Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտ 2

Պաշարներ

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է մոտեցումներ սահմանել պաշարների հաշվապահական հաշվառման համար: Պաշարների հաշվապահական հաշվառման հիմնական խնդիրը ծախսումների մեծության որոշումն է, որը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ և մնա այդպիսին մինչև դրանց գծով հասույթների ճանաչումը: Սույն ստանդարտը տրամադրում է պաշարների ինքնարժեքի որոշման և դրա՝ հետագայում որպես ծախս ճանաչման մոտեցումներ, ներառյալ դրա արժեքի ցանկացած նվազեցում մինչև իրացման զուտ արժեք: Այն նաև տրամադրում է արժեքի հաշվարկման բանաձևեր, որոնք օգտագործվում են պաշարներին ծախսումներ (արժեք) վերագրելու նպատակով:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը կիրառելի է բոլոր պաշարները հաշվառելիս, բացառությամբ՝

   ա) [հանված է],

   բ) ֆինանսական գործիքների (տե՛ս *«Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»* ՀՀՄՍ 32-ը, *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ը), և

   գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների և բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի (տե՛ս *«Գյուղատնտեսություն»* ՀՀՄՍ 41-ը):

3. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում այն պաշարների չափման նկատմամբ, որոնք պահվում են՝

   ա) գյուղատնտեսական և անտառային տնտեսության արտադրանք, բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանք, օգտակար հանածոներ և վերամշակված օգտակար հանածոներ արտադրողների կողմից՝ այնքանով, որքանով դրանք չափվում են իրացման զուտ արժեքով՝ այդ ոլորտներում պատշաճ ձևավորված պրակտիկայի համաձայն: Երբ նման պաշարները չափվում են իրացման զուտ արժեքով, այդ արժեքի փոփոխությունները ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում.

   բ) ապրանքային բրոքեր-դիլերների կողմից, ովքեր իրենց պաշարները չափում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխութ-

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

յունները իրական արժեքում՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:

4. 3(ա) պարագրաֆում նշված պաշարները տվյալ արտադրության որոշակի փուլերում չափվում են իրացման զուտ արժեքով: Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ հացահատիկը հավաքված է կամ օգտակար հանածոներն արդյունահանված են, և դրանց վաճառքն ապահովված է ֆորվարդային պայմանագրով կամ կառավարության երաշխավորությամբ, կամ առկա է գործող շուկա, իսկ վաճառքի տապալման ռիսկը նշանակալի չէ: Այս պաշարները սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:

5. Բրոքեր-դիլերները նրանք են, ովքեր գնում կամ վաճառում են ապրանքներ ուրիշների համար կամ ուրիշների հաշվին: 3(բ) պարագրաֆում նշված պաշարները հիմնակա-նում ձեռք են բերվում մոտ ապագայում վաճառելու, ինչպես նաև գնային տատա-նումների հետևանքով կամ բրոքեր-դիլերային մարժայից շահույթ ստեղծելու նպատակով: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, դրանք սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:

Սահմանումներ

6. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝**

Պաշարներ. **այն ակտիվներն են, որոնք՝**

ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար,

բ) արտադրության ընթացքում են նման վաճառքի համար,

գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայությունների մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:

Իրացման զուտ արժեք. **սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ենթադրվող գինն է՝ հանած համալրման ենթադրվող ծախսումները և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ենթադրվող ծախսումները:**

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

7. Իրացման զուտ արժեքը վերաբերում է կազմակերպության կողմից սովորական գործունեության ընթացքում պաշարի վաճառքից ակնկալվող զուտ գումարին: Իրական արժեքն արտացոլում է այն գինը որով, չափման ամսաթվի դրությամբ, տեղի կունենար նույն պաշարը վաճառելու սովորական գործարքը շուկայի մասնակիցների

միջև՝ այդ պաշարի համար հիմնական (կամ առավել նպաստավոր) շուկայում: Իրացման զուտ արժեքը կազմակերպությանը բնորոշ արժեք է, իսկ իրական արժեքը՝ ոչ: Պաշարների իրացման զուտ արժեքը կարող է հավասար չլինել իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները:

8. Պաշարներն ընդգրկում են գնված և վերավաճառքի համար պահվող ապրանքները, ներառյալ, օրինակ՝ մանրածախ վաճառողի կողմից վերավաճառքի նպատակով գնված արագ սպառվող ապրանքները կամ վերավաճառքի համար պահվող հողամասը և այլ գույքը: Պաշարները նաև ընդգրկում են կազմակերպության պատրաստի արտադրանքը կամ անավարտ արտադրությունը և ներառում են հումքը և նյութերը, որոնք նախատեսված են արտադրության ընթացքում օգտագործելու համար: Գնորդի հետ պայմանագրի իրականացումից առաջացող ծախսումները, որոնք չեն առաջացնում պաշարներ (կամ ակտիվներ մեկ այլ ստանդարտի համաձայն)՝ հաշվառվում են «*Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից*» ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն:

Պաշարների չափումը

9. Պաշարները պետք է չափվեն ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով:

Պաշարների ինքնարժեքը

10. Պաշարների ինքնարժեքը պետք է ներառի ձեռքբերման, վերամշակման բոլոր ծախսումները պաշարները ներկայիս վայր և առկա վիճակի բերելու հետ կապված բոլոր այլ ծախսումները:

Ձեռքբերման ծախսումներ

11. Պաշարների ձեռքբերման ծախսումները ներառում են ձեռքբերման գինը, ներկրման տուրքերը և հարկերը (բացառությամբ նրանց, որոնք հարկային մարմինների կողմից ենթակա են կազմակերպությանը ետ վերադարձման), ինչպես նաև տրանսպորտային, բեռնման-բեռնաթափման և այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են ապրանքների, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ: Ձեռքբերման ծախսումները որոշելիս առևտրային զեղչերը, գների իջեցումները և նմանատիպ այլ ճշգրտումները հանվում են:

Վերամշակման ծախսումներ

12. Պաշարների վերամշակման ծախսումները ներառում են արտադրանքի վերամշակման հետ ուղղակիորեն կապված ծախսումները, ինչպիսիք են աշխատուժի գծով ուղղակի ծախսումները: Դրանք ներառում են նաև պատրաստի արտադրանքի վրա պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները, որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու (վերամշակելու) ընթացքում: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումներն արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք համեմատաբար կայուն են՝ անկախ

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

արտադրության ծավալից. օրինակ՝ արտադրական շենքերի, սարքավորումների, ինչպես նաև արտադրական գործընթացում օգտագործվող ակտիվների օգտագործման իրավունքի մաշվածությունը (ամորտիզացիան), դրանց շահագործման և պահպանման ծախսումները, ինչպես նաև արտադրամասի կառավարման և վարչական ծախսումները: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք ուղղակիորեն կամ համարյա ուղղակիորեն փոփոխվում են արտադրության ծավալին համամասնորեն, ինչպես օրինակ՝ նյութերի և աշխատուժի գծով անուղղակի ծախսումները:

13. Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները վերամշակման ծախսումների վրա բաշխվում են՝ ելնելով արտադրական հզորությունների նորմալ մակարդակից: Հզորությունների նորմալ մակարդակն արտադրության սպասվելիք ծավալն է, որին նորմալ հանգամանքների դեպքում կարելի է հասնել միջինը մի քանի ժամանակաշրջանների կամ սեզոնների ընթացքում՝ հաշվի առնելով պլանավորված շահագործման արդյունքում հզորությունների կորուստը: Արտադրության փաստացի մակարդակը կարող է օգտագործվել, եթե այն մոտավորապես համապատասխանում է նորմալ մակարդակին: Յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը չի ավելանում ցածր արտադրողականության կամ արտադրության պարապուրդի հետևանքով: Չբաշխված վերադիր ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Արտադրության ծավալների անսովոր բարձր լինելու ժամանակաշրջաններում յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը նվազեցվում է այնպես, որ պաշարները չչափվեն ինքնարժեքից բարձր: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվում են արտադրական հզորությունների փաստացի օգտագործման հիման վրա:

14. Արտադրության գործընթացի արդյունքում միաժամանակ կարող է արտադրվել մեկից ավելի արտադրատեսակ: Սա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ համատեղ արտադրվում է մի քանի արտադրանք, կամ արտադրվում է հիմնական և երկրորդական արտադրանք: Երբ հնարավոր չէ առանձին-առանձին որոշել յուրաքանչյուր արտադրատեսակին վերագրվող վերամշակման ծախսումները, վերջիններս ըստ արտադրատեսակների բաշխվում են խելամիտ և հետևողական հիմունքով: Բաշխումը կարող է կատարվել, օրինակ, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի վաճառքի համապատասխան արժեքի հիման վրա, արտադրական գործընթացի փուլում, երբ յուրաքանչյուր արտադրատեսակ արդեն կարելի է տարբերակել, կամ՝ արտադրության ավարտի պահին: Երկրորդական արտադրատեսակների գերակշիռ մասն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում դրանք սովորաբար չափվում են իրացման զուտ արժեքով, և այդ արժեքը հանվում է հիմնական արտադրատեսակի ինքնարժեքից: Արդյունքում հիմնական արտադրատեսակի հաշվեկշռային արժեքն էականորեն չի տարբերվում իր ինքնարժեքից:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Այլ ծախսումներ

15. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ այլ ծախսումները ներառվում են միայն այն չափով, որ չափով դրանք կատարվել են՝ պաշարները ներկա գտնվելու վայր և պատշաճ վիճակի բերելու համար: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել առանձին գնորդների համար կատարված ոչ արտադրական վերադիր ծախսումները կամ արտադրանքների նախագծման ծախսումները ներառել տվյալ պաշարի ինքնարժեքի մեջ:

16. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ չներառվող և դրանց կատարման ժամանակաշրջանում ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝

    ա) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և արտադրական այլ ծախսումների գերածախսի հետ,

    բ) պահպանման ծախսումները, բացառությամբ եթե դրանք անհրաժեշտ են արտադրության գործընթացում՝ նախքան հաջորդ արտադրական փուլին անցնելը,

    գ) վարչական վերադիր ծախսումները, որոնք կապված չեն պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու կամ պատշաճ վիճակի բերելու հետ,

    դ) վաճառքի ծախսումները:

17. *«Փոխառության ծախսումներ»* ՀՀՄՍ 23-ը առանձնացնում է սահմանափակ հանգամանքներ, երբ փոխառության ծախսումները ներառվում են պաշարների ինքնարժեքում:

18. Կազմակերպությունը կարող է պաշարներ ձեռք բերել հետաձգված մարման ժամկետով: Երբ նման պայմանավորվածությունը, ըստ էության, ներառում է ֆինանսավորման տարր, ապա այդ տարրը, օրինակ՝ վճարման նորմալ պայմաններում ձեռքբերման գնի և վճարված գումարի տարբերությունը, ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս ֆինանսավորման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը

19. [Հանված է]

Կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքի ինքնարժեքը

20. *«Գյուղատնտեսություն»* ՀՀՄՍ 41-ի համաձայն՝ այն պաշարները, որոնք ներառում են կազմակերպության կենսաբանական ակտիվներից կազմակերպության կողմից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանք, չափվում են սկզբնապես ճանաչման պահին դրանց իրական արժեքով՝ հանած բերքահավաքի պահին վաճառքի ծախսումները: Վերը նշվածը, սույն ստանդարտի կիրառման առումով, պաշարների ինքնարժեքն է՝ այդ ամսաթվի դրությամբ:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները

21. Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, ինչպիսիք են ստանդարտ ծախսումների մեթոդը կամ մանրածախ մեթոդը, կարող են օգտագործվել նպատակահարմարությունից ելնելով, եթե արդյունքները մոտավորապես հավասար են ինքնարժեքին: Ստանդարտ ծախսումները հաշվի են առնում հումքի և նյութերի, աշխատուժի, արդյունավետության և հզորության նորմալ մակարդակը: Դրանք պարբերաբար վերլուծվում են և, անհրաժեշտության դեպքում, վերանայվում են՝ արդի պայմաններից ելնելով:

22. Մանրածախ մեթոդը, որպես կանոն, օգտագործվում է մանրածախ առևտրի ոլորտում՝ մեծ քանակությամբ արագ փոփոխվող միավորներով պաշարներ գնահատելու համար, որոնք ունեն հավելագնի մոտավորապես նույն տոկոսը և որոնց նկատմամբ կիրառելի չեն ինքնարժեքի որոշման այլ մեթոդներ: Պաշարների ինքնարժեքը որոշվում է դրանց վաճառքի գնով հաշվարկված արժեքը ընդհանուր հավելագնի համապատասխան տոկոսով նվազեցնելու միջոցով: Տոկոսը որոշելիս պետք է հաշվի առնել մանրածախ վաճառքի գնի փոփոխությունները: Մանրածախ առևտրում ապրանքատեսակների յուրաքանչյուր խմբի համար սովորաբար կիրառվում է միջին տոկոս:

Ինքնարժեքի բանաձևերը

23. Սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար նախատեսված ու արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը պետք է որոշվի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով:

24. Ծախսումների հստակ առանձնացումը նշանակում է, որ կոնկրետ ծախսումները վերագրելի են պաշարների որոշված հոդվածներին: Այս մոտեցումը տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք նախատեսված են հատուկ ծրագրերի համար՝ անկախ այն բանից, դրանք ձեռք են բերվել, թե արտադրվել են: Այնուամենայնիվ, ծախսումների հստակ առանձնացումը տեղին չէ, երբ առկա է պաշարների հոդվածների մեծ քանակություն, որոնք սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի են: Նման հանգամանքներում շահույթի կամ վնասի կանխորոշված արդյունքի ստացման համար կարող է օգտագործվել պաշարներում մնացող հոդվածների ընտրության մեթոդը:

25. Պաշարների ինքնարժեքը, բացի 23-րդ պարագրաֆում նշվածներից, պետք է որոշվի՝ կիրառելով «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ՖԻՖՈ) կամ միջին կշռված արժեքի բանաձևերը: Կազմակերպությունը պետք է կազմակերպության համար համանման բնույթ և կիրառություն ունեցող բոլոր պաշարների համար կիրառի ինքնարժեքի նույն բանաձևը: Տարաբնույթ կամ տարբեր կիրառություն ունեցող պաշարների դեպքում ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը կարող է արդարացվել:

26. Օրինակ՝ մեկ գործառնական սեգմենտում օգտագործվող պաշարները կարող են կազմակերպության համար ունենալ այնպիսի կիրառություն, որը տարբեր է մեկ այլ

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

գործառնական սեգմենտում օգտագործվող նույն տեսակի պաշարների կիրառությունից: Այնուամենայնիվ, տարբեր աշխարհագրական տարածքներում պաշարների գտնվելը (կամ համապատասխան տարբեր հարկային օրենսդրությունները), ինքնըստինքյան, բավարար չէ՝ արդարացնելու ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը:

27. ՖԻՖՈ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների հոդվածները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, վաճառվում են առաջինը և, հետևաբար, հոդվածները, որոնք ժամանակաշրջանի վերջին մնում են պաշարներում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են: Միջին կշռված արժեքի բանաձևով յուրաքանչյուր հոդվածի ինքնարժեքը որոշվում է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ՝ համանման հոդվածների և ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կամ արտադրված համանման հոդվածների միջին կշռված արժեքով: Միջին կշռված արժեքը կարող է հաշվարկվել պարբերականության հիմունքով կամ լրացուցիչ խմբաքանակների ստացմանը զուգընթաց՝ կախված կազմակերպության մոտեցումից:

Իրացման զուտ արժեք

28. Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել, եթե դրանք մասամբ կամ ամբողջությամբ օգտագործելի չեն՝ վնասվել են, փչացել են, հնացել են կամ դրանց վաճառքի գինը նվազել է: Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել նաև այն դեպքում, եթե աճել են համալրման ենթադրվող ծախսումները, կամ այնպիսի ենթադրվող ծախսումները, որոնք պետք է կատարվեն վաճառքը կազմակերպելու համար: Պաշարների՝ ինքնարժեքից մինչև իրացման զուտ արժեք իջեցման պրակտիկան համապատասխանում է այն տեսակետին, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից:

29. Պաշարների ինքնարժեքը սովորաբար իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք՝ հոդված առ հոդված: Որոշ հանգամանքներում, այնուամենայնիվ, համանման կամ կապակցված հոդվածների խմբավորումը կարող է տեղին լինել: Դա կարող է վերաբերել արտադրատեսակի միևնույն տեսականուն պատկանող պաշարների այն հոդվածներին, որոնք ունեն նույնատիպ նշանակություն կամ վերջնական կիրառություն, թողարկվում և սպառվում են նույն աշխարհագրական գոտում և գործնականում չեն կարող գնահատվել տվյալ տեսականու այլ հոդվածներից առանձին: Տեղին չէ իջեցնել պաշարների ինքնարժեքը՝ելնելով պաշարների դասակարգումից, օրինակ՝ պատրաստի արտադրանքի դեպքում, կամ նվազեցնել բոլոր պաշարների ինքնարժեքը որոշակի գործառնական սեգմենտում:

30. Իրացման զուտ արժեքի գնահատումները հիմնվում են պաշարների իրացումից սպասվելիք գումարի՝ գնահատման պահին հասանելի առավել արժանահավատ վկայության վրա: Այդ գնահատումները կատարելիս հաշվի են առնվում այդ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետ ուղղակիորեն

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

կապված գների կամ ծախսումների տատանումները՝ այնքանով, որքանով նման դեպքերը հաստատում են ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանները:

31. Իրացման զուտ արժեքի գնահատումը նաև հաշվի է առնում պաշարների նշանակվածությունը: Օրինակ՝ պաշարների այն քանակի իրացման զուտ արժեքը, որոնք նախատեսված են հաստատուն գնով ապրանքների վաճառքի կամ ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը բավարարելու համար, հիմնվում է պայմանագրային գնի վրա: Եթե վաճառքի պայմանագրերով նախատեսված քանակը ավելի փոքր է առկա պաշարների քանակից, ավելցուկի իրացման զուտ արժեքը հիմնվում է վաճառքի գների ընդհանուր մակարդակի վրա: Պաշարների առկա քանակությունը գերազանցող հաստատուն գնով վաճառքի պայմանագրերից կամ հաստատուն գնով ձեռքբերման պայմանագրերից կարող են առաջանալ պահուստներ: Այդպիսի պահուստները կարգավորվում են «*Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ*» ՀՀՄՍ 37-ով:

32. Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող հումքի և նյութերի ինքնարժեքը չի իջեցվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Այնուամենայնիվ, երբ նյութերի գների անկումը վկայում է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման զուտ արժեքը, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք: Նման հանգամանքներում նյութերի փոխարինման արժեքը կարող է լինել դրանց իրացման զուտ արժեքի առկա լավագույն չափումը:

33. Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ պաշարների ինքնարժեքի՝ մինչև իրացման զուտ արժեք իջեցման նախկին հանգամանքներն այլևս գոյություն չունեն, կամ երբ տնտեսական իրավիճակի փոփոխության արդյունքում առկա է հստակ վկայություն իրացման զուտ արժեքի բարձրացման վերաբերյալ, իջեցված գումարը հակադարձվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը (այսինքն՝ հակադարձումը սահմանափակված է սկզբնապես իջեցված գումարով): Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ պաշարի հոդվածը, որը վաճառքի գնի նվազման պատճառով հաշվառվում է իրացման զուտ արժեքով, հաջորդող ժամանակաշրջանում դեռևս առկա է և դրա վաճառքի գինն ավելացել է:

Որպես ծախս ճանաչելը

34. Երբ պաշարները վաճառվում են, դրանց հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչվում է դրանց հետ կապված հասույթը: Պաշարների ինքնարժեքի ցանկացած իջեցման գումար՝ մինչև իրացման զուտ արժեք, և պաշարների բոլոր կորուստները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է ինքնարժեքի իջեցումը կամ առաջացել է

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

կորուստը: Պաշարների ցանկացած իջեցման ցանկացած հակադարձման գումար, որը առաջացել է իրացման զուտ արժեքի աճից, պետք է ճանաչվի որպես պաշարների՝ ծախս ճանաչված գումարի նվազեցում այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ տեղի է ունեցել վերականգնումը:

35. Որոշ պաշարներ կարող են ընդգրկվել այլ ակտիվների կազմում, օրինակ՝ այն պաշարները, որոնք որպես բաղադրիչ օգտագործվել են սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցների համար: Այս ձևով այլ ակտիվներում ընդգրկված պաշարները ճանաչվում են որպես ծախս այդ ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Բացահայտում

36. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝

ա) պաշարների չափման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ օգտագործված ինքնարժեքի բանաձևը,

բ) պաշարների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը և ըստ կազմակերպությունում ընդունված դասակարգման՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը,

գ) պաշարների հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվառված իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները,

դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը,

ե) 34-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների ցանկացած իջեցված գումար,

զ) ցանկացած իջեցման ցանկացած հակադարձված գումար, որը ճանաչվում է որպես պաշարների՝ ծախս ճանաչված գումարի նվազեցում տվյալ ժամանակաշրջանում՝ համաձայն 34-րդ պարագրաֆի,

է) այն հանգամանքները կամ դեպքերը, որոնք բերել են պաշարների իջեցման հակադարձման՝ համաձայն 34-րդ պարագրաֆի, և

ը) որպես պարտավորությունների երաշխիք գրավադրված պաշարների հաշվեկշռային արժեքը:

37. Տարբեր դասակարգումներով պահվող պաշարների հաշվեկշռային արժեքների և այդ ակտիվներում փոփոխությունների մակարդակի վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգտակար է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար: Պաշարների ընդհանուր դասակարգումն է՝ արագ սպառվող ապրանքներ, արտադրության հումք և նյութեր, անավարտ արտադրություն և պատրաստի արտադրանք:

38. Ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը, որը հաճախ կոչվում է վաճառքի ինքնարժեք, բաղկացած է վաճառված պաշարների չափ-

ման մեջ նախապես ներառված ծախսումներից, ինչպես նաև չբաշխված արտադրական վերադիր ծախսումներից և պաշարների արտադրության գերնորմատիվային ծախսումներից: Կազմակերպության տնտեսական գործունեության հանգամանքները կարող են նաև պայմանավորել այլ գումարների ներառումը, ինչպիսիք են բաշխման ծախսումները:

39. Որոշ կազմակերպություններ կիրառում են շահույթի կամ վնասի ներկայացման համար ֆորմատ, որում բացահայտված գումարները տարբերվում են ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների ինքնարժեքի գումարներից: Նշված ֆորմատի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներկայացնում է ծախսերի վերլուծություն՝ կիրառելով ծախսերի բնույթի վրա հիմնված դասակարգում: Այդպիսի դեպքերում կազմակերպությունը բացահայտում է ծախս ճանաչվող ծախսումները՝ հումքի և նյութերի, աշխատուժի և այլ ծախսումների գծով՝ ժամանակաշրջանում պաշարների զուտ փոփոխության գումարի հետ միասին:

Ուժի մեջ մտնելը

40. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

40Ա. [Հանված է]

40Բ. [Հանված է]

40Գ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է իրական արժեքի սահմանումը պարագրաֆ 6-ում և փոփոխել է պարագրաֆ 7-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

40Դ. [Հանված է]

40Ե. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15-ը փոփոխել է 2, 8, 29 և 37 պարագրաֆները և հանել է պարագրաֆ 19-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 15-ը:

40Զ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ը փոփոխել է պարագրաֆ 2-ը և հանել է 40Ա, 40Բ և 40Դ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

40Է. 2016 թվականի հունվարին հրապարակված *«Վարձակալություն»* ՖՀՄՍ 16-ը փոփոխել է պարագրաֆ 12-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ այն կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Այլ հրապարակումների գործողության դադարեցումը

41. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Պաշարներ»* ՀՀՄՍ 2-ին (վերանայված՝ 1993 թվականին):

42. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Հետևողականություն. Պաշարների ինքնարժեքի տարբեր բանաձևեր»* ՄՄԿ-1 մեկնաբանությանը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ