

Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 40

Ներդրումային գույք

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել ներդրումային գույքի հաշվապահական հաշվառման մոտեցումները և դրա հետ կապված բացահայտման պահանջները:

Գործողության ոլորտը

2. **Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի ներդրումային գույքը ճանաչելիս, չափելիս և բացահայտելիս:**
3. Ի թիվս այլ հարցերի՝ սույն ստանդարտը կիրառվում է վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում վարձակալությամբ պահվող և որպես ֆինանսական վարձակալություն հաշվառվող ներդրումային գույքում մասնակցությունը չափելիս, ինչպես նաև վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում գործառնական վարձակալության տրված ներդրումային գույքը չափելիս: Սույն ստանդարտը չի վերաբերում այն խնդիրներին, որոնք կարգավորվում են «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17 -ով, ներառյալ
 - ա) վարձակալության դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն.
 - բ) ներդրումային գույքի գծով վարձակալությունից եկամտի ճանաչումը (տե՛ս «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18-ը).
 - գ) վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում վարձակալությամբ պահվող և որպես գործառնական վարձակալություն հաշվառվող գույքում մասնակցության չափումը.
 - դ) վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական վարձակալությունում գուտ ներդրումների չափումը.
 - ե) վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործառնությունների հաշվառումը.
 - զ) ֆինանսական և գործառնական վարձակալությունների վերաբերյալ բացահայտումները:
4. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում՝
 - ա) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների նկատմամբ (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը).
 - բ) օգտակար հանածոների արդյունահանման և օգտագործման իրավունքների և օգտակար հանածոների պաշարների նկատմամբ, ինչպիսիք են նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող այլ ռեսուրսներ:

Սահմանումներ

5. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝

Հաշվեկշռային արժեք. այն գումարն է, որով ակտիվը ճանաչվում է ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում:

Սկզբնական արժեք. ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման ժամանակ վճարված դրամական միջոցների կամ դրանց համարժեքների գումարն է, կամ այլ հատուցման իրական արժեքը ակտիվի ձեռքբերման կամ կառուցման պահի դրությամբ, կամ, որտեղ կիրառելի է, ակտիվի սկզբնապես ճանաչման ժամանակ նրան վերագրված գումարը՝ այլ ՖՀՄՍ-ների, օրինակ՝ «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ՖՀՄՍ 2-ի, հատուկ պահանջներին համապատասխան:

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

Ներդրումային գույք. գույք (հող կամ շենք կամ շենքի մի մաս, կամ և՛ հող, և՛ շենք), որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալի կողմից)

վարձակալությունից եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով, այլ ոչ թե՝

ա) արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար. կամ

բ) սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար:

Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք. գույք, որը պահվում է (սեփականատիրոջ կամ ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձակալի կողմից)՝ արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքների մատակարարման, կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:

6. Գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում վարձակալի կողմից պահվող գույքում մասնակցությունը կարող է դասակարգվել և հաշվառվել որպես ներդրումային գույք այն և միայն այն դեպքում, եթե այդ գույքն այլ կերպ բավարարում է ներդրումային գույքի սահմանմանը, և վարձակալը ճանաչված ակտիվի համար օգտագործում է 33-55-րդ պարագրաֆներում ներկայացված իրական արժեքի մոդելը: Դասակարգման այս այլընտրանքային տարբերակը կիրառվում է «գույք առ գույք» հիմունքով: Այնուամենայնիվ, երբ գործառնական վարձակալությամբ պահվող այդպիսի մեկ գույքում մասնակցության համար ընտրվում է դասակարգման այս այլընտրանքը, որպես ներդրումային գույք դասակարգված ամբողջ գույքը պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը: Երբ դասակարգման այս այլընտրանքն ընտրվում է, ապա այդպես դասակարգված ցանկացած մասնակցություն ներառվում է 74-78-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումներում:

7. Ներդրումային գույքը պահվում է վարձակալությունից եկամուտ վաստակելու կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով: Հետևաբար, ներդրումային գույքը առաջացնում է դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք մեծապես անկախ են կազմակերպության կողմից պահվող այլ ակտիվներից: Դա էլ հենց տարբերակում է ներդրումային գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից: Արտադրությունը, ապրանքներ մատակարարելը կամ ծառայություններ մատուցելը (կամ գույքը վարչական նպատակներով օգտագործելը) առաջացնում են դրամական միջոցների հոսքեր, որոնք վերագրելի են ոչ միայն գույքին, այլև արտադրության կամ մատակարարման գործընթացներում օգտագործված այլ ակտիվների: Սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի նկատմամբ կիրառվում է «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16 -ը:

8. Ստորև բերված են ներդրումային գույքի օրինակներ՝

ա) հող, որը պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում արժեքի աճի, այլ ոչ թե սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի նպատակով.

բ) հող, որը պահվում է տվյալ պահին չորոշված նպատակով ապագա օգտագործման համար: (Եթե կազմակերպությունը չի որոշել, թե հողն օգտագործելու է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք, թե սովորական գործունեության ընթացքում կարճաժամկետ վաճառքի համար, ապա հողը դիտարկվում է որպես արժեքի աճի նպատակով պահվող).

գ) կազմակերպությանը պատկանող (կամ կազմակերպության կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող) շենք, որը տրված է մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների.

դ) չզբաղեցված շենք, որը պահվում է մեկ կամ ավելի գործառնական վարձակալությունների տարև նպատակով.

ե) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է՝ ապագայում որպես ներդրումային գույք օգտագործվելու համար:

9. Ստորև բերված են այնպիսի հողվածների օրինակներ, որոնք ներդրումային գույք չեն և, հետևաբար, դուրս են մնում սույն ստանդարտի գործողության ոլորտից՝

ա) գույք, որը պահվում է՝ սովորական գործունեության ընթացքում վաճառելու համար, կամ գտնվում է կառուցման կամ բարելավման գործընթացքում՝ այդպիսի վաճառքի համար (տե՛ս «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը), օրինակ՝ գույքը, որը ձեռք է բերվել բացառապես մոտ ապագայում հետագա օտարման, կամ բարելավման և հետագա վերավաճառքի նպատակով.

- բ) գույք, որը կառուցվում կամ բարելավվում է երրորդ կողմի պատվերով (տե՛ս «Կառուցման պայմանագրեր» ՀՀՄՍ 11-ը)։
 - գ) սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք (տե՛ս ՀՀՄՍ 16), ներառյալ (ի թիվս այլոց) այն գույքը, որը պահվում է ապագայում որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք օգտագործելու նպատակով, այն գույքը, որը պահվում է ապագայում բարելավվելու և այնուհետև որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք օգտագործելու նպատակով, այն գույքը, որը զբաղեցված է աշխատակիցների կողմից (անկախ նրանից՝ նրանք վճարում են շուկայական դրույքով վարձավճար, թե ոչ) և օտարման համար նախատեսված սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը։
 - դ) [հանված է]
 - ե) մեկ այլ կազմակերպությանը ֆինանսական վարձակալությամբ տրված գույք։
10. Գույքի որոշ տեսակներ ներառում են այնպիսի մաս, որը պահվում է վարձակալական եկամուտ վաստակելու կամ արժեքի աճի նպատակով, և այնպիսի մաս, որը պահվում է արտադրության, կամ ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար: Եթե այս երկու մասերը կարող են առանձին վաճառվել (կամ առանձին տրվել ֆինանսական վարձակալության), ապա կազմակերպությունն այդ մասերի համար հաշվառումն իրականացնում է առանձնացված: Եթե նշված մասերը չեն կարող առանձին վաճառվել, ապա գույքը համարվում է ներդրումային գույք, միայն եթե ոչ նշանակալի մասն է պահվում՝ արտադրության, ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման, կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:
 11. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունն իր ունեցած գույքը զբաղեցնողներին մատուցում է լրացուցիչ ծառայություններ: Կազմակերպությունը նման գույքը դիտարկում է որպես ներդրումային գույք, եթե այդ ծառայությունները տվյալ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, ոչ նշանակալի մասն են կազմում: Օրինակ՝ երբ գրասենյակային շենքի սեփականատերը շենքը զբաղեցրած վարձակալներին մատուցում է պահակային և շենքի շահագործման ծառայություններ:
 12. Այլ դեպքերում մատուցվող ծառայությունները նշանակալի են: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը սեփականության իրավունքով ունի և կառավարում է հյուրանոց, հյուրերին մատուցվող ծառայությունները կազմում են այդ համաձայնության՝ որպես մեկ ամբողջության, նշանակալի մասը: Հետևաբար, սեփականատիրոջ կողմից կառավարվող հյուրանոցը ավելի շուտ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք է, քան ներդրումային գույք:
 13. Կարող է դժվար լինել որոշել, արդյոք լրացուցիչ ծառայությունները այնքան նշանակալի են, որ գույքը չորակվի որպես ներդրումային գույք: Օրինակ՝ հյուրանոցի սեփականատերը երբեմն կառավարման պայմանագրի ներքո որոշ պարտականություններ փոխանցում է երրորդ կողմի: Այդպիսի պայմանագրերի պայմանները շատ տարբեր են: Մի դեպքում սեփականատիրոջ դիրքը, ըստ էության, կարող է լինել պասիվ ներդրողի: Մյուս դեպքում սեփականատերը կարող է պարզապես փոխանցել որոշակի առօրյա գործառնություններ՝ միաժամանակ պահպանելով հյուրանոցի գործունեությունից առաջացող դրամական միջոցների հոսքերի տատանումներին նշանակալի ենթարկվածությունը:
 14. Գույքը որպես ներդրումային որակելու կամ չորակելու համար անհրաժեշտ են դատողություններ: Կազմակերպությունը մշակում է չափանիշներ այնպես, որ այն կարողանա հետևողականորեն կիրառել այդ դատողությունները՝ ներդրումային գույքի սահմանման և 7-13-րդ պարագրաֆներում ներկայացված համապատասխան ցուցումների համաձայն: 75-րդ պարագրաֆի <<գ>> կետը պահանջում է, որ, եթե դասակարգումը բարդ է, կազմակերպությունը բացահայտի այդ չափանիշները:
 15. Որոշ դեպքերում կազմակերպությանը պատկանում է գույք, որը վարձակալվում և զբաղեցվում է իր մայր կազմակերպության կամ այլ դուստր կազմակերպության կողմից: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում այդ գույքը չի որակվում որպես ներդրումային գույք, քանի որ, տնտեսական միավորի տեսանկյունից, այդ գույքը խմբի կողմից զբաղեցված գույք է: Այնուամենայնիվ, առանձին կազմակերպության տեսանկյունից, որին պատկանում է այդ գույքը, այն ներդրումային գույք է, եթե բավարարում է 5-րդ պարագրաֆի սահմանմանը: Հետևաբար, իր առանձին ֆինանսական հաշվետվություններում վարձատուն այդ գույքը դիտարկում է որպես ներ-

դրումային գույք:

Ճանաչում

16. **Ներդրումային գույքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝**
- ա) **հավանական է, որ այդ ներդրումային գույքի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն.**
 - բ) **ներդրումային գույքի ինքնարժեքը հնարավոր է արժանահավատորեն չափել:**
17. Ճանաչման նշված սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը գնահատում է իր ամբողջ ներդրումային գույքի ծախսումները, երբ դրանք տեղի են ունենում: Այս ծախսումները ներառում են ներդրումային գույքի ձեռքբերման համար սկզբնապես կատարած ծախսումները և գույքի վրա ավելացնելու, դրա մի մասի փոխարինման կամ գույքի սպասարկման համար հետագայում կատարվելիք ծախսումները:
18. 16-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքում չի ճանաչում այդ գույքի սպասարկման ամենօրյա ծախսումները: Փոխարենը՝ նշված ծախսումները ճանաչվում են շահույթում կամ վնասում՝ կատարմանը գուզնթաց: Ամենօրյա սպասարկման ծախսումները հիմնականում աշխատանքի վարձատրության և նյութական ծախսումներն են, ինչպես նաև կարող են ներառել փոքր մասերի արժեքը: Նշված ծախքերի նպատակը հաճախ նկարագրվում է որպես գույքի վերանորոգման և սպասարկման համար կատարվող:
19. Ներդրումային գույքի մասերը կարող են ձեռք բերվել փոխարինման միջոցով: Օրինակ՝ ներքին պատերը կարող են փոխարինել սկզբնական պատերին: Ճանաչման սկզբունքի համաձայն՝ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է առկա ներդրումային գույքի փոխարինման մասի արժեքը այն պահին, երբ տեղի է ունենում ծախսումը, եթե բավարարվում են ճանաչման չափանիշները: Փոխարինված մասերի հաշվեկշռային արժեքը ապաճանաչվում է սույն ստանդարտի ապաճանաչման դրույթների համաձայն:

Չափումը ճանաչման պահին

20. **Ներդրումային գույքը սկզբնապես պետք է չափվի իր ինքնարժեքով (սկզբնական արժեքով): Գործառնության հետ կապված ծախսումները պետք է ներառվեն սկզբնապես չափման մեջ:**
21. Գնված ներդրումային գույքի ինքնարժեքը ներառում է դրա գնման գինը և ուղղակիորեն վերագրելի ցանկացած ծախսում: Ուղղակիորեն վերագրելի ծախսումներից են, օրինակ, իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները, գույքի փոխանցման գծով հարկերը, ինչպես նաև գործառնության հետ կապված այլ ծախսումներ:
22. [հանված է]
23. Ներդրումային գույքի ինքնարժեքը չի ներառում՝
- ա) գործարկման ծախսումները (բացառությամբ երբ դրանք անհրաժեշտ են՝ գույքը ղեկավարության նախանշած նպատակներով օգտագործման համար աշխատանքային վիճակի բերելու համար).
 - բ) մինչև ներդրումային գույքի՝ պլանավորված օգտագործման մակարդակի հասնելը կրած գործառնական վնասները, կամ
 - գ) գույքի կառուցման կամ բարելավման ժամանակ նյութերի, աշխատուժի կամ այլ ծախսումների նորմալ մակարդակը գերազանցող ծախսումները (գերնորմատիվային ծախսումներ):
24. Եթե ներդրումային գույքի դիմաց վճարումը հետաձգվում է, ապա դրա ինքնարժեքը անհապաղ վճարման գնի համարժեքն է: Այս գումարի և ընդհանուր վճարումների միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս՝ հետաձգված ժամկետի ընթացքում:

25. Վարձակալությամբ պահվող և որպես ներդրումային գույք դասակարգված գույքում մասնակցության սկզբնավորման ինքնարժեքը պետք է որոշվի ինչպես ֆինանսական վարձակալության համար՝ ՀՀՄՍ 17-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն, այսինքն՝ ակտիվը պետք է ճանաչվի գույքի իրական արժեքից և նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքից նվազագույնով: Համարժեք գումարը պետք է ճանաչվի որպես պարտավորություն՝ այդ նույն պարագրաֆի համաձայն:
26. Վարձակալության համար վճարված ցանկացած հավելվածար այս նպատակով դիտարկվում է որպես նվազագույն վարձավճարների մաս և, հետևաբար, ներառվում է ակտիվի ինքնարժեքում, սակայն բացառվում է պարտավորությունից: Եթե վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք, ապա իրական արժեքով հաշվառվող հողվածը այդ մասնակցությունն է, այլ ոչ թե հիմքում ընկած գույքը: Գույքում մասնակցության իրական արժեքի չափման մոտեցումները ներկայացված են իրական արժեքի մոդելի համար ներկայացված 33-35-րդ, 40-րդ, 41-րդ, 48-րդ, 50-րդ և 52-րդ պարագրաֆներում և ՖՀՄՍ 13-ում: Այդ մոտեցումները նաև տեղին են իրական արժեքի չափման համար, երբ այդ արժեքն օգտագործվում է որպես ինքնարժեք՝ սկզբնապես ճանաչման նպատակներով:
27. Մեկ կամ ավելի ներդրումային գույքերը կարելի է ձեռք բերել՝ փոխանակելով ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ դրամային ակտիվների համակցության հետ: Մտորեն դիտարկվում է մեկ ոչ դրամային ակտիվի փոխանակումը մյուսով, սակայն դա կիրառելի է նաև նախորդ նախադասությունում նկարագրված բոլոր փոխանակումների համար: Նման ներդրումային գույքի ինքնարժեքը չափվում է իրական արժեքով, բացառությամբ երբ. ա) փոխանակվող գործառնությունը չունի առևտրային բնույթ. կամ բ) ոչ ստացված, և ոչ էլ տրված ակտիվի իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել: Ձեռք բերված ակտիվը չափվում է այս կերպ, նույնիսկ եթե կազմակերպությունը չի կարող անմիջապես ապաճանաչել տրված ակտիվը: Եթե ձեռք բերված ակտիվը չի չափվում իրական արժեքով, դրա ինքնարժեքը չափվում է տրված ակտիվի հաշվեկշռայի արժեքով:
28. Որոշելու համար, արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, կազմակերպությունը դիտարկում է այն չափը, որով իր ապագա դրամական միջոցների հոսքերը, սկսնկալվում է, որ փոփոխվելու են գործառնության արդյունքում: Փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, եթե՝
- ա) ստացված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքը (ռիսկը, ժամանակը և գումարը) տարբերվում է տրամադրված ակտիվի գծով դրամական միջոցների հոսքերի կառուցվածքից. կամ
 - բ) փոխանակման հետևանքով գործառնության փոփոխությունները ազդում են կազմակերպության գործունեության մի մասի կազմակերպությանը բնորոշ արժեքի վրա. և
 - գ) (ա) կամ (բ) կետերում տարբերությունը փոխանակվող ակտիվների իրական արժեքի համեմատ նշանակալի է:
- Որոշելու համար, արդյոք փոխանակվող գործառնությունն ունի առևտրային բնույթ, կազմակերպության գործունեության այն մասով կազմակերպությանը բնորոշ արժեքը, որի վրա ազդում է գործառնությունը, պետք է արտացոլի դրամական միջոցների հոսքերը հարկերից հետո: Նշված վերլուծությունների արդյունքը կարող է հստակ լինել առանց կազմակերպության կողմից մանրամասն հաշվարկների կատարման անհրաժեշտության:
29. Ակտիվի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելի է, եթե. (ա) իրական արժեքի խելամիտ չափումների փոփոխվելիության տիրույթն էական չէ տվյալ ակտիվի համար. կամ (բ) տվյալ տիրույթում տարբեր գնահատումների հավանականությունը կարող է խելամտորեն գնահատվել և օգտագործվել իրական արժեքը չափելիս: Եթե կազմակերպությունը հնարավորություն ունի արժանահավատորեն չափելու կամ ստացված, կամ տրված ակտիվի իրական արժեքը, ապա տրված ակտիվի իրական արժեքն օգտագործվում է ստացված ակտիվի ինքնարժեքը չափելու համար, բացառությամբ եթե ստացված ակտիվի իրական արժեքն ավելի հստակորեն է ակնհայտ:

Չափումը ճանաչումից հետո

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

30. Հաշվի առնելով 32Ա և 34-րդ պարագրաֆներում նշված բացառությունը, կազմակերպությունը, որպես իր հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, պետք է ընտրի կամ 33-55-րդ պարագրաֆներում նկարագրված իրական արժեքի մոդելը, կամ 56-րդ պարագրաֆում նկարագրված ինքնարժեքի մոդելը, և պետք է այդ քաղաքականությունը կիրառի իր ամբողջ ներդրումային գույքի նկատմամբ:
31. «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը նշում է, որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ կամավոր փոփոխություն պետք է կատարվի միայն այն դեպքում, եթե այդ փոփոխությունը հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցության մասին արժանահավատ և առավել տեղին տեղեկատվության ներկայացմանը: Չափազանց անհավանական է, որ անցումը իրական արժեքի մոդելից ինքնարժեքի մոդելին կնպաստի առավել տեղին ներկայացմանը:
32. Մույն ստանդարտը պահանջում է, որ բոլոր կազմակերպությունները կամ չափման (եթե կազմակերպությունը կիրառում է իրական արժեքի մոդելը), կամ բացահայտման (եթե այն կիրառում է ինքնարժեքի մոդելը) նպատակով չափեն ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Խրախուսվում է, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունները ներդրումային գույքի իրական արժեքը չափեն ճանաչված և համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող անկախ գնահատողի գնահատման հիման վրա, որը տիրապետում է տվյալ տարածքում տվյալ կատեգորիայի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին:
- 32Ա. **Կազմակերպությունը կարող է՝**
- ա) ընտրել կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ ինքնարժեքի մոդելը որպես պարտավորությունների ապահովություն հանդիսացող այն ամբողջ ներդրումային գույքի համար, որի դիմաց հատույցները ուղղակիորեն կապված են այդ ներդրումային գույքը ներառող ակտիվների իրական արժեքի կամ դրանցից ստացվող հատույցների հետ.
 - բ) ընտրել կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ ինքնարժեքի մոդելը բոլոր այլ ներդրումային գույքի համար՝ անկախ (ա) կետում կատարված ընտրությունից:
- 32Բ. Որոշ ապահովագրական ընկերություններ և այլ կազմակերպություններ հիմնադրում են ներքին գույքային ֆոնդեր, որոնք թողարկում են պայմանական միավորներ, որոնցից որոշ միավորները պահվում են ներդրողների կողմից կցված պայմանագրերով, իսկ մյուսները՝ կազմակերպության կողմից: 32Ա պարագրաֆը կազմակերպությանը թույլ չի տալիս չափել ֆոնդի կողմից պահվող գույքի մի մասը ինքնարժեքով, իսկ մյուս մասը՝ իրական արժեքով:
- 32Գ. Եթե կազմակերպությունը 32Ա պարագրաֆում նկարագրված երկու կատեգորիաների համար ընտրում է տարբեր մոդելներ, ապա տարբեր մոդելներով չափված ակտիվների պուլերի միջև ներդրումային գույքի վաճառքները պետք է ճանաչվեն իրական արժեքով, և իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում: Համապատասխանաբար, եթե ներդրումային գույքը մի պուլից, որում օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը, վաճառվում է մյուս պուլ, որում օգտագործվում է ինքնարժեքի մոդելը, ապա գույքի իրական արժեքը վաճառքի անսաթվի դրությամբ դառնում է դրա ելակետային արժեքը:

Իրական արժեքի մոդել

33. Կազմակերպությունը, որն ընտրել է իրական արժեքի մոդելը, սկզբնապես ճանաչումից հետո իրող ներդրումային գույքը պետք է չափի իրական արժեքով, բացառությամբ 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված դեպքերի:
34. Երբ վարձակալի կողմից գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը՝ 6-րդ պարագրաֆի համաձայն, դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք, ապա 30-րդ

պարագրաֆը չի համարվում ընտրովի. կիրառվում է իրական արժեքի մոդելը:

35. Ներդրումային գույքի իրական արժեքի փոփոխություններից առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է ներառվի այն ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում, որի ընթացքում այն առաջանում է:

36-39 [Հանված են]

40. Ներդրումային գույքի իրական արժեքը ՖՀՄՍ 13-ին համապատասխան չափելիս կազմակերպությունը պետք է համոզվի, որ իրական արժեքը, ի թիվս այլոց, արտացոլում է ընթացիկ վարձակալություններից վարձակալական եկամուտը, ինչպես նաև այլ ենթադրությունները, որոնք շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ներդրումային գույքի գնորոշման նպատակով ընթացիկ շուկայական պայմաններում:

41. 25-րդ պարագրաֆը սահմանում է վարձակալված գույքում մասնակցության ինքնարժեքի սկզբնապես ճանաչման հիմունքը: 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է, անհրաժեշտության դեպքում, վարձակալված գույքում մասնակցությունը վերաչափել իրական արժեքով: Շուկայական դրույքներով դիտարկվող վարձակալության դեպքում, ձեռքբերման պահին վարձակալված գույքում մասնակցության իրական արժեքը՝ ակնկալվող բոլոր վարձակալական վճարների (ներառյալ՝ ճանաչված պարտավորություններին վերաբերող վճարները) գուտ գումարը պետք է հավասար լինի գրոյի: Նշված իրական արժեքը չի փոխվում՝ անկախ այն հանգամանքից, թե հաշվապահական հաշվառման նպատակներով վարձակալված ակտիվը և պարտավորությունը ճանաչվում են իրական արժեքով, թե նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքով՝ ՀՀՄՍ 17-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն: Այսպիսով՝ 25-րդ պարագրաֆի համաձայն, ինքնարժեքով չափված վարձակալված ակտիվը 33-րդ պարագրաֆի համաձայն իրական արժեքով վերաչափելը չպետք է առաջացնի որևէ սկզբնական օգուտ կամ վնաս, բացառությամբ, եթե իրական արժեքը չափվում է տարբեր ժամանակներում: Նշվածը կարող է տեղի ունենալ, երբ իրական արժեքի մոդելի կիրառման ընտրությունն իրականացվում է սկզբնապես ճանաչումից հետո:

42-47 [Հանված են]

48. Բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ ձեռք է բերում ներդրումային գույք (կամ երբ գոյություն ունեցող գույքը առաջին անգամ դառնում է ներդրումային գույք՝ օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունից հետո), իրական արժեքի խելամիտ չափումների տիրույթը կարող է այնքան մեծ լինել, և տարբեր գնահատականների հավանականությունները կարող է այնքան դժվար լինել գնահատել, որ իրական արժեքի միանշանակ չափման օգտակարությունը հավասարվում է գրոյի: Դա կարող է ցույց տալ, որ այդ գույքի իրական արժեքը հնարավոր չէ շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափել (տե՛ս պարագրաֆ 53):

49. [Հանված է]

50. Ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը իրական արժեքի մոդելի շրջանակներում որոշելիս կազմակերպությունը պետք է խուսափի այն ակտիվների կամ պարտավորությունների կրկնահաշվարկից, որոնք ճանաչվել են որպես առանձին ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Օրինակ՝

ա) այնպիսի սարքավորումներ, ինչպիսիք են վերելակները կամ օդափոխիչները, հաճախ կազմում են շենքի անբաժանելի մասը և սովորաբար ներառվում են ներդրումային գույքի իրական արժեքում, այլ ոչ թե առանձնացված ճանաչվում են որպես հիմնական միջոցներ:

բ) եթե գրասենյակը վարձակալության է հանձնվում կահավորված վիճակում, ապա գրասենյակի իրական արժեքը սովորաբար ներառում է կահույքի իրական արժեքը, քանի որ վարձակալական եկամուտը վերաբերում է կահավորված գրասենյակին: Երբ կահույքը ներառվում է ներդրումային գույքի իրական արժեքում, կազմակերպությունը այդ կահույքը չի ճանաչում որպես առանձին ակտիվ:

գ) ներդրումային գույքի իրական արժեքը չի ներառում գործառնական վարձակալության գծով կանխավճարները կամ հաշվեգրված եկամուտները, քանի որ կազմակերպությունը դրանք ճանաչում է որպես առանձին պարտավորություն կամ ակտիվ:

դ) վարձակալությամբ պահվող ներդրումային գույքի իրական արժեքն արտացոլում է ակնկալվող դրամական միջոցների հոսքերը (ներառյալ պայմանական ռենտան, որն ակնկալվում է դառնալ վճարման ենթակա): Համապատասխանաբար, եթե գույքի համար

ձեռքբերման արժեքը կատարվելիք բոլոր վճարումների գուտ գումարն է, ապա անհրաժեշտ կլինի հետ հաշվարկել վարձակալության գծով ճանաչված ցանկացած պարտավորություն՝ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը որոշելու համար օգտագործելով իրական արժեքի մոդելը:

51. [Հանված է]

52. Որոշ դեպքերում կազմակերպությունն ակնկալում է, որ ներդրումային գույքի հետ կապված իր վճարումների (բացառությամբ արդեն ճանաչված պարտավորությունների վերաբերող վճարումները) ներկա արժեքը կգերազանցի դրամական միջոցների համապատասխան մուտքերի ներկա արժեքը: Կազմակերպությունը կիրառում է «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37 -ը՝ որոշելու համար, արդյոք ճանաչի պարտավորություն, և եթե այո, ինչպես չափի այն:

Իրական արժեքը արժանահավատորեն չափելու անկարողություն

53. Գոյություն ունի հերքելի ենթադրություն, որ կազմակերպությունը կարող է շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափել ներդրումային գույքի իրական արժեքը: Այնուամենայնիվ, բացառիկ դեպքերում կա հստակ վկայություն, որ երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ ձեռք է բերում ներդրումային գույք (կամ երբ գոյություն ունեցող գույքն առաջին անգամ դառնում է ներդրումային գույք՝ օգտագործման եղանակի մեջ փոփոխությունից հետո), ներդրումային գույքի իրական արժեքը շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափելի չէ: Սա առաջանում է այն և միայն այն դեպքերում, երբ համադրելի գույքի շուկան ակտիվ չէ (այն է՝ վերջին ժամանակներում տեղի են ունեցել փոքրաթիվ գործարքներ, գնանշումներն ընթացիկ չեն կամ դիտարկվող գործարքային գները ցույց են տալիս, որ վաճառողը ստիպված է եղել վաճառել), և մատչելի չեն իրական արժեքի այլընտրանքային արժանահավատ չափումներ (օրինակ՝ դրամական միջոցների զեղչված հոսքերի կանխատեսումների հիման վրա): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելի չէ, սակայն ակնկալում է, որ կառուցումն ավարտելուն պես գույքի իրական արժեքը կլինի արժանահավատորեն չափելի, այն պետք է չափի կառուցման ընթացքում գտնվող այդ ներդրումային գույքը ինքնարժեքով մինչև կամ դրա իրական արժեքը դառնա արժանահավատորեն չափելի, կամ կառուցումն ավարտվի (որ տարբերակն ավելի վաղ տեղի ունենա): Եթե կազմակերպությունը որոշում է, որ ներդրումային գույքի (կառուցման ընթացքում գտնվող գույքից տարբեր այլ գույք) իրական արժեքը շարունակական հիմունքով արժանահավատորեն չափելի չէ, կազմակերպությունը նշված ներդրումային գույքը պետք է չափի՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 16-ի սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը: Ներդրումային գույքի մնացորդային արժեքը պետք է ընդունվի գրո: Կազմակերպությունը պետք է շարունակի կիրառել ՀՀՄՍ 16-ը մինչև ներդրումային գույքի օտարումը:

53Ա. Երբ կազմակերպությունը ի վիճակի է դառնում արժանահավատորեն չափել կառուցման ընթացքում գտնվող և նախկինում ինքնարժեքով չափվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը, այն պետք է այդ գույքը չափի իր իրական արժեքով: Այդ գույքի կառուցումն ավարտվելուն պես, ենթադրվում է, որ իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Եթե դա այդպես չէ, ապա, 53-րդ պարագրաֆի համաձայն, գույքը պետք է հաշվառվի՝ կիրառելով սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի:

53Բ. Այն ենթադրությունը, որ կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել, կարող է հերքվել միայն սկզբնապես ճանաչման պահին: Կազմակերպությունը, որը կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի միավորը չափում է իրական արժեքով, կարող է չեզոքացնել, որ ավարտված ներդրումային գույքի իրական արժեքն արժանահավատորեն չափելի չի լինի:

54. Բացառիկ դեպքերում, երբ 53-րդ պարագրաֆում նշված պատճառով կազմակերպությունը ստիպված է ներդրումային գույքը չափել՝ օգտագործելով ինքնարժեքի մոդելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 16-ի, այն պետք է իրական արժեքով չափի իր ողջ այլ ներդրումային գույքը, ներառյալ կառուցման մեջ գտնվող ներդրումային գույքը: Նման դեպքերում, չնայած կազմակերպությունը կարող է ինքնարժեքի մոդելը կիրառել ներդրումային մեկ գույքի նկատմամբ, կազմակերպությունը պետք է

շարունակի հաշվառել մնացած բոլոր գույքերը՝ կիրառելով իրական արժեքի մոդելը:

55. Եթե կազմակերպությունը ներդրումային գույքը նախկինում չափել է իրական արժեքով, ապա այն պետք է շարունակի չափել այդ գույքը իրական արժեքով մինչև դրա օտարումը (կամ մինչև որ գույքը դառնա սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ կազմակերպությունը սկսի այն բարելավել՝ սովորական գործունեության ընթացքում հետագա վաճառքի նպատակով), նույնիսկ եթե համադրելի շուկայական գործարքները դառնում են ավելի հազվադեպ կամ շուկայական գները դառնում են ավելի դժվար մատչելի:

Ինքնարժեքի մոդել

56. Ինքնարժեքի մոդելն ընտրած կազմակերպությունը սկզբնապես ճանաչումից հետո իր ողջ ներդրումային գույքը պետք է չափի ՀՀՄՄ 16-ով՝ այդ մոդելի համար նախատեսված պահանջների համաձայն, բացառությամբ այն գույքի, որը համապատասխանում է վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառված է վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում) համաձայն «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՄ 5-ի: Այն ներդրումային գույքը, որը համապատասխանում է վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշին (կամ ներառված է օտարման խմբում, որը դասակարգվում է որպես վաճառքի համար պահվող) պետք է չափվի համաձայն ՖՀՄՄ 5-ի:

Վերադասակարգումներ

57. Գույքը որպես ներդրումային վերադասակարգելը կամ հակառակը պետք է տեղի ունենա այն և միայն այն դեպքում, երբ փոփոխվել է դրանց օգտագործումը, որի վկայություններն են՝
- ա) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը սկսելը. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք.
 - բ) գույքի բարելավումը սկսելը՝ հետագայում այն վաճառելու մտադրությամբ. այս դեպքում ներդրումային գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես պաշար.
 - գ) սեփականատիրոջ կողմից գույքի զբաղեցումը ավարտելը. այս դեպքում սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը պետք է վերադասակարգվի որպես ներդրումային գույք. կամ
 - դ) որպես պաշար դասակարգված գույքի՝ այլ կողմին գործառնական վարձակալության տալը. այս դեպքում պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք:
 - ե) [Հանված է]
58. 57-րդ պարագրաֆի (բ) կետը պահանջում է, որ կազմակերպությունը գույքը ներդրումային գույքից վերադասակարգի որպես պաշար այն և միայն այն դեպքում, երբ փոփոխվել է գույքի օգտագործումը, որի մասին վկայում է բարելավումը սկսելը՝ հետագա վաճառքի մտադրությամբ: Երբ կազմակերպությունը որոշում է օտարել ներդրումային գույքը առանց բարելավման, ապա այն շարունակում է դիտել այդ գույքը որպես ներդրումային գույք մինչև դրա ապաճանաչումը (դուրս-գրումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), և այն որպես պաշար չի դիտում: Նմանապես, եթե կազմակերպությունը սկսում է բարելավել գոյություն ունեցող ներդրումային գույքը՝ այն ապագայում ևս որպես ներդրումային գույք օգտագործելու համար, ապա այդ գույքը մնում է որպես ներդրումային գույք և բարելավման ընթացքում չի վերադասակարգվում որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք:
59. 60-65-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ճանաչման ու չափման խնդիրների նկատմամբ, որոնք առաջանում են, երբ կազմակերպությունը ներդրումային գույքի համար օգտագործում է իրական արժեքի մոդելը: Երբ կազմակերպությունը օգտագործում է ինքնարժեքի մոդելը, ապա ներդրումային գույքի, սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքի և պաշարների միջև վերադասակարգումները չեն փոխում վերադասակարգված գույքի հաշվեկշռային արժեքը և չափման ու բացահայտման նպատակներով գույքի ինքնարժեքը:
60. Իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույքը որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք կամ պաշար վերադասակարգելու դեպքում այդ գույքի ելակետային արժեքը՝ ՀՀՄՄ 16-ի կամ ՀՀՄՄ 2-ի համաձայն հետագայում հաշվառվելու նպատակով, պետք է լինի դրա իրական արժեքը

օգտագործումը փոփոխելու ամսաթվի դրությամբ:

61. Եթե սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը դառնում է ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 16-ը մինչև օգտագործման փոփոխման ամսաթիվը: Կազմակերպությունը այդ ամսաթվի դրությամբ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն որոշված գույքի հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը պետք է դիտարկի այնպես, ինչպես վերագնահատումը՝ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն:
62. Մինչև այն ամսաթիվը, երբ սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքը դառնում է իրական արժեքով հաշվառվող ներդրումային գույք, կազմակերպությունը շարունակում է ամորտիզացնել այդ գույքը և ճանաչել ցանկացած արժեզրկումից կորուստ՝ առաջացմանը գուզանթաց: Կազմակերպությունը այդ ամսաթվի դրությամբ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն որոշված գույքի հաշվեկշռային արժեքի և իրական արժեքի միջև տարբերությունը դիտարկում է այնպես, ինչպես վերագնահատումը՝ ՀՀՄՍ 16-ի համաձայն: Այլ կերպ ասած՝
- ա) արդյունքում առաջացող գույքի հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած նվազում ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, այն չափով, որով այդ գումարը ներառվում է այդ գույքի վերագնահատումից արժեքի աճում, նվազումը ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և նվազեցնում է սեփական կապիտալում վերագնահատումից արժեքի աճը.
 - բ) արդյունքում առաջացող հաշվեկշռային արժեքի ցանկացած աճ դիտարկվում է հետևյալ կերպ՝
 - i. եթե այդ աճը վերականգնում է այդ գույքի գծով նախկին արժեզրկումից կորուստը, ապա այդ աճը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում: Շահույթում կամ վնասում ճանաչված գումարը չի գերազանցում այն գումարը, որը անհրաժեշտ է հաշվեկշռային արժեքը մինչև այն մակարդակը վերականգնելու համար, որը որոշված կլիներ (հանած համապատասխան մշակածությունը), եթե ճանաչված չլիներ արժեզրկումից կորուստ:
 - ii. աճի ցանկացած մնացորդային մաս ճանաչվում է այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում և ավելացնում է սեփական կապիտալում վերագնահատումից արժեքի աճը: Ներդրումային գույքի հետագա օտարման ժամանակ սեփական կապիտալում ներառված վերագնահատումից արժեքի աճը կարող է վերագրվել չբաշխված շահույթին: Վերագնահատումից արժեքի աճի վերագրումը չբաշխված շահույթին չի կատարվում շահույթի կամ վնասի միջոցով:
63. Երբ պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև ցանկացած տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:
64. Երբ պաշարները վերադասակարգվում են որպես ներդրումային գույք, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա դրա վերաբերյալ մոտեցումը համապատասխանում է պաշարների վաճառքի վերաբերյալ մոտեցմանը:
65. Երբ կազմակերպությունն ավարտում է սեփական ուժերով կառուցվող ներդրումային գույքի կառուցումը կամ բարելավումը, որը հաշվառվելու է իրական արժեքով, ապա այդ ամսաթվի դրությամբ գույքի իրական արժեքի և նախորդ հաշվեկշռային արժեքի միջև ցանկացած տարբերությունը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում:

Օտարումներ

66. Ներդրումային գույքը պետք է ապաճանաչվի (դուրս գրվի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունից), երբ այն օտարվում է, կամ երբ ներդրումային գույքն ընդմիջտ դուրս է հանվում օգտագործումից, և ապագա ոչ մի տնտեսական օգուտ չի ակնկալվում դրա օտարումից:
67. Ներդրումային գույքի օտարումը կարող է տեղի ունենալ վաճառքի կամ ֆինանսական վարձակալության տալու միջոցով: Ներդրումային գույքի օտարման ամսաթիվը որոշելիս կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 18-ով սահմանված՝ ապրանքների վաճառքից հասույթի

ճանաչման չափանիշները, ինչպես նաև հաշվի է առնում ՀՀՄՍ 18-ին ուղեկցող ցուցադրական օրինակում ներկայացված համապատասխան ցուցումները: Ֆինանսական վարձակալության տալու կամ հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքի դեպքերում կիրառվում է ՀՀՄՍ 17-ը:

68. Եթե, 16-րդ պարագրաֆի ճանաչման սկզբունքի համաձայն, կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչում է ներդրումային գույքի մի մասի փոխարինման արժեքը, ապա այն ապաճանաչում է փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը: Ինքնարժեքի մոդելի կիրառմամբ հաշվառվող ներդրումային գույքի դեպքում, փոխարինված մասը կարող է չլինել այն մասը, որը մաշեցվել է առանձին: Եթե կազմակերպության համար իրագործելի չէ որոշել փոխարինված մասի հաշվեկշռային արժեքը, ապա կազմակերպությունը փոխարինման արժեքը կարող է օգտագործել որպես ցուցանիշ այն բանի, թե ինչպիսին է եղել փոխարինված մասի արժեքը դրա ձեռքբերման կամ կառուցման պահին: Իրական արժեքի մոդելի համաձայն՝ ներդրումային գույքի իրական արժեքը կարող է արտացոլել փոխարինվող մասի արժեքի կորուստը: Այլ դեպքերում կարող է դժվար լինել հասկանալ, թե փոխարինված մասի գծով իրական արժեքի ինչպիսի գումար պետք է նվազեցնել: Փոխարինված մասի իրական արժեքը նվազեցնելու (եթե այն անիրագործելի է) այլընտրանքային տարբերակ է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում փոխարինման արժեքի ներառումը, այնուհետև իրական արժեքի վերագնահատումը, որը կպահանջվի փոխարինման մեջ չներառված ավելացումների համար:
69. **Ներդրումային գույքը դուրս գրելուց կամ օտարելուց առաջացող օգուտը կամ վնասը պետք է որոշվի որպես օտարումից զուտ մուտքերի և այդ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքի միջև տարբերություն և պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում (բացառություն է կազմում հետադարձ վարձակալությամբ վաճառքը, որի դեպքում ՀՀՄՍ 17 -ով պահանջվում է այլ մոտեցում)՝ դուրս գրելու կամ օտարելու ժամանակաշրջանում:**
70. Ներդրումային գույքի օտարման դիմաց ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է իրական արժեքով: Մասնավորապես, եթե ներդրումային գույքի դիմաց վճարումը հետաձգվում է, ապա ստացվելիք փոխհատուցումը սկզբնապես ճանաչվում է անհապաղ վճարման գնի համարժեքով: Փոխհատուցման անվանական գումարի և անհապաղ վճարման գնի համարժեքի միջև տարբերությունը ճանաչվում է որպես տոկոսային հասույթ՝ համաձայն ՀՀՄՍ 18-ի կիրառելով արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդը:
71. Կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 37-ը կամ, եթե տեղին է, այլ ստանդարտներ ցանկացած պարտավորության նկատմամբ, որոնք պահպանվում են կազմակերպությունում ներդրումային գույքն օտարելուց հետո:
72. **Արժեզրկված, կորած կամ տրված ներդրումային գույքի համար երրորդ կողմերից փոխհատուցումը պետք է ճանաչվի շահույթում կամ վնասում, երբ այդ փոխհատուցումը դառնում է ստացման ենթակա:**
73. Ներդրումային գույքի արժեզրկումը կամ կորուստը, երրորդ կողմերից համապատասխան փոխհատուցման պահանջները կամ փոխհատուցման վճարումները, ինչպես նաև փոխարինող ակտիվների ցանկացած հետագա գնում կամ կառուցում առանձին տնտեսական դեպքեր են և հաշվառվում են առանձին՝ հետևյալ կերպ՝
- ա) ներդրումային գույքի արժեզրկումը ճանաչվում է ՀՀՄՍ 36-ի համաձայն.
 - բ) ներդրումային գույքի դուրսգրումը կամ օտարումը ճանաչվում է սույն ստանդարտի 66-71-րդ պարագրաֆների համաձայն.
 - գ) արժեզրկված, կորած կամ տրված ներդրումային գույքի համար երրորդ կողմերից փոխհատուցումը ճանաչվում է շահույթում կամ վնասում, երբ այն դառնում է ստացման ենթակա.
 - դ) որպես փոխարինում՝ վերականգնված, գնված կամ կառուցված ակտիվների ինքնարժեքը որոշվում է սույն ստանդարտի 20-29-րդ պարագրաֆների համաձայն:

Իրական արժեքի մոդել և ինքնարժեքի մոդել

74. Ստորև բերված բացահայտումները կիրառվում են ի լրումն ՀՀՄՄ 17-ով պահանջվողների: Ներդրումային գույքի սեփականատերը վարձակալության վերաբերյալ կատարում է բացահայտումներ որպես վարձատու՝ համաձայն ՀՀՄՄ 17-ի: Կազմակերպությունը, որը ներդրումային գույքը պահում է որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն, որպես վարձակալ բացահայտումներ է կատարում ֆինանսական վարձակալության վերաբերյալ, իսկ որպես վարձատու՝ գործառնական վարձակալության վերաբերյալ:
75. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) արդյոք կիրառում է ինքնարժեքի, թե իրական արժեքի մոդելը.
 - բ) եթե այն կիրառում է իրական արժեքի մոդելը, արդյոք, և որ հանգամանքներում է, որ գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգվում և հաշվառվում է որպես ներդրումային գույք.
 - գ) այն չափանիշները, որոնք կիրառվում են կազմակերպության կողմից՝ ներդրումային գույքը սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույքից, ինչպես նաև սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար պահվող գույքից տարբերակելու համար, երբ դասակարգումը բարդ է (տե՛ս պարագրաֆ 14).
 - դ) [հանված է]
 - ե) թե ներդրումային գույքի իրական արժեքի (որով այն չափվել կամ բացահայտվել է ֆինանսական հաշվետվություններում) հիմքում որ չափով է ընկած ճանաչված և համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող անկախ գնահատողի գնահատումը, որը տիրապետում է սովյալ տարածքում, սովյալ կատեգորիայի ներդրումային գույքի գնահատման արդի փորձին: Եթե նման գնահատում տեղի չի ունեցել, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի.
 - զ) շահույթում կամ վնասում ճանաչված հետևյալ գումարները՝
 - i. ներդրումային գույքից վարձակալական եկամուտը.
 - ii. սովյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական հասույթ ստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը).
 - iii. սովյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում վարձակալական եկամուտ չստեղծած ներդրումային գույքի գծով ուղղակի գործառնական ծախսերը (ներառյալ վերանորոգման և պահպանման ծախսերը).
 - iv. ակտիվների մեկ պուլից, որում օգտագործվում է ինքնարժեքի մոդելը, մյուս պուլ, որում օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը, ներդրումային գույքի վաճառքից իրական արժեքի կուտակային փոփոխությունը՝ ճանաչված շահույթում կամ վնասում (տե՛ս 32Գ պարագրաֆը).
 - է) ներդրումային գույքի իրացվելիության կամ օտարումից եկամտի՝ դրամական փոխանցումների վրա սահմանափակումների գոյության փաստը և գումարները. և
 - ը) ներդրումային գույք ձեռք բերելու, կառուցելու կամ բարելավելու, կամ էլ վերանորոգելու, պահպանելու կամ կատարելագործելու գծով պայմանագրային պարտականությունները:

Իրական արժեքի մոդել

76. Ի լրումն 75-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների՝ 33-55-րդ պարագրաֆներում ներկայացված իրական արժեքի մոդելը կիրառող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ ցույց տալով հետևյալը

- ա) ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով ձեռքբերումներից և ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում ճանաչված հետագա ծախքերից առաջացածները.
 - բ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.
 - գ) ակտիվները, որոնք դասակարգված են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառված են վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում՝ համաձայն ՖՀՄՄ 5-ի, ինչպես նաև այլ օտարումներ.
 - դ) իրական արժեքի ճշգրտումներից զուտ օգուտները կամ վնասները.
 - ե) ներկայացման տարբեր արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, ինչպես նաև արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկը հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթով.
 - զ) ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը.
 - է) այլ փոփոխություններ:
77. Երբ ներդրումային գույքի ձեռք բերված գնահատականը նշանակալիորեն ճշգրտվում է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով, օրինակ՝ որպես առանձին ակտիվներ և պարտավորություններ ճանաչված ակտիվների կամ պարտավորությունների կրկնահաշվարկից խուսափելու համար, ինչպես նկարագրված է 50-րդ պարագրաֆում, կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ձեռք բերված գնահատման և ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված ճշգրտված գնահատման միջև համադրումը՝ առանձին ներկայացնելով հետ հաշվարկված վարձակալության գծով ճանաչված բոլոր պարտականությունների համախառն գումարը և ցանկացած այլ նշանակալի ճշգրտում:
78. 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացառիկ դեպքերում, երբ կազմակերպությունն իր ներդրումային գույքը չափում է՝ կիրառելով ՀՀՄՄ 16-ի ինքնարժեքի մոդելը, 76-րդ պարագրաֆով պահանջվող համադրումը պետք է բացահայտի այդ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարները՝ այլ ներդրումային գույքին վերաբերող գումարներից առանձնացված: Ի լրումն կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) ներդրումային գույքի նկարագրությունը.
 - բ) բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
 - գ) եթե հնարավոր է, այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը.
 - դ) իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույքի օտարման գծով՝
 - i. այն փաստը, որ կազմակերպությունն օտարել է իրական արժեքով չհաշվառվող ներդրումային գույք.
 - ii. վաճառքի պահին այդ ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքը.
 - iii. ճանաչված օգուտի կամ վնասի գումարը:

Ինքնարժեքի մոդել

79. Ի լրումն 75-րդ պարագրաֆով պահանջվող բացահայտումների՝ 56-րդ պարագրաֆում ներկայացված սկզբնական արժեքի մոդելը կիրառող կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝
- ա) մաշվածության հաշվարկման օգտագործված մեթոդները.
 - բ) օգտակար ծառայությունը կամ մաշվածության հաշվարկման օգտագործված դրույքները.
 - գ) ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ համախառն հաշվեկշռային արժեքը և կուտակված մաշվածությունը՝ արժեզրկումից կուտակված կորուստների հետ միասին.

- դ) ներդրումային գույքի հաշվեկշռային արժեքի համադրումը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ ցույց տալով հետևյալը՝
- i. ավելացումները՝ առանձնացված բացահայտելով ձեռքբերումներից և որպես ակտիվ ճանաչված հետագա ծախքերից առաջացածները.
 - ii. ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների միջոցով ձեռքբերումներից առաջացած ավելացումները.
 - iii. ակտիվները, որոնք դասակարգված են որպես վաճառքի համար պահվող կամ ներառված են վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում՝ համաձայն ՖՀՄՄ 5-ի, ինչպես նաև այլ օտարումներ.
 - iv. մաշվածությունը.
 - v. տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում ՀՀՄՄ 36-ի համաձայն ճանաչված և հակադարձված արժեզրկումից կորուստների գումարը.
 - vi. ներկայացման տարբեր արժույթով ֆինանսական հաշվետվությունների վերահաշվարկումից առաջացած փոխարժեքային զուտ տարբերությունները, ինչպես նաև արտերկրյա ստորաբաժանման վերահաշվարկը հաշվետու կազմակերպության ներկայացման արժույթով.
 - vii. ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես պաշար և ընդհակառակը, ինչպես նաև ներդրումային գույքի վերադասակարգումները որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք և ընդհակառակը.
 - viii. այլ փոփոխություններ.
- ե) ներդրումային գույքի իրական արժեքը՝ 53-րդ պարագրաֆում նկարագրված բացառիկ դեպքերում, երբ կազմակերպությունը չի կարող արժանահավատորեն չափել ներդրումային գույքի իրական արժեքը, այն պետք է բացահայտի՝
- i. ներդրումային գույքի նկարագրությունը.
 - ii. բացատրություն, թե ինչու իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
 - iii. եթե հնարավոր է, այն գնահատականների տիրույթը, որում մեծապես հավանական է, որ ընկած է իրական արժեքը:

Անցումային դրույթներ

Իրական արժեքի մոդել

80. Կազմակերպությունը, որը նախկինում կիրառում էր ՀՀՄՄ 40-ը (2000) և առաջին անգամ ընտրում է դասակարգել և հաշվառել որպես ներդրումային գույք գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցության մի մասը կամ ամբողջը, պետք է այդ ընտրության ազդեցությունը ճանաչի որպես այն ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտում, որի ընթացքում ընտրությունն առաջին անգամ տեղի է ունեցել: Ի լրումն՝
- ա) եթե կազմակերպությունը նախկինում հրապարակայնորեն բացահայտել է (ֆինանսական հաշվետվություններում կամ այլ կերպ) այդ գույքի իրական արժեքն ավելի վաղ ժամանակաշրջանների ընթացքում (որը չափված է այնպիսի հիմունքով, որը բավարարում է ՖՀՄՄ 13-ի իրական արժեքի սահմանմանը), ապա խրախուսվում, սակայն չի պահանջվում, որ կազմակերպությունը
- i. ճշգրտի ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը, որի համար նման իրական արժեքը հրապարակայնորեն բացահայտվել է.
 - ii. վերաներկայացնի այդ ժամանակաշրջանների համար համադրելի տեղեկատվությունը.

բ) **Եթե կազմակերպությունը նախկինում հրապարակայնորեն չի բացահայտել Ծառ կետում նկարագրված տեղեկատվությունը, ապա կազմակերպությունը չպետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվություն և պետք է բացահայտի այդ փաստը:**

81. Սույն ստանդարտով պահանջվում է ՀՀՄՍ 8-ով նախատեսվածից տարբեր մոտեցում: ՀՀՄՍ 8-ը պահանջում է, որ համադրելի տեղեկատվությունը վերաներկայացվի, բացառությամբ երբ դա իրագործելի չէ:
82. Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ստանդարտը, չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրտումը ներառում է ներդրումային գույքի գծով վերադասակարգումների ցանկացած գումար՝ ներառված նախկին վերագնահատումներից արժեքի աճում:

Ինքնարժեքի մոդել

83. Երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ստանդարտը և ընտրում է ինքնարժեքի մոդելը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ ցանկացած փոփոխության նկատմամբ կիրառվում է ՀՀՄՍ 8-ը: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունների ազդեցությունը ներառում է ներդրումային գույքի գծով վերադասակարգումների ցանկացած գումար՝ ներառված նախկին վերագնահատումներից արժեքի աճում:
84. **27-29-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ կապված ակտիվների փոխանակմամբ ձեռք բերված ներդրումային գույքի սկզբնապես չափման հետ, պետք է կիրառվեն առաջընթաց միայն հետագա գործառնությունների համար:**

Ուժի մեջ մտնելը

85. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառությունը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 85Ա. *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառված տերմինաբանությունը: Ի լրումն՝ այն փոփոխել է 62-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:
- 85Բ. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված *«ՀՀՄՍ-ների բարելավումներ»* փաստաթղթով 8-րդ, 9-րդ, 48-րդ, 53-րդ, 54-րդ և 57-րդ պարագրաֆները փոփոխվել են, 22-րդ պարագրաֆը հանվել է, և ավելացվել են 53Ա և 53Բ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի առաջընթաց՝ 2009 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Կազմակերպությանը թույլատրվում է փոփոխությունները կիրառել կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի նկատմամբ մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ը ցանկացած ամսաթվից, եթե կառուցման ընթացքում գտնվող ներդրումային գույքի իրական արժեքները չափվել են այդ ամսաթվերին: Ավելի վաղ կիրառությունը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը այդ փոփոխությունները կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և մինչև սույն ժամանակ կիրառի *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16-ի 5-րդ և 81Ե պարագրաֆների փոփոխությունները:
- 85Գ. 2011թ. մայիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 13-ը փոփոխել է 5-րդ պարագրաֆի իրական արժեքի սահմանումը և 26-րդ, 29-րդ, 32-րդ, 40-րդ, 48-րդ, 53-րդ, 53Բ, 78-80-րդ պարագրաֆները և 85Բ պարագրաֆը, ինչպես նաև հանել է 36-39-րդ, 42-47-րդ, 51-րդ պարագրաֆները և 75(դ) պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 13-ը:

ՀՀՄՍ 40-ի (2000 թվականին հրապարակված) գործողության դադարեցումը

86. Սույն ստանդարտը փոխարինում է «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ին (հրապարակված՝ 2000 թվականին):