

## Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 12

### Շահութահարկեր

#### Նպատակը

Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման հիմնական հարցն այն է, թե ինչպես հաշվառել ստորև նշվածների ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները՝

- ա) կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված ակտիվների (պարտավորությունների) հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցման (մարման),
- բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործարքների և այլ իրադարձությունների:

Ակտիվի կամ պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ հաշվետու կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Եթե հավանական է, որ այդ հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը կհանգեցնի ավելի մեծ (փոքր) ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ, ապա սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն (հետաձգված հարկային ակտիվ)՝ որոշակի սահմանափակ բացառություններով:

Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գործարքների և այլ իրադարձությունների հարկային հետևանքները հաշվառի այն նույն եղանակով, որով նա հաշվառում է հենց այդ գործարքները և այլ իրադարձություններ: Այսպիսով, շահույթում կամ վնասում ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները նույնպես ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում: Շահույթից կամ վնասից դուրս (կա՛մ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կա՛մ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված գործարքների և այլ իրադարձությունների հետ կապված հարկային հետևանքները ևս ճանաչվում են շահույթից կամ վնասից դուրս (կա՛մ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կա՛մ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում համապատասխանաբար): Նմանապես, բիզնեսների միավորման ժամանակ առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչումը ազդում է այդ միավորումից առաջացող գույքի կամ զեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից ճանաչված օգուտի գումարի վրա:

Սույն Ստանդարտը նաև անդրադառնում է չօգտագործված հարկային վնասներից կամ չօգտագործված հարկային զեղչերից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչմանը, ֆինանսական հաշվետվություններում շահութահարկերի ներկայացմանը և շահութահարկերին վերաբերող տեղեկատվության բացահայտմանը:

#### Գործողության ոլորտը

1. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի շահութահարկերը հաշվառելիս:
2. Սույն ստանդարտի նպատակով շահութահարկերը ներառում են բոլոր ազգային և արտերկրյա հարկերը, որոնց հիմքում ընկած է հարկվող շահույթը: Շահութահարկերը ներառում են նաև այնպիսի հարկեր, ինչպիսիք են, օրինակ, աղբյուրի մոտ պահվող (գանձվող) հարկերը, որոնք ենթակա են վճարման դուստր

կազմակերպության, ասոցիացված կազմակերպության կամ համատեղ պայմանավորվածության կողմից՝ հաշվետու կազմակերպությանը կատարվող բաշխումների գծով:

3. [Հանված է]
4. Սույն ստանդարտը չի անդրադառնում պետական շնորհների (տես՝ «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» ՀՀՄՍ 20-ը) կամ ներդրումային հարկային զեղչերի հաշվառման մեթոդներին: Սակայն, սույն ստանդարտն անդրադառնում է այն ժամանակավոր տարբերությունների հաշվառմանը, որոնք կարող են առաջանալ այդպիսի շնորհների կամ ներդրումային հարկային զեղչերի հետևանքով:

## Սահմանումներ

5. **Հետևյալ տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են ստորև նշված իմաստներով՝**

**Հաշվապահական շահույթը** ժամանակաշրջանի շահույթը կամ վնասն է՝ մինչև հարկի գծով ծախսը հանելը:

**Հարկվող շահույթը** (հարկային վնասը) հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կանոններին համապատասխան տվյալ ժամանակաշրջանի համար որոշված շահույթը (վնասն) է, որից վճարվում են (որի նկատմամբ փոխհատուցվում են) շահութահարկերը:

**Հարկի գծով ծախսը** (հարկի գծով եկամուտը)՝ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի հաշվարկում ներառված համախառն գումարն է՝ ընթացիկ հարկի և հետաձգված հարկի գծով:

**Ընթացիկ հարկը** ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) գծով վճարման (փոխհատուցման) ենթակա շահութահարկերի գումարն է:

**Հետաձգված հարկային պարտավորությունները** ապագա ժամանակաշրջաններում վճարման ենթակա շահութահարկերի գումարներն են՝ կապված հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ:

**Հետաձգված հարկային ակտիվները** ապագա ժամանակաշրջաններում փոխհատուցման ենթակա շահութահարկերի գումարներն են՝ կապված՝

  - ա) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ,
  - բ) չօգտագործված հարկային վնասը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ, և
  - գ) չօգտագործված հարկային զեղչերը հաջորդ ժամանակաշրջաններ տեղափոխելու հետ:

**Ժամանակավոր տարբերությունները** ակտիվի կամ պարտավորության ֆինանսական կարգավիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև եղած տարբերություններն են: Ժամանակավոր տարբերությունները կարող են լինել կամ՝

  - ա) հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ՝ ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների (երբ փոխհատուցվում կամ մարվում են այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքները) հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են հարկվող գումարների առաջացման, կամ
  - բ) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ՝ ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք ապագա ժամանակաշրջանների (երբ փոխհատուցվում կամ մարվում են այդ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքները) հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս հանգեցնում են նվազեցվող գումարների առաջացման:

**Ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան** այդ ակտիվին կամ պարտավորությանը հարկային նպատակներով վերագրվող գումարն է:

6. Հարկի գծով ծախսը (հարկի գծով եկամուտը) բաղկացած է ընթացիկ հարկի գծով ծախսից (ընթացիկ հարկի գծով եկամտից) և հետաձգված հարկի գծով ծախսից (հետաձգված հարկի գծով եկամտից):

## Հարկային բազա

7. Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակով նվազեցվելու է ցանկացած հարկվող տնտեսական օգուտներից, որոնք ստանալու է կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս: Եթե այդ տնտեսական օգուտները հարկվող չեն լինելու, ապա ակտիվի հարկային բազան հավասար է իր հաշվեկշռային արժեքին:

Օրինակներ.	
1.	Մեքենայի սկզբնական արժեքը 100 միավոր է: Հարկային նպատակով 30 միավոր մաշվածություն արդեն իսկ նվազեցվել է ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջաններում, իսկ մնացած արժեքը նվազեցվելու է ապագա ժամանակաշրջաններում՝ կամ որպես մաշվածություն, կամ օտարման ժամանակ նվազեցվելու միջոցով: Մեքենայի օգտագործումից ստեղծվող հասույթը հարկվող է, մեքենայի օտարումից առաջացած շահույթը կլինի հարկվող, իսկ օտարումից վնասը կլինի հարկային նպատակով նվազեցվող: Մեքենայի հարկային բազան 70 միավոր է:
2.	Ստացվելիք տոկոսների հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Համապատասխան տոկոսային հասույթը հարկվելու է դրամարկղային մեթոդով: Ստացվելիք տոկոսների հարկային բազան զրո է:
3.	Առևտրական դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Դրա հետ կապված հասույթը արդեն իսկ ներառվել է հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ: Առևտրական դեբիտորական պարտքի հարկային բազան 100 միավոր է:
4.	Դուստր կազմակերպությունից ստացվելիք շահաբաժինների հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Շահաբաժինները հարկման ենթակա չեն: Ըստ էության, ակտիվի ամբողջ հաշվեկշռային արժեքը ենթակա է նվազեցման տնտեսական օգուտներից: Հետևաբար, շահաբաժինների հարկային բազան 100 միավոր է (ա):
5.	Տրամադրված փոխառության հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Փոխառության մարումը չի ունենալու ոչ մի հարկային հետևանք: Փոխառության հարկային բազան 100 միավոր է:
ա)	Սույն վերլուծության համաձայն՝ հարկվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Այլընտրանքային վերլուծության համաձայն՝ ստացման ենթակա հաշվեգրված շահաբաժինները ունեն գրո հարկային բազա, և գրո հարկային դրույթը կիրառվում է առաջացող 100 միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերության նկատմամբ: Երկու վերլուծությունների դեպքում էլ չկա հետաձգված հարկային պարտավորություն:

8. Պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած ցանկացած գումար, որը, կապված այդ պարտավորության հետ, հետագա ժամանակաշրջաններում հարկային նպատակներով նվազեցվելու է: Կանխավճարի ձևով ստացված հասույթի դեպքում առաջացող պարտավորության հարկային բազան դրա հաշվեկշռային արժեքն է՝ հանած հասույթի ցանկացած գումար, որը ապագա ժամանակաշրջաններում հարկման ենթակա չի լինելու:

Օրինակներ.	
<p>1. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեգրված ծախսերը 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսը հարկային նպատակներով նվազեցվելու է դրամարկղային մեթոդով: Հաշվեգրված ծախսերի հարկային բազան զրո է:</p> <p>2. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են կանխավճարի ձևով ստացված տոկոսային հասույթը, որի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Համապատասխան տոկոսային հասույթը հարկվել է դրամարկղային մեթոդով: Կանխավճարի ձևով ստացված տոկոսների հարկային բազան զրո է:</p> <p>3. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեգրված ծախսեր 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքով: Համապատասխան ծախսն արդեն նվազեցվել է հարկային նպատակներով: Հաշվեգրված ծախսերի հարկային բազան 100 միավոր է:</p> <p>4. Ընթացիկ պարտավորությունները ներառում են հաշվեգրված տույժեր և տուգանքներ, որոնց հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Տույժերը և տուգանքները հարկային նպատակներով չեն նվազեցվում: Հաշվեգրված տույժերի և տուգանքների հարկային բազան 100 միավոր է(ա):</p> <p>5. Ստացված փոխառության հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Փոխառության մարումը չունի հարկային հետևանքներ: Փոխառության հարկային բազան 100 միավոր է:</p> <p>ա) Սույն վերլուծության համաձայն՝ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն չկա: Այլընտրանքային վերլուծության համաձայն՝ վճարման ենթակա հաշվեգրված տույժերը և տուգանքները ունեն գրո հարկային բազա և գրո հարկային դրույքը կիրառվում է առաջացող 100 միավոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության նկատմամբ: Երկու վերլուծությունների դեպքում էլ չկա հետաձգված հարկային ակտիվ:</p>	<p>9. Որոշ հոդվածներ ունեն հարկային բազա, սակայն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ չեն ճանաչվում որպես ակտիվներ և պարտավորություններ: Օրինակ՝ հաշվապահական շահույթը որոշելիս հետազոտության ծախսումները ճանաչվում են ծախս դրանց առաջացման ժամանակաշրջանում, սակայն հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս դրանց նվազեցումը կարող է հետաձգվել ավելի ուշ ժամանակաշրջան: Հետազոտության ծախսումների հարկային բազայի (ինչն իրենից ներկայացնում է գումար, որի չափով հարկային մարմիններն ավելի ուշ կթույլատրեն նվազեցում կատարել) և դրանց հաշվեկշռային արժեքի (որը հավասար է գրոյի) միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն և առաջացնում հետաձգված հարկային ակտիվ:</p> <p>10. Այն դեպքերում, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան որոշակիորեն ակնհայտ չէ՝ օգտակար է դիտարկել սույն ստանդարտի հիմքում ընկած հիմնական սկզբունքը, այն է՝ կազմակերպությունը պետք է, որոշակի սակավաթիվ բացառություններով, ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն (ակտիվ) բոլոր այն դեպքերում, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցումը կամ մարումը կհանգեցնի ավելի մեծ (փոքր) ապագա հարկային վճարումների, քան նրանք, որ կլինեին, եթե նշված փոխհատուցումը կամ մարումը չունենար հարկային հետևանքներ: 51Ա պարագրաֆից հետո շարադրված Գ օրինակում նկարագրված են հանգամանքներ, որոնք կարող են օգտակար լինել այդ հիմնական սկզբունքը դիտարկելիս, օրինակ, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան կախված է փոխհատուցման կամ մարման ակնկալվող եղանակից:</p> <p>11. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ժամանակավոր տարբերությունները որոշվում են՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները համեմատելով համապատասխան հարկային բազայի հետ: Այն իրավակարգերում, որտեղ կիրառվում (լրացվում) է համախմբված հարկային հաշվարկ, հարկային բազան որոշվում է՝ հիմնվելով դրա վրա: Այլ իրավակարգերում հարկային բազան որոշվում է՝ հիմք ընդունելով տվյալ խմբի մեջ մտնող յուրաքանչյուր կազմակերպության հարկային հաշվարկները:</p>

## Ընթացիկ հարկային պարտավորությունների և ընթացիկ հարկային ակտիվների ճանաչումը

12. Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկերը, դրանց չվճարված մասի չափով, պետք է ճանաչվեն որպես պարտավորություն: Եթե ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար արդեն վճարված գումարը գերազանցում է այդ ժամանակաշրջանների համար վճարման ենթակա գումարը, ապա գերազանցող մասը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:
13. Այն հարկային վնասի հետ կապված օգուտը, որը կարելի է տեղափոխել հետ՝ նախորդ ժամանակաշրջանի ընթացիկ հարկը փոխհատուցելու նպատակով, պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:
14. Երբ հարկային վնասն օգտագործվում է նախորդ ժամանակաշրջանի ընթացիկ հարկը փոխհատուցելու համար, կազմակերպությունը ճանաչում է այդ գումարը որպես ակտիվ այն ժամանակաշրջանում, երբ առաջացել է հարկային վնասը, քանի որ հավանական է, որ այդ օգուտը կհոսի կազմակերպություն, և այդ օգուտը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

## Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչումը

### Հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ

15. Հետաձգված հարկային պարտավորություն պետք է ճանաչվի բոլոր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների համար, բացառությամբ այն հետաձգված հարկային պարտավորությունների, որոնք առաջանում են՝
  - ա) գուդվիլի սկզբնական ճանաչումից, կամ
  - բ) ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումից այնպիսի գործարքում, որը՝
    - (i) բիզնեսների միավորում չէ, և
    - (ii) գործարքի պահին չի ազդում ո՛չ հաշվապահական շահույթի, ո՛չ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Այնուամենայնիվ, այն հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների համար, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային պարտավորություն պետք է ճանաչվի 39-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

16. Ակտիվի ճանաչումից բխում է, որ դրա հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվելու է տնտեսական օգուտների տեսքով, որոնք հոսելու են կազմակերպություն ապագա ժամանակաշրջաններում: Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է իր հարկային բազան, ապա հարկվող տնտեսական օգուտների գումարը կգերազանցի այն գումարը, որը կթույլատրվի նվազեցնել հարկային նպատակներով: Այդ տարբերությունը հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է, իսկ ապագա ժամանակաշրջաններում առաջացող շահութահարկը վճարելու պարտականությունը՝ հետաձգված հարկային պարտավորություն: Կազմակերպության կողմից ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցմանը զուգընթաց, հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կհակադարձվի, և կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ: Մա հավանական է դարձնում այն, որ տնտեսական օգուտները հարկային վճարումների տեսքով կարտահոսեն կազմակերպությունից: Այսպիսով, սույն ստանդարտը պահանջում է բոլոր հետաձգված հարկային պարտավորությունների ճանաչումը, բացառությամբ 15-րդ և 39-րդ պարագրաֆներում նկարագրված որոշակի հանգամանքների:

## Օրինակ.

150 միավոր սկզբնական արժեք ունեցող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է: Հարկային նպատակներով կուտակված ամորտիզացիան 90 միավոր է, իսկ հարկի դրույքը՝ 25 տոկոս:

Ակտիվի հարկային բազան 60 միավոր է (150 միավոր սկզբնական արժեքից հանած 90 միավոր կուտակված հարկային ամորտիզացիան): 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելու համար կազմակերպությունը պետք է վաստակի 100 միավոր հարկվող եկամուտ, սակայն կկարողանա նվազեցնել միայն 60 միավոր հարկային ամորտիզացիա: Հետևաբար, կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս կվճարի 10 միավոր (40 միավորի 25 տոկոսը) շահութահարկ: 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքի և 60 միավոր հարկային բազայի միջև տարբերությունը՝ 40 միավորը, հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է 10 միավոր (40 միավորի 25 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն, որն իրենից ներկայացնում է շահութահարկ, որը նա վճարելու է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս:

17. Որոշ ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ եկամուտը կամ ծախսը հաշվապահական շահույթում ներառվում է մեկ ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթում՝ այլ ժամանակաշրջանում: Այդպիսի ժամանակավոր տարբերությունները հաճախ անվանվում են ժամանակային: Ստորև բերվում են այդ տեսակի ժամանակավոր տարբերությունների օրինակներ, որոնք հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ են և, հետևաբար, հանգեցնում են հետաձգված հարկային պարտավորությունների՝

- ա) տոկոսային հասույթը ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ ժամանակային համամասնության հիմունքով, սակայն որոշ իրավակարգերում կարող է հարկվող շահույթի մեջ ներառվել դրամական միջոցի ստացման ժամանակ: Այդպիսի հասույթի գծով ֆինանսական հաշվետվությունում ճանաչված դեբիտորական պարտքի հարկային բազան հավասար է զրոյի, քանի որ մինչև դրամական միջոցի ստանալը հասույթը չի ազդում հարկվող շահույթի վրա,
- բ) հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) որոշման համար կիրառվող ամորտիզացիան կարող է տարբերվել հաշվապահական շահույթի որոշման ժամանակ կիրառվողից: Ժամանակավոր տարբերությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի տարբերությունն է, որը ակտիվի սկզբնական արժեքն է՝ հանած այդ ակտիվի հետ կապված բոլոր նվազեցումները, որոնք հարկային նպատակով թույլատրված են ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս: Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն է առաջանում և հանգեցնում հետաձգված հարկային պարտավորության այն դեպքում, երբ հարկային ամորտիզացիան արագացված է (եթե հարկային ամորտիզացիան ավելի դանդաղ է, քան հաշվապահականը, ապա առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն և հանգեցնում հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման),
- գ) հաշվապահական շահույթը որոշելիս մշակման ծախսումները կարող են կապիտալացվել և ամորտիզացվել ապագա ժամանակաշրջանների ընթացքում, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս դրանք կարող են նվազեցվել դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Այդպիսի մշակման ծախսումների հարկային բազան զրո է, քանի որ դրանք արդեն իսկ նվազեցվել են հարկվող շահույթից: Ժամանակավոր տարբերությունը մշակման ծախսումների հաշվեկշռային արժեքի և հարկային բազայի (որը հավասար է զրոյի) միջև տարբերությունն է:

18. Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են նաև, երբ՝

- ա) բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ճանաչվում են դրանց իրական արժեքով՝ «Բիզնեսի միավորումներ» ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան, սակայն հարկային նպատակների համար դրանց գծով համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (տես՝ պարագրաֆ 19),

- բ) ակտիվները վերագնահատվում են, իսկ հարկային նպատակների համար համարժեք ճշգրտում չի կատարվում (տես՝ պարագրաֆ 20),
- գ) բիզնեսների միավորումից առաջանում է գուդվիլ (տես՝ պարագրաֆ 21),
- դ) սկզբնական ճանաչման ժամանակ ակտիվի կամ պարտավորության հարկային բազան տարբերվում է դրա սկզբնական հաշվեկշռային արժեքից, օրինակ՝ երբ կազմակերպությունը օգուտներ է ստանում ակտիվներին վերաբերող չհարկվող պետական շնորհներից (տես՝ պարագրաֆներ 22 և 33), կամ
- ե) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (տես՝ պարագրաֆներ 38-45):

### **Բիզնեսների միավորումներ**

19. Որոշ սահմանափակ բացառություններով, բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած որոշելի պարտավորությունները ճանաչվում են իրենց ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով: Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են այն դեպքում, երբ բիզնեսների միավորումը որոշելի ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների հարկային բազաների վրա չի ազդում, կամ ազդում է այլ ձևով: Օրինակ՝ երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ավելացվում է մինչև դրա իրական արժեքը, իսկ ակտիվի հարկային բազան մնում է նախորդ սեփականատիրոջ համար ինքնարժեքի մակարդակին, ապա առաջանում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային պարտավորության: Արդյունքում ստացված հետաձգված հարկային պարտավորությունը ազդում է գուդվիլի վրա (տես՝ պարագրաֆ 66):

### **Իրական արժեքով հաշվառվող ակտիվներ**

20. ՖՀՄՍ-ները թույլ են տալիս կամ պահանջում են, որ որոշ ակտիվներ հաշվառվեն իրական արժեքով կամ վերագնահատվեն (տես՝ օրինակ, «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16, «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38, «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40, «Ֆինանսական գործիքներ» ՀՀՄՍ 9 և «Վարձակալություններ» ՀՀՄՍ 16): Որոշ իրավակարգերում ակտիվի վերագնահատումը կամ իրական արժեքով այլ վերաչափումը ազդում է ընթացիկ ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա: Արդյունքում ակտիվի հարկային բազան ճշգրտվում է, և ժամանակավոր տարբերություն չի առաջանում: Այլ իրավակարգերում ակտիվի վերագնահատումը կամ վերաչափումը չի ազդում վերագնահատման կամ վերաչափման ժամանակաշրջանի հարկվող շահույթի վրա, և, հետևաբար, ակտիվի հարկային բազան չի ճշգրտվում: Այնուամենայնիվ, հաշվեկշռային արժեքի ապագա փոխհատուցումը հանգեցնելու է հարկվող տնտեսական օգուտների ներհոսքի, իսկ այն գումարը, որը հարկային նպատակներով նվազեցվելու է, տարբերվելու է նշված տնտեսական օգուտների գումարից: Վերագնահատված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև տարբերությունը ժամանակավոր տարբերություն է և առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ կամ պարտավորություն: Դա ճիշտ է նույնիսկ, երբ՝
  - ա) կազմակերպությունը մտադիր չէ օտարել այդ ակտիվը: Այսպիսի դեպքերում վերագնահատված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կփոխհատուցվի դրա օգտագործման միջոցով, որը կառաջացնի ապագա ժամանակաշրջանների համար հարկային նպատակներով թույլատրվող ամորտիզացիան գերազանցող հարկվող եկամուտ, կամ
  - բ) կապիտալ ակտիվների օտարումից շահույթի գծով հարկերը հետաձգվում են, եթե ակտիվի օտարումից ստացված մուտքերը ներդրվում են նմանատիպ ակտիվներում: Այսպիսի

դեպքերում հարկն ի վերջո վճարվելու է այդ նմանատիպ ակտիվները վաճառելիս կամ օգտագործելիս:

### Գուղվիլ

21. Բիզնեսների միավորման ժամանակ առաջացող գուղվիլը չափվում է որպես ստորև (ա) կետում նշվածի գերազանցումը (բ) կետում նշվածի նկատմամբ՝

- ա) ստորև նշվածների ամբողջությունը՝
- (i) փոխանցված հատուցում, որը չափվում է ըստ ՖՀՄՍ 3-ի, որը սովորաբար պահանջում է ձեռքբերման օրվա դրությամբ իրական արժեքի կիրառում,
  - (ii) ձեռք բերված կազմակերպությունում ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան ճանաչված չվերահսկող բաժնեմասի գումարը, և
  - (iii) փուլերով ձեռք բերված բիզնեսների միավորման դեպքում, ձեռք բերվողում ձեռք բերողի նախապես ունեցած բաժնային մասնակցության՝ ձեռքբերման օրվա իրական արժեքը,
- բ) ձեռքբերման օրվա դրությամբ որոշելի ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների զուտ գումարը՝ չափված ՖՀՄՍ 3-ին համապատասխան:

Հարկային օրենսդրություններից շատերը թույլ չեն տալիս հարկվող շահույթը որոշելիս, որպես նվազեցվող ծախս դիտել գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի նվազեցումները: Ավելին՝ նման իրավակարգերում գուղվիլի արժեքը հաճախ չի նվազեցվում, երբ դուստր կազմակերպությունն օտարում է իր համապատասխան բիզնեսը: Նման իրավակարգերում գուղվիլի հարկային բազան զրո է: Գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի և իր գրոյական հարկային բազայի միջև տարբերությունն իրենից ներկայացնում է հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտն արգելում է արդյունքում ստացվող հետաձգված հարկային պարտավորության ճանաչումը, քանի որ գուղվիլը չափվում է որպես մնացորդ, իսկ հետաձգված հարկային պարտավորության ճանաչումը կավելացներ գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը:

- 21Ա. Գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացած և այդ իսկ պատճառով չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության հետագա նվազումները նույնպես համարվում են որպես գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացող և, հետևաբար, չեն ճանաչվում ըստ 15(ա) պարագրաֆի: Օրինակ՝ եթե բիզնեսների միավորումում կազմակերպությունը ճանաչում է 100 ԱՄ-ի գուղվիլ, որի հարկային բազան հավասար է զրոյի, ապա 15(ա) պարագրաֆը կազմակերպությանն արգելում է ճանաչել առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Եթե կազմակերպությունը հետագայում այդ գուղվիլի համար ճանաչի 20 ԱՄ-ին հավասար արժեզրկումից կորուստ, ապա գուղվիլին վերաբերող հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կնվազի 100 ԱՄ-ից 80 ԱՄ-ի, որի արդյունքում նվազում է չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության արժեքը: Չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության արժեքի նվազումը նույնպես համարվում է որպես գուղվիլի սկզբնական ճանաչմանը վերաբերող, և, հետևաբար, դրա ճանաչումը 15(ա) պարագրաֆով արգելվում է:

- 21Բ. Այնուամենայնիվ, գուղվիլին վերաբերող հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով հետաձգված հարկային պարտավորությունները ճանաչվում են այն չափով, որքանով դրանք չեն առաջացել գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից: Օրինակ՝ եթե բիզնեսների միավորումում կազմակերպությունը ճանաչում է 100 ԱՄ-ին հավասար գուղվիլ, որը հարկային նպատակների համար ենթակա է նվազեցման տարեկան 20 տոկոս դրույքով՝ սկսած ձեռքբերման տարվանից, ապա սկզբնական ճանաչման ժամանակ գուղվիլի հարկային բազան հավասար կլինի 100 ԱՄ-ի, իսկ ձեռքբերման տարվա վերջում՝ 80 ԱՄ-ի: Եթե ձեռքբերման տարվա վերջում գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը մնա անփոփոխ,



այսինքն՝ 100 ԱՄ, ապա տարվա վերջում կառաջանա 20 ԱՄ հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Քանի որ այդ հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը չի վերաբերում գույվիլի սկզբնական ճանաչմանը, առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը ճանաչվում է:

### Ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը

22. Ժամանակավոր տարբերություն կարող է առաջանալ ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչման պահին, օրինակ՝ եթե ակտիվի սկզբնական արժեքն ամբողջությամբ կամ մասամբ չի նվազեցվելու հարկային նպատակների համար: Այսպիսի ժամանակավոր տարբերության հաշվառման մեթոդը կախված է այն գործարքի բնույթից, որը հանգեցրել է ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչմանը՝

- ա) բիզնեսների միավորման դեպքում կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային պարտավորություն կամ ակտիվ, և դա ազդեցություն է թողնում գույվիլի կամ գեղչով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից ճանաչված օգուտի գումարի վրա (տես՝ պարագրաֆ 19),
- բ) եթե գործարքն ազդում է կա՛մ հաշվապահական, կա՛մ հարկվող շահույթի վրա, ապա կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը, իսկ արդյունքում առաջացող հետաձգված հարկի գծով ծախսը կամ եկամուտը ճանաչում է շահույթում կամ վնասում (տես՝ պարագրաֆ 59),
- գ) եթե գործարքը բիզնեսների միավորում չէ և չի ազդում ո՛չ հաշվապահական, և ո՛չ էլ հարկվող շահույթի վրա, ապա կազմակերպությունը, եթե չլինեին 15-րդ և 24-րդ պարագրաֆներով նախատեսված բացառությունները, կճանաչեր առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվը և այդ նույն գումարի չափով կճշգրտեր ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը: Այդպիսի ճշգրտումները ֆինանսական հաշվետվությունները կդարձնեին ավելի քիչ թափանցիկ: Հետևաբար, սույն ստանդարտը կազմակերպությանը թույլ չի տալիս ճանաչել առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները՝ ո՛չ սկզբնական ճանաչման ժամանակ, և ո՛չ էլ հետագայում (տես՝ ստորև բերված օրինակը): Ավելին՝ կազմակերպությունը, ակտիվն ամորտիզացնելիս, չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի հետագա փոփոխությունները ևս չի ճանաչում:

22(գ) պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.
<p>Կազմակերպությունը մտադիր է 1,000 միավոր սկզբնական արժեք ունեցող ակտիվն օգտագործել դրա ամբողջ օգտակար ծառայության ընթացքում, որը կազմում է հինգ տարի, այնուհետև օտարել այն՝ զրո մնացորդային արժեքով: Հարկի դրույքը 40 տոկոս է: Հարկային նպատակներով ակտիվի ամորտիզացիան չի նվազեցվում: Օտարումից առաջացող շահույթը չի հարկվելու, իսկ վնասը չի նվազեցվելու:</p> <p>Ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս կազմակերպությունը վաստակում է 1,000 միավոր հարկվող եկամուտ և վճարում է 400 միավոր հարկ: Կազմակերպությունը չի ճանաչում առաջացող 400 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորությունը, քանի որ այն առաջացել է ակտիվի սկզբնական ճանաչումից:</p> <p>Հաջորդ տարի ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը 800 միավոր է: 800 միավոր հարկվող եկամուտ վաստակելիս կազմակերպությունը կվճարի 320 միավոր հարկ: Կազմակերպությունը չի ճանաչում 320 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորությունը, քանի որ այն առաջացել է ակտիվի սկզբնական ճանաչումից:</p>

23. «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ՀՀՄՍ 32-ի համաձայն՝ բաղադրյալ ֆինանսական գործիք (օրինակ՝ փոխարկելի պարտատոմս) թողարկողը դասակարգում է գործիքի պարտավորության բաղադրիչը որպես պարտավորություն, իսկ սեփական կապիտալի բաղադրիչը՝ որպես սեփական

կապիտալ: Որոշ իրավակարգերում սկզբնական ճանաչման պահին պարտավորության բաղադրիչի հարկային բազան հավասար է պարտավորության և սեփական կապիտալի բաղադրիչների սկզբնական հաշվեկշռային արժեքների հանրագումարին: Հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը առաջանում է սեփական կապիտալի բաղադրիչի՝ պարտավորության բաղադրիչից առանձին սկզբնական ճանաչման հետևանքով: Հետևաբար, 15(բ) պարագրաֆով նախատեսված բացառությունն այստեղ չի կիրառվում: Ուստի, կազմակերպությունը ճանաչում է առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: 61Ա պարագրաֆին համապատասխան՝ հետաձգված հարկը ուղղակիորեն դեբետագրվում է սեփական կապիտալի բաղադրիչի հաշվեկշռային արժեքին: Պարագրաֆ 58-ի համաձայն՝ հետաձգված հարկային պարտավորության հետագա փոփոխությունները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ որպես հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ):

### Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ

24. Հետաձգված հարկային ակտիվ պետք է ճանաչվի բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով այն չափով, որքանով հավանական է հարկվող շահույթի ստացում, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, բացառությամբ այն հետաձգված հարկային ակտիվների, որոնք առաջանում են ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումից այնպիսի գործարքի ներքո, որը՝

- ա) բիզնեսների միավորում չէ, և
- բ) այդ գործարքի պահին չի ազդում ո՛չ հաշվապահական շահույթի, ո՛չ էլ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) վրա:

Այնուամենայնիվ, այն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք կապված են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ, հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի 44-րդ պարագրաֆին համապատասխան:

25. Պարտավորության ճանաչումից բխում է, որ դրա հաշվեկշռային արժեքը հետագա ժամանակաշրջաններում մարվելու է կազմակերպությունից տնտեսական օգուտներ պարունակող միջոցների արտահոսքի եղանակով: Երբ այդ միջոցներն արտահոսում են կազմակերպությունից, դրանց ամբողջ գումարը կամ մի մասը կարող է նվազեցվել պարտավորության ճանաչումից հետո ընկած ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս: Այդպիսի դեպքերում պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և իր հարկային բազայի միջև գոյություն ունի ժամանակավոր տարբերություն: Համապատասխանաբար, հետաձգված հարկային ակտիվ առաջանում է այն շահութահարկի գծով, որը փոխհատուցվելու է այն ապագա ժամանակաշրջաններում, երբ թույլատրվում է, որ պարտավորության այդ մասը նվազեցվի հարկվող շահույթը որոշելիս: Նմանապես, եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոքր է իր հարկային բազայից, տարբերությունն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ այն շահութահարկի գծով, որը փոխհատուցվելու է ապագա ժամանակաշրջաններում:

Օրինակ.
<p>Կազմակերպությունը ճանաչում է 100 միավոր պարտավորություն՝ ապրանքի երաշխիքային հաշվեգրված ծախսերի գծով: Հարկային նպատակներով երաշխիքային ծախսերը չեն նվազեցվում, քանի որ կազմակերպությունը չի կատարել վճարումներ՝ ըստ պահանջների: Հարկի դրույքը 25 տոկոս է:</p> <p>Պարտավորության հարկային բազան զրո է (100 միավոր հաշվեկշռային արժեքից հանած այն գումարը, որը հարկային նպատակներով ապագա ժամանակաշրջաններում այդ պարտավորության գծով պետք է նվազեցվի): Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը մարելիս՝ կազմակերպությունը կկրճատի իր ապագա հարկվող շահույթը 100 միավորով և, հետևաբար, կկրճատի ապագա հարկային վճարումները 25 միավորով (100 միավորի 25 տոկոսը): 100 միավոր հաշվեկշռային արժեքի և զրո հարկային բազայի միջև տարբերությունը 100 միավոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն է: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է 25 միավոր հետաձգված հարկային ակտիվ (100 միավորի 25 տոկոսը) այն պայմանով, որ հավանական է կազմակերպության կողմից ապագա ժամանակաշրջաններում բավարար հարկվող շահույթ վաստակելը՝ օգտվելու համար հարկային վճարումների կրճատումից:</p>

26. Ստորև բերվում են նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների օրինակներ, որոնք հանգեցնում են հետաձգված հարկային ակտիվների առաջացման՝

- ա) հաշվապահական շահույթը որոշելիս թոշակային ծախսումները կարող են նվազեցվել աշխատողի կողմից ծառայությունը մատուցելիս, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս նվազեցվում են, երբ կազմակերպության կողմից հատկացումներ են կատարվում թոշակային հիմնադրամին, կամ երբ կազմակերպության կողմից վճարվում են թոշակները: Պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և իր հարկային բազայի միջև գոյություն ունի ժամանակավոր տարբերություն: Պարտավորության հարկային բազան սովորաբար զրո է: Այդպիսի նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման, որովհետև տնտեսական օգուտները հարկվող շահույթից նվազեցումների տեսքով կհոսեն կազմակերպություն՝ թոշակային հատկացումները կատարելիս կամ թոշակները վճարելիս,
- բ) հետազոտության ծախսումները հաշվապահական շահույթը որոշելիս ճանաչվում են որպես ծախս իրենց առաջացման ժամանակաշրջանում, սակայն հարկվող շահույթը որոշելիս հաճախ դրանք կարող են նվազեցվել ավելի ուշ ժամանակաշրջանում: Հետազոտության ծախսումների հարկային բազայի, որը հավասար է հարկային հարաբերություններ կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերով ապագա ժամանակաշրջաններում որպես նվազեցում թույլատրվող գումարին, և զրո հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման,
- գ) որոշ սահմանափակ բացառություններով, կազմակերպությունը ճանաչում է բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած որոշելի պարտավորությունները դրանց ձեռքբերման օրվա իրական արժեքներով: Երբ ստանձնած պարտավորությունը ճանաչվում է ձեռքբերման ամսաթվին, սակայն համապատասխան ծախսումները հարկվող շահույթները որոշելիս կարող են նվազեցվել ավելի ուշ ժամանակաշրջանում, ապա առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի: Այդպիսի հետաձգված հարկային ակտիվ առաջանում է նաև այն դեպքում, երբ ձեռք բերված ակտիվի իրական արժեքն ավելի ցածր է, քան հարկային բազան: Երկու դեպքում էլ, առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվն ազդում է գուղվիլի վրա (տես՝ պարագրաֆ 66), և

- դ) որոշակի ակտիվներ կարող են հաշվառվել իրական արժեքով կամ վերագնահատվել՝ առանց հարկային նպատակներով համարժեք ճշգրտումներ կատարելու (տես՝ պարագրաֆ 20): Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն կառաջանա, եթե ակտիվի հարկային բազան գերազանցում է դրա հաշվեկշռային արժեքը:

26(դ) պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ
<p>Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության հասկոորոշումը 2-րդ տարվա վերջին.</p> <p>1-ին տարվա սկզբին Ա կազմակերպությունը 1,000 ԱՄ-ով ձեռք է բերում 1,000 ԱՄ անվանական արժեքով պարտքային գործիք՝ 5 տարի մարման ժամկետով՝ յուրաքանչյուր տարվա վերջին վճարման ենթակա 2% տոկոսադրույքով: Արդյունքային տոկոսադրույքը կազմում է 2%: Պարտքային գործիքը չափվում է իրական արժեքով:</p> <p>2-րդ տարվա վերջին պարտքային գործիքի իրական արժեքը նվազեցվում է մինչև 918 ԱՄ՝ որպես շուկայական տոկոսադրույքի բարձրացում մինչև 5%: Հավանական է, որ Ա կազմակերպությունը կստանա պայմանագրով ամրագրված բոլոր դրամական հոսքերը, եթե այն շարունակում է պահել պարտքային գործիքը:</p> <p>Պարտքային գործիքի գծով ցանկացած օգուտները (կորուստները) հարկվող են (նվազեցվող են) միայն, երբ դրանք իրացվում են: Պարտքային գործիքի վաճառքից կամ մարումից առաջացող օգուտները (կորուստները) հարկային նպատակներով հաշվարկվում են որպես պարտքային գործիքի ստացված գումարի և սկզբնական արժեքի միջև տարբերություն:</p> <p>Հետևաբար, պարտքային գործիքի հարկային բազան դրա սկզբնական արժեքն է:</p> <p>Ա կազմակերպության ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտքային գործիքի հաշվեկշռային արժեքի (918 ԱՄ) և դրա հարկային բազայի (1,000 ԱՄ) միջև տարբերությունն առաջացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, որը 2-րդ տարվա վերջին կազմում է 82 ԱՄ (տես՝ 20-րդ և 26(դ) պարագրաֆները), անկախ նրանից, Ա կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել պարտքային գործիքի հաշվեկշռային արժեքը վաճառքի կամ օգտագործման միջոցով, այսինքն՝ պահելով այն և ստանալով պայմանագրով ամրագրված դրամական հոսքերը, կամ դրանք երկուսն էլ:</p> <p>Սա պայմանավորված է նրանով, որ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի և դրա հարկային բազայի միջև տարբերություններն են, որոնք կհանգեցնեն այնպիսի գումարների, որոնք նվազեցվող են ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս, երբ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցվում է կամ մարվում (տես՝ պարագրաֆ 5): Վաճառքի կամ մարման գծով հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս Ա կազմակերպությունը ձեռք է բերում նվազեցում, որը համարժեք է 1,000 ԱՄ ակտիվի հարկային բազային:</p>

27. Նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների մարումը (վերացումը) ապագա ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթը որոշելիս հանգեցնում է հանումների: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը հարկային վճարումների կրճատման տեսքով տնտեսական օգուտներ կստանա միայն այն դեպքում, եթե վաստակի բավարար հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են հաշվանցվել հանումները: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվները միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ կլինեն հարկվող շահույթներ, որոնց դիմաց կօգտագործվեն նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները:
- 27Ա. Երբ կազմակերպությունը գնահատում է, թե արդյոք առկա կլինի հարկվող շահույթ, որի նկատմամբ հնարավոր է օգտագործել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն, ապա այն դիտարկում է, թե

արդյոք հարկային օրենսդրությունը սահմանափակում է հարկվող շահույթի աղբյուրները, որոնց նկատմամբ այն կարող է կատարել նվազեցումներ այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության հակադարձման գծով: Եթե հարկային օրենսդրությունը նման սահմանափակումներ չի կիրառում, ապա կազմակերպությունը գնահատում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունն իր այլ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ միասին: Սակայն, եթե հարկային օրենսդրությունը սահմանափակում է վնասների օգտագործումը՝ կատարելու նվազեցում կոնկրետ տեսակի եկամտի նկատմամբ, նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը գնահատվում է միայն համապատասխան տեսակի այլ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հետ միասին:

28. Հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց հնարավոր կլինի օգտագործել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը, երբ առկա են բավարար չափով հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք վերաբերում են նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին, և որոնք ակնկալվում է մարել՝

- ա) նույն ժամանակաշրջանում, երբ ակնկալվում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերության մարումը, կամ
- բ) այն ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված հարկային ակտիվից առաջացող հարկային վնասը կարող է փոխանցվել նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջաններ:

Այդպիսի հանգամանքներում հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում առաջանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը:

29. Երբ առկա չեն նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին վերաբերող բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, հետաձգված հարկային ակտիվը ճանաչվում է այնքանով, որքանով՝

- ա) հավանական է, որ կազմակերպությունը կունենա նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին վերաբերող բավարար հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում մարվում (վերանում) է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը (կամ այն ժամանակաշրջաններում, երբ հետաձգված հարկային ակտիվի մարումից առաջացող հարկային վնասը կարող է փոխանցվել նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջաններ): Ապագա ժամանակաշրջաններում բավարար հարկվող շահույթ ունենալը գնահատելիս կազմակերպությունը՝
  - (i) համեմատում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունները ապագա հարկվող շահույթի հետ, որը բացառում է այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձումից առաջացող հարկային նվազեցումները: Այս համեմատությունը ցույց է տալիս, թե որքանով է ապագա հարկվող շահույթը բավարար կազմակերպության համար՝ նվազեցնելու նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների հակադարձումից առաջացող գումարները, և
  - (ii) անտեսում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող այն հարկվող գումարները, որոնց ձևավորումը ակնկալվում է ապագա ժամանակաշրջաններում, որովհետև այդ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվն ինքն է հենց պահանջելու ապագա հարկվող շահույթ իր օգտագործման համար, կամ
- բ) կազմակերպությունն ունի հարկերի պլանավորման հնարավորություններ, որոնք համապատասխան ժամանակաշրջաններում ստեղծելու են հարկվող շահույթ:

29Ա. Հավանական ապագա հարկվող շահույթի գնահատականը կարող է ներառել կազմակերպության որոշակիությունների հաշվեկշռային արժեքը գերազանցող փոխհատուցում, եթե առկա է բավարար ապացույց, որ հավանական է՝ կազմակերպությունը կկարողանա հասնել դրան: Օրինակ, երբ ակտիվը չափվում է իրական արժեքով, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի՝ արդյոք առկա է բավարար համապատասխան ապացույց եզրակացնելու, որ հավանական է՝ կազմակերպությունը կփոխհատուցի ակտիվը հաշվեկշռային արժեքը գերազանցող արժեքով: Նշվածն, օրինակ, կարող է լինել այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ակնկալում է պահել հաստատուն դրույքով պարտքային գործիք և ստանալ պայմանագրով ամրագրված դրամական հոսքերը:

30. Հարկերի պլանավորման հնարավորություններն այն միջոցառումներն են, որոնք կձեռնարկվեն կազմակերպության կողմից՝ որոշակի ժամանակաշրջանում հարկվող շահույթ ստեղծելու կամ ավելացնելու նպատակով՝ մինչև նախորդ ժամանակաշրջանից փոխանցված հարկային վնասի կամ հարկային զեղչի օգտագործման ժամկետի լրանալը: Օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում հարկվող շահույթը կարող է ստեղծվել կամ ավելացվել հետևյալ եղանակներով՝

- ա) ընտրելով տոկոսային եկամտի հարկման երկու հիմունքներից մեկը՝ կա՛մ դրամարկղային հիմունքը, կա՛մ հաշվեգրման,
- բ) հարկվող շահույթից որոշակի նվազեցումներ կատարելու իրավունքը հետաձգելով,
- գ) վաճառելով այն ակտիվները, հնարավոր է՝ հետադարձ վարձակալությամբ, որոնք թանկացել են, սակայն որոնց հարկային բազան չի ճշգրտվել այդ արժեքի աճն արտացոլելու համար, և
- դ) վաճառելով այն ակտիվը, որն առաջացնում է չհարկվող եկամուտ (օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում պետական պարտատուսերը)՝ նպատակ ունենալով գնել մեկ այլ ներդրում, որը բերում է հարկվող եկամուտ:

Երբ հարկերի պլանավորման շնորհիվ հարկվող շահույթը փոխանցվում է ավելի ուշ ժամանակաշրջանից դեպի ավելի վաղ ժամանակաշրջան, հարկային վնասի կամ հարկային զեղչի օգտագործումը մնում է կախված ապագա հարկվող շահույթի գոյությունից, որի աղբյուրը տարբեր պետք է լինի ապագայում առաջացող ժամանակավոր տարբերություններից:

31. Եթե կազմակերպությունը վերջին ժամանակաշրջաններում վնասներ է ունեցել, ապա նա պետք է առաջնորդվի 35-րդ և 36-րդ պարագրաֆներում բերված ուղեցույցներով:

32. [Հանված է]

## Գուղվիլ

32Ա. Եթե բիզնեսների միավորումում առաջացող գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է իր հարկային բազայից, այդ տարբերությունն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ: Գուղվիլի սկզբնական ճանաչումից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը պետք է ճանաչվի որպես այդ բիզնեսների միավորման հաշվապահական հաշվառման մաս այն չափով, որքանով հավանական է հարկվող շահույթի ստացումը, որի դիմաց կարող է օգտագործվել նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը:

## Ակտիվի կամ պարտավորության սկզբնական ճանաչումը

33. Ակտիվի սկզբնական ճանաչման ժամանակ հետաձգված հարկային ակտիվի առաջացման դեպքերից մեկն այն է, երբ ակտիվին վերաբերող չհարկվող պետական շնորհը հանվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը որոշելիս, բայց հարկային նպատակներով չի հանվում ակտիվի ամորտիզացվող գումարից (այլ կերպ ասած՝ իր հարկային բազայից). ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պակաս է իր հարկային բազայից, և դա առաջացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն: Պետական շնորհները կարող են նաև

ներկայացվել որպես հետաձգված եկամուտ, որի դեպքում հետաձգված եկամտի և դրա գրոյական հարկային բազայի միջև եղած տարբերությունը իրենից ներկայացնում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություն: Ներկայացման ինչպիսի մեթոդ էլ որ կազմակերպությունը որդեգրի, այն չի ճանաչում առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը՝ 22-րդ պարագրաֆում շարադրված պատճառով:

### **Զօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային զեղչեր**

34. Առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցվող չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի գծով պետք է ճանաչվի հետաձգված հարկային ակտիվ այն չափով, որով հավանական է, որ կազմակերպությունը ապագայում կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են օգտագործվել այդ չօգտագործված հարկային վնասները և չօգտագործված հարկային զեղչերը:
35. Զօգտագործված հարկային վնասների և հարկային զեղչերի՝ առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցման հետևանքով առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման չափանիշները նույնն են, ինչ նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման համար: Այնուամենայնիվ, չօգտագործված հարկային վնասների գոյությունը լուրջ վկայություն է այն բանի, որ ապագա հարկվող շահույթ կարող է և չլինել: Հետևաբար, երբ կազմակերպությունը վերջերս է կրել վնասներ, նա ճանաչում է չօգտագործված հարկային վնասներից կամ զեղչերից առաջացած հետաձգված հարկային ակտիվը միայն այն չափով, որով այդ կազմակերպությունը ունի բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, կամ առկա է համոզիչ այլ վկայություն, որ նա հետագայում կստանա բավարար հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործել չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը: Այս հանգամանքներում 82-րդ պարագրաֆը պահանջում է բացահայտել հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը, ինչպես նաև դրա ճանաչումը հիմնավորող փաստի բնույթը:
36. Հարկվող շահույթ ստանալու հավանականությունը գնահատելիս, որի դիմաց կարող են օգտագործվել կազմակերպության կողմից չօգտագործված հարկային վնասները և հարկային զեղչերը, կազմակերպությունը հիմք է ընդունում հետևյալ չափանիշները՝
- ա) արդյոք կազմակերպությունն ունի բավարար հարկվող ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք վերաբերում են նույն հարկային մարմնին և նույն հարկվող իրավաբանական անձին, որը կհանգեցնի հարկվող գումարների, որոնց դիմաց կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը մինչև դրանց օգտագործման ժամկետի լրանալը,
  - բ) հավանական է արդյոք, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթներ մինչև չօգտագործված հարկային վնասների կամ չօգտագործված հարկային զեղչերի օգտագործման ժամկետի լրանալը,
  - գ) արդյոք չօգտագործված հարկային վնասներն առաջանում են որոշակի պատճառներով, որոնց կրկնվելու հավանականությունը ցածր է, և
  - դ) արդյոք կազմակերպությունն ունի հարկերի պլանավորման հնարավորություններ (տես պարագրաֆ 30), որպեսզի ստեղծի հարկվող շահույթ այն ժամանակաշրջանում, երբ կարող են օգտագործվել չօգտագործված հարկային վնասները կամ չօգտագործված հարկային զեղչերը:
- Այն չափով, որով հավանական չէ, որ կազմակերպությունը կունենա հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող են իրացվել չօգտագործված հարկային վնասները և չօգտագործված հարկային զեղչերը, հետաձգված հարկային ակտիվները չեն ճանաչվում:

## Չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների վերագնահատում

37. Յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպությունը վերագնահատում է չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվները: Կազմակերպությունը ճանաչում է նախկինում չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվներն այն չափով, որով հավանական է դարձել ապագա հարկվող շահույթների հաշվին հետաձգված հարկային ակտիվների փոխհատուցումը: Օրինակ՝ առևտրի պայմանների բարելավումը կարող է առավել հավանական դարձնել այն, որ կազմակերպությունն ի վիճակի կլինի առաջացնել բավարար հարկվող շահույթ ապագայում, որպեսզի հետաձգված հարկային ակտիվը բավարարի 24-րդ կամ 34-րդ պարագրաֆներում բերված ճանաչման չափանիշներին: Մեկ այլ օրինակ է այն, որ կազմակերպությունը վերագնահատում է հետաձգված հարկային ակտիվները բիզնեսների միավորման ամսաթվի դրությամբ կամ հետագայում (տես՝ պարագրաֆներ 67 և 68):

## Ներդրումներ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում և մասնակցություններ համատեղ պայմանավորվածություններում

38. Ժամանակավոր տարբերություններ առաջանում են, երբ դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հաշվեկշռային արժեքը (այն է՝ մայր կազմակերպության կամ ներդրողի բաժնեմասը դուստր կազմակերպության, մասնաճյուղի, ասոցիացված կազմակերպության կամ ներդրման օբյեկտի գուտ ակտիվներում, ներառյալ գուդվիլի հաշվեկշռային արժեքը) սկսում է տարբերվել ներդրման կամ մասնակցության հարկային բազայից (որը հաճախ հավասար է ինքնարժեքին): Այսպիսի տարբերություններ կարող են առաջանալ մի շարք տարբեր հանգամանքներում, օրինակ՝
- ա) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում, ասոցիացված կազմակերպություններում կամ համատեղ պայմանավորվածություններում չբաշխված շահույթի առկայություն,
  - բ) արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխության դեպքում, երբ մայր կազմակերպությունը և իր դուստր կազմակերպությունը տեղակայված են տարբեր երկրներում, և
  - գ) ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրման հաշվեկշռային արժեքի նվազեցումը մինչև դրա փոխհատուցվող գումարը:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ժամանակավոր տարբերությունը կարող է տարբերվել մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած՝ այդ ներդրման հետ կապված ժամանակավոր տարբերություններից, եթե մայր կազմակերպությունն իր առանձին ֆինանսական հաշվետվությունում ներդրումն արտացոլում է ինքնարժեքով կամ վերագնահատված արժեքով:

39. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային պարտավորություն բոլոր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով՝ կապված դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ, բացառությամբ այն չափի, որով միաժամանակ բավարարվում են հետևյալ երկու պայմանները՝
- ա) մայր կազմակերպությունը, ներդրողը, համատեղ ձեռնարկողը կամ համատեղ գործողը ի վիճակի է վերահսկել ժամանակավոր տարբերության մարման (վերանալու) ժամանակային բաշխումը, և
  - բ) հավանական է, որ ժամանակավոր տարբերությունը չի մարվի (վերանա) տեսանելի ապագայում:



40. Քանի որ մայր կազմակերպությունը վերահսկում է իր դուստր կազմակերպության շահաբաժնային քաղաքականությունը, նա ի վիճակի է վերահսկել այդ ներդրման հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների (ներառյալ ոչ միայն չբաշխված շահույթից, այլև արտարժույթային վերահաշվարկման փոխարժեքային տարբերություններից առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների) մարման (վերանալու) ժամկետները: Ավելին՝ հաճախ գործնականում հնարավոր չի լինում որոշել շահութահարկերի գումարը, որոնք ենթակա են վճարման, երբ ժամանակավոր տարբերությունը հակադարձի: Հետևաբար, երբ մայր կազմակերպությունը որոշում է կայացնում, որ շահույթը չի բաշխվելու տեսանելի ապագայում, նա չի ճանաչում հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Նույն մոտեցումները կիրառվում են մասնաճյուղերում կատարված ներդրումների նկատմամբ:
41. Կազմակերպության ոչ դրամային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են իր ֆունկցիոնալ արժույթով (տես՝ «Արտարժույթի փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքներ» ՀՀՄՍ 21): Եթե կազմակերպության հարկվող շահույթը կամ հարկային վնասը (և, այսպիսով, նրա ոչ դրամային ակտիվների և պարտավորությունների հարկային բազան) որոշվում է այլ արժույթով, փոխարժեքի փոփոխություններն առաջացնում են ժամանակավոր տարբերություններ, որոնք հանգեցնում են հետաձգված հարկային պարտավորության կամ (24-րդ պարագրաֆին համապատասխան) ակտիվի ճանաչման: Առաջացող հետաձգված հարկը դեբետագրվում կամ կրեդիտագրվում է շահույթին կամ վնասին (տես՝ պարագրաֆ 58-ը):
42. Ասոցիացված կազմակերպությունում ներդրողը չի վերահսկում այդ կազմակերպությանը և, սովորաբար, ի վիճակի չէ որոշել նրա շահաբաժնային քաղաքականությունը: Հետևաբար, տեսանելի ապագայում շահույթի չբաշխման պահանջի մասին համապատասխան պայմանագրի բացակայության պայմաններում ներդրողը ճանաչում է իր ներդրումների հետ կապված հարկվող ժամանակավոր տարբերություններից առաջացող հետաձգված հարկային պարտավորությունը: Որոշ դեպքերում ներդրողը կարող է ի վիճակի չլինել որոշել հարկի այն գումարը, որը ենթակա է լինելու վճարման, եթե նա փոխհատուցի ասոցիացված կազմակերպությունում իր ներդրման արժեքը, բայց կարող է որոշել այն նվազագույն գումարը, որից պակաս չի լինելու հարկի մեծությունը: Այդպիսի դեպքում հետաձգված հարկային պարտավորությունը չափվում է այդ գումարով:
43. Համատեղ պայմանավորվածության կողմերի միջև պայմանավորվածությունը սովորաբար կարգավորում է շահույթի բաշխումը և սահմանում, թե արդյոք այդպիսի հարցերի վերաբերյալ որոշման ընդունման համար անհրաժեշտ է բոլոր, թե մի խումբ կողմերի համաձայնությունը: Երբ համատեղ ձեռնարկողը կամ համատեղ գործողը կարող է վերահսկել համատեղ պայմանավորվածության շահույթից իր բաժնի բաշխման ժամկետները, և հավանական է, որ շահույթի իր բաժինը չի բաշխվելու տեսանելի ապագայում, ապա հետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվում:
44. **Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հետաձգված հարկային ակտիվ բոլոր նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով, որոնք առաջանում են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցություններից, այն և միայն այն չափով, որով հավանական է, որ՝**
- ա) **ժամանակավոր տարբերությունը կմարի տեսանելի ապագայում,**
  - բ) **առկա կլինի հարկվող շահույթ, որի դիմաց կարող է օգտագործվել ժամանակավոր տարբերությունը:**
45. Դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ կապված նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների գծով հետաձգված հարկային ակտիվի ճանաչման

մասին որոշում ընդունելիս կազմակերպությունը առաջնորդվում է 28-31-րդ պարագրաֆներում նշված ուղեցույցներով:

## Չափումը

46. Ընթացիկ և նախորդ ժամանակաշրջանների համար ընթացիկ հարկային պարտավորությունները (ակտիվները) պետք է չափվեն այն գումարով, որն ակնկալվում է, որ կվճարվի հարկային մարմիններին (կփոխհատուցվի հարկային մարմինների կողմից)՝ կիրառելով հարկերի դրույքները (և հարկային օրենքները), որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:
47. Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները պետք է չափվեն հարկերի այն դրույքների օգտագործմամբ, որոնք ակնկալվում է, որ կկիրառվեն ակտիվի իրացման կամ պարտավորության մարման ժամանակ՝ հիմք ընդունելով հարկերի այն դրույքները (և հարկային օրենքները), որոնք ուժի մեջ են եղել կամ ըստ էության ուժի մեջ են եղել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում:
48. Ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները սովորաբար չափվում են գործող (ուժի մեջ գտնվող) հարկի դրույքների (և հարկային օրենքների) կիրառմամբ: Այնուամենայնիվ, որոշ իրավակարգերում կառավարության կողմից հարկի դրույքների (և հարկային օրենքների) հայտարարումը կարող է, ըստ էության, ունենալ նույն ազդեցությունը, ինչ փաստացի ուժի մեջ մտնելը, որը կարող է տեղի ունենալ հայտարարելուց մի քանի ամիս անց: Այդպիսի հանգամանքներում հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չափվում են՝ օգտագործելով հայտարարված հարկերի դրույքները (և հարկային օրենքները):
49. Երբ հարկվող շահույթի տարբեր մակարդակների նկատմամբ կիրառվում են տարբեր դրույքներ, հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չափվում են՝ օգտագործելով միջին դրույքները, որոնք ակնկալվում է կիրառել այն ժամանակաշրջանների հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) նկատմամբ, երբ սպասվում է ժամանակավոր տարբերությունների մարումը (վերացումը):
50. [Հանված է]
51. **Հետաձգված հարկային պարտավորությունների և հետաձգված հարկային ակտիվների չափումը պետք է արտացոլի հարկային հետևանքները, որոնք կառաջանան՝ կախված այն եղանակից, որով կազմակերպությունը, հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, ակնկալում է փոխհատուցել կամ մարել իր ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները:**
- 51Ա. Որոշ իրավակարգերում այն եղանակը, որով կազմակերպությունն փոխհատուցում (մարում) է ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը, կարող է ազդեցություն ունենալ ստորև նշվածներից մեկի կամ երկուսի վրա՝
- ա) կազմակերպության կողմից իր ակտիվի (պարտավորության) հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցման (մարման) ժամանակ կիրառվող հարկի դրույք,
  - բ) ակտիվի (պարտավորության) հարկային բազա:
- Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը չափում է հետաձգված հարկային պարտավորությունները և հետաձգված հարկային ակտիվները՝ օգտագործելով հարկի այն դրույքը և հարկային բազան, որոնք համապատասխանում են փոխհատուցման կամ մարման ակնկալվող եղանակին:

Օրինակ Ա
<p>Հիմնական միջոցի հաշվեկշռային արժեքը 100 միավոր է, իսկ հարկային բազան՝ 60 միավոր: Հիմնական միջոցի վաճառքի դեպքում կկիրառվի հարկի 20 տոկոս դրույքը, իսկ ակտիվից ստացվող այլ եկամուտների նկատմամբ՝ հարկի 30 տոկոս դրույքը:</p> <p>Կազմակերպությունը ճանաչում է 8 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 20 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է վաճառել հիմնական միջոցը՝ առանց հետագա օգտագործման, կամ 12 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (40 միավորի 30 տոկոսը), եթե նա ակնկալում է պահել հիմնական միջոցը և փոխհատուցել դրա հաշվեկշռային արժեքն օգտագործման միջոցով:</p>

Օրինակ Բ

100 միավոր սկզբնական արժեքով և 80 միավոր հաշվեկշռային արժեքով հիմնական միջոցը վերագնահատվում է 150 միավոր: Համարժեք ճշգրտում հարկային նպատակներով չի կատարվում: Կուտակված ամորտիզացիան հարկային նպատակների համար կազմում է 30 միավոր, իսկ հարկի դրույքը՝ 30 տոկոս: Եթե հիմնական միջոցը վաճառվում է սկզբնական արժեքը գերազանցող գումարով, ապա կուտակված հարկային ամորտիզացիան կներառվի հարկվող շահույթի մեջ, սակայն վաճառքից հասույթի՝ սկզբնական արժեքը գերազանցող մասը չի հարկվի:

Հիմնական միջոցի հարկային բազան 70 միավոր է, և գոյություն ունի 80 միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել հաշվեկշռային արժեքը հիմնական միջոցի օգտագործման միջոցով, ապա նա պետք է ստեղծի 150 միավոր հարկվող եկամուտ, ընդ որում՝ նա ի վիճակի կլինի ամորտիզացիոն նվազեցումներ կատարել միայն 70 միավորի չափով: Այս դեպքում գոյություն ունի 24 միավոր հետաձգված հարկային պարտավորություն (80 միավորի 30 տոկոսը): Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է փոխհատուցել հաշվեկշռային արժեքը՝ հիմնական միջոցն անմիջապես 150 միավորով վաճառելով, ապա հետաձգված հարկային պարտավորությունը կհաշվարկվի հետևյալ կերպ՝

	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն	Հարկի դրույքը	Հետաձգված հարկային պարտավորություն
Կուտակված հարկային մաշվածություն	30	30%	9
Սկզբնական արժեքը գերազանցող եկամուտ	50	2րո	—
Ընդամենը	80		9

(Ծանոթագրություն. 61Ա պարագրաֆի համաձայն՝ լրացուցիչ հետաձգված հարկը, որն առաջանում է վերագնահատումից, ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում)

Օրինակ 9

Փաստերը նույնն են, ինչ Բ օրինակում, բացառությամբ, եթե հիմնական միջոցը վաճառվում է սկզբնական արժեքը գերազանցող գումարով, կուտակված հարկային ամորտիզացիան ներառվելու է հարկվող շահույթի մեջ (30 տոկոս հարկի դրույքով), իսկ վաճառքից հասույթը կհարկվի 40 տոկոս հարկի դրույքով՝ 110 միավոր կազմող սղանդով ճշգրտված սկզբնական արժեքը հանելուց հետո:

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցել հիմնական միջոցի օգտագործման միջոցով, նա պետք է ստեղծի 150 միավոր հարկվող եկամուտ, սակայն ի վիճակի կլինի լոկ 70 միավոր ամորտիզացիոն նվազեցումներ (հանումներ) կատարել: Դրա արդյունքում հարկային բազան կազմում է 70 միավոր, հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը՝ 80 միավոր, իսկ հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝ 24 միավոր (80 միավորի 30 տոկոսը), ինչպես Բ օրինակում:

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցել՝ ակտիվն անմիջապես 150 միավորով վաճառելով, ապա նա կկարողանա 110 միավոր ինդեքսավորված սկզբնական արժեքի նվազեցում կատարել: 40 միավոր զուտ եկամուտը ենթակա է հարկման 40 տոկոս դրույքով: Բացի այդ, կուտակված 30 միավոր ամորտիզացիան կներառվի հարկվող շահույթի մեջ և կհարկվի 30%-ով: Այսպիսով, հարկային բազան 80 միավոր է (110 միավորից հանած 30 միավոր), հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը՝ 70 միավոր, և հետաձգված հարկային պարտավորությունը՝ 25 միավոր (40 միավորի 40 տոկոսը գումարած 30 միավորի 30 տոկոսը): Եթե հարկային բազան բավարար հստակ չէ այս օրինակում, օգտակար կլինեի հիմք ընդունել 10-րդ պարագրաֆում շարադրված հիմնական սկզբունքը:

(Ծանոթագրություն. 61Ա պարագրաֆի համաձայն՝ լրացուցիչ հետաձգված հարկը, որն առաջանում է վերազնահատումից, ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում):

- 51Բ. Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ հետաձգված հարկային ակտիվն առաջանում է ԳՄՍ 16-ի վերագնահատման մոդելի օգտագործմամբ չափվող չմաշվող (չամորտիզացվող) ակտիվից, ապա հետաձգված հարկային պարտավորության կամ հետաձգված հարկային ակտիվի չափումը պետք է արտացոլի չմաշվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի՝ վաճառքի միջոցով փոխհատուցման հարկային հետևանքները, անկախ այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի չափման հիմունքից: Համապատասխանաբար, եթե հարկային օրենքով սահմանվում է ակտիվի վաճառքից ստացված հարկվող գումարի նկատմամբ կիրառելի հարկի դրույք, որը տարբերվում է ակտիվի օգտագործման արդյունքում ստացված հարկվող գումարի նկատմամբ կիրառելի հարկի դրույքից, ապա չմաշվող ակտիվին վերաբերող հետաձգված հարկային պարտավորության կամ ակտիվի չափման ժամանակ կիրառվում է առաջին դրույքը:
- 51Գ. Եթե հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ ակտիվն առաջանում է ԳՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ չափվող ներդրումային գույքից, ապա առկա է հերքելի ենթադրություն, որ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը կփոխհատուցվի վաճառքի միջոցով: Համապատասխանաբար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ենթադրությունը հերքվում է, հետաձգված հարկային պարտավորության կամ հետաձգված հարկային ակտիվի չափումը պետք է արտացոլի ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի՝ ամբողջությամբ վաճառքի միջոցով փոխհատուցելու հարկային հետևանքները: Այս ենթադրությունը հերքվում է, եթե ներդրումային գույքը մաշվող (ամորտիզացվող) է և պահվում է բիզնեսի այնպիսի մոդելում, որի նպատակն է սպառել ներդրումային գույքում մարմնավորված, ըստ ելույթան, բոլոր տնտեսական օգուտները ժամանակի ընթացքում, այլ ոչ թե վաճառքի միջոցով: Եթե ենթադրությունը հերքվում է, ապա պետք է հետևել 51-րդ և 51Ա պարագրաֆների պահանջներին:

51Գ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.

Ներդրումային գույքի ինքնարժեքը 100 միավոր է, իսկ իրական արժեքը՝ 150 միավոր: Այն չափվում է ԳՄՍ 40-ի՝ իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ: Գույքը բաղկացած է հողից՝ 40 միավոր ինքնարժեքով ու 60 միավոր իրական արժեքով, և շինությունից՝ 60 միավոր ինքնարժեքով ու 90 միավոր իրական արժեքով: Հողի օգտակար ծառայությունն անսահմանափակ է:

Շինության կուտակված մաշվածությունը հարկային նպատակներով 30 միավոր է: Ներդրումային գույքի իրական արժեքի չիրացված փոփոխություններն ազդեցություն չունեն հարկվող շահույթի վրա: Եթե ներդրումային գույքը վաճառվում է ինքնարժեքը գերազանցող գումարով, ապա 30 միավոր կազմող կուտակված հարկային մաշվածության հակադարձումը կներառվի հարկվող շահույթում և կհարկվի սովորական՝ 30% հարկի դրույքով: Վաճառքից հասույթի՝ ինքնարժեքը գերազանցող մասի համար հարկային օրենքը սահմանում է 25% դրույք՝ երկու տարուց պակաս պահվող ակտիվների համար և 20% դրույք՝ երկու տարի կամ ավելի երկար պահվող ակտիվների համար:

## 51Գ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.

Քանի որ ներդրումային գույքը չափվում է ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելի օգտագործմամբ, ապա առկա է հերքելի ենթադրություն, որ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքն ամբողջությամբ կփոխհատուցի վաճառքի միջոցով: Եթե այդ ենթադրությունը չի հերքվում, հետաձգված հարկը արտացոլում է հաշվեկշռային արժեքի՝ վաճառքի միջոցով ամբողջությամբ փոխհատուցման հարկային հետևանքները, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը նախքան վաճառքը վարձակալական եկամուտ է ակնկալում վաստակել այդ գույքից:

Վաճառքի դեպքում հողի հարկային բազան 40 միավոր է, և առկա է 20 (60 – 40) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Վաճառքի դեպքում շինության հարկային բազան 30 (60 – 30) միավոր է, և առկա է 60 (90 – 30) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն: Արդյունքում ներդրումային գույքին վերաբերող ընդհանուր հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը կազմում է 80 (20 + 60):

47-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ հարկի դրույքն այն դրույքն է, որն ակնկալվում է կիրառել ներդրումային գույքի իրացման ժամանակաշրջանի նկատմամբ: Այսպիսով, արդյունքում ստացվող հետաձգված հարկային պարտավորությունը հաշվարկվում է հետևյալ կերպ, եթե կազմակերպությունն ակնկալում է վաճառել գույքը երկու տարուց ավելի պահելուց հետո.

	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն	Հարկի դրույքը	ձգված հարկային սրտա-վորություն
Կուտակված հարկային մաշվածություն	30	30%	9
Ինքնարժեքը գերազանցող եկամուտ	50	20%	10
Ընդամենը	80		19

Եթե կազմակերպությունն ակնկալում է վաճառել գույքը այն երկու տարուց պակաս պահելուց հետո, ապա վերը ներկայացված հաշվարկը կփոփոխվի՝ կիրառելով 25 տոկոս հարկի դրույքը, այլ ոչ 20 տոկոս դրույքը՝ ինքնարժեքը գերազանցող մասի համար:

Եթե, վերև ասվածի փոխարեն, կազմակերպությունը շինությունը պահում է բիզնեսի այնպիսի մոդելում, որի նպատակն է սպառել շինության մեջ մարմնավորված, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները ժամանակի ընթացքում, այլ ոչ թե վաճառքի միջոցով, ապա շինության համար այս ենթադրությունը հերքվում է: Սակայն, հողը չի մաշեցվում (ամորտիզացվում): Հետևաբար, հողի համար վաճառքի միջոցով փոխհատուցման ենթադրությունը չի հերքվում: Այսպիսով, հետաձգված հարկային պարտավորությունը կարտացոլի շինության հաշվեկշռային արժեքն օգտագործման միջոցով, իսկ հողի հաշվեկշռային արժեքը՝ վաճառքի միջոցով փոխհատուցելու արդյունքում առաջացող հարկային հետևանքներ:

Շինության օգտագործման դեպքում հարկային բազան 30 (60 – 30) միավոր է, և առկա է 60 (90 – 30) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, ինչն առաջացնում է 18 միավոր (60 միավորի 30 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Հողի վաճառքի դեպքում հարկային բազան 40 միավոր է, և առկա է 20 (60 – 40) միավոր հարկվող ժամանակավոր տարբերություն, ինչն առաջացնում է 4 միավոր (20 միավորի 20 տոկոսը) հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Արդյունքում, եթե վաճառքի միջոցով փոխհատուցման ենթադրությունը շինության համար հերքվում է, ներդրումային գույքին վերաբերող հետաձգված հարկային պարտավորությունը կազմում է 22 (18 + 4):

- 51Դ. 51Գ պարագրաֆի հերքելի ենթադրությունը կիրառվում է նաև այն դեպքում, երբ հետաձգված հարկային պարտավորությունը կամ հետաձգված հարկային ակտիվը առաջանում է բիզնեսի միավորումում ներդրումային գույքի չափման արդյունքում, եթե այդ ներդրումային գույքի հետագա չափման ժամանակ կազմակերպությունն օգտագործելու է իրական արժեքի մոդելը:
- 51Ե. 51Բ–51Դ պարագրաֆները չեն փոխում հետաձգված հարկային ակտիվները ճանաչելիս ու չափելիս սույն ստանդարտի 24–33-րդ պարագրաֆների (նվազեցվող ժամանակավոր տարբերություններ) և 34–36 պարագրաֆների (չօգտագործված հարկային վնասներ և չօգտագործված հարկային գեղչեր) սկզբունքները կիրառելու պահանջները:
52. [տեղափոխված է և համարակալված՝ 51Ա]
- 52Ա. Որոշ իրավակարգերում շահութահարկերը ենթակա են վճարման ավելի բարձր կամ ցածր դրույքով, եթե զուտ շահույթը կամ չբաշխված շահույթն ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այլ իրավակարգերում շահութահարկերը կարող են ենթակա լինել փոխհատուցման կամ վճարման, եթե զուտ շահույթը կամ չբաշխված շահույթն ամբողջությամբ կամ մասամբ վճարվում է կազմակերպության բաժնետերերին՝ որպես շահաբաժին: Այս դեպքերում ընթացիկ

և հետաձգված հարկային ակտիվներն ու պարտավորությունները չափվում են չբաշխված շահույթի նկատմամբ կիրառվող հարկային դրույքով:

52Բ. [Հանված է]

52Ա և 57Ա պարագրաֆները լուսաբանող օրինակ

Հետևյալ օրինակն առնչվում է այնպիսի իրավակարգում գործող կազմակերպության ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների չափմանը, որտեղ շահութահարկերը չբաշխված շահույթի նկատմամբ վճարվում են ավելի բարձր դրույքով (50%), իսկ շահույթի բաշխման դեպքում շահութահարկի որոշակի գումար փոխհատուցվում է: Բաշխված շահույթների նկատմամբ հարկի դրույքը 35% է: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում՝ 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին, կազմակերպությունը չի ճանաչում պարտավորություն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջարկված կամ հայտարարված շահաբաժինների գծով: Արդյունքում, 20X1 թվականին որևէ շահաբաժին չի ճանաչվում: 20X1 թ.-ի համար հարկվող շահույթը 100,000 է: 20X1 թ.-ի համար գուտ հարկվող ժամանակավոր տարբերությունը 40,000 է:

Կազմակերպությունը ճանաչում է 50,000-ին հավասար ընթացիկ հարկային պարտավորություն և ընթացիկ շահութահարկի գծով ծախս: Հետագա շահաբաժինների արդյունքում հնարավոր փոխհատուցվելիք գումարի գծով ոչ մի ակտիվ չի ճանաչվում: Կազմակերպությունը նաև ճանաչում է 20,000-ին (40,000-ի 50%-ին) հավասար հետաձգված հարկային պարտավորություն և հետաձգված հարկի գծով ծախս, ինչն իրենից ներկայացնում է այն շահութահարկերը, որ կազմակերպությունը կվճարի իր ակտիվների կամ պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքները փոխհատուցելիս կամ մարելիս՝ հիմնվելով չբաշխված շահույթի նկատմամբ կիրառվող հարկային դրույքի վրա:

Հետագայում, 20X2 թ. մարտի 15-ին, կազմակերպությունը որպես պարտավորություն է ճանաչում նախորդ ժամանակաշրջանների գործառնական շահույթից վճարվելիք 10,000-ին հավասար շահաբաժիններ:

20X2 թ. մարտի 15-ին կազմակերպությունը 1,500-ին (որպես պարտավորություն ճանաչված շահաբաժինների 15%-ի) հավասար շահութահարկերի փոխհատուցումը ճանաչում է որպես ընթացիկ հարկային ակտիվ և ընթացիկ շահութահարկի գծով ծախսի նվազեցում 20X2 թ.-ի համար:

**53. Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները չպետք է զեղչվեն:**

54. Հետաձգված հարկային ակտիվները և պարտավորությունները զեղչման հիմունքով արժանահավատորեն որոշելու համար պահանջվում է յուրաքանչյուր ժամանակավոր տարբերության համար կազմել, ըստ մարման ժամկետների, մանրամասն ժամանակացույց: Շատ դեպքերում այդպիսի ժամանակացույցի մշակումն անհնարին է կամ չափազանց բարդ: Հետևաբար, հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների զեղչման պահանջը տեղին չէ: Ջեղչման թույլատրելը, բայց ոչ պարտադրելը, կհանգեցնեք մի իրավիճակի, երբ կառաջանային հետաձգված հարկային ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնք համադրելի չէին լինի կազմակերպությունների միջև: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի պահանջում և չի թույլատրում հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների զեղչումը:

55. Ժամանակավոր տարբերությունները որոշվում են ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա: Սա կիրառելի է նաև նույնիսկ այն դեպքերում, երբ հաշվեկշռային արժեքը հենց ինքն է որոշվում զեղչման հիմունքով, օրինակ՝ հետաշխատանքային հատուցումների գծով պարտականությունները (տես՝ «Աշխատակիցների հատուցումներ» ՀՀՄՍ 19):

56. Հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում: Կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի հետաձգված հարկային ակտիվի հաշվեկշռային արժեքն այն չափով, որով այլևս հավանական չէ, որ կստանա բավարար հարկվող շահույթ, որը թույլ կտա հետաձգված հարկային ակտիվից օգուտն ամբողջությամբ կամ մասամբ իրացնել:

Ցանկացած այդպիսի նվազեցում պետք է վերականգնվի այնքանով, որքանով հավանական է դառնում բավարար հարկվող շահույթի ստացումը:

## Ընթացիկ և հետաձգված հարկերի ճանաչումը

57. Գործարքի կամ այլ իրադարձության ընթացիկ և հետաձգված հարկային հետևանքների հաշվառումը համապատասխանում է հենց այդ գործարքի կամ իրադարձության հաշվառմանը: Այդ սկզբունքն է իրագործվում 58-68-րդ պարագրաֆներում:

57Ա. Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի շահաբաժինների գծով շահութահարկային հետևանքները, ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 9-ում, երբ այն ճանաչում է շահաբաժինը վճարելու պարտավորությունը: Շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքներն ավելի ուղղակիորեն են կապված անցյալ գործարքներին կամ դեպքերին, որոնք առաջացնում են բաշխվող շահույթը, քան սեփականատերերին կատարված բաշխումներին: Հետևաբար, շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում, այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում կամ սեփական կապիտալում, կախված նրանից, թե կազմակերպությունն ի սկզբանե, որտեղ է ճանաչել այդ անցյալ գործարքները կամ դեպքերը:

## Շահույթում կամ վնասում ճանաչված հոդվածներ

58. Ընթացիկ և հետաձգված հարկերը պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս և ներառվեն տվյալ ժամանակաշրջանի շահույթի կամ վնասի մեջ, բացառությամբ հարկի այն մասի, որն առաջանում է՝

- ա) գործարքից կամ իրադարձությունից, որը նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում ճանաչվում է շահույթից կամ վնասից դուրս՝ կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տես՝ պարագրաֆներ 61Ա-65), կամ
- բ) բիզնեսների միավորումից (բացառությամբ ներդրումային կազմակերպության կողմից դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը, ինչպես սահմանված է «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ» ՖՀՄՍ 10-ում, որը պահանջվում է չափվել իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով) (տես՝ պարագրաֆներ 66 և 68):

59. Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների մեծ մասն առաջանում է, երբ եկամուտը կամ ծախսը ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ մի ժամանակաշրջանում, իսկ հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ՝ մեկ այլ: Արդյունքում առաջացող հետաձգված հարկը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այդպիսի իրավիճակների օրինակներ են՝

- ա) տոկոսների, ռոյալթիների կամ շահաբաժինների գծով հասույթը ստացվում է ժամանակաշրջանի վերջում և ներառվում է հաշվապահական շահույթի մեջ՝ «Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից» ՖՀՄՍ 15-ին, «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ՀՀՄՍ 39-ին և «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, ինչպես նպատակահարմար է, սակայն հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) մեջ ներառվում է դրամարկղային հիմունքով, և
- բ) ոչ նյութական ակտիվների վրա կատարված ծախսումները կապիտալացվել են ՀՀՄՍ 38-ին համապատասխան և շահույթում կամ վնասում ներառվում են ամորտիզացիայի միջոցով, սակայն հարկային նպատակներով նվազեցվել են կատարման պահին:



60. Հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների հաշվեկշռային արժեքը կարող է փոփոխվել, նույնիսկ եթե համապատասխան ժամանակավոր տարբերությունների գումարը չի փոփոխվել: Դա կարող է առաջանալ, օրինակ՝

- ա) հարկի դրույքների կամ հարկային օրենքներում փոփոխությունների արդյունքում,
- բ) հետաձգված հարկային ակտիվի փոխհատուցելիության վերագնահատման արդյունքում, կամ
- գ) ակտիվի փոխհատուցման ակնկալվող եղանակի փոփոխության արդյունքում:

Առաջացող հետաձգված հարկը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն մասի, որը վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներին (տես՝ պարագրաֆ 63):

### **Շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներ**

61. [Հանված է]

61Ա. Ընթացիկ և հետաձգված հարկը պետք է ճանաչվի շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե հարկը վերաբերում է այն հոդվածներին, որոնք, նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում, ճանաչված են շահույթից կամ վնասից դուրս: Հետևաբար, ընթացիկ և հետաձգված հարկերը, որոնք վերաբերում են այն հոդվածներին, որոնք, նույն կամ տարբեր ժամանակաշրջանում, ճանաչված են՝

- ա) այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, պետք է ճանաչվեն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում (տես՝ պարագրաֆ 62),
- բ) ուղղակիորեն սեփական կապիտալում, պետք է ճանաչվեն ուղղակիորեն սեփական կապիտալում (տես՝ պարագրաֆ 62Ա):

62. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները պահանջում կամ թույլատրում են որոշակի հոդվածների ճանաչումը այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում: Այդպիսի հոդվածների օրինակներ են՝

- ա) հաշվեկշռային արժեքի փոփոխություն, որն առաջանում է հիմնական միջոցների վերագնահատումից (տես՝ ՀՀՄՍ 16), և
- բ) [հանված է]
- գ) փոխարժեքային տարբերություններ, որոնք առաջանում են արտերկրյա ստորաբաժանման ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկից (տես՝ ՀՀՄՍ 21),
- դ) [հանված է]:

62Ա. Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները պահանջում կամ թույլատրում են որոշակի հոդվածների կրեդիտագրումը կամ դեբետագրումը ուղղակիորեն սեփական կապիտալին: Այդպիսի հոդվածների օրինակներ են՝

- ա) չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում, որն առաջանում է կամ հետընթաց կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունից, կամ սխալի ուղղումից (տես՝ «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը), և
- բ) այն գումարները, որոնք առաջանում են բաղադրյալ ֆինանսական գործիքի՝ սեփական կապիտալի բաղադրիչի սկզբնական ճանաչման ժամանակ (տես՝ պարագրաֆ 23):

63. Որոշ բացառիկ հանգամանքներում կարող է դժվար լինել՝ շահույթից կամ վնասից դուրս (կա՛մ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում, կամ ուղղակիորեն սեփական կապիտալում) ճանաչված

հոդվածներին վերաբերող ընթացիկ կամ հետաձգված հարկի գումարը որոշելը: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, երբ՝

- ա) գործում են շահութահարկի տարբերակված դրույքներ, և հնարավոր չէ որոշել այն դրույքը, որով հարկվել է հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) որոշակի առանձին բաղադրիչը,
- բ) հարկերի դրույքների կամ հարկային օրենսդրության այլ փոփոխություններն ազդում են այն հետաձգված հարկային ակտիվի կամ պարտավորության վրա, որը, մասամբ կամ ամբողջությամբ, վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածին, կամ
- գ) կազմակերպությունը որոշում է, որ հետաձգված հարկային ակտիվը, որը մասամբ կամ ամբողջությամբ վերաբերում է նախապես շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածի, պետք է ճանաչվի կամ չպետք է այլևս ամբողջովին ճանաչվի:

Այդպիսի դեպքերում ընթացիկ և հետաձգված հարկը, որը վերաբերում է շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված հոդվածներին, հիմնվում է տվյալ հարկային իրավակարգում գործող կազմակերպության ընթացիկ և հետաձգված հարկերի հիմնավորված համամասնական բաշխման, կամ մեկ այլ մեթոդի վրա, որով ապահովվում է ավելի ճշգրիտ բաշխում տվյալ հանգամանքներում:

64. ՀՀՄՍ 16-ը չի որոշակիացնում, թե արդյոք կազմակերպությունը պետք է վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճից ամեն տարի փոխանցի չբաշխված շահույթին մի գումար, որը հավասար է վերագնահատված արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության և այդ ակտիվի սկզբնական արժեքի հիման վրա հաշվարկված մաշվածության միջև եղած տարբերությանը: Եթե կազմակերպությունը կատարում է այդպիսի փոխանցում, ապա փոխանցվող գումարը իր մեջ չի պարունակում դրա հետ կապված հետաձգված հարկը: Նմանատիպ մոտեցում է կիրառվում հիմնական միջոցների օբյեկտի օտարման ժամանակ կատարվող փոխանցումների նկատմամբ:
65. Եթե ակտիվը վերագնահատվում է հարկային նպատակներով, և այդ վերագնահատումը կապված է ավելի վաղ ժամանակաշրջանների հաշվապահական վերագնահատման կամ ապագա ժամանակաշրջաններում անցկացվելիք վերագնահատման հետ, ապա և՛ ակտիվի վերագնահատման, և՛ հարկային բազայի ճշգրտման հարկային հետևանքները ճանաչվում են այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքում դրանց իրականացման ժամանակաշրջանում: Այնուամենայնիվ, եթե հարկային նպատակներով անցկացվող վերագնահատումը կապված չէ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի կամ ապագա ժամանակաշրջաններում անկնկալվող հաշվապահական վերագնահատման հետ, ապա հարկային բազայի ճշգրտման հարկային հետևանքները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում:
- 65Ա. Երբ կազմակերպությունը իր բաժնետերերին վճարի բաժնեմասեր, կարող է պահանջվել բաժնեմասերից որոշ մաս վճարել հարկային մարմիններին բաժնետերերի անունից: Շատ իրավակարգերում այս գումարը կոչվում է գանձվող հարկ: Հարկային մարմիններին այդպիսի վճարված կամ վճարվելիք գումարը դեբետագրվում է սեփական կապիտալին՝ որպես բաժնեմասերի մաս:

## Բիզնեսների միավորումից առաջացող հետաձգված հարկ

66. Ինչպես բացատրված է 19-րդ և 26(գ) պարագրաֆներում, ժամանակավոր տարբերություններ կարող են առաջանալ բիզնեսների միավորման ժամանակ: ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն՝ կազմակերպությունը ճանաչում է առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվները (այն չափով, որով դրանք բավարարում են 24-րդ պարագրաֆով սահմանված ճանաչման չափանիշներին) կամ հետաձգված հարկային պարտավորությունները՝ որպես որոշելի ակտիվներ և պարտավորություններ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, այս հետաձգված հարկային ակտիվները և հետաձգված հարկային

պարտավորությունները ազդում են կազմակերպության ճանաչած գույքի վրա (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից օգուտի գումարի վրա: Այնուամենայնիվ, 15(ա) պարագրաֆին համապատասխան՝ կազմակերպությունը չի ճանաչում գույքի սկզբնական ճանաչումից առաջացած հետաձգված հարկային պարտավորությունները:

67. Բիզնեսների միավորման արդյունքում, ձեռք բերողի մինչև ձեռքբերումային հետաձգված հարկային ակտիվի իրացման հավանականությունը կարող է փոփոխվել: Ձեռք բերողը կարող է հավանական համարել, որ նա կփոխհատուցի իր սեփական հետաձգված հարկային ակտիվը, որը ճանաչված չէր մինչև բիզնեսների միավորումը: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է ի վիճակի լինել օգտագործել չօգտագործված հարկային վնասները ձեռք բերված կազմակերպության ապագա հարկվող շահույթի դիմաց: Եվ հակառակը՝ բիզնեսների միավորման արդյունքում կարող է այլևս հավանական չլինել այն, որ ապագա հարկվող շահույթը թույլ կտա հարկային ակտիվի փոխհատուցումը: Նման դեպքերում ձեռք բերողը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվի փոփոխությունը բիզնեսների միավորման ժամանակաշրջանում, բայց այն չի ներառում որպես այդ միավորման հաշվապահական հաշվառման մաս: Հետևաբար, ձեռք բերողը հաշվի չի առնում այն՝ բիզնեսների միավորումում իր ճանաչած գույքի վրա կամ գեղջով (իրական արժեքից ցածր գնով) գնումից օգուտը չափելիս:
68. Ձեռք բերողի առաջիկա ժամանակաշրջաններ փոխանցվող հարկային վնասի կամ այլ հետաձգված հարկային ակտիվի հնարավոր օգուտը կարող է չբավարարել առանձին ճանաչման չափանիշներին բիզնեսների միավորման սկզբնական հաշվառման ժամանակ, բայց կարող է իրացվել հետագայում: Կազմակերպությունը պետք է ճանաչի ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները, որ նա իրացնում է բիզնեսների միավորումից հետո, հետևյալ կերպ՝
- ա) չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները, որոնք առաջացել են ձեռքբերման օրը գոյություն ունեցող փաստերի և հանգամանքների վերաբերյալ նոր տեղեկատվությունից, պետք է կիրառվեն՝ նվազեցնելու համար այդ ձեռքբերմանը վերաբերող գույքի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե այդ գույքի հաշվեկշռային արժեքը հավասար է զրոյի, ապա մնացած հետաձգված հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում,
  - բ) մնացած բոլոր իրացված ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում (կամ էլ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե այդպես է պահանջում սույն ստանդարտը):

## **Բաժնետոմսի վրա հիմնված վճարման գործարքներից առաջացած ընթացիկ և հետաձգված հարկեր**

- 68Ա. Որոշ հարկային իրավակարգերում կազմակերպությունը ստանում է հարկային նվազեցում (այսինքն՝ գումար, որը հարկվող շահույթը որոշելիս ենթակա է նվազեցման), որը վերաբերում է այդ կազմակերպության բաժնետոմսերով, բաժնետոմսերի օպցիոններով կամ այլ բաժնային գործիքներով վճարվող հատուցումներին: Այդ հարկային նվազեցման գումարը կարող է տարբեր լինել դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսից, և կարող է առաջանալ ավելի ուշ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում կազմակերպությունը կարող է տրամադրված բաժնետոմսերի օպցիոնների դիմաց որպես հատուցում աշխատակիցներից ստացված ծառայությունների սպառման գծով ճանաչել ծախս՝ «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ին համապատասխան, սակայն հարկային նվազեցում կարող է ստանալ միայն բաժնետոմսերի օպցիոնները իրագործելիս, ընդ որում՝ հարկային նվազեցման չափը որոշվում է իրագործման օրվա դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնի հիման վրա:

- 68Բ. Ինչպես սույն ստանդարտի 9-րդ և 26(բ) պարագրաֆներում նկարագրված հետազոտության ծախսումների դեպքում, մինչև ընթացիկ ամսաթիվը աշխատակիցներից ստացված ծառայությունների հարկային բազայի (որն իրենից ներկայացնում է մի գումար, որ հարկային մարմինները կթույլատրեն նվազեցնել ապագա ժամանակաշրջաններում) և գրոյին հավասար հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունը նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունն է, որը հանգեցնում է հետաձգված հարկային ակտիվի: Եթե ապագա ժամանակաշրջաններում հարկային մարմինների կողմից որպես նվազեցում թույլատրվող գումարը ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հայտնի չէ, այն պետք է գնահատվի ժամանակաշրջանի վերջում առկա տեղեկության հիման վրա: Օրինակ՝ եթե ապագա ժամանակաշրջաններում հարկային մարմինների կողմից որպես նվազեցում թույլատրվող գումարը կախված է ապագա ամսաթվի դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնից, նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը պետք է չափվի ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության բաժնետոմսի գնի հիման վրա:
- 68Գ. Ինչպես նշված է 68Ա պարագրաֆում, հարկային նվազեցման գումարը (կամ գնահատված ապագա հարկային նվազեցումը՝ չափված 68Բ պարագրաֆին համապատասխան) կարող է տարբեր լինել դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսից: Ըստ սույն ստանդարտի 58-րդ պարագրաֆի՝ ընթացիկ և հետաձգված հարկը պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս և պետք է ներառվի ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, բացառությամբ այն մասի, որով այդ հարկն առաջանում է՝ (ա) նույն կամ մեկ այլ ժամանակաշրջանում շահույթից կամ վնասից դուրս ճանաչված գործարքից կամ դեպքից, կամ (բ) բիզնեսների միավորումից (բացառությամբ ներդրումային կազմակերպության կողմից դուստր կազմակերպության ձեռքբերումը, որը պետք է չափվի իրական արժեքով՝ շահույթ կամ վնասի միջոցով): Եթե հարկային նվազեցման գումարը (կամ գնահատված ապագա հարկային նվազեցումը) գերազանցում է դրան վերաբերող կուտակային հատուցման գծով ծախսը, ապա սա նշանակում է, որ հարկային նվազեցումը վերաբերում է ոչ միայն վճարման գծով ծախսին, այլև սեփական կապիտալի հոդվածին: Այս դեպքում համապատասխան ընթացիկ կամ հետաձգված հարկի գերազանցումը պետք է ճանաչվի ուղղակիորեն սեփական կապիտալում:

## Ներկայացում

### Հարկային ակտիվներ և հարկային պարտավորություններ

69-70. [Հանված է]

#### Հաշվանցում

71. Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները այն և միայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը՝
- ա) ունի ճանաչված գումարները հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և
  - բ) մտադիր է կա՞մ հաշվարկը (մարումը) իրականացնել գուտ հիմունքով, կա՞մ իրացնել ակտիվը և մարել պարտավորությունը միաժամանակ:
72. Թեև ընթացիկ հարկային ակտիվները և ընթացիկ հարկային պարտավորությունները ճանաչվում և չափվում են առանձին, ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության մեջ դրանք հաշվանցվում են՝ համաձայն այնպիսի չափանիշների, որոնք նման են ֆինանսական գործիքների համար ՀՀՄՍ 32-ում սահմանվածներին: Որպես կանոն՝ կազմակերպությունն ունենում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք՝ հաշվանցելու ընթացիկ հարկային ակտիվն ընթացիկ հարկային պարտավորության դիմաց,

երբ դրանք վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, և վերջինս կազմակերպությանը թույլ է տալիս կատարել կամ ստանալ մեկ գուտ վճարում:

73. Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում խմբի մեկ կազմակերպության ընթացիկ հարկային ակտիվը հաշվանցվում է մյուսի ընթացիկ հարկային պարտավորության դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ այդ կազմակերպություններն ունեն մեկ գուտ վճարում կատարելու կամ ստանալու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք, և կազմակերպությունները մտադիր են կատարել կամ ստանալ այդպիսի գուտ վճարում կամ միաժամանակ փոխհատուցել ակտիվը և մարել պարտավորությունը:

74. **Կազմակերպությունը պետք է հաշվանցի հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը այն և միայն այն դեպքում, երբ՝**

- ա) կազմակերպությունն ունի իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք՝ հաշվանցելու ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց,
- բ) հետաձգված հարկային ակտիվը և հետաձգված հարկային պարտավորությունը վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից՝
  - (i) նույն հարկատու կազմակերպությունից, կամ
  - (ii) տարբեր հարկատուներից, որոնք մտադիր են կա՛մ մարել ընթացիկ հարկային պարտավորությունները և ակտիվները գուտ հիմունքով, կա՛մ իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները միաժամանակ՝ յուրաքանչյուր ապագա ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների նշանակալի գումարների մարում կամ փոխհատուցում:

75. Յուրաքանչյուր ժամանակավոր տարբերության մարման (վերացման) ժամկետների մանրամասն ժամանակացույցի մշակման անհրաժեշտությունից խուսափելու համար, սույն ստանդարտը պահանջում է կազմակերպությունից հաշվանցել նույն հարկատու կազմակերպության հետաձգված հարկային ակտիվները հետաձգված հարկային պարտավորությունների դիմաց այն և միայն այն դեպքում, երբ դրանք վերաբերում են շահութահարկին, որը գանձվում է նույն հարկային մարմնի կողմից, իսկ կազմակերպությունն ունի ընթացիկ հարկային ակտիվները ընթացիկ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք:

76. Հազվագյուտ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է ունենալ հաշվանցում կատարելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունք և գուտ մարում կատարելու մտադրություն միայն որոշ, բայց ոչ բոլոր ժամանակաշրջանների համար: Նման հազվադեպ հանգամանքներում կարող է պահանջվել այդպիսի մանրամասն ժամանակացույցի կազմում՝ նպատակ ունենալով արժանահավատորեն պարզել, թե մեկ հարկատու կազմակերպության հետաձգված հարկային պարտավորությունը հանգեցնում է արդյոք հարկային վճարումների ավելացման նույն այն ժամանակաշրջանում, որում երկրորդ հարկատուի հետաձգված հարկային ակտիվը բերելու է այդ երկրորդի հարկային վճարումների կրճատման:

## Հարկի գծով ծախս

**Հարկի գծով ծախս (եկամուտ), որը վերաբերում է սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին**

77. Սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին վերաբերող հարկի գծով ծախսը (եկամուտը) պետք է ներկայացվի որպես շահույթի կամ վնասի մի մաս՝ շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվություն(ներ)ում:

77Ա. [Հանված է]

**Փոխարժեքային տարբերություններ արտերկրյա հետաձգված հարկային պարտավորությունների և ակտիվների գծով**

78. ՀՀՄՍ 21-ը պահանջում է, որ որոշակի փոխարժեքային տարբերություններ ճանաչվեն եկամուտ կամ ծախս, սակայն չի որոշակիացնում, թե համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում դրանք որտեղ պետք է ներկայացվեն: Հետևաբար, երբ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում ճանաչվում են արտերկրյա հետաձգված հարկային պարտավորությունների կամ ակտիվների գծով փոխարժեքային տարբերությունները, վերջիններս կարող են դասակարգվել որպես հետաձգված հարկի գծով ծախս (եկամուտ), եթե համարվի, որ այդպիսի ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար կլինի ամենաօգտակարը:

## Բացահայտում

79. Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) խոշոր բաղադրիչները պետք է բացահայտվեն առանձին:

80. Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) բաղադրիչները կարող են ներառել՝

- ա) ընթացիկ հարկի գծով ծախսը (եկամուտը),
- բ) տվյալ ժամանակաշրջանում ճանաչված՝ նախորդ ժամանակաշրջանների ընթացիկ հարկի ճշգրտումները,
- գ) հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված ժամանակավոր տարբերությունների ձևավորման և մարման (վերացման) հետ,
- դ) հետաձգված հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված հարկերի դրույքների փոփոխության կամ նոր հարկերի ուժի մեջ մտնելու հետ,
- ե) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային գեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է ընթացիկ հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար,
- զ) նախկինում չճանաչված հարկային վնասից, հարկային գեղչից կամ նախորդող ժամանակաշրջանի ժամանակավոր տարբերությունից առաջացած օգուտի գումարը, որն օգտագործվում է հետաձգված հարկի գծով ծախսը կրճատելու համար,
- է) հետաձգված հարկային ակտիվի՝ 56-րդ պարագրաֆին համապատասխան իրականացված լրիվ կամ մասնակի դուրսգրումից կամ նախորդ դուրսգրման հակադարձումից առաջացած հետաձգված հարկի գծով ծախսը,
- ը) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) գումարը՝ կապված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ տեղի ունեցած այն փոփոխությունների և սխալների հետ, որոնք ներառվում են շահույթի կամ վնասի մեջ՝ ՀՀՄՍ 8-ին համապատասխան, քանի որ դրանք չեն կարող հաշվառվել հետընթաց:

81. Առանձին պետք է բացահայտվի նաև հետևյալը՝

- ա) ընթացիկ և հետաձգված հարկերի համախառն գումարը՝ կապված ուղղակիորեն սեփական կապիտալին դեբետազրված կամ կրեդիտազրված հոդվածների հետ (տե՛ս պարագրաֆ 62Ա),
- աբ) շահութահարկի գումարը, որը վերաբերում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի յուրաքանչյուր բաղադրիչին (տե՛ս պարագրաֆ 62 և ՀՀՄՍ 1 (փոփոխված՝ 2007 թվականին)),

- բ) [հանված է]
- գ) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև փոխկապակցվածության բացատրությունը՝ հետևյալ երկու եղանակներից մեկի կամ երկուսի միջոցով՝
- (i) հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի ու հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) արտադրյալի թվային համադրում՝ բացահայտելով նաև հարկի կիրառվող դրույքը (դրույքները) հաշվարկելու հիմքերը, կամ
  - (ii) հարկի միջին արդյունավետ դրույքի և հարկի կիրառվող դրույքի թվային համադրում՝ բացահայտելով նաև հարկի կիրառվող դրույքը (դրույքները) հաշվարկելու հիմքերը,
- դ) նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատությամբ հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) փոփոխությունների բացատրությունը,
- ե) նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունների, չօգտագործված հարկային վնասների և չօգտագործված հարկային զեղչերի գումարները (և ուժի մեջ լինելու ժամկետները, եթե կան այդպիսի ժամկետներ), որոնց գծով հետաձգված հարկային ակտիվ չի ճանաչվել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում,
- զ) դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում ու ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների և համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների համախառն գումարը, որոնց գծով հետաձգված հարկային պարտավորություններ չեն ճանաչվել (տես՝ պարագրաֆ 39),
- է) ժամանակավոր տարբերության յուրաքանչյուր տեսակի և չօգտագործված հարկային վնասների ու չօգտագործված հարկային զեղչերի յուրաքանչյուր տեսակի գծով՝
- (i) ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների գումարը՝ ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար,
  - (ii) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հետաձգված հարկի գծով ծախսի կամ եկամտի գումարը, եթե այն հստակորեն չի երևում ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչված գումարների փոփոխություններից,
- ը) ընդհատված գործառնությունների հետ կապված հարկի գծով ծախսը, որը վերաբերում է՝
- (i) ընդհատումից առաջացող շահույթին կամ վնասին,
  - (ii) տվյալ ժամանակաշրջանում ընդհատված գործառնության գծով սովորական գործունեությունից շահույթին կամ վնասին՝ յուրաքանչյուր ներկայացված նախորդ ժամանակաշրջանի համապատասխան գումարների հետ միասին,
- թ) կազմակերպության բաժնետերերին տրված այն շահաբաժինների շահութահարկային հետևանքները, որոնք առաջարկվել կամ հայտարարվել են նախքան ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման համար հաստատելը, բայց ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում չեն ճանաչվել որպես պարտավորություն,
- ժ) եթե բիզնեսների միավորման արդյունքում կազմակերպությունը, որը հանդիսանում է ձեռք բերող, փոփոխում է իր մինչձեռքբերումային հետաձգված հարկային ակտիվի գծով ճանաչված գումարը (տես՝ պարագրաֆ 67),
- ծա) եթե բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված հետաձգված հարկային օգուտները չեն ճանաչվել ձեռքբերման ամսաթվին, սակայն ճանաչվել են դրանից հետո (տես՝ պարագրաֆ 68), ապա այն դեպքի կամ հանգամանքների փոփոխության նկարագրությունը, որոնք հանգեցրել են հետաձգված հարկային օգուտների ճանաչմանը:

82. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետաձգված հարկային ակտիվի գումարը և դրա ճանաչումը հիմնավորող հանգամանքների բնույթը, երբ՝

- ա) հետաձգված հարկային ակտիվի իրացումը կախված է առկա հարկվող ժամանակավոր տարբերությունների մարումից առաջացող շահույթը գերազանցող ապագա հարկվող շահույթից, և
- բ) կազմակերպությունը վնաս է կրել ընթացիկ կամ նախորդ ժամանակաշրջանում այն հարկային իրավակարգում, որին վերաբերում է հետաձգված հարկային ակտիվը:

82Ա. 52Ա պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բնույթը: Ավելին՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հնարավոր շահութահարկային հետևանքների գումարները, որոնք գործանականում կարող են որոշվել, և այն, թե արդյոք կան հնարավոր շահութահարկային հետևանքներ, որոնք գործնականում հնարավոր չեն որոշել:

83. [Հանված է]

84. 81(գ) պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումները ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին թույլ են տալիս հասկանալ, թե արդյոք անսովոր է հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև փոխկապակցվածությունը, ինչպես նաև հասկանալ այն նշանակալի գործոնները, որոնք կարող են ազդել այդ փոխկապակցվածության վրա ապագայում: Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև կապի վրա կարող են ազդել այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են հարկումից ազատված հասույթը, հարկվող շահույթը (հարկային վնասը) որոշելիս չնվազեցվող ծախսերը, հարկային վնասների և արտերկրյա հարկերի դրույքների ազդեցությունը:

85. Հարկի գծով ծախսի (եկամտի) և հաշվապահական շահույթի միջև կապը բացատրելիս կազմակերպությունն օգտագործում է հարկի կիրառվող դրույքը, որը ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար ապահովում է առավելագույն իմաստալից տեղեկատվություն: Հաճախ առավելագույն իմաստալից դրույքը հարկի ներքին դրույքն է կազմակերպության ռեզիդենտության երկրում, որը միավորում է պետական հարկերի համար կիրառվող հարկի դրույքը և տեղական հարկերի համար կիրառվող այն դրույքները, որոնք հաշվարկված են հարկվող շահույթի (հարկային վնասի) ըստ էության համանման մակարդակի համար: Այնուամենայնիվ, մի քանի իրավակարգերում գործող կազմակերպության համար ավելի իմաստալից կլինեն միավորել առանձին թվային համադրումները, որոնք պատրաստվել են՝ օգտագործելով յուրաքանչյուր առանձին իրավակարգում կիրառվող ներքին դրույքը: Ստորև բերվող օրինակը ցուցադրում է, թե ինչպես է հարկի կիրառվող դրույքի ընտրությունն ազդում թվային համադրումների ներկայացման վրա:

85-րդ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.			
19X2 թվականին կազմակերպությունն իր իրավակարգում (երկիր Ա) ունի 1,500 միավոր հաշվապահական շահույթ (19X1-ին՝ 2,000 միավոր) և երկիր Բ-ում՝ 1,500 միավոր (19X1-ին՝ 500 միավոր): Հարկի դրույքը Ա երկրում 30 տոկոս է, Բ երկրում՝ 20 տոկոս: Ա երկրում 100 միավոր ծախսը (19X1-ին՝ 200 միավոր) հարկային նպատակներով նվազեցվող չէ:			
Ստորև բերվում է ներքին հարկի դրույքի համադրման օրինակ.			
	19X1		19X2
Հաշվապահական շահույթ	2,500		3,000
Հարկը՝ 30 տոկոս ներքին դրույքով	750		900
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	60		30
Բ երկրում հարկի ավելի ցածր դրույքի ազդեցությունը	(50)		(150)



85-րդ պարագրաֆը լուսաբանող օրինակ.		
Հարկի գծով ծախս	760	780
<p>Ստորև բերվում է համադրման օրինակ, որը պատրաստված է յուրաքանչյուր երկրի իրավակարգի համար առանձին համադրումների միավորմամբ: Այս մեթոդի համաձայն՝ հաշվետու կազմակերպության ռեզիդենտության երկրի հարկի ներքին դրույքի և այլ իրավակարգերում ներքին դրույքի միջև տարբերությունների ազդեցությունը համադրման ժամանակ առանձին տողով չի երևում: Հարկի կիրառվող դրույքի (դրույքների) փոփոխությունները բացատրելու համար, ինչպես պահանջում է 81(դ) պարագրաֆը, կազմակերպությանը, հավանաբար, անհրաժեշտ կլինի վերլուծել կա՛մ հարկի դրույքների, կա՛մ տարբեր իրավակարգերում վաստակած շահույթների կառուցվածքի նշանակալի փոփոխությունների ազդեցությունը:</p>		
Հաշվապահական շահույթ	2,500	3,000
Հարկի ներքին դրույքի կիրառումը համապատասխան երկրներում առաջացած շահույթների նկատմամբ	700	750
Հարկային նպատակներով չնվազեցվող ծախսերի հարկային հետևանքները	60	30
Հարկի գծով ծախս	760	780

86. Հարկի միջին արդյունավետ դրույքը հարկի գծով ծախսն (եկամուտն) է՝ բաժանած հաշվապահական շահույթի վրա:
87. Հաճախ գործնականում հնարավոր չէ հաշվարկել դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և սառցիացված կազմակերպություններում ներդրումներից ու համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցություններից առաջացող չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարը (տես՝ պարագրաֆ 39): Հետևաբար, սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը բացահայտի հիմքում ընկած ժամանակավոր տարբերությունների ընդհանուր գումարը, սակայն չի պահանջում հետաձգված հարկային պարտավորությունների բացահայտումը: Այնուհանդերձ, որտեղ որ դա գործնականում հնարավոր է, ողջունվում է կազմակերպությունների կողմից չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարների բացահայտումը, քանի որ ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների համար նման տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել:
- 87Ա. Ըստ 82Ա պարագրաֆի՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի իր բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բնույթը: Կազմակերպությունը բացահայտում է շահութահարկի համակարգերի կարևոր առանձնահատկությունները և այն գործոնները, որոնք ազդում են շահաբաժինների հնարավոր շահութահարկային հետևանքների գումարի վրա:
- 87Բ. Երբեմն գործնականում հնարավոր չի լինում հաշվարկել բաժնետերերին շահաբաժիններ վճարելուց առաջացող հնարավոր շահութահարկային հետևանքների ընդհանուր գումարը: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի մեծ քանակությամբ արտերկրյա դուստր կազմակերպություններ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ նման հանգամանքներում ընդհանուր գումարի որոշ հատվածներ կարող են հեշտությամբ որոշվել: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ համախմբված խմբում մայր կազմակերպությունը և իր որոշ դուստր կազմակերպություններ վճարած լինեն շահութահարկ ավելի բարձր դրույքով՝ չբաշխված շահույթների նկատմամբ, և իմանան այն գումարը, որը կփոխհատուցվի համախմբված չբաշխված շահույթից բաժնետերերին ապագայում շահաբաժիններ վճարելիս: Այս դեպքում բացահայտվում է այդ փոխհատուցվող գումարը: Եթե կիրառելի է, ապա կազմակերպությունը նաև բացահայտում է, որ գոյություն ունեն լրացուցիչ շահութահարկային հետևանքներ, որոնք

գործնականում հնարավոր չէ որոշել: Մայր կազմակերպության առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում, եթե այդպիսիք ներկայացվում են, հնարավոր շահութահարկային հետևանքների բացահայտումը վերաբերում է մայր կազմակերպության չբաշխված շահույթին:

- 87Գ. Այն կազմակերպությունը, որը պետք է ապահովի 82Ա պարագրաֆի բացահայտումները, կարող է նաև պարտավոր լինել տրամադրել բացահայտումներ, որոնք վերաբերում են դուստր կազմակերպություններում, մասնաճյուղերում և ասոցիացված կազմակերպություններում ներդրումների կամ համատեղ պայմանավորվածություններում մասնակցությունների հետ կապված ժամանակավոր տարբերություններին: Նման դեպքերում կազմակերպությունը հաշվի է առնում այդ հանգամանքը, երբ որոշում է, թե ինչ տեղեկատվություն պետք է բացահայտվի՝ համաձայն 82Ա պարագրաֆի: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ կազմակերպությունը պարտավոր լինի բացահայտել դուստր կազմակերպություններում ներդրումների հետ կապված ժամանակավոր տարբերությունների ընդհանուր գումարը, որի գծով հետաձգված հարկային պարտավորություն չի ճանաչվել (տե՛ս պարագրաֆ 81(գ)): Եթե հնարավոր չէ հաշվարկել չճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորությունների գումարները (տե՛ս՝ պարագրաֆ 87), ապա կարող են լինել շահաբաժինների հնարավոր շահութահարկային հետևանքներ՝ կապված այս դուստր կազմակերպությունների հետ, որոնց գումարները գործնականում որոշելի չեն:
88. Կազմակերպությունը բացահայտում է հարկերին վերաբերող բոլոր պայմանական ակտիվները և պայմանական պարտավորությունները՝ «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ին համապատասխան: Պայմանական պարտավորությունները և պայմանական ակտիվները կարող են առաջանալ, օրինակ, հարկային մարմինների հետ ունեցած չլուծված վեճերի հետևանքով: Բսկ այն դեպքերում, երբ հարկի դրույքների կամ հարկային օրենքների փոփոխությունները ուժի մեջ են մտնում կամ դրանց մասին հայտարարվում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո, կազմակերպությունը բացահայտում է իր ընթացիկ և հետաձգված հարկային ակտիվների և պարտավորությունների վրա այդ փոփոխությունների յուրաքանչյուր էական ազդեցություն (տե՛ս՝ «Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր» ՀՀՄՍ 10):

## Ուժի մեջ մտնելը

89. Սույն ստանդարտը գործում է այն ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք ներառում են 1998 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանները, բացառությամբ 91-րդ պարագրաֆով սահմանված դեպքերի: Եթե կազմակերպությունը այս ստանդարտը կիրառի այն ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, որոնք ներառում են 1998 թվականի հունվարի 1-ից շուտ սկսվող ժամանակաշրջաններ, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այն փաստը, որ սույն ստանդարտը կիրառել է 1979 թվականին հաստատված «Շահութահարկերի հաշվառումը» ՀՀՄՍ 12-ի փոխարեն:
90. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1979 թվականին հաստատված «Շահութահարկերի հաշվառումը» ՀՀՄՍ 12-ին:
91. 52Ա, 52Բ, 65Ա, 81(i), 82Ա, 87Ա, 87Բ, 87Գ պարագրաֆները, ինչպես նաև 3-րդ և 50-րդ պարագրաֆների՝ ստանդարտից հանելը գործում են այն տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունների համար<sup>1</sup>, որոնք ներառում են 2001 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններ: Ավելի վաղ ընդունումը խրախուսվում է: Եթե ավելի վաղ ընդունումն ազդում է ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը:

<sup>1</sup> Պարագրաֆ 91-ում օգտագործվում է «տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններ» տերմինը՝ համաձայն 1998թ. ընդունված ավելի հստակ լեզվական ձևի: Պարագրաֆ 89-ում օգտագործվում է է «ֆինանսական հաշվետվություններ» տերմինը

92. ՀՀՄՍ 1-ով (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխվել են ՖՀՄՍ-ներում օգտագործվող տերմինները: Ավելին, փոփոխվել են 23-րդ, 52-րդ, 58-րդ, 60-րդ, 62-րդ, 65-րդ, 68Գ, 77-րդ և 81-րդ պարագրաֆները, հանվել է 61-րդ պարագրաֆը և ավելացվել են 61Ա, 62Ա և 77Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
93. ՖՀՄՍ 3-ի (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) ուժի մեջ մտնելու օրվանից 68-րդ պարագրաֆը բիզնեսների միավորումում ձեռք բերված հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչման նկատմամբ պետք է կիրառվի առաջընթաց՝ սկսած ՖՀՄՍ 3-ի (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) ուժի մեջ մտնելու օրվանից:
94. Հետևաբար, կազմակերպությունները նախորդ բիզնեսների միավորումների հաշվապահական հաշվառման մեջ չպետք է ճշգրտումներ կատարեն, եթե հարկային օգուտները չեն բավարարել ձեռքբերման օրվա դրությամբ առանձին ճանաչման չափանիշները և ճանաչվել են ձեռքբերման օրվանից հետո, բացառությամբ, երբ օգուտները ճանաչվում են չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում և առաջանում են ձեռքբերման օրը գոյություն ունեցող փաստերի և հանգամանքների մասին նոր տեղեկատվությունից: Գնահատված այլ հարկային օգուտները պետք է ճանաչվեն շահույթում կամ վնասում (կամ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե այդպես է պահանջվում սույն ստանդարտով):
95. ՖՀՄՍ 3-ով (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխվել են 21-րդ և 67-րդ պարագրաֆները, ինչպես նաև ավելացվել են 32Ա և 81(Ժ) և (Ժա) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) կիրառի ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
96. [Հանված է]
97. [Հանված է]
98. 2010 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Հետաձգված հարկ. հիմքում ընկած ակտիվների փոխհատուցում» փաստաթղթով 52-րդ պարագրաֆը վերահամարակալվել է 51Ա-ի, 10-րդ պարագրաֆը և 51Ա պարագրաֆին հաջորդող օրինակը փոխվել են, և ավելացվել են 51Բ ու 51Գ պարագրաֆներն ու հաջորդող օրինակը, ինչպես նաև 51Դ, 51Ե ու 99-րդ պարագրաֆներն: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2012 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է այդ փաստը բացահայտի:
- 98Ա. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված «Համատեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ով փոփոխվել են 2-րդ, 15-րդ, 18(ե), 24-րդ, 38-րդ, 39-րդ, 43-45-րդ, 81(զ), 87-րդ և 87Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 11-ը:
- 98Բ. 2011 թվականի հունիսին հրապարակված «Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի հոդվածների ներկայացումը» (ՀՀՄՍ 1-ի փոփոխությունները) փաստաթղթով փոփոխվել է 77-րդ պարագրաֆը և հանվել է 77Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը (2011 թվականի հունիսին փոփոխված տարբերակ):

- 98Գ. 2012 թվականի հոկտեմբերին հրապարակված «Ներդրումային կազմակերպություններ» (փոփոխություններ ՖՀՄՍ 10-ում, ՖՀՄՍ 12-ում և ՀՀՄՍ 27-ում) փաստաթղթով փոփոխվել են 58-րդ և 68Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2014 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Սույն փաստաթղթի ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա այն պետք է նաև կիրառի «Ներդրումային կազմակերպություններ» փաստաթղթում ներառված բոլոր փոփոխությունները միաժամանակ:
- 98Դ. [Հանված է]
- 98Ե. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված «Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից» ՖՀՄՍ 15-ով փոփոխվել է 59-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 15-ը:
- 98Զ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 20-ը և հանվել են 96, 97 և 98Դ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:
- 98Է. 2016 թվականի հունվարին հրապարակված ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 20-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:
- 98Ը. 2016 թվականի հունվարին հրապարակված «Չիրացված վնասների գծով հետաձգված հարկային ակտիվների ճանաչում» (փոփոխություններ ՀՀՄՍ 12-ում) փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 29-ը և ավելացվել են 27Ա, 29Ա պարագրաֆները և 26-րդ պարագրաֆին հաջորդող օրինակը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2017 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները հետընթաց՝ «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն: Այնուհանդերձ, փոփոխության սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ, ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սեփական կապիտալի սկզբնական մնացորդի փոփոխությունը կարելի է ճանաչել չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում (կամ սեփական կապիտալի այլ բաղադրիչում, ինչպես նպատակահարմար է)՝ առանց այդ փոփոխությունը չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի և սեփական կապիտալի այլ բաղադրիչների միջև բաշխելու: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այս մոտեցումը, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- 98Թ. 2017 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2015-2017 թվականների ցիկլ» փաստաթղթով ավելացվել է պարագրաֆ 57Ա-ն և հանվել է պարագրաֆ 52Բ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2019 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի: Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ է կիրառում այդ փոփոխությունները, այն պետք է կիրառի դրանք շահաբաժինների գծով շահութահարկային հետևանքների նկատմամբ, որոնք ճանաչվել են ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ կամ դրանից հետո:

**ՄՄԿ 21-ի գործողության դադարեցումը**

---

99. 2010 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «Հետաձգված հարկ. հիմքում ընկած ակտիվների փոխհատուցում» փաստաթղթով կատարված փոփոխությունները փոխարինում են «Շահութահարկ. վերագնահատված չմաշվող ակտիվների վերականգնումը» ՄՄԿ 21-ին: