Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 5

Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակն է սահմանել վաճառքի համար պահվող ակտիվների հաշվապահական հաշվառման, ինչպես նաև *ընդհատված գործառնությունների* ներկայացման և բացահայտման կարգը: Մասնավորապես, ՖՀՄՍ-ն պահանջում է, որ՝

   ա) վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին բավարարող ակտիվները չափվեն հաշվեկշռային արժեքից և *«իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»*-ից նվազագույնով, և այդ ակտիվների գծով մաշվածության հաշվարկումը դադարեցվի, և

   բ) վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին բավարարող ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացվեն առանձին, իսկ ընդհատված գործառնությունների արդյունքները համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ներկայացվեն առանձին:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ՖՀՄՍ-ի՝ դասակարգման և ներկայացման գծով պահանջները կիրառվում են կազմակերպության բոլոր ճանաչված *ոչ ընթացիկ ակտիվների*[1] և բոլոր *օտարման խմբերի* համար: Սույն ՖՀՄՍ-ի՝ չափման գծով պահանջները կիրառվում են կազմակերպության բոլոր ճանաչված ոչ ընթացիկ ակտիվների և օտարման խմբերի համար (ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ 4-ում), բացառությամբ 5-րդ պարագրաֆում թվարկած ակտիվների, որոնք պետք է շարունակեն չափվել նշված ստանդարտներին համապատասխան:

3. *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ին համապատասխան որպես ոչ ընթացիկ դասակարգված ակտիվները չպետք է վերադասակարգվեն որպես *ընթացիկ ակտիվներ*, քանի դեռ դրանք չեն բավարարում սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին: Այնպիսի դասի ակտիվները, որոնք սովորաբար կազմակերպության կողմից կդիտվեն որպես ոչ ընթացիկ, սակայն որոնք ձեռք են բերվել բացառապես վերավաճառելու նպատակով, չեն դասակարգվի որպես ընթացիկ, բացառությամբ այն

[1] Իրացվելիության ներկայացման համաձայն դասակարգված ակտիվների դեպքում, ոչ ընթացիկ են համարվում այն ակտիվները, որոնցում ներառված գումարների փոխհատուցումը ակնկալվում է հաշվետու ժամանակաշրջանից ավելի քան 12 ամիս հետո: Պարագրաֆ 3-ը կիրառվում է այդպիսի ակտիվների դասակարգման համար:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

դեպքերի, երբ դրանք սույն ստանդարտին համապատասխան բավարարում են վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին:

4. Երբեմն կազմակերպությունը միասին, մեկ գործառնությամբ, օտարում է ակտիվների մի խումբ, հնարավոր է, դրանց հետ անմիջապես կապ ունեցող որոշ պարտավորությունների հետ: Այդպիսի օտարման խումբը կարող է լինել *դրամաստեղծ միավորների* խումբ, մեկ դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորի մի մաս[2]: Խումբը կարող է ներառել կազմակերպության ցանկացած ակտիվ և ցանկացած պարտավորություն՝ ներառյալ ընթացիկ ակտիվները, ընթացիկ պարտավորությունները և սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջներից պարագրաֆ 5-ով բացառված ակտիվները: Եթե սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում գտնվող ոչ ընթացիկ ակտիվը օտարման խմբի մի մաս է, ապա սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջները կիրառվում են խմբի համար ամբողջությամբ վերցրած, այսինքն՝ խումբն է չափվում հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով: Օտարման խմբում ընդգրկված առանձին ակտիվների ու պարտավորությունների չափմանը ներկայացվող պահանջները սահմանված են 18-րդ, 19-րդ և 23-րդ պարագրաֆներում:

5. Սույն ՖՀՄՍ-ի[3] չափման դրույթները չեն կիրառվում հետևյալ ակտիվների համար, որոնց չափումը կատարվում է թվարկած ՖՀՄՍ-ների համապատասխան՝ կամ որպես առանձին ակտիվներ, կամ որպես օտարման խմբի մի մաս՝

ա) հետաձգված հարկային ակտիվներ (*«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12),

բ) աշխատակիցների հատուցումներից, առաջացող ակտիվները (*«Աշխատակիցների հատուցումներ»* ՀՀՄՍ 19),

գ) ֆինանսական ակտիվներ, որոնք գտնվում են *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ի գործողության ոլորտում,

դ) ոչ ընթացիկ ակտիվներ, որոնք հաշվառվում են *«Ներդրումային գույք»* ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելին համապատասխան,

ե) ոչ ընթացիկ ակտիվներ, որոնք, *«Գյուղատնտեսություն»* ՀՀՄՍ 41-ին համապատասխան, չափվում են «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով,

զ) պայմանագրերի խմբեր, որոնք գտնվում են *«Ապահովագրության պայմանագրեր»* ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում:

5Ա. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) համար կիրառելի սույն ՖՀՄՍ-ի դասակարգման, ներկայացման և

---

2 Այնուամենայնիվ, քանի որ ակտիվից կամ ակտիվների խմբից դրամական հոսքերը հիմնականում առաջանում են վաճառքից, այլ ոչ թե շարունակական օգտագործումից, դրանց կախվածությունը այլ ակտիվներից առաջացող դրամական հոսքերից նվազում է, և դրամաստեղծ միավորի մաս կազմող օտարման խումբը դառնում է առանձին դրամաստեղծ միավոր:

3 Բացառությամբ 18 և 19 պարագրաֆների, որոնք պահանջում են, որ խնդրո առարկա ակտիվները չափվեն այլ կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

չափման պահանջները կիրառվում են նաև այն ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) համար, որը դասակարգվում է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, ովքեր հանդես են գալիս որպես սեփականատեր իրենց կարգավիճակով, բաշխելու համար պահվող (սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող):

5Բ. Սույն ՖՀՄՍ-ն սահմանում է այն բացահայտումները, որոնք պահանջվում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) կամ ընդհատված գործառնությունների համար: Այլ ՖՀՄՍ-ներով նախատեսված բացահայտումները չեն կիրառվում այդպիսի ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) համար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ ՖՀՄՍ-ները պահանջում են՝

ա) հատուկ բացահայտումներ՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) կամ ընդհատված գործառնությունների վերաբերյալ, կամ

բ) բացահայտումներ՝ օտարման խմբում ընդգրկված ակտիվների կամ պարտավորությունների չափման վերաբերյալ, որոնք չեն գտնվում ՖՀՄՍ 5-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում, և այդպիսի բացահայտումները արդեն ներկայացված չեն ֆինանսական հաշվետվություններին կից այլ ծանոթագրություններում:

Հնարավոր է՝ անհրաժեշտ լինեն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) կամ ընդհատված գործառնությունների վերաբերյալ լրացուցիչ բացահայտումներ՝ ՀՀՄՍ 1-ի ընդհանուր պահանջները բավարարելու նպատակով, մասնավորապես, այդ ստանդարտի 15-րդ և 125-րդ պարագրաֆների մասով:

Ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) դասակարգումը որպես վաճարքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող

6. Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող, եթե դրա հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվելու է հիմնականում վաճառքի գործարքի, այլ ոչ թե շարունակական օգտագործման միջոցով:

7. Դրա համար ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է իր ներկա վիճակում պատրաստ (մատչելի) լինի անմիջապես վաճառելու համար՝ միայն այդպիսի ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) վաճառքների համար բնորոշ և ընդունված պայմաններով, իսկ դրա վաճառքը պետք է *շատ հավանական* լինի:

8. Որպեսզի վաճառքը շատ հավանական լինի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը պետք է պարտավորված լինի ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանով, և պետք է ձեռնարկվի գնորդ գտնելու և վաճառքի պլանը

կատարելու ակտիվ ծրագիր: Ավելին՝ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) իր ընթացիկ իրական արժեքի համեմատությամբ ողջամիտ գնով պետք է ակտիվորեն առաջարկվի շուկայում վաճառքի համար: Բացի այդ, պետք է ակնկալվի, որ դասակարգման ամսաթվից մեկ տարվա ընթացքում վաճառքը կբավարարի որպես ավարտված վաճառք ճանաչվելու պայմաններին, բացառությամբ պարագրաֆ 9-ով թույլատրված դեպքերի, և պլանն ավարտին հասցնելու համար անհրաժեշտ գործողությունները պետք է ցուցանշեն, որ պլանում նշանակալի փոփոխությունների կատարումը կամ պլանի դադարեցումը հավանական չէ: Բաժնետերերի կողմից պլանի հաստատման հավանականությունը (եթե դա պահանջվում է օրենսդրությամբ) պետք է համարվի որպես վաճառքի շատ հավանական լինելը գնահատելու մի մաս:

8Ա. Դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստ ենթադրող վաճառքի պլանի կատարման պարտավորություն ստանձնած կազմակերպությունը պետք է այդ դուստր կազմակերպության բոլոր ակտիվներն ու պարտավորությունները դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե բավարարվում են 6-8 պարագրաֆներում շարադրված չափանիշները, անկախ այն բանից, թե արդյոք վաճառքից հետո կազմակերպությունը իր նախկին դուստր կազմակերպությունում կունենա չվերահսկող բաժնեմաս:

9. Իրադարձությունները կամ հանգամանքները կարող են երկարաձգել վաճառքի իրականացման ժամանակահատվածն այնպես, որ այն գերազանցի մեկ տարին: Վաճառքի իրականացման համար անհրաժեշտ ժամանակի երկարացումը չի արգելում, որ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե երկարացման պատճառն այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ են, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, և առկա են բավարար ապացույցներ, որ կազմակերպությունը հավատարիմ է մնում ակտիվը (կամ օտարման խումբը) վաճառելու իր պլանին: Դա այդպես է, երբ բավարարված են Հավելված Բ-ում ներկայացված չափանիշները:

10. Վաճառքի գործարքները ներառում են ոչ ընթացիկ ակտիվների փոխանակումներն այլ ոչ ընթացիկ ակտիվների հետ, երբ այդ փոխանակումը, *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ին համապատասխան, ունի կոմերցիոն բովանդակություն:

11. Երբ կազմակերպությունը ձեռք է բերում ոչ ընթացիկ ակտիվ (կամ օտարման խումբ) բացառապես այն հետագայում օտարելու նպատակով, ապա նա այդ ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ միայն այն դեպքում, եթե պարագրաֆ 8-ի մեկ տարվա պահանջը բավարարված է (բացառությամբ՝ պարագրաֆ 9-ով թույլատրված դեպքերի), և շատ հավանական է, որ 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆներում նշված մյուս չափանիշներ, որոնք այդ ամսաթվի դրությամբ բավարարված չեն, ձեռք բերմանը հաջորդող կարճ ժամանակահատվածում (սովորաբար, երեք ամսվա ընթացքում) կբավարարվեն:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

12. Եթե 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆներում նշված չափանիշները բավարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, ապա կազմակերպությունը չպետք է դասակարգի ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող տվյալ ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվություններում: Սակայն եթե այդ չափանիշները բավարարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, բայց մինչև ներկայացման համար ֆինանսական հաշվետվությունների հասատումը, ապա կազմակերպությունը պետք է ծանոթագրություններում բացահայտի պարագրաֆ 41 (ա), (բ) և (դ)-ում նշված տեղեկատվությունը:

12Ա. Ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվում է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, երբ կազմակերպությունը պարտավորել է բաշխել ակտիվը (կամ օտարման խումբը) սեփականատերերին: Դրա համար անհրաժեշտ է, որ ակտիվները իրենց ներկա վիճակում պատրաստ (մատչելի) լինեն անմիջապես բաշխելու համար, իսկ դրանց բաշխումը պետք է շատ հավանական լինի: Որպեսզի բաշխումը շատ հավանական լինի, անհրաժեշտ է, որ գործողություններ ձեռնարկված լինեն բաշխումն ավարտելու համար և պետք է ակնկալվի, որ այն կավարտվի դասակարգման ամսաթվից մեկ տարվա ընթացքում: Բաշխումն ավարտին հասցնելու համար ահնրաժեշտ գործողությունները պետք է ցուցանշեն, որ բաշխման գործընթացի նշանակալի փոփոխումը կամ դադարեցումը հավանական չէ: Բաժնետերերի կողմից բաշխումը հաստատելու հավանականությունը (եթե դա պահանջվում է օրենսդրությամբ) պետք է համարվի որպես բաշխման շատ հավանական լինելը գնահատելու մաս:

Ոչ ընթացիկ ակտիվներից հրաժարում

13. Կազմակերպությունը չպետք է դասակարգի որպես վաճառքի համար պահվող այն ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը), որից նա մտադիր է հրաժարվել, քանի որ դրա հաշվեկշռային արժեքը հիմնականում փոխատուցվելու է շարունակական օգտագործման միջոցով: Սակայն, եթե օտարման խումբը, որից կազմակերպությունը մտադիր է հրաժարվել, բավարարում է 32-րդ պարագրաֆի (ա)–(գ)-ում նշված չափանիշներին, ապա կազմակերպությունը օտարման խմբի արդյունքներն ու դրամական հոսքերը պետք է ներկայացնի որպես ընդհատված գործառնություններ 33 և 34 պարագրաֆներին համապատասխան՝ դրա օգտագործումը դադարեցնելու ամսաթվի դրությամբ: Ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնցից կազմակերպությունը մտադիր է հրաժարվել, ներառում են այն ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնք օգտագործվելու են մինչև դրանց տնտեսական ծառայության վերջը, և այն ոչ ընթացիկ ակտիվները (կամ օտարման խմբերը), որոնք պետք է փակվեն, այլ ոչ թե վաճառվեն:

14. Կազմակերպությունը ժամանակավորապես շահագործումից հանված ոչ ընթացիկ ակտիվը չպետք է հաշվառի այնպես, ինչպես եթե դրանից հրաժարված լիներ:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) չափումը

Ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) չափումը

15. Կազմակերպությունը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է չափի դրա հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով:

15Ա. Կազմակերպությունը որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) պետք է չափի դրա հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած բաշխման ծախսումներ»-ից նվազագույնով[4]:

16. Եթե նոր ձեռք բերված ակտիվը (կամ օտարման խումբը) բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տե՛ս պարագրաֆ 11-ը), ապա պարագրաֆ 15-ի կիրառումը կհանգեցնի նրան, որ սկզբնական ճանաչման պահին ակտիվը (կամ օտարման խումբը) կչափվի իր այն հաշվեկշռային արժեքից, որը կունենար որպես այդպիսին չդասակարգվելու դեպքում (օրինակ՝ ինքնարժեքից կամ սկզբնական արժեքից) և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից նվազագույնով: Հետևաբար, եթե ակտիվը (կամ օտարման խումբը) ձեռք է բերվել որպես բիզնեսի միավորման մաս, ապա այն պետք է չափվի «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով:

17. Եթե վաճառքի տեղի ունենալն ակնկալվում է մեկ տարուց հետո, ապա կազմակերպությունը պետք է վաճառքի ծախսումները չափի դրանց ներկա արժեքով: Վաճառքի ծախսումների ներկա արժեքի աճը՝ կապված ժամանակ անցնելու հետ, պետք է շահույթում կամ վնասում ներկայացվի որպես ֆինանսավորման ծախս:

18. Ակտիվի (կամ օտարման խմբի) որպես վաճառքի համար պահվող սկզբնական դասակարգումից անմիջապես առաջ, ակտիվի (կամ խմբի բոլոր ակտիվների ու պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքները պետք է չափվեն կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան:

19. Օտարման խմբի հետագա վերաչափման ժամանակ, սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության շրջանակներից դուրս գտնվող, սակայն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ընդգրկված ակտիվների ու պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները պետք է վերաչափվեն կիրառելի ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան՝ նախքան օտարման խմբի «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի վերաչափումը:

---

4 Բաշխման ծախսումները ուղղակիորեն բաշխմանը վերագրվող հավելյալ ծախսումներն են՝ բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների ու շահութահարկի գծով ծախսի:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Արժեզրկումից կորուստների ճանաչումը և հակադարձումը

20. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի արժեզրկումից կորուստ՝ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) արժեքի ցանկացած սկզբնական կամ հետագա, մինչև «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ» նվազեցման գծով՝ այնքանով, որքանով այն չի ճանաչվել պարագրաֆ 19-ին համապատասխան:

21. Կազմակերպությունը ակտիվի՝ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի ցանկացած հետագա աճի գծով պետք է ճանաչի օգուտ, որը սակայն չպետք է գերազանցի կուտակված արժեզրկումից կորուստը, որը ճանաչվել է սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան կամ, նախկինում, *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան:

22. Կազմակերպությունը օտարման խմբի՝ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ի ցանկացած հետագա աճի գծով պետք է ճանաչի օգուտ՝

    ա) այնքանով, որքանով այն չի ճանաչվել պարագրաֆ 19-ին համապատասխան, բայց

    բ) ոչ ավել, քան կուտակված արժեզրկումից կորուստը, որը ճանաչվել է սույն ՖՀՄՍ-ին համապատասխան կամ նախկինում, ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան՝ այն ոչ ընթացիկ ակտիվների գծով, որոնք գտնվում են սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում:

23. Օտարման խմբի գծով ճանաչված արժեզրկումից կորուստը (կամ ցանկացած հետագա օգուտ) պետք է նվազեցնի (կամ ավելացնի) խմբի՝ սույն ՖՀՄՍ-ի չափման պահանջների գործողության ոլորտում գտնվող ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը՝ բաշխման այն հերթականությամբ, որը սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ի (2004 թվականին վերանայված) 104(ա) և (բ) և 122-րդ պարագրաֆներում:

24. Օգուտը կամ կորուստը, որը մինչև ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի ամսաթիվը չի չճանաչվել, պետք է ճանաչվի ապաճանաչման ամսաթվին: Ապաճանաչմանը վերաբերող պահանջները սահմանված են՝

    ա) ՀՀՄՍ 16-ի (2003 թվականին վերանայված) 67–72-րդ պարագրաֆներում՝ հիմնական միջոցների համար, և

    բ) *«Ոչ նյութական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 38-ի (2004 թվականին վերանայված) 112–117-րդ պարագրաֆներում՝ ոչ նյութական ակտիվների համար:

25. Կազմակերպությունը չպետք է մաշվածություն (կամ ամորտիզացիա) հաշվարկի ոչ ընթացիկ ակտիվի գծով, քանի դեռ այն դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող կամ քանի դեռ այն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի մաս է կազմում: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի պարտավորություններին վերագրվող տոկոսային կամ այլ ծախսերը պետք է շարունակեն ճանաչվել:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Փոփոխություններ վաճառքի պլանում կամ սեփականատերերին բաշխելու պլանում

26. Եթե կազմակերպությունը ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգել է որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, սակայն, 7-9-րդ պարագրաֆներում (վաճառքի համար պահվող) կամ 12Ա պարագրաֆում (սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող) սահմանված չափանիշներն այլևս չեն բավարարվում, ապա կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող կամ սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող (համապատասխանաբար) դասակարգելը: Նման դեպքերում կազմակերպությունը սույն փոփոխությունը հաշվառելու նպատակով պետք է առաջնորդվի 27-29-րդ պարագրաֆներում ներկայացված ուղեցույցով՝ բացառությամբ, երբ կիրառվում է 26Ա պարագրաֆը:

26Ա. Եթե կազմակերպությունը ակտիվը (կամ օտարման խումբը) վերադասակարգում է անմիջապես վաճառքի համար պահվողից սեփականատերերին բաշխելու համար պահվողի, կամ հակառակը, ապա դասակարգման մեջ կատարված փոփոխությունը համարվում է օտարման սկզբնական պլանի շարունակություն: Կազմակերպությունը՝

ա) սույն փոփոխությունը հաշվառելու նպատակով չպետք է առաջնորդվի 27-29 պարագրաֆներում ներկայացված ուղեցույցով: Կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ի դասակարգման, ներկայացման և չափման կիրառելի պահանջները կիրառի օտարման նոր մեթոդի համար,

բ) պետք է ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) չափի՝ առաջնորդվելով պարագրաֆ 15-ի (եթե վերադասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող) կամ 15Ա-ի (եթե վերադասակարգված է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող) պահանջներով և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի/ծախսումների ծախսումներում» ցանկացած նվազում կամ աճ ոչ ընթացիկ ակտիվ (կամ օտարման խումբ) բաշխելու նպատակով ճանաչի՝ առաջնորդվելով 20-25 պարագրաֆներում ներկայացված պահանջներով,

գ) չպետք է փոխի դասակարգման ամսաթիվը՝ 8 և 12Ա պարագրաֆների համաձայն: Սա չի արգելում ժամանակաշրջանի երկարաձգումը, որը պահանջվում է սեփականատերերի համար վաճառք կամ բաշխում կատարելու նպատակով, եթե բավարարվում են պարագրաֆ 9-ի պայմանները:

27. Ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը), որն այլևս չի դասակարգվում որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող (կամ այլևս չի ներառվում որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում), պետք է չափվի հետևյալներից նվազագույնով՝

ա) դրա հաշվեկշռային արժեքը նախքան ակտիվը (կամ օտարման խումբը) որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող դասակարգելը՝ ճշգրտված հետագա մաշվածության, ամորտիզացիայի կամ վերագնահատումների գծով, որոնք ճանաչված կլինեին, եթե ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգված չլիներ որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, և

բ) դրա *փոխհատուցվող գումարը* չվաճառելու կամ չբաշխելու վերաբերյալ հետագա որոշում կայացնելու ամսաթվին[5]:

28. Կազմակերպությունը պետք է ոչ ընթացիկ ակտիվի, որն այլևս չի դասակարգվում որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած պահանջվող ճշգրտում ներառի շարունակվող գործառնություններից շահույթում կամ վնասում[6] այն ժամանակաշրջանում, որում, համապատասխանաբար, 7-9-րդ կամ 12Ա պարագրաֆների չափանիշներն այլևս չեն բավարարվում: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու ժամանակաշրջաններից սկսած ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է համապատասխանաբար փոփոխվեն, եթե օտարման խումբը կամ ոչ ընթացիկ ակտիվը, որը դադարում է դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող, հանդիսանում է դուստր կազմակերպություն, համատեղ գործունեություն, համատեղ ձեռնարկում, ասոցիացված կազմակերպություն կամ համատեղ ձեռնարկումում կամ ասոցիացված կազմակերպությունում մասնակցության մաս: Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի այդ ճշգրտումը համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում այն նույն վերնագրի ներքո, որն օգտագործվում է 37-րդ պարագրաֆին համապատասխան ճանաչվող օգուտը կամ կորուստը, եթե կա այդպիսին, ներկայացնելու համար:

29. Եթե կազմակերպությունը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբից հանում է առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, ապա այդ օտարման խմբի մնացած ակտիվներն ու պարտավորությունները, որոնք ենթակա վաճառքի, պետք է շարունակեն չափվել որպես խումբ միայն այն դեպքում, եթե խումբը բավարարում է 7-9-րդ պարագրաֆներում նշված չափանիշներին: Եթե կազմակերպությունը օտարման խմբից հեռացնում է որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող դասակարգված առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, բաշխվող օտարման խմբի մնացած ակտիվները և պարտավորությունները պետք է շարունակեն չափվել որպես մեկ խումբ, միայն, եթե այդ խումբը բավարարում է պարագրաֆ 12Ա-ի պահանջները: Հակառակ դեպքում, խմբի մնացած ոչ ընթացիկ

---

5 Եթե ոչ ընթացիկ ակտիվը դրամաստեղծ միավորի մաս է կազմում, ապա դրա փոխհատուցվող գումարը այն հաշվեկշռային արժեքն է, որը ճանաչված կլիներ այդ դրամաստեղծ միավորի գծով առաջացած արժեզրկումից կորստը ՀՀՄՍ 36-ին համապատասխան բաշխելուց հետո:

6 Բացառությամբ երբ ակտիվը հիմնական միջոց է կամ ոչ նյութական ակտիվ, որը նախքան վաճառքի համար պահվող դասակարգվելը վերագնահատվել է ՀՀՄՍ 16-ին կամ ՀՀՄՍ 38-ին համապատասխան, որի դեպքում ճշգրտումը պետք է հաշվառվի որպես վերագնահատման աճ կամ նվազում:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ակտիվները, որոնք առանձին վերցրած բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող) դասակարգվելու չափանիշներին, պետք է չափվեն առանձին՝ այդ ամսաթվի դրությամբ իրենց հաշվեկշռային արժեքից և «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ից (կամ բաշխման ծախսումներից) նվազագույնով: Այն ոչ ընթացիկ ակտիվները, որոնք չեն բավարարում նշված վաճառքի համար պահվող չափանիշներին, պետք է դադարեն դասակարգվել որպես վաճառքի համար պահվող՝ 26-րդ պարագրաֆին համապատասխան: Ցանկացած ոչ ընթացիկ ակտիվներ, որոնք չեն բավարարում սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող չափանիշը, պետք է դադարեն դասակարգվել որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող՝ 26-րդ պարագրաֆի համաձայն:

Ներկայացումը և բացահայտումը

30. Կազմակերպությունը պետք է ներկայացնի ու բացահայտի տեղեկատվություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն կտա գնահատել ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) օտարումների և ընդհատված գործառնությունների ֆինանսական հետևանքները:

Ընդհատված գործառնության ներկայացումը

31. *Կազմակերպության բաղադրիչ մասը* ներառում է գործառնություններ ու դրամական հոսքեր, որոնք ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով, հստակորեն կարող են առանձնացվել կազմակերպության մնացած մասից: Այլ կերպ ասած, կազմակերպության բաղադրիչ մաս պետք է լիներ դրամաստեղծ միավոր կամ դրամաստեղծ միավորների խումբ, քանի դեռ պահվում էր օգտագործման համար:

32. Ընդհատված գործառնությունը կազմակերպության բաղադրիչ մաս է, որը կամ օտարվել է, կամ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող, և

    ա) իրենից ներկայացնում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածք,

    բ) կազմում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղության կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածքի օտարման մեկ համակարգված պլանի մաս, կամ

    գ) բացառապես վերավաճառելու նպատակով ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է:

33. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

    ա) մեկ գումար համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, որը հետևյալների հանրագումարն է՝

(i) ընդհատված գործառնությունների շահույթը կամ վնասը՝ հարկումից հետո, և

(ii) ընդհատված գործառնությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբի (խմբերի) օտարումից կամ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով չափումից ճանաչված օգուտը կամ կորուստը՝ հարկումից հետո:

բ) (ա) կետում նշված այդ մեկ գումարի վերլուծությունը ըստ հետևյալ բաղադրիչների՝

(i) ընդհատված գործառնությունների գծով հասույթը, ծախսերը և մինչև հարկերումը շահույթը կամ վնասը,

(ii) դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ի 81(ը) պարագրաֆով,

(iii) ընդհատված գործառնությունը կազմող ակտիվների կամ օտարման խմբի (խմբերի) օտարումից կամ «իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»-ով չափումից ճանաչված օգուտը կամ կորուստը, և

(iv) դրա հետ կապված շահութահարկի գծով ծախսը, ինչպես պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ի 81(ը) պարագրաֆով:

Վերլուծությունը կարող է ներկայացվել ծանոթագրություններում կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում: Եթե այն ներկայացվում է համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, ապա այն պետք է ներկայացվի որպես ընդհատված գործառնություններին վերաբերող բնութագրվող հատվածում, այսինքն՝ շարունակվող գործառնություններից առանձին: Այսպիսի վերլուծություն չի պահանջվում այն օտարման խմբերի համար, որոնք իրենցից ներկայացնում են նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություններ, որոնք հենց ձեռքբերման պահին բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տե՛ս պարագրաֆ 11-ը):

գ) զուտ դրամական հոսքերը, որոնք վերագրվում են ընդհատված գործառնությունների գործառնական, ներդրումային և ֆինանսավորման գործունեությանը: Այս բացահայտումները կարող են ներկայացվել ծանոթագրություններում կամ ֆինանսական հաշվետվություններում: Այսպիսի բացահայտումներ չեն պահանջվում այն օտարման խմբերի համար, որոնք իրենցից ներկայացնում են նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություններ, որոնք հենց ձեռքբերման պահին բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու համար սահմանված չափանիշներին (տե՛ս պարագրաֆ 11-ը):

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

դ) շարունակվող գործառնություններից և ընդհատված գործառնություններից եկամտի գումարը, որը վերագրվում է մայր կազմակերպության սեփականատերերին: Այս բացահայտումները կարող են ներկայացվել կամ ծանոթագրություններում, կամ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:

33Ա. Եթե կազմակերպությունը շահույթի կամ վնասի հոդվածները ներկայացնում է առանձին հաշվետվությունում, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 1-ի 10Ա պարագրաֆում (2011 թվականին փոփոխված) , ապա հատվածը, որը բնութագրվում է որպես ընդհատված գործառնություններին վերաբերող, ներկայացվում է այդ հաշվետվությունում:

34. Կազմակերպությունը պետք է վերաներկայացնի 33-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացահայտումները ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանների համար, այնպես, որ բացահայտումները վերաբերեն բոլոր այն գործառնություններին, որոնք ընդհատված են եղել ներկայացված ամենավերջին հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին:

35. Նախկինում ընդհատված գործառնություններում ներկայացված գումարների՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված ճշգրտումները, որոնք ուղղակիորեն վերաբերում են նախորդ ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած ընդհատված գործառնության օտարմանը, պետք է ընդհատված գործառնություններում դասակարգվեն առանձին: Այդպիսի ճշգրտումների բնույթն ու գումարը պետք է բացահայտվի: Հետևյալները այնպիսի հանգամանքների օրինակներ են, երբ կարող են այդպիսի ճշգրտումներ առաջանալ՝

ա) օտարման գործարքի պայմաններից առաջացող անորոշությունների լուծումը, ինչպես օրինակ, գնորդի հետ գնման գնի ճշգրտումների և փոխատուցման հետ կապված հարցերի լուծումը,

բ) բաղադրիչի գործառնություններից առաջացող և դրանց հետ ուղղակիորեն կապված անորոշությունների լուծումը մինչև օտարումը, ինչպես օրինակ, բնապահպանական և արտադրանքին վերաբերող երաշխիքային պարտականությունները, որոնք մնացել են վաճառողի վրա,

գ) աշխատակիցների հատուցումների պլանի պարտականությունների մարումը, պայմանով, որ այդ մարումը ուղղակիորեն կապված է օտարման գործարքի հետ:

36. Եթե կազմակերպությունը դադարեցնում է կազմակերպության բաղադրիչը որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգելը, ապա բաղադրիչի գործառնությունների արդյունքները, որոնք նախկինում ներկայացվել էին ընդհատված գործառնություններում 33-35-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, պետք է վերադասակարգվեն և ներառվեն շարունակվող գործառնություններից ստացված եկամտում՝ բոլոր ներկայացված ժամանակաշրջանների համար: Նախորդ

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ժամանակաշրջաններին վերաբերող գումարները պետք է նկարագրվեն որպես վերաներկայացված:

36Ա. Դուստր կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողության կորուստ ներառող վաճառքի պլանն իրականացնելու պարտավորություն ստանձնած կազմակերպությունը պետք է բացահայտի 33-36-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը, երբ դուստր կազմակերպությունը օտարման խումբ է, որը բավարարում է ընդհատված գործառնության սահմանմանը՝ համաձայն 32-րդ պարագրաֆի:

Շարունակվող գործառնություններին վերաբերող օգուտներ կամ կորուստներ

37. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված, սակայն ընդհատված գործառնության սահմանմանը չբավարարող ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վերաչափումից օգուտը կամ կորուստը պետք է ներառվի շարունակվող գործառնություններից շահույթի կամ վնասի մեջ:

Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի կամ օտարման խմբի ներկայացումը

38. Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը և որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն այլ ակտիվներից առանձին: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբի պարտավորությունները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացվեն այլ պարտավորություններից առանձին: Այդ ակտիվներն ու պարտավորությունները չպետք է հաշվանցվեն և ներկայացվեն մեկ գումարով: Որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ակտիվների ու պարտավորությունների խոշոր դասերը պետք է առանձին բացահայտվեն կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, կամ ծանոթագրություններում, բացառությամբ 39-րդ պարագրաֆով թույլատրված դեպքի: Կազմակերպությունը պետք է առանձին ներկայացնի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում ճանաչված կուտակային եկամուտը կամ ծախսը, որը վերաբերում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվին (կամ օտարման խմբին):

39. Եթե օտարման խումբը նոր ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է, որը ձեռք բերման պահին բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին (տե՛ս պարագրաֆ 11-ը), ապա ակտիվների ու պարտավորությունների խոշոր դասերի բացահայտումը չի պահանջվում:

40. Կազմակերպությունը նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվների կամ օտարման խմբերի ակտիվների ու պարտավորությունների համար ներկայացված գումարները չպետք է վերադասակարգի կամ վերաներկայացնի՝

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

արտացոլելու համար դասակարգումը ներկայացված ամենավերջին հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Լրացուցիչ բացահայտումներ

41. Կազմակերպությունը ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունն այն ժամանակաշրջանում, որում ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվել է որպես վաճառքի համար պահվող կամ վաճառվել է՝

ա) ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) նկարագրությունը,

բ) այն փաստերի և հանգամանքների նկարագրությունը, որոնցում տեղի է ունեցել վաճառքը կամ որոնք հանգեցնում են ակնկալվող օտարմանը, և այդ օտարման ակնկալվող ձևն ու ժամանակը,

գ) օգուտը կամ կորուստը, որը ճանաչվել է 20-22-րդ պարագրաֆներին համապատասխան, և եթե այն առանձին չի ներկայացվում համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, այդ հաշվետվության այն հոդվածի վերնագիրն, որը ներառում է այդ օգուտը կամ կորուստը,

դ) եթե կիրառելի է, այն հաշվետու սեգմենտը, որում ներկայացվում է ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) *«Գործառնական սեգմենտներ»* ՖՀՄՍ 8–ին համապատասխան:

42. Թե պարագրաֆ 26-ի և թե պարագրաֆ 29-ի կիրառման դեպքում կազմակերպությունը, ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանում փոփոխության մասին որոշում կայացնելու ժամանակաշրջանում, պետք է բացահայտի այն փաստերի և հանգամանքների նկարագրությունը, որոնք հանգեցրել են այդ որոշմանը, և այդ որոշման ազդեցությունը տվյալ ժամանակաշրջանի և ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանների գործառնությունների արդյունքների վրա:

Անցումային դրույթներ

43. Սույն ՖՀՄՍ-ն պետք է կիրառվի առաջընթաց այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) համար, որոնք բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին, և այն գործառնությունների նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես ընդհատված դասակարգելու չափանիշներին՝ սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելու ամսաթվից հետո: Կազմակերպությունը կարող է կիրառել սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջները բոլոր այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) համար, որոնք բավարարում են որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին, և այն գործառնությունների նկատմամբ, որոնք բավարարում են որպես ընդհատված դասակարգվելու սահմանված չափանիշներին, սույն ՖՀՄՍ-ի ուժի մեջ մտնելուն նախորդող ցանկացած ամսաթվից հետո, պայմանով, որ սույն

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

ՖՀՄՍ-ն կիրառելու համար պահանջվող գնահատումները և այլ տեղեկատվությունը ձեռք են բերվել նշված չափանիշների սկզբանական բավարարման ժամանակ:

Ուժի մեջ մտնելը

44. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ՖՀՄՍ-ն 2005թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ՖՀՄՍ-ն 2005 թվականի հունվարի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

44Ա. ՀՀՄՍ 1-ով (2007 թվականին վերանայված) փոփոխվել են ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Բացի այդ, փոփոխվել են 3-րդ և 38-րդ պարագրաֆները և ավելացվել է պարագրաֆ 33Ա-ն: Կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները պետք է կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նշված փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

44Բ. *«Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ով (2008 թվականին փոփոխված) ավելացվել է 33(դ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թվականին փոփոխված) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա նշված փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար: Փոփոխությունը պետք է կիրառվի հետընթաց:

44Գ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված *«ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ»* փաստաթղթով ավելացվել են 8Ա և 36Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանց հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը չպետք է կիրառի նշված փոփոխությունները 2009 թվականի հուլիսի 1-ից առաջ սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն կիրառում է նաև ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված 2008 թվականի հունվարին): Եթե կազմակերպությունը նշված փոփոխությունները կիրառում է մինչև 2009 թվականի հուլիսի 1-ը, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները հետընթաց՝ այն ամսաթվից սկսած, երբ այն առաջին անգամ է կիրառել ՖՀՄՍ 5-ը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 27-ի (փոփոխված 2008 թվականի հունվարին) 45-րդ պարագրաֆի անցումային դրույթների:

44Դ. 2008 թվականի նոյեմբերին հրապարակված *«Ոչ դրամական ակտիվների բաշխումները սեփականատերերին»* ՖՀՄՄՄԿ 17-ով ավելացվել են 5Ա, 12Ա և 15Ա

պարագրաֆներրն փոփոխվել է պարագրա 8-ը: Այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն առաջընթաց այն ոչ ընթացիկ ակտիվների (կամ օտարման խմբերի) համար, որոնք դասակարգվել են որպես սեփականատերերին բաշխելու համար պահվող՝ 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Հետընթաց կիրառումը չի թույլատրվում: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները 2009 թվականի հուլիսի 1-ից առաջ սկսվող ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը և կիրառի նաև *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թվականին վերանայված), ՀՀՄՍ 27-ը (2008 թվականի հունվարին փոփոխված) և ՖՀՄՄՄԿ 17-ը:

44Ե. 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված՝ *«ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ»* փաստաթղթով ավելացվել է պարագրաֆ 5Բ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը առաջընթաց՝ 2010 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

44Զ. [Հանված է]

44Է. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *«Համատեղ պայմանավորվածություններ»* ՖՀՄՍ 11-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 28-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:

44Ը. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված *«Իրական արժեքի չափումը»* ՖՀՄՍ 13-ով փոփոխվել է Հավելված Ա-ում իրական արժեքի սահմանումը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

44Թ. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված *«Այլ համապարփակ արդյունքի հոդվածների ներկայացումը»* (ՀՀՄՍ 1-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 33Ա-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է 2011 թվականի հունիսին փոփոխված ՀՀՄՍ 1-ը:

44Ժ. [Հանված է]

44ԺԱ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը և հանվել են 44Զ և 44Ժ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

44ԺԲ. 2014 թվականի սեպտեմբերին հրապարակված *«ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2012-2014 ցիկլ»* փաստաթղթով փոփոխվել են 26-29-րդ պարագրաֆները և ավելացվել է 26Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն, օտարման մեթոդի այն

փոփոխությունների համար, որոնք տեղի են ունենում 2016 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

44ԺԳ. 2017 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 17-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 5-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 17-ը:

ՀՀՄՍ 35-ի գործողության դադարեցումը

45. Սույն ՖՀՄՍ-ն փոխարինում է *«Ընդհատված գործառնություններ»* ՀՀՄՍ 35-ին:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Ա

Սահմանումներ

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը:

դրամաստեղծ միավոր	Ակտիվների փոքրագույն որոշելի (իդենտիֆիկացվող) խումբ, որն առաջացնում է այլ ակտիվներից կամ ակտիվների խմբերից առաջացող դրամական միջոցների ներհոսքերից մեծապես անկախ դրամական միջոցների ներհոսքեր:
կազմակերպության բաղադրիչ	Գործառնություններ և դրամական հոսքեր, որոնք, ինչպես գործառնական, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով, հստակորեն կարող են առանձնացվել կազմակերպության մնացած մասից:
վաճառքի ծախսումներ	Ակտիվի (կամ **օտարման խմբի**) օտարմանն ուղղակիորեն վերագրելի հավելյալ ծախսումներ՝ բացառությամբ ֆինանսական ծախսումների և շահութահարկի գծով ծախսի:
ընթացիկ ակտիվ	Կազմակերպությունը պետք է դասակարգի ակտիվը որպես ընթացիկ, երբ ա) ակնկալում է ակտիվն իրացնել կամ մտադիր է այն վաճառել կամ սպառել իր սովորական գործառնական փուլի ընթացքում, բ) պահում է ակտիվը հիմնականում առևտրային նպատակով, գ) ակնկալում է ակտիվն իրացնել հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում, կամ դ) ակտիվը դրամական միջոց է կամ դրամական միջոցի համարժեք (ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 7-ում), բացառությամբ, երբ ակտիվի փոխանակումը կամ օգտագործումը՝ պարտավորությունների մարման նպատակով, սահմանափակված է հաշվետու ժամանակաշրջանից նվազագույնը տասներկու ամսվա ընթացքում:
ընդհատված գործառնություն	**Կազմակերպության բաղադրիչ մաս**, որը կամ օտարվել է, կամ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող, և ա) իրենից ներկայացնում է գործունեության առանձին խոշոր ուղղություն կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական տարածք, բ) կազմում է գործունեության առանձին կարևոր ուղղության կամ գործառնությունների իրականացման աշխարհագրական

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

տարածքի օտարման մեկ համակարգված պլանի մաս, կամ

գ) բացառապես վերավաճառելու նպատակով ձեռք բերված դուստր կազմակերպություն է:

օտարման խումբ Ակտիվների խումբ, որոնք ենթակա են օտարման վաճառքի միջոցով կամ այլ կերպ՝ միասին որպես խումբ՝ մեկ գործարքում, ինչպես նաև այդ ակտիվների հետ ուղղակիորեն կապված պարտավորություններ, որոնք պետք է փոխանցվեն այդ գործարքի արդյունքում: Խումբը ներառում է բիզնեսի միավորումում ձեռք բերված գուդվիլը, եթե խումբը **դրամաստեղծ միավոր է,** որին բաշխվել է գուդվիլը՝ *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ի (2004-ին վերանայված) 80-87-րդ պարագրաֆների պահանջներին համապատասխան, կամ եթե այն գործառնություն է այդպիսի դրամաստեղծ միավորի կազմում:

իրական արժեք *Իրական արժեք.* գին, որը, չափման ամսաթվի դրությամբ, շուկայի մասնակիցների միջև սովորական գործարքում կստացվեր ակտիվի վաճառից կամ կվճարվեր պարտավորության փոխանցման դիմաց (տե՛ս ՖՀՄՍ 13-ը):

գնման կայուն հանձնառություն Համաձայնություն չկապակցված կողմի հետ, որը երկու կողմին էլ պարտավորեցնող է և սովորաբար ամրագրված է իրավաբանորեն և որը (ա) սահմանում է բոլոր կարևոր պայմանները՝ ներառյալ գործարքների գինը և ժամկետները, և (բ) ներառում է չկատարումը զսպող միջոց, որը բավարականաչափ խոշոր է, որպեսզի կատարումը **շատ հավանական լինի**:

շատ հավանական Նշանակալիորեն ավելին, քան **հավանականը**:

ոչ ընթացիկ ակտիվ Ակտիվ, որը չի բավարարում **ընթացիկ ակտիվի** սահմանմանը:

հավանական Ավելի հավանական, քան ոչ:

փոխհատուցվող գումար Ակտիվի **«իրական արժեք՝ հանած վաճառքի ծախսումներ»**-ից և **օգտագործման արժեքից** առավելագույնը:

օգտագործման արժեք Գնահատված ապագա դրամական հոսքերի ներկա արժեքը, որոնց առաջացումն ակնկալվում է ակտիվի շարունակական օգտագործումից և օգտակար ծառայության ավարտին դրա օտարումից:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Բ

Կիրառման վերաբերյալ լրացում

Սույն հավելվածը հանդիսանում է սույն ՖՀՄՍ-ի անբաժանելի մասը:

Վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածի երկարացում

Բ1. Ինչպես նշված է պարագրաֆ 9-ում, վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածի երկարացումը չի արգելում, որ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) դասակարգվի որպես վաճառքի համար պահվող, եթե հետաձգման պատճառը այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ են, որոնք դուրս են կազմակերպության վերահսկողությունից, և առկա են բավարար ապացույցներ, որ կազմակերպությունը հավատարիմ է մնում ակտիվը (կամ օտարման խումբը) վաճառելու իր պլանին: Հետևաբար, պարագրաֆ 8-ում նախատեսված մեկ տարվա պահանջից բացառությունը պետք է կիրառվի հետևյալ իրադրություններում, որտեղ առաջանում են այդպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ՝

ա) այն ամսաթվին, երբ կազմակերպությունը ստանձնում է ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) վաճառքի պլանը, նա ողջամտորեն ակնկալում է, որ այլ անձինք (ոչ գնորդը) այնպիսի պայմաններ կդնեն ակտիվի (կամ օտարման խմբի) փոխանցման նկատմամբ, որոնք կերկարացնեն վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածը, և

(i) այդ պայմաններին հակազդելու համար անհրաժեշտ գործողությունները չեն կարող ձեռնարկվել, մինչև ձեռք չբերվի *գնման կայուն հանձնառություն,* և

(ii) գնման կայուն պարտավորվածությունը շատ հավանական է մեկ տարվա ընթացքում:

բ) կազմակերպությունը ձեռք է բերում գնման կայուն հանձնառություն, արդյունքում, գնորդը կամ այլ անձինք անսպասելիորեն պայմաններ են դնում նախապես որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվի (կամ օտարման խմբի) փոխանցման վրա, որը երկարացնում է վաճառքն ավարտին հասցնելու համար պահանջվող ժամանակահատվածը, և

(i) ժամանակին ձեռնարկվում են այդ պայմաններին հակազդելու համար անհրաժեշտ գործողություններ, և

(ii) ակնկալվում է հետաձգումը պատճառող գործոնների բարենպաստ լուծում:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

գ) սկզբնական մեկամյա ժամանակահատվածի ընթացքում առաջանում են հանգամանքներ, որոնք նախապես համարվել են անհավանական և, արդյունքում, նախապես որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) մինչև այդ ժամանակահատվածի վերջը չի վաճառվում, և

(i) սկզբնական մեկամյա ժամանակահատվածի ընթացքում կազմակերպությունը անհրաժեշտ գործողություններ է ձեռնարկել՝ հակազդելու համար հանգամանքների փոփոխությանը,

(ii) ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը) ակտիվորեն առաջարկվում է շուկայում այնպիսի գնով, որը ողջամիտ է՝ հաշվի առնելով հանգամանքների փոփոխությունը, և

(iii) 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆների չափանիշները բավարարված են:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ