Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 28

Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառումը, ինչպես նաև սահմանել բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման պահանջները՝ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում ներդրումներ հաշվառելիս:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր այն կազմակերպությունների կողմից, որոնք հանդիսանում են ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ հսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող ներդրողներ:

Սահմանումներ

3. Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.

Ասոցիացված կազմակերպություն՝ կազմակերպություն, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններն են, որտեղ մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպությունների ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալը, եկամուտը, ծախսերը և դրամական հոսքերը ներկայացվում են որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններ:

Բաժնեմասնակցության մեթոդ՝ հաշվապահական հաշվառման մեթոդ, որով ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, իսկ այնուհետև ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ներդրողի շահույթը կամ վնասը ներառում է ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը, իսկ ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքը՝ ներդրման օբյեկտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ներդրողի բաժնեմասը:

Համատեղ պայմանավորվածություն՝ պայմանավորվածություն, որտեղ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն համատեղ հսկողություն:

Համատեղ հսկողություն՝ պայմանավորվածության նկատմամբ հսկողության՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն այն դեպքում, երբ դրան վերաբերող համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է հսկողությունը կիսող կողմերի միաձայն համաձայնությունը:

Համատեղ ձեռնարկում համատեղ պայմանավորվածություն, ըստ որի պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերը ունեն իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:

Համատեղ ձեռնարկող՝ **համատեղ ձեռնարկման կողմ, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի համատեղ հսկողություն:**

Նշանակալի ազդեցությունը **ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունմանը մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների հսկողությունը կամ համատեղ հսկողությունը:**

4. Ստորև նշված տերմինները սահմանված են *«Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ի պարագրաֆ 4-ում և *«Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՖՀՄՍ 10-ի Հավելված Ա-ում և սույն ստանդարտում օգտագործվում են այն ՖՀՄՍ-ներում նշված իմաստներով, որոնցում դրանք սահմանված են՝

- հսկողություն ներդրման օբյեկտի նկատմամբ,
- խումբ,
- մայր կազմակերպություն,
- առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ,
- դուստր կազմակերպություն:

Նշանակալի ազդեցություն

5. Եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) կազմակերպությանն է պատկանում ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքների 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա ենթադրվում է, որ կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդպես չէ: Եվ հակառակը՝ եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով) կազմակերպությանն է պատկանում ներդրման օբյեկտի ձայնի իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա ենթադրվում է, որ կազմակերպությունը չունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդպիսի ազդեցությունը հստակորեն կարելի է ցուցադրել: Մեկ այլ ներդրողի զգալի բաժնեմասի կամ բաժնեմասերի մեծամասնության պատկանելը պարտադիր չէ, որ բացառի կազմակերպության նշանակալի ազդեցություն ունենալը:

6. Կազմակերպության կողմից նշանակալի ազդեցություն ունենալու մասին սովորաբար վկայում են ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը՝

ա) ներկայացվածություն ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարման մարմնում,

բ) մասնակցություն քաղաքականության ձևավորման գործընթացներին, ներառյալ մասնակցությունը շահաբաժինների վճարման կամ այլ բաշխումների վերաբերյալ որոշումներին,

գ) կազմակերպության և իր ներդրման օբյեկտի միջև էական գործարքներ,

դ) կառավարչական անձնակազմի փոխանակում, կամ

ե) կարևոր տեխնիկական տեղեկատվության տրամադրում:

7. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ բաժնետոմսերի վարանտներ, բաժնետոմսերի գնման օպցիոններ, պարտքային կամ բաժնային գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, և կամ այլ նմանատիպ գործիքներ, որոնք ունեն պոտենցիալ՝ իրագործվելու կամ փոխարկվելու դեպքում կազմակերպությանը տալու լրացուցիչ ձայնի իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի ձայնի իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական

քաղաքականությունների նկատմամբ (այսինքն՝ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, պետք է հաշվի առնվեն այն պոտենցիալ ձայնի իրավունքների գոյությունը և ազդեցությունը, որոնք տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի են, ներառյալ այլ կազմակերպությանը պատկանող պոտենցիալ ձայնի իրավունքները: Պոտենցիալ ձայնի իրավունքները տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի չեն, երբ, օրինակ, դրանք չեն կարող իրագործվել կամ փոխարկվել մինչև ապագա որևէ ամսաթիվը կամ ապագա դեպքի տեղի ունենալը:

8. Գնահատելիս, թե պոտենցիալ ձայնի իրավունքները արդյոք դեր են խաղում նշանակալի ազդեցության համար, կազմակերպությունն ուսումնասիրում է բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (ներառյալ պոտենցիալ ձայնի իրավունքների իրագործման պայմաններն ու ժամկետները և ցանկացած այլ պայմանագրային համաձայնություններ՝ անկախ այն բանից, թե դրանք դիտարկվում են առանձին, թե միասին վերցրած), որոնք ազդում են պոտենցիալ ձայնի իրավունքների վրա, բացի ղեկավարության՝ այդպիսի պոտենցիալ իրավունքներն իրագործելու կամ փոխարկելու մտադրությունից ու ֆինանսական կարողությունից:

9. Կազմակերպությունը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ կորցնում է այդ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումներին մասնակցելու կարողությունը: Նշանակալի ազդեցության կորուստը կարող է տեղի ունենալ սեփականության բաժնեմասի բացարձակ կամ հարաբերական մակարդակների փոփոխությամբ կամ առանց դրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, այն դեպքում, երբ ասոցիացված կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի հսկողության ներքո: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:

Բաժնեմասնակցության մեթոդ

10. Բաժնեմասնակցության մեթոդի համաձայն, սկզբնական ճանաչման պահին ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը ճանաչվում է ինքնարժեքով, և հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում կամ պակասեցվում է՝ ճանաչելու համար ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի հետձեռքբերումային շահույթում կամ վնասում: Ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում ճանաչվում է ներդրողի շահույթում կամ վնասում: Ներդրման օբյեկտից ստացված բաշխումների չափով նվազեցվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը: Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումների կարիք կարող է լինել նաև ներդրման օբյեկտում ներդրողի համամասնական բաժնեմասի այն փոփոխությունների գծով, որոնք առաջանում են ներդրման օբյեկտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի փոփոխություններից: Այդպիսի փոփոխությունների թվին են պատկանում հիմնական միջոցների վերագնահատումից և արտարժույթի վերահաշվարկումից առաջացող փոփոխությունները: Ներդրողի բաժինը այդ փոփոխություններում ճանաչվում է ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տե՛ս *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ը:

11. Ստացված բաշխումների հիման վրա ճանաչված եկամտի գումարը կարող է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման գծով ներդրողի կողմից ստացվող եկամուտների ճիշտ գնահատումը չլինել, քանի որ ստացված բաշխումները կարող են քիչ կապված լինել ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման արդյունքների հետ: Հաշվի առնելով այն, որ ներդրողը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ ունի համատեղ հսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն, ապա ներդրողը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ունի մասնակցություն (բաժնեմաս), հետևաբար՝ ներդրումից հատույց: Ներդրողը հաշվառում է այս բաժնեմասը, ընդլայնելով իր ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը՝ ներառելով նման ներդրման օբյեկտի շահույթ կամ վնասում իր բաժինը: Արդյունքում՝ բաժնեմասնակցության մեթոդի

կիրառումը տրամադրում է ավելի մեծ տեղեկատվությամբ հաշվետվություն ներդրողի զուտ ակտիվների և շահույթ կամ վնասի վերաբերյալ:

12. Երբ առկա են պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ կամ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող այլ ածանցյալ գործիքներ, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության բաժնեմասը բացառապես որոշվում է՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ ձայնի իրավունքների և այլ ածանցյալ գործիքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը, եթե չի կիրառվում պարագրաֆ 13-ը:

13. Որոշ հանգամանքներում կազմակերպությունը, ըստ էության, կարող է համարվել սեփականատեր որևէ գործարքի արդյունքում, որը կազմակերպությանը հնարավորություն է տալիս ստանալ բաժնեմասնակցությանը բնորոշ հատույցներ: Նման հանգամանքներում կազմակերպությանը վերագրվող մասնաբաժինը որոշվում է, հաշվի առնելով այն պոտենցիալ ձայնի իրավունքների և այլ ածանցյալ գործիքների վերջնական իրագործումը, որոնք այդ պահին հատույցը հասանելի են դարձնում կազմակերպությանը:

14. «*Ֆինանսական գործիքներ*» ՖՀՄՍ 9-ը չի կիրառվում ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող մասնակցությունների համար: Երբ պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող գործիքներն, ըստ էության, տվյալ պահին հասանելի են դարձնում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժնեմասնակցության գծով հատույցը, ապա այդ գործիքների համար չի կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ը: Մնացած բոլոր դեպքերում, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պոտենցիալ ձայնի իրավունքներ պարունակող գործիքները հաշվառվում են ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն:

14Ա. Կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը նաև ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում այլ ֆինանսական գործիքների համար, որոնց դեպքում բաժնեմասնակցության մեթոդը չի կիրառվում: Դրանք ներառում են երկարաժամկետ ներդրումներ, որոնք, ըստ էության, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության զուտ ներդրման մաս են կազմում (տե՛ս պարագրաֆ 38-ը): Կազմակերպությունը նման երկարաժամկետ ներդրումների համար կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը՝ նախքան սույն ստանդարտի պարագրաֆ 38-ի և պարագրաֆներ 40-43-ի կիրառումը: Երբ կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը, այն չպետք է հաշվի առնի սույն ստանդարտի կիրառումից առաջացող երկարաժամկետ ներդրումների հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած ճշգրտում:

15. Բացառությամբ, երբ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը կամ ներդրման մի մասը դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող՝ «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ*» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, վաճառքի համար պահվող չդասակարգված ներդրումը կամ ներդրման որևէ բաժնեմասը պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը

16. Ներդրման օբյեկտի նկատմամբ համատեղ հսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող կազմակերպությունը իր ներդրումը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պետք է հաշվառի բաժնեմասնակցության մեթոդի միջոցով, բացառությամբ, երբ այդ ներդրումը բավարարում է 17-19 պարագրաֆներում նկարագրված բացառություններին:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման բացառությունները

17. Կազմակերպությունը ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումների համար կարող է չկիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը, եթե հանդիսանում է մայր

կազմակերպություն, որն ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու պարտականությունից՝ ՖՀՄՍ 10-ի պարագրաֆ 4(ա)-ում նշված գործողության ոլորտի բացառության համաձայն, կամ եթե կիրառվում են բոլոր հետևյալ պայմանները՝

ա) կազմակերպությունը ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, որոնք այլ դեպքերում չունեն ձայնի իրավունք, տեղեկացված են, որ կազմակերպությունը չի կիրառելու բաժնեմասնակցության մեթոդը, և դրա դեմ չեն առարկել,

բ) կազմակերպությունը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ,

գ) կազմակերպությունն իր ֆինանսական հաշվետվությունները չի ներկայացնում արժեթղթերի հանձնաժողովին կամ այլ կարգավորող կազմակերպության՝ որևէ դասի գործիք հրապարակային շուկայում թողարկելու նպատակով, և ոչ էլ գտնվում է այդպիսի ներկայացման գործընթացում,

դ) կազմակերպության վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են այն ՖՀՄՍ-ներին, որոնցում դուստր կազմակերպությունները համախմբվում են կամ չափվում են իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 10-ի համաձայն:

18. Եթե ներդրումը ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում պահվում է կամ անուղղակիորեն պահվում է այնպիսի կազմակերպության կողմից, որը վենչուրային կապիտալի կազմակերպություն է, փոխադարձ հիմնադրամ, բաժնային տրաստ կամ նմանատիպ կազմակերպություն, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ապա կազմակերպությունը կարող է որոշում կայացնել այդ ներդրումը չափել իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն: Ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամի օրինակ է կազմակերպության կողմից պահվող հիմնադրամը՝ որպես ապահովագրության պայմանագրերի խմբի հիմքում ընկած միավորներ՝ ուղղակի մասնակցության հատկանիշներով: Այս որոշման համար ապահովագրության պայմանագրերը ներառում են հայեցողական մասնակցության հատկանիշներով ներդրումային պայմանագրեր: Կազմակերպությունը այս որոշումը պետք է կայացնի առանձին՝ յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման համար՝ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման սկզբնական ճանաչման պահին (տե՛ս *«Ապահովագրության պայմանագրեր»* ՖՀՄՍ 17-ը՝ սույն պարագրաֆում օգտագործված տերմինների համար, որոնք սահմանված են այդ ստանդարտում):

19. Երբ կազմակերպությունն ասոցիացված կազմակերպությունում ունի ներդրում, որի մի մասն անուղղակիորեն պահվում է վենչուրային կապիտալի կազմակերպության, փոխադարձ ֆոնդի, բաժնային տրաստի կամ նմանատիպ կազմակերպության միջոցով, ներառյալ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ապա կազմակերպությունը կարող է, իր ընտրությամբ, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման այդ մասը չափել իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով՝ ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն, անկախ այն բանից, թե այդ վենչուրային կապիտալի կազմակերպությունը, փոխադարձ ֆոնդը, բաժնային տրաստը կամ նմանատիպ կազմակերպությունը, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները, ունեն նշանակալի ազդեցություն ներդրման այդ մասի վրա, թե ոչ: Եթե կազմակերպությունը կատարել է վերը նշված ընտրությունը, ապա պետք է բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառի նաև ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման մնացած մասի համար, որը չի պահվում վենչուրային կապիտալի

կազմակերպության, փոխադարձ ֆոնդի, բաժնային տրաստի կամ նմանատիպ կազմակերպության միջոցով, ներառյալ՝ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամները:

Դասակարգում՝ «Որպես վաճառքի համար պահվող»

20. Կազմակերպությունը պետք է ՖՀՄՍ 5-ը կիրառի ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման կամ ներդրման մասի համար, որը բավարարում է «որպես վաճառքի համար պահվող» դասակարգման չափանիշներին: Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման որևէ մնացած մաս, որը չի դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող, պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով բաժնեմասնակցության մեթոդը, քանի դեռ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ներդրման մասը չի օտարվել: Օտարումից հետո կազմակերպությունը պետք է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր մնացած բաժնեմասը հաշվառի ՖՀՄՍ 9-ի համաձայն, բացի այն դեպքերից երբ մնացած բաժնեմասը շարունակում է հանդիսանալ ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, որի դեպքում կազմակերպությունը կիրառում է բաժնեմասնակցության մեթոդը:

21. Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը կամ ներդրման մի մասը, որը նախապես դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող, այլևս չի համապատասխանում այդ դասակարգման չափանիշներին, այն պետք է հետընթաց հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց սկսած ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվեն:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման դադարեցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դադարում է հանդիսանալ ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, հետևյալ կերպ՝

ա) եթե ներդրումը դառնում է դուստր կազմակերպություն, կազմակերպությունը պետք է հաշվառի իր ներդրումը *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ի և ՖՀՄՍ 10-ի համաձայն,

բ) եթե նախկին ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում մնացած բաժնեմասը ֆինանսական ակտիվ է, կազմակերպությունը պետք է չափի այդ բաժնեմասը իրական արժեքով: Բաժնեմասի իրական արժեքը պետք է դիտարկվի որպես իրական արժեք՝ բաժնեմասը որպես ֆինանսական ակտիվ սկզբնական ճանաչման պահի դրությամբ, ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան: Կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում պետք է ճանաչի տարբերությունը հետևյալի միջև՝

(i) մնացած բաժնեմասի իրական արժեքի և ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման մասի օտարումից մուտքեր, և

(ii) բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման դադարեցման ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեք,

գ) երբ կազմակերպությունը դադարեցնում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը, կազմակերպությունն այդ ներդրման գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում նախապես ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կպահանջվեին, եթե ներդրման օբյեկտն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները:

23. Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը ներդրման օբյեկտի կողմից համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա կազմակերպությունն այդ օգուտը կամ

կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ դադարեցվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառությունը: Օրինակ՝ եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն արտարժութային գործառնության գծով ունի կուտակային փոխարժեքային տարբերություններ և կազմակերպությունը դադարեցնում է բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառությունը, ապա կազմակերպությունը այդ արտարժութային գործառնության գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ:

24. **Եթե ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը դառնում է ներդրում համատեղ ձեռնարկումում, կամ եթե ներդրումը համատեղ ձեռնարկումում դառնում է ներդրում ասոցիացված կազմակերպությունում, կազմակերպությունը շարունակում է կիրառել բաժնեմասնակցության մեթոդը և չի վերաչափում մնացած բաժնեմասը:**

Փոփոխություններ սեփականության բաժնեմասում

25. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության սեփականության բաժնեմասը նվազեցվում է, սակայն ներդրումը շարունակում դասակարգվել որպես ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում համապատասխանաբար, ապա կազմակերպությունը շահույթում կամ վնասում պետք է վերադասակարգի սեփականության բաժնեմասի այդ նվազեցման գծով նախկինում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտի կամ կորստի համամասնությունը, եթե համապատասխան ակտիվների կամ պարտավորությունների օտարման գծով այդ օգուտը կամ կորուստը կպահանջվի վերադասակարգել շահույթում կամ վնասում:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի ընթացակարգեր

26. Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ընթացակարգերից շատերը նման են ՖՀՄՍ 10-ում նկարագրված համախմբման ընթացակարգերին: Ավելին՝ դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը հաշվառելիս օգտագործվող ընթացակարգերի հիմքում ընկած հայեցակարգերը կիրառվում են նաև ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման ձեռքբերումը հաշվառելու համար:

27. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում խմբի բաժինը բաղկացած է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում մայր կազմակերպությանը և նրա դուստր կազմակերպություններին պատկանող բաժիններից (բաժնեմասերից): Խմբի այլ ասոցիացված կազմակերպություններին կամ համատեղ ձեռնարկումներին պատկանող բաժինները (բաժնեմասերը) այս նպատակի համար հաշվի չեն առնվում: Երբ ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն ունեն դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ, կամ համատեղ ձեռնարկումներ, բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու նպատակով հաշվի են առնվում շահույթի կամ վնասի, այլ համապարփակ արդյունքի և զուտ ակտիվների այն մեծությունները, որոնք ճանաչված են ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվություններում (ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժինը իր ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթում կամ վնասում, այլ համապարփակ արդյունքում և զուտ ակտիվներում)՝ միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության արդյունքներն ապահովելու համար անհրաժեշտ ճշգրտումները կատարելուց հետո (տե՛ս 35-36Ա պարագրաֆները):

28. Կազմակերպության (ներառյալ իր համախմբված դուստր կազմակերպությունների) և իր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման միջև, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում, բիզնես չկազմող ակտիվներ պարունակող «վերընթաց» և «վայրընթաց» գործարքներից առաջացած օգուտները և կորուստները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում են միայն ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում չկապակցված ներդրողների

բաժնեմասերի չափով: «Վերընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից ակտիվների վաճառքը ներդրողին: Կազմակերպության բաժինը ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման՝ նշված գործարքներից առաջացած օգուտներում կամ կորուստներում բացառվում է: «Վայրընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ներդրողի կողմից ակտիվների վաճառքը կամ հատկացումներն իր ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը:

29. Երբ «վայրընթաց» գործարքները տրամադրում են վաճառքի կամ հատկացման ենթակա ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման կամ այդ ակտիվների արժեզրկման վկայություն, ներդրողը պետք է ամբողջությամբ ճանաչի այդ կորուստները: Երբ «վերընթաց» գործարքները տրամադրում են գնման ենթակա ակտիվների՝ իրացման զուտ արժեքի նվազման կամ այդ ակտիվների արժեզրկման վկայություն, ներդրողը պետք է ճանաչի այդ կորուստներում իր բաժինը:

30. Այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում սեփական կապիտալի բաժնեմասի դիմաց ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը, ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն, ձեռնարկատիրական գործունեություն չկազմող ոչ դրամային ակտիվների հատկացումը, որոնք հանգեցնում են օգուտի կամ կորստի, պետք է հաշվառվի պարագրաֆ 28-ի համաձայն, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդ հատկացումը չունի առևտրային բովանդակություն, ինչպես որ այդ տերմինը սահմանված է *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ում: Եթե նման հատկացումը չունի առևտրային բովանդակություն, օգուտը կամ կորուստը դիտվում են որպես չիրացված և չեն ճանաչվում, բացառությամբ, երբ կիրառվում է նաև պարագրաֆ 31-ը: Այդպիսի չիրացված օգուտներն ու կորուստները պետք է հաշվանցվեն բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող ներդրումից և չպետք է ներկայացվեն որպես հետաձգված օգուտներ կամ կորուստներ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում, կամ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, որտեղ ներդրումները հաշվառված են բաժնեմասնակցության մեթոդով:

31. Եթե կազմակերպությունը, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում սեփական կապիտալի բաժնեմաս ստանալուց բացի, ստանում է դրամային կամ ոչ դրամային ակտիվներ, ապա կազմակերպությունը շահույթ կամ վնասում ամբողջությամբ ճանաչում է ստացված դրամային կամ ոչ դրամային ակտիվների հետ կապված ոչ դրամային հատկացման գծով օգուտը կամ կորուստը:

31Ա. Կազմակերպության (ներառյալ՝ իր համախմբված դուստր կազմակերպությունները) և իր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման միջև ակտիվներ պարունակող «վայրընթաց» գործարքից առաջացող օգուտը կամ կորուստը, որոնք, ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն, ձեռնարկատիրական գործունեություն են կազմում, ներդրողի ֆինանսական հաշվետվություններում ամբողջությամբ ճանաչվում է:

31Բ. Կազմակերպությունը կարող է վաճառել կամ ներդնել ակտիվներ երկու կամ ավելի համաձայնագրերով (գործարքներ): Որոշելիս՝ արդյոք ակտիվները, որոնք վաճառվել են կամ հատկացվել, ձեռնարկատիրական գործունեություն են կազմում, համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի՝ արդյոք այդ ակտիվների վաճառքը կամ հատկացումը բազմաթիվ համաձայնագրերի մաս են կազմում, որոնք պետք է հաշվառվեն որպես առանձին գործարք՝ ՖՀՄՍ 10-ի պարագրաֆ Բ97-ի պահանջներին համապատասխան:

32. Ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի միջոցով սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դառնում է ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում: Ներդրումը ձեռք բերելիս՝ տարբերությունը ներդրման ինքնարժեքի և ներդրման օբյեկտի նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում կազմակերպության բաժնի միջև, հաշվառվում է հետևյալ կերպ՝

ա) ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը վերաբերող գուդվիլը ներառվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Այդ գուդվիլը չի թույլատրվում ամորտիզացնել,

բ) ներդրման օբյեկտի նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների զուտ իրական արժեքում կազմակերպության բաժնի՝ ներդրման ինքնարժեքը գերազանցող գումարը որպես եկամուտ հաշվի է առնվում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժնեմասը որոշելիս՝ այն ժամանակաշրջանում, երբ ձեռք է բերվել ներդրումը:

Ձեռքբերումից հետո ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժինը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում, որպեսզի, օրինակ, մաշվող ակտիվների մաշվածությունը հաշվառվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների իրական արժեքների հիման վրա: Նմանապես, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ձեռքբերումից հետո շահույթում կամ վնասում կազմակերպության բաժինը համապատասխան ճշգրտումների է ենթարկվում՝ արտացոլելու արժեզրկումից կորուստները, օրինակ՝ գուդվիլի կամ հիմնական միջոցների գծով:

33. Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս կազմակերպությունն օգտագործում է ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման առկա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը կազմակերպության օգտագործման համար պատրաստում են ֆինանսական հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են պատրաստված, բացառությամբ այն դեպքի, երբ դա անիրագործելի է:

34. Եթե, 33-րդ պարագրաֆին համապատասխան, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս, պատրաստված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից տարբեր ամսաթվի դրությամբ, ապա պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ արտացոլելու համար այն նշանակալի գործարքների կամ դեպքերի հետևանքները, որոնք տեղի են ունեցել այդ ամսաթվի և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման և կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավելին լինի: Հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան մնան նույնը:

35. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ:

36. Բացառությամբ 36Ա պարագրաֆում նկարագրվածի, եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ կազմակերպության կողմից օգտագործվող քաղաքականությունից, ապա, ներդրողի կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ժամանակ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործելու դեպքում, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ներդրողի կողմից օգտագործվողին համապատասխանեցնելու համար:

36Ա. Չնայած 36 պարագրաֆի պահանջին, եթե կազմակերպությունը, որը ինքնին ներդրումային կազմակերպություն չէ, բաժնեմաս ունի ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում, որը հանդիսանում է ներդրումային կազմակերպություն, կազմակերպությունը կարող է բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս որոշել այդ ներդրումային կազմակերպություն հանդիսացող ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից կիրառված իրական արժեքի չափումը պահպանել դուստր կազմակերպություններում ներդրումային կազմակերպություն հանդիսացող ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժնեմասերի նկատմամբ: Այս որոշումը կայացվում է առանձին՝ յուրաքանչյուր ներդրումային կազմակերպություն հանդիսացող ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման համար՝ հետևյալ ամենաուշ ամսաթվում՝ երբ (ա) ներդրումային կազմակերպություն հանդիսացող ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը սկզբնապես ճանաչվել է, (բ) ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը դառնում է ներդրումային կազմակերպություն, և (գ) ներդրումային կազմակերպություն հանդիսացող ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը առաջին անգամ է դառնում մայր կազմակերպություն:

37. Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են այլոց՝ ոչ ներդրողի կողմից, ապա ներդրողը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելուց հետո՝ անկախ շահաբաժինների հայտարարված լինելուց:

38. Եթե ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման վնասում կազմակերպության բաժնեմասը հավասարվում կամ գերազանցում է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրմանը (մասնակցությանը), ապա կազմակերպությունը դադարեցնում է հետագա վնասներում իր բաժնեմասի ճանաչումը: Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումը (մասնակցությունը) հանդիսանում է ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվարկված հաշվեկշռային արժեքը, այն երկարաժամկետ մասնակցությունների հետ միասին, որոնք, ըստ էության, կազմում են կազմակերպության՝ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում զուտ ներդրման մասը: Օրինակ՝ այն հոդվածը, որի մարումը կանխատեսելի ապագայում ո՛չ պլանավորված է, ո՛չ էլ հավանական է, ըստ էության, հանդիսանում է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության լրացուցիչ ներդրում: Այդպիսի հոդվածներ կարող են լինել արտոնյալ բաժնետոմսերը և երկարաժամկետ փոխառությունները կամ դեբիտորական պարտքերը, սակայն առանց ներառելու առևտրային դեբիտորական պարտքերը, առևտրային կրեդիտորական պարտքերը կամ այն երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը, որոնց համար առկա է համապատասխան ապահովություն, օրինակ՝ ապահովված փոխառությունները: Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառմամբ ճանաչված վնասները՝ սովորական բաժնետոմսերում կազմակերպության ներդրումը գերազանցող չափով, կիրառվում են կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման (մասնակցության) այլ հոդվածների համար՝ ըստ դրանց ստորադասվածության հերթականության (այսինքն՝ լուծարման ժամանակ առաջնահերթությանը հակառակ):

39. Կազմակերպության ներդրումը (մասնակցությունը) մինչև զրո նվազեցնելուց հետո լրացուցիչ վնասներ և պարտավորություն ճանաչվում են միայն այն չափով, որով կազմակերպությունը ստանձնել է իրավական կամ կառուցողական պարտավորություն կամ կատարել է վճարումներ ասոցիացված կազմակերպության անունից: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը հետագայում ունենում է շահույթներ, ներդրողը վերսկսում է այդ շահույթներում իր բաժնի ճանաչումը միայն այն պահից հետո, երբ շահույթներում իր բաժինը հավասարվում է չճանաչված վնասներում իր բաժնին:

Արժեզրկումից կորուստներ

40. Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելուց հետո, այդ թվում՝ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկումում վնասները 38-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչելուց հետո, կազմակերպությունը կիրառում է 41Ա-41Գ պարագրաֆները՝ որոշելու, թե արդյոք կա որևէ օբյեկտիվ վկայություն, որ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության զուտ ներդրումը արժեզրկվել է:

41. [Հանված է]

41Ա. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում կազմակերպության զուտ ներդրումը արժեզրկվում է, և առաջանում են արժեզրկումից կորուստներ, միայն և միայն այն դեպքում, եթե գոյություն ունի զուտ ներդրման սկզբնական ճանաչումից հետո տեղի ունեցած մեկ կամ ավելի դեպքերի արդյունքում առաջացած արժեզրկման օբյեկտիվ վկայություն («կորստի դեպք»), և այդ կորստի դեպքը (դեպքերը) այնպիսի ազդեցություն ունի զուտ ներդրման գնահատված ապագա դրամական հոսքերի վրա, որը կարող է արժանահավատորեն գնահատվել: Կարող է հնարավոր չլինել որոշակիացնել արժեզրկման պատճառ հանդիսացող մեկ եզակի, առանձին դեպք: Ավելի շուտ, արժեզրկման պատճառ կարող է հանդիսանալ մի քանի դեպքերի համակցված ազդեցություն: Ապագա դեպքերի արդյունքում ակնկալվող կորուստները, անկախ դրանց հավանականությունից, չեն ճանաչվում: Օբյեկտիվ վկայությունը այն մասին, որ զուտ ներդրումը արժեզրկվել է, ներառում է կազմակերպությանը հայտնի դարձած դիտելի տվյալներ՝ կորստի հետևյալ դեպքերի վերաբերյալ՝

ա) ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման նշանակալի ֆինանսական դժվարությունները,

բ) պայմանագրի խախտումը, ինչպես օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից չվճարումը կամ վճարման ուշացումը,

գ) տնտեսական կամ իրավական պատճառներով առաջացած ֆինանսական դժվարությունների համար իր ասոցիացված կազմակերպությանը կամ համատեղ ձեռնարկմանը կազմակերպության կողմից զիջումների տրամադրումը, որը կազմակերպությունը այլ կերպ չէր տրամադրի,

դ) հավանական է դառնում ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման սնանկացումը կամ այլ ֆինանսական վերակազմավորումը, կամ

ե) ֆինանսական դժվարությունների պատճառով ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման զուտ ներդրման գործող շուկայի վերանալը:

41Բ. Գործող շուկայի վերանալն այն պատճառով, որ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման սեփական կապիտալը կամ ֆինանսական գործիքները այլևս չեն շրջանառվում բաց շուկայում, դեռևս արժեզրկման վկայություն չէ: Ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման պարտքային վարկանիշի նվազեցումը կամ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման իրական արժեքի նվազումը ինքնին արժեզրկման վկայություն չէ, չնայած այն կարող է լինել արժեզրկման վկայություն, երբ դիտարկվում է այլ մատչելի տեղեկատվության հետ:

41Գ. Ի լրումն պարագրաֆ 41Ա-ի դեպքերի տեսակների՝ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման բաժնային գործիքներում զուտ ներդրման արժեզրկման օբյեկտիվ վկայությունը ներառում է տեղեկատվություն բացասական ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխությունների վերաբերյալ, որոնք տեղի են ունեցել տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որում ասոցիացված կազմակերպությունը կամ համատեղ ձեռնարկումը գործում է և ցույց է տալիս, որ բաժնային գործիքում ներդրման սկզբնական արժեքը հնարավոր է, որ չվերականգնվի: Բաժնային գործիքում ներդրման իրական արժեքի՝ իր սկզբնական արժեքից նշանակալի կամ տևողական նվազումը նույնպես արժեզրկման օբյեկտիվ վկայություն է:

42. Քանի որ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում զուտ ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլը առանձին չի ճանաչվում, այն արժեզրկվածության գծով առանձին ստուգման չի ենթարկվում *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ի՝ արժեզրկվածության ստուգման պահանջների կիրառմամբ: Փոխարենը՝ ներդրման ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան, ստուգվում է արժեզրկվածության գծով որպես մեկ ակտիվ՝ դրա փոխհատուցվող գումարը (օգտագործման արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից առավելագույնը) հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատելով, երբ 41Ա-41Գ պարագրաֆների կիրառումը ցույց է տալիս, որ զուտ ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել: Այդ հանգամանքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի բաշխվում որևէ ակտիվի, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում զուտ ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլին: Համապատասխանաբար՝ այդ արժեզրկումից կորստի հակադարձումը, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան, ճանաչվում է այն չափով, որով զուտ ներդրման փոխհատուցվող գումարը հետագայում աճում է: Զուտ ներդրման օգտագործման արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը գնահատում է՝

ա) իր բաժինը այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքում, որոնք ակնկալվում է, որ կստեղծվեն ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման կողմից, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման գործառնություններից առաջացող դրամական հոսքերը և ներդրման վերջնական օտարումից մուտքերը, կամ

բ) այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջանան ներդրումից ստացվելիք շահաբաժիններից և վերջնական օտարումից:

Համապատասխան ենթադրությունների դեպքում երկու մեթոդն էլ տալիս են նույն արդյունքը:

43. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման համար, բացառությամբ, եթե ասոցիացված կազմակերպությունը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության այլ ակտիվներից առաջացող հոսքերից:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

44. Ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ ձեռնարկումում ներդրումները կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 27-ի (վերանայված 2011 թվականին) 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

45. Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է ավելի վաղ, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 10-ը, *«Համատեղ պայմանավորվածություններ»* ՖՀՄՍ 11-ը, *«Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում»* ՖՀՄՍ 12-ը և ՀՀՄՍ 27-ը (2011 թվականին վերանայված տարբերակ):

45Ա. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել են 40-42 պարագրաֆները և ավելացվել է 41Ա-41Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

45Բ. 2014 թվականի օգոստոսին հրապարակված *«Բաժնեմասնակցության մեթոդը առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում»* (ՀՀՄՍ 27-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 25-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2016 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար հետընթաց՝ *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45Գ. 2014 թվականի սեպտեմբերին հրապարակված *«Ներդրողի և իր ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ ձեռնարկման միջև ակտիվների վաճառք կամ հատկացում»* (ՖՀՄՍ 10-ի և ՀՀՄՍ 28-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել են 28 և 30 պարագրաֆները և ավելացվել են 31Ա-31Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ ՀՀՄՍԽ-ի կողմից որոշվող ամսաթվին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցող ակտիվների վաճառքի կամ հատկացման համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45Դ. 2014 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված *«Ներդրումային կազմակերպություններ. համախմբման բացառության կիրառում»* (ՖՀՄՍ 10-ի, ՖՀՄՍ 12-ի և ՀՀՄՍ 28-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել են 17, 27 և 36 պարագրաֆները և ավելացվել է 36Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2016 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45Ե. 2016 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2014-2016 ցիկլ»* փաստաթղթով փոփոխվել են 18 և 36Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները հետընթաց՝ 2018 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45Զ. 2017 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 17-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 18-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 17-ը:

45Է. 2017 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված *«Ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում երկարաժամկետ ներդրումներ»* փաստաթղթով փոփոխվել է 14Ա պարագրաֆը և հանվել է 41-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները հետընթաց՝ 2019 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների համար՝ ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն, բացառությամբ՝ 45Ը-45ԺԱ պարագրաֆներում սահմանվածի: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

45Ը. Կազմակերպությունը, որը առաջին անգամ է կիրառում 45Է պարագրաֆի փոփոխությունները, և, միաժամանակ առաջին անգամ է կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 9-ի անցումային պահանջները պարագրաֆ 14Ա-ում նկարագրված երկարաժամկետ ներդրումների համար:

45Թ. Կազմակերպությունը, որը առաջին անգամ է կիրառում 45Է պարագրաֆի փոփոխությունները ՖՀՄՍ 9-ը առաջին անգամ կիրառելուց հետո, պարագրաֆ 14Ա-ում սահմանված պահանջները երկարաժամկետ ներդրումների նկատմամբ կիրառելու համար պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 9-ի անցումային պահանջները: Այդ նպատակով՝ ՖՀՄՍ 9-ում սկզբնական կիրառման ամսաթվին կատարված հղումները պետք է մեկնաբանվեն որպես տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին վերաբերող, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ է կիրառում այդ փոփոխությունները (փոփոխությունների սկզբնական կիրառման ամսաթիվ): Փոփոխությունների կիրառումը արտացոլելու համար

կազմակերպությունից չի պահանջվում վերաներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանները: Կազմակերպությունը կարող է վերաներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանները, միայն, եթե դա հնարավոր է առանց ավելի ուշ ստացված տեղեկատվության օգտագործման:

45Ժ. Պարագրաֆ 45Է-ի փոփոխությունները առաջին անգամ կիրառելիս, կազմակերպությունից, որը *«Ապահովագրության պայմանագրեր»* ՖՀՄՍ 4-ի համաձայն կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ից ժամանակավոր ազատումը, չի պահանջվում վերաներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանները՝ փոփոխությունների կիրառումը արտացոլելու համար: Կազմակերպությունը կարող է վերաներկայացնել նախորդ ժամանակաշրջանները, միայն, եթե դա հնարավոր է առանց հետադարձ հայացք կատարելու:

45ԺԱ. Եթե 45Թ կամ 45Ժ պարագրաֆները կիրառելիս կազմակերպությունը չի վերաներկայացնում նախորդ ժամանակաշրջանները, փոփոխությունների սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ այն պետք է չբաշխված շահույթի (կամ համապատասխան դեպքերում, սեփական կապիտալի այլ տարրի) սկզբնական մնացորդում ճանաչի ներքո թվարկյալների միջև ցանկացած տարբերություն՝

ա) այդ ամսաթվի դրությամբ պարագրաֆ 14Ա-ում նկարագրված երկարաժամկետ ներդրումների նախորդ հաշվեկշռային արժեքի, և

բ) այդ ամսաթվի դրությամբ այդ երկարաժամկետ ներդրումների հաշվեկշռային արժեքի:

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

46. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ապա ՖՀՄՍ 9-ին կատարված յուրաքանչյուր հղում պետք է ընկալվի որպես հղում, կատարված ՀՀՄՍ 39-ին:

ՀՀՄՍ 28-ի (2003 թվականին վերանայված տարբերակ) գործողության դադարեցումը

47. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում»* ՀՀՄՍ 28-ին (2003 թվականին վերանայված տարբերակ):