

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 36

## Ակտիվների արժեզրկում

### Նպատակը

1. Մույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել այն ընթացակարգերը, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է՝ համոզվելու համար, որ իր ակտիվները հաշվառվում են ոչ ավելի գումարով, քան դրանց փոխհատուցվող գումարն է: Ակտիվը հաշվառվում է փոխհատուցվող գումարից ավելի մեծ գումարով, եթե նրա հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է այն գումարը, որը փոխհատուցվելու է ակտիվի օգտագործման կամ վաճառքի միջոցով: Այդ դեպքում ակտիվը բնորոշվում է որպես արժեզրկված, և ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է ճանաչել արժեզրկումից կորուստ: Ստանդարտը նաև որոշակիացնում է, թե երբ պետք է կազմակերպությունը հակադարձի արժեզրկումից կորուստը, ինչպես նաև սահմանում է բացահայտումներ:

### Գործողության ոլորտը

2. Մույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր ակտիվների արժեզրկումը հաշվառելիս, բացառությամբ՝ ա) պաշարների (տե՛ս «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը).
  - բ) կառուցման պայմանագրերից առաջացող ակտիվների (տե՛ս «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը).
  - գ) հետաձգված հարկային ակտիվների (տե՛ս «Շահութահարկեր» ՀՀՄՍ 12 -ը).
  - դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների (տե՛ս «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19 -ը).
  - ե) ֆինանսական ակտիվների, որոնք ներառված են «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում.
  - զ) իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի (տե՛ս «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ը).
  - է) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների, որոնք չափվում են իրական արժեքով՝ հանած օտարման ծախսումները (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
  - ը) հետաձգված ձեռքբերման ծախսումների և ոչ նյութական ակտիվների, որոնք առաջանում են «Ապահովագրության պայմանագրեր» ՖՀՄՍ 4-ի գործողության ոլորտում ներառված ապահովագրողի պայմանագրային իրավունքներից.
  - զ) որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի)՝ համաձայն «Վաճառքի նպատակով պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի:
3. Մույն ստանդարտը չի կիրառվում պաշարների, կառուցման պայմանագրերից առաջացող ակտիվների, հետաձգված հարկային ակտիվների, աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվների կամ որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված (կամ որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառված) ակտիվների, քանի որ գոյություն ունեցող ՖՀՄՍ-ները, որոնք կիրառելի են այդ ակտիվների նկատմամբ, պարունակում են այդ ակտիվների ճանաչման և չափման պահանջներ:
4. Մույն ստանդարտը կիրառվում է այն ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ, որոնք դասակարգված են որպես՝
  - ա) դուստր կազմակերպություններ, ինչպես սահմանված է «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10 -ում.

- բ) ասոցիացված կազմակերպություններ, ինչպես սահմանված է «Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում» ՀՀՄՍ 28 -ում.
- գ) համատեղ ձեռնարկումներ, ինչպես սահմանված է «Համատեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11 -ում.

Այլ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումը դիտարկվում է ՀՀՄՍ 39-ում:

5. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում գտնվող ֆինանսական ակտիվների, ՀՀՄՍ 40-ի գործողության ոլորտում գտնվող, իրական արժեքով չափվող ներդրումային գույքի կամ ՀՀՄՍ 41-ի գործողության ոլորտում գտնվող «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ով չափվող գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է այն ակտիվների նկատմամբ, որոնք հաշվառվում են վերագնահատված գումարով (այսինքն՝ վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեք՝ հանած հետագա կուտակված մաշվածությունը և հետագա կուտակված արժեզրկման կորուստները), համաձայն այլ ՖՀՄՍ-ների, ինչպես օրինակ՝ «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38 -ի վերագնահատման մոդելի: Ակտիվի իրական արժեքի և նրա «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ի միջև միակ տարբերությունը ակտիվի օտարմանը վերագրելի ուղղակի հավելյալ ծախսումներն են:
  - ա) Եթե օտարման ծախսումներն աննշան են, ապա վերագնահատված ակտիվի փոխհատուցվող գումարն անխուսափելիորեն մոտ է կամ ավելի մեծ է, քան դրա վերագնահատված գումարը: Այս դեպքում, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, անհավանական է, որ վերագնահատված ակտիվն արժեզրկված լինի, և անհրաժեշտություն չկա գնահատելու դրա փոխհատուցվող գումարը.
  - բ) [հանված է]
  - գ) Եթե օտարման ծախսումներն աննշան չեն, ապա վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, անխուսափելիորեն ավելի փոքր է, քան դրա իրական արժեքը: Հետևաբար, վերագնահատված ակտիվն արժեզրկված կլինի, եթե դրա օգտագործման արժեքն ավելի փոքր է, քան դրա վերագնահատված գումարը: Այս դեպքում, վերագնահատման պահանջները կիրառելուց հետո, կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը՝ որոշելու համար, թե արդյոք ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել.

## Սահմանումներ

6. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝
 

**Հաշվեկշռային արժեք.** գումար, որով ակտիվը ձանաչվում է՝ կուտակված մաշվածությունը (ամորտիզացիան) և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո:

**Դրամաստեղծ միավոր.** ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իդենտիֆիկացվող) խումբ, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:

**Կորպորատիվ ակտիվներ.** ակտիվներ, բացառությամբ գուղվիլի, որոնք օժանդակում են և՛ քննարկվող դրամաստեղծ միավորի, և՛ այլ դրամաստեղծ միավորների կողմից դրամական միջոցների ապագա հոսքերի առաջացմանը:

**Օտարման ծախսումներ.** լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրվում են ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օտարմանը, բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների և շահութահարկի գծով ծախսի:

**Մաշվող (ամորտիզացվող) գումար.** ակտիվի ինքնարժեքն է կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարը՝ հանած դրա մնացորդային արժեքը:

**Մաշվածություն (ամորտիզացիա).** ակտիվի մաշվող գումարի պարբերական բաշխումն է դրա

օգտակար ծառայության ընթացքում<sup>1</sup>:

*Բրական արժեք.* գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կատարվող ակտիվի վաճառից կամ կվճարվող պարտավորության փոխանցման դիմաց (տես «Բրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՄ 13-ը):

*Արժեզրկումից կորուստ.* գումարը, որով ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը:

*Փոխհատուցվող գումար.* ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքից՝ հանած օտարման ծախսումները, և օգտագործման արժեքից առավելագույնը:

*Օգտակար ծառայություն՝*

- ա) այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը. կամ
- բ) արտադրանքի կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով:

*Օգտագործման արժեք.* ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից:

## Ակտիվի որոշակիացումը, որը կարող է արժեզրկված լինել

7. 8-17-րդ պարագրաֆները որոշակիացնում են, թե երբ պետք է որոշվի փոխհատուցվող գումարը: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Սույն ստանդարտի մնացած մասը ունի հետևյալ կառուցվածքը՝
- ա) 18-57-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են փոխհատուցվող գումարի չափմանը ներկայացվող պահանջները: Այդ պահանջները նույնպես օգտագործում են «ակտիվ» տերմինը, սակայն հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ.
  - բ) 58-108-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են արժեզրկումից կորուստների ճանաչման և չափման պահանջները: Առանձին ակտիվների, բացառությամբ գուդվիլի, արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը և չափումը դիտարկվում է 58-64-րդ պարագրաֆներում: 65-108-րդ պարագրաֆներն անդրադառնում են դրամաստեղծ միավորների և գուդվիլի արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանն ու չափմանը.
  - գ) 109-116-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են նախորդ ժամանակաշրջաններում ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման նկատմամբ պահանջները: Այս դեպքում ևս այդ պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Լրացուցիչ պահանջներն առանձին ակտիվի համար ներկայացվում են 117-121-րդ պարագրաֆներում, դրամաստեղծ միավորի համար՝ 122-րդ և 123-րդ պարագրաֆներում, և գուդվիլի համար՝ 124-րդ և 125-րդ պարագրաֆներում.
  - դ) 126-133-րդ պարագրաֆները սահմանում են ակտիվների և դրամաստեղծ միավորների գծով արժեզրկումից կորուստների և արժեզրկումից կորուստների հակադարձման վերաբերյալ բացահայտվող տեղեկատվությունը: 134-137-րդ պարագրաֆները սահմանում են այն դրամաստեղծ միավորների վերաբերյալ լրացուցիչ բացահայտումների պահանջները, որոնց վրա, արժեզրկման ստուգման նպատակով, բաշխվել են գուդվիլ կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվներ:

<sup>1</sup> Ոչ նյութական ակտիվի կամ գուդվիլի դեպքում «մաշվածություն» տերմինի փոխարեն սովորաբար օգտագործվում է «ամորտիզացիա» տերմինը: Երկու տերմիններն ունեն նույն իմաստը:

8. Ակտիվն արժեզրկված է, երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը: 12-14-րդ պարագրաֆները նկարագրում են որոշ հայտանիշներ, ըստ որոնց՝ կարող է առաջացած լինել արժեզրկումից կորուստ: Եթե այդ հայտանիշներից որևէ մեկն առկա է, կազմակերպությունից պահանջվում է կատարել փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում: Եթե առկա չէ արժեզրկումից կորուստի որևէ հայտանիշ, սույն ստանդարտը, բացառությամբ 10-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքերի, կազմակերպությունից չի պահանջում կատարել փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում:
9. Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պետք է գնահատի՝ առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել: Եթե առկա է որևէ այդպիսի հայտանիշ, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:
10. Անկախ այն հանգամանքից՝ առկա է արդյոք արժեզրկված լինելու հայտանիշ, կազմակերպությունը պետք է նաև՝
  - ա) յուրաքանչյուր տարի ստուգի անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի արժեզրկված լինելը՝ դրա հաշվեկշռային արժեքը համեմատելով փոխհատուցվող գումարի հետ: Այս արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել տարեկան ժամանակաշրջանի ցանկացած պահի՝ պայմանով, որ այն իրականացվում է յուրաքանչյուր տարի նույն պահին: Տարբեր ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկված լինելը կարող է ստուգվել ժամանակի տարբեր պահերի: Այնուամենայնիվ, եթե այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնապես ճանաչումը կատարվել է ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի արժեզրկված լինելը պետք է ստուգվի նախքան ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի վերջը:
  - բ) յուրաքանչյուր տարի ստուգի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերվող գուղվիլի արժեզրկված լինելը՝ համաձայն 80-99-րդ պարագրաֆների:
11. Սովորաբար ոչ նյութական ակտիվի՝ իր հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելու համար բավարար ապագա տնտեսական օգուտներ առաջացնելու կարողությունը ենթակա է ավելի մեծ անորոշության նախքան այդ ակտիվի օգտագործման համար մատչելի լինելը, քան՝ մատչելի լինելուց հետո: Հետևաբար, սույն ստանդարտը կազմակերպությունից պահանջում է օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային գումարի արժեզրկման ստուգումն իրականացնել առնվազն յուրաքանչյուր տարի:
12. Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի առնվազն հետևյալ հայտանիշները՝

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ

- ա) առկա են դիտելի հայտանիշներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի արժեքը նվազել է նշանակալիորեն ավելի մեծ չափով, քան կակնկալվեր որոշակի ժամանակ անցնելու կամ սովորական օգտագործման արդյունքում:
- բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար անբարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ այն տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է այդ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայում, որի համար նախատեսված է տվյալ ակտիվը:
- գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հաստույցադրույքներ աճել են, և հավանական է, որ այդ աճը կազդի զեղչման դրույքների վրա, որոնք կիրառվում են ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս, և էականորեն կնվազեցնի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

- դ) կազմակերպության գուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա շուկայական կապիտալացումը.

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ

- ե) վկայություն կա ակտիվի բարոյական մաշվածության կամ ֆիզիկական վնասվածության վերաբերյալ.
- զ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ ակնկալվում է, որ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար անբարենպաստ ազդեցություն ունեցող նշանակալի փոփոխություններ ակտիվի ներկա կամ ակնկալվող օգտագործման աստիճանի (ինտենսիվության) կամ եղանակի մեջ: Այս փոփոխությունները ներառում են ակտիվի պարապորտի մատնվելը, այն գործառնությունների ընդհատման կամ վերակառուցման ծրագրերը, որոնց պատկանում է տվյալ ակտիվը, ակտիվը նախապես ակնկալվող ամսաթվից շուտ օտարելու ծրագրերը և ակտիվի օգտակար ծառայությունը՝ անորոշի փոխարեն որպես սահմանափակ վերանայելը<sup>1</sup>:
- է) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի ցածր են կամ կլինեն ավելի ցածր, քան ակնկալվում էր.

Շահաբաժին՝ դուստր կազմակերպությունից, համատեղ ձեռնարկումից կամ ասոցիացված կազմակերպությունից

- ը) դուստր կազմակերպությունում, համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների դեպքում ներդրողը ճանաչում է ներդրումից ստացվող շահաբաժինը, և վկայություն կա, որ՝
  - (i) առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում ներդրումների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվները, ներառյալ դրան վերաբերող գուդվիլը. կամ
  - (ii) շահաբաժինների հայտարարման ժամանակաշրջանում շահաբաժինը գերազանցում է դուստր կազմակերպության, համատեղ համատեղ ձեռնարկման կամ ասոցիացված կազմակերպության համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հանրագումարը:

- 13. 12-րդ պարագրաֆում ներկայացված ցանկը սպառիչ չէ: Կազմակերպությունը կարող է սահմանել ակտիվի արժեզրկված լինելու մասին վկայող այլ հայտանիշներ, և դրանց առկայության դեպքում նույնպես կազմակերպությունից կպահանջվի որոշել ակտիվի փոխհատուցվող գումարը կամ, գուդվիլի դեպքում, իրականացնել արժեզրկման ստուգում՝ համաձայն 80-99-րդ պարագրաֆների:
- 14. Ներքին հաշվետվական համակարգի վկայությունը, որը ցույց է տալիս, որ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ներառում է հետևյալի առկայությունը՝
  - ա) ակտիվի ձեռքբերման համար դրամական միջոցների հոսքերը կամ ակտիվի շահագործման կամ պահպանման համար դրամական միջոցների հետագա պահանջը զգալիորեն ավելի մեծ են, քան սկզբնապես բյուջետավորված էր.
  - բ) ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների փաստացի գուտ հոսքերը կամ գործառնական շահույթը կամ վնասը զգալիորեն վատ են, քան բյուջետավորված էր.
  - գ) ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների բյուջետավորված գուտ հոսքերի կամ գործառնական շահույթի զգալի նվազումը, կամ բյուջետավորված վնասների զգալի աճը. կամ

<sup>1</sup> Այն պահից, երբ ակտիվը բավարարում է որպես վաճառքի նպատակով պահվող ակտիվ դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառվում է որպես վաճառքի նպատակով պահվող դասակարգված օտարման խմբում), այն բացառվում է սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից և հաշվառվում է «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի համաձայն:

- դ) ակտիվի գծով կլինեն գործառնական վնասներ կամ դրամական միջոցների զուտ արտահոսքեր, երբ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ցուցանիշները միավորվեն բյուջետավորված ապագա ցուցանիշների հետ:
15. Ինչպես նշված է 10-րդ պարագրաֆում, սույն ստանդարտով պահանջվում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվի և գույքի դեպքում իրականացնել արժեզրկման ստուգում՝ առնվազն տարեկան մեկ անգամ: Բացի նրանից, թե երբ են կիրառվում 10-րդ պարագրաֆի պահանջները, ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գնահատման անհրաժեշտությունը որոշելիս կիրառվում է էականության սկզբունքը: Օրինակ՝ եթե նախկին հաշվարկները ցույց են տալիս, որ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը զգալիորեն ավելի մեծ է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա անհրաժեշտություն չկա, որ կազմակերպությունը նորից գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, եթե տեղի չեն ունեցել այդ տարբերությունը չեզոքացնող իրադարձություններ: Նմանապես, նախկին վերլուծությունը կարող է ցույց տալ, որ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը զգալուն չէ 12-րդ պարագրաֆում թվարկված որևէ հայտանիշի նկատմամբ:
16. 15-րդ պարագրաֆի ցուցադրական օրինակ. եթե տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատույցադրույքներ աճել են, ապա կազմակերպությունից չի պահանջվում կատարել ակտիվի փոխհատուցվող գումարի ֆորմալ գնահատում հետևյալ դեպքերում՝
- ա) եթե ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս օգտագործված զեղչման դրույքը դժվար թե ազդված լինի նշված շուկայական դրույքների աճի հետևանքով: Օրինակ՝ կարճաժամկետ տոկոսադրույքների աճը կարող է էական ազդեցություն չունենալ զեղչման այն դրույքի վրա, որն օգտագործվել է երկար մնացորդային օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվի նկատմամբ.
  - բ) եթե հնարավոր է, որ նշված շուկայական դրույքների աճը կազդի ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս օգտագործված զեղչման դրույքի վրա, սակայն փոխհատուցվող գումարի զգայունության նախկին վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ՝
    - (i) դժվար թե տեղի ունենա փոխհատուցվող գումարի էական նվազում, քանի որ դրամական միջոցների ապագա հոսքերը ևս հնարավոր է, որ աճեն (օրինակ՝ որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի լինել ցույց տալ, որ իր հատույթները ճշգրտվում են՝ փոխհատուցելու համար շուկայական դրույքների աճը). կամ
    - (ii) դժվար թե փոխհատուցվող գումարի նվազումը հանգեցնի արժեզրկումից էական կորստի:
17. Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա դա կարող է վկայել, որ մնացորդային օգտակար ծառայությունը, մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկման մեթոդը կամ ակտիվի մնացորդային արժեքը անհրաժեշտ է վերանայել և ճշգրտել՝ համաձայն տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառվող ստանդարտի՝ նույնիսկ այն դեպքերում, երբ ակտիվի գծով չեն ճանաչվում արժեզրկումից կորուստներ:

## **Փոխհատուցվող գումարի չափումը**

18. Սույն ստանդարտը փոխհատուցվող գումարը սահմանում է որպես ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեքից հանած օտարման ծախսումներ»-ից և օգտագործման արժեքից առավելագույնը: 19-57-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են փոխհատուցվող գումարի չափման պահանջները: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այդ պահանջները հավասարապես կիրառվում են և՛ առանձին ակտիվի, և՛ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ:
19. Միշտ չէ, որ անհրաժեշտ է որոշել և՛ ակտիվի «իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ից և՛ ակտիվի օգտագործման արժեքը: Եթե այս երկու գումարներից որևէ մեկը

գերազանցում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա ակտիվն արժեզրկված չէ, և մյուս գումարը գնահատելու անհրաժեշտություն չկա:

20. Ակտիվի իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, կարող է հնարավոր լինել որոշել, եթե նույնիսկ նմանական ակտիվի համար չկա գնանշված գին գործող շուկայում: Այնուամենայնիվ, երբեմն հնարավոր չի լինում չափել «իրական արժեքը հանած օտարման ծախսումներ»-ից, քանի որ բացակայում են հիմքեր՝ արժանահավատորեն գնահատելու այն գինը, որով ակտիվի վաճառքի սովորական գործարքը չափման ամսաթվի դրությամբ տեղի կունենար շուկայի մասնակիցների միջև, շուկայում տիրող ներկա իրավիճակում: Այս դեպքում, որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար, կարող է ընդունվել նրա օգտագործման արժեքը:
21. Եթե հիմք չկա ենթադրելու, որ ակտիվի օգտագործման արժեքն էապես գերազանցում է նրա «իրական արժեք»՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա որպես ակտիվի փոխհատուցվող գումար կարող է ընդունվել նրա «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը: Հաճախ այդպես է լինում այն ակտիվի դեպքում, որը պահվում է օտարման նպատակով: Դա այն պատճառով է, որ օտարման նպատակով պահվող ակտիվի օգտագործման արժեքը հիմնականում կազմված է օտարումից զուտ մուտքերից, քանի որ մինչև օտարումն ակտիվի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ապագա հոսքերը հավանաբար աննշան կլինեն:
22. Փոխհատուցվող գումարը որոշվում է առանձին ակտիվի համար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Այդ դեպքում փոխհատուցվող գումարը որոշվում է այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը (տե՛ս 65-103-րդ պարագրաֆները), բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝
  - ա) ակտիվի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը ավելի մեծ է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը, կամ
  - բ) ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ նրա «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, իսկ «իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը կարող է չափվել:
23. Որոշ դեպքերում գնահատումները, միջին ցուցանիշները և կրճատ հաշվարկները կարող են տրամադրել մանրամասնեցված հաշվարկների խելամիտ մոտարկումներ, որոնք ցուցադրված են սույն ստանդարտում՝ որոշելու համար «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը կամ օգտագործման արժեքը:

## **Անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի փոխհատուցվող գումարի չափում**

24. 10-րդ պարագրաֆով պահանջվում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի դեպքում ամենամյա հիմունքով իրականացնել արժեզրկման ստուգում՝ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվող գումարի հետ համեմատելու միջոցով՝ անկախ նրանից՝ կա արդյոք որևէ հայտանիշ, որ այն կարող է արժեզրկված լինել, թե ոչ: Այնուամենայնիվ, նախորդող հաշվետու ժամանակաշրջանում այդ ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գծով կատարված ամենավերջին մանրամասն հաշվարկը կարող է օգտագործվել ընթացիկ ժամանակաշրջանում այդ ակտիվի արժեզրկման ստուգման համար, եթե բավարարվում են ստորև բերված բոլոր չափանիշները՝
  - ա) եթե ոչ նյութական ակտիվը շարունակական օգտագործումից չի առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից, և, հետևաբար, այդ ակտիվի արժեզրկված լինելու ստուգումն իրականացվում է որպես այն դրամաստեղծ միավորի մաս, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը, ինչպես նաև, եթե այդ միավորը կազմող ակտիվները և պարտավորությունները փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո չեն ենթարկվել նշանակալի փոփոխությունների:

- բ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկը հանգեցնում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նշանակալի չափով գերազանցող գումարի.
- գ) հիմնվելով փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո տեղի ունեցած իրադարձությունների և հանգամանքների փոփոխությունների վերլուծության վրա՝ քիչ հավանական է, որ ընթացիկ փոխհատուցվող գումարը լինի ավելի փոքր, քան ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:

**Իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ**

25–27 [Հանված է]

- 28. «Իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, չափելիս հանվում են օտարման ծախսումները, բացի այն ծախսումներից, որոնք արդեն ճանաչվել են որպես պարտավորություն: Այդպիսի ծախսումների օրինակներ են իրավաբանական ծախսումները, պետական տուրքերը և համանման գործարքների հարկերը, ակտիվը տեղափոխելու ծախսումները, ինչպես նաև այն ուղղակի լրացուցիչ ծախսումները, որոնք կապված են ակտիվը վաճառքի համար անհրաժեշտ վիճակի բերելու հետ: Այնուամենայնիվ, ազատման նպաստները (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ում) և այն ծախսումները, որոնք կապված են ակտիվի օտարմանը հաջորդող գործունեության կրճատման կամ վերակազմավորման հետ, ակտիվն օտարելու հետ կապված ուղղակի լրացուցիչ ծախսումներ չեն:
- 29. Որոշ դեպքերում ակտիվի օտարումը գնորդից կպահանջի ստանձնել պարտավորություն, և ակտիվի ու պարտավորության համար առկա կլինի վաճառքի միայն մեկ միասնական «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը: 78-րդ պարագրաֆը բացատրում է, թե ինչպես վարվել այդպիսի դեպքերում:

**Օգտագործման արժեք**

- 30. **Ստորև նշված տարրերը պետք է արտացոլվեն ակտիվի օգտագործման արժեքի հաշվարկում՝**
  - ա) այն դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատականները, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ տվյալ ակտիվից.
  - բ) այդ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարների և ժամկետների հնարավոր տատանումների վերաբերյալ սպասումները.
  - գ) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ ներկայացված ոչ ռիսկային ընթացիկ շուկայական տոկոսադրույքով.
  - դ) ակտիվին հատուկ անորոշությունը կրելու զինը.
  - ե) այլ գործոններ, ինչպիսին է անիրացվելիությունը, ինչը շուկայի մասնակիցները կարտացոլեն այն դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ տրված ակտիվից:
- 31. Ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատումը ներառում է հետևյալ քայլերը՝
  - ա) դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գնահատումը, որոնք առաջանալու են ակտիվի շարունակական օգտագործումից և նրա վերջնական օտարումից.
  - բ) նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ ընդունելի զեղչման դրույքի կիրառումը:
- 32. 30-րդ պարագրաֆի (բ), (դ) և (ե) կետերում որոշակիացված տարրերը կարող են արտահայտվել կամ որպես դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ճշգրտումներ, կամ որպես զեղչման դրույքի ճշգրտումներ: Անկախ կազմակերպության կողմից դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գումարի կամ ժամկետների հնարավոր տատանումների վերաբերյալ սպասումները արտացոլելու նպատակով ընդունված մոտեցումից՝ արդյունքը պետք է լինի դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ակնկալվող ներկա արժեքի արտացոլումը, այսինքն՝ բոլոր հնարավոր ելքերի կշռված միջինը: Ա հավելվածը ներկայացնում է ակտիվի օգտագործման

արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների կիրառման վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումներ:

### **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումների հիմունքներ**

**33. Օգտագործման արժեքը չափելիս կազմակերպությունը պետք է՝**

- ա) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները իրականացնի խելամիտ և օժանդակող ենթադրությունների հիման վրա, որոնք ներկայացնում են ղեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական պայմանների վերաբերյալ, որոնք գոյություն կունենան ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում: Առավել մեծ կարևորություն պետք է տրվի արտաքին վկայություններին:
- բ) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները իրականացնի ղեկավարության կողմից հաստատված ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների հիման վրա, սակայն չպետք է ներառի ապագա վերակառուցումից կամ ակտիվի արդյունավետության բարելավումից կամ կատարելագործումից առաջացող դրամական միջոցների գնահատված ապագա ներհոսքեր կամ արտահոսքեր: Այդ բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված կանխատեսումները պետք է ընդգրկեն առավելագույնը հինգ տարվա ժամանակաշրջան, եթե ավելի երկար ժամանակաշրջան չի կարող հիմնավորվել:
- գ) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումները, որոնք վերաբերում են ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների նախատեսված ժամանակաշրջաններից հետո ընկած ժամանակաշրջաններին, պետք է գնահատվեն ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի միջոցով՝ հետագա տարիների համար օգտագործելով կայուն կամ նվազող աճի տեմպը, եթե հնարավոր չէ հիմնավորել ավելացող աճի տեմպը: Օգտագործվող աճի տեմպը չպետք է գերազանցի երկարաժամկետ աճի միջին տեմպին այն արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է կազմակերպությունը, կամ այն շուկաների համար, որտեղ օգտագործվում է ակտիվը, եթե հնարավոր չէ հիմնավորել ավելի բարձր տեմպ:

34. Ղեկավարությունը գնահատում է դրամական հոսքերի ընթացիկ կանխատեսումների հիմքում ընկած ենթադրությունների հիմնավորվածությունը՝ քննարկելով դրամական միջոցների հոսքերի նախկին կանխատեսումների և փաստացի դրամական միջոցների հոսքերի միջև տարբերությունների պատճառները: Ղեկավարությունը պետք է ապահովի դրամական միջոցների հոսքերի ընթացիկ կանխատեսումների հիմքում ընկած ենթադրությունների համապատասխանությունը նախկին փաստացի ելքերի հետ՝ պայմանով, որ դա համաձայնեցվում է հաջորդող ղեկավարի և իրադարձությունների հետ, որոնք չեն եղել այդ փաստացի դրամական միջոցների հոսքերի առաջացման ժամանակ:

35. Սովորաբար, մատչելի չեն հինգ տարուց ավելի երկար ժամանակաշրջանների համար կազմված դրամական միջոցների հոսքերի մանրամասն, ճշգրիտ և արժանահավատ ֆինանսական բյուջեներ/կանխատեսական գնահատումներ: Այդ պատճառով, ղեկավարության կողմից կատարվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները հիմնվում են առավելագույնը հինգ տարվա համար կազմված ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա: Ղեկավարությունը կարող է օգտագործել դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներ, որոնք հիմնվում են հինգ տարուց ավելի երկար ժամանակաշրջանի համար կազմված ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա, եթե ղեկավարությունը վստահ է, որ այդ կանխատեսումները արժանահավատ են, և կարող է ցույց տալ դրամական միջոցների հոսքերն այդ՝ ավելի երկար ժամանակաշրջանի համար ճշգրիտ կերպով կանխատեսելու անցյալի փորձի վրա հիմնված իր կարողությունները:

36. Մինչև ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտն ընկած ժամանակաշրջանի համար դրամական հոսքերի կանխատեսումները գնահատվում են ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի միջոցով՝ հաջորդող տարիների համար օգտագործելով աճի տեմպը: Այս տեմպը կամ

կայուն է, կամ նվազող, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ աճի տեմպը համապատասխանում է այն անկողմնակալ տեղեկատվությանը, որը վերաբերում է տվյալ արտադրանքի կամ ճյուղի կենսաշրջանի կառուցվածքին: Հարկ եղած դեպքերում աճի տեմպը վերցվում է գրոյական կամ բացասական:

37. Նպաստավոր պայմանների դեպքում, հավանաբար, շուկա մուտք կգործեն մրցակիցներ, ինչը կհանգեցնի աճի սահմանափակմանը: Հետևաբար, կազմակերպությունների համար դժվար կլինի երկար ժամկետում (օրինակ՝ քսան տարում) գերազանցել փաստացի աճի միջին տեմպն այն արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է տվյալ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայի համար, որտեղ օգտագործվում է տվյալ ակտիվը:
38. Ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների տեղեկատվությունն օգտագործելիս կազմակերպությունը դիտարկում է, թե արդյոք այն արտացոլում է խելամիտ ու ընդունելի ենթադրություններ, և արդյոք ներկայացնում է դեկավարության լավագույն գնահատականը այն տնտեսական պայմանների վերաբերյալ, որոնք գոյություն կունենան ակտիվի մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում:

### **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումների կազմը**

39. **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները պետք է ներառեն՝**
  - ա) **ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերի կանխատեսումները.**
  - բ) **դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները, որոնք անհրաժեշտաբար առաջանում են ակտիվի շարունակական օգտագործումից դրամական միջոցների ներհոսքեր ապահովելու նպատակով (ներառյալ ակտիվը օգտագործման համար նախապատրաստելու նպատակով դրամական միջոցների արտահոսքերը), և որոնք կարող են ուղղակիորեն վերագրվել խելամիտ և հետևողական հիմունքով կամ բաշխվել տվյալ ակտիվին.**
  - գ) **դրամական միջոցների զուտ հոսքերը, եթե այդպիսիք կան, որոնք ստացվելու են (կամ վճարվելու են) ակտիվի օտարման դիմաց նրա օգտակար ծառայության ավարտին:**
40. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները և զեղչման դրույքը արտացոլում են ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի վերաբերյալ հետևողական ենթադրություններ: Հետևաբար, եթե զեղչման դրույքը ներառում է ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի ազդեցությունը, ապա դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են անվանական մեծություններով: Եթե զեղչման դրույքը չի ներառում ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների աճի ազդեցությունը, ապա դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են իրական (ռեալ) մեծություններով (սակայն ներառում են գների ապագա յուրահատուկ աճը կամ նվազումը):
41. Դրամական միջոցների արտահոսքերի կանխատեսումները ներառում են ակտիվի այն ամենօրյա սպասարկման հոսքերը, ինչպես նաև ապագա վերադիր ծախսերի հետ կապված հոսքերը, որոնք կարող են խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել կամ ուղղակիորեն վերագրվել տվյալ ակտիվի օգտագործմանը:
42. Երբ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար դեռևս պատրաստ չէ, դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի գնահատումները ներառում են դրամական միջոցների ցանկացած հետագա արտահոսքեր, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջանան մինչև ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստի վիճակի բերելը: Օրինակ՝ կառուցման ընթացքում գտնվող շինությունը կամ զարգացման ծրագիրը, որը դեռևս չի ավարտվել:
43. Կրկնահաշվարկից խուսափելու համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ներառում՝
  - ա) **ակտիվներից առաջացող այն դրամական միջոցների ներհոսքերը, որոնք մեծապես անկախ են դիտարկվող ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից (օրինակ՝ ֆինանսական ակտիվները, ինչպիսիք են դեբիտորական պարտքերը).**

- բ) դրամական միջոցների արտահոսքերը, որոնք վերաբերում են արդեն որպես պարտավորություններ ճանաչված պարտականություններին (օրինակ՝ կրեդիտորական պարտքերը, կենսաթոշակները կամ պահուստները):
44. **Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը պետք է գնահատվեն՝ հաշվի առնելով ակտիվի ընթացիկ վիճակը:** Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն դրամական միջոցների գնահատված ապագա ներհոսքերը կամ արտահոսքերը, որոնց առաջացումն ակնկալվում է՝
- ա) **ապագա վերակառուցումից, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել, կամ**
- բ) **ակտիվի գործունեության արդյունավետության բարձրացումից կամ բարելավումից:**
45. Քանի որ դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են՝ հաշվի առնելով ակտիվի ընթացիկ վիճակը, օգտագործման արժեքը չի արտացոլում՝
- ա) դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը կամ համապատասխան ծախսումների գծով խնայողությունները (օրինակ՝ անձնակազմի ծախսումների կրճատումները) կամ ապագա վերակառուցումից ակնկալվող օգուտները, որի իրականացման պարտավորությունը կազմակերպությունը դեռևս չի ստանձնել.
- բ) դրամական միջոցների ապագա արտահոսքեր, որոնք բարձրացնելու կամ բարելավելու են ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը կամ համապատասխան դրամական միջոցների ներհոսքերը, որոնց առաջացումը ակնկալվում է այդ արտահոսքերից:
46. Վերակառուցումն իրենից ներկայացնում է մի ծրագիր, որը պլանավորվում և վերահսկվում է ղեկավարության կողմից, և որն էապես փոխում է կամ կազմակերպության կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտը, կամ այն եղանակը, որով վարվում է նշված ձեռնարկատիրական գործունեությունը: *«Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 37 -ը տրամադրում է մոտեցումներ, որոնք պարզաբանում են, թե երբ է համարվում, որ կազմակերպությունը ստանձնել է վերակառուցման պարտավորությունը:
47. Երբ կազմակերպությունը ստանձնում է վերակառուցման պարտավորությունը, հավանական է, որ այդ վերակառուցումը կազդի որոշ ակտիվների վրա: Այն պահից, երբ կազմակերպությունը ստանձնում է վերակառուցման պարտավորությունը՝
- ա) օգտագործման արժեքը որոշելիս դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գնահատումներն արտացոլում են վերակառուցման հետևանքով ծախսումների խնայողությունները և այլ օգուտներ (որոնք հիմնված են ղեկավարության կողմից հաստատված ամենավերջին ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա).
- բ) վերակառուցման գծով դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերի գնահատումները ներառվում են վերակառուցման գծով պահուստներում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի:
- Ցուցադրական օրինակ 5-ը լուսաբանում է ապագա վերակառուցման ազդեցությունը օգտագործման արժեքի հաշվարկի վրա:
48. Քանի դեռ կազմակերպությունը չի կատարում դրամական միջոցների արտահոսքեր, որոնք կբարձրացնեն կամ կբարելավեն ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը, դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ներառում դրամական միջոցների գնահատված ներհոսքերը, որոնք, ըստ ակնկալության, կառաջանան դրամական միջոցների ակնկալվող արտահոսքերի հետ կապված տնտեսական օգուտների ավելացումից (տես սցուցադրական օրինակ 6):
49. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները ներառում են ապագա դրամական միջոցների այն արտահոսքերը, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվի ընթացիկ վիճակում նրանից ակնկալվող տնտեսական օգուտների մակարդակը պահպանելու համար: Երբ դրամատեսիվ միավորը կազմված է ակտիվներից, որոնք ունեն տարբեր գնահատված օգտակար

ծառայություններ, և որոնք բոլորն էլ կարևոր են միավորի ընթացիկ գործունեության համար, դրամաստեղծ միավորի հետ կապված ապագա դրամական միջոցների հոսքերի գնահատման ժամանակ ավելի կարճ օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվների փոխարինումը դիտվում է որպես այդ դրամաստեղծ միավորի ամենօրյա սպասարկման մի մաս: Նմանապես, երբ առանձին վերցված ակտիվը բաղկացած է բաղադրիչներից, որոնք ունեն տարբեր գնահատված օգտակար ծառայություններ, ակտիվից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ ավելի կարճ օգտակար ծառայություն ունեցող բաղադրիչների փոխարինումը դիտվում է որպես այդ ակտիվի ամենօրյա սպասարկման մի մաս:

**50. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չպետք է ներառեն՝**

**ա) ֆինանսավորման գործունեությունից դրամական միջոցների ներհոսքերը կամ արտահոսքերը.**

**բ) շահութահարկի գծով մուտքերը կամ վճարումները:**

51. Դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերն արտացոլում են այնպիսի ենթադրություններ, որոնք համապատասխանում են զեղչման դրույթի որոշման եղանակին: Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կհաշվարկվի կրկնակի կամ կանտեսվի: Քանի որ դրամի արժեքը ժամանակի մեջ դիտարկվում է դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերը զեղչելու միջոցով, դրամական միջոցների այդ հոսքերը բացառվում են ֆինանսավորման գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից և արտահոսքերից: Նմանապես, քանի որ զեղչման դրույթը որոշվում է մինչև հարկումը հիմնվելով (առանց հարկերի ազդեցությունը հաշվի առնելու), դրամական միջոցների ապագա հոսքերը նույնպես որոշվում են մինչև հարկումը հիմնվելով:

**52. Ակտիվի օտարման դիմաց նրա օգտակար ծառայության ավարտին ստացվելիք (կամ վճարվելիք) դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գնահատված մեծությունը պետք է հավասար լինի այն գումարին, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի օտարումից իրագել և պատրաստակամ կողմերի միջև «անկախ կողմերի միջև գործարքում» օտարման գնահատված ծախսումները հանելուց հետո:**

53. Ակտիվի օտարման դիմաց նրա օգտակար ծառայության ավարտին ստացվելիք (կամ վճարվելիք) դրամական միջոցների գուտ հոսքերի գնահատումները կատարվում են նույն եղանակով, ինչ ակտիվի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, գնահատումը, բացառությամբ այն հանգամանքի, որ այդ դրամական միջոցների գուտ հոսքերը գնահատելիս՝

ա) կազմակերպությունը օգտագործում է այն գները, որոնք գնահատման օրվա դրությամբ գերակշռում են այն համանման ակտիվների համար, որոնք հասել են իրենց օգտակար ծառայության ավարտին և շահագործվել են այնպիսի պայմաններում, որոնցում օգտագործվելու է քննարկվող ակտիվը.

բ) կազմակերպությունը ճշգրտում է այդ գները՝ ինչպես ընդհանուր սղաճով պայմանավորված գների ապագա աճի, այնպես էլ գների յուրահատուկ աճի կամ նվազման ազդեցության պատճառով: Այնուամենայնիվ, եթե ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները և զեղչման դրույթը չեն ներառում ընդհանուր սղաճի ազդեցությունը, ապա կազմակերպությունը օտարումից դրամական միջոցների գուտ հոսքերը գնահատելիս բացառում է նաև այդ ազդեցությունը:

53U. Իրական արժեքը տարբերվում է օգտագործման արժեքից: Իրական արժեքն արտացոլում է ակտիվի գնահատման ժամանակ շուկայի մասնակիցների կողմից կիրառվող ենթադրությունները: Հակառակ դրան, օգտագործման արժեքն արտացոլում է այն գործոնների ազդեցությունը, որոնք կարող են բնորոշ լինել տվյալ կազմակերպությանը և ոչ կիրառելի ընդհանուր առմամբ կազմակերպությունների նկատմամբ: Օրինակ, իրական արժեքը չի արտացոլում ստորև թվարկված գործոններն այնքանով, որքանով դրանք, ընդհանուր առմամբ, մատչելի չեն լինի շուկայի մասնակիցներին.

- ա) ակտիվների խմբավորումից ստացվող հավելյալ արժեքը (ինչպես օրինակ, տարբեր վայրերում ներդրումային գույքի պորտֆելի ստեղծումը)։
- բ) չափվող ակտիվների և այլ ակտիվների միջև սիներգիզմ։
- գ) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կամ սահմանափակումները, որոնք բնորոշ են միայն ակտիվի ներկա սեփականատիրոջը, և
- դ) հարկային օգուտներ կամ հարկային բեռը, որոնք բնորոշ են ակտիվի ներկա սեփականատիրոջը։

### **Արտարժույթով դրամական միջոցների ապագա հոսքեր**

54. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերը գնահատվում են այն արժույթով, որով դրանք կառաջանան, և ապա զեղչվում են՝ օգտագործելով այդ արժույթի համար ընդունելի (տեղին) զեղչման դրույք։ Կազմակերպությունը ստացված ներկա արժեքը վերահաշվարկում է իր հաշվետու արժույթին՝ կիրառելով օգտագործման արժեքի հաշվարկի ամսաթվի դրությամբ սփոթ փոխարժեքը։

### **Զեղչման դրույք**

55. **Զեղչման դրույքը (դրույքները) պետք է լինի այն դրույքը (դրույքները)՝ առանց հաշվի առնելու հարկման ազդեցությունը, որն արտացոլում է հետևյալ մեծությունների ընթացիկ շուկայական գնահատումները՝**

- ա) **դրամի արժեքը ժամանակի մեջ։**
- բ) **տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները չեն ճշգրտվել։**

56. Դրույքը, որն արտացոլում է ժամանակի մեջ դրամի արժեքի և տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները, իրենից ներկայացնում է այն հատույցը, որը կպահանջեին ներդրողները, եթե նրանք կատարեին այնպիսի ներդրում, որից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարները, ժամկետները և ռիսկը համարժեք են տվյալ ակտիվից կազմակերպության ակնկալիքներին։ Այս դրույքը գնահատվում է համանման ակտիվների ընթացիկ շուկայական գործարքներում ենթադրվող դրույքի հիման վրա, կամ գնանշում անցած այն կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքի հիման վրա, որն ունի առանձին ակտիվ (կամ ակտիվների այնպիսի պորտֆել), որը համանման է քննարկվող ակտիվի օգտակար պոտենցիալին և ռիսկերին։ Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտագործման արժեքը չափելու համար կիրառվող զեղչման դրույքը (դրույքները), չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատումները ճշգրտվել են։ Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կրկնակի կհաշվարկվի։

57. Երբ ակտիվին հատուկ դրույքը ուղղակիորեն մատչելի չէ շուկայից, զեղչման դրույքը որոշելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է դրան փոխարինողներ։ Ա հավելվածը ներկայացնում է նման պայմաններում զեղչման դրույքի գնահատման վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումներ։

### **Արժեզրկումից կորստի ճանաչում և չափում**

58. 59-64-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են առանձին ակտիվի, բացառությամբ գուդվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստների ճանաչման և չափման պահանջները։ Դրամաստեղծ միավորների և գուդվիլի արժեզրկումից կորուստների ճանաչումն ու չափումը քննարկվում են 65-108-րդ պարագրաֆներում։

59. **Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև դրա փոխհատուցվող գումարը այն և միայն այն դեպքում, եթե ակտիվի փոխհատուցվող գումարն ավելի փոքր է, քան դրա հաշվեկշռային արժեքը։ Այդ նվազումն իրենից ներկայացնում է արժեզրկումից կորուստ։**

60. Արժեգրկումից կորուստը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը, համաձայն մեկ այլ ստանդարտի, հաշվառվում է վերագնահատված գումարով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի վերագնահատման մոդելի): Վերագնահատված ակտիվի արժեգրկումից ցանկացած կորուստ պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի նվազում՝ համաձայն այդ ստանդարտի:
61. Չվերագնահատված ակտիվի գծով արժեգրկումից կորուստը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, վերագնահատված ակտիվի գծով արժեգրկումից կորուստը ճանաչվում է այլ համապարփակ շահույթում կամ վնասում այնքանով, որքանով արժեգրկումից կորուստը չի գերազանցում այդ նույն ակտիվի վերագնահատումից արժեքի աճը: Վերագնահատված ակտիվի գծով այդպիսի արժեգրկումից կորուստը նվազեցնում է այդ ակտիվի վերագնահատումից առաջացած արժեքը:
62. Եթե արժեգրկումից կորստի գնահատված գումարն ավելի մեծ է, քան այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն այն և միայն այն դեպքում, եթե դա պահանջվում է մեկ այլ ստանդարտով:
63. Արժեգրկումից կորստի ճանաչումից հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվեգրումը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:
64. Եթե ճանաչվում է արժեգրկումից կորուստ, ապա դրա հետ կապված հետաձգված հարկային ակտիվները կամ պարտավորությունները որոշվում են համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքը դրա հարկային բազայի հետ համեմատելով (տե ս ցուցադրական օրինակ 3):

## **Դրամաստեղծ միավորներ**

65. 66-108-րդ պարագրաֆները և Գ հավելվածը ներկայացնում են այն դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման պահանջները, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը, ինչպես նաև դրամաստեղծ միավորի և գույվիլի հաշվեկշռային արժեքի որոշման և արժեգրկումից կորստի ճանաչման պահանջները:

## **Դրամաստեղծ միավորի որոշակիացումը, որին պատկանում է ակտիվը**

66. Եթե առկա է որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվը կարող է արժեգրկված լինել, ապա փոխհատուցվող գումարը պետք է գնահատվի առանձին ակտիվի համար: Եթե հնարավոր չէ գնահատել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը, կազմակերպությունը պետք է որոշի այն դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը, որին պատկանում է տվյալ ակտիվը (ակտիվի դրամաստեղծ միավոր):
67. Առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել, եթե՝
- ա) ակտիվի օգտագործման արժեքը չի կարող գնահատվել որպես մոտ ակտիվի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը (օրինակ՝ երբ ակտիվի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա հոսքերը չեն կարող գնահատվել որպես աննշան), և
  - բ) ակտիվը չի առաջացնում դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվների առաջացած դրամական միջոցների ներհոսքերից:

Այդպիսի դեպքերում օգտագործման արժեքը, հետևաբար նաև փոխհատուցվող գումարը, կարող են որոշվել միայն ակտիվի դրամաստեղծ միավորի համար:

**Օրինակ.**

Հանքարդյունաբերական կազմակերպությունն ունի սեփական երկաթգիծ՝ իր հանքարդյունահանման գործունեությանն օժանդակելու համար: Սեփական երկաթգիծը կարող է վաճառվել միայն ջարդոնի արժեքով, և այդ երկաթգիծը չի առաջացնում դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են հանքի այլ ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից:

*Սեփական երկաթգծի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր չէ գնահատել, քանի որ դրա օգտագործման արժեքը չի կարող որոշվել, և, հավանաբար, այն տարբերվում է ջարդոնի արժեքից: Հետևաբար, կազմակերպությունը գնահատում է փոխհատուցվող գումարը այն դրամաստեղծ միավորի գծով, որին պատկանում է սեփական երկաթգիծը, այսինքն՝ հանքը՝ որպես մեկ ամբողջություն:*

- 68. Ինչպես սահմանված է 6-րդ պարագրաֆում, ակտիվի դրամաստեղծ միավորը ակտիվների այն փոքրագույն խումբն է, որը ներառում է այդ ակտիվը, և որը առաջացնում է դրամական միջոցների այնպիսի ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Ակտիվի դրամաստեղծ միավորի որոշակիացումը հիմնվում է դատողությունների վրա: Եթե առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել, կազմակերպությունը որոշակիացնում է ակտիվների այն փոքրագույն խմբավորումը, որը առաջացնում է դրամական միջոցների մեծապես անկախ ներհոսքեր:

**Օրինակ.**

Ավտոբուսային ընկերությունը քաղաքապետարանի հետ կնքված պայմանագրի շրջանակներում մատուցում է ծառայություններ: Պայմանագրում սահմանվում են հինգ առանձին երթուղիների վրա մատուցվելիք նվազագույն ծառայությունները: Յուրաքանչյուր երթուղուն բաժին ընկնող ակտիվները և յուրաքանչյուր երթուղուց ստացվելիք դրամական միջոցների հոսքերը կարող են որոշակիացվել առանձին: Երթուղիներից մեկը շահագործվում է զգալի վնասով:

*Քանի որ կազմակերպությունը չունի երթուղիներից մեկի կրճատման այլընտրանք, ապա այն որոշակիացվող դրամական միջոցների ներհոսքերի նվազագույն մակարդակը, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվների կամ ակտիվների խմբերի կողմից ստացված դրամական միջոցների ներհոսքերից հինգ երթուղիների՝ որպես մեկ միասնության կողմից ստեղծված դրամական միջոցների ներհոսքերն են: Յուրաքանչյուր երթուղու գծով դրամաստեղծ միավորը հանդիսանում է ավտոբուսային կազմակերպությունը՝ որպես մեկ ամբողջություն:*

- 69. Դրամական միջոցների ներհոսքերը դրամական միջոցների և դրանց համարժեքների ներհոսքերն են, որոնք կազմակերպությունը ստանում է արտաքին կողմերից: Որոշելու համար, թե արդյոք ակտիվից (կամ ակտիվների խմբից) առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերը մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից (կամ ակտիվների խմբերից) առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից, կազմակերպությունը քննարկում է տարբեր գործոններ, ներառյալ, թե ինչպես է ղեկավարությունը մոնիտորինգի ենթարկում կազմակերպության գործունեությունները (ինչպիսիք են՝ ըստ առարկայա-արտադրական մասնագիտացման, ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտների, առանձին տարածքների, շրջանների կամ տարածաշրջանների), կամ ինչպես է ղեկավարությունը որոշումներ կայացնում կազմակերպության ակտիվների և գործունեությունների շարունակականության կամ օտարման վերաբերյալ: 1-ին ցուցադրական օրինակում բերված են դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման օրինակներ:
- 70. Եթե ակտիվի կամ ակտիվների խմբի միջոցով արտադրված արտադրանքի համար գոյություն ունի գործող շուկա, ապա այդ ակտիվը կամ ակտիվների խումբը պետք է որոշակիացվի որպես դրամաստեղծ միավոր, եթե նույնիսկ այդ արտադրանքն ամբողջությամբ կամ մասամբ օգտագործվում է ներքին նպատակների համար: Եթե ներքին փոխանցման գնագոյացումը ազդում է ակտիվից կամ դրամաստեղծ միավորից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերի վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է օգտագործի ղեկավարության՝ ապագա գնի (գների) լավագույն գնահատականը, որին կարելի է հասնել «անկախ կողմերի միջև գործարքում» հետևյալ դրամական հոսքերը գնահատելիս՝

- ա) **ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելու նպատակով օգտագործված դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերը.**
- բ) **ներքին փոխանցման գնագոյացման կողմից ազդեցության ենթարկված ցանկացած այլ ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելու նպատակով օգտագործված դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը:**

71. Եթե նույնիսկ ակտիվի կամ ակտիվների խմբի միջոցով արտադրված արտադրանքն ամբողջությամբ կամ մասամբ օգտագործվում է կազմակերպության այլ ստորաբաժանումների կողմից (օրինակ՝ կիսապատրաստուքները արտադրական գործընթացի միջանկյալ փուլերում), ապա այդ ակտիվը կամ ակտիվների խումբը կազմում է առանձին դրամաստեղծ միավոր, եթե կազմակերպությունը կարող է այդ արտադրանքը վաճառել գործող շուկայում: Դա այն պատճառով է, որ նշված ակտիվը կամ ակտիվների խումբը կարող է առաջացնել դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից: Նման դրամաստեղծ միավորի կամ մեկ այլ՝ ներքին փոխանցման գնագոյացման կողմից ազդեցության ենթարկված ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի վերաբերյալ այն տեղեկատվությունն օգտագործելիս, որը հիմնված է ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա, կազմակերպությունը ճշգրտում է այդ տեղեկատվությունը, եթե ներքին փոխանցման գները չեն արտացոլում ապագա գների՝ ղեկավարության այն լավագույն գնահատականը, որին հնարավոր է հասնել «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:
72. **Նույն ակտիվի կամ նմանատիպ ակտիվների դրամաստեղծ միավորները պետք է որոշակիացվեն հետևողականորեն՝ մի ժամանակաշրջանից մյուսը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոփոխությունը հիմնավորված է:**
73. Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ տվյալ ակտիվը պատկանում է մեկ այլ դրամաստեղծ միավորի, որը տարբերվում է նախորդ ժամանակաշրջանների համար որոշված միավորից, կամ որ փոփոխության են ենթարկվել դրամաստեղծ միավորում խմբավորված ակտիվների տիպերը, ապա 130-րդ պարագրաֆը պահանջում է դրամաստեղծ միավորի վերաբերյալ բացահայտումներ, եթե վերջինիս գծով ճանաչվում կամ հակադարձվում է արժեզրկումից կորուստ:

**Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումար և հաշվեկշռային արժեք**

74. Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ից և օգտագործման արժեքից առավելագույնն է: Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը որոշելու նպատակով առանձին ակտիվի համար 19-57-րդ պարագրաֆներում շարադրված պահանջները կիրառելի են նաև դրամաստեղծ միավորի համար:
75. **Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը պետք է որոշվի այն հիմունքին համապատասխան, որով որոշվում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը:**
76. Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը՝
- ա) ներառում է միայն այն ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, որոնք կարող են ուղղակիորեն վերագրվել կամ խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել համապատասխան դրամաստեղծ միավորին, և որոնք առաջացնելու են դրամական միջոցների ապագա ներհոսքեր, որոնք օգտագործվում են դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշելիս.
  - բ) չի ներառում որևէ ճանաչված պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը չի կարող որոշվել առանց նշված պարտավորությունը հաշվի առնելու:

Դա այն պատճառով է, որ դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, և օգտագործման արժեքը որոշվում են չներառելով դրամական միջոցների այն հոսքերը, որոնք վերաբերում են դրամաստեղծ միավորի մաս չկազմող ակտիվներին, ինչպես նաև արդեն ճանաչված պարտավորություններին (տե՛ս 28-րդ և 43-րդ պարագրաֆները):

77. Երբ ակտիվները խմբավորվում են փոխհատուցվելիության գնահատման համար, կարևոր է դրամաստեղծ միավորի մեջ ներառել բոլոր այն ակտիվները, որոնք առաջացնում են համապատասխան դրամական միջոցների ներհոսքեր կամ օգտագործվում են դրանք առաջացնելու համար: Հակառակ դեպքում դրամաստեղծ միավորը կարող է թվալ ամբողջությամբ փոխհատուցելի, այնինչ իրականում առկա է արժեզրկումից կորուստ: Որոշ դեպքերում, չնայած որոշակի ակտիվներ օժանդակում են դրամաստեղծ միավորից դրամական միջոցների ապագա գնահատված հոսքերի առաջացմանը, դրանք չեն կարող խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել տվյալ դրամաստեղծ միավորին: Դա կարող է տեղի ունենալ գույքվիլի կամ կորպորատիվ ակտիվների դեպքում, ինչպիսիք են գլխավոր գրասենյակի ակտիվները: 80-103-րդ պարագրաֆներում բացատրվում է, թե ինչպես վարվել այդ ակտիվների հետ դրամաստեղծ միավորի արժեզրկված լինելը ստուգելիս:
78. Դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը որոշելու համար կարող է անհրաժեշտ լինել հաշվի առնել որոշ ճանաչված պարտավորություններ: Դա կարող է տեղի ունենալ, եթե դրամաստեղծ միավորի օտարումը գնորդից պահանջի ստանձնել պարտավորություն: Այս դեպքում դրամաստեղծ միավորի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը(կամ դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը նրա վերջնական օտարումից), դրամաստեղծ միավորի ակտիվների վաճառքի գինն է այդ պարտավորության հետ միասին՝ հանած օտարման ծախսումները: Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքի և փոխհատուցվող գումարի միջև իմաստալի համեմատություն կատարելու համար դրամաստեղծ միավորի և՛ օգտագործման արժեքը, և՛ հաշվեկշռային արժեքը որոշելիս պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը հանվում է:

**Օրինակ.**

Կազմակերպությունը հանք է շահագործում մի երկրում, որի օրենսդրությամբ պահանջվում է, որ սեփականատերը պետք է տարածքը վերականգնի հանքի շահագործման աշխատանքներն ավարտելուց հետո: Վերականգնման արժեքը ներառում է վերնաշերտի վերականգնումը, որը պետք է հենուցվի նախքան հանքի շահագործման աշխատանքները սկսելը: Վերնաշերտը վերականգնելու ծախսումների գծով պահուստը ճանաչվել է վերնաշերտը հեռացնելուն պես: Պահուստի գծով ծախսումների գումարը ճանաչվել է որպես հանքի ինքնարժեքի մաս և մաշեցվել է հանքի օգտակար ծառայության ընթացքում: Վերականգնման աշխատանքների գծով պահուստի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 500 ԱՄ<sup>1</sup>, որը հավասար է վերականգնման ծախսումների ներկա արժեքին:

Կազմակերպությունը ստուգում է հանքի արժեզրկված լինելը: Հանքի դրամաստեղծ միավորն իրենից ներկայացնում է հանքը՝ որպես մեկ ամբողջություն: Կազմակերպությունը ստացել է հանքը մոտ 800 ԱՄ-ով վաճառելու մի շարք առաջարկներ: Գինն արտացոլում է գնորդի կողմից վերնաշերտը վերականգնելու պարտականության ստանձնումը: Հանքի օտարման ծախսումներն աննշան են: Հանքի օգտագործման արժեքը կազմում է մոտավորապես 1,200 ԱՄ՝ առանց վերականգնման ծախսումների: Հանքի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 1,000 ԱՄ:

*Դրամաստեղծ միավորի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, կազմում է 800 ԱՄ: Այս գումարում հաշվի են առնված արդեն իսկ նախատեսված վերականգնման ծախսումները: Որպես հետևանք՝ դրամաստեղծ միավորի օգտագործման արժեքը որոշվում է վերականգնման ծախսումները հաշվի առնելուց հետո և գնահատվում է 700 ԱՄ (1,200 ԱՄ-ից հանած 500 ԱՄ): Դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 500 ԱՄ, որը հանքի հաշվեկշռային արժեքն է (1,000)՝ հանած վերականգնման ծախսումների գծով պահուստի հաշվեկշռային արժեքը (500 ԱՄ): Հետևաբար, դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է իր հաշվեկշռային արժեքը:*

79. Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարը երբեմն որոշվում է այն ակտիվները հաշվի առնելուց հետո, որոնք դրամաստեղծ միավորի մաս չեն կազմում (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերը կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ), կամ այն

<sup>1</sup> Սույն ստանդարտում դրամական միավորները արտահայտված են «արժույթային միավորներով(ԱՄ)»

պարտավորությունները հաշվի առնելուց հետո, որոնք արդեն ճանաչվել են (օրինակ՝ կրեդիտորական պարտքերը, կենսաթոշակները և այլ պահուստներ): Այդպիսի դեպքերում դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքն աճում է նշված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի և նվազում է նշված պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքի չափով:

## Գուղվիլ

### Գուղվիլի բաշխումը դրամաստեղծ միավորներին

80. Արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուղվիլը, ձեռքբերման ամսաթվից սկսած, պետք է բաշխվի ձեռք բերողի յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորին կամ դրամաստեղծ միավորների խմբին, որոնք, ըստ ակնկալության, օգուտներ կստանան ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սիներգիզմներից՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ձեռքբերման օբյեկտի այլ ակտիվներ կամ պարտավորություններ վերագրված են այդ միավորներին կամ միավորների խմբերին: Յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորների խումբ, որոնց բաշխվում է գուղվիլը, պետք է՝
- ա) իրենից ներկայացնի կազմակերպության այն նվազագույն մակարդակը, որում ներքին կառավարման նպատակներով գուղվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի.
  - բ) չլինի ավելի մեծ, քան «Գործառնական սեզմենտներ» ՖՀՄՍ 8-ի 5-րդ պարագրաֆով սահմանված որևէ գործառնական սեզմենտ՝ նախքան խմբավորումը:
81. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ճանաչված գուղվիլն ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք անհատապես չեն որոշակիացվում և առանձին չեն ճանաչվում: Գուղվիլը չի առաջացնում այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից անկախ դրամական միջոցների հոսքեր, և հաճախ օժանդակում է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերին: Երբեմն գուղվիլը, բացի կամայական հիմունքով բաշխվելուց, չի կարող բաշխվել առանձին դրամաստեղծ միավորին, այլ՝ բաշխվել միայն դրամաստեղծ միավորների խմբերին: Արդյունքում, կազմակերպության ներսում այն նվազագույն մակարդակը, որում ներքին կառավարման նպատակներով գուղվիլը ենթարկվում է մոնիտորինգի, երբեմն կազմված է մի շարք դրամաստեղծ միավորներից, որոնց վերաբերում է գուղվիլը, սակայն որոնց այն չի կարող բաշխվել: 83-99-րդ պարագրաֆներում և Գ հավելվածում դրամաստեղծ միավորի հղումները, որին բաշխվում է գուղվիլը, կիրառելի են նաև այն դրամաստեղծ միավորների խմբի համար, որոնց բաշխվել է գուղվիլը:
82. 80-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելիս գուղվիլը ենթարկվում է արժեզրկման ստուգմանն այնպիսի մակարդակում, որն արտացոլում է կազմակերպության կողմից իր գործունեությունները կառավարելու եղանակը, և որի հետ բնականոն պայմաններում կապված կլինեն գուղվիլը: Հետևաբար, լրացուցիչ հաշվետվական համակարգի ձևավորում, սովորաբար, անհրաժեշտ չէ:
83. Այն դրամաստեղծ միավորը, որին արժեզրկման ստուգման նպատակով բաշխվել է գուղվիլը, կարող է չհամընկել այն մակարդակի հետ, որին, արտարժույթային օգուտների և վնասների չափման նպատակով, բաշխվում է գուղվիլը՝ համաձայն «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները» ՀՀՄՍ 21 -ի: Օրինակ՝ եթե ՀՀՄՍ 21-ը կազմակերպությունից պահանջում է արտարժույթային օգուտները կամ վնասները չափելու նպատակով գուղվիլը բաշխել հարաբերականորեն ցածր մակարդակներին, ապա չի պահանջվում գուղվիլի արժեզրկման ստուգումն իրականացնել մինևույն մակարդակում, բացառությամբ երբ կազմակերպությունը ներքին կառավարման նպատակներով գուղվիլը ևս ենթարկվում է մոնիտորինգի այդ նույն մակարդակում:
84. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուղվիլի սկզբնապես բաշխումը չի կարող ավարտվել մինչև այն տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը, որում տեղի է ունեցել այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը, ապա այդ

**սկզբնապես բաշխումը պետք է ավարտվի մինչև ձեռքբերման ամսաթվից հետո սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը:**

85. Համաձայն «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ի, եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնապես հաշվառումը՝ մինչև այդ միավորման իրականացման ժամանակաշրջանի ավարտը, կարող է կատարվել միայն նախնականորեն, ապա ձեռք բերողը՝

- ա) այդ միավորումը հաշվառում է՝ օգտագործելով այդ նախնական մեծությունները, և
- բ) ճանաչում է այդ նախնական մեծությունների ցանկացած ճշգրտում՝ որպես արդյունք սկզբնապես հաշվառման ավարտման՝ այն չափման ժամանակաշրջանում, որը չի գերազանցելու ձեռքբերման ամսաթվից սկսած 12 ամիսը:

Այդպիսի հանգամանքներում կարող է նաև հնարավոր չլինել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ճանաչված գուղվիլի սկզբնապես բաշխումն ավարտել նախքան այն տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը, որում տեղի է ունեցել այդ միավորումը: Այդ դեպքում կազմակերպությունը բացահայտում է 133-րդ պարագրաֆում պահանջվող տեղեկատվությունը:

86. Եթե գուղվիլը բաշխվել է դրամաստեղծ միավորին, և կազմակերպությունը օտարում է այդ միավորի մաս կազմող որևէ գործունեություն, ապա օտարված գործունեության հետ կապված գուղվիլը պետք է՝

- ա) ներառվի այդ գործունեության հաշվեկշռային արժեքում՝ օտարումից օգուտը կամ վնասը որոշելիս.
- բ) չափվի օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով, բացառությամբ եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ մեկ այլ մեթոդ ավելի լավ է արտացոլում օտարվող գործունեության հետ կապված գուղվիլը:
- բ) չափվի օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով, բացառությամբ եթե կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ մեկ այլ մեթոդ ավելի լավ է արտացոլում օտարվող գործունեության հետ կապված գուղվիլը:

**Օրինակ.**  
Կազմակերպությունը 100 ԱՄ-ով վաճառում է մի գործունեություն, որը կազմում էր այն դրամաստեղծ միավորի մի մասը, որին բաշխվել էր գուղվիլը: Միավորին բաշխված գուղվիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան այդ միավորը: Դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի փոխհատուցվող գումարը կազմում է 300 ԱՄ:  
*Քանի որ դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլը չի կարող ոչ կամայական հիմունքով որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան այդ միավորը, օտարված գործունեության հետ կապված գուղվիլը չափվում է օտարված գործունեության և դրամաստեղծ միավորի մնացած մասի հարաբերական մեծությունների հիմունքով: Հետևաբար, դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլի 25 տոկոսը ներառվում է վաճառված գործունեության հաշվեկշռային արժեքում:*

87. Եթե կազմակերպությունը վերակազմակերպում է իր հաշվետվական կառուցվածքն այնպես, որ փոփոխվում է մեկ կամ ավելի դրամաստեղծ միավորների կազմը, որոնց բաշխված է եղել գուղվիլը, ապա գուղվիլը նույնպես պետք է վերաբաշխվի փոփոխության ենթարկված միավորներին: Այդ վերաբաշխումը պետք է իրականացվի՝ կիրառելով հարաբերական մեծությունների մոտեցումը՝ համանման այն մոտեցմանը, որը կիրառվում է, երբ կազմակերպությունն օտարում է դրամաստեղծ միավորի մաս կազմող որևէ գործունեություն, բացառությամբ երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել, որ մեկ այլ մեթոդ ավելի լավ է արտացոլում վերակազմակերպված միավորների հետ կապված գուղվիլը:

**Օրինակ.**

Նախկինում գուղվիլը բաշխվել էր Ա դրամաստեղծ միավորին: Ա-ին բաշխված գուղվիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան Ա դրամաստեղծ միավորը: Ա-ն պետք է բաժանվի և ընդգրկվի երեք այլ՝ Բ, Գ և Դ դրամաստեղծ միավորների կազմերում:

*Քանի որ Ա-ին բաշխված գուղվիլը ոչ կամայական հիմունքով չի կարող որոշակիացվել կամ կապակցվել ակտիվի որևէ խմբի հետ, որն ավելի ցածր մակարդակում է, քան Ա-ն, ապա այն վերաբաշխվում է Բ, Գ և Դ միավորներին՝ Ա-ի երեք մասերի հարաբերական մեծությունների հիմունքով՝ նախքան Բ, Գ և Դ միավորներում այդ մասերի ընդգրկումը:*

*Գուղվիլ ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը*

- 88. Երբ, ինչպես նկարագրված է 81-րդ պարագրաֆում, գուղվիլը վերաբերում է որևէ դրամաստեղծ միավորի, սակայն չի բաշխվել այդ միավորին, ապա այդ միավորի համար արժեզրկման ստուգում պետք է իրականացվի, երբ առկա է այդ միավորի հնարավոր արժեզրկման որևէ հայտանիշ՝ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ գուղվիլի, համեմատելով փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:
- 89. Եթե 88-րդ պարագրաֆում նկարագրված դրամաստեղծ միավորն իր հաշվեկշռային արժեքում ներառում է անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող կամ օգտագործման համար դեռևս ոչ մատչելի ոչ նյութական ակտիվ, և այդ ակտիվի արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել միայն որպես դրամաստեղծ միավորի մի մաս, ապա 10-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ այդ միավորի արժեզրկման ստուգումը ևս իրականացվի յուրաքանչյուր տարի:
- 90. Դրամաստեղծ միավորը, որին բաշխվել է գուղվիլը, պետք ենթարկվի արժեզրկման ստուգման յուրաքանչյուր տարի, ինչպես նաև երբ առկա է միավորի արժեզրկման որևէ հայտանիշ՝ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ գուղվիլը, համեմատելով միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ: Եթե միավորի փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը, ապա միավորը և այդ միավորին բաշխված գուղվիլը պետք է համարվեն որպես ոչ արժեզրկված: Եթե միավորի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

91-95 [Հանված են]

*Արժեզրկման ստուգման ժամկետները*

- 96. Դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման տարեկան ստուգումը, որին բաշխվել է գուղվիլը, կարող է իրականացվել տարեկան ժամանակաշրջանի ցանկացած պահի՝ պայմանով, որ այն իրականացվում է յուրաքանչյուր տարի նույն պահին: Տարբեր դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը կարող է իրականացվել տարբեր ժամկետներում: Այնուամենայնիվ, եթե դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլի մի մասը կամ ամբողջը ձեռք է բերվել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա այդ միավորի արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան ընթացիկ տարեկան ժամանակաշրջանի ավարտը:
- 97. Եթե ակտիվների արժեզրկման ստուգումը, որոնք կազմում են դրամաստեղծ միավոր, որին բաշխվել է գուղվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուղվիլ պարունակող միավորինը, ապա այդ ակտիվների արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան գուղվիլ պարունակող միավորի արժեզրկման ստուգումը: Նմանապես, եթե դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը, որոնք կազմում են դրամաստեղծ միավորների խումբ, որին բաշխվել է գուղվիլը, իրականացվում է միևնույն ժամանակ, ինչ գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբինը, առանձին միավորների արժեզրկման ստուգումը պետք է իրականացվի նախքան գուղվիլ պարունակող միավորների խմբի արժեզրկման ստուգումը:
- 98. Դրամաստեղծ միավորի, որին բաշխվել է գուղվիլը, արժեզրկման ստուգման ժամանակ կարող է առկա լինել գուղվիլը պարունակող միավորի մաս կազմող ակտիվի արժեզրկման հայտանիշ: Այդպիսի հանգամանքներում կազմակերպությունը առաջին հերթին իրականացնում ակտիվի

արժեգրկման ստուգում և ճանաչում է այդ ակտիվի գծով արժեգրկումից կորուստ նախքան գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորի արժեգրկման ստուգումը: Նմանապես, գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբի մաս կազմող դրամաստեղծ միավորի գծով կարող է առկա լինել արժեգրկման հայտանիշ: Այդպիսի իրավիճակում կազմակերպությունն առաջին հերթին իրականացնում է դրամաստեղծ միավորի արժեգրկման ստուգում և ճանաչում է այդ միավորի գծով արժեգրկումից կորուստ նախքան գուղվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորների խմբի արժեգրկման ստուգումը:

**99. Դրամաստեղծ միավորի, որին բաշխվել է գուղվիլը, փոխհատուցվող գումարի՝ նախորդող ժամանակաշրջանի ամենավերջին մանրամասն հաշվարկները կարող են կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանում այդ միավորի արժեգրկման ստուգման նպատակով՝ պայմանով, որ հետևյալ բոլոր չափանիշները բավարարված են՝**

- ա) միավորը կազմող ակտիվները և պարտավորությունները փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո չեն ենթարկվել նշանակալի փոփոխությունների:
- բ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկի արդյունքում ստացվել է գումար, որը նշանակալիորեն գերազանցում է այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքը:
- գ) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին հաշվարկից հետո տեղի ունեցած դեպքերի և փոփոխված հանգամանքների վերլուծությունը վկայում է, որ փոքր է հավանականությունը, որ ընթացիկ որոշված փոխհատուցվող գումարը կլինի ավելի փոքր, քան դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը:

#### **Կորպորատիվ ակտիվներ**

100. Կորպորատիվ ակտիվները ներառում են խմբի կամ ստորաբաժանման ակտիվները, ինչպիսիք են կազմակերպության գլխավոր գրասենյակի կամ ստորաբաժանման շենքը, տվյալների էլեկտրոնային մշակման (ՏԷՄ) սարքավորումները կամ հետազոտական կենտրոնը: Կազմակերպության կառուցվածքն է պայմանավորում, թե արդյոք ակտիվը տվյալ դրամաստեղծ միավորի համար բավարարում է սույն ստանդարտում տրված կորպորատիվ ակտիվների սահմանմանը: Կորպորատիվ ակտիվների առանցքային առանձնահատկությունն այն է, որ դրանք այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից անկախ չեն առաջացնում դրամական միջոցների ներհոսքեր, և որ դրանց հաշվեկշռային արժեքը չի կարող ամբողջությամբ վերագրվել քննարկվող դրամաստեղծ միավորին:

101. Քանի որ կորպորատիվ ակտիվները դրամական միջոցների անկախ ներհոսքեր չեն առաջացնում, առանձին կորպորատիվ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր չէ որոշել, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դեկավարությունը որոշել է օտարել այդ ակտիվը: Որպես հետևանք, եթե առկա է կորպորատիվ ակտիվի արժեգրկման հայտանիշ, փոխհատուցվող գումարը որոշվում է այն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի համար, որին պատկանում է տվյալ կորպորատիվ ակտիվը՝ այն համեմատելով նույն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի հաշվեկշռային արժեքի հետ: Արժեգրկումից ցանկացած կորուստ ճանաչվում է՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

**102. Դրամաստեղծ միավորի արժեգրկման ստուգումն իրականացնելիս կազմակերպությունը պետք է որոշակիացնի բոլոր այն կորպորատիվ ակտիվները, որոնք վերաբերում են քննարկվող դրամաստեղծ միավորին: Եթե կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը՝**

- ա) կարող է խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել այդ դրամաստեղծ միավորին, ապա կազմակերպությունը պետք է այդ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ միավորին բաշխված կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մասը, համեմատի դրա փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեգրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:
- բ) չի կարող խելամիտ և հետևողական հիմունքով բաշխվել այդ դրամաստեղծ միավորին, ապա կազմակերպությունը պետք է՝

- (i) այդ դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ կորպորատիվ ակտիվի, համեմատի դրա փոխհատուցվող գումարի հետ և ճանաչի արժեզրկումից ցանկացած կորուստ՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:
- (ii) որոշակիացնի քննարկվող դրամաստեղծ միավորը ներառող դրամաստեղծ միավորների ամենափոքր խումբը, որին խելամիտ և հետևողական հիմունքով կարող է բաշխվել կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը:
- (iii) համեմատի դրամաստեղծ միավորների այդ խմբի հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ այդ խմբին բաշխված կորպորատիվ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մի մասը, դրամաստեղծ միավորների այդ խմբի փոխհատուցվող գումարի հետ: Արժեզրկումից ցանկացած կորուստ պետք է ճանաչվի՝ համաձայն 104-րդ պարագրաֆի:

103. 8-րդ ցուցադրական օրինակը ներկայացնում է այս պահանջների կիրառումը կորպորատիվ ակտիվների համար:

**Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորուստ**

104. Դրամաստեղծ միավորի (դրամաստեղծ միավորների փոքրագույն խմբի, որին բաշխված է գուդվիլը կամ կորպորատիվ ակտիվը) գծով արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչվի այն և միայն այն դեպքում, եթե դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը փոքր է դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) հաշվեկշռային արժեքից: Դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնելու նպատակով արժեզրկումից կորուստը պետք է բաշխվի հետևյալ կերպ՝

- ա) նախ՝ նվազեցվում է դրամաստեղծ միավորին (միավորների խմբին) բաշխված ցանկացած գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը, և
- բ) այնուհետև, միավորի (միավորների խմբի) այլ ակտիվներին՝ դրամաստեղծ միավորում (միավորների խմբում) յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին համամասնորեն:

Հաշվեկշռային արժեքների այդ նվազեցումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորուստ և ճանաչվեն 60-րդ պարագրաֆի համաձայն:

105. Արժեզրկումից կորուստները 104-րդ պարագրաֆի համաձայն բաշխելիս կազմակերպությունը չպետք է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցնի ավելի քան հետևյալ մեծություններից առավելագույնը

- ա) իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ (եթե չափելի է).
- բ) օգտագործման արժեքը (եթե որոշելի է).
- գ) զրո:

Արժեզրկումից կորստի գումարը, որն այլապես բաշխվելու էր այդ ակտիվին, պետք է համամասնական հիմունքով բաշխվի դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) այլ ակտիվներին:

106. Եթե դրամաստեղծ միավորի յուրաքանչյուր առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարի գնահատումն անիրագործելի է, սույն ստանդարտը պահանջում է, որ արժեզրկումից կորուստը կամայական բաշխվի այդ միավորի ակտիվների միջև, բացառությամբ գուդվիլի, քանի որ դրամաստեղծ միավորի բոլոր ակտիվները գործում են միասին:

107. Եթե չի կարող որոշվել առանձին ակտիվի փոխհատուցվող գումարը (տե՛ս 67-րդ պարագրաֆը), ապա՝

- ա) այդ ակտիվի գծով ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ, եթե վերջինիս հաշվեկշռային արժեքն ավելի մեծ է, քան նրա «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, և 104-105-րդ պարագրաֆներում ներկայացված բաշխման ընթացակարգերի արդյունքներից առավելագույնը, և

- բ) այդ ակտիվի գծով չի ճանաչվում արժեզրկումից կորուստ, եթե դրան վերաբերող դրամաստեղծ միավորը արժեզրկված չէ: Այս մոտեցումը կիրառվում է նույնիսկ այն ժամանակ, երբ ակտիվի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ավելի ցածր է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը:

**Օրինակ.**

Մեքենան ֆիզիկապես վնասվել է, սակայն դեռևս աշխատում է, բայց ոչ այնպես, ինչպես նախքան վնասվելը: Մեքենայի «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ավելի ցածր է, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը: Մեքենան չի առաջացնում դրամական միջոցների անկախ ներհոսքեր: Ակտիվների որոշելի փոքրագույն խումբը, որը ներառում է մեքենան և առաջացնում է դրամական միջոցների ներհոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են այլ ակտիվներից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից, այն հոսքային գիծն է, որին պատկանում է մեքենան: Հոսքային գծի փոխհատուցվող գումարը ցույց է տալիս, որ հոսքային գիծը՝ որպես մեկ ամբողջություն, արժեզրկված չէ:

Ենթադրություն 1. ղեկավարության կողմից հաստատված բյուջեները/կանխատեսական գնահատումները չեն արտացոլում վերջինիս կողմից մեքենան նորով փոխարինելու պարտավորվածություն:

*Մեքենայի փոխհատուցվող գումարն առանձին հնարավոր չէ գնահատել, քանի որ մեքենայի օգտագործման արժեքը*

*ա) կարող է տարբեր լինել նրա իրական արժեքից՝ հանած օտարման ծախսումները. և*

*բ) կարող է որոշվել միայն այն դրամաստեղծ միավորի համար, որին պատկանում է այդ մեքենան (հոսքային գիծը):*

*Հոսքային գիծն արժեզրկված չէ: Հետևաբար, մեքենայի գծով արժեզրկումից կորուստ չի ճանաչվում: Այնուամենայնիվ, կարող է անհրաժեշտ լինել, որ կազմակերպությունը վերանայի մեքենայի մաշվածության ժամկետը կամ մաշվածության հաշվարկման մեթոդը: Հավանաբար, կպահանջվի մաշվածության ավելի կարճ ժամկետ կամ արագացված մաշվածության հաշվարկման մեթոդ մեքենայի ակնկալվող մնացորդային օգտակար ծառայությունը կամ կազմակերպության կողմից տնտեսական օգուտների սպառման կառուցվածքը արտացոլելու համար:*

Ենթադրություն 2. ղեկավարության կողմից հաստատված բյուջեները/կանխատեսական գնահատումներն արտացոլում են վերջինիս կողմից մեքենան նորով փոխարինելու և այն մոտ ապագայում վաճառելու պարտավորվածություն: Մինչև օտարումը մեքենայի շարունակական օգտագործումից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերը գնահատվում են որպես աննշան:

*Մեքենայի օգտագործման արժեքը կարող է գնահատվել որպես մոտ նրա իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Հետևաբար, մեքենայի փոխհատուցվող գումարը հնարավոր է որոշել, իսկ այն դրամաստեղծ միավորը (հոսքային գիծ), որին պատկանում է մեքենան, չի քննարկվում: Քանի որ մեքենայի իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ավելի ցածր է, քան դրա հաշվեկշռային արժեքը, մեքենայի գծով ճանաչվում է արժեզրկումից կորուստ:*

108. 104-րդ և 105-րդ պարագրաֆների պահանջները կիրառելուց հետո դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի ցանկացած մնացորդային գումարի մասով ճանաչվում է պարտավորություն, այն և միայն այն դեպքում, երբ դա պահանջվում է մեկ այլ ՖՀՄՄ-ով:

**Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը**

109. 110-116-րդ պարագրաֆները ներկայացնում են ակտիվի կամ դրամաստեղծ միավորի գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորստի հակադարձման պահանջները: Այս պահանջներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը, սակայն այն հավասարապես կիրառվում է ն՝ առանձին ակտիվի, ն՝ դրամաստեղծ միավորի նկատմամբ: Առանձին ակտիվի համար լրացուցիչ պահանջները ներկայացված են 117-121-րդ պարագրաֆներում, դրամաստեղծ միավորի համար՝ 122-րդ և 123-րդ պարագրաֆներում, իսկ գուղվիլի համար՝ 124-րդ և 125-րդ պարագրաֆներում:

- 110. Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին պետք է գնահատի, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է: Եթե որևէ այդպիսի հայտանիշ առկա է, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի այդ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:
- 111. Գնահատելիս, թե առկա է արդյոք որևէ հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի առնվազն հետևյալ հայտանիշները՝

Տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներ

- ա) առկա են դիտելի հայտանիշներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի արժեքը զգալիորեն աճել է.
- բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ այն տեխնոլոգիական, շուկայական, տնտեսական կամ իրավական միջավայրում, որտեղ գործում է այդ կազմակերպությունը, կամ այն շուկայում, որի համար նախատեսված է տվյալ ակտիվը.
- գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շուկայական տոկոսադրույքները կամ ներդրումների շուկայական այլ հատույցադրույքներ նվազել են, և հավանական է, որ այդ նվազումը կազդի զեղչման դրույքների վրա, որոնք կիրառվում են ակտիվի օգտագործման արժեքը հաշվարկելիս, և էականորեն կմեծացնի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը.

Տեղեկատվության ներքին աղբյուրներ

- դ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի են ունեցել կամ ակնկալվում է, որ մոտ ապագայում տեղի կունենան կազմակերպության համար բարենպաստ հետևանք ունեցող նշանակալի փոփոխություններ ակտիվի ներկա կամ ակնկալվող օգտագործման աստիճանի (ինտենսիվության) և եղանակի մեջ: Այս փոփոխությունները ներառում են ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի գործունեության արդյունավետությունը բարձրացնելու կամ բարելավելու համար կատարված ծախսումները կամ գործառնությունների վերակառուցումը, որին պատկանում է այդ ակտիվը.
- ե) ներքին հաշվետվական համակարգը վկայում է, որ ակտիվի տնտեսական ցուցանիշները ավելի բարձր են կամ կլինեն ավելի բարձր, քան ակնկալվում էր:

112. Արժեզրկումից կորստի պոտենցիալ նվազման հայտանիշները, որոնք ներկայացված են 111-րդ պարագրաֆում, հիմնականում 12-րդ պարագրաֆում ներկայացված արժեզրկումից պոտենցիալ կորստի հայտանիշների հայելային արտապատկերումն են:

113. Եթե առկա է հայտանիշ, ըստ որի՝ ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է, ապա դա կարող է վկայել այն մասին, որ մնացորդային օգտակար ծառայությունը, մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկման մեթոդը կամ ակտիվի մնացորդային արժեքը կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել և ճշգրտել՝ համաձայն տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառելի ՖՀՄՍ-ի, նույնիսկ եթե ակտիվի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չի հակադարձվում:

114. Ակտիվի, բացառությամբ գուղվիլի, գծով նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչված արժեզրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի այն և միայն այն դեպքում, եթե, սկսած այն պահից, երբ վերջին անգամ ճանաչվել էր արժեզրկումից կորուստ, տեղի են ունեցել փոփոխություններ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը որոշելիս օգտագործված գնահատականներում: Եթե դա այդպես է, ապա ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, բացառությամբ 117-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքի, պետք է ավելացվի մինչև նրա փոխհատուցվող գումարը: Այս ավելացումն իրենից ներկայացնում է արժեզրկումից կորստի հակադարձում:

115. Արժեզրկումից կորստի հակադարձումն արտացոլում է ակտիվի գնահատված օգտակար պոտենցիալի աճը կամ վաճառքի, կամ օգտագործման տեսակետից սկսած այն ամսաթվից, երբ

տվյալ ակտիվի գծով կազմակերպությունը վերջին անգամ ճանաչել է արժեզրկումից կորուստ: 130-րդ պարագրաֆով կազմակերպությունից պահանջվում է որոշել գնահատականների փոփոխությունները, որոնք հանգեցնում են գնահատված օգտակար պոտենցիալի աճին: Գնահատականների փոփոխությունների օրինակներ են՝

- ա) փոխհատուցվող գումարի հաշվարկման հիմունքի փոփոխությունը (այսինքն՝ արդյոք փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է «իրական արժեք՝ հանած օտարման ծախսումներ»-ը, թե՛ օգտագործման արժեքը).
- բ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է օգտագործման արժեքը, ապա՝ դրամական միջոցների ապագա գնահատված հոսքերի գումարների կամ ժամկետների կամ զեղչման դրույթի փոփոխությունները. կամ
- գ) եթե փոխհատուցվող գումարի հիմքում ընկած է «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա՝ «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, բաղադրիչների գնահատականների փոփոխությունները:

116. Ակտիվի օգտագործման արժեքը կարող է դառնալ ավելի մեծ, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը պարզապես այն պատճառով, որ դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի ներկա արժեքն աճում է այդ հոսքերի մոտեցմանը համընթաց: Այնուամենայնիվ, ակտիվի օգտակար պոտենցիալը չի աճել: Հետևաբար, միայն ժամանակ անցնելու պատճառով (երբեմն կոչվում է զեղչի «ազդեցության թուլացում») արժեզրկումից կորստի հակադարձում չի կատարվում, եթե նույնիսկ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը դառնում է ավելի մեծ, քան նրա հաշվեկշռային արժեքը:

### **Առանձին ակտիվի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում**

- 117. **Արժեզրկումից կորստի հակադարձմանը վերագրելի ակտիվի, բացառությամբ գուդվիլի, ավելացած հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլիներ:**
- 118. Ակտիվի, բացառությամբ գուդվիլի, հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած ավելացում, որը գերազանցում է այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ, իրենից ներկայացնում է վերագնահատում: Նման վերագնահատումը հաշվառելիս կազմակերպությունը պետք է օգտագործի տվյալ ակտիվի նկատմամբ կիրառելի ՖՀՄՍ:
- 119. **Ակտիվի, բացառությամբ գուդվիլի, գծով արժեզրկումից կորուստի հակադարձումը պետք է անմիջապես ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ երբ ակտիվը, համաձայն մեկ այլ ՖՀՄՍ-ի, հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով (օրինակ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման):** Վերագնահատված ակտիվի արժեզրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի աճ՝ համաձայն այդ ՖՀՄՍ-ի:
- 120. Վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ավելացնում է այդ ակտիվի վերագնահատումից արժեքի աճը: Այնուամենայնիվ, այնքանով, որքանով նույն վերագնահատված ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստը նախկինում ճանաչվել է շահույթում կամ վնասում, արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ևս ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում:
- 121. **Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվեգրումը պետք է ճշգրտվի ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի (եթե այդպիսին գոյություն ունի) տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:**

## Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում

122. Դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը պետք է համամասնորեն բաշխվի այդ միավորի դրամաստեղծ ակտիվներին, բացառությամբ գուղվիլի՝ այդ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքների համամասնությամբ: Հաշվեկշռային արժեքների այդ ավելացումները պետք է դիտվեն որպես առանձին ակտիվների գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձում և ճանաչվեն 119-րդ պարագրաֆի համաձայն:

123. 122-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ դրամաստեղծ միավորի գծով արժեզրկումից կորստի հակադարձումը բաշխելիս ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի հետևյալներից նվազագույնին՝

ա) դրա փոխհատուցվող գումարը (եթե որոշելի է).

բ) հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլինի (առանց համապատասխան ամորտիզացիայի կամ մաշվածության), եթե նախորդ ժամանակաշրջաններում այդ ակտիվի գծով արժեզրկումից կորուստ ճանաչված չլինի:

Արժեզրկումից կորստի հակադարձման գումարը, որը այլապես կբաշխվեր ակտիվին, պետք է համամասնորեն բաշխվի միավորի այլ ակտիվներին, բացառությամբ գուղվիլի:

## Գուղվիլի գծով արժեզրկումից կորուստների հակադարձումը

124. Գուղվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը չպետք է հակադարձվի հետագա ժամանակաշրջանում:

125. «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38 -ը արգելում է ներստեղծված գուղվիլի ճանաչումը: Գուղվիլի գծով արժեզրկումից կորուստի ճանաչումից հետո ընկած ժամանակաշրջաններում գուղվիլի փոխհատուցվող գումարի որևէ ավելացում, հավանաբար, իրենից ներկայացնելու է ներստեղծված գուղվիլի աճ, քան՝ ձեռքբերված գուղվիլի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորստի հակադարձում:

## Բացահայտում

126. Ակտիվների յուրաքանչյուր դասի գծով կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

ա) շահույթում կամ վնասում տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որտեղ ներառված են արժեզրկումից կորուստները.

բ) շահույթում կամ վնասում տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որտեղ ներառված են արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները.

գ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վերագնահատված ակտիվների գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը. և

դ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վերագնահատված ակտիվների գծով այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը:

127. Ակտիվների դասն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության գործունեության մեջ համանման բնույթով և համանման օգտագործմամբ ակտիվների խմբավորում:

128. 126-րդ պարագրաֆում պահանջվող տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել ակտիվների դասի գծով բացահայտվող այլ տեղեկատվության հետ: Օրինակ՝ նման տեղեկատվությունը

կարող է ներառվել հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի համադրման մեջ, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 16-ով:

129. Այն կազմակերպությունը, որը ներկայացնում է սեզմենտային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, պետք է յուրաքանչյուր հաշվետու սեզմենտի գծով բացահայտի հետևյալը՝

- ա) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարը.
- բ) տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված արժեզրկումից կորուստների հակադարձման գումարը:

130. Տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում առանձին ակտիվի, ներառյալ գուդվիլի կամ դրամաստեղծ միավորի համար կազմակերպությունը պետք է յուրաքանչյուր էական ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորստի գծով բացահայտի՝

ա) այն դեպքերը և հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը կամ հակադարձմանը.

բ) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստների գումարը.

գ) առանձին ակտիվի գծով՝

(i) ակտիվի բնույթը.

(ii) եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է սեզմենտային տեղեկատվություն՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ապա այն հաշվետու սեզմենտը, որին պատկանում է ակտիվը.

դ) դրամաստեղծ միավորի գծով՝

(i) դրամաստեղծ միավորի նկարագրությունը (օրինակ՝ արդյոք այն իրենից ներկայացնում է առարկայա-արտադրական մասնագիտացում, գործարան, ձեռնարկատիրական գործունեության ոլորտ, աշխարհագրական տարածք կամ հաշվետու սեզմենտ, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 8-ում).

(ii) ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորստի գումարն ըստ ակտիվների դասերի, և ըստ հաշվետու սեզմենտների, եթե կազմակերպությունը՝ ՖՀՄՍ 8-ի համաձայն, ներկայացնում է սեզմենտային տեղեկատվություն. և

(iii) եթե դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման համար ակտիվների խմբավորումը փոփոխությունների է ենթարկվել՝ սկսած այն պահից, երբ կատարվել էր դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի (եթե այդպիսին եղել է) նախորդ գնահատումը, ապա կազմակերպությունը պետք է նկարագրի ակտիվների ընթացիկ և նախորդ խմբավորման եղանակները, ինչպես նաև դրամաստեղծ միավորի որոշակիացման եղանակը փոփոխելու պատճառները.

ե) արդյոք ակտիվի (դրամաստեղծ միավորի) փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է դրա իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, թե՛ օգտագործման արժեքը.

զ) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը, ապա պետք է նկարագրվի այն հիմունքը, որն օգտագործվել է՝ չափելու համար «իրական արժեք հանած օտարման ծախսումներ»-ը (օրինակ՝ արդյոք իրական արժեքը չափվել է գործող շուկայում նույնական ակտիվի համար գնանշված գնի հիման վրա): Կազմակերպությունը կարող է չտրամադրել ՖՀՄՍ 13-ով պահանջվող բացահայտումները:

է) եթե փոխհատուցվող գումարն իրենից ներկայացնում է օգտագործման արժեքը, զեղչման դրույթը (դրույթները), որը կիրառվել է օգտագործման արժեքի ընթացիկ և նախորդ (եթե այդպիսին եղել է) գնահատումներում:

131. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը այն արժեզրկումից ընդհանուր կորուստների և արժեզրկումից կորուստների ընդհանուր հակադարձումների վերաբերյալ, որոնք ճանաչվել են այն ժամանակաշրջանների ընթացքում, որոնց գծով 130-րդ պարագրաֆի համաձայն տեղեկատվություն չի բացահայտվել՝
- ա) այն ակտիվների հիմնական դասերը, որոնց վրա ազդեցություն են թողել արժեզրկումից կորուստները, և այն ակտիվների հիմնական դասերը, որոնց վրա ազդեցություն են թողել արժեզրկումից կորուստների հակադարձումները.
  - բ) այն հիմնական դեպքերը և հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչմանը և արժեզրկումից կորուստների հակադարձմանը:
132. Խրախուսվում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի այն ենթադրությունները, որոնք օգտագործվել են՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվների (դրամաստեղծ միավորների) փոխհատուցվող գումարները որոշելու համար: Այնուամենայնիվ, 134-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ կազմակերպությունը տեղեկատվություն բացահայտի այն գնահատականների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի չափման համար, երբ գուդվիլը կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը ներառված է այդ միավորի հաշվեկշռային արժեքում:
133. Եթե, 84-րդ պարագրաֆի համաձայն, տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուդվիլի որևէ մաս հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին չի բաշխվել դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի), ապա չբաշխված գուդվիլի գումարը, չբաշխված մնալու պատճառների հետ միասին, պետք է բացահայտվի:

**Գուդվիլ կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվներ ներառող դրամաստեղծ միավորների փոխհատուցվող գումարը որոշելիս կիրառվող գնահատականները**

134. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ (ա)-(զ) կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) գծով, որին բաշխված գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ կազմակերպության գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, նշանակալի է՝
- ա) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը.
  - բ) միավորին (միավորների խմբին) բաշխված անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը.
  - գ) միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը և միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարի որոշման հիմունքը (այսինքն՝ օգտագործման արժեքը կամ իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները).
  - դ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հիմնված է օգտագործման արժեքի վրա՝
    - (i) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրությունը, որի վրա դեկլարությունը հիմնվել է իր ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների կողմից ընդգրկվող ժամանակաշրջանի համար դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներն իրականացնելիս: Կարևոր են այն ենթադրությունները, որոնց նկատմամբ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը առավել զգայուն է.
    - (ii) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունները որոշելու համար դեկլարության մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծություն-

ները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.

- (iii) այն ժամանակաշրջանը, որի կտրվածքով ղեկավարությունը կանխատեսել է ղեկավարության կողմից հաստատված ֆինանսական բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների վրա հիմնված դրամական միջոցների հոսքերը, և, այն դեպքում, երբ դրամաստեղծ միավորի (միավորների խմբի) համար օգտագործվել է կանխատեսման հինգ տարուց երկար ժամանակաշրջան, ավելի երկար ժամանակաշրջանի հիմնավորված լինելու բացատրությունը.
  - (iv) ամենավերջին բյուջեների/կանխատեսական գնահատումների կողմից նախատեսված ժամանակաշրջանից հետո ընկած ժամանակաշրջանների համար դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների էքստրապոլյացիայի նպատակով կիրառված աճի տեմպը, և այն ցանկացած աճի տեմպի կիրառման հիմնավորումը, որը գերազանցում է երկարաժամկետ միջին աճի տեմպը արտադրանքների, ճյուղերի կամ երկրի (երկրների) համար, որտեղ գործում է կազմակերպությունը, կամ այն շուկաների համար, որտեղ օգտագործվում է միավորը (միավորների խումբը).
  - (v) դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների նպատակով կիրառված գեղչման դրույքը (դրույքները).
- ե) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հիմնված է իրական արժեքի՝ հանած օտարման ծախսումները, վրա, իրական արժեքը՝ հանած վաճառքի ծախսումները, չափելու նպատակով օգտագործված գնահատման մեթոդ(ներ)ը: Կազմակերպությունը կարող է չորամադրել \$ՀՄՄ 13-ով պահանջվող բացահայտումները: Եթե իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները, չափելու նպատակով չի օգտագործվել նույնական միավորի (միավորների խմբի) համար գնանշված գինը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝
- (i) այն յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրությունը, որի հիման վրա ղեկավարությունը որոշել է իրական արժեքը՝ հանած օտարման ծախսումները: Կարևոր են այն ենթադրությունները, որոնց նկատմամբ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը առավել զգայուն է.
  - (ii) յուրաքանչյուր կարևոր ենթադրության հիմքում ընկած մեծությունը (մեծությունները) որոշելու համար ղեկավարության մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծությունները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.
    - (iiU) իրական արժեքի հիարերիսիայի մակարդակը (տես՝ \$ՀՄՄ 13-ը), որի սահմաններում իրական արժեքի չափումը վերաբերում է ամբողջությամբ (առանց հաշվի առնելու «օտարման ծախսումներ» դիտելիությունը):
    - (iiF) գնահատման մեթոդում փոփոխությունն լինելու դեպքում, այդ փոփոխությունը և դրա պատճառ(ներ)ը:Եթե «իրական արժեքը հանած օտարման ծախսումներ»-ը, չափվում է՝ օգտագործելով դրամական միջոցների գեղչված հոսքերի կանխատեսումները, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը.
  - (iii) այն ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունը կանխատեսել է դրամական միջոցների հոսքերը.

- (iv) այն աճի տեմպը, որն օգտագործվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումներն էքստրապոլացնելու նպատակով.
- (v) այն գեղչման դրույքը (դրույքները), որը կիրառվել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսումների նպատակով.
- (գ) եթե միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը որոշելիս ղեկավարության կողմից կիրառված հիմնական ենթադրության խելամտորեն հնարավոր փոփոխության պարագայում միավորի (միավորների խմբի) հաշվեկշռային արժեքը կգերազանցի նրա փոխհատուցվող գումարը, ապա՝
  - (i) այն գումարը, որի չափով միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է նրա հաշվեկշռային արժեքը.
  - (ii) հիմնական ենթադրությանը վերագրված մեծությունը.
  - (iii) այն գումարը, որի չափով կարևոր ենթադրությանը վերագրված մեծությունը պետք է փոփոխվի՝ փոխհատուցվող գումարի չափման համար օգտագործվող այլ փոփոխականների վրա նման փոփոխության ազդեցությունները հաշվի առնելուց հետո, որպեսզի միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարը հավասարվի նրա հաշվեկշռային արժեքին:

135. Եթե գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի մի մասը կամ ամբողջը բաշխված է մի քանի դրամաստեղծ միավորների (միավորների խմբերի) միջև, և այդ եղանակով յուրաքանչյուր միավորին (միավորների խմբին) բաշխված գումարը՝ կազմակերպության գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, ոչ նշանակալի է, ապա այդ հանգամանքը պետք է բացահայտվի այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքի հետ մեկտեղ: Ի լրումն, եթե այդ միավորներից (միավորների խմբից) որևիցե մեկի փոխհատուցվող գումարը հիմնված է միևնույն կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) վրա, և դրանց բաշխված գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը նշանակալի է՝ կազմակերպության գուդվիլի կամ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքի հետ համեմատած, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ հանգամանքը, ինչպես նաև պետք է բացահայտի՝

- ա) այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված գուդվիլի հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը.
- բ) այդ միավորներին (միավորների խմբին) բաշխված անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվների հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը.
- գ) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) նկարագրությունը.
- դ) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները որոշելու համար ղեկավարության կողմից կիրառված մոտեցման նկարագրությունը՝ արդյոք այդ մեծությունները արտացոլում են նախկին փորձը, կամ, եթե կիրառելի է, արդյոք դրանք համապատասխանում են տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներին, և, եթե ոչ, ինչպես և ինչու են դրանք տարբերվում նախկին փորձից կամ տեղեկատվության արտաքին աղբյուրներից.
- ե) եթե կարևոր ենթադրությունում (ենթադրություններում) խելամտորեն հնարավոր փոփոխության հետևանքով միավորի (միավորների խմբի) հանրագումարային հաշվեկշռային արժեքը կգերազանցի դրա փոխհատուցվող գումարը՝
  - (i) այն գումարը, որի չափով միավորների հանրագումարային փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է դրանց հաշվեկշռային արժեքը.
  - (ii) կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները.

(iii) այն գումարը, որի չափով կարևոր ենթադրության (ենթադրությունների) հիմքում ընկած մեծությունները պետք է փոփոխվեն փոխհատուցվող գումարի չափման համար օգտագործվող այլ փոփոխականների վրա նման փոփոխության ազդեցությունները հաշվի առնելուց հետո, որպեսզի միավորների (միավորների խմբերի) հանրագումարային փոխհատուցվող գումարը հավասարվի դրանց հաշվեկշռային արժեքին:

136. Նախորդող ժամանակաշրջանում իրականացված դրամատեղծ միավորի (միավորների խմբի) փոխհատուցվող գումարի ամենավերջին մանրամասն հաշվարկը կարող է, համաձայն 24-րդ կամ 99-րդ պարագրաֆի, փոխանցվել հաջորդ ժամանակաշրջան և օգտագործվել այդ միավորի (միավորների խմբի) ընթացիկ ժամանակաշրջանում արժեզրկման ստուգման նպատակով՝ այն դեպքում, երբ բավարարված են սահմանված չափանիշները: Եթե դա այդպես է, ապա այդ միավորի (միավորների խմբի) կտրվածքով 134-րդ և 135-րդ պարագրաֆներում ներառված տեղեկատվության բացահայտումների պահանջները վերաբերում են նաև հաջորդ ժամանակաշրջան փոխանցված փոխհատուցվող գումարի հաշվարկին:
137. 9-րդ ցուցադրական օրինակը ներկայացնում է 134-րդ և 135-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումները:

### Անցումային դրույթներ և ուժի մեջ մտնելը

138. [Հանված է]
139. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը՝
- ա) ձեռնարկատիրական գործունեության այն միավորման արդյունքում ձեռքբերված գուղվիլի և ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, որի վերաբերյալ համաձայնագիրը կնքվել է 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրանից հետո.
  - բ) բոլոր այլ ակտիվների նկատմամբ առաջընթաց հիմունքով՝ 2004 թ. մարտի 31-ին կամ դրանից հետո սկսվող առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից:
140. Կազմակերպություններին, որոնց նկատմամբ կիրառվում է 139-րդ պարագրաֆը, խրախուսվում է սույն ստանդարտի պահանջները կիրառել նախքան 139-րդ պարագրաֆում սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է նախքան սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը, այն պետք է միաժամանակ նաև կիրառի ՖՀՄՍ 3-ը և ՀՀՄՍ 38-ը (վերանայված՝ 2004 թ.):
- 140Ա. «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է տերմինաբանությունը, որը կիրառվում է ամբողջ ՖՀՄՍ-ներում: Ի լրումն՝ փոփոխվել են 61-րդ, 120-րդ, 126-րդ և 129-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունն այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 140Բ. ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թ.) փոփոխել է 65-րդ, 81-րդ, 85-րդ և 139-րդ պարագրաֆները, հանել է 91-95-րդ և 138-րդ պարագրաֆները և ավելացրել է Գ հավելվածը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009թ. հուլիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (վերանայված՝ 2008 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այս փոփոխությունները պետք է նաև կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 140Գ. 2008 թ. մայիսին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթղթով փոփոխվել է 134-րդ պարագրաֆի (ե) կետը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

- 140Դ. 2008 թ. մայիսին հրապարակված «Դուստր կազմակերպությունում, համատեղ վերահսկվող կազմակերպությունում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրումների արժեքը» (փոփոխություններ «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» ՖՀՄՍ 1-ում և ՀՀՄՍ 27-ում) ավելացրել է 12-րդ պարագրաֆի (ը) կետը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանի համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 27-ի 4-րդ և 38Ա պարագրաֆների համապատասխան փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է միաժամանակ կիրառի 12-րդ պարագրաֆի (ը) կետի փոփոխությունը:
- 140Ե. 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ» փաստաթուղթը փոփոխել է 80(բ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունն առաջընթաց 2010թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 140Զ. [Հանված է]
- 140Է. 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է 2(ե) և 5-րդ պարագրաֆները և հանել է 140Զ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է 2010 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը:
- 140Ը. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը փոփոխել են 4-րդ պարագրաֆը, 12(ը) պարագրաֆի վերնագիրը և 12(ը) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:
- 140Թ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 5-րդ, 6-րդ, 12-րդ, 20-րդ, 28-րդ, 78-րդ, 105-րդ, 111-րդ, 130-րդ և 134-րդ պարագրաֆները, հանել է 25–27 պարագրաֆները և ավելացրել է 53Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

### **ՀՀՄՍ 36-ի (1998 թվականին հրապարակված) գործողության դադարեցումը**

141. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ին (հրապարակված՝ 1998 թվականին):



## Հավելված Ա

### Օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների օգտագործումը

Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժանելի մասն է: Այն ներկայացնում է օգտագործման արժեքի չափման ժամանակ ներկա արժեքի որոշման տեխնիկաների կիրառման ցուցումները: Չնայած ցուցումներում օգտագործվում է «ակտիվ» տերմինը՝ այն հավասարապես կիրառելի է դրամաստեղծ միավոր կազմող ակտիվների խմբի նկատմամբ:

### Ներկա արժեքի չափման բաղադրիչները

- Ա1. Հետևյալ տարրերը միասին արտահայտում են ակտիվների միջև եղած տնտեսական տարբերությունները՝
- ա) դրամական միջոցների ապագա այն հոսքերի գնահատումը, կամ ավելի բարդ դեպքում՝ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի այն շարքերի գնահատումը, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ ակտիվից.
  - բ) սպասումներ դրամական միջոցների այդ հոսքերի գումարում կամ ժամկետներում հնարավոր տատանումներ վերաբերյալ.
  - գ) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ ընթացիկ շուկայական ոչ ռիսկային տոկոսադրույքով արտահայտված.
  - դ) ակտիվին հատուկ անորոշությունը կրելու գինը. և
  - ե) այլ, երբեմն չորոշակիացվող գործոններ (ինչպիսին է անիրացվելիությունը), որոնք շուկայի մասնակիցները հաշվի կառնեն կազմակերպության կողմից ակտիվի օգտագործումից ակնկալվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի գնահատման ժամանակ:
- Ա2. Սույն հավելվածը համադրում է ներկա արժեքի հաշվարկման երկու մոտեցումներ, որոնցից ցանկացածը՝ իրավիճակից կախված, կարող է օգտագործվել ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատման նպատակով: «Ավանդական» մոտեցման դեպքում զեղչման դրույքի մեջ ներառված են Ա1 պարագրաֆի (բ)-(ե) կետերում նկարագրված գործոնների գծով ճշգրտումները: «Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի» մոտեցման դեպքում (բ), (դ) և (ե) կետերում նշված գործոնները ճշգրտումների պատճառ են հանդիսանում՝ ռիսկով ճշգրտված դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը ստանալու համար: Անկախ այն բանից, թե կազմակերպությունը որ մոտեցումն է ընդունում, արդյունքը պետք է լինի դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ակնկալվող ներկա արժեքի արտացոլումը, այսինքն՝ բոլոր հնարավոր ելքերի միջին կշռվածը:

### Ընդհանուր սկզբունքներ

- Ա3. Դրամական միջոցների ապագա հոսքերի և տոկոսադրույքների գնահատման նպատակով կիրառվող տեխնիկաները տարբեր իրավիճակներում տարբեր կլինեն՝ ընդհանուր սկզբունքները ուղղորդում են ակտիվների չափման ժամանակ ներկա արժեքի տեխնիկաների ցանկացած կիրառումը՝
- ա) դրամական միջոցների հոսքերը զեղչելու նպատակով կիրառված տոկոսադրույքները պետք է արտացոլեն այն ենթադրությունները, որոնք համապատասխանում են դրամական միջոցների գնահատված հոսքերին հատուկ ենթադրություններին: Այլապես, որոշ ենթադրությունների արդյունքը կհաշվարկվի կրկնակի կամ կանտեսվի: Օրինակ՝ 12 տոկոս զեղչման դրույքը կարող է կիրառվել տրամադրված փոխառության գծով դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքերի նկատմամբ: Այդ դրույքն արտացոլում է որոշակի բնութագրերով փոխառությունների գծով ապագա չվճարումների վերաբերյալ սպասումները: Այդ նույն 12 տոկոս դրույքը չպետք է կիրառվի դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի զեղչման նպատակով, քանի որ դրամական միջոցների այդ հոսքերն արդեն իսկ արտացոլում են ապագա չվճարումների վերաբերյալ ենթադրությունները.

- բ) դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը և զեղչման դրույքները պետք է գերծ լինեն և՛ կանխակալությունից, և՛ դիտարկվող ակտիվի հետ չկապված գործոններից: Օրինակ՝ ակտիվի տեսանելի ապագա շահութաբերությունը բարձրացնելու նպատակով դրամական միջոցների գուտ հոսքերի կանխամտածված թերագնահատումը կանխակալություն է առաջացնում չափման գործընթացում:
- գ) դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը կամ զեղչման դրույքները պետք է արտացոլեն հնարավոր ելքերի միջակայքը և ոչ թե մեկ՝ առավել հավանական, առավելագույն կամ նվազագույն հնարավոր գումար:

## **Ներկա արժեքի որոշման մոտեցումներ. ավանդական մոտեցում և դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցում**

### **Ավանդական մոտեցում**

- U4. Հաշվապահական հաշվառման պրակտիկայում ներկա արժեքի կիրառումը ավանդաբար ենթադրել է դրամական միջոցների հոսքերի մեկ շարքի և մեկ զեղչման դրույքի օգտագործում, որը հաճախ բնութագրվում է որպես «ռիսկին համաչափ դրույք»: Իրականում, ավանդական մոտեցումը ենթադրում է, որ մեկ զեղչման դրույքի կիրառման պարագայում այն իր մեջ ընդգրկում է դրամական միջոցների ապագա հոսքերի և համապատասխան ռիսկի դիմաց լրացուցիչ հատույցի բոլոր ակնկալիքները: Այդ պատճառով, ավանդական մոտեցումը հիմնական շեշտը դնում է զեղչման դրույքի ընտրության վրա:
- U5. Որոշ իրավիճակներում, օրինակ՝ երբ շուկայում շրջանառվում են համեմատելի ակտիվներ, ավանդական մոտեցումը հարաբերականորեն հեշտ է կիրառել: Դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքեր ունեցող ակտիվների համար դա համաձայնեցվում է այն բանի հետ, թե շուկայի մասնակիցները ինչպես են բնութագրում ակտիվները, օրինակ, «12 տոկոսանոց պարտատոմսի» դեպքում:
- U6. Այնուամենայնիվ, ավանդական մոտեցումը կարող է չափման որոշ բարդ խնդիրներ ըստ պահանջվածի չլուծել, ինչպես օրինակ՝ այն ոչ ֆինանսական ակտիվների չափումը, որոնց համար կամ որոնց համադրելի ակտիվների համար շուկա գոյություն չունի: «Ռիսկին համաչափ դրույքի» որոնման ճիշտ ուղին պահանջում է առնվազն երկու տարրերի վերլուծություն, այն է՝ շուկայում գոյություն ունեցող ակտիվի և դրա համար առկա տոկոսադրույքի վերլուծություն, և չափվող ակտիվի վերլուծություն: Չափվող դրամական միջոցների հոսքերի համար տեղին տոկոսադրույքը պետք է դուրս բերվի այդ ուրիշ ակտիվի առկա տոկոսադրույքից: Այդ դուրսբերումն իրականացնելու նպատակով այդ ուրիշ ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի հատկությունները պետք է նման լինեն չափվող ակտիվի դրամական միջոցների հոսքերի հատկություններին: Հետևաբար, չափում իրականացնողը պետք է կատարի հետևյալը՝
  - ա) որոշակիացնի դրամական միջոցների այն հոսքերի կազմը, որը պետք է զեղչվի:
  - բ) շուկայում որոշակիացնի մեկ ուրիշ ակտիվ, որի դրամական միջոցների հոսքերը առերևույթ ունեն համանման բնութագրեր:
  - գ) համեմատի երկու տարրերից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի կազմերը՝ հավաստիանալու համար, որ դրանք համանման են (օրինակ՝ արդյոք երկուսն էլ դրամական միջոցների պայմանագրային հոսքերի են, թե մեկը պայմանագրային է, իսկ մյուսը՝ գնահատված):
  - դ) գնահատի, արդյոք տարրերից մեկում գոյություն ունի այնպիսի բաղադրիչ, որը առկա չէ մյուսում (օրինակ՝ արդյոք ք մեկն ավելի իրացվելի է, քան մյուսը). և
  - ե) գնահատի, արդյոք դրամական միջոցների հոսքերի երկու կազմերն էլ փոփոխվող տնտեսական պայմաններում ունեն նույն ձևով դրսևորվելու (այսինքն՝ փոփոխվելու) հավանականություն:

## Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցում

Ա7. Որոշ իրավիճակներում դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումն ավելի արդյունավետ չափման գործիք է, քան ավանդական մոտեցումը: Չափման գործընթացում, դրամական միջոցների մեկ առավել հավանական հոսքի փոխարեն, դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումն օգտագործում է հնարավոր դրամական միջոցների հոսքերի բոլոր ակնկալվող տարբերակները: Օրինակ՝ դրամական միջոցների հոսքերը կարող են լինել 100 ԱՄ, 200 ԱՄ կամ 300 ԱՄ, համապատասխանաբար 10 տոկոս, 60 տոկոս և 30 տոկոս հավանականությամբ: Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքը կազմում է 220 ԱՄ: Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը տարբերվում է ավանդական մոտեցումից նրանով, որ այն կենտրոնանում է դիտարկվող դրամական միջոցների հոսքերի ուղղակի վերլուծության և չափման ընթացքում օգտագործվող առավել մանրամասն ենթադրությունների վրա:

Ա8. Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը նույնպես թույլատրում է ներկա արժեքի տեխնիկաների կիրառումը այն դեպքերում, երբ դրամական միջոցների հոսքերի ժամկետները որոշակի չեն: Օրինակ՝ 1,000 ԱՄ դրամական միջոցների հոսքը կարող է ստացվել մեկ, երկու կամ երեք տարի հետո, համապատասխանաբար 10 տոկոս, 60 տոկոս և 30 տոկոս հավանականությամբ: Ստորև բերված օրինակը ներկայացնում է այդպիսի դեպքում ակնկալվող ներկա արժեքի հաշվարկը:

1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը մեկ տարուց, 5%-ով	952.38 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	10.00%	95.24 ԱՄ
1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը երկու տարուց 5.25%-ով	902.73 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	60.00%	541.64 ԱՄ
1,000 ԱՄ-ի ներկա արժեքը՝ երեք տարուց, 5.50%-ով	851.61 ԱՄ	
Հավանականությունը՝	30.00%	255.48 ԱՄ
Ակնկալվող ներկա արժեք		<u>892.36 ԱՄ</u>

Ա9. 892.36 ԱՄ ակնկալվող ներկա արժեքը տարբերվում է լավագույն գնահատականի ավանդական հասկացությունից, որը կազմում է 902.73 ԱՄ (60 տոկոս հավանականության դեպքում): Ներկա արժեքի ավանդական հաշվարկը սույն օրինակի նկատմամբ կիրառելիս պահանջվում է որոշել, թե դրամական միջոցների հոսքերի որ հնարավոր ժամկետը պետք է օգտագործվի և, համապատասխանաբար, անտեսվեն այլ ժամկետների հավանականությունները: Դա այն պատճառով է, որ ներկա արժեքի ավանդական հաշվարկի դեպքում զեղչման դրույթը չի կարող արտացոլել ժամկետների անորոշությունները:

Ա10. Հավանականությունների օգտագործումը դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցման կարևոր տարրերից է: Իրականում, դեռևս ստացված չէ այն հարցի պատասխանը, թե արդյոք բարձր սուբյեկտիվությամբ գնահատումների վերագրված հավանականությունները հանգեցնում են ավելի մեծ ճշգրտության, քան փաստացի գոյություն ունի: Այնուամենայնիվ, ավանդական մոտեցման ճիշտ կիրառումը (ինչպես նկարագրված է Ա6 պարագրաֆում) պահանջում է այդ միևնույն գնահատումները և սուբյեկտիվությունը, ինչ որ դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցումը, սակայն չի ապահովում հաշվարկների այնպիսի թափանցիկություն, ինչ վերջինների դեպքում:

Ա11. Ներկայումս կիրառվող պրակտիկայում մշակված բազմաթիվ գնահատումներ արդեն իսկ ոչ ֆորմալ ձևով ներառում են դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի մոտեցման տարրերը: Բացի այդ, հաշվապահները հաճախ բխվում են ակտիվը չափելու անհրաժեշտության հետ՝ ունենալով միայն դրամական միջոցների հնարավոր հոսքերի հավանականությունների վերաբերյալ սահմանափակ տեղեկատվություն: Օրինակ՝ հաշվապահը կարող է բխվել հետևյալ իրավիճակի հետ՝

- ա) գնահատված գումարը ընկած է 50 ԱՄ-ի և 250 ԱՄ-ի միջակայքում, սակայն այդ միջակայքում ոչ մի գումար այլ գումարից առավել հավանական չէ: Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $150 \text{ ԱՄ} [(50 + 250)/2]$ .
- բ) գնահատված գումարը ընկած է 50 ԱՄ-ի և 250 ԱՄ-ի միջակայքում և ամենահավանական գումարը 100 ԱՄ-ն է: Այնուամենայնիվ, յուրաքանչյուր գումարին վերագրվող հավանականությունները հայտնի չեն: Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $133.33 \text{ ԱՄ} [(50 + 100 + 250)/3]$ .
- գ) գնահատված գումարը կկազմի 50 ԱՄ (10 տոկոս հավանականությամբ), 250 ԱՄ (30 տոկոս հավանականությամբ) կամ 100 ԱՄ (60 տոկոս հավանականությամբ): Այդ սահմանափակ տեղեկատվության վրա հիմնվելով՝ դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը կկազմի  $140 \text{ ԱՄ} [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ :

Յուրաքանչյուր դեպքում դրամական միջոցների գնահատված ակնկալվող հոսքը, հավանաբար, օգտագործման արժեքի ավելի լավ գնահատում է, քան եթե վերցվեր միայն նվազագույն, առավել հավանական կամ առավելագույն գումարը:

- Ա12. Դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի կիրառման համար կատարված ծախսումները ստացված արդյունքի համեմատ կարող են արդարացված չլինել (ծախսումներ-օգուտներ սահմանափակում): Որոշ դեպքերում կազմակերպությանը կարող են հասանելի լինել մեծ ծավալի տվյալներ, և այն կարող է մշակել դրամական միջոցների հոսքերի բազմաթիվ սցենարներ: Այլ դեպքերում կազմակերպությունը՝ առանց լրացուցիչ նշանակալի ծախսումների, կարող է հնարավորություն չունենալ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխականության վերաբերյալ ստանալու ավելին, քան ընդհանուր եզրակացություններն են: Կազմակերպությունը պետք է հավասարակշռի լրացուցիչ տեղեկատվություն ստանալու համար ծախսումներն այն լրացուցիչ արժանահավատության հետ, որն այդ տեղեկատվությունը կհանգեցնի դրա միջոցով չափում իրականացնելիս:
- Ա13. Գոյություն ունի այնպիսի կարծիք, որ դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերի տեխնիկաները մեկ կամ սահմանափակ հնարավոր ելքեր ունեցող տարրի չափման համար տեղին չեն: Բերվում է մի ակտիվի օրինակ, որն ունի երկու հնարավոր ելքեր՝ դրամական միջոցները հոսքը 90 տոկոս հավանականությամբ կազմելու է 10 ԱՄ, և դրամական միջոցների հոսքը 10 տոկոս հավանականությամբ կազմելու է 1,000 ԱՄ: Այդպիսի կարծիքի հեղինակները նշում են, որ ակնկալվող դրամական հոսքերն այս օրինակում կազմում են 109 ԱՄ, և քննադատում են այդ արդյունքը, քանի որ այդ գումարը չի համապատասխանում այն գումարին, որը կարող է ի վերջո վճարվել:
- Ա14. Պնդումները, որոնցից մեկի մասին նշվեց, արտացոլում են չափման խնդրի վերաբերյալ հիմնական անհամաձայնությունը: Եթե չափման խնդիրը կատարվելիք ծախսումների կուտակումն է, ապա դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը կարող են ակնկալվող ծախսումների ներկայացուցչականորեն հավաստի գնահատում չլինել: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտի խնդիրը ակտիվի փոխհատուցվող գումարի չափումն է: Վերը բերված օրինակում դիտարկվող ակտիվի փոխհատուցվող գումարի 10 ԱՄ լինելը հավանական չէ՝ նույնիսկ այն դեպքում, երբ դա դրամական միջոցների ամենահավանական հոսքն է: Պատճառն այն է, որ 10 ԱՄ արդյունքը չի ներառում ակտիվի չափմանը մասնակցող դրամական միջոցների հոսքերի անորոշությունները: Փոխարենը՝ դրամական միջոցների անորոշ հոսքերը ներկայացվում են այնպես, կարծես թե դրանք դրամական միջոցների որոշակի հոսքեր են: Ոչ մի ռացիոնալ կազմակերպություն նման հատկություններով ակտիվը չի վաճառի 10 ԱՄ-ով:

## Զեղչման դրույք

- Ա15. Ակտիվի օգտագործման արժեքի չափման նպատակով ընդունված մոտեցումից անկախ՝ դրամական միջոցների հոսքերի զեղչման նպատակով օգտագործված տոկոսադրույքը չպետք է արտացոլի այն ռիսկերը, որոնց գծով դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը արդեն ճշգրտվել են: Այլապես, որոշ ենթադրությունների ազդեցությունը կարող է կրկնակի հաշվարկվել:

- Ա16. Այն դեպքերում, երբ ակտիվին հատուկ դրույքը ուղղակիորեն մատչելի չէ շուկայից, զեղչման դրույքը որոշելու համար կազմակերպությունն օգտագործում է դրան փոխարինողներ: Նպատակն այն է, որ շուկայական գնահատականներով հնարավորինս իրականացվի հետևյալների գնահատումը՝
- ա) դրամի արժեքը ժամանակի մեջ՝ նախքան ակտիվի օգտակար ծառայության ավարտն ընկած ժամանակաշրջանների համար.
  - բ) Ա1 պարագրաֆում նկարագրված (բ), (դ) և (ե) կետերում նշված գործոնները՝ այնքանով, որքանով այդ գործոնները ճշգրտումներ չեն առաջացրել դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը որոշելիս:
- Ա17. Որպես նման գնահատում իրականացնելու սկզբնակետ՝ կազմակերպությունը կարող է հաշվի առնել հետևյալ դրույքները՝
- ա) կազմակերպության կապիտալի կշռված միջին արժեքը, որը որոշվել է այնպիսի տեխնիկաների կիրառմամբ, ինչպիսին է «կապիտալ ակտիվների գնորոշման մոդելը».
  - բ) կազմակերպության լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը.
  - գ) այլ շուկայական փոխառությունների դրույքներ:
- Ա18. Այնուամենայնիվ, այդ դրույքները պետք է ճշգրտվեն, որպեսզի՝
- ա) արտացոլվի այն եղանակը, որով շուկան պետք է գնահատի ակտիվի՝ դրամական միջոցների գնահատված հոսքերի հետ կապված յուրահատուկ ռիսկերը.
  - բ) բացառվեն այն ռիսկերը, որոնք չեն վերաբերում ակտիվի դրամական միջոցների գնահատված հոսքերին, կամ որոնց գծով դրամական միջոցների գնահատված հոսքերը արդեն ճշգրտվել են:
- Ուշադրություն պետք է դարձվի այնպիսի ռիսկերի վրա, ինչպիսիք են երկրի ռիսկը, արժույթային ռիսկը և գնային ռիսկը:
- Ա19. Զեղչման դրույքը անկախ է կազմակերպության կապիտալի կառուցվածքից և կազմակերպության կողմից ակտիվի ձեռքբերումը ֆինանսավորելու եղանակից, քանի որ ակտիվից առաջացող ապագա դրամական միջոցների ակնկալվող հոսքերը կախված չեն այն եղանակից, որով կազմակերպությունը ֆինանսավորում է ակտիվի ձեռքբերումը:
- Ա20. 55-րդ Պարագրաֆը պահանջում է, որ զեղչման դրույքը լինի մինչև հարկումը դրույքը: Հետևաբար, այն դեպքում, երբ զեղչման դրույքի գնահատման հիմքը հարկումից հետո է, ապա այդ հիմքը ճշգրտվում է՝ մինչև հարկման դրույքը արտացոլելու նպատակով:
- Ա21. Մովորաբար կազմակերպությունը ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատման նպատակով օգտագործում է մեկ զեղչման դրույք: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը տարբեր ապագա ժամանակաշրջանների համար օգտագործում է զեղչման տարբեր դրույքներ այն դեպքերում, երբ օգտագործման արժեքը զգայուն է տարբեր ժամանակաշրջաններում ռիսկերի տարբերությունների կամ տոկոսադրույքների ժամկետային կառուցվածքի նկատմամբ:

## Հավելված Բ

[Փոփոխությունը կիրառելի չէ պահանջների նկատմամբ:]

## Հավելված Գ

### Գուղվիլ և չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դրամաստեղծ միավորների արժեզրկման ստուգումը

Սույն հավելվածը այս ստանդարտի անբաժանելի մասն է:

- Գ1. ՖՀՄՍ 3-ի (վերանայված՝ 2008 թ.) համաձայն՝ ձեռքբերողը գուղվիլը չափում և ճանաչում է ձեռքբերման ամսաթվին՝ որպես ստորև բերված (ա) կետի գերազանցում (բ) կետի նկատմամբ՝
- ա) հետևյալների հանրագումարը՝
    - (i) փոխանցված հատուցումը՝ չափված ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն, ըստ որի, որպես կանոն, պահանջվում է չափումն իրականացնել ձեռքբերման ամսաթվի իրական արժեքով.
    - (ii) ձեռքբերման օբյեկտում ցանկացած չվերահսկող մասնակցության գումարը՝ չափված համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի. և
    - (iii) փուլերով ձևավորված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում, ձեռքբերման օբյեկտում ձեռքբերողի նախկինում ունեցած բաժնեմասի ձեռքբերման ամսաթվի իրական արժեքը.
  - բ) ձեռքբերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած որոշելի պարտավորությունների ձեռքբերման ամսաթվի գուտ գումարները՝ չափված համաձայն ՖՀՄՍ 3-ի:

### Գուղվիլի բաշխումը

- Գ2. Սույն ստանդարտի 80-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող գուղվիլը բաշխվի ձեռք բերողի յուրաքանչյուր դրամաստեղծ միավորին կամ դրամաստեղծ միավորների խմբին, որոնք, ըստ ակնկալության, կստանան օգուտներ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սիներգիզմներից՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք ձեռքբերման օբյեկտի այլ ակտիվներ կամ պարտավորություններ վերագրված են այդ միավորներին կամ միավորների խմբերին: Հնարավոր է, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում առաջացող սիներգիզմներից որոշները կբաշխվեն այնպիսի դրամաստեղծ միավորների, որոնցում չվերահսկող մասնակցությունը չունի մասնակցություն:

### Արժեզրկման ստուգումը

- Գ3. Արժեզրկման ստուգումը ներառում է դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի և դրամաստեղծ միավորի հաշվեկշռային արժեքի համեմատությունը:
- Գ4. Եթե կազմակերպությունը չվերահսկող մասնակցությունները չափում է որպես ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դուստր կազմակերպության որոշելի գուտ ակտիվներում իր համամասնական մասնակցություն, այլ ոչ թե չափում է իրական արժեքով, ապա չվերահսկող մասնակցություններին բաշխվող գուղվիլը ներառվում է համապատասխան դրամաստեղծ միավորի փոխհատուցվող գումարի մեջ, սակայն չի ճանաչվում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես հետևանք՝ կազմակերպությունը պետք է հետհաշվարկի միջոցով ստանա միավորին բաշխված գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի համախառն գումարը՝ չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի գուղվիլը ներառելու համար: Այնուհետև, նշված հաշվեկշռային արժեքի համախառն գումարը համեմատվում է միավորի փոխհատուցվող գումարի հետ՝ որոշելու համար, արդյոք դրամաստեղծ միավորն արժեզրկված է, թե՛ ոչ:

### Արժեզրկումից կորստի բաշխումը

- Գ5. 104-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ որոշված արժեզրկումից կորուստը բաշխվի այնպես, որ նախ նվազեցվի դրամաստեղծ միավորին բաշխված գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը, և, այնուհետև, այդ միավորի այլ ակտիվներին՝ համամասնորեն՝ հիմք ընդունելով այդ միավորում յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը:

96. Եթե չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դուստր կազմակերպությունը կամ դուստր կազմակերպության մի մասն ինքն է հանդիսանում դրամաստեղծ միավոր, ապա արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է մայր կազմակերպության և չվերահսկող մասնակցության միջև այն նույն հիմունքով, որով բաշխվում է շահույթը կամ վնասը:
97. Եթե չվերահսկող մասնակցություն ունեցող դուստր կազմակերպությունը կամ դուստր կազմակերպության մի մասն ինքն է հանդիսանում ավելի մեծ դրամաստեղծ միավորի մաս, գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստները բաշխվում են դրամաստեղծ միավորի այն մասերին, որոնք ունեն չվերահսկող մասնակցություն, և այն մասերին՝ որոնք չունեն չվերահսկող մասնակցություն: Արժեզրկումից կորուստները պետք է բաշխվեն դրամաստեղծ միավորի մասերին հետևյալ հիմունքով՝
- ա) այնքանով, որքանով արժեզրկումը վերաբերում է դրամաստեղծ միավորում առկա գուդվիլին, նախքան արժեզրկումը այդ մասերի գուդվիլի հարաբերական հաշվեկշռային արժեքներով. և
  - բ) այնքանով, որքանով արժեզրկումը վերաբերում է դրամաստեղծ միավորի որոշելի ակտիվներին, նախքան արժեզրկումը այդ մասերի որոշելի գուտ ակտիվների հարաբերական հաշվեկշռային արժեքներով: Ցանկացած նման արժեզրկում բաշխվում է մասերի ակտիվներին համամասնորեն՝ այդ մասում յուրաքանչյուր ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա:
- Այն մասերում, որոնք ունեն չվերահսկող մասնակցություն, արժեզրկումից կորուստը բաշխվում է մայր կազմակերպության և չվերահսկող մասնակցության միջև այն նույն հիմունքով, որով բաշխվում է շահույթը կամ վնասը:
98. Եթե չվերահսկող մասնակցությանը վերագրելի արժեզրկումից կորուստը վերաբերում է գուդվիլին, որը չի ճանաչվում մայր կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում (տե՛ս պարագրաֆ 94), ապա այդ արժեզրկումը չի ճանաչվում որպես գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստ: Այդպիսի դեպքերում միայն մայր կազմակերպությանը բաշխված գուդվիլին վերաբերող արժեզրկումից կորուստն է ճանաչվում որպես գուդվիլի գծով արժեզրկումից կորուստ:
99. 7-րդ ցուցադրական օրինակը ցուցադրում է գուդվիլ ունեցող ոչ ամբողջությամբ տիրապետվող դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգումը: