

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 27 Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

## Գործողության ոլորտը

- 1 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի մայր կազմակերպության վերահսկողության ներքո գտնվող կազմակերպությունների խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս:
- 2 Սույն ստանդարտը չի առնչվում այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են բիզնեսների (ծեռնարկատիրական գործունեության) միավորումների հաշվառման մեթոդները և համախմբման վրա դրանց ազդեցությունը, ներառյալ բիզնեսների միավորման ժամանակ առաջացող գուղվիլը (տե՛ս «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ը):
- 3 Սույն ստանդարտը պետք է նաև կիրառվի դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս, երբ կազմակերպությունը կամավոր որոշում է կամ ազգային կանոնակարգերի համաձայն պարտավոր է ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

## Սահմանումներ

- 4 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.  
*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները* խմբի՝ որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են:  
*Վերահսկողությունը* կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:  
*Խումբը* մայր կազմակերպությունը և իր բոլոր դուստր կազմակերպություններն են:  
*Չվերահսկող բաժնեմասը* դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալի այն մասն է, որը, ուղղակիորեն թե անուղղակիորեն, չի վերագրվում մայր կազմակերպությանը:  
*Մայր կազմակերպությունը* մեկ կամ ավելի դուստր կազմակերպություն ունեցող կազմակերպություն է:  
*Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները* մայր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ծեռնարկողի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են սեփական կապիտալում ուղղակի մասնակցության (բաժնեմասի), այլ ոչ թե ներդրման օբյեկտի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող ֆինանսական արդյունքի և զուտ ակտիվների հիման վրա:  
*Դուստր կազմակերպությունը* կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որը վերահսկվում է մեկ այլ կազմակերպության կողմից (որը կոչվում է մայր կազմակերպություն):
- 5 Մայր կազմակերպությունը կամ իր դուստր կազմակերպությունը կարող է լինել ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրող կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ծեռնարկող: Այդպիսի դեպքերում սույն ստանդարտին համապատասխան պատրաստվող և ներկայացվող համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է նաև այնպես պատրաստվեն,

որպեսզի համապատասխանեն «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՍ 28-ին և «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ին:

- 6 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված կազմակերպության համար առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները այն ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնք պատրաստվում և ներկայացվում են ի լրումն 5-րդ պարագրաֆում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների: Չի պահանջվում, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները հավելվեն կամ կցվեն այդ հաշվետվություններին:
- 7 Դուստր կազմակերպություն, ասոցիացված կազմակերպություն կամ էլ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմաս (մասնակցություն) չունեցող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն:
- 8 Մայր կազմակերպությունը, որը 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան ազատված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտավորությունից, կարող է առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնել որպես իր միակ ֆինանսական հաշվետվություններ:

### Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը

- 9 Մայր կազմակերպությունները, բացի 10-րդ պարագրաֆում նկարագրվածներից, պետք է ներկայացնեն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնցում պետք է համախմբեն դուստր կազմակերպություններում իրենց ներդրումները սույն ստանդարտին համապատասխան:
- 10 Մայր կազմակերպությունը կարող է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ այն և միայն այն դեպքում, երբ.
  - (ա) մայր կազմակերպությունը ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, ովքեր այլ դեպքերում չունեն քվեարկության իրավունք, տեղեկացված են, որ մայր կազմակերպությունը չի ներկայացնելու համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրա դեմ չեն առարկել:
  - (բ) մայր կազմակերպությունը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ:
  - (գ) մայր 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) մայր կազմակերպության վերջնական մայր կազմակերպությունը կամ որևէ միջանկյալ մայր կազմակերպություն պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին:
- 11 Մայր կազմակերպությունը, որը 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան որոշում է չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, և ներկայացնում է միայն առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, պետք է կատարի 38–43-րդ պարագրաֆների պահանջները:

## Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը

- 12 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ներառվեն մայր կազմակերպության բոլոր դուստր կազմակերպությունները:<sup>1</sup>
- 13 Ենթադրվում է, որ վերահսկողությունն առկա է, երբ մայր կազմակերպությանն է պատկանում՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, որևէ կազմակերպության քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին, բացի այն բացառիկ հանգամանքներից, երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդ իրավունքներն ունենալը չի հանգեցնում վերահսկողության: Վերահսկողությունն առկա է նաև այն դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունն ունի կազմակերպության քվեարկության իրավունքների կեսը կամ դրանից պակաս, եթե այն իրավագոր է՝<sup>2</sup>
- (ա) կառավարել քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին այլ ներդրողների հետ ունեցած համաձայնագրի հիման վրա.
  - (բ) որոշել կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները կանոնադրության կամ համաձայնագրի համաձայն.
  - (գ) նշանակել կամ ազատել տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով. կամ
  - (դ) իրացնել քվեարկության իրավունքների մեծամասնությունը տնօրենների խորհրդի կամ դրան համարժեք կառավարման մարմնի նիստերին, և կազմակերպության վերահսկողությունն իրականացվում է այդ խորհրդի կամ մարմնի միջոցով:
- 14 Կազմակերպությունը կարող է ունենալ բաժնետոմսերի վարանտներ, բաժնետոմսերի գնման օպցիոններ, պարտքային կամ բաժնային գործիքներ, որոնք փոխարկելի են սովորական բաժնետոմսերի, կամ այլ նմանատիպ գործիքներ, որոնք ունեն պոտենցիալ՝ իրագործվելու կամ փոխարկվելու դեպքում կազմակերպությանը տալու քվեարկության իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի քվեարկության իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների նկատմամբ (պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները որոշելու կարողություն, պետք է հաշվի առնվեն այն պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների գոյությունը և ազդեցությունը, որոնք տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի են, ներառյալ այլ կազմակերպությանը պատկանող պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները: Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները տվյալ պահին իրագործելի կամ փոխարկելի չեն, երբ, օրինակ, դրանք չեն կարող իրագործվել կամ փոխարկվել մինչև ապագա որևէ ամսաթիվը կամ ապագա դեպքի տեղի ունենալը:
- 15 Գնահատելիս, թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները արդյոք դեր են խաղում վերահսկողության համար, կազմակերպությունն ուսումնասիրում է բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (ներառյալ պոտենցիալ քվեարկության 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 քվեարկության իրավունքների վրա, բացի ղեկավարության այդպիսի իրավունքներն իրագործելու կամ փոխարկելու մտադրությունից ու ֆինանսական կարողությունից:
- 16 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից լոկ այն պատճառով, որ ներդրող վենչուրային կապիտալով կազմակերպություն է, փոխադարձ հիմնադրամ, փայային հիմնադրամ (տրաստ) կամ նմանատիպ կազմակերպություն:

<sup>1</sup> Եթե ձեռքբերման պահին դուստր կազմակերպությունը բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշները՝ «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, ապա այն պետք է հաշվառվի այդ ՖՀՄՍ-ին համապատասխան:

<sup>2</sup> Տե՛ս նաև «Համախմբում. հատուկ նշաբանության կազմակերպություններ» ՄՄԿ-12-ը:

17 Դուստր կազմակերպությունը չի բացառվում համախմբումից այն պատճառով, որ դրա գործունեության տեսակները տարբերվում են խմբի մյուս կազմակերպությունների գործունեության տեսակներից: Տրամադրվող տեղեկատվությունը տեղին լինելու համար այդպիսի դուստր կազմակերպությունները համախմբվում են, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտվում է լրացուցիչ տեղեկատվություն դուստր կազմակերպությունների գործունեության տարբեր տեսակների մասին: Օրինակ՝ «Գործառնական սեզմենտներ» ՖՀՄՍ 8-ով պահանջվող բացահայտումները օգնում են բացատրելու խմբի ներսում տարբեր գործունեության տեսակների կարևորությունը:

## **Համախմբման ընթացակարգերը**

18 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս կազմակերպությունը միավորում է մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները՝ տող առ տող իրար գումարելով ակտիվների, պարտավորությունների, սեփական կապիտալի, եկամտի և ծախսի միանման հոդվածները: Որպեսզի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի՝ որպես մեկ տնտեսական կազմակերպության մասին, պետք է իրականացվեն հետևյալ քայլերը.

- (ա) յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության ներդրման հաշվեկշռային արժեքը և յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժինը փոխբացառվում են (տես ՖՀՄՍ 3, որում նկարագրված է առաջացող գուղվիի հաշվառման մոտեցումը).
- (բ) որոշվում են համախմբված դուստր կազմակերպությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում չվերահսկող բաժնեմասերը.
- (գ) համախմբված դուստր կազմակերպությունների զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասերը որոշվում են մայր կազմակերպությանը պատկանող բաժնեմասից առանձին: Զուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասերը բաղկացած են
  - (i) սկզբնական միավորման ամսաթվի դրությամբ այդ չվերահսկող բաժնեմասերի գումարից, որը հաշվարկվել է ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան.
  - (ii) միավորման ամսաթվից հետո սեփական կապիտալում տեղի ունեցած փոփոխություններում չվերահսկող բաժնեմասերից:

19 Պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների առկայության պարագայում, երբ շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունները բաշխվում են մայր կազմակերպության և չվերահսկող բաժնեմասերի միջև, բաշխման համամասնությունները որոշվում են՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

**20 Ներխմբային մնացորդները, գործարքները, եկամուտն ու ծախսերը պետք է ամբողջությամբ բացառվեն (փոխմարվեն):**

21 Ներխմբային մնացորդները և գործարքները, ներառյալ եկամուտը, ծախսերը և շահաբաժինները բացառվում են ամբողջությամբ: Ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթները և վնասները, որոնք ձանաչվում են ակտիվներում, օրինակ՝ պաշարներում և հիմնական միջոցներում, բացառվում են ամբողջությամբ: Ներխմբային վնասները կարող են վկայել արժեզրկման մասին, որը պետք է ձանաչվի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Ներխմբային գործարքներից առաջացած շահույթների և վնասների բացառումից առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների նկատմամբ կիրառվում է «Շահութախարկեր» ՀՀՄՍ 12-ը:

22 Մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պետք է պատրաստվեն միևնույն ամսաթվի դրությամբ: Երբ մայր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է դուստր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, դուստր կազմակերպությունը,

համախմբման նպատակներով, պատրաստում է լրացուցիչ ֆինանսական հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են, բացառությամբ երբ դա անհրազորօժելի է:

- 23 Երբ, 22-րդ պարագրաֆին համապատասխան, դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, պատրաստված են մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից տարբեր ամսաթվի դրությամբ, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ արտացոլելու համար այն նշանակալի գործարքների կամ դեպքերի հետևանքները, որոնք տեղի են ունեցել այդ ամսաթվի և մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում դուստր կազմակերպության և մայր կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը չպետք է երեք ամսից ավել լինի: Հաշվետու ժամանակաշրջանների տևողությունը և հաշվետու ժամանակաշրջանների վերջերի միջև տարբերությունը պետք է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան մնան նույնը:
- 24 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն՝ միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող այլ դեպքերի նկատմամբ կիրառելով միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն:
- 25 Եթե խմբի մի անդամն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող այլ դեպքերի նկատմամբ օգտագործվողից, ապա, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, նրա ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ենթարկվեն համապատասխան ճշգրտումների:
- 26 Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում՝ սկսած ձեռքբերման ամսաթվից, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում: Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը պետք է հիմնված լինեն ակտիվների և պարտավորությունների՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ձանաչված արժեքների վրա: Օրինակ՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո համախմբված համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ձանաչվող մաշվածության գծով ծախսը պետք է հիմնված լինի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձանաչված համապատասխան մաշվող ակտիվների իրական արժեքների վրա: Դուստր կազմակերպության եկամուտներն ու ծախսերը ներառվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում մինչև այն ամսաթիվը, երբ մայր կազմակերպությունը դադարում է վերահսկել դուստր կազմակերպությանը:
- 27 Զվերահսկող բաժնեմասերը համախմբված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն սեփական կապիտալում՝ մայր կազմակերպության սեփականատերերի սեփական կապիտալից առանձին:
- 28 Շահույթը կամ վնասը, ինչպես նաև այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչ վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին: Ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին, նույնիսկ եթե դրա արդյունքում չվերահսկող բաժնեմասերի մնացորդը դառնա բացասական:
- 29 Եթե դուստր կազմակերպությունն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են չվերահսկող բաժնեմասերի կողմից, ապա մայր կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելուց հետո՝ անկախ շահաբաժինների հայտարարված լինելուց:
- 30 Դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալում մայր կազմակերպության բաժնեմասի փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցնում վերահսկողության կորստի, հաշվառվում են որպես սեփական կապիտալի գործարքներ (այսինքն՝ գործարքներ սեփականատերերի հետ, որոնցում նրանք գործում են որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով):

31 Նման հանգամանքներում վերահսկող և չվերահսկող բաժնեմասերի հաշվեկշռային արժեքները պետք է ճշգրտվեն՝ արտացոլելու համար դուստր կազմակերպությունում իրենց հարաբերական բաժնեմասերի փոփոխությունները: Չվերահսկող բաժնեմասերի ճշգրտման գումարի և ստացված կամ վճարված հատուցման իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում և վերագրվի մայր կազմակերպության սեփականատերերին:

## Վերահսկողության կորուստ

---

32 Մայր կազմակերպությունը կարող է կորցնել դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը՝ սեփականության բաժնեմասի բացարձակ կամ հարաբերական մակարդակների փոփոխությամբ կամ առանց դրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ դուստր կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկողությանը: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:

33 Մայր կազմակերպությունը կարող է կորցնել դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը երկու կամ ավելի պայմանավորվածությունների (գործարքների) արդյունքում: Այնուամենայնիվ, երբեմն հանգամանքներից բխում է, որ մի քանի պայմանավորվածությունները պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք: Որոշելու համար, թե արդյոք պայմանավորվածությունները ենթակա են հաշվառման որպես մեկ գործարք, մայր կազմակերպությունը պետք է դիտարկի պայմանավորվածությունների բոլոր պայմանները և դրանց տնտեսական հետևանքները: Ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը կարող են նշանակել, որ մայր կազմակերպությունը մի քանի պայմանավորվածությունները պետք է հաշվառի որպես մեկ գործարք.

- (ա) դրանք կնքվել են միաժամանակ, կամ յուրաքանչյուրը կնքվել է՝ մյուսները նկատի ունենալով.
- (բ) դրանք կազմում են մեկ ընդհանուր տնտեսական արդյունքի հասնելու համար նախագծված գործարք.
- (գ) մի պայմանավորվածության տեղի ունենալը կախված է մեկ կամ ավելի այլ պայմանավորվածությունների տեղի ունենալուց.
- (դ) առանձին դիտարկելիս մի պայմանավորվածությունը ինքնին տնտեսապես արդարացված չէ, սակայն դա տնտեսապես արդարացված է այլ պայմանավորվածությունների հետ միասին դիտարկելիս: Օրինակ՝ բաժնետոմսերը օտարվում են շուկայականից ցածր գնով, ինչը փոխհատուցվում է շուկայականից բարձր գնով հաջորդ օտարումով:

34 Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, այն՝

- (ա) ապաճանաչում է դուստր կազմակերպության ակտիվները (ներառյալ գուդվիլը) և պարտավորությունները իրենց հաշվեկշռային արժեքներով այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվում է.
- (բ) ապաճանաչում է նախկին դուստր կազմակերպությունում չվերահսկող բաժնեմասերի հաշվեկշռային արժեքը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվում է (ներառյալ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի՝ դրանց վերագրվող այլ բաղադրիչները).
- (գ) ճանաչում է.
  - (i) այն գործարքի, դեպքի կամ հանգամանքների արդյունքում ստացված հատուցման իրական արժեքը, որոնք հանգեցրել են վերահսկողության կորստի. և
  - (ii) եթե վերահսկողության կորստի հանգեցրած գործարքը ներառում է դուստր կազմակերպության բաժնետոմսերի բաշխումը սեփականատերերին, որոնք գործում են որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով, ապա այդ բաշխումը.

- (դ) ճանաչում է նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը իր այն ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, երբ վերահսկողությունը կորցվել է.
  - (ե) 35-րդ պարագրաֆում նշված գումարները վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ կամ փոխանցում է ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, եթե այդպես է պահանջվում այլ ՖՀՄՍ-ներով.
  - (զ) արդյունքում առաջացող տարբերությունը որպես օգուտ կամ կորուստ ճանաչում է մայր կազմակերպությանը վերագրվող շահույթում կամ վնասում:
- 35 Եթե մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, ապա նա դուստր կազմակերպության գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կապահանջվեին, եթե մայր կազմակերպությունն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա մայր կազմակերպությունը այդ օգուտը կամ կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ այն կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը: Օրինակ՝ եթե դուստր կազմակերպությունն ունի վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ, և մայր կազմակերպությունը կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը, ապա մայր կազմակերպությունը այդ ակտիվների գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ: Նմանապես, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված վերագնահատումից աճը ակտիվի օտարման ժամանակ կփոխանցվեր ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, ապա մայր կազմակերպությունը վերագնահատումից աճը փոխանցում է ուղղակիորեն չբաշխված շահույթին, երբ այն կորցնում է դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը:
- 36 Դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը կորցնելու դեպքում նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը, ինչպես նաև նախկին դուստր կազմակերպությունից ստանալիք կամ նրան վճարվելիք գումարները՝ վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվից սկսած, պետք է հաշվառվեն այլ ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան:
- 37 Նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրման իրական արժեքը վերահսկողությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ պետք է դիտարկվի որպես ֆինանսական ակտիվի իրական արժեք սկզբնական ճանաչման ժամանակ՝ «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, կամ, երբ տեղին է, ասոցիացված կազմակերպությունում կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեք սկզբնական ճանաչման ժամանակ:

**Դուստր, համատեղ վերահսկվող և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների հաշվառումը առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում**

38 Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այն պետք է դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառի կամ՝

- (ա) ինքնարժեքով, կամ՝
- (բ) ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան:

Կազմակերպությունը պետք է հաշվապահական հաշվառման միևնույն մոտեցումը կիրառի ներդրումների յուրաքանչյուր կատեգորիայի համար: Ինքնարժեքով հաշվառվող ներդրումները պետք է հաշվառվեն «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն*» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան, երբ դրանք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում)՝ ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան: ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան հաշվառվող ներդրումների չափումը նման հանգամանքներում չի փոփոխվում:

- 38Ա Կազմակերպությունը դուստր կազմակերպությունից, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից ստացվելիք շահաբաժինը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ սահմանվում է շահաբաժինը ստանալու իր իրավունքը:
- 38Բ Երբ մայր կազմակերպությունը վերակառուցում է իր խմբի կառուցվածքը, հիմնադրելով նոր կազմակերպություն՝ որպես իր մայր կազմակերպություն, այնպիսի եղանակով, որը բավարարում է հետևյալ չափանիշները.
- (ա) նոր մայր կազմակերպությունը ստանում է սկզբնական մայր կազմակերպության վերահսկողությունը՝ թողարկելով բաժնային գործիքներ սկզբնական մայր կազմակերպության բաժնային գործիքների դիմաց.
  - (բ) նոր խմբի և սկզբնական խմբի ակտիվներն ու պարտավորությունները վերակառուցումից անմիջապես առաջ և հետո նույնն են.
  - (գ) սկզբնական մայր կազմակերպության սեփականատերերը վերակառուցումից առաջ ունեն նույն բացարձակ և հարաբերական մասնակցությունը (բաժնեմասերը) սկզբնական խմբի և նոր խմբի զուտ ակտիվներում՝ վերակառուցումից անմիջապես առաջ և հետո.
- և նոր մայր կազմակերպությունն իր ներդրումը սկզբնական մայր կազմակերպությունում իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառում է 38(ա) պարագրաֆին համապատասխան, նոր մայր կազմակերպությունը պետք է ինքնարժեքը չափի սկզբնական մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վերակառուցման ամսաթվի դրությամբ արտացոլված սեփական կապիտալի հոդվածներում իր բաժնի հաշվեկշռային արժեքով:
- 38Գ Նմանապես, մայր կազմակերպություն չհանդիսացող կազմակերպությունը կարող է հիմնադրել մի նոր կազմակերպություն՝ որպես իր մայր կազմակերպություն, այնպիսի եղանակով, որը բավարարում է 38Բ պարագրաֆում նշված չափանիշները: 38Բ պարագրաֆում նշված պահանջները հավասարապես կիրառվում են այդպիսի վերակառուցումների նկատմամբ: Այդպիսի դեպքերում «սկզբնական մայր կազմակերպությանը» և «սկզբնական խմբին» արվող հղումները պետք է հասկանալ որպես հղում «սկզբնական կազմակերպությանը»:
- 39 Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպություններն են պարտավոր պատրաստել հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ: 38-րդ և 40–43-րդ պարագրաֆները կիրառվում են, երբ կազմակերպությունը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին: Կազմակերպությունը նաև պատրաստում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչպես պահանջվում է 9-րդ պարագրաֆով, բացառությամբ երբ կիրառվում է 10-րդ պարագրաֆով նախատեսված բացառությունը:
- 40 Համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնք համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառվում են ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, պետք է նույն եղանակով հաշվառվեն նաև ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում:

## Բացահայտում

- 41 Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝
- (ա) մայր կազմակերպության և դուստր կազմակերպության միջև փոխհարաբերության բնույթը, երբ մայր կազմակերպությունը ո՛չ ուղղակիորեն, ո՛չ էլ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, չունի քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին.
  - (բ) այն բանի պատճառները, թե ինչու ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների



կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների կեսից ավելին ունենալը չի հանգեցնում վերահսկողության.

- (գ) դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը, երբ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար օգտագործվում են այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրանք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ են կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար, որոնք տարբերվում են մայր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից և ժամանակաշրջանից, ինչպես նաև տարբեր ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառները.
- (դ) դուստր կազմակերպությունների՝ մայր կազմակերպությանը դրամական շահաբաժինների կամ էլ փոխառությունների կամ կանխավճարների վերադարձման ձևով միջոցներ փոխանցելու կարողության նկատմամբ առկա նշանակալի սահմանափակումների (օրինակ՝ փոխառության համաձայնագրերից կամ կարգավորող պահանջներից առաջացող) բնույթը և չափը.
- (ե) աղյուսակ, որը ցույց է տալիս, թե ինչ ազդեցություններ են ունեցել մայր կազմակերպության սեփականատերերին վերագրվող սեփական կապիտալի վրա դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության սեփականության բաժնեմասերի այն փոփոխությունները, որոնք չեն հանգեցրել վերահսկողության կորստի.
- (զ) եթե դուստր կազմակերպության վերահսկողությունը կորցվում է, ապա մայր կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն օգուտը կամ կորուստը, որը ճանաչվել է 34-րդ պարագրաֆին համապատասխան, և՛
  - (i) այդ օգուտի կամ կորստի այն մասը, որը վերագրվում է նախկին դուստր կազմակերպությունում մնացած ներդրումը ճանաչելուն իր իրական արժեքով այն ամսաթվի դրությամբ, երբ վերահսկողությունը կորցվել է.
  - (ii) համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը (հոդվածները), որում (որոնցում) այդ օգուտը կամ կորուստը ճանաչվել է (եթե համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում առանձին չի ներկայացվում):

42 Երբ պատրաստվում են առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ այնպիսի մայր կազմակերպության համար, որը՝ 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան, որոշել է չպատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

- (ա) այն փաստը, որ այդ ֆինանսական հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, և որ օգտագործվել է համախմբման բացառությունը. այն կազմակերպության անվանումը և գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, որը պատրաստել է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին, ինչպես նաև այն հասցեն, որտեղ կարելի է ձեռք բերել այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները.
- (բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ այդ կազմակերպությունների անվանումը, գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, դրանցում սեփականության բաժնեմասը, ինչպես նաև քվեարկության իրավունքների բաժնեմասը, եթե վերջինս տարբերվում է սեփականության բաժնեմասից.
- (գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը:

43 Երբ մայր կազմակերպությունը (բացի 42-րդ պարագրաֆում նշված մայր կազմակերպությունից), համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում բաժնեմաս ունեցող ձեռնարկողը կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը պատրաստում է առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

- (ա) այն փաստը, որ այդ հաշվետվությունները առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ են, ինչպես նաև դրանց պատրաստման պատճառները, եթե պատրաստումը օրենքով չի պահանջվում.
- (բ) դուստր կազմակերպություններում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում և ասոցիացված կազմակերպություններում նշանակալի ներդրումների ցանկը, ներառյալ այդ կազմակերպությունների անվանումը, գրանցման կամ գտնվելու երկիրը, դրանցում սեփականության բաժնեմասը, ինչպես նաև քվեարկության իրավունքների բաժնեմասը, եթե վերջինս տարբերվում է սեփականության բաժնեմասից.
- (գ) (բ) կետում նշված ներդրումների հաշվառման համար օգտագործված մեթոդների նկարագրությունը.

և պետք է նույնականացնեն այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են ըստ սույն ստանդարտի 9-րդ պարագրաֆի կամ ՀՀՄՍ 28-ի և ՀՀՄՍ 31-ի, որին դրանք վերաբերում են:

## Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

- 44 Կազմակերպությունը սույն ստանդարտը պետք է կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը խրախուսելի է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 45 Կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ, 18-րդ, 19-րդ, 26–37-րդ և 41(ե) ու (զ) պարագրաֆներում 2008 թվականին կատարված փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները չպետք է կիրառի նախքան 2009 թվականի հուլիսի 1-ը սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ երբ նա նաև կիրառում է ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008-ին): Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է նախքան 2009 թվականի հուլիսի 1-ը, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց, բացի հետևյալից՝
- (ա) 28-րդ պարագրաֆի փոփոխությունը այն առումով, որ ընդհանուր համապարփակ ֆինանսական արդյունքը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին և չվերահսկող բաժնեմասերին, նույնիսկ եթե դա կհանգեցնի չվերահսկող բաժնեմասերի բացասական մնացորդի: Հետևաբար, կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի շահույթի կամ վնասի վերագրումները՝ փոփոխության կիրառմանը նախորդող ժամանակաշրջանների համար.
  - (բ) 30-րդ և 31-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ վերահսկողություն ձեռք բերելուց հետո դուստր կազմակերպությունում սեփականության բաժնեմասերի փոփոխությունների հաշվառման գծով: Հետևաբար, 30-րդ և 31-րդ պարագրաֆների պահանջները չեն կիրառվում այն փոփոխությունների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել նախքան այդ պարագրաֆների փոփոխությունները կազմակերպության կողմից կիրառելը.
  - (գ) 34–37-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ դուստր կազմակերպության վերահսկողության կորստի գծով: Կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի նախկին դուստր կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքը, եթե վերահսկողությունը կորցվել էր նախքան այդ պարագրաֆների փոփոխությունները կազմակերպության կողմից կիրառելը: Բացի այդ, կազմակերպությունը չպետք է վերահաշվարկի նախքան փոփոխությունները կիրառելը տեղի ունեցած դուստր կազմակերպության վերահսկողության կորստից առաջացած օգուտը կամ կորուստը:
- 45Ա 38-րդ պարագրաֆը փոփոխվել է 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար՝ առաջընթաց կերպով՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ նա առաջին անգամ կիրառել է ՖՀՄՍ 5-ը:

Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

- 45Բ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*Ղուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեքը*» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1-ում և ՀՀՄՍ 27-ում) փաստաթուղթը հանել է ինքնարժեքի մեթոդի սահմանումը 4-րդ պարագրաֆից և ավելացրել է 38Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՀՀՄՍ 18-ի, ՀՀՄՍ 21-ի և ՀՀՄՍ 36-ի փոփոխությունները:
- 45Գ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*Ղուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ինքնարժեքը*» (Փոփոխություններ ՖՀՄՍ 1-ում և ՀՀՄՍ 27-ում) փաստաթուղթը ավելացրել է 38Բ և 38Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ պարագրաֆները կիրառի առաջընթաց այն վերակառուցումների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունեցել 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Բացի այդ, կազմակերպությունը կարող է որոշել 38Բ և 38Գ պարագրաֆները կիրառել հետընթաց այդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող անցյալ վերակառուցումների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը վերաներկայացնում է որևէ վերակառուցում՝ 38Բ կամ 38Գ պարագրաֆները բավարարելու համար, նա պետք է վերաներկայացնի այդ պարագրաֆների գործողության ոլորտում գտնվող բոլոր հետագա վերակառուցումները: Եթե կազմակերպությունը 38Բ կամ 38Գ պարագրաֆները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, նա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

### **ՀՀՄՍ 27 (2003)-ի գործողության դադարեցումը**

- 46 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «*Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ*» (վերանայված 2003-ին) ՀՀՄՍ 27-ին: