

Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտ 2

Պաշարներ

Նպատակը

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

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը կիրառելի է բոլոր պաշարները հաշվառելիս, բացառությամբ՝
 - ա) կառուցման պայմանագրերի գծով անավարտ աշխատանքների, ներառյալ անմիջականորեն դրա հետ կապված ծառայությունների պայմանագրերը (տե՛ս ՀՀՄՍ 11 «Կառուցման պայմանագրեր» ստանդարտը):
 - բ) ֆինանսական գործիքների (տե՛ս ՀՀՄՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» և ՀՀՄՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտները) և
 - գ) գյուղատնտեսական գործունեության հետ կապված կենսաբանական ակտիվների և բերքահավաքի պահին գյուղատնտեսական արտադրանքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 41 «Գյուղատնտեսություն» ստանդարտը):
3. Սույն ստանդարտը չի կիրառվում այն պաշարների չափման նկատմամբ, որոնք պահվում են՝
 - ա) գյուղատնտեսական և անտառային տնտեսության արտադրանք, բերքահավաքից հետո գյուղատնտեսական արտադրանք, օգտակար հանածոներ և վերամշակված օգտակար հանածոներ արտադրողների կողմից՝ այնքանով, որքանով դրանք չափվում են իրացման զուտ արժեքով՝ այդ ոլորտներում պատշաճ ձևավորված պրակտիկայի համաձայն: Երբ նման պաշարները չափվում են իրացման զուտ արժեքով, այդ արժեքի փոփոխությունները ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:
 - բ) ապրանքային բրոքեր-դիլերների կողմից, ովքեր իրենց պաշարները չափում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, փոփոխությունները իրական արժեքում՝ հանած վաճառքի ծախսումները, ճանաչվում են փոփոխության ժամանակաշրջանի շահույթում կամ վնասում:
4. 3-րդ պարագրաֆի «ա» կետում նշված պաշարները տվյալ արտադրության որոշակի փուլերում չափվում են իրացման զուտ արժեքով: Ղա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ հացահատիկը հավաքված է կամ օգտակար հանածոներն արդյունահանված են, և դրանց վաճառքն ապահովված է ֆորվարդային պայմանագրով կամ կառավարության երաշխավորությամբ, կամ առկա է գործող շուկա, իսկ վաճառքի տապալման ռիսկը նշանակալի չէ: Այս պաշարները սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:
5. Բրոքեր-դիլերները նրանք են, ովքեր գնում կամ վաճառում են ապրանքներ ուրիշների համար կամ ուրիշների հաշվին: 3-րդ պարագրաֆի «բ» կետում նշված պաշարները հիմնականում ձեռք են բերվում մոտ ապագայում վաճառելու, ինչպես նաև գնային տատանումների հետևանքով կամ

բրոքեր-դիլերային մարժայից շահույթ ստեղծելու նպատակով: Երբ նման պաշարները չափվում են իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները, դրանք սույն ստանդարտում չեն ընդգրկվում միայն չափման պահանջներին վերաբերող մասով:

Սահմանումներ

6. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝
- Պաշարներ.** այն ակտիվներն են, որոնք՝
- ա) պահվում են սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի համար.
 - բ) արտադրության ընթացքում են նման վաճառքի համար.
 - գ) հումքի կամ նյութերի ձևով են՝ արտադրանքի թողարկման կամ ծառայություններ մատուցման ընթացքում օգտագործելու համար:
- Իրացման զուտ արժեք.** սովորական գործունեության ընթացքում վաճառքի ենթադրվող գինն է՝ հանած համալրման ենթադրվող ծախսումները և վաճառքը կազմակերպելու համար անհրաժեշտ ենթադրվող ծախսումները:
- Իրական արժեք.** այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:
7. Իրացման զուտ արժեքը վերաբերում է կազմակերպության կողմից սովորական գործունեության ընթացքում պաշարի վաճառքից ակնկալվող զուտ գումարին: Իրական արժեքն արտացոլում է այն գումարը, որով նման պաշարը շուկայում կարող է փոխանակվել իրազեկ և պատրաստակամ գնորդների և վաճառողների միջև: Իրացման զուտ արժեքը կազմակերպությանը բնորոշ արժեք է, իսկ իրական արժեքը՝ ոչ: Պաշարների իրացման զուտ արժեքը կարող է հավասար չլինել իրական արժեքին՝ հանած վաճառքի ծախսումները:
8. Պաշարներն ընդգրկում են գնված և վերավաճառքի համար պահվող ապրանքները, ներառյալ, օրինակ՝ մանրածախ վաճառողի կողմից վերավաճառքի նպատակով գնված արագ սպառվող ապրանքները կամ վերավաճառքի համար պահվող հողամասը և այլ գույքը: Պաշարները նաև ընդգրկում են կազմակերպության պատրաստի արտադրանքը կամ անավարտ արտադրությունը և ներառում են հումքը և նյութերը, որոնք նախատեսված են արտադրության ընթացքում օգտագործելու համար: Ծառայություն մատուցող կազմակերպության դեպքում պաշարները ներառում են ծառայության ծախսումները, ինչպես նկարագրված է 19-րդ պարագրաֆում, որոնց գծով կազմակերպությունը դեռևս չի ձանաչել համապատասխան հասույթը (տես ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտը):

Պաշարների չափումը

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

Պաշարների ինքնարժեքը

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

Ձեռքբերման ծախսումներ

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

Վերամշակման ծախսումներ

12. Պաշարների վերամշակման ծախսումները ներառում են արտադրանքի վերամշակման հետ ուղղակիորեն կապված ծախսումները, ինչպիսիք են աշխատուժի գծով ուղղակի ծախսումները: Այն ներառում է նաև պատրաստի արտադրանքի վրա պարբերաբար բաշխվող հաստատուն և փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները, որոնք կատարվում են նյութերը պատրաստի արտադրանք դարձնելու (վերամշակելու) ընթացքում: Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք համեմատաբար կայուն են՝ անկախ արտադրության ծավալից, օրինակ՝ արտադրական շենքերի և սարքավորումների մաշվածությունը, դրանց շահագործման և պահպանման ծախսումները, ինչպես նաև արտադրամասի կառավարման և վարչական ծախսումները: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները արտադրության այնպիսի անուղղակի ծախսումներն են, որոնք ուղղակիորեն կամ համարյա ուղղակիորեն փոփոխվում են արտադրության ծավալին համամասնորեն, ինչպես օրինակ՝ նյութերի և աշխատուժի գծով անուղղակի ծախսումները:
13. Հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումները վերամշակման ծախսումների վրա բաշխվում են՝ ելնելով արտադրական հզորությունների նորմալ մակարդակից: Հզորությունների նորմալ մակարդակը արտադրության սպասվելիք ծավալն է, որին նորմալ հանգամանքների դեպքում կարելի է հասնել միջինը մի քանի ժամանակաշրջանների կամ սեզոնների ընթացքում՝ հաշվի առնելով պլանավորված շահագործման արդյունքում հզորությունների կորուստը: Արտադրության փաստացի մակարդակը կարող է օգտագործվել, եթե այն մոտավորապես համապատասխանում է նորմալ մակարդակին: Յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը չի ավելանում ցածր արտադրողականության կամ արտադրության պարապորդի հետևանքով: Չբաշխված վերադիր ծախսումները ձանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Արտադրության ծավալների անսովոր բարձր լինելու ժամանակաշրջաններում յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվող հաստատուն արտադրական վերադիր ծախսումների գումարը նվազեցվում է այնպես, որ պաշարները չչափվեն ինքնարժեքից բարձր: Փոփոխուն արտադրական վերադիր ծախսումները յուրաքանչյուր միավոր արտադրանքի վրա բաշխվում են արտադրական հզորությունների փաստացի օգտագործման հիման վրա:
14. Արտադրության գործընթացի արդյունքում միաժամանակ կարող է արտադրվել մեկից ավելի արտադրատեսակ: Սա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ համատեղ արտադրվում է մի քանի արտադրանք, կամ արտադրվում է հիմնական և երկրորդական արտադրանք: Երբ հնարավոր չէ առանձին-առանձին որոշել յուրաքանչյուր արտադրատեսակին վերագրվող վերամշակման ծախսումները, վերջիններս ըստ արտադրատեսակների բաշխվում են խելամիտ և հետևողական հիմունքով: Բաշխումը կարող է կատարվել, օրինակ, յուրաքանչյուր արտադրատեսակի վաճառքի համապատասխան արժեքի հիման վրա արտադրական գործընթացի փուլում, երբ յուրաքանչյուր արտադրատեսակ արդեն կարելի է տարբերակել, կամ՝ արտադրության ավարտի պահին: Երկրորդական արտադրատեսակների մեծամասնությունն իրենց բնույթով էական չեն: Նման դեպքերում դրանք սովորաբար չափվում են իրացման գուտ արժեքով, և այդ արժեքը հանվում է հիմնական արտադրատեսակի ինքնարժեքից: Արդյունքում հիմնական արտադրատեսակի հաշվեկշռային արժեքը էականորեն չի տարբերվում իր ինքնարժեքից:

Այլ ծախսումներ

15. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ այլ ծախսումները ներառվում են միայն այն չափով, որ չափով դրանք կատարվել են՝ պաշարները ներկա գտնվելու վայր և պատշաճ վիճակի բերելու համար: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել առանձին գնորդների համար կատարված ոչ արտադրական վերադիր ծախսումները կամ արտադրանքների նախագծման ծախսումները ներառել տվյալ պաշարի ինքնարժեքի մեջ:
16. Պաշարների ինքնարժեքի մեջ չներառվող և դրանց կատարման ժամանակաշրջանում ծախս ճանաչվող ծախսումների օրինակներ են՝
 - ա) գերնորմատիվային ծախսումները՝ կապված նյութերի, աշխատուժի և արտադրական այլ ծախսումների գերածախսի հետ.
 - բ) պահպանման ծախսումները, բացառությամբ եթե դրանք անհրաժեշտ են արտադրության գործընթացում՝ նախքան հաջորդ արտադրական փուլին անցնելը.
 - գ) վարչական վերադիր ծախսումները, որոնք կապված չեն պաշարները ներկա գտնվելու վայր հասցնելու կամ պատշաճ վիճակի բերելու հետ.
 - դ) վաճառքի ծախսումները:
17. ՀՀՄՍ 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտը առանձնացնում է սահմանափակ հանգամանքներ, երբ փոխառության ծախսումները ներառվում են պաշարների ինքնարժեքում:
18. Կազմակերպությունը կարող է պաշարներ ձեռք բերել հետաձգված մարման ժամկետով: Երբ նման պայմանավորվածությունը, ըստ էության, ներառում է ֆինանսավորման տարր, ապա այդ տարրը, օրինակ՝ վճարման նորմալ պայմաններում ձեռքբերման գնի և վճարված գումարի տարբերությունը, ճանաչվում է որպես տոկոսային ծախս ֆինանսավորման ամբողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը

19. Այնքանով, որքանով ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններն ունեն պաշարներ, դրանք չափում են իրենց արտադրական ծախսումներով: Այդ ծախսումները բաղկացած են անմիջականորեն ծառայություն մատուցելու գործում զբաղված անձնակազմի աշխատուժի ծախսումներից, ներառյալ կառավարող տեխնիկական անձնակազմը, ինչպես նաև բաշխման ենթակա վերադիր ծախսումներից: Վաճառքի և ընդհանուր վարչական անձնակազմի հետ կապված աշխատուժի և այլ ծախսումներ չեն ներառվում պաշարների ինքնարժեքում, այլ ճանաչվում են որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում: Ծառայություններ մատուցող կազմակերպությունների պաշարների ինքնարժեքը չի ներառում շահույթի մարժաները կամ չբաշխվող վերադիր ծախսումները, որոնք հաճախ ներառվում են ծառայության ոլորտի կազմակերպությունների կողմից գանձվող վճարներում:

Կենսաբանական ակտիվներից ստացվող գյուղատնտեսական արտադրանքի ինքնարժեքը

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

Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները

21. Պաշարների ինքնարժեքի չափման մեխանիզմները, ինչպիսիք են ստանդարտ ծախսումների մեթոդը կամ մանրածախ մեթոդը, կարող են օգտագործվել նպատակահարմարությունից ելնելով, եթե արդյունքները մոտավորապես հավասար են ինքնարժեքին: Ստանդարտ ծախսումները հաշվի են առնում հումքի և նյութերի, աշխատուժի, արդյունավետության և հզորության նորմալ մակարդակը: Դրանք պարբերաբար վերլուծվում են և, անհրաժեշտության դեպքում, վերանայվում են՝ արդի պայմաններից ելնելով:
22. Մանրածախ մեթոդը, որպես կանոն, օգտագործվում է մանրածախ առևտրի ոլորտում՝ մեծ քանակության արագ փոփոխվող միավորներով պաշարներ գնահատելու համար, որոնք ունեն հավելագնի մոտավորապես նույն տոկոսը և որոնց նկատմամբ կիրառելի չեն ինքնարժեքի որոշման այլ մեթոդներ: Պաշարների ինքնարժեքը որոշվում է դրանց վաճառքի գնով հաշվարկված արժեքը ընդհանուր հավելագնի համապատասխան տոկոսով նվազեցնելու միջոցով: Տոկոսը որոշելիս պետք է հաշվի առնել մանրածախ վաճառքի գնի փոփոխությունները: Մանրածախ առևտրում ապրանքատեսակների յուրաքանչյուր խմբի համար սովորաբար կիրառվում է միջին տոկոս:

Ինքնարժեքի բանաձևերը

23. Սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի չհանդիսացող պաշարների, ինչպես նաև հատուկ ծրագրերի համար նախատեսված ու արտադրված ապրանքների կամ ծառայությունների միավորի ինքնարժեքը պետք է որոշվի դրանց կոնկրետ ծախսումների հստակ առանձնացման միջոցով:
24. Ծախսումների հստակ առանձնացումը նշանակում է, որ կոնկրետ ծախսումները վերագրելի են պաշարների որոշված հոդվածներին: Այս մոտեցումը տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք նախատեսված են հատուկ ծրագրերի համար՝ անկախ այն բանից, դրանք ձեռք են բերվել, թե արտադրվել են: Այնուամենայնիվ, ծախսումների հստակ առանձնացումը տեղին չէ, երբ առկա է պաշարների հոդվածների մեծ քանակություն, որոնք սովորաբար փոխադարձ փոխարկելի են: Նման հանգամանքներում շահույթի կամ վնասի կանխորոշված արդյունքի ստացման համար կարող է օգտագործվել պաշարներում մնացող հոդվածների ընտրության մեթոդը:
25. Պաշարների ինքնարժեքը, բացի 23-րդ պարագրաֆում նշվածներից, պետք է որոշվի՝ կիրառելով «Առաջինը մուտք՝ առաջինը ելք» (ՖԻՖՈ) կամ միջին կշռված արժեքի բանաձևերը: Կազմակերպությունը պետք է կազմակերպության համար համանման բնույթ և կիրառություն ունեցող բոլոր պաշարների համար կիրառի ինքնարժեքի նույն բանաձևը: Տարբերությամբ կամ տարբեր կիրառություն ունեցող պաշարների դեպքում ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը կարող է արդարացվել:
26. Օրինակ՝ մեկ գործառնական սեզոնում օգտագործվող պաշարները կարող են կազմակերպության համար ունենալ այնպիսի կիրառություն, որը տարբեր է մեկ այլ գործառնական սեզոնում օգտագործվող նույն տեսակի պաշարների կիրառությունից: Այնուամենայնիվ, տարբեր աշխարհագրական տարածքներում պաշարների գտնվելը (կամ համապատասխան տարբեր հարկային օրենսդրությունները), ինքնըստինքյան, բավարար չէ՝ արդարացնելու ինքնարժեքի տարբեր բանաձևերի կիրառումը:
27. ՖԻՖՈ բանաձևը ենթադրում է, որ պաշարների հոդվածները, որոնք գնվել կամ արտադրվել են առաջինը, վաճառվում են առաջինը և, հետևաբար հոդվածները, որոնք ժամանակաշրջանի վերջին մնում են պաշարներում, վերջին գնվածները կամ արտադրվածներն են: Միջին կշռված արժեքի բանաձևով յուրաքանչյուր հոդվածի ինքնարժեքը որոշվում է ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ համանման հոդվածների և ժամանակաշրջանի ընթացքում գնված կամ արտադրված համանման հոդվածների միջին կշռված արժեքով: Միջին կշռված արժեքը կարող է հաշվարկվել պարբերականության հիմունքով կամ լրացուցիչ խմբաքանակների ստացմանը զուգընթաց՝ կախված կազմակերպության մոտեցումից:

Իրացման զուտ արժեք

28. Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել, եթե դրանք մասամբ կամ ամբողջությամբ օգտագործելի չեն՝ վնասվել են, փչացել են, հնացել են կամ դրանց վաճառքի գինը նվազել է: Պաշարների ինքնարժեքը կարող է չփոխհատուցվել նաև այն դեպքում, եթե աճել են համալրման ենթադրվող ծախսումները, կամ այնպիսի ենթադրվող ծախսումները, որոնք պետք է կատարվեն վաճառքը կազմակերպելու համար: Պաշարների՝ ինքնարժեքից մինչև իրացման զուտ արժեք իջեցման պրակտիկան համապատասխանում է այն տեսակետին, որ ակտիվները չպետք է արտացոլվեն ավելի բարձր գումարով, քան ակնկալվում է, որ պիտի ստացվի նրանց վաճառքից կամ օգտագործումից:
29. Պաշարների ինքնարժեքը սովորաբար իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք՝ ըստ հողվածների: Որոշ հանգամանքներում, այնուամենայնիվ, կարող է տեղին լինել խմբավորել համանման կամ կապակցված հողվածները: Դա կարող է վերաբերել արտադրատեսակի միևնույն տեսականուն պատկանող պաշարների այն հողվածներին, որոնք ունեն նույնատիպ նշանակություն կամ վերջնական կիրառություն, թողարկվում և սպառվում են նույն աշխարհագրական գոտում և գործնականում չեն կարող գնահատվել տվյալ տեսականու այլ հողվածներից առանձին: Տեղին չէ իջեցնել պաշարների ինքնարժեքը՝ հիմնվելով պաշարների դասակարգման վրա, օրինակ՝ պատրաստի արտադրանքի դեպքում, կամ իջեցնել բոլոր պաշարների ինքնարժեքը որոշակի գործառնական սեգմենտում: Ծառայություն մատուցող կազմակերպությունները, սովորաբար, ծախսումները կուտակում են ըստ ծառայության յուրաքանչյուր տեսակի, որոնց համար սահմանվում է վաճառքի առանձին գին: Հետևաբար, յուրաքանչյուր նման ծառայություն դիտվում է որպես առանձին հողված:
30. Իրացման զուտ արժեքի գնահատումները հիմնվում են պաշարների իրացումից սպասվելիք գումարի՝ գնահատման պահին հասանելի առավել արժանահավատ վկայության վրա: Այդ գնահատումները կատարելիս հաշվի են առնվում այդ ժամանակաշրջանի ավարտից հետո տեղի ունեցած դեպքերի հետ ուղղակիորեն կապված գների կամ ծախսումների տատանումները՝ այնքանով, որքանով նման դեպքերը հաստատում են ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանները:
31. Իրացման զուտ արժեքի գնահատումը նաև հաշվի է առնում պաշարների նշանակվածությունը: Օրինակ՝ պաշարների այն քանակի իրացման զուտ արժեքը, որոնք նախատեսված են հաստատուն գնով ապրանքների վաճառքի կամ ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը բավարարելու համար, հիմնվում է պայմանագրային գնի վրա: Եթե վաճառքի պայմանագրերով նախատեսված քանակը ավելի փոքր է առկա պաշարների քանակից, ավելցուկի իրացման զուտ արժեքը հիմնվում է վաճառքի գների ընդհանուր մակարդակի վրա: Պաշարների առկա քանակությունը գերազանցող հաստատուն գնով վաճառքի պայմանագրերից կամ հաստատուն գնով ձեռքբերման պայմանագրերից կարող են առաջանալ պահուստներ: Այդպիսի պահուստները կարգավորվում են ՀՀՄՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտով:
32. Պաշարների արտադրության մեջ օգտագործելու նպատակով պահվող հումքի և նյութերի ինքնարժեքը չի իջեցվում ինքնարժեքից ցածր, եթե ակնկալվում է, որ պատրաստի արտադրանքը, որում դրանք ընդգրկվելու են, վաճառվելու է ինքնարժեքին հավասար կամ գերազանցող գնով: Այնուամենայնիվ, երբ նյութերի գների անկումը վկայում է, որ պատրաստի արտադրանքի ինքնարժեքը գերազանցելու է իրացման զուտ արժեքը, նյութերի ինքնարժեքը իջեցվում է մինչև իրացման զուտ արժեք: Նման հանգամանքներում նյութերի փոխարինման արժեքը կարող է լինել դրանց իրացման զուտ արժեքի առկա լավագույն չափումը:
33. Յուրաքանչյուր հաջորդող ժամանակաշրջանում կատարվում է իրացման զուտ արժեքի նոր գնահատում: Երբ պաշարների ինքնարժեքի՝ մինչև իրացման զուտ արժեք իջեցման նախկին հանգամանքներն այլևս գոյություն չունեն, կամ երբ տնտեսական իրավիճակի փոփոխության արդյունքում առկա է հստակ վկայություն իրացման զուտ արժեքի բարձրացման վերաբերյալ, իջեցված գումարը հակադարձվում է այնպես, որ նոր հաշվեկշռային արժեքը հանդիսանա ինքնարժեքից և վերանայված իրացման զուտ արժեքից նվազագույնը (այսինքն՝ հակադարձումը սահմանափակված է սկզբնապես իջեցված գումարով): Դա տեղի է ունենում, օրինակ, երբ պա-

շարի հոդվածը, որը վաճառքի գնի նվազման պատճառով հաշվառվում է իրացման զուտ արժեքով, հաջորդող ժամանակաշրջանում դեռևս առկա է և դրա վաճառքի գինն ավելացել է:

Որպես ծախս ճանաչելը

34. Երբ պաշարները վաճառվում են, դրանց հաշվեկշռային արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ ճանաչվում է դրանց հետ կապված հասույթը: Պաշարների ինքնարժեքի ցանկացած իջեցման գումար՝ մինչև իրացման զուտ արժեք, և պաշարների բոլոր կորուստները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է ինքնարժեքի իջեցումը կամ առաջացել է կորուստը: Պաշարների ցանկացած իջեցման գումարի ցանկացած վերականգնման գումար, որը առաջացել է իրացման զուտ արժեքի աճից, պետք է ճանաչվի որպես պաշարների՝ ծախս ճանաչված գումարի նվազեցում այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ տեղի է ունեցել վերականգնումը:
35. Որոշ պաշարներ կարող են ընդգրկվել այլ ակտիվների կազմում, օրինակ՝ այն պաշարները, որոնք որպես բաղադրիչ օգտագործվել են սեփական ուժերով կառուցված հիմնական միջոցների համար: Այս ձևով այլ ակտիվներում ընդգրկված պաշարները ճանաչվում են որպես ծախս այդ ակտիվի օգտակար ծառայության ընթացքում:

Բացահայտում

36. Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է բացահայտեն՝
- ա) պաշարների չափման համար ընդունված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, ներառյալ օգտագործված ինքնարժեքի բանաձևը.
 - բ) պաշարների ընդհանուր հաշվեկշռային արժեքը և ըստ կազմակերպությունում ընդունված դասակարգման՝ պաշարների հաշվեկշռային արժեքը.
 - գ) պաշարների հաշվեկշռային արժեքը՝ հաշվառված իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի ծախսումները
 - դ) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը.
 - ե) 34-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների ցանկացած իջեցված գումար.
 - զ) ցանկացած իջեցված գումարի ցանկացած հակադարձված գումար, որը ճանաչվում է որպես պաշարների գումարի նվազեցում, ճանաչվում է ծախս այդ ժամանակաշրջանում՝ 34-րդ պարագրաֆի համաձայն.
 - է) այն հանգամանքները կամ դեպքերը, որոնք բերել են պաշարների իջեցման հակադարձման՝ համաձայն 34-րդ պարագրաֆի. և
 - ը) որպես պարտավորությունների երաշխիք գրավադրված պաշարների հաշվեկշռային արժեքը:
37. Տարբեր դասակարգումներով պահվող պաշարների հաշվեկշռային արժեքների և այդ ակտիվներում փոփոխությունների մակարդակի վերաբերյալ տեղեկատվությունն օգտակար է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար: Պաշարների ընդհանուր դասակարգումն է՝ արագ սպառվող ապրանքներ, արտադրության հումք և նյութեր, անավարտ արտադրություն և պատրաստի արտադրանք: Ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների պաշարները կարող են համարվել անավարտ արտադրություն:
38. Ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես ծախս ճանաչված պաշարների գումարը, որը հաճախ կոչվում է վաճառքի ինքնարժեք, բաղկացած է վաճառված պաշարների չափման մեջ նախապես ներառված ծախսումներից, ինչպես նաև չբաշխված արտադրական վերադիր ծախսումներից և պաշարների արտադրության գերնորմատիվային ծախսումներից: Կազմակերպության

տնտեսական գործունեության հանգամանքները կարող են նաև պայմանավորել այլ գումարների ներառումը, ինչպիսիք են բաշխման ծախսումները:

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

Ուժի մեջ մտնելը

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

Այլ հրապարակումների չեղյալ հայտարարումը

41. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՀՀՍՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտին (վերանայված՝ 1993 թվականին):
42. Սույն ստանդարտը փոխարինում է ՍՄԿ-1 «Հետևողականություն – Պաշարների ինքնարժեքի տարբեր բանաձևեր» մեկնաբանությանը: