Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 37

Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ

Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել պահուստների, պայմանական պարտավորությունների և պայմանական ակտիվների նկատմամբ համապատասխան ճանաչման չափանիշների ու չափման հիմունքների կիրառումը և ծանոթագրություններում բավարար տեղեկատվության բացահայտումը, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն ընձեռվի հասկանալու դրանց բնույթը, ժամկետները և գումարները:

Գործողության ոլորտը

1. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր կազմակերպությունների կողմից պահուստները, պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները հաշվառելիս, բացառությամբ նրանց, որոնք՝**

   ա) առաջանում են կատարման ենթակա պայմանագրերից, բացառությամբ երբ պայմանագրերը անբարենպաստ են, և

   բ) [հանված է]

   գ) կարգավորվում են այլ ստանդարտներով:

2. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում այն ֆինանսական գործիքների (ներառյալ՝ երաշխիքների) համար, որոնք գտնվում են *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում:

3. Կատարման ենթակա պայմանագրերը պայմանագրեր են, որոնց համաձայն՝ կողմերից ոչ մեկը չի կատարել իր պարտականություններից և ոչ մեկը, կամ երկու կողմն էլ հավասար չափով մասամբ կատարել են իրենց պարտականությունները: Սույն ստանդարտը չի կիրառվում կատարման ենթակա պայմանագրերի համար, բացառությամբ երբ դրանք անբարենպաստ են:

4. [Հանված է]

5. Երբ մեկ այլ ստանդարտ դիտարկում է պահուստի, պայմանական պարտավորության կամ պայմանական ակտիվի յուրահատուկ տեսակ, կազմակերպությունը այդ ստանդարտը կիրառում է սույն ստանդարտի փոխարեն: Օրինակ՝ պահուստների որոշ տեսակների են անդրադառնում այն ստանդարտները, որոնք վերաբերում են՝

   ա) [հանված է]

   բ) շահութահարկին (տե՛ս *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12-ը),

   գ) վարձակալություններին (տե՛ս *«Վարձակալություններ»* ՖՀՄՍ 16-ը): Այնուամենայնիվ, սույն Ստանդարտը կիրառվում է յուրաքանչյուր վարձակալության համար, որը անբարենպաստ է դառնում նախքան վարձակալության մեկնարկի ամսաթիվը, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 16-ում: Սույն ստանդարտը նաև կիրառվում է կարճաժամկետ վարձակալությունների և այն վարձակալությունների համար, որոնց հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեք է, որոնք հաշվառվում են ՖՀՄՍ 16-ի պարագրաֆ 6-ի համաձայն և դարձել են անբարենպաստ,

դ) աշխատակիցների հատուցումներին (տե՛ս *«Աշխատակիցների հատուցումներ»* ՀՀՄՍ 19-ը),

ե) *«Ապահովագրության պայմանագրեր»* ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում գտնվող ապահովագրության պայմանագրերին և այլ պայմանագրերին,

զ) բիզնեսի միավորումում ձեռքբերողի պայմանական հատուցմանը (տե՛ս *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ը), և

է) գնորդների հետ պայմանագրերից հասույթին (տե՛ս *«Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15-ը): Քանի որ ՖՀՄՍ 15-ում բացակայում են որոշակի պահանջներ գնորդների հետ այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք անբարենպաստ են կամ դարձել են անբարենպաստ, սույն ստանդարտը կիրառվում է նման դեպքերում:

6. [Հանված է]

7. Սույն ստանդարտը պահուստները սահմանում է որպես անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություններ: Որոշ երկրներում «պահուստ» տերմինը օգտագործվում է նաև այնպիսի հոդվածների համատեքստում, ինչպիսիք են ակտիվների մաշվածությունը, արժեզրկումը և կասկածելի պարտքերը, սակայն դրանք ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների ճշգրտումներ են, որոնց սույն ստանդարտը չի անդրադառնում:

8. Այլ ստանդարտներ որոշակիացնում են՝ արդյոք ծախսումները դիտարկվում են որպես ակտիվներ, թե՝ որպես ծախսեր: Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում այս հարցերին: Համապատասխանաբար, սույն ստանդարտը ոչ արգելում, ոչ էլ պահանջում է կապիտալացնել պահուստը ձևավորելու ժամանակ ճանաչված ծախսումները:

9. Սույն ստանդարտը կիրառվում է վերակազմավորման գծով պահուստների համար (ներառյալ ընդհատվող գործառնությունները): Երբ վերակազմակերպումը բավարարում է ընդհատվող գործունեության սահմանմանը, *«Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ»* ՖՀՄՍ 5-ով կարող է պահանջվել լրացուցիչ բացահայտումներ:

Սահմանումներ

10. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝**

Պահուստ. **անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություն:**

Պարտավորություն. **կազմակերպության ներկա պարտականությունը՝ որպես կատարված (անցյալ) դեպքերի արդյունք, որի մարումն ակնկալում է, որ կհանգեցնի կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի:**

Պարտավորեցնող դեպք. **դեպք, որը հանգեցնում է իրավական կամ կառուցողական պարտականության, որի մարումից խուսափելու ոչ մի իրատեսական այլընտրանք կազմակերպությունը չունի:**

Իրավական պարտականություն. **պարտականություն, որը բխում է՝**

ա) պայմանագրից (բացահայտորեն նշված լինելու կամ անուղղակիորեն պայմանագրի դրույթներից հետևելու միջոցով),

բ) օրենսդրությունից, կամ

գ) օրենքների այլ գործադրումներից:

Կառուցողական պարտականություն. **պարտականություն, որը բխում է կազմակերպության գործողություններից, որտեղ՝**

ա) անցյալի փորձով, հրապարակված քաղաքականությամբ կամ բավականաչափ որոշակի ընթացիկ հայտարարությամբ կազմակերպությունն այլ կողմերի ցույց է տվել, որ ստանձնելու է որոշակի պարտականություններ, և

բ) որպես արդյունք՝ կազմակերպությունը այդ կողմերից մի մասի շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ նա կատարելու է նշված պարտականությունները:

Պայմանական պարտավորություն.

ա) հնարավոր պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն հսկվում կազմակերպության կողմից, կամ

բ) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը, սակայն, չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով՝

(i) հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ

(ii) պարտականության գումարը չի կարող չափվել բավարար արժանահավատությամբ:

Պայմանական ակտիվ. **հնարավոր ակտիվ՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն հսկվում կազմակերպության կողմից:**

Անբարենպաստ պայմանագիր. **պայմանագիր, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները:**

Վերակազմավորում. **ծրագիր, որը պլանավորվում և հսկվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից և էականորեն փոփոխում է՝**

ա) կազմակերպության կողմից իրականացված բիզնեսի ոլորտը, կամ

բ) այն եղանակը, որով վարվում է այդ գործունեությունը:

Պահուստներ և այլ պարտավորություններ

11. Պահուստները կարող են տարբերակվել այլ պարտավորություններից, ինչպիսիք են առևտրական կրեդիտորական պարտքերը և այլ հաշվեգրված պարտավորություններ, քանի որ պահուստների դեպքում առկա է մարման համար պահանջվող ապագա ծախսումների ժամկետների և գումարների անորոշություն: Ի հակադրություն դրա՝

ա) առևտրական կրեդիտորական պարտքերը ստացված կամ մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորություններ են, որոնք արտացոլվել են հաշվարկային փաստաթղթերում կամ պաշտոնապես համաձայնեցվել են մատակարարի հետ, և

բ) այլ հաշվեգրված պարտավորությունները ստացված կամ մատակարարված ապրանքների կամ ծառայությունների դիմաց վճարելու պարտավորություններ են, որոնց դիմաց չեն վճարվել, և որոնք չեն արտացոլվել հաշվարկային փաստաթղթերում կամ պաշտոնապես չեն համաձայնեցվել մատակարարի հետ, ներառյալ աշխատակիցներին վճարվելիք գումարները (օրինակ՝ արձակուրդային վճարների գծով հաշվեգրված գումարները): Չնայած երբեմն անհրաժեշտ է լինում գնահատել հաշվեգրված պարտավորությունների գումարները կամ ժամկետները՝ անորոշությունն ընդհանուր առմամբ շատ ավելի փոքր է, քան պահուստների դեպքում:

Այլ հաշվեգրված պարտավորությունները հաճախ ներկայացվում են որպես առևտրական և այլ կրեդիտորական պարտքերի մի մաս, մինչդեռ պահուստները ներկայացվում են առանձին:

Պահուստների և պայմանական պարտավորությունների միջև փոխհարա-բերու-թյունը

12. Ընդհանուր առմամբ, բոլոր պահուստները պայմանական են, քանի որ դրանք անորոշ են ժամկետի կամ գումարի առումով: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտում «պայմանական» տերմինը կիրառվում է այն պարտավորությունների և ակտիվների համար, որոնք չեն ճանաչվում, քանի որ դրանց առկայությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն հսկվում կազմակերպության կողմից: Ի լրումն՝ «պայմանական պարտավորություն» տերմինը կիրառվում է այն պարտավորությունների համար, որոնք չեն բավարարում ճանաչման չափանիշներին:

13. Սույն ստանդարտը միմյանցից տարբերակում է՝

ա) պահուստները, որոնք ճանաչվում են որպես պարտավորություն (ենթադրելով, որ հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել), քանի որ դրանք ներկա պարտականություններ են, և, հավանական է, որ այդ պարտականությունները մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, և

բ) պայմանական պարտավորությունները, որոնք չեն ճանաչվում որպես պարտավորություններ, քանի որ դրանք՝

(i) հնարավոր պարտականություններ են, որովհետև դեռևս ենթակա է հաստատման, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն, որը կարող է հանգեցնել տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի, կամ

(ii) ներկա պարտականություններ են, որոնք չեն բավարարում սույն ստանդարտի ճանաչման չափանիշներին (քանի որ հավանական չէ, որ պարտականությունը մարելու նպատակով կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ պարտականության գումարը հնարավոր չէ բավարար արժա-նահավատությամբ գնահատել):

Ճանաչում

Պահուստներ

14. ***Պահուստը*** **պետք է ճանաչվի, երբ՝**

ա) կազմակերպությունն ունի ներկա պարտականություն (իրավական կամ կառուցողական)՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք,

բ) հավանական է, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, և

գ) պարտականության գումարը հնարավոր է արժանահավատորեն գնահատել:

Եթե վերը նշված պայմանները չեն բավարարվում, ապա պահուստ չպետք է ճանաչվի:

Ներկա պարտականություն

15. **Հազվադեպ դեպքերում կարող է հստակ չլինել, թե արդյոք գոյություն ունի ներկա պարտականություն: Այս դեպքերում համարվում է, որ անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա**

պարտականության, եթե, հաշվի առնելով հասանելի բոլոր վկայությունները, ավելի շատ հավանական է, քան ոչ, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունի:

16. Գրեթե բոլոր դեպքերում հստակ կլինի, թե արդյոք անցյալ դեպքը հանգեցրել է ներկա պարտականության, թե ոչ: Հազվադեպ դեպքերում, օրինակ՝ դատավարության ընթացքում, կարող է վիճելի լինել, թե արդյոք տեղի ունեցել են որոշակի դեպքեր, թե ոչ, կամ արդյոք դրանք հանգեցրել են ներկա պարտականության: Այդպիսի դեպքերում, հաշվի առնելով հասանելի բոլոր վկայությունները, ներառյալ, օրինակ, փորձագետների կարծիքը, կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք ներկա պարտականությունը գոյություն ունի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Հաշվի առնվող վկայությունները ներառում են բոլոր այն լրացուցիչ վկայությունները, որոնք ի հայտ են գալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած դեպքերից: Նման վկայությունների հիման վրա՝

ա) երբ ավելի հավանական է, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունի, կազմակերպությունը ճանաչում է պահուստ (եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները), և

բ) երբ ավելի հավանական է, որ ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն չունի, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորություն, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է (տե՛ս պարագրաֆ 86-ը):

Անցյալ դեպք

17. Անցյալ դեպքը, որը հանգեցնում է ներկա պարտականության, կոչվում է պարտավորեցնող դեպք: Որպեսզի դեպքը լինի պարտավորեցնող, անհրաժեշտ է, որ կազմակերպությունը չունենա այդ դեպքի հետևանքով առաջացած պարտականության մարումից խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք: Այդպես է միայն՝

ա) երբ պարտականության մարումը կարող է պարտադրվել օրենսդրությամբ, կամ

բ) կառուցողական պարտականության պարագայում, երբ դեպքը (որը կարող է լինել կազմակերպության որևէ գործողություն) այլ կողմերի շրջանում ստեղծում է հիմնավորված ակնկալիքներ, որ կազմակերպությունը կատարելու է այդ պարտականությունը:

18. Ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, այլ ոչ թե նրա հնարավոր դիրքն ապագայում: Հետևաբար, չի ճանաչվում ոչ մի պահուստ այն ծախսումների գծով, որոնք կպահանջվեն ապագայում գործելու համար: Կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված միակ պարտավորությունները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող պարտավորություններն են:

19. Որպես պահուստներ ճանաչվում են միայն այն պարտականությունները, որոնք առաջանում են անցյալ դեպքերից և գոյություն ունեն՝ անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից (այսինքն՝ ապագա գործունեության իրականացումից): Նման պարտականությունների օրինակներ են շրջակա միջավայրի անօրինական աղտոտման համար տուժանքները կամ բարեկարգման ծախսումները, որոնք երկուսն էլ կհանգեցնեն տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի՝ անկախ կազմակերպության ապագա գործողություններից: Նմանապես, կազմակերպությունը ճանաչում է նավթահորի կամ ատոմակայանի ապագործարկման ծախսումների գծով պահուստը այն չափով, որով կազմակերպությունը պարտավորված է փոխհատուցել արդեն իսկ պատճառած վնասը: Հակառակ դրան՝ կազմակերպությունը շուկայի թելադրանքով կամ իրավական պահանջներով կարող է ապագայում որոշակի ձևով գործելու համար ծախսումներ կատարելու մտադրություն կամ կարիք

ունենալ (օրինակ՝ որոշակի տեսակի արտադրությունների համար ծխի զտիչների տեղադրում): Քանի որ կազմակերպությունն ապագա գործողությունների միջոցով կարող է խուսափել ապագա ծախքերից, օրինակ՝ փոխելով իր գործունեության եղանակը, այն չունի այդ ապագա ծախքերի գծով ներկա պարտականություն, և ոչ մի պահուստ չի ճանաչվում:

20. Պարտականությունը միշտ ներառում է մեկ այլ կողմ, որի նկատմամբ այն առաջացել է: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ չէ իմանալ այդ կողմի ով լինելը, որովհետև իրականում պարտականությունը կարող է առաջանալ ողջ հանրության նկատմամբ: Քանի որ պարտականությունը միշտ ենթադրում է մեկ այլ կողմի նկատմամբ հանձնառություն, կազմակերպության ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումն ինքնըստինքյան չի հանգեցնում կառուցողական պարտականության՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, բացառությամբ երբ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը այդ որոշումը բավականաչափ որոշակի եղանակով հաղորդվել է ներգրավված կողմերին, որը նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունը կատարելու է իր պարտականությունները:

21. Այն դեպքը, որն անմիջապես չի առաջացնում պարտականություն, օրենսդրության մեջ փոփոխությունների կամ կազմակերպության մի որևէ գործողության հետևանքով (օրինակ՝ բավականաչափ որոշակի հրապարակային հայտարարությունը) կարող է ավելի ուշ ամսաթվի դրությամբ առաջացնել կառուցողական պարտականություն: Օրինակ, երբ վնաս է հասցվում շրջակա միջավայրին, դրա հետևանքները վերացնելու պարտականություն կարող է չառաջանալ: Այնուամենայնիվ, վնաս պատճառելը կդառնա պարտավորեցնող դեպք, երբ նոր օրենսդրությամբ պահանջվի պատճառված վնասի փոխհատուցում, կամ երբ կազմակերպությունը հրապարակայնորեն ընդունի փոխհատուցման գծով պարտականությունն այնպիսի ձևով, որը ստեղծում է կառուցողական պարտականություն:

22. Երբ առաջարկվող նոր օրենսդրության մանրամասները դեռևս մշակման փուլում են, պարտականությունն առաջանում է միայն այն ժամանակ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ օրենսդրությունն ուժի մեջ կմտնի նախագծին համապատասխան: Սույն ստանդարտի նպատակներից ելնելով՝ նման պարտականությունը դիտվում է որպես իրավական պարտականություն: Ուժի մեջ մտնելու հետ կապված տարբեր հանգամանքները անհնարին են դարձնում սահմանելու մեկ առանձին դեպք, որն օրենքի ուժի մեջ մտնելն ըստ էության որոշակի կդարձնի: Շատ դեպքերում հնարավոր չէ համոզված լինել, որ օրենքի ուժի մեջ մտնելն ըստ էության որոշակի է, մինչև այն ուժի մեջ չմտնի:

Տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների հավանական արտահոսք

23. Պարտավորությունը ճանաչելու համար անհրաժեշտ է, որ ոչ միայն առկա լինի ներկա պարտականություն, այլև հավանական լինի այդ պարտականությունը մարելու համար տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք: Սույն ստանդարտի նպատակներից ելնելով [1]՝ միջոցների արտահոսքը կամ այլ դեպք դիտվում է որպես հավանական, եթե դեպքի տեղի ունենալն ավելի շատ հավանական է, քան ոչ, այսինքն՝ այդ դեպքի տեղի ունենալու հավանականությունն ավելի մեծ է, քան դրա տեղի չունենալու հավանականությունը: Երբ հավանական չէ ներկա պարտականության գոյությունը, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական պարտավորությունը, բացառությամբ երբ տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է (տե՛ս պարագրաֆ 86-ը):

24. Եթե գոյություն ունեն մի շարք համանման պարտականություններ (օրինակ՝ ապրանքների երաշխիքային վաճառք կամ համանման պայմանագրեր), հավանականությունը, որ դրանք մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, որոշվում է՝ պարտականությունների այդ դասը դիտարկելով որպես մեկ ամբողջություն:

---

[1] Սույն ստանդարտում «*հավանական*» տերմինի՝ «*ավելի շատ հավանական է, քան ոչ հավանական*» մեկնաբանությունը պարտադիր չէ, որ կիրառվի մյուս ստանդարտներում

Թեև յուրաքանչյուր առանձին պարտականության գծով արտահոսքի հավանականությունը կարող է փոքր լինել, այնուհանդերձ, կարող է հավանական լինել, որ անհրաժեշտ կլինի միջոցների որոշ արտահոսք պարտականությունների այդ դասի՝ որպես մեկ ամբողջության մարման համար: Այդպիսի դեպքերում պահուստը ճանաչվում է (եթե բավարարվում են ճանաչման այլ չափանիշները):

Պարտականության արժանահավատ գնահատում

25. Գնահատումների կիրառումը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու գործընթացի կարևոր մասն է, և այն չի խաթարում դրանց արժանահավատությունը: Դա հատկապես ճիշտ է պահուստների դեպքում, որոնք իրենց բնույթով ավելի անորոշ են, քան ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության շատ այլ հոդվածներ: Բացառությամբ ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերի, կազմակերպությունն ի վիճակի կլինի որոշել հավանական արդյունքների տիրույթը և, հետևաբար, կատարել պարտականության գնահատում, որը բավականաչափ արժանահավատ է՝ պահուստի ճանաչման նպատակով կիրառվելու համար:

26. Այն ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում, երբ հնարավոր չէ արժանահավատ գնահատական տալ, առկա է պարտավորություն, որը հնարավոր չէ ճանաչել: Այդ պարտավորությունը բացահայտվում է որպես պայմանական պարտավորություն (տե՛ս պարագրաֆ 86-ը):

Պայմանական պարտավորություններ

27. **Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական պարտավորությունը:**

28. Պայմանական պարտավորությունը բացահայտվում է 86-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, բացառությամբ երբ դրա մարման նպատակով տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքի հնարավորությունը շատ փոքր է:

29. Համապարտ պարտականության դեպքում պարտականության մի մասը, որի մարումն ակնկալվում է այլ անձանց կողմից, դիտվում է որպես պայմանական պարտավորություն: Կազմակերպությունը պահուստ ճանաչում է պարտականության այն մասի գծով, որի մարման համար հավանական է տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, բացառությամբ ծայրահեղ հազվագյուտ հանգամանքների, երբ այն հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել:

30. Պայմանական պարտավորությունների զարգացումը կարող է ընթանալ այլ եղանակով, քան նախապես ակնկալվում էր: Հետևաբար, դրանք շարունակաբար գնահատվում են՝ որոշելու համար՝ արդյոք տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսքը դարձել է հավանական: Եթե հավանական է դառնում, որ նախկինում որպես պայմանական պարտավորություն դիտվող հոդվածի գծով կպահանջվի ապագա տնտեսական օգուտների արտահոսք, պահուստ ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որի ընթացքում տեղի է ունեցել հավանականության փոփոխություն (բացառությամբ այն ծայրահեղ հազվագյուտ հանգամանքների, երբ հնարավոր չէ արժանահավատորեն գնահատել):

Պայմանական ակտիվներ

31. **Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի պայմանական ակտիվը:**

32. Պայմանական ակտիվներ սովորաբար առաջանում են չպլանավորված կամ այլ չնախատեսված դեպքերից, որոնք առաջացնում են դեպի կազմակերպություն տնտեսական օգուտների ներհոսքի հնարավորություն: Որպես օրինակ կարող է ծառայել հայցը, որին կազմակերպությունը հետամուտ է լինում դատական ընթացակարգերի միջոցով, և որի արդյունքն անորոշ է:

33. Պայմանական ակտիվները չեն ճանաչվում ֆինանսական հաշվետվություններում, քանի որ դա կարող է հանգեցնել այնպիսի եկամտի ճանաչմանը, որը կարող է երբևէ չիրացվել: Այնուամենայնիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ եկամուտը կիրացվի, համապատասխան ակտիվն այլևս պայմանական չէ, և դրա ճանաչումը տեղին է:

34. Պայմանական ակտիվը բացահայտվում է 89-րդ պարագրաֆի պահանջների համաձայն, երբ տնտեսական օգուտների ներհոսքը հավանական է:

35. Պայմանական ակտիվները շարունակաբար գնահատվում են՝ ապահովելու համար, որ դրանց հետ կապված զարգացումները համարժեքորեն արտացոլված լինեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Եթե ըստ էության որոշակի է դարձել, որ տեղի կունենա տնտեսական օգուտների ներհոսք, ակտիվը և համապատասխան եկամուտը ճանաչվում են այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որի ընթացքում այդ փոփոխությունը կատարվել է: Եթե տնտեսական օգուտների ներհոսքը դառնում է հավանական, կազմակերպությունը բացահայտում է պայմանական ակտիվը (տե՛ս պարագրաֆ 89-ը):

Չափում

Լավագույն գնահատական

36. **Որպես պահուստ ճանաչված գումարը պետք է իրենից ներկայացնի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականը:**

37. Ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականն այն գումարն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ այդ պարտականությունը մարելու կամ այդ պահին երրորդ կողմին փոխանցելու համար: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պարտականության մարումը կամ երրորդ կողմին դրա փոխանցումը հաճախ անհնարին կամ անընդունելի թանկ կարող է լինել: Այնուամենայնիվ, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ ներկա պարտականությունը մարելու համար պահանջվող ծախսումների լավագույն գնահատականը այն գումարի գնահատականն է, որը կազմակերպությունը խելամտորեն կվճարեր՝ այդ պարտականությունը մարելու կամ փոխանցելու համար:

38. Արդյունքի և ֆինանսական հետևանքի գնահատականները որոշվում են կազմակերպության ղեկավարության դատողությունների հիման վրա, որոնք լրացվում են համանման գործառնությունների գծով առկա փորձով և, որոշ դեպքերում, նաև անկախ փորձագետների եզրակացություններով: Հաշվի առնվող վկայությունները ներառում են նաև այն լրացուցիչ վկայությունները, որոնք հայտնի են դառնում հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցած դեպքերի շնորհիվ:

39. Որպես պահուստ ճանաչվող գումարի հետ կապված անորոշությունները դիտարկվում են տարբեր եղանակներով՝ կախված համապատասխան հանգամանքներից: Եթե չափվող պահուստն ընդգրկում է միավորների մեծ բազմություն, ապա պարտականությունը գնահատվում է՝ կշռելով բոլոր հնարավոր արդյունքները դրանց համապատասխան հավանականությամբ: Այս վիճակագրական մեթոդը կոչվում է «ակնկալվող արժեքի գնահատման մեթոդ»: Հետևաբար, պահուստը կընդունի տարբեր մեծություններ՝ կախված այն բանից, թե արդյոք տվյալ գումարի գծով վնասի հավանականությունը կազմում է, օրինակ, 60% կամ 90%: Երբ հնարավոր արդյունքների տիրույթն անընդհատ է, և տիրույթի յուրաքանչյուր կետը նույնքան հավանական է, որքան մեկ ուրիշը, ապա կիրառվում է տիրույթի միջին կետը:

Օրինակ

Կազմակերպությունն իրականացնում է ապրանքների երաշխիքային վաճառք, որի պայմաններով գնորդներին հատուցվում են գնումից հետո օգտագործման առաջին վեց ամիսների ընթացքում ի հայտ եկած ապրանքի արտադրական թերությունների վերանորոգման ծախսումները: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն փոքր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 1 միլիոն միավորի վերանորոգման ծախսումներ: Եթե վաճառված բոլոր ապրանքներում հայտնաբերվեն խոշոր թերություններ, ապա անհրաժեշտ կլինի կատարել 4 միլիոն միավորի վերանորոգման ծախսումներ: Կազմակերպության անցյալ փորձը և ապագայի հետ կապված ակնկալիքները ցույց են տալիս, որ վաճառված ապրանքների 75%-ը գալիք տարում չի ունենա թերություններ, 20%-ը կունենա փոքր թերություններ, մնացած 5%-ը՝ խոշոր թերություններ: 24-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է երաշխիքային պարտականությունների՝ որպես մեկ ամբողջության գծով արտահոսքի հավանականությունը:

Վերանորոգման ծախսումների ակնկալվող արժեքը կկազմի՝

(զրոյի 75%-ը) + (1 միլիոնի 20%-ը) + (4 միլիոնի 5%-ը) = 400,000

40. Երբ չափվում է որևէ առանձին պարտականություն, ապա պարտավորության լավագույն գնահատականը կարող է լինել ամենահավանական արդյունքը: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ այդ դեպքում կազմակերպությունը դիտարկում է այլ հնարավոր արդյունքներ: Եթե այլ հնարավոր արդյունքները հիմնականում ավելի մեծ են կամ հիմնականում ավելի փոքր, քան ամենահավանական արդյունքը, ապա լավագույն գնահատականը կլինի համապատասխանաբար ավելի մեծ կամ ավելի փոքր գումար: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը պետք է վերացնի գնորդի համար կառուցված խոշոր սարքավորման լուրջ թերություն, ապա ամենահավանական արդյունքը կլինի այն, որ վերանորոգումը կիրականացվի առաջին իսկ փորձից՝ 1,000 միավորի չափով ծախսումներ անելուց հետո, սակայն պահուստավորումը կատարվում է ավելի մեծ գումարի չափով, եթե զգալի հավանականություն կա, որ կպահանջվեն հետագա փորձեր:

41. Պահուստը չափվում է նախքան հարկումը, քանի որ պահուստի հարկային հետևանքները և դրա փոփոխությունները ներկայացված են ՀՀՄՍ 12-ում:

Ռիսկեր և անորոշություններ

42. **Պահուստի լավագույն գնահատականը որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն այն ռիսկերը և անորոշությունները, որոնք անխուսափելիորեն ի հայտ են գալիս բազմաթիվ դեպքերում և հանգամանքներում:**

43. Ռիսկը նկարագրում է արդյունքների փոփոխականությունը: Ռիսկով պայմանավորված ճշգրտումը կարող է հանգեցնել այն գումարի ավելացմանը, որով չափվում է պարտավորությունը: Անորոշությունների պայմաններում դատողություններ անելիս անհրաժեշտ է ուշադիր լինել, որպեսզի չգերագնահատվեն եկամուտները կամ ակտիվները, ինչպես նաև չթերագնահատվեն ծախսերը կամ պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, անորոշությունը չի արդարացնում չափից ավելի մեծ պահուստի ստեղծումը կամ պարտավորությունների միտումնավոր գերագնահատումը: Օրինակ, եթե հատկապես անբարենպաստ արդյունքի դեպքում կանխատեսվող ծախսումները գնահատվեն հաշվենկատության հիմունքով, ապա կստացվի, որ նման արդյունքը միտումնավոր դիտվել է որպես ավելի հավանական, քան իրականում է: Անհրաժեշտ է զգույշ լինել՝ խուսափելու ռիսկերի և անորոշությունների գծով ճշգրտումների կրկնությունից, որի հետևանքը կարող է լինել պահուստի գերագնահատումը:

44. Ծախսումների հետ կապված անորոշությունների բացահայտումը կատարվում է 85(բ) պարագրաֆի համաձայն:

Ներկա արժեք

45. **Եթե ժամանակի մեջ դրամի արժեքի ազդեցությունը էական է, ապա պահուստի գումարը պետք է իրենից ներկայացնի այն ծախսումների ներկա արժեքը, որոնք, ըստ ակնկալության, կպահանջվեն այդ պարտականությունը մարելու համար:**

46. Ժամանակի մեջ դրամի արժեքի հետ կապված՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից անմիջապես հետո առաջացող դրամական միջոցների արտահոսքերին վերաբերող պահուստներն ավելի անբարենպաստ են, քան այն պահուստները, որոնք վերաբերում են ավելի ուշ առաջացող նույն գումարի դրամական միջոցների արտահոսքերին: Հետևաբար, եթե այդ ազդեցությունն էական է, ապա պահուստները զեղչվում են:

47. **Զեղչման դրույքը (կամ դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (կամ դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի և այդ պարտավորությանը հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Զեղչման դրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական ապագա հոսքերի գնահատումներն արդեն ճշգրտվել են:**

Ապագա դեպքեր

48. **Ապագա դեպքերը, որոնք կարող են ազդեցություն թողնել պարտականությունը մարելու համար պահանջվող գումարի վրա, պետք է արտացոլված լինեն պահուստի գումարում, երբ բավականաչափ անկողմնակալ վկայություն կա, որ դրանք ի հայտ են գալու:**

49. Ակնկալվող ապագա դեպքերը կարող են հատկապես կարևոր լինել պահուստները չափելիս: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է հավատացած լինել, որ օգտակար ծառայության վերջում շինարարական հրապարակի բարեկարգման ծախսումները կարող են կրճատվել տեխնոլոգիաների ապագա փոփոխությունների շնորհիվ: Ճանաչված գումարն արտացոլում է տեխնիկապես որակավորված, անկախ փորձագետների հիմնավորված ակնկալիքները, որոնցում հաշվի են առնված այն տեխնոլոգիաների վերաբերյալ բոլոր վկայությունները, որոնք մատչելի կլինեն բարեկարգման ժամանակ: Այսպիսով, նպատակահարմար է հաշվի առնել, օրինակ, ծախսումների ակնկալվող կրճատումները՝ կապված գոյություն ունեցող տեխնոլոգիաների կիրառման փորձի աճի հետ, կամ այն ակնկալվող ծախսումները, որոնք կապված են գոյություն ունեցող տեխնոլոգիաներն ավելի բարդ կամ ավելի մեծ ծավալով բարեկարգման աշխատանքների ժամանակ կիրառելու հետ, քան նախկինում իրականացվածները: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը հաշվի չի առնում բարեկարգման բոլորովին նոր տեխնոլոգիաների մշակման ակնկալիքները, բացառությամբ երբ դա հիմնավորվում է բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններով:

50. Գոյություն ունեցող պարտականությունը չափելիս հաշվի են առնվում հնարավոր նոր օրենսդրության հետևանքները, երբ գոյություն ունեն բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններ, համաձայն որոնց՝ ըստ էության որոշակի է, որ այդ նոր օրենսդրությունն ուժի մեջ կմտնի: Հանգամանքների բազմազանությունը, որոնք առաջանում են գործնականում, անհնարին են դարձնում մեկ առանձին դեպք սահմանելը, որը, յուրաքանչյուր դեպքում, կարող է տրամադրել հիմնավոր, անկողմնակալ վկայություն: Անհրաժեշտ են վկայություններ ինչպես այն առումով, թե ինչ է պահանջվելու նոր օրենսդրությամբ, այնպես էլ այն առումով, թե արդյոք ըստ էության որոշակի է, որ այդ օրենսդրությունը ուժի մեջ է մտնելու և համապատասխանաբար իրականացվելու է: Շատ դեպքերում, քանի դեռ նոր օրենսդրությունը ուժի մեջ չի մտել, բավականաչափ անկողմնակալ վկայություններ գոյություն չեն ունենա:

Ակտիվների ակնկալվող օտարում

51. **Ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները չպետք է հաշվի առնվեն պահուստը չափելիս:**

52. Ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները չպետք է հաշվի առնվեն պահուստը չափելիս, նույնիսկ եթե ակնկալվող օտարումը սերտորեն կապված է այն դեպքի հետ, որը հանգեցնում է պահուստի առաջացմանը: Փոխարենը՝ կազմակերպությունն ակտիվների ակնկալվող օտարումից օգուտները ճանաչում է այն պահին, որը սահմանված է տվյալ ակտիվին վերաբերող ստանդարտով:

Փոխհատուցումներ

53. **Եթե ակնկալվում է, որ որևէ այլ կողմ ամբողջությամբ կամ մասամբ փոխհատուցելու է պահուստը մարելու համար պահանջվող ծախսումները, ապա փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, երբ ըստ էության որոշակի է, որ կազմակերպության կողմից պարտականությունը մարելու դեպքում փոխհատուցումը կստացվի: Փոխհատուցումը պետք է դիտվի որպես առանձին ակտիվ: Փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը չպետք է գերազանցի պահուստի գումարը:**

54. **Համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պահուստին վերաբերող ծախսը կարող է ներկայացվել զուտ հիմունքով՝ հանելով փոխհատուցման գծով ճանաչված գումարը:**

55. Երբեմն կազմակերպությունն ի վիճակի է դիմել այլ կողմի, որպեսզի վերջինս ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարի պահուստը մարելու համար անհրաժեշտ ծախսումները (օրինակ՝ ապահովագրական պայմանագրերի, փոխհատուցման վերաբերյալ համաձայնությունների կամ մատակարարի երաշխիքների միջոցով): Այլ կողմը կարող է կա՛մ փոխհատուցել կազմակերպության կողմից վճարված գումարները, կա՛մ գումարը վճարել ուղղակիորեն:

56. Դեպքերի մեծ մասում, եթե երրորդ կողմը ինչ-որ պատճառներով չի կարողանում կատարել վճարումը, կազմակերպությունը խնդրո առարկա գումարի գծով մնում է ամբողջությամբ պարտավորված և այդպիսով պետք է մարի ամբողջ գումարը: Այս իրավիճակում պահուստ ճանաչվում է պարտավորության ամբողջ գումարի չափով, և ակնկալվող փոխհատուցման գծով ճանաչվում է առանձին ակտիվ, երբ ըստ էության որոշակի է, որ այդ փոխհատուցումը կստացվի, եթե կազմակերպությունը մարի այդ պարտավորությունը:

57. Որոշ դեպքերում, եթե երրորդ կողմը չի կարողանում կատարել վճարումը, հնարավոր է, որ կազմակերպությունը պարտավորված չլինի խնդրո առարկա ծախսումների գծով: Այդ դեպքում կազմակերպությունը պարտավորություն չի կրում այդ ծախսումների գծով, և դրանք չեն ներառվում պահուստի մեջ:

58. Ինչպես նշված է 29-րդ պարագրաֆում, պարտականությունը, որի համար կազմակերպությունը համապարտ պարտականություն է կրում, պայմանական պարտավորություն է այն չափով, որով, ըստ ակնկալության, այդ պարտականությունը մարվելու է այլ անձանց կողմից:

Պահուստների փոփոխություններ

59. **Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պահուստները պետք է վերանայվեն և ճշգրտվեն՝ ընթացիկ լավագույն գնահատականը արտացոլելու համար: Եթե այլևս հավանական չէ, որ պարտավորությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, ապա պահուստը պետք է հակադարձվի:**

60. Եթե կիրառվում է զեղչում, ապա պահուստի հաշվեկշռային արժեքը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ավելացվում է՝ ժամանակի անցնելը արտացոլելու համար: Այդ ավելացումը ճանաչվում է որպես փոխառության ծախսում:

Պահուստների օգտագործումը

61. **Պահուստը պետք է օգտագործվի միայն այն ծախսումների դիմաց, որոնց գծով այդ պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր:**

62. Պահուստի հաշվին պետք է մարվեն միայն այն ծախսումները, որոնց գծով պահուստը սկզբնապես ճանաչվել էր: Ծախսումների մարումը սկզբնապես մեկ այլ նպատակով ճանաչված պահուստի հաշվին կքողարկի երկու տարբեր դեպքերի ազդեցությունը:

Ճանաչման և չափման կանոնների կիրառումը

Ապագա գործառնական զուտ պակասուրդ

63. **Ապագա գործառնական վնասների համար պահուստներ չպետք է ճանաչվեն:**

64. Ապագա գործառնական վնասները չեն բավարարում 10-րդ պարագրաֆում ներկայացված պարտավորության սահմանմանը և 14-րդ պարագրաֆում թվարկված պահուստների ճանաչման ընդհանուր չափանիշներին:

65. Ապագա գործառնական վնասների ակնկալիքը հայտանիշ է այն բանի, որ տվյալ գործունեությանը պատկանող որոշակի ակտիվներ կարող են արժեզրկված լինել: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը ստուգում է ակտիվների արժեզրկված լինելը՝ համաձայն *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ի:

Անբարենպաստ պայմանագրեր

66. **Եթե կազմակերպությունն ունի անբարենպաստ պայմանագիր, ապա այդ պայմանագրի գծով ներկա պարտականությունը պետք է ճանաչվի և չափվի որպես պահուստ:**

67. Շատ պայմանագրեր (օրինակ՝ առօրյա գնման պատվերները) կարող են չեղյալ հայտարարվել՝ առանց մյուս կողմին փոխհատուցում վճարելու, և, հետևաբար, չկա որևէ պարտականություն: Այլ պայմանագրեր կարող են սահմանել ինչպես իրավունքներ, այնպես էլ պարտականություններ պայմանագրի կողմերից յուրաքանչյուրի համար: Եթե դեպքերը նման պայմանագիրը դարձնում են անբարենպաստ, ապա այդ պայմանագրերը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում են, և առաջանում է պարտավորություն, որը ճանաչվում է: Կատարման ենթակա պայմանագրերը, որոնք անբարենպաստ չեն, դուրս են մնում սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից:

68. Սույն ստանդարտը անբարենպաստ պայմանագիրը սահմանում է որպես այնպիսի պայմանագիր, որով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են այդ պայմանագրից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները: Պայմանագրով նախատեսված անխուսափելի ծախսումները իրենցից ներկայացնում են դրա կատարման ծախսումներից և պայմանագիրը չկատարելու դեպքում առաջացող ցանկացած փոխհատուցումից կամ տուժանքներից նվազագույնը:

69. Նախքան անբարենպաստ պայմանագրի գծով առանձին պահուստի ձևավորումը կազմակերպությունը ճանաչում է արժեզրկումից կորուստ, որն առաջացել է այդ պայմանագրի կատարման համար նախատեսված ակտիվների գծով (տե՛ս ՀՀՄՍ 36-ը):

Վերակազմավորում

70. Ստորև ներկայացված են այնպիսի դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են բավարարել վերակազմավորման սահմանմանը՝

ա) բիզնեսի որևէ ուղղության վաճառք կամ դադարեցում,

բ) տվյալ երկրում կամ տարածաշրջանում տեղաբաշխված բիզնեսի փակումը կամ բիզնեսի տվյալ տեսակի տեղափոխումը մի երկրից կամ տարածաշրջանից մյուսը,

գ) կառավարման կառուցվածքում փոփոխությունները, օրինակ՝ ղեկավարման որևէ օղակի վերացումը, և

դ) արմատական վերակազմակերպումը, որն էական ազդեցություն ունի կազմակերպության գործառնությունների բնույթի և ուղղվածության վրա:

71. Վերակազմավորման ծախսումների գծով պահուստ ճանաչվում է միայն, երբ բավարարված են 14-րդ պարագրաֆում թվարկված պահուստների ճանաչման ընդհանուր չափանիշները: 72-83-րդ պարագրաֆներում ներկայացված է, թե վերակազմավորումների համար ինչպես են կիրառվում ճանաչման ընդհանուր չափանիշները:

72. **Վերակազմավորում իրականացնելու կառուցողական պարտականություն առաջանում է միայն, երբ կազմակերպությունը՝**

ա) ունի վերակազմավորման մանրամասն ֆորմալ պլան, որտեղ առնվազն որոշակիացված են՝

(i) խնդրո առարկա գործունեությունը կամ դրա մի մասը,

(ii) ազդեցության ենթարկվածների գտնվելու վայրերը,

(iii) այն աշխատակիցների գտնվելու վայրը, գործառույթները և մոտավոր թվաքանակը, որոնց վճարվելու է փոխհատուցում՝ ծառայությունը դադարեցնելու համար,

(iv) կատարվելիք ծախսումները, և

(v) պլանի իրականացման ժամկետները, և

բ) պլանի իրականացումը սկսելու կամ այդ պլանի հիմնական դրույթների մասին ներգրավված կողմերին տեղեկացնելով միջոցով նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ վերակազմավորումը կիրականացվի:

73. Որպես վկայություն այն բանի, որ կազմակերպությունը սկսել է վերակազմավորման պլանի իրականացումը, կարող է համարվել, օրինակ՝ գործարանի ապամոնտաժումը կամ ակտիվների վաճառքը, կամ էլ պլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը: Վերակազմավորման մանրամասն պլանի վերաբերյալ հրապարակային հայտարարությունը հանգեցնում է վերակազմավորումն իրականացնելու կառուցողական պարտականության, միայն եթե դա կատարվում է այնպիսի եղանակով և բավարար աստիճանի մանրամասնությամբ (այսինքն՝ պլանի հիմնական դրույթները շարադրելու միջոցով), որ այլ կողմերի, օրինակ՝ գնորդների, մատակարարների և աշխատակիցների (կամ նրանց ներկայացուցիչների) շրջանում ստեղծվում է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունն իրականացնելու է վերակազմավորումը:

74. Որպեսզի բավարար լինի, որ ներգրավված կողմերին հաղորդելու պահին պլանը կհանգեցնի կառուցողական պարտականության, պետք է պլանավորվի դրա իրականացումը սկսել որքան հնարավոր է շուտ և ավարտել այնպիսի ժամկետներում, որոնք անհավանական են դարձնում պլանում նշանակալի փոփոխությունները: Եթե ակնկալվում է, որ նախքան վերակազմավորումը սկսելը երկար ժամանակ է անցնելու, կամ որ վերակազմավորումն իրականացվելու է չպատճառաբանված երկար

ժամկետներում, ապա անհավանական է, որ պլանը այլ կողմերից մի մասի շրջանում հիմնավորված ակնկալիք առաջացնի այն բանի վերաբերյալ, որ կազմակերպությունը ներկա պահին արդեն պարտավորված է իրականացնելու վերակազմավորումը, քանի որ ժամկետները թույլ են տալիս, որ կազմակերպությունն իր պլանների մեջ փոփոխություններ կատարի:

75. Նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը վերակազմավորման վերաբերյալ ղեկավարության կամ խորհրդի որոշումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ չի առաջացնում կառուցողական պարտականություն, բացառությամբ երբ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը կազմակերպությունը՝

ա) սկսել է վերակազմավորման պլանի իրականացումը, կամ

բ) ներգրավված կողմերին բավականաչափ որոշակի եղանակով տեղեկացրել է վերակազմավորման պլանի հիմնական դրույթների վերաբերյալ, որը նրանց շրջանում ստեղծել է հիմնավորված ակնկալիք, որ կազմակերպությունն իրականացնելու է այդ վերակազմավորումը:

Եթե կազմակերպությունը սկսում է վերակազմավորման պլանի իրականացումը կամ ներգրավված կողմերին դրա հիմնական դրույթների վերաբերյալ տեղեկացնում է միայն հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, *«Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր»* ՀՀՄՍ 10-ով պահանջվում է բացահայտում, եթե վերակազմավորումը էական է, և դրա չբացահայտումը կարող է ազդել օգտագործողների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա:

76. Չնայած միայն ղեկավարության որոշմամբ կառուցողական պարտականություն չի ստեղծվում՝ պարտականության կարող են հանգեցնել ավելի վաղ տեղի ունեցած այլ դեպքեր՝ նման որոշման հետ միասին: Օրինակ՝ աշխատակիցների ներկայացուցիչների հետ ազատման վճարումների կամ գնորդների հետ գործառնության վաճառքի վերաբերյալ բանակցությունները կարող են ավարտված համարվել միայն խորհրդի կողմից հաստատվելուց հետո: Երբ այդ հաստատումը տեղի է ունենում, և այդ մասին տեղեկացվում է այլ կողմերի, կազմակերպությունը ստանձնում է վերակազմավորումն իրականացնելու կառուցողական պարտականություն, եթե 72-րդ պարագրաֆի պահանջները բավարարված են:

77. Որոշ երկրներում վերջնական որոշում կայացնելու իրավասությունը վերապահված է խորհրդին, որի անդամները բաղկացած են ղեկավարության շահերից տարբեր այլ շահեր ունեցող կողմերի (օրինակ՝ աշխատակիցները) ներկայացուցիչներից, կամ այս ներկայացուցիչներին ծանուցումը կարող է անհրաժեշտ լինել նախքան խորհրդի որոշման ընդունումը: Քանի որ նման խորհրդի որոշումը ներառում է այդ ներկայացուցիչներին տեղեկատվության փոխանցում, այն կարող է հանգեցնել վերակազմավորումն իրականացնելու կառուցողական պարտականության:

78. **Քանի դեռ կազմակերպությունը պարտավորված չէ իրականացնել վաճառքը, այսինքն՝ քանի դեռ գոյություն չունի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր, գործունեության վաճառքի պարտականություն չի առաջանում:**

79. Նույնիսկ եթե կազմակերպությունը որոշում է ընդունել վաճառելու որևէ գործունեություն և այդ որոշման վերաբերյալ հայտարարել է հանրությանը, այն պարտավորված չէ վաճառքն իրականացնել, քանի դեռ չի որոշակիացվել գնորդը, և քանի դեռ գոյություն չունի վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիր: Մինչև վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագիրը կազմակերպությունը կարող է փոխել իր մտադրությունը և իրականում որդեգրել գործողությունների մեկ այլ ուղղություն, եթե հնարավոր չլինի գտնել ընդունելի պայմաններով գնորդ: Երբ գործունեության վաճառքը դիտարկվում է որպես վերակառուցման մի մաս, կազմակերպությունը քննարկում է այդ գործունեության ակտիվների արժեզրկված լինելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի: Երբ վաճառքը վերակազմավորման միայն մի մասն է,

կառուցողական պարտականություն կարող է առաջանալ վերակազմավորման այլ բաղադրիչների գծով՝ մինչև վաճառքի պարտավորեցնող համաձայնագրի առկայությունը:

80. Վերակազմավորման գծով պահուստը պետք է ներառի միայն ուղղակիորեն վերակազմավորումից առաջացող ծախսումները, որոնք՝

ա) անպայմանորեն հետևանք են վերակազմավորման, և

բ) կապված չեն կազմակերպության անընդհատ գործունեության հետ:

81. Վերակազմավորման գծով պահուստը չի ներառում այնպիսի ծախսումներ, ինչպիսիք են՝

ա) մասնագիտական վերապատրաստումը կամ կազմակերպությունում մնացող անձնակազմի վերաբաշխումը,

բ) մարքեթինգը, կամ

գ) նոր համակարգերում և բաշխման ցանցերում ներդրումները:

Այս ծախսումները վերաբերում են գործունեության հետագա իրականացմանը և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ վերակազմավորում իրականացնելու պարտավորություն չեն: Այսպիսի ծախսումները ճանաչվում են նույն հիմունքով, ինչպես եթե դրանք առաջացած լինեին վերակազմավորումից անկախ:

82. Նախքան վերակազմավորման ամսաթիվը որոշելի ապագա գործառնական վնասները չեն ներառվում պահուստում, բացառությամբ երբ այն վերաբերում է անբարենպաստ պայմանագրին՝ ինչպես սահմանված է 10-րդ պարագրաֆում:

83. Համաձայն 51-րդ պարագրաֆի պահանջների՝ ակտիվների օտարումից ակնկալվող օգուտները վերակազմավորման պահուստը չափելիս հաշվի չեն առնվում, նույնիսկ եթե ակտիվների վաճառքը նախատեսվում է որպես վերակազմավորման մի մաս:

Բացահայտում

84. Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքը,

բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված պահուստավորումները, ներառյալ առկա պահուստների ավելացումները,

գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում օգտագործված (այսինքն՝ պահուստի հաշվին կատարված և մարված) գումարները,

դ) չօգտագործված և ժամանակաշրջանի ընթացքում հակադարձված գումարները, և

ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում զեղչված գումարների ավելացումը, որը կապված է ժամանակի անցնելու և զեղչման դրույքի փոփոխության հետ:

Համադրելի տեղեկատվություն չի պահանջվում:

85. Պահուստների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի նաև հետևյալը՝

ա) պարտականության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և արդյունքում առաջացող տնտեսական օգուտների արտահոսքերի ակնկալվող ժամկետը,

բ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են նշված արտահոսքերի գումարին կամ ժամկետին: Երբ անհրաժեշտ է տրամադրել համապատասխան տեղեկատվություն,

կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ապագա դեպքերին վերաբերող հիմնական ենթադրությունները, ինչպես նշված է 48-րդ պարագրաֆ, և

գ) ցանկացած ակնկալվող փոխհատուցման գումար՝ նշելով այն ակտիվի գումարը, որը ճանաչվել է այդ ակնկալվող փոխհատուցման գծով:

86. **Բացառությամբ, երբ մարման նպատակով ցանկացած արտահոսքի հավանականությունը շատ փոքր է, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպությունը պայմանական պարտավորության յուրաքանչյուր դասի գծով պետք է բացահայտի պայմանական պարտավորության բնույթի համառոտ նկարագրությունը և, երբ իրագործելի է՝**

ա) դրա ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ համաձայն 36-52-րդ պարագրաֆների,

բ) անորոշությունների հայտանիշները, որոնք վերաբերում են ցանկացած արտահոսքի գումարին կամ ժամկետին, և

գ) ցանկացած փոխհատուցման հնարավորությունը:

87. Որոշելու համար, թե ինչպիսի պահուստներ կամ պայմանական պարտավորություններ կարող են միավորվել մի դասում, անհրաժեշտ է դիտարկել, թե բավարար նման է արդյոք հոդվածների բնույթը, որպեսզի դրանց համատեղ ներկայացումը համապատասխանի 85(ա) և (բ) պարագրաֆների, ինչպես նաև 86(ա) և (բ) պարագրաֆների պահանջներին: Այսպիսով, կարող է նպատակահարմար լինել տարբեր ապրանքների գծով երաշխիքներին վերաբերող գումարները դիտարկել որպես պահուստի առանձին դաս, սակայն կարող է նպատակահարմար չլինել նույն կերպ դիտարկել, օրինակ, այն գումարները, որոնք վերաբերում են սովորական երաշխիքներին, և այն գումարները, որոնք բխում են դատական գործընթացից:

88. Երբ պահուստն ու պայմանական պարտավորությունն առաջանում են հանգամանքների միևնույն ամբողջությունից, կազմակերպությունը կատարում է 84-86 պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումներն այնպես, որ ցույց տրվի պահուստի և պայմանական պարտավորության միջև կապը:

89. **Երբ հավանական է տնտեսական օգուտների ներհոսք, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պայմանական ակտիվների բնույթի համառոտ նկարագրությունը, ինչպես նաև, եթե իրագործելի է, դրանց ֆինանսական հետևանքի գնահատականը, որը չափվում է՝ կիրառելով պահուստների վերաբերյալ 36-52-րդ պարագրաֆներում ներկայացված սկզբունքները:**

90. Կարևոր է, որ պայմանական ակտիվների գծով բացահայտումները խուսափեն հասույթի առաջացման հավանականության վերաբերյալ ապակողմնորոշիչ հայտանիշներ ներկայացնելուց:

91. **Երբ 86 և 89-րդ պարագրաֆներով պահանջվող որևէ տեղեկատվություն չի բացահայտվում անիրագործելի լինելու պատճառով, այդ փաստը պետք է բացահայտվի:**

92. **Ծայրահեղ հազվագյուտ դեպքերում կարելի է ակնկալել, որ 84-89-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվության մասնակի կամ ամբողջական բացահայտումը լուրջ վնաս կհասցնի կազմակերպության դիրքին այլ կողմերի հետ այնպիսի վեճեր լուծելիս, որոնք կապված են պահուստների, պայմանական պարտավորությունների կամ պայմանական ակտիվների հետ: Այդպիսի դեպքերում այդ տեղեկատվության բացահայտումն անհրաժեշտ չէ, սակայն կազմակերպությունը տեղեկատվությունը չբացահայտելու փաստի և պատճառի հետ միասին պետք է բացահայտի վեճի ընդհանուր բնույթը:**

Անցումային դրույթներ

93. **Սույն ստանդարտի ընդունման հետևանքը ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին (կամ ավելի վաղ) պետք է ներկայացվի որպես այն ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ չբաշխված շահույթի մնացորդի ճշգրտում, որի ընթացքում սույն ստանդարտը կիրառվել է առաջին անգամ: Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները չբաշխված շահույթի մնացորդը ճշգրտեն ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ և վերահաշվարկեն համադրելի տեղեկատվությունը: Եթե համադրելի տեղեկատվությունը չի վերահաշվարկվում, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:**

94. [Հանված է]

Ուժի մեջ մտնելը

95. Սույն ստանդարտը գործողության մեջ է դրվում 1999 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 1999 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

96. [Հանված է]

97. [Հանված է]

98. [Հանված է]

99. 2013 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2010–2012 ցիկլ*» փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը՝ որպես ՖՀՄՍ 3-ի փոփոխությունից առաջացած հետևանքային փոփոխություն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը առաջընթաց՝ բիզնեսի այն միավորումների համար, որոնց դեպքում կիրառվում է ՖՀՄՍ 3-ի փոփոխությունը:

100. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը և հանվել է պարագրաֆ 6-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 15-ը:

101. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 2-ը և հանվել են պարագրաֆներ 97-ը և 98-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

102. 2016 թվականի հունվարին հրապարակված ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

103. 2017 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 17-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 17-ը:

104. *Definition of Material* (Amendments to IAS 1 and IAS 8), issued in October 2018, amended paragraph 75. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments when it applies the amendments to the definition of material in paragraph 7 of IAS 1 and paragraphs 5 and 6 of IAS 8.