրա, համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի:

Որպես գործնական մոտեցում, վարձակալները չպետք է տարանջատեն վարձակալության և ոչ վարձակալության բաղադրիչները և հաշվառեն վարձակալության յուրաքանչյուր բաղադրիչ և հարակից ոչ վարձակալության բաղադրիչ, որպես վարձակալության մեկ բաղադրիչ: Գործնական մոտեցումը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն է՝ ելնելով հիմքում ընկած ակտիվի դասից: Քանի որ ոչ վարձակալության բաղադրիչի չառանձնացումը կմեծացնի վարձակալի՝ վարձակալության գծով պարտավորությունը, ողջամիտ կլիներ օգտագործել գործնական մոտեցումը միայն այն ժամանակ, երբ սպասարկման բաղադրիչը էական չէ:

Օրինակ, վարձակալը, որը վարձակալում է մի քանի մեքենաներ (որոնցից յուրաքանչյուրը համապատասխանում է վարձակալության առանձին բաղադրիչի սահմանմանը), ինչպես նաև վարձատուից ստանում է տեխնիկական սպասարկման ծառայություններ, ունի երկու այլընտրանք՝ վարձակալը կարող է առանձին հաշվառել վարձակալության յուրաքանչյուր բաղադրիչ և սպասարկման յուրաքանչյուր բաղադրիչ: Կամ նա կարող է որոշել միավորել մեքենայի վարձակալությունը և այդ վարձակալության հետ կապված սպասարկման ծառայությունները, և հաշվառել այն որպես վարձակալության մեկ բաղադրիչ:

**Օրինակ 8 – Պայմանավորվածության շրջանակներում բաղադրիչների բացահայտումը**

*Մանրածախ ընկերությունը վարձակալում է մանրածախ առևտրի տարածք առևտրային կենտրոնում խանութների հարմարանքների և պահեստի հետ միասին: Վարձատուին վճարվող ամսական վճարը ներառում է.*



- (ա) մանրածախ տարածքի, հարմարանքների և պահեստի տարածքի համար հաստատուն վարձակալության վճարումը,
- (բ) գույքահարկերի և ապահովագրության հաստատուն գումարը,
- (գ) անվտանգության և մաքրման համար հաստատուն գումարը, և
- (դ) մանրածախ տարածքի պահպանմանը վերաբերող հաստատուն գումարը

Որո՞նք են այս պայմանավորվածության բաղադրիչները

Պայմանավորվածության վարձակալության բաղադրիչներն են մանրածախ տարածքը պահեստի տարածքով և հարմարանքներով: Ոչ վարձակալության բաղադրիչներն են անվտանգության, ինչպես նաև մաքրման և սպասարկման ծառայությունները:

Գույքային հարկերի և ապահովագրության հաստատուն վճարները չեն փոխանցում ապրանքը կամ ծառայությունը վարձակալին, հետևաբար՝ դրանք չեն կարող նույնականացվել որպես առանձին բաղադրիչներ: Փոխարենը դրանք դիտվում են որպես ընդհանուր հատուցման մաս, որը բաշխվում է պայմանագրի նույնականացվող առանձին բաղադրիչների վրա:

Հարմարանքները համարվում են վարձակալության առանձին բաղադրիչ, քանի որ դրանք ոչ կախված, ոչ էլ մեծապես փոխկապակցված են մանրածախ տարածքի կամ պահեստի տարածքի հետ, քանի որ դրանք կարող են ձեռք բերվել նաև այլ մատակարարներից և օգտագործվել նաև այլ կրպակների կողմից: Հետևաբար, հարմարանքների օգտագործման իրավունքը վարձակալության առանձին բաղադրիչ է:

Անվտանգության և մաքրման ծառայությունները ներառում են առանձին ծառայությունների մատուցում մանրածախ ընկերությանը, և դրանք համարվում են ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչներ: Մանրածախ ընկերությունը կարող է.

- առանձնացնել վարձակալությունը ոչ-վարձակալության բաղադրիչներից, և հատկացնել հատուցումը յուրաքանչյուր բաղադրիչի, կամ
- կիրառել գործնական մոտեցում, և հաշվառել վարձակալությունը և հարակից ոչ-վարձակալության բաղադրիչները որպես միավորված, վարձակալության մեկ բաղադրիչ:

Ելնելով սպասարկման ծառայությունների նշանակությունից, մանրածախ ընկերությունը որոշում է չկիրառել ոչ վարձակալության բաղադրիչների և հարակից վարձակալության բաղադրիչների միավորման գործնական մոտեցումը:

Վարձակալության և ոչ վարձակալության բաղադրիչների որոշումից հետո, պայմանագրի հատուցումը բաշխվում է յուրաքանչյուր բաղադրիչին: Վարձակալը պետք է բաշխի պայմանագրի հատուցումը վարձակալության և ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչների՝ դրանց հարաբերական առանձին գների հիման վրա:

Վարձատուն պետք է բաշխի պայմանագրի հատուցումը վարձակալության և ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչների միջև՝ համաձայն, գործարքի գևի բաշխման ուղեցույցի, ըստ ՖՅՄՍ-15: Վարձակալության և ոչ վարձակալության բաղադրիչների վարձակալին հասանելի գործնական մոտեցումը հասանելի չէ վարձատուի համար:

Վարձակալին ապրանքներ կամ ծառայություններ չփոխանցող գործունեության և ծախսերի գծով վարձակալի կողմից վճարման ենթակա գումարները (օրինակ, գույքային հարկեր և ապահովագրություն), պայմանագրի առանձին բաղադրիչներ չեն, այլ համարվում են ընդհանուր հատուցման՝ պայմանագրով որոշված առանձին բաղադրիչներին բաշխված մաս:

### Պայմանագրերի միավորում

Նույն պայմանագրային կողմի հետ կարող են կնքվել միևնույն ժամանակ կամ մոտ ժամանակում, և միմյանց փոխլրացնող մի քանի պայմանագրեր: Կազմակերպությունը պետք է միավորի պայմանագրերը, որոնք միևնույն ժամանակ կամ կարճ ժամանակային տարբերությամբ են կնքվել նույն պայմանագրային կողմի (կամ նրա հետ փոխկապակցված անձանց) հետ, եթե բավարարված են հետևյալ չափանիշներից որևէ մեկը կամ մի քանիսը.

- պայմանագրերը բանակցվում են որպես ընդհանուր առևտրային նպատակով փաթեթ,
- մեկ պայմանագրին վերաբերող հատուցման գումարը կախված է մեկ այլ պայմանագրի գևից /կատարումից, կամ
- ներգրաված ակտիվները վարձակալության մեկ բաղադրիչ են:

Միավորումը ազդում է ինչպես վարձակալության առկայության գնահատման, այնպես էլ հնարավոր վարձակալության հաշվառման վրա:

**Վարձակալության ժամկետը**

Վարձակալության ժամկետը սկսվում է մեկնարկի ամսաթվից, որն այն ամսաթիվն է, երբ վարձատուն հիմքում ընկած ակտիվը մատչելի է դարձնում վարձակալի օգտագործման համար:

Վարձակալության ժամկետը բաղկացած է չեղյալ չհամարվող ժամանակաշրջանից, որի ընթացքում վարձակալը իրավունք ունի օգտագործել հիմքում ընկած ակտիվը, գումարած երկարաձգելու օպցիոնի կամ դադարեցնելու օպցիոնի ժամանակաշրջանները, եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված է, որ իրագործելու է երկարաձգելու օպցիոնը կամ չի իրագործելու դադարեցնելու օպցիոնը: Հակառակ դեպքում, երբ վարձակալը կարող է իրագործել իր դադարեցնելու օպցիոնը, վարձակալության ժամկետը ավարտվում է այդ պահին:

Հնարավոր է վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնի երեք սցենար.

- միայն վարձակալն ունի դադարեցնելու օպցիոն. դադարեցնելու օպցիոնով նախատեսված ժամանակաշրջանը ներառված է վարձակալության ժամկետում միայն այն դեպքում, եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված է, որ չի իրագործելու դադարեցնելու օպցիոնը,
- միայն վարձատունն ունի դադարեցնելու օպցիոն. դադարեցնելու օպցիոնով նախատեսված ժամանակաշրջանը վարձակալության չեղյալ չհամաչվող ժամանակաշրջանի մասն է,
- յուրաքանչյուր կողմ իրավունք ունի դադարեցնելու վարձակալությունը. դադարեցնելու օպցիոնով նախատեսված ժամանակաշրջանը վարձակալության ժամանակաշրջանի մաս չի հանդիսանում, պայմանով, որ յուրաքանչյուր կողմ իրավունք ունի դադարեցնելու վարձակալությունը առանց մյուս կողմի թույլտվության՝ ոչ ավելի, քան ոչ նշանակալի տուգանքով:

**Օրինակ 9 – Վարձակալության ժամկետը և դադարեցնելու օպցիոն ավելի քան ոչ նշանակալի տուգանքով**

Կազմակերպությունը (վարձակալ) վարձակալության պայմանագիր է կնքել վարձատուի հետ՝ շենքը 20X1թ. հունվարի 1-ին վարձակալելու վերաբերյալ: Պայմանագիրը կնքվել է անորոշ ժամկետով: Եվ վարձակալը, և վարձատունն իրավունք ունեն դադարեցնել պայմանագիրը յուրաքանչյուր օրացուցային տարվա վերջում դադարեցման մասին վեցամսյա ծանուցման պայմանով:

Այն դեպքում, երբ վարձակալը դադարեցնում է պայմանագիրը մինչև 10-րդ տարվա ավարտը, այն պետք է վարձատուին վճարի դադարեցման տուգանք՝ 2 տարվա վարձակալության վճարմանը համարժեք չափով, որն ավելին է, քան ոչ նշանակալի տուգանքը: Ենթադրվում է, որ, եթե վարձակալը դադարեցնում է վարձակալությունը այդ ժամանակաշրջանից հետո, որևէ տուգանք չի հաշվարկվելու: Վարձատուի համար, ոչ մի տեսակի դադարեցնելու տուգանք չի հաշվարկվում, անկախ նրանից, թե երբ է այն դադարեցնում պայմանագիրը:

Ինչպիսի՞ն է վարձակալության պայմանագրի ժամկետը:

Վարձակալությունը այլևս պարտադիր կատարման ուժ չունի, երբ վարձակալը և վարձատունն յուրաքանչյուրն իր հերթին ունի վարձակալությունը դադարեցնելու իրավունք առանց մյուս կողմի թույլտվության՝ ոչ ավելի քան ոչ նշանակալի տուգանքի կիրառմամբ: Տաս տարի ժամկետից հետո այս չափորոշիչը բավարարվում է. վարձակալության ժամկետը, հետևաբար, կարող է լինել ոչ ավելի, քան տասը տարի:

Վարձակալության ժամկետը որոշվում է՝ հաշվի առնելով հետևյալը.

- վարձակալության ժամկետը չի կարող գերազանցել տաս տարին, քանի որ վարձակալությունը պարտադիր կատարման ուժ չունի 10 տարվա ժամկետից հետո,
- պայմանագրի առաջին տաս տարիների ընթացքում վարձատուի դադարեցման իրավունքը անտեսվում է և, հետևաբար, չի ազդում վարձակալության ժամկետի վրա:
- պայմանագրի առաջին 10 տարիների ընթացքում վարձակալի դադարեցման իրավունքը ազդում է վարձակալության ժամկետի վրա, եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված չէ, որ շարունակելու է վարձակալել շենքը առաջին տաս տարիների ընթացքում (այսինքն, եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված չէ, որ չի իրագործելու իր օպցիոնը այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում): Եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված է, որ իրագործելու



Է դադարեցնելու օպցիոնը պայմանագրի առաջին տաս տարիների ընթացքում (հաշվի առնելով բոլոր համապատասխան փաստերը և հանգամանքները, որոնք տնտեսական խթաններ են ստեղծում այն չիզործելու համար), ապա վարձակալության ժամկետը տաս տարի է: Հակառակ դեպքում, (այսինքն, եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված չէ, որ չի իրագործելու դադարեցման օպցիոնը ժամանակի կոնկրետ պահին, անկախ դադարեցման տուգանքից), վարձակալության ժամկետը ավարտվում է ժամանակի այդ պահին (հաշվի առնելով ծանուցման ժամանակահատվածը):

Չնահատելու համար, թե արդյոք իրագործելու կամ չիրագործելու օպցիոնը ողջամտորեն հավաստի է կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի բոլոր փաստերն ու հանգամանքները, որոնք վարձակալի համար ստեղծում են երկարաձգելու օպցիոնը իրագործելու կամ դադարեցնելու օպցիոնը չիրագործելու տնտեսական խթան: Ստորև բերված են գործոնների օրինակներ, որոնք պետք է հաշվի առնվեն.

- պայմանագրային պայմանները օպցիոնային ժամանակաշրջաններում շուկայական դրույթաչափերի համեմատ. ավելի հավանական է, որ վարձակալը չի իրագործի երկարաձգման օպցիոնը, եթե վարձակալության վճարումները գերազանցում են շուկայական դրույթաչափերը: Պայմանների այլ օրինակները, որոնք կազմակերպությունը հաշվի է առնում, ներառում են դադարեցման տուգանքները կամ մնացորդային արժեքի երաշխիքները,
- վարձակալված ակտիվի վրա կատարվող (կամ ակնկալվող) նշանակալի բարելավումները. ավելի քան հավանական է, որ վարձակալը կիրագործի երկարաձգման օպցիոնը, եթե վարձակալը զգալի ներդրումներ է կատարել վարձակալված ակտիվի բարելավման կամ այն իր հատուկ կարիքներին հարմարեցնելու ուղղությամբ,
- վարձակալության դադարեցման հետ կապված ծախսերը/փոխարինող վարձակալության կնքումը. ավելի հավանական է, որ վարձակալը կիրագործի երկարաձգման օպցիոնը, եթե դա իրեն գերծ կպահի տարատեսակ ծախսերից, ինչպիսիք են՝ բանակցային ծախսերը, տեղափոխման ծախսերը, մեկ այլ նպատակահարմար ակտիվի որոնման ծախսերը, նոր ակտիվի ինտեգրման ծախսերը, և սկզբնական ակտիվը պայմանագրով նշված վիճակում, կամ պայմանագրով նշված վայրում վերադարձնելու գծով ծախսերը,
- հիմքում ընկած ակտիվի կարևորությունը վարձակալի գործունեության համար. ավելի հավանական է, որ վարձակալը կիրագործի երկարաձգման օպցիոնը, եթե հիմքում ընկած ակտիվը մասնագիտացված ակտիվ է կամ եթե առկա չեն նպատակահարմար այլընտրանքներ,
- օպցիոնի իրագործման հետ կապված պայմանականությունը և այդ պայմանների առկայության հավանականությունը:

Նաև օգտակար տեղեկություններ կարող է հաղորդել վարձակալի անցյալ փորձը, թե ինչ ժամանակաշրջանում է այն, որպես կանոն, օգտագործում կոնկրետ տեսակի ակտիվը, և դրա տնտեսական պատճառները:

Չեղյալ չհամարվող վարձակալության ժամանակաշրջանի փոփոխությունը հանգեցնում է վարձակալության ժամկետի փոփոխության թե՛ վարձակալի և թե՛ վարձատուի համար: Չեղյալ չհամարվող վարձակալության ժամանակաշրջանի փոփոխության օրինակները ներառում են.

- վարձակալը իրագործում է օպցիոնը, որը նախկինում ներառված չի եղել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետը որոշելիս,
- վարձակալը չի իրագործում օպցիոնը, որը նախկինում ներառված է եղել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետը որոշելիս, կամ
- տեղի է ունենում իրադարձություն, որը պայմանագրով պարտավորեցնում է վարձակալին իրագործել օպցիոնը (կամ արգելում է վարձակալին իրագործել օպցիոնը), որը նախկինում ներառված չի եղել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետը որոշելիս, (կամ նախկինում ներառված է եղել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետը որոշելիս): Օրինակ, մանրածախ խանութի վարձակալը կարող է պայմանագրով պարտավորված լինել երկարաձգել վարձակալության ժամկետը, եթե այդ խանութից ստացված հասույթը առաջին անգամ գերազանցում է որոշակի գումարը:

**Օրինակ 10 – Վարձակալի վերահսկողության ներքո գտնվող նշանակալի իրադարձություններ կամ հանգամանքների փոփոխություններ, որոնք կարող են հանգեցնել վարձակալության ժամկետի վերանայմանը**

Կազմակերպությունը վարձակալել է շենք 10 տարի ժամկետով՝ հինգ տարի ժամկետով երկարաձգելու օպցիոնով: Մեկնարկի ամսաթվին, կազմակերպությունը եզրակացրել է, որ ողջամտորեն համոզված չէ, որ կիրազործի երկարաձգման օպցիոնը: Այն սահմանել է, որ վարձակալության ժամկետը 10 տարի է:

**Դեպք 1**

Շենքը յոթ տարի օգտագործելուց հետո կազմակերպությունը որոշում է ենթավարձակալության հանձնել շենքը մեկ այլ կողմի, և կնքում է ենթավարձակալության պայմանագիր ութ տարի ժամկետով: Արդյո՞ք կազմակերպությունը պետք է վերանայի վարձակալության ժամկետը:

Ենթավարձակալությունը նշանակալի իրադարձություն է, որը վարձակալի վերահսկողության ներքո է, և ազդում է կազմակերպության գնահատականի վրա, թե արդյոք այն ողջամտորեն համոզված է, որ կիրազործի երկարաձգման օպցիոնը: Վարձակալը պետք է վերանայի գլխավոր վարձակալության ժամկետը նշանակալից իրադարձության առաջացման պահին:

**Դեպք 2**

Շենքը յոթ տարի օգտագործելուց հետո կազմակերպությունը պատրաստում է հնգամյա գործարար ծրագիր, որը ստորագրվում է խորհրդի կողմից: Հնգամյա գործարար ծրագիրը ենթադրում է, որ վարձակալը կարող է իրագործել իր երկարաձգման օպցիոնը սկզբնական ժամկետի ավարտին: Արդյո՞ք կազմակերպությունը պետք է վերանայի վարձակալության ժամկետը:

Խորհրդի կողմից գործարար ծրագրի ստորագրումը վարձակալի վերահսկողության ներքո է: Որոշելու համար, թե արդյոք տեղի է ունեցել նշանակալի իրադարձություն, կամ հանգամանքների փոփոխություն, պահանջվում է դատողության կիրառում: Օրինակ, դիտարկենք հետևյալ իրավիճակները.

**Իրավիճակ Ա**

Վարձակալության սկզբի դրությամբ, շենքը կազմակերպության միակ գործարանն է հանդիսացել նոր, առանձին գործարար սեգմենտի համար: Մեկնարկի ամսաթվին, երկարաձգման ժամանակաշրջանը ընդգրկված չի եղել վարձակալության ժամանակաշրջանի մեջ, քանի որ կազմակերպությունը կարող էր ողջամտորեն որոշել չերկարաձգել վարձակալությունը, դադարեցնել նոր սեգմենտում գործունեությունը կամ տեղափոխվել մեկ այլ գործարան (օրինակ, ավելի մեծ գործարան կամ մեկ այլ աշխարհագրական տարածաշրջան):

Նախքան գործարար ծրագրի ստորագրումը կազմակերպությունը գնահատել է իր օպցիոնները և որոշել է սկզբնական ժամկետը լրանալուց հետո երկարաձգել ներկայիս գործարանի վարձակալության պայմանագիրը: Չնայած նրան, որ կազմակերպությունը իրականում դեռևս չի երկարաձգել վարձակալության պայմանագիրը, այն այժմ կսկսի ձեռք բերել առևտրային պայմանավորվածություններ (հնչպես, օրինակ, կրնոլայնի մատակարարման պայմանագրերը)՝ այն հիմունքով, որ կազմակերպությունը շարունակելու է շահագործել գործարանը: Նման գործարար որոշումը վկայում է հանգամանքներում զգալի փոփոխության մասին, որի դեպքում կազմակերպությունը չի վերանայում է վարձակալության ժամկետը:

**Իրավիճակ Բ**

Շենքը հանդիսանում է գլխավոր գրասենյակի շենք: Ժամանակի ընթացքում, նոր գրասենյակային տարածք գտնելու, բանակցելու և տեղափոխման հետ կապված ծախսերը կմեծացնեն, կազմակերպությունը վարձակալության ժամկետը երկարաձգելու հավանականությունը: Վարձակալության սկզբնական ժամկետի ավարտին, հավանականությունը շարունակելու է մեծանալ այնքան, մինչև այն դառնա խելամտորեն հավաստի: Կազմակերպությունն ակնկալում է երկարաձգել վարձակալությունը, սակայն տվյալ շենքը կարևոր չէ գործարար ծրագրի տեսանկյունից և դրա նախապատրաստման ընթացքում, և հետևաբար՝ խորհրդի կողմից հաստատման առումով, նույն վայրում մնալը ընդունվել է որպես ենթադրություն, սակայն կոնկրետ չի քննարկվել և բացահայտվել:

Վերոհիշյալ փաստերը ցույց են տալիս, որ տեղի չի ունեցել նշանակալի իրադարձություն կամ հանգամանքներում փոփոխություն, հետևաբար, կազմակերպությունը չպետք է վերանայի վարձակալության ժամկետը:

Սակայն, եթե նույն վայրում մնալու որոշումը կոնկրետ և մանրամասն քննարկվել է և ներկայացվել է խորհրդին որպես գործարար ծրագրի առանցքային ենթադրություն, սա վկայում է, որ տեղի է ունեցել վարձակալության ժամկետի վերանայումը հանգեցնող նշանակալի իրադարձություն:

## Ճանաչումից և չափումից ազատումներ

Գոյություն ունեն ճանաչումից և չափումից երկու ազատումներ. կարճաժամկետ վարձակալության գծով և այն վարձակալությունների գծով, որի հիմքում ընկած է ցածրարժեք ակտիվ: Այս ազատումները պայմանական են, և վերաբերում են միայն վարձակալներին:

Վարձակալը, որը կիրառում է ազատումներից մեկը կամ երկուսը միասին, պետք է ճանաչի վարձակալության վճարումները որպես ծախս՝ գծային հիմունքով կամ այլ կանոնավոր հիմունքով, որն առավել ճշմարիտ է ներկայացնում վարձակալի ստացած օգուտների սխեման:

### Կարճաժամկետ վարձակալություն

Կարճաժամկետ է այն վարձակալությունը, որտեղ վարձակալության ժամկետը 12 ամիս է, կամ պակաս: Վարձակալության ժամկետը նաև ներառում է երկարացնելու օպցիոնի և դադարեցման օպցիոնի ժամանակաշրջանները, եթե վարձակալը որջամտորեն համոզված է, որ իրագործելու է երկարացնելու օպցիոնը, կամ չի իրագործելու դադարեցման օպցիոնը: Վարձակալությունը, որը պարունակում է գնման տարբերակ, կարճաժամկետ վարձակալությունն չէ:

Կարճաժամկետ վարձակալության գծով ազատումը պետք է կիրառել ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասերի:

Եթե վարձակալությունը, որի համար արդեն օգտագործվել է կարճաժամկետ վարձակալության գծով ազատումը, հետագայում վերափոխվում է կամ փոխվում է վարձակալության ժամկետը, այն պետք է հաշվառվի որպես նոր վարձակալություն:

### Ցածրարժեք ակտիվների վարձակալություն

Վարձակալը պետք է գնահատի, թե արդյոք հիմքում ընկած ակտիվը ցածրարժեք է, հիմք ընդունելով ակտիվի արժեքը դրա նոր լինելու ժամանակ, անկախ ակտիվի տարիքից:

Հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ կիրառելի է ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը, եթե միաժամանակ առկա են հետևյալ երկու լրացուցիչ չափանիշները.

- վարձակալը պետք է կարողանա օգուտ ստանալ ակտիվից ինքնուրույն կամ հեշտությամբ հասանելի այլ ռեսուրսների հետ միասին,
- հիմքում ընկած ակտիվը չպետք է կախված լինի կամ մեծապես փոխկապակցված լինի այլ ակտիվների հետ:

## Օրինակ 11 - «Ցածրարժեք» եզրույթի սահմանումը

Ստանդարտը չի սահմանում «ցածրարժեք» եզրույթը, սակայն **ՖՅՄՍ 16-ի** Եզրակացության հիմքերում բացատրված է, որ **ՅՅՄՄ-ն** այդ եզրույթի տակ հասկանում է նոր լինելու դեպքում **5,000 ԱՄՆ դոլար կամ ավելի ցածր արժեք ունեցող ակտիվները**: Սակայն, **5,000 ԱՄՆ դոլար գումարը քանակական շեմ չէ**, այլ օրինակ է, որ **ՅՅՄՄ-ն** օգտագործում է **ընդհանուր սկզբունքը լուսաբանելու համար**:

Գնահատելու համար, թե արդյոք վարձակալված ակտիվի նկատմամբ կիրառելի է ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի ակտիվի բնույթը: Ցածրարժեք ակտիվների օրինակներ են, մասնավորապես **SS սարքավորումները** (պլանշետներ և անձնական համակարգիչներ), գրասենյակային կահույքը, կամ հեռախոսները: Ավտոմեքենաները չեն որակվում որպես ցածրարժեք ակտիվներ, քանի որ նոր մեքենան սովորաբար չի լինում ցածրարժեք: Ակտիվի տեսակները, որոնց նկատմամբ կիրառելի է ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը, կարող են ժամանակի ընթացքում փոխվել, եթե տեխնոլոգիական կամ շուկայի զարգացումներով պայմանավորված՝ որոշակի տեսակի ակտիվների գինը փոփոխվում է: ԱՄՆ դոլարի արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունը կամ գնաճի մակարդակը ինքնին չի ազդում ակտիվի ազատման շրջանակներում գտնվելու վրա:

Ցածրարժեք նկատառումով ազատումը կարող է կիրառվել վարձակալությունից-վարձակալություն հիմունքով:

Ցածրարժեք նկատառումով բացառությունը գործում է նույնիսկ այն դեպքում, եթե ցածրարժեք վարձակալությունների գումարային արժեքը նյութական է վարձակալի համար:

## Օրինակ 12 - Վարձակալի գնահատումը, թե արդյոք վարձակալված ակտիվը բավարարում է ցածրարժեք ակտիվի չափանիշներին

Վարձակալված ակտիվը կարող է որակվել որպես ցածրարժեք ակտիվ միայն այն դեպքում, եթե վարձակալը կարող է օգուտ ստանալ ակտիվից ինքնուրույն կամ հեշտությամբ հասանելի այլ ռեսուրսների հետ միասին, և եթե ակտիվը մեծապես կախված կամ մեծապես փոխկապակցված չէ այլ ակտիվների հետ: Դետեյլայ օրինակները բացատրում են, թե ինչպես են այդ չափանիշները կիրառվում գործնականում:

**Դեպք 1 - հյուրանոցային համարի սարքավորումների վարձակալություն**

Հյուրանոցը վարձակալության պայմանագիր է կնքել համարի սարքավորումների վարձակալության վերաբերյալ, այդ թվում՝ հեռուստացույց, այլ ձայնա- և տեսա-սարքավորումներ և մանր իրեր (ինչպիսիք են վաճառքի ավտոմատներ, սրճեփ մեքենաներ, ձեռք չորացնող սարքեր և սպիտակեղեն): Այդ պարագաներից յուրաքանչյուրի արժեքը, նոր լինելու ժամանակ, ցածր է 5,000 ԱՄՆ դոլարին համարժեք 33 դրամից:

Արդյո՞ք վարձակալը կարող է կիրառել ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը:

Վարձակալը կարող է կիրառել ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը վարձակալված հյուրանոցային համարի սարքավորումների նկատմամբ: Համարի սարքավորումների տարբեր մասերը մեծապես կախված կամ մեծապես փոխկապակցված չեն միմյանց: Թեև, գործնականում, դրանցից մի քանիսը օգտագործվում են միասին, մեկ հյուրանոցային համարում, սակայն վարձակալը կարող է հյուրանոցային համարից հանել սարքավորումների որոշ մասը և շարունակել համարը վարձակալության տրամադրելի հաճախորդներին: Բացի այդ, վարձակալը կարող է վարձակալված ակտիվներից յուրաքանչյուրն օգուտ ստանալ ինքնուրույն:

**Դեպք 2 - Մեքենայի վարձակալություն**

Կազմակերպությունը կնքել է մեքենայի վարձակալության պայմանագիր:

Արդյո՞ք վարձակալը կարող է կիրառել ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը մեքենայի առանձին բաղադրիչների (օրինակ՝ շարժիչի և անվադողերի) նկատմամբ, եթե այդ մասերից յուրաքանչյուրի արժեքը, նոր լինելու ժամանակ, ցածր է 5,000 ԱՄՆ դոլարին համարժեք 33 դրամից:

Վարձակալը չի կարող է կիրառել ցածրարժեք ակտիվի նկատառումով ազատումը մեքենայի առանձին բաղադրիչների նկատմամբ: Մեքենայի առանձին մասերը մեծապես կախված են միմյանցից, քանի որ մեքենան կարող տեխնիկապես օգտագործվել միայն եթե այն պարունակում է իր բոլոր բաղադրիչները: Օրինակ, վարձակալը չի կարող օգտագործել մեքենան առանց անվադողերի կամ շարժիչի:

Վարձակալությունը չի որակվում որպես ցածրարժեք ակտիվի վարձակալություն, եթե վարձակալը ենթավարձակալության է հանձնում, կամ ակնկալում է ենթավարձակալության հանձնել վարձակալված ակտիվը:

**Վարձակալության պորտֆելի ազատումը**

Ինչպես վարձակալը, այնպես և վարձատուն կարող են ՖՀՄՍ 16-ը կիրառել նմանատիպ հատկանիշներով վարձակալության պորտֆելի նկատմամբ, եթե նրանք ողջամտորեն ակնկալում են, որ արդյունքում առաջացող ազդեցությունն էականորեն չի տարբերվի ստանդարտի՝ վարձակալությունն առ վարձակալությունն հիմունքներով կիրառման ազդեցությունից:

**Վարձակալի հաշվապահական հաշվառումը  
Սկզբնական ճանաչումը և չափումը**

Վարձակալները պետք է ճանաչեն օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ և համապատասխան վարձակալության գծով պարտավորություն գրեթե բոլոր վարձակալության պայմանագրերի գծով: Տնտեսական առումով, վարձակալության պայմանագիրը հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի ձեռքբերումն է, որի դեպքում ձեռքբերման գինը վճարվում է մաս-մաս: Վարձակալը պետք է նախապես ճանաչի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը և վարձակալության գծով պարտավորությունը մեկնարկի ամսաթվին:

**Վարձակալության գծով պարտավորության սկզբնական չափումը**

Մեկնարկի ամսաթվին վարձակալը պետք է չափի վարձակալության գծով պարտավորությունը վարձակալության ժամկետի ընթացքում այդ ամսաթվի դրությամբ չվճարվելիք վարձակալության վճարումների ներկա արժեքին հավասար գումարի չափով:

Մեկնարկի ամսաթվին, վարձակալության գծով պարտավորության չափման մեջ ընդգրկված վարձակալության վճարումները բաղկացած են հետևյալ բաղադրիչներից.

- հաստատուն վճարումներ (այդ թվում, ըստ եռլթյան հաստատուն վճարումներ), հանած ստացման ենթակա վարձակալության խրախուսումները,
- վարձակալության փոփոխուն վճարումները, որոնք կախված են ինդեքսից կամ դրույքաչափից և սկզբնապես չափվում են օգտագործելով մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ գործող ինդեքսը կամ դրույքաչափը,
- մնացորդային արժեքի երաշխիքների վերաբերյալ վարձակալի կողմից վճարման ենթակա գումարները,
- գնման օպցիոնի իրագործման գինը (եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված է, որ իրագործելու է այդ օպցիոնը), և
- տուգանքների վճարումները վարձակալության դադարեցման հետ կապված (եթե վարձակալության ժամկետը արտացոլում է վարձակալի կողմից վարձակալության դադարեցման օպցիոնի իրացումը):

Հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի դիմաց վճարումները որակվում են որպես վարձակալության վճարումներ, անկախ վճարումների ժամկետներից:

*Վարձակալության փոփոխուն վճարումներ*

Գոյություն ունեն երեք տեսակի պայմանական վճարումներ, կախված հիմքում ընկած փոփոխականից.

- վճարումներ՝ հիմնված ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա,
- վճարումներ՝ չհիմնված ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա, և
- ըստ եռլթյան հաստատուն վճարումներ:

Փոփոխուն վճարումներ՝ հիմնված ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա. Ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա հիմնված փոփոխուն վարձակալության վճարումները վարձակալության գծով պարտավորության մասն են կազմում: Օրինակները ներառում են՝ սպառողական գների ինդեքսի, ելակետային տոկոսադրույքի կամ շուկայական վարձակալության դրույքաչափերի հետ կապված վճարումները: Այդ վճարումներն անխուսափելի են վարձակալի տեսանկյունից, քանի որ ցանկացած անորոշություն վերաբերում է միայն պարտավորության չափմանը, այլ ոչ թե դրա առկայությանը:

Փոփոխուն վարձակալության վճարումները, որոնք կախված են ինդեքսից կամ դրույքաչափից, սկզբնապես չափվում են օգտագործելով մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ գործող ինդեքսը կամ դրույքաչափը: Սա նշանակում է, որ, կազմակերպությունը չի կանխատեսում ինդեքսի/դրույքաչափի ապագա փոփոխությունները: Այդ փոփոխությունները հաշվի են առնվում այն ժամանակ, երբ փոխվում են վարձակալության վճարումները:

Փոփոխուն վճարումներ՝ չհիմնված ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա. Փոփոխուն վարձակալության վճարումները, որոնք հիմնված չեն ինդեքսի կամ դրույքաչափի վրա, վարձակալության գծով պարտավորության մասն չեն կազմում, սակայն դրանք ճանաչվում են ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում. երբ տեղի է ունենում այդ վճարումներին հանգեցնող իրադարձությունը կամ պայմանը: Օրինակ, վարձակալության վճարումները, որոնք կապված են հիմքում ընկած ակտիվից բխող՝ վարձակալի կատարողական արդյունքի հետ, ինչպես, օրինակ, հասույթից որոշակի տոկոսի վճարումները:

**Օրինակ 13 – Ինդեքսի կամ դրույքաչափի հետ չկապված փոփոխուն վճարումներ**

*Հյուրեր արտադրող սարքավորումը վարձակալվում է հինգ տարվա պայմանագրով: Վարձակալության վճարներումները հաստատուն են, պայմանով, որ լիտորով չափվող արտադրանքի ծավալը չգերազանցի այդ ժամանակաշրջանի համար սահմանված քանակությունը: Սահմանված քանակությունը գերազանցող յուրաքանչյուր լիտր հյուրի դիմաց գանձվում է լրացուցիչ վճար մեկ լիտրի դիմաց: Ինչպե՞ս պետք է սկզբնապես հաշվարկվեն վարձակալության գծով պարտավորության մեջ ներառված վարձակալության վճարումները:*

*Վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է ներառի միայն հաստատուն վարձակալության վճարումները: Համաձայնեցված քանակը գերազանցող արտադրության ծավալների դիմաց վճարումները փոփոխուն վարձակալության վճարումներ են, որոնք կախված չեն ինդեքսից կամ դրույքաչափից, և նաև չեն համապատասխանում ըստ եռլթյան հաստատուն վճարումների չափանիշներին:*



Ըստ Էության հաստատուն վճարումները. Վարձակալության վճարումները, որոնք իրենց ձևով պարունակում են փոփոխականությունը, բայց, ըստ Էության, անխուսափելի են, հայտնի են որպես «ըստ Էության» հաստատուն վճարներ, և ընդգրկվում են վարձակալության գծով պարտավորության կազմում: Որպես փոփոխուն վճարում կառուցված վարձակալության վճարումը ըստ Էության հաստատուն վճարում է, եթե, օրինակ, այդ վճարման մեջ առկա չէ իրական փոփոխականություն: Օրինակ, դա այնպիսի վճարումներն են, որոնք պետք է կատարվեն, եթե ակտիվը ենթակա լինի շահագործման, կամ վճարումներ, որոնք պետք է կատարվեն միայն այն դեպքում, եթե տեղի ունենա իրադարձություն, որի տեղի չունենալու հնարավորությունը իրական չէ:

Վարձակալության պայմանագրով վարձակալի համար ընտրության առկայությունը ևս կարող է հանգեցնել ըստ Էության հաստատուն վճարի: Օրինակ, վարձակալության սկզբնական ժամկետից հետո վարձակալը կարող է պարտավոր լինել կատարել ընտրություն՝ երկարաձգել վարձակալության ժամկետը կամ ձեռք բերել հիմքում ընկած ակտիվը: Եթե ենթադրենք, որ երկու ընտրություններն էլ իրատեսական են, ամենացածր զեղչված դրամական միջոցների արտահոսքը (կամ զեղչված վարձակալության վճարումները երկարաձգված ժամանակաշրջանի ընթացքում, կամ զեղչված ձեռքբերման գինը) իրենից ներկայացնում է ըստ Էության հաստատուն վճարում: Վարձակալը չի կարող պնդել, որ չի իրագործելու ոչ երկարաձգման, և ոչ էլ ձեռքբերման օպցիոնը: Եթե վարձակալի միայն մեկ ընտրությունն է իրատեսական, այդ ընտրությունից բխող վճարումները ներառվում են վարձակալության գծով պարտավորության կազմում:

*Մնացորդային արժեքի երաշխիքներ*

Մնացորդային արժեքի երաշխիքը ներառում է վարձատուլին տրված ցանկացած տեսակի երաշխիք առ այն, որ վարձակալության ժամկետի վերջում հիմքում ընկած ակտիվը կունենա որոշակի նվազագույն արժեք: Մնացորդային արժեքի երաշխիքի ներքո վարձակալի կողմից վճարման ենթակա գումարները նույնպես պետք է ներառվեն վարձակալության գծով պարտավորության սկզբնական չափման մեջ:

*Չեղչման դրույքը*

Վարձակալի կողմից օգտագործվող զեղչման դրույքը վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքն է, եթե այդ տոկոսադրույքը կարող է հեշտությամբ որոշվել: Սա այն տոկոսադրույքն է, որի արդյունքում (ա) վարձակալության վճարների և (բ) չերաշխավորված մնացորդային արժեքի ներկա արժեքը հավասարվում է (i) հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքի և (ii) վարձատուլի ցանկացած սկզբնական ուղղակի ծախսերի հանրագումարին:

Եթե վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը հնարավոր չէ հեշտությամբ որոշել վարձակալը պետք է օգտագործի իր լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը:

Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքն այն տոկոսադրույքն է, որը վարձակալը ստիպված կլինի վճարել համանման ժամկետով և համանման ապահովմամբ այն փոխառու միջոցների դիմաց, որոնք անհրաժեշտ են համանման տնտեսական միջավայրում համանման արժեք ունեցող օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի ստացման համար:

**Օրինակ 14 – Լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը որոշելու համար անհրաժեշտ գործոնները**

*Չաշվի առնելով լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքի սահմանումը, լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը հաշվարկելիս վարձակալը պետք է դիտարկի հետևյալ գործոնները.*

*(ա) հաշվարկված տոկոսադրույքը պետք է լինի այն տոկոսադրույքը, որով կազմակերպությունը կարող է փոխառություն վերցնել,*

*Փոխարժեքը չպետք է արտացոլի բաժնային ֆինանսավորման ծախսերը և, որպես այդպիսին, աննպատակահարմար կլինի օգտագործել կապիտալի միջին կշռված արժեքը (կամ որևէ այլ տոկոսադրույք, որը պարտքի արժեքի հետ զուգահեռ պարունակում է «կապիտալի արժեքի» բաղադրիչ): Գույքային եկամտաբերության կիրառումը ևս նպատակահարմար չէ: Սակայն, կարող են լինել իրավիճակներ, երբ այդ դրույքները կարող են օգտագործվել որպես ելակետ, պայմանով, որ կատարվեն համապատասխան ճշգրտումներ:*

*(բ) տոկոսադրույքը պետք է արտացոլի այն գումարը, որ կազմակերպությունը կարող է փոխառությամբ վերցնել վարձակալության ժամկետի ընթացքում:*

*Ղա պետք է լինի այնպիսի տոկոսադրույք, որով կազմակերպությունը ձեռք կբերեր փոխառություն օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի արժեքին համանման արժեք ունեցող ակտիվ, այլ ոչ թե որջ*

հիմքում ընկած ակտիվի ձեռքբերման համար: Բացառություն կարող է լինել այն դեպքում, երբ վարձակալության ժամկետը ըստ էության համընկնում է հիմքում ընկած ակտիվի ողջ կյանքի տևողության հետ:

(դ) տոկոսադրույքը պետք է արտացոլի համանման ակտիվի (օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի, այլ ոչ թե հիմքում ընկած ակտիվի) ձեռքբերման նպատակով ստացվելիք ապահովված փոխառության, այլ ոչ թե չափափովված փոխառության կամ ընդհանուր վարկային գծի տոկոսադրույքը:

(դ) տոկոսադրույքը պետք է արտացոլի կազմակերպության վարկային դրույթունը և տոկոսադրույքը, որով կազմակերպությունը փոխառություն կստանար համանման տնտեսական միջավայրում: Օրինակ, եթե ընկերության ֆունկցիոնալ արժույթը դրամն է և, որպես կանոն, այն փոխառություններ է ստանում դրամով, սակայն կնքում է ԱՄՆ դոլարով վարձակալության պայմանագիր, ապա լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը կարտացոլի ԱՄՆ դոլարով փոխառության ծախսերը:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի սկզբնական չափումը

Վարձակալը, մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը պետք է չափի հնքնադժեքով:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը բաղկացած է.

- սկզբնական վարձակալության գծով պարտավորություն,
- գումարած մեկնարկի ամսաթվին կամ մինչև այդ ամսաթիվը վարձատուին կատարված ցանկացած վարձակալության վճարումները (հանած ստացված բոլոր վարձակալության խրախուսումները),
- գումարած վերականգնման ծախսումների նախնական գնահատումը, և
- գումարած ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները, որոնք կրում է վարձակալը:

*Վերականգնման ծախսումներ*

Վարձակալը հնարավոր է պարտավորված լինել վարձատուին վերադարձնել հիմքում ընկած ակտիվը կոնկրետ վիճակում կամ վերականգնել տեղանքը, որի վրա գտնվել է հիմքում ընկած ակտիվը: Այս պարտավորության հաշվառման նպատակով վարձակալը պետք է ճանաչի պահուստ, համաձայն ԶՀՄՍ 37 *Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ* ստանդարտի:

Պահուստի սկզբնական հաշվեկշռային արժեքը, եթե այդպիսին առկա է, այսինքն, կրելիք հնարավոր ծախսումների նախնական գնահատումը, պետք է ընդգրկվի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի սկզբնական չափման կազմում: Սա համապատասխանում է վերականգնման ծախսումների հաշվառմանը համաձայն ԶՀՄՍ 16 *Հիմնական միջոցներ* ստանդարտի:

*Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները*

Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները վարձակալության ձեռքբերման հետ կապված լրացուցիչ ծախսումներն են, որոնք չէին առաջանա, եթե վարձակալությունը ձեռք չբերվեր: Նման ծախսումները ներառում են վարձակալության ստացման նպատակով կատարված միջնորդավճարները կամ ներկա վարձակալների կատարված որոշակի վճարումները: Բոլոր սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ներառվեն օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի սկզբնական չափման մեջ:

Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների օրինակները ներառում են.

- վարձակալության պայմանագիրը վերջնական տեսքի բերելու նպատակով կատարված արտաքին իրավաբանական ծախսերը, երբ վարձակալության հանձնառությունը կողմերի միջև արդեն կայացվել է,
- վարձակալի համար, գործարքի բարեհաջող կայացման վճարները, որոնք վճարման ենթակա են միայն այն դեպքում, եթե վարձակալության պայմանագիրը ստորագրվել է,
- վարձատուի համար, աշխատակցի միջնորդավճարը, որը վճարվան ենթակա է միայն այն դեպքում, եթե վարձակալության պայմանագիրը ստորագրվել է,
- նոր վարձակալի վճարումները նախորդ վարձակալին նույնպես կարող են որակվել որպես սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ:

Ներքին վարչարարության և վերադիր ծախսումները, որոնք լրացուցիչ չեն, ինչպես նաև արտաքին ծախսերը (ինչպես օրինակ իրավական, պայմանավորվածության և միջնորդների վճարները), որոնք լրացուցիչ են,



բայց, մինևույնն է, վճարման ենթակա են, եթե նույնիսկ վարձակալությունը չվերջնականացվի, իրենցից չեն ներկայացնում սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ,

Վարձակալը կարող է վարձատուին կատարել վճարումներ, որոնք չեն վերաբերում հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքին, այլ՝ հիմքում ընկած ակտիվի (վերա)նախագծմանը կամ կառուցմանը: Այդ վճարումները չեն որակվում որպես վարձակալության վճարումներ: Փոխարենը, վարձակալը դրանք հաշվառում է ըստ այլ կիրառելի ստանդարտների, ինչպես, օրինակ, ՀՀՄՍ 16- *Հիմնական միջոցներ* ստանդարտի:

Ստորև բերված գծապատկերը ամփոփ ներկայացնում է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի և վարձակալության գծով պարտավորության սկզբնական ճանաչումը և չափումը.

**Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի և վարձակալական գծով պարտավորության սկզբնական ճանաչումը և չափումը**

<b>Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ</b>	=	<b>Վարձակալության գծով պարտավորություն</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Սկզբնական վարձակալության գծով պարտավորություն</li> <li>• Վարձակալական վճարումներ մեկնարկի ամսաթվին կամ դրանից առաջ (կամ հանած ցանկացած ստացված վարձակալության խրախուսումները)</li> <li>• Վերականգնման ծախսումներ</li> <li>• Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ</li> </ul>		<p>Մեկնակի ամսաթվին չկատարված վճարումների ՆԱ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Հաստատուն վճարներ</li> <li>• Վարձակալության փոփոխուն վճարումներ</li> <li>• Մնացորդային արժեքի երաշխիքներ</li> <li>• Գնման ընտրանքի իրագործման գին</li> <li>• Տուգանքներ</li> </ul> <p>Չեղչված՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով</p>

## Հետագա չափում

### Վարձակալության գծով պարտավորությունը

Վարձակալը հետագայում պետք է չափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ օգտագործելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Նա պետք է վերաչափի հաշվեկշռային արժեքը արտացոլելով բոլոր տեսակի վերանայումները, վարձակալության վերափոխումները կամ ըստ եղանակի հաստատուն վարձակալության վճարումների վերանայումները:

Վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է վերագնահատվի, եթե դրամական միջոցների հոսքերը փոփոխվել են վարձակալության սկզբնական պայմանների հիման վրա, օրինակ, եթե տեղի է ունեցել վարձակալության ժամկետի փոփոխություն կամ վարձակալության վճարումները փոփոխվել են որոշակի ինդեքսի կամ դրույքաչափի հիման վրա:

Հետևյալ իրադարձությունները կարող են հանգեցնել վարձակալության գծով պարտավորության վերանայմանը.

- վարձակալը վերանայում է վարձակալության ժամկետը երկարաձգման կամ դադարեցման վճարների գծով,
- տեղի է ունենում նշանակալի իրադարձություն կամ հանգամանքների փոփոխություն, որն ազդում է վարձակալի կողմից գնման օպցիոնի իրագործման ողջամիտ համոզվածության վրա,
- մնացորդային արժեքի երաշխիքի ներքո ակնկալվող վճարումը փոփոխվում է,
- վարձակալության վճարումները փոփոխվում են ինդեքսի կամ դրույքաչափի հիման վրա:

Փոփոխությունները, որոնք չեն հանդիսանում վարձակալության սկզբնական պայմանների մաս, այլ կրկնակի բանակցությունների արդյունք են հանդիսանում են վարձակալության վերափոխումներ:

## Օրինակ 15 – Ինդեքսից կամ դրույքաչափից կախված փոփոխուն վարձակալության վճարումների հետագա չափումը

### Դեպք 1

Կազմակերպությունը 10 տարով կնքել է վարձակալության պայմանագիր, ըստ որի ամենամյա վարձակալության վճարումների գումարը կազմում է 500,000 դրամ, որը ենթակա է վճարման յուրաքանչյուր տարվա սկզբին: Յուրաքանչյուր երկու տարին մեկ անգամ, վարձակալության վճարները ճշգրտվում են՝ նախորդ 24 ամիսների սպառողական գների ինդեքսի (ՍԳԻ) փոփոխություններն արտացոլելու համար:

Մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ ՍԳԻ-ն կազմում էր 125: Երրորդ տարվա սկզբին (երբ պետք է տեղի ունենա առաջին ճշգրտումը), ՍԳԻ-ն կազմել է 135:

Ինչպե՞ս է վարձակալության գծով պարտավորությունը սկզբնապես չափվում, և երբ է այն վերագնահատվում:

Սկզբնական ճանաչման պահին, վարձակալության գծով պարտավորությունը հաշվարկվում է պայմանագրային վարձակալության վճարումների հիման վրա՝ 500,000 դրամ տարեկան: Նույնիսկ, եթե ՍԳԻ-ն փոփոխվի, կազմակերպությունը չի կատարի իր վարձակալության գծով պարտավորության վերագնահատում՝ նախքան երրորդ տարվա սկիզբը, քանի որ, մինչև այդ պահը ՍԳԻ փոփոխությունը չի հանգեցնում դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխության: Սակայն վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է ճշգրտվի երրորդ տարվա սկզբին, քանի որ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը փոխվել են:

Ինչպե՞ս պետք է վերագնահատվի վարձակալության գծով պարտավորությունը:

Վարձակալության գծով պարտավորության վերանայված չափումը կատարվում է վերանայված վճարումների ներկա արժեքով՝ հիմք ընդունելով ՍԳԻ-ն, որը գործում էր այն ամսաթվի դրությամբ, երբ մնացած ժամկետի համար դրամական միջոցների հոսքերը փոփոխվել են՝ օգտագործելով անփոփոխ գեղչման դրույքը (այսինքն,  $500,000 \text{ դրամ} \times 135/125 = \text{դրամ } 540,000$ ):

**Դեպք 2**

Փաստերը նույնն են, ինչպես Դեպք 1-ում, սակայն ՍԳԻ փոփոխություններն արտացոլելու փոխարեն, վարձակալության վճարումները ճշգրտվում են LIBOR-ը՝ դիտարկելի տոկոսադրույքը, արտացոլելու համար: Մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ LIBOR տոկոսադրույքը կազմում էր 2.0%:

Ինչպե՞ս է պետք է վարձակալության գծով պարտավորությունը սկզբնապես չափվի, և երբ այն պետք է վերագնահատվի:

Սկզբնական ճանաչման պահին, վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է հաշվարկվի պայմանագրային վարձակալության վճարումների հիման վրա՝ 500,000 դրամ տարեկան: Նույնիսկ, եթե LIBOR -ը փոփոխվի յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում, կազմակերպությունը չի կատարի իր վարձակալության գծով պարտավորության վերագնահատում՝ նախքան երրորդ տարվա սկիզբը, քանի որ, մինչև այդ պահը LIBOR-ի փոփոխությունը չի հանգեցնում վարձակալության դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխության: Վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է ճշգրտվի երրորդ տարվա սկզբին, քանի որ պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերը փոխվել են:

Ինչպե՞ս պետք է վերագնահատվի վարձակալության գծով պարտավորությունը:

Վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է վերաչափվի մինչև վերանայված վճարումների ներկա արժեք՝ հիմք ընդունելով այն ամսաթվի LIBOR-ը, երբ դրամական միջոցների հոսքերը փոխվել են վարձակալության մնացած ժամկետի համար: Քանի որ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը առաջացել է լողացող տոկոսադրույքների փոփոխության արդյունքում, վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է հաշվարկվի՝ օգտագործելով վերանայված գեղչման դրույքը:

Վարձակալության գծով պարտավորությունը նաև պետք է վերաչափել, եթե ի սկզբանե որպես փոփոխուն կառուցված վճարումների դառնում են ըստ էության հաստատուն վճարներ, քանի որ փոփոխականությունը լուծվում է մեկնարկի ամսաթվից հետո ինչ-որ պահի:

**Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը**

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը պետք է հետազայում չափվի ինքնարժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և կուտակված արժեզրկումից կորուստները, եթե չի կիրառվում վերագնահատման կամ իրական արժեքի մոդելը:

Վարձակալության գծով պարտավորության վերը նկարագրված ցանկացած վերաչափում հանգեցնում է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի համապատասխան դրական կամ բացասական ճշգրտման:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը չի կարող լինել բացասական: Եթե այն արդեն հասել է գրոյի, վարձակալը պետք է ճանաչի վարձակալության գծով պարտավորության վերաչափումից առաջագոյ գանկազած հետագա նվազեցում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

Վարձակալը պետք է հաշվարկի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Այս կհանգեցնի մաշվածության՝ զծային հիմունքով կամ այլ կանոնավոր հիմունքով, որն առավել ճշմարիտ է ներկայացնում կազմակերպության կողմից օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի սպառմանը:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը պետք է ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետից և օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի օգտակար ծաայության ժամկետից նվազագույնով, եթե առկա չէ սեփականության փոխանցում կամ գնման օպցիոն, որը ողջամիտ հավանականությամբ կիրառործվի վարձակալության ժամկետի վերջում: Եթե առկա է սեփականության փոխանցում կամ գնման օպցիոն, որը ողջամիտ հավանականությամբ կիրառործվի վարձակալության ժամկետի վերջում, վարձակալը պետք է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշեցնի հիմքում ընկած ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում:

Վարձակալը պետք է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի նկատմամբ կիրառի ՀՀՄՍ 36 *Ակտիվների արժեզրկում* ստանդարտով սահմանված արժեզրկման պահանջները:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը պետք է վերաչափվի, եթե վերականգնման ծախսումների պահուստի գումարը փոփոխվել է ակնկալվող վերականգնման ծախսումների վերանայման հետևանքով: Այդ դեպքում, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունը հավասար է պահուստի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը: Եթե ճշգրտումը հանգեցնում է ավելացման, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի, թե արդյոք առկա է հայտանիշ առ այն, որ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի նոր հաշվեկշռային արժեքը կարող է ամբողջությամբ չվերականգնվել:

Ի լրումն ինքնարժեքի մոդելի, որոշ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների համար կան երկու այլընտրանքային չափման մոդելներ.

- վարձակալը, որն ընտրել է ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելը ներդրումային գույքի համար, պետք է նաև կիրառի իրական արժեքի մոդելը բոլոր օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ, որոնք ներդրումային գույք են,
- վարձակալը, որը հիմնական միջոցների դասի նկատմամբ կիրառում է վերագնահատման մոդելը, հետագայում կարող է ընտրել համապատասխան դասի՝ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների չափումը իրականացնել վերագնահատման մոդելի միջոցով: Ընտրությունը կիրառելի է այդ դասի բոլոր օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ:

**Օրինակ 16 - Վարձակալի կողմից սկզբնական և հետագա չափումը**

*Վարձակալը սարքավորումների վարձակալության պայմանագիր է կնքել վարձատուի հետ Վարձակալության և վարձակալված ակտիվի վերաբերյալ հասանելի է հետևյալ տեղեկատվությունը:*

Վարձակալության մեկնարկի ամսաթիվը	Հունվարի 1, 20x9թ.
Վարձակալության ժամկետը	5 տարի առանց երկարաձգման օպցիոն
Սարքավորումների մնացորդային տնտեսական ծառայության ժամկետը	6 տարի
Գնման օպցիոն	Չկա
Տարեկան վարձակալության վճարումները	1,440,000 դրամ
Վճարման օրը	հունվարի 1-ին տարեկան պարբերականությամբ կանխավճարով (առաջին վարձակալության վճարումը պետք է կատարվի վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին)
Սարքավորումների վարձակալության իրական արժեքը վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին	6,000,000 դրամ
Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը	14%
Գնահատված մնացորդային արժեքը վարձակալության վերջում	300,000 դրամ
Մնացորդային արժեքի երաշխիք	Չկա
Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ	Չկա

Այլ մատչելի տեղեկատվությունը վարձակալության պայմանավորվածության մասին հետևյալն է.

- վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը հեշտությամբ որոշելի չէ Վարձակալի կողմից,
- սարքավորումների նկատմամբ սեփականության իրավունքը մնում է Վարձատուին վարձակալության ողջ ժամանակահատվածի ընթացքում և վարձակալության ժամկետը լրանալուց հետո,
- Վարձակալը չի երաշխավորում սարքավորումների մնացորդային արժեքը,
- Վարձակալը վճարում է սարքավորումների ապահովագրության և սպասարկման համար վարձակալության վճարներից առանձին,
- վարձակալության մեկնարկի ամսաթիվը չի համընկնում կամ մոտ չէ սարքավորումների տնտեսական ծառայության ժամկետի ավարտին,
- օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը արժեզրկված չէ:

Հարց 1. Ինչպե՞ս պետք է Վարձակալը հաշվառի վարձակալությունը մեկնարկի ամսաթվին:

Վարձակալը պետք է չափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ հաշվարկելով չվճարված տարեկան հաստատուն վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը՝ 1,440,000 դրամ, գեղչված վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքով՝ 14%, հանած չերաշխավորված մնացորդային արժեքի ներկա արժեքը՝ 300,000 դրամ: Հետևաբար, վարձակալության գծով պարտավորությունը մեկնարկի ամսաթվին կազմում է 4,216,333 դրամ (4,373,783 դրամ - 157,450 դրամ): Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը հավասար կլինի վարձակալության գծով պարտավորությանը, գումարած 1,440,000 դրամ վարձակալության վճարում, որը կատարվում է վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին, ընդամենը՝ 5,813,783 դրամ:

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը կարող է կրճատվել Վարձակալի կողմից վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին կամ դրանից առաջ ստացված վարձակալության խրախուսումների չափով, եթե այդպիսիք կան, և ավելացվել Վարձակալի կողմից կատարված սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների չափով, եթե այդպիսիք կան, կամ Վարձատուի կողմից մինչև մեկնարկի ամսաթիվը կատարված վարձակալության վճարումների չափով:

Հարց 2. Ինչպե՞ս պետք է Վարձակալը հետագայում չափի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը և վարձակալության գծով պարտավորությունը վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Վարձակալը պետք է հետագայում հաշվառի վարձակալության գծով պարտավորության (ՎԳՊ) և օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ (ՕԻՁԱ), ինչպես ներկայացված է ստորև.

Ժամանա կաշրջան	Վարձակալու թյան վճարումներ		ՎԳՊ			Մաշվածությա ն ծախս @ 1/5		
	ՎԳՊ ս/մ	վճարումներ	վճարումից հետո	Տոկոսային ծախս @ 14%	ՎԳՊ վ/մ	ՕԻՁԱ ս/մ	ՕԻՁԱ վ/մ	ՕԻՁԱ վ/մ
-	<b>4,216,333</b>	-	4,216,333	580,236	4,796,569	<b>5,813,783</b>	1,162,757	4,651,026
1	4,796,569	1,440,000	3,356,569	461,918	3,818,487	4,651,026	1,162,757	3,488,270
2	3,818,487	1,440,000	2,378,487	327,318	2,705,805	3,488,270	1,162,757	2,325,513
3	2,705,805	1,440,000	1,265,805	174,195	1,440,000	2,325,513	1,162,757	1,162,757
4	1,440,000	1,440,000	-	-	-	1,162,757	1,162,757	-
		<b>5,760,000</b>		<b>1,543,667</b>			<b>5,813,783</b>	

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունը կհաշվարկվի գծային հիմունքով վարձակալության ժամկետի ընթացքում, քանի որ վարձակալած սարքավորումների մնացած տնտեսական ծառայության ժամկետը ավելի մեծ է, քան վարձակալության ժամկետը:

### Վարձակալության վերափոխում

Կան տարբեր պատճառներ, ըստ որոնց պայմանագրի կողմերը կարող են որոշել վերանայել և փոփոխել գոյություն ունեցող վարձակալության պայմանագիրը վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Վարձակալության վերափոխումը իրենից ներկայացնում է վարձակալության շրջանակի փոփոխություն կամ վարձակալության հատուցման փոփոխություն, որը չի կազմել վարձակալության սկզբնական պայմանների մաս:

Ցանկացած փոփոխություն, որը ի հայտ է եկել արդեն իսկ սկզբնական վարձակալության պայմանագրի դրույթներից որևէ մեկի արդյունքում, այդ թվում՝ վարձակալության վճարումների շուկայական գների

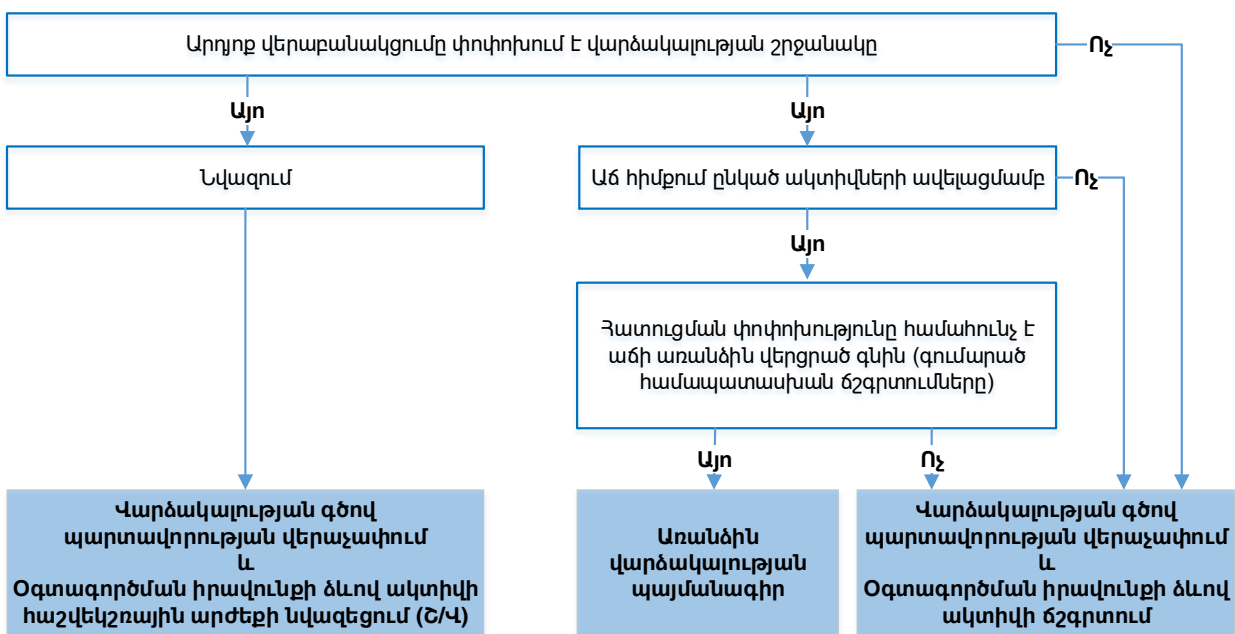
վերանայման դրույթի կամ երկարաձգման օպցիոնը իրագործելու արդյունքում տեղի ունեցած փոփոխություններից, հանդիսանում է վերանայում, այլ ոչ թե վերափոխում:

Վարձակալության վերափոխման հաշվառումը կախված է պայմանագրի վերափոխման եղանակից: Յնարավոր են հետևյալ չորս վերափոխման սցենարները.

- վերափոխման արդյունքում նվազում է վարձակալության շրջանակը,
- վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության շրջանակը, և համապատասխանաբար աճում է վարձակալության հատուցման չափը,
- վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության շրջանակը, սակայն համապատասխանաբար չի աճում վարձակալության հատուցման չափը,
- վարձակալության շրջանակը մնում է անփոփոխ:

Ստորև բերված գծապատկերը ներկայացնում է հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը վարձակալության վերափոխման դեպքում.

**Վարձակալության վերափոխում**



Վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, երբ կողմերը համաձայնում են վարձակալության վերափոխման վերաբերյալ:

*Վարձակալության շրջանակի նվազում*

Վարձակալության շրջանակը նվազում է, եթե վարձակալության վերափոխումը հանգեցնում է մեկ կամ ավելի հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքի դադարեցման կամ կրճատվում է վարձակալության պայմանագրային ժամկետը: Օրինակ, վարձակալը, որն արդեն վարձակալում է շենքի երեք հարկը, կարող է նվազեցնել վարձակալության շրջանակը՝ վարձատուի հետ համաձայնելով մեկ հարկով նվազեցնել վարձակալությունը մնացած վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Եթե վերափոխումը նվազեցնում է վարձակալության շրջանակը, վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվին՝ օգտագործելով վերանայված գեոչման դրույթը:

Վերանայված գեոչման դրույթը՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույթն է մնացած վարձակալության ժամկետի համար: Վարձակալը պետք է օգտագործի այդ ամսաթվի դրույթամբ գործող իր լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույթը, եթե վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույթը հեշտությամբ որոշելի չէ:

Եթե վերափոխումը նվազեցնում է վարձակալության շրջանակը, վարձակալը պետք է նվազեցնի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելով վարձակալության մասնակի

կամ ամբողջական դադարեցումը: Վարձակալը պետք է ճանաչի մասնակի կամ ամբողջական դադարեցմանը վերաբերող ցանկացած օգուտ կամ վնաս ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

**Օրինակ 17 – Վարձակալության շրջանակը նվազեցնող վերափոխման հաշվառումը վարձակալի կողմից**

Վարձակալը վարձակալության է վերցրել 500 քմ գրասենյակային տարածք, 10 տարի ժամկետով: Վարձակալության վճարումները հաստատուն են՝ տարեկան 700,000 դրամ: Հինգ տարի անց, կողմերը փոփոխել են պայմանագիրը՝ գրասենյակային տարածքը կրճատելով 250 քմ-ով: 6-րդ տարուց սկսած, տարեկան վարձակալության վճարումները կկազմեն 500,000 դրամ: 6-րդ տարվա սկզբին, վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը կազմում է 14% (ենթադրվում է, որ վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը այդ ամսաթվի դրությամբ հնարավոր չէ հեշտությամբ որոշել):

Վարձակալության գծով պարտավորության և օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքները վերափոխումից առաջ հետևյալն են.

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	2,214,887 դրամ
Վարձակալության գծով պարտավորություն	2,826,145 դրամ

Ինչպե՞ս է պետք է հաշվառվի վերափոխումը:

Վարձակալության գծով պարտավորության արժեքը փոփոխությունից հետո կազմում է 1,716,540 դրամ ( $500,000 \text{ դրամ} / 1.14 + 500,000 \text{ դրամ} / 1.14^2 + 500,000 \text{ դրամ} / 1.14^3 + 500,000 \text{ դրամ} / 1.14^4 + 500,000 \text{ դրամ} / 1.14^5$ ):

Առաջին քայլով, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը և վարձակալության գծով պարտավորությունը նվազում են 50% -ով, քանի որ սկզբնական գրասենյակային տարածքը կրճատվել է 50% -ով: Այս երկու գումարների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես օգուտ շահույթում կամ վնասում.

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
Դոս Վարձակալության գծով պարտավորություն (մինչև վերափոխումը հաշվեկշռային արժեքի 50%)	1,413,072	
Կտ Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ (մինչև վերափոխումը հաշվեկշռային արժեքի 50%)		1,107,444
Կտ Օգուտ		305,628

Երկրորդ քայլով, օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը պետք է ճշգրտվի՝ արտացոլելով վերանայված գեղչման դրույքը և հատուցման փոփոխությունը: Ըստ այդմ, մնացած վարձակալության գծով պարտավորության (1,413,072 դրամ) և վերափոխված վարձակալության գծով պարտավորության (1,716,540 դրամ) միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի ճշգրտում:

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
Դոս Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	303,468	
Կտ Վարձակալության գծով պարտավորություն		303,468

**Վերափոխման արդյունքում վարձակալության շրջանակի մեծացում և համապատասխանաբար վարձակալության հատուցման աճ**

Եթե վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության շրջանակը, ընդ որում աճում է հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքը և վարձակալության հատուցման աճը համամասնական է այդ աճին, ապա վերափոխումը պետք է հաշվառվի որպես առանձին վարձակալություն:

Համամասնության ապահովման առումով, վարձակալության հատուցման աճը պարտադիր չէ, որ հավասար լինի շրջանակի ավելացման առանձին գնին: Օրինակ, եթե վարձակալը արդեն վարձակալում է շենքի մեկ հարկը, և վերափոխմամբ ավելանում է ևս մեկ հարկ օգտագործելու իրավունք, լրացուցիչ հատուցումը կարող է տարբեր լինել առանձին գնից, քանի որ վարձատուն կարող է չկրել որոշակի ծախսեր, ինչպես, օրինակ մարքեթինգային ծախսեր կամ նոր վարձակալի որոնման ծախսեր:



Վերափոխման արդյունքում վարձակալության շրջանակի մեծացում առանց համապատասխանաբար վարձակալության հատուցման աճի

Եթե վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության շրջանակը, ընդ որում չի աճում հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքը, կամ վարձակալության հատուցման աճը համամասնական չէ այդ աճին, ապա վերափոխումը հաշվառվում է գործող վարձակալության վերաչափման միջոցով:

Վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ վերափոխման ուժի մեջ մտնելու օրվանից, օգտագործելով վերանայված գեղչման դրույթը, և պետք է կատարի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի համապատասխան ճշգրտումներ:

Վերանայված գեղչման դրույթը՝ վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքն է մնացած վարձակալության ժամկետի համար: Վարձակալը պետք է օգտագործի այդ ամսաթվի դրույթամբ գործող իր լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույթը, եթե վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույթը հեշտությամբ որոշելի չէ:

**Օրինակ 18 – Շրջանակի ավելացում առանց հատուցման համապատասխան աճի**

Վարձակալը վարձակալության է վերցրել 500 քմ գրասենյակային տարածք 10 տարի ժամկետով: Վարձակալության վճարումները հաստատուն են՝ տարեկան 100,000 դրամ: Հինգ տարի անց, կողմերը փոփոխում են պայմանագիրը՝ գրասենյակային տարածքը ավելացնելով ևս 500 քմ-ով: Տարեկան վարձակալության վճարումները կավելանան մինչև 150,000 ՀՀ դրամ: Շուկայում վարձակալության գինը լրացուցիչ 500 քառակուսի մետրի համար կազմում է 100,000 ՀՀ դրամ: 6-րդ տարվա սկզբին, վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույթը կազմում է 7% (ենթադրվում է, որ վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույթը այդ ամսաթվի դրույթամբ հնարավոր չէ հեշտությամբ որոշել):

Կողմերը որոշում են ավելացնել լրացուցիչ օգտագործման իրավունք (այսինքն, 500 քմ տարածքի համար), և մեծացնել վարձակալության շրջանակը: Սակայն, լրացուցիչ վարձակալության վճարումները համամասն չեն լրացուցիչ գրասենյակային տարածքի առանձին վերցրած գնին և ցանկացած համապատասխան ճշգրտումներին: Ըստ այդմ, վերափոխումը չի հաշվառվում որպես առանձին վարձակալություն, այլ որպես սկզբնական վարձակալության ճշգրտում: Վերափոխված վարձակալության գծով պարտավորությունը հաշվարկվում է որպես մնացած հինգ վարձակալության վճարումների ներկա արժեք (յուրաքանչյուրը 150,000 դրամ), որը գեղչվում է՝ օգտագործելով վարձակալության վերափոխման ուժի մեջ մտնելու օրվա դրույթամբ վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույթը (7%): Սա հանգեցնում է 615,030 դրամ (վերանայված) վարձակալության գծով պարտավորության: Այս գումարի և վարձակալության վերափոխման անմիջապես նախորդող վարձակալության գծով պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի ճշգրտում:

Սակայն, եթե լրացուցիչ գրասենյակային տարածքի դիմաց հատուցումն ավելանա տարեկան 100,000 դրամով՝ կազմելով տարեկան 200,000 դրամ (այսինքն՝ լրացուցիչ օգտագործման իրավունքի առանձին գնի չափով), վերափոխումը այդ դեպքում կհաշվառվի որպես 500 քմ տարածքի երկրորդ, առանձին վարձակալություն հինգ տարի ժամկետով: Սկզբնական գրասենյակային տարածքի վարձակալությունը պետք է հաշվառվի առանձին, և չճշգրտվի (օրինակ, գեղչման դրույթը չպետք է փոխվի):

**Վարձակալության հատուցման փոփոխություն առանց շրջանակի փոփոխության**

Եթե պայմանագրի կողմերը փոփոխում են վարձակալության հատուցումը՝ առանց վարձակալության շրջանակի ավելացման կամ նվազեցման, վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ օգտագործելով վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույթը վարձակալության մնացած ժամկետի համար և պետք է կատարի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի համապատասխան ճշգրտումներ: Վարձակալը պետք է օգտագործի վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի դրույթամբ գործող իր լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույթը, եթե վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույթը հեշտությամբ որոշելի չէ:

Բոլոր վերափոխումների համար, որոնք չեն հաշվառվում որպես առանձին վարձակալություն, վարձակալը պետք է տարանջատի վերափոխված պայմանագրի հատուցումը վարձակալության և ոչ վարձակալության առանձին բաղադրիչների միջև և պետք է որոշի վերափոխված վարձակալության ժամկետը (այսինքն վերանայի վարձակալության ժամկետի նախորդ գնահատականը):



## Ներկայացում և բացահայտումներ

### Ներկայացում

Հաշվեկշռում վարձակալը կարող է ներկայացնել օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը կամ առանձին, կամ նույն տողով, որով ներկայացվելու է հիմքում ընկած ակտիվը:

Վարձակալության գծով պարտավորությունները կարող են ներկայացվել կամ առանձին տողով կամ այլ ֆինանսական պարտավորությունների հետ միասին: Եթե օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները կամ վարձակալության գծով պարտավորությունները չեն ներկայացվում որպես առանձին տողով հոդվածներ, ապա կազմակերպությունը պետք է ծանոթագրություններում բացահայտի դրանց հաշվեկշռային արժեքը և տողային հոդվածները, որտեղ դրանք ներառված են:

Վարձակալը պետք է ներկայացնի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները, որոնք բավարարում են ներդրումային գույքի սահմանմանը, համաձայն ՀՀՄՍ 40 *Ներդրումային գույք* ստանդարտի՝ որպես ներդրումային գույք:

Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, վարձակալը պետք է ներկայացնի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածության գծով ծախսը նույն հոդվածի տողով/ տողերով, որտեղ ներկայացվում են նմանատիպ ծախսերը (ինչպես, օրինակ, հիմնական միջոցների մաշվածությունը):

Վարձակալության գծով պարտավորությունների տոկոսային ծախսը պետք է ներկայացվի որպես ֆինանսական ծախսերի մաս: Վարձակալության գծով պարտավորությունների տոկոսային ծախսի գումարը պետք է առանձին բացահայտվի ծանոթագրություններում:

Դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում վարձակալը պետք է դասակարգի վարձակալության վճարումները այլ ֆինանսական պարտավորությունների վճարման հետ համահունչ կերպով:

- վարձակալության վճարումների մասերը, որոնք ներկայացնում են վարձակալության գծով պարտավորությունների հիմնական մասի վերաբերյալ դրամական վճարումներ, ներկայացվում են ֆինանսավորման գործունեությունից ստացված դրամական միջոցների հոսքերի կազմում,
- վարձակալության վճարումների մասերը, որոնք ներկայացնում են տոկոսի մասը ներկայացում են որպես դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից կամ որպես դրամական միջոցների հոսքեր ֆինանսավորման գործունեությունից՝ տոկոսավճարների ներկայացման գծով կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համաձայն,
- վարձակալության վճարումները, որոնք չեն ընդգրկված վարձակալության գծով պարտավորությունների չափման մեջ (այդ թվում, որոշ փոփոխուն վճարումներ, կարճաժամկետ վարձակալություններ և ցածրարժեք ակտիվների վարձակալություններ), ներկայացվում են որպես դրամական միջոցների հոսքեր գործառնական գործունեությունից:

### Բացահայտումներ

Վարձակալը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որը թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին՝ գնահատել վարձակալությունների ազդեցությունը վարձակալի ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա:

Վարձանախույսները ներքո առտամոտոսություններո ֆինանսական գործիքներ են, և դրանք պետք է ներառվեն ՖՀՄՍ 7-ով պահանջվող բացահայտումներում:

## Վարձատուի հաշվապահական հաշվառումը

### Դասակարգումը

Վարձատուն պետք է դասակարգի բոլոր վարձակալությունները՝ որպես ֆինանսական վարձակալություն կամ գործառնական վարձակալություն:

Վարձակալությունների դասակարգման հիմք է հանդիսանում այն, թե արդյոք վարձատուն պահպանում է վարձակալված ակտիվների գծով ռիսկերն ու հատույցները: Վկտիվների գծով ռիսկերը ներառում են կորուստների հնարավորությունը հզորությունների պարապուրդի կամ տեխնոլոգիական հնացման արդյունքում, և վերադարձում առաջագոյ տատանումները՝ ելնելով փոփոխվող տնտեսական պայմաններից:

Հատույցները ներառում են շահութաբեր շահագործման ակնկալիքը ակտիվի ժամկետի ընթացքում և ակտիվի մնացորդային արժեքի արժևորման գծով ստացված օգուտը:

Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, եթե դրա արդյունքում փոխանցվում են հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն, եթե դրա արդյունքում չեն փոխանցվում հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

Գործառնական վարձակալության շրջանակում վարձատուն պահպանում է ռիսկի նշանակալից բաղադրիչը: Գործառնական վարձակալության ժամկետը սովորաբար էականորեն կարճ է ակտիվի օգտակար տևտեսական ծառայության ժամկետից: Վարձատուն կարող է ակնկալել վերականգնել իր ներդրումների զգալի մասը՝ կամ ակտիվի վաճառքից կամ վարձակալության ժամկետի ավարտից հետո ակտիվի հետագա օգտագործումից:

Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ և վերանայվում է միայն այն դեպքում, եթե տեղի է ունենում վարձակալության վերափոխում: Գնահատումներում փոփոխությունները (օրինակ՝ հիմքում ընկած ակտիվի տևտեսական ծառայության կամ մնացորդային արժեքի գնահատումներում փոփոխությունները) կամ հանգամանքների փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալի կողմից իր պարտականությունների չկատարումը), չեն հանգեցնում հաշվառման նպատակներով վարձակալության վերանայմանը:

Ստորև բերված են այնպիսի իրավիճակների օրինակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած, սովորաբար հայտանիշ են, որ վարձակալությունը պետք է դասակարգվի որպես ֆինանսական վարձակալություն.

- հիմքում ընկած ակտիվի սեփականությունը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին,
- վարձակալը ունի հիմքում ընկած ակտիվը գնելու օպցիոն՝ օպցիոնը իրագործելի դառնալու ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից բավականաչափ գածո գնով, ընդ որում սկզբնական ամսաթվի դրությամբ նա պետք է ողջամտորեն համոզված լինի, որ օպցիոնը կիրագործվի,
- վարձակալության ժամկետը ներառվում է հիմքում ընկած ակտիվի տևտեսական ծառայության մեծ մասը, նույնիսկ եթե սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում,
- վարձակալության սկզբի ամսաթվին վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը առնվազն կազմում է հիմքում ընկած ակտիվի ըստ էության ամբողջ իրական արժեքը,
- հիմքում ընկած ակտիվը ունի յուրահատուկ բնույթ, ինչի արդյունքում միայն վարձակալը կարող է օգտագործել այն առանց էական վերափոխությունների:

Ստորև բերված են իրավիճակների օրինակները ևս, առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են հանգեցնել ֆինանսական վարձակալության դասակարգման.

- եթե վարձակալը կարող է չեղարկել վարձակալությունը, վարձակալը կրում է չեղարկման արդյունքում վարձատուի կրած վնասները,
- մնացորդային գումարի իրական արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձակալության վճարումների գեղջի տեսքով, որը գրեթե համարժեք է վարձակալության ավարտին վաճառքից մուտքերին), և
- վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու վարձակալությունը ևս մեկ ժամանակահատվածով, այնպիսի վարձավճարով, որը զգալիորեն ցածր է շուկայական վարձավճարներից:

Կարող են առկա լինել վարձակալության այլ առանձնահատկություններ, որոնց արդյունքում վարձակալությունը կդասակարգվի որպես գործառնական (օրինակ, եթե վարձատուն պահպանում է սեփականությունը բնորոշ նշանակալի ռիսկերը և հատույցները էական փոփոխուն վարձակալության վճարումների միջոցով, կամ, եթե վարձակալության ժամկետի վերջում հիմքում ընկած ակտիվը փոխանցվում է վարձակալին իրական արժեքով):

**Օրինակ 19 – Վարձակալության դասակարգումը որոշելիս առավել շատ դատողություն պահանջող գործոնները**

Վարձակալության պայմանագրի պայմաններից սովորաբար ակնհայտ է դառնում, թե արդյոք վարձակալությամբ վարձակալին են անցնում ըստ Էռության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, և կողմերից յուրաքանչյուրի համար պարզ են առևտրային ռիսկերը: Այն դեպքերում, երբ վարձատուն ստանձնում է ակտիվի հետ կապված քիչ ռիսկեր կամ զրո ռիսկ, բացի վարձակալի վարկային ռիսկից, պայմանագիրը ֆինանսական վարձակալության պայմանագիր է: Նմանապես, եթե վարձատուն ենթարկվում է ակտիվի շուկայական արժեքի տատանումների, օգտագործման, կամ աշխատանքային վիճակի անկայունության հետ կապված զգալի ռիսկերի (ինչպես, օրինակ, կարճաժամկետ վարձակալության պայմանագրի դեպքում), պայմանագիրը հնարավոր է հեշտությամբ դասակարգել որպես գործառնական վարձակալություն:

Յետևաբար, մեծագույն դժվարությունը և դատողությունն կիրառելու պահանջ առաջանում են այնպիսի վարձակալության դասակարգման դեպքերում, երբ վարձատուն վերականգնում է իր ներդրումների մեծ մասը վարձակալության պայմանների ուժով, սակայն շարունակում է պահպանել ռիսկի որոշակի տարր՝ վարձակալության ժամկետի ավարտին ակտիվի մնացորդային արժեքի գծով:

**Օրինակ 20 - Վարձակալության դասակարգումը**

Վարձատուն վարձակալին է տրամադրել մասնագիտացված ինժեներական սարքավորումներ, որոնք նախագծված և հարմարեցված են Վարձակալին պատկանող ծրագրային ապահովմամբ աշխատելու համար: Հաշվի առնելով սարքավորումների տարիքը և Վարձակալի համար դրանց հարմարեցված լինելը, Վարձատուն կարող է Էական ծախսեր կրել սարքավորումները մեկ այլ վարձակալի համար օգտագործելի վիճակի բերելու կամ դրա վաճառքը կազմակերպելու համար: Այդ ծախսերը գերազանցում են այդպիսի վաճառքից ակնկալվող օգուտը: Սարքավորումների վարձակալության գծով պայմանավորվածության վերաբերյալ հասանելի է հետևյալը լրացուցիչ տեղեկատվությունը.

- վարձակալության ժամկետը – 4.5 տարի, առանց երկարաձգելու օպցիոնի,
- գնման օպցիոն՝ չկա
- վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը՝ 50 միլիոն դրամ,
- սարքավորումների իրական արժեքը՝ 50 միլիոն դրամ,
- սարքավորումների մնացած տնտեսական ծառայության ժամկետը՝ 5 տարի,
- Վարձատուն պահպանում է ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտից հետո:

Ինչպե՞ս պետք է Վարձատուն դասակարգի վարձակալությունը:

Վարձատուն պետք է գնահատի պայմանավորվածությունը և դասակարգի վարձակալությունը որպես ֆինանսական վարձակալություն՝ հետևյալ կերպ.

1. Վարձակալության հիմքում ընկած ակտիվի սեփականությունը չի փոխանցվում Վարձակալին վարձակալության ժամկետի վերջում:
2. Վարձակալությունը Վարձակալին չի տրամադրում հիմքում ընկած ակտիվի գնման օպցիոն:
3. Վարձակալը կօգտագործի սարքավորումները՝ դրանց մնացած տնտեսական ծառայության ժամկետի 90%-ի ընթացքում (վարձակալության ժամկետը՝ 4.5 տարի / մնացած տնտեսական ծառայության ժամկետը՝ 5 տարի): Սա համարվում է մնացած տնտեսական ծառայության ժամկետի զգալի մասը:
4. Վարձակալության վճարումների հանրագումարի ներկա արժեքը կազմում է վարձակալված ակտիվի իրական արժեքի 100% - ը (50 մ դրամ / 50 մ դրամ): Սա կազմում է վարձակալված ակտիվի՝ ըստ Էռության ամբողջ իրական արժեքը:
5. Հիմքում ընկած ակտիվը մասնագիտացված բնույթ ունի: Ակնկալվում է, որ վարձակալության ժամկետի վերջում սարքավորումները վարձատուի համար այլընտրանքային օգտագործման համար պիտանի չեն լինելու, քանի որ ակտիվը հատուկ հարմարեցված է, և Վարձատուն ստիպված կլինի Էական ծախսեր կրել՝ այն մեկ այլ հաճախորդի օգտագործման նպատակով վերածրագրավորելու համար:

Թեև հիմնված էր չափանիշը ինքնին բավարար է վարձակալության՝ որպես ֆինանսական վարձակալություն դասակարգելու համար, սակայն երրորդ և չորրորդ չափանիշները նույնպես կարող են հանգեցնել վարձակալության որպես ֆինանսական վարձակալություն դասակարգելու համար: Վարձակալված ակտիվը քիչ պիտանիություն ունի Վարձատուի համար վարձակալության ժամկետի ավարտից հետո: Արդյունքում, վարձակալության գինն այնպիսին է, որ Վարձատուն վերականգնում է իր ներդրումը սարքավորումներում,

գումարած վերադարձը, իսկ Վարձակալը կարողանում է օգտագործել սարքավորումները դրանց մնացած տևողության օգտակար ծառայության մեծ մասի ընթացքում:

### **Ֆինանսական վարձակալության ճանաչումը և սկզբնական չափումը**

Վարձատուն պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող ակտիվները իր հաշվեկշռում, մեկնարկի ամսաթվից և ներկայացնի դրանք որպես դեբիտորական պարտք՝ վարձակալությունում գուտ ներդրումների չափով:

Վարձակալությունում վարձատուի գուտ ներդրումը իրենից ներկայացնում է վարձատուի համախառն ներդրումը վարձակալությունում՝ գեղչված վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքով: Վարձակալությունում համախառն ներդրումը հավասար է վարձատուի կողմից ստացման ենթակա վարձակալության վճարումներին, գումարած վարձատուին հաշվեգրվող ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային գումարները: Վարձակալության ժամկետի ցանկացած պահի, վարձակալությունում գուտ ներդրումը կներկայացնի մնացած վարձակալության վճարումները՝ հանած վարձակալության վճարումների այն մասը, որը վերագրելի է ապագա համախառն եկամուտը (մասնավորապես, տոկոսներին) և չերաշխավորված մնացորդային արժեքը: Չերաշխավորված մնացորդային արժեքը, որը, որպես կանոն, փոքր է ֆինանսական վարձակալության դեպքում, իրենից ներկայացնում է այն գումարը, որը վարձատուն վարձակալության ժամկետի ավարտին ակնկալում է վերականգնել հիմքում ընկած ակտիվի արժեքից, և որը որևէ կերպ երաշխավորված չէ վարձակալի կամ երրորդ անձանց կողմից:

Վարձակալությունում գուտ ներդրումը հաշվարկելիս վարձատուն պետք է օգտագործի վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը: Ենթադրվող տոկոսադրույքը այն տոկոսադրույքն է, որի արդյունքում վարձակալության վճարների և չերաշխավորված մնացորդային գումարի ներկա արժեքը հավասար է հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքի և վարձատուի ցանկացած սկզբնական ուղղակի ծախսումների հանրագումարին:

Վարձատուն պետք է ներառի հետևյալ վարձակալության վճարումները վարձակալությունում գուտ ներդրումների չափման մեջ, պայմանով, որ չի ստացել դրանք մեկնարկի ամսաթվին.

- հաստատուն վճարումներ (այդ թվում, ըստ ելության հաստատուն վճարումներ), հանած վճարման ենթակա վարձակալության խրախուսումները,
- վարձակալության փոփոխուն վճարումները, որոնք կախված են ինդեքսից կամ դրույքաչափից և սկզբնապես չափվում են օգտագործելով մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ գործող ինդեքսը կամ դրույքաչափը,
- մնացորդային արժեքի երաշխիքները, որոնք վարձակալի կողմից տրամադրվում են վարձատուին, կամ վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ կողմին, որը ի վիճակի է կատարել երաշխիքով ստանձնած պարտականությունները,
- գնման օպցիոնի իրագործելի գինը (եթե վարձակալը ողջամտորեն համոզված է, որ իրագործելու է այդ օպցիոնը), և
- տուգանքների վճարումները վարձակալության դադարեցման համար (եթե վարձակալության ժամկետը արտացոլում է վարձակալի կողմից վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնի իրագործումը):

Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները (բացառությամբ արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կրած ծախսումների) պետք է ներառվեն վարձակալությունում գուտ ներդրումների սկզբնական չափման մեջ՝ վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքի սահմանման միջոցով: Նման սահմանումը ապահովում է դրանց ինքնաբերաբար ընդգրկումը ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք միջոցների կազմում, առանց դրանք առանձին ավելացնելու անհրաժեշտության: Վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչման ենթակա եկամտի գումարը պետք է նվազեցվի սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների ազդեցության հաշվարկի չափով:

### **Ֆինանսական վարձակալության հետագա չափումը**

Վարձակալության վճարումները պետք է բաշխվեն վարձակալությունում գուտ ներդրումների նվազեցման և վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտների միջև: Ֆինանսական եկամտի ճանաչումը հիմնված է այն օրինաչափության վրա, որն արտացոլում է վարձակալությունում գուտ ներդրումների գծով հաստատուն պարբերական եկամտաբերությունը վարձատուի համար:

Արժեգրվումը, ապաճանաչումը և ՖՅՄՍ 9-ի այլ պահանջները պետք է կիրառվեն վարձակալությունում գուտ ներդրումների նկատմամբ:

Վարձատուն պարբերաբար պետք է վերանայի գնահատված չերաշխափողված մնացորդային արժեքը: Եթե տեղի է ունեցել գնահատված չերաշխափողված մնացորդային արժեքի նվազեցում, վարձատուն պետք է վերանայի եկամտի բաշխումը վարձակալության ժամկետի ընթացքում, և ճանաչի նվազեցում արդեն հաշվեգրված գումարների գծով:

### **Ֆինանսական վարձակալության վերափոխումը**

Վարձակալության վերափոխումը սահմանվում է նույն կերպ վարձակալների և վարձատուների համար: Վարձատուն պետք է հաշվառի ֆինանսական վարձակալության վերափոխումը որպես առանձին վարձակալություն, եթե.

- վերափոխման արդյունքում ընդլայնվում է վարձակալության շրջանակը՝ ավելի մեծ թվով հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքի ավելացման արդյունքում, և
- վարձակալության հատուգումը աճում է այն գումարի չափով, որը համադրելի է շրջանակի ընդլայնման առանձին գնի հետ, և այդ գնի համապատասխան ճշգրտումների հետ, որոնք արտացոլում են տվյալ պայմանագրի հանգամանքները:

Եթե վերը նշված չափանիշներից որևէ մեկը առկա չէ, և հետագայում վերափոխումը չի հանգեցնում առանձին վարձակալության, անհրաժեշտ է հետագա վերլուծություն՝ գնահատելու, թե արդյոք վերափոխումը կհանգեցնե՞ր գործառնական կամ ֆինանսական վարձակալության, եթե փոփոխությունը գործեր վարձակալության սկզբի դրությամբ.

- եթե վարձակալությունը կդասակարգվեր որպես գործառնական վարձակալություն, վարձատուն պետք է (1) հաշվառի վերափոխումը որպես նոր գործառնական վարձակալություն և (2) չափի հիմքում ընկած ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, որը պետք է ճանաչվի որպես գույք ներդրում սկզբնական վարձակալությունում՝ անմիջապես վարձակալության վերափոխումից առաջ,
- եթե վարձակալության կդասակարգվեր որպես ֆինանսական վարձակալություն, վարձատուն պետք է հաշվառի վարձակալության վերափոխումը համաձայն ՖՀՄՍ 9-ի:

### **Գործառնական վարձակալության հաշվառումը**

Վարձատուն գործառնական վարձակալության ենթակա ակտիվները պետք է ներկայացնի հաշվեկշռում, ըստ ակտիվի բնույթի: Վարձով տրված ակտիվները սովորաբար ներկայացվում են որպես հիմնական միջոց կամ ներդրումային գույք:

Վարձատուն պետք է մաշվածություն կամ ամորտիզացիա հաշվարկի հիմքում ընկած ակտիվների գծով՝ նմանատիպ ակտիվների համար իր կողմից սովորաբար կիրառվող քաղաքականության հիման վրա, համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 38-ի:

### **Օրինակ 21 – Մնացորդային արժեքների փոփոխությունների հետևանքները գործառնական վարձակալության դեպքում**

*Եթե ակտիվը համարվում է հիմնական միջոց, մնացորդային արժեքը պետք է հաշվառվի ըստ ՀՀՄՍ 16-ի: Նման ակտիվները մաշեցվում են իրենց օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում մինչև դրանց մնացորդային արժեք: Գնահատված մնացորդային արժեքի փոփոխությունները կազդեն ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում արտացոլված մաշվածության վրա:*

*Եթե ակտիվը բավարարում է ներդրումային գույքի սահմանմանը, կկիրառվի ՀՀՄՍ 40-ով նախատեսված հաշվառումը: ՀՀՄՍ 40 պահանջում է ներդրումային գույքը ներկայացնել իրական արժեքով կամ ամորտիզացված արժեքով: Եթե գույքը հաշվառվում է ամորտիզացված արժեքով, կիրառվում է ՀՀՄՍ 16-ը: Եթե գույքը հաշվառվում է իրական արժեքով, հաշվարկված մնացորդային արժեքները ուղղակիորեն չեն ազդի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության վրա:*

Որոշելու համար, արդյոք հիմքում ընկած ակտիվը արժեզրկվել է, անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀՄՍ 36-ը:

Գործառնական վարձակալությունների գծով վարձակալության վճարները վարձատուն պետք է ճանաչի որպես եկամուտ՝ գծային հիմունքով վարձակալության ժամկետի ընթացքում, եթե մեկ այլ կանոնավոր հիմունք առավել ճշմարիտ չի ներկայացնում հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման արդյունքում վարձակալի ստացած օգուտի նվազման օրինաչափությունը: Սա պայմանավորված չէ վճարման

Ժամկետներով: Գծային մեթոդից բացի այլ կանոնավոր հիմունքի օգտագործումը գործնականում հազվադեպ է հանդիպում:

Գործառնական վարձակալության բանակցությունների և կազմակերպման գծով վարձատուների կրած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ավելացվեն վարձակալված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին: Այդ ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում՝ նույն հիմունքներով, ինչպես և վարձակալության եկամուտը:

Եթե գործառնական վարձակալությունը վերափոխվում է վարձատու պետք է հաշվառի վերափոխումը որպես նոր վարձակալություն: Սկզբնական վարձակալության հետ կապված ցանկացած կանխավճարված կամ հաշվեգրված վարձակալության վճարումներ համարվում են նոր վարձակալության վճարումներ, և դրանք բաշխվում են վերափոխված վարձակալության նոր ժամկետի նկատմամբ:

## Արտադրող կամ դիլեր վարձատուներ

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները տարբերակվում են այլ վարձատուներից: Արտադրող կամ դիլեր վարձատու է այն վարձատու, որ արտադրում է վարձակալված ակտիվը կամ ձեռք է բերում վարձակալված ակտիվը իր դիլերային գործունեության շրջանակներում: Հիմնական տարբերությունը՝ սովորական վարձատուի համեմատ, արժեքն է, որով վարձատուն ձեռք է բերում ակտիվը վարձակալության համար, արտադրող կամ դիլերը ձեռք է բերում ակտիվը արտադրության ինքնարժեքով կամ մեծածախ գնով: Այդ արժեքը սովորաբար ցածր է այլ հաճախորդների համար նախատեսված սովորական վաճառքի գնից:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն, որը կնքում է գործառնական վարձակալության պայմանագիր, չպետք է ճանաչի վաճառքից շահույթ: Ակտիվի սեփականության հետ կապված ռիսկերը և հատույցները չեն անցել հաճախորդին, և վարձակալությունը համարժեք չէ վաճառքի: Արտադրող կամ դիլերը հաշվառում են վարձակալությունը նույն կերպ, ինչպես ցանկացած այլ գործառնական վարձատու:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն, որը հաճախորդի հետ կնքել է Ֆինանսական վարձակալության պայմանագիր, պետք է ճանաչի վաճառքից շահույթ կամ վնասը մեկնարկի ամսաթվին՝ եկամուտների կամ ծախսերի կամգում, հետևյալ կերպ.

- հասույթը՝ հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքն է, կամ վարձատուին հաշվեգրվող վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը, եթե ավելի ցածր է՝ գեոյված շուկայական տոկոսադրույթով,
- վաճառքի ինքնարժեքը՝ հիմքում ընկած ակտիվի ինքնարժեքը, կամ հաշվեկշռային արժեքն է (եթե տարբեր են), հանած չեղաշխատված մնացորդային գումարի ներկա արժեքը, և
- վաճառքից շահույթը կամ վնասը հասույթի և վաճառքի ինքնարժեքի տարբերությունն է՝ ճանաչված համաձայն կազմակերպության անմիջական վաճառքի քաղաքականության, որի գծով կիրառվում է ՖՀՄՍ 15-ը:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալության գծով վաճառքից շահույթը կամ վնասը մեկնարկի ամսաթվին, անկախ նրանից, թե արդյոք վարձատուն վաճառել է հիմքում ընկած ակտիվը համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալության պայմանավորվածության գծով սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները որպես ծախս վարձակալության ժամկետի մեկնարկին, քանի որ դրանք հիմնականում վերաբերում են վաճառքից շահույթի ստացմանը:

## Օրինակ 22 – Արտադրող վարձատուի կողմից ֆինանսական վարձակալության միջոցով գյուղատնտեսական մեքենաների վաճառք

*Կազմակերպությունը արտադրում է գյուղատնտեսական մեքենաներ: Այն առաջարկում է հաճախորդներին՝ գնել մեքենաները, կամ վարձակալել դրանք ֆինանսական վարձակալությամբ: Մեքենաների արտադրության ինքնարժեքն է՝ 4,500,000 դրամ: Եթե մեքենաները գնվում են, դրանք վաճառվում են իրական արժեքով՝ 5,633,599 դրամով: Վարձակալության դեպքում մեքենաները վարձակալվում են 15 տարի ժամկետով, կանխավճարելով տարեկան 800,000 դրամ վարձակալության վճար: Կազմակերպությունը գնահատում է, որ մեքենայի մնացորդային արժեքը 15-ամյա վարձակալության ժամկետի վերջում կլինի 200,000 դրամ: Վարձակալության շուկայական տոկոսադրույթը 14% է: Վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը 5,605,518 դրամ է, իսկ չեղաշխատված մնացորդային գումարի ներկա արժեքը՝ 28,081 դրամ:*



Վարձակալության հաշվառման նպատակով կազմակերպությունը պետք է ձևակերպի վաճառքից հասույթ, որը հավասար է հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքից (5,633,599 դրամ) և վարձակալության վճարումների ներկա արժեքից (5,605,518 դրամ) նվազագույնին: Վաճառքի ինքնարժեքը հավասար կլինի մեքենայի հաշվեկշռային արժեքին (4,500,000 դրամ), համաձայն մնացորդային գումարի ներկա արժեքը (28,081 դրամ): Հետևաբար, վարձակալության պայմանագիր կնքելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

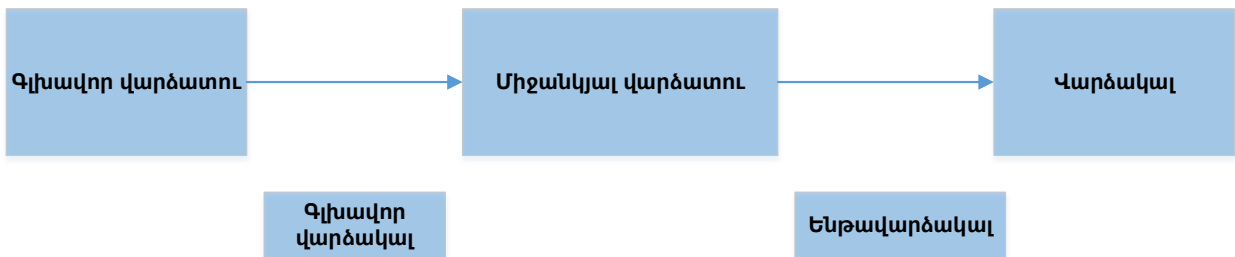
	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
Դոտ Վարձակալության գծով դեբիտորական պարտք	5,605,518	
Կտ Հասույթ		5,605,518
Դոտ Վաճառքի ինքնարժեք	4,471,919	
Դոտ Վարձակալության գծով դեբիտորական պարտք - մնացորդային գումար	28,081	
Կտ Պաշար		4,500,000

Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի վաճառքից շահույթ՝ 1,187,599 դրամ (5,605,518 դրամ - 4,471,919 դրամ): Այն նաև կճանաչի վարձակալության գծով դեբիտորական պարտք՝ 5,633,599 դրամ, որն իրենից ներկայացնում է վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը, գումարած չերաշխավորված մնացորդային գումարի ներկա արժեքը (այսինքն, վարձակալությունում գույք ներդրումը): Չուտ ներդրումը կմաշեցվի մինչև 200,000 դրամ մնացորդային արժեք՝ 15-ամյա վարձակալության ընթացքում, քանի որ վարձատուն յուրաքանչյուր վարձակալության վճարում ուղղորդում է դեբիտորական պարտքի նվազեցմանը և գույք ներդրումների գծով եկամուտի ճանաչմանը կայուն պարբերական եկամտաբերությամբ:

### Ենթավարձակալություն

Ենթավարձակալությունը գործարք է, որի հիմքում ընկած ակտիվը կրկին վարձակալության է տրվում վարձակալի (միջանկյալ վարձատուի) կողմից երրորդ անձի, մինչդեռ վարձակալությունը (գլխավոր վարձակալությունը) գլխավոր վարձատուի և վարձակալի միջև շարունակում է գործել:

Ենթավարձակալության կառուցվածքը



Երբ վարձակալը (միջանկյալ վարձատուն) ենթավարձակալության գործարքի մեջ է մտնում, նա պետք է դասակարգի ենթավարձակալությունը որպես գործառնական վարձակալություն, եթե գլխավոր վարձակալությունը կարճաժամկետ վարձակալություն է և վարձակալը (միջանկյալ վարձատուն) կարճաժամկետ վարձակալության նկատմամբ կիրառել է ճանաչումից ազատում:

Մյուս բոլոր դեպքերում, ենթավարձակալությունը պետք է դասակարգվի՝ հղում կատարելով օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվին, որն առաջանում է գլխավոր վարձակալությունից, այլ ոչ թե, հղում կատարելով հիմքում ընկած ակտիվին:

### Օրինակ 23 – Ենթավարձակալությունների և սովորական վարձակալությունների հաշվառման տարբերությունները

Սովորաբար, ենթավարձակալության պայմանագրերում ընդգրկված է երեք կողմ.

- գլխավոր վարձատուն, որը տնօրինում է ակտիվը,
- միջանկյալ կողմը, ով վարձակալում է ակտիվը գլխավոր վարձատուից և հանձնում այն վարձակալին, և
- վարձակալը:



Ստորև ներկայացվում են ընդհանրական սկզբունքները, որոնցով կազմակերպությունը պետք է առաջնորդվի ենթավարձակալությունը հաշվառելիս:

**Գլխավոր վարձատու**

Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ սկզբնական վարձակալության պայմանագիրը գլխավոր վարձատուի և միջանկյալ կողմի միջև փոխարինվում է նոր պայմանագրով, գլխավոր վարձատուի հաշվառման վրա որևէ ազդեցություն չի առաջանում այն դեպքում, երբ միջանկյալ կողմը կնքում է ենթավարձակալության գործարք:

**Միջանկյալ կողմ**

Գլխավոր վարձակալության գծով պարտավորության հաշվառումը մնում է անփոփոխ: Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվառումը կախված է ենթավարձակալության դասակարգումից:

Եթե ենթավարձակալությունը դասակարգված է որպես ֆինանսական վարձակալություն, ապա միջանկյալ կողմը պետք է ապաճանաչի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը այն չափով, որքանով այն ենթավարձակալության առարկա է, և ճանաչի վարձակալության գծով դեբիտորական պարտք:

Եթե ենթավարձակալությունը դասակարգված է որպես գործառնական վարձակալություն, միջանկյալ կողմը պետք է շարունակի ճանաչել օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը: Ենթավարձակալության գծով հասույթը պետք է ճանաչվի ենթավարձակալության ժամկետի ընթացքում:

**Վարձակալ**

Վարձակալը պետք է ճանաչի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ և վարձակալության գծով պարտավորություն:

Ենթավարձակալության դեպքում, որը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության, միջանկյալ վարձատուն իրավունք չունի հաշվանցել մնացած վարձակալության գծով պարտավորությունը (գլխավոր վարձակալության գծով) և վարձակալության գծով դեբիտորական պարտք (ենթավարձակալության գծով): Նմանապես, չպետք է հաշվանցվեն վարձակալության եկամուտը և վարձակալության ծախսերը, որոնք վերաբերում են նույն հիմքում ընկած ակտիվի գլխավոր վարձակալությանը և ենթավարձակալությանը:

Եթե միջանկյալ վարձատուն ի վիճակի չէ որոշելու ենթավարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը, այն կարող է կիրառել գեղջման դրույքը, որն օգտագործվում է գլխավոր վարձակալության համար՝ ճշգրտված ենթավարձակալության գծով սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների չափով:

**Վարձատուի բացահայտումները**

Վարձատուն պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որ թույլ է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին՝ գնահատել վարձակալությունների ազդեցությունը վարձատուի ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա: Վարձատուն պետք է բացահայտի վարձակալված ակտիվների մնացորդային արժեքի գծով ռիսկերի կառավարման ռազմավարությունը:

**Անշարժ գույքի վարձակալություն**

Վարձակալության դասակարգման նպատակով վարձատուն պետք է առանձին դիտարգի հողի և շենքերի վարձակալության գծով հողի և շենքերի տարրերը: Վարձակալության շրջանակում առանձին հողի և շենքերի տարրերը պետք է դասակարգվեն որպես ֆինանսական վարձակալություն կամ գործառնական վարձակալություն՝ նույն կերպ, ինչպես այլ ակտիվների վարձակալության դեպքում:

Հողի վարձակալությունը սովորաբար դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն (ենթադրելով, որ հողամասի նկատմամբ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում, կամ չի ակնկալվում փոխանցել վարձակալին՝ վարձակալության ժամկետի ավարտին գնման օպցիոնն իրագործելու միջոցով), քանի որ հողը, որպես կանոն, ունի անորոշ տնտեսական ծառայության ժամկետ:

Վարձատուն պետք է տարանջատի հողի և շենքի տարրերի վարձակալության գծով ստացված վարձակալության վճարումները վարձակալության տրված հողամասի տարրին և շենքերի տարրին բաժին ընկնող հարաբերական իրական արժեքներին համամասնորեն՝ վարձակալության սկզբի ամսաթվին (եթե պահանջվում է), դասակարգելով յուրաքանչյուր տարր որպես գործառնական կամ ֆինանսական վարձակալություն, և եթե վարձակալվող հողի և շենքերի տարրերի դասակարգումը տարբեր է, կատարել վարձակալությունների չափում:

Սովորաբար, վարձակալության վճարումների ողջամիտ տարանջատումը հնարավոր է: Սակայն, երբ վարձատունն ի վիճակի չէ վարձակալության վճարումները արժանահավատ կերպով բաշխել հողի և շենքի տարրերի միջև, այն պետք է դասակարգի ամբողջ վարձակալության պայմանագիրը որպես ֆինանսական վարձակալություն, եթե ակնհայտ չէ, որ երկու տարրերն են գործառնական վարձակալություն են: Այդ դեպքում ամբողջ վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն:

Վարձակալության դասակարգման նպատակով վարձատուն կարող է միասին դիտարկել հողի և շենքերի տարրերը, եթե հողի տարրը էական չէ: Նման դեպքերում, շենքերի տնտեսական ծառայության ժամկետը դասակարգման նպատակներով դիտվում է որպես ողջ վարձակալված ակտիվի տնտեսական ծառայության ժամկետ:

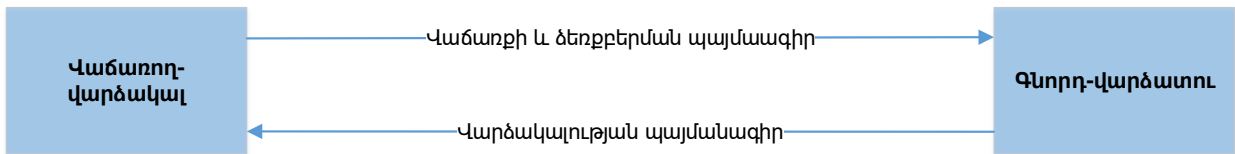
### Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքներ

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը այն գործարքն է, որի դեպքում ակտիվի սեփականատերը վաճառում է ակտիվը և վարձակալում այն գնորդից: Վաճառող-վարձակալը պետք է որոշի, թե արդյոք գործարքը որակվում է որպես վաճառք, որի գծով պետք է ճանաչվի հասույթ, թե գործարքը իրենից ներկայացնում է գրավով ապահովված փոխառություն:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների հաշվառման համար անհրաժեշտ է պարզել, թե արդյոք ակտիվի փոխանցումը որակվում է որպես վաճառք, համաձայն ՖՅՄՍ 15-ի: Նման գնահատական կատարելիս, հնարավոր վաճառող-վարձակալը պետք է կիրառի ՖՅՄՍ 15-ի պահանջները, որոշելու համար, թե երբ է բավարարվում կատարման ենթակա պարտականությունը:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքի կառուցվածքը ներկայացված է գծապատկերում:

Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքի կառուցվածքը



### Ակտիվի փոխանցումը վաճառք է

Եթե գնորդ-վարձատուն ձեռք է բերում վերահսկողություն հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ, ապա վաճառքը հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը որակվում է որպես վաճառք՝ համաձայն ՖՅՄՍ 15: Այս դեպքում, վաճառող-վարձակալը պետք է հետադարձ վարձակալությունից բխող՝ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը գնահատի որպես պահպանված օգտագործման իրավունքին վերաբերող ակտիվի նախորդ հաշվեկշռային արժեքի համամասնություն: Օգուտը կամ վնասը, որ վաճառող-վարձակալը պետք է ճանաչի, սահմանափակվում է գնորդ-վարձատուին փոխանցված իրավունքներին առնչվող ընդհանուր օգուտի կամ վնասի համամասնությամբ:

Եթե վաճառքի գծով հատուցումը հավասար չէ ակտիվի իրական արժեքին, կամ, եթե վարձակալության վճարումները շուկայական գներով չեն կատարվում, արդյունքում առաջացող տարբերությունը իրենից ներկայացնում է կամ վարձակալության վճարումների կանխավճար, եթե գնման գինը ցածր է շուկայական պայմաններից կամ հավելյալ ֆինանսավորում, եթե գնման գինը բարձր է շուկայական պայմաններից: Այս ճշգրտումները թույլ են տալիս իրացումից մուտքերը չափել իրական արժեքով:

### Օրինակ 24 – Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքի հաշվառումը

*Ավիաընկերությունը (վաճառող-վարձակալ) օգտագործված ինքնաթիռ է վաճառել գնորդ-վարձատուին 255 միլիոն դրամով: Ինքնաթիռի իրական արժեքը 240 միլիոն դրամ է: Միևնույն գործարքը հաշվեկշռային արժեքը 128 միլիոն դրամ է:*

*Միևնույն ժամանակ, վաճառող-վարձակալը պայմանագիր է կնքել գնորդ-վարձատուի հետ 10 տարի ժամկետով ինքնաթիռի օգտագործման իրավունք ստանալու համար, 30 միլիոն դրամ տարեկան վարձակալության վճարումների դիմաց, որոնք վճարման ենթակա են յուրաքանչյուր տարվա վերջում: Տարեկան վճարումների ներկա արժեքը 160 միլիոն դրամ է:*

*Ակտիվի փոխանցումը գնորդ-վարձատուի գնահատվել որպես վաճառք, համաձայն ՖՅՄՍ 15-ի սահմանմանը:*

Ինչպե՞ս պետք է հաշվառվի գործարքը:

Քանի որ 255 միլիոն դրամ հատուցումն ավելին է, քան ինքնաթիռի իրական արժեքը՝ 240 միլիոն դրամ, պայմանագիրը պարունակում է լրացուցիչ ֆինանսավորում, և պետք է կատարվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
Դրամական միջոցներ	15 մլն	
Ֆինանսական պարտավորություն		15 մլն

Վաճառող-վարձակալը պետք է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը նախորդ հաշվեկշռային արժեքի՝ 128 միլիոն դրամի համամասնությամբ, որն արտացոլում է օգտագործման իրավունքի պահպանումը: Համամասնությունը հաշվարկվում է որպես վարձակալության վճարման 160 միլիոն դրամ ներկա արժեքը, հանած վարձակալության վճարումների այն մասը, որը վաճառող-վարձակալին տրված 15 միլիոն դրամ ֆինանսավորման մարմա մասն է (145 միլիոն դրամ), հարաբերած ակտիվի իրական արժեքին՝ 240 միլիոն դրամի:

$$\text{Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ} = \frac{145 \text{ մլն դրամ}}{240 \text{ մլն դրամ}} \times 128 \text{ մլն դրամ} = 77 \text{ մլն դրամ}$$

Վաճառքից օգուտը պետք է հաշվարկվի որպես 112 միլիոն դրամ ընդհանուր օգուտի համամասնություն (զևման գին հանած ֆինանսավորման տարր հանած օդանավի հաշվեկշռային արժեք), և ներկայացնում է գնորդին փոխանցված իրավունքների (ինքնաթիռի իրական արժեքը՝ 240 միլիոն դրամ հանած վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը՝ 145 միլիոն դրամ) և ինքնաթիռի իրական արժեքի՝ 240 միլիոն դրամ, միջև հարաբերակցությունը:

$$\text{Վաճառքից օգուտ} = \frac{240 \text{ մլն դրամ} - 145 \text{ մլն դրամ}}{240 \text{ մլն դրամ}} \times 112 \text{ մլն դրամ} = 44 \text{ մլն դրամ}$$

Համապատասխան հաշվապահական ձևակերպումները հետևյալն են.

	ՀՀ դրամ	ՀՀ դրամ
Դրամական միջոցներ	240 մլն	
Դրամ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	77 մլն	
Կտ Ինքնաթիռ		128 մլն
Կտ Ֆինանսական պարտավորություն		145 մլն
Կտ Վաճառքից օգուտ		44 մլն

Գնորդ-վարձատուն պետք է հաշվառի ձեռքբերումը, համաձայն կիրառելի ստանդարտների (օրինակ, ՀՀՄՍ 16, եթե հիմքում ընկած ակտիվը հիմնական միջոց է), և հետադարձ վարձակալությունը՝ համաձայն ՖՀՄՍ 16:

Այն իրավիճակներում, երբ արտադրողը, վարձատուն և վարձակալը բանակցում են գործարք, ըստ որի ակտիվը արտադրողից ձեռք է բերվում վարձատուի կողմից, և վարձակալության է տրվում վարձակալին, իսկ վարձակալը ձեռք է բերում վերահսկողություն ակտիվի նկատմամբ մինչև իրավաբանորեն ամրագրված սեփականության իրավունքը կփոխանցվի վարձատուին, ապա վարձակալը պետք է հաշվառի տվյալ գործարքը որպես վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարք:

### Ակտիվի փոխանցումը վաճառք չէ

Եթե փոխանցումը չի որակվում որպես վաճառք, ինչը նշանակում է, որ գնորդ-վարձատուն ձեռք չի բերել ակտիվի նկատմամբ վերահսկողություն՝ համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի, վաճառող-վարձակալը չպետք է ապաճանաչի փոխանցված ակտիվը, և պետք է հաշվառի ստացված դրամական միջոցները որպես ֆինանսական պարտավորություն: Գնորդ-վարձատուն չպետք է ճանաչի փոխանցված ակտիվը և, փոխարենը, պետք է հաշվառի վճարված դրամական միջոցները որպես ֆինանսական ակտիվ (դեբիտորական պարտք):

## Անցումային դրույթներ

ՖՀՄՍ 16-ը գործում է 2019թ. հունվարի 1-ին սկսվող կամ դրան հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է, բայց միայն ՖՀՄՍ 15-ի հետ համատեղ: Սա նշանակում է, որ կազմակերպությունը չի կարող կիրառել ՖՀՄՍ 16-ը նախքան ՖՀՄՍ 15-ի կիրառումը: Առաջին կիրառման ամսաթիվ է հանդիսանում այն տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառել է ՖՀՄՍ 16-ը:

### Վարձակալության սահմանումը

Կազմակերպությունից չի պահանջվում վերանայել գործող վարձակալության պայմանագրերը, սակայն այն իր ընտրությամբ կարող է կիրառել վարձակալության սահմանման ուղեցույցը միայն առաջին կիրառման ամսաթվին կամ դրանից հետո կնքված (կամ փոփոխված) պայմանագրերի նկատմամբ:

Սա նշանակում է, որ ՖՀՄՍ 16-ը կիրառելի չէ այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք նախկինում չեն սահմանվել որպես վարձակալություն պարունակող պայմանագրեր ըստ ՀՀՄՍ 17-ի/ ՀՀՄՄԿ 4-ի: Ստանդարտը կիրառելի է այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք նախկինում սահմանվել են որպես վարձակալություն, համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի/ ՀՀՄՄԿ 4-ի: Եթե կազմակերպությունը ընտրում այս գործնական մոտեցումը, ապա այն պետք է կիրառվի իր բոլոր պայմանագրերի նկատմամբ:

ՖՀՄՍ 16 չի պահանջում է լիարժեք հետադարձ կիրառում համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի, սակայն վարձակալների համար թույլ է տալիս պարզեցված մոտեցում: Լրիվ հետընթաց կիրառումը հայեցողական է:

### Պարզեցված մոտեցում. հաշվառումը վարձակալի կողմից

Եթե վարձակալը ընտրում է պարզեցված մոտեցումը, նա չպետք է վերաներկայացնի համեմատական տեղեկատվությունը: Փոխարենը, ստանդարտի կիրառման կուտակային ազդեցությունը ճանաչվում է որպես չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի (կամ, անհրաժեշտության դեպքում, սեփական կապիտալի այլ բաղադրիչի) ճշգրտում առաջին կիրառման ամսաթվի դրությամբ:

Ստորև բերված աղյուսակում ցույց է տրված «պարզեցված մոտեցման» կիրառումը.

Հաշվապահական հաշվեկշռի տարր	Չափում
<b>Վարձակալության պայմանագրեր, որոնք նախկինում դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություն</b>	
Վարձակալության գծով պարտավորություն	Մնացած վարձակալության վճարումների ներկա արժեքը՝ զեղչված առաջին կիրառման ամսաթվին գործող՝ վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքով
Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	Հետընթաց հաշվարկ՝ օգտագործելով առաջին կիրառման ամսաթվին գործող՝ վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը <i>կամ</i> Վարձակալության գծով պարտավորության գումարը (ճշգրտված այդ վարձակալության գծով նախկինում ճանաչված կանխավճարված կամ հաշվեգրված վարձակալության վճարումների չափով): (Վարձակալը կարող է ընտրել այլընտրանքներից մեկը վարձակալությունն առ վարձակալություն հիմունքով): <i>հանած</i> Արժեգրկման պահուստ՝ հաշվարկված ըստ ՀՀՄՍ 36-ի (կամ կասկածելի պարտքի գծով պահուստ ըստ ՀՀՄՍ 37-ի օգտագործելով գործնական մոտեցումը):
<b>Վարձակալության պայմանագրեր, որոնք նախկինում դասակարգվել են որպես ֆինանսական վարձակալություն</b>	

Վարձակալության գծով պարտավորություն	Վարձակալության գծով պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը առաջին կիրառման ամսաթվից անմիջապես առաջ:
Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	Վարձակալված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը առաջին կիրառման ամսաթվից անմիջապես առաջ:

Վարձակալից չի պահանջվում կիրառել նոր վարձակալության հաշվառման մոդելը այն վարձակալությունների համար, որոնց վարձակալության ժամկետը լրանում է առաջին կիրառման ամսաթվին հաջորդող 12 ամսվա ընթացքում: Փոխարենը, թույլատրվում այդ վարձակալությունը հաշվառել որպես կարճաժամկետ վարձակալություն:

*Անցումային դրույթներ. Հաշվառումը վարձատուի կողմից*

Վարձատուից չի պահանջվում կատարել որևէ անցումային ճշգրտումներ՝ բացառությամբ առաջին կիրառման ամսաթվի դրությամբ գործող գործառնական ենթավարձակալության վերանայման: Վերանայման վերլուծությունը կատարվում է՝ հիմք ընդունելով գլխավոր վարձակալության և ենթավարձակալության մնացած պայմանագրային պայմանները: Եթե գործառնական ենթավարձակալությունը այժմ դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, ապա վարձատուն պետք է հաշվառի ենթավարձակալությունը որպես առաջին կիրառման ամսաթվի դրությամբ կնքված նոր ֆինանսական վարձակալության գործարք:

*Անցումային դրույթներ. վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ*

Առաջին կիրառման ամսաթվից առաջ տեղի ունեցած վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքները չպետք է վերանայվեն:

Ֆինանսական հետադարձ վարձակալության դեպքում, վաճառող-վարձակալը պետք է շարունակի ամիրտիզացնել վաճառքից օգուտները վարձակալության ժամկետի ընթացքում:

Գործառնական հետադարձ վարձակալության դեպքում, արտաշուկայական պայմանների արդյունքում առաջացած հետաձգված օգուտները կամ վնասները պետք է հաշվառվեն վաճառող-վարձակալի կողմից որպես հետադարձ վարձակալությամբ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի ճշգրտում: