Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 11

Համատեղ պայմանավորվածություններ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել այն կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սկզբունքները, որոնք մասնակցություն ունեն համատեղ հսկվող պայմանավորվածություններում (այսինքն՝ *համատեղ պայմանավորվածություններում*):

Նպատակին հասնելը

2. Պարագրաֆ 1-ի նպատակին հասնելու համար սույն ՖՀՄՍ-ն սահմանում է «*համատեղ հսկողություն*»-ը և պահանջում է *«համատեղ պայմանավորվածության կողմ»* հանդիսացող կազմակերպությունից որոշել համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում նա ներգրավված է՝ գնահատելով իր իրավունքներն ու պարտականությունները և այդ իրավունքներն ու պարտականությունները հաշվառել համատեղ պայմանավորվածության այդ տեսակին համապատասխան:

Գործողության ոլորտը

3. Սույն ՖՀՄՍ-ը պետք է կիրառվի համատեղ պայմանավորվածության կողմ հանդիսացող բոլոր կազմակերպությունների կողմից:

Համատեղ պայմանավորվածություններ

4. Համատեղ պայմանավորվածությունը պայմանավորվածություն է, որի նկատմամբ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն համատեղ հսկողություն:

5. Համատեղ պայմանավորվածությունը ունի հետևյալ բնութագրերը՝

   ա) կողմերը կապված են պայմանագրային պայմանավորվածությամբ (տե՛ս պարագրաֆներ Բ2-Բ4-ը),

   բ) պայմանագրային պայմանավորվածությունը այդ երկու կամ ավելի կողմերին տալիս է համատեղ հսկողություն այդ պայմանավորվածության նկատմամբ (տե՛ս պարագրաֆներ 7-13-ը):

6. Համատեղ պայմանավորվածությունը կա՛մ *համատեղ գործունեություն* է, կա՛մ *համատեղ ձեռնարկում*:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Համատեղ հսկողություն

7. **Համատեղ հսկողությունը պայմանավորվածության նկատմամբ հսկողության պայմանագրորեն համաձայնեցված բաժանումն է, որը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է հսկողությունը բաժանող կողմերի միաձայն համաձայնություն:**

8. Պայմանավորվածության կողմ հանդիսացող կազմակերպությունը պետք է գնահատի, արդյոք պայամանագրային պայմանավորվածությունը բոլոր կողմերին կամ կողմերի մի խմբին տալիս է պայմանավորվածության նկատմամբ կոլեկտիվ հսկողություն: Բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայմանավորվածությունը հսկում է (են) կոլեկտիվ կերպով, երբ նրանք պայմանավորվածության հատույցների վրա նշանակալի ազդեցություն ունեցող գործունեությունները (այսինքն՝ համապատասխան գործունեությունները) ուղղորդելու համար պետք է գործեն միասնաբար:

9. Երբ արդեն որոշվել է, որ կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայամանավորվածությունը հսկում են կոլեկտիվ կերպով, համատեղ հսկողությունը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների համար անհրաժեշտ է պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով հսկող կողմերի միաձայն համաձայնությունը:

10. Համատեղ պայմանավորվածությունում ոչ մի կողմ ինքնուրույն չի հսկում պայմանավորվածությունը: Պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմը կարող է կանխել, որ որևէ այլ կողմ կամ կողմերի խումբ հսկի պայամանավորվածությունը:

11. Պայմանավորվածությունը կարող լինել համատեղ պայմանավորվածություն, նույնիսկ եթե դրա ոչ բոլոր կողմերն ունեն պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն: Սույն ՖՀՄՍ-ն տարբերակում է համատեղ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերը (*համատեղ գործողներ* կամ *համատեղ ձեռնարկողներ*) և համատեղ պայմանավորվածությունում մասնակցող, սակայն դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն չունեցող կողերը:

12. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի դատողություն, գնահատելիս արդյոք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբը պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ հսկողություն: Կազմակերպությունը գնահատումը պետք է իրականացնի՝ դիտարկելով բոլոր փաստերն ու հանգամանքները (տե՛ս Բ5-Բ11 պարագրաֆները):

13. Եթե փաստերը և հանգամանքները փոփոխվում են, կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի արդյոք այն դեռևս պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունի:

Համատեղ պայմանավորվածության տեսակը

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

14. Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է: Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը որպես համատեղ գործունեություն կամ համատեղ ձեռնարկում կախված է պայմանավորվածության կողմերի իրավունքներից և պարտականություններից:

15. Համատեղ գործունեությունը համատեղ պայմանավորվածություն է, համաձայն որի՝ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ: Այդպիսի կողմերը կոչվում են համատեղ գործողներ:

16. Համատեղ ձեռնարկումը համատեղ պայմանավորվածություն է, համաձայն որի՝ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերը իրավունքներ ունեն պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ: Այդպիսի կողմերը կոչվում են համատեղ ձեռնարկողներ:

17. Գնահատելիս, թե արդյոք համատեղ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է թե համատեղ ձեռնարկում, կազմակերպությունը կիրառում է դատողություն: Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է, դիտարկելով պայմանավորվածությունից բխող իր իրավունքներն ու պարտականությունները: Կազմակերպությունը գնահատում է իր իրավուքներն ու պարտականությունները դիտարկելով պայմանավորվածության կառուցվածքը և իրավական ձևը, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանները, և, երբ տեղին է, այլ փաստեր և հանգամանքներ (տե՛ս Բ12-Բ33 պարագրաֆները):

18. Երբեմն կողմերը կապված են շրջանակային համաձայնագրով, որը սահմանում է մեկ կամ ավելի թվով գործունեություններ ծավալելու ընդհանուր պայմանագրային պայմանները: Շրջանակային համաձայնագիրը կարող է սահմանել, որ կողմերը հիմնում են տարբեր համատեղ պայմանավորվածություններ՝ համաձայնագրի մաս կազմող տարբեր գործունեություններ իրականացնելու նպատակով: Չնայած այդ համատեղ պայմանավորվածությունները վերաբերում են միևնույն շրջանակային համաձայնագրին, դրանց տեսակները կարող են տարբեր լինել, եթե կողմերի իրավունքներն ու պարտականությունները տարբեր են՝ շրջանակային համաձայնագրում ներառված տարբեր գործունեություններ ծավալելիս: Հետևաբար, համատեղ գործունեությունները և համատեղ ձեռնարկումները կարող են գոյակցել, երբ կողմերը ծավալում են միևնույն շրջանակային համաձայնագրում ներառված տարբեր գործունեություններ:

19. Եթե փաստերն ու հանգամանքները փոփոխվում են, կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի, արդյոք փոփոխվել էհամատեղ պայմանավորվածության տեսակը, որում այն ներգրավված է:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Համատեղ գործունեություններ

20. Համատեղ գործողը պետք է, համատեղ գործունեությունում իր մասնակցության հետ կապված, ճանաչի՝

ա) իր ակտիվները՝ ներառյալ համատեղ պահվող ակտիվների իր բաժինը,

բ) իր պարտավորությունները՝ ներառյալ համատեղ ստանձնած պարտավորությունների իր բաժինը,

գ) համատեղ գործունեությունից ստացվող արտադրանքի իր բաժնի վաճառքից հասույթը,

դ) համատեղ գործունեության արտադրանքի վաճառքից հասույթի իր բաժինը,

ե) իր ծախսերը՝ ներառյալ համատեղ կրած ծախսերի իր բաժինը:

21. Համատեղ գործողը պետք է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվները, պարտավորությունները, հասույթները և ծախսերը հաշվառի այն ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան, որոնք կիրառելի են այդ ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների և ծախսերի համար:

21Ա Երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում մասնակցություն համատեղ գործունեությունում, որում համատեղ գործունեության արդյունքում սահմանվում է բիզնես, ինչպես սահմանված է *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ում, պարագրաֆ 20-ի համաձայն իր բաժնի չափով պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 3-ի և այլ ՖՀՄՍ-ների բիզնեսի միավորումների հաշվառման բոլոր սկզբունքները, որոնք չեն հակասում սույն ՖՀՄՍ-ի ուղեցույցին և բացահայտում են այն տեղեկատվությունը, որը պահանջվում է այդ ՖՀՄՍ-ներով՝ կապված բիզնեսի միավորումների հետ: Սա կիրառվում է համատեղ գործունեությունում և՛ սկզբնական մասնակցության, և՛ լրացուցիչ մասնակցությունների ձեռքբերման համար, որում համատեղ գործունեության արդյունքում սահմանվում է բիզնես: Նման համատեղ գործունեությունում մասնակցության ձեռքբերման հաշվառումը սահմանված է Բ33Ա-Բ33Դ պարագրաֆներում:

22. Այնպիսի գործարքների հաշվառման կարգը, ինչպիսիք են ակտիվների վաճառքը, հատկացումը կամ ձեռքբերումը կազմակերպության և համատեղ գործունեության միջև, որում կազմակերպությունը համատեղ գործող է, սահմանված է Բ34-Բ37 պարագրաֆներում:

23. Կողմը, որը համատեղ գործունեության մասնակից է, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն, նույնպես պետք է իր մասնակցությունը պայմանավորվածությունում հաշվառի 20-22-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, եթե այդ կողմը համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունի

իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ: Եթե կողմը, որը համատեղ գործունեության մասնակից է, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն, համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ չունի իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ, ապա պետք է իր մասնակցությունը համատեղ գործունեությունում հաշվառի այդ մասնակցության համար կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան:

Համատեղ ձեռնարկումներ

24. Համատեղ ձեռնարկողը պետք է համատեղ ձեռնարկումում իր մասնակցությունը ճանաչի որպես ներդրում և պետք է այդ ներդրումը հաշվառի բաժնեմասնակցության մեթոդով՝ *«Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում»* ՀՀՄՍ 28-ին համապատասխան, եթե կազմակերպությունն ազատված չէ բաժնեմասնակցության մեթոդի կիրառման պահաջից՝ այդ ստանդարտի համաձայն:

25. Կողմը, որը մասնակցում է համատեղ ձեռնարկումում, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն, պետք է պայմանավորվածությունում իր մասնակցությունը հաշվառի *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան՝ բացառությամբ, երբ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ այն ունի նշանակալի ազդեցություն, որի պարագայում կազմակերպությունը պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը ՀՀՄՍ 28-ին (2011 թվականին փոփոխված) համապատասխան:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ

26. Իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում համատեղ գործողը կամ համատեղ ձեռնարկողը պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը՝

ա) համատեղ գործունեությունում՝ 20-22 պարագրաֆներին համապատասխան,

բ) համատեղ ձեռնարկումում՝ *«Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

27. Իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, կողմը, որը մասնակցում է համատեղ պայմանավորվածությունում, սակայն չունի դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն, պետք է հաշվառի իր մասնակցությունը՝

ա) համատեղ գործունեությունում՝ 23-րդ պարագրաֆին համապատասխան,

բ) համատեղ ձեռնարկումում՝ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, բացառությամբ, երբ կազմակերպությունը համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի նշանակալի ազդեցություն, որի պարագայում այն պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 27-ի (2011 թվականին փոփոխված) 10-րդ պարագրաֆը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Ա

Սահմանված տերմիններ

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը:

համատեղ պայմանավորվածություն	Պայմանավորվածություն, որի նկատմամբ երկու կամ ավելի կողմեր ունեն **համատեղ հսկողություն:**
համատեղ հսկողություն	Պայմանավորվածության նկատմամբ հսկողության՝ պայմանագրով համաձայնեցված բաժանում, որը գոյություն ունի միայն, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների համար անհրաժեշտ էհսկողությունը բաժանող կողմերի միաձայն համաձայնություն:
համատեղ գործունեություն	**Համատեղ պայմանավորվածություն**, համաձայն որի պայմանավորվածության նկատմամբ **համատեղ հսկողություն** ունեցող կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ, իսկ պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ:
համատեղ գործող	**Համատեղ գործունեության** կողմ, որն ունի **համատեղ հսկողություն** այդ համատեղ գործունեության նկատմամբ:
համատեղ ձեռնարկում	**Համատեղ պայմանավորվածություն**, համաձայն որի՝ պայմանավորվածության նկատմամբ **համատեղ հսկողություն** ունեցող կողմերը իրավունքներ ունեն պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:
համատեղ ձեռնարկող	**Համատեղ ձեռնարկման** կողմ, որն այդ համատեղ ձեռնարկման նկատմամբ ունի **համատեղ հսկողություն**:
համատեղ պայմանավորվածության կողմ	Կազմակերպություն, որը մասնակցում է **համատեղ պայմանավորվածությունում**՝ անկախ պայմանավորվածության նկատմամբ **համատեղ հսկողություն** ունենալուց:
առանձին կազմակերպություն	Առանձին նույնականացվող ֆինանսական կառուցավորում՝ ներառյալ առանձին իրավաբանական անձինք կամ օրենքով ճանաչված կազմակերպություններ՝ անկախ դրանց իրավասուբյեկտություն ունենալուց:

Հետևյալ տերմինները սահմանված են ՀՀՄՍ 27-ում (փոփոխված 2011 թվականին), ՀՀՄՍ 28-ում (փոփոխված 2011 թվականին) կամ «*Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ*»

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ՖՀՄՍ 10-ում և սույն ՖՀՄՍ-ում օգտագործվում են նշված ՖՀՄՍ-ներում սահմանված իմաստներով՝

- ներդրման օբյեկտի նկատմամբ հսկողություն,
- բաժնեմասնակցության մեթոդ,
- իշխանություն,
- պաշտպանական իրավունքներ,
- համապատասխան գործունեություններ,
- առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ,
- նշանակալի ազդեցություն:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Բ
Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը: Այն նկարագրում է 1-27-րդ պարագրաֆների կիրառումը և ունի այն նույն ուժը, ինչ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

Բ1. Այս հավելվածի օրինակները ներկայացնում են մտացածին իրավիճակներ: Չնայած օրինակների որոշ ասպեկտներ կարող են հանդիպել փաստացի իրավիճակներում, յուրաքանչյուր փաստացի իրավիճակին վերաբերող բոլոր փաստերը և հանգամանքները պետք է գնահատվեն՝ ՖՀՄՍ 11-ը կիրառելիս:

Համատեղ պայմանավորվածություններ

Պայմանագրային պայմանավորվածություն (պարագրաֆ 5)

Բ2. Պայամանագային պայմանավորվածության գոյությունը կարող հաստատվել մի քանի եղանակներով: Իրավաբանորեն ամրագրված պայմանագրային պայմանավորվածությունը հաճախ, սակայն ոչ միշտ, գրավոր է լինում, սովորաբար, պայմանագրի կամ կողմերի միջև փաստաթղթավորված քննարկումների տեսքով: Օրենսդրական ակտերով սահմանվածմեխանիզմները նույնպես կարող են ստեղծել իրավաբանորեն ամրագրված պայմանավորվածություններ, կա՛մ իրենք իրենցով, կա՛մ կողմերի միջև պայմանագրերի հետ մեկտեղ:

Բ3. Երբ համատեղ պայմանավորվածությունները կառուցավորված են *առանձին կազմակերպության* միջոցով (տե՛ս Բ19-Բ33 պարագրաֆները), պայմանագրային պայմանավորվածությունը կամ պայմանագրային պայմանավորվածության որոշ ասպեկտներ որոշ դեպքերում ներդրված կլինեն առանձին կազմակերպության կանոնադրությունում,կանոնակարգերում կամ այլ ներքին իրավական փաստաթղթերում:

Բ4. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է այն պայմանները, որոնց հիման վրա կողմերը մասնակցում են պայմանավորվածության առարկա հանդիսացող գործունեությանը: Պայմանագրային պայմանավորվածությունը, սովորաբար, կարգավորում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են՝

ա) համատեղ պայմանավորվածության նպատակը, գործունեությունը և տևողությունը,

բ) համատեղ պայմանավորվածության տնօրենների խորհրդի կամ համարժեք կառավարման մարմնի անդամների շանակման կարգը,

գ) որոշումների ընդունման գործընթացը. կողմերից որոշումների ընդունում պահանջողհարցերը, կողմերի ձայները և այդ հարցերի վերաբերյալ որոշումներ

ընդունելու համար պահանջվող ձայների մակարդակը: Պայմանագրային պայմանավորվածությունում արտացոլված որոշումների ընդունման գործընթացը սահմանում է համատեղ հսկողություն պայմանավորվածության նկատմամբ (տե՛ս Բ5-Բ11 պարագրաֆները),

դ) կողմերից պահանջվող կապիտալի ներդրումները և այլ հատկացումները,

ե) կողմերի կողմից համատեղ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների, պարտավորությունների, հասույթների, ծախսերի, շահույթի կամ վնասի բաժանման կարգը:

Համատեղ հսկողություն (պարագրաֆներ 7-13)

Բ5. Կազմակերպության՝ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունենալը գնահատելիս, կազմակերպությունը պետք է նախ գնահատի, թե արդյոք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ հսկում են պայմանավորվածությունը: ՖՀՄՍ 10-ը սահմանում է հսկողությունը և պետք է օգտագործվի որոշելու համար, թե արդյոք բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ ենթարկված են պայմանավորվածությունում իրենց ներգրավվածությունից ստացվող հատույցների փոփոխականության ռիսկին կամ իրավունքներ ունեն դրանց նկատմամբ և պայմանավորվածության նկատմամբ իրենց իշխանության միջոցով կարողություն ունեն ազդելու այդ հատույցների վրա: Երբ բոլոր կողմերը կամ կողմերի մի խումբ, դիրատարկված կոլեկտիվ կերպով, կարող են ուղղորդել պայմանավորվածության հատույցների վրա նշանակալիորեն ազդող գործունեությունները (այսինքն՝ համապատասխան գործունեությունները), ապա կողմերը հսկում են պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով:

Բ6. Բոլոր կողմերի կամ կողմերի մի խմբի կողմից պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ հսկելու վերաբերյալ եզրակացությունից հետո, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք այն ունի համատեղ հսկողություն պայմանավորվածության նկատմամբ: Համատեղ հսկողությունը գոյություն ունի միայն այն դեպքում, երբ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են պայմանավորվածությունը կոլեկտիվ կերպով հսկող կողմերի միաձայն համաձայնությունը: Այն բանի գնահատումը, թե արդյոք պայմանավորվածությունը համատեղ հսկվում է բոլոր կողմերի, թե կողմերի մի խմբի կողմից, կամ հսկվում է կողմերից միայն մեկի կողմից, կարող է պահանջել դատողություն:

Բ7. Որոշ դեպքերում, կողմերի միջև իրենց պայմանագրային պայմանավորվածությունում համաձայնեցված որոշումների ընդունման գործընթացն ինքնստինքյան հանգեցնում է համատեղ հսկողության: Օրինակ, դիցուք երկու կողմեր հիմնում են պայմանավորվածություն, որում յուրաքանչյուր կողմ ունի ձայների 50 տոկոսը և նրանց միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազ 51 տոկոսը: Այս դեպքում, կողմերը ոչ

բացահայտ կերպով՝ ըստ էության, համաձայնել են, որ պայմանավորվածության նկատմամբ իրենք ունեն համատեղ հսկողություն, քանի որ համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները չեն կարող ընդունվել առանց երկու կողմերի համաձայնության:

Բ8. Այլ հանգամանքներում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը պահանջում է համապատասխան գործունությունների վերաբերյալ որոշումների ընդունման համար ձայների նվազագույն համամասնություն: Երբ ձայների այդ անհրաժեշտ նվազագույն համամասնությունը կարող է ապահովվել կողմերի միջև համաձայնության մեկից ավելի կոմբինացիաներով, այդ պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավորվածություն չէ, բացառությամբ, երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է այն կողմերը (կամ կողմերի կոմբինացիաները), որոնց միաձայն համաձայնությունն անհրաժեշտ է պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար:

Կիրառման օրինակներ
Օրինակ 1 Դիցուք երեք կողմեր հիմնում են պայմանավորվածություն, որում A-ն ունիձայների 50 տոկոսը, B-ն՝ 30 տոկոսը և C-ն՝20 տոկոսը: A-ի, B-ի և C-ի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը: Չնայած A-ն կարող է արգելափակել ցանկացած որոշում, այն չի հսկում պայմանավորվածությունը, քանի որ նրան անհրաժեշտ է B-ի համաձայնությունը: Նրանց պայմանագրային պայմանավորվածության այն պայմանը, որը համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը, ենթադրում է, որ A-ն և B-ն պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ հսկողություն, քանի որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները չեն կարող ընդունվել առանց A-ի և B-ի համատեղ համաձայնության: **Օրինակ 2** Դիցուք պայմանավորվածությունը ունի երեք կողմ. A-ն ունի պայմանավորվածության ձայների 50 տոկոսը, իսկ B-ն և C-ն՝ 25-ական տոկոս: A-ի, B-ի և C-ի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ ընդունելու համար անհրաժեշտ է ձայների առնվազն 75 տոկոսը: Չնայած A-ն կարող է արգելափակել ցանկացած որոշում, այն չի հսկում

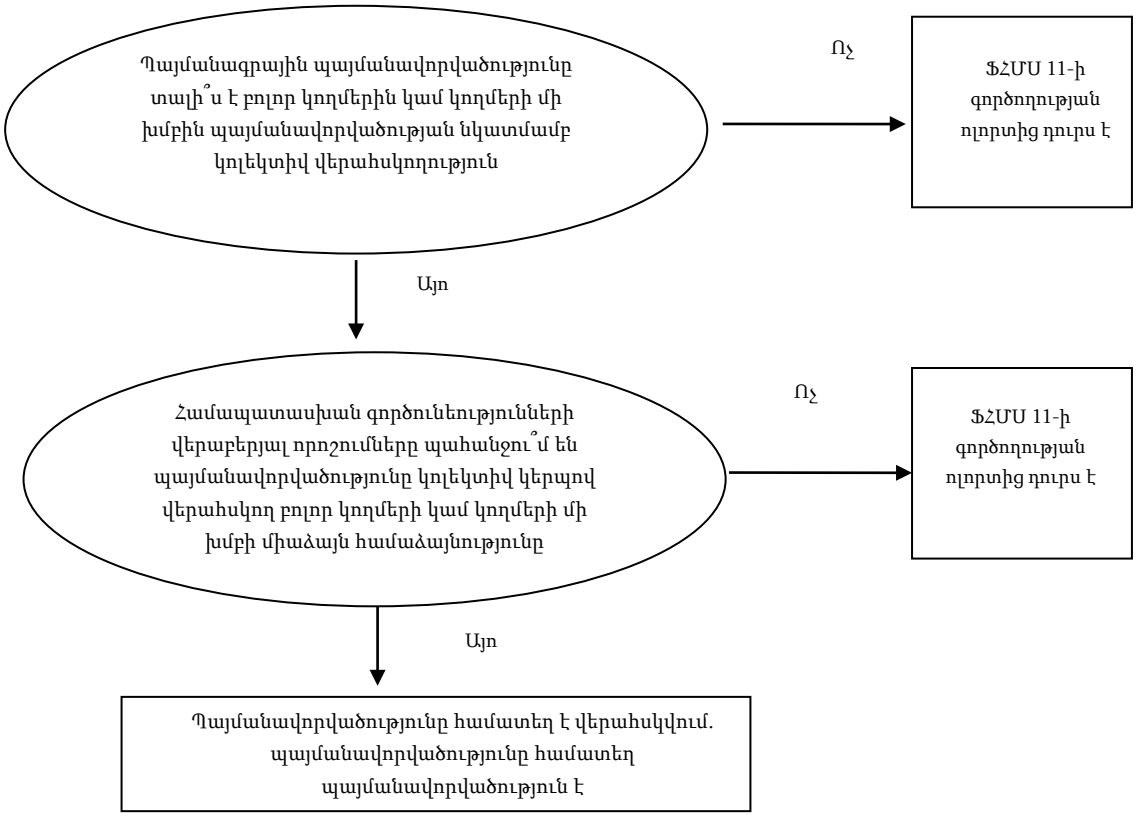
Կիրառման օրինակներ
պայմանավորվածությունը, քանի որ նրան անհրաժեշտ է B-ի կամ C-ի համաձայնությունը: Այս օրինակում A-ն, B-ն և C-ն կոլեկտիվ կերպով հսկում են պայմանավորվածությունը: Այնուամենայնիվ, գոյություն ունի կողմերի մեկից ավելի կոմբինացիա, որոնց համաձայնությունը կարող է հասնել ձայների 75 տոկոսին (այն է՝ կամ A և B, կամ A և C): Այսպիսի իրավիճակում, համատեղ պայմանավորվածություն համարվելու համար կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը պետք է սահմաներ, թե կողմերի որ կոմբինացիայի միաձայն համաձայնությունն է անհրաժեշտ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու համար: **Օրինակ 3** Դիցուք կա մի պայմանավորվածություն, որում A-ն և B-ն ունեն պայմանավորվածության ձայների 35-ական տոկոս, իսկ մնացած 30 տոկոսը լայնորեն տարածված է այլ ներդրողների միջև: Համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են ձայների մեծամասնության հաստատումը: A-նև B-ն պայմանավորվածության նկատմամբ ունեն համատեղ հսկողություն այն դեպքում, երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումները պահանջում են A-ի և B-ի համատեղ համաձայնությունը:

Բ9. Միաձայն համաձայնության պահանջը նշանակում է, որ պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող ցանկացած կողմ կարող է թույլ չտալ ցանկացած այլ կողմի կամ կողմերի խմբի կողմից, առանց իր համաձայնության, միակողմանի որոշումներ (համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ) կայացնելը: Եթե միաձայն համաձայնության պահանջը վերաբերում է միայն այն որոշումներին, որոնք կողմին տալիս են պաշտպանական իրավունքներ, այլ ոչ թե պայմանավորվածության համապատասխան գործունեությունների վերաբերյալ որոշումներին, ապա այդ կողմը պայմանավորվածության նկատմամբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմ չէ:

Բ10. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է ներառել վեճերի լուծման վերաբերյալ դրույթներ, ինչպիսին է, օրինակ, արբիտրաժը: Այդ դրույթները կարող են թույլատրել որոշումների ընդունումը համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերի միջև միաձայն համաձայնության բացակայության պարագայում: Նման դրույթների գոյությունը չի խանգարում, որ պայմանավորվածությանը գտնվի համատեղ հսկողության ներքո և, հետևաբար, լինի համատեղ պայմանավորվածություն:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Համատեղ հսկողության գնահատումը



Բ11. Երբ պայմանավորվածությունը դուրս է ՖՀՄՍ 11-ի գործողության ոլորտից, կազմակերպությունը պետք է իր մասնակցությունը պայմանավորվածությունում հաշվառի համապատասխան ՖՀՄՍ-ների համաձայն, ինչպիսիք են ՖՀՄՍ 10-ը, ՀՀՄՍ 28-ը (2011 թվականին փոփոխված) կամ ՖՀՄՍ 9-ը:

Համատեղ պայմանավորվածության տեսակները (պարագրաֆներ 14-19)

Բ12. Համատեղ պայմանավորվածությունները ստեղծվում են բազմապիսի նպատակների համար (օրինակ՝ որպես կողմերի ծախսերը և ռիսկերը բաժանելու եղանակ կամ կողմերի համար նոր տեխնոլոգիաներին և նոր շուկաներին հասանելիություն ապահովելու միջոց) և կարող են ստեղծվել օգտագործելով տարբեր կառուցավորումներ և կազմակերպաիրավական ձևեր:

Բ13. Որոշ պայմանավորվածություններ չեն պահանջում, որ պայմանավորվածության առարկա հանդիսացող գործունեությունը իրականացվի առանձին կազմակերպությունում: Այնուամենայնիվ, այլ պայմանավորվածություններ նախատեսում են առանձին կազմակերպության հիմնադրում:

Բ14. Սույն ՖՀՄՍ-ով պահանջվող համատեղ պայմանավորվածությունների դասակարգումը կախված է բիզնեսի սովորական ընթացքում պայմանավորվածությունից ծագող՝ կողմերի իրավունքներից և պարտականություններից: Սույն ՖՀՄՍ-ն համատեղ պայմանավորվածությունները

դասակարգում է կա՛մ որպես համատեղ գործունեություն, կա՛մ որպես համատեղ ձեռնարկում: Երբ կազմակերպությունը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունի իրավունքներ և պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ, ապա պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Երբ կազմակերպությունը իրավունքներ ունի պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ, պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է: Բ16-Բ33 պարագրաֆները սահմանում են այն գնահատումը, որը կազմակերպությունն իրականացնում է որոշելու համար՝ արդյոք իր մասնակցությունը համատեղ գործունեությունում է, թե համատեղ ձեռնարկումում:

Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը

Բ15. Ինչպես նշված է Բ14 պարագրաֆում, համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման համար անհրաժեշտ է, որ կողմերը գնահատեն պայմանավորվածությունից ծագող իրենց իրավունքներն ու պարտականությունները: Գնահատումն իրականացնելիս, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի հետևյալները՝

ա) համատեղ պայմանավորվածության կառուցվածքը (տե՛ս Բ16-Բ21 պարագրաֆները),

բ) երբ համատեղ պայմանավորվածությունը կառուցավորված է առանձին կազմակերպության միջոցով՝

(i) առանձին կազմակերպության իրավական ձևը (տե՛ս Բ22-Բ24 պարագրաֆները),

(ii) պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները (տե՛ս Բ25-Բ28 պարագրաֆները),

(iii) երբ տեղին է, այլ փաստեր և հանգամանքներ (տե՛ս Բ29-Բ33 պարագրաֆները):

Համատեղ պայմանավորվածության կառուցվածքը

Առանձին կազմակերպության միջոցով չկառուցավորված համատեղ պայմանավորվածություններ

Բ16. Համատեղ պայմանավորվածությունը, որը կառուցավորված չէ առանձին կազմակերպության միջոցով, համատեղ գործունեություն է: Այդպիսի դեպքերում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է կողմերի՝ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորությունների գծով պարտականությունները, ինչպես նաև կողմերի իրավունքները համապատասխան հասույթների նկատմամբ և պարտականությունները համապատասխան ծախսերի գծով:

Բ17. Պայմանագրային պայմանավորվածությունը հաճախ նկարագրում է պայմանավորվածության առարկա գործունեությունների բնույթը և այն, թե ինչպես են կողմերը մտադիր միասին իրականացնել այդ գործունեությունները: Օրինակ՝ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կարող են համաձայնել միասին արտադրել որևէ արտադրանք, երբ յուրաքանչյուր կողմ պատասխանատու է կոնկրետ աշխատանքի համար և յուրաքանչյուրն օգտագործում է իր ակտիվները և ստանձնում իր պարտավորությունները: Պայմանագրային պայմանավորվածությունը կարող է սահմանել, թե կողմերի համար ընդհանուր հասույթները և ծախսերը ինչպես են բաժանվելու նրանց միջև: Այդպիսի դեպքում, յուրաքանչյուր համատեղ գործող իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում է կոնկրետ աշխատանքի համար օգտագործված ակտիվները և պարտավորությունները, և պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան ճանաչում է հասույթների և ծախսերի իր բաժինը:

Բ18. Այլ դեպքերում, համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կարող են համաձայնել, օրինակ, բաժանել և շահագործել ակտիվը միասին: Այդպիսի դեպքում, պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է համատեղ օգտագործվող ակտիվի նկատմամբ կողմերի իրավունքները, և այն, թե ինչպես են կիսվում կողմերի միջև ակտիվից ստացվող արտադրանքը (արդյունքը) կամ հասույթը և արտադրական ծախսումները: Յուրաքանչյուր համատեղ գործող հաշվառում է համատեղ ակտիվի իր բաժինը և պարտավորությունների իր համաձայնեցված բաժինը, ինչպես նաև ճանաչում է արտադրանքի (արդյունքի), հասույթների և ծախսերի իր բաժինը՝ պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան:

Առանձին կազմակերպության միջոցով կառուցավորված համատեղ պայմանավորվածություններ

Բ19. Համատեղ պայմանավորվածությունը, որի պարագայում պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները պահվում են առանձին կազմակերպությունում, կարող է լինել կա՛մ համատեղ ձեռնարկում, կա՛մ համատեղ գործունեություն:

Բ20. Արդյոք կողմը համատեղ գործող է, թե համատեղ ձեռնարկող՝ կախված է կողմի՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող՝ պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներից և պարտավորությունների գծով պարտականություններից:

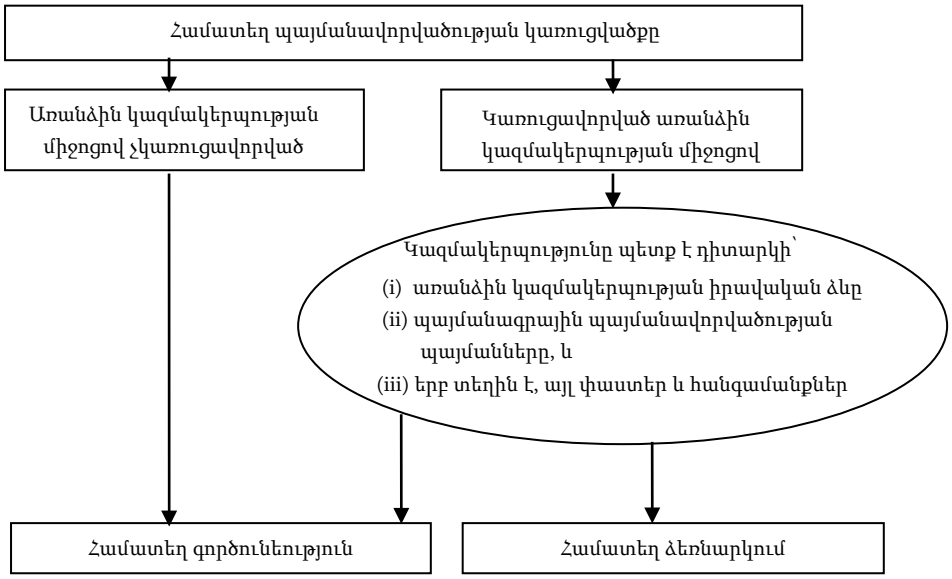
Բ21. Ինչպես նշված է Բ15 պարագրաֆում, երբ կողմերը կառուցավորել են համատեղ պայմանավորվածությունը առանձին կազմակերպության միջոցով, կողմերից պահանջվում է գնահատել, թե արդյոք այդ առանձին կազմակերպության իրավական ձևը, պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները և, երբ տեղին է, այլ փաստեր և հանգամանքներ իրենց տալիս են՝

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ա) պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ (այսինքն՝ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է), կամ

բ) իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ (այսինքն՝ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է):

Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը. պայմանավորվածությունից ծագող՝ կողմերի իրավունքների և պարտականությունների գնահատում



Առանձին կազմակերպության իրավական ձևը

Բ22. Առանձին կազմակերպության իրավական ձևը կարևոր գործոն է համատեղ պայմանավորվածության տեսակը գնահատելու համար: Իրավական ձևը օժանդակում է կողմերի՝ առանձին կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ իրավունքների և պարտավորությունների գծով պարտականությունների սկզբնական գնահատման գործում, մասնավորապես, գնահատելու համար, թե արդյոք կողմերը մասնակցություն ունեն առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներում և արդյոք նրանք պարտավորություն են կրում առանձին կազմակերպությունում պահվող պարտավորությունների համար:

Բ23. Օրինակ՝ կողմերը կարող են իրականացնել համատեղ պայմանավորվածությունը առանձին կազմակերպության միջոցով, որն իր իրավական ձևի պատճառով կարող է դիտվել որպես ինքնուրույն միավոր (այսինքն՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները այդ առանձին կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորություններն են և ոչ թե կողմերի ակտիվներն ու պարտավորությունները): Նման դեպքում առանձին կազմակերպության իրավական ձևով պայմանավորված կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականություն-ների գնահատումը ցույց է տալիս, որ պայմանավորվածությունը համատեղ

ձեռնարկում է: Այնուամենայնիվ, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանները (տե՛ս պարագրաֆներ Բ25-Բ28), և, երբ տեղին է, այլ փաստերն ու հանգամանքները (տե՛ս պարագրաֆներ Բ29-Բ33) կարող են գերակայել առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատման նկատմամբ:

Բ24. Առանձին կազմակերպության իրավական ձևով պայմանավորված կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատումը համարվում է բավարար եզրակացնելու, որ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է, միայն այն դեպքում, երբ կողմերը համատեղ պայմանավորվածությունը իրականացնում են առանձին կազմակերպությունում, որի իրավական ձևը տարանջատում չի մտցնում կողմերի և առանձին կազմակերպության միջև (այսինքն՝ առանձին կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները կողմերի ակտիվներն ու պարտավորություններն են):

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը

Բ25. Շատ դեպքերում, պայմանագրային պայմանավորվածությունում կողմերի միջև համաձայնեցված իրավունքներն ու պարտականությունները համահունչ են կամ չեն հակասում այն առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքներին և պարտականություններին, որում կառուցավորված է պայմանավորվածությունը:

Բ26. Այլ դեպքերում, կողմերը օգտագործում են պայմանագրային պայմանավորվածությունը այն առանձին կազմակերպության իրավական ձևով կողմերին վերագրված իրավունքներն և պարտականությունները հակադարձելու կամ փոփոխելու համար, որում կառուցավորված է պայմանավորվածությունը:

Կիրառման օրինակ
Օրինակ 4 Ենթադրենք երկու կողմեր կառուցավորում են համատեղ պայմանավորվածությունը իրավաբանական անձ հանդիսացող կազմակերպության տեսքով: Յուրաքանչյուր կողմ ունի 50 տոկոս սեփականության բաժնեմաս այդ կազմակերպությունում: Իրավաբանական անձի կարգավիճակը թույլ է տալիս կազմակերպությունն առանձնացնել իր սեփականատերերից և, հետևաբար, կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները այդ իրավաբանական անձի ակտիվներն ու պարտավորություններն են: Այդպիսի դեպքում, առանձին կազմակերպության իրավական ձևից բխող՝ կողմերին վերագրված իրավունքների և պարտականությունների գնահատումը ցույց է տալիս, որ կողմներն ունեն իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ:

Կիրառման օրինակ
Այնուամենայնիվ, կողմերը իրենց պայմանագրային պայմանավորվածության միջոցով փոփոխում են իրավաբանական անձի բնութագրերն այնպես, որ յուրաքանչյուրը մասնակցություն ունենա որպես իրավաբանական անձ գրանցված կազմակերպության ակտիվներում և պարտավորություն կրի այդ իրավաբանական անձի պարտավորությունների համար՝ սահմանված համամասնություններով: Իրավաբանական անձի բնոթագրերի նման պայմանագրային փոփոխությունը կարող է հանգեցնել այն բանին, որ պայմանավորվածությունը լինի համատեղ գործունեություն:

Բ27. Հետևյալ աղյուսակում ներկայացված է համատեղ գործունեության կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունների տիպիկ պայմանների և համատեղ ձեռնարկման կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունների տիպիկ պայմանների համեմատությունը: Պայմանագրային պայմանների՝ ստորև բերված աղյուսակում ներկայացված օրինակները սպառիչ չեն:

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	**Համատեղ ձեռնարկում**
Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավորվածության կողմերին տալիս է պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ:	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը համատեղ պայմանավոր-վածության կաղմերին տալիս է իրավունքներ պայմանավորվածության զուտ ակտիվների նկատմամբ (այսինքն՝ առանձին կազմակերպութ-յուն է, այլ ոչ թե կողմերը, որ ունի պայմանավորվածութ-յանը վերաբերվող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ):
Ակտիվների նմատմամբ իրավունքներ	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	**Համատեղ ձեռնարկում**
	պայմանավորվածության կողմերը կիսում են պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվներում իրենց մասնակցությունը (օրինակ՝ իրավունքները կամ սեփականության իրավունքը) սահմանված համամասնությամբ (օրինակ՝ կողմերի՝ պայմանավորվածությունում սեփականության բաժնեմասին համամասնորեն կամ պայմանավորվածության միջոցով իրականացվող գործունեության՝ ուղղակիորեն իրենց վերագրվող մասին համամասնորեն):	պայմանավորվածությունում ներդրված կամ հետագայում համատեղ պայմանավորվածության կողմից ձեռք բերված ակտիվները այդ պայմանավորվածության ակտիվներն են: Կողմերը չունեն մասնակցություն (օրինակ՝ իրավունքներ կամ սեփականության իրավունք) պայմանավորվածության ակտիվներում:
Պարտականություններ պարտավորությունների գծով	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը կիսում են բոլոր պարտավորությունները, պարտականությունները, ծախսերն ու ծախսումները սահմանված համամասնությամբ (օրինակ՝ կողմերի՝ պայմանավորվածությունում սեփականության բաժնեմասին համամասնորեն կամ	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածությունն է պարտավորություն կրում պայմանավորվածության պարտքերի և պարտականությունների համար:
		Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը պարտավորություն

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	**Համատեղ ձեռնարկում**
	պայմանավորվածության միջոցով իրականացվող գործունեության՝ ուղղակիորեն իրենց վերագրվող մասին համամասնորեն):	են կրում պայմանավորվա-ծության հանդեպ միայն պայմանավորվածությունում իրենց համապատասխան նեդրման չափով և (կամ) պայմանավորվածությանը որևէ չվճարված կամ լրացուցիչ կապիտալ տրամադրելու պարտականության չափով:
	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության կողմերը պարտավորություն են կրում երրորդ կողմերի հայցերի համար:	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ համատեղ պայմանավորվածության պարտատերերը որևէ կողմի հանդեպ չունեն հետադարձ պահանջի (ռեգրեսի) իրավունք՝ կապված պայմանավորվածության պարտքերի կամ պարտականությունների հետ:
Հասույթներ, ծախսեր, շահույթ կամ վնաս	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է հասույթների և ծախսերի բաշխումը՝ համատեղ պայմանավորվածության յուրաքանչյուր կողմի հարաբերական կատարողականի հիման վրա: Օրինակ, պայմանագրային պայմանավորվածությունը	Պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է պայմանավորվածության գործունեությանը վերաբերող շահույթում կամ վնասում յուրաքանչյուր կողմի բաժինը:

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	**Համատեղ ձեռնարկում**
	կարող է սահմանել, որ հասույթները և ծախսերը բաշխվում են համատեղ շահագործվող գործարանում յուրաքանչյուր մասնակցի կողմից օգտագործվող արտադրական կարողության հիման վրա, որը կարող է տարբերվել համատեղ պայմանավորվածությունում նրանց սեփականության բաժնեմասերից: Այլ դեպքերում, կողմերը կարող են համաձայնել կիսել պայմանավորվածությանը վերաբերող շահույթը կամ վնասը սահմանված համամասնությամբ, ինչպիսին է պայմանավորվածությունում կողմերի սեփականության բաժնեմասը: Դա չէր խանգարի պայմանավորվածությանը լինել համատեղ գործունեություն, եթե կողմերն ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ:	

Պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանների գնահատումը		
	Համատեղ գործունեություն	**Համատեղ ձեռնարկում**
Երաշխավորություններ	Համատեղ պայմանավորվածության կողմերից հաճախ պահանջվում է երաշխավորություններ տրամադրել երրորդ կողմերին, որոնք, օրինակ, համատեղ պայմանավորվածությունից ստանում են ծառայություններ կամ տրամադրում են ֆինանսավորում այդ համատեղ պայմանավորվածությանը: Նման երաշխավորությունների տրամադրումը կամ դրանք տրամադրելու կողմերի հանձնառությունը ուղղակիորեն չի որոշում, որ համատեղ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Համատեղ պայմանավորվածության՝ համատեղ գործունեություն կամ համատեղ ձեռնարկում լինելը որոշող գործոնն այն է, թե արդյոք կողմերը պարտականություններ ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող պարտավորությունների գծով (որոնց մի մասի համար կողմերը կարող են երաշխավորություններ տրամադրած լինել կամ չլինել):	

Բ28. Երբ պայմանագրային պայմանավորվածությունը սահմանում է, որ կողմները պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ և պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ, նրանք հանդիսանում են համատեղ գործունեության կողմեր և համատեղ պայմանավորվածությունը դասակարգելու նպատակով կարիք չունեն դիտարկելու այլ փաստեր և հանգամանքներ (պարագրաֆներ Բ29-Բ33):

Այլ փաստերի և հանգամանքների գնահատումը

Բ29. Երբ պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները չեն սահմանում, որ կողմերը պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ և պարտավորությունների համար՝ պարտականություններ, կողմերը պետք է դիտարկեն այլ փաստեր և պայմաններ գնանատելու համար, թե արդյոք պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է, թե համատեղ ձեռնարկում:

Բ30. Համատեղ պայմանավորվածությունը կարող կառուցավորված լինել առանձին կազմակերպության միջոցով, որի իրավական ձևը ենթադրում է կողմերի և առանձին կազմակերպության տարանջատում: Կողմերի միջև համաձայնեցված պայմանագրային պայմանները կարող են չսահմանել կողմերի իրավունքները

ակտիվների նկատմամբ և պարտականությունները պարտավորությունների գծով, սական այլ փաստերի և հանգամանքների դիտարկումը կարող է հանգեցնել նման պայմանավորվածության՝ որպես համատեղ գործունեության դասակարգմանը: Այդպես է լինում այն դեպքում, երբ այլ փաստերը և հանգամանքները կողմերին տալիս են պայմանավորվածությանը վերաբերող ակտիվների նկատմամբ իրավունքներ և պարտավորությունների գծով պարտականություններ:

Բ31. Երբ պայմանավորվածության գործունեությունները հիմնականում նախատեսված են լինում կողմերին արտադրանքով (արդյունքով) ապահովելու համար, դա մատնանշում է, որ կողմերն իրավունք ունեն պայմանավորվածության ակտիվների, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտների նկատմամբ: Նման պայմանավորվածության կողմերը հաճախ ապահովում են պայմանավորվածության կողմից տրամադրվող արտադրանքի (արդյունքի) հասանելիությունը իրենց համար՝ թույլ չտալով պայմանավորվածությանը արտադրանք (արդյունք) վաճառել երրորդ կողմերին:

Բ32. Նման ձևով նախատեսված և նման նպատակ ունեցող պայամանավորվածության արդյունքը այն է, որ պայմանավորվածության կողմից ստանձնված պարտավորությունները, ըստ էության, ծածկվում են կողմերից ստացվող դրամական հոսքերով՝ նրանց կողմից արտադրանքի ձեռք բերման միջոցով: Երբ կողմերը պայմանավորվածության շարունակականությանը նպաստող դրամական հոսքի ըստ էության միակ աղբյուրն են, դա ցույց է տալիս, որ կողմերը պարտականություն ունեն պայմանավորվածությանը վերաբերող պարտավորությունների գծով:

Կիրառման օրինակ
Օրինակ 5 Դիցուք, երկու կողմեր կառուցավորում են համատեղ պայմանավորվածություն իրավաբանական անձի (Կազմակերպություն C) միջոցով, որում յուրաքանչյուր կողմն ունի 50 տոկոս սեփականության բաժնեմաս: Պայմանավորվածության նպատակն է արտադրել նյութեր կողմերի համար՝ նրանց սեփական, առաձնին արտադրական գործընթացների համար: Պայմանավորվածությունը ապահովում է, որ կողմերը շահագործեն գործարանը, որն արտադրում է կողմերի համար պահանջվող քանակով և որակով նյութեր: C կազմակերպության իրավական ձևը (իրավաբանական անձ), որի միջոցով իրականացվում են գործունեությունները, սկզբնապես մատնանշում է, որ C կազմակերպությունում պահվող ակտիվներն ու պարտավորությունները C կազմակերպության ակտիվներն ու պարտավորություններն են: Կողմերի միջև պայմանագրային պայմանավորվածությունը չի սահմանում, որ կողմերը C կազմակերպության ակտիվների նկատմամբ ունեն իրավունքներ և

պարտավորությունների գծով՝ պարտականություններ: Համապատասխանաբար, C կազմակերպության իրավական ձևը և պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները մատնանշում են, որ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է:

Այնուամենայնիվ, կողմերը նաև դիտարկում են պայմանավորվածության հետևյալ ասպեկտները.

- Կողմերը համաձայնել են գնել C կազմակերպության ողջ արտադրանքը 50:50 համամասնությամբ: C կազմակերպությունը չի կարող վաճառել որևէ արտադրանք երրորդ կողմին, բացառությամբ եթե դա հավանության է արժանացել պայմանավորվածության երկու կողմերի կողմից: Քանի որ պայմանավորվածության նպատակն է կողմերին տրամադրել նրանց անհրաժեշտ արտադրանքը, նման վաճառքները երրորդ կողմերին ակնկալվում է, որ լինեն ոչ սովորական և ոչ էական:
- Կողմերին վաճառվող արտադրանքի գինը սահմանում են երկու կողմերը՝ այնպիսի մակարդակով, որը նախատեսված է C կազմակերպության կողմից կրած արտադրական և վարչական ծախսերը ծածկելու համար: Նման գործառնական մոդելի հիման վրա ենթադրվում է, որ պայմանավորվածությունը կաշխատի ապահովելով ծախսածածկում:

Վերը ներկայացված իրավիճակից ելնելով տեղին են հետևյալ փաստերն ու հանգամանքները՝

- Կողմերի՝ C կազմակերպության կողմից արտադրված ողջ արտադրանքը ձեռք բերելու պարտականությունն արտացոլում է C կազմակերպության բացառիկ կախվածությունը կողմերից՝ դրամական հոսքերի ստացման համար, և, այդպիսով, կողմերը C կազմակերպության պարտավորությունների մարումը ֆինանսավորելու պարտականություն ունեն,
- Այն փաստը, որ կողմեր իրավունքներ ունեն C կազմակերպության կողմից արտադրված ողջ արտադրանքի նկատմամբ նշանակում է, որ կողմերը սպառում են C կազմակերպության ակտիվների ողջ տնտեսական օգուտները և, հետևաբար, իրավունքներ ունեն դրանց նկատմամբ:

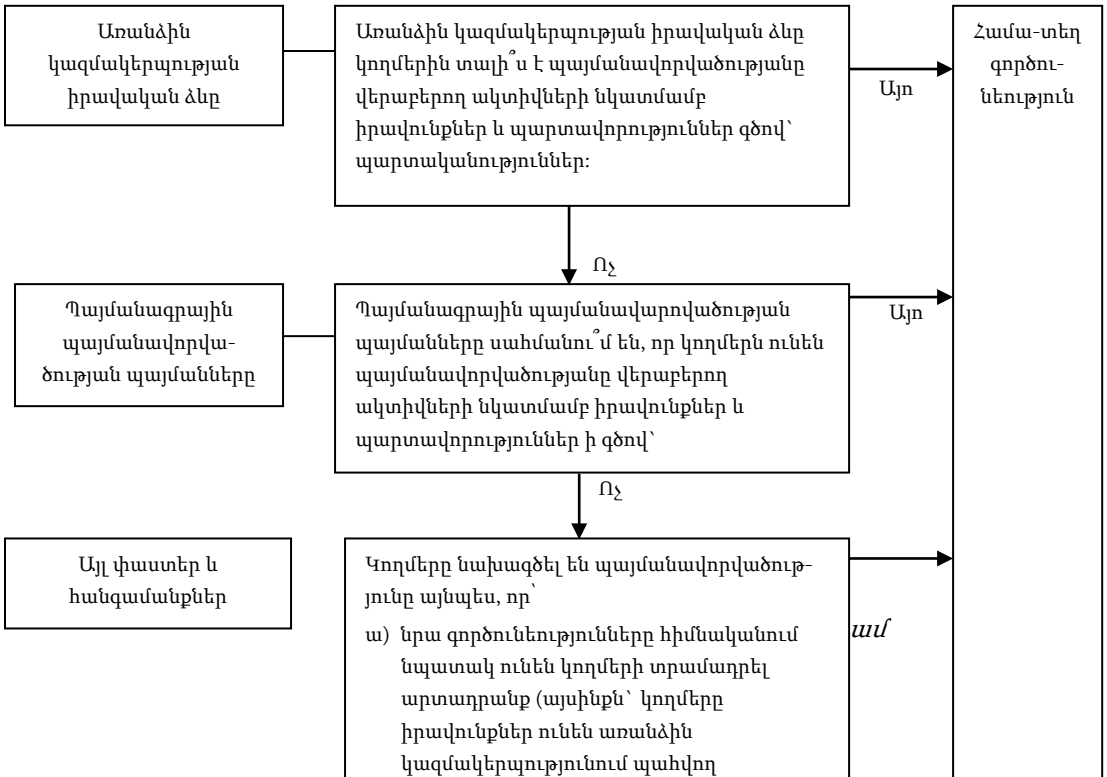
Այս փաստերն ու հանգամանքները ցույց են տալիս, որ պայմանավորվածությունը համատեղ գործունեություն է: Համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման վերաբերյալ եզրակացությունը այս հանգամանքներում չէր փոխվի, եթե կողմերը, արտադրանքի իրենց բաժինը հետագա արտադրական գործընթացում օգտագործելու փոխարեն, այն

վաճառեին երրորդ կողմերին:

Եթե կողմերը փոխեին պայմանագրային պայմանավորվածության պայմանները այնպես, որ պայմանավորվածությունը կարողանար վաճառել արտադրանքը երրորդ կողմերին, ապա դրա արդյունքում C կազմակերպությունը իր վրա կվերցներ պահանջարկի ու պաշարների հետ կապված և վարկային ռիսկերը: Այդպիսի սցենարի դեպքում, փաստերի և հանգամանքների այդպիսի փոփոխությունը կպահանջեր համատեղ պայմանավորվածության դասակարգման վերագնահատում: Այդպիսի փաստերն ու հանգամանքները կմատնանշեին, որ պայմանավորվածությունը համատեղ ձեռնարկում է:

B33. Հետևյալ սխեման արտացոլում է գնահատման գործընթացը, որին հետևում է կազմակերպությունը՝ առանձին կազմակերպությունում կառուցավորված համատեղ պայմանավորվածությունը դասակարգելու համար.

Առանձին կազմակերպության միջոցով կառուցավորված համատեղ պայմանավորվածության դասակարգումը



Այո

Ոչ

Համատեղ ձեռնարկում

Համատեղ պայմանավորվածության կողմերի ֆինանսական հաշվետվությունները (պարագրաֆներ 21Ա-22)

Համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեռքբերման հաշվառում

Բ33Ա. Երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում մասնակցություն համատեղ գործունեությունում, որում համատեղ գործունեության արդյունքում սահմանվում է բիզնես, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում, պարագրաֆ 20-ի համաձայն իր բաժնի չափով պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 3-ի և այլ ՖՀՄՍ-ների բիզնեսի միավորումների հաշվառման բոլոր սկզբունքները, որոնք չեն հակասում սույն ՖՀՄՍ-ի ուղեցույցին և բացահայտում են այն տեղեկատվությունը, որը պահանջվում է այդ ՖՀՄՍ-ներով՝ կապված բիզնեսի միավորումների հետ: Բիզնեսի միավորումների հաշվառման սկզբունքները, որոնք չեն հակասում սույն ՖՀՄՍ-ի ուղեցույցին, ներառում են, բայց սահմանափակված չեն հետևյալով՝

ա) որոշակիացվող ակտիվների և պարտավորությունների չափում իրական արժեքով՝ բացառությամբ այն հոդվածների, որոնց համար բացառությունները ներկայացված են ՖՀՄՍ 3-ում և այլ ՖՀՄՍ-ներում,

բ) ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների ճանաչում որպես ծախսեր այն ժամանակաշրջաններում, երբ ծախսումները առաջանում են, իսկ ծառայությունները՝ ստացվում՝ բացառությամբ, երբ պարտքային կամ բաժնային արժեթղթեր թողարկելու արդյունքում առաջացող ծախսումները ճանաչվում են *«Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»* ՀՀՄՍ 32-ի և ՖՀՄՍ 9[1]-ի համաձայն,

1 Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այս փոփոխությունները, բայց դեռ չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, այս փոփոխություններում ՖՀՄՍ 9-ին կատարված հղումը պետք է մեկնաբանվի որպես *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»* ՀՀՄՍ 39-ին կատարված հղում:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

գ) հետաձգված հարկային ակտիվների և հետաձգված հարկային պարտավորությունների ճանաչում, որոնք առաջանում են ակտիվների կամ պարտավորությունների սկզբնական ճանաչումից՝ բացառությամբ հետաձգված հարկային պարտավորությունների, որոնք առաջանում են գուդվիլի սկզբնական ճանաչումից, ինչպես պահանջվում է բիզնեսի միավորումների համար *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12-ով և ՖՀՄՍ 3-ով,

դ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որոշակիացվող ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների զուտ գումարի վրա, եթե այդպիսիք գոյություն ունեն, փոխանցված հատուցման գերազանցող մասի ճանաչում որպես գուդվիլ, և

ե) գուդվիլ պարունակող դրամաստեղծ միավորի արժեզրկման ստուգում առնվազն տարեկան մեկ անգամ, և եթե կա հայտանիշ, որ միավորը կարող է արժեզրկվել, ինչպես պահանջվում է *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ում՝ բիզնեսի միավորման մեջ ձեռք բերված գուդվիլի համար:

Բ33Բ. 21Ա և Բ33Ա պարագրաֆները նաև կիրառվում են համատեղ գործունեության կազմավորման համար միայն և միայն այն դեպքում, երբ ՖՀՄՍ 3-ով սահմանված գոյություն ունեցող բիզնեսը, կողմերից որևէ մեկի կողմից, որը մասնակցում է համատեղ գործունեությանը, իր կազմավորման պահին հատկացվել է համատեղ գործունեությանը: Այնուամենայնիվ, այդ պարագրաֆները չեն կիրառվում համատեղ գործունեության կազմավորման համար, եթե կողմերից բոլորը, որոնք մասնակցում են համատեղ գործունեությանը, միայն հատկացնում են ակտիվներ կամ ակտիվների խմբեր, որոնք իր կազմավորման պահին համատեղ գործունեության համար բիզնեսներ չեն սահմանում:

Բ33Գ. Համատեղ գործողը կարող է մեծացնել իր մասնակցությունը համատեղ գործունեությունում, որում համատեղ գործունեության արդյունքում սահմանվում է բիզնես՝ համատեղ գործունեությունում լրացուցիչ մասնակցություն ձեռք բերելով, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում: Նման դեպքերում համատեղ գործունեությունում նախկինում պահված մասնակցությունները չեն վերաչափվում, եթե համատեղ գործողը պահում է համատեղ հսկողություն:

Բ33ԳԱ.Կողմը, որը մասնակցում է համատեղ գործունեությանը, բայց չունի դրա նկատմամբ համատեղ հսկողություն, կարող է ձեռք բերել համատեղ գործունեության նկատմամբ համատեղ հսկողություն, որում համատեղ գործունեության արդյունքում սահմանվում է բիզնես, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում: Նման դեպքերում համատեղ գործունեությունում նախկինում պահված մասնակցությունները չեն վերաչափվում:

Բ33Դ. 21Ա և Բ33Ա-Բ33Գ պարագրաֆները չեն կիրառվում համատեղ գործունեությունում մասնակցության ձեռքբերման համար, երբ համատեղ հսկողություն ունեցող կողմերը, ներառյալ՝ այն կազմակերպությունը, որը ձեռք է բերում մասնակցությունը համատեղ

գործունեությունում, գտնվում են միևնույն վերջնական հսկող կողմի կամ կողմերի ընդհանուր հսկողության ներքո՝ և՛ նախքան ձեռքբերումը, և՛ դրանից հետո, և այդ հսկողությունը անցողիկ չէ:

Համատեղ գործունեությանը ակտիվներ վաճառելու կամ հատկացնելու հաշվառումը

Բ34. Երբ կազմակերպությունը համատեղ գործունեության հետ, որում ինքը համատեղ գործող է, կնքում է գործարք, ինչպիսին է ակտիվների վաճառքը կամ հատկացումը (տրամադրումը), այն գործարք է իրականացնում համատեղ գործունեության այլ կողմերի հետ և, որպես այդպիսին, համատեղ գործողը պետք է ճանաչի այդպիսի գործարքից ստացվող օգուտները և կորուստները միայն համատեղ գործունեությունում այլ կողմերի մասնակցության չափով:

Բ35. Երբ այդպիսի գործարքները տրամադրում են վկայություններ համատեղ գործունեությանը վաճառվելիք կամ հատկացվելիք ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման վերաբերյալ կամ այդ ակտիվների արժեզրկումից կորստի վերաբերյալ, այդ կորուստները պետք է ամբողջությամբ ճանաչվեն համատեղ գործողի կողմից:

Համատեղ գործունեությունից ակտիվների ձեռքբերման հաշվառումը

Բ36. Երբ կազմակերպությունը համատեղ գործունեության հետ, որում ինքը համատեղ գործող է, կնքում է գործարք, ինչպիսին է ակտիվների ձեռքբերումը, այն չպետք է ճանաչի օգուտների և կորուստների իր բաժինը նախքան երրորդ կողմին այդ ակտիվների վերավաճառքը:

Բ37. Երբ այդպիսի գործարքները տրամադրում են վկայություններ համատեղ գործունեությունից ձեռքբերվող ակտիվների իրացման զուտ արժեքի նվազման վերաբերյալ կամ այդ ակտիվների արժեզրկումից կորստի վերաբերյալ, համատեղ գործողը պետք է ճանաչի այդ կորուստների իր բաժինը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը, անցումային դրույթներ և այլ ՖՀՄՍ-ների գործողության դադարեցումը

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը և ունի այն նույն ուժը, ինչ սույն ՖՀՄՍ-ի այլ բաժինները:

Ուժի մեջ մտնելը

Գ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի ՖՀՄՍ 10-ը, *«Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում»* ՖՀՄՍ 12-ը, ՀՀՄՍ 27-ը (2011 թվականին փոփոխված) և ՀՀՄՍ 28-ը (2011 թվականին փոփոխված):

Գ1Ա. 2012 թվականի հունիսին հրապարակված *«Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, Համատեղ պայմանավորվածություններ և Այլ կազմակերպություններում մասնակցության բացահայտում. անցման ուղեցույց»* (ՖՀՄՍ 10-ի, ՖՀՄՍ 11-ի և ՖՀՄՍ 12-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել են Գ2-Գ5, Գ7-Գ10 և Գ12 պարագրաֆները և ավելացվել են Գ1Բ և Գ12Ա-Գ12Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխություններ 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

Գ1ԱԱ. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեռքբերման հաշվառում»* (ՖՀՄՍ 11-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել է Բ33 պարագրաֆից հետո նշված վերնագիրը և ավելացվել են 21Ա, Բ33Ա-Բ33Դ և Գ14Ա պարագրաֆները և դրանց վերաբերող վերնագրերը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ 2016 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Գ1ԱԲ. 2017 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված *«ՖՀՄՍ ստանդարտների տարեկան բարելավումներ. 2015-2017 ցիկլ»* փաստաթղթով ավելացվել է պարագրաֆ Բ33ԳԱ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները այն գործարքների համար, որոնցում այն ձեռք է բերում համատեղ հսկողություն 2019 թվականի

հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին կամ դրանից հետո: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Անցումային դրույթներ

Գ1Բ. Չնայած *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի պարագրաֆ 28-ի պահանջներին, երբ սույն ՖՀՄՍ-ն առաջին անգամ է կիրառվում, անհրաժեշտ է, որ կազմակերպությունը միայն ներկայացնի ՀՀՄՍ 8-ի պարագրաֆ 28-ի (զ) կետով պահանջվող քանակական տեղեկատվությունը առաջին տարեկան ժամանակաշրջանին անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանի համար, որի դեպքում կիրառվում է ՖՀՄՍ 11-ը («անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան»): Կազմակերպությունը կարող է նաև ներկայացնել այս տեղեկատվությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի կամ ավելի վաղ համադրելի ժամանակաշրջանների համար, բայց որը չի պահանջվում:

Համատեղ ձեռնարկումներ. անցումը համամասնական համախմբումից բաժնեմասնակցության մեթոդի

Գ2. Համամասնական համախմբումից բաժնեմասնակցության մեթոդի անցնելիս, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Սկզբնական ներդրումը պետք է չափվի կազմակերպության կողմից նախկինում համամասնորեն համախմբված ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարով՝ ներառյալ ձեռքբերումից առաջացած գուդվիլը: Եթե գուդվիլը նախկինում պատկանել է ավելի մեծ դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի, կազմակերպությունը պետք է գուդվիլը բաշխի համատեղ ձեռնարկմանը՝ համատեղ ձեռնարկման և այն դրամաստեղծ միավորի կամ դրամաստեղծ միավորների խմբի հարաբերական հաշվեկշռային արժեքների հիման վրա, որին այն պատկանել է:

Գ3. Պարագրաֆ Գ2-ին համապատասխան որոշված ներդրման սկզբնական մնացորդը համարվում է ներդրման պայմանական ինքնարժեք սկզբնական ճանաչման պահին: Կազմակերպությունը պետք է ներդրման սկզբնական մնացորդի համար կիրառի ՀՀՄՍ 28-ի (2011 թվականին փոփոխված) 40-43-րդ պարագրաֆները՝ գնահատելու համար, թե արդյոք ներդրումը արժեզրկված է և, եթե այո, ապա արժեզրկումից կորուստը պետք է ճանաչի որպես ՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ չբաշխված շահույթի ճշգրտում: *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը չի կիրառվում, երբ կազմակերպությունը ճանաչում է համատեղ ձեռնարկումում

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ներդրումը՝ նախկինում համամասնորեն համախմբված համատեղ ձեռնարկումների համար անցումային դրույթների կիրառման արդյունքում:

Գ4. Եթե նախկինում համամասնորեն համախմբված ակտիվների և պարտավորությունների միավորման արդյունքում զուտ ակտիվները բացասական են, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք բացասական զուտ ակտիվների մասով այն ունի իրավական կամ կառուցողական պարտավորություններ, և եթե դա այդպես է, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորություն: Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ բացասական զուտ ակտիվների գծով այն չունի իրավական կամ կառուցողական պարտավորություններ, ապա այն չպետք է ճանաչի համապատասխան պարտավորությունը, այլ պետք է ճշգրտի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդողժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը, ինչպես նաև իր համատեղ ձեռնարկումների չճանաչված վնասների իր կուտակային բաժինը՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ և այն ամսաթվի դրությամբ, երբ առաջին անգամ կիրառվել է սույն ՖՀՄՍ-ն:

Գ5. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն ակտիվների և պարտավորությունների բացվածքը, որոնք միավորվել են մեկտողանի ներդրման մնացորդում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: Այդ բացահայտումը պետք է պատրաստվի խմբավորված տեսքով բոլոր այն համատեղ ձեռնարկումների համար, որոնց համար կազմակերպությունը կիրառում է Գ2-Գ6 պարագրաֆներում նշված անցումային դրույթները:

Գ6. Սկզբնական ճանաչումից հետո, կազմակերպությունը պետք է համատեղ ձեռնարկումում իր ներդրումը հաշվառի օգտագործելով բաժնեմասնակցության մեթոդը՝ ՀՀՄՍ 28-ին (2011 թվականին փոփոխված) համապատասխան:

Համատեղ գործունեություններ. անցումը բաժնեմասնակցության մեթոդից ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառման

Գ7. Բաժնեմասնակցության մեթոդից՝ համատեղ գործունեություններում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառմանը անցնելիս, կազմակերպությունը պետք է անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ապաճանաչի նախկինում բաժնեմասնակցության մեթոդի օգտագործմամբ հաշվառվող ներդրումը՝ ցանկացած այլ հոդվածերի հետ միասին, որոնք կազմել են պայմանավորվածությունում կազմակերպության զուտ ներդրման մաս՝ ՀՀՄՍ 28-ի (2011 թվականին փոփոխված) 38-րդ պարագրաֆին համապատասխան, և պետք է ճանաչի համատեղ գործունեությունում իր մասնակցության հետ կապված յուրաքանչյուր ակտիվի և պարտավորության իր բաժինը՝ ներառյալ ցանկացած գուդվիլ, որը կարող էր ներդրման հաշվեկշռային արժեքի մաս կազմած լինել:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Գ8. Կազմակերպությունը պետք է որոշի համատեղ գործունեությանը վերաբերող ակտիվներում և պարտավորություններում իր մասնակցությունը՝ հիմք ընդունելով պայմանագրային պայմանավորվածությանը համապատասխան սահմանված համամասնություններով իր իրավունքները և պարտականությունները: Կազմակերպությունն ակտիվների և պարտավորությունների սկզբնական հաշվեկշռային արժեքները չափում է՝ տարանջատելով (ապախմբավորելով) դրանք անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ ներդրման հաշվեկշռային արժեքից՝ կազմակերպության կողմից բաժնեմասնակցության մեթոդը կիրառելիս օգտագործված տեղեկատվության հիման վրա:

Գ9. Ցանկացած տարբերություն, որն առաջանում է նախկինում բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառված ներդրման՝ ՀՀՄՍ 28-ի (2011 թվականին փոփոխված) 38-րդ պարագրաֆին համապատասխան պայմանավորվածությունում կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածների հետ միասին, և ճանաչված ակտիվների ու պարտավորությունների՝ ներառյալ գուդվիլի, զուտ արժեքի միջև, պետք է՝

ա) հաշվանցվի ներդրմանը վերաբերող գուդվիլի հետ, իսկ մնացորդային տարբերության չափով պետք է ճշգրտվի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, եթե ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների՝ ներառյալ գուդվիլի, զուտ արժեքն ավելի մեծ է, քան ապաճանաչված ներդրումը (և կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածները),

բ) ճշգրտի կուտակված շահույթը անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, եթե ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների՝ ներառյալ գուդվիլի, զուտ արժեքն ավելի փոքր, է քան ապաճանաչված ներդրումը (և կազմակերպության զուտ ներդրման մաս կազմող այլ հոդվածները):

Գ10. Բաժնեմասնակցության մեթոդից ակտիվների և պարտավորությունների հաշվառմանը անցում կատարող կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ապաճանաչված ներդրումների և ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների համաձայնեցում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կուտակված շահույթը ճշգրտած մնացորդային տարբերության հետ միասին:

Գ11. ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը կիրառելի չէ, երբ կազմակերպությունը ճանաչում է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները:

Անցումային դրույթները կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում

Գ12. Կազմակերպությունը, որը ՀՀՄՍ 27-ի 10-րդ պարագրաֆին համապատասխան նախկինում համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությունը իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվառում էր կամ որպես ինքնարժեքով չափվող ներդրում, կամ ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, պետք է՝

ա) ապաճանաչի ներդրումը և ճանաչի համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները Գ7-Գ9 պարագրաֆներին համապատասխան որոշված գումարներով,

բ) ներկայացնի ապաճանաչված ներդրումների և ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների համաձայնեցում՝ անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կուտակված շահույթը ճշգրտած մնացորդային տարբերության հետ միասին:

Գ13. ՀՀՄՍ 12-ի 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված սկզբնական ճանաչման բացառությունը կիրառելի չէ, երբ կազմակերպությունն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, Գ12 պարագրաֆում նշված համատեղ գործունեություններին վերաբերող անցումային պահանջների կիրառման արդյունքում, ճանաչում է համատեղ գործունեությունում իր մասնակցությանը վերաբերող ակտիվներն ու պարտավորությունները:

«Անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան» տերմինին կատարված հղումներ

Գ13Ա. Չնայած Գ2-Գ12 պարագրաֆներում «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան» տերմինին կատարված հղումներին՝ կազմակերպությունը կարող է նաև ներկայացնել ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ներկայացված ցանկացած ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, բայց որը չի պահանջվում: Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ցանկացած ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, Գ2-Գ12 պարագրաֆներում «անմիջապես նախորդող ժամանակաշրջան» տերմինին կատարված բոլոր հղումները պետք է մեկնաբանվեն որպես «ներկայացված ամենավաղ ճշգրտված համադրելի ժամանակաշրջան»:

Գ13Բ. Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է չճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ցանկացած ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, պետք է հստակ որոշակիացնի այն տեղեկատվությունը, որը չի ճշգրտվել, նշի, որ այն պատրաստվել է այլ հիմունքով և բացատրի այդ հիմունքը:

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

Գ14. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն, սակայն դեռևս չի կիրառում ՖՀՄՍ 9-ը, ցանկացած հղում ՖՀՄՍ 9-ին պետք է հասկացվի որպես հղում *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը»* ՀՀՄՍ 39-ին:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեքբերման հաշվառում

Գ14Ա. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեքբերման հաշվառում»* (ՖՀՄՍ 11-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ Բ33-ից հետո նշված վերնագիրը և ավելացվել են 21Ա, Բ33Ա-Բ33Դ, Գ1ԱԱ պարագրաֆները և դրանց վերաբերող վերնագրերը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեռքբերումների համար, որոնցում, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 3-ում, համատեղ գործունեությունների արդյունքում սահմանվում են բիզնեսներ այն ձեռքբերումների համար, որոնք առաջանում են առաջին ժամանակաշրջանի սկզբից, որում այն կիրառում է այդ փոփոխությունները: Հետևաբար, համատեղ գործունեություններում մասնակցությունների ձեռքբերումների համար ճանաչված գումարները, որոնք առաջանում են նախորդող ժամանակաշրջաններում, չպետք է ճշգրտվեն:

Այլ ՖՀՄՍ-ների գործողության դադարեցումը

Գ15. Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է հետևյալ ՖՀՄՍ-ներին՝

ա) *«Մասնակցություն համատեղ ձեռնարկումներում»* ՀՀՄՍ 31, և

բ) *«Համատեղ հսկվող կազմակերպություններ. ձեռնարկողների ոչ դրամային ներդրումները»* ՄՄԿ 13:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ