

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 28 Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում

Գործողության ոլորտը

1 Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները հաշվառելիս: Այնուամենայնիվ, այն չի կիրառվում ասոցիացված կազմակերպություններում այն ներդրումների նկատմամբ, որոնք պահվում են՝

- (ա) վենչուրային կապիտալով կազմակերպությունների կողմից, կամ
- (բ) փոխադարձ հիմնադրամների, փայային տրաստների և նմանատիպ կազմակերպությունների (ներառյալ ներդրումների հետ կապված ապահովագրական հիմնադրամների) կողմից,

որոնք սկզբնական ճանաչման ժամանակ նախորոշվում են որպես «իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով» կամ դասակարգվում են որպես առևտրական նպատակներով պահվող և հաշվառվում են «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան: Այդպիսի ներդրումները պետք է չափվեն իրական արժեքով ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան՝ իրական արժեքի փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում փոփոխության ժամանակաշրջանում: Այդպիսի ներդրում ունեցող կազմակերպությունը պետք է կատարի 37(զ) պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները:

Սահմանումներ

2 Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով.

Ասոցիացված կազմակերպությունը կազմակերպություն է, ներառյալ ոչ կորպորատիվ (իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող) կազմակերպությունը, ինչպիսին ընկերակցությունն է, որի նկատմամբ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, և որը չի հանդիսանում ո՛չ դուստր կազմակերպություն, ո՛չ էլ բաժնեմաս համատեղ ձեռնարկումում:

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:

Բաժնեմասնակցության մեթոդը հաշվապահական հաշվառման մեթոդ է, որով ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, իսկ այնուհետև ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ներդրողի շահույթ կամ վնասը ներառում է ներդրման օբյեկտի շահույթ կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը:

Համատեղ վերահսկողությունը տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն, երբ այդ գործունեությանը վերաբերող ռազմավարական ֆինանսական և գործառնական որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է վերահսկողությունը կիսող կողմերի (ձեռնարկողների) միաձայն համաձայնությունը:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները մայր կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի կամ համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում ձեռնարկողի 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:

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

Ղուստր 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):

- 3 Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցում կիրառված է բաժնեմասնակցության մեթոդը, առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ չեն, ինչպես որ այդպիսիք չեն նաև այն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որը չունի ոչ ղուստր կազմակերպություն, ոչ ասոցիացված կազմակերպություն և ոչ էլ ձեռնարկողի բաժնեմաս (մասնակցություն) համատեղ ձեռնարկումում:
- 4 Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները նրանք են, որոնք ներկայացվում են ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների, այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ներդրումները հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ինչպես նաև այն ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնցում ձեռնարկողների բաժնեմասերը (մասնակցությունները) համատեղ ձեռնարկումներում համամասնորեն համախմբվում են: Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հավելվել կամ չհավելվել, կարող են կցվել կամ չկցվել այդ ֆինանսական հաշվետվություններին:
- 5 Կազմակերպությունները, որոնք ազատված են համախմբման պահանջից՝ «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան, համամասնական համախմբում կիրառելու պահանջից՝ «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ի 2-րդ պարագրաֆին համապատասխան, կամ բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու պահանջից՝ սույն ստանդարտի 13(գ) պարագրաֆին համապատասխան, կարող են ներկայացնել առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ՝ որպես իրենց միակ ֆինանսական հաշվետվություններ:

Նշանակալի ազդեցություն

- 6 Եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ ղուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսը կամ ավելին, ապա ենթադրվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ հստակորեն կարելի է ցուցադրել, որ այդպես չէ: Եվ հակառակը՝ եթե ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն (օրինակ՝ ղուստր կազմակերպությունների միջոցով) ներդրողին է պատկանում ներդրման օբյեկտի քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա ենթադրվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն, բացառությամբ երբ այդպիսի ազդեցությունը հստակորեն կարելի է ցուցադրել: Մեկ այլ ներդրողին զգալի բաժնեմաս կամ բաժնեմասերի մեծամասնությունը պատկանելը պարտադիր չէ, որ խանգարի ներդրողին նշանակալի ազդեցություն ունենալ:
- 7 Ներդրողի կողմից նշանակալի ազդեցություն ունենալը սովորաբար վկայվում է ստորև նշվածներից մեկով կամ մի քանիսով՝
 - (ա) ներկայացուցչություն ներդրման օբյեկտի տնօրենների խորհրդում կամ համարժեք կառավարման մարմնում.
 - (բ) մասնակցություն քաղաքականության ձևավորման գործընթացներին, ներառյալ մասնակցությունը շահաբաժինների վճարման կամ այլ բաշխումների վերաբերյալ որոշումներին.
 - (գ) ներդրողի և ներդրման օբյեկտի միջև էական գործարքներ.
 - (դ) կառավարչական անձնակազմի փոխանակում.
 - (ե) կարևոր տեխնիկական տեղեկատվության տրամադրում:

- 8 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 լրացուցիչ քվեարկության իրավունքներ կամ նվազեցնելու այլ կողմերի քվեարկության իրավունքները՝ այլ կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների նկատմամբ (այսինքն՝ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ): Երբ գնահատվում է, թե արդյոք կազմակերպությունն ունի նշանակալի ազդեցություն, 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:
- 9 Գնահատելիս, թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքները արդյոք դեր են խաղում նշանակալի ազդեցության 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:
- 10 Կազմակերպությունը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ներդրման օբյեկտի նկատմամբ, երբ այն կորցնում է այդ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունների վերաբերյալ որոշումներին մասնակցելու կարողությունը: Նշանակալի ազդեցության կորուստը կարող է տեղի ունենալ սեփականության բաժնեմասի բացարձակ կամ հարաբերական մակարդակների փոփոխությամբ կամ առանց դրա: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ ասոցիացված կազմակերպությունը անցնում է կառավարության, դատարանի, ադմինիստրատորի կամ կարգավորողի վերահսկողությանը: Դա կարող է տեղի ունենալ նաև պայմանագրային համաձայնության արդյունքում:

Բաժնեմասնակցության մեթոդ

- 11 Բաժնեմասնակցության մեթոդի ներքո ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը սկզբնապես ճանաչվում է ինքնարժեքով, և հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում կամ պակասեցվում է՝ ճանաչելու համար ներդրողի բաժնեմասը ներդրման օբյեկտի հետծեռքբերումային շահույթում կամ վնասում: Ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը ճանաչվում է ներդրողի շահույթում կամ վնասում: Ներդրման օբյեկտից ստացված բաշխումների չափով նվազեցվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը: Հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտումների կարիք կարող է լինել նաև ներդրման օբյեկտում ներդրողի համամասնական բաժնեմասի այն փոփոխությունների գծով, որոնք առաջանում են ներդրման օբյեկտի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի փոփոխություններից: Այդպիսի փոփոխությունները ներառում են հիմնական միջոցների վերագնահատումից և արտարժույթի վերահաշվարկումից առաջացող փոփոխությունները: Ներդրողի բաժինը այդ փոփոխություններում ճանաչվում է ներդրողի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տես ՀՀՄՍ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» (վերանայված՝ 2007-ին)):
- 12 Երբ առկա են պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ, ներդրման օբյեկտի շահույթում կամ վնասում և սեփական կապիտալի փոփոխություններում ներդրողի բաժինը որոշվում է՝ հիմք ընդունելով սեփական կապիտալում մասնակցության այդ պահին եղած համամասնությունները, այլ ոչ թե պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների հնարավոր իրագործումը կամ փոխարկումը:

Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումը

- 13 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրում պետք է հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, բացառությամբ երբ՝
- (ա) ներդրումը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող՝ «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն*» ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան.
 - (բ) կիրառվում է ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆի բացառությունը, որը թույլ է տալիս մայր կազմակերպությանը, որը նաև ներդրում ունի ասոցիացված կազմակերպությունում, չներկայացնել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ. կամ
 - (գ) տեղի ունեն հետևյալ բոլոր պայմանները.
 - (i) ներդրողն ինքն է հանդիսանում մեկ այլ կազմակերպությանը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն պատկանող դուստր կազմակերպություն, և իր մյուս սեփականատերերը, ներառյալ նրանք, որոնք այլ դեպքերում չունեն քվեարկության իրավունք, տեղեկացված են, որ ներդրողը չի կիրառելու բաժնեմասնակցության մեթոդ, և դրա դեմ չեն առարկել.
 - (ii) ներդրողը չունի հրապարակային շուկայում (տեղական կամ արտերկրյա ֆոնդային բորսայում կամ արտաբորսայական կարգավորվող շուկայում, ներառյալ տեղական և տարածաշրջանային շուկաները) շրջանառվող պարտքային կամ բաժնային գործիքներ.
 - (iii) ներդրողն 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.
 - (iv) ներդրողի 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:
- 14 13(ա) պարագրաֆում նկարագրված ներդրումները պետք է հաշվառվեն ՖՀՄՍ 5-ին համապատասխան:
- 15 Երբ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը, որը նախապես դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող, այլևս չի համապատասխանում որպես այդպիսին դասակարգվելու չափանիշներին, այն պետք է հաշվառվի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ դասակարգվել էր որպես վաճառքի համար պահվող: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելուց սկսած ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար ճշգրտվեն:
- 16 [Հանված է]
- 17 Ստացված բաշխումների հիմունքով եկամտի ճանաչումը կարող է տեղին չլինել ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման գծով ներդրողի վաստակած եկամտի չափման համար, քանի որ ստացված բաշխումները կարող են քիչ կապ ունենալ ասոցիացված կազմակերպության գործունեության արդյունքի հետ: Քանի որ ներդրողը նշանակալի ազդեցություն ունի ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, ներդրողը մասնակցություն (բաժնեմաս) ունի ասոցիացված կազմակերպության գործունեության արդյունքում և, հետևաբար, հատույց իր ներդրման գծով: Ներդրողն այդ մասնակցությունը հաշվառում է՝ իր ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակն ընդլայնելով այնպես, որ դրանք ներառեն իր բաժինը ասոցիացված կազմակերպության շահույթում կամ վնասում: Արդյունքում՝ բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառումն ապահովում է առավել բովանդակային տեղեկատվություն ներդրողի գուտ ակտիվների և շահույթի կամ վնասի վերաբերյալ:
- 18 Ներդրողը պետք է դադարեցնի բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործումը՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ նա դադարում է նշանակալի ազդեցություն ունենալ ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, և այդ ամսաթվից պետք է ներդրումը հաշվառի ՀՀՄՍ 39-ին

համապատասխան՝ պայմանով, որ ասոցիացված կազմակերպությունը չի դառնում դուստր կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկում, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 31-ում: Նշանակալի ազդեցությունը կորցնելիս ներդրողը պետք է նախկին ասոցիացված կազմակերպությունում դեռ պահվող ներդրումը չափի իրական արժեքով: Ներդրողը պետք է շահույթում կամ վնասում ձանաչի ստորև նշվածների միջև տարբերությունը՝

- (ա) դեռ պահվող ներդրման իրական արժեքի և ասոցիացված կազմակերպությունում մասնակցության մի մասի օտարումից ստացված մուտքերի հանրագումար,
- (բ) նշանակալի ազդեցությունը կորցնելու ամսաթվի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեք:

19 Երբ ներդրումը դադարում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն և հաշվառվում է ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան, ներդրման իրական արժեքը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ այն դադարում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն, պետք է դիտարկվի որպես դրա իրական արժեք ՀՀՄՍ 39-ին համապատասխան որպես ֆինանսական ակտիվ սկզբնական ձանաչման ժամանակ:

19Ա Երբ ներդրողը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, նա այդ ասոցիացված կազմակերպության գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ձանաչված բոլոր գումարները պետք է հաշվառի այն նույն հիմունքներով, որոնք կպահանջվեին, եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ուղղակիորեն օտարեր համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները: Հետևաբար, եթե նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ձանաչված օգուտը կամ կորուստը ասոցիացված կազմակերպության կողմից համապատասխան ակտիվներն ու պարտավորությունները օտարելիս կվերադասակարգվեր շահույթի կամ վնասի մեջ, ապա ներդրողը այդ օգուտը կամ կորուստը սեփական կապիտալից վերադասակարգում է շահույթի կամ վնասի մեջ (որպես վերադասակարգման ճշգրտում), երբ նա կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ: Օրինակ՝ եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ունի վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվներ, և ներդրողը կորցնում է նշանակալի ազդեցությունը ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ, ապա ներդրողն այդ ակտիվների գծով նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ձանաչված օգուտը կամ կորուստը պետք է վերադասակարգի շահույթի կամ վնասի մեջ: Եթե ներդրողի բաժնեմասը ասոցիացված կազմակերպությունում նվազում է, սակայն ներդրումը շարունակում է լինել ասոցիացված կազմակերպություն, ապա ներդրողը պետք է շահույթի կամ վնասի մեջ վերադասակարգի միայն նախապես այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ձանաչված օգուտի կամ կորուստի համամասնական գումարը:

20 Բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման ընթացակարգերից շատերը նման են ՀՀՄՍ 27-ում նկարագրված համախմբման ընթացակարգերին: Ավելին՝ դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը հաշվառելիս օգտագործվող ընթացակարգերի հիմքում ընկած հայեցակարգերը կիրառվում են նաև ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման ձեռքբերումը հաշվառելու համար:

21 Ասոցիացված կազմակերպությունում խմբի բաժինը բաղկացած է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում մայր կազմակերպությանը և նրա դուստր կազմակերպություններին պատկանող բաժիններից (բաժնեմասերից): Խմբի այլ ասոցիացված կազմակերպություններին կամ համատեղ ձեռնարկումներին պատկանող բաժինները (բաժնեմասերը) այս նպատակի համար հաշվի չեն առնվում: Երբ ասոցիացված կազմակերպությունն ունի դուստր կազմակերպություններ, ասոցիացված կազմակերպություններ, կամ համատեղ ձեռնարկումներ, բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելու նպատակով հաշվի են առնվում շահույթների կամ վնասների և զուտ ակտիվների այն մեծությունները, որոնք ձանաչված են ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում (ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության բաժինը իր ասոցիացված կազմակերպությունների և համատեղ ձեռնարկումների շահույթներում կամ վնասներում և զուտ ակտիվներում)՝ միասնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության արդյունքներն ապահովելու համար անհրաժեշտ ճշգրտումները կատարելուց հետո (տե՛ս 26 և 27-րդ պարագրաֆները):

22 Ներդրողի (ներառյալ իր համախմբված դուստր կազմակերպությունների) և ասոցիացված կազմակերպության միջև «վերընթաց» և «վայրընթաց» գործարքներից առաջացած շահույթները և վնասները ներդրողի ֆինանսական հաշվետվություններում ձանաչվում են միայն ասոցիացված

կազմակերպությունում չկապակցված ներդրողների բաժնեմասերի չափով: «Վերընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ասոցիացված կազմակերպության կողմից ակտիվների վաճառքը ներդրողին: «Վայրընթաց» գործարքներ են, օրինակ, ներդրողի կողմից ակտիվների վաճառքը ասոցիացված կազմակերպությանը: Ներդրողի բաժինը ասոցիացված կազմակերպության՝ նշված գործարքներից առաջացած շահույթներում և վնասներում բացառվում է:

23 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ այդ ներդրումը դառնում է ասոցիացված կազմակերպություն: Ներդրումը ձեռք բերելիս ներդրման ինքնարժեքի և ասոցիացված կազմակերպության նույնականացվող (որոշելի) ակտիվների և պարտավորությունների գուտ իրական արժեքում ներդրողի բաժնի միջև տարբերությունը հաշվառվում է հետևյալ կերպ.

(ա) ասոցիացված կազմակերպությանը վերաբերող գուդվիլը ներառվում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Այդ գուդվիլը չի թույլատրվում ամորտիզացնել.

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

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

24 Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ներդրողն օգտագործում է ասոցիացված կազմակերպության առկա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ ներդրողի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը տարբերվում է ասոցիացված կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջից, ասոցիացված կազմակերպությունը ներդրողի օգտագործման համար պատրաստում է ֆինանսական հաշվետվություններ նույն ամսաթվի դրությամբ, որով ներդրողի ֆինանսական հաշվետվություններն են, բացառությամբ երբ դա անիրագործելի է:

25 Երբ, 24-րդ պարագրաֆին համապատասխան, ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք օգտագործվում են բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս, պատրաստված են ներդրողի 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 ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում: Բոլոր դեպքերում ասոցիացված կազմակերպության և ներդրողի 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:

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

27 Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն օգտագործում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը տարբերվում է միանման գործարքների և նմանատիպ հանգամանքներում տեղի ունեցող դեպքերի նկատմամբ ներդրողի կողմից օգտագործվողից, ապա, ներդրողի կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործելիս, պետք է կատարվեն ճշգրտումներ՝ ասոցիացված կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ներդրողի կողմից օգտագործվողին համապատասխանեցնելու համար:

- 28 Եթե ասոցիացված կազմակերպությունն ունի շրջանառվող կուտակային արտոնյալ բաժնետոմսեր, որոնք դասակարգված են որպես սեփական կապիտալ և պահվում են այլոց՝ ոչ ներդրողի կողմից, ապա ներդրողը շահույթի կամ վնասի իր բաժինը հաշվարկում է այդպիսի բաժնետոմսերի գծով շահաբաժնի հետ կապված ճշգրտում կատարելոց հետո՝ անկախ շահաբաժնեների հայտարարված լինելուց:
- 29 Եթե ասոցիացված կազմակերպության վնասում ներդրողի բաժնեմասը հավասարվում կամ գերազանցում է ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրմանը (մասնակցությանը), ապա ներդրողը դադարեցնում է հետագա վնասներում իր բաժնեմասի ճանաչումը: Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումը (մասնակցությունը) ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման՝ ըստ բաժնեմասնակցության մեթոդի հաշվեկշռային արժեքն է այն երկարաժամկետ մասնակցությունների հետ միասին, որոնք, ըստ էության, կազմում են ներդրողի՝ ասոցիացված կազմակերպությունում գուտ ներդրման մասը: Օրինակ՝ այն հողվածը, որի մարումը կանխատեսելի ապագայում ո՛չ պլանավորված է, ո՛չ էլ հավանական է, ըստ էության, հանդիսանում է այդ ասոցիացված կազմակերպությունում կազմակերպության լրացուցիչ ներդրում: Այդպիսի հողվածներ կարող են լինել արտոնյալ բաժնետոմսերը և երկարաժամկետ փոխառությունները կամ դեբիտորական պարտքերը, սակայն չեն ներառում առևտրական դեբիտորական պարտքերը, առևտրական կրեդիտորական պարտքերը կամ այն երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը, որոնց համար առկա է համապատասխան ապահովություն, օրինակ՝ ապահովված փոխառությունները: Բաժնեմասնակցության մեթոդով ճանաչված վնասները, սովորական բաժնետոմսերում ներդրողի ներդրումը գերազանցող չափով, կիրառվում են ներդրողի՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման (մասնակցության) այլ հողվածների նկատմամբ՝ ըստ դրանց ստորադասվածության հերթականության (այսինքն՝ լուծարման ժամանակ առաջնահերթությանը հակառակ):
- 30 Ներդրողի ներդրումը (մասնակցությունը) մինչև զրո նվազեցնելուց հետո լրացուցիչ վնասներ և պարտավորություն ճանաչվում են միայն այն չափով, որով ներդրողը ստանձնել է իրավական կամ կառուցողական պարտավորություն կամ կատարել է վճարումներ ասոցիացված կազմակերպության անունից: Եթե ասոցիացված կազմակերպությունը հետագայում ունենում է շահույթներ, ներդրողը վերսկսում է այդ շահույթներում իր բաժնի ճանաչելը միայն այն պահից հետո, երբ շահույթներում իր բաժինը հավասարվում է չճանաչված վնասներում իր բաժնին:

Արժեզրկումից կորուստներ

- 31 Բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելուց, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության վնասները 29-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչելուց հետո ներդրողը կիրառում է ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները՝ որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի գուտ ներդրման գծով:
- 32 Ներդրողը ՀՀՄՍ 39-ի պահանջները կիրառում է՝ նաև որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է ճանաչել լրացուցիչ արժեզրկումից կորուստ՝ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողի այն ներդրման (մասնակցության) գծով, որը գուտ ներդրման մաս չի կազմում, ինչպես նաև այդ արժեզրկումից կորուստի գումարը:
- 33 Քանի որ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլը առանձին չի ճանաչվում, այն, «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ի գուդվիլի արժեզրկվածության ստուգման պահանջների կիրառմամբ, արժեզրկվածության գծով առանձին ստուգման չի ենթարկվում: Փոխարենը՝ ներդրման ամբողջ հաշվեկշռային արժեքն է ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան ստուգվում արժեզրկվածության գծով որպես մեկ ակտիվ՝ դրա փոխհատուցվող գումարը (օգտագործման արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից առավելագույնը) հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատելով, երբ ՀՀՄՍ 39-ի պահանջների կիրառումը ցույց է տալիս, որ ներդրումը կարող է արժեզրկված լինել: Այդ հանգամանքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի բաշխվում որևէ ակտիվի, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմող գուդվիլին: Համապատասխանաբար՝ այդ արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան ճանաչվում է այն չափով, որով ներդրման փոխհատուցվող գումարը

հետագայում աճում է: Ներդրման օգտագործման արժեքը որոշելիս կազմակերպությունը գնահատում է՝

- (ա) իր բաժինը այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքում, որոնք ակնկալվում է, որ կստեղծվեն ասոցիացված կազմակերպության կողմից, ներառյալ ասոցիացված կազմակերպության գործառնություններից առաջացող դրամական հոսքերը և ներդրման վերջնական օտարումից մուտքերը. Կամ
- (բ) այն գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որոնք ակնկալվում է, որ կառաջանան ներդրումից ստացվելիք շահաբաժիններից և վերջնական օտարումից:

Համապատասխան ենթադրությունների դեպքում երկու մեթոդն էլ տալիս են նույն արդյունքը:

34 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման փոխհատուցվող գումարը գնահատվում է յուրաքանչյուր ասոցիացված կազմակերպության համար, բացառությամբ երբ ասոցիացված կազմակերպությունը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության այլ ակտիվներից առաջացողներից:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

35 Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումները ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 27-ի 38–43-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

36 Սույն ստանդարտը չի սահմանում, թե որ կազմակերպություններն են պարտավոր պատրաստել հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ:

Բացահայտում

37 Պետք է կատարվեն հետևյալ բացահայտումները՝

- (ա) ասոցիացված կազմակերպություններում այն ներդրումների իրական արժեքը, որոնք համար առկա են հրապարակվող գնանշումներ.
- (բ) ասոցիացված կազմակերպությունների վերաբերյալ ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն, ներառյալ ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և շահույթի կամ վնասի ամփոփ գումարները.
- (գ) այն բանի պատճառները, թե ինչու է շրջանցվում այն ենթադրությունը, որ, եթե ներդրողը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով, տիրապետում է ներդրման օբյեկտի քվեարկության կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից պակաս, ապա նա չունի նշանակալի ազդեցություն, և եզրակացվում է, որ ներդրողն ունի նշանակալի ազդեցություն.
- (դ) այն բանի պատճառները, թե ինչու է շրջանցվում այն ենթադրությունը, որ, եթե ներդրողը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ դուստր կազմակերպությունների միջոցով տիրապետում է ներդրման օբյեկտի քվեարկության կամ պոտենցիալ քվեարկության իրավունքների 20 տոկոսից ավելին, ապա նա ունի նշանակալի ազդեցություն, և եզրակացվում է, որ ներդրողը չունի նշանակալի ազդեցություն.
- (ե) ասոցիացված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջը, երբ բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս օգտագործվում են այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ, և դրանք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ են կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար, որոնք տարբերվում են ներդրողի ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից և ժամանակաշրջանից, ինչպես նաև տարբեր ամսաթիվ կամ ժամանակաշրջան օգտագործելու պատճառները.
- (զ) ասոցիացված կազմակերպությունների՝ ներդրողին 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.
- (է) ասոցիացված կազմակերպության վնասների չճանաչված բաժնեմասը՝ ինչպես ժամանակաշրջանի համար, այնպես էլ աճողական, եթե ներդրողը դադարեցրել է ասոցիացված կազմակերպության վնասների իր բաժնեմասի ճանաչումը.
- (ը) այն փաստը, որ ասոցիացված կազմակերպությունը չի հաշվառվում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ՝ 13-րդ պարագրաֆին համապատասխան.
- (թ) ամփոփ ֆինանսական տեղեկատվություն՝ առանձին-առանձին կամ խմբերով, այն ասոցիացված կազմակերպությունների վերաբերյալ, որոնք չեն հաշվառվում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, ներառյալ ընդամենը ակտիվների, ընդամենը պարտավորությունների, հասույթների և շահույթի կամ վնասի գումարները:
- 38 Ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումները, որոնք հաշվառվում են բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ, պետք է դասակարգվեն որպես ոչ ընթացիկ ակտիվներ: Այդպիսի ասոցիացված կազմակերպությունների շահույթում կամ վնասում ներդրողի բաժնեմասը, ինչպես նաև այդ ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը պետք է բացահայտվեն առանձին: Ներդրողի բաժնեմասը այդպիսի ասոցիացված կազմակերպությունների ընդհատված գործառնություններում նույնպես պետք է բացահայտվի առանձին:
- 39 Ասոցիացված կազմակերպության կողմից այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված փոփոխություններում ներդրողի բաժնեմասը վերջինիս կողմից պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում:
- 40 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՍՍ 37-ին համապատասխան՝ ներդրողը պետք է բացահայտի՝
- (ա) իր բաժինը ասոցիացված կազմակերպության այն պայմանական պարտավորություններում, որոնք ստանձնվել են այլ ներդրողների հետ համատեղ.
- (բ) պայմանական պարտավորությունները, որոնք առաջանում են այն պատճառով, որ ներդրողը համապարտ պարտավորություն է կրում ասոցիացված կազմակերպության բոլոր պարտավորությունների կամ դրանց մի մասի համար:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

- 41 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:
- 41Ա ՀՀՍՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) փոփոխություն կատարեց ՖՀՍՍ-ներում օգտագործվող տերմիններում: Բացի այդ, այն փոփոխեց 11-րդ և 39-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՍՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 41Բ ՀՀՍՍ 27-ը (վերանայված՝ 2008-ին) փոփոխեց 18-րդ, 19-րդ և 35-րդ պարագրաֆները և ավելացրեց 19Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՍՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008-ին) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 41Գ 1-ին և 33-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «ՖՀՍՍ-ների բարելավումներ»-ով: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար:

Վաղաժամ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար կիրառի «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7-ի 3-րդ պարագրաֆի, ՀՀՄՍ 31-ի 1-ին պարագրաֆի և «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ի 4-րդ պարագրաֆի՝ 2008 թվականի մայիսին հրապարակված փոփոխությունները: Թույլատրվում է այդ փոփոխությունները կիրառել առաջընթաց:

Այլ փաստաթղթերի գործողության դադարեցումը

- 42 Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» (վերանայված 2000-ին) ՀՀՄՍ 28-ին:
- 43 Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ Մեկնաբանություններին՝
- (ա) ՄՄԿ-3 «Ասոցիացված կազմակերպությունների հետ գործարքների գծով շահույթ կամ վնասների բացառումը».
 - (բ) ՄՄԿ-20 «Բաժնեմասնակցության մեթոդ. կորուստների ճանաչումը».
 - (գ) ՄՄԿ-33 «Համախմբում և բաժնեմասնակցության մեթոդ. պոտենցիալ քվեարկության իրավունքներ և սեփականության բաժնեմասերի բաշխումը»: