

## Արթուր Հարությունյան

ՀՀԱԱ խորհրդի անդամ,

Կրթության և որակավորման հանձնաժողովի նախագահ

«Էյ-Էն Աուդիտ» ՓԲԸ տնօրեն

## Անցումը ՖՀՄՄ-ների. պրակտիկ հարցեր

### ՆԱԽԱՊԱՏՄԱՆԻՅՈՒՄ

ՀՀ-ում արդեն ավելի քան տասը տարի է, որ ընթանում են հաշվապահական հաշվառման բնագավառի բարեփոխումներ՝ ուղղված միջազգային ստանդարտների ներդրմանը: Այդ առումով առաջին նշանակալի փուլ կամ քայլ կարելի է համարել այն, որ 1999-2001 թթ. ՀՀ-ում պաշտոնապես հաստատվեցին և հրապարակվեցին ՀՀ հաշվապահական հաշվառման ստանդարտները (ՀՀՀՀՄ-ները), որոնք, ըստ էության, գրեթե ամբողջովին համապատասխանում էին այդ ժամանակվա դրությամբ գործող հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին (ՀՀՄՄ): Այդ ժամանակներից ի վեր ՀՀՄՄ-ներն էական փոփոխությունների են ենթարկվել, որոշները դադարել են գործել, ընդունվել են նորերը, ընդունվել են ՖՀՄՄ-ներ, սակայն ՀՀ-ում մինչ այժմ գործում են այն ժամանակվա ՀՀՀՀՄ-ները: Փաստորեն, նոր քայլ անելը հրամայական պահանջ էր:

Այդ նոր քայլը եղավ այն, որ 2008 թ. վերջին «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությամբ նախատեսվեց, որ ՀՀ-ում ուղղակիորեն կիրառվելու են ՖՀՄՄ-ները, այլ ոչ թե դրանց հիման վրա ընդունված (կամ դրանց թեկուզ 100 տոկոսով համապատասխանող) ՀՀՀՀՄ-ները: Որպես այդ քայլի շարունակություն՝ ՖՀՄՄ-ները 2009-ին պաշտոնապես թարգմանվեցին հայերեն և հրապարակվեցին 2010-ի մարտին<sup>1</sup>: 2010-ի սեպտեմբերին հրապարակվեց «ՓՄԿ համար» ՖՀՄՄ-ն<sup>2</sup>:

Վերոհիշյալ օրենսդրական փոփոխության համաձայն՝ ՖՀՄՄ-ների կիրառումը պարտադիր է՝

- բանկերի համար՝ 2009 թ. հունվարի 1-ից՝ անկախ հայերենով ՖՀՄՄ-ների առկայությունից,

<sup>1</sup> ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր թիվ 12(746), 24 մարտի 2010

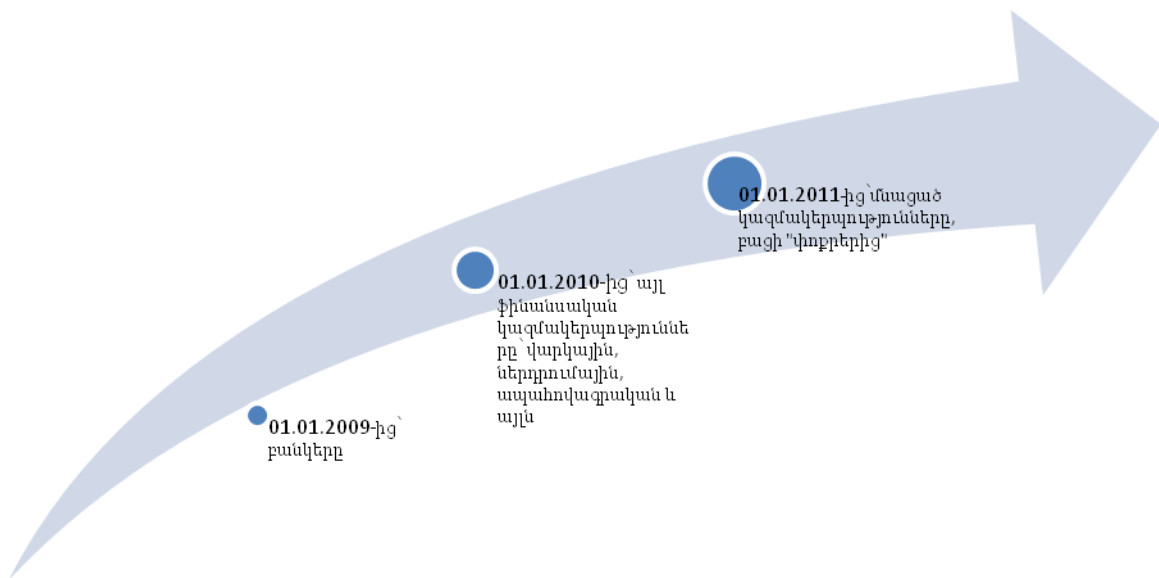
<sup>2</sup> ՀՀ պաշտոնական տեղեկագիր թիվ 47(781), 24 սեպտեմբերի 2010

- այլ ֆինանսական կազմակերպությունների (վարկային, ապահովագրական, ներդրումային և այլ) համար՝ 2010 թ. հունվարի 1-ից՝ անկախ հայերենով ՖՀՄՄ-ների առկայությունից,

- մնացած կազմակերպությունների համար, բացի «փոքրերից»՝ 2011 թ. հունվարի 1-ից, այսինքն՝ ՖՀՄՄ-ների հայերեն թարգմանության պաշտոնական հրապարակմանը հաջորդող վեցամսյա ժամանակահատվածից հետո սկսվող օրացուցային տարվա սկզբից:

Ցանկացած կազմակերպություն կարող է պարտադիր պահանջվող ժամկետից ավելի վաղ անցնել ՖՀՄՄ-երին՝ այդ մասին կատարելով համապատասխան բացահայտում իր ՖՀՄՄ-ների համաձայն պատրաստված առաջին ՖՀ-երում:

### ԳՏԱՊԱՏԿԵՐ 1. ՖՀՄՄ-ներին պարտադիր անցման ժամանակացույցը



Հասկանալի է, որ մեկ հոդվածի շրջանակում հնարավոր չէ սպառիչ ներկայացնել ՖՀՄՄ-ներին անցման հետ կապված անհրաժեշտ միջոցառումները, առաջացող բարդությունները և դրանց լուծման ճանապարհները: Սույն հոդվածի նպատակն է նախ համառոտ ներկայացնել ՖՀՄՄ 1-ի պահանջները, ապա անդրադառնալ դրանց կենսագործման ժամանակ առաջացող մի քանի պրակտիկ խնդիրների և տալ դրանց լուծման վերաբերյալ մեր մոտեցումը:

<sup>3</sup> Մինչև 100 մլն դրամ իրացման շրջանառություն ունեցողներ:

ՖՀՄՄ-ներին անցումը այնքան էլ պարզ չէ, ինչպես կարող է թվալ առաջին հայացքից: Դա այդպես է նույնիսկ այն դեպքում, երբ նախորդ համակարգը, որից անցում է կատարվում ՖՀՄՄ-ներին, էականորեն համապատասխանել է ՖՀՄՄ-ներին:

Հաշվապահական հաշվառման համադրելիության, հետևողականության սկզբունքներն ապահովելու, առաջին անգամ ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան պատրաստվող ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվության օգտակարությունն ապահովելու համար այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն այնպես, որ կարծես թե ՖՀՄՄ-ները միշտ էլ կիրառման մեջ են եղել:

Նշենք, որ ՖՀՄՄ-ներին (ՀՀՄՄ-երին) անցումը կարգավորելու համար ՀՀՄՄԿ մեկնաբանությունների մշտական կոմիտեի (ՄՄԿ) կողմից նախկինում հրապարակվել էր պաշտոնական մեկնաբանություն՝ ՄՄԿ 8 «ՀՀՄՄ-ների առաջին անգամվա կիրառումը որպես հաշվապահական հաշվառման հիմնական հիմունք»: 2003-ին ՀՀՄՄԽ-ն հրապարակեց «ՖՀՄՄ-ների առաջին անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՄ 1-ը, որը փոխարինեց ՄՄԿ 8-ին: Հետագայում այդ ՖՀՄՄ 1-ը ենթարկվեց բազմաթիվ փոփոխությունների՝ կապված նոր ընդունված կամ փոփոխված ՖՀՄՄ-ների պահանջների հետ: Այդ փոփոխությունների արդյունքում ՖՀՄՄ 1-ը դարձել էր շատ բարդ ու անհստակ: Այդ իսկ պատճառով ՖՀՄՄԽ-ն 2008-ի վերջին հրապարակեց նոր ՖՀՄՄ 1՝ փոխարինելով նախորդին:

## ՖՀՄՄ 1-Ի ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՊԱՀԱՆՋՆԵՐԸ ՀԱՄԱՌՈՏ

### ՖՀՄՄ 1-ը կիրառողները

ՖՀՄՄ 1-ը պետք է կիրառեն *ՖՀՄՄ-ներով իրենց առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները* պատրաստող կազմակերպությունները: *ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններն* այն առաջին ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում կազմակերպությունը ընդունում է ՖՀՄՄ-ները՝ այդ հաշվետվություններում կատարելով *ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն*:

Նույնիսկ եթե կազմակերպությունը նախկինում պատրաստել է ՖՀՄՄ-ներին լիովին համապատասխանող ֆինանսական հաշվետվություններ առանց այդ հաշվետվություններում *ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանության վերաբերյալ բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն* կատարելու, ապա այդ նախկին հաշվետվությունները չեն համարվի ՖՀՄՄ-ներին համապատասխանող, և նման կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՖՀՄՄ 1-ը՝ *ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները* պատրաստելիս:

Եվ հակառակը, եթե կազմակերպությունը նախկինում պատրաստած իր՝ ՖՀՄՍ-ներին փաստացի չհամապատասխանող ֆինանսական հաշվետվություններում կատարել է ՖՀՄՍ-ներին համապատասխանելու մասին բացահայտ և անվերապահ հայտարարություն, ապա այդ կազմակերպության կողմից պատրաստվող հետագա ֆինանսական հաշվետվությունները չեն համարվի ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններ, և այդ կազմակերպությունը չպետք է կիրառի ՖՀՄՍ 1-ը:

### **ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին հաշվետու ժամանակաշրջան և ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվ**

ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանը և ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը գործնականում հաճախ շփոթության են հանգեցնում: Այդ պատճառով հարկ ենք համարում դրանց առանձին անդրադառնալ: Ըստ ՖՀՄՍ 1-ի՝ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան **առաջին** հաշվետու ժամանակաշրջանը կազմակերպության ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված **ամենավերջին** հաշվետու ժամանակաշրջանն է: Իսկ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթիվն այն **ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկիզբն** է, որի համար կազմակերպությունը ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան պատրաստվող իր առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնում է ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն համաձայն ՖՀՄՍ-ների:

Օրինակ՝ ներդրումային ընկերությունը (այսուհետ՝ սույն օրինակում՝ ընկերություն), հետևելով օրենքի պահանջին, 2010 թ. սկզբից կիրառում է ՖՀՄՍ-ները և 2010 թ. տարեկան, ինչպես նաև այդ տարվա մեջ ներառվող միջանկյալ ժամանակաշրջանների (եռամսյակների) համար ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստում է ըստ ՖՀՄՍ-ների ու այդ մասին կատարում բացահայտ ու անվերապահ հայտարարություն: Այդ՝ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ընկերությունը, բնականաբար, ամբողջական համադրելի տեղեկատվություն է ներկայացնում առնվազն 2009 թվականի (կամ այդ թվականի համապատասխան եռամսյակի) համար:

Ընկերությունը կարող է ցանկանալ կամ ստիպված լինել համադրելի տեղեկատվություն ներկայացնել ավելի քան մեկ տարվա համար, այսինքն՝ ոչ միայն 2009 թ., այլ նաև, օրինակ, 2008 թվականի (և այդ թվականի համապատասխան եռամսյակի) համար: Այդ ընկերության համար ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանը կլինի 2010 թվականը, իսկ ՖՀՄՍ-ներին անցնելու ամսաթիվը՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ը (կամ էլ 2008 թ. հունվարի 1-ը, եթե համադրելի տեղեկատվություն է ներկայացվում նաև 2008-ի համար):

## Տեղեկատվության ներկայացումը

ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է առնվազն պարունակեն՝

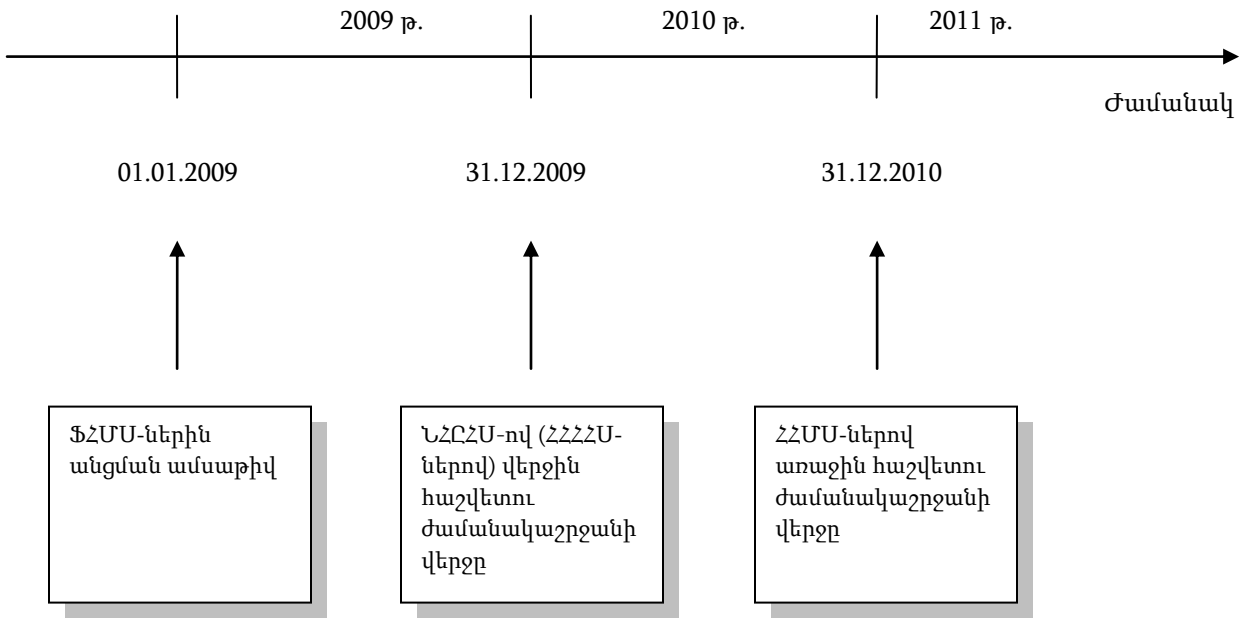
- ֆինանսական վիճակի մասին երեք հաշվետվություն,
- համապարփակ եկամտի մասին երկու հաշվետվություն, ֆինանսական արդյունքների մասին երկու առանձին հաշվետվություն (առանձին ներկայացվելու դեպքում),
- դրամական միջոցների հոսքերի մասին երկու հաշվետվություն,
- սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին երկու հաշվետվություն և
- դրանց գծով համապատասխան ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ համադրելի տեղեկատվությունը:

Սա նշանակում է, որ վերոհիշյալ օրինակի ընկերությունն իր ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներառի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն հետևյալ ամսաթվերի դրությամբ.

- ՖՀՄՄ-ներին համապատասխան առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի՝ 31 դեկտեմբերի 2010 թ. (միջանկյալ հաշվետվությունների դեպքում՝ օրինակ, 31 մարտի 2010 թ.)
- Համապատասխան համադրելի ամսաթվերի՝ առնվազն 31 դեկտեմբերի 2009 թ. (միջանկյալ հաշվետվությունների դեպքում՝ օրինակ, 31 մարտի 2009 թ.), ինչպես նաև, լրացուցիչ համադրելի ժամանակաշրջան ներկայացնելու դեպքում՝ 31 դեկտեմբերի 2008 թ. (միջանկյալ հաշվետվությունների դեպքում՝ օրինակ, 31 մարտի 2008 թ.)
- Իսկ ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի՝ միայն մեկ համադրելի ժամանակաշրջան ներկայացնելու դեպքում դա կլինի 31 դեկտեմբերի 2008 թ., իսկ երկու համադրելի ժամանակաշրջան ներկայացնելու դեպքում՝ 31 դեկտեմբերի 2007 թ.:

Վերջինս կոչվում է **ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվություն** և ելակետ է հանդիսանում ՖՀՄՄ-ներով հաշվառման համար:

**ԳՕԱՐԱՏՎԵՐ 2. Ֆինանսական վիճակի մասին երեք հաշվետվությունները ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում**



**Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն և գնահատումներ**

Ինչպես նշվեց վերը, ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում անհրաժեշտ է ներառել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն առնվազն երեք ամսաթվերի դրությամբ: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ՖՀՄՍ-ները շարունակ ենթարկվում են փոփոխությունների, ստացվում է այնպես, որ այդ երեք ամսաթվերի դրությամբ գործող ՖՀՄՍ-ները տարբեր են եղել: Նման իրավիճակում հարց է առաջանում, թե որ ամսաթվի դրությամբ գործող ՖՀՄՍ-ները պետք է օգտագործվեն: ՖՀՄՍ 1-ը այս հարցին տվել է հստակ պատասխան. ֆինանսական վիճակի մասին *ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվության* մեջ և ՖՀՄՍ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված *բոլոր* ժամանակաշրջաններում պետք է օգտագործվի հաշվապահական հաշվառման միևնույն քաղաքականությունը, որը պետք է համապատասխանի ՖՀՄՍ-ներով իր առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործող ՖՀՄՍ-ներին՝ հաշվի առած որոշ բացառություններ:

Այսպիսով՝ ընդհանուր կանոնն այն է, որ ՖՀՄՍ-ներով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կիրառելի քաղաքականությունը պետք է կիրառվի հետընթաց: Սակայն, որոշ դեպքերում ՖՀՄՍ 1-ն ուղղակիորեն արգելում է ՖՀՄՍ-ների հետընթաց կիրառումը, հատկապես, երբ դրանց հետընթաց կիրառումը կպահանջեր

դատողությունների-գնահատումների իրականացում անցյալ պայմանների մասին այն բանից հետո, երբ կոնկրետ գործարքների արդյունքն արդեն հայտնի է: Արգելվում է հետևյալ հարցերի վերաբերյալ քաղաքականության հետընթաց կիրառումը՝

- Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների ապաճանաչում,
- հեջի հաշվապահական հաշվառում,
- չվերահսկող բաժնեմասեր,
- Ֆինանսական ակտիվների և ֆինանսական պարտավորությունների դասակարգում և չափում<sup>4</sup>:

Կարևոր պահանջ է հաշվապահական գնահատումները հետընթաց չկիրառելը: ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ, համաձայն ՖՀՄՄ-ների, կազմակերպության գնահատականները պետք է համահունչ լինեն նույն ամսաթվի դրությամբ նախկին ՀՀՄ-ի համաձայն կատարված գնահատականների հետ (հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության տարբերությունների արտացոլման նպատակով կատարված ճշգրտումներից հետո), բացառությամբ, երբ առկա է օբյեկտիվ ապացույց, որ այդ գնահատականները սխալ են եղել:

ՖՀՄՄ-ները հետընթաց կիրառելու պահանջից, բացի վերը նշված պարտադիր բացառություններից, կան նաև մի շարք թույլատրելի (ընտրանքային) բացառություններ (ազատումներ), որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են հետևյալ հարցերին.

- ձեռնարկատիրական միավորումներ,
- բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարման գործարքներ,
- ապահովագրության պայմանագրեր,
- իրական արժեքի կամ վերագնահատման գումարի օգտագործումը որպես պայմանական սկզբնական (ելակետային) արժեք,
- վարձակալություն,
- աշխատակիցների հատուցումներ,
- վերահաշվարկման կուտակային տարբերություններ,

---

<sup>4</sup> Այս չորրորդ բացառությունը ՖՀՄՄ 1-ում լրացվել է վերջինս պաշտոնապես հայերեն թարգմանելուց հետո, և այդ պատճառով հայերենով հրապարակված ՖՀՄՄ 1-ում այն բացակայում է:

- դուստր, համատեղ վերահսկվող և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներ,
- բաղադրյալ ֆինանսական գործիքներ,
- ֆինանսական ակտիվների կամ ֆինանսական պարտավորությունների իրական արժեքով չափումը սկզբնական ճանաչման ժամանակ,
- հիմնական միջոցների արժեքում ներառված շահագործումից հանման և տեղանքի վերականգնման գծով պարտավորություններ,
- փոխառության ծախսումներ,
- հաճախորդների կողմից կատարված ակտիվների փոխանցումներ<sup>5</sup>:

Նշված ազատումներից օգտվելը կազմակերպության իրավունքն է, և վերջինս կարող է օգտվել դրանցից բոլորից կամ ցանկացածից՝ առանց մեկը մյուսով պայմանավորելու: Սակայն կազմակերպությունն իրավունք չունի այդ ազատումներն անալոգիայի կարգով կիրառելու այլ հոդվածների նկատմամբ: Օրինակ՝ սկզբնական արժեքի փոխարեն իրական արժեքի կիրառումը որպես ելակետային արժեք ընդունելի է հիմնական միջոցների համար, սակայն պաշարների համար՝ ոչ:

### Ճանաչում, չափում, դասակարգում

Որպես ընդհանուր կանոն, ՖՀՄՍ 1-ը պահանջում է, որ ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՍ-ներով սկզբնական հաշվետվությունում (այսինքն՝ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ)՝

- ճանաչվեն բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները, որոնց ճանաչումը պահանջվում է ՖՀՄՍ-ներով.
- հոդվածները չճանաչվեն որպես ակտիվներ կամ պարտավորություններ, եթե ՖՀՄՍ-ները թույլ չեն տալիս այդպիսի ճանաչում.
- վերադասակարգվեն այն հոդվածները, որոնք նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ճանաչվել էին որպես մի տեսակի ակտիվ, պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի բաղադրիչ, իսկ ՖՀՄՍ-ների համաձայն՝ դրանք այլ տեսակի ակտիվ, պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի բաղադրիչ են.

---

<sup>5</sup> Այս վերջին բացառությունը ևս ՖՀՄՍ 1-ում լրացվել է հայերեն թարգմանելուց հետո և այդ պատճառով հայերենով հրապարակված ՖՀՄՍ 1-ում բացակայում է:



- բոլոր ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների չափումն իրականացվի ՖՀՄՄ-ների կիրառմամբ:

### ՖՀՄՄ-ներին անցնելու բացատրությունը

ՖՀՄՄ 1-ը պահանջում է բացահայտել, թե նախկին ՀՀՀՄ-ից ՖՀՄՄ-ներին անցումը ինչպես է ազդել ներկայացված ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա: Այդ պահանջի կատարումն ապահովելու համար կազմակերպության ՖՀՄՄ-ներով առաջին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառեն՝

- նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն ներկայացված **սեփական կապիտալի** համաձայնեցումը ՖՀՄՄ-ների համաձայն **սեփական կապիտալի հետ**՝

- ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ.

- նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն պատրաստված ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.

- կազմակերպության ամենավերջին տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ամենաուշ ժամանակաշրջանի համար ՖՀՄՄ-ների համաձայն իր **ընդհանուր համապարփակ եկամտի** համաձայնեցումը: Այդ համաձայնեցման համար սկզբնական պետք է լինի նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն նույն ժամանակաշրջանի ընդհանուր համապարփակ եկամուտը կամ, եթե կազմակերպությունը իր հաշվետվություններում այդպիսի ցուցանիշ չի ներկայացրել, նախկին ՀՀՀՄ-ի համաձայն շահույթը կամ վնասը.

- եթե կազմակերպությունն իր ֆինանսական վիճակի մասին ՖՀՄՄ-ներով սկզբնական հաշվետվությունը պատրաստելիս ճանաչել կամ հակադարձել է արժեզրկումից կորուստներ, այն բացահայտումները, որ կպահանջվեն *Ակտիվների արժեզրկում* ՀՀՄՄ 36-ով, եթե կազմակերպությունը ճանաչած լինեք այդ արժեզրկումից կորուստները կամ հակադարձումները ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվով սկսվող ժամանակաշրջանում:

Եթե կազմակերպությանը հայտնի են դառնում նախկին ՀՀՀՄ-ի շրջանակներում կատարված սխալներ, ապա վերը նշված համաձայնեցումները կատարելիս պետք է այդ սխալների ուղղումներն առանձնացվեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից:

## ԳՈՐԾՆԱԿԱՆ ՀԱՐՑԵՐ

Այժմ անդրադառնանք ՖՀՄՍ-ներին անցման հետ կապված մի քանի պրակտիկ հարցերի, որոնք, մեր կարծիքով, հայաստանյան իրականությունում առավել հաճախ կարող են հանդիպել:

### Հիմնական միջոցներ, ոչ նյութական ակտիվներ, ներդրումային գույք

Հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների և ներդրումային գույքի գծով, ինչպես նշել ենք վերը, ՖՀՄՍ 1-ը նախատեսում է թույլատրելի բացառություն, որից օգտվելու դեպքում կազմակերպությունն ազատվում է դրանց սկզբնական արժեքի վերաբերյալ պատմական տեղեկատվությունը վերականգնելու և դրանից ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան մաշվածություն հաշվարկելու «հոգսից»: Փոխարենը կազմակերպությունը կարող է օգտագործել, այսպես կոչված, «ելակետային արժեքը» (կամ պայմանական սկզբնական արժեքը): Վերջինս այն գումարն է, որն օգտագործվում է որպես սկզբնական արժեքին կամ ամորտիզացված արժեքին փոխարինող՝ տվյալ ամսաթվի դրությամբ:

Որպես ելակետային արժեք կարող է օգտագործվել.

Ա) ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ սկզբնական արժեքը,

Բ) նախորդ ՀՀՀՄ-ի համաձայն, ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվին կամ դրանից առաջ իրականացված վերագնահատման գումարը՝ պայմանով, որ վերջինս ընդհանուր առմամբ համադրելի է՝

- իրական արժեքի հետ կամ
- ըստ ՖՀՄՍ-ների սկզբնական արժեքի կամ ամորտիզացված արժեքի հետ՝ ճշգրտված, օրինակ, գների ընդհանուր կամ հատուկ ինդեքսների փոփոխություններն արտացոլելու նպատակով.

Գ) *նախորդ ՀՀՀՄ-ով ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված*<sup>6</sup> իրական արժեք՝ չափված որոշակի ամսաթվի դրությամբ՝ կապված որևէ իրադարձության, օրինակ, սեփականաշնորհման կամ արժեթղթերի հրապարակային առաջարկի հետ:

---

<sup>6</sup> ՖՀՄՍ 1-ի Դ8 պարագրաֆի շարադրանքում «չափել» տերմինն օգտագործելուց (իսկ չափումն, ըստ սահմանման, արժեքի որոշումն է ճանաչման նպատակով), մեր կարծիքով, հետևում է, որ, օրինակ, սեփականաշնորհման նպատակով որոշված իրական արժեքներն ընդունելի են որպես ելակետային արժեք միայն այն դեպքում, երբ այդ իրական արժեքները փաստացի ճանաչվել են կազմակերպության նախորդ ՀՀՀՄ-ով կազմված ֆինանսական հաշվետվություններում:

Հետագա մաշվածության կամ ամորտիզացիայի հաշվարկը հիմնվում է ելակետային արժեքի վրա և սկսվում է այն ամսաթվից, որի դրությամբ կատարվել է իրական արժեքի կամ վերագնահատված գումարի որոշումը (վերը Բ և Գ կետերում նշված դեպքում դա կարող է լինել նախքան ՖՀՄՄ-ներին անցման ամսաթիվը):

Վերը նշված ընտրության հնարավորությունները կիրառելի են՝

- հիմնական միջոցների նկատմամբ՝ անկախ հետագա չափման նպատակով ՀՀՄՄ 16-ի համաձայն ընտրված մոդելից (սկզբնական արժեքի կամ վերագնահատման),
- ներդրումային գույքի նկատմամբ՝ ՀՀՄՄ 40-ի համաձայն հետագա չափման համար սկզբնական արժեքի մոդելն ընտրած լինելու դեպքում,
- ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, եթե դրանք բավարարում են *Ոչ նյութական ակտիվներ* ՀՀՄՄ 38-ով սահմանված ճանաչման չափանիշները, ներառյալ՝ սկզբնական արժեքի արժանահավատ որոշումը) և ՀՀՄՄ 38-ով սահմանված վերագնահատման չափանիշները, ներառյալ՝ գործող շուկայի գոյությունը):

Թույլատրելի տարբերակները պատկերավոր ներկայացնելու համար դիտարկենք մի պայմանական օրինակ:

#### Օրինակ 1. Սկզբնական կամ ելակետային արժեք

«Կապիտալ» ներդրումային ընկերությունն իր գրասենյակի շենքը ձեռք է բերել 01.01.2000թ. 20,000 հազ. դրամով: Շենքի մաշվածությունը հաշվարկվել է հարկային նպատակով սահմանված նվազագույն ամորտիզացիոն ժամկետում՝ 20 տարում՝ գծային հիմունքով, մնացորդային արժեքն անտեսելով: 01.01.2005 թ. ընկերությունը վերագնահատում է շենքը շուկայական արժեքով՝ 35,000 հազ. դրամ՝ արժեքի աճը (20,000=35,000-15,000) ճանաչելով սեփական կապիտալում: Միաժամանակ, այդ պահից մնացորդային օգտակար ծառայությունը գնահատվում է 35 տարի: Վերագնահատման հիմունքը և հետագա մաշվածության հաշվարկը համահունչ են ՀՀՄՄ 16-ով պահանջվող մոտեցումների հետ: Ընկերության որդեգրած մոտեցման համաձայն՝ վերագնահատումից աճը մաշվածությանը գույրնթաց չի փոխանցվում չբաշխված շահույթին, իսկ վերագնահատման պահին առկա մաշվածությունը հանվում է համախառն արժեքից, այլ ոչ թե համամասնորեն փոփոխվում: Շենքի շուկայական արժեքը 01.01.2009 թ. կազմում է 37,000 հազ. դրամ, իսկ 01.01.2011 թ.՝ 35,000 հազ. դրամ: Ընկերության ՖՀՄՄ-ներով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանը 2010 թվականն է, այսինքն՝ ՖՀՄՄ-ներին անցման ամսաթիվն է 01.01.2009 թ.: Ընկերությունը հիմնական միջոցների հետագա չափման համար ընտրում է սկզբնական արժեքի մոդելն ըստ ՀՀՄՄ 16-ի:

Այս իրավիճակում «Կապիտալ» ՆԸ-ն ՖՀՄՄ-ներով ֆինանսական վիճակի մասին սկզբնական հաշվետվությունում շենքը չափելու համար ունի երեք տարբերակ՝

- a) ՀՀՄՄ 16-ի պահանջները կիրառում է հետընթաց,
- b) կիրառում է ըստ ՀՀՀՀՄ-ների իրականացրած վերագնահատման արժեքը,
- c) շենքը չափում է ՖՀՄՄ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով:

Դիտարկենք այս տարբերակներն առանձին-առանձին:

a) ՀՀՄՄ 16-ի պահանջների հետընթաց կիրառում

Այս դեպքում ընկերությունը պետք է «վերականգնի» շենքի արժեքն ըստ սկզբնական արժեքի մոդելի, այն է՝ սկզբնական արժեք՝ հանած հետագա մաշվածություն: Ընդ որում, ՖՀՄՄ 1-ը պահանջում է, որ գնահատումների (տվյալ դեպքում՝ օգտակար ծառայության) փոփոխությունները կիրառվեն միայն առաջընթաց, բացառությամբ, երբ առկա է օբյեկտիվ ապացույց, որ այդ գնահատականները սխալ են եղել: Մեր օրինակում ավելի շուտ պետք է ենթադրել, որ շենքի օգտակար ծառայությունը սկզբնապես քսան տարի (հարկային նվազագույն ամորտիզացիոն ժամկետ) համարելը սխալ է եղել (այդ մասին է վկայում նաև այն հանգամանքը, որ հինգ տարի անց նույն շենքի մնացորդային օգտակար ծառայությունը գնահատվել է 35 տարի՝ առանց մտադրությունների կամ հանգամանքների համապատասխան փոփոխության): Սակայն, պայմանականորեն խաղարկենք երկու դեպքն էլ՝ երբ օգտակար ծառայության (ՕԾ) սկզբնական գնահատականը համարվում է սխալ և երբ համարվում է ճիշտ:

Սկզբնական ՕԾ գնահատականը համարվում է սխալ

Սկզբնական օգտակար ծառայությունը պետք է լիներ 40 տարի<sup>7</sup>: ՀՀՄՄ 16-ի համաձայն որոշված կուտակված մաշվածությունը (սկզբնական արժեքի մոդելով) ՖՀՄՄ-ներին անցման ամսաթվի (01.01.2009) դրությամբ կլիներ 4,500 հազ. դրամ (20,000/40\*9): Ընկերության հաշվապահական գրանցումներում շենքի գծով կուտակված մաշվածությունն այդ պահին կազմում է 4,000 (35,000/35\*4):

---

<sup>7</sup> ՖՀՄՄ 1-ի 26-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ բացահայտվող համաձայնեցումներում սխալների ուղղումները տարանջատվեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխություններից:

	Դեբետ	Կրեդիտ
Դտ Սեփական կապիտալ- վերագնահատման պահուստ	20,000	
Կտ Շենքի համախառն արժեք (35,000-20,000)		15,000
Կտ Շենքի մաշվածություն (4,500-4,000)		500
Կտ Չբաշխված շահույթ (ավելի հաշվարկված մաշվածություն)		4,500

Սկզբնական ՕԾ գնահատականը համարվում է ճիշտ

Քանի որ օգտակար ծառայության սկզբնական գնահատականը ճիշտ է եղել, և միայն հինգ տարի անց (01.01.2005) է այն վերանայման արդյունքում դարձել 35 տարի, ապա առաջին հինգ տարվա համար մաշվածությունը կհաշվարկվի 20 տարվա գնահատականից ելնելով, իսկ դրանից հետո՝ 35 տարվա, քանի որ հաշվապահական գնահատականների վերանայումները հետընթաց չեն կիրառվում<sup>8</sup>: ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն (սկզբնական արժեքի մոդելով) որոշված կուտակված մաշվածությունը ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի (01.01.2009) դրությամբ կլինեն 6,214 հազ. դրամ ( $20,000/20*5 + 15,000/35*4$ ): Ընկերության հաշվապահական գրանցումներում շենքի գծով կուտակված մաշվածությունն այդ պահին կազմում է 4,000 ( $35,000/35*4$ ):

Պետք է կատարվեն հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

	Դեբետ	Կրեդիտ
Դտ Սեփական կապիտալ- վերագնահատման պահուստ	20,000	
Կտ Շենքի համախառն արժեք (35,000-20,000)		15,000
Կտ Շենքի մաշվածություն (6,214-4,000)		2,214
Կտ Չբաշխված շահույթ (ավելի հաշվարկված մաշվածություն)		2,786

b) ՀՀՀՀՄ-ներին համապատասխան իրականացրած վերագնահատման արժեքի կիրառում

Այս դեպքում պետք է ենթադրվի, որ շենքը ձեռք է բերվել 01.01.2005թ. (այսինքն՝ վերագնահատման ամսաթվին) 35,000 հազ. դրամով, որից հետո պետք է հաշվառվի ՀՀՄՍ 16-ին համապատասխանող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառմամբ մինչև ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթիվը՝ 01.01.2009թ. ու նաև դրանից հետո: Տվյալ դեպքում, քանի որ հետագա մաշվածության հաշվարկման համար կիրառված

<sup>8</sup> Տես ՀՀՄՍ 8-ի 36-38 պարագրաֆները, ինչպես նաև ՖՀՄՍ 1-ի 14-16-րդ պարագրաֆները:

մոտեցումները համահունչ են եղել ՀՀՄՍ 16-ով պահանջվող մոտեցումների հետ, իսկ օգտակար ծառայության գնահատումները վերանայման ենթակա չեն, ապա 01.01.2009թ. դրությամբ ընկերության հաշվապահական գրանցումներում շենքի գծով կուտակված մաշվածության (4,000 (35,000/35\*4)) գծով որևէ ճշտման կարիք չկա:

Այսպիսով՝ տվյալ շենքի գծով ՖՀՄՍ-ներին անցման կապակցությամբ ճշգրտման ենթակա միակ հոդվածը կմնա *Վերագնահատման պահուստը*, որի համար պետք է կատարվի հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

	Դեբետ	Կրեդիտ
Դտ <i>Սեփական կապիտալ- վերագնահատման պահուստ</i>	20,000	
Կտ <i>Զբաղիված շահույթ</i>		20,000

**ց) ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի կիրառում**

Այս դեպքում պետք է ենթադրվի, որ շենքը ձեռք է բերվել 01.01.2009թ. (այսինքն՝ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվին) 37,000 հազ. դրամով, որից հետո այն պետք է հաշվառվի ըստ ՖՀՄՍ-ների:

Պետք է կատարվեն հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

	Դեբետ	Կրեդիտ
Դտ <i>Շենքի համախառն արժեք (37,000-35,000)</i>	2,000	
Դտ <i>Սեփական կապիտալ- վերագնահատման պահուստ</i>	20,000	
Դտ <i>Շենքի մաշվածություն</i>	4,000	
Կտ <i>Զբաղիված շահույթ</i>		26,000

Թեև ընկերության ՖՀՄՍ-ներով առաջին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը 31.12.2010-ն է, այդ ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը (01.01.2011 թ.՝ 35,000 հազ.) չկիրառվեց, քանի որ պետք է կիրառվեր ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի (այսինքն՝ 01.01.2009թ.) դրությամբ իրական արժեքը:

**Վերագնահատման քաղաքականություն**

Վերը ներկայացված օրինակում խաղարկված բոլոր տարբերակներում ընկերությունն իր հիմնական միջոցները (կամ հիմնական միջոցների տվյալ դասը, որին պատկանում է քննարկվող ակտիվը) ըստ ՖՀՄՍ-ների հետագա չափման համար ընտրել էր սկզբնական արժեքի մոդելը:

Այժմ քննարկենք այն դեպքը, երբ ըստ ՖՀՄՍ-ների հետագա չափման համար ընտրվում է վերագնահատման մոդելը, և ընկերությունը իր նախորդ ՀՀՄՍ-ում ևս ընտրած է եղել վերագնահատման քաղաքականություն: Նման դեպքում ՖՀՄՍ-ներին անցման

ամսաթվի դրությամբ առկա կուտակված վերագնահատման ռեզերվը (վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճը) պետք է դասակարգվի որպես սեփական կապիտալի առանձին տարր: Ընդ որում՝ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ վերագնահատման ռեզերվը պետք է հիմնվի այդ ամսաթվի դրությամբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և սկզբնական արժեքի (կամ ելակետային արժեքի) միջև տարբերության վրա: Իսկ եթե ելակետային արժեքը իրական արժեքն է, ապա պետք է կատարվի ՖՀՄՍ 1-ի 30-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումը (իրական արժեքներ և ըստ նախկին ՀՀՄՍ-ի հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումներ):

Եթե նախորդ ՀՀՄՍ-ի համաձայն իրականացված վերագնահատումները չեն համապատասխանում ՖՀՄՍ 1-ի Դ8 պարագրաֆին, այսինքն՝ վերագնահատման գումարն ընդհանուր առմամբ համադրելի չէ՝ ա) իրական արժեքի հետ կամ բ) ըստ ՖՀՄՍ-ների սկզբնական արժեքի կամ ամորտիզացված արժեքի հետ՝ ճշգրտված, օրինակ, գների ընդհանուր կամ հատուկ ինդեքսների փոփոխություններն արտացոլելու նպատակով, ապա ընկերությունը ՖՀՄՍ-երով իր ֆինանսական վիճակի մասին սկզբնական հաշվետվությունում այդ ակտիվները չափում է հետևյալ հիմունքներից մեկով.

a) Սկզբնական արժեքով (կամ ելակետային արժեքով)՝ հանած հետագա կուտակված ամորտիզացիան և հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստները՝ ըստ ՀՀՄՍ 16-ի սկզբնական արժեքի մոդելի,

b) Ելակետային արժեքով, որն իրենից ներկայացնում է ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը,

c) Վերագնահատված գումարով, եթե ընկերությունը որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն ընտրում է վերագնահատման մոդելն ըստ ՀՀՄՍ 16-ի՝ նույն դասին պատկանող բոլոր հիմնական միջոցների համար:

### Փոխառության ծախսումներ

Ինչպես նշված է վերը, ՖՀՄՍ-ների անցման ամսաթվի դրությամբ հաշվապահական հաշվառման հետընթաց կիրառման պահանջից թույլատրելի ազատումներից մեկը վերաբերում է փոխառության ծախսումներին: Փոխառության ծախսումների հաշվառումը կարգավորվում է ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ»-ով: ՀՀՄՍ 23-ը նախկինում ընտրության հնարավորություն էր տալիս՝ կամ բոլոր փոխառության ծախսումները ճանաչել ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, կամ էլ՝ որակավորվող ակտիվներին վերաբերող փոխառության ծախսումները կապիտալացնել: 2007-ին կատարված փոփոխության արդյունքում այլևս պարտադիր դարձավ որակավորվող ակտիվներին վերաբերող փոխառության ծախսումների կապիտալացումը՝ սկսած 2009թ. հունվարի 1-ից:

Սակայն այդ պարտադրանքը հետընթաց կիրառելը չպահանջվեց, թեև այդպես անելը թույլատրելի կամ նույնիսկ խրախուսելի է համարվում: Հետընթաց կիրառումը պարտադիր է միայն այն որակավորվող ակտիվներին վերաբերող փոխառության ծախսումների մասով, որոնց կապիտալացման սկիզբը ըստ ՀՀՄՍ 23-ի 2009թ. հունվարի 1-ին է կամ դրանից հետո:

Համահունչ մոտեցում է որդեգրել նաև ՖՀՄՍ 1-ը: Առաջին անգամ որդեգրողը, վերանայված ՀՀՄՍ 23-ը ամբողջովին հետընթաց կիրառելու փոխարեն, կարող է՝

- Կապիտալացնել այն որակավորվող ակտիվներին վերաբերող փոխառության ծախսումները, որոնց կապիտալացման սկիզբը 2009թ. հունվարի 1-ին կամ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթվին է (եթե վերջինս ավելի ուշ է) կամ դրանից հետո, կամ
- Ընտրել որևէ ամսաթիվ նախքան 2009թ. հունվարի 1-ը կամ ՖՀՄՍ-ներին անցման ամսաթիվը (եթե վերջինս ավելի ուշ է) և կապիտալացնել այն որակավորվող ակտիվներին վերաբերող փոխառության ծախսումները, որոնց կապիտալացման սկիզբն այդ ընտրված ամսաթվին է կամ դրանից հետո:

Պետք է ուշադրություն դարձնել, որ եթե կազմակերպությունը որևէ ակտիվի համար որոշում է ելակետային արժեք, ապա կազմակերպությունը չպետք է կապիտալացնի այն փոխառության ծախսումները, որոնք առաջացել են մինչև ելակետային արժեքի որոշման համար հիմք հանդիսացած չափումը:

### Պահուստներ

ՀՀՄՍ 37-5 համաձայն՝ պահուստ պետք է ճանաչվի, երբ՝

- կազմակերպությունն ունի ներկա (իրավական կամ կառուցողական) պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքի արդյունք,
- հավանական է, որ այդ պարտականությունը կատարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք և
- պարտականության գումարը կարող է արժանահավատորեն գնահատվել:

Եթե այս երեք պայմանները միաժամանակ բավարարված չեն, ապա պահուստ չպետք է ճանաչվի: Եվ հակառակը՝ եթե այդ պայմանները բավարարված են՝ ապա պահուստը պետք է ճանաչվի: Առաջին անգամ որդեգրողների համար որևէ բացառություն կամ ազատում չկա պահուստների ճանաչման և չափման նկատմամբ: Ուստի առաջին անգամ որդեգրողները պարտավոր են հետընթաց կիրառել ՀՀՄՍ 37-ը: Այլ կերպ ասած՝ եթե առաջին անգամ որդեգրողն ունի պարտականություն, որը բավարարում է որպես պահուստ ճանաչելու չափանիշներին, և դրա գծով ըստ նախորդ ՀՀՄՍ-ի պահուստ ճանաչված չէր



(կամ ճանաչված էր այլ գումարով), ապա նա իր սկզբնական ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում (ՖՎՄՀ-ում) ճանաչում է պահուստը՝ այն չափելով ՀՀՄՍ 37-ի պահանջներին համապատասխան ՖՀՄՍ-երին անցման ամսաթվի դրությամբ: Նմանապես, եթե առաջին անգամ որդեգրողը ՖՀՄՍ-երին անցման ամսաթվի դրությամբ ունի ճանաչված պահուստ, որը, սակայն, չի բավարարում ՀՀՄՍ 37-ի ճանաչման չափանիշներին, ապա սկզբնական ՖՎՄՀ-ում այդ պահուստը չպետք է ճանաչվի: Ճշգրտումները պետք է ճանաչվեն չբաշխված շահույթում, բացառությամբ, երբ ՖՀՄՍ-երի համաձայն դրանք ազդեցություն են թողնում այլ հոդվածների վրա:

Հաշվի առնելով, որ պահուստների վերաբերյալ հայկական ստանդարտը շատ նման է ՀՀՄՍ 37-ին, ապա մինչև ՖՀՄՍ-երին անցնելը ՀՀՀՀՄ-ները ճիշտ կիրառողի համար գրեթե ճշգրտումներ անելու կարիք չի լինի: Երկու դեպքում էլ պայմանական ակտիվները և պայմանական պարտավորությունները ճանաչման ենթակա չեն: Սակայն ըստ ՖՀՄՍ-երի՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ստանձնած պայմանական պարտավորությունները ենթակա են ճանաչման:

### **Հիմնական միջոցների արժեքում ներառված շահագործումից հանման և տեղանքի վերականգնման գծով պարտավորություններ**

ՀՀՄՍ 37-ը կարգավորում է պահուստների ճանաչումը և չափումը, սակայն չի անդրադառնում այն հարցին, թե որտեղ, ֆինանսական հաշվետվությունների որ հոդվածներում պետք է ճանաչվի պահուստը: Եթե առանձին ստանդարտներով պահուստը չի ներառվում առանձին ակտիվների արժեքում, ապա այն ճանաչվում է գուտ շահույթում կամ վնասում: Օրինակ՝ «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ը պահանջում է, որ հիմնական միջոցի քանդման, ապատեղակայման և տեղանքի վերականգնման գծով ծախսումների **սկզբնական գնահատականը**, որոշակի դեպքերում, ներառվի հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքում: ՀՀՄՍ 37-ը պահանջում է, որ ինչպես սկզբնապես, այնպես էլ հետագայում՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, պարտավորությունը (պահուստը) չափվի այն գումարով, որն անհրաժեշտ է պարտականությունը մարելու ներկա պարտականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ արտացոլելով ընթացիկ շուկայական գեղջման դրույքը: *«Փոփոխություններ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ գոյություն ունեցող պարտավորություններում»* ՖՀՄՍԿ 1 մեկնաբանությամբ սահմանվել է, որ ապագործարկման, վերականգնման և նմանատիպ այլ պարտավորության հետագա փոփոխությունները պետք է ավելացվեն (կամ հանվեն) համապատասխան ակտիվի (սկզբնական) արժեքին (արժեքից): Արդյունքում առաջացող մաշեցվող գումարը մաշեցվում է առաջընթաց կերպով դրա մնացորդային օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում, իսկ պարտավորության գծով գեղջի պարբերական

հետպտույտը (տոկոսի հաշվեգրմամբ զեղչի մաշեցում՝ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի ավելացմամբ) ճանաչվում է շահույթ կամ վնասում՝ դրա առաջացմանը (հաշվեգրմանը) զուգընթաց: Որպես թույլատրելի ազատում, առաջին անգամ որդեգրողը պարտավոր չէ հետընթաց կերպով ապահովել ՖՀՄՄԿ 1-ի պահանջների պահպանումը՝ կապված գոյություն ունեցող պարտավորությունում այն փոփոխությունների հետ, որոնք տեղի են ունեցել ՖՀՄՄ-ների անցնելու ամսաթվից առաջ: Առաջին անգամ որդեգրողը, այս ազատումից օգտվելու դեպքում, պետք է՝

- չափի պարտավորությունը ՀՀՄՄ 37-ի համաձայն՝ ՖՀՄՄ-ների անցնելու ամսաթվի դրությամբ.
- այնքանով, որքանով պարտավորությունը ՖՀՄՄԿ 1-ի գործողության ոլորտում է, գնահատի այն գումարը, որը կներառվեր համապատասխան ակտիվի սկզբնական արժեքում պարտավորության սկզբնական առաջացման պահին՝ անցման ամսաթվի դրությամբ որոշված պարտավորությունը զեղչելով մինչև այդ ամսաթիվը՝ օգտագործելով պատմականորեն համապատասխան ժամանակաշրջանների համար կիրառվելիք ռիսկով ճշգրտված զեղչման դրույքի (դրույքների) իր լավագույն գնահատականը.
- այդ գումարի նկատմամբ հաշվարկի կուտակված մաշվածությունը ՖՀՄՄ-ներին անցնելու ամսաթվի դրությամբ՝ հիմք ընդունելով ակտիվի օգտակար ծառայության վերաբերյալ ներկա գնահատականը և կիրառելով կազմակերպության կողմից ՖՀՄՄ-ների համաձայն ընդունված մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը:

Պատկերավոր լինելու համար դիտարկենք հետևյալ օրինակը:

**Օրինակ 2. Շահագործումից հանման և տեղանքի վերականգնման գծով պարտավորություն**

«Ատոմէներգո» ընկերությունը շահագործման նպատակով ձեռք է բերել ատոմային էլեկտրակայան (ԱԷԿ) 01.01.1995թ. 35 տարի օգտակար ծառայությամբ: Օրենսդրության համաձայն՝ ԱԷԿ շահագործող ընկերությունը պարտավոր է դրա օգտակար ծառայության ավարտին կրել շահագործումից հանման, ապամոնտաժման և տեղանքի վերականգնման պարտավորությունը (այսուհետ՝ այս օրինակում՝ ՏՎՊ): «Ատոմէներգո» ընկերության ՖՀՄՄ-ների անցման ամսաթիվը 01.01.2010 թ. է: Այդ ամսաթվի դրությամբ ՏՎՊ-ի կատարման համար գնահատված ծախսումները, որ պետք է կատարվեն 01.01.2020-ին, կազմում են 1 մլրդ դրամ: Ընթացիկ ռիսկով կշռված տոկոսադրույքը կազմում է 9 տոկոս: Ոստի, որպես պարտավորություն ճանաչվելիք գումարը կլինի 422 մլն դրամ (մեկ միլիարդը զեղչված տասը տարվա հեռավորությունից, տարեկան ինը տոկոսով):

«Ատոմէներգո» ընկերությունը գնահատում է անցմանը նախորդող ժամանակաշրջանի համար կիրառելի զեղչման դրույքը (դրույքները): Դիցուք, ամբողջ ժամանակաշրջանի համար դա անփոփոխ է և կազմում է տարեկան 8%: 422 մլն դրամը զեղչվում է 8%-ով մինչև պարտավորության սկզբնական առաջացման ամսաթիվը՝ 01.01.1995թ.: Ստացված 62 մլն դրամն իրենից ներկայացնում է պարտավորության զեղչված գումարը դրա սկզբնական առաջացման պահին, որը ենթակա է ԱԷԿ-ի սկզբնական արժեքի մեջ ներառման: Այդ գումարի գծով մաշվածությունը պետք է հաշվարկվի օգտակար ծառայության ընթացիկ գնահատականից (35 տարի) ելնելով և օգտագործելով ըստ ՖՀՄՄ-երի մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը (օրինակ՝ գծային մեթոդ): Տվյալ դեպքում մինչև անցման ամսաթիվը հաշվարկված կուտակված մաշվածությունը կկազմի 44 մլն դրամ (62\*25/35):

Անցման ամսաթվին կտրվեն հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները (պայմանով, որ «Ատոմէներգո» ընկերությունը ըստ ՖՀՄՄ-ների հետագա չափման համար ընտրել է սկզբնական արժեքի մոդելը).

	Դեբետ	Կրեդիտ
Դտ ԱԷԿ-ի սկզբնական արժեք	62	
Կտ ԱԷԿ-ի կուտակված մաշվածություն		44
Կտ ՏՎՊ գծովՊահուստ		422
Դտ Չբաշխված շահույթ	404	

պայմանական պարտավորությունները ճանաչման ենթակա չեն: Սակայն ըստ ՖՀՄՄ-երի՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ստանձնած պայմանական պարտավորությունները ենթակա են ճանաչման:

**Artur Harutyunyan**

### **Transition to IFRSs: practical issues**

The article covers the following:

- Brief review of the history of transition to IAS based ASRAs and to IFRSs in Armenia,
- An analysis of the time-schedule for transition to IFRSs,
- A brief explanation of the requirements of IFRSs for first time adopters
- Identifying the main challenges which are likely to face most of the Armenian companies in transition to IFRS and suggesting appropriate practical approaches to them.

In particular, the following topics are included: use of deemed cost for property, plant and equipment, intangible assets and investment property, revaluation policy, borrowing costs, provisions.