

## Հիմնական միջոցների հաշվառումը

Հիմնական միջոցների հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները, այն է՝ ակտիվների ճանաչման պահի որոշումը, դրանց հաշվեկշռային արժեքի որոշումը և դրանց հետ կապված մաշվածության ճանաչումը, սահմանված է ՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտում:

Հիմնական միջոցները նյութական ակտիվներ են, որոնք՝

ա) առկա են կազմակերպությունում արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար.

բ) նախատեսվում է օգտագործել ավելի քան մեկ տարի ժամկետով:

Նոր հաշվային պլանում սեփականության իրավունքով կազմակերպությանը պատկանող հիմնական միջոցների գծով բացված են երեք առաջին կարգի հաշիվներ՝ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ», 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ» և 115 «Հողամասեր»:

Հիմնական միջոցների միավորը ճանաչվում է որպես ակտիվ, երբ՝

ա) ակնկալվում է, որ դրա հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և՝

բ) դրա արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:

Հիմնական միջոցների միավորը, որը համապատասխանում է ակտիվի ճանաչման չափանիշներին, պետք է սկզբնապես չափվի իր սկզբնական արժեքով (ինքնարժեքով):

Հիմնական միջոցների միավորի սկզբնական արժեքն ընդգրկում է նրա գնման գինը, ներկրման տուրքերը, հարկերը և պարտադիր այլ վճարները, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն կազմակերպությանը ետ վերադարձման, և ակտիվը իր նպատակային օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու հետ անմիջականորեն կապված ցանկացած ծախսում: Տրամադրված ցանկացած գեղչ և արտոնություն հանվում է գնման գնից:

Ձեռք բերվող (ստացվող) հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքով հաշվառելու դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

- ԴԲ** 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»
- 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»
- 115 «Հողամասեր»

- ԿՐ** 228 «Ընթացիկ դեբիտորական պարտք անձնակազմի հետ»
- 251 «Դրամարկղ»
- 252 «Հաշվարկային հաշիվ»
- 311 «Կանոնադրական (քաժնեհավաք) կապիտալ»
- 312 «Չվճարված կապիտալ»
- 521 «Առևտրական կրեդիտորական պարտքեր չկապակցված կողմերի գծով»

## 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտք բյուջեին»

և այլն:

Սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքն որոշվում է նույն սկզբունքներով, որոնք կիրառվում են ձեռք բերվող (ատացվող) հիմնական միջոցի համար:

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

Սեփական ուժերով կառուցվող անավարտ հիմնական միջոցները հաշվառվում են դրանց վրա կատարված ծախսումների հանրագումարով:

Կառուցման պայմանագրերով կառուցվող անավարտ հիմնական միջոցները հաշվառվում են կապալառուից ընդունված աշխատանքների արժեքի հանրագումարով:

Կազմակերպությունում պատրաստված (կառուցված), տեղակայված հիմնական միջոցների գծով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

**ԴԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

**113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»**

**ԿԲ 118 «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»**

Հետագա ծախսումները, որոնք վերաբերում են արդեն ճանաչված հիմնական միջոցների միավորին, ավելացվում են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին, երբ հավանական է, որ դրանց շնորհիվ ապագա տնտեսական օգուտները ավելի շատ, քան ակնկալվում էր առկա ակտիվի նորմատիվային ցուցանիշների սկզբնական գնահատումից, կհոսեն դեպի կազմակերպություն: Մյուս բոլոր հետագա ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսեր:

Հետագա ծախսերի կապիտալացման դեպքում տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

**ԴԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

**113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»**

**ԿԲ 118 «Անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ»**

Հիմնական միջոցների սկզբնական ճանաչմանը հաջորդող չափումների վերաբերյալ կիրառվում են հիմնական և թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցումները:

Հիմնական մոտեցման դեպքում հիմնական միջոցի միավորը որպես ակտիվ սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվի իր սկզբնական արժեքով՝ հանած կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները:

Մաշվածություն՝ ակտիվի մաշվածության գումարի պարբերական բաշխումն է նրա օգտակար ծառայության ընթացքում:

Մաշվածության գումար՝ ակտիվի սկզբնական արժեքի կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարի և մնացորդային արժեքի տարբերությունն է:

Օգտակար ծառայություն՝

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

բ) արտադրանքի այն քանակն է կամ աշխատանքների, ծառայությունների այն ծավալը, որն ակնկալվում է ստանալ (կատարել, մատուցել) ակտիվի օգտագործման միջոցով:

Արժեզրկումից կորուստներ՝ այն գումարն է, որով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը գերազանցում է փոխհատուցվող գումարը:

Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածությունը հաշվառելու նպատակով բացվում է 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն», իսկ ժամանակավորապես շահագործումից հանվածների գծով՝ 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն» առաջին կարգի հաշիվները:

Հիմնական միջոցների միավորի մաշվածության գումարը պետք է պարբերաբար բաշխվի ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում: Մաշվածության հաշվարկման կիրառվող մեթոդը պետք է արտացոլի այն մոդելը, որով կազմակերպությունը սպառում է ակտիվի տնտեսական օգուտները:

Քանի որ ակտիվի մեջ մարմնավորված տնտեսական օգուտներն օգտագործվում են կազմակերպության կողմից, ապա ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է, որպեսզի արտացոլի այդ օգտագործումը՝ այն մաշվածությանը վերագրելու միջոցով:

Հիմնական միջոցների միավորի մեջ մարմնավորած տնտեսական օգուտները կազմակերպությունն սպառում է գլխավորապես ակտիվի օգտագործման միջոցով: Այնուամենայնիվ, այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են տեխնիկական հնացածությունը (բարոյական մաշվածությունը), անգործության ընթացքում առաջացած մաշվածությունը, հաճախ պատճառ են դառնում տնտեսական օգուտների նվազման, որոնք ակնկալվում էին ստացվել ակտիվի օգտագործումից:

Շահագործման մեջ գտնվող բոլոր հիմնական միջոցների գծով հաշվարկվում է մաշվածություն, բացառությամբ հողամասի, որովհետև այն ունի անսահմանափակ ծառայություն:

Ակտիվի մաշվածության գումարը իր օգտակար ծառայության ընթացքում պարբերաբար բաշխելու համար կարող են կիրառվել մաշվածության հաշվարկման տարբեր մեթոդներ: Դրանցից են՝ գծային, նվազող մնացորդի և ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման մեթոդները: Մաշվածության հաշվարկման գծային մեթոդի համաձայն ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում կատարվում են հավասարաչափ հատկացումներ, իսկ նվազող մնացորդի մեթոդի համաձայն՝ նվազող հատկացումներ: Տարիների ընդհանուր գումարի մեթոդի համաձայն կատարվում են ակտիվի ակնկալվող օգտագործելիության կամ

արտադրողականության վրա հիմնված հատկացումներ: Ակտիվի համար կիրառվող մեթոդը ընտրվում է հիմնվելով տնտեսական օգուտների ստացման ակնկալվող մոդելի վրա և հետևողականորեն կիրառվում է մի հաշվետու ժամանակաշրջանից մյուսը, քանի դեռ չկա ակտիվի տնտեսական օգուտների ստացման ակնկալվող մոդելի փոփոխություն: Յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար հաշվարկված մաշվածության գումարը պետք է ճանաչվի որպես ծախս, եթե այն չի ներառվում մեկ ուրիշ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի մեջ:

Հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվեգրված գումարների գծով տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

-երբ ճանաչվում է որպես ծախս՝

**ԴԲ 712 «Իրացման (առևտրային) ծախսեր»**

**714 «Վարչական ծախսեր»**

և այլն

**ԿԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

-երբ ներառվում է մեկ ուրիշ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում՝

**ԴԲ 811 «Հիմնական արտադրություն»**

**812 «Օժանդակ արտադրություն»**

**813 «Անուղղակի արտադրական ծախսումներ»**

**814 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների կառուցման (ստեղծման)**

**ծախսումներ»**

և այլն

**ԿԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

Շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածության գծով տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

**ԴԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

**ԿԲ 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

Արժեզրկումից կուտակված կորուստները հաշվառվում են 122 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստներ» առաջին կարգի հաշվում: Որոշելու համար՝ հիմնական միջոցի միավորը արժեզրկվել է, թե՛ ոչ, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՀՀՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը: Այդ ստանդարտը բացատրում է, թե ինչպես է կազմակերպությունը վերանայում իր ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը, ինչպես է որոշում ակտիվի փոխհատուցվող գումարը և երբ է ճանաչում կամ չեղյալ համարում արժեզրկումից կորուստները:

Հիմնական միջոցների ճանաչված արժեզրկումից կորուստների գումարների գծով տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

**ԴԲ 716 «Գործառնական այլ ծախսեր»**

**ԿԲ 122 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստներ»**

Թույլատրելի այլընտրանքային մոտեցման համաձայն հիմնական միջոցի միավորը որպես ակտիվ սկզբնական ճանաչումից հետո պետք է հաշվառվի վերագնահատված գումարով, որն իրենից ներկայացնում է նրա իրական արժեքն առանց համապատասխան կուտակված մաշվածության և արժեզրկումից կուտակված կորուստների: Վերագնահատումները պետք է կատարվեն բավարար պարբերականությամբ, այնպես, որ հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չտարբերվի հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից:

Վերագնահատման հաճախությունը կախված է հիմնական միջոցների իրական արժեքի փոփոխություններից: Երբ արդեն վերագնահատված ակտիվի իրական արժեքը էականորեն տարբերվում է հաշվեկշռային արժեքից, անհրաժեշտ է կատարել նոր վերագնահատում: Հիմնական միջոցների որոշ միավորների իրական արժեքը կարող է զգալիորեն և անկանոն ձևով փոփոխվել, ուստի անհրաժեշտ է դառնում դրանց տարեկան վերագնահատումը: Հիմնական միջոցների այն միավորների համար, որոնց իրական արժեքը աննշան է փոփոխվում, բավարար է երեք կամ հինգ տարին մեկ կատարվող վերագնահատումը:

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

Այս դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

**ԴԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

**113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»**

**115 «Հողամասեր»**

-երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝

**ԿԲ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»**

-երբ վերագրվում է եկամուտին՝

**ԿԲ 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ»**

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

Այս դեպքում տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

-երբ վերագրվում է սեփական կապիտալին՝

**ԴԲ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»**

- ԿՐ** 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»
- 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»
- 115 «Հողամասեր»

-երբ վերագրվում է ծախսերին՝

- ԳՔ** 717 «Գործառնական այլ ծախսեր»

- ԿՐ** 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»
- 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»
- 115 «Հողամասեր»

Երբ հիմնական միջոցների միավորը վերագնահատվում է, վերագնահատման պահի դրությամբ կուտակված մաշվածությունը՝

**ա)** վերաձևակերպվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքի (այսինքն՝ սկզբնական արժեքի կամ դրան փոխարինող այլ գումարի) փոփոխությանը համամասնորեն այնպես, որ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը վերագնահատումից հետո հավասարվում է նրա վերագնահատված գումարին: Այս մեթոդը սովորաբար կիրառվում է, երբ ակտիվը վերագնահատվում է վերականգնման արժեքի գործակցի միջոցով:

Երբ վերագնահատումից աճում է կուտակված մաշվածությունը, ապա տրվում է հետևյալ ձևակերպումը՝

- ԳՔ** 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»

- ԿՐ** 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

- ԿՐ** 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

իսկ երբ նվազում է՝

- ԳՔ** 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

- ԳՔ** 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

- ԿՐ** 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»

**բ)** հանվում է ակտիվի համախառն հաշվեկշռային արժեքից (այսինքն՝ սկզբնական արժեքի կամ ֆինանսական հաշվետվություններում դրան փոխարինող այլ գումարից) և գուտ գումարը վերաձևակերպվում է վերագնահատված գումարի հիման վրա: Օրինակ՝ այս մեթոդը կիրառվում է շինությունների համար, որոնք վերագնահատվում են իրենց շուկայական արժեքով:

Կուտակված մաշվածության վերաձևակերպումից կամ հանումից (բացառումից) առաջացած ճշգրտման գումարով ավելացվում կամ պակասեցվում է հաշվեկշռային արժեքը:

Տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

**ա)** երբ ճշգրտման գումարով ավելանում է հաշվեկշռային արժեքը՝

- շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մասով

ԴԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

ԿՐ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»,

- շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցների մասով

ԴԲ 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

ԿՐ 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»

և

ԴԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ

ԴԲ 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»

ԴԲ 115 «Հողամասեր»

ԿՐ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»

բ) երբ ճշգրտման գումարով պակասում է հաշվեկշռային արժեքը՝

- շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մասով

ԴԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

ԿՐ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»,

- շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցների մասով

ԴԲ 114 «Ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

ԿՐ 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»

և

ԴԲ 321 «Ակտիվների վերագնահատումից առաջացած արժեքի աճ»

ԿՐ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»

ԿՐ 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»

ԿՐ 115 «Հողամասեր»

Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների նկատմամբ սեփականության իրավունք ձեռք բերելիս տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

ԴԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»

ԿՐ 119 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցներ»

և

ԴԲ 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն»

ԿՐ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»

Հիմնական միջոցների միավորը պետք է հանվի հաշվապահական հաշվեկշռից, երբ այն իրացվում կամ, երբ ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի սկսվել վրայից նրա իրացումից:

Վաճառքի (օտարման) դեպքում տրվում է հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումը՝

**ԴԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

**ԴԲ 122 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստներ»**

**ԿԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

որից հետո կատարվում է հաշվեկշռային արժեքի դուրս գրում՝

-վաճառվածի գծով՝

**ԴԲ 721 «Հիմնական միջոցների վաճառքի (օտարման) ծախսեր»**

**ԴԲ 724 «Գործունեության ընդհատման հետ կապված ակտիվների վաճառքի (օտարման) ծախսեր»**

**ԿԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

-լուծարվածի գծով՝

**ԴԲ 717 «Գործառնական այլ ծախսեր»**

**ԿԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

Համանման ձևակերպումներ են տրվում նաև շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցների և հողամասերի գծով:

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

Տրվում են հետևյալ հաշվապահական ձևակերպումները՝

**ԴԲ 112 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցների մաշվածություն»**

**ԴԲ 122 «Ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների արժեզրկումից կորուստներ»**

**ԿԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

և

**ԴԲ 113 «Շահագործման մեջ չգտնվող հիմնական միջոցներ»**

**ԿԲ 111 «Շահագործման մեջ գտնվող հիմնական միջոցներ»**

**Թաթուլ Մովսիսյան**  
**«Էկոնոմիկա և իրավունք» 1.2000**