

Սույն մեկնաբանությունը ներկայացվում է ՀՀ կարավարության 11.03.2010թ. թիվ 235-Ն որոշմամբ հրապարակված պաշտոնական հայերեն թարգմանության տեքստով, որը դուրս է մնացել ՀՀ կարավարության 18.07.2013թ. թիվ 770 որոշմամբ հրապարակված տարբերակից, քանի որ ՖՀՄՄՀ 9-րդ ուժը կորցրած ճանաչվեց «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՄ 9-ի հրապարակմամբ՝ ներառվելով վերջինիս մեջ: Այնուամենայնիվ, ՖՀՄՄՀ 9-րդ ենթակա է կիրառման այնքան ժամանակ, քանի դեռ կազմակերպությունները չեն կիրառում ՖՀՄՄ 9-ը, որը պարտադիր կիրառելի է 2018թ. հունվարի 1-ից:

Արթուր Հարությունյան

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 9

Պարունակվող ածանցյալ գործիքների գնահատման վերանայումը

Հղումներ

- ՀՀՄՄ 39 Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը
- ՖՀՄՄ 1 Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը
- ՖՀՄՄ 3 ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ

Նախապատմություն

- 1 ՀՀՄՄ 39-ի 10-րդ պարագրաֆը նկարագրում է պարունակվող ածանցյալ գործիքը՝ որպես «հիբրիդային (համակցված) ֆինանսական գործիքի, որը ներառում է նաև ոչ ածանցյալ «հիմնական» պայմանագիր, բաղկացուցիչ մաս, որի ազդեցությամբ համակցված գործիքի որոշ դրամական հոսքեր փոփոխվում են առանձին վերցված ածանցյալ գործիքի դրամական հոսքերին համանման»:
- 2 ՀՀՄՄ 39-ի 11-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ պարունակվող ածանցյալ գործիքը առանձնացվի «հիմնական» պայմանագրից և հաշվառվի որպես ածանցյալ գործիք այն և միայն այն դեպքերում, երբ՝
 - ա) պարունակվող ածանցյալ գործիքի տնտեսական բնութագրերը և ռիսկերը սերտորեն կապված չեն «հիմնական» պայմանագրի տնտեսական բնութագրերի և ռիսկերի հետ.
 - բ) առանձին գործիքը, որի պայմանները նման են պարունակվող ածանցյալ գործիքի պայմաններին, կբավարարեր ածանցյալ գործիքի սահմանմանը.
 - գ) հիբրիդային (համակցված) գործիքը չի չափվում իրական արժեքով՝ ներառելով ճանաչված իրական արժեքի փոփոխությունները շահույթում կամ վնասում (այսինքն՝ ֆինանսական ակտիվում կամ ֆինանսական պարտավորությունում՝ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, պարունակվող ածանցյալ գործիքը չի առանձնացվում):

Գործողության ոլորտը

- 3 Հաշվի առնելով ստորև բերված 4-րդ և 5-րդ պարագրաֆներում նշվածը՝ սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է ՀՀՄՄ 39-ի գործողության ոլորտում գտնվող բոլոր պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ:
- 4 Սույն մեկնաբանությունը չի դիտարկում ածանցյալ գործիքների գնահատման վերանայումից ծագող վերաչափման խնդիրները:
- 5 Սույն մեկնաբանությունը չի դիտարկում ո՛չ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումով պարունակվող ածանցյալ գործիքներով պայմանագրերի ձեռքբերումը, ո՛չ էլ ձեռքբերման անսաթվով դրանց հնարավոր գնահատման վերանայումը:¹

¹ ՖՀՄՄ 3-ը (2008 թվին վերանայված տարբերակով) դիտարկում է ածանցյալ գործիքներով պայմանագրերի ձեռքբերումը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում:

Հարցադրում

- 6 ՀՀՄՍ 39-ը պահանջում է, որ կազմակերպությունը առաջին անգամ պայմանագրի կողմ դառնալիս գնահատի, թե արդյոք պահանջվում է առանձնացնել պայմանագրում պարունակվող ածանցյալ գործիքները «հիմնական» պայմանագրից և դրանք առանձին հաշվառել որպես ածանցյալ գործիքներ՝ համաձայն այդ ստանդարտի: Սույն մեկնաբանությունը դիտարկում է հետևյալ հարցադրումները՝
- ա) արդյոք ՀՀՄՍ 39-ը պահանջում է, որ այսպիսի գնահատումը իրականացվի միայն այն ժամանակ, երբ ընկերությունը դառնում է պայմանագրի կողմ, թե գնահատումը պետք է կրկնվի պայմանագրի գործողության ընթացքում:
- բ) արդյոք ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ որդեգրողը պետք է իրականացնի իր գնահատումը՝ հիմնվելով այն պայմանների վրա, որոնք գոյություն ունեն, երբ ընկերությունը դարձել էր պայմանագրի կողմ, թե այն պայմանների վրա, որոնք գոյություն ունեն ընկերության կողմից ՖՀՄՍ-ների առաջին անգամ որդեգրելու պահին:

Փոխհամաձայնություն

- 7 Կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը «հիմնական» պայմանագրից և հաշվառել այն որպես ածանցյալ գործիք, երբ ընկերությունը առաջին անգամ դառնում է պայմանագրի կողմ: Հետագա գնահատման վերանայումը արգելվում է, բացառությամբ եթե. ա) պայմանագրի պայմանների մեջ կան այնպիսի փոփոխություններ, որոնց արդյունքում էականորեն փոխվում են դրամական հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին այդ պայմանագրով, կամ բ) տեղի է ունենում ֆինանսական ակտիվի վերադասակարգում այն կատեգորիայից, որը հանդիսանում է ֆինանսական ակտիվ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, որի դեպքում վերանայումը պահանջվում է: Ընկերությունը որոշում է, արդյոք դրամական հոսքերի փոփոխությունը էական է, թե ոչ՝ դիտարկելով, թե ինչ չափով են պարունակվող ածանցյալ գործիքների, «հիմնական» պայմանագրի կամ նշված երկուսի հետ կապված սպասվելիք ապագա դրամական հոսքերը փոփոխվել, և արդյոք փոփոխությունը էական է՝ համեմատած նախկինում սպասվելիք դրամական հոսքերի հետ:
- 7ա Ըստ 7-րդ պարագրաֆի գնահատումը, թե արդյոք պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը «հիմնական» պայմանագրից և այն հաշվառել որպես ածանցյալ գործիք, երբ ֆինանսական ակտիվը վերադասակարգվում է այն կատեգորիայից, որը հանդիսանում է ֆինանսական ակտիվ չափվող իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով, պետք է կատարվի՝ հիմք ընդունելով նշվածներից ամենաուշ ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող հանգամանքները.
- ա) երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ պայմանագրի կողմ է դարձել.
- բ) երբ տեղի է ունեցել պայմանագրի պայմանների այն փոփոխությունները, որոնք էապես փոխել են դրամական հոսքերը, որոնք այլապես կպահանջվեին այդ պայմանագրով:

Սույն գնահատման նպատակով ՀՀՄՍ 39-ի 11գ պարագրաֆը չպետք է կիրառվի (այսինքն՝ հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը պետք է դիտարկվի այնպես, կարծես այն չի չափվել իրական արժեքով՝ փոփոխությունները ճանաչելով շահույթում կամ վնասում): Եթե ընկերությունը չի կարողանում իրականացնել այս գնահատումը, ապա հիբրիդային (համակցված) պայմանագիրը պետք է ամբողջովին դասակարգվի որպես ֆինանսական ակտիվ, որը չափվում է իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

- 8 ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ որդեգրողը պետք է գնահատի, թե արդյոք պահանջվում է առանձնացնել պարունակվող ածանցյալ գործիքը «հիմնական» պայմանագրից և այն հաշվառել որպես ածանցյալ գործիք՝ հիմնվելով հետևյալ ամսաթվերից ավելի ուշ ամսաթվին գոյություն ունեցող պայմանների վրա՝ առաջին անգամ պայմանագրի կողմ դառնալու ամսաթիվը կամ այն ամսաթիվը, երբ 7-րդ պարագրաֆի համաձայն պահանջվում է պայմանագրի գնահատման վերանայում:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

- 9 Սույն մեկնաբանությունը կազմակերպությունը պետք է կիրառի 2006 թվականի հունիսի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Ավելի վաղ

կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառման մեջ է դնում 2006 թվի հունիսի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակահատվածի նկատմամբ, ապա նա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Սույն մեկնաբանությունը պետք է կիրառվի հետընթաց:

- 10 2009 թվականի մարտին թողարկված *Պարունակվող ածանցյալ գործիքներ* (փոփոխություններ ՖՀՄՄԿ 9-ում և ՀՀՄՍ 39-ում), հրապարակումը, փոփոխել է 7-րդ պարագրաֆը և ավելացրել է 7ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է սույն փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո ավարտվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների նկատմամբ: