

ԱԼ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ
Ա. ՄԱՐԶԱՆՅԱՆ

ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ
ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ



«Տնտեսագետ»
ԵՐԵՎԱՆ
2003

ԱԼ. ՍԱՐԳՍՅԱՆ
Ա. ՄԱՐԶԱՆՅԱՆ

ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ
ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

«Տնտեսագետ»
ԵՐԵՎԱՆ
2003

ՀՏԴ 657 (07)
ԳՄԴ 65.052 ց 73
Ս 259

Հրատարակության է երաշխավորել
ԵՊՏԻ հաշվապահական հաշվառում
և աուդիտ ամբիոնը

Մասն. խմբագիր՝ տ.գ.դ. Ա. Սարգսյան

Գրախոսներ՝ տ.գ.թ. Ռ. Համբարձումյան
տ.գ.թ. Լ. Գրիգորյան

Ալ. Սարգսյան, Ա. Սարջանյան
Ս 259 Ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվառումը.-
եր., Տնտեսագետ, 2003, 152 էջ:

Ձեռնարկում շարադրված են ոչ ընթացիկ ակտիվների դասակարգման, գնահատման, ճանաչման սկզբունքները, ձեռքբերման, օտարման փաստաթղթավորումը, գույքագրման և հաշվեկշռային արժեքի ճշգրտման կարգը ըստ ՀՀՀՀՍ-ի:

Ձեռնարկը նախատեսված է տնտեսագիտական բուհերի ուսանողների, պրակտիկ աշխատողների, ՀՀ հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիայի որակավորման շնորհման դասընթացների ունկնդիրների համար:

Ս $\frac{0605010205}{719(01)2003}$ 2003

ԳՄԴ 65.052 ց 73

ISBN 99930-77-26-7

© «Տնտեսագետ» հրատարակչություն, 2003

Գ Լ ՈՒ Խ 1

ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

1.1. Հիմնական միջոցների սահմանումը, դասակարգումը, սկզբնական չափումը (զնահատումը) և ճանաչման չափանիշները

Հիմնական միջոցները կազմակերպության նյութական ակտիվներ են, որոնք օգտագործվում են կազմակերպությունում արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով, նախատեսվում են օգտագործել ավելի քան մեկ տարի ժամկետով և օգտագործման ընթացքում պահպանում են իրենց բնաիրային տեսքը:

Հիմնական միջոցների ճիշտ հաշվառումը անհրաժեշտ է նոր ստեղծվող արտադրանքի ինքնարժեքում դրանց արժեքը ճիշտ փոխանցելու տեսանկյունից: Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառումը պետք է ապահովի մուտքի, ներքին տեղափոխումների, ելքի ճիշտ փաստաթղթային ձևակերպումը և հաշվային ռեգիստրներում արտացոլումը: Այն նպատակաուղղված է հիմնական միջոցների մաշվածության, հաշվեկշռային արժեքի փոխատուցման, արժեզրկումից առաջացած կորուստների հաշվարկմանը և հաշվառմանը: Հաշվառումը պետք է ապահովի հիմնական միջոցների դուրսգրման և իրացման հետևանքների ճիշտ որոշումը: Նշված խնդիրների իրականացման գործում կարևոր է հիմնական միջոցների հիմնավորված դասակարգումը, դրանց զնահատումը, հաշվառման ժամանակ կիրառվող փաստաթղթերի և հաշվային ռեգիստրների ճիշտ ընտրությունը:

Հիմնական միջոցները հաշվառման մեջ բաժանվում են հետևյալ խմբերի.

1. Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ.
 - ա/ շենքեր
 - բ/ կառուցվածքներ
 - գ/ փոխանցող հարմարանքներ

- դ/ մեքենաներ և սարքավորումներ
 - ե/ տրանսպորտային միջոցներ
 - զ/ արտադրական, տնտեսական գույք, գործիքներ
 - է/ բազմամյա տնկարկներ
 - ը/ բանող և մթերատու անասուններ
 - թ/ այլ հիմնական միջոցներ,
2. Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ,
 3. Հողամասեր,
 4. Բնական ռեսուրսներ,
 5. Երկարաժամկետ վարձակալված հիմնական միջոցներ:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ կիրառվում են հիմնական միջոցների չափման, գնահատման հետևյալ չափանիշները.

1. Սկզբնական (պատմական արժեք),
2. Իրական արժեք,
3. Վերագնահատման արժեք,
4. Մնացորդային արժեք,
5. Հաշվեկշռային արժեք:

Սկզբնական (պատմական) արժեքը ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների գումարն է, իսկ այլ ձևով հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքը: Դա ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ կողմերի համաձայնությամբ որոշված վճարվելիք դրամական միջոցների գումարն է, իսկ այլ ձևով հետագայում հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքը՝ դրա ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Հիմնական միջոցների միավորը, որը համապատասխանում է ակտիվի ճանաչման չափանիշներին, պետք է սկզբնապես չափվի (արտացոլվի) իր սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով): Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքը ընդգրկում է դրա գնման գինը, ներկրման տուրքերը, հարկերը և պարտադիր այլ վճարները, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն կազմակերպությանը հետ վերադարձման, ինչպես նաև ակտիվը իր նպատակային օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու հետ կապված ցանկացած ծախս (այսինքն՝ տվյալ ակտիվի տեղադրման և մինչև շահագործումը իրականացվող ծախսերը): Օբյեկտի գնման ժամանակ մատակարարի կողմից տրամադրված ցանկացած զեղչ և արտոնություն հանվում է գնման գնից:

Ամիջականորեն ինքնարժեքի հետ կապված ծախսումներից են տեղանքի նախապատրաստման, տրանսպորտային, բեռնման,

բեռնաթափման, տեղակայման ծախսումները, մասնագետների (օրինակ՝ ճարտարապետների, ինժեներների վարձատրությունը և այլն):

Իրական արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը առևտրական գործարքի ընթացքում կարող է փոխանակվել իրագել և պատրաստական կողմերի միջև:

Վերազնահատման արժեքը ակտիվի այն արժեքն է, որը որոշվում է դրա վերազնահատման արդյունքում:

Մնացորդային արժեքը այն գուտ գումարն է կան պիտանի նյութերի իրական արժեքը, որը կազմակերպությունը ակնկալում է ստանալ ակտիվից՝ դրա օգտագործման ժառայության վերջում, դուրսգրման սպասվող ծախսերը հանելուց հետո:

Հաշվեկշռային արժեքը (փոխանցվող գումար) այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է և ներառվում հաշվեկշռի մեջ՝ կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո: Արժեզրկումից կորուստները այն գումարն է, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը:

Հիմնական միջոցների միավորը ճանաչվում է որպես ակտիվ, երբ հավանական է, որ դրա օգտագործումից կազմակերպությունը կստանա տնտեսական օգուտներ, և այդ օբյեկտի արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչման պահին ունեցած տվյալների հիման վրա պետք է որոշի ապագա տնտեսական օգուտների ստացման հավաստիության աստիճանը:

Կազմակերպության՝ ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու բավարար որոշակիության առկայությունը հավաստիացնում է, որ կազմակերպությունը կստանա հատուցում ակտիվի օգտագործումից և կդիմի համապատասխան ռիսկի: Այդ հավաստիացումը սովորաբար առկա է լինում այն դեպքում, երբ ռիսկերն ու հատուցումներն անցել են կազմակերպությանը: Մինչև դրա տեղի ունենալը, ակտիվը ձեռք բերելու գործարքը կարող է առանց նշանակալի տուգանքի չեղյալ համարվել, հետևաբար՝ ակտիվը չի ճանաչվի:

Ճանաչման երկրորդ չափանիշը սովորաբար բավարարվում է անմիջապես փոխանակման գործարքով, որը հաստատում է ակտիվի ձեռքբերումը, որոշում է դրա սկզբնական արժեքը: Եթե ակտիվը ստեղծվում է կազմակերպության կողմից, առանց այլ կողմի ներգրավման, ապա արժեքի չափումը կատարվում է կառուցման ընթացքում օգտագործվող նյութերի, աշխատուժի և այլ

միջոցների ձեռքբերման գծով արտաքին կողմերի հետ իրականացվող գործարքների արդյունքում:

Որոշ հիմնական միջոցներ կարող են ձեռք բերվել շրջակա միջավայրի պահպանության և անվտանգության նպատակով, որոնց օգտագործումից կազմակերպությունը չի ակնկալում տնտեսական օգուտներ, սակայն դրանք անհրաժեշտ են կազմակերպությանը իր այլ ակտիվներից ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու համար: Հետևաբար, դրանք պետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ:

Օրինակ՝ քիմիական կոմբինատը կարող է ստիպված լինել տեղադրելու քիմիական արդյունաբերության արտադրանքի պահպանման և փոխադրման տեխնոլոգիաներ, որպեսզի բավարարի շրջակա միջավայրի պահպանության պահանջները՝ կապված վտանգավոր նյութերի արտադրության և պահեստավորման հետ:

1.2. Հիմնական միջոցների ձեռքբերման փաստաթղթային ձևակերպումը, չափումը և մուտքի հաշվառումը

Հիմնական միջոցների մուտքագրումը կատարվում է հետևյալ դեպքերում.

1. Կապիտալ ներդրումների կարգով նոր օբյեկտների կառուցման կամ ձեռքբերման դեպքում:
2. Հիմնադիրների կողմից կանոնադրական կապիտալում ներդրում կատարելիս:
3. Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացվածների նկատմամբ սեփականության իրավունք ձեռք բերելիս:
4. Նախկինում ֆինանսական վարձակալության տրվածի հետ ընդունման դեպքում:
5. Անհատույց ստացման դեպքում:
6. Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված ավելցուկի դեպքում:
7. Աճեցվող և բտվող կենդանիներին հիմնական հոտ փոխադրելիս:
8. Արտասովոր դեպքերի հետևանքների վերացման նպատակով որպես փոխհատուցում և օգնություն ստանալու դեպքում:

9. Ներդրումային գույքը որպես հիմնական միջոց վերադասակարգելիս և այլն:

Հիմնական միջոցների մուտքագրումը և արժեքի ավելացումը ձևակերպվում է սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա: Նոր ստացված հիմնական միջոցները և տեղակայման ենթակա սարքավորումները պահեստ մուտքագրվում են հիմնական միջոցների և տեղակայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտով (ձև ՀՄ-1): Այս փաստաթուղթը կազմվում է կազմակերպության ղեկավարների հրամանով՝ այդ նպատակով ստեղծված մշտական կամ ժամանակավոր հանձնաժողովի կողմից: Ակտը կազմվում է 2 օրինակից, առաջին օրինակը հիմնական միջոցների հետ փոխանցվում է պահեստ կամ պատասխանատու պահպանման ընդունած կառուցվածքային ստորաբաժանում, երկրորդ օրինակը՝ կազմակերպության հաշվապահություն:

ՀՄ-1 ձևին կից տեղեկանքում լրացվում են օբյեկտի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները, որոնք ներառվում են օբյեկտի ձեռքբերման արժեքի մեջ:

Տեղակայման ենթակա սարքավորումները կազմակերպության պահեստից շահագործման են հանձնում ձև ՀՄ-2. «Սարքավորումների տեղակայման հանձնման-ընդունման ակտ»-ով:

Պահեստից հիմնական միջոցները առաջին անգամ շահագործման հանձնելիս կազմվում է ձև ՀՄ-3. «Հիմնական միջոցների շահագործման հանձնման-ընդունման ակտ», իսկ վերաշահագործման հանձնելիս՝ ձև ՀՄ-4. «Հիմնական միջոցների ներքին տեղափոխման ակտ»:

Շահագործման հանձնած յուրաքանչյուր օբյեկտին տրվում է գույքային համար, որը պահպանվում է նրա գործունեության ամբողջ ժամանակահատվածում: Այն կազմակերպություններում, որտեղ հիմնական միջոցները սահմանափակ են, օգտագործում են գույքային հաշվառման գրքեր (ՀՄ-9), որտեղ հիմնական միջոցները խմբավորված են ըստ ֆունկցիոնալ դերի: Գույքային հաշվառման քարտերում նշվում է օբյեկտի գույքային համարը, նրա լրիվ անվանումը, սկզբնական արժեքը, դուրս գրման ժամկետը և ակտի համարը: Վարձակալված հիմնական միջոցների համար հաշվապահությունում գույքային քարտեր չեն բացվում: Հաշվապահությունում գույքային քարտերը պահվում են հատուկ քարտադարանում՝ ըստ հիմնական միջոցների տեսակների:

Հիմնական միջոցների մուտքի հաշվառումը տարվում է 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» առաջի կարգի հաշվով, որին կից բացվում են երկրորդ կարգի համապատասխան հաշիվներ:

Կապիտալ ներդրումների կարգով ձեռք բերված հիմնական միջոցների մուտքը ձևակերպվում է կառուցողի՝ շահագործման հանձնելու ակտի կամ մատակարարի կողմից ներկայացված վճարման հանձնարարագրի հիման վրա, որտեղ նշվում են օբյեկտի գինը և ԱԱՀ գումարը: Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումները հավաքագրվում են 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում: Իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում այս հաշվի մնացորդը տեղափոխվում է հաշվեկշռային հաշիվ (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կառավարչական հաշվառման հաշիվները մնացորդ չեն ունենում):

Կազմակերպության կողմից կառուցված ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների համար կառուցման ծախսերի գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսումներ»
- Կտ 211. «Նյութեր»
- Կտ 527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»
- Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»
- Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»
և այլն:

Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցները համարվում են անավարտ հիմնական միջոցներ և հաշվառվում են 118. «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ» առաջին կարգի հաշվով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում կուտակված ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ՝ որպես անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ, և տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

- Դտ 1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»
- Կտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսումներ»:

Հաջորդ տարի կազմակերպությունը շարունակում է շենքի կառուցման աշխատանքները և կատարված ծախսումները նորից հավաքում է 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսում-

ներ» առաջին կարգի հաշվում: Երբ ավարտվում են կառուցման աշխատանքները, և շենքը հանձնվում է շահագործման, ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսումներ»
և շահագործման հանձնված ավարտուն շենքի սկզբնական արժեքով՝

Դտ 1111. «Շենքեր»

Կտ 1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»:

Եթե շենքը կառուցվում է մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա շահագործման հանձնելիս տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 1111. «Շենքեր»

Կտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման ծախսումներ»:

Եթե շինարարությունը իրականացվում է կապալառուական եղանակով, ապա կառուցման պայմանագրերով կառուցվող անավարտ հիմնական միջոցները հաշվառվում են կապալառուից ընդունված աշխատանքների արժեքի հանրագումարով: Կատարված աշխատանքը ընդունելիս կատարողական ակտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 1184. «Կապալառուի կողմից կառուցվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 5215. «Կրեդիտորական պարտքեր՝ ստացված հիմնական միջոցների գծով»

և շահագործման հանձնելիս՝

Դտ 1111. «Շենքեր»

Կտ 1184. «Կապալառուի կողմից կառուցվող հիմնական միջոցներ»:

Հիմնական միջոցների կառուցման հաշվարկումը ցույց տանք հետևյալ օրինակով.

Կազմակերպությունը նախատեսել է կառուցել պահեստի նոր շենք:

Շենքը կառուցվել է 2001-2002 թթ. ընթացքում, որի ժամանակ կատարվել են հետևյալ ծախսումները.

Աղյուսակ 1

Ծախսատեսակների անվանումը		2001թ.	2002թ.
1.	Ուղղակի նյութական ծախսումներ	12.000.000	13.000.000
2.	Ուղղակի ծախսումներ՝ աշխատանքի վճարման գծով	15.000.000	17.000.000
3.	Ուղղակի ծախսումներ՝ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով	5.000.000	7.000.000
4.	Ուղղակի ծախսումներ՝ հիմնական միջոցների մաշվածության գծով	2.100.000	5.200.000
5.	Այլ ուղղակի ծախսումներ	4.00.000	6.200.000
Ընդամենը		38.700.000	48.400.000

Շենքի վրա կատարված ծախսումները հավաքագրվում են 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվի համապատասխան երկրորդ կարգի հաշիվներում:

2001թ. ընթացքում կատարված ծախսումների գումարով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

1. Շենքի կառուցման վրա կատարված նյութական ծախսումների գծով.

Դտ 8211. «Ուղղակի նյութական ծախսումներ» 12.000.000
 Կտ 2111. «Հումք և նյութեր» 12.000.000

2. Շենքի կառուցման վրա կատարված աշխատանքի դիմաց հաշվարկված աշխատանքի վճարման գծով.

Դտ 8212. «Ուղղակի ծախսումներ՝ աշխատանքի վճարման գծով» 15.000.000
 Կտ 5271. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով» 15.000.000

3. Շենքի կառուցման վրա կատարված աշխատանքի դիմաց հաշվարկված աշխատանքի վճարման գծով գործատուի հաշվին վճարվող (հաշվարկված) սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով.

Դտ	8213. «Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»	5.000.000
Կտ	5252. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր՝ հաշվարկված, բայց չվճարված աշխատավարձի դիմաց հաշվեգրված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	5.000.000
4. Շենքի կառուցման վրա օգտագործված հիմնական միջոցների նաշվածության գծով.		
Դտ	8214. «Այլ ուղղակի ծախսումներ»	2.100.000
Կտ	1124. «Մեքենաների և սարքավորումների նաշվածություն»	2.100.000
5. Շենքի կառուցման վրա կատարված անուղղակի ծախսումների գծով.		
Դտ	8215. «Անուղղակի ծախսումներ»	4.600.000
Կտ	812. «Օժանդակ արտադրություն»	4.600.000

Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցները (մինչև դրանց նպատակային օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելը) համարվում են անավարտ հիմնական միջոցներ և հաշվառվում են 118. «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ» առաջին կարգի հաշվով:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում (տվյալ դեպքում՝ տարեվերջին) 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում կուտակված ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ՝ որպես անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ, և տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»	38.700.000
Կտ	821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»	38.700.000

Հաջորդ տարի կազմակերպությունը շարունակում է շենքի կառուցման աշխատանքները և հաշվառումը նորից տարվում է 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվով:

Երբ ավարտվում են կառուցման աշխատանքները, և շենքը հանձնվում է շահագործման, ներկայացված փաստաթղթերի հիման

վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝ երկրորդ տարում.

Դտ 1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»	48.400.000
Կտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»	48.400.000
և շահագործման հանձնված շենքի գումարով ձևակերպվում է.	
Դտ 1111. «Շենքեր»	87.100.000
Կտ 1181. «Կառուցման ընթացքում գտնվող հիմնական միջոցներ»	87.100.000

Կառուցված շենքի գծով լրացվում է ձև ՀՄ-1. «Հիմնական միջոցների և տեղակայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտը»:

Տեղակայման վրա կատարված ծախսումները հաշվառվում են 822. «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ» առաջին կարգի հաշվում:

Տեղակայման վրա կատարված ծախսումների գծով ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 822. «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ»	
Կտ 211. «Նյութեր»	
Կտ 527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	
Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	
Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների» գծով	
Կտ 251. «Դրամարկդ»	
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:	

Ավարտուն տեղակայման ծախսումները տեղափոխվում են հաշվեկշռային հաշիվ, և տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 1182. «Տեղակայման ենթակա սարքավորումներ»	
Կտ 822. «Սարքավորումների տեղակայման ծախսումներ»	

Հիմնական միջոցների կազմում ներառված տեղակայված սարքավորման սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ»	
---------------------------------------	--

Կտ 1182. «Տեղակայման ենթակա սարքավորումներ»

Օրինակ.

Կազմակերպությունը գնել է տեղակայում պահանջող շաղափող հաստոց՝ վճարելով 560.000 դրամ: Հաստոցի տեղակայման համար կատարվել են հետևյալ ծախսումները.

- ա) նյութեր տեղադրման հարթակի պատրաստման համար՝ 500 դրամ,
- բ) հաշվարկված աշխատավարձ տեղակայող բանվորներին՝ 25.000 դրամ,
- գ) կատարված պարտադիր սոցապ հատկացումներ՝ 4.000 դրամ,

Հաստոցի տեղակայման վրա կատարված ծախսումների գծով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

1. Հաստոցի տեղակայման վրա կատարված նյութական ծախսումների գծով.

Դտ 8221. «Ուղղակի նյութական ծախսումներ»	5.000
Կտ 211. «Նյութեր»	5.000

2. Տեղակայման վրա կատարված աշխատավարձի վճարման ծախսումների գծով.

Դտ 8222. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»	25.000
Կտ 5271. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»	25.000

3. Պարտադիր սոցապ հատկացումների գծով.

Դտ 8223. «Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»	4.000
Կտ 5251. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր վճարված աշխատավարձի դիմաց հաշվեգրված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	4.000

Տեղակայման աշխատանքները ավարտելուց հետո կազմվում և լրացվում է «Սարքավորումների տեղակայման հանձնման-ընդունման ակտ» /ձև ՀՄ 2/, որի հիման վրա տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ	1182. «Տեղակայման ենթակա սարքավորումներ»	34.000
Կտ	8221. «Ուղղակի նյութական ծախսումներ»	5.000
Կտ	8222. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»	25.000
Կտ	8223. «Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»	4.000
միաժամանակ՝		
Դտ	1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ» (34.000+560.000)	594.000
Կտ	1182. «Տեղակայման ենթակա սարքավորումներ»	594.000

Մատակարարներից ձեռք բերված՝ տեղակայում չպահանջող հիմնական միջոցների համար հաշվառումը տարվում է հետևյալ կարգով.

Երբ ձեռքբերման և շահագործման պահերը չեն հանընկնում, ստանալիս ձևակերպվում է.

Դտ	1131. «Շահագործման չհանձնված հիմնական միջոցներ»
Կտ	251. «Դրամարկղ»
Կտ	252. «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ	521. «Առևտրական կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով», իսկ շահագործման հանձնելիս՝
Դտ	111. «Շահագործման մեջ գտնվող նաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	113. «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»:

Երբ ձեռքբերման և շահագործման հանձնելու պահերը հանընկնում են, ձևակերպվում է.

Դտ	111. «Շահագործման մեջ գտնվող նաշվող հիմնական միջոցներ»
Կտ	251. «Դրամարկղ»
Կտ	521. «Առևտրական կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Տեղակայում չպահանջող և ձեռքբերման պահին շահագործման հանձնված հիմնական միջոցների ձեռքբերման հետ կապված տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ծախսումները, չփոխհատուցվող հարկերի և տուրքերի գումարը ներառվում են հիմնական միջոցների արժեքի մեջ:

Այդպիսի ծախսերի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ»

Կտ 251. «Դրամարկղ»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 521. «Առևտրական կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Հիմնադիրների՝ կանոնադրական կապիտալում որպես ներդրում ստացված հիմնական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 311. «Կանոնադրական կապիտալ»

Կտ 312. «Չվճարված կապիտալ»:

Անհատույց ստացված և շահագործման հանձնված հիմնական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 421. «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»:

Աճեցվող և բտվող կենդանիները հիմնական հոտ փոխադրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 212. «Աճեցվող և բտվող կենդանիներ»:

1.3. Հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվառումը

Հիմնական միջոցները շահագործման ընթացքում ենթարկվում են մաշվածության (ֆիզիկական և բարոյական), և դրանց արժեքն ամորտիզացվում է, այլ կերպ ասած՝ մաս-մաս, որպես ծախս, դուրս է գրվում ակտիվի օգտագործումից ստացվող եկամտից:

Ըստ ստանդարտի՝ մաշվածությունը մաշվածության գումարի պարբերական բաշխումն է դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Հաշվառման ընթացքում մաշվածությունը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն հանվում է եկամտից: Մաշվածության գումարն որոշվում է հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերությամբ:

Մաշվածության պատճառ կարող են հանդիսանալ՝
ա) ակտիվի օգտագործումը, շահագործումը,
բ) ժամանակի հոսքը (օրինակ՝ 10 տարի վարձակալություն),
գ) հնացածությունը (տեխնոլոգիաների և շուկայական կոնյունկտուրայի փոփոխությունները),
դ) սպառումը (բնական ռեսուրսների համար):

Մաշվող ակտիվներ են համարվում այն ակտիվները, որոնք նախատեսվում է օգտագործել ավելի քան մեկ տարի ժամկետում, ունեն սահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետ, առկա են կազմակերպությունում արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Դրանք, սովորաբար, կազմում են կազմակերպության ընդհանուր ակտիվների զգալի մասը:

Բոլոր հիմնական միջոցները, բացի հողից, ունեն օգտակար ծառայության սահմանափակ ժամկետ: Օգտակար ծառայության ժամկետի սահմանափակության պատճառով այդ ակտիվների արժեքը շահագործման բոլոր տարիների ընթացքում բաշխվում է ծախսումների տեսքով: Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետի սահմանափակության հիմնական պատճառներից են ֆիզիկական և բարոյական մաշվածությունը: Նյութական ակտիվների ֆիզիկական մաշվածությունը դրանց օգտագործման, ինչպես նաև բնության ուժերի (քամի, արև և այլն) ազդեցության հետևանք է: Պարբերական վերանորոգումը և լավ խնամքը կարող են պահպանել շենքը և սարքավորումը լավ վիճակում և զգալիորեն երկարացնել շահագործման ժամկետը, բայց, վերջին հաշվով, ժամանակի ընթացքում բոլոր մաշվող հիմնական միջոցները դառնում են ոչ պիտանի: Ամորտիզացիայի անհրաժեշտությունը չի կարող բացառվել կանոնավոր վերանորոգումներով:

Բարոյական մաշվածությունը (հնացածությունը) հետևանք է տեխնիկայի զարգացման և այլ պատճառների, երբ ակտիվները այլևս չեն համապատասխանում արդի պահանջներին: Նույնիսկ շենքերը երբեմն դառնում են բարոյապես մաշված՝ չհասցնելով մաշվել ֆիզիկապես:

«Ամորտիզացիա» տերմինը հաշվապահական հաշվառման մեջ հասկացվում է ոչ որպես ֆիզիկական մաշվածություն կամ տվյալ ժամանակահատվածում օբյեկտի շուկայական գնի իջեցում, այլ որպես արտադրական ակտիվների արժեքի մաս-մաս դուրսգրում՝ դրանց օգտակար գործունեության ընթացքում: Այս տերմինը օգտագործվում է ակտիվի արժեքը անընդհատ ծախսերի վրա դուրս գրելու համար: Այլ կերպ՝ ամորտիզացիան իրենից ներկայացնում է հաշվապահական հաշվառման ակտիվների մաշվածության արտացոլումը դրանց օգտագործման ընթացքում և դրանց վրա կատարված ծախսերի համեմատումը այն եկամուտների հետ, որոնք ստացվում են տարիների ընթացքում ակտիվների օգտագործումից:

Ամորտիզացիան արժեքի գնահատման գործընթաց չէ: Հաշվապահական գրանցումները կատարվում են ինքնարժեքի ձևավորման սկզբունքներին համապատասխան, և, այդ ձևով, դրանք չեն կարող ծառայել որպես գների մակարդակի փոփոխության բացահայտման միջոց:

Նույնիսկ շահավետ գործարքի հետևանքով և շուկայի կոնյունկտուրայի յուրահատուկ առանձնահատկությամբ շինության կամ ուրիշ ակտիվի շուկայական գինը կարող է բարձրանալ՝ հաշվի չառնելով, որ ամորտիզացիան պետք է շարունակի հաշվեգրվել, քանի որ վաղօրոք տարածված ծախսերի բաշխման և ոչ թե գնահատման արդյունք է:

Հիմնական միջոցների մաշվածության գումարի վրա ազդում են երեք գործոն՝

1. սկզբնական արժեքը,
2. ակնկալվող օգտակար ծառայությունը,
3. մնացորդային արժեքը:

Սկզբնական արժեքը ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների գումարն է, իսկ այլ ձևով հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքը կամ ակտիվի ձեռքբերման, կամ կառուցման ժամանակ կողմերի համաձայնությամբ որոշված վճարվելիք դրամական միջոցների գումարն է, իսկ այլ ձևով՝ հետագայում հատուցելու դեպքում՝ հատուցման իրական արժեքը՝ ակտիվի ձեռքբերման պահի դրությամբ:

Ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը, ըստ ստանդարտի, այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը, կամ արտադրանքի այն քանակն է, կամ աշխատանքների, ծառայությունների այն ծավալը, որն ակնկալում է ստանալ (կատարել, մատուցել) ակտիվի օգ-

տագործման միջոցով: Ակտիվի օգտակար ծառայության նախնական գնահատման ընթացքում հաշվի են առնվում հետևյալ գործոնները՝

ա) ակտիվի սպասվելիք օգտագործումը կազմակերպության կողմից,

բ) ֆիզիկական մաշվածությունը, որը կախված է հերթափոխերի թվից, կազմակերպության կողմից իրականացվող վերանորոգման ու խնամքի ծրագրերից, ինչպես նաև պարապուրդի ժամանակ ակտիվի պահպանման ու խնամքի աստիճանից,

գ) տեխնիկական մաշվածությունը, որն առաջանում է արտադրության գործընթացում տեղի ունեցած փոփոխությունների կամ բարելավումների պատճառով,

դ) ակտիվի օգտագործման համար սահմանված իրավական կամ նմանատիպ այլ սահմանափակումները (օրինակ՝ ՀՀ օրենքը «Շահութահարկի մասին»):

Սովորաբար, մաշվող ակտիվի կամ մաշվող ակտիվների միասեռ, նմանատիպ խմբերի օգտակար ծառայության գնահատումը կատարվում է նույնանման ակտիվների օգտագործման փորձի հիման վրա: Որոշ դեպքերում, երբ նոր տեխնոլոգիա է շահագործվում կամ էլ ակտիվներն օգտագործվում են նոր արտադրանք արտադրելու, կամ նոր ծառայություններ մատուցելու համար, և փորձը չնչին է, օգտակար ծառայության գնահատումը, չնայած աշխատատար գործընթաց լինելուն, պակաս անհրաժեշտ չէ: Դա գնահատվում է փորձագետ մասնագետների կողմից: Երբեմն, որևէ կազմակերպությունում մաշվող ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը կարող է ավելի կարճ լինել դրա տնտեսական ծառայության ժամկետից: Այսինքն՝ ֆիզիկական մաշվածության գործոնից բացի, հաշվի են առնվում այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են հնացածությունը, որն առաջանում է տեխնոլոգիայի փոփոխության արդյունքում կամ արտադրանքի կատարելագործման, տվյալ ակտիվից ստացվող արտադրանքի կամ ծառայության հանդեպ շուկայի պահանջարկի փոփոխման և իրավական սահմանափակումների պատճառով (օրինակ՝ վարձակալության ժամկետը):

Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայությունը կարող է չափվել ոչ միայն ժամանակային (տարիներով, ամիսներով), այլ նաև այնպիսի քանակային ցուցանիշներով, ինչպիսին է տվյալ հիմնական միջոցի օգնությամբ արտադրված արտադրանքի սահմանված քանակը: Այդ պատճառով, համաձայն ստանդարտների, մաշվածության հաշվառման հիմքում կարող են լինել ինչպես զուտ ժամանակային, այնպես էլ՝ քանակային ցուցանիշները:

Մաշվող ակտիվների հիմնական տեսակների կամ դրանց դասերի օգտակար ծառայությունը պարբերաբար վերանայվում է, ճշգրտվում են մաշվածության նորմաներն ընթացիկ կամ հետագա ժամանակահատվածների համար: Եթե ներկա գնահատումները զգալիորեն տարբերվում են նախորդ գնահատումներից, ապա օգտագործվում է նոր օգտակար ծառայությունը՝ հեռանկարային հիմունքներով մաշվածությունը հաշվառելու համար:

Մնացորդային արժեքն այն գուտ գումարն է, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվներից՝ դրա օգտակար ծառայության վերջում՝ դուրսգրման սպասվող ծախսումները հանելուց հետո: Ակտիվի մնացորդային արժեքը հաճախ զգալի չէ և կարելի է անտեսել՝ ընդունելով զրոյական: Երբ մնացորդային արժեքը զգալի է լինում, ապա այն գնահատվում է նախապես՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կամ էլ ակտիվի՝ հետագա ցանկացած վերագնահատման օրվա դրությամբ: Ընդ որում, մնացորդային արժեքը ակտիվի հետագա վերագնահատման օրվա դրությամբ գնահատելիս հիմք են ընդունում այն ակտիվների իրացման արժեքը, որոնք տվյալ ամսաթվի դրությամբ գերակշռում են իրենց օգտակար ծառայությունն ավարտած նմանատիպ ակտիվների մեջ, և որոնք օգտագործվել են համանման պայմաններում:

Գնահատման հիմքերը, որոնք օգտագործվում են՝ որոշելու այն գումարները, որոնցով արտացոլվում են մաշվող ակտիվները, պետք է ներառվեն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտման մեջ: Մաշվող ակտիվների յուրաքանչյուր հիմնական դասի համար պետք է բացահայտվեն՝

- ա) մաշվածության հաշվարկման օգտագործվող մեթոդները,
- բ) օգտակար ծառայության կամ մաշվածության հաշվարկման օգտագործվող դրույքաչափը,
- գ) հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվեգրված մաշվածության ընդհանուր գումարը,
- դ) մաշվող ակտիվների ընդհանուր գումարը և դրանց համապատասխան կուտակված մաշվածությունը:

Մաշվածության հաշվարկման մեթոդի ընտրությունը և մաշվող ակտիվի օգտակար ծառայության գնահատումը մոտեցման հարցեր են: Ընդունված մեթոդների, օգտակար ծառայությունների գնահատման, ինչպես նաև մաշվածության կիրառվող դրույքաչափերի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին ապահովում է այնպիսի տեղեկատվությամբ, որը հնարավորություն է տալիս հետևել ղեկավարության կողմից ընտրված քաղաքականությանը, ինչպես նաև այլ կազմակերպությունների

հետ համեմատություններ անել: Նման նկատառումներից ելնելով անհրաժեշտ է բացահայտել հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվեգրված մաշվածության գումարը և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կուտակված մաշվածության գումարը: Ակտիվների մաշվածության գումարն իրենց օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու համար կարող են կիրառվել մաշվածության հաշվարկման տարբեր մեթոդներ՝

1. Գծային կամ հավասարաչափ հաշվարկման,
2. Արտադրված միավորների քանակի,
3. Նվազող մնացորդի,
4. Ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման:

Գծային կամ հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդ

Այս մեթոդի հիմքում օգտակար ծառայության ժամկետն է: Համաձայն այս մեթոդի՝ օբյեկտի գումարը հավասարաչափ բաշխվում է օգտակար ծառայության ժամկետի վրա:

$$\text{Մաշվածությունը} = \frac{\text{Սկզբնական արժեք} - \text{Մնացորդային արժեք}}{\text{Օգտակար ծառայության ժամկետ}}$$

Մաշվածքի ամենամյա հատկացումների գումարը ակտիվի արժեքի նկատմամբ կարող է արտահայտվել ինչպես դրամական միավորով, այնպես էլ՝ տոկոսներով: Վերջին դեպքում մաշվածքի տարեկան հատկացումների դրամական գումարը բաժանվում է հաշվեկշռային արժեքի վրա և բազմապատկվում 100 տոկոսով:

Այս մեթոդի դեպքում մաշվածքի նորման համարվում է հիմնական: Դիտարկենք մաշվածքի հատկացումների պայմանական մի օրինակ՝ հավասարաչափ բաշխման մեթոդով:

Ենթադրենք՝ կազմակերպությունը ձեռք է բերել 20.000.000 դրամ սկզբնական արժեքով հաստոց: Հաստոցի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի է, և շահագործման վերջում հաստոցի մնացորդային արժեքը կազմում է 2.000.000 դրամ: Այս դեպքում, տարեկան մաշվածությունը, ըստ մաշվածության ուղղակի մեթոդի, հաշվարկվում է հետևյալ կերպ՝

$$\text{Տարեկան մաշվածություն} = \frac{20.000.000 - 2.000.000}{5} = 3.600.000$$

Մաշվածության հաշվեգրումը հինգ տարիների համար կարելի է գրանցել հետևյալ կերպ.

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Քաշվելիչուալին արժեք
Ձեռքբերման օրը	20.000.000	-	-	20.000.000
1-ին տարվա վերջ	20.000.000	3.600.000	3.600.000	16.400.000
2-րդ տարվա վերջ	20.000.000	3.600.000	7.200.000	12.800.000
3-րդ տարվա վերջ	20.000.000	3.600.000	10.800.000	9.200.000
4-րդ տարվա վերջ	20.000.000	3.600.000	14.400.000	5.600.000
5-րդ տարվա վերջ	20.000.000	3.600.000	18.000.000	2.000.000

Ըստ աղյուսակի՝

1. Բոլոր 5 տարիների ընթացքում ամորտիզացիոն հատկացումները նույնն են,
2. Կուտակված մաշվածությունը ավելանում է համաչափ,
3. Մնացորդային արժեքը հավասարաչափ նվազում է մինչև չի հավասարվում գնահատված մնացորդային արժեքին:

Մաշվածքի հաշվարկման գծային մեթոդը ավելի լայն կիրառություն ունի: Այն համապատասխանում է հաշվապահական հաշվառման պարբերականության և էականության սկզբունքին: Դա առավել նպատակահարմար է և հիմնավորված, երբ հիմնական միջոցի կամ այլ ակտիվների արժեզրկումն անենամեծ չափով կախված է այն ժամկետից, որի ընթացքում դրանք օգտագործվել են: Սակայն, երբ հիմնական միջոցի մաշվածքն առավելապես կախված է դրանց օգնությանը թողարկվող ապրանքի ծավալից կամ ժամերի քանակից, տվյալ մեթոդի կիրառումը հարմար չէ: Դա նաև չի ընդունվում այն դեպքում, երբ հիմնական միջոցի արժեզրկման գործոն է համարվում բարոյական մաշվածությունը, այսինքն՝ հնացածությունը՝ պայմանավորված նոր թողարկված տեխնոլոգիաների՝ նրցակցելու և ֆունկցիոնալ խնդիրները լուծելու անկարողությամբ:

Մաշվածքի հաշվեգրման արագացված մեթոդը

Այս մեթոդն օգտագործվում է՝ ելնելով այն բանից, որ հիմնական միջոցների բազմաթիվ տեսակներ (արտադրական նշանակության) առավել արդյունավետ են գործում, քանի դեռ նոր են և ունեն

բարձր արտադրողական կարողություններ: Դա պահանջում է մաշվածքի մեծ մասի հաշվեգրում հիմնական միջոցների շահագործման առաջին տարիներին:

Այս մեթոդի կիրառումը բացատրվում է նրանով, որ, կապված տեխնոլոգիաների արդիականացման հետ, ակտիվների արժեքը կրճատվում է շատ ավելի արագ: Այս երևույթը, որը պայմանավորված է բարոյական մաշվածությամբ, ավելի բնութագրական է համակարգիչների համար: Համակարգչային տեխնիկայի «նոր սերունդը» հայտնվում է ավելի արագ, քան հները կենթարկվեն ֆիզիկական մաշվածության: Եվ դեռևս անխափան գործող համակարգիչները գործնականում կորցնում են իրենց արժեքը, քանի որ դրանց ռեսուրսները բավարար չեն ծրագրային ապահովման վերջին տարբերակներ օգտագործելու համար:

Հիմնական միջոցները ծառայության առաջին տարիներին սովորաբար ապահովում են ավելի մեծ եկամուտներ, քան վերջին տարիներին, քանի որ շահագործման սկզբում այս կամ այն սարքավորման վերանորոգման ու տեխնիկական սպասարկման ծախսերը հաճախ ավելի փոքր են լինում, քան վերջում: Այդ պայմաններում սարքավորումների վրա կատարված ծախսերի և դրանց միջոցով ստացված եկամուտների հարաբերակցության առավել համապատասխան եղանակ է հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերի մեծ մասի փոխադրումը շահագործման առաջին տարիներին ստացված եկամուտներին, իսկ փոքր մասինը՝ վերջին տարիներին ստացված եկամուտներին: Հետևաբար, ավելի ճիշտ է մաշվածքի առավել մեծ գումար հաշվեգրել ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում, քան՝ հետագայում: Այս ամենը հանգեցնում է այն բանին, որ վերանորոգման ծախսերի և ամորտիզացիոն հատկացումների ընդհանուր գումարը տարիների ընթացքում մնում է անփոփոխ: Արդյունքում՝ հիմնական միջոցների օբյեկտի օգտակարությունը մնում է նույնը:

Ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման մեթոդ

Այս մեթոդով հաշվեգրվող մաշվածության գումարը որոշելու համար օգտագործվում է բանաձև, որի հայտարարը հավասար է ակտիվի օգտակար տնտեսական ծառայության տարիների միջերի գումարին, իսկ համարիչն այն տարիների քանակն է, որոնք մնացել են ակտիվի գնահատված օգտակար տնտեսական ծառայությունում (հակառակ հերթականությամբ): Արդեն հիշատակված օրինակում, նշված հաստոցի սպասվող օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի է: Տարիների քանակի գումարը կկազմի 15 (գումար-

րային թիվ): Այսինքն՝ $1+2+3+4+5=15$: Այնուհետև, ամեն մի կոտորակը բազմապատկվում է մաշվածության գումարով, որը կազմում է 18.000.000 դրամ (20.000.000 - 2.000.000): Այստեղից կստանանք մաշվածության տարեկան ծախսը՝ 5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15:

Համաձայն այս մեթոդի՝ մաշվածության ամենամեծ ծախսերը գրանցվում են առաջին տարում և այնուհետև նվազում են ամեն հաջորդ տարի: Կուտակված մաշվածությունն ավելանում է դանդաղ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը, ըստ տարվա, նվազում է կուտակված մաշվածքի գումարով՝ մինչև հասնում է մնացորդային արժեքին: Տարիների գումարի մեթոդի ժամանակ օգտագործվող ցուցանիշները կարող են արագ հաշվարկվել հետևյալ կերպ.

$$S = \frac{N \times (N + 1)}{2},$$

որտեղ՝ S-ը տարիների գումարն է,
N-ը՝ օբյեկտի օգտակար ծառայության տարիները:

Մաշվածքի հատկացումների աղյուսակը կունենա հետևյալ տեսքը.

Աղյուսակ 3

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Չեռքբերման օրը	20.000.000	-	-	20.000.000
1-ին տարվա վերջ	20.000.000	(5/15.18.000.000) 6.000.000	6.000.000	14.000.000
2-րդ տարվա վերջ	20.000.000	(4/15.18.000.000) 4.800.000	10.800.000	9.200.000
3-րդ տարվա վերջ	20.000.000	(3/15.18.000.000) 3.600.000	14.400.000	5.600.000
4-րդ տարվա վերջ	20.000.000	(2/15.18.000.000) 2.400.000	16.800.000	3.200.000
5-րդ տարվա վերջ	20.000.000	(1/15.18.000.000) 1.200.000	18.000.000	2.000.000

Նվազող մնացորդի մեթոդ

Այս մեթոդը հիմնված է նույն սկզբունքի վրա, ինչ որ՝ ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման մեթոդը: Չնայած այս մեթոդում կարող է օգտագործվել մաշվածության ցանկացած դրույքաչափ, սովորաբար, օգտագործվող դրույքաչափը ուղիղ գծային մեթոդի ժամանակ կիրառվող մաշվածության դրույքաչափի կրկնապատիկն է: Այս գործընթացը կոչվում է մնացորդի նվազեցման մեթոդ՝ մաշվածության կրկնակի դրույքաչափով:

Նախորդ օրինակում հաստոցի օգտակար ծառայության ժամկետը 5 տարի էր: Համաձայն մաշվածության հաշվարկի ուղիղ գծային մեթոդի՝ տարեկան մաշվածության դրույքաչափը կազմում է 20 տոկոս (100% : տարի): Համաձայն կրկնակի նվազող մնացորդի մեթոդի՝ մաշվածության դրույքաչափը կազմում է 40 տոկոս (2x20%): Այս հաստատուն դրույքը՝ 40 տոկոս, առաջին տարվա վերջում կիրառվում է սկզբնական արժեքի նկատմամբ, իսկ մնացած տարիներին՝ հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ: Մոտավոր գնահատված մնացորդային արժեքը անտեսվում է, քանի որ հաշվարկելով մաշվածությունը մինչև այն տարին, երբ հաշվեկշռային արժեքը հավասարվում է մնացորդային արժեքին, մաշվածության ծախսը սահմանափակվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մինչև իր մնացորդային արժեքն իջեցնելու համար անհրաժեշտ գումարով: Աղյուսակ 4-ի տվյալները հաշվարկված են այս մեթոդով:

Աղյուսակ 4

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռքբերման օրը	20.000.000	-	-	20.000.000
1-ին տարվա վերջ	20.000.000	8.000.000	8.000.000	12.400.000
2-րդ տարվա վերջ	20.000.000	4.800.000	12.800.000	7.200.000
3-րդ տարվա վերջ	20.000.000	2.880.000	15.680.000	4.320.000
4-րդ տարվա վերջ	20.000.000	1.728.000	17.408.000	2.592.000
5-րդ տարվա վերջ	20.000.000	592.000	18.000.000	2.000.000

Ինչպես ցույց է տրված աղյուսակում, մաշվածության գումարը տարեցտարի նվազում է՝ ամեն հաջորդ տարվա ընթացքում: Եվ, վերջապես, մաշվածության գումարը վերջին տարում սահմանա-

փակվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը մինչև իր մնացորդային արժեքն իջեցնելու համար անհրաժեշտ գումարով:

Արտադրված միավորների քանակի մեթոդ

Այս մեթոդը ենթադրում է, որ մաշվածությունը համարվում է միայն ակտիվների օգտագործման հետևանք, և ժամանակը ազդեցություն չի գործում մաշվածության հաշվառման վրա: Թողարկված արտադրանքի ծավալի հիման վրա մաշվածքի հաշվառումը ենթադրում է, որ հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքն արժեզրկվում է դրա օգտագործման արդյունքում թողարկված արտադրանքի յուրաքանչյուր միավորի հետ, և այդ պատճառով մաշվածքը անխտիր հաշվեգրվում է յուրաքանչյուր արտադրանքի համար:

Ենթադրենք՝ հաստոցը կարող է իրականացնել մի քանի գործառնություններ, և դրանից սպասվող ծառայությունը կազմում է 180.000.000 միավոր: Մաշվածության ծախսումներն, ըստ արտադրված միավորների, կհաշվարկվեն՝ օգտագործելով հետևյալ բանաձևը.

$$\frac{\text{Սկզբնական արժեք} - \text{Մնացորդ. արժեք}}{\text{Արտադր. միավորների սպասվող քան.}} = \frac{20.000.000 - 2.000.000}{180.000.000} = 0,1$$

Ենթադրենք՝ շահագործման առաջին տարում հաստոցով արտադրվել է 40.000.000 միավոր արտադրանք, երկրորդ տարում՝ 60.000.000 միավոր, երրորդ տարում՝ 20.000.000 միավոր, չորրորդ տարում՝ 40.000.000 միավոր, իսկ հինգերորդ տարում՝ 20.000.000 միավոր: Մաշվածության ծախսումների աղյուսակը կունենա հետևյալ տեսքը.

Աղյուսակ 5

Տարիներ	Սկզբնական արժեք	Արտադրված միավորների քանակը	Տարեկան մաշվածություն	Կուտակված մաշվածություն	Հաշվեկշռային արժեք
Ձեռքբերման օրը	20.000.000	-	-	-	20.000.000
1-ին տարվա վերջ	20.000.000	40.000.000	4.000.000	4.000.000	16.000.000
2-րդ տարվա վերջ	20.000.000	60.000.000	6.000.000	10.000.000	10.000.000

3-րդ տարվա վերջ	20.000.000	20.000.000	2.000.000	12.000.000	8.000.000
4-րդ տարվա վերջ	20.000.000	40.000.000	4.000.000	16.000.000	4.000.000
5-րդ տարվա վերջ	20.000.000	20.000.000	2.000.000	18.000.000	2.000.000

Արտադրված արտադրանքի ծավալից կախված՝ մաշվածության հաշվառման մեթոդը ներկայացնում է գնված հիմնական միջոցների ծախսերի ճշգրիտ համադրումը եկամուտներին, որոնք ստացվել են հիմնական միջոցների մի քանի տարիների օգտագործման ընթացքում, հետևյալ պայմաններով.

ա) հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետն ուղղակիորեն որոշվում է դրա օգնությամբ թողարկված արտադրանքի միավորով,

բ) բարոյական մաշվածության գործոնի դերն աննշան է,

գ) արտադրանքի թողարկման ծավալը՝ հատերով, հաստատականորեն չափվելի է:

Դիտարկենք տարբերությունները մաշվածքի ամենամյա գումարի և աշխատանքի կամ շահագործման միավորների միջև: Կուտակված մաշվածքն ամեն տարի ավելանում է ուղղակիորեն՝ կախված աշխատանքի կամ օգտագործման միավորից:

Վերջապես, մնացորդային արժեքն ամեն տարի նվազում է աշխատանքի կամ օգտագործման ցուցանիշին ուղիղ համեմատական այնքան ժամանակ, քանի դեռ չի հասել մնացորդային արժեքին: Մեթոդը, որն օգտագործվում է՝ որոշելու համար յուրաքանչյուր օբյեկտի ենթադրվող օգտակար ծառայության ժամկետը, պետք է համապատասխանի սահմանված ակտիվներին: Օրինակ, արտադրված ապրանքների քանակը կապվում է դրանք արտադրող հաստոցների հետ, և օբյեկտի օգտագործման ժամերի քանակը որպես լավագույն ցուցանիշ կարող է ծառայել մեկ ուրիշ հաստոցի ամորտիզացիայի (մաշվածության) հաշվառման ժամանակ: Այս մեթոդը կարելի է օգտագործել այն դեպքում, երբ օբյեկտի հանձնումը դրա օգտակար ծառայության ընթացքում կարող է սահմանվել բավականին ճշգրիտ:

Եթե մաշվածությունը հնարավոր է հաշվարկել աշխատած ժամերի քանակից կախված մեթոդով և թողարկված արտադրանքի ծավալից կախված մեթոդով, ապա գերադասելի է օգտագործել դրանցից երկրորդը, քանի որ հիմնական միջոցների ծախսերի և դրանցից ստացված եկամուտների համադրումն ավելի ճշգրիտ կստացվի բնահրային միավորներով (հատերով) հաշվարկելիս:

Մաշվածքի հաշվեգրման մեթոդը՝ կախված ակտիվի անմիջական օգտագործման ժամերի քանակից, հիմնված է այն ենթադրության վրա, որ տվյալ ակտիվի մաշվածությունն ամենից առաջ կախված է ակտիվի աշխատելու, օգտագործելու (եկամտի ստացման նպատակով) ժամանակի քանակից: Հիմնական միջոցների մաշվածքի ծավալը 1 ժամում՝ մաշվածքի նորման, սահմանվում է հետևյալ ձևով.

$$\text{Հիմնական միջոցների մաշվածքի նորման 1 ժամում} = \frac{\text{Սկզբն.արժեք} - \text{Մնացորդ.արժեք}}{\text{Շահագործվող ռեսուրս. (ժամերով)}}$$

Ժամանակաշրջանի ընթացքում մաշվածքի ծախսերը որոշվում են մաշվածքի նորման բազմապատկելով ժամանակաշրջանի այն ժամերի քանակով, երբ անմիջականորեն օգտագործվել է տվյալ հիմնական միջոցը:

Ըստ վերևում բերված օրինակի՝ կազմակերպության գնած հաստոցի (20.000.000 դրամ) տեխնիկական բնութագրում նշված է, որ դրա անընդհատ շահագործման ռեսուրսը ժամերով կազմում է 20.000.000 ժամ: Դա նշանակում է, որ հաստոցի արժեքը յուրաքանչյուր ժամում կնվազի 0,9 դրամով՝

$$\frac{20.000.000 - 2.000.000}{20.000.000}$$

Այս մեթոդը նույնպես գործում է հաշվապահական հաշվառման տարբերականության և էականության սկզբունքներին համապատասխան: Դրա կիրառումը նպատակահարմար է այն իրադրություններում, երբ հիմնական միջոցների աշխատանքի ժամերն իսկապես ուղղակիորեն եկամուտ են բերում: Սակայն բավական հաճախ սարքավորումն աշխատում է ապարդյուն (պարապորդով), և երբ այդ պարապորդային աշխատանքի տևողությունը երկար է, տվյալ մեթոդը հիմնական միջոցների մաշվածքի ծախսերի և տվյալ ժամանակահատվածում դրանցից ստացվող օգուտների (եկամուտների) համադրումը թույլատրելի ճշտությամբ չի տալիս: Դիտարկված մեթոդն ընդունելի չէ նաև բարոյական մաշվածության դեպքում:

Մաշվածքի հաշվարկման այլընտրանքային մեթոդները

Մաշվածության հաշվեգրման դուրսգրման և փոխարինման մեթոդներն օգտագործվում են այն կազմակերպությունների կողմից, որոնք իրենց տրամադրության տակ ունեն մեծ թվով համե-

մատարար փոքրարժեք ակտիվներ՝ տեղադրված ընդարձակ աշխարհագրական տարածքներում: Դրանց թվին են պատկանում.

ա) երկաթուղային կազմակերպությունները, որոնց հիմնական միջոցներն են վագոնները և լոկոմոտիվները,

բ) հեռախոսային կապի կազմակերպությունները, որոնց նյութական բազան կազմում են կապի հանգույցները, կոմուտատորները, հեռախոսային ապարատները, ենթակայանները և այլն,

գ) կոմունալ սպասարկման կազմակերպությունները,

դ) այլ կազմակերպություններ:

Հիմնական միջոցների մաշվածքի հաշվարկման դուրսգրման և փոխարինման մեթոդների դեպքում մաշված ծախսերը հավասար են այս կամ այն տարում դուրս գրված հիմնական միջոցների արժեքին: Հիմնական միջոցների մնացորդային արժեքը հանվում է մաշվածքի ծախսերից այն ժամանակահատվածում, երբ կատարվում է դրանց դուրսգրումը: Առանձին հիմնական միջոցների համար մաշվածք չի հաշվեգրվում, դրանց դուրսգրման դեպքում չի արտացոլվում շահույթը կամ վնասը, իսկ մաշվածության հաշվառման հաշիվը չի օգտագործվում, տարվում է հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի հաշվառումը (դրանց ձեռքբերման ծախսերով): Հաճախ դա տարվում է ոչ թե առանձին ակտիվների, այլ խմբային ակտիվների համար:

Դուրսգրման և փոխարինման մեթոդների տարբերությունն այն է, որ շրջանառությունից հանված հիմնական միջոցները գնահատվում են տարբեր եղանակներով: Դուրսգրման դեպքում մաշվածքի ծախսերի գումարը հավասար է՝ դուրս գրված հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքից հանած մնացորդային արժեքը: Ակտիվների խմբի մաշվածքի հաշվառման դեպքում, որպես սկզբնական արժեք, դրանցից յուրաքանչյուրի համար վերցվում է ամենից շուտ գնված միջոցների սկզբնական արժեքը: Այս իմաստով, մաշվածքի հաշվարկները դուրսգրման ժամանակ նման են ապրանքանյութական պաշարների հաշվառման FIFO-ի մեթոդին: Փոխարինման դեպքում հիմնական միջոցների խմբի մաշվածքի ծախսերը որոշվում են՝ ելնելով ավելի ուշ գնված միջոցների արժեքից: Այս մեթոդն էլ նման է LIFO-ի մեթոդին:

Ներկայացված մեթոդները կիրառվում են բավականին նեղ շրջանակների՝ նշված բնագավառների համար: Այս մեթոդը չի համապատասխանում պարբերականության և էականության սկզբունքներին: Նշված բնագավառները «Հաշվապահական հաշվառման համընդհանուր ընդունված սկզբունքներում» կազմում են բացառություններ, իսկ դրանցում կիրառվող մաշվածության հաշ-

վառման մեթոդները համարվում են անընդունելի մյուս ոլորտներում:

Մաշվածքի հաշվարկման խմբակային և բաղադրյալ մեթոդները հնարավորություն են ընձեռում մի քանի հիմնական միջոցներ միավորել՝ որպես մեկ ընդհանուր, դրա նկատմամբ կազմել ընդհանուր ստուգողական հաշվեկշիռ: Այսինքն, մի քանի հիմնական միջոցներ մաշվածքագրվում են որպես մեկ ամբողջություն: Խմբային հաշվառումը տարվում է համասեռ, իսկ բաղադրյալը՝ տարասեռ ակտիվների նկատմամբ: Մատյանային գրանցումների վարումը և հաշիվների անցկացումը այդ երկու տեսակի մեթոդների համար համանման են: Ակտիվների խմբի մեջ մտնող բոլոր ակտիվների արժեքը գրանցում են մեկ հաշվում: Խմբում նոր ակտիվների ավելացման դեպքում այդ հաշիվը դեբետագրվում է դրանց արժեքով: Ամբողջ խմբի համար բացվում է մաշվածքի հաշվառման մեկ ընդհանուր հաշիվ: Խմբի մեջ մտնող հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքը հավասար է դրանց սկզբնական արժեքի և հաշվարկված մաշվածքի գումարի տարբերությանը: Խմբի մեջ մտնող որևէ ակտիվի դուրսգրման ժամանակ ակտիվների խմբի գլխավոր հաշիվը կրեդիտագրվում է դրա արժեքով, իսկ կուտակված մաշվածքի հաշիվը դեբետագրվում է տվյալ ակտիվի իրացումից ստացվող հասույթի գումարով: Այդ գումարը կարելի է հաշվարկել նաև ակտիվի սկզբնական և մնացորդային արժեքների տարբերությունը հարաբերելով օգտակար ծառայության ժամկետին: Վերջինս ստացվում է որպես քանորդ՝ հիմնական միջոցների խմբի սկզբնական արժեքի և դրանց տարեկան մաշվածքի գումարի հարաբերությունից: Խումբ կազմած հիմնական միջոցների տարեկան մաշվածքի նորման հավասարաչափ բաշխման մեթոդով որոշված մաշվածքի գումարի հարաբերությունն է դրանց ընդհանուր սկզբնական արժեքին: Հիմնական միջոցների խմբի կազմը անփոփոխ պահելու դեպքում մաշվածքի նորման չի փոխվում: Թույլատրվում է դրա պահպանումը նաև այն դեպքում, երբ հիմնական միջոցների խմբում ավելանում են նորերը, որոնց արժեքը նշանակալիորեն չի փոխում հիմնական միջոցների խմբի սկզբնական արժեքի մեծությունը, և այդպիսի ավելացումն էական ազդեցություն չի գործում հիմնական միջոցների խմբի սկզբնական արժեքի մեծության և շահագործման ժամկետի վրա:

Միասեռ ակտիվների հաշվառման ժամանակ դրա մեջ նոր ակտիվների ներառման դեպքում թույլատրվում է պահպանել մաշվածքի նախկին նորման, որն այդ դեպքում օգտագործվում է նոր հաշվեկշռային արժեքին համապատասխան, որը մեծացել է դրանում ավելացրած ակտիվների արժեքով: Եթե ակտիվների խումբը

միասեռ չէ, խմբի մեջ նոր ակտիվների ավելացման դեպքում (եթե վերջիններիս արժեքը զգալի է) ամորտիզացիայի նորման վերանայվում է:

Մաշվածության հաշվառման նպատակով հիմնական միջոցների միավորումը մեկ խմբի մեջ թույլատրելի է դրա մեջ մտնող ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետների ոչ մեծ տարբերության դեպքում:

Մաշվածքի հաշվեգրումը ոչ լրիվ տարվա համար

Գործնականում հիմնական միջոցների շահագործման սկիզբը չի համընկնում հերթական հաշվետու տարվա սկզբի հետ, իսկ դրանց դուրսգրումը չի իրականացվում որոշակի քանակությամբ ամբողջ տարիներ հետո: Մեծամասամբ կազմակերպությունները ակտիվներ են ձեռք բերում, երբ դրանք անհրաժեշտ են և վաճառում, դուրս գրում, երբ դրանց օգտագործումը դառնում է քիչ արդյունավետ: Այս դեպքում տարին չի համարվում գնման կամ օտարման որոշիչ գործոն: Այդ պատճառով շատ հաճախ անհրաժեշտ է լինում որոշել մաշվածքի գումարի մեծությունը այս կամ այն տարվա որոշակի ամիսների համար: Ակնհայտ է, որ հիմնական միջոցի կողմից ռեալ ծախսված ժամանակում (ժամերով) կամ դրա օգնությամբ արտադրված արտադրանքի ծավալով (հատերով) հաշվառման գործընթացում որևէ փոփոխություն մտցնելու անհրաժեշտություն չկա: Կանոնավորման անհրաժեշտությունն առաջանում է մաշվածքի հաշվեգրման գծային և արագացված մեթոդների կիրառման դեպքում: Դրա համար կիրառվում է 2 տարբերակ:

Ճշգրիտ հաշվարկման տարբերակն ակնկալում է մաշվածքի հատկացումների ճշգրիտ չափի արտացոլումը ոչ լրիվ հաշվետու տարում: Դիտարկենք այդ տարբերակը հիմնական միջոցների վերաբերյալ: Հիմնական միջոցի (սարքավորում) արժեքը 50.000 դրամ է, մնացորդային արժեքը՝ 5.000 դրամ և շահագործման ժամկետը՝ 4 տարի: Սարքավորումը շահագործման է հանձնվել 2002 թ. ապրիլի 1-ին: Դա նշանակում է, որ սարքավորումն օգտագործվելու է 9 ամիս՝ 2002 թ. և 3 ամիս՝ 2006 թվականին:

Գծային մաշվածքի հաշվեգրման ժամանակ մաշվածքի ծախսումները կլինեն.

- 2002թ.՝ $(50.000 - 5.000) \times (1/4) \times (9/12) = 8.437,5$
- 2003թ.՝ $(50.000 - 5.000) \times (1/4) = 11.250$
- 2004թ.՝ $(50.000 - 5.000) \times (1/4) = 11.250$
- 2005թ.՝ $(50.000 - 5.000) \times (1/4) = 11.250$

2006թ.՝ $(50.000 - 5.000) \times (1/4) \times (3/12) = 2.812,5$
Կուտակված մաշվածությունը՝ 45.000:

Օգտագործելով մաշվածքի հաշվարկման մյուս մեթոդները՝ կազմակերպությունների մեծ մասը հաշվարկում է ամորտիզացիոն հատկացումներն առաջին տարվա համար և հետո բազմապատկում ամորտիզացիայի հաշվեգրման ժամանակաշրջանի գործակցով: Օրինակ, եթե մնացորդի նվազեցման մեթոդն է կիրառվում մնացած բոլոր թվարկված պայմանների դեպքում, մաշվածքը առաջին տարվա համար կհաշվարկվի հետևյալ կերպ.

$$50.000 \times 0,50 \times 9/12 = 18.750$$

Մնացորդի նվազեցման մեթոդի կիրառման դեպքում մաշվածության հաշվեգրման արագացման գործակիցը հավասար է 200% կամ 2, և, հետևաբար, ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կկրճատվի տարեկան 2/4-ով կամ 50%-ով:

Մաշվածքի ծախսումների հաշվարկները կատարենք հետևյալ եղանակով.

2002 թ.՝ $50.000 \times 0,50 \times (9/12) = 18.750$

2003 թ.՝ $25.000 \times (3/12) + 12.500 \times (9/12) = 15.625$

2004 թ.՝ $12.500 \times (3/12) + 6.250 \times (9/12) = 4.687,5/39.062,5$

2002թ. մաշվածության հատկացումների գումարը կազմում է միայն լրիվ տարվա համար դրա ենթադրական գումարի 9/12-ը: 2003թ. հաշվետու տարին ընդգրկում է առաջին լրիվ տարվանից մնացած 3/12-ը և II-ից՝ 9/12-ը: Եթե մաշվածքի հատկացումների հաշվարկները կատարենք 2005 թվականի համար, ապա կստանանք $6.250 \times 3/12 + 3.125 \times 9/12 = 3.906,25$, իսկ կուտակված մաշվածքի գումարը կկազմի՝ 42.968,75, որը փոքր է մաշվածքի գումարից՝ 45.000(50.000 - 5.000): Որպեսզի դա տեղի չունենա, ենթադրենք՝ կազմակերպությունը անցել է մաշվածքի հաշվարկման գծային մեթոդին. սկսած 2005թ. հունվարի 1-ից՝ $50.000 - 5.000 - 39.062,5 = 5.967,5$:

Շահագործման մնացած ժամկետը, սկսած 2005թ. հունվարի 1-ից, կազմում է 15 ամիս:

2005թ.՝ $5.937,5 \times 12/15 = 4.750$

2006թ.՝ $5.937,5 \times 3/15 = 1.187,5$

2002-2006թթ. ժամանակաշրջանում կուտակված մաշվածքի ընդհանուր գումարը կլինի 45.000: Այս եղանակը կարելի է օգտագործել նաև տարիների գումարման մեթոդի դեպքում:

Մյուս տարբերակը՝ թույլատրելի եղանակը, կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ կիրառվում է խուսափելու

համար անհրաժեշտ ճշգրիտ հաշվարկներում աշխատարար հաշվարկներից: Այս տարբերակը նախատեսում է հետևյալ դեպքերը.

1. Մաշվածքի հաշվառումը հաշվետու տարում բացառապես հիմնական միջոցների՝ տարվա սկզբի հաշվեկշռի հիման վրա. տվյալ տարում դուրս գրված ակտիվների մաշվածքը շարունակում է հաշվեգրվել ամբողջ տարվա ընթացքում, իսկ գնվածների մաշվածքը հաշվեգրվում է միայն հաջորդ տարվանից:

2. Մաշվածքի հաշվառումը հաշվետու տարում բացառապես հիմնական միջոցների՝ տարվա վերջի հաշվեկշռի հիման վրա. տվյալ հաշվետու տարում գնված հիմնական միջոցների մաշվածքը շարունակում է հաշվեգրվել ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում, իսկ դուրսգրման դեպքում այդ նույն ժամանակաշրջանում մաշվածքը չի հաշվեգրվում:

3. Հաշվետու տարում բոլոր հիմնական միջոցների մաշվածքի հաշվեգրումը, որոնք շարք են մտել այդ ժամանակահատվածի առաջին կեսին, և մաշվածք չի հաշվարկվում բոլոր այդ ժամանակահատվածի երկրորդ կեսին շարք մտած հիմնական միջոցների համար. տարվա կեսին դուրս գրված ակտիվներն այդ տարում չեն ամորտիզացվում, տարվա կեսից հետո դուրս գրված ակտիվների մաշվածքը հաշվեգրվում է լրիվ տարվա ծավալով:

4. Մաշվածքի ամենամսյա հաշվեգրումը բոլոր հիմնական միջոցների համար, որոնք շահագործման են հանձնվում տվյալ ամսվա մինչև 15-ը ներառյալ և բոլոր հիմնական միջոցների մաշվածքի չհաշվեգրումը, որոնք շարք են մտել տվյալ ամսվա 15-ից հետո: Այն ակտիվները, որոնք դուրս են գրվել մինչև տվյալ ամսվա 15-ը ներառյալ, մաշվածք չի հաշվեգրվում դրանց համար, իսկ այն ակտիվները, որոնք դուրս են գրվել 15-ից հետո, մաշվածքը հաշվեգրվում է ըստ ամսվա:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում հիմնական միջոցների առանձին խմբերի համար նախատեսված են օգտակար ծառայության հետևյալ ժամկետները.

ա) շենքերի, շինությունների և փոխանցող հարմարանքների, բացառությամբ «բ» կետում նշվածների համար՝ 20 տարի է,

բ) հյուրանոցների, պանսիոնատների, հանգստյան տների, առողջարանների շենքերի և շինությունների համար՝ 10 տարի,

գ) չնշված հոսքային գծերի, ռոբոտատեխնիկայի համար՝ 3 տարի,

դ) հաշվողական և համակարգչային տեխնիկայի համար՝ 1 տարի,

ե) այլ հիմնական միջոցների, այդ թվում՝ բանող անասունների, բազմամյա տնկարկների և հողերի բարելավմանն ուղղված կապիտալ ներդրումների համար՝ 5 տարի:

Հողամասը և շենքերն ու շինություններն առանձին ակտիվներ են և հաշվառման նպատակով դիտվում են առանձին-առանձին, նույնիսկ այն դեպքում, երբ դրանք ձեռք են բերվում միասին: Հողամասն ունի անսահմանափակ ծառայության ժամկետ, հետևաբար՝ մաշվածություն չի հաշվարկվում: Հողամասի արժեքի աճը չի ազդում նրա վրա կառուցված շենքերի և շինությունների օգտակար ծառայության ժամկետի որոշման վրա:

Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածությունը հաշվառվում է 112 նույնանուն պասիվային, կարգավորող հաշվով (իր ենթահաշիվներով): 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն» հաշվի կրեդիտում արտացոլվում են հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվեգրված գումարները, վերագնահատումից մաշվածության աճը, նորից շահագործման հանձնված հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածությունը, իսկ դեբետում՝ օտարված, դուրս գրված և օտարման նպատակով պահվող, ֆինանսական վարձակալության տրված, հիմնական հոտից խոտանված անասունների մաշվածության հաշվեգրված գումարների դուրսգրումը, ինչպես նաև վերագնահատումից մաշվածության նվազումը: Մաշվածքի ձևակերպումները և հաշվարկները կատարվում են ըստ հիմնական միջոցների հիմնական խմբերի:

Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածքի գումարը հաշվեգրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 7122. «Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»

Դտ 7132. «Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»

Դտ 8133. «Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցների համար մաշվածություն չի հաշվարկվում: Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածքը 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվա-

ծություն» կարգի հաշիվներից տեղափոխվում է 114. «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն» հաշիվ: Ձևակերպվում է.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 114. «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Յետագայում, այդ օբյեկտները նորից շահագործման հանձնելիս, կուտակված մաշվածքը վերականգնվում է.

Դտ 114. «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Այնուհետև մաշվածության հաշվառման գործընթացը շարունակվում է սովորական կարգով:

Նախորդ ժամանակաշրջանում պակաս հաշվարկված մաշվածության ուղղումների դեպքում.

ա) երբ այն նվազեցվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդից, ձևակերպվում է՝

Դտ 3411. «Էական սխալների ուղղման արդյունքում առաջացած ճշգրտում»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

բ) երբ այն ներառվում է հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքներում.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 6411. «Նախորդ տարիների գործառնական գործունեությունից եկամուտներ (էական սխալների ուղղման արդյունքում)»:

Յիմնական միջոցների վաճառքի (օտարման), ֆինանսական վարձակալության տալու, հիմնական հոտից ամասունների խտտանման, ինչպես նաև հիմնական միջոցները օգտագործումից

հանելու և իրացման նպատակով պահելու դեպքում կուտակված մաշվածության գումարը դուրս է գրվում և ձևակերպվում.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպության հաշվապահությունը 2001թ. դեկտեմբերի 31-ին հաշվարկում է հիմնական միջոցների մաշվածությունը, որը կազմում է ընդամենը 1.225.000 դրամ, այդ քվում.

ա) արտադրության մեջ օգտագործվող հաստոցներինը՝ 300.000 դրամ, որն ուղղակիորեն վերագրվում է թողարկվող արտադրանքին,

բ) արտադրամասի շենքինը՝ 310.000 դրամ,

գ) արհեստանոցի սարքավորումներինը՝ 90.000 դրամ,

դ) արհեստանոցի շենքինը՝ 75.000 դրամ,

ե) վարչական շենքինը՝ 290.000 դրամ,

զ) պատրաստի արտադրանքի վաճառքի համար նախատեսված խանութի շենքինը՝ 160.000 դրամ:

Տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա) արտադրության մեջ օգտագործվող հաստոցների վերաբերյալ.

Դտ 8114. «Ուղղակի արտադրական այլ ծախսումներ» 300.000

Կտ 1124. «Մեքենաների և սարքավորումների մաշվածություն» 300.000

բ) արտադրամասի շենքի վերաբերյալ.

Դտ 8133. «Արտադրական նշանակության հիմնական միջոցների մաշվածություն» 310.000

Կտ 1121. «Շենքերի մաշվածություն» 310.000

գ) արհեստանոցի սարքավորումների վերաբերյալ.

Դտ 8124 «Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ» 90.000

Կտ 1124. «Մեքենաների և սարքավորումների մաշվածություն» 90.000

դ) արհեստանոցի շենքի վերաբերյալ.

Դտ	8124. «Օժանդակ արտադրության այլ ուղղակի ծախսումներ»	75.000
Կտ	1121. «Շենքերի մաշվածություն»	75.000

ե) վարչական շենքի վերաբերյալ.

Դտ	7132. «Հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր»	290.000
Կտ	1121. «Շենքերի մաշվածություն»	290.000

զ) պատրաստի արտադրանքի վաճառքի համար նախատեսված խանութի շենքի վերաբերյալ.

Դտ	7122. «Հիմնական միջոցների մաշվածության, դրանց նորոգման և սպասարկման գծով ծախսեր»	160.000
Կտ	1121. «Շենքերի մաշվածություն»	160.000

Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետի վերանայումը և մաշվածքի հաշվառման փոփոխությունները

Հիմնական միջոցների միավորի օգտակար ծառայության ժամկետը պետք է պարբերաբար վերանայվի, և եթե ակնկալվող գնահատականները զգալի չափով տարբերվում են նախորդ գնահատականներից, ընթացիկ և հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանների մաշվածության հաշվեգրումները պետք է ճշգրտվեն:

Ակտիվի օգտագործման ընթացքում կարող է պարզվել, որ օգտակար ծառայության ժամկետի վերաբերյալ գնահատականը տվյալ պահին չի համապատասխանում իրականությանը:

Օրինակ՝ ակտիվի վրա կատարված հետագա ծախսումները, որոնք բարելավում են ակտիվի վիճակը, կարող են երկարացնել օգտակար ծառայության ժամկետը: Այդպիսի դեպքերում օգտակար ծառայության ժամկետը (ուստի նաև մաշվածության հաշվարկման դրույքաչափը) ճշգրտվում է ընթացիկ և հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպության վերանորոգման և տեխսպասարկման քաղաքականությունը նույնպես կարող է ազդել ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի վրա:

Այդ քաղաքականության փոփոխությունը կարող է երկարացնել ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը կամ ավելացնել նրա մնացորդային արժեքը:

Քանի որ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը որոշվում է դրա ձեռքբերման ժամանակ, ապա վերանայման հետևանքով առաջացած օգտակար ծառայության ժամկետի փոփոխությունը համարվում է գնահատման փոփոխություն և ոչ թե հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն փոփոխություն: Ակնհայտ է, որ մաշվածությունը ուղղակիորեն կախված է օգտակար ծառայության ժամկետից, քանի որ հիմնական միջոցների որևէ միավորի մաշվածության գումարը պետք է պարբերաբար բաշխվի իր օգտակար ծառայության ընթացքում: Մաշվածության հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն ձևը, որով կազմակերպությունը սպառում է ակտիվի տնտեսական օգուտները:

Մաշվածքի հաշվառման հիմնական փոփոխությունները լինում են 3 տեսակ՝

1. Ակտիվի արժեքի հաշվապահական գնահատման, շահագործման և այլ կարևոր ցուցանիշների փոփոխություններ, որոնց հիման վրա հաշվարկվում է մաշվածությունը:

2. Մաշվածքի հաշվեգրման մեթոդի փոփոխում:

3. Մաշվածքի հաշվառման ժամանակ թույլ տրված սխալների ուղղում:

Փոփոխության պատճառ կարող են դառնալ նոր տեղեկության ստացումը կամ կազմակերպության գործունեության պայմանների էական փոփոխությունները, երբ ակտիվների վրա կատարված ծախսերի և դրանց օգնությամբ ստացված եկամուտների համադրման արժանահավատության պահպանման համար անհրաժեշտ է հաշվապահական գնահատումների կամ հաշվառման մեթոդների մեջ շտկումներ մտցնել: Այդպիսի փոփոխության օրինակ կարող է համարվել շուկայում նոր տեսակի սարքավորման ի հայտ գալը, երբ այդ սարքավորումը ընդունակ է առավել արդյունավետ կատարել այն նույն ֆունկցիաները, որ կատարում են կազմակերպության արտադրամասերում տեղադրված սարքավորումները: Այդ դեպքում վերջիններս պետք է շտապ դուրս գրել, ինչի համար և կարող է պահանջվել, օրինակ, մաշվածության հաշվարկման մեթոդի փոփոխում (գծայինը՝ արագացվածով) կամ կազմակերպության սարքավորումների հաշվեկշռային արժեքի գնահատման փոփոխում:

Ցանկացած փոփոխություն մտցնելու դեպքում անհրաժեշտ է համապատասխան գրառում կատարել մատյանում: Գրառումը

կատարվում է այն հաշվետու տարվա առաջին օրվանից, երբ իրականացվում է փոփոխությունը:

Հաշվապահական գնահատումների փոփոխությունները իրականացվում են հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետի և մնացորդային արժեքի վերաբերյալ նոր տեղեկության արտացոլման համար: Դա տարածվում է ընթացիկ և հետագա տարիների վրա, բայց ոչ երբեք՝ անցած տարիների:

Հիմնական միջոցների միավորի օգտակար ծառայությունը վերանայվում է պարբերաբար, և, ակնկալվող ու նախորդ գնահատականների զգալի տարբերությունների դեպքում, ընթացիկ ու հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանների մաշվածության հաշվեգրումները ճշտվում են: Հնարավոր է՝ ակտիվի օգտագործման ընթացքում պարզվի, որ օգտակար ծառայության գնահատականը տվյալ պահին չի համապատասխանում իրականությանը: Օրինակ, ակտիվի վիճակի բարելավմանն ուղղված հետագա ծախսերը կարող են երկարացնել դրա օգտակար ծառայության ժամկետը, սակայն տեխնիկական փոփոխությունները կամ արտադրանքի նկատմամբ շուկայում պահանջարկի փոփոխությունները կարող են նվազեցնել ակտիվի օգտակար ծառայությունը: Այս դեպքում օգտակար ծառայությունը (ինչպես նաև մաշվածության հաշվարկման դրույթաչափը) ճշգրտվում է ընթացիկ և հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանների համար:

Շահագործման ժամկետի կամ մնացորդային արժեքի փոփոխության դեպքում մաշվածությունը հաշվարկվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մնացորդը բաշխելով փոփոխության արդյունքում ստացված շահագործման ժամկետին, իսկ ակտիվի արժեքի ամորտիզացվող մասը որոշվում է մնացորդային արժեքի գնահատման արդյունքում ստացված հաշվառմամբ: Հաշվապահական գնահատումներում փոփոխությունները՝ հատկապես թանկարժեք ակտիվների օգտակար ծառայության և մնացորդային արժեքի, կարող են ազդել մաշվածության ծախսերի, ինչպես նաև դրա եկամուտների մակարդակի վրա: Քանի որ մաշվածքի նորման հիմնվում է հիմնական միջոցի (ակտիվի) օգտակար ծառայության ժամկետի վրա, ապա մաշվածության հաշվեգրման ընթացիկ գումարները ոչ միշտ են ճշգրիտ. երբեմն այդ գումարները կամ պակաս են լինում, կամ՝ ավել: Դա հետևանք է ակնկալվող օգտակար ծառայության ժամկետի ավելացման կամ նվազեցման, կամ էլ մնացորդային արժեքի ոչ ճիշտ գնահատման:

Օրինակ, ենթադրենք՝ կազմակերպությունը գնել է 70.000 դրամ արժողությամբ բեռնատար ավտոմեքենա, որի մնացորդային արժեքը 10.000 դրամ է: Գնման ժամանակ ակնկալվել է, որ

բեռնատարը կծառայի 6 տարի: Մաշվածությունը հաշվեգրվել է գծային մեթոդով: Սակայն 2 տարի ինտենսիվ օգտագործումից հետո պարզվել է, որ մեքենան կծառայի ևս 2 տարի, որից հետո ակնկալվող մնացորդային արժեքը կլինի 40.000 դրամ: Այլ կերպ ասած՝ երկրորդ տարվա վերջում շահագործման ժամկետը նվազել է 6-ից մինչև 4 տարի:

Ամորտիզացվող մնացած գումարը որոշվում է հետևյալ ձևով՝
Սկզբնական արժեք – Նախօրոք հաշվարկված մաշվածք –
- Մնացորդային արժեք = 70.000 - 20.000 - 10.000 = 40.000

Մաշվածության հաշվեգրման նոր ամենամյա գումարը որոշվում է մաշվածքի մնացորդային գումարը (40.000 դրամ) բաժանելով մնացած օգտակար ծառայության ժամկետի (2 տարի) վրա: Այսպիսով, մաշվածքի նոր ընթացիկ գումարը կկազմի 20.000 դրամ (տարեկան):

Մաշվածքի հաշվառման սկզբունքների փոփոխությունները, համաձայն հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների, թույլատրվում են միայն ֆինանսական հաշվետվության ամբողջականության և ճշգրտության մեծացման նպատակով: Այսպես, հավասարաչափ բաշխման մեթոդից անցումը արագացված մեթոդներից մեկին, պայմանավորված է ամորտիզացվող սարքավորման բարոյական մաշվածության արագացման հետ՝ դրա նոր, առավել արդյունավետ տեսակների հայտնվելու պատճառով: Այնպիսի փոփոխությունները, որոնք ուղղված են բացառապես զուտ շահույթի մեծացմանը հաշվետվության մեջ, անթույլատրելի են:

Հիմնական միջոցների (ակտիվների) մաշվածության հաշվարկման մեթոդները պարբերաբար վերանայվում են, և եթե այդ ակտիվներից սպասվող տնտեսական օգուտների ստացման մոդելի մեջ տեղի է ունեցել փոփոխություն, ապա մեթոդը փոխվում է՝ փոփոխված մեթոդն արտացոլելու նպատակով: Մաշվածության հաշվարկման մեթոդի փոփոխության անհրաժեշտության դեպքում ընթացիկ և հետագա ժամանակաշրջանների համար հաշվարկվող մաշվածության գումարները ճշգրտվում են: Մաշվածքի հաշվարկման մեթոդի փոփոխումը ենթադրում է հիմնական միջոցների շահագործման ամբողջ ժամկետում մաշվածության հատկացումների վերահաշվարկ՝ ընդգրկելով նաև փոփոխությանը նախորդած ժամկետները: Բայց այդ, փոփոխությունները արտացոլվում են միայն ընթացիկ և հետագա ժամանակաշրջանների հաշվետվություններում, այլ ոչ թե անցած տարիների հաշվետվություններում, որոնք արդեն տարածված են շահագրգիռ անձանց միջև:

Մաշվածքի հաշվառման սխալները հիմնականում կապված են զուտ թվաբանական հաշվարկների հետ՝ մաշվող հիմնական միջոցների որոշ մասի չհաշվառման կամ ոչ ճշգրիտ նախնական տվյալների օգտագործման դեպքում: Գոյություն ունեցող սխալները ենթակա են շտկման: Նախորդ տարիների սխալների ուղղման համար անհրաժեշտ է հաջորդող ժամանակաշրջաններում կատարել կանոնավորող գրանցումներ: Այսպիսի գրանցումների իրականացումը նախատեսում է չբաշխված շահույթի, զուտ շահույթի մեծության փոփոխություն: Նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված սխալները չպետք է ազդեն եկամտի ընթացիկ մակարդակի վրա:

Ըստ 8-րդ ստանդարտի՝ էական սխալների ուղղման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 341. «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»:

Հիմնական մոտեցման դեպքում.

ա) երբ նվազեցվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդից.

Դտ 341. «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»,

բ) երբ ավելացվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդին.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 341. «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»:

Թույլատրելի այլ ընտրանքային մոտեցման դեպքում.

ա) նախորդ տարիների ծախսերի արտացոլում.

Դտ 741. «Նախորդ տարիների ծախսեր»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»,

բ) նախորդ տարիների եկամուտների արտացոլում.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 641. «Նախորդ տարիների եկամուտներ»:

1.4. Հիմնական միջոցների վերագնահատման և վերագնահատված օբյեկտների մաշվածքի հաշվառումը

Հիմնական միջոցներն իրենց շահագործման ընթացքում ենթարկվում են վերագնահատման: Սկզբնական ճանաչմանը հետևող գնահատումը կոչվում է վերագնահատում:

Հիմնական միջոցների միավորների վերագնահատումը սովորաբար կատարվում է շուկայական արժեքի հիման վրա: Համաձայն ՀՀՀՀ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի ցուցումների, վերագնահատումները սովորաբար պետք է իրականացվեն անկախ մասնագիտական որակավորում ստացած գնահատողների կողմից: Եթե շուկայական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա գնահատումը կատարվում է մաշված օբյեկտի փոխհատուցվող արժեքի հիման վրա: Երկու դեպքում էլ գնահատվող ակտիվների համար անհրաժեշտ է ընտրել գնահատման համապատասխան բազա:

Հիմնական միջոցները սկզբնական ճանաչումից հետո եթե վերագնահատվում են, ապա պետք է հաշվառվեն վերագնահատված արժեքով: Վերագնահատման հաճախականությունը կախված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխությունից:

Վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, որպեսզի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվետու ամսաթվի դրությամբ որոշված իրական արժեքից: Սա կհանգեցնի նրան, որ որոշ ակտիվներ, որոնք ունեն տատանվող իրական արժեքներ, անհրաժեշտ կլինի վերագնահատել ամեն տարի: Համաձայն ՀՀՀՀ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի ցուցումների՝ այն ակտիվները, որոնց իրական արժեքների տատանումները այնքան էլ նշանակալի չեն, կարող են վերագնահատվել 3-5 տարին մեկ: Բացի այդ, կազմակերպությունը կարող է ավելորդ համարել ակտիվների որևէ կոնկրետ դասի մեկ կամ մի քանի հոդվածների վերագնահատումը, քանի որ, համաձայն ՀՀՀՀ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի, եթե վերա-

գնահատվում է հիմնական միջոցների որևէ միավոր, ապա պետք է վերագնահատվի նաև ակտիվների այն ամբողջ դասը, որին պատկանում է վերագնահատված միավորը:

Հիմնական միջոցների տվյալ դասի միավորները պետք է վերագնահատվեն միաժամանակ՝ խուսափելու համար ակտիվների ընտրովի (ոչ ամբողջական) վերագնահատումից և ֆինանսական հաշվետվություններում սկզբնական արժեքի և հետագա գնահատված արժեքների համակցություն կազմող համապատասխան մեծությունների՝ տարբեր ամսաթվերով ներկայացումից:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, աճը վերագնահատման փուլում անմիջականորեն պետք է վերագրվի սեփական կապիտալին: Սակայն եթե այդ աճը վերականգնում է նույն ակտիվի նախկին վերագնահատումների արդյունքում առաջացած նվազումը, պետք է որպես եկամուտ ճանաչվի այն չափով, որով նախապես նվազումը ճանաչվել էր որպես ծախս:

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, նվազումը պետք է ճանաչվի որպես ծախս: Սակայն վերագնահատման հետևանքով առաջացած նվազումը պետք է անմիջականորեն հանվի համապատասխան ակտիվի նախորդ վերագնահատումից առաջացած աճից այն չափով, որ նվազումը չգերազանցի նույն ակտիվի հետ կապված վերագնահատումից առաջացած աճը:

Գործնականում հնարավոր է վերագնահատումները իրականացնել հետևյալ երկու մեթոդներից որևէ մեկով.

1) երբ ակտիվը վերագնահատվում է վերականգնման արժեքի գործակցի միջոցով,

2) երբ շուկայական արժեքի հիման վրա ճշտվում է հաշվեկշռային արժեքը:

Կախված կիրառված վերագնահատման մեթոդից, վերագնահատման պահի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը՝

ա/ առաջին դեպքում վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն, այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է նրա վերագնահատված արժեքին,

բ/ երկրորդ դեպքում հանվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից, և գուտ գումարը վերաձևակերպվում է վերագնահատված գումարի հիման վրա:

Վերագնահատված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի աճի գումարով ձևակերպվում է.

Սեփական կապիտալին վերագրված մասով.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»:

Հիմնական միջոցների որևէ միավորի վերագնահատման ժամանակ վերագնահատման օրվա դրությամբ կուտակված մաշվածությունը հաշվարկվում է երկու ձևով: Առաջին դեպքում այն վերածնակերպվում է ակտիվների համախառն հաշվեկշռային արժեքում տեղի ունեցող փոփոխության հետ համամասնորեն, այնպես, որ վերագնահատումից հետո ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հավասարվում է իր վերագնահատված գումարին: Այս մեթոդը կիրառվում է այն դեպքում, երբ ակտիվը վերագնահատվում է իր վերականգնման գործակցի միջոցով:

Օրինակ: Ենթադրենք՝ մեքենայի սկզբնական արժեքը 600.000 դրամ է, կուտակված մաշվածությունը՝ 120.000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 480.000 դրամ: Վերագնահատման հետևանքով մեքենայի արժեքն ավելացել է 2 անգամ, այսինքն՝ վերագնահատման գործակիցը 2 է: Վերագնահատումից հետո սկզբնական արժեքը կլինի 1.200.000 դրամ, մաշվածությունը՝ 240.000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 960.000 դրամ:

Վերագնահատված օբյեկտի արժեքի ավելացած գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» 600.000

Կտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ» 600.000

Կուտակված մաշվածության աճի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ» 120.000

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն» 120.000

Եթե նույն օրինակում վերագնահատման հետևանքով հիմնական միջոցի արժեքը նվազեցվի 2 անգամ, այսինքն՝ վերագնահատ-

ման գործակիցը լինի 2, ապա օբյեկտի արժեքի նվազեցրած գումարով կձևակերպվի.

ա) երբ այդ գումարը վերագրվի սեփական կապիտալին (եթե նախորդ վերագնահատումից արժեքի աճը ցույց է տրվել սեփական կապիտալի կազմում).

Դտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	300.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	300.000

բ) երբ վերագրվում է ծախսերին (այն չափով, որքանով վերականգնում է նախորդ վերագնահատումներից նախապես եկանուտ ճանաչված աճը).

Դտ 7241. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից ծախսեր»	300.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	300.000

Հիմնական միջոցների վերագնահատման հետևանքով կուտակված մաշվածության գումարի նվազման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	60.000
Կտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	60.000

Վերագնահատումից արժեքի աճը, ակտիվների մաշվածությանը զուգընթաց, ինչպես նաև օտարվող ակտիվներին վերաբերող մասով վերագրվում է չբաշխված շահույթին: Հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: Կազմակերպությունը 100.000 դրամ գումարով ձեռք է բերում սարքավորում, որի օգտակար ծառայության ժամկետը 10 տարի է: Միավորի նկատմամբ պետք է կիրառվի մաշվածության հաշվարկման գծային մեթոդը, որի հետևանքով տարեկան մաշվածությունը կկազմի 1.000 դրամ: Սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	100.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	100.000

Տարեկան մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	10.000
Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	10.000

Երկրորդ տարվա վերջում սարքավորման հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 80.000 դրամ (100.000 դրամ սկզբնական արժեքից հանած 20.000 դրամ կուտակված մաշվածությունը): Վերագնահատված սարքավորման արժեքը կազմում է 200.000 դրամ: Գոյանում է 120.000 դրամ վերագնահատման ավելցուկ:

Վերագնահատման հաշվառումը, ըստ հաշվային քաղաքականության, տարվում է հաշվեկշռային արժեքով:

Նախ ձևակերպվում է կուտակված մաշվածության դուրսգրումը.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	20.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	20.000

Վերագնահատումից արժեքի աճի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	120.000
Կտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	120.000

Մաշվածության նոր ծախսը տարեկան կազմում է 25.000 դրամ, որը ստացվում է 200.000 դրամը ենթարկելով մաշվածության ակտիվի մնացած ութ տարվա ծառայության ընթացքում: Ամեն տարի վերագնահատման ավելցուկից պետք է փոխանցվի չբաշխված շահույթին 15.000 դրամ, որը հավասար է սկզբնական արժեքով հաշվարկված մաշվածության ծախսի /տարեկան 10.000 դրամ/ և վերագնահատումից հետո մաշվածության ծախսի (25.000 դրամ) միջև եղած տարբերությանը:

Հաշվարկված մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	25.000
Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	25.000

Վերագնահատումից արժեքի աճի /մաշվածքի չափով/ ամորտիզացված գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	15.000
Կտ	342. «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ»	15.000

Նշված ձևակերպումները կատարվում են յուրաքանչյուր տարի՝ մինչև օտարումը:

Ենթադրենք՝ վեցերորդ տավա վերջին սարքավորումը վաճառվում է 120.000 դրամով: Վաճառքի օրվա դրությամբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 100.000 դրամ /վերագնահատված արժեք՝ 200.000 դրամ, կուտակված մաշվածություն՝ 100.000 դրամ/: Վերագնահատումից արժեքի աճը, վաճառքի օրվա դրությամբ, կազմում է.

Վերագնահատումից արժեքի աճի սկզբնական մնացորդը	120.000
Վերագնահատումից արժեքի աճի ամորտիզացված գումարը	/60.000/
Վերագնահատումից արժեքի աճի մնացորդը վաճառքի օրը	60.000
Վաճառքից ստացված հասույթի գումարով ձևակերպվում է.	
Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	120.000
Կտ 6211. «Հիմնական միջոցների վաճառքներից եկամուտներ»	120.000

Դուրս գրված սարքավորման գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 7211. «Հիմնական միջոցների վաճառքների ծախսեր»	100.000
Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	100.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	200.000

Վերագնահատումից արժեքի աճի չամորտիզացված գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 3211. «Հիմնական միջոցների վերագնահատումից արժեքի աճ»	60.000
Կտ 342. «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ»	60.000՝

1.5. Հիմնական միջոցների վերափոխումների, արդիականացման, տեխսպասարկման և նորոգումների հաշվառումը

Հիմնական միջոցների շահագործման ընթացքում դրանց սպասարկման, նորոգման, վերակառուցման, արդիականացման նպատակով կատարվում են հետագա ծախսումներ: Վերոհիշյալ ծախսերի մի մասը կապիտալացվում է և վերագրվում ակտիվ ճանաչված միջոցին, իսկ մյուս մասը ճանաչվում է որպես ժամանակաշրջանի ծախս և վերագրվում հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքին:

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված հիմնական միջոցների միավորին, ավելացվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, երբ հավանական է, որ դրանց շնորհիվ ապագա տնտեսական օգուտները ավելի շատ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, քան ակնկալվում էր առկա ակտիվի նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատումից: Մյուս բոլոր հետագա ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսեր: Հիմնական միջոցների վրա կատարված հետագա ծախսումները ճանաչվում են որպես ակտիվ միայն այն դեպքում, երբ դրանք բարելավում են ակտիվի վիճակը՝ բարձրացնելով նրա սկզբնապես գնահատված ցուցանիշները: Ապագա տնտեսական օգուտների աճ կարող են ապահովել հիմնական միջոցների միավորի վերափոխումները (վերակառուցում, վերագինում, արդիականացում), օգտակար ծառայությունը երկարացնելու, հզորությունը ավելացնելու, թողարկվող արտադրանքի որակը էապես բարելավելու և արտադրական ծախսումները կրճատելու նպատակով կատարվող բոլոր բարելավումները: Հիմնական միջոցների վերանորոգման և պահպանման վրա կատարված ծախսումները կատարվում են ապագա տնտեսական օգուտները վերականգնելու կամ պահպանելու նպատակով, որոնք կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի սկզբնական գնահատված նորմատիվային ցուցանիշների հիման վրա: Տվյալ դեպքում դրանք սովորաբար ճանաչվում են որպես ծախս՝ կատարման պահին (օրինակ՝ շենքերի և սարքավորումների սպասարկման և նորոգման ծախսումները սովորաբար ծախս են համարվում, քանի որ դրանք ավելի շատ վերականգնում, քան ավելացնում են սկզբնական գնահատված նորմատիվային ցուցանիշները):

Ստորև բերվում են օրինակներ, երբ հաջորդող ծախսումները ավելացնում են գոյություն ունեցող ակտիվի գործունեության նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատականը.

ա) գործարանի միավորի ձևափոխումը՝ իր օգտակար ծառայությունն ընդլայնելու համար, ներառյալ՝ հզորության մեծացումը,

բ) հաստոցների մասերի նորացումը՝ արտադրանքի որակը էականորեն բարելավելու նպատակով,

գ) արտադրական այնպիսի նոր գործընթացների ընդունումը, որոնք զգալիորեն կնվազեցնեն նախկինում գնահատված գործառնական ծախսումները:

Հիմնական միջոցների ձեռքբերումից հետո կատարված ծախսումների հաշվառման համապատասխան մոտեցումը կախված է այն հանգամանքներից, որոնք նկատի են առնվել հիմնական միջոցների համապատասխան միավորների սկզբնական չափման և ճանաչման ժամանակ, և հաշվի առնելով, թե հետագա ծախսումները փոխհատուցելի՞ են, թե՛ ոչ (օրինակ, երբ հիմնական միջոցների միավորի հաշվեկշռային արժեքը արդեն արտացոլում է տնտեսական օգուտների կորուստը, ասենք՝ մաշվածության հաշվարկման կիրառվող քաղաքականության միջոցով, ապա հետագա ծախսումները, որոնք ուղղված են ակտիվից ակնկալվող տնտեսական օգուտների ստացումը վերականգնելուն, կապիտալացվում են այն պայմանով, որ հաշվեկշռային արժեքը չգերազանցի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը):

Հետագա ծախսումները կապիտալացվում են նաև այն դեպքում, երբ ակտիվի գնման գինը արդեն արտացոլում է կազմակերպության հետագա ծախսումներ կատարելու անհրաժեշտությունը՝ կապված ակտիվը աշխատանքային վիճակի բերելու հետ (օրինակ՝ վերակառուցման կարիք ունեցող շինության ձեռքբերման դեպքում հետագա ծախսումները գումարվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին՝ պայմանով, որ դրանք կարելի է փոխհատուցել ակտիվի հետագա օգտագործմամբ):

Հիմնական միջոցների որոշ միավորների բաղկացուցիչները պահանջում են պարբերական փոխարինում: Օրինակ՝ օդանավի որոշ բաղկացուցիչներ (նստելատեղերը, խոհանոցը և այլն) հարկ է լինում մի քանի անգամ փոխարինել օդանավի հիմնականախքի օգտագործման ընթացքում:

Բաղկացուցիչները հաշվի են առնվում որպես առանձին ակտիվներ, քանի որ դրանց օգտակար ծառայության ժամկետները տարբեր են հիմնական միջոցների այն միավորների օգտակար ծառայությունների ժամկետներից, որոնց դրանք վերաբերում են: Բաղկացուցչի փոխարինման նպատակով կատարված ծախսում-

ները հաշվառվում են որպես ակտիվի ձեռքբերում, իսկ փոխարինված ակտիվը դուրս է գրվում:

Այն ծախսումը, որը պարզապես վերականգնում կամ պահպանում է գոյություն ունեցող ակտիվի գործունեության արդյունքների նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատականը, հաշվառվում է այն ժամանակ, երբ կատարվում է: Սա հաճախ տեղի է ունենում ընթացիկ վերանորոգման ու տեխսպասարկման ծախսումների կամ այնպիսի այլ ծախսումների ժամանակ, որոնց վերաբերյալ կազմակերպության ղեկավարությունը տեղյակ է եղել ակտիվը գնելիս: Հաստոցների պարբերական կապիտալ վերանորոգումները նույնպես պատկանում են այս դասակարգմանը, եթե դրանք պարզապես վերականգնում են գործունեության նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատականը, այլ ոչ թե մեծացնում արտադրական պոտենցիալը: Այնուամենայնիվ, այն փաստը, որ ծախսումը պլանավորված չի եղել, բավարար չէ այն կապիտալացնելու համար:

Ստանդարտի պահանջը ցույց տանք օրինակով:

Ենթադրենք՝ 2001թ. հունվարի 1-ին խանութում կատարվել են 3.000.000 դրամի ծախսումներ՝ լրացուցիչ սառնարանային համակարգի տեղակայման և 800.000 դրամի՝ գործող սառնարանների նորոգման համար: Այս դեպքում, սառնարանային համակարգի ընդլայնումով ավելանում է ապրանքաշրջանառությունը և ապահովվում ակտիվի օգտագործումից ապագա տնտեսական օգուտների աճ:

Հետևաբար, հիմնական միջոցների ճանաչումից հետո կատարած հետագա ծախսումները ավելացնում են ակտիվի արժեքը հետևյալ թղթակցություններով.

ա) ակտիվի գծով հետագա ծախսումներ կատարելիս՝

Դտ 1183. «Հետագա կապիտալացվող ծախսումներ»	3.000.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	3.000.000

բ) խանութի արժեքը ավելացնելիս՝

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»	3.000.000
Կտ 1183. «Հետագա կապիտալացվող ծախսումներ»	3.000.000

Իսկ սառնարանային համալիրի վերանորոգման ծախսումները, քանի որ կատարվել են սպասվելիք տնտեսական օգուտները ապահովելու համար, ձևակերպվում են.

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	800.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	800.000:

Հիմնական միջոցների դուրսգրման և իրացման հաշվառումը

Հիմնական միջոցների միավորը պետք է հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից, երբ այն իրացվում կամ ընդմիջտ դուրս է գրվում օգտագործումից և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում դրա իրացումից:

Հիմնական միջոցների միավորի դուրսգրումից կամ իրացումից առաջացած արդյունքը պետք է որոշվի որպես ակտիվի իրացումից գուտ մուտքերի հասույթի ու հաշվեկշռային արժեքի տարբերություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս:

Հիմնական միջոցների դուրսգրումը ձևակերպվում է ձև ՀՄ-6՝ «Հիմնական միջոցների շահագործումից հանման ակտ»-ով: Այս փաստաթուղթը կազմվում է այդ նպատակով ստեղծված մշտական կամ ժամանակավոր հանձնաժողովի կողմից, որը կատարում է հիմնական միջոցների շահագործումից հանման (ժամանակավորապես կամ օտարման նպատակով) գործընթացը: Ակտը կազմվում է երեք օրինակից: Առաջին օրինակը փոխանցվում է հաշվապահություն, երկրորդ օրինակը՝ ընդունող կառուցվածքային ստորաբաժանում (կազմակերպություն), իսկ երրորդ օրինակը՝ հանձնող կառուցվածքային ստորաբաժանում: Հիմնական միջոցների մասնակի կամ լրիվ լուծարքը, վաճառքը, նվիրատվությունը, ֆինանսական վարձակալության հանձնումը և ցանկացած այլ ձևով օտարումը ձևակերպվում է ձև ՀՄ-8՝ «Հիմնական միջոցների դուրսգրման ակտ»-ով: Ակտը կազմվում է 2 օրինակից: Առաջին օրինակը փոխանցվում է հաշվապահություն, իսկ երկրորդ օրինակը մնում է տվյալ հիմնական միջոցի պահպանման համար պատասխանատու անձի մոտ և հիմք է հանդիսանում դուրս գրման արդյունքում առաջացած պահեստամասերի, նյութերի և ջարդոնի պահեստ մուտքագրման համար:

Հիմնական միջոցի իրացման դեպքում օբյեկտի վաճառքի գնով ձևակերպվում է՝

Դտ 221. «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»
Դտ 251. «Դրամարկղ»

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 621 «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»:

Գործունեության անընդհատության պայմաններում, վաճառված հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Դտ 124. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեզրկում»՝ արժեզրկումից կորուստների գումարով

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» սկզբնական արժեքով:

Իրացված օբյեկտի համար ճանաչված ծախսը և եկամուտը դուրս են գրվում ֆինանսական արդյունքների հաշվին և ձևակերպվում են՝

ա) դուրս գրված եկամուտների գումարով.

Դտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»

Կտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»,

բ) դուրս գրված ծախսերի գումարով.

Կտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով:

Օրինակ: Կազմակերպությունը վաճառել է սարքավորում՝ 550.000 դրամով: Սարքավորման սկզբնական արժեքը կազմել է 780.000 դրամ, իսկ կուտակված մաշվածությունը՝ 300.000 դրամ: Արժեզրկումից կորուստների մնացորդը կազմել է 50.000 դրամ: Վաճառված սարքավորման համար կազմված ապրանքագրի և դուրս գրման ակտի հիման վրա ձևակերպվում է.

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» 550.000

Դտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ» 550.000

Վաճառված սարքավորման սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսեր»	430.000
Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	300.000
Դտ 124. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեզրկում»՝ արժեզրկումից կորուստների գումարով	50.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	780.000

Իրացված օբյեկտի համար ճանաչված ծախսի և եկամտի գումարը դուրս է գրվում ֆինանսական արդյունքի հաշվին և ձևակերպվում է.

Դտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից եկամուտներ»	550.000
Կտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»	550.000
Դտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»	430.000
Կտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսեր»	430.000

Հիմնական միջոցների լուծարքի դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»՝ հաշվեկշռային արժեքով	
Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»՝ կուտակված մաշվածության գումարով	
Դտ 124. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկում»՝ արժեզրկումից կորուստների գումարով	
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»՝ սկզբնական արժեքով:	

Օրինակ: Հիմնական միջոցների լուծարող հանձնաժողովը լուծարման ակտով լուծարել է հաստոց՝ 985.000 դրամ սկզբնական արժեքով, 820.000 դրամ կուտակված մաշվածքով: Հաստոցի ապատեղակայման համար հաշվարկվել են 20.000 դրամ աշխատավարձ և 5.000 դրամ սոցապ հատկացումներ: Հաստոցի լուծարքից ստացվել է 35.000 դրամի ջարդոն, որը մուտքագրվել է օժանդակ նյութերի պահեստ:

Կազմակերպությունը սկզբնական փաստաթղթերի հիման վրա ձևակերպում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	165.000
Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»	820.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	985.000

Լուծարքի ժամանակ կատարած ծախսերի և լուծարքից հետո մնացած նյութական արժեքների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	25.000
Կտ 527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ հատուցումների գծով»	20.000
Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	5.000

Լուծարքից ստացված ջարդոնի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 211. «Նյութեր»	35.000
Կտ 614. «Գործառնական այլ եկամուտներ»	35.000

Լուծարքի արդյունքում ստացված եկամուտները և ծախսերը դուրս են գրվում ֆինանսական արդյունքին: Ձևակերպվում է.

Դտ 614. «Գործառնական այլ եկամուտներ»	35.000
Կտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»	35.000
Դտ 331. «Ֆինանսական արդյունք»	190.000
Կտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	190.000

Անհատույց տրված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 728. «Անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր»	
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:	

Արտասովոր դեպքերի և իրադարձությունների հետևանքով հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 731. «Արտասովոր ծախսեր»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Հիմնական հոտի անասունները խոտանելիս և բտման հանձնելիս հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 212. «Աճեցվող և բտվող կենդանիներ»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Երբ հիմնական միջոցի միավորը փոխանակվում է նույնանման ակտիվով, ձեռք բերված ակտիվի արժեքը հավասար է փոխանակված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին: Այսպիսի փոխանակման արդյունքում շահույթ կամ վնաս չի առաջանում:

Օրինակ, կազմակերպությանը պատկանող ավտոմեքենաներից մեկը փոխանակվել է նմանատիպ մեկ այլ ավտոմեքենայի հետ: Ավտոմեքենայի սկզբնական արժեքը կազմել է 400.000 դրամ, իսկ կուտակված մաշվածությունը՝ 250.000 դրամ:

Ձևակերպվում է.

ա) Փոխանակված հին մեքենայի կուտակված մաշվածության գումարով.

Դտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն» 250.000

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» 250.000

բ) Նմանատիպ ավտոմեքենայի փոխանակում.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»՝ նոր 150.000

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»՝ հին 150.000

Հիմնական միջոցները, որոնք հանվում են օգտագործումից և պահվում են իրացնելու նպատակով, հաշվառվում են ակտիվը օգտագործումից հանելու պահին առկա հաշվեկշռային արժեքով: Ձևակերպվում է.

Դտ 113. «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Տարին մեկ անգամ՝ հաշվետու տարվա վերջում, կազմակերպությունը, համաձայն ՀՀՀՀ 36. «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտի, որոշում է՝ ակտիվը արժեզրկվել է, թե՛ ոչ, և ճանաչում է համապատասխան արժեզրկման կորուստները:

1.6. Հիմնական միջոցների գույքագրումը

Հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների տվյալների արժանահավատության ապահովման նպատակով կատարվող հիմնական միջոցների գույքագրումը իրականացվում է գույքագրման մեթոդական ցուցումների համաձայն:

Գույքագրումը պարտադիր է հետևյալ դեպքերում և ժամկետներում.

ա) Տարեկան ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելուց առաջ՝ հաշվետու տարվա նոյեմբերի 1-ից ոչ շուտ: Հիսուն հազար և ավելի կտոր գիրք ունեցող գրադարանային ֆոնդինը՝ հուլիսի 1-ից ոչ ուշ:

բ) Կազմակերպության կազմակերպման և լուծարման դեպքերում լուծարման գործընթացի սկզբի դրությամբ:

գ) Տարերային աղետների, հրդեհների, վթարների և այլ արտակարգ իրավիճակների դեպքերում՝ հնարավոր սեղմ ժամկետներում:

դ) Նյութական պատասխանատու անձի փոփոխման դեպքում՝ գույքի ընդունման-հանձնման օրը:

ե) Օրենսդրությամբ սահմանված այլ դեպքերում:

Հիմնական միջոցների գույքագրումը կարող է իրականացվել երեք տարին մեկ անգամ: Հիսուն հազար և ավելի կտոր գիրք ունեցող գրադարանային ֆոնդինը՝ հինգ տարին մեկ անգամ:

Գույքագրման անցկացման համար կազմակերպությունում ստեղծվում է գույքագրման հանձնաժողով:

Մինչև փաստացի գույքագրում սկսելը, գույքագրման հանձնաժողովը պետք է ստանա գույքագրումը սկսելու պահի դրությամբ հիմնական միջոցների մուտքի և ելքի բոլոր փաստաթղթերը: Նյութական պատասխանատու անձինք տալիս են հայտարարություն այն մասին, որ մինչև գույքագրում սկսելը, գույքի մուտքի և ելքի բոլոր փաստաթղթերը հանձնված են հաշվապահություն կամ փոխանցված են հանձնաժողովին: Մինչև գույքագրում սկսելը պետք է ստուգել վերլուծական հաշվառման գրանցամատյանների (գույքային քարտերը, գույքային գրքերը, գույքային ցուցակները և այլն) և տեխնիկական փաստաթղթերի առկայությունն ու վիճակը: Հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում կան տեխ-

նիկական փաստաթղթերում անճշտությունների և տարբերությունների հայտնաբերման դեպքում պետք է կատարել համապատասխան ուղղումներ և ճշգրտումներ: Հիմնական միջոցների գույքագրման ժամանակ հանձնաժողովը զննում է օբյեկտները և գույքագրման ցուցակներում գրանցում դրանց լրիվ անվանումները, համառոտ բնութագիրը, թողարկման տարեթիվը, գույքային, գործարանային և անձնագրային համարները:

Հիմնական միջոցների, այդ թվում՝ հողամասերի և բնական ռեսուրսների գույքագրման ժամանակ հանձնաժողովը պետք է ստուգի հիմնական միջոցների նկատմամբ կազմակերպության սեփականության իրավունքը հաստատող փաստաթղթերի առկայությունը:

Հաշվառման չվերցված կամ այնպիսի օբյեկտների բացահայտման դեպքում, որոնց մասին հաշվապահական գրանցամատյաններում բացակայում են կամ նշված են ոչ ճիշտ տվյալներ, հանձնաժողովը պետք է գույքագրման ցուցակներում գրանցի այդ օբյեկտների վերաբերյալ ճշգրտված տվյալներ:

Գույքագրմամբ բացահայտված չհաշվառված օբյեկտների գնահատումը պետք է կատարվի՝ ելնելով կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից, հիմնվելով կամ կազմակերպությունում առկա համանման օբյեկտների գների, կամ դրանց իրական արժեքի վրա: Մաշվածությունը որոշվում է ըստ օբյեկտի իրական տեխնիկական վիճակի: Գնահատման և մաշվածության վերաբերյալ տվյալները ձևակերպվում են համապատասխան ակտերով:

Եթե գույքագրման ժամանակ բացահայտվում են կապիտալ բնույթի աշխատանքները հաշվապահական հաշվառման մեջ չարտացոլելու դեպքեր, ապա գույքագրման հանձնաժողովի կողմից համապատասխան փաստաթղթերի միջոցով որոշվում է օբյեկտի հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությունը, և կատարված փոփոխությունների վերաբերյալ տվյալները գրանցվում են գույքագրման ցուցակներում:

Շահագործման և վերականգնման համար ոչ պիտանի հիմնական միջոցների համար գույքագրման հանձնաժողովը կազմում է առանձին գույքագրման ցուցակ՝ նշելով դրանց շահագործման հանձնելու ամսաթիվը և ոչ պիտանիության վիճակին հասնելու պատճառները:

Գույքագրման ժամանակ առկա հիմնական միջոցների տվյալները գրանցվում են գույքագրման մատյաններում կամ գույքագրման ակտերում, որոնք կազմվում են 2 օրինակից. մեկը տրվում է

հաշվապահությանը, իսկ մյուսը՝ նյութական պատասխանատու անձին:

Հիմնական միջոցների գույքագրման արդյունքների արտացոլման համար կազմակերպության հաշվապահության կողմից կազմվում են համապատասխան համեմատական տեղեկագրեր՝ 2 ձև ՀՄ-11:

Համեմատական տեղեկագրերը կազմվում են այն ակտիվների համար, որոնց գույքագրման ժամանակ բացահայտվել են շեղումներ հաշվառման տվյալներից: Համեմատական տեղեկագրում փաստացի տվյալների և հաշվապահական հաշվառման համեմատական արդյունքում արտացոլվում են գույքագրման արդյունքները՝ ավելցուկը և պակասորդը: Գույքագրմամբ բացահայտված շեղումների կարգավորման համար առաջարկությունները գույքագրման հանձնաժողովի կողմից ներկայացվում են կազմակերպության ղեկավարին: Գույքագրմամբ բացահայտված թերությունների կարգավորման վերաբերյալ վերջնական որոշումը կայացնում է կազմակերպության ղեկավարը:

Գույքագրմամբ բացահայտված ավելցուկները, պակասորդները և արժեքների փչացումից կորուստները ձևակերպվում ու արտացոլվում են այն ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ, որին վերաբերում է գույքագրումը: Գույքագրման արդյունքներից ելնելով՝ կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա/ գույքագրմամբ հայտնաբերված ավելցուկների գումարով՝

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Դտ 113. «Շահագործման մեջ չգտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 614. «Գործառնական այլ եկամուտներ»,

բ/ գույքագրմամբ հայտնաբերված պակասորդների և փչացումից կորուստների գումարով՝

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» կամ

Կտ 113. «Շահագործման մեջ չգտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Եթե պակասորդը և արժեքների փչացումից կորուստները վերագրվում են նյութական պատասխանատու անձանց, փոխհա-

տուցվում են կազմակերպության աշխատակիցների կողմից կամ նրանցից գանձվում են դատավճռով, որից հետո տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

- Դտ 2226. «Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»
- Կտ 6145. «Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ»
- Կտ 5243. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր ավելացված արժեքի հարկի գծով»:

Հիմնական միջոցների գույքագրման արդյունքների հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: 2002 թ. կազմակերպության տնօրենի հոկտեմբերի 20-ի հրամանով ձևավորված հանձնաժողովը կատարել է հիմնական միջոցների գույքագրում, արդյունքները ակտով հանձնվել են հաշվապահություն, որտեղ կազմված համեմատական տեղեկագրից հայտնաբերվել է.

ա/ Մեքենաների և սարքավորումների կազմում 0914 գույքային համարի տակ հաշվառվող խառատային հաստոցի պակասորդ: Հաստոցի հաշվեկշռային արժեքը 380.000 դրամ է: Որոշվել է պակասորդի գումարը բռնագանձել արտադրամասի պետից:

բ/ Տնտեսական գույքի գծով՝ 12 աթոռի ավելցուկ, յուրաքանչյուրի հաշվեկշռային արժեքը՝ 17.000 դրամ:

Հայտնաբերված պակասորդի գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր» 380.000
- Կտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ» 380.000

միաժամանակ՝ այդ գումարը նյութական պատասխանատու անձին վերագրելիս.

- Դտ 2226. «Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով» 380.000
- Կտ 6145. «Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկամուտներ» 380.000

միաժամանակ՝ նյութական պատասխանատու անձի կողմից պակասորդի գումարի փոխհատուցումը ձևակերպելիս.

- Դտ 251. «Դրամարկղ» 380.000
- Կտ 2226. «Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով» 380.000

իսկ աշխատավարձից պահելու դեպքում՝

Դտ 5271. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»	380.000
Կտ 2226. «Դեբիտորական պարտքեր նյութական վնասի փոխհատուցման գծով»	380.000

Գույքագրման ժամանակ հայտնաբերված ավելցուկի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 1116. «Արտադրական գույք, տնտեսական գույք, գործիքներ»	204.000
Կտ 6145. «Նյութական վնասի փոխհատուցումից եկանուտներ»	204.000:

1.7. Հիմնական միջոցների արժեզրկման հաշվառումը

Արժեզրկումից կորուստն այն գումարն է, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը:

Հաշվեկշռային արժեքը այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում և ներառվում է հաշվեկշռի մեջ՝ կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները հանելուց հետո:

Փոխհատուցվող գումարն ակտիվի վաճառքի զուտ գնից և օգտագործման արժեքից առավելագույնն է:

Վաճառքի զուտ գինն այն գումարն է, որը կարելի է ստանալ ակտիվի վաճառքից իրազեկ և պատրաստական կողմերի միջև «պարզած ձեռքի հեռավորության» գործարքում՝ հանած օտարման ծախսումները:

Օգտագործման արժեքը դրամական միջոցների գնահատված ապագա հոսքերի ներկա/զեղչված/ արժեքն է, որոնց առաջացումն ակնկալվում է ակտիվի շարունակական օգտագործումից և օտարումից՝ դրա օգտակար ծառայության վերջում:

Որոշելու համար՝ կազմակերպությունում առկա ակտիվները արժեզրկվել են, թե՛ ոչ, դրանք գնահատվում են կամ առանձին վերցրած, կամ էլ նմանատիպ ակտիվների խմբերով:

Եթե հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա է հայտանիշ, ըստ որի տվյալ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

Դրանց արժեզրկումը բնութագրվում է արտաքին և ներքին հայտանիշներով:

Արտաքին հայտանիշների շարքում կարելի է առանձնացնել շուկայական արժեքի զգալի նվազումը, անբարենպաստ հետևանք ունեցող շուկայական պայմանների փոփոխությունը, շուկայական տոկոսադրույքի աճը, կազմակերպության զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի գերազանցումը դրա շուկայական կապիտալացմանը և այլն: Ներքին հայտանիշներից են՝ բարոյական կամ ֆիզիկական նաշվածությունը, ակտիվի օգտագործման ձևի կամ ինտենսիվության փոփոխությունները և այլն:

Ակտիվի օգտագործման արժեքի գնահատումը իր մեջ ներառում է հետևյալ քայլերը.

ա) Ակտիվի շարունակական օգտագործումից և վերջնական օտարումից առաջացող դրամական միջոցների ապագա ներհոսքերի և արտահոսքերի գումարների և ժամկետների գնահատումը:

բ) Նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ ընդունելի զեղչման դրույքի որոշումը և կիրառումը:

Հիմնական միջոցների արժեզրկումից կորուստների հաշվարկման, չափման և ներկայացման կարգը պարզաբանվում է ՀՀՀՀ 36. «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտում: Հաշվարկման մեխանիզմը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Կազմակերպությունը ձեռք է բերել սարքավորում՝ 1.800.000 դրամ արժեքով, 5 տարի օգտակար ծառայության ժամկետով, 200.000 դրամ մնացորդային արժեքով: Մաշվածությունը որոշվում է գծային հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդով:

Առաջին տարվա վերջին հաստոցի հաշվեկշռային արժեքը կազմում է.

$$1.480.000 \text{ դրամ} / 1800 - (1800 - 200) \times 20\% /:$$

Տարեվերջին հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ կատարված ուսումնասիրություններից պարզվել է, որ առկա են շուկայական անբարենպաստ պայմաններ, որի արդյունքում ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը: Այն գնահատելու համար պետք է կատարել հետևյալ քայլերը.

1. Գնահատել սարքավորման օգտագործման արժեքը:

2. Գնահատել հաստոցի վաճառքի զուտ գինը:

Սարքավորման օգտագործման արժեքի գնահատումը կատարվում է մասնագետների հաշվարկների հիման վրա: Ենթադրենք՝ ըստ նրանց հաշվարկների, յուրաքանչյուր տարի սարքավորման շարունակական օգտագործումից գնահատված դրամական միջոցների ապագա հոսքերը կկազմեն 380.000 դրամ: Ապագա հոսքերի

կանխատեսման ժամանակ պետք է հիմնվել ֆինանսական նախահաշիվների վրա, որտեղ, ելնելով տնտեսական պայմանների լավագույն գնահատման ցուցանիշներից, որոշում են ստացվելիք տնտեսական օգուտների մեծությունը: Նշված դրամական միջոցների ապագա հոսքերի նկատմամբ պետք է կիրառել ընդունելի զեղչման դրույք, որն արտացոլում է դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, ինչպես նաև տվյալ ակտիվին հատուկ ռիսկերի ընթացիկ շուկայական գնահատումները: Դա այն հատույցն է, որը կպահանջեին ներդրողները, եթե կատարեին այնպիսի ներդրում, որից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի գումարները, ժամկետները և ռիսկերը համարժեք լինեին տվյալ ակտիվից կազմակերպության ակնկալիքներին:

Մեր օրինակում, ընդունելով զեղչման տոկոսադրույքը 10%, անհրաժեշտ է հաշվել ապագա հոսքերի ներկա արժեքը:

Աղյուսակ 6

Հաստոցի օգտագործման տարիները	Ապագա հոսքեր	Ներկա (զեղչված) արժեքի հաշվարկը
2-րդ տարի	380.000	$380.000 / (1+0,1)^1 = 345.454$
3-րդ տարի	380.000	$380.000 / (1+0,1)^2 = 314.049$
4-րդ տարի	380.000	$380.000 / (1+0,1)^3 = 285.499$
5-րդ տարի	380.000	$380.000 / (1+0,1)^4 = 259.545$
Մնացորդային արժեք	200.000	$200.000 / (1+0,1)^4 = 136.602$
Ընդամենը	1.720.000	1.350.149

Աղյուսակից երևում է, որ սարքավորման օգտագործման արժեքը կազմել է 1.350.149 դրամ:

Օգտագործման արժեքը հաշվելուց հետո կազմակերպությունը գնահատում է հաստոցի վաճառքի զուտ գինը: Գործող շուկայի ուսումնասիրությունից պարզվում է, որ սարքավորումը հնարավոր է վաճառել 1.380.000 դրամով, այդ թվում՝ ԱՄՆ 230.046 դրամ: Վաճառքի համար միջնորդավճարը կազմում է գործարքի արժեքի 3%-ը, այսինքն՝ 41.400 դրամ: Հետևաբար, սարքավորման վաճառքի զուտ գինը կկազմի՝ 1.108.554 դրամ: Սարքավորման օգտագործման արժեքի և վաճառքի զուտ գնի համեմատման արդյունքում որոշվում է սարքավորման փոխհատուցվող գումարը, որը դրանցից առավելագույնն է: Օգտագործման արժեքը 1.350.149 դրամ է, իսկ վաճառքի զուտ գինը՝ 1.108.554 դրամ: Հետևաբար՝

փոխհատուցվող գումարը կազմում է 1.350.149 դրամ: Քանի որ այն հաստոցի հաշվեկշռային արժեքից /1.480.000/ ցածր է, ուստի հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ տեղի է ունեցել սարքավորման արժեգրկում, որը անմիջապես պետք է ճանաչվի որպես ծախս և վերագրվի հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքին: Եթե հիմնական միջոցը հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով, ապա արժեգրկումից ցանկացած կորուստ պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի նվազում: Առաջին տարվա վերջին, արժեգրկումից կորստի գումարը կկազմի 129.851 դրամ: Այդ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 7243. «Հիմնական միջոցների գծով արժեգրկումից կորուստներ»	129.851
Կտ 1241. «Մաշվող հիմնական միջոցների արժեգրկում»	129.851

Կազմակերպությունը յուրաքանչյուր ամսաթվի դրությամբ պետք է գնահատի առկա այն բոլոր հայտանիշները, ըստ որի՝ ակտիվի գծով նախորդ տարիներին ճանաչված արժեգրկումից կորուստը, հնարավոր է, որ այլևս գոյություն չունի կամ նվազել է: Նման հայտանիշների առկայության դեպքում կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը:

Ակտիվի գծով նախորդ տարիներին ճանաչված արժեգրկումից կորուստը պետք է հակադարձվի միայն այն դեպքում, եթե վերջին անգամ արժեգրկումը ճանաչելուց հետո տեղի են ունեցել փոփոխություններ ակտիվի փոխհատուցվող գումարը որոշելիս օգտագործված գնահատականներում: Նման դեպքում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է ավելացվի մինչև նրա փոխհատուցվող գումարը: Ավելացված գումարն իրենից ներկայացնում է արժեգրկումից կորստի հակադարձում: Արժեգրկումից կորստի հակադարձման հետևանքով ակտիվի ավելացած հաշվեկշռային արժեքը չպետք է գերազանցի այն հաշվեկշռային արժեքը, որը որոշված կլիներ, եթե նախորդ տարիներին այդ ակտիվի գծով ճանաչված չլիներ արժեգրկումից կորուստ:

Արժեգրկումից կորուստների հակադարձման հաշվարկման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով.

Դեպքեր	Մաշվածությունը			Հաշվեկշռային արժեքը 3-րդ տարվա վերջին
	1-ին տարում	2-ին տարում	3-ին տարում	
Եթե ակտիվի արժեգրկում տեղի չի ունեցել	320.000	320.000	320.000	1.800.000-960.000= = 840.000
Եթե արժեգրկումից կորուստ է ճանաչվել	320.000	294.029	294.029	1.800.000 - 908.058- -129.851=762.091
Տարբերություն	0	25.971	25.971	77.909

Արժեգրկման հակադարձում պետք է ճանաչվի առավելագույնը 77.909 դրամ:

Հիմնական միջոցների արժեգրկումից կորստի հակադարձումը պետք է անմիջապես ճանաչվի որպես եկամուտ՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ակտիվը հաշվառվում է վերագնահատված արժեքով: Վերագնահատված ակտիվի արժեգրկումից կորստի ցանկացած հակադարձում պետք է դիտվի որպես վերագնահատումից արժեքի աճ: Արժեգրկումից կորստի այն մասը, որը դուրս չի գրվել սեփական կապիտալի հաշվին և ճանաչվել է որպես ծախս, հակադարձումից հետո ճանաչվում է որպես եկամուտ:

Մեր օրինակում, սարքավորման հաշվեկշռային արժեքը երրորդ տարվա վերջին կազմել է 762.091 դրամ: Կազմակերպությունում ի հայտ են եկել հայտանիշներ, որոնք հնարավորություն են տալիս վերականգնել արժեգրկումից կորուստը (հակադարձել): Այդ նպատակով պետք է կատարել սարքավորման օգտագործման արժեքի գնահատում:

Սարքավորման օգտագործման տարիները	Ապագա հոսքերը	Ներկա (զեղչված) արժեքը
4-րդ տարի	380.000	$380.000/(1+0,1)^1=376.237$
5-րդ տարի	380.000	$380.000/(1+0,1)^2=314.049$
Մնացորդային արժեք	200.000	$200.000/(1+0,1)^2=165.289$
Ընդամենը	960.000	855.575

Ենթադրենք՝ վաճառքի գինը 890.000 դրամ է: Հետևաբար փոխհատուցվող գումարը կազմում է 890.000 դրամ: Փոխհատուցվող գումարը գերազանցում է հաշվեկշռային արժեքը՝ $890.000 - 762.091 = 127.909$ դրամով, սակայն հակադարձումը պետք է կատարվի 77.909 դրամով: Ձևակերպվում է.

Դտ 1241. «Մաշվող հիմնական միջոցների արժեզրկում»	77.909
Կտ 6243. «Հիմնական միջոցների գծով արժեզրկման կորստի հակադարձումից եկամուտներ»	77.909

Արժեզրկումից կորստի հակադարձումը ճանաչելուց հետո ապագա ժամանակաշրջանների համար ակտիվի գծով մաշվածության հաշվարկվող գումարը պետք է ճշգրտվի՝ ակտիվի վերանայված հաշվեկշռային արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերությունը նրա մնացորդային օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու նպատակով:

«ԱՅՍԻՆՏԵՆԻ ԿԱՆՈՆՆԵՐԻ ԿԱՐԳԻ ԵՎ ԿԱՆՈՆՆԵՐԻ ԿՐԻՏԵՐԻ ԿԱՐԳԻ»

2.1. Ոչ նյութական ակտիվների սահմանումը, դասակարգումը, գնահատումը և ճանաչումը

Ոչ նյութական ակտիվները նյութաիրային բովանդակություն չունեցող երկարաժամկետ օգտագործման ակտիվներ են: Դրանք արժեքային արտահայտություն ունեցող այնպիսի իրավական հարաբերությունների ձեռքբերման համար վճարված գումարներ են, որոնց օգտագործումից ակնկալվում է դրանց օգտագործման կամ ծառայության ժամանակահատվածում ստանալ եկամուտ: Ըստ ՀՀՀՀ 38. «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի սահմանման՝ ոչ նյութական ակտիվը ֆիզիկական սուբստանցիայից զուրկ, որոշելի ոչ դրամային ակտիվ է, որը պահվում է արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքներ (արտադրանք) մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու, այլ անձանց վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Ոչ նյութական ակտիվների սահմանումը ենթադրում է երեք պայման՝

ա/ որոշելիություն,

բ/ վերահսկողություն,

գ/ ապագա տնտեսական օգուտներ:

Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որպեսզի այն լինի որոշելի՝ գուղվիլից հստակ տարբերակվելու համար: Ոչ նյութական ակտիվը կարող է հստակ տարբերակվել գուղվիլից, եթե ակտիվը առանձնացնելի է, այսինքն՝ եթե կազմակերպությունը կարող է այն վարձակալության հանձնել, վաճառել կամ դուրս գրել՝ առանց կորցնելու ապագա այն տնտեսական օգուտները, որոնք հոսում են նույն եկամտաստեղծ գործունեությունում օգտագործվող մյուս ակտիվներից: Այնուամենայնիվ, առանձնացնելիությունն անհրաժեշտ պայման չէ որոշելիության համար, քանի որ կազմակերպությունը կարող է որոշակիացնել ակտիվը այլ եղանակով:

Ոչ նյութական ակտիվը պետք է բավարարի նաև վերահսկելիության պայմանը, այսինքն՝ կազմակերպությունը պետք է հնարավորություն ունենա վերահսկելու ոչ նյութական ակտիվից ստացվող օգուտները և միաժամանակ սահմանափակելու այլ անձանց համար այդ օգուտների մատչելիությունը: Օրինակ, կադրերի պատրաստման, հաճախորդների հետ հարաբերությունների բարելավմանն ուղղված ծախսումները սովորաբար չեն բավարարում վերահսկելիության պայմանը:

Ոչ նյութական ակտիվից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները կարող են հանդես գալ ապրանքների կամ ծառայությունների իրացումից հասույթի, ծախսումների տնտեսման կամ այլ օգուտների տեսքով, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից այդ ակտիվը օգտագործելուց:

Ոչ նյութական ակտիվներն ընդգրկում են լիցենզիաների, արտոնագրերի, ապրանքային նշանների, ծրագրային ապահովման, հողի և բնական ռեսուրսների օգտագործման իրավունքի ձեռք բերման համար կատարված ծախսումները և այլն: Վերոհիշյալ իրավական հարաբերությունների ձևավորման սկզբունքները կարգավորվում են ՀՀ իրավական ակտերով: Դրանց օգտագործման ժամկետը սահմանվում է պայմանագրային կարգով:

ää ÝÚáðÃ³Ý ³İÇİÝ»ñÇ ·Ý³Ñ³iáðÙÁ İ³³ñiáðÙ ĺ Ñ»İ·Ù³É ³ñÃ»ùÝ»ñáiª

1. eİ½µÝ³İ³Ý (ã³İÙ³İ³Ý),
2. Çñ³İ³Ý,
3. í»ñ³·Ý³Ñ³İÙ³Ý,
4. Ñ³ßi»İßé³ÛÇÝ,
5. ÛÝ³óañ¹³ÛÇÝ:

ää ÝÚáðÃ³Ý ³İÇİÁ Ý³É³á»è á»iù ĺ ã³÷İÇ eİ½µÝ³İ³Ý ³ñÃ»ùái:

eİ½µÝ³İ³Ý ³ñÃ»ùÁ áñáß»ÉÇè á»iù ĺ Ñ³ßİÇ ³éÝİÇ İİÙ³É äá ÝÚáðÃ³Ý ³İÇİÇ Ó»èù µ»ñÙ³Ý İ³Ù eï»ÖİÙ³Ý İñ·Á · ³İÇİÇ ÷áËÑ³iáðóÙ³Ý ³ÖµÙáðñÁ: °ÉÝ»Éái ¹ñ³ÝÇóª äá ÝÚáðÃ³Ý ³İÇİÇ eİ½µÝ³İ³Ý ã³÷Ù³Ý Á³Ù³Ýİ Ñ³ßİÇ »Ý ³éÝáðÙ Ñ»İ·Ù³É ¹»áù»ñÁ.

1. ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÇ Ó»èùμ»ñáðÛ ¹ñ³Û³Ï³Ý ÛÇçáóÝ»ñái
Ï³Û ³ÛÉ ¹ñ³Û³ÛÇÝ ³ÏiÇiÝ»ñái:

2. ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÝ»ñÇ ÷áË³Ý³ÍáðÛ:

3. ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÇ Ó»èùμ»ñáðÛ à»³Ï³Ý ßÝáñÑÇ
ÛÇçáóái:

4. ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÇ Ó»èùμ»ñáðÛª áñã»è Ó»éÝ³ñ³iÇ-
ñ³Ï³Ý ·áñÍáðÝ»áðÃÛ³Ý ÛÇ³íáñÛ³Ý Û³è:

5. Û»ñèi»ÓÍi³Í ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÝ»ñ:

Եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում դրամական միջոց-
ներով փոխհատուցելու ճանապարհով, ապա նրա սկզբնական
արժեքը ընդգրկում է գնման գինը, չփոխհատուցվող հարկերը,
տուրքերը և պարտադիր այլ վճարները, ինչպես նաև ակտիվի
մինչև օգտագործման վիճակը հասցնելու հետ կապված ցանկա-
ցած ծախսում: Եթե ոչ նյութական ակտիվի դիմաց վճարումը
հետաձգվում է, ապա դրա սկզբնական արժեքն իրենից ներկայաց-
նում է վճարման համար այդ ակտիվի դիմաց վճարվելիք դրա-
մական միջոցների գումարը և վճարման ժամկետի հետաձգման
համար վճարված տոկոսները: Վերջինս համարվում է տոկոսային
ծախս վճարման ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ այն դեպ-
քերի, երբ կապիտալացվում է որպես որակավորվող ակտիվին
վերաբերող ծախս՝ ըստ ՀՀՀՀ 23. «Փոխառության ծախսումներ»
ստանդարտի:

ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÝ»ñÁ Ñ³ßi³ã³Ñ³Ï³Ý Ñ³ßi³éÛ³Ý Û»ç
³ñ³óáÉiáðÛ »Ý ×³Ý³ááðÛÇó Ñ»iá: ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÝ»ñÇ
×³Ý³ãÛ³Ý ã³÷³ÝÇßÝ»ñÁ ÝÛ³Ý »Ý ³ÛÝ ã³÷³ÝÇßÝ»ñÇÝ,
áñáÝù ù·³·áñÍiáðÛ »Ý ³ÛÉ ³ÏiÇiÝ»ñÇ Ñ³Û³ñ: ²i»ÉÇ áñáß³Çª
ãã ÝÚáðÃ³Ï³Ý ³ÏiÇiÝ»ñÇ Ñá¹³ÍÁ à»ù ÿ ×³Ý³áiÇ áñã»è ³ÏiÇi
³ÛÝ Á³Û³Ý³Í, »ñμ Ñá¹³ÍÇ ³ñÁ»ùÁ Ïñ»ÉÇ ÿ Ñáðè³ÉÇáñ»Ý
·Ý³Ñ³i»É, ÇÝãã»è Ý³·, »Ã» Ñ³i³Ý³Ï³Ý ÿ, áñ ·ÉÇù iÝi»è³Ï³Ý
ù·áðiÝ»ñÁ, áñáÝù Ï³áí³Í »Ý Ñá¹³ÍÇ Ñ»i, ÏÑáè»Ý ¹»ãÇ Ï³½-
Û³Í»ááðÃÛáðÝ:

Ö³Ý³ãÛ³Ý ³éçÇÝ ã³÷³ÝÇßÁ éaiáñ³μ³ñ μ³i³ñ³ñiáðÛ ÿ
³ÝÛÇç³»è, áñáiÑ»i· ³ÏiÇiÇ Ó»èùμ»ñÛ³Ý ·áñ³ñùái áñáßiáðÛ
ÿ ¹ñ³ è¹½μÝ³Ï³Ý ³ñÁ»ùÁ:

Ö³Ý³ãÛ³Ý »ñÍáñ¹ ã³÷³ÝÇßÁ μ³i³ñ³ñiáðÛ ÿ, »ñμ Ï³½Û³Í»ñ-
ááðÃÛáðÝÁ ·Ý³Ñ³iáðÛ ÿ ³á³·³ iÝi»è³Ï³Ý ù·áðiÝ»ñÇ èi³óÛ³Ý

Ոչ նյութական ակտիվ կարելի է ձեռք բերել նաև, երբ տվյալ ոչ նյութական ակտիվը փոխանակվում է ոչ նմանատիպ մեկ այլ ոչ նյութական կամ այլ ակտիվով: Այսպիսի միավորի սկզբնական արժեքը չափվում է ստացված ակտիվի իրական արժեքով, այսինքն՝ տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին գումարած փաստացի վճարված դրամական միջոցները: Նման փոխանակման դեպքում ձևակերպվում է.

- Դտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ» (փոխանակումով ձեռք բերվածը)
- Կտ 251. «Դրամարկղ»
- Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»
- Կտ 253. «Արտարժութային հաշիվ»
- Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ» (փոխանակվածի արժեքը):

} վճարված
գումարը

Այլ ակտիվների հետ փոխանակման կարգով ստացված ոչ նյութական ակտիվի գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»
- Կտ 611. «Արտադրանքի, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումից հասույթ»
- Կտ 614. «Գործառնական այլ եկամուտներ»
- Կտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից եկամուտներ»:

Ոչ նյութական ակտիվի վրա կատարված հետագա ծախսումները դրանց գնումից կամ ավարտելուց հետո պետք է ճանաչվեն որպես ժամանակաշրջանի ծախս, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հավանական է, որ այդ ծախսումների հետևանքով կստացվեն սկզբնապես գնահատված նորմատիվային ցուցանիշներից ավելի ապագա տնտեսական օգուտներ, և այդ ծախսումները հնարավոր կլինի արժանահավատորեն չափել և վերագրել ակտիվին:

Ոչ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 825. «Ոչ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»
- Կտ 211. «Նյութեր»
- Կտ 213. «Արագամաշ առարկաներ»
- Կտ 527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների կարճաժամկետ այլ հատուցումների գծով»
- Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր

պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 121. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 251. «Դրամարկդ»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» և այլն:

Ակտիվ ճանաչված հետագա ծախսումը ոչ նյութական ակտիվին վերագրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»

Կտ 825. «Ոչ նյութական ակտիվների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների ձեռք բերման և ճանաչման հարցերը պարզաբանենք հետևյալ օրինակով. հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպությունը ձեռք է բերել և հաշվեկշռում արտացոլել հետևյալ ոչ նյութական ակտիվները.

ա/ ֆիրմային անուններ՝ վճարելով կանխիկ դրամարկդից 549.000 դրամ,

բ/ լիցենզիաներ նոր արտադրանքի արտադրման համար՝ որպես վճար տրամադրելով 2.156.000 դրամի պատրաստի արտադրանք,

գ/ համակարգչային ծրագրեր՝ որպես վճար տրամադրելով 50 սովորական բաժնետոմս՝ յուրաքանչյուրը 25.000 դրամ սկզբնական արժեքով:

Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 1311. «Ֆիրմային անուններ»	549.000
Կտ 251. «Դրամարկդ»	549.000
Դտ 1314. «Լիցենզիաներ և արտոնագրեր»	2.156.000
Կտ 6111. «Արտադրանքի վաճառքներից հասույթ»	2.156.000
Դտ 1313. «Համակարգչային ծրագրեր»	1.250.000
Կտ 3111. «Հասարակ բաժնետոմսեր»	1.250.000

2.2. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձևավորվող գուղվիլի հաշվառումը

Ոչ նյութական ակտիվների շարքում առանձնացվում է ձեռնարկատիրական միավորման արդյունքում ձևավորվող գուղվիլը: Այն, առաջանալով կազմակերպությունների միավորման արդյունքում, հաշվառվում է որպես ձեռքբերում և ներկայացնում է ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների ու ճանաչված ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքի տարբերության ավելցուկը:

Գուղվիլի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՀՀ 22. «Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ» ստանդարտում: Ըստ ստանդարտի՝ գուղվիլը պետք է համարվի ակտիվ այն դեպքում, երբ դրանից ակնկալվող գալիք տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի ձեռնարկություն:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ընթացքում առաջացող գուղվիլի հաշվառման համար նախատեսված է 134. «Գուղվիլ» ակտիվային հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում է գուղվիլի սկզբնական արժեքը, իսկ կրեդիտում՝ դուրս գրված գուղվիլի արժեքը:

Ձեռնարկատիրական միավորման արդյունքում ձևավորվող գուղվիլի հաշվառումը տարվում է 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում» հաշվով, որի դեբետում արտացոլվում են ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության պարտավորությունները իրական արժեքով, ձեռքբերումից առաջացած բացասական գուղվիլը, ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության դիմաց վճարվելիք գումարները: Այդ հաշվի կրեդիտում ցույց են տրվում ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության ակտիվները իրական արժեքով, ձեռքբերումից առաջացած դրական գուղվիլը: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձևավորվող գուղվիլը հաշվելուց հետո 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում» հաշիվը փակվում է:

Ելնելով վերոհիշյալից՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում ձեռք բերված ակտիվների իրական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ՝ Ակտիվները հաշվառող հաշիվներ

Կտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»:

Ձեռք բերվող ձեռնարկատիրական գործունեության պարտավորությունների իրական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»
Կտ՝ Պարտավորությունը հաշվառող հաշիվներ:

Ձեռք բերողի կողմից վճարված դրամական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»
Կտ՝ Դրամական միջոցներ հաշվառող հաշիվներ:

Ձեռք բերումից առաջացող դրական գուղվիլի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 134. «Գուղվիլ»

Կտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»:

Ձեռք բերումից առաջացող բացասական գուղվիլի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»

Կտ 423. «Բացասական գուղվիլ»:

Օրինակ: Ենթադրենք՝ ձեռնարկատիրական միավորում ստեղծելու նպատակով «Ա» կազմակերպությունը ձեռք է բերում «Բ» կազմակերպության բաժնետոմսերը՝ վճարելով 500.000.000 դրամ:

«Բ» կազմակերպության ակտիվները իրական արժեքով գնահատվում են 900.000.000 դրամ, այդ թվում.

- հիմնական միջոցներ՝ 250.000.000 դրամ,
- ոչ նյութական ակտիվներ՝ 260.000.000 դրամ,
- նյութեր՝ 145.000.000 դրամ,
- դեբիտորական պարտքեր՝ 245.000.000 դրամ,

իսկ պարտավորությունները գնահատվում են 700.000.000 դրամ, այդ թվում.

- երկարաժամկետ վարկեր՝ 310.000.000 դրամ,
- առևտրային կրեդիտորական պարտքեր՝ 159.000.000 դրամ,
- պարտքը բյուջեին՝ 568.000 դրամ,
- պարտքը սոցապին՝ 268.000 դրամ,
- պարտքը աշխատավարձի գծով՝ 230.164.000 դրամ:

Ձեռնարկատիրական միավորման արդյունքում կկազմվեն հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

250.000.000

Դտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»	260.000.000
Դտ 211. «Նյութեր»	145.000.000
Դտ 221. «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	245.000.000
Կտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»	900.000.000
Դտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»	700.000.000
Կտ 411. «Երկարաժամկետ բանկային վարկերի գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	310.000.000
Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»	159.268.000
Կտ 524. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին»	568.000
Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	268.000
Կտ 527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	230.164.000
Դտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»	500.000.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	500.000.000
Դտ 134. «Գուդվիլ»	300.000.000
Կտ 156. «Ձեռնարկատիրական գործունեության ձեռքբերում»	300.000.000

Սկզբնական ճանաչումից հետո գուդվիլը կարող է ճշգրտվել գնման հատուցման գումարում կամ էլ ձեռք բերված ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքներում տեղի ունեցող հետագա փոփոխությունների ճանաչման արդյունքում: Գուդվիլի հետագա ճշգրտումները պետք է կատարվեն միայն մինչ ձեռքբերումից հետո առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը:

Կապիտալացված գուդվիլը ամորտիզացվում է սահմանված օգտակար ծառայության ժամկետում, որի որոշման համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

ա) ձեռնարկատիրական գործունեության կանխատեսելի տևողությունը,

բ) արտադրանքի հնացման, պահանջարկի փոփոխության ու տնտեսական այլ գործոնների ազդեցությունը,

գ) առանձին առանցքային աշխատողի կամ աշխատողների խմբերի՝ սպասվող ծառայության տևողությունը,

դ) մրցակիցների կամ հնարավոր մրցակիցների սպասվելիք գործողությունները,

ե) իրավական, կանոնակարգիչ կամ պայմանագրային պայմանները, որոնք ազդում են օգտակար ծառայության տևողության վրա:

Գուղվիլը կապիտալացվում ու ենթարկվում է ամորտիզացիայի ոչ ավելի, քան հինգ տարվա ընթացքում: Եթե կան բավարար հիմքեր, ապա այդ ժամկետը կարելի է երկարացնել մինչև 20 տարի և ավելի:

Ամորտիզացիան հաշվարկելիս պետք է կիրառել գծային մեթոդը, եթե տվյալ հանգամանքներում գոյություն չունի ամորտիզացիայի մեկ այլ ճշգրիտ մեթոդ: Գուղվիլի ամորտիզացիայի հաշվառման համար նախատեսված է 135. «Գուղվիլի ամորտիզացիա» պասիվային կարգավորող հաշիվը, որի կրեդիտում արտացոլվում են գուղվիլի ամորտիզացիայի հաշվեգրված գումարը, իսկ դեբետում՝ գուղվիլի՝ կուտակված ամորտիզացիայի գումարների դուրսգրումը:

Հաշվարկված գուղվիլի ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 713. «Վարչական ծախսեր»

Կտ 135. «Գուղվիլի ամորտիզացիա»:

Սեր օրինակում, եթե «Ա» կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ սահմանված է, որ գուղվիլի ամորտիզացման ժամկետը 5 տարի է, իսկ հաշվարկը պետք է կատարվի գծային հավասարաչափ մեթոդով, ապա յուրաքանչյուր տարվա համար հաշվարկվող ամորտիզացիայի գումարը կկազմի 6 մլն դրամ: Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 713. «Վարչական ծախսեր» 6.000.000

Կտ 135. «Գուղվիլի ամորտիզացիա» 6.000.000

Հինգերորդ տարվա վերջին ամբողջությամբ ամորտիզացված գուղվիլի արժեքը դուրս է գրվում հաշվեկշիռից: Ձևակերպվում է.

Դտ 135. «Գուղվիլի ամորտիզացիա» 3.000.000

Կտ 134. «Գուղվիլ» 3.000.000:

2.3. Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը

Ոչ նյութական ակտիվների խմբում առանձնացվում են ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները: Դրանք այնպիսի ծախսումներ են, որոնք հնարավոր են դարձնում ապագա տնտեսական օգուտների ստացումը, և այդ ծախսումները հնարավոր է առանձնացնել: Այդպիսիք են հետազոտության և մշակման ծախսումները:

Չետազոտությունը նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և իմացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող սկզբնական և պլանավորված ուսումնասիրություն է:

Մշակումը հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառումն է՝ նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացի, համակարգերի կամ ծառայությունների արտադրությունը (մատուցումը) պլանավորելու և նախագծելու համար՝ մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը:

Չետազոտության և մշակման ծախսումները հաշվառելիս պետք է առաջնորդվել ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման և սկզբնական չափման ընդհանուր պահանջներից: Կազմակերպությունը ակտիվների ստեղծման գործընթացը բաժանում է երկու փուլի՝

1. հետազոտության,
2. մշակման:

Դրանց իրագործման հետ կապված ծախսումները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվում են հետևյալ կերպ:

Չետազոտության արդյունքում ի հայտ են գալիս նոր հայտնագործություններ, գյուտեր, նոր տեխնոլոգիաներ, նոր նյութեր, սարքավորումը արտադրելու նոր տարբերակներ, որոնցից ակնկալվող օգուտների ստացումը պայմանավորված է մշակման փուլի հաջող իրագործմամբ: Չետազոտության փուլի ծախսումները որպես ոչ նյութական ակտիվ չեն ճանաչվում, այլ ճանաչվում են տվյալ ժամանակաշրջանի ծախս, քանի որ կազմակերպությունը չի կարող ասել, որ այդ փուլում ստեղծվել է ակտիվ, որը կառաջացնի ապագա հավանական տնտեսական օգուտներ:

Մշակման փուլում հետազոտության փուլի արդյունքները փորձարկվում են և դրվում գործողության մեջ: Այդ փուլում կատարվում է նոր արտադրանքի փորձամուշի արտադրությունը կամ նոր տեխնոլոգիաների փորձարկումը: Եթե փորձարկման արդյունքը դրական է, և հավանական է, որ դրա զանգվածային արտադրությունից և օգտագործումից կազմակերպությունը կստանա տնտես-

սական օգուտներ, ապա ծախսումների այդ բաժինը կապիտալացվում է ու ամորտիզացվում: Մշակման ծախսումները կապիտալացվում են միայն այն դեպքում, երբ ենթադրվում է, որ բավարար ֆինանսական աղբյուրներ կլինեն՝ դրանք իրականություն դարձնելու համար:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է այն ծախսումների հանրագումարը, որոնք կատարվել են սկսած այն օրվանից, երբ ոչ նյութական ակտիվը առաջին անգամ բավարարել է ճանաչման չափանիշները: Ոչ նյութական ակտիվի միավորին վերաբերող ծախսումները, որոնք նախորդ ժամանակաշրջաններում ճանաչվել են որպես ծախս, հետագայում չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական մաս:

Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումների հաշվառման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ» ակտիվային հաշիվը, որի դեբետում արտացոլվում են հաշվետու ժամանակաշրջանում ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման վրա կատարված ծախսումները, իսկ կրեդիտում՝ ավարտում ոչ նյութական ակտիվների ինքնարժեքը, ծախս ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումները, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում անավարտ ոչ նյութական ակտիվներին փոխանցվող, մշակման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվների ինքնարժեքը: Ծախսումների հաշվառումը կատարվում է ըստ նախատեսված ուղղակի և անուղղակի ծախսումների հոդվածների: Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

ա) ուղղակի նյութական ծախսումների գումարով՝

Դտ 8241. «Ուղղակի նյութական ծախսումներ»

Կտ 211. «Նյութեր»

Կտ 213. «Արագամաշ առարկաներ»

բ) աշխատանքի վճարման գծով ուղղակի ծախսումների գումարով՝

Դտ 8242. «Ուղղակի ծախսումներ աշխատանքի վճարման գծով»

Կտ 5271. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի վճարման գծով»

գ) սոցիալական ապահովագրության վճարումների գծով ուղղակի ծախսումների գումարով՝

Դտ 8243. «Ուղղակի ծախսումներ սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով»

Կտ 525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»

դ) այլ ուղղակի ծախսումների գումարով՝

Դտ 8244. «Այլ ուղղակի ծախսումներ»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Կտ 228. «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»

Կտ 251. «Դրամարկդ»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

ե) անուղղակի ծախսումների գումարով՝

Դտ 8245. «Անուղղակի ծախսումներ»

Կտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»:

Ավարտուն ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքով (հնքնարժեքով) ձևակերպվում է.

Դտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»

Կտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Հետազոտության ծախսումները որպես ժամանակաշրջանի ծախս դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Մշակման չկապիտալացվող ծախսումները որպես ժամանակաշրջանի ծախս դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Անավարտ ոչ նյութական ակտիվների գումարը հաշվեկշռային հաշվին տեղափոխելիս (հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին) ձևակերպվում է.

Դտ 133. «Անավարտ ոչ նյութական ակտիվներ»

Կտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումները ճըզըրտելու համար կատարում են վերագնահատում, որի նպատակը դրանց մինչև փոխհատուցվող արժեքն իջեցումն է:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: 2002թ. կազմակերպության գիտահետազոտական լաբորատորիան նոր արտադրատեսակի նախագծման և ստեղծման նպատակով կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) Հունք և նյութեր	300.000 դրամ
բ) Արագամաշ առարկաներ	50.000 դրամ
գ) Աշխատավարձ նախագծողներին	250.000 դրամ
դ) Սոցիալական ապահովագրության հատկացումներ	60.000 դրամ
ե) Անուղղակի արտադրական ծախսումներ	100.000 դրամ
Ընդամենը հետազոտության փուլի ծախսումներ	760.000 դրամ

Կատարված աշխատանքների արդյունքում ստեղծված նոր նախագծի համաձայն, կազմակերպության փորձարարական արտադրամասը նոր արտադրատեսակի փորձանմուշի արտադրման նպատակով կատարել է հետևյալ ծախսումները.

ա) Հունք և նյութեր	600.000 դրամ
բ) Աշխատավարձ փորձանմուշը պատրաստողներին	400.000 դրամ
գ) Սոցիալական ապահովագրության հատկացումներ	150.000 դրամ
դ) Անուղղակի արտադրական ծախսումներ	120.000 դրամ
Ընդամենը մշակման փուլի ծախսումներ	1.270.000 դրամ:

Նոր փորձանմուշի արտադրման հնարավորությունները հաշվելուց հետո կազմակերպությունը որոշել է, որ հաջորդ տարվանից սկսած կսկսի նոր արտադրատեսակի զանգվածային թողարկումը՝ ոչ պակաս, քան առաջիկա հինգ տարվա ընթացքում: Մշակման փուլում կատարված ծախսումների վերլուծության հիման վրա որոշվել է, որ կատարված ծախսումների 80%-ը ճանաչվել է որպես ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի (փորձանմուշի) ստեղծման ծախս, որը, ըստ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, պետք է ամորտիզացվի տարիների գումարի մեթոդով:

Նոր արտադրատեսակի թողարկման նպատակով կատարված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	203.000
Կտ	211. «Նյութեր»	900.000
Կտ	213. «Արագամաշ առարկաներ»	50.000
Կտ	527. «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով»	650.000
Կտ	525. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր պարտադիր սոցիալական ապահովագրության գծով»	210.000
Կտ	813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	220.000

Կատարված ծախսումների գումարից հետազոտության փուլի ծախսումները դուրս են գրվում որպես ժամանակաշրջանի ծախս: Ձևակերպվում է.

Դտ	714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	760.000
Կտ	824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	760.000

Մշակման փուլի ծախսումների 80%-ը կապիտալացվել է, այսինքն՝ ճանաչվել ակտիվ և ներառվել ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների կազմի մեջ: Ձևակերպվում է.

Դտ	1318. «Բանաձևեր, մոդելներ, նախագծեր, բաղադրատոմսեր և փորձանմուշներ»	1.016.000
Կտ	824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	1.016.000

Մշակման փուլի ծախսումների մնացած 20%-ը ներառվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերի մեջ: Ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	254.000
Կտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»	254.000

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները ամորտիզացվում են նախատեսված օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացիայի հաշվարկը կատարվում է հաշվային քաղաքականության մեջ ընդունված, ակտիվի օգտագործումից ակնկալվող եկամուտների ստացման մոդելին համապատասխան:

Մեր օրինակում, 2003 թվականից սկսած, առաջիկա հինգ տարիների ընթացքում, ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների համար հաշվեգրվող ամորտիզացիայի գումարը կկազմի.

2003թ.՝	$1016000 \times [5/15] = 338700$ դրամ
2004թ.՝	$1016000 \times [4/15] = 270900$ դրամ
2005թ.՝	$1016000 \times [3/15] = 203200$ դրամ
2006թ.՝	$1016000 \times [2/15] = 135470$ դրամ
2007թ.՝	$1016000 \times [1/15] = 67730$ դրամ

2003թ. հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	338.700
Կտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»	338.700

Ամբողջ գումարը ամորտիզացվելուց հետո ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը դուրս է գրվում հաշվեկշռից: Ձևակերպվում է.

Դտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»	1.016.000
Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»	1.016.000:

2.4. Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվառումը

Ամորտիզացիան ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխումն է օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացվող գումարը ակտիվի սկզբնական կամ վերագնահատման արժեքի և մնացորդային արժեքի տարբերությունն է: Ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է գնահատվի զրո, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կա շուկա (կամ գնորդ), որտեղ հնարավոր է օգտակար ծառայության ավարտի դրությամբ վաճառել այն: Օգտակար ծառայությունը այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում կազմակերպությունը ակնկալում է օգտագործել այդ ակտիվը և ստանալ եկամուտ: Սովորաբար ոչ նյութական ակտիվի ծառայության ժամկետը չի գերազանցում 20 տարին: Բացառիկ դեպքերում, երբ ձեռք է բերվում ավելի երկար ժամանակով իրավունքի պայմանագիր, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը երկարաձգվում է: Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով պարբերաբար նվազեցվում է ակտիվի արժեքը և ներառվում է ծախսերի մեջ: Այլ կերպ ասած՝ ամորտիզացիայի ծախսը փոխհատուցվում է ոչ նյութական ակտիվի օգտագործումից ստացված եկամտի հաշվին: Հետևաբար, ամորտիզացիայի հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը սպառում է ակտիվի տնտեսական օգուտները:

Ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում ամորտիզացվող գումարը պարբերական հիմունքով բաշխելու համար կարող են կիրառվել ամորտիզացիայի հաշվարկման տարբեր մեթոդներ, որոնցից են՝ գծային հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը, արտադրանքի միավորի մեթոդը և այլն: Ակտիվի ամորտիզացիայի հաշվարկման մեթոդն ընտրվում և հետևողականորեն կիրառվում է ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոփոխություն է տեղի ունենում այդ ակտիվից ստացվելիք տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելում: Դժվար է պատկերացնել հանդիչ վկայությունն ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիայի այնպիսի մեթոդի օգտին, որը հանգեցնում է կուտակված ամորտիզացիայի ավելի փոքր գումարի, քան այն, որ կլինի գծային մեթոդի կիրառման դեպքում: Անհրաժեշտության դեպքում ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը և կիրառվող մեթոդը վերանայվում են, որը կատարվում է յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում: Դրա հետ կապված փոփոխությունները պետք է հաշվարկել ՀՀՀՀ

8. «Հաշվետու ժամանակաշրջանի գուտ շահույթ կամ վնաս, էական սխալներ և փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ» ստանդարտին համապատասխան:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվապահական հաշվառումը տարվում է 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա» պասիվային կարգավորող հաշվով, որի կրեդիտում արտացոլվում են ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվեգրված գումարները, իսկ դեբետում՝ օտարված ոչ նյութական ակտիվների կուտակված ամորտիզացիայի դուրսգրումը: Հաշվապահական հաշվառումը տարվում է այդ հաշվին կից բացված երկրորդ կարգի հաշիվներով:

Հաշվեգրված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 713. «Վարչական ծախսեր»

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»

Դտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման /ստեղծման/ ծախսումներ»

Դտ 824. «Ոչ նյութական ակտիվների ներստեղծման ծախսումներ»

Կտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

Եթե նախորդ ժամանակաշրջաններում պակաս հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը ուղղելիս նվազեցվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդից, ձևակերպվում է.

Դտ 341. «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»

Կտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

Երբ վերահաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը ներառվում է հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքում, ձևակերպվում է.

Դտ 741. «Նախորդ տարիների ծախսեր»

Կտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»:

Ավել հաշվարկված ամորտիզացիայի ուղղման դեպքում, երբ դա ավելացվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդին, ձևակերպվում է.

Դտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»

Կտ 341. «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում»:

Հաշվետու տարվա ֆինանսական արդյունքին վերագրելիս ձևակերպվում է.

- Դտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
- Կտ 641. «Նախորդ տարիների եկամուտներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը 2002թ. մարտին «Բ» կազմակերպությունից ձեռք է բերել արտոնագիր՝ նմանատիպ արտադրանք թողարկելու համար՝ վճարելով 500.000 դրամ: Արտոնագրի համար վճարված գումարը ճանաչվել է որպես ոչ նյութական ակտիվ և հաշվային քաղաքականությամբ որոշվել, որ այն պետք է ամորտիզացվի 5 տարվա ընթացքում՝ գծային հավասարաչափ մեթոդով:

Ձեռք բերված և որպես ակտիվ ճանաչված արտոնագրի սկզբնական արժեքով ձևակերպվում է.

- Դտ 1316. «Արտոնագրեր» 500.000
- Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» 500.000

Հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարը, ըստ տարիների, կկազմի.

- 2002 թ.՝ $500.000 / 5 : 9/12 = 75.000$ դրամ
- 2003 թ.՝ $500.000 / 5 = 100.000$ դրամ
- 2004 թ.՝ $500.000 / 5 = 100.000$ դրամ
- 2005 թ.՝ $500.000 / 5 = 100.000$ դրամ
- 2006 թ.՝ $500.000 / 5 = 100.000$ դրամ
- 2007 թ.՝ $500.000 / 5 : 3/12 = 25.000$ դրամ

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 8135. «Արտադրական նշանակության ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»
- Կտ 1326. «Արտոնագրերի ամորտիզացիա»

2007թ. մարտի վերջին լրանում է օգտակար ծառայության ժամկետը, և դադարեցվում է ամորտիզացիայի հաշվարկը /անկախ արտոնագրի օտարման պահից/:

Ոչ նյութական ակտիվների օտարման հաշվառումը

Ոչ նյութական ակտիվը պետք է հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից /ապաճանաչվի/ օտարման պահին, երբ դրա օգտագործումից և հետագա օտարումից այլևս չեն ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ: Շրջանառությունից հանված ոչ նյութական ակտիվի օտարման ֆինանսական հետևանքը /շահույթը կամ վնասը/ պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ հասույթի և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի տարբերություն: Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում դա պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս:

Ոչ նյութական ակտիվների օտարումը տեղի է ունենում վաճառելիս, որպես շնորհ ստացված ոչ նյութական ակտիվները հետ վերադարձնելիս, օգտակար ծառայության ժամկետը լրանալու դեպքում՝ դուրս գրելիս և այլ դեպքերում:

Վաճառված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների /օտարումների/ ծախսեր»

Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Որպես շնորհ ստացված նյութական ակտիվները հետ վերադարձնելիս ձևակերպվում է.

Դտ 421. «Ակտիվներին վերաբերող շնորհներ»

Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Ընդհատվող գործառնության դեպքում վաճառված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 723. «Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»

Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Վաճառված /օտարված/ ոչ նյութական ակտիվների կուտակված ամորտիզացիան դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 132. «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա»

Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

վաճառված /օտարված/ ոչ նյութական ակտիվների կուտակված արժեզրկման գումարը դուրս գրելիս ձևակերպվում է.

Դտ 136. «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»

Կտ 131. «Ոչ նյութական ակտիվներ»:

Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստների հաշվառման հիմնական մոտեցումները նույնն են, ինչ որ՝ հիմնական միջոցների դեպքում:

Ոչ նյութական ակտիվների օտարման հաշվառումը ներկայացնենք հետևյալ օրինակով.

2002թ. դեկտեմբերին կազմակերպությունը վաճառել է 2000թ. ձեռք բերված համակարգչային ծրագիր՝ 250.000 դրամ վաճառքի գնով, որի սկզբնական արժեքը եղել է 320.000 դրամ, կուտակված ամորտիզացիան՝ 100.000 դրամ, իսկ արժեզրկումից կորուստները կազմել են 70000 դրամ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին վաճառված համակարգչային ծրագրերի համար կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Դտ 1323. «Համակարգչային ծրագրերի ամորտիզացիա»	100.000
Դտ 1361. «Ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկում»	70.000
Դտ 7212. «Ոչ նյութական ակտիվների վաճառքների ծախսեր»	150.000
Կտ 1313. «Համակարգչային ծրագրեր»	320.000

վաճառքից ստացված հասույթի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	250.000
Կտ 6212. «Ոչ նյութական ակտիվների վաճառքից եկամուտ»	250.000:

ՆԵՐՂՐՈՒՄԱՅԻՆ ԳՈՒՅՔԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

Ներդրումային գույքը /հող կամ շինություն, շինության մի մաս կամ հող և շինություն/ պահվում է /սեփականատիրոջ կամ վարձակալի կողմից՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում/ հիմնականում վարձակալական եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով: Ներդրումային գույքը նախատեսված չէ արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու և սովորական գործունեության վաճառքի համար:

Ներդրումային գույքի օրինակներ են.

ա/ հողը, որը պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում՝ դրա արժեքի աճի դեպքում վաճառելու նպատակով,

բ/ հողը, որը պահվում է տվյալ պահին չորոշված նպատակով՝ ապագայում օգտագործելու համար: Եթե կազմակերպությունը չի որոշել, որ հողն օգտագործելու է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի համար, ապա այն դիտարկվում է որպես արժեքի աճի նպատակով պահվող ակտիվ,

գ/ շինությունը, որը տրված է գործառնական վարձակալության և հետագայում ևս կօգտագործվի այդ նպատակով,

դ/ ազատ շինությունը, որը պահվում է գործառնական վարձակալության տալու նպատակով:

Ներդրումային գույքի ճանաչման, չափման և դասակարգման մոտեցումները տրված են ՀՀՀՀ 40. «Ներդրումային գույք» ստանդարտում:

Ներդրումային գույքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ, երբ հավանական է, որ այդ ներդրումային գույքի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն և ներդրումային գույքի արժեքը հնարավոր կլինի հավաստի չափել:

Ներդրումային գույքը նախապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով: Գործարքի հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնական չափման մեջ:

Գնված ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը ներառում է գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները: Սեփական ուժերով կառուցվող ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքը իրենից ներկայացնում է դրա կառուցման վրա կատարված ծախսումների հանրագումարը այն ամսաթվի դրությամբ, երբ ավարտվում է կառուցումը կամ բարելավումը:

Ներդրումային գույքի հաշվառումը տարվում է 122. «Ներդրումային գույք» հաշվով: Հաշիվը ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում են ձեռք բերված, կառուցված, ներդրումային գույքի, որպես ներդրումային գույք վերադասակարգված հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը, հետագա կապիտալացված ծախսումները, իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճը, իսկ կրեդիտում՝ օտարված, ֆինանսական վարձակալության հանձնըված, որպես հիմնական միջոց վերադասակարգված ներդրումային գույքի արժեքը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ներդրումային գույքի արժեքը՝ հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ:

Ներդրումային գույքի ձեռքբերման և ճանաչման դեպքում կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

ա/ կազմակերպությունում կառուցված և շահագործման հանձնված ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքով.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 821. «Հիմնական միջոցների կառուցման (ստեղծման) ծախսումներ»

կամ՝

Կտ 118. «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»

բ/ ձեռքբերված ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքով.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»

գ/ հիմնադիրներից որպես ներդրում կանոնադրական կապիտալում.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 311. «Կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալ»

Կտ 312. «Զվճարված կապիտալ»

դ/ ներդրումային գույքի ձեռքբերման /ստացման/ հետ կապված ծախսումները /իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճար և այլն/ արտացոլվում են.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 228. «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Ներդրումային գույքի կազմի մեջ, որպես ներդրումային գույք, ներառվում են վերադասակարգված հիմնական միջոցները:

Եթե ներդրումային գույքը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա վերադասակարգվող հիմնական միջոցների արժեքը պետք է հավասարեցվի իրական արժեքին:

ա/ Հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի և վերադասակարգման անսաթվի դրությամբ իրական արժեքի տարբերությունը արտացոլվում է.

1. եթե իրական արժեքը մեծ է հաշվեկշռային արժեքից`

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Կտ 321. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»

Կտ 624. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»

2. եթե իրական արժեքը փոքր է հաշվեկշռային արժեքից.

Դտ 724. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»

Դտ 321. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատումից արժեքի աճ»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

բ/ որպես ներդրումային գույք վերադասակարգված, վերագնահատված հիմնական միջոցի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված ներդրումային գույքին, պետք է ավելացվեն ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքին, երբ հավանական է, որ ավելի շատ ապագա տնտեսական օգուտներ կհոսեն դեպի կազմակերպություն, քան ակնկալվում էր առկա ներդրումային գույքի նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատումից: Մյուս բոլոր հետագա ծախսումները որպես ծախս պետք է ճանաչվեն այն ժամանակ, երբ դրանք կատարվել են:

Ներդրումային գույքի հետագա ծախսումների կապիտալացման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 823. «Հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ»

Կտ 118. «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»:

Ներդրումային գույքի հետագա չափման համար կազմակերպությունը, որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, պետք է ընտրի կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ սկզբնական արժեքի մոդելը և կիրառի ընտրված քաղաքականությունը իր ամբողջ ներդրումային գույքի նկատմամբ:

Իրական արժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հետագա չափման ժամանակ պետք է կիրառի հետևյալ սկզբունքները՝

ա/ Սկզբնական ճանաչումից հետո ամբողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի իրական արժեքով. բացառություն են կազմում այն դեպքերը, երբ տվյալ ներդրումային գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ հավաստի չափել: Այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է չափվի ըստ ՀՀՀՀ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի, այսինքն՝ սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

բ/ Եթե կազմակերպությունը ներդրումային գույքը չափել է իրական արժեքով, ապա այդպես պետք է շարունակվի մինչև դրա օտարումը /կամ մինչև որ գույքը դառնա սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցրած գույք, կամ կազմակերպությունը սկսի այն բարելավել՝ սովորական /ամենօրյա/ գործունեության հետագա վաճառքի նպատակով/, նույնիսկ եթե համեմատելի շուկայական գործարքները դառնում են ավելի հազվադեպ, կամ շուկայական գները՝ դժվար մատչելի:

գ/ Ներդրումային գույքի իրական արժեքը սովորաբար դրա շուկայական արժեքն է: Իրական արժեքը այն ամենահավանական

գինն է, որը հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ առկա է շուկայում: Իրական արժեքի լավագույն օրինակը նույն տարածքում գտնվող և նմանատիպ վարձակալական պայմանագրերի առարկա հանդիսացող համանման գույքի ընթացիկ շուկայական գներն են: Ներդրումային գույքի իրական արժեքը որոշելիս գործարքի հետ կապված ծախսումները, որոնք կարող են կատարվել վաճառքի կամ այլ ձևով օտարման ընթացքում, չեն նվազեցվում:

դ/ Ներդրումային գույքի իրական արժեքը պետք է արտացոլի փաստացի իրավիճակը և հանգամանքները հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի, այլ ոչ թե անցյալ կամ ապագա որևէ ամսաթվի դրությամբ:

ե/ Ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններից առաջացող շահույթը կամ վնասը պետք է ներառվեն այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում առաջանում են:

զ/ ՀՀՀՀ 40 ստանդարտի՝ առաջին անգամ կիրառման հետևանքները պետք է ներկայացվեն որպես այդ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում:

Սկզբնական արժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը սկզբնական ճանաչումից հետո իր ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի ըստ ՀՀՀՀ 16-ով նախատեսված հիմնական մոտեցման, այսինքն՝ սկզբնական արժեքով /հաշվի առած հետագա կապիտալացվող ծախսումները/ համած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

Այն կազմակերպությունները, որոնք ընտրել են իրական արժեքի մոդելը, ներդրումային գույքի իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճի գումարով ձևակերպում են.

Դտ 122. «Ներդրումային գույք»

Կտ 624. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»,
իսկ արժեքի նվազման դեպքում՝

Դտ 724. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից եկամուտներ»

Կտ 122. «Ներդրումային գույք»:

Ներդրումային գույքը պետք է ապաճանաչվի /դուրս գրվի հաշվապահական հաշվեկշռից/, երբ օտարվում կամ լուծարվում է:

Ներդրումային գույքի օտարումը կարող է տեղի ունենալ վաճառքի կամ ֆինանսական վարձակալության տալու միջոցով: Ներդրումային գույքի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակեր-

պությունը կիրառուն է ՀՀՀՀ 18. «Հասույթ» ստանդարտով սահմանված ապրանքների վաճառքից հասույթի ճանաչման չափանիշները: Ֆինանսական վարձակալության տալու կամ հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի դեպքում կիրառվում է ՀՀՀՀ 17. «Վարձակալություն» ստանդարտը:

Ներդրումային գույքը լուծարելուց կամ օտարելուց առաջացող ֆինանսական արդյունքը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ մուտքերի և այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվի որպես եկամուտ կամ ծախս /բացառություն է կազմում հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքը/:

Վաճառված /օտարված/ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»

Կտ 122. «Ներդրումային գույք»:

Եկամտի ճանաչման դեպքում ստացված փոխհատուցման չափով ձևակերպվում է.

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից եկամուտներ»:

Ֆինանսական վարձակալության տրված ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրման ժամանակ ձևակերպվում է.

Դտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 122. «Ներդրումային գույք»:

Վաճառված /օտարված/ ֆինանսական վարձակալության տրված սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի կուտակված մաշվածության դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 123. «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքի մաշվածություն»

Կտ 122. «Ներդրումային գույք»:

ՎԱՐՁԱԿԱԼՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

4.1. Վարձակալության սահմանումը և դասակարգումը

Վարձակալությունը պայմանավորվածություն է, որի համաձայն, վարձատուրն վճարի դիմաց համաձայնեցված ժամկետով վարձակալին է փոխանցում ակտիվի օգտագործման իրավունքը: Այն կազմակերպությունը, որը վարձակալության է հանձնում ակտիվը, կոչվում է վարձատու, իսկ վարձակալությունն ընդունող կազմակերպությունը՝ վարձակալ: Ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող միջոց է՝ որպես կատարված գործառնությունների /դեպքերի/ արդյունք, որից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների ներհույս կազմակերպություն: Վարձակալության կարող են հանձնրվել՝ հողամասերը, շենքերը, կառուցվածքները, սարքավորումները, տրանսպորտային միջոցները, ոչ նյութական ակտիվները, ներդրումային գույքը և այլ ոչ ընթացիկ ակտիվները, որոնք օգտագործման ընթացքում չեն կորցնում իրենց բնական հատկությունները, հետևաբար՝ վարձակալության ժամկետի վերջում ունենում են նույն վիճակը, ինչ վարձակալության սկզբում՝ հաշվի առած դրանց բնականոն մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան:

Վարձակալության դեպքում պետք է առկա լինի համաձայնեցված ժամկետը, որի ընթացքում վարձակալը ձեռք է բերում ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

Վարձակալված ակտիվի դիմաց վճարի մարումը կարող է կատարվել ինչպես դրամական միջոցներով և դրանց համարժեքներով, այնպես էլ ֆինանսական ակտիվներով, պարտքերի հաշվանցմամբ և այլն:

Օգտագործման իրավունքը ակտիվից տնտեսական օգուտներ ստանալու՝ իրավաբանորեն ապահովված հնարավորությունն է, այսինքն՝ ակտիվի օգտագործումից առաջացած տնտեսական օգուտների տնօրինումը:

Վարձակալության ժամկետի ընթացքում սեփականատերը փոխանցում է վարձակալության հանձնված ակտիվի միայն օգտագործման իրավունքը: Տնօրինման իրավունքը չի փոխանցվում, բայց սահմանափակվում է: Օրինակ, վարձատուն չի կարող ցանկացած պահի այն վաճառել կամ չեղյալ հայտարարել վարձակալության պայմանագիրը, եթե վարձակալը ժամանակին և ամբողջությամբ կատարում է իր պայմանագրային պարտավորությունները: Անգամ սեփականատիրոջ փոփոխությունը չի փոխում վարձակալի՝ վարձակալված ակտիվի նկատմամբ ունեցած իրավունքները: Սեփականատերը իր ակտիվի նկատմամբ կարող է ձեռնարկել ցանկացած գործողություն, որը չի հակասում գործող օրենսդրությանը /վաճառել, նվիրել և այլն/:

Վարձակալության ժամկետի ընթացքում վարձակալը կրում է նաև վարձակալված ակտիվի տիրապետման իրավունքի հետ կապված ռիսկը: Տիրապետման իրավունքը ակտիվին տիրապետելու իրավաբանորեն ապահովված հնարավորությունն է:

Օրինակ: «Ա» և «Բ» ԲԲԸ-ների միջև կնքված պայմանագրի համաձայն, «Ա» ԲԲԸ-ն 2 տարի ժամկետով «Բ» ԲԲԸ-ին օգտագործման է հանձնում շաղափող հաստոց՝ 3.000.000 դրամ վճարով:

Այս պայմանագրով սահմանված պայմանավորվածությունը վարձակալություն է, որովհետև վարձատուն /«Ա» ԲԲԸ/ վճարի դիմաց /3.000.000 դրամ/ համաձայնեցված ժամկետով /2 տարի/ վարձակալին /«Բ» ԲԲԸ/ է հանձնում ակտիվի /շաղափող հաստոց/ օգտագործման իրավունքը:

Եթե առուվաճառքի պայմանագրով գնորդին է փոխանցվում ակտիվի սեփականության իրավունքը, ապա վարձակալության պայմանագրով վարձակալին է փոխանցվում վարձակալության ժամկետի ընթացքում ակտիվի օգտագործումից տնտեսական օգուտների ստացման իրավունքը, այսինքն՝ վարձակալը վարձավճարներով գնում է ակտիվի օգտագործումից ստացվելիք ապագա տնտեսական օգուտները, պարզապես վարձակալի վրա դրվում է լրացուցիչ պարտավորություն՝ վարձակալված ակտիվի պահպանման ու հետ վերադարձման: Անգամ սեփականատիրոջ փոփոխության դեպքում էլ վարձակալից չի օտարվում վարձակալության ժամկետի ընթացքում վարձակալված ակտիվի նմատմամբ ունեցած իրավունքները:

Օրինակ: «Ա» ԲԲԸ-ն «Բ» ԲԲԸ-ին վարձակալության է հանձնում շաղափող հաստոց՝ 3.000.000 դրամ գումարով 2 տարի վճարման ժամկետով: Առաջին տարվա վերջին «Ա» ԲԲԸ-ի վերակազմակերպման հետևանքով շաղափող հաստոցի սեփականության իրավունքը փոխանցվում է «Գ» ՓԲԸ-ին:

Այս դեպքում «Բ» ԲԲԸ-ն վարձակալության մնացորդային ժամկետի ընթացքում շարունակում է շաղափող հաստոցի վարձակալությունը արդեն նոր վարձատուի՝ «Գ» ՓԲԸ-ի հետ:

Վարձակալության պայմանագրում նշվել է ակտիվի օգտագործման իրավունքի փոխանցումը: Այս սահմանումը ներառում է նաև ակտիվի վարձակալության այն պայմանագրերը, որոնք վարձակալին հնարավորություն են տալիս որոշ փոփոխանաձայնեցված պայմանների կատարման դեպքում ձեռք բերել ակտիվի սեփականության իրավունքը: Այդ պայմանագրերը երբեմն կոչվում են հետաձգված գնման պայմանագրեր: Հետաձգված վճարմամբ առուվաճառքի պայմանագրերը նախատեսում են սեփականության իրավունքի պարտադիր փոխանցում, իսկ հետաձգված գնմամբ վարձակալության պայմանագրերը՝ միայն վարձակալի սեփականության իրավունքի ձեռքբերման հնարավորություն:

Օրինակ: «Ա» և «Բ» ԲԲԸ-ների միջև կնքված պայմանագրի համաձայն, «Ա» ԲԲԸ-ն 4 տարի ժամկետով «Բ» ԲԲԸ-ին վարձակալության է հանձնում խառատային հաստոց՝ 3.000.000 դրամ վճարով՝ յուրաքանչյուր տարվա վերջին 750.000 դրամ վճարով:

Պայմանագրով սահմանված է, որ վարձակալի կողմից պայմանագրային պարտավորությունների՝ ամբողջությամբ և ժամանակին կատարելու դեպքում վարձակալության ժամկետի վերջում հաստոցի սեփականության իրավունքը վարձատուից փոխանցվում է վարձակալին:

Բերված օրինակում վարձակալության պայմանագիրը հետաձգված գնման պայմանագիր է:

Վարձակալության սկիզբը վարձակալության պայմանագրի կնքման ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական դրույթների կատարման պարտավորության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղն է:

Օրինակ: «Ա» և «Բ» ԲԲԸ-ների միջև 2002թ. հունվարի 16-ին կնքված պայմանագրի համաձայն, «Ա» ԲԲԸ-ն 2 տարի ժամկետով «Բ» ԲԲԸ-ին վարձակալության է հանձնում շաղափող հաստոց:

Վարձատուն և վարձակալը ստանձնում են պայմանագրային իրավունքները և պարտավորությունները հաստոցի հանձնմամբ, որը պետք է կատարվի 2002թ. հունվարի 25-ին: Բերված օրինակում վարձակալության սկիզբը 2002թ. հունվարի 16-ն է:

Վարձակալության հաշվառման հիմնական սկզբունքները ներկայացված են ՀՀՀՀ 17. «Վարձակալություն» ստանդարտով: Վարձակալությունը լինում է 2 տիպի՝

1. Ֆինանսական վարձակալություն, որի դեպքում վարձակալին են փոխանցվում ակտիվի սեփականության գրեթե բոլոր

ռիսկերն ու օգուտները: Սեփականության իրավունքը պայմանագրային ժամկետի վերջում կարող է, ի վերջո, փոխանցվել կամ չփոխանցվել:

2. Գործառնական վարձակալություն, երբ, ըստ էության, վարձակալին չեն փոխանցվում սեփականությանը հատուկ բոլոր ռիսկերը և օգուտները:

Վարձատուի և վարձակալի միջև տեղի ունեցող գործարքը հիմնվում է երկու կողմերի միջև կնքված վարձակալական պայմանագրի վրա:

Ֆինանսական վարձակալության դեպքում հնարավոր են հետևյալ իրավիճակները.

ա/ Վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի վերջում փոխանցվում է վարձակալին:

Այս իրավիճակում վարձակալության պայմանագիրը իրենից ներկայացնում է հետաձգված գնման պայմանագիր, երբ վարձակալը հնարավորություն ունի վարձակալության ժամկետի վերջում դառնալու ակտիվի սեփականատերը, և վարձակալության սկզբում հաստատ է, որ այդ հնարավորությունը վարձակալը կօգտագործի:

բ/ Վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու գնման անսաթվի դրությամբ իրական արժեքից ցածր գնով, և վարձակալության սկզբում արդեն հաստատ է, որ այդ հնարավորությունը կօգտագործվի, հետևաբար այս դեպքում նույնպես սեփականության իրավունքը, ի վերջո, փոխանցվում է վարձակալին:

Այս իրավիճակում վարձակալության պայմանագիրը նույնպես իրենից ներկայացնում է հետաձգված գնման պայմանագիր, երբ վարձակալը հնարավորություն ունի վարձակալության ժամկետի ընթացքում գնելու այդ ակտիվը այնպիսի գնով, որը դրա կիրառումը, առևտրական տեսանկյունից, դարձնում է ավելի հավանական:

գ/ Վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի օգտակար ծառայության մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում: Օգտակար ծառայությունն իրենից ներկայացնում է այն գնահատված մնացորդային ժամանակահատվածը՝ վարձակալության սկզբից սկսած և վարձակալության ժամկետով չսահմանափակված, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառումը կազմակերպության կողմից:

դ/ Վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը առնվազն հավասար է վարձակալված ակտիվի իրական արժեքին:

ե/ վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալը կարող է դրանք օգտագործել՝ առանց էական ձևափոխությունների:

Չաշվապահական հաշվառման տեսակից անհրաժեշտ է տարբերել, հաշվառել և արտացոլել վարձակալությունը վարձակալի և վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում:

Վարձակալի հաշվապահական հաշվեկշռում ֆինանսական վարձակալությունը, այսինքն՝ վարձակալված օբյեկտը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ, իսկ դրա դիմաց վճարվելիք վարձակալական վճարը՝ որպես պարտավորություն: Վարձակալության սկզբում ակտիվը և ապագա վարձավճարները մուծելու պարտավորությունը հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում են միևնույն գումարներով: Ֆինանսական վճարը վարձակալության ժամկետի ընթացքում, ըստ ժամանակաշրջանների, բաշխվում է այնպես, որ ստացվի հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք՝ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի պարտավորության մնացորդների նկատմամբ:

Ֆինանսական վարձակալությունը յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար առաջացնում է ակտիվի մաշվածության ծախսումներ և ֆինանսական ծախսումներ: Մաշվածքի հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի սեփական ակտիվների մաշվածքի հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի համաձայն ՀՀՀՀ 4. «Մաշվածության հաշվառում» և ՀՀՀՀ 16. «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտների:

Եթե վարձակալը վարձակալության ժամկետի վերջում է ձեռք բերում սեփականության իրավունքը, ապա օգտագործման ակնկալվող ժամկետը համընկնում է ակտիվի օգտակար ծառայության հետ: Հետևաբար, ակտիվը անորտիզացվում է հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:

4.2. Ֆինանսական վարձակալության հաշվառումը

Ֆինանսական վարձակալության չափումը և հաշվառումը վարձակալի և վարձատուի մոտ կատարվում է վարձակալության պայմանագրի և ակտիվների շարժը հիմնավորող, հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող լիազոր մարմնի կողմից /ՀՀ ֆինանս-

ների և էկոնոմիկայի նախարարություն/ հաստատված սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի և գրանցամատյանների հիման վրա:

Ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձակալը ստանում է վարձակալված ակտիվի շահագործումից առաջացող տնտեսական օգուտներ տնտեսական ծառայության մեծ մասի ընթացքում պարտավորվելով այդ իրավունքի համար վճարել մի գումարը, որը նուտավորապես հավասար է ակտիվի իրական արժեքի և համապատասխան ֆինանսական վճարի հանրագումարին: Հետևյալ բար, ֆինանսական վարձակալությունը վարձակալի հաշվապահական հաշվեկշռում պետք է ճանաչվի թե՛ որպես ակտիվ, թե՛ որպես ապագա վարձավճարներ նուծելու պարտավորություն: Վարձակալության սկզբում ակտիվը և ապագա վարձավճարներ նուծելու պարտավորությունը հաշվապահական հաշվեկշռում ճանաչվում են միևնույն գումարով: Վարձակալված օբյեկտը ճանաչվում է վարձակալված գույքի իրական արժեքով կամ նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքով, եթե վերջինս ավելի փոքր է:

Իրական արժեքն այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել իրազեկ, պատրաստական և անկախ կողմերի միջև՝ «պարզած ձեռքի հեռավորության» գործարքում:

Նվազագույն վարձավճարներն այն վճարներն են, որոնք վարձակալության ընթացքում վարձակալից պահանջվում կամ կարող են պահանջվել:

Վարձատուն ֆինանսական վարձակալության հանձնելով ակտիվը, յուրօրինակ վարկավորում է կատարում /վարձակալին ապրանքային վարկ է տրամադրում/: Հետևաբար՝ նվազագույն վարձավճարները ոչ միայն պետք է փակեն ակտիվի իրական արժեքը, այլև ապահովեն լրացուցիչ վարձահատուցում /տոկոս/:

Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ զեղչման գործակից է համարվում վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը, եթե այն հնարավոր է որոշել: Իսկ եթե հնարավոր չէ՝ ապա օգտագործվում է վարձակալի լրացուցիչ /հավելյալ/ փոխառության տոկոսադրույքը: Վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը զեղչման այն դրույքն է, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ ապահովվում է, որպեսզի նվազագույն վարձակալական վճարների և չերաշխավորված մնացորդային ամբի հանրագումարի ներկա /զեղչված/ արժեքը հավասարվի վարձակալված ակտիվի իրական արժեքին: Հետևաբար, վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը ցույց է տալիս, թե ֆինանսական վարձակալությունը, որպես ֆինանսական գործարք, ինչպիսի տոկոսադրույքով է համարժեք փոխառու միջոցների տրամադրմանը կամ ներգրավմանը:

Չերաշխավորված մնացորդային արժեքը վարձակալված ակտիվի մնացորդային արժեքի այն մասն է, որի իրացումը վարձատուի կողմից ապահովված չէ կամ երաշխավորված է միայն վարձատուի հետ կապված անձի կողմից:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացումը կատարվում է 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» ակտիվային հաշվում, որի դեբետում արտացոլվում է ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների արժեքը, իսկ կրեդիտում՝ վարձակալի սեփականություն դարձած կամ վարձատուին հետ վերադարձրած հիմնական միջոցների արժեքը:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»

Կտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Ուղղակի ֆինանսական վարձակալությանը վերաբերող ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»

Կտ 228. «Ընթացիկ դեբիտորական պարտքեր առհաշիվ տրված գումարների գծով»

Կտ 251. «Դրամարկդ»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 521. «Կրեդիտորական պարտքեր գնումների գծով»:

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված ֆինանսական միջոցների նաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 713. «Վարչական ծախսեր»

Դտ 811. «Հիմնական արտադրություն»

Դտ 812. «Օժանդակ արտադրություն»

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»

Կտ 121. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների նաշվածություն»:

Ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի մաշվածության ծախսումների և ֆինանսական ծախսումների հանրագումարը հազվադեպ է հավասարվում տվյալ ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա վարձավճարներին: Հետևաբար, նպատակահարմար չէ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում վճարման ենթակա վարձավճարները պարզապես ծախս ճանաչելը:

Ստանձնած պարտավորության ճշտումը կատարվում է 4143. «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով» ակտիվային, կարգավորող հաշվով, որի դեբետում արտացոլվում է նվազագույն վարձավճարների և այն գումարի տարբերությունը, որով ճանաչվում է վարձակալված ակտիվը վարձակալության սկզբում, իսկ կրեդիտում՝ այդ տարբերության վերագրումը ծախսերին: Հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսերի գումարը հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: Այն դասի ընդհանուր գումարում ներառվում է բացասական նշանով:

Ֆինանսական վարձակալության գծով չկրած տոկոսային ծախսերի /ֆինանսական վճարի/ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 4143. «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»

Կտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»:

Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային ծախսերի ճանաչման դեպքում, երբ ֆինանսական վճարը վերագրվում է ծախսերին, ձևակերպվում է.

Դտ 7272. «Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային ծախսեր»

Կտ 4143. «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»:

Վարձակալության ժամկետի վերջում ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների նկատմամբ սեփականության իրավունքի ձեռքբերման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»

Դտ 115. «Հողամասեր»

Կտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Վարձատուին հետ վերադարձված ֆինանսական վարձակալության ստացված հիմնական միջոցների կուտակված մաշվածության և արժեզրկումից կորուստների դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 121. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Դտ 1245. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների արժեզրկում»

Կտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Վարձատուին հետ վերադարձված ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»

Կտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»:

Հաշվապահական հաշվեկշռում վարձատուն պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները և ներկայացնի դրանք որպես դեբիտորական պարտք՝ վարձակալությունում գույտ ներդրումների մեծությամբ հավասար գումարով:

Ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում սեփականության իրավունքի հետ կապված գրեթե բոլոր ռիսկերը և օգուտները վարձատուի կողմից փոխանցվում են, և, այսպիսով, վարձակալության դիմաց վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերը վարձատուի կողմից դիտվում են որպես իր ներդրումների հիմնական գումարի մարում և ֆինանսական եկամուտ, այսինքն՝ որպես իր ներդրումների և ծառայությունների դիմաց հատուցում:

Վարձատուի նպատակն է վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտը բաշխել պարբերական և արդյունավետ հիմունքով: Եկամտի այդպիսի բաշխումը, սովորաբար, արտացոլվում է ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի չմարված գույտ ներդրումների հաստատուն պարբերական հատույցն արտացոլող գրաֆիկում: Հաշվետու ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձակալական վճարները հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե՛ հիմնական պարտքը և թե՛ չվաստակած ֆինանսական եկամուտը:

Վարձակալական պայմանագրի շուրջ բանակցելիս և այդ պայմանագրերը կնքելիս, հաճախ, վարձատուի կողմից կատարվում են սկզբնական ուղղակի ծախսումներ, ինչպիսիք են միջնորդական և իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները: Ֆինանսական վարձակալության դեպքում սկզբնական ուղղակի ծախսումները կատարվում են ֆինանսական եկամուտ ստանալու նպատակով, որոնք կան անմիջապես ճանաչվում են եկամտում /հանվում են/, կան վարձակալության ժամկետի ընթացքում բաշխվում են այդպիսի եկամտի դիմաց: Վերջինս հնարավոր է իրագործել ծախսումներն առաջանալուն պես դրանք ծախս ճանաչելու և նույն ժամանակաշրջանում չվաստակած ֆինանսական եկամտի մի մասը, որը հավասար է սկզբնական ուղղակի ծախսումներին, եկամուտ ճանաչելու միջոցով:

Ֆինանսական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների սինթետիկ հաշվառումը վարձատուի մոտ տարվում է հետևյալ ձևով:

Վարձակալության տրված օբյեկտի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»:

Ելնելով պայմանագրային ժամկետից՝ որպես վարձավճար հաշվարկված չվաստակած ֆինանսական եկամուտը ձևակերպվում է.

Դտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»:

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ճանաչված ֆինանսական եկամտի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»

Կտ 6273. «Տոկոսային եկամուտներ՝ հաշվի առած գործարքի հետ կապված ծախսումները»:

Հաշվետու տարում ձևակերպվում է եկամուտ ճանաչված երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքի կարծաժամկետ մասը.

- Դտ 237. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարծաժամկետ մաս»
Կտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:

Ստացված եկամտի գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 251. «Դրամարկղ»
Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»
Կտ 237. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարծաժամկետ մաս»:

Ֆինանսական վարձակալության գծով հաշվետու տարում ճանաչված ծախսը և եկամուտը դուրս են գրվում ֆինանսական արդյունքի հաշվին:

Ֆինանսական վարձակալության հաշվառումը վարձակալի և վարձատուի մոտ, ցույց տանք օրինակով:

Օրինակ: 2002 թվականի հունիսի 1-ին «Ա» կազմակերպությունը «Բ» կազմակերպությանը ֆինանսական վարձակալության պայմանագրով, 10 տարի ժամկետով, սեփականության իրավունքի փոխանցման պայմանով վարձակալության է տվել արտադրական շենք: Շենքի իրական արժեքը վարձակալության անսաթվի դրությամբ կազմել է 3.000.000 դրամ, իսկ հաշվեկշռային արժեքը՝ 2.400.000 դրամ: Ըստ վճարումների ժամանակացույցի՝ յուրաքանչ-յուր տարվա վերջին վարձակալը պետք է վճարի 450.000 դրամ, 10 տարվա համար՝ 4.500.000 դրամ:

Վարձակալի մոտ

Վարձակալության սկզբի դրությամբ, վարձակալված շենքի և վարձավճարների գծով պարտավորության գումարով ձևակերպվում է.

- | | |
|---|-----------|
| Դտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ» | 3.000.000 |
| Դտ 414. «Չկրած տոկոսային ծախսեր անորոշիզացված արժեքով» | 1.500.000 |
| Կտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ» | 4.500.000 |

Ֆինանսական հաշվարկներում էական դեր է խաղում դրամի արժեքը ժամանակի մեջ, քանի որ ներկա պահին առկա դրամական միավորն ավելի քանկ է, քան այն դրամական միավորը, որը պիտի ստացվի ապագայում: Դա բացատրվում է դրամի արժեզրկմամբ, ինչպես նաև շրջանառությամբ և ռիսկով: Ելնելով այն պայմանից, որ վարձավճարների ներկա արժեքը պետք է հավասար լինի իրական արժեքին՝ հաշվարկում ենք վարձակալության ենթադրվող տոկոսադրույքը: Հավասար ժամանակահատվածներում հավասար գումարների վճարման կամ ստացման ներկա արժեքի որոշման գործընթացը կոչվում է անուխտետ: Հաշվարկները ներկայացվում են աղյուսակներով:

Ըստ այդ աղյուսակների՝ որոշում ենք, որ ենթադրվող տոկոսադրույքը մոտավորապես հավասար է 8 տոկոսի:

Յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար՝ չկրած տոկոսային ծախսերից հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին վերագրվող գումարը որոշվում է հետևյալ հաշվարկով.

2002թ. համար այդ գումարը կկազմի.

$(4.500.000 - 1.500.000) \times 0,08 = 240.000$ դրամ

2003թ. համար՝

$[(4.500.000 - 450.000) - (1.500.000 - 240.000)] \times 0,08 = 223.200$ դրամ

2004թ. համար՝

$[(4.500.000 - 900.000) - (1.500.000 - 463.200)] \times 0,08 = 205.056$ դրամ

և այլն:

2002թ. համար հաշվեգրված տոկոսային ծախսի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 7272. «Ֆինանսական վարձակալության գծով տոկոսային ծախսեր»	240.000
--	---------

Կտ 4143. «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»	240.000
--	---------

Ֆինանսական վարձակալության գծով երկարաժամկետ պարտավորությունների կարճաժամկետ մասի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	450.000
---	---------

Կտ 515. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարճաժամկետ մաս»	450.000
--	---------

Վարձավճարների վճարման ժամանակ տրվում է հետևյալ ձևակերպումը.

Դտ	515. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարների կարծաթամկետ մաս»	450.000
Կտ	252. «Հաշվարկային հաշիվ»	450.000

Վարձակալի մոտ, վարձակալված շենքի մաշվածությունը, ըստ հաշվային քաղաքականության, նախատեսված է հաշվարկել գծային մեթոդով, իսկ օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 20 տարի: Հետևաբար, յուրաքանչյուր տարի հաշվարկված մաշվածության գումարը կկազմի՝ $3.000.000 : 20 = 150.000$ տարի:

Այդ գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»	150.000
Կտ	121. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»	150.000

Վարձատուի մոտ

Վարձակալության հանձնված շենքի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ	146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	4.500.000
Կտ	1111. «Շենքեր»	2.400.000
Կտ	621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	600.000
Կտ	147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»	1.500.000

Չվաստակած ֆինանսական եկամտից, յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի ընթացքում, եկամուտներին հաշվեգրված գումարը որոշվում է չկրած տոկոսային ծախսերի համար վերը նկարագրված մեթոդով:

Չվաստակած ֆինանսական եկամուտներին վերագրվող տարեկան գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»	240.000
Կտ	6273. «Ֆինանսական վարձակալությունից եկամուտներ՝ հաշվի առած գործարքի հետ կապված ծախսումները»	240.000

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասով ձևակերպվում է.

- Դտ 237. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս» 450.000
- Կտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր» 450.000

Իսկ վարձավճարը ստանալիս՝

- Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» 450.000
- Կտ 237. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս» 450.000

Ֆինանսական վարձակալության կարող են հանձնվել նաև ոչ նյութական ակտիվները /կինոնկարների, տեսաձայնագրությունների, հեղինակային իրավունքների, նոր արտադրատեսակների բաղադրատոմսերի, մոդելների արտոնագրային պայմանագրերը/ և այլն:

4.3. Գործառնական վարձակալության հաշվառումը

Գործառնական վարձակալությունը վարձակալության այնպիսի ձև է, որի դեպքում վարձակալին չեն փոխանցվում ակտիվի սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերն ու օգուտները:

Գործառնական վարձակալության հանձնված ակտիվները պետք է արտացոլվեն վարձատրուի հաշվապահական հաշվեկշռում սեփական հիմնական միջոցների կազմում: Անալիտիկ հաշվառման քարտերում նշում է կատարվում վարձակալության տալու մասին: Հիմնական միջոցը վարձակալության հանձնվում է վարձակալական պայմանագրով, ընդունման-հանձնման ակտի հիման վրա:

Վարձակալական պայմանագրում նշվում են վարձակալության ժամկետը, օբյեկտի պայմանագրային արժեքը, վարձակալական վճարը:

Վարձակալական եկամուտը հետապնդելիս կրած ծախսումները, ներառյալ մաշվածությունը, ճանաչվում են ծախս: Վարձակալական եկամուտը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվում է գծային հիմունքով: Հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկված գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 2221. «Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»

Կտ 6143. «Գործառնական վարձակալությունից եկամուտներ»:

Վարձակալից ստացված դրամական միջոցների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 251. «Դրամարկղ»

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»

Կտ 2221. «Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»:

Վարձակալված ակտիվների մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի այն հիմունքներով, որը համապատասխանում է նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը:

Հաշվարկված մաշվածքի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»

Կտ 112. «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»:

Վարձակալի նոտ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները պետք է ճանաչվեն ծախս՝ գծային հիմունքով: Հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվարկված /հաշվեգրված/ վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 712. «Իրացման ծախսեր»

Դտ 713. «Վարչական ծախսեր»

Դտ 813. «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»

Կտ 5311. «Կրեդիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»:

Վարձատուին փոխանցված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 5311. «Կրեդիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»

Կտ 251. «Դրամարկղ»

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»:

Գործառնական վարձակալությամբ ձեռքբերված հիմնական միջոցները հաշվառվում են 911. «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ» արտահաշվեկշռային հաշվով: Ձեռքբերված օբյեկտի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 911. «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»,

իսկ պայմանագրային ժամկետը լրանալուց հետո օբյեկտը հետ վերադարձնելիս ձևակերպվում է.

Կտ 911. «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»:

Գործառնական վարձակալության հաշվառման կարգը ցույց տանք օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը, համաձայն պայմանագրի, 4 տարով վարձակալության է հանձնում «Բ» կազմակերպությանը շենք՝ վարչական նպատակով օգտագործելու համար: Շենքի պայմանագրային արժեքը սահմանված է 15.000.000 դրամ: Վարձակալական ժամկետի վերջում սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում վարձակալին:

Ըստ պայմանագրի՝ տարեկան վարձավճարը կազմում է 1.500.000 դրամ: Վարձավճարը վճարվում է յուրաքանչյուր տարվա վերջին: Քանի որ վարձակալության ժամկետի վերջում շենքի սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում վարձակալին, և վարձակալության ժամկետը չի ներառում շենքի օգտակար ծառայության մեծ մասը, ապա այս վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական:

«Ա» կազմակերպության մոտ գործառնական վարձակալության գծով կազմվում են հետևյալ ձևակերպումները.

Դտ 2221. «Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով» 1.500.000

Կտ 6143. «Գործառնական վարձակալությունից եկանուտներ» 1.500.000

Ըստ վարձատուի հաշվային քաղաքականության՝ շենքերի մաշվածությունը հաշվարկվում է գծային հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդով: Շենքի սկզբնական արժեքը կազմել է 20.000.000 դրամ, օգտակար ծառայության ժամկետը սահմանված է 20 տարի: Հաշվարկված տարեկան մաշվածության գումարը կկազմի 1.000.000 դրամ:

Ձևակերպվում է՝

Դտ 7143. «Գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսեր»	1.000.000
Կտ 1121. «Շենքերի մաշվածություն»	1.000.000

Ստացված վարձավճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 252 «Հաշվարկային հաշիվ»	1.500.000
Կտ 2221. «Դեբիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1.500.000

«Բ» կազմակերպության մոտ տրվում են հետևյալ ձևակերպումները: Գործառնական վարձակալությամբ ձեռքբերված շենքի պայմանագրային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 911. «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»	15.000.000
---	------------

Վարձակալության յուրաքանչյուր տարում հաշվարկված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 7139. «Վարչական այլ ծախսեր»	1.500.000
Կտ 5311. «Կրեդիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1.500.000

Վարձատուին փոխանցված վարձակալական վճարի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 5311. «Կրեդիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	1.500.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	1.500.000

4.4. Վաճառք՝ հետադարձ վարձակալությամբ

Վարձակալական գործառնությունների հաշվառման ժամանակ հնարավոր է վաճառք՝ հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը, որն իրենից ներկայացնում է վաճառողի կողմից ակտով վաճառք, և այդ ակտիվի վարձակալությունը նույն վաճառողի կողմից: Վար-

ծավճարի չափը կախված է վաճառքի գնից: Վաճառքի և հետադարձ վարձակալության հաշվապահական ձևակերպումը կախված է վարձակալության տեսակից:

Եթե վաճառք՝ հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության, ապա վաճառքից հասույթը հաշվեկշռային արժեքի չափով պետք է անմիջապես ճանաչվի եկամուտ՝ վաճառող վարձակալի ֆինանսական հաշվետվությունում:

Հաշվեկշռային արժեքը գերազանցող գումարը պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետի ընթացքում: Դա բացատրվում է նրանով, որ գործարքը վարձատուի կողմից վարձակալին ֆինանսական ռեսուրսներ հատկացնելու միջոց է, որտեղ ակտիվը հանդես է գալիս որպես երաշխիք:

Եթե հետադարձ վարձակալությունը գործառնական վարձակալություն է, իսկ վարձավճարները և վաճառքից գինը հիմնված են իրական արժեքի վրա, ուստի տեղի է ունեցել նորմալ վաճառքի գործարք, և դրա հետ կապված ցանկացած շահույթ կամ վնաս անմիջապես ճանաչվում է:

Գործառնական վարձակալության դեպքում, եթե վաճառք՝ հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը կատարելու պահին իրական արժեքը ցածր է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, ապա դրանց տարբերությունը պետք է անմիջապես ճանաչվի որպես վնաս: Ֆինանսական վարձակալության դեպքում այդպիսի ճշգրտման կարիք չկա, եթե տեղի չի ունեցել ակտիվի արժեզրկում, որի դեպքում հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է մինչև փոխհատուցվող գումարը:

Վաճառք՝ հետադարձ ֆինանսական վարձակալությամբ գործարքի հաշվառման կարգը ցույց տանք օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը վաճառում է «Բ» կազմակերպությանը 1.400.000 դրամ սկզբնական արժեք ունեցող, 850.000 դրամ կուտակված մաշվածությամբ և 50.000 դրամ արժեզրկումից կուտակված կորուստների գումարով սարքավորում: Վաճառքի գինը սահմանված է 600.000 դրամ: Միաժամանակ, «Ա» կազմակերպությունը նույն սարքավորումը ֆինանսական վարձակալության պայմանագրով վերցնում է 3 տարի ժամկետով, 700.000 դրամ վճարով: Երաշխավորված մնացորդային արժեքը կազմում է 50.000 դրամ:

Ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա «Ա» կազմակերպությունը տալիս է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա/ կուտակված մաշվածության գումարների դուրսգրման համար՝

Դտ 1124. «Մեքենաների և սարքավորումների մաշվածություն»	850.000
Կտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ»	850.000

բ/ արժեզրկումից կուտակված կորուստների գումարով՝

Դտ 1241. «Մաշվող հիմնական միջոցների արժեզրկում»	50.000
Կտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ»	50.000

գ/ վաճառված սարքավորման հաշվեկշռային արժեքով (1.400.000-850.000-50.000)

Դտ 7211. «Հիմնական միջոցների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»	500.000
Կտ 1114. «Մեքենաներ և սարքավորումներ»	500.000

Վաճառքից հասույթի գերազանցումը հաշվեկշռային արժեքից (600.000-500.000) նպատակահարմար չէ անմիջապես դիտել եկամուտ: Այդ գումարի չափով նվազեցվում է հետադարձ վարձակալությանը պայմանավորված ծախսերը: Վաճառքից ստացված հասույթի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 2215. «Դեբիտորական պարտքեր հիմնական միջոցների վաճառքների գծով»	500.000
Կտ 6211. «Հիմնական միջոցների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	500.000

Հաշվեկշռային արժեքը գերազանցող վաճառքից ստացված հասույթի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 2215. «Դեբիտորական պարտքեր հիմնական միջոցների վաճառքների գծով»	100.000
Կտ 4143. «Չկրած տոկոսային ծախսեր ֆինանսական վարձակալության գծով»	100.000

Այնուհետև ձևակերպվում է վաճառված սարքավորման ֆինանսական վարձակալության ընդունումը: Ֆինանսական վարձակա-

լությամբ ստացված սարքավորման հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»	500.000
Կտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	500.000

Չկրած տոկոսային ծախսերի գումարով՝ 700.000+50.000-500.000, ձևակերպվում է.

Դտ 414. «Չկրած տոկոսային ծախսեր՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»	250.000
Կտ 413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	250.000

Չկրած տոկոսային ծախսի մնացորդը կազմում է 150.000 դրամ /250.000-100.000/: Երբ մարվում է սարքավորման վաճառքից դեբիտորական պարտքը, ձևակերպվում է.

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	600.000
Կտ 221. «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	600.000

Եթե վաճառք՝ հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է գործառնական վարձակալության, ապա արդյունքում կարող է առաջանալ շահույթ կամ վնաս, որը կախված է վարձակալված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, իրական արժեքից և վաճառքի գնից:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը «Բ» կազմակերպությանը վաճառում է շենք և հետադարձ գործառնական վարձակալությամբ ընդունում այն: Վարձակալության ժամկետը երեք տարի է, տարեկան վարձավճարը՝ 300.000 դրամ: Շենքի սկզբնական արժեքը 16.000.000 դրամ է, կուտակված մաշվածությունը՝ 6.000.000 դրամ, իրական արժեքը, որը վաճառքի գինն է՝ 12.000.000 դրամ:

Քանի որ գործարքը իրականացված է իրական արժեքով, ապա ցանկացած շահույթ կամ վնաս պետք է անմիջապես ճանաչվի:

Ներկայացված փաստաթղթերի հիման վրա տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները:

Շենքի վաճառքից ստացված հասույթի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 2215. «Դեբիտորական պարտքեր հիմնական միջոցների վաճառքների գծով»	12.000.000
Կտ 6211. «Հիմնական միջոցների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	12.000.000

Վաճառված շենքի կուտակված մաշվածության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 1121. «Շենքերի մաշվածություն»	6.000.000
Կտ 1111. «Շենքեր»	6.000.000

Վաճառված շենքի հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 7211. «Հիմնական միջոցների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»	10.000.000
Կտ 1111. «Շենքեր»	10.000.000

Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում վաճառքից գոյացած եկամուտները և ծախսերը դուրս են գրվում ֆինանսական արդյունքին.

Դտ 6211. «Հիմնական միջոցների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	12.000.000
Կտ 3312. «Ոչ գործառնական գործունեությունից ֆինանսական արդյունք»	12.000.000
Դտ 3312. «Ոչ գործառնական գործունեությունից ֆինանսական արդյունք»	10.000.000
Կտ 7211. «Հիմնական միջոցների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր»	10.000.000

Շենքի վաճառքից գոյացած դեբիտորական պարտքեր մարելիս

Դտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	12.000.000
Կտ 2215. «Դեբիտորական պարտքեր հիմնական միջոցների վաճառքների գծով»	12.000.000

Վարձակալված վարչական շենքի իրական արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 911. «Գործառնական վարձակալությամբ ընդունված հիմնական միջոցներ»	12.000.000
---	------------

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին հաշվարկված վարձավճարի գումարով.

Դտ 7139. «Վարչական այլ ծախսեր»	300.000
Կտ 5311. «Կրեդիտորական պարտքեր գործառնական վարձակալության գծով»	300.000

Եթե վաճառքի գինը իրական արժեքից ցածր է, ապա շահույթը կան վնասը պետք է անմիջապես ճանաչվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ վնասները փոխհատուցվում են շուկայական գնից ցածր ապագա վարձավճարներով: Այս դեպքում վնասը պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակահատվածի վարձավճարներին համամասնորեն, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը:

Օրինակ: Ենթադրենք՝ հողամասի վաճառքի գինը 9.500.000 դրամ է, իսկ իրական արժեքը՝ 11.000.000 դրամ, այսինքն՝ ցածր է իրական արժեքից 1.500.000 դրամով: Հետևաբար, վնասը՝ 1.500.000 դրամը, պետք է անմիջապես ճանաչվի:

Երբ այդ վնասը փոխհատուցվում է շուկայական գներից ցածր, ապագա վարձավճարներով, ապա այս դեպքում վնասը պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանի վարձավճարներին համամասնորեն, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը:

Եթե կազմակերպությունը միաժամանակ գործառնական վարձակալության է ընդունում հողամասը՝ երեք տարի ժամկետով, տարեկան 400.000 դրամ վարձավճարով, ապա տրվում են հետևյալ ձևակերպումները՝

ա/ հողամասի վաճառքից հասույթի գումարով.

Դտ 221. «Դեբիտորական պարտքեր վաճառքների գծով»	9.500.000
Կտ 621. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ»	9.500.000

բ/ վաճառված հողամասի հաշվեկշռային արժեքով.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումների) ծախսեր»	9.500.000
Դտ 154. «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով»	1.500.000
Կտ 115. «Հողամասեր»	11.000.000

Քանի որ գործառնական վարձակալությունը տևում է երեք տարի, ապա յուրաքանչյուր տարում 400.000 դրամի ծախս ամորտիզացվում է: Ձևակերպվում է.

Դտ 714. «Գործառնական այլ ծախսեր»	400.000
Կտ 155. «Յետաձգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների ամորտիզացիա»	400.000

Գործառնական վարձակալության ժամկետի վերջում կուտակված ամորտիզացիայի գումարը դուրս է գրվում:

Դտ 155. «Յետաձգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների ամորտիզացիա»	1.200.000
Կտ 154. «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով»	1.200.000

Յետաձգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների արժեգրկումից կորստի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 724. «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր»	300.000
Կտ 154. «Ոչ ընթացիկ ակտիվներ հետաձգված ծախսերի գծով»	300.000

Երբ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը բարձր է իրական արժեքից և ճանաչվում է արժեգրկումից կորուստ, ապա վաճառքն իրական արժեքով իրականացնելու դեպքում վաճառքից շահույթ կամ վնաս չի առաջանում:

4.5. Վարձակալության գծով հարկային հետևանքների և բյուջեին առնչվող հաշվարկների հաշվառումը

Ֆինանսական հաշվառման և հարկային հաշվառման միջև առկա սկզբունքների, հիմունքների, կանոնների տարբերության հետևանքով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը շեղվում է նրան վերագրվող հարկային բազայից:

Ակտիվի հարկային բազան այն գումարն է, որը հարկային նպատակներով վերագրվում է այդ ակտիվին: Դա այն գումարն է, որը հարկային նպատակով նվազեցվելու է ցանկացած հարկվող տնտես-

սական այն օգուտներից, որոնք ստանալու է կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը փոխհատուցելիս:

ՀՀՀՀ 12. «Շահութահարկ» ստանդարտը բացատրում է, թե ինչպես հաշվառել կազմակերպության հաշվեկշռում ճանաչված ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի, ապագա փոխհատուցման, ինչպես նաև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործարքների և այլ իրադարձությունների ընթացիկ և ապագա հարկային հետևանքները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա:

Հետևաբար, բոլոր այն դեպքերում, երբ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով վարձակալության նկատմամբ սահմանվել են կիրառման առանձնահատկություններ, և այն տարբերվում է վարձակալության հաշվապահական հաշվառման մոտեցումներից (որը հիմնականում կարգավորվում է ՀՀՀՀ 17. «Վարձակալություն», ՀՀՀՀ 38. «Ոչ նյութական ակտիվներ», ՀՀՀՀ 40. «Ներդրումային գույք» ստանդարտներով), առաջանում են ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված ակտիվների, ֆինանսական վարձակալության դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվեկշռային արժեքների և հարկային բազաների միջև տարբերություններ:

Ըստ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գործունեության մեջ օգտագործվող և մաշվածքի ենթակա հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ այն նվազագույն ժամկետներից ելնելով (հարկատուն իր հայեցողությամբ կարող է ընտրել հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն այլ ժամկետ, սակայն տվյալ խմբի համար ներքոշարադրված նվազագույն ժամկետներից ոչ պակաս), որոնք ամրագրված են օրենքով: Հիմնական միջոցների առանձին խմբերի համար սահմանված են ամորտիզացիոն հետևյալ նվազագույն ժամկետները.

- ա/ շենքերի, շինությունների և փոխանցող հարմարանքների համար 20 տարի
- բ/ հյուրանոցների, պանսիոնատների, հանգստյան տների առողջարանների, կրթական և ուսումնական հաստատությունների շենքերի և շինությունների համար 10 տարի
- գ/ հոսքային զծերի, ռեբոտատեխնիկայի համար 3 տարի

դ/ հաշվողական և համակարգչային տեխնիկայի համար 1 տարի
 ե/ այլ հիմնական միջոցների, այդ թվում՝ բանող անասունների, բազմամյա տնկիների և հողերի բարելավմանն ուղղված կապիտալ ներդրումների համար 5 տարի

Աղյուսակ 9

ՀԵՏԱԶԳՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄԸ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆՊԱՏԱԿՆԵՐՈՎ ՀԱՇՎԱՐԿՎԱԾ ՄԱՇՎԱԾՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՈՒՄ /հազար դրամ/

Հ/հ	Հոդվածի անվանումը	01.01.03թ դրու- թյամբ	31.12.03թ դրու- թյամբ	31.12.04թ դրու- թյամբ	31.12.05թ դրու- թյամբ	31.12.06թ դրու- թյամբ	31.12.07թ դրու- թյամբ
1.	Համախառն հաշվեկշռային արժեք	3600,0	3600,0	3600,0	3600,0	3600,0	3600,0
2.	Հաշվապահական նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	0	900,0	1800,0	2700,0	3600,0	0
3.	Հաշվեկշռային արժեք	3600,0	2700,0	1800,0	900,0	0	0
4.	Հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	0	1440,0	1440,0	2160,0	2880,0	0
5.	Հարկային բազա /1տող-4 տող/	3600,0	2880,0	2160,0	1440,0	720,0	0
6.	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն 3 տող-5 տող, երբ թական է/	0	0	0	0	0	0
7.	Նվազեցվող /հանվող/ ժամանակավոր տարբերություն /3 տող-5 տող, երբ բացասական է/	0	180,0	360,0	540,0	720,0	0
8.	Շահութահարկի դրույթաչափ	20%	20%	20%	20%	20%	20%
9.	Հետաձգված հարկային պարտավորու- թյուն /6 տողx8 տող/	0	0	0	0	0	0
10.	Հետաձգված հարկային ակտիվ	0	36,0	72,0	108,0	144,0	0

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը 2002թ. տարեվերջին ֆինանսական վարձակալությամբ ստացել է սարքավորում՝ 3 տարի ժամկետով: Սարքավորման իրական արժեքը, որը նրա շուկայական արժեքն է, 3.600.000 դրամ է:

Վարձակալության ժամկետի վերջում սարքավորման սեփականության իրավունքը փոխանցվում է վարձակալին, որը նախատեսում է այն օգտագործել ևս մեկ տարի: Հետևաբար, սարքավորման օգտակար ծառայությունը 4 տարի է:

Եթե սարքավորման մաշվածությունը որոշվում է գծային հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդով, ապա յուրաքանչյուր տարվա համար հաշվարկված մաշվածությունը կլինի 900.000 դրամ /3.600.000 դրամ : 4 տարի/:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն՝ հարկվող շահույթի հաշվարկում սարքավորման մաշվածության մասհանումները ներառվում են նվազագույնը 5 տարի ժամկետով: Կազմակերպությունը այդ նպատակով ընտրում է 5 տարին, հետևաբար յուրաքանչյուր տարվա համար հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածությունը կկազմի 720.000 դրամ /3.600.000 դրամ : 5 տարի/:

Մաշվածության հաշվարկման ժամկետների միջև առկա տարբերության հետևանքով էլ տարբեր ժամանակաշրջաններում ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը շեղվում է հարկային բազայից:

Առաջացած տարբերությունը ժամանակավոր է, որովհետև հաջորդող հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում այն ունենում է հարկային հետևանք, որն, ի վերջո, հինգերորդ տարեվերջին մարվում է:

Տարբերությունները լինում են՝ հարկվող և նվազեցվող /հանվող/:

Բերված օրինակում առաջանում է նվազեցվող /հանվող/ ժամանակավոր տարբերություն, որն առաջացնում է հետաձգված հարկային ակտիվ: Եթե ժամանակավոր տարբերությունը հարկվող է, ապա առաջանում է հետաձգված հարկային պարտավորություն:

Հետաձգված հարկային ակտիվները հաշվառվում են 151. «Հետաձգված հարկային ակտիվներ», իսկ հետաձգված հարկային պարտավորությունները՝ 422. «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ» առաջին կարգի հաշիվներով:

Բազմապատկելով ժամանակավոր տարբերությունները շահութահարկի գործող 20% դրույքաչափով՝ կստանանք այն մեծությունները, որոնք պետք է ներառվեն հաշվապահական հաշվեկշռում՝ որպես հետաձգված հարկային ակտիվ կամ պարտավորություն:

Հետաձգված հարկային ակտիվի գումարով յուրաքանչյուր տարվա վերջին ձևակերպվում է.

Դտ 151. «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»	36.000
Կտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	36.000

2007 թ. վերջին, սարքավորման հաշվեկշռային արժեքը և հարկային բազան զրո են: Հետևաբար, ամբողջ 144.000 դրամ հետաձգված հարկային ակտիվը մարվում է /այսինքն՝ հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում տվյալ հաստոցի գծով հարկային հետևանք այլևս չկա/, տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	144.000
Կտ 151. «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»	144.000

Եթե ֆինանսական և հարկային հաշվառման տարբերությունների արդյունքում առաջանում է հետաձգված հարկային պարտավորություն, ապա հաշվառումը կատարվում է հետևյալ կարգով:

Աղյուսակ 10

ՀԵՏԱԶԳՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՁԵՎՎՈՐՈՒՄԸ՝
ՀԱՇՎԱՊԱՀՎԱԿԱՆ ԵՎ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՆՊԱՏԱԿՆԵՐՈՎ ՀԱՇՎԱՐԿՎԱԾ
ՍԱՇՎԱԾՈՒԹՅԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՈՒՄ /հազար դրամ/

Գ/հ	Հոդվածի անվանումը	01.01.03թ դրու- թյամբ	31.12.03թ դրու- թյամբ	31.12.04թ դրու- թյամբ	31.12.05թ դրու- թյամբ	31.12.06թ դրու- թյամբ	31.12.07թ դրու- թյամբ
1.	Համախառն հաշվեկշռային արժեք	6000,0	6000,0	6000,0	6000,0	6000,0	6000,0
2.	Հաշվապահական նպատակով հաշվարկված մաշվածություն	0	1120,0	2240,0	3360,0	4480,0	5600,0
3.	Երաշխավորված մնացորդային արժեքի մարում	0	0	0	0	0	0
4.	Հաշվեկշռային արժեք /1 տող -2 տող -3 տող/	6000,0	4880,0	3760,0	2640,0	1520,0	0

5.	Հարկային նպատակով հաշվարկված մաշվածություն /6000,0-5 տարի/	0	1200,0	2400,0	3600,0	4800,0	6000,0
6.	Հարկային բազա /1տող-5 տող/	6000,0	4800,0	3600,0	2400,0	1200,0	0
7.	Հարկվող ժամանակավոր տարբերություն /4 տող-6 տող, երբ դրական է/	0	80,0	160,0	240,0	320,0	0
8.	Նվազեցվող /հանվող/ ժամանակավոր տարբերություն /4 տող-6 տող, երբ բացասական է/	0	0	0	0	0	0
9.	Շահութահարկի դրույքաչափ	20%	20%	20%	20%	20%	20%
10.	Հետաձգված հարկային պարտավորություն /7տողx 9 տող/	0	16,0	32,0	48,0	64,0	0
11.	Հետաձգված հարկային ակտիվ /8տողx 9տող/	0	0	0	0	0	0

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը ֆինանսական վարձակալությամբ ձեռք է բերել սարքավորում 5 տարի ժամկետով, որի իրական արժեքը կազմում է 6.000.000 դրամ: Վարձակալության ժամկետի վերջում սարքավորման սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում վարձակալին, իսկ երաշխավորված մնացորդային արժեքը կազմում է 400.000 դրամ:

Սարքավորման օգտակար ծառայության ընթացքում, որը 5 տարի է /ինչպես և հարկային նպատակով/, մաշվածությունը հաշվարկվում է ընդամենը 5.600.000 դրամ /6.000.000 – 400.000/ գումար, իսկ հարկային նպատակով կթույլատրվի նվազեցնել 6.000.000 դրամ, հետևաբար, առաջին տարեվերջից սկսած, սարքավորման հաշվեկշռային արժեքը կշեղվի հարկային բազայից:

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին՝ ճանաչված հետաձգված հարկային պարտավորության գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	16.000
Կտ 422. «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»	16.000

Հինգերորդ տարվա վերջին գնահատված երաշխավորված մնացորդային արժեքով ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված սարքավորումը հետ է վերադարձվում վարձատուին, որի հետևանքով ակտիվի գծով առկա հետաձգված հարկային պարտավորությունը մարվում է, տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 422. «Հետաձգված հարկային պարտավորություններ»	64.000
Կտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	64.000

Հարկային տարբերությունները առաջանում են նաև, երբ վարձակալված օբյեկտների մաշվածությունը հաշվարկվում է արագացված ամորտիզացիայի մեթոդներից որևէ մեկով:

Հարկային տարբերություններ են առաջանում նաև վարձատուի մոտ, որոնք պայմանավորված են վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքերի անհավաքագրելիությունից առաջացած կորուստների դուրսգրումով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրս գրումն ու դրանց մարումը հարկվող շահույթի հաշվարկում ներառվում է ՀՀ կառավարության լիազոր մարմնի կողմից սահմանված կարգով՝ կամ միանգամից անհուսալի ճանաչման, կամ էլ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների դեպքում, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ձևավորված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարի չափով: Դեբիտորական պարտքը համարվում է ժամկետանց, եթե պայմանագրով նշված ժամկետում չի մարվել, և կողմերի համաձայնությամբ մարման ժամկետը չի երկարաձգվել: Եթե պայմանագրային կարգով սահմանված է պարտքի մարման ժամկետ, ապա որպես այդպիսին համարվում է գործառնության կատարման պահին հաջորդող 60-րդ օրը: Ժամկետանց դեբիտորական պարտքերը բաժանվում են չորս խմբի.

1. ոչ ստանդարտ /պարտքը ժամկետանց դառնալու օրվանից մինչև 90-րդ օրը ներառյալ/,

2. կասկածելի /պարտքը ժամկետանց դառնալու 91-րդ օրվանից մինչև 270-րդ օրը ներառյալ/,

3. վտանգավոր /պարտքը ժամկետանց դառնալու 271-րդ օրվանից մինչև 365-րդ օրը ներառյալ/,

4. անհուսալի /պարտքը ժամկետանց դառնալու 366-րդ օրվանից սկսած/:

Դեբիտորական պարտքը համարվում է անհուսալի նաև այն դեպքում, երբ պարտապանը, օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, ճանաչվել է սնանկ կամ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով վավերացվել է պարտքի մարման անհնարինությունը:

Ոչ ստանդարտ դեբիտորական պարտքերի համար ձևավորվում է պահուստ՝ պարտքի մինչև 20%-ի չափով, կասկածելի դեբիտորական պարտքերի համար՝ 50%-ի չափով և վտանգավոր դեբիտորական պարտքերի համար՝ 100%-ի չափով:

Դեբիտորական պարտքերի անհավաքագրելիության և դուրսգրման հետ կապված ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերության հետևանքով առաջացած հետաձգված հարկերի հաշվառման կարգը ցույց տանք օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը ֆինանսական վարձակալության գծով ունի 2.000.000 դրամ գումարով դեբիտորական պարտք, որի մարման ժամկետն է 2002թ. սեպտեմբերի 30-ը: 2002թ. տարեկան ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունը ֆինանսական վարձակալությամբ ակտիվներից դեբիտորական պարտքի գծով ճանաչում է 800.000 դրամ գումարի անհավաքագրելիությունից կորուստ՝ հաշվի առնելով վարձակալի նշանակալի ֆինանսական դժվարությունները և պայմանագրի փաստացի խախտումը՝ վճարման ուշացումը:

Շահութահարկի հաշվարկման նպատակով այդ պարտքը դասակարգվում է ոչ ստանդարտ, և պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումը կազմում է 400.000 դրամ /2.000.000 դրամ x 20%/:

Այսինքն՝ դեբիտորական պարտքի հաշվեկշռային արժեքը 2002թ. վերջի դրությամբ 1.200.000 դրամ է /2.000.000-800.000/, իսկ հարկային բազան՝ 1.600.000 դրամ /2.000.000-400.000/: Հետևաբար, կազմակերպությունը ճանաչում է հետաձգված հարկային ակտիվ 80.000 դրամ գումարով [(1.200.000-1.600.000) x 20%]:

Ֆինանսական և հարկային հաշվառումների տարբերություն, հետևաբար նաև՝ հետաձգված հարկ /հետաձգված հարկային ակտիվ/ կարող է առաջանալ ժամկետանց կրեդիտորական պարտքերի դուրսգրման ժամանակ: ԿՊ-ը ժամկետանց դառնալու 366-րդ

օրը համարվում է անհուսալի և շահութահարկի նպատակով ավելացվում է հարկվող եկամտին:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը ֆինանսական վարձակալության գծով պարտավորություն ունի «Բ» կազմակերպության նկատմամբ՝ 2.000.000 դրամ գումարի չափով, որի մարման ժամկետն է 2002թ. նոյեմբերի 30-ը:

2003թ. շահութահարկի հաշվարկում, համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի, ընկերությունը հարկվող շահույթին ավելացնում է նաև «Բ» կազմակերպությանը ունեցած 2.000.000 դրամ պարտավորության գումարը, որովհետև լրացել է պարտքի ժամկետանց դառնալու 365-րդ օրը:

Պարտավորությունը հաշվեկշիռից դուրս չի գրվում, որովհետև չի բավարարում ֆինանսական պարտավորության ապաճանաչման չափանիշները:

Հաշվեկշռի ամսաթվի /2003թ. դեկտեմբերի 31-ի/ դրությամբ, «Բ» կազմակերպության նկատմամբ «Ա» կազմակերպության ունեցած պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը կազմում է 2.000.000 դրամ:

Հետևաբար, այդ պարտավորության հարկային բազան զրո է /հաշվեկշռային արժեքը՝ 2.000.000 դրամ, հետագա ժամանակաշրջաններում հարկային նպատակներով նվազեցվող գումարը՝ 2.000.000 դրամ/:

Առաջանում է նվազեցվող /հանվող/ ժամանակավոր տարբերություն՝ 2.000.000 դրամ գումարով, որի գծով ճանաչվում է հետաձգված հարկային ակտիվ՝ 400.000 դրամ գումարով /եթե շահութահարկի դրույքաչափը 20% է/: Այդ գումարով տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը.

Դտ 151. «Հետաձգված հարկային ակտիվներ»	400.000
Կտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	400.000

Երբ «Ա» կազմակերպությունը մարում է «Բ» կազմակերպության պարտքը, ապա մարման տարվա հարկվող շահույթի հաշվարկում մարված գումարի չափով նվազեցվում է հարկվող շահույթը, քանի որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, հարկվող շահույթը որոշելիս, համախառն եկամտից հանվում է ՀՀ կառավարության լիազոր մարմնի կողմից սահմանված կարգով նախկինում դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքի գումարը: Այդ գումարի չափով փոքրանում է նվազեցվող ժամանակավոր տարբերությունը և հետաձգված հարկային ակտիվը: Ձևակերպվում է.

Դտ 751. «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)»	400.000
Կտ 151. «Յետաձգված հարկային ակտիվներ»	400.000

Վարձակալության գծով կազմակերպությունները առնչվում են բյուջեի հետ. ավելացված արժեքի հարկի գծով /ԱԱՀ/, որի հաշվարկման կարգը տրված է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում: Ըստ օրենքի, ֆինանսական վարձակալության ժամանակ ԱԱՀ հաշվարկելիս պետք է առաջնորդվել հետևյալ մոտեցումներով: Եթե վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը փոխանցվում է վարձակալին, ապա վարձակալված ակտիվի իրական չափով ԱԱՀ հարկումը կատարել միանգամից վարձակալության սկզբում, իսկ մնացած մասը դիտել որպես տոկոս, որն ազատված է ԱԱՀ հարկումից, կամ կարելի է հաշվարկել վարձակալության ժամկետի ընթացքում հավասարաչափ՝ գծային մեթոդով վարձավճարից:

Եթե վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում վարձակալին, ապա հաշվարկվում է վարձակալության ժամկետի ընթացքում հավասարաչափ՝ գծային մեթոդով վարձավճարից:

ԱԱՀ հաշվարկման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: «Ա» կազմակերպությունը ֆինանսական վարձակալության պայմանագրով, հինգ տարի ժամկետով վարձակալության է տվել սարքավորումներ՝ 100.000.000 դրամ իրական արժեքով, վարձակալության ժամկետի վերջում 150.000.000 դրամ ստանալու պայմանով: Վարձակալության ժամկետի վերջում սեփականության իրավունքը անցնում է վարձակալին: Վարձակալության գծով պարտավորության ընդհանուր գումարը կազմում է 180.000.000 դրամ /150.000.000+150.000.000x20% ԱԱՀ/:

Վարձակալության գծով վարձատուն կազմում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա/ վարձակալության տրված իրական արժեքի չափով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարով.

Դտ 146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	120.000.000
Կտ 111. «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ»	100.000.000
Կտ 524. «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին»	20.000.000

բ/ վարձակալական տոկոսի համար հաշվարկված ԱԱՀ գումարով.

Դտ	146. «Ֆինանսական վարձակալության գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	60.000.000
Կտ	147. «Զվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվարկվող երկարաժամկետ ֆինանսական ակտիվների գծով»	50.000.000
Կտ	542. «Ընթացիկ պարտավորություններ հետաձգված հարկերի գծով»	10.000.000

Երբ տոկոսի գծով պարտավորության դիմաց վճարումը ստացվել է, ձևակերպվում է հետաձգված հարկային պարտավորության կարճաժամկետ մասը:

Անտեսելով վարձավճարի ներկա արժեքի հաշվարկման մոդելը՝ հաշվարկ կատարենք հավասարաչափ մեթոդով՝ յուրաքանչյուր տարվա համար ստացվելիք տոկոսի հաշվով հաշվարկելով 2.000.000 դրամ /10.000.000 : 5 տարի/ ԱԱՀ:

Նույն պայմանագրի հիման վրա, վարձակալի մոտ ԱԱՀ-ի գծով կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

ա) Վարձակալված օբյեկտի իրական արժեքով.

Դտ	119. «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»	100.000.000
Դտ	226. «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր»	20.000.000
Կտ	413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	120.000.000

բ) Չկրած տոկոսային ծախսի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ	414. «Չկրած տոկոսային ծախսեր՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող երկարաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով»	50.000.000
Կտ	413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	50.000.000

գ) Չկրած տոկոսային ծախսի գծով ճանաչված պարտավորության կարճաժամկետ մասի գումարով.

Դտ	413. «Ֆինանսական վարձակալության գծով վճարվելիք համախառն գումարներ»	10.000.000
----	--	------------

Կտ 516. «Չկրած տոկոսային ծախսեր՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» 10.000.000

դ/ Տոկոսի գծով մարված պարտավորության գումարի 20%-ի չափով հաշվարկված ԱԱՀ գումարով.

Դտ 516. «Չկրած տոկոսային ծախսեր՝ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող կարճաժամկետ ֆինանսական պարտավորությունների գծով» 10.000.000

Դտ 226. «Հաշվանցման (փոխհատուցման) ենթակա անուղղակի հարկեր» 2.000.000

Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ» 12.000.000:

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՈՒՄԸ

5.1. Ֆինանսական ակտիվների սահմանումը, դասակարգումը, սկզբնական չափումը և ճանաչումը

Ֆինանսական գործիքը այնպիսի պայմանագիր է, որը միաժամանակ մի կազմակերպությունում առաջացնում է ֆինանսական ակտիվ, իսկ մյուս կազմակերպությունում ֆինանսական պարտավորություն կամ սեփական կապիտալի գործիք:

üÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İÇİÁ óÝİ³ó³Í ³İÇİ չ, ³ÛéÇÝùÝª

³/ ¹ñ³Û³İ³Ý ÛÇçáo չ,

µ/ Û»İ ³ÛÉ İ³½Û³İ»ñááóÃÛáóÝÇó ¹ñ³Û³İ³Ý ÛÇçáoÝ»ñ İ³Û ³ÛÉ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İÇİ é³Ý³Éáó á³ÛÛ³Ý³·ñ³ÛÇÝ Çñ³íáóÝù չ,

·/ Û»İ ³ÛÉ İ³½Û³İ»ñááóÃÛ³Ý Ñ»İ ÑÝ³ñ³íáñ Ýá³é³íáñ á³ÛÛ³ÝÝ»ñáí ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ·áñÍÇùÝ»ñÇ ÷áÉ³Ý³İÛ³Ý á³ÛÛ³·Ý³·ñ³ÛÇÝ Çñ³íáóÝù չ İ³Û ³ÛÉ İ³½Û³İ»ñááóÃÛ³Ý é»÷³İ³Ý İ³áÇİ³ÉÇ ·áñÍÇù:

é»÷³İ³Ý İ³áÇİ³ÉÇ ·áñÍÇùÁ İááíáóÛ չ Ý³· µ³ÁÝ»Û³éÝ³İóáó-ÃÛ³Ý ·áñÍÇù, áñÁ Ñ³íé³íáóÛ չ İ³½Û³İ»ñááóÃÛ³Ý µáÉáñ á³ñ³íáñáóÃÛáóÝÝ»ñÁ Ñ³Ý»Éáóó Ñ»íá ÛÝ³óáñ¹³ÛÇÝ ³İÇİÝ»ñÇ µ³ÁÝÇ Ýİ³íÛ³Ûµ Çñ³íáóÝùÁ:

üÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İÇİÝ»ñÁ ¹³é³İ³ñ·íáóÛ »Ý 4 ÈÛµÇ.

- ³é··ñ³İ³Ý Ýá³³³İÝ»ñáí á³ÑíáÕ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İÇİÝ»ñ,
- ÛÇÝã· Û³ñÛ³Ý Á³Ûİ»íÁ á³ÑíáÕ Ý»ñ¹ñáóÛÝ»ñ,
- İ³½Û³İ»ñááóÃÛ³Ý İáÕÛÇó ïñ³Û³¹ñ³Í ÷áÉ³éáóÃÛáóÝ-Ý»ñ · ¹»µÇíáñ³İ³Ý á³ñíù»ñ,
- í³×³éùÇ Ñ³Û³ñ Û³íá»ÉÇ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İÇİÝ»ñ:

²é³ĩĩ³İ³Ý Ýá³ĩ³İ³Ý»ñáí á³ÑíáÕ ³İiÇİÝ»ñÁ ³ÚÝ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý
³İiÇİÝ»ñÝ »Ý, áñáÝù Ó»èù »Ý µ»ñí»É İ³Û ³é³ç³ó»É »Ý
 ÑÇÛÝ³İ³ÝáóÛ ·Ý»ñÇ İ³Û ¹ÇÉ»ñ³ÚÇÝ Ñ³ı»É³·Ý»ñÇ
 /Û³ñÁ³Ý»ñÇ/ İ³ñ×³Á³Ûİ»ı İ³İ³ÝáóÛÝ»ñÇó ß³ÑáóÛÁ é³İ³Ý³Éáó
 Ýá³ĩ³İáí: üÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇİÁ á»iù ĺ ¹³é³İ³ñ·İÇ áñá»è ³é³ĩĩ³İ³Ý
 Ýá³ĩ³İ³Ý»ñáí á³ÑíáÕ, »Á» ³ÚÝ, ³Ýİ³È ¹ñ³ Ó»èùµ»ñÛ³Ý
 á³ĩ³×³éÇó, ³ÚÝáÇèÇ ááñí»ÉÇ ÛÇ Û³é ĺ, áñÇ Ñ³Û³ñ ³éİ³ »Ý
 İ³ñ×³ Á³Ûİ»iáóÛ ß³ÑáóÛÁ é³İ³Ý³Éáó áñáß³İÇ áóÕÇÝ»ñ:

ØÇÝá³ Û³ñÛ³Ý Á³Ûİ»ıÁ á³ÑíáÕ Ý»ñ¹ñáóÛÝ»ñÁ ³ÚÝ
 ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇİÝ»ñÝ »Ý, áñáÝù »ÝÁ³¹ñáóÛ »Ý Ñ³é³İ³·ñí³İ
 İ³Û áñáß»ÉÇ İ×³ñáóÛÝ»ñ, áóÝ»Ý Ñ³é³İ³·ñí³İ Û³ñÛ³Ý Á³Ûİ»ı,
 İ³¹Û³İ»ñááóÁÛáóÝÁ Ñ³é³İ³·á»è Û³İ³ñí³İ ĺ · Ñ³Ý³ñ³íáñáó-
 ÁÛáóÝ áóÝÇ ¹ñ³Ýù á³Ñ»Éáó ÛÇÝá³ Û³ñÛ³Ý Á³Ûİ»ıÁ
 Éñ³Ý³ÉÁ, · İ³¹Û³İ»ñááóÁÛ³Ý İáÕÛÇó ĩñ³Û³¹ñí³İ
 ÷áÉ³éáóÁÛáóÝÝ»ñ áó ¹µÇiáñ³İ³Ý á³ñiù»ñ á»Ý:

İ³¹Û³İ»ñááóÁÛ³Ý İáÕÛÇó ĩñ³Û³¹ñí³İ
 ÷áÉ³éáóÁÛáóÝÝ»ñÁ · ¹µÇiáñ³İ³Ý á³ñiù»ñÁ ³ÚÝ
 ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇİÝ»ñÝ »Ý, áñáÝù ³é³ç³ÝáóÛ »Ý
 İ³¹Û³İ»ñááóÁÛ³Ý İáÕÛÇó áóÕÕ³İÇáñ»Ý á³ñ³á³ÝÇÝ
 /¹µÇiáñÇÝ/ ¹ñ³Û, ³áñ³ÝùÝ»ñ İ³Û İ³é³ÛáóÁÛáóÝÝ»ñ
 ĩñ³Û³¹ñ»Éáó ÛÇçáóáí, µ³ó³éáóÁÛ³Ûµ Ýñ³Ýó, áñáÝù
 ĩñ³Û³¹ñiáóÛ »Ý ³ÝÛÇç³á»è İ³Û İ³ñ×³ Á³Ûİ»iáóÛ İ³×³é»Éáó
 Û³İ³ñáóÁÛ³Ûµ /¹ñ³Ýù á»iù ĺ ¹³é³İ³ñ·İ»Ý áñá»è ³é³ĩĩ³İ³Ý
 Ýá³ĩ³İ³Ý»ñáí á³ÑíáÕ/:

İ³×³éùÇ Ñ³Û³ñ Û³İá»ÉÇ ³İiÇİÝ»ñÁ ÛÝ³ó³Í µáÉáñ ýÇÝ³Ý-
 é³İ³Ý ³İiÇİÝ»ñÝ »Ý:

Ֆինանսական ակտիվը պետք է ճանաչվի հաշվեկշռում այն
 դեպքում, երբ կազմակերպությունը դառնում է դրանք առաջացնող
 գործիքի պայմանագրային կողմ:

üÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇİÁ éİ³µÝ³İ³Ý ×³Ý³áÛ³Ý Á³Û³Ý³İ á»iù ĺ
 á³÷İÇ éİ³µÝ³İ³Ý ³ñÁ»ùáí, áñÁ ¹ñ³ ¹ÇÛ³ó ĩñ³İ³İ ÷áÉÑ³íáóóÛ³Ý
 Çñ³İ³Ý ³ñÁ»ùÝ ĺ: ¶áñ³ñùÇ Ñ»ı İ³áí³İ İ³ÈéáóÛÝ»ñÁ
 /Éñ³óáóóÇá ³ÚÝ İ³ÈéáóÛÝ»ñÁ, áñáÝù áóÕÕ³İÇáñ»Ý
 ı»ñ³·ñ»ÉÇ »Ý ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇİÇ Ó»èùµ»ñÛ³ÝÁ İ³Û ù³ĩñ-

Ù³ÝÁ/ Ý»ñ³éíáðÙ »Ý ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇíÝ»ñÇ ëİ½µÝ³İ³Ý ã³÷Ù³Ý Ù»ç:

ãã ÁÝÃ³óÇİ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇíÝ»ñÇ Ñ³Bi³éáðÙÁ i³ñíáðÙ ĺ
14 ÈÙµÇ Ñ³Ù³ã³Ç³éÈ³Ý Ñ³BÇíÝ»ñáí:

³ÁÝ»Ù³éÝ³İóáðÃÙ³Ý Ù»Ãá¹ái, ëİ½µÝ³İ³Ý ³ñÃ»ùái · Çñ³-
İ³Ý ³ñÃ»ùái Ñ³Bi³éíáð ÿÇÝ³Ýé³İ³Ý ³İiÇíÝ»ñÇ Ó»éùµ»ñÙ³Ý
³ñÃ»ùái Ó³İ»ñáíáðÙ ĺ.

,i 141. §³ÁÝ»Ù³éÝ³İóáðÃÙ³Ý Ù»Ãá¹ái Ñ³Bi³éíáð ÿ»ñ-
¹ñáðÙÝ»ñ!

,i 142. §ëİ½µÝ³İ³Ý ³ñÃ»ùái Ñ³Bi³éíáð ãã ÁÝÃ³óÇİ
Ý»ñ¹ñáðÙÝ»ñª İ³ã³İóíÍ İ³½Ù³İ»ñãáðÃÙáðÝÝ»ñÇ
İ³ÝáÝ³¹ñ³İ³Ý İ³ãÇ³ÉáðÙ!

,i 143. §i³×³éùÇ Ñ³Ù³ñ Ù³iã»ÉÇ ãã ÁÝÃ³óÇİ ýÇÝ³Ýé³İ³Ý
³İiÇíÝ»ñ!

İi 251. } Ó»éùµ»ñÙ³Ý ³ñÃ»ùÁ ¹ñ³Ù³İ³Ý ÙÇçáóÝ»ñáí
İi 252. } í×³ñ»Éáð ¹»ãùáðÙ
İi 521. }

Կտ 311. } կանոնադրական կապիտալի ձևավորման ժամա-
Դտ 312. } նակ հիմնադիրների կողմից որպես ներդրում
տրամադրելիս

İi 611. }
İi 614. } ³ÙÉ ³İiÇíÝ»ñÇ Ñ»i ÷áÈ³Ý³İÙ³Ý ¹»ãùáðÙ
İi 621. }
İi 622. }

Ù»ñ¹ñáðÙÝ»ñÇ Ó»éùµ»ñÙ³Ý Ñ»i İ³áíÍ İ³ÈéáðÙÝ»ñÇ
/ÙÇçÝáñ¹³í×³ñÝ»ñ, µ³Ýİ³ÙÇÝ İ³é³ÙáðÃÙáðÝÝ»ñÇ ¹ÇÙ³ó
í×³ñÝ»ñ · ³ÙÉÝ/ ·áðÙ³ñáí Ó³İ»ñáíáðÙ ĺ.

,i 141, 142, 143

İi 251, 252, 521

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ձեռքբերման դեպքում ձևակերպվում է.

- ,i 144. §ØÇÝã̄ Û³ñÛ³Ý Á³ÛÏ»iÁ á³ÑiáÕ »ñi³ñ³Á³ÛÏ»iÝ»ñ¹ñáõÛÝ»ñÇ ·Íái ēř³óí»ÉÇù Ñ³Û³Ë³éÝ Ûáõïù»ñi
- ,i 145. §ñ³Û³ñ³Í »ñi³ñ³Á³ÛÏ»i ÷áË³éáõÃÛáõÝÝ»ñÇ ·Íái ēř³óí»ÉÇù Ñ³Û³Ë³éÝ Ûáõïù»ñi

- Îi 251. }
 Îi 252. } Ó»éùμ»ñÛ³Ý ³ñÁ»ùÁ í×³ñ»Éáõ ¹»áùáõÛ
 Îi 521. }

- Îi 311. } I³ÝÁÝ³¹ñ³I³Ý I³áÇř³ÉÇ Ó³íañÛ³Ý Á³Û³Ý³I
- Îi 312. } ÑÇÛÝ³¹ÇñÝ»ñÇ ÍáÕÛÇó áñã»ē Ý»ñ¹ñáõÛ

ïñ³Û³ñ»ÉÇē

- Îi 611. }
 Îi 614. } ³ÛÉ ³IiÇIÝ»ñÇ Ñ»i ÷áË³Ý³IÛ³Ý ¹»áùáõÛ
 Îi 621. }
 Îi 622. }

**5.2. üÇÝ³Ýē³I³Ý ³IiÇIÝ»ñÇ Ñ»i³.³ á³÷áõÛÁ " í»ñ³¹³ē³-
 I³ñ·áõÛÁ**

Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվները պետք է չափվեն իրական արժեքով, բացառությամբ ֆինանսական ակտիվների որոշ կատեգորիաների: Դրանցից են կազմակերպության կողմից տրամադրված փոխառությունները, ոչ առևտրական երկարաժամկետ դեբիտորական պարտքերը, մինչև մարման ժամկետը պահվող ներդրումները, գործող շուկայում գնանշված շուկայական զին չունեցող ցանկացած ֆինանսական ակտիվ (որի շուկայական զինը հնարավոր չէ հավաստի չափել) և որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ֆինանսական ակտիվները: Վերոհիշյալ ֆինանսական ակտիվներից հաստատագրված մարման ժամկետ ունեցողները պետք է չափվեն ամորտիզացված արժեքով՝ կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը: Ամորտիզացված արժեքը այն գումարն է, որով ֆինանսական ակտիվը չափվել էր սկզբնական ճանաչման պահին՝ հանած հիմնական գումարի մարումները, գումարած կամ հանած սկզբնական գումարի կամ մարման գումարի տարբերության կուտակված

ամորտիզացիան և հանած անհավաքագրելիության գծով դուրս գրված գումարները: Արդյունավետ տոկոսադրույքը այն դրույքա-չափն է, որով մինչև մարման ժամկետը կամ, շուկայի իրավիճակից ելնելով, մինչև մյուս վերանայումը դրամական միջոցների ակնկալ-վող բոլոր հոսքերը գեղջվում են մինչև ֆինանսական ակտիվի գուտ հաշվեկշռային արժեքը:

Այն ֆինանսական ակտիվները, որոնց նկատմամբ չի կիրառվում իրական արժեքով գնահատումը, և որոնք չունեն հաստատագրված մարման ժամկետ, պետք է չափվեն սկզբնական արժեքով:

Ֆինանսական գործիքի իրական արժեքը հնարավոր է հավաստի չափել, եթե գոյություն ունի արժեթղթերի գործող շուկա և գների այնպիսի տիրույթ, որտեղ հնարավոր է, օգտագործելով եղած գնահատականների հավանականությունները, որոշել տվյալ ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը: Արժեթղթերի գործող շուկայում թողարկված ֆինանսական գործիքների գնանշումը, երբ իրացման ներկա արժեքը տվյալ պահի դրությամբ նշվում է, հիմք է հանդիսանում իրական արժեքը սահմանելու համար: Պարտքային գործիքների՝ այդ թվում պարտամուրհակների իրական արժեքը հնարավոր է որոշել անկախ վարկանիշային գործակալության կողմից տրվող վարկանիշի միջոցով, գնահատվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի միջոցով:

Ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքի փոփոխության արդյունքում առաջացած շահույթը կամ վնասը պետք է ներկայացվի հետևյալ կերպ.

ա/ Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվի գծով շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում ի հայտ է եկել,

բ/ Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվի գծով շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչվի այն ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում, որի ընթացքում ի հայտ է եկել: Ըստ այլընտրանքային մոտեցման, այդ գումարը կարելի է ուղղակիորեն վերագրել սեփական կապիտալին և պահել այնտեղ մինչև այդ ակտիվի օտարումը կամ արժեզրկված ճանաչումը՝ դրանից հետո ամբողջությամբ վերագրելով հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքին:

Իրական արժեքով վերաչափումից գոյացած շահույթի գումարով ձևակերպվում է.

ա/ երբ ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում.

Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»

Կտ 626. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման հակադարձումից եկամուտներ»

բ/ երբ ճանաչվում է սեփական կապիտալում.

Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»

Կտ 322. «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»:

Իրական արժեքով վերաչափումից գոյացած վնասների գումարով ձևակերպվում է.

ա/ երբ վերագրվում է ֆինանսական արդյունքին.

Դտ 726. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից ծախսեր»

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»

բ/ երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին.

Դտ 322. «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»:

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

Ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ներդրումները սկզբնական ճանաչումից հետո ամորտիզացվում են արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով: Հաշվարկման կարգը կարելի է ներկայացնել տրված փոխառությունների օրինակով. «Ա» կազմակերպությունը 2002թ. հունվարին «Բ» կազմակերպությանը տրամադրել է 8.000.000 դրամի փոխառություն՝ 10 տարի ժամկետով: Ըստ փոխառության մարման ժամանակացույցի, յուրաքանչյուր տարվա վերջին «Բ» կազմակերպությունը պետք է մարի 1.594.000 դրամի պարտավորություն՝ ստացված փոխառության դիմաց: Ըստ փոխառության պայմանագրի, ֆինանսական ակտիվի ճանաչումը պետք է կատարվի վերջնահաշվարկի ամսաթվով /դրամը տալու օրվա դրությամբ/:

Փոխառության պայմանագրի և դրամական միջոցների արտահոսքը հիմնավորող փաստաթղթի հիման վրա «Ա» կազմակերպությունում ձևակերպվում է.

Դտ 145. «Տրամադրված երկարաժամկետ փոխառությունների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	15.940.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	8.000.000
Կտ 147. «Զվաստակած ֆինանսական եկամուտ անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով»	7.940.000

Միաժամանակ կազմակերպությունը կատարում է ստացման ենթակա գումարների և դրանց վերաբերող չվաստակած ֆինանսական եկամտի վերլուծություն՝ դրանց ընթացիկ մասը որոշելու և ընթացիկ ակտիվների կազմ տեղափոխելու նպատակով:

Հաշվարկվում է արդյունավետ տոկոսադրույքը՝ ըստ տարվա ցուցանիշների, այսինքն՝ այն տոկոսադրույքը, որով 15.940.000 դրամը կգեղչվի մինչև 8.000.000 դրամ սկզբնական արժեքը: Անուիտետի ներկա արժեքի որոշման աղյուսակներից պարզվում է, որ արդյունավետ տոկոսադրույքը հավասար է 15%-ի: Զվաստակած ֆինանսական եկամտի յուրաքանչյուր տարվա բաժինը հաշվարկվում է հետևյալ ձևով.

1-ին տարվա համար՝ $(15.940.000 - 7.940.000) \times 0,15 = 1.200.000$:
Դրանից հետևում է, որ հիմնական փոխառության գումարից 1-ին տարում պետք է մարվի՝ $1.594.000 - 1.200.000 = 394.000$ դրամ:

2-րդ տարվա համար՝ $(14.346.000 - 6.740.000) \times 0,15 = 1.140.900$ դրամ: Դրանից բխում է, որ համախառն մարվող գումարից որպես հիմնական փոխառության մարում պետք է ճանաչել՝ $1.594.000 - 1.140.900 = 453.100$ դրամ: Նույն կարգով՝ մնացած տարիների համար կատարված հաշվարկների արդյունքում ստանում ենք հետևյալ պատկերը.

Աղյուսակ 11

ԶՎԱՍՏԱԿԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԵՎԱՍՏԻ ԲԱՇԽՈՒՄԸ ԸՍՏ ՏԱՐԻՆԵՐԻ
/դրամ/

Տարվա վերջը	Ստացվող գումարը	Հաշվեգրված %-ից եկամուտ	Հիմնական գումարի մարումը	Հիմնական գումարի մնացորդը
1-ին	1.594.000	1.200.000	394.000	7.606.000
2-րդ	1.594.000	1.140.900	451.100	7.152.900
3-րդ	1.594.000	1.072.900	521.100	6.631.800

4-րդ	1.594.000	994.800	599.200	6.032.600
5-րդ	1.594.000	904.900	689.100	5.343.500
6-րդ	1.594.000	801.500	792.500	4.551.000
7-րդ	1.594.000	682.600	911.400	3.639.600
8-րդ	1.594.000	545.900	1.048.100	2.591.500
9-րդ	1.594.000	388.700	1.205.300	1.386.200
10-րդ	1.594.000	207.800	1.386.200	0
Ընդամենը	15.940.000	7.940.000	8.000.000	

Յուրաքանչյուր տարվա վերջին «Ա» կազմակերպությունում, վերոհիշյալ հաշվարկից ելնելով, համապատասխան գումարներով ձևակերպվում է.

ա/ տրամադրված երկարաժամկետ փոխառությունների գծով համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մասով`

Դտ 236. «Տրամադրված երկարաժամկետ փոխառությունների գծով համախառն մուտքերի կարճաժամկետ մաս» 1.594.000

Կտ 145. «Տրամադրված երկարաժամկետ փոխառությունների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր» 594.000

բ/ չվաստակած ֆինանսական եկամտի` հաշվետու տարվա եկամուտներին հաշվեգրված գումարով /առաջին տարվա վերջին/`

Դտ 147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով» 1.200.000

Կտ 627. «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ» 200.000

Անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ներդրումների համար բնութագրական է նաև այն տարբերակը, երբ փոխառուի կողմից պարտավորության մարումը կատարվում է միանվազ: Նման դեպքում, չվաստակած ֆինանսական եկամտի` յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի ընթացքում եկամուտներին վերագրվող գումարի հաշվարկման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով. «Ա» կազմակերպությունը 2002թ. հունվարին «Բ» կազմակերպությանը տրամադրել է 11.000.000 դրամի փոխառություն երեք տարի ժամկետով: Ըստ պայմանագրի, «Բ» կազմակերպությունը 2004թ. հունվարին պետք է վերադարձնի 15.000.000 դրամ:

Ըստ փոխառության պայմանագրի ձևակերպվում է.

Դտ 145. «Տրամադրված երկարաժամկետ փոխառությունների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»	5.000.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	11.000.000
Կտ 147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով»	4.000.000

Ներկա արժեքի հաշվարկման աղյուսակներից պարզում ենք, որ արդյունավետ տոկոսադրույքը մոտավորապես հավասար է 9%-ի: Յուրաքանչյուր տարվա վերջին, չվաստակած ֆինանսական եկամտի՝ հաշվետու տարվան վերագրվող եկամտի գումարը համապատասխանաբար կկազմի.

$$2002թ. \ /15.000.000-4.000.000/ \times 0,09 = 990.000 \text{ դրամ}$$

$$2003թ. \ /15000000-990000/ \times 0,09 = 1260000 \text{ դրամ}$$

2004թ. հաշվեգրվող եկամտի գումարը որոշվում է մնացորդային եղանակով՝ $4.000.000-2.250.000 = 1.750.000$ դրամ:

Պայմանագրային ժամկետի ընթացքում յուրաքանչյուր տարվա վերջին հաշվարկված համապատասխան գումարներով ձևակերպվում է.

Դտ 147. «Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների գծով»

Կտ 627. «Ֆինանսական ներդրումներից եկամուտներ»:

Երբ ամորտիզացվող արժեքով պահվող ֆինանսական ակտիվները ապաճանաչվում են մինչև պայմանագրային ժամկետի լրանալը, ապա չվաստակած եկամտի գումարով նվազեցվում է ստացվելիք համախառն մուտքերի գումարը:

Կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման պրակտիկայում չեն բացառվում ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգումները: Վերադասակարգումների ժամանակ առաջնորդվում են հետևյալ սկզբունքներով:

Եթե հանգամանքների բերումով, մինչև մարման ժամկետը պահվող ամորտիզացված արժեքով հաշվառվող ներդրումները հնարավոր չէ հաշվառել նախկին ձևով, ապա դրանք պետք է վերաչափվեն իրական արժեքով: Վերադասակարգման անսաթփի դրությամբ, հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է ձևակերպել իրական արժեքով հաշվառվող

ներդրումների վերաչափումից առաջացող տարբերությունների նման: Մինչև մարման ժամկետը պահվող երկարաժամկետ ներդրումների վերադասակարգումը այլ ֆինանսական ակտիվների՝ հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

- Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
- Դտ 231. «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»
- Դտ 232. «Դեբիտորական պարտքեր այլ եկամուտների գծով»
- Կտ 144. «Մինչև մարման ժամկետը պահվող երկարաժամկետ ֆինանսական ներդրումների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»:

Եթե, հանգամանքների բերումով, հնարավոր է դարձել նախկինում սկզբնական արժեքով չափվող ֆինանսական ակտիվը հավաստի չափել իրական արժեքով, ապա վերադասակարգման ամսաթվի դրությամբ հաշվեկշռային և իրական արժեքի տարբերությունը պետք է ձևակերպել իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումների վերաչափումից առաջացող տարբերությունների նման: Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ներդրումների վերադասակարգումը այլ ֆինանսական ակտիվների՝ հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

- Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
- Դտ 231. «Առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվներ»
- Կտ 142. «Սկզբնական արժեքով հաշվառվող ոչ ընթացիկ ներդրումներ՝ կապակցված կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում»:

Իրական արժեքով վերաչափումից գոյացած շահույթի գումարով ձևակերպվում է.

ա/ երբ ճանաչվում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում՝

- Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
- Կտ 626. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման հակադարձումից եկամուտներ»

բ/ երբ ճանաչվում է սեփական կապիտալում`

Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»,

Կտ 322. «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»:

Իրական արժեքով վերաչափումից գոյացած վնասների գումարով ձևակերպվում է.

ա/ երբ վերագրվում է ֆինանսական արդյունքին`

Դտ 726. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից ծախսեր»

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»,

բ/ երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին`

Դտ 322. «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

Եթե, հանգամանքների բերումով, անհնարին է դառնում իրական արժեքով չափումը, կամ կազմակերպությունը նպատակահարմար է համարում ամորտիզացված արժեքով հաշվառել, ապա, վերադասակարգման պահի դրությամբ, ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը դառնում է նրա նոր ամորտիզացված արժեքը: Այդ ակտիվի գծով նախկինում ուղղակիորեն սեփական կապիտալում ճանաչված շահույթը կամ վնասը, ըստ ՀՀՀՀ 39. «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի, պետք է հաշվառվի հետևյալ կերպ.

1. Հաստատագրված մարման ժամկետով ֆինանսական ակտիվների գծով ուղղակիորեն սեփական կապիտալում նախկինում ճանաչված շահույթը կամ վնասը պետք է ամորտիզացվի և վերագրվի եկամուտներին կամ ծախսերին` մինչև մարման ժամկետի լրանալը, մնացած ժամկետի ընթացքում:

2. Հաստատագրված մարման ժամկետ չունեցող ֆինանսական ակտիվի գծով ուղղակիորեն սեփական կապիտալում նախկինում ճանաչված շահույթը կամ վնասը պետք է մնա այստեղ` մինչև ֆինանսական ակտիվի վաճառքը կամ այլ ձևով օտարումը: Օտար-

ման պահին այդ գումարը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգումը այլ ֆինանսական ակտիվների՝ հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 144. «Մինչև մարման ժամկետը պահվող երկարաժամկետ ներդրումների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր»

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վերադասակարգման հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: Կազմակերպությունը նպատակահարմար է գտել հաստատագրված մարման ժամկետ չունեցող ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ճանաչման համար հիմք հանդիսացող պայմանագրային պայմանները փոխելու արդյունքում դրանք վերադասակարգել որպես հաստատագրված մարման արժեք ունեցող ֆինանսական ակտիվներ: Վերադասակարգման պահին արժեթղթերի գծով եղել են հետևյալ մնացորդները. վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը վերադասակարգման պահին կազմում է 785.000 դրամ, իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթի մնացորդը՝ 115.000 դրամ: Վերադասակարգման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ 144. «Մինչև մարման ժամկետը պահվող երկարաժամկետ ներդրումների գծով ստացվելիք համախառն մուտքեր» 785.000

Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ» 785.000:

5.3. Ֆինանսական ակտիվների արժեզրկման և անհավաքագրելիության հաշվառումը

Ֆինանսական ակտիվը արժեզրկված է, երբ դրա հաշվեկշռային արժեքը ավելի մեծ է, քան գնահատված փոխհատուցվող գումարը: Անհավաքագրելիություն և արժեզրկում հասկացությունների միջև տարբերությունն այն է, որ առաջինը կիրառվում է հաստատագրված մարման ժամկետ ունեցող /պարտատոմսեր, փոխառություններ/ ֆինանսական ակտիվների համար, իսկ երկրորդը՝ մնացածների: Հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին, կազմակերպու-

թյունը պետք է գնահատի այն բոլոր հանգամանքները, որոնց արդյունքում կարող է ֆինանսական ակտիվը արժեզրկված կամ անհավաքագրելի ճանաչվել: Եթե կան այնպիսի հայտանիշներ, որոնց հետևանքով կարող է ակտիվը արժեզրկվել, ապա պետք է գնահատվի ակտիվի փոխհատուցվող գումարը: Եթե առկա է արժեզրկումից /անհավաքագրելիությունից/ կորուստ, ապա կորստի ճանաչման հիմքում դրվում է գնահատվող ֆինանսական ակտիվի տիպը:

1. Անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար, եթե հավանական է, որ կազմակերպությունը չի հավաքագրի անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների հիմնական գումարը և տոկոսները, ապա առկա է արժեզրկումից կորուստ: Արժեզրկումից կորստի գումարը հավասար է այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և դրա փոխհատուցվող գումարի տարբերությանը: Փոխհատուցվող գումարը ակտիվից ակնկալվող դրամական միջոցների ապագա հոսքերի ներկա արժեքն է: Արժեզրկումից կորստի գումարը պետք է ճանաչվի ծախս այն պահից, երբ ֆինանսական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվել է մինչև դրա փոխհատուցվող գումարը: Այն պետք է վերագրվի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքին: Տոկոսային եկամուտը այնուհետև պետք է ճանաչել այն տոկոսադրույքով, որն օգտագործվել է փոխհատուցվող գումարը չափելու ժամանակ:

Եթե հետագայում ֆինանսական ակտիվի վերաչափման արդյունքում արժեզրկումից կորուստները նոր հանգամանքների հետևանքով նվազում են, ապա ֆինանսական ակտիվի արժեքի իջեցումը պետք է հակադարձվի: Հակադարձման գումարը ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչվի որպես եկամուտ:

Անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների անհավաքագրելիությունից առաջացող կորուստների հաշվառման կարգը ցույց տանք հետևյալ օրինակով:

Օրինակ: Կազմակերպության հաշվեկշռում արտացոլված անորտիզացված արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը 1.547.850 դրամ է, իսկ փոխհատուցվող գումարը՝ 1.200.500 դրամ: Հետևաբար, հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվի մինչև փոխհատուցվող գումարը, իսկ տարբերությունը՝ 347.350 դրամը, պետք է ճանաչվի որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախս:

2. Իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվների համար արժեզրկումից կորուստները առաջանում են, երբ փոխ-

հատուցվող գումարը ցածր է սկզբնական ձեռք բերման արժեքից: Այն ճանաչվում է որպես ծախս, և այդ գումարով նվազեցվում է սեփական կապիտալին վերագրված վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթը: Վնասի գումարը, որը պետք է հանվի սեփական կապիտալից, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում ճանաչվում է որպես ծախս: Եթե հետագայում իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ակտիվի իրական արժեքը կամ փոխհատուցվող գումարը աճում է, որը հետևանք է կորստի ճանաչումից հետո տեղի ունեցած դեպքերի, ապա կորուստը պետք է հակադարձվի, և հակադարձման գումարը, որպես եկամուտ, վերագրվի տվյալ ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքին:

Օրինակ: Կազմակերպության հաշվեկշռում արտացոլված իրական արժեքով հաշվառվող ֆինանսական ներդրումների սկզբնական ձեռքբերման արժեքը 540.200 դրամ է, իսկ փոխհատուցվող գումարը՝ 450.000 դրամ: Տարբերությունը՝ 90.200 դրամը, պետք է ճանաչվի որպես ծախս:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկման /անհավաքագրելիության/ գումարների որոշման, դրանց ճանաչման կամ հակադարձման հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՀՀ 39. «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» և ՀՀՀՀ 36. «Արժեզրկումից կորուստներ» ստանդարտներում:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկման /անհավաքագրելիության/ վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար հաշվային պլանով նախատեսված է 149. «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում /անհավաքագրելիություն/» պասիվային, կարգավորող հաշիվը:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկումից /անհավաքագրելիությունից/ առաջացած կորուստների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 726. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից /անհավաքագրելիությունից/ ծախսեր»

Կտ 149. «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում /անհավաքագրելիություն/»:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկման /անհավաքագրելիության/ հակադարձումից գոյացած եկամուտների գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 149. «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում /անհավաքագրելիություն/»

Կտ 626. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման /անհավաքագրելիության/ հակադարձումից եկամուտներ»:

Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների կուտակված արժեզրկումից /անհավաքագրելիությունից/ կորուստները դուրս են գրվում ֆինանսական ակտիվների օտարման, մարման և վերադասակարգման դեպքում: Ձևակերպվում է.

Դտ 149. «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում /անհավաքագրելիություն/»

Կտ՝ Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ հաշվառող հաշիվներ:

5.4. Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների հեջավորման հաշվառումը

Կազմակերպությունում առկա այն ֆինանսական ակտիվները, որոնք ենթարկվում են իրական արժեքի փոփոխությունների կամ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի փոփոխությունների ռիսկին՝ պետք է հեջավորվեն: Հեջավորում՝ հաշվապահական հաշվառման նպատակներով, նշանակում է հեջավորման մեկ կամ ավելի այնպիսի գործիքների նախատեսում, որ դրանց իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները ամբողջությամբ կամ մասամբ փոխհատուցեն /հաշվանցեն/ հեջավորված հոդվածի իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունը, այլ կերպ ասած՝ փոխհատուցեն ռիսկային գործոնի արդյունքում սպասվող վնասը: Հեջավորված հոդվածը այն ֆինանսական ակտիվն է /պարտավորությունը/, որը ենթակա է իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի փոփոխությունների ռիսկին: Հեջավորման գործիքը հեջի հաշվառ-

ման նպատակներով նախատեսված ածանցյալ գործիք է, որից ակնկալվող դրամական հոսքերը պետք է փոխհատուցեն հեջավորված հոդվածի հետ կապված կորուստները: Ածանցյալ գործիքը այնպիսի ֆինանսական գործիք /պայմանագիր/ է, որի արժեքը փոփոխվում է սահմանված տոկոսադրույքի, արժեթղթի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի, գների կամ դրույքների ինդեքսի, վարկունակության, վարկային ինդեքսի և այլ գործոնների ազդեցությամբ: Դրանք այնպիսի գործիքներ են, որոնք սկզբնական մեծ ներդրում չեն պահանջում, որոնց վերաբերյալ վերջնահաշվարկը կատարվում է ապագա որևէ ամսաթվի դրությամբ:

Յեջավորվող հոդվածների հաշվապահական հաշվառման նպատակով հաշվային պլանով նախատեսված են 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ» ակտիվային հաշիվը և 415. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորություններ» պասիվային հաշիվը:

148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ» հաշիվը նախատեսված է որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների առկայության և շարժի վերաբերյալ տեղեկատվության ընդհանրացման համար: Հաշիվը ակտիվային է, դեբետում արտացոլվում են ձեռք բերված, որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեքը, իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճը, իսկ կրեդիտում՝ օտարված /վաճառված/, որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի դուրսգրումը, իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի նվազումը: Այս հաշվի մնացորդը դեբետային է և իրենից ներկայացնում է որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեքը հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ:

Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ձեռքբերման արժեքով և ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

- Դտ 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»
- Կտ 152. «Կանխավճարներ ոչ ընթացիկ ակտիվներ ձեռք բերելու համար»
- Կտ 251. «Դրամարկդ»
- Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»
- Կտ 253. «Արտարժույթի հաշիվ» և այլն:

Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների՝ իրական արժեքով վերաչափումից արժեքի աճի գումարով՝

ա/ երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝ ձևակերպվում է.

Դտ 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»

Կտ 323. «Յեջավորման գործիքների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»,

բ/ երբ վերագրվում է եկամուտներին՝ ձևակերպվում է.

Դտ 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»

Կտ 626. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման հակադարձումից եկամուտներ»:

Յեջավորման հաշվառման կարգը ներկայացնենք իրական արժեքի հեջի օրինակով: Յեջավորման գործիքի իրական արժեքով վերաչափումից շահույթները կամ վնասները ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում պետք է անմիջապես ճանաչվեն որպես եկամուտ կամ ծախս, և հեջավորված ռիսկին վերարելի հեջավորված հողվածի գծով շահույթները կամ վնասները պետք է ճշգրտեն հեջավորված հողվածի հաշվեկշռային արժեքը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում անմիջապես ճանաչվեն որպես շահույթ կամ վնաս: Հաշվառման կարգը ներկայացնենք տոկոսադրույքների փոփոխության հետեվանքով հաստատագրված դրույքով պարտքային գործիքի իրական արժեքի փոփոխություններից կախված հեջի օրինակով:

Օրինակ: 2002թ. կազմակերպությունը 1.000.000 դրամով գնում է պարտքային արժեթուղթ, որը դասակարգում է որպես վաճառքի համար մատչելի: Ձեռք բերված պարտատոմսի գումարով ձևակերպվում է.

Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	1.000.000
Կտ 252. «Հաշվարկային հաշիվ»	1.000.000

2002թ. վերջին ընթացիկ իրական արժեքը կազմում է 1.100.000 դրամ: Յետևաբար, 100.000 դրամի աճը ներկայացվում է սեփական կապիտալում.

Դտ	143. «Վաճառքի համար նատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	100.000
Կտ	323. «Յեջավորման գործիքների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»	100.000

Պարտատոմսի ձեռքբերումից ակնկալվող եկամուտը ապահովելու նպատակով տիրապետողը իրականացնում է հեջ՝ 150.000 դրամ արժողությամբ ածանցյալ գործիք ձեռք բերելու միջոցով: Ձևակերպվում է.

Դտ	148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	150.000
Կտ	252. «Հաշվարկային հաշիվ»	150.000

Ենթադրենք՝ 2003թ. վերջին ածանցյալ գործիքի գծով առաջանում է 42.000 դրամի շահույթ, իսկ պարտքային արժեթղթի իրական արժեքը, համապատասխանաբար, նվազում է 42.000 դրամով:

Ածանցյալ գործիքի իրական աճն արտացոլելու համար ձևակերպվում է.

Դտ	148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	42.000
----	--	--------

Կտ	323. «Յեջավորման գործիքների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»	42.000
----	--	--------

Միաժամանակ ձևակերպվում է պարտքային արժեթղթի իրական արժեքի նվազումը.

Դտ	726. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր»	42.000
----	---	--------

Կտ	143. «Վաճառքի համար նատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	42.000
----	---	--------

Կազմակերպությունը հետագայում պետք է դադարեցնի նախատեսված հեջի հաշվառումը, եթե հեջավորման գործիքի ժամկետը լրանում է, կամ այն վաճառվում է, կամ էլ տվյալ հեջը չի բավարարում հեջի հաշվապահական հաշվառման պահանջները: Վաճառված, որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների /օտարումների/ ծախսեր»

Կտ 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

Հեջավորման գործիքների մարման դեպքում ձևակերպվում է.

Դտ՝ Դրամական միջոցներ հաշվառող հաշիվներ

Կտ 148. «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»:

5.5. Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչման հաշվառումը

Ֆինանսական ակտիվի կամ դրա մի մասի ապաճանաչման համար կիրառվում են հետևյալ սկզբունքները.

ա/ Ֆինանսական ակտիվը կամ դրա մի մասը պետք է դուրս գրվի այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կորցնում է վերահսկողությունը ֆինանսական ակտիվը կազմող պայմանագրային իրավունքների նկատմամբ: Կազմակերպությունը կորցնում է այդ վերահսկողությունը, եթե իրացնում է պայմանագրով սահմանված օգուտների նկատմամբ իրավունքները, այդ իրավունքները ուժի մեջ լինելու ժամկետը լրանում է, կամ կազմակերպությունը հրաժարվում է այդ իրավունքից:

բ/ Կազմակերպության կողմից ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ ունեցած վերահսկողությունը կորցնելը կախված է ինչպես տվյալ կազմակերպության, այնպես էլ ստացողի դիրքից: Եթե փոխանցողը չի կորցնում վերահսկողությունը փոխանցված ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ, ապա ակտիվը չի ապաճանաչվում: Օրինակ, երբ փոխանցողն իրավունք ունի հետ գնել փոխանցված ակտիվը, բացի այն դեպքերից, երբ այդ ակտիվը հեշտությամբ կարելի է ձեռք բերել շուկայում, և հետզման գինն իրենից ներկայացնում է հետզման պահի դրությամբ իրական արժեքը:

գ/ Ապաճանաչման ժամանակ այլ կողմին փոխանցված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի և հետևյալ երկու մեծությունների՝ ստացված կամ ստացման ենթակա մուտքերի ու սեփական կապիտալում ճանաչված ակտիվի իրական արժեքն արտացոլելու համար նախկինում կատարված ճշգրտումների հանրագումարի տարբերությունը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում:

դ/ Եթե կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվի մի մասը, ապա հաշվեկշռային արժեքը պետք է բաշխվի պահպանված և վաճառված մասերի միջև՝ հիմք ունենալով վաճառքի ամսաթվի դրությամբ դրանց հարաբերական իրական արժեքները: Շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչվի ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում՝ հիմք ընդունելով վաճառված մասի գծով մուտքերը:

Վաճառված /օտարված/ ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքով ձևակերպվում է.

Դտ 721.«Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների /օտարումների/ ծախսեր»

Կտ՝ Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ հաշվառող հաշիվներ:

Օրինակ: Կազմակերպությունը վաճառել է վաճառքի համար մատչելի իրական արժեքով հաշվառվող, 2000թ. գնված պարտքային արժեթղթեր, որոնց ձեռքբերման գինը եղել է 580.000 դրամ, 2001թ. իրական արժեքով վերաչափումից արժեքը աճել է 50.000 դրամով: 2002թ. գնահատված արժեզրկումից կորուստը կազմել է 30.000 դրամ:

Վաճառքի ամսաթվի դրությամբ կազմվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները.

Օտարված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հավասար է՝ $580.000 + 50.000 - 30.000 = 600.000$

Դտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	30.000
Կտ 149. «Ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեզրկում /անհավաքագրելիություն/»	30.000
Դտ 721. «Ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքների /օտարումների/ ծախսեր»	600.000
Կտ 143. «Վաճառքի համար մատչելի ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ»	600.000

Միաժամանակ դուրս է գրվում ֆինանսական արդյունքի հաշվին՝ իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթի գումարը.

Դտ 322. «Վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքով վերաչափումից չիրացված շահույթներ և վնասներ»	50.000
--	--------

Կտ 626. «Ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների
վերաչափումից և արժեզրկման հակադարձումից
եկամուտներ»

50.000:

**ՀՈՂԻ ԵՎ ԲՆԱԿԱՆ ՌԵՍՈՒՐՍՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ
ԱՌԱՆՁՆԱՐԱՏԿՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ**

ãã ÁÝÃ³ÇĪ ÝŪáõÃ³Ī³Ý ³ĪçíÝ»ñÇ Ī³½ŪáõŪ
³é³ÝÓÝ³óíáõŪ »Ý ÑáŌ³Ū³é»ñÁ · μÝ³Ī³Ý é»éáõñēÝ»ñÁ:

ĐáŌ³Ū³é»ñÇ Ñ³βí³éáõŪÁ Ī³ñíáõŪ ĵ 115. §ĐáŌ³Ū³é»ñĪ ³Ī-
iÇí³ŪÇÝ Ñ³βíáí: Đ³βí³éŪ³Ý Ī³ñ·Á ĩñ³Í ĵ ĐĐĐĐ 16. §ĐÇŪÝ³-
Ī³Ý ŪÇçáóÝ»ñĪ · ĐĐĐĐ 40. §Ū»ñ¹ñáõŪ³ŪÇÝ ·áõŪùĪ ēĪ³Ý¹³ñĪ-
Ý»ñáõŪ:

Đ³βÇíÁ ³Īçí³ŪÇÝ ĵ, ¹»μ»íáõŪ ³ñ³óáÉíáõŪ »Ý Ó»éù μ»ñ-
íÍ ÑáŌ³Ū³é»ñÇ ēĪ½μÝ³Ī³Ý ³ñÁ»ùÁ, í»ñ³·Ý³Ñ³íáõŪÇó ³é³ç³ó³Í
³ñÁ»ùÇ ³×Á, ÇēĪ ĩñ»¹ÇíáõŪª ūĪ³ñ³Í, ýÇÝ³Ýé³Ī³Ý Ī³ñÓ³-
Ī³ÉáõÃŪ³Ý ĩñ³Í ÑáŌ³Ū³é»ñÇ ēĪ½μÝ³Ī³Ý ³ñÁ»ùÁ, í»ñ³·Ý³-
Ñ³íáõŪÇó ³é³ç³ó³Í ³ñÁ»ùÇ ÝĪ³½áõŪÁ:

Ó»éù μ»ñí³Í ÑáŌ³Ū³é»ñÇ ³ñÁ»ùáí Ó³Ī»ñáíáõŪ ĵ.

İ 115. §ĐáŌ³Ū³é»ñĪ

Īİ 252. §Đ³βí³ñĪ³ŪÇÝ Ñ³βÇíĪ

Îİ 521. §Īñ»¹Çíáñ³Ī³Ý á³ñĪù»ñ ·ÝáõŪÝ»ñÇ ·ÍáíĪ:

Հիմնադիրների կողմից կանոնադրական կապիտալում հողա-
մասի ներդրման դեպքում ծևակերպվում է.

İ 115. §ĐáŌ³Ū³é»ñĪ

Īİ 311. §Ī³ÝáÝ³¹ñ³Ī³Ý Ī³áÇĪ³ÉĪ

Îİ 312. §âí×³ñí³Í Ī³áÇĪ³ÉĪ:

ĐáŌ³Ū³é»ñÇ Ó»éùμ»ñŪ³Ý Ñ»i Ī³áí³Í Ī³ÉéáõŪÝ»ñÇ (ŪÇç-
Ýáñ¹³í×³ñ, ÑáŌÇ ·Ý³Ñ³iŪ³Ý, Ī³ñ³ÍùÇ Ū³uñŪ³Ý · Ñ³í³é³ñ»óŪ³Ý
Ñ³Ū³ñ í×³ñáõŪÝ»ñÇ) ·áõŪ³ñáí Ó³Ī»ñáíáõŪ ĵ.

İ 115. §ĐáŌ³Ū³é»ñĪ

Īİ 251. §,ñ³Ū³ñĪŌĪ

Îİ 252. §Đ³βí³ñĪ³ŪÇÝ Ñ³βÇíĪ

Îİ 521. §Īñ»¹Çíáñ³Ī³Ý á³ñĪù»ñ ·ÝáõŪÝ»ñÇ ·ÍáíĪ

- İi 525. §İñ×³Ä³Üİ»i İñ»¹Çián³İ³Ý ä³ñü»ñ ä³ñr³¹Çñ
 éáoÇ³É³İ³Ý ³ä³Ñáí³·ñáðÃÛ³Ý·Íái|
 İi 527. §İñ»¹Çián³İ³Ý ä³ñü»ñ ³BË³³İ³ñÓÇ ·³B-
 È³³İÇóÝ»ñÇ ³ÛÉ İñ×³Ä³Üİ»i Ñ³iáðóáðÛÝ»ñÇ·Íái|
 İi 812. §úÄ³Ý¹³İ ³ñr³¹ñáðÃÛáðÝ|
 İi 813. §²ÝáðÕÕ³İÇ ³ñr³¹ñ³İ³Ý İ³ÈéáðÛÝ»ñ|
 İi 228. §ÄÝÃ³óÇİ ¹»µÇián³İ³Ý ä³ñü»ñ ³éÑ³BÇİ
 ïñíÍ ·áðÛ³ñÝ»ñÇ·Íái|:

Անհատույց ստացված հողամասերի գումարով ձևակերպվում է.

- i 115. §ĐáÕ³Û³é»ñ|
 İi 421. §²İiÇíÝ»ñÇÝ i»ñ³µ»ñáÕ BÝáñÑÝ»ñ|:

ĐáÕ³Û³é»ñÇ Ñ³Bí»İBé³ÛÇÝ ³ñÄ»ùÁ eİ½µÝ³İ³Ý ³ñÄ»ùÇ ·
 ³ñÄ»½ñİáðÛÇó İáñáðēİÝ»ñÇ İ³ñµ»ñáðÃÛáðÝÝ չ:
 ĐáÕ³Û³é»ñÇ Ñ³Û³ñ Û³BíÍú áÇ Ñ³BíñİíáðÛ, ù³ÝÇ áñ ¹ñ³Ýú
 áðÝ»Ý ³Ye³ÑÛ³Ý³÷³İ İ³é³ÛáðÃÛáðÝ:

İ³×³éíÍ ÑáÕ³Û³é»ñÇ¹ İ³r³ñíÍ ³ñÄ»½ñİáðÛÇó İáñáðēİÝ»ñÇ
 ¹áðñē·ñÛ³Ý ¹»áúáðÛ Ó³İ»ñİáðÛ չ.

- ,i 7243. §ĐÇÛÝ³İ³Ý ÛÇçáoÝ»ñÇ·Íái ³ñÄ»½ñİáðÛÇó
 İáñáðēİÝ»ñ|
 İi 115. §ĐáÕ³Û³é»ñ|:

ĐáÕ»ñÇ µ³ñ»É³İÛ³Ý Ýá³İáí İ³r³ñíÍ (Û»ÉÇáñ³óÛ³Ý, áá-
 ñ³óÛ³Ý ·³ÛÉ İ³ÈéáðÛÝ»ñ) İ³áÇİÉ İ³ÈéáðÛÝ»ñÁ á»Ý ³i»-
 É³óíáðÛ ÑáÕ³Û³éÇ ³ñÄ»ùÇÝ ·Ñ³BííéíáðÛ »Ý ³é³ÝÓÇÝ:
 ĐáÕ»ñÇ µ³ñ»É³İÛ³ÝÝ áðÕÕİÍ İ³áÇİÉ Ý»ñ¹ñáðÛÝ»ñÁ
 ýÇÝ³Ýé³İ³Ý Ñ³BíéÛ³Ý Û»ç ×³Ý³áíáðÛ »Ý áñ»ē ³ÛÉ áá
 ÁÝÃ³óÇİ ³İiÇíÝ»ñ¹ Ñ»İ³Ó·ÍÍ İ³Èē»ñÇ·Íái ·¹ñ³Ýó Ñ³Û³È³éÝ
 Ñ³Bí»İBé³ÛÇÝ ³ñÄ»ùÝ ³ñr³óáÉíáðÛ չ 154. §ää ÁÝÃ³óÇİ
 ³İiÇíÝ»ñ¹ Ñ»İ³Ó·ÍÍ İ³Èē»ñÇ·Íái, Çēİ ³ÛáñiÇ½³óÇ³Ý 155.
 §Đ»İ³Ó·ÍÍ İ³Èē»ñÇ·Íái áá ÁÝÃ³óÇİ ³İiÇíÝ»ñÇ ³ÛáñiÇ½³óÇ³|
 I İñ·Ç Ñ³BÇíÝ»ñíáí: ĐáÕÇ µ³ñ»É³İÛ³Ý·Íái İ³r³ñíÍ
 İ³ÈéáðÛÝ»ñÇ Ñ³BíéáðÛÁ İ³ñíáðÛ չ 826. §²ÛÉ áá ÁÝÃ³óÇİ

³İÇİÝ»ñÇ ẽİ»ÕÍÙ³Ý ÍËëáðÙÝ»ñ| ³İÇİ³ÙÇÝ Ñ³ÍáðÙ, áñÇ
 ¹»μ»íáðÙ Ñ³Í³ùíáðÙ »Ý Ñ³Í»íáð Æ³Ù³Ý³Í³ñÇ³ÝáðÙ ÑÁÔÇ
 μ³ñ»É³ÍÙ³Ý Ñ»İ Í³áÍÍ ÍËëáðÙÝ»ñÁ, Çẽİ Ìñ»¹ÇíáðÙ ¹ñ³Ýó
 ı»Õ³÷áÉáðÙÝ Ñ³Í»İËé³ÙÇÝ Ñ³ÍÇİ ˆ áññ»ë Æ³Ù³Ý³Í³ñÇ³ÝÇ
 ÍËë ×³Ý³ááðÙÁ: ÐáÕ»ñÇ μ³ñ»É³ÍÙ³Ý Ýá³³ÍáÍ Í³ÍñÍÍ ÍËë-
 éáðÙÝ»ñÇ ·áðÙ³ñái Ó³İ»ññáiáðÙ ı.

- ı 826. §²ÙÉ áá ÁÝÃ³óÇİ ³İÇİÝ»ñÇ ẽİ»ÕÍÙ³Ý ÍËë-
 éáðÙÝ»ñ|
- İİ 211. §ÛÙáðÃ»ñ|
- İİ 213. §²ñ³·³Ù³Í ³é³ñÍ³Ý»ñ|
- İİ 527. §İñ»¹Çíáñ³Í³Ý á³ñıù»ñ ³ÍË³³Í³ñÓÇ ˆ ³Í-
 È³ÍÍÇóÝ»ñÇ ³ÙÉ Íñ×³Æ³Ùİ»İ Ñ³íáðóáðÙÝ»ñÇ ·ÍáÍ|
- İİ 525. §Íñ×³Æ³Ùİ»İ Ìñ»¹Çíáñ³Í³Ý á³ñıù»ñ á³ñÍ³-
 ¹Çñ éáðÇ³É³Í³Ý ³á³ÑáÍ³·ñáðÃÙ³Ý ·ÍáÍ|
- İİ 112. §Í³Ñ³·áñÍÙ³Ý Û»ç ·ÍÝíáÕ ÑÇÙÝ³Í³Ý
 ÛÇçáóÝ»ñÇ
 Û³Í³ÍáðÃÙáðÝ|
- İİ 252. §Ð³Í³ñÍ³ÙÇÝ Ñ³ÍÇİ|
- İİ 521. §İñ»¹Çíáñ³Í³Ý á³ñıù»ñ ·ÝáðÙÝ»ñÇ ·ÍáÍ|:

Հողի բարելավման աշխատանքները ավարտվելուց հետո ճա-
 նաչված ծախսումների գումարով ձևակերպվում է.

- ı 154. §àá ÁÝÃ³óÇİ ³İÇİÝ»ñ Ñ»İ³Ó·ÍÍ ÍËë»ñÇ ·ÍáÍ|
- İİ 826. §²ÙÉ áá ÁÝÃ³óÇİ ³İÇİÝ»ñÇ ẽİ»ÕÍÙ³Ý ÍËëáðÙ-
 Ý»ñ|:

Իսկ այն ծախսումները, որոնք չեն կապիտալացվում, դուրս են
 գրվում որպես ժամանակաշրջանի ծախս և ձևակերպվում է.

- ı 714. §¶áñÍ³éÝ³Í³Ý ³ÙÉ ÍËë»ñ|
- İİ 826. §²ÙÉ áá ÁÝÃ³óÇİ ³İÇİÝ»ñÇ ẽİ»ÕÍÙ³Ý ÍËëáðÙ-
 Ý»ñ|:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված է, որ հողերի բարելավմանն ուղղված կապիտալացված ծախսերի գծով համախառն եկամուտը նվազեցվում է սկզբնական արժեքից՝ գծային մեթոդով, 5 տարվա նվազագույն ամորտիզացիոն ժամկետից հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների չափով: Հետաձրգված ծախսերի գծով ոչ ընթացիկ ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվառման մոտեցումները նկարագրված են ՀՀՀՀ 4. «Մաշվածութայան հաշվառում» ստանդարտում: Հետաձգված ծախսերի գծով հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարով յուրաքանչյուր տարվա համար ձևակերպվում է.

- ի 811. §ԾԸՍՄՅՅԻՅ ³ñĩ³ñáõÃÚáõÝ|
- ի 812. §սÁՅՅԻ ³ñĩ³ñáõÃÚáõÝ|
- ի 813. §ՅÁáõÕÕԻՇ ³ñĩ³ñ³ԻՅ ԻԷեáõՍՄ»ñ|
- İ 155. §Ծ»ԻՕ·իՅ ԻԷե»ñՇ ·Íáí áã ÁÝÃ³õՇԻ ³İĩԿիՅ»ñՇ ³ՍáñĩՇ½³õՇ³|:

Կապիտալացված ամբողջ գումարը ամորտիզացվելուց հետո կուտակված ամորտիզացիայի գումարը դուրս է գրվում, ձևակերպվում է.

- ի 155. §Ծ»ԻՕ·իՅ ԻԷե»ñՇ ·Íáí áã ÁÝÃ³õՇԻ ³İĩԿիՅ»ñՇ ³ՍáñĩՇ½³õՇ³|

- İ 154. §áã ÁÝÃ³õՇԻ ³İĩԿիՅ»ñ Ñ»ԻՕ·իՅ ԻԷե»ñՇ ·Íáí|:

ՅՅԻՅ է»եáõñեՅ»ñՇ Ñ³ԲիեáõՍ ՅԲՅՅÍáõՍ շ է»³ԻՅÁáõ-ÃÚՅՅ Շñ³íáõÝúáí Ի³½ՍԻ»ñááõÃÚՅՅÁ á³իՅÁáõ μՅՅԻՅ է»-եáõñեՅ»ñՇ (ù³ñՇ, Յ³իÃՇ, ·³½Շ, áեÍááõ, áÕÝՕՇ) ³եԻՍááõÃÚՅՅ · Բ³ñÃՇ և»ñ³μ»ñՍԷ և»Õ»Ի³íááõÃÚՅՅ ÁÝ¹Ñ³Յñ³óááõՍ: Ծ³Բիե-եááõÚÁ ր³ñíááõՍ շ 116. § ՅՅԻՅ է»եáõñեՅ»ñ| ³İĩԿիՅՍՇՅ Ñ³Բիáí, ¹μ»»íááõՍª և»ñ³·Յ³Ñ³íááõՍՇó ³é³Շ³ó³Í ³ñÃ»ùՇ ³×Á, Շեİ Իñ»ԿիááõՍ` ûր³ñիՅ ևՅՅԻՅ է»եáõñեՅ»ñՇ եİ½μՅՅԻՅ ³ñÃ»ùÁ, և»ñ³·Յ³Ñ³íááõՍՇó ³é³Շ³ó³Í ³ñÃ»ùՇ ՅԻ³½ááõÚÁ:

- Õ»eù μ»ñիՅ ևՅՅԻՅ է»եáõñեՅ»ñՇ ·ááõՍ³ñáí Ó³İ»ñáíááõՍ շ.

- ի 116. § ՅՅԻՅ է»եáõñեՅ»ñ|
- İ 252. §Ծ³Բի³ñİՍՇՅ Ñ³ԲՇի|
- İ 521. §İñ»Կիááõ³ԻՅ á³ñiù»ñ ·ÝááõՍՄ»ñՇ ·Íáí|:

Հիմնադիրների կողմից կանոնադրական կապիտալում որպես
ներդրում տրամադրված բնական ռեսուրսների գումարով ձև-
կերպվում է.

- İ 116. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñ|
- İ̇ 311. §İ³ÝáÝ³¹ñ³İ³Ý İ³áÇİ³É|
- İ̇ 312. §âí×³ñ³Í İ³áÇİ³É|:

Բնական ռեսուրսների ձեռքբերման հետ կապված ծախսուն-
ների գումարով ձևակերպվում է.

- İ 116. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñ|
- İ̇ 251. §,ñ³Û³ñİÖ|
- İ̇ 252. §Ð³Β³ñİ³ÛÇÝ Ñ³ΒÇİ|
- İ̇ 521. §İñ»¹Çİáñ³İ³Ý á³ñü»ñ ·ÝáðÛÝ»ñÇ ·Íáí|:

Անհատույց ստացման դեպքում ձևակերպվում է.

- İ 116. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñ|
- İ̇ 421. §²İÇİÝ»ñÇÝ í»ñ³μ»ñáÕ ΒÝáñÑÝ»ñ|:

Բնական ռեսուրսների հանույթի գումարով ձևակերպվում է.

- İ 811. §ÐÇÛÝ³İ³Ý ³ñ³¹ñáðÃÛáðÝ|
- İ 812. §úÃ³Ý¹³İ ³ñ³¹ñáðÃÛáðÝ|
- İ̇ 117. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñÇ éá³éáðÛ|:

éá³éí³Í μÝ³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñÇ ÁÝ¹Ñ³Ýáðñ ·áðÛ³ñáí Ó³-
İ»ñáíáðÛ չ.

- İ 117. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñÇ éá³éáðÛ|
- İ̇ 116. §'Ý³İ³Ý é»éáðñëÝ»ñ|:

Վաճառված բնական ռեսուրսների հաշվեկշռային արժեքի
(սկզբնական կամ վերագնահատված արժեք՝ հանած բնական
ռեսուրսների կուտակված սպառման և արժեզրկումից կորուստ-
ների գումարը) դուրսգրման դեպքում ձևակերպվում է.

- ,i 721. § àã ÁÝÃ³óÇĪ ³ĪiÇíÝ»ñÇ í³×³éùÝ»ñÇ (ûĩ³ñáõÙ-
Ý»ñÇ) Í³Ēë»ñ|
- ,i 117. § Ý³Ī³Ý é»ëáõñëÝ»ñÇ ëã³éáõÙ|
- ,i 1243. § Ý³Ī³Ý é»ëáõñëÝ»ñÇ ³ñÅ»½ñĪáõÙ|
- Īi 116. § Ý³Ī³Ý é»ëáõñëÝ»ñ|:

¶ È àò Ê 1. ÐÆΘÛ²ÍÛ ØÆæàòÛ°ðÆ Ð²Pì²èàòΘÀ 3

1.1. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ ³ÑÛ³ÝáòÙÁ, ¹³³Í³ñ-áòÙÁ, ẽÍ½µ Ý³-
 Í³Ý ã³-áòÙÁ (-Ý³Ñ³íáòÙÁ) ~ ×³Ý³áÙ³Ý ã³-³ÝÇBÝ»ñÁ 3

1.2. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ Ó»éùµ»ñÛ³Ý -³³Í³ÃÐÃ³ÙÇÝ
 Ó³Í»ñááòÙÁ, ã³-áòÙÁ ~ ÛáðìùÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ 6

1.3. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ Û³Bí³ÍáòÃÙ³Ý Ñ³Bí³éáòÙÁ 15

1.4. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ í»ñ³-Ý³Ñ³ÍÙ³Ý ~ í»ñ³-Ý³-
 Ñ³í³Í úµÛ»ÍíÝ»ñÇ Û³Bí³ÍùÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ..... 41

1.5. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ í»ñ³-áÉáòÙÝ»ñÇ, ³ñ¹Ç³Í³-
 Ý³òÙ³Ý, ¹»Ééá³³ñÍÙ³Ý ~ Ýáñá-áòÙÝ»ñÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ..... 47

1.6. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ áòÙù³-ñáòÙÁ 55

1.7. ÐÇÛÝ³Í³Ý ÛÇçáóÝ»ñÇ ³ñÁ»½ñÍÙ³Ý Ñ³Bí³éáòÙÁ..... 59

¶ È àò Ê 2. äà ÛÙàòÃ²ÍÛ ²ÍÆíÛ°ðÆ Ð²Pì²èàòΘÀ 65

2.1. äà ÝÙáòÃ³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ ³ÑÛ³ÝáòÙÁ,
¹³³Í³ñ-áòÙÁ, ·Ý³Ñ³íáòÙÁ ~ ×³Ý³ááòÙÁ 65

2.2. Õ»éÝ³ñÍ³Çñ³Í³Ý ·ánÍáóÝ»áòÃÙ³Ý ÛÇ³íánÙ³Ý
 ³ñ¹ÙáóÝúáòÙ Ó³íáníáÐ -áò¹ÇÉÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ 70

2.3. Û»ñè»Õí³Í äà ÝÙáòÃ³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ 75

2.4. äà ÝÙáòÃ³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ ³ÙáñíÇ½³óÇ³ÙÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ 81

¶ È àò Ê 3. Û°ð, ðàòØ²ÚÆÛ ¶àòÚøÆ Ð²Pì²èàòΘÀ 86

¶ È àò Ê 4. í²ðÒ²Í²ÈàòÃÚ²Û Ð²Pì²èàòΘÀ 92

4.1. í³ñÓ³Í³ÉáòÃÙ³Ý ³ÑÛ³ÝáòÙÁ ~ ¹³³Í³ñ-áòÙÁ 92

4.2. ùÇÝ³Ý³Í³Ý í³ñÓ³Í³ÉáòÃÙ³Ý Ñ³Bí³éáòÙÁ 96

4.3. ¶ání³éÝ³Í³Ý í³ñÓ³Í³ÉáòÃÙ³Ý Ñ³Bí³éáòÙÁ 105

4.4. í³×³éù³ Ñ»³¹³ñÓ í³ñÓ³Í³ÉáòÃÙ³Ûµ 108

4.5. í³ñÓ³Í³ÉáòÃÙ³Ý ·Íáí Ñ³ñÍ³ÙÇÝ Ñ»³³ÝùÝ»ñÇ ~ µÙáðç»ÇÝ
 ³éÝáíáÒ Ñ³Bí³ñíÝ»ñÇ Ñ³Bí³éáòÙÁ..... 114

¶ È àò Ê 5. üÆÛ²Ûé²ÍÛ ²ÍÆíÛ°ðÆ Ð²Pì²èàòΘÀ 126

5.1. ùÇÝ³Ý³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ ³ÑÛ³ÝáòÙÁ, ¹³³³-
 Í³ñ-áòÙÁ, ẽÍ½µ Ý³Í³Ý ã³-áòÙÁ ~ ×³Ý³ááòÙÁ 126

5.2. ùÇÝ³Ý³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ Ñ»³³ ã³-áòÙÁ ~
 í»ñ³¹³³Í³ñ-áòÙÁ..... 129

5.3. ùÇÝ³Ý³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ ³ñÁ»½ñÍÙ³Ý ~
 ³ÝÑ³í³ù³-ñ»ÉÇáòÃÙ³Ý Ñ³Bí³éáòÙÁ 137

5.4. äà ÁÝÃ³óÇÍ ýÇÝ³Ý³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ Ñ»ç³íánÙ³Ý
 Ñ³Bí³éáòÙÁ 140

5.5. äà ÁÝÃ³óÇÍ ýÇÝ³Ý³Í³Ý ³ÍÇíÝ»ñÇ ³ã³×³Ý³áÙ³Ý
 Ñ³Bí³éáòÙÁ 143

ՀՈՂԻ ԵՎ ԲՆԱԿԱՆ ՌԵՍՈՒՐՍՆԵՐԻ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ

Սարգսյան Ալվարդ Յրաչիկի
Մարջանյան Անահիտ Մուշեղի

Ոչ ընթացիկ ակտիվների հաշվառումը

Հրատ. խմբագիրներ՝ Հ. Համբարձումյան
Գ. Հովհաննիսյան
Սրբագրիչ՝ Ջ. Հովհաննիսյան
Համակարգչային ձևավորումը՝ Ռ. Պետրոսյանի

Պատվեր՝ 75: Տպաքանակ՝ 200:
Չափս՝ 60x84 1/16: 9,5 տպ. մամուլ:

«Տնտեսագետ» հրատարակչություն

Տպագրված է «Տնտեսագետ» հրատարակչության
տպագրական արտադրամասում
Երևան 25, Նալբանդյան, 128