Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 23

Փոխառության ծախսումներ

Հիմնական սկզբունք

1. **Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմում են այդ ակտիվի արժեքի մաս: Այլ փոխառության ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս:**

Գործողության ոլորտը

2. **Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի փոխառության ծախսումները հաշվառելիս:**

3. Ստանդարտը չի անդրադառնում սեփական կապիտալի փաստացի կամ ենթադրվող ծախսումներին, ներառյալ արտոնյալ բաժնետոմսերը, որոնք դասակարգված չեն որպես պարտավորություն:

4. Կազմակերպությունը կարող է ստանդարտը չկիրառել այն փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնք անմիջականորեն կապված են հետևյալ ակտիվների ձեռքբերման, կառուցման և արտադրության հետ՝

   ա) իրական արժեքով չափվող որակավորվող ակտիվ, օրինակ, կենսաբանական ակտիվ, որը գտնվում է *«Գյուղատնտեսություն»* ՀՀՄՍ 41-ի գործողության ոլորտում, կամ

   բ) պաշարները, որոնք շարունակական հիմունքով թողարկվում կամ այլ կերպ արտադրվում են մեծ քանակությամբ:

Սահմանումներ

5. **Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործված են հետևյալ իմաստներով՝**

   Փոխառության ծախսումներ. **տոկոսների վճարման և այլ ծախսումներն են, որոնք կազմակերպությունը կատարում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ:**

   Որակավորվող ակտիվ. **ակտիվ է, որին անհրաժեշտ է ժամանակի մի զգալի հատված, որպեսզի այն պատրաստ լինի ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար:**

6. Փոխառության ծախսումները կարող են ներառել՝

   ա) արդյունքային տոկոսային մեթոդի կիրառմամբ հաշվարկված տոկոսային ծախսը, ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՍ 9-ում,

   բ) (հանված է),

   գ) (հանված է),

   դ) վարձակալության պարտավորություններին վերաբերող տոկոսները՝ ճանաչված համաձայն *«Վարձակալություններ»* ՖՀՄՍ 16-ի, և

   ե) փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժույթով փոխառություններից՝ այնքանով, որքանով դրանք դիտվում են որպես տոկոսների գծով ծախսումների ճշգրտում:

7. Հանգամանքներից կախված՝ ստորև նշվածներից ցանկացածը կարող է լինել որակավորվող ակտիվներ՝

ա) պաշարները.

բ) արտադրական սարքավորումները.

գ) էլեկտրակայանները.

դ) ոչ նյութական ակտիվները.

ե) ներդրումային գույքը.

զ) բերքատու բույսերը:

Ֆինանսական ակտիվները և պաշարները, որոնք թողարկվում կամ այլ կերպ արտադրվում են կարճ ժամանակահատվածում, որակավորվող ակտիվներ չեն: Ակտիվները, որոնք ձեռքբերման պահին պատրաստ են իրենց նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար, որակավորվող ակտիվներ չեն:

Ճանաչում

8. **Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմակերպության կողմից պետք է կապիտալացվեն՝ որպես այդ ակտիվի արժեքի մաս: Կազմակերպությունը այլ փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:**

9. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն կապված են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման, կառուցման կամ արտադրության հետ, ներառվում են այդ ակտիվի արժեքում: Այդպիսի փոխառության ծախսումները կապիտալացվում են որպես տվյալ ակտիվի արժեքի մաս, երբ հավանական է, որ այն կազմակերպությանը կբերի ապագա տնտեսական օգուտներ, և ծախսումները կարող են արժանահավատորեն չափվել: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է *«Ֆինանսական հաշվետվությունները գերսղաճային տնտեսություններում»* ՀՀՄՍ 29-ը, ապա փոխառության ծախսումների այն մասը, որը փոխհատուցում է նույն ժամանակաշրջանի սղաճը, այդ ստանդարտի 21-րդ պարագրաֆի համաձայն, ճանաչում է որպես ծախս:

Կապիտալացման ենթակա փոխառության ծախսումներ

10. Փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, այն փոխառության ծախսումներն են, որոնցից հնարավոր էր խուսափել, եթե որակավորվող ակտիվի վրա ծախքեր չկատարվեին: Երբ կազմակերպությունը միջոցները բացառապես փոխ է առնում կոնկրետ որակավորվող ակտիվ ձեռք բերելու նպատակով, այդ որակավորվող ակտիվին անմիջականորեն վերաբերող փոխառության ծախսումները կարող են հեշտությամբ որոշվել:

11. Կարող է դժվար լինել որոշել անմիջական կապը կոնկրետ փոխառությունների և որակավորվող ակտիվի միջև, և որոշել այն փոխառությունները, որոնցից այլապես կարելի էր խուսափել: Նման դժվարություն կարող է առաջանալ, օրինակ, երբ կազմակերպության ֆինանսավորման գործունեությունը համակարգվում է կենտրոնացված: Դժվարություններ առաջանում են նաև, երբ խումբը միջոցներ փոխ առնելու համար կիրառում է մի շարք պարտքային գործիքներ՝ տարբեր տոկոսադրույքներով, և տարբեր հիմունքներով այդ փոխառությունները տրամադրում է խմբի այլ կազմակերպությունների: Այլ բարդություններ են առաջանում փոխանակման փոխարժեքի տատանումներից, ինչպես նաև արտարժույթով սահմանված կամ արտարժույթով պայմանավորված վարկեր օգտագործելիս, երբ խումբը գործում է բարձր սղաճային տնտեսության մեջ: Որպես հետևանք՝ դժվարանում է որակավորվող ակտիվի

ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված փոխառության ծախսումների գումարի որոշումը, և պահանջվում է դատողության կիրառում:

12. **Այնքանով, որքանով կազմակերպությունը միջոցները բացառապես փոխ է առնում որակավորվող ակտիվ ձեռք բերելու նպատակով, փոխառության ծախսումների գումարը, որը ենթակա է այդ ակտիվի վրա կապիտալացման, կազմակերպությունը պետք է որոշի որպես փոխառության փաստացի ծախսումներ, որոնք առաջանում են այդ փոխառությունից տվյալ ժամանակաշրջանում՝ հանած այդ փոխառու միջոցների ժամանակավոր ներդրումից ստացվող ցանկացած եկամուտ:**

13. Որակավորվող ակտիվի ֆինանսավորման համաձայնությունները կարող են հանգեցնել կազմակերպության կողմից փոխառու միջոցների ձեռքբերմանը և դրա հետ կապված փոխառության ծախսումների առաջացմանը՝ նախքան այդ միջոցները կամ դրանց մի մասը որակավորվող ակտիվի վրա օգտագործելը: Այդպիսի հանգամանքներում փոխառու միջոցները հաճախ ժամանակավորապես ներդրվում են մինչև որակավորվող ակտիվի վրա դրանց օգտագործելը: Ժամանակաշրջանի ընթացքում կապիտալացման ենթակա փոխառության ծախսումների գումարը որոշելիս, այդպիսի փոխառություններից ստացված ցանկացած ներդրումային եկամուտ հանվում է փոխառության գծով կրած ծախսումներից:

14. **Այնքանով, որքանով կազմակերպությունը միջոցները փոխ է առնում ընդհանուր նպատակներով և օգտագործում է որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման (կառուցման, արտադրության) նպատակով, կազմակերպությունը կապիտալացման ենթակա փոխառության ծախսումների գումարը պետք է որոշի՝ այդ ակտիվի գծով ծախքերի նկատմամբ կիրառելով կապիտալացման դրույքը: Կապիտալացման դրույքը տվյալ ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպության չմարված բոլոր փոխառություններին վերաբերող փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունն է: Սակայն, կազմակերպությունը այս հաշվարկից պետք է բացառի այն փոխառություններին կիրառելի փոխառությունների ծախսումները, որոնք բացառապես կատարվել են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերման (կառուցման, արտադրության) նպատակով, քանի դեռ այդ ակտիվը ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ բոլոր աշխատանքները ըստ էության կատարված չեն: Մի ժամանակաշրջանում կապիտալացված փոխառության ծախսումների գումարը չպետք է գերազանցի այդ ժամանակաշրջանում կատարված փոխառության ծախսումներին:**

15. Որոշ հանգամանքներում տեղին է փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունը հաշվարկելիս ներառել մայր կազմակերպության և իր դուստր կազմակերպությունների բոլոր փոխառությունները: Այլ հանգամանքներում տեղին է յուրաքանչյուր դուստր կազմակերպության համար օգտագործել իր իսկ փոխառությունների համար կիրառելի փոխառության ծախսումների միջին կշռված մեծությունը:

Որակավորվող ակտիվների հաշվեկշռային արժեքի գերազանցումը փոխհատուցվող գումարի նկատմամբ

16. Երբ որակավորվող ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը կամ ակնկալվող վերջնական արժեքը գերազանցում է դրա փոխհատուցվող գումարը կամ իրացման զուտ արժեքը, հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է կամ դուրս է գրվում՝ համաձայն այլ ստանդարտների պահանջների: Որոշակի հանգամանքներում, նվազեցված կամ դուրս գրված գումարը հակադարձվում է՝ համաձայն այդ այլ ստանդարտների:

Կապիտալացման մեկնարկը

17. Կազմակերպությունը պետք է սկսի փոխառության ծախսումների կապիտալացումը՝ որպես որակավորվող ակտիվի արժեքի մաս, մեկնարկի ամսաթվին: Կապիտալացման համար մեկնարկի ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, երբ կազմակերպությունը առաջին անգամ բավարարում է հետևյալ բոլոր պայմանները՝

ա) ակտիվի համար կատարում է ծախքեր,

բ) կատարում է փոխառության ծախսումներ, և

գ) ձեռնարկում է այն աշխատանքները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար:

18. Որակավորվող ակտիվի գծով ծախքերը ներառում են միայն այն ծախքերը, որոնք հանգեցրել են դրամական միջոցների վճարման, այլ ակտիվների փոխանցման կամ ենթադրում են տոկոսակիր պարտավորություններ: Ծախքերը նվազեցվում են ակտիվի համար ստացված ցանկացած կանխավճարի և շնորհի գումարի չափով (տե՛ս *«Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում»* ՀՀՄՍ 20): Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի միջին հաշվեկշռային արժեքը, ներառյալ նախկինում կապիտալացված փոխառության ծախսումները, սովորաբար այն ծախքերի խելամիտ մոտավորեցումն է, որոնց նկատմամբ այդ ժամանակաշրջանում կիրառվել է կապիտալացման դրույքը:

19. Աշխատանքները, որոնք անհրաժեշտ են՝ ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար, ավելի ընդգրկուն են, քան այդ ակտիվի ֆիզիկապես կառուցումը: Դրանք ներառում են մինչև ֆիզիկապես կառուցումը սկսելը կատարվող տեխնիկական և վարչական աշխատանքը, օրինակ՝ կառուցման թույլտվություն ստանալու աշխատանքները: Այնուամենայնիվ, այդպիսի գործունեությունը չի ներառում ակտիվի այնպիսի տիրապետումը, որի ընթացքում արտադրական կամ այդ ակտիվի վիճակը փոփոխող որևէ բարելավման գործընթաց տեղի չի ունենում: Օրինակ՝ փոխառության այն ծախսումները, որոնք կատարվում են հողը նախապատրաստելիս, կապիտալացվում են այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում կատարվում են հողի նախապատրաստական աշխատանքները: Սակայն փոխառության ծախսումները, որոնք կատարվում են այն ժամանակաշրջանում, երբ շինարարության նպատակով ձեռք բերված հողը պահվում է, և չի իրականացվում դրա գծով որևէ նախապատրաստական աշխատանք, չեն կապիտալացվում:

Կապիտալացման կասեցումը

20. Կազմակերպությունը փոխառության ծախսումների կապիտալացումը պետք է կասեցնի և սկսի դրանց ծախս ճանաչումը, երբ երկարատև ժամանակահատվածի ընթացքում ակտիվի վրա կատարվող աշխատանքներն ընդհատվում են:

21. Կազմակերպությունը փոխառության ծախսումները կարող է կատարել երկարատև ժամանակահատվածում, որի ընթացքում ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ աշխատանքներն ընդհատում է: Այդպիսի ծախսումներ են մասնակիորեն ավարտված ակտիվը պահելու հետ կապված ծախսումները, որոնք չեն որակավորվում կապիտալացման համար: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը փոխառության ծախսումների կապիտալացումը, սովորաբար, չի կասեցնում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, երբ կատարում է էական տեխնիկական և վարչական աշխատանքներ: Փոխառության ծախսումների կապիտալացումը չի կասեցվում նաև այն դեպքում, երբ ժամանակավոր հետաձգումը ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի համար նախատեսված վիճակի բերելու գործընթացի անհրաժեշտ մասն է կազմում: Օրինակ՝ կապիտալացումը շարունակվում է երկարատև ժամանակաշրջանի ընթացքում, որի ժամանակ ջրի բարձր մակարդակը

ուշացնում է կամրջի կառուցումը, եթե կառուցման ընթացքում աշխարհագրական այդ շրջանի համար ջրի բարձր մակարդակը սովորական երևույթ է:

Կապիտալացման դադարեցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի փոխառության ծախսումների կապիտալացումը, երբ որակավորվող ակտիվը օգտագործման կամ վաճառքի նախատեսված վիճակի բերելու համար անհրաժեշտ աշխատանքներն ըստ էության կատարված են:

23. Ակտիվը, որպես կանոն, համարվում է նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստ, երբ ակտիվի ֆիզիկապես կառուցումն ավարտված է, նույնիսկ եթե առօրյա վարչական աշխատանքները շարունակվում են: Եթե շարունակվող աշխատանքները կապված են ոչ էական փոփոխությունների կատարման հետ, օրինակ՝ գնորդի կամ պատվիրատուի ցանկությամբ շենքի ձևավորումը, ապա դա վկայում է, որ ըստ էության բոլոր աշխատանքներն ավարտված են:

24. Երբ կազմակերպությունը որակավորվող ակտիվի կառուցումն ավարտում է մաս-մաս, և յուրաքանչյուր մաս պատրաստ է օգտագործման, երբ այլ մասերում կառուցումը դեռևս շարունակվում է, փոխառության ծախսումների կապիտալացումը այդ մասի համար պետք է դադարեցնի, երբ այդ մասն իր նախատեսված օգտագործման կամ վաճառքի նպատակով պատրաստելու համար անհրաժեշտ բոլոր աշխատանքներն ըստ էության ավարտված են:

25. Յուրաքանչյուր մասի առանձին օգտագործման հնարավորություն ունեցող որակավորվող ակտիվի օրինակ է մի քանի շինություններից բաղկացած ձեռնարկատիրական համալիրը, որի յուրաքանչյուր մասը կարող է օգտագործվել, երբ մյուս մասերի կառուցումը շարունակվում է: Բոլոր մասերի կառուցման աշխատանքները ավարտվելուց հետո օգտագործվող որակավորվող ակտիվի օրինակ է արդյունաբերական ձեռնարկությունը, որն ունի մի շարք արտադրական գործընթացներ, որոնք իրականացվում են հաջորդաբար, նույն տարածքում գտնվող տարբեր տեղամասերում, ինչպես մետաղաձուլական գործարանը:

Բացահայտում

26. Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի՝

ա) ժամանակաշրջանում կապիտալացված փոխառության ծախսումների գումարը, և

բ) կապիտալացման դրույքը, որը կիրառվում է փոխառության ծախսումների կապիտալացման ենթակա գումարը որոշելիս:

Անցումային դրույթներ

27. Երբ սույն ստանդարտի կիրառումը հանգեցնում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության, կազմակերպությունը պետք է ստանդարտը կիրառի որակավորվող ակտիվների հետ կապված այն փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնց համար կապիտալացման մեկնարկի ամսաթիվը ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվն է կամ դրանից հետո որևէ այլ ամսաթիվ:

28. Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը կարող է ընտրել ցանկացած ամսաթիվ մինչև ստանդարտի ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը և ստանդարտը կիրառել բոլոր այն որակավորվող ակտիվների հետ կապված փոխառության ծախսումների նկատմամբ, որոնց համար կապիտալացման մեկնարկի ամսաթիվը այդ ամսաթիվն է կամ դրանից հետո որևէ այլ ամսաթիվ:

28Ա. *«ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2015-2017 ցիկլ»,* հրապարակված 2017 թվականի դեկտեմբերին, փոփոխվել է պարագրաֆ 14-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները այն տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին կամ դրանից հետո առաջացած փոխառության ծախսումների համար, երբ կազմակերպությունն առաջին անգամ է կիրառում այդ փոփոխությունները:

Ուժի մեջ մտնելը

29. Կազմակերպությունը պետք է ստանդարտը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը ստանդարտը կիրառում է մինչև 2009 թվականի հունվարի 1-ը, այդ փաստը պետք է բացահայտի:

29Ա. 2008 թվականի մայիսին հրապարակված «*ՖՀՄՍ-ների բարելավումներ*» փաստաթղթով փոփոխվել է 6-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունը կիրառի 2009 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրելի է: Եթե կազմակերպությունը փոփոխությունը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, այդ փաստը պետք է բացահայտի:

29Բ. 2014 թվականի հուլիսին հրապարակված ՖՀՄՍ 9-ով փոփոխվել է 6-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

29Գ. 2016 թվականի հունվարին հրապարակված ՖՀՄՍ 16-ով փոփոխվել է 6-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

29Դ. 2017 թվականի դեկտեմբերին հրապարակված ***«ՖՀՄՍ-ների տարեկան բարելավումներ. 2015-2017 ցիկլ»*** փաստաթղթով փոփոխվել է պարագրաֆ 14-ը և ավելացվել է պարագրաֆ 28Ա-ն: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2019 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է այդ փոփոխությունները ավելի վաղ, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

ՀՀՄՍ 23-ի (1993 թվականին վերանայված տարբերակ) չեղյալ հայտարարումը

30. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1993 թվականին վերանայված *«Փոխառության ծախսումներ»* ՀՀՄՍ 23-ին: