Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 38

Ոչ նյութական ակտիվներ

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է սահմանել հաշվապահական հաշվառման մոտեցում այն ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ, որոնք առանձնահատուկ կերպով չեն դիտարկվում հաշվապահական հաշվառման մեկ այլ ստանդարտում: Սույն ստանդարտը պահանջում է, որ կազմակերպությունը ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը միմիայն այն դեպքում, երբ բավարարվում են որոշակի չափանիշներ: Սույն ստանդարտը նաև հատկորոշում է, թե ինչպես չափել ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և պահանջում է ոչ նյութական ակտիվների վերաբերյալ որոշակի բացահայտումներ:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման ժամանակ, բացառությամբ՝

ա) այն ոչ նյութական ակտիվների, որոնք մեկ այլ ստանդարտի գործողության ոլորտում են,

բ) ֆինանսական ակտիվների՝ ըստ *«Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»* ՀՀՄՍ 32-ի սահմանման,

գ) հետախուզման և գնահատման գծով ակտիվների ճանաչման ու չափման (տե՛ս *«Օգտակար հանածոների հետախուզում և գնահատում»* ՖՀՄՍ 6*)*, և

դ) հանքանյութերի, նավթի, բնական գազի և համանման չվերականգնվող ռեսուրսների հանքամշակման և արդյունահանման ծախսումների:

3. Եթե ոչ նյութական ակտիվի որևէ հատուկ տեսակ դիտարկվում է մեկ այլ ստանդարտում, սույն ստանդարտի փոխարեն կազմակերպությունը կիրառում է այդ ստանդարտը: Օրինակ՝ սույն ստանդարտը չի կիրառվում հետևյալի համար՝

ա) կազմակերպության սովորական բիզնեսի ընթացքում վաճառքի համար պահվող ոչ նյութական ակտիվներ (տե՛ս *«Պաշարներ»* ՀՀՄՍ 2),

բ) հետաձգված հարկային ակտիվներ (տե՛ս *«Շահութահարկեր»* ՀՀՄՍ 12),

գ) ոչ նյութական ակտիվների վարձակալություններ, որոնք հաշվառվում են *«Վարձակալություններ»* ՖՀՄՍ 16-ի համաձայն,

դ) աշխատակիցների հատուցումներից առաջացող ակտիվներ (տե՛ս *«Աշխատակիցների հատուցումներ»* ՀՀՄՍ 19),

ե) ֆինանսական ակտիվներ՝ ըստ ՀՀՄՍ 32-ի սահմանման: Որոշ ֆինանսական ակտիվների ճանաչումը և չափումը ներառված են *«Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՖՀՄՍ 10-ում, *«Առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ»* ՀՀՄՍ 27-ում և *«Ներդրումներ ասոցիացված կազմակերպություններում և համատեղ ձեռնարկումներում»* ՀՀՄՍ 28-ում,

զ) բիզնեսի միավորման ժամանակ ձեռք բերված գուդվիլ (տե՛ս *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3),

է) պայմանագրեր, որոնք գտնվում են *«Ապահովագրության պայմանագրեր»* ՖՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտում,

ը) ոչ ընթացիկ ոչ նյութական ակտիվներ, որոնք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում են օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն *«Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ»* ՖՀՄՍ 5-ի,

թ) գնորդների հետ պայմանագրերից առաջացող ակտիվներ, որոնք ճանաչվում են *«Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն:

4. Որոշ ոչ նյութական ակտիվներ կարող են պարունակվել ֆիզիկական սուբստանցիայի մեջ կամ դրա վրա, օրինակ՝ կոմպակտ սկավառակի (համակարգչային ծրագրի դեպքում), իրավաբանական փաստաթղթերի (լիցենզիայի կամ արտոնագրի դեպքում) կամ երիզների: Որոշելու համար, թե արդյոք նյութական և ոչ նյութական տարրեր պարունակող ակտիվը պետք է դիտարկվի որպես հիմնական միջոց՝ *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ի ներքո, թե որպես ոչ նյութական ակտիվ՝ սույն ստանդարտի ներքո, կազմակերպությունը դատողություններ է անում՝ գնահատելու համար, թե որ տարրն է առավել նշանակալի: Օրինակ՝ համակարգչով կառավարվող հաստոցի համար նախատեսված համակարգչային ծրագիրը, առանց որի այդ հաստոցը չի կարող աշխատել, կազմում է հաստոցի անբաժանելի մասը և դիտարկվում է որպես հիմնական միջոց: Նույն մոտեցումը կիրառվում է համակարգչի օպերացիոն համակարգի համար: Երբ ծրագիրը համակարգչի անբաժանելի մաս չի կազմում, ապա համակարգչային ծրագիրը դիտարկվում է որպես ոչ նյութական ակտիվ:

5. Սույն ստանդարտը կիրառվում է, ի թիվս այլոց, գովազդի, վերապատրաստման, գործունեության սկզբնավորման, հետազոտության և մշակման գործունեության ծախսումների համար: Հետազոտության և մշակման գործունեությունն ուղղված է գիտելիքների ընդլայնմանը: Հետևաբար, թեև այս գործունեությունը կարող է հանգեցնել ֆիզիկական սուբստանցիա ունեցող ակտիվի առաջացմանը (օրինակ՝ փորձանմուշը), ակտիվի ֆիզիկական տարրը երկրորդական է դրա ոչ նյութական բաղադրիչի, այսինքն՝ դրանում մարմնավորված գիտելիքի նկատմամբ:

6. Լիցենզային պայմանագրերի ներքո վարձակալի ունեցած իրավունքները՝ այնպիսի միավորների համար, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, ներկայացումները, ձեռագրերը, արտոնագրերը և հեղինակային իրավունքները, գտնվում են սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում և բացառվում են ՖՀՄՍ 16-ի գործողության ոլորտից:

7. Հնարավոր են բացառումներ որևէ ստանդարտի գործողության ոլորտից, երբ գործունեությունը կամ գործարքներն այնքան յուրահատուկ են, որ առաջ են բերում հաշվապահական հաշվառման այլ մոտեցումներ պահանջող հարցեր: Այդպիսի հարցեր առաջանում են արդյունահանող ճյուղերում նավթի, գազի և այլ հանքանյութերի պաշարների հետախուզման կամ հանքամշակման և արդյունահանման ծախսումների գծով, ինչպես նաև ապահովագրության պայմանագրերի դեպքում: Հետևաբար, սույն ստանդարտը չի կիրառվում այդպիսի գործունեությունների և պայմանագրերի գծով ծախսումների համար: Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը կիրառվում է արդյունահանող ճյուղերում կամ ապահովագրական կազմակերպություններում օգտագործվող այլ ոչ նյութական ակտիվների (օրինակ՝ համակարգչային ծրագրերի) և այլ տեղի ունեցող ծախսումների (օրինակ՝ գործունեության սկզբնավորման ծախսումների) համար:

Սահմանումներ

8. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝

Ամորտիզացիա. **ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարի պարբերական բաշխում դրա օգտակար ծառայության ընթացքում:**

Ակտիվ. **միջոց՝**

ա) որը հսկվում է կազմակերպության կողմից՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և

բ) որից ակնկալվում է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

Հաշվեկշռային արժեք. **գումար, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ դրա գծով կուտակված ամորտիզացիան և կուտակված արժեզրկումից կորուստները հանելուց հետո:**

Սկզբնական արժեք. **ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրամական միջոցների համարժեքների գումարը, կամ այլ հատուցման իրական արժեք, կամ, եթե կիրառելի է, տվյալ ակտիվին վերագրված գումարը սկզբնական ճանաչման ժամանակ՝ այլ ՖՀՄՍ-ների (օրինակ՝ *«Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում»* ՖՀՄՍ 2) հատուկ պահանջների համաձայն:**

Ամորտիզացվող գումար. **ակտիվի սկզբնական արժեքի կամ սկզբնական արժեքին փոխարինող այլ գումարի և մնացորդային արժեքի տարբերությունը:**

Մշակում. **հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառումը նոր կամ էականորեն բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ստեղծումը պլանավորելու և նախագծելու համար՝ մինչև դրանց առևտրային արտադրության կամ օգտագործման սկիզբը:**

Կազմակերպությանը բնորոշ արժեք. **ներկա արժեքն այն դրամական հոսքերի, որոնք կազմակերպությունը ակնկալում է ակտիվի շարունակական օգտագործման և օգտակար ծառայության ժամկետը լրանալուն պես դրա օտարման արդյունքում, կամ էլ պարտավորությունը մարելիս:**

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

Արժեզրկումից կորուստ. **այն գումարը, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է նրա փոխհատուցվող գումարը:**

Ոչ նյութական ակտիվ. **որոշելի ոչ դրամային ակտիվ՝ առանց ֆիզիկական սուբստանցիայի:**

Դրամային ակտիվներ. **պահվող դրամական միջոցներ և հաստատուն կամ որոշելի գումարով դրամական միջոցների տեսքով ստացվելիք ակտիվներ:**

Հետազոտություն. **նոր գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքներ և իմացություն ձեռք բերելու ակնկալիքով կատարվող ինքնատիպ և ծրագրված ուսումնասիրություն:**

Ոչ նյութական ակտիվի *մնացորդային արժեք.* այն գնահատված գումարը, որը կազմակերպությունը ներկայում կստանար ակտիվի օտարումից՝ օտարման գնահատված ծախսերը հանելուց հետո, եթե ակտիվն արդեն իսկ լիներ օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում ակնկալվող վիճակում, և այդ ժամկետը լրացած լիներ:

Օգտակար ծառայություն՝

ա) այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպությունն ակնկալում է օգտագործել ակտիվը, կամ

բ) արտադրանքի կամ այլ նմանատիպ միավորների այն քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ տվյալ ակտիվից:

Ոչ նյութական ակտիվներ

9. Կազմակերպությունները հաճախ միջոցներ են ծախսում կամ պարտավորություններ ստանձնում այնպիսի ոչ նյութական միջոցների ձեռքբերման, ստեղծման, պահպանման կամ բարելավման համար, ինչպիսիք են գիտական կամ տեխնիկական գիտելիքները, նոր գործընթացների կամ համակարգերի նախագծումը և ներդրումը, լիցենզիաները, մտավոր սեփականությունը, շուկայի իմացությունը և առևտրային նշանները (ներառյալ ապրանքանիշերի անվանումները և հրապարակումների անվանումները): Վերը նշված ընդհանուր կատեգորիաների տակ ներառվող միավորների տարածված օրինակներից են համակարգչային ծրագրերը, արտոնագրերը, հեղինակային իրավունքները, կինոնկարները, գնորդների ցուցակները, հիպոտեկային վարկերի սպասարկման իրավունքները, ձկնորսության լիցենզիաները, ներկրման քվոտաները, վստահագրերը, գնորդների կամ մատակարարների հետ հարաբերությունները, գնորդների հավատարմությունը, շուկայի բաժինը և մարկետինգային իրավունքները:

10. 9-րդ պարագրաֆում նկարագրված ոչ բոլոր միավորներն են բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, այսինքն՝ որոշելիությանը, միջոցների նկատմամբ հսկողությանը և ապագա տնտեսական օգուտների առկայությանը: Եթե սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում գտնվող միավորը չի բավարարում ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, ապա այն ձեռք բերելու կամ ներստեղծման հետ կապված ծախսումները ճանաչվում են ծախս դրանց տեղի ունենալու պահին: Այնուամենայնիվ, եթե միավորը ձեռք է բերվում բիզնեսի միավորման արդյունքում, ապա այն կազմում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչվող գուդվիլի մի մաս (տե՛ս պարագրաֆ 68-ը):

Որոշելիություն

11. Ոչ նյութական ակտիվի սահմանումը պահանջում է, որ ոչ նյութական ակտիվը լինի որոշելի՝ գուդվիլից այն տարանջատելու համար: Բիզնեսի միավորումից առաջացած գուդվիլը ակտիվ է, որն իրենից ներկայացնում է ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք առաջանում են բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված այլ ակտիվներից, որոնք անհատապես որոշելի չեն և առանձին չեն ճանաչվում: Ապագա տնտեսական օգուտները կարող են առաջանալ ձեռք բերված որոշելի ակտիվների սիներգիզմից կամ այն ակտիվներից, որոնք առանձին վերցրած չեն բավարարում ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչման պահանջներին:

12. Ակտիվը որոշելի է, եթե այն՝

ա) առանձնացվելի է, այսինքն՝ եթե կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, տրամադրվել լիցենզիայով, տրվել վարձակալությամբ կամ փոխանակվել անհատապես կամ հարակից պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին՝ անկախ նրանից, թե արդյոք կազմակերպությունը մտադրություն ունի այդպես վարվելու, կամ

բ) առաջանում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից՝ անկախ նրանից, թե արդյոք այդ իրավունքները փոխանցելի են կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից կամ այլ իրավունքներից ու պարտականություններից:

Հսկողություն

13. Կազմակերպությունը հսկում է ակտիվը, եթե կարող է ձեռք բերել հիմք հանդիսացող միջոցից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտները և սահմանափակել այդ օգուտների հասանելիությունը այլոց համար:

Կազմակերպության՝ ոչ նյութական ակտիվից ապագա տնտեսական օգուտները հսկելու կարողությունը սովորաբար բխում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, որոնք կարող են հարկադիր իրագործելի լինել դատական կարգով: Իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների բացակայության դեպքում ավելի դժվար է ցուցադրել հսկողության կարողությունը: Այնուամենայնիվ, իրավունքի դատական կարգով հարկադիր իրագործելիությունը անհրաժեշտ պայման չէ հսկողության համար, քանի որ կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի լինել հսկելու ապագա տնտեսական օգուտները որևէ այլ եղանակով:

14. Շուկայական և տեխնիկական գիտելիքները կարող են առաջացնել ապագա տնտեսական օգուտներ: Կազմակերպությունը հսկում է այդ օգուտները, եթե, օրինակ, նշված գիտելիքը պաշտպանված է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքով, ինչպիսին է հեղինակային իրավունքը, առևտրային պայմանագրով սահմանափակումը (երբ դա թույլատրվում է) կամ աշխատողների՝ գաղտնիության պահպանության իրավական պարտականությունը:

15. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ հմուտ աշխատողների խումբ և ի վիճակի լինել որոշել անձնակազմի լրացուցիչ հմտությունները, որոնք ձեռք են բերվել վերապատրաստումից, և որոնք հանգեցնում են ապագա տնտեսական օգուտների: Կազմակերպությունը կարող է նաև ակնկալել, որ այդ անձնակազմը շարունակելու է ծառայեցնել իր հմտությունները՝ ի շահ կազմակերպության: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը սովորաբար չունի բավարար հսկողություն հմուտ անձնակազմից և վերապատրաստումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների նկատմամբ, որպեսզի այդ միավորները բավարարեն ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Նույն պատճառով, որևէ հատուկ կառավարչական կամ տեխնիկական ունակություն դժվար թե բավարարի ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը՝ բացառությամբ, երբ դա պաշտպանված է դրա օգտագործման և դրանից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներով, և եթե դա բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանման մյուս դրույթները:

16. Կազմակերպությունը կարող է ունենալ գնորդների պորտֆել կամ շուկայի բաժին և ակնկալել, որ գնորդների հետ հարաբերությունների ու նրանց հավատարմության ստեղծմանն ուղղված իր ջանքերի շնորհիվ գնորդները կշարունակեն կազմակերպության հետ իրենց առևտրային գործակցությունը: Այնուամենայնիվ, կազմակերպության՝ գնորդների հետ հարաբերություններն ու գնորդների հավատարմությունը պաշտպանելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների կամ հսկողության այլ եղանակների բացակայության պարագայում կազմակերպությունը, սովորաբար, չունի բավարար հսկողություն գնորդների հետ հարաբերություններից և հավատարմությունից ակնկալվող տնտեսական օգուտների նկատմամբ, որպեսզի այդ միավորները (օրինակ՝ գնորդների բազմությունը (պորտֆել), շուկայի բաժինը, գնորդների հետ հարաբերությունները, գնորդների հավատարմությունը) բավարարեն ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Գնորդների հետ հարաբերությունները պաշտպանելու իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների բացակայության դեպքում գնորդների հետ միևնույն կամ նմանատիպ ոչ պայմանագրային հարաբերությունների գծով փոխանակման գործարքները (որոնք բիզնեսի միավորման մաս չեն կազմում) վկայում են, որ կազմակերպությունն, այնուամենայնիվ, կարող է հսկել ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք բխում են գնորդների հետ հարաբերություններից: Քանի որ այդպիսի փոխանակման գործարքները վկայում են նաև այն մասին, որ գնորդների հետ հարաբերությունները առանձնացվելի են, ապա գնորդների հետ այդ հարաբերությունները բավարարում են ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը:

Ապագա տնտեսական օգուտներ

17. Ոչ նյութական ակտիվից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները կարող են ներառել ապրանքների կամ ծառայությունների իրացումից հասույթի, ծախսումների տնտեսման կամ այլ օգուտների տեսքով, որոնք առաջանում են կազմակերպության կողմից այդ ակտիվի օգտագործման

արդյունքում: Օրինակ՝ արտադրական գործընթացում մտավոր սեփականության օգտագործումը կարող է հանգեցնել ապագա արտադրական ծախսումների կրճատմանը, այլ ոչ թե ապագա հասույթների ավելացմանը:

Ճանաչումը և չափումը

18. Միավորի ճանաչումը որպես ոչ նյութական ակտիվ պահանջում է կազմակերպությունից ցուցադրել, որ այդ միավորը բավարարում է՝

    ա) ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը (տե՛ս 8-17-րդ պարագրաֆները), և

    բ) ճանաչման չափանիշներին (տե՛ս 21-23 պարագրաֆները):

    Այս պահանջը կիրառվում է այն ծախսումների համար, որոնք տեղի են ունենում սկզբում՝ ոչ նյութական ակտիվը ձեռք բերելու կամ դրա ներստեղծման ժամանակ, և որոնք տեղի են ունենում հետագայում՝ տվյալ ակտիվը ավելացնելու, դրա մի մասը փոխարինելու կամ ակտիվը սպասարկելու համար:

19. 25-32 պարագրաֆները վերաբերում են առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ ճանաչման չափանիշների կիրառմանը, իսկ 33-43 պարագրաֆները վերաբերում են վերջիններիս կիրառմանը բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ: 44-րդ պարագրաֆը վերաբերում է պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական չափմանը, 45-47 պարագրաֆները՝ ոչ նյութական ակտիվների փոխանակումներին, իսկ 48-50 պարագրաֆները՝ ներստեղծված գուդվիլի վերաբերյալ մոտեցումներին: 51-67 պարագրաֆները վերաբերում են ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական ճանաչմանն ու չափմանը:

20. Ոչ նյութական ակտիվների բնույթն այնպիսին է, որ շատ դեպքերում այդպիսի ակտիվի ավելացում կամ դրա մի մասի փոխարինում տեղի չի ունենում: Համապատասխանաբար, հետագա ծախսումների մեծ մասը, հավանաբար, ուղղված կլինեն գոյություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների պահպանմանը, այլ ոչ թե կհամապատասխանեն ոչ նյութական ակտիվի սույն ստանդարտի սահմանմանը և ճանաչման չափանիշներին: Բացի այդ, հետագա ծախսումները հաճախ դժվար է լինում վերագրել անմիջապես առանձին ոչ նյութական ակտիվին, և ոչ թե բիզնեսին ամբողջությամբ: Հետևաբար, հետագա ծախսումները, այսինքն՝ այն ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական ճանաչումից կամ ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի լիավարտ դարձնելուց հետո, միայն հազվագյուտ դեպքերում կճանաչվեն ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում: 63-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, գնորդների ցուցակների և էությամբ նմանատիպ միավորների (լինեն դրանք ձեռք բերված, թե ներստեղծված) վրա կատարված հետագա ծախսումները միշտ ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ տեղի ունենալուն զուգընթաց: Սա բացատրվում է նրանով, որ այդպիսի ծախսումը չի կարող տարանջատվել ամբողջությամբ բիզնեսի զարգացմանն ուղղված ծախսումից:

21. Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի միմիայն այն դեպքում, երբ՝

    ա) հավանական է, որ ակտիվին վերագրելի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն, և

    բ) ակտիվի արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

22. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հավանականությունը՝ օգտագործելով խելամիտ և հիմնավորված ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են ղեկավարության՝ այն տնտեսական պայմանների ամբողջական կազմի լավագույն գնահատականը, որոնք առկա կլինեն ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

23. Կազմակերպությունը դատողությունների հիման վրա գնահատում է տվյալ ակտիվի օգտագործմանը վերագրելի ապագա տնտեսական օգուտների որոշակիության աստիճանը՝ հիմք ընդունելով սկզբնական ճանաչման պահին առկա վկայությունները՝ ավելի մեծ կշիռ տալով արտաքին վկայություններին:

24. Ոչ նյութական ակտիվը սկզբնապես պետք է չափվի սկզբնական արժեքով:

Առանձին ձեռքբերում

25. Սովորաբար, ոչ նյութական ակտիվն առանձին ձեռք բերելու համար կազմակերպության կողմից վճարվող գինն արտացոլում է այն հավանականության վերաբերյալ սպասումները, որ տվյալ ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այլ կերպ ասած, կազմակերպությունն ակնկալում է տնտեսական օգուտների ներհոսք նույնիսկ այն դեպքում, երբ այդ ներհոսքի վերաբերյալ առկա է անորոշություն՝ ժամանակային կամ գումարային առումով: Հետևաբար, առանձին ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար 21(ա) պարագրաֆի ճանաչման հավանականության չափանիշը մշտապես բավարարված է համարվում:

26. Բացի այդ, առանձին ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը, սովորաբար, հնարավոր է արժանահավատորեն չափել: Հատկապես դա այդպես է, երբ գնման հատուցումը կատարվում է դրամական միջոցների կամ այլ դրամային ակտիվների տեսքով:

27. Առանձին ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է՝

ա) դրա գնման գինը՝ ներառյալ ներկրման տուրքերն ու գնման չփոխհատուցվող հարկերը՝ առևտրային զեղչերը և արտոնությունները հանելուց հետո, և

բ) ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակին բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները:

28. Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներից են՝

ա) աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները (ըստ ՀՀՄՍ 19-ում բերված սահմանման), որոնք անմիջականորեն կապված են ակտիվն իր աշխատանքային վիճակին բերելու հետ,

բ) մասնագիտական վճարների գծով ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են ակտիվն իր աշխատանքային վիճակին բերելու հետ, և

գ) ակտիվի պատշաճ աշխատանքի ստուգման ծախսումները:

29. Ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս չկազմող ծախսումների օրինակներից են՝

ա) նոր արտադրանքի կամ ծառայության շուկայում ներկայացնելու ծախսումները (ներառյալ գովազդի և առաջխաղացման գործունեության ծախսումները),

բ) ձեռնարկատիրական գործունեությունը նոր վայրում կամ գնորդների նոր դասի հետ իրականացնելու ծախսումները (ներառյալ աշխատակազմի վերապատրաստման ծախսումները), և

գ) վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումներ:

30. Ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ծախսումների ճանաչումը դադարեցվում է, երբ ակտիվն այնպիսի վիճակում է, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Հետևաբար, ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման կամ վերագործարկման ժամանակ կրած ծախսումները չեն ներառվում այդ ակտիվի հաշվեկշռային

արժեքում: Օրինակ՝ հետևյալ ծախսումները չեն ներառվում ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում՝

ա) ծախսումներ, որոնք տեղի են ունենում, երբ ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով գործելու կարողություն ունեցող ակտիվը դեռևս պետք է շահագործման մեջ դրվի, և

բ) սկզբնական գործառնական վնասները, օրինակ՝ մինչև տվյալ ակտիվից ստացվող արտադրանքի համար պահանջարկի ձևավորումը կրած վնասները:

31. Որոշ գործառնություններ տեղի են ունենում՝ կապված ոչ նյութական ակտիվի մշակման հետ, սակայն դրանք անհրաժեշտ չեն, որպեսզի ակտիվը բերվի այնպիսի վիճակի, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Այդպիսի պատահական գործառնություններ կարող են տեղի ունենալ նախքան մշակման գործունեությունը սկսելը կամ դրա ընթացքում: Քանի որ պատահական գործառնությունները պարտադիր չեն ակտիվն այնպիսի վիճակի բերելու համար, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով, պատահական գործառնություններից եկամուտը և կապակցված ծախսերը ճանաչվում են անմիջապես շահույթում կամ վնասում և ներառվում են համապատասխան հոդվածներում՝ համաձայն դրանց դասակարգման՝ որպես եկամուտ և ծախս:

32. Եթե ոչ նյութական ակտիվի դիմաց վճարումը հետաձգվում է՝ գերազանցելով վճարման համար սովորաբար ընդունված ժամկետները, ապա դրա սկզբնական արժեքն իրենից ներկայացնում է այդ ակտիվի գնին համարժեք դրամական միջոցների գումարը: Այդ գումարի և ընդհանուր վճարների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս վճարման ժամկետի ընթացքում՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այն կապիտալացվում է *«Փոխառության ծախսումներ»* ՀՀՄՍ 23 -ի համաձայն:

Ձեռքբերումը՝ որպես բիզնեսի միավորման մաս

33. *«Բիզնեսի միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ի ներքո, եթե ոչ նյութական ակտիվը ձեռք է բերվում բիզնեսի միավորման արդյունքում, ապա այդ ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը տվյալ ակտիվի իրական արժեքն է՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքն արտացոլելու է ձեռք բերման օրվա դրությամբ այն հավանականության վերաբերյալ շուկայի մասնակիցների սպասումները, որ տվյալ ակտիվում մարմնավորված ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Այլ կերպ ասած, կազմակերպությունն ակնկալում է տնտեսական օգուտների ներհոսք նույնիսկ այն դեպքում, երբ այդ ներհոսքի վերաբերյալ առկա է անորոշություն՝ ժամանակային կամ գումարային առումով: Հետևաբար, 21(ա) պարագրաֆի ճանաչման հավանականության չափանիշը բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար միշտ համարվում է բավարարված: Եթե բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ակտիվը առանձնացվելի է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, ապա առկա է բավարար տեղեկատվություն՝ տվյալ ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելու համար: Այսպիսով, բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերվող ոչ նյութական ակտիվների համար 21(բ) պարագրաֆում բերված արժանահավատ չափման չափանիշը միշտ համարվում է բավարարված:

34. Համաձայն սույն ստանդարտի և ՖՀՄՍ 3-ի (2008 թվականին վերանայված տարբերակ), ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվով ճանաչում է ձեռք բերվողի ոչ նյութական ակտիվը՝ գուդվիլից առանձնացված՝ անկախ նրանից, թե արդյոք այդ ակտիվը նախքան բիզնեսի միավորումը ճանաչվել է ձեռք բերվողի կողմից: Սա նշանակում է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի հետազոտության ու մշակման անավարտ նախագիծը ճանաչում է որպես ակտիվ՝ գուդվիլից առանձնացված,, եթե այդ նախագիծը բավարարում

է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը: Ձեռք բերվողի հետազոտության ու մշակման անավարտ նախագիծը բավարարում է ոչ նյութական ակտիվի սահմանմանը, երբ այն՝

ա) բավարարում է ակտիվի սահմանումը, և

բ) որոշելի է, այսինքն՝ առանձնացվելի է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից:

Բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը

35. Եթե բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը առանձնացվելի է կամ առաջացել է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, ապա առկա է բավարար տեղեկատվություն՝ տվյալ ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելու համար: Երբ ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը չափելու նպատակով օգտագործված գնահատումների համար առկա է տարբեր հավանականություններով հնարավոր արդյունքների մի շարք, ապա այդ անորոշությունը ներառվում է տվյալ ակտիվի իրական արժեքի չափման մեջ:

36. Բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը կարող է առանձնացվելի լինել, բայց միայն առնչվող պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Նման դեպքերում ձեռք բերողը ճանաչում է ոչ նյութական ակտիվ՝ գուդվիլից առանձնացված, բայց առնչվող տարրի հետ միասին:

37. Ձեռք բերողը կարող է համալրող ոչ նյութական ակտիվների խումբը ճանաչել որպես մեկ ակտիվ այն դեպքում, երբ առանձին ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետները միանման են: Օրինակ, «ապրանքանիշ» և «ապրանքանիշի անվանում» հասկացությունները հաճախ օգտագործվում են որպես հոմանիշներ՝ առևտրային կամ այլ նշանների համար: Սակայն առաջինները ընդհանուր մարկետինգային տերմիններ են, որոնք սովորաբար օգտագործվում են համալրող ակտիվների խմբի համար, ինչպիսիք են առևտրային նշանը (կամ ծառայության նշանը) և դրա հետ կապակցված առևտրային անունը, բանաձևերը, բաղադրատոմսերը և տեխնոլոգիական փորձառությունը:

38-41 [Հանված են]

Հետագա ծախսումներ հետազոտության և մշակման ձեռք բերված անավարտ նախագծի վրա

42. Հետազոտության կամ մշակման հետ կապված ծախսումը, որը՝

ա) վերաբերում է առանձին կամ բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված և որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծին, և

բ) տեղի է ունենում այդ նախագծի ձեռքբերումից հետո,

պետք է հաշվառվի՝ համաձայն 54-62-րդ պարագրաֆների:

43. 54-62-րդ պարագրաֆների պահանջների կիրառումը նշանակում է, որ առանձին կամ բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված և որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծի հետ կապված հետագա ծախսումը՝

ա) ճանաչվում է ծախս, երբ տեղի է ունենում, եթե դա հետազոտության ծախսում է,

բ) ճանաչվում է ծախս, երբ տեղի է ունենում, եթե դա մշակման ծախսում է, որը չի բավարարում 57-րդ պարագրաֆում բերված՝ որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչելու չափանիշներին, և

գ) ավելացվում է ձեռք բերված հետազոտության կամ մշակման անավարտ նախագծի հաշվեկշռային արժեքին, եթե դա մշակման ծախսում է, որը բավարարում է 57-րդ պարագրաֆում բերված ճանաչման չափանիշներին:

Ձեռքբերում պետական շնորհի միջոցով

44. Որոշ դեպքերում ոչ նյութական ակտիվը կարող է ձեռք բերվել անվճար կամ նոմինալ հատուցման դիմաց՝ պետական շնորհի միջոցով: Սա կարող է տեղի ունենալ, երբ պետությունը կազմակերպությանը փոխանցում կամ հատկացնում է ոչ նյութական ակտիվներ, օրինակ՝ օդանավակայանում վայրէջքի իրավունքներ, ռադիո կամ հեռուստակայանների գործունեության լիցենզիաներ, ներմուծման լիցենզիաներ կամ քվոտաներ, կամ այլ օգտագործման սահմանափակում ունեցող ռեսուրսների հասանելիության իրավունքներ: *«Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում»* ՀՀՄՍ 20-ի ներքո, կազմակերպությունն իր ընտրությամբ կարող է սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչել թե՛ ոչ նյութական ակտիվը, և թե՛ շնորհը: Եթե կազմակերպությունը որոշում է ակտիվը սկզբնապես չճանաչել իրական արժեքով, ապա նա ակտիվը սկզբնապես ճանաչում է նոմինալ գումարով (համաձայն ՀՀՄՍ 20-ով թույլատրած մյուս մոտեցման), որին ավելացվում են տվյալ ակտիվն իր նպատակային օգտագործման վիճակին բերելու հետ կապված ցանկացած ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումները:

Ակտիվների փոխանակումներ

45. Մեկ կամ մեկից ավելի ոչ նյութական ակտիվներ կարող են ձեռք բերվել ոչ դրամային ակտիվով կամ ակտիվներով, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցությամբ փոխանակելու միջոցով: Հետևյալ քննարկումը վերաբերում է մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակմանը մեկ այլ ոչ դրամային ակտիվով, սակայն այն կիրառելի է նաև նախորդ նախադասության մեջ նկարագրված բոլոր փոխանակումների նկատմամբ: Այդպիսի ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը չափվում է իրական արժեքով՝ բացի այն դեպքերից, երբ. (ա) փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային չէ, կամ (բ) ո՛չ ստացված ակտիվի, և ո՛չ էլ հանձնած ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այս եղանակով նույնիսկ այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել հանձնած ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, ապա դրա սկզբնական արժեքը չափվում է հանձնած ակտիվի հաշվեկշռային արժեքով:

46. Կազմակերպությունը որոշում է, թե արդյոք փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է՝ դիտարկելով այդ գործարքի արդյունքում կազմակերպության ապագա դրամական հոսքերի փոփոխության ակնկալվող չափը: Փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է համարվում, եթե՝

ա) ստացված ակտիվի դրամական հոսքերի բնութագիրը (այսինքն՝ ռիսկը, ժամկետները և գումարը) տարբերվում է փոխանցված ակտիվի դրամական հոսքերի բնութագրից, կամ

բ) փոխանակման արդյունքում փոփոխության է ենթարկվում կազմակերպության գործառնությունների այն մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որը կրել է գործարքի ազդեցությունը, և

գ) (ա) կամ (բ) կետերում առաջացած տարբերությունը փոխանակված ակտիվների իրական արժեքի համեմատ էական է:

Որոշելու նպատակով, թե արդյոք փոխանակման գործարքն իր էությամբ առևտրային է՝ կազմակերպության գործառնությունների այն մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որը կրել է գործարքի ազդեցությունը, պետք է արտացոլի հարկումից հետո դրամական հոսքերը: Այս վերլուծությունների արդյունքը կարող է պարզ լինել՝ առանց կազմակերպության կողմից մանրամասն հաշվարկներ կատարելու անհրաժեշտության:

47. 21(բ) պարագրաֆով սահմանվում է, որ ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման պայմանն այն է, որ ակտիվի սկզբնական արժեքը հնարավոր լինի արժանահավատորեն չափել: Ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել, եթե. (ա) իրական արժեքների ողջամիտ չափումների միջակայքում փոփոխականությունն էական չէ այդ ակտիվի համար, կամ (բ) նշված միջակայքում տարբեր գնահատումների հավանականությունները կարող են ողջամտորեն չափվել և կիրառվել իրական արժեքի չափման ժամանակ: Եթե կազմակերպությունը կարող է արժանահավատորեն չափել կա՛մ ստացած ակտիվի, կա՛մ հանձնած ակտիվի իրական արժեքը, ապա հանձնած ակտիվի իրական արժեքը օգտագործվում է սկզբնական արժեքի չափման համար, եթե միայն ստացված ակտիվի իրական արժեքն առավել ակնհայտ չէ:

Ներստեղծված գուդվիլ

48. Ներստեղծված գուդվիլը չպետք է ճանաչվի որպես ակտիվ:

49. Որոշ դեպքերում կատարվում են ծախսումներ՝ ապագա տնտեսական օգուտներ առաջացնելու նպատակով, բայց դա չի հանգեցնում սույն ստանդարտով սահմանված ճանաչման չափանիշները բավարարող ոչ նյութական ակտիվի ստեղծման: Այդպիսի ծախսումները հաճախ նկարագրվում են որպես ներստեղծված գուդվիլին նպաստող ծախսումներ: Ներստեղծված գուդվիլը չի ճանաչվում որպես ակտիվ, քանի որ այն որոշելի միջոց չէ (այսինքն՝ այն առանձնացվելի չէ և չի առաջանում պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից), որը հսկվում է կազմակերպության կողմից, և որի սկզբնական արժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:

50. Ժամանակի ցանկացած պահի դրությամբ կազմակերպության իրական արժեքի և նրա որոշելի զուտ ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերությունները կարող են ընդգրկել մի շարք գործոններ, որոնք ազդում են կազմակերպության իրական արժեքի վրա: Այնուամենայնիվ, այդպիսի տարբերություններն իրենցից չեն ներկայացնում կազմակերպության կողմից հսկվող ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեք:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվներ

51. Երբեմն դժվար է գնահատել, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման համար սահմանված պահանջներին, քանի որ որոշակի խնդիրներ են առաջանում՝

ա) որոշելու համար, թե արդյոք առկա է և թե երբ է առկա որոշելի ակտիվ, որն առաջացնելու է ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ, և

բ) արժանահավատորեն որոշելու համար ակտիվի սկզբնական արժեքը: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունում ոչ նյութական ակտիվ առաջացնելու ծախսումները հնարավոր չէ տարանջատել կազմակերպության՝ ներստեղծված գուդվիլի պահպանման կամ ավելացման ծախսումներից կամ առօրյա գործառնությունների վարման ծախսումներից:

Հետևաբար, բացի այն, որ պետք է բավարարվեն ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման ու սկզբնական չափման ընդհանուր պահանջները, կազմակերպությունը ներստեղծված բոլոր ոչ նյութական ակտիվների համար կիրառում է 52-67-րդ պարագրաֆներում շարադրված պահանջներն ու ցուցումները:

52. Գնահատելու համար, թե արդյոք ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է ճանաչման չափանիշներին, կազմակերպությունն ակտիվների առաջացման գործընթացը դասակարգում է ըստ հետևյալ փուլերի՝

ա) հետազոտության փուլ, և

բ) մշակման փուլ:

Թեև «հետազոտություն» և «մշակում» տերմիններն ունեն իրենց հստակ սահմանումները, սույն ստանդարտի նպատակների համար «հետազոտության փուլ» և «մշակման փուլ» տերմիններն ավելի լայն իմաստ են կրում:

53. Եթե կազմակերպությունն ի վիճակի չէ ոչ նյութական ակտիվի ստեղծման ներքին նախագծի հետազոտության փուլը տարանջատել մշակման փուլից, ապա կազմակերպությունն այդ նախագծի ծախսումները դիտարկում է այնպես, կարծես դրանք տեղի են ունեցել միայն հետազոտության փուլում:

Հետազոտության փուլ

54. Հետազոտությունից (կամ ներքին նախագծի հետազոտության փուլից) առաջացող ոչ նյութական ակտիվները չպետք է ճանաչվեն: Հետազոտության (կամ ներքին նախագծի հետազոտության փուլի) ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս՝ դրանց տեղի ունենալու պահին:

55. Ներքին նախագծի հետազոտության փուլում կազմակերպությունը չի կարող ցուցադրել, որ առկա է ոչ նյութական ակտիվ, որը կառաջացնի հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ: Այդ իսկ պատճառով, այս ծախսումները որպես ծախս են ճանաչվում դրանց տեղի ունենալու պահին:

56. Հետազոտության գործունեության օրինակներ են՝

ա) գործունեություն նոր գիտելիքների ձեռքբերման նպատակով,

բ) հետազոտության արդյունքների կամ այլ գիտելիքների կիրառման հնարավորությունների որոնում, գնահատում և վերջնական ընտրություն,

գ) նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար այլընտրանքների որոնում, և

դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների համար հնարավոր այլընտրանքների ձևակերպում, նախագծում, գնահատում և վերջնական ընտրություն:

Մշակման փուլ

57. Մշակումից (կամ ներքին նախագծի մշակման փուլից) առաջացող ոչ նյութական ակտիվը պետք է ճանաչվի միմիայն այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը կարող է ցուցադրել ստորև բերված ամբողջությամբ՝

ա) ոչ նյութական ակտիվն այնպիսի ավարտուն վիճակի հասցնելու տեխնիկական իրագործելիությունը, որ այն մատչելի լինի օգտագործման կամ վաճառքի համար,

բ) ոչ նյութական ակտիվն ավարտին հասցնելու և այն օգտագործելու կամ վաճառելու իր մտադրությունը,

գ) ոչ նյութական ակտիվն օգտագործելու կամ վաճառելու իր կարողությունը,

դ) այն, թե ինչպես է ոչ նյութական ակտիվն առաջացնելու հնարավոր ապագա տնտեսական օգուտներ: Ի թիվս այլոց, կազմակերպությունը պետք է ցուցադրի ոչ նյութական ակտիվի միջոցով ստեղծվող արդյունքի կամ հենց այդ ոչ նյութական ակտիվի համար շուկայի առկայությունը, կամ, եթե ակտիվը օգտագործվելու է կազմակերպության ներսում, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակարությունը,

ե) մշակումն ավարտին հասցնելու և ոչ նյութական ակտիվն օգտագործելու կամ վաճառելու համար անհրաժեշտ համապատասխան տեխնիկական, ֆինանսական և այլ միջոցների առկայությունը,

զ) ոչ նյութական ակտիվին մշակման ընթացքում վերագրելի ծախսումներն արժանահավատորեն չափելու իր կարողությունը:

58. Ներքին նախագծի մշակման փուլում կազմակերպությունը, որոշ դեպքերում, կարող է որոշակիացնել ոչ նյութական ակտիվը և ցուցադրել, որ այդ ակտիվը կառաջացնի հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ: Սա բացատրվում է նրանով, որ նախագծի մշակման փուլում առաջընթացն ավելի մեծ է, քան հետազոտության փուլում:

59. Մշակման գործունեության օրինակներ են՝

ա) նախաարտադրական կամ նախաօգտագործման փորձանմուշների և մոդելների նախագծումը, կառուցումը և փորձարկումը,

բ) գործիքների, ձուլամայրերի, կաղապարների և դրոշմոցների նախագծումը՝ նոր տեխնոլոգիայի կիրառմամբ,

գ) փորձնական կայանքի նախագծումը, կառուցումը և շահագործումը, որն իր մասշտաբներով տնտեսապես պիտանի չէ առևտրային նպատակով արտադրության համար, և

դ) նոր կամ բարելավված նյութերի, սարքավորումների, արտադրատեսակների, գործընթացների, համակարգերի կամ ծառայությունների ընտրված այլընտրանքների նախագծումը, կառուցումը և փորձարկումը:

60. Ցուցադրելու համար, թե ինչպես է ոչ նյութական ակտիվն առաջացնելու հավանական ապագա տնտեսական օգուտներ, կազմակերպությունը գնահատում է ակտիվից ստացվելիք ապագա տնտեսական օգուտները՝ կիրառելով *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36-ի սկզբունքները: Եթե ակտիվը տնտեսական օգուտներ է առաջացնելու բացառապես այլ ակտիվների հետ համատեղ, ապա կազմակերպությունը կիրառում է դրամաստեղծ միավորի հայեցակարգը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ում:

61. Ոչ նյութական ակտիվն ավարտին հասցնելու, օգտագործելու և դրանից ստացվող օգուտները քաղելու համար անհրաժեշտ միջոցների առկայությունը կարող է ցուցադրվել, օրինակ, բիզնես ծրագրի միջոցով, որը ներկայացնում է պահանջվող տեխնիկական, ֆինանսական և այլ միջոցներ, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդ միջոցներն ապահովելու կարողությունը: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը ցուցադրում է արտաքին ֆինանսավորման առկայությունը՝ վարկատուից ստանալով այդ ծրագիրը ֆինանսավորելու պատրաստակամության վկայություն:

62. Կազմակերպության՝ ծախսումների հաշվառման համակարգերի միջոցով հաճախ կարելի է արժանահավատորեն չափել այն ծախսումները, որոնք կապված են կազմակերպությունում ոչ նյութական ակտիվի առաջացման հետ, օրինակ՝ աշխատավարձը և այլ ծախսումներ, որոնք տեղի են ունենում հեղինակային իրավունքների կամ լիցենզիաների ստացման, կամ համակարգչային ծրագրի մշակման ժամանակ:

63. Ներստեղծված ապրանքանիշերը, խորագրերը, հրապարակումների անվանումները, գնորդների ցուցակները և այլ էությամբ նմանատիպ միավորները չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվներ:

64. Ներստեղծված ապրանքանիշերի, խորագրերի, հրապարակումների անվանումների, գնորդների ցուցակների և այլ էությամբ նմանատիպ միավորների վրա կատարված ծախսումները հնարավոր չէ տարանջատել բիզնեսի՝ որպես ամբողջության, զարգացման ծախսումներից: Հետևաբար, նմանատիպ միավորները չեն ճանաչվում որպես ոչ նյութական ակտիվներ:

Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը

65. Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքը, 24-րդ պարագրաֆի նպատակների համար, այն ծախսումների հանրագումարն է, որոնք տեղի են ունեցել՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ ոչ նյութական ակտիվն առաջին անգամ բավարարել է 21, 22 և 57 պարագրաֆների ճանաչման չափանիշներին: Համաձայն 71-րդ պարագրաֆի՝ արգելվում է վերաներկայացնել այն ծախսումները, որոնք նախկինում ճանաչվել են որպես ծախս:

66. Ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է բոլոր այն ծախսումները, որոնք հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել նշված ակտիվի ստեղծմանը, արտադրմանը և ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով գործելու համար նախապատրաստմանը: Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումների օրինակներից են՝

ա) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման համար օգտագործված կամ սպառված նյութերի կամ ծառայությունների գծով ծախսումները,

բ) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման գործընթացում աշխատակիցների հատուցումների գծով ծախսումները (համաձայն ՀՀՄՍ 19-ի),

գ) իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքի գրանցման հետ կապված վճարները, և

դ) ոչ նյութական ակտիվի առաջացման համար օգտագործվող արտոնագրերի և լիցենզիաների ամորտիզացիան:

ՀՀՄՍ 23-ը սահմանում է չափանիշներ՝ տոկոսավճարը որպես ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի տարր ճանաչելու համար:

67. Ստորև բերվածները ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի բաղադրիչներ չեն՝

ա) վաճառքի, վարչական և այլ ընդհանուր վերադիր ծախսումները, բացառությամբ եթե այդ ծախսումները հնարավոր է ուղղակիորեն վերագրել ակտիվն օգտագործման համար նախապատրաստելուն,

բ) որոշելի անարդյունավետությունների հետևանքները և սկզբնական գործառնական վնասները, որոնք առաջանում են մինչև ակտիվի հասնելը պլանավորված ցուցանիշներին, և

գ) ակտիվը շահագործելու համար անձնակազմի վերապատրաստման ծախսումները:

65-րդ պարագրաֆին վերաբերող ցուցադրական օրինակ.

Կազմակերպությունը մշակում է նոր արտադրական գործընթաց: 20X5 թվականի ընթացքում կրած ծախսումները կազմել են 1,000 ԱՄ[ա] , որից 900 ԱՄ-ն տեղի է ունեցել մինչև 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ը, իսկ 100 ԱՄ-ն՝ 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ից մինչև 20X5 թվականի դեկտեմբերի 31-ը ընկած ժամանակահատվածում: Կազմակերպությունն ի վիճակի է ցուցադրել, որ 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ի դրությամբ արտադրական գործընթացը բավարարել է ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման չափանիշներին: Գործընթացում մարմնավորված նոու-հաուի փոխհատուցվող գումարը (ներառյալ ապագա դրամական արտահոսքերը գործընթացն ավարտուն դարձնելու համար՝ մինչև այն հնարավոր լինի օգտագործել) գնահատվել է 500 ԱՄ:

20X5 թվականի վերջին արտադրական գործընթացը ճանաչվում է որպես ոչ նյութական ակտիվ՝ 100 ԱՄ սկզբնական արժեքով (այն ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել՝ սկսած այն ամսաթվից, երբ բավարարվել են ճանաչման չափանիշները, այսինքն՝ 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ից): 900 ԱՄ-ի չափով ծախսումները, որոնք տեղի են ունեցել մինչև 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ը, ճանաչվում են որպես ծախս, քանի որ մինչև 20X5 թվականի դեկտեմբերի 1-ը ճանաչման չափանիշները չեն

բավարարվել: Այս ծախսումները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված արտադրական գործընթացի սկզբնական արժեքի մաս չեն կազմում:

20X6 թվականի ընթացքում կրած ծախսումները կազմել են 2,000 ԱՄ: 20X6 թվականի վերջի դրությամբ գործընթացում մարմնավորված նոու-հաուի փոխհատուցվող գումարը (ներառյալ ապագա դրամական արտահոսքերը, որոնք պահանջվում են մինչև գործընթացն ավարտուն և օգտագործման համար պիտանի դարձնելը) գնահատվել է 1,900 ԱՄ:

20X6 թվականի վերջին արտադրական գործընթացի սկզբնական արժեքը կազմել է 2,100 ԱՄ (20X5 թվականի վերջին ճանաչված 100 ԱՄ ծախսումները՝ գումարած 20X6 թվականի ընթացքում ճանաչված 2,000 ԱՄ ծախսումները): Կազմակերպությունը ճանաչում է 200 ԱՄ արժեզրկումից կորուստ՝ գործընթացի հաշվեկշռային արժեքը նախքան արժեզրկումից կորուստը (2,100 ԱՄ) ճշգրտելու համար՝ այն իջեցնելով մինչև փոխհատուցվող գումարը (1,900 ԱՄ): Այս արժեզրկումից կորուստը կհակադարձվի հաջորդ ժամանակաշրջանում, եթե բավարարվեն ՀՀՄՍ 36-ով սահմանված՝ արժեզրկումից կորստի հակադարձման պահանջները:

(ա) Սույն ստանդարտում դրամական գումարները արտահայտված են «արժութային միավորներով (ԱՄ)»:

Ծախսի ճանաչումը

68. Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս, երբ դրանք տեղի են ունենում՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

ա) դրանք կազմում են ոչ նյութական ակտիվի ճանաչման սահմանված չափանիշները բավարարող սկզբնական արժեքի մաս (տե՛ս 18-67-րդ պարագրաֆները), կամ

բ) միավորը ձեռք է բերվում բիզնեսի միավորման արդյունքում և չի կարող ճանաչվել որպես ոչ նյութական ակտիվ: Այդպիսի դեպքում նշված ծախսումները կազմում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որպես գուդվիլ ճանաչված գումարի մաս (տե՛ս ՖՀՄՍ 3-ը):

69. Որոշ դեպքերում ծախսումները կատարվում են կազմակերպությանը ապագա տնտեսական օգուտներ ապահովելու նպատակով, սակայն ձեռք չի բերվում կամ չի ստեղծվում որևէ ոչ նյութական ակտիվ կամ այլ ակտիվ, որը հնարավոր կլիներ ճանաչել: Ապրանքի մատակարարման դեպքում կազմակերպությունն այդպիսի ծախսումները ծախս է ճանաչում, երբ նա ունի այդ ապրանքի նկատմամբ հասանելիության իրավունք: Ծառայությունների մատակարարման դեպքում կազմակերպությունն այդպիսի ծախսումները ծախս է ճանաչում, երբ նա ստանում է այդ ծառայությունները: Օրինակ՝ հետազոտության ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս դրանց տեղի ունենալու պահին (տե՛ս պարագրաֆ 54-ը)՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դրանք ձեռք են բերվել որպես բիզնեսի միավորման մի մաս: Տեղի ունենալու պահին ծախս ճանաչվող ծախսումների այլ օրինակներից են՝

ա) գործունեության սկզբնավորման հետ կապված ծախսումները՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այս ծախսումներն ընդգրկվում են հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի: Գործունեության սկզբնավորման ծախսումները կարող են բաղկացած լինել հիմնադրման ծախսումներից, որոնցից են իրավաբանական անձ հիմնադրելու հետ կապված իրավաբանական և գործավարական ծախսումները, նոր արտադրամաս կամ գործունեության նոր տեսակ հիմնադրելու գծով ծախսումները (նախագործարկման ծախսումներ), կամ նոր գործառնություններ ձեռնարկելու կամ նոր արտադրատեսակներ կամ գործընթացներ ներդնելու հետ կապված ծախսումները (նախագործառնական ծախսումներ),

բ) վերապատրաստման գծով ծախսումները,

գ) գովազդի և առաջխաղացման գծով ծախսումները (ներառյալ փոստային պատվերների կատալոգները),

դ) ամբողջ կազմակերպության կամ նրա մի մասի գտնվելու վայրը փոխելու կամ վերակազմավորելու գծով ծախսումները:

69Ա. Կազմակերպությունն ունի ապրանքի նկատմամբ հասանելիության իրավունք, երբ ապրանքը պատկանում է իրեն: Նմանապես, նա ունի հասանելիության իրավունք ապրանքի նկատմամբ, երբ այն կառուցվում է մատակարարի կողմից՝ մատակարարման պայմանագրի պայմանների համաձայն, և կազմակերպությունը կարող է պահանջել դրա մատակարարումը վճարի դիմաց: Ծառայությունները ստացվում են, երբ դրանք մատուցվում են մատակարարի կողմից՝ համաձայն կազմակերպությանը դրանց մատուցման պայմանագրի, այլ ոչ թե այն ժամանակ, երբ կազմակերպությունը դրանք օգտագործում է մեկ այլ ծառայություն մատուցելու համար, օրինակ՝ գնորդներին գովազդ տրամադրելու համար:

70. 68-րդ պարագրաֆը չի արգելում կազմակերպությանը ճանաչել կանխավճարը որպես ակտիվ, երբ ապրանքի համար վճարը կատարվել է նախքան կազմակերպության կողմից այդ ապրանքի նկատմամբ իրավունք ձեռք բերելը: Նմանապես, 68-րդ պարագրաֆը կազմակերպությանը չի արգելում կանխավճարը ճանաչել որպես ակտիվ, երբ ծառայության համար վճարը կատարվել է նախքան կազմակերպության կողմից այդ ծառայությունը ստանալը:

Նախկինում կատարված ծախսեր, որոնք չպետք է ճանաչվեն որպես ակտիվ

71. Ոչ նյութական միավորի գծով ծախսումները, որոնք կազմակերպության կողմից սկզբնապես ճանաչվել են որպես ծախս, ավելի ուշ ամսաթվով չպետք է ճանաչվեն որպես ոչ նյութական ակտիվի սկզբնական արժեքի մաս:

Սկզբնական ճանաչմանը հաջորդող չափումներ

72. Որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն՝ կազմակերպությունը պետք է ընտրի կա՛մ 74-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբնական արժեքի մոտեցումը, կա՛մ 75-րդ պարագրաֆում ներկայացված վերագնահատման մոտեցումը: Եթե ոչ նյութական ակտիվը հաշվառվում է՝ կիրառելով վերագնահատման մոտեցումը, ապա իր դասին վերաբերող բոլոր մնացած ակտիվները պետք է հաշվառվեն՝ կիրառելով այդ նույն մոտեցումը, բացի այն դեպքից, երբ նշված ակտիվների համար չկա գործող շուկա:

73. Ոչ նյութական ակտիվների դաս է կազմակերպության գործառնություններում նույնանման բնույթ և օգտագործում ունեցող ակտիվների խմբավորումը: Ոչ նյութական ակտիվների դասում ընդգրկված միավորները վերագնահատվում են միաժամանակ՝ խուսափելու համար ակտիվների ընտրանքային վերագնահատումից և ֆինանսական հաշվետվություններում տարբեր ամսաթվերով սկզբնական արժեքների ու գնահատված արժեքների խառնուրդից կազմված գումարների ներկայացումից:

Սկզբնական արժեքի մոտեցումը

74. Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով՝ հանած ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստներ:

Վերագնահատման մոտեցումը

75. Սկզբնական ճանաչումից հետո ոչ նյութական ակտիվը պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքը՝ հանած ցանկացած հետագա կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստներ: Սույն ստանդարտի ներքո վերագնահատումների նպատակով, իրական արժեքը պետք է չափվի՝ վկայակոչելով գործող շուկան: Վերագնահատումները պետք է կատարվեն այնպիսի պարբերականությամբ, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ էականորեն չտարբերվի դրա իրական արժեքից:

76. Վերագնահատման մոտեցումը թույլ չի տալիս՝

ա) վերագնահատել այն ոչ նյութական ակտիվները, որոնք նախկինում չեն ճանաչվել որպես ակտիվ, կամ

բ) ոչ նյութական ակտիվները սկզբնապես ճանաչել իրենց սկզբնական արժեքից տարբերվող գումարներով:

77. Վերագնահատման մոտեցումը կիրառվում է սկզբնապես ակտիվը սկզբնական արժեքով ճանաչելուց հետո: Այնուամենայնիվ, եթե ոչ նյութական ակտիվի գծով ծախսումների միայն մի մասն է ճանաչվել որպես ակտիվ, որովհետև ակտիվը չի բավարարել ճանաչման չափանիշներին մինչև գործընթացի մի մասի ավարտը (տե՛ս պարագրաֆ 65-ը), ապա վերագնահատման մոտեցումը կարող է կիրառվել ամբողջ ակտիվի համար: Նաև՝ վերագնահատման մոտեցումը կարող է կիրառվել այն ոչ նյութական ակտիվի համար, որը ստացվել է պետական շնորհի միջոցով և ճանաչվել է նոմինալ գումարով (տե՛ս պարագրաֆ 44-ը):

78. Սովորաբար, ոչ նյութական ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունի, թեև այդպես կարող է լինել: Օրինակ՝ որոշ երկրներում գործող շուկա կարող է գոյություն ունենալ ազատ շրջանառվող տաքսիի լիցենզիաների, ձկնորսության լիցենզիաների կամ արտադրական քվոտաների համար: Սակայն գործող շուկա չի կարող գոյություն ունենալ ապրանքանիշերի, թերթերի խորագրերի, երաժշտության և կինոնկարների հրատարակման իրավունքների, արտոնագրերի կամ առևտրային նշանների համար, քանի որ այս ակտիվներից յուրաքանչյուրը եզակի է: Բացի այդ, թեև ոչ նյութական ակտիվները գնվում և վաճառվում են, գործարքի պայմանները համաձայնեցվում են առանձին գնորդների և վաճառողների միջև բանակցությունների միջոցով, և այդպիսի գործարքները համեմատաբար հազվադեպ են: Այդ պատճառով էլ մի ակտիվի համար վճարված գինը կարող է բավարար վկայություն չտրամադրել մեկ այլ ակտիվի իրական արժեքի վերաբերյալ: Ավելին՝ գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը հաճախ մատչելի չէ հասարակությանը:

79. Վերագնահատումների հաճախականությունը կախված է վերագնահատման ենթարկվող ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքների փոփոխականությունից: Եթե վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է դրա հաշվեկշռային արժեքից, ապա անհրաժեշտ է կատարել նոր վերագնահատում: Որոշ ոչ նյութական ակտիվների իրական արժեքները կարող են զգալի և փոփոխական բնույթի տատանումներ ունենալ, ինչը անհրաժեշտ է դարձնում տարեկան վերագնահատումների իրականացումը: Այդպիսի հաճախակի վերագնահատումներն անհրաժեշտ չեն այն ոչ նյութական ակտիվների համար, որոնց իրական արժեքներն ունեն միայն աննշան տատանումներ:

80. Երբ ոչ նյութական ակտիվը վերագնահատվում է, ապա այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ճշգրտվում է վերագնահատված արժեքով: Վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ ակտիվը հաշվառվում է հետևյալ ձևերից որևէ մեկով՝

ա) համախառն հաշվեկշռային արժեքը ճշգրտվում է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի վերագնահատման արդյունքներին համապատասխան: Օրինակ՝ համախառն հաշվեկշռային արժեքը կարող է վերահաշվարկվել դիտելի շուկայական տվյալներին հղում կատարելով կամ կարող է վերահաշվարկվել հաշվեկշռային արժեքի փոփոխությանը համամասնորեն: Վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ կուտակված ամորտիզացիան ճշգրտվում է այնպես, որ այն հավասար լինի ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի և հաշվեկշռային արժեքի միջև եղած տարբերությանը՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստները հաշվի առնելուց հետո, կամ

բ) կուտակված ամորտիզացիան նվազեցվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից:

Կուտակված ամորտիզացիայի ճշգրտման գումարը 85-րդ և 86-րդ պարագրաֆների համաձայն հաշվառվող հաշվեկշռային արժեքի աճի կամ նվազման մասն է կազմում:

81. Եթե վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվների դասում ընդգրկված ոչ նյութական ակտիվը չի կարող վերագնահատվել, քանի որ այդ ակտիվի համար գործող շուկա գոյություն չունի, ապա նշված ակտիվը պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով՝ հանած ցանկացած կուտակված ամորտիզացիա և արժեզրկումից կորուստներ:

82. Եթե վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքը այլևս չի կարող չափվել՝ վկայակոչելով գործող շուկան, ապա այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը պետք է լինի դրա վերագնահատված գումարը՝ գործող շուկային վկայակոչելու միջոցով վերջին վերագնահատման ամսաթվի դրությամբ, հանած ցանկացած հետագա կուտակված ամորտիզացիա և ցանկացած հետագա կուտակված արժեզրկումից կորուստներ:

83. Այն փաստը, որ վերագնահատվող ոչ նյութական ակտիվի համար գործող շուկա այլևս գոյություն չունի, կարող է մատնանշել, որ ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել, և որ անհրաժեշտ է դա ստուգել ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:

84. Եթե ակտիվի իրական արժեքը կարող է չափվել՝ վկայակոչելով հետագա չափման ամսաթվի դրությամբ գործող շուկան, ապա վերագնահատման մոտեցումը կիրառվում է այդ ամսաթվից սկսած:

85. Եթե ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով աճում է, ապա այդ աճը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և կուտակվի սեփական կապիտալում՝ «վերագնահատումից աճ» վերնագրի ներքո: Սակայն վերագնահատումից արժեքի աճը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում այն չափով, որով նա հակադարձում է նախկինում շահույթում կամ վնասում ճանաչված նույն ակտիվի վերագնահատման արդյունքում առաջացած նվազումը:

86. Եթե ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատման հետևանքով նվազում է, ապա այդ նվազումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Սակայն վերագնահատումից արժեքի նվազումը պետք է ճանաչվի այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ տվյալ ակտիվին վերագրված վերագնահատումից աճի կրեդիտային մնացորդի չափով, դրա առկայության դեպքում: Այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված նվազումը նվազեցնում է սեփական կապիտալում «վերագնահատումից աճ» վերնագրի ներքո կուտակված գումարը:

87. Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի ընդհանուր գումարը, որը ներառված է սեփական կապիտալում, կարող է ուղղակիորեն վերագրվել չբաշխված շահույթին այդ աճի իրացման պահին: Աճի ընդհանուր գումարը կարող է իրացվել տվյալ ակտիվը շրջանառությունից ընդհանրապես հանելու կամ օտարելու ժամանակ: Այնուամենայնիվ, աճի մի մասը կարող է իրացվել, երբ ակտիվն օգտագործվում է կազմակերպության կողմից: Այսպիսի դեպքում իրացված աճի գումարն իրենից ներկայացնում է երկու ամորտիզացիաների միջև տարբերությունը, որոնցից առաջինն ակտիվի վերագնահատված

հաշվեկշռային արժեքի հիման վրա հաշվարկված ամորտիզացիան է, իսկ մյուսն այն ամորտիզացիան է, որը կճանաչվեր՝ հիմնվելով ակտիվի պատմական արժեքի վրա: Վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին չի կատարվում շահույթի կամ վնասի միջոցով:

Օգտակար ծառայություն

88. Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշակի է, թե անորոշ, իսկ որոշակի լինելու դեպքում կազմակերպությունը պետք է որոշի նաև այդ օգտակար ծառայության տևողությունը կամ օգտակար ծառայությունը ներկայացնող արտադրանքի կամ նմանատիպ միավորների քանակը: Ոչ նյութական ակտիվը կազմակերպության կողմից պետք է դիտարկի որպես անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող, երբ բոլոր առնչվող գործոնների վերլուծության հիման վրա կարելի է եզրակացնել, որ չկա որևէ կանխատեսելի սահմանափակում այն ժամանակահատվածի, որի ընթացքում այդ ակտիվից ակնկալվում է զուտ դրամական ներհոսք դեպի կազմակերպություն:

89. Ոչ նյութական ակտիվի հաշվապահական հաշվառումն իրականացվում այդ ակտիվի օգտակար ծառայության հիման վրա: Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը ենթակա է ամորտիզացիայի (տե՛ս պարագրաֆներ 97-106-ը), իսկ անորոշ օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվը՝ ոչ (տե՛ս պարագրաֆներ 107-110-ը): Սույն ստանդարտին ուղեկցող ցուցադրական օրինակները լուսաբանում են տարբեր ոչ նյութական ակտիվների համար օգտակար ծառայության ժամկետի որոշման և, հիմնվելով օգտակար ծառայության սահմանումների վրա, այդ ակտիվների հետագա հաշվապահական հաշվառման խնդիրները:

90. Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը որոշելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել մի շարք գործոններ, ներառյալ՝

ա) կազմակերպության կողմից ակտիվի ակնկալվող օգտագործելիությունը և այն, թե արդյոք այդ ակտիվը կարող է արդյունավետորեն կառավարվել մեկ այլ կառավարչական խմբի կողմից,

բ) ակտիվին բնորոշ կենսաշրջանը, ինչպես նաև նույնանման եղանակով օգտագործվող նմանատիպ ակտիվների օգտակար ծառայության գնահատականների վերաբերյալ հրապարակային տեղեկատվությունը,

գ) տեխնիկական, տեխնոլոգիական, առևտրային հնացումը կամ հնացման այլ տեսակներ,

դ) այն ճյուղի կայունությունը, որում գործում է տվյալ ակտիվը, ինչպես նաև ակտիվի միջոցով ստացվող արտադրանքի կամ ծառայությունների նկատմամբ շուկայական պահանջարկի փոփոխությունները,

ե) մրցակիցների կամ հնարավոր մրցակիցների կողմից ակնկալվող գործողությունները,

զ) ակտիվից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտներ ստանալու համար պահանջվող պահպանման ծախսումների մակարդակը, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդ մակարդակին հասնելու կարողությունը և մտադրությունը,

է) ակտիվի նկատմամբ հսկողության ժամանակաշրջանը և ակտիվի օգտագործման իրավական կամ նմանատիպ սահմանափակումները, օրինակ՝ առնչվող վարձակալության ժամկետի լրանալը, և

ը) ակտիվի օգտակար ծառայության կախվածությունը կազմակերպության այլ ակտիվների օգտակար ծառայությունից:

91. «Անորոշ» հասկացությունը չի նշանակում «անսահմանափակ»: Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը արտացոլում է պահպանման ապագա ծախսումների միայն այդ մակարդակը, որը

պահանջվում է, որ ակտիվը պահպանի իր օգտակար ծառայության որոշման ժամանակ գնահատված արդյունավետության մակարդակը, ինչպես նաև կազմակերպության՝ այդպիսի մակարդակի հասնելու կարողությունն ու ցանկությունը: Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության անորոշ լինելու վերաբերյալ եզրակացությունը չպետք է կախվածության մեջ լինի նշված ակտիվը արդյունավետության այդ մակարդակի վրա պահելու համար պահանջվող ծախսումները գերազանցող ծրագրված ապագա ծախսումներից:

92. Տեխնոլոգիաների արագընթաց փոփոխությունները ենթադրում են, որ համակարգչային ծրագրերը և բազմաթիվ այլ ոչ նյութական ակտիվներ ենթակա են տեխնոլոգիական հնացման: Հետևաբար, հաճախ այդ պատճառով դրանց օգտակար ծառայությունը կարճատև է: Ոչ նյութական ակտիվի օգտագործմամբ արտադրված միավորի վաճառքի գնի ակնկալվող ապագա նվազումները կարող են ցույց տալ ակտիվի տեխնոլոգիական կամ կոմերցիոն ակնկալվող հնացածությունը, որը, իր հերթին, կարող է արտացոլել ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների նվազում:

93. Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը կարող է լինել շատ երկար կամ նույնիսկ անորոշ: Անորոշությունը արդարացնում է ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության գնահատումը զգուշավորության հիման վրա, սակայն չի արդարացնում անիրատեսորեն կարճ օգտակար ծառայության ընտրությունը:

94. Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը, որը բխում է պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներից, չպետք է գերազանցի պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքների ժամկետը, սակայն կարող է լինել ավելի կարճ՝ կախված այն ժամանակահատվածից, որի ընթացքում կազմակերպությունը ենթադրում է օգտագործել տվյալ ակտիվը: Եթե պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները փոխանցվում են սահմանափակ ժամկետով, որը կարող է նորացվել, ապա ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է ներառի նորացման ժամանակահատվածը (ժամանակահատվածները) միայն այն դեպքում, երբ առկա է կազմակերպության կողմից նորացումն առանց էական ծախսումների իրականացնելու ապացույցը: Օգտակար ծառայությունը կրկին ձեռք բերված իրավունքի, որը ճանաչվել է որպես բիզնեսի միավորման արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվ, մնացած պայմանագրային ժամկետն է այն պայմանագրի, համաձայն որի շնորհվել է այդ իրավունքը, և այն չպետք է ներառի նորացման ժամանակահատվածները:

95. Ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության վրա կարող են ազդեցություն ունենալ թե՛ տնտեսական, և թե՛ իրավական գործոնները: Տնտեսական գործոնները որոշում են այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպության կողմից կստացվեն ապագա տնտեսական օգուտներ: Իրավական գործոնները կարող են սահմանափակել այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում կազմակերպությունը հսկում է այդ օգուտների հասանելիությունը: Օգտակար ծառայությունը այն ամենակարճ ժամանակահատվածն է, որը սահմանվում է նշված գործոններով:

96. Հետևյալ գործոնների առկայությունը, ի թիվս այլ գործոնների, մատնանշում է, որ կազմակերպությունը կկարողանա նորացնել պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները՝ առանց էական ծախսումների, եթե՝

ա) առկա է հավանաբար փորձառության վրա հիմնված ապացույց, որ պայմանագրային կամ այլ իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքները կնորացվեն: Եթե նորացումը պայմանավորված է երրորդ կողմի համաձայնությամբ, ապա այն ներառում է ապացույց, որ երրորդ կողմը կտա իր համաձայնությունը,

բ) առկա է ապացույց, որ կբավարարվեն նորացման համար անհրաժեշտ ցանկացած պայմաններ, և

գ) կազմակերպության կողմից կրած նորացման ծախսումները էական չեն լինի՝ համեմատած այդ նորացումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հետ, որոնք կհոսեն դեպի կազմակերպություն:

Եթե նորացման ծախսումներն էական են՝ համեմատած այդ նորացումից ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտների հետ, որոնք կհոսեն դեպի կազմակերպություն, ապա «նորացման» ծախսումն իրենից ներկայացնում է, ըստ էության, նորացման ամսաթվով նոր ոչ նյութական ակտիվի ձեռքբերման արժեքը:

Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետով ոչ նյութական ակտիվներ

Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջան և ամորտիզացիայի մեթոդ

97. Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացվող գումարը պետք է պարբերաբար բաշխվի դրա օգտակար ծառայության ընթացքում: Ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի այն պահից, երբ ակտիվը մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ գտնվում է այն վայրում և այն վիճակում, որն անհրաժեշտ է, որպեսզի այն կարողանա գործել ղեկավարության կողմից նախատեսված ձևով: Ամորտիզացիայի հաշվարկումը դադարեցվում է, երբ տվյալ ակտիվը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվում է օտարվող ակտիվների այն խմբում, որը դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, կամ երբ այդ ակտիվն ապաճանաչվում է՝ նայած, թե այդ ամսաթվերից որն ավելի շուտ կլինի: Ամորտիզացիայի կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, ըստ որի՝ ակնկալվում է, որ ակտիվից ստացվող ապագա տնտեսական օգուտները կսպառվեն կազմակերպության կողմից: Եթե այդ մոդելը հնարավոր չէ արժանահավատորեն որոշել, ապա պետք է կիրառվի գծային մեթոդը: Յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար հաշվարկված ամորտիզացիայի ծախսումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, եթե միայն սույն կամ մեկ այլ ստանդարտով չի թույլատրվում կամ պահանջվում, որ այն ներառվի մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:

98. Ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում դրա ամորտիզացվող գումարը սիստեմատիկ հիմունքով բաշխելու համար կարող են կիրառվել ամորտիզացիայի տարբեր մեթոդներ: Այս մեթոդները ներառում են գծային մեթոդը, նվազող մնացորդի մեթոդը և արտադրանքի միավորների մեթոդը: Ակտիվի համար կիրառվող մեթոդը ընտրվում է՝ հիմք ընդունելով տվյալ ակտիվից ակնկալվող և դրանում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելը, և հետևողականորեն կիրառվում ժամանակաշրջանից ժամանակաշրջան՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ փոփոխություն է տեղի ունենում այդ ապագա տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելում:

98Ա. Գոյություն ունի անհերքելի կանխավարկած, ըստ որի, ամորտիզացիայի հաշվարկման մեթոդը, որը հիմնված է ոչ նյութական ակտիվի օգտագործումը ներառող գործունեությունից առաջացած հասույթի վրա, տեղին չէ: Ոչ նյութական ակտիվի օգտագործումը ներառող գործունեությունից առաջացած հասույթը, սովորաբար, արտացոլում է գործոններ, որոնք ուղղակիորեն կապված չեն ոչ նյութական ակտիվում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառման հետ: Օրինակ՝ հասույթի վրա ազդում են ռեսուրսների այլ մուտքերը ու գործընթացները, վաճառքի գործունեությունները ու վաճառքի ծավալներում և գներում փոփոխությունները: Հասույթի գնային բաղադրիչի վրա կարող է ազդել սղաճը, որը կապ չունի ակտիվի սպառման եղանակի հետ: Այս կանխավարկածը հնարավոր է հերքել միայն սահմանափակ դեպքերում՝

ա) եթե ոչ նյութական ակտիվը արտահայտված է որպես հասույթի չափում, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 98Գ-ում, կամ

բ) երբ հնարավոր է ցույց տալ, որ հասույթը և ոչ նյութական ակտիվի տնտեսական օգուտների սպառումը մեծապես փոխկապակցված են:

98Բ. Պարագրաֆ 98-ի համաձայն ամորտիզացիայի համապատասխան մեթոդ ընտրելիս, կազմակերպությունը կարող է որոշել ոչ նյութական ակտիվին բնորոշ՝ գերակշռող սահմանափակող գործոն: Օրինակ՝ ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման իրավունքների վերաբերյալ պայմանագիրը կարող է կազմակերպության կողմից ոչ նյութական ակտիվի օգտագործումը սահմանել տարիների քանակով (այսինքն՝ ժամանակ), արտադրանքի քանակով կամ հասույթի հաստատուն ընդհանուր գումարով, որը գեներացվելու է: Նման գերակշռող սահմանափակող գործոնի որոշակիացումը կարող է ծառայել որպես ամորտիզացիայի համապատասխան հիմունքի որոշակիացման ելակետ, բայց հնարավոր է մեկ այլ հիմունքի կիրառում, եթե այն ավելի ճիշտ է արտացոլում տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելը:

98Գ. Այն դեպքում, երբ ոչ նյութական ակտիվին բնորոշ գերակշռող սահմանափակող գործոնը հասույթի շեմին հասնելն է, ներստեղծված հասույթը կարող է համապատասխան հիմունք հանդիսանալ ամորտիզացիայի համար: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է ձեռք բերել ոսկու հանքի հետախուզման և արդյունահանման կոնցեսիա: Պայմանագրի գործողության ժամկետի լրանալը կարող է հիմնված լինել արդյունահանումից առաջացող ընդհանուր հասույթի հաստատուն գումարի վրա (օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է թույլ տալ հանքից ոսկու արդյունահանում՝ մինչև ոսկու վաճառքից ընդհանուր համախառն հասույթը հասնի ԱՄ 2 միլիարդին) և հիմնված չլինել արդյունահանված ոսկու ժամանակահատվածի կամ քանակի վրա: Մեկ այլ օրինակով՝ վճարովի ավտոճանապարհ շահագործելու իրավունքը կարող է հիմնված լինել գանձվող ճանապարհային վճարներից առաջացող հասույթի հաստատուն ընդհանուր գումարի վրա (օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է թույլ տալ վճարովի ավտոճանապարհի շահագործումը՝ մինչև գանձվող ճանապարհային վճարների կուտակված գումարը հասնի ԱՄ 100 միլիոնին): Այն դեպքում, երբ ոչ նյութական ակտիվի օգտագործման վերաբերյալ պայմանագրում հասույթը սահմանված է որպես գերակշռող սահմանափակող գործոն, ներստեղծված հասույթը կարող է ոչ նյութական ակտիվը ամորտիզացիայի ենթարկելու համապատասխան հիմք հանդիսանալ, եթե պայմանագիրը սահմանում է գեներացվող հասույթի հաստատուն ընդհանուր գումար, որի հիման վրա որոշվելու է ամորտիզացիան:

99. Ամորտիզացիան սովորաբար ճանաչվում է որպես ծախս շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, երբեմն ակտիվում մարմնավորված ապագա տնտեսական օգուտները կլանվում են կազմակերպության կողմից այլ ակտիվների արտադրության գործընթացում: Այդպիսի դեպքում ամորտիզացիայի գումարը կազմում է այլ ակտիվի ինքնարժեքի մաս և ներառվում դրա հաշվեկշռային արժեքի մեջ: Օրինակ՝ արտադրության գործընթացում օգտագործվող ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան ներառվում է պաշարների հաշվեկշռային արժեքի մեջ (տե՛ս *«Պաշարներ»* ՀՀՄՍ 2):

Մնացորդային արժեք

100. Օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետ ունեցող ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը պետք է զրո համարվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝

ա) առկա է երրորդ կողմի հանձնառություն՝ գնելու այդ ակտիվը օգտակար ծառայության ավարտին, կամ

բ) ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա (ինչպես սահմանված է ՖՀՄՍ 13-ում), և՝

(i) մնացորդային արժեքը կարող է որոշվել՝ վկայակոչելով այդ շուկան, և

(ii) հավանական է, որ այդպիսի շուկա գոյություն կունենա տվյալ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի վերջում:

101. Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ակտիվի ամորտիզացվող գումարը որոշվում է դրա մնացորդային արժեքը հանելուց հետո: Զրոյից տարբերվող մնացորդային արժեքը ենթադրում է, որ կազմակերպությունն ակնկալում է օտարել ոչ նյութական ակտիվը մինչև դրա տնտեսական ծառայության ավարտը:

102. Ակտիվի մնացորդային արժեքի գնահատման հիմքում փոխհատուցվող գումարն է օտարումից՝ կիրառելով գնահատման ամսաթվի դրությամբ նմանատիպ այն ակտիվի վաճառքի համար գերակշռող գները, որի օգտակար ծառայության ժամկետը լրացել է, և որը գործել է այնպիսի պայմաններում, որոնք նման են տվյալ ակտիվի օգտագործման պայմաններին: Մնացորդային արժեքը վերանայվում է առնվազն յուրաքանչյուր ֆինանսական տարվա վերջին: Ակտիվի մնացորդային արժեքի փոփոխությունը հաշվառվում է որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատման փոփոխություն՝ համաձայն *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8-ի:

103. Ոչ նյութական ակտիվի մնացորդային արժեքը կարող է աճել մինչև այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կամ գերազանցել այն: Եթե դա այդպես է, ապա ակտիվի ամորտիզացիայի ծախսումը հավասար է զրոյի՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ դրա մնացորդային արժեքը հետագայում նվազում է մինչև տվյալ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից ավելի ցածր գումարը:

Ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանի և ամորտիզացիայի մեթոդի վերանայում

104. Որոշակի օգտակար ծառայություն ունեցող ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը և ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է վերանայվեն առնվազն յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջում: Եթե ակտիվի ակնկալվող օգտակար ծառայությունը տարբերվում է նախորդ գնահատումներից, ապա ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը պետք է համապատասխանաբար փոփոխվի: Եթե ակտիվից առաջացող և դրանում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառման ակնկալվող մոդելում փոփոխություն է տեղի ունեցել, ապա ամորտիզացիայի մեթոդը պետք է փոփոխվի այնպես, որ արտացոլի այդ փոփոխությունները: Այդպիսի փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություններ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

105. Ոչ նյութական ակտիվի ծառայության ընթացքում կարող է ակնհայտ դառնալ, որ դրա օգտակար ծառայության գնահատումը տվյալ պահին չի համապատասխանում իրականությանը: Օրինակ՝ արժեզրկումից կորստի ճանաչումը կարող է ցուցանշել, որ ամորտիզացիայի ժամանակաշրջանը փոփոխության կարիք ունի:

106. Ժամանակի ընթացքում կարող է փոփոխության ենթարկվել այն մոդելը, համաձայն որի՝ ոչ նյութական ակտիվից դեպի կազմակերպություն են հոսում ակնկալվող ապագա տնտեսական օգուտները: Օրինակ՝ կարող է ակնհայտ դառնալ, որ ամորտիզացիայի հաշվարկման նվազող մնացորդի մեթոդը ավելի նպատակահարմար է, քան գծային մեթոդը: Մեկ այլ օրինակ է, երբ լիցենզիայով տրված իրավունքների օգտագործումը հետաձգվում է՝ պայմանավորված լինելով բիզնես ծրագրի այլ բաղադրիչների նկատմամբ գործողությունների կատարմամբ: Այսպիսի դեպքերում տնտեսական օգուտները, որոնք առաջանում են ակտիվից, կարող են ստացվել ավելի ուշ ժամանակաշրջաններում:

Օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվներ

107. Օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը ամորտիզացիայի ենթակա չէ:

108. Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի՝ կազմակերպությունից պահանջվում է ստուգել օգտակար ծառայության անորոշ ժամկետով ոչ նյութական ակտիվը արժեզրկման առկայության համար՝ վերջինիս փոխհատուցվող գումարը համեմատելով դրա հաշվեկշռային արժեքի հետ՝

ա) տարեկան կտրվածքով, և

բ) ցանկացած պահի, երբ առկա են ցուցանիշներ, որ ոչ նյութական ակտիվը կարող է արժեզրկված լինել:

Օգտակար ծառայության գնահատման վերանայում

109. Ամորտիզացիայի չենթարկվող ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայությունը պետք է վերանայվի յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում՝ պարզելու համար, թե արդյոք իրադարձություններն ու հանգամանքները շարունակում են հիմնավորել անորոշ ժամկետով օգտակար ծառայության գնահատումը տվյալ ակտիվի համար: Եթե դա այդպես չէ, ապա օգտակար ծառայության գնահատման փոփոխությունը անորոշ ժամկետից դեպի որոշակի ժամկետ պետք է հաշվառվի որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատումի փոփոխություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

110. Համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի՝ ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության վերագնահատումը անորոշ ժամկետից դեպի որոշակի ժամկետ ներկայացնում է տվյալ ակտիվի հնարավոր արժեզրկման ցուցանիշը: Արդյունքում՝ կազմակերպությունը ստուգում է այդ ակտիվը արժեզրկման առկայության համար՝ ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն որոշված դրա փոխհատուցվող գումարը համեմատելով հաշվեկշռային արժեքի հետ և ցանկացած գումար, որով հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը, ճանաչելով որպես արժեզրկումից կորուստ:

Հաշվեկշռային արժեքի փոխհատուցվելիություն. արժեզրկումից կորուստներ

111. Որոշելու համար, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվն արժեզրկված է, թե ոչ, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 36-ը: Այդ ստանդարտը պարզաբանում է, թե երբ և ինչպես է կազմակերպությունը վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է որոշում ակտիվի փոխհատուցվող գումարը և երբ է ճանաչում կամ հակադարձում արժեզրկումից կորուստը:

Շրջանառությունից հանում և օտարում

112. Ոչ նյութական ակտիվը պետք է ապաճանաչվի՝

ա) օտարման պահին, կամ

բ) երբ դրա օգտագործումից կամ հետագա օտարումից այլևս չեն ակնկալվում ապագա տնտեսական օգուտներ:

113. Ոչ նյութական ակտիվի ապաճանաչումից առաջացող օգուտը կամ կորուստը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ ներհոսքի, եթե կա այդպիսին, և տվյալ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն: Այն պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում ակտիվի ապաճանաչման պահին (եթե ՖՀՄՍ 16-ը այլ բան չի պահանջում վաճառքի և հետադարձ վարձակալության դեպքում): Օգուտը չպետք է դասակարգվի որպես հասույթ:

114. Ոչ նյութական ակտիվի օտարումը կարող է իրականացվել տարբեր եղանակներով (օրինակ՝ վաճառքի, ֆինանսական վարձակալության պայմանագրի կնքման կամ նվիրատվության միջոցով): Ոչ նյութական ակտիվի օտարման ամսաթիվը ստացողի կողմից այդ ակտիվի հսկողությունը ձեռք բերելու ամսաթիվն է՝ ՖՀՄՍ 15-ում կատարման պարտականությունները բավարարված համարելու պահանջներին համապատասխան: ՖՀՄՍ 16-ը կիրառվում է վաճառքի և հետադարձ վարձակալության միջոցով օտարման դեպքի համար:

115. Եթե 21-րդ պարագրաֆում բերված ճանաչման սկզբունքի համաձայն կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է ոչ նյութական ակտիվի մի մասի փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է այդ փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Եթե կազմակերպության համար փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքի որոշումն անիրագործելի է, ապա այն կարող է օգտագործել փոխարինման արժեքը՝ ցուցանշելու համար, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ ներստեղծման պահին:

115Ա. Բիզնեսի միավորման արդյունքում կրկին ձեռք բերված իրավունքի դեպքում, եթե այդ իրավունքը հետագայում վերաթողարկվում է (վաճառվում է) երրորդ կողմին, համապատասխան հաշվեկշռային արժեքը, եթե կա այդպիսին, պետք է օգտագործվի վերաթողարկումից առաջացած օգուտի կամ կորստի որոշման համար:

116. Ոչ նյութական ակտիվի փոխհատուցման գումարը, որը ներառվում է ապաճանաչումից առաջացած օգուտում կամ կորստում, որոշվում է ՖՀՄՍ 15-ի 47-72-րդ պարագրաֆների՝ գործարքի գին որոշելու պահանջներին համապատասխան: Օգուտում կամ կորստում ներառված փոխհատուցման գնահատված գումարի հետագա փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՖՀՄՍ 15-ի՝ գործարքի գնի փոփոխությունների պահանջներին համապատասխան:

117. Սահմանափակ օգտակար ծառայության ժամկետով ոչ նյութական ակտիվի ամորտիզացիան չի դադարեցվում, երբ ոչ նյութական ակտիվն այլևս չի օգտագործվում, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այդ ակտիվը ամբողջությամբ մաշվել է կամ դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող ակտիվ (կամ ընդգրկվում է օտարման ենթակա ակտիվների խմբում, որը դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող)՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի:

Բացահայտում

Ընդհանուր

118. Կազմակերպությունը ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար պետք է բացահայտի հետևյալը՝ տարանջատելով ներստեղծված ոչ նյութական ակտիվները այլ ոչ նյութական ակտիվներից՝

ա) օգտակար ծառայության ժամկետի անորոշ կամ որոշակի լինելը և, որոշակի լինելու դեպքում, այդ ժամկետների տևողությունը կամ ամորտիզացիայի հաշվարկման համար կիրառվող դրույքաչափերը,

բ) օգտակար ծառայության որոշակի ժամկետով ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկման համար կիրառվող մեթոդները,

գ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում համախառն հաշվեկշռային արժեքը և ցանկացած կուտակված ամորտիզացիան (հաշվի առած կուտակված արժեզրկումից կորուստները),

դ) համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության տողային հոդվածը (հոդվածները), որում ներառված է ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան,

ե) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում և վերջում հաշվեկշռային արժեքի համապատասխանեցումը, որը ցույց է տալիս՝

(i) ավելացումները՝ առանձին նշելով կազմակերպության ներսում ստեղծվածները, առանձին ձեռք բերվածները և բիզնեսի միավորումների արդյունքում ձեռք բերվածները,

(ii) ակտիվները, որոնք դասակարգվում են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառվում են օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5-ի, և այլ օտարումներ,

(iii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ավելացումները կամ նվազումները, որոնք առաջանում են 75-րդ, 85-րդ և 86-րդ պարագրաֆների ներքո կատարված վերագնահատումներից և ՀՀՄՍ 36-ի ներքո այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված կամ հակադարձված արժեզրկումից կորուստներից (եթե կան այդպիսիք),

(iv) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում ճանաչված արժեզրկումից կորուստները (եթե կան այդպիսիք)՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի,

(v) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շահույթում կամ վնասում հակադարձված արժեզրկումից կորուստները (եթե կան այդպիսիք)՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի,

(vi) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված ցանկացած ամորտիզացիա,

(vii) փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացման արժույթով փոխարկելու և արտարժութային գործառնությունը կազմակերպության ներկայացման արժույթով փոխարկելու արդյունքում,

(viii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքի այլ փոփոխություններ:

119. Ոչ նյութական ակտիվների դասն ակտիվների խմբավորում է, որոնք նման են բնույթով և կազմակերպության գործունեության մեջ իրենց օգտագործման եղանակով: Առանձին դասերի օրինակներ կարող են լինել՝

ա) ապրանքանիշերի անվանումները,

բ) պարբերականների խորագրերը և հրապարակումների անվանումները,

գ) համակարգչային ծրագրերը,

դ) լիցենզիաները և վստահագրերը (ֆրենչայզները),

ե) հեղինակային իրավունքները, արտոնագրերը և արտադրության սեփականության հետ կապված այլ իրավունքներ, ծառայության և շահագործման իրավունքները,

զ) բաղադրատոմսերը, բանաձևերը, մոդելները, նախագծերը և փորձանմուշները,

է) մշակման ընթացքում գտնվող ոչ նյութական ակտիվները:

Վերը նշված դասերը բաժանվում են ավելի փոքր խմբերի (միավորվում են ավելի խոշոր խմբերում), եթե նման մոտեցման արդյունքում ապահովվում է առավել տեղին տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար:

120. Կազմակերպությունը բացահայտում է ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկման վերաբերյալ տեղեկատվություն՝ ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն, ի լրումն այն տեղեկատվության, որը պահանջվում է 118(ե)(iii)-(v) պարագրաֆներով:

121. Համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի պահանջների՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ տեղի ունեցած փոփոխության բնույթը և գումարը, որը էական ազդեցություն է ունեցել ընթացիկ ժամանակաշրջանում, կամ ակնկալվում է, որ էական ազդեցություն

կունենա հետագա ժամանակաշրջաններում: Այդպիսի բացահայտման անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ հետևյալ փոփոխություններից՝

ա) ոչ նյութական ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետի գնահատում,

բ) ամորտիզացիայի մեթոդի, կամ

գ) մնացորդային արժեքներ:

122. Կազմակերպությունը պետք է նաև բացահայտի՝

ա) ոչ նյութական ակտիվի համար, որի օգտակար ծառայությունը գնահատվել է որպես անորոշ, այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը և այն պատճառները, որոնք հիմք են հանդիսանում՝ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը որպես անորոշ գնահատելու համար: Այս պատճառները ներկայացնելիս կազմակերպությունը պետք է նկարագրի այն գործոնները, որոնք էական դեր են խաղացել, երբ որոշվել է, որ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետն անորոշ է,

բ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական նշանակություն ունեցող ցանկացած առանձին ոչ նյութական ակտիվի նկարագրությունը, հաշվեկշռային արժեքը և ամորտիզացիայի մնացած ժամանակաշրջանը,

գ) պետական շնորհի միջոցով ձեռք բերված և սկզբնապես իրական արժեքով ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների համար (տե՛ս պարագրաֆ 44)՝

(i) այդ ակտիվների համար սկզբնապես ճանաչված իրական արժեքը,

(ii) դրանց հաշվեկշռային արժեքը,

(iii) ակտիվների ճանաչմանը հաջորդող չափման եղանակը՝ սկզբնական արժեքի մոտեցման կամ վերագնահատման մոտեցման համաձայն,

դ) այն ոչ նյութական ակտիվների առկայությունը և հաշվեկշռային արժեքները, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը սահմանափակված է, և այն ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքները, որոնք գրավադրվել են որպես երաշխիք՝ պարտավորությունների համար,

ե) ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման համար պայմանագրային հանձնառությունների գումարը:

123. Երբ կազմակերպությունը նկարագրում է այն գործոնները, որոնք կարևոր դեր են խաղացել որոշելիս, որ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետն անորոշ է, կազմակերպությունը հաշվի է առնում 90-րդ պարագրաֆում թվարկված գործոնները:

Ոչ նյութական ակտիվների չափումը սկզբնական ճանաչումից հետո՝ կիրառելով վերագնահատման մոտեցումը

124. Եթե ոչ նյութական ակտիվները հաշվառվում են վերագնահատված արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) ըստ ոչ նյութական ակտիվների դասերի՝

(i) վերագնահատման ամսաթիվը,

(ii) վերագնահատված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, և

(iii) այն հաշվեկշռային արժեքը, որը կճանաչվեր, եթե ոչ նյութական ակտիվների վերագնահատված դասը ճանաչումից հետո չափվեր 74-րդ պարագրաֆում նկարագրված սկզբնական արժեքի մոտեցման կիրառմամբ, և

բ) ոչ նյութական ակտիվներին վերաբերող վերագնահատման արդյունքում առաջացած աճի գումարը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ՝ ցույց տալով հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած փոփոխությունները և բաժնետերերի միջև մնացորդի բաշխման ցանկացած սահմանափակում,

գ) [հանված է]:

125. Բացահայտման նպատակներով կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որ վերագնահատված ակտիվների դասերը միավորվեն ավելի մեծ դասերում: Այնուամենայնիվ, դասերը չեն միավորվում, եթե դա կհանգեցնի ոչ նյութական ակտիվների այնպիսի դասի առաջացման, որում կներառվեն և՛ սկզբնական արժեքի, և՛ վերագնահատման մոտեցումների համաձայն չափված գումարները:

Հետազոտության և մշակման ծախսումներ

126. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված հետազոտության և մշակման ծախսումների ընդհանուր գումարը:

127. Հետազոտության և մշակման ծախսումներն ընդգրկում են բոլոր այն ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են հետազոտության կամ մշակման գործունեությանը (տե՛ս 66-րդ և 67-րդ պարագրաֆները՝ որպես ուղեցույց ծախսումների այն տեսակի վերաբերյալ, որոնք պետք է ներառվեն 126-րդ պարագրաֆով սահմանված բացահայտման պահանջի նպատակների համար):

Այլ տեղեկատվություն

128. Կազմակերպության համար խրախուսելի է, սակայն պարտադիր պահանջ չէ, որ նա բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

ա) լրիվ ամորտիզացված, բայց դեռևս օգտագործման մեջ գտնվող ոչ նյութական ակտիվների նկարագրությունը, և

բ) այն նշանակալի ոչ նյութական ակտիվների հակիրճ նկարագրությունը, որոնք կազմակերպության կողմից հսկվում են, սակայն ակտիվ չեն ճանաչվում, որովհետև դրանք չեն բավարարել սույն ստանդարտով սահմանված ճանաչման չափանիշները, կամ որովհետև դրանք ձեռք են բերվել կամ առաջացել են մինչև *«Ոչ նյութական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 38-ի՝ 1998 թվականին հրապարակված տարբերակի ուժի մեջ մտնելը:

Անցումային դրույթներ և ուժի մեջ մտնելը

129. [Հանված է]

130. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը՝

ա) բիզնեսի միավորումների արդյունքում ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման համար, որոնց համար համապատասխան համաձայնագիրը կնքվել է 2004 թվականի մարտի 31-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին, և

բ) առաջընթաց՝ բոլոր այլ ոչ հիմնական ակտիվների հաշվապահական հաշվառման համար՝ 2004 թվականի մարտի 31-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսված առաջին տարեկան ժամանակաշրջանի սկզբից: Այսպիսով, կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի այդ ամսաթվին ճանաչված ոչ նյութական ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը: Սակայն կազմակերպությունը

պետք է այդ ամսաթվով կիրառի սույն ստանդարտը՝ վերահաշվարկելու համար այդպիսի ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայությունը: Եթե այդպիսի վերահաշվարկման արդյունքում կազմակերպությունը փոխում է ակտիվի օգտակար ծառայության իր գնահատումը, ապա նշված փոփոխությունը պետք է հաշվառվի որպես փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 8-ի:

130Ա. Կազմակերպությունը պետք է 2-րդ պարագրաֆի փոփոխությունները կիրառի 2006 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրան հաջորդող ամսաթվին սկսած տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՍ 6-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

130Բ. *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ով (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխվել է ՖՀՄՍ-ներում օգտագործված տերմինաբանությունը: Բացի այդ, փոփոխվել են 85-րդ, 86-րդ, և 118(ե)(iii) պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 1-ը (2007 թվականին վերանայված տարբերակ) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

130Գ. ՖՀՄՍ 3-ով (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) փոփոխվել են 12, 33–35, 68, 69, 94 և 130 պարագրաֆները, հանվել են 38 և 129 պարագրաֆները և ավելացվել է 115Ա պարագրաֆը: 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով փոփոխվել են 36 և 37 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ 2009 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Հետևաբար, կազմակերպությունը չպետք է ճշգրտի այն գումարները, որոնք ճանաչվել են ոչ նյութական ակտիվների և գուդվիլի համար նախորդող բիզնեսի միավորումների արդյունքում: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է ՖՀՄՍ 3-ը (2008 թվականին վերանայված տարբերակ) ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է կիրառի այդ փոփոխություններն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար և բացահայտի այդ փաստը:

130Դ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով փոփոխվել են 69, 70 և 98 պարագրաֆները և ավելացվել է 69Ա պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:

130Ե. [Հանված է]

130Զ. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 10-ով և *«Համատեղ պայմանավորվածություններ»* ՖՀՄՍ 11-ով փոփոխվել է 3(ե) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 10-ը և ՖՀՄՍ 11-ը:

130Է. 2011 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ով փոփոխվել են 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 և 124 պարագրաֆները և հանվել են 39-41 և 130Ե պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

130Ը. 2013 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2010–2012 ցիկլ*» փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 80-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը 2014 թվականի հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը

կիրառում է այդ փոփոխությունը ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

130Թ. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի *«ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2010–2012 ցիկլ»* փաստաթղթով կատարված փոփոխությունը բոլոր վերագնահատումների համար՝ ճանաչված այդ փոփոխության սկզբնական կիրառման ամսաթվին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջաններում և անմիջապես նախորդող տարեկան ժամանակաշրջանում: Կազմակերպությունը կարող է նաև ներկայացնել ճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ներկայացված ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, բայց որը չի պահանջվում: Եթե կազմակերպությունը ներկայացնում է չճշգրտված համադրելի տեղեկատվություն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների համար, պետք է պարզորոշ որոշակիացնի չճշգրտված տեղեկատվությունը, նշի, որ այն ներկայացվել է այլ հիմունքով և բացատրի այդ հիմունքը:

130Ժ. 2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Մաշվածության և ամորտիզացիայի ընդունելի մեթոդների վերաբերյալ պարզաբանում»* (ՀՀՄՍ 16-ի և ՀՀՄՍ 38-ի փոփոխություններ) փաստաթղթով փոփոխվել են պարագրաֆներ 92-ը և 98-ը և ավելացվել են պարագրաֆներ 98Ա-98Գ-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները առաջընթաց՝ 2016 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

130ԺԱ.2014 թվականի մայիսին հրապարակված *«Հաստատ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15-ով փոփոխվել են 3, 114 և 116 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 15-ը:

130ԺԲ.2016 թվականի հունվարին հրապարակված ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել են 3, 6, 113 և 114 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

130ԺԳ.2017 թվականի մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 17-ով փոփոխվել է պարագրաֆ 3-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 17-ը:

Նմանատիպ ակտիվների փոխանակումները

131. Սույն ստանդարտը առաջընթաց կիրառելու վերաբերյալ 129 և 130(բ) պարագրաֆների պահանջը նշանակում է, որ եթե ակտիվների փոխանակումը չափվել է մինչև սույն ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը՝ հիմնվելով հանձնած ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի վրա, ապա կազմակերպությունը չի վերաներկայացնում ձեռք բերված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրա իրական արժեքն արտացոլելու համար:

Ժամկետից շուտ կիրառումը

132. Սույն ստանդարտի պահանջների վաղ կիրառումը՝ մինչև 130-րդ պարագրաֆում սահմանված ուժի մեջ մտնելու ամսաթվերը, խրախուսելի է այն կազմակերպությունների համար, որոնց համար կիրառելի է 130-րդ պարագրաֆը: Սակայն, եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է նախքան ուժի մեջ մտնելու այդ ամսաթվերը, ապա նա պետք է միաժամանակ կիրառի նաև ՖՀՄՍ 3-ը և ՀՀՄՍ 36-ը (2004 թվականին վերանայված տարբերակ):

ՀՀՄՍ 38 -ի (1998 թվականին հրապարակված) գործողության դադարեցումը

133. Սույն ստանդարտը փոխարինում է *«Ոչ նյութական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 38-ին (1998 թվականին հրապարակված):