

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 24

Կապակցված կողմերի բացահայտումներ

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակեն այն բացահայտումները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ուշադրություն հրավիրելու համար այն բանի հնարավորության վրա, որ կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և շահույթի կամ վնասի վրա կարող են ներգործած լինել կապակցված կողմերի գոյությունը և նման կողմերի հետ գործարքներն ու չմարված մնացորդները:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի՝
 - (ա) կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերություններն ու գործարքները որոշելիս.
 - (բ) կազմակերպության և իր կապակցված կողմերի միջև չմարված մնացորդները հաստատելիս.
 - (գ) այն հանգամանքները որոշելիս, որոնց պարագայում (ա) և (բ) կետերում նշված հոդվածների բացահայտումը պարտադիր է.
 - (դ) այդ հոդվածների վերաբերյալ կատարվելիք բացահայտումները որոշելիս:
3. Սույն Ստանդարտը պահանջում է բացահայտել կապակցված կողմերի միջև գործարքներն ու չմարված մնացորդները մայր կազմակերպության, ձեռնարկողի կամ ներդրողի առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնք ներկայացվում են «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ՀՀՄՍ 27-ին համապատասխան:
4. Մինևս այն խմբի այլ կազմակերպությունների հետ կապակցված կողմերի միջև գործարքները և չմարված մնացորդները բացահայտվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում: Ներխմբային կապակցված կողմերի միջև գործարքներն ու չմարված մնացորդները բացառվում (վերացվում) են խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս:

Կապակցված կողմերի գծով բացահայտումների նպատակը

5. Կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերություններն առևտրում և ձեռնարկատիրական գործունեությունում սովորական երևույթ են: Օրինակ՝ կազմակերպությունները հաճախ իրենց գործունեության մի մասն իրականացնում են դուստր կազմակերպությունների, համատեղ ձեռնարկումների և ասոցիացված կազմակերպությունների միջոցով: Այս հանգամանքներում կազմակերպության՝ ներդրման օբյեկտի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության վրա ներգործելու կարողությունը իրականացվում է վերահսկողության, համատեղ վերահսկողության կամ նշանակալի ազդեցության միջոցով:
6. Կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունները կարող են ազդել կազմակերպության շահույթի կամ վնասի և ֆինանսական վիճակի վրա: Կապակցված կողմերի միջև կարող են կատարվել գործարքներ, որոնք տեղի չէին ունենա, եթե կողմերը կապակցված չլինեին: Օրինակ՝ այն կազմակերպությունը, որն ինքնարժեքով ապրանք է վաճառում իր մայր կազմակերպությանը, նման պայմաններով կարող է ապրանքը չվաճառել մեկ այլ գնորդի: Բացի այդ, կապակցված կողմերի միջև գործարքները կարող են չկատարվել այնպիսի ծավալներով, ինչ՝ չկապակցված կողմերի միջև:

7. Կազմակերպության շահույթի կամ վնասի և ֆինանսական վիճակի վրա կարող են ազդել կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունները, նույնիսկ եթե կապակցված կողմերի միջև գործարքներ չեն կատարվում: Այդպիսի փոխհարաբերության գոյությունն ինքնին կարող է բավարար լինել կազմակերպության՝ այլ կողմերի հետ ունեցած գործարքների վրա ազդելու համար: Օրինակ՝ դուստր կազմակերպությունը կարող է դադարեցնել իր հարաբերությունները առևտրական գործընկերոջ հետ, երբ մայր կազմակերպությունը ձեռք է բերում մեկ ուրիշ դուստր կազմակերպություն, որը զբաղված է նույն գործունեությամբ, ինչ նախկին առևտրական գործընկերը: Եվ ընդհակառակը՝ մի կողմը կարող է ձեռնպահ մնալ գործունեություն ծավալելուց մյուսի նշանակալի ազդեցության պատճառով, օրինակ՝ մայր կազմակերպությունը կարող է հրահանգել դուստր կազմակերպությանը չզբաղվել հետազոտությամբ և մշակմամբ:
8. Այս պատճառներով էլ, կապակցված կողմերի միջև գործարքների, չմարված մնացորդների և փոխհարաբերությունների իմացությունը կարող է ազդել այն բանի վրա, թե ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներն ինչպես կգնահատեն կազմակերպության գործունեությունը, ներառյալ այն ռիսկերն ու հնարավորությունները, որոնց բախվում է կազմակերպությանը:

Սահմանումներ

9. Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով՝

Կապակցված կողմ. կողմը կապակցված է կազմակերպությանը, եթե՝

 - (ա) ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն՝ մեկ կամ ավելի միջնորդների միջոցով, կողմը՝
 - (i) վերահսկում է կազմակերպությանը, վերահսկվում է նրա կողմից կամ նրա հետ միասին ընդհանուր վերահսկողության տակ է գտնվում (այստեղ ներառվում են մայր կազմակերպությունները, դուստր կազմակերպությունները և միևնույն մայր կազմակերպության այլ դուստր կազմակերպությունները).
 - (ii) կազմակերպությունում ունի մասնակցություն, որն ապահովում է նշանակալի ազդեցության կազմակերպության նկատմամբ. կամ
 - (iii) համատեղ վերահսկողություն է իրականացնում տվյալ կազմակերպության նկատմամբ.
 - (բ) կողմը կազմակերպության համար ասոցիացված կազմակերպություն է (ինչպես սահմանված է «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում» ՀՀՄՍ 28-ում).
 - (գ) կողմը համատեղ ձեռնարկում է, որտեղ կազմակերպությունը ձեռնարկող է (տե՛ս «Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 31-ը).
 - (դ) կողմը կազմակերպության կամ նրա մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ է.
 - (ե) կողմը (ա) կամ (դ) կետերում նշված անձանց ընտանիքի մտերիմ անդամ է.
 - (զ) կողմը կազմակերպություն է, որը վերահսկվում է, համատեղ է վերահսկվում կամ նշանակալի ազդեցության է ենթարկվում (դ) կամ (ե) կետերում նշված անձանց կողմից, կամ այդպիսի կազմակերպությունում զգալի քանակությամբ ծայների իրավունքը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, պատկանում է նշված անձանց. կամ
 - (է) կողմը հետաշխատանքային հատուցումների պլան է՝ կազմակերպության կամ կազմակերպության համար կապակցված կողմ հանդիսացող կազմակերպությունների աշխատակիցներին հատուցումներ վճարելու համար:

Կապակցված կողմի հետ գործարքը ռեսուրսների, ծառայությունների կամ պարտականությունների փոխանցում է կապակցված կողմերի միջև՝ անկախ վճարի գանձումից:

Անձի ընտանիքի մտերիմ անդամներն ընտանիքի այն անդամներն են, ովքեր ենթադրաբար կարող են ազդել այդ անձի վրա կամ ենթարկվել նրա ազդեցությանը՝ կազմակերպության հետ իրենց փոխհարաբերություններում: Դրանց թվին կարող են դասվել՝

 - (ա) անձի զուգընկերը (ամուսինը) և երեխաները.
 - (բ) անձի զուգընկերոջ (ամուսնու) երեխաները.
 - (գ) անձի կամ նրա զուգընկերոջ (ամուսնու) խնամարկյալները:

Հատուցումը ներառում է աշխատակիցների բոլոր հատուցումները (ինչպես սահմանված է «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ում), ներառյալ աշխատակիցների այն հատուցումները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է «*Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում*» ՖՀՄՍ 2-ը: Աշխատակիցների հատուցումները ներառում են կազմակերպության կողմից կամ անունից ցանկացած ձևով վճարված, վճարվելիք կամ տրամադրվող բոլոր տեսակի հատուցումները՝ կազմակերպությանը մատուցված ծառայության դիմաց: Այն նաև ներառում է կազմակերպության հետ կապված՝ մայր կազմակերպության անունից վճարվող հատուցումը: Հատուցումը ներառում է՝

- (ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումները, ինչպիսիք են, օրինակ, աշխատավարձը, սոցիալական ապահովության մասհանումները, վճարովի տարեկան արձակուրդները և հիվանդության հետ կապված վճարովի արձակուրդները, շահույթի բաշխումները և պարգևավճարները (եթե դրանք ենթակա են վճարման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում), ինչպես նաև ոչ դրամային հատուցումները (օրինակ՝ բուժսպասարկում, բնակարանով և ավտոմեքենայով ապահովում, անվճար կամ մասնակի վճարումով ապրանքների կամ ծառայությունների տրամադրում) ընթացիկ աշխատակիցների համար:
- (բ) հետաշխատանքային հատուցումներ, ինչպիսիք են, օրինակ, կենսաթոշակները, թոշակի անցման հետ կապված այլ հատուցումներ, հետաշխատանքային կյանքի ապահովագրությունը և հետաշխատանքային բուժսպասարկումը:
- (գ) աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ հատուցումները, ներառյալ երկարամյա ծառայության դիմաց արձակուրդը կամ գիտական կամ ստեղծագործական աշխատանքների համար տրվող արձակուրդը, հոբելյանական կամ երկարամյա ծառայության դիմաց այլ հատուցումներ, երկարատև անաշխատունակության նպաստները, ինչպես նաև շահույթի բաշխումները, պարգևավճարները և հետաձգված փոխհատուցումները, եթե դրանք ամբողջությամբ ենթակա չեն վճարման տվյալ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:
- (դ) ազատման նպաստները:
- (ե) բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարումները:

Վերահսկողությունը կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը որոշելու կարողությունն է՝ դրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:

Համատեղ վերահսկողությունը տնտեսական գործունեության նկատմամբ վերահսկողության պայմանագրով համաձայնեցված բաժանումն է:

Առանցքային կառավարչական անձնակազմը այն անձինք են, ովքեր իրավասու և պատասխանատու են՝ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, կազմակերպության գործունեության պլանավորման, ուղղորդման և վերահսկողության համար, ներառյալ կազմակերպության տնօրենները (գործադիր կամ այլ):

Նշանակալի ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության որոշումներին մասնակցելու կարողությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականությունների նկատմամբ վերահսկողությունը: Նշանակալի ազդեցություն կարող է ձեռք բերվել բաժնեմասնակցությամբ, կանոնադրությամբ կամ համաձայնագրով:

- 10. Կապակցված կողմերի միջև յուրաքանչյուր հնարավոր փոխհարաբերություն դիտարկելիս պետք է ուշադրություն դարձնել ոչ միայն տվյալ փոխհարաբերության սոսկ իրավական ձևին, այլև էությանը:
- 11. Սույն ստանդարտի համատեքստում պարտադիր չէ, որ ստորև նշվածները համարվեն կապակցված կողմեր՝
 - (ա) երկու կազմակերպություններ՝ զուտ այն պատճառով, որ ունեն ընդհանուր տնօրեն կամ առանցքային կառավարչական անձնակազմի անդամ՝ չնայած «կապակցված կողմի» սահմանման (դ) և (գ) կետերին:
 - (բ) երկու ձեռնարկողներ՝ զուտ այն պատճառով, որ նրանք կիսում են համատեղ վերահսկողությունը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ:
 - (գ) (i) ֆինանսական միջոցներ տրամադրողները:

- (ii) արհմիությունները.
- (iii) հանրային նշանակության (կոմունալ) կազմակերպությունները.
- (iv) պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու կազմակերպությունները՝ ելնելով զուտ այդ կազմակերպության հետ իրենց ունեցած սովորական գործնական հարաբերությունները (չնայած, որ նրանք կարող են ազդել կազմակերպության գործելու ազատության վրա կամ մասնակցել նրա որոշում ընդունելու գործընթացին).
- (դ) գնորդը, մատակարարը, ֆրանչիզ տրամադրող ընկերությունը, դիստրիբյուտորը կամ գլխավոր գործակալը, որոնց հետ կազմակերպությունը զգալի ծավալի գործարքներ է իրականացնում և միայն այդ պատճառով է առաջացնում տնտեսական կախվածության:

Բացահայտումը

12. Մայր կազմակերպությունների և դուստր կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները պետք է բացահայտվեն՝ անկախ այդ կապակցված կողմերի միջև գործարքներ տեղի ունեցած լինելուց: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպության անունը և վերջնական վերահսկող կողմի անունը, եթե դրանք նույնը չեն: Եթե ո՛չ այդ կազմակերպության մայր կազմակերպությունը, ո՛չ վերջնական վերահսկող կողմը չեն պատրաստում հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա պետք է նաև բացահայտվի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անունը, որ ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ:
13. Որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողները կարողանան կարծիք կազմել կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունների՝ կազմակերպության վրա ազդեցության մասին, նպատակահարմար է բացահայտել կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունները վերահսկողության առկայության դեպքում՝ անկախ այն հանգամանքից, թե այդ կապակցված կողմերի միջև գործարքներ եղել են, թե ոչ:
14. Մայր և դուստր կազմակերպությունների միջև կապակցված կողմերի փոխհարաբերությունների նույնականացումն ու բացահայտումը կատարվում են ի լրումն ՀՀՄՍ 27-ով, ՀՀՄՍ 28-ով և ՀՀՄՍ 31-ով պահանջվող բացահայտումների, որոնց համաձայն պետք է թվարկվեն և նկարագրվեն դուստր կազմակերպություններում, ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ վերահսկվող կազմակերպություններում կատարված նշանակալի ներդրումները:
15. Եթե ո՛չ տվյալ կազմակերպության մայր կազմակերպությունը, ո՛չ էլ վերջնական վերահսկող կողմը չի պատրաստում հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպության անվանումը, որը ներկայացնում է այդպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ: Հաջորդ ավելի ավագ մայր կազմակերպությունը խմբի մեջ անմիջական մայր կազմակերպությունից վեր կանգնած առաջին մայր կազմակերպությունն է, որ կազմում է հանրության կողմից օգտագործման համար հասանելի համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ:
16. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի առանցքային կառավարչական անձնակազմի հատուցումները՝ ամբողջը և հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի համար առանձին՝
 - (ա) աշխատակիցների կարճաժամկետ հատուցումներ.
 - (բ) հետաշխատանքային հատուցումներ.
 - (գ) այլ երկարաժամկետ հատուցումներ.
 - (դ) ազատման նպաստներ.
 - (ե) բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարումներ:
17. Եթե կապակցված կողմերի միջև եղել են գործարքներ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի կապակցված կողմերի միջև փոխհարաբերությունների բնույթը, ինչպես նաև տեղեկատվություն գործարքների և չմարված մնացորդների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ են՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ հարաբերությունների հնարավոր ազդեցությունը

հասկանալու համար: Այս բացահայտումները պետք է կատարվեն ի լրումն 16-րդ պարագրաֆի պահանջների, որոնք վերաբերում են առանցքային կառավարչական անձնակազմի հատուցումների բացահայտմանը: Բացահայտումները պետք է առնվազն ներառեն՝

- (ա) գործարքների գումարը.
 - (բ) չմարված մնացորդների գումարը և՝
 - (i) դրանց ժամկետներն ու պայմանները, ներառյալ դրանց ապահովված լինելը և մարման համար վճարվելիք հատուցման բնույթը.
 - (ii) ցանկացած ստացված կամ տրված երաշխիքի վերաբերյալ մանրամասներ.
 - (գ) չմարված մնացորդների գումարի հետ կապված կասկածելի պարտքերի պահուստները.
 - (դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ծախսերը կապակցված կողմերից ստացվելիք անհուսալի կամ կասկածելի պարտքերի գծով:
18. 17-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները հետևյալ կատեգորիաներից յուրաքանչյուրի համար պետք է կատարվեն առանձին՝
- (ա) մայր կազմակերպություն.
 - (բ) կազմակերպության նկատմամբ համատեղ վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն ունեցող կազմակերպություններ.
 - (գ) դուստր կազմակերպություններ.
 - (դ) ասոցիացված կազմակերպություններ.
 - (ե) համատեղ ձեռնարկումներ, որտեղ կազմակերպությունը ձեռնարկող է.
 - (զ) կազմակերպության կամ իր մայր կազմակերպության առանցքային կառավարչական անձնակազմը.
 - (է) այլ կապակցված կողմեր:
19. Կապակցված կողմերին վճարվելիք և դրանցից ստացվելիք գումարների դասակարգումը 18-րդ պարագրաֆով պահանջվող տարբեր կատեգորիաներում համարվում է շարունակություն «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվող այն տեղեկատվության, որը պետք է ներկայացվի կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում: Այդ կատեգորիաներն ընդլայնվել են՝ տրամադրելու համար կապակցված կողմերի միջև գործարքների գծով մնացորդների առավել համապարփակ վերլուծություն, և վերաբերում են կապակցված կողմերի միջև գործարքներին:
20. Ստորև բերված են այնպիսի գործարքների օրինակներ, որոնք բացահայտվում են, եթե կատարված են կապակցված կողմի հետ՝
- (ա) ապրանքների, արտադրանքի (պատրաստի կամ անավարտ) գնում կամ վաճառք.
 - (բ) գույքի և այլ ակտիվների գնում կամ վաճառք.
 - (գ) ծառայությունների մատուցում կամ ստացում.
 - (դ) վարձակալություններ.
 - (ե) հետազոտության և մշակման արդյունքների փոխանցում.
 - (զ) լիցենզային համաձայնագրերի ներքո իրավունքների փոխանցումներ.
 - (է) ֆինանսավորման համաձայնագրերի ներքո միջոցների փոխանցումներ (ներառյալ վարկերը և կանոնադրական կապիտալում ներդրումները դրամական կամ բնափրային տեսքով).
 - (ը) երաշխիքների կամ գրավի տրամադրում.
 - (թ) պարտավորությունների մարումը կազմակերպության անունից կամ կազմակերպության կողմից մեկ այլ կողմի անունից:
- Մայր կամ դուստր կազմակերպության մասնակցությունը սահմանված հատուցումների պլանին, որը կիսում է խմբի կազմակերպությունների միջև ռիսկերը, կապակցված կողմերի միջև գործարք է (տես ՀՀՄՍ 19-ի պարագրաֆ 34Բ):
21. Այն փաստի բացահայտումը, որ կապակցված կողմերի միջև գործարքները կատարվել են այնպիսի պայմաններով, որոնք համարժեք են *պարզած ձեռքի հեռավորության* գործարքների

Ժամանակ գերակշռող պայմաններին, կատարվում է միայն այդ պայմանները հիմնավորելու հնարավորության դեպքում:

22. Նմանատիպ բնույթի հողվածները կարող են միասնաբար բացահայտվել, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առանձին բացահայտումն անհրաժեշտ է՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կապակցված կողմերի միջև գործարքների ազդեցությունը հասկանալու համար:

Ուժի մեջ մտնելը

23. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը 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:
- 23Ա. Կազմակերպությունը պետք է 20-րդ պարագրաֆում կատարված փոփոխությունները կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19-ում կատարված «Ակտուարային շահույթներ և վնասներ, խմբային պլաններ և բացահայտումներ» փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

ՀՀՄՍ 24-ի (վերափոխված՝ 1994-ին) գործողության դադարեցումը

24. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Կապակցված կողմերի բացահայտումներ» (վերափոխված՝ 1994-ին) ՀՀՄՍ 24-ին: