

## ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 20

### **Մակաբացման ծախսումները բաց հանքի արտադրական փուլում**

#### **Հղումներ**

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ»
- «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում» ՀՀՄՍ 1
- «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2
- «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16
- «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38

#### **Նախապատմություն**

1. Բաց հանքի գործունեության իրականացման ժամանակ կազմակերպությունները կարող են անհրաժեշտ համարել հանքի թափոնների (վերնաշերտի) հեռացումը՝ հանքաքարի պաշարները հասանելի դարձնելու համար: Թափոնների հեռացման այս գործողությունը կոչվում է «մակաբացում»:
2. Հանքի մշակման փուլում (նախքան արտադրությունը սկսելը) մակաբացման ծախսումները սովորաբար կապիտալացվում են որպես հանքավայրի շինարարության, մշակման ու կառուցման ամորտիզացվող գումարի մի մաս: Արտադրությունը սկսելուն պես, այդ կապիտալացված ծախսումները մաշեցվում կամ ամորտիզացվում են պարբերական հիմունքով՝ սովորաբար օգտագործելով թողարկված միավորների մեթոդը:
3. Հանքարդյունաբերող կազմակերպությունը կարող է շարունակել վերնաշերտի հեռացումը և կրել մակաբացման ծախսումներ հանքի արտադրական փուլում:
4. Պարտադիր չէ, որ արտադրական փուլում մակաբացման ժամանակ հեռացված նյութը 100 տոկոսով թափոն լինի. այն հաճախ հանքաքարի և թափոնի միացություն է: Հանքաքարի հարաբերակցությունը թափոնի նկատմամբ կարող է տատանվել՝ ոչ շահավետ՝ ցածր աստիճանից, մինչև շահավետ՝ բարձր աստիճանը: Թափոնի նկատմամբ հանքաքարի ցածր հարաբերակցությամբ նյութի հեռացման արդյունքում կարող են ստացվել որոշ օգտագործելի նյութեր, որոնք կարող են օգտագործվել պաշարների արտադրությունում: Այդ հեռացումը կարող է նաև հասանելի դարձնել հանքանյութի ավելի խորքային շերտերին՝ թափոնի նկատմամբ հանքաքարի ավելի բարձր հարաբերակցությամբ: Այսպիսով, կազմակերպությունը մակաբացումից կարող է ստանալ երկու տեսակի օգուտ՝ օգտագործելի հանքանյութ, որը կօգտագործվի պաշարների արտադրությունում, և բարելավված հասանելիություն հանքանյութի լրացուցիչ ծավալներին, որոնք կարդյունահանվեն հետագայում:
5. Սույն Մեկնաբանությունը քննարկում է, թե երբ և ինչպես պետք է առանձին հաշվառվեն մակաբացումից առաջացող այս երկու օգուտները, և թե ինչպես պետք է չափվեն այդ օգուտները՝ սկզբնապես և հետագայում:

#### **Գործողության ոլորտը**

6. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է թափոնների հեռացման ծախսումների նկատմամբ, որոնք կազմակերպությունը կրում է բաց հանքի արտադրական փուլում («Մակաբացման արտադրական ծախսումներ»):

## Խնդիրները

7. Սույն Մեկնաբանությունը պատասխանում է հետևյալ խնդիրներին՝
- ա) արտադրության մակաբացման ծախսումների ճանաչումը որպես ակտիվ,
  - բ) մակաբացման գործունեության ակտիվի սկզբնական չափումը, և
  - գ) մակաբացման գործունեության ակտիվի հետագա չափումը:

## Փոխհամաձայնություն

### Արտադրության մակաբացման ծախսումների ճանաչումը որպես ակտիվ

8. Այն դեպքում, երբ մակաբացման գործունեությունից առաջացող օգուտն արտահայտվում է արտադրված պաշարների տեսքով, կազմակերպությունը մակաբացման ծախսումները պետք է հաշվառի «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ի սկզբունքներին համապատասխան: Երբ ստացվող օգուտն արտահայտվում է հանքաշերտի հասանելիությանը բարելավման տեսքով, ապա կազմակերպությունը պետք է ճանաչի այդ ծախսումները որպես ոչ ընթացիկ ակտիվ, եթե բավարարվում են 9-րդ պարագրաֆի չափանիշները: Այս Մեկնաբանությունում ոչ ընթացիկ ակտիվը անվանվում է որպես «մակաբացման գործունեության ակտիվ»:
9. Կազմակերպությունը պետք է մակաբացման գործունեության ակտիվը ճանաչի այն և միայն այն դեպքում, երբ բավարարվում են բոլոր հետևյալ պայմանները՝
- ա) հավանական է, որ մակաբացման գործունեության հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները (հանքաքարի հասանելիության բարելավում) կհոսեն դեպի կազմակերպություն,
  - բ) կազմակերպությունը կարող է նույնականացնել հանքաքարի այն բաղադրիչը, որին հասանելիությունը բարելավվել է, և
  - գ) այդ բաղադրիչի գծով մակաբացման գործունեության ծախսումները կարող են արժանահավատորեն չափվել:
10. Մակաբացման գործունեության ակտիվը կարող է հաշվառվել որպես գոյություն ունեցող ակտիվի լրացում կամ բարելավում: Այսինքն՝ մակաբացման գործունեության ակտիվը կհաշվառվի որպես գոյություն ունեցող ակտիվի մի մաս:
11. Մակաբացման գործունեության ակտիվի դասակարգումը, որպես նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվ, նույն է, ինչ գոյություն ունեցող ակտիվինը: Այլ կերպ ասած, գոյություն ունեցող այդ ակտիվի բնույթով կորոշվի, թե կազմակերպությունը մակաբացման գործունեության ակտիվը պետք է դասակարգի որպես նյութական, թե ոչ նյութական ակտիվ:

### Մակաբացման գործունեության ակտիվի սկզբնական չափումը

12. Կազմակերպությունը պետք է մակաբացման գործունեության ակտիվը սկզբնապես չափի ինքնարժեքով, որը հանքաքարի նույնականացված բաղադրիչին հասանելիությունը բարելավող՝ մակաբացմանն ուղղակիորեն վերաբերող ծախսումների հանրագումարն է՝ գումարած ուղղակիորեն վերագրելի վերադիր ծախսերի տեղաբաշխումը: Մակաբացման արտադրական գործունեության հետ միաժամանակ կարող են տեղի ունենալ որոշ լրացուցիչ գործողություններ, որոնք, սակայն, անհրաժեշտ չեն մակաբացման արտադրական գործունեությունն ըստ ծրագրածի շարունակելու համար: Այդ լրացուցիչ գործողություններին առնչվող ծախսումները չպետք է ներառվեն մակաբացման գործունեության ակտիվի ինքնարժեքում:

13. Եթե մակաբացման գործունեության ակտիվի և արտադրված պաշարների ինքնարժեքները հնարավոր չէ առանձնացնել, ապա կազմակերպությունը պետք է վերագրի մակաբացման արտադրական ծախսումներն արտադրված պաշարների և մակաբացման գործունեության ակտիվի միջև՝ օգտագործելով արտադրության համապատասխան չափանիշի վրա հիմնված վերագրման սկզբունք: Արտադրության այդ չափանիշը պետք է հաշվարկվի հանքաքարի նույնականացված բաղադրիչի համար և պետք է օգտագործվի որպես ուղենիշ՝ որոշելու ապագա օգուտների ստեղծման համար տեղի ունեցած լրացուցիչ գործունեությունների ծավալները: Այդպիսի չափանիշների օրինակ են՝
- ա) արտադրված պաշարների ինքնարժեքը՝ ակնկալվող ինքնարժեքի համեմատությամբ,
  - բ) հանքաքարի արտադրության տվյալ ծավալների համար արդյունահանված թափոնների ծավալները՝ համեմատած ակնկալվող ծավալների հետ, և
  - գ) արդյունահանված հանքաքարի հանքային բաղադրությունը՝ արդյունահանման ենթակա ակնկալվող հանքային բաղադրության համեմատությամբ՝ արտադրված հանքաքարի տվյալ քանակի համար:

### **Մակաբացման գործունեության ակտիվի հետագա չափումը**

14. Սկզբնական ճանաչումից հետո մակաբացման գործունեության ակտիվը պետք է հաշվառվի կա՛մ ինքնարժեքով, կա՛մ վերագնահատված գումարով՝ հանած մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան և հանած արժեզրկման կորուստները՝ ճիշտ նույն ձևով, ինչպես գոյություն ունեցող ակտիվը, որի մասն է կազմում:
15. Մակաբացման գործունեության ակտիվի մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան պետք է հաշվարկվի պարբերական հիմունքով՝ հանքամարմնի նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայության ընթացքում, որի հասանելիությունը բարելավվել է մակաբացման գործունեության արդյունքում: Պետք է կիրառվի թողարկված միավորների մեթոդը, եթե մեկ այլ մեթոդի կիրառումն առավել նպատակահարմար չհամարվի:
16. Հանքամարմնի նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայությունը, որը օգտագործվում է մակաբացման գործունեության ակտիվի մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան հաշվարկելու համար, կտարբերվի ակնկալվող օգտակար ծառայությունից, որն օգտագործվում է հանքի և հանքի գործունեությանը վերաբերող ակտիվների մաշվածությունը կամ ամորտիզացիան հաշվարկելու համար: Բացառություն են կազմում այն սահմանափակ իրավիճակները, երբ մակաբացումը բարելավում է ամբողջ մնացած հանքամարմնի հասանելիությունը: Օրինակ, սա կարող է լինել հանքի օգտակար ծառայության վերջին հատվածում, երբ նույնականացված բաղադրիչն արդյունահանման ենթակա հանքաշերտի վերջին հատվածն է:

## Հավելված Ա

### Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Սույն հավելվածը Մեկնաբանության անբաժանելի մասն է և ունի նույնպիսի իրավասություն, ինչպես և Մեկնաբանության մյուս մասերը:

- Ա1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը 2013 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա պետք է բացահայտի այդ փաստը:
- Ա2. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը մակաբացման արտադրական ծախսումների նկատմամբ, որոնք կրել է ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբին կամ դրանից հետո:
- Ա3. Արտադրական փուլի ընթացքում մակաբացման գործունեությունից առաջացած նախկինում ճանաչված ցանկացած ակտիվի մնացորդ («նախորդող մակաբացման ակտիվ») պետք է ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ վերադասակարգվի որպես գոյություն ունեցող ակտիվի մի մաս, որին վերաբերում է մակաբացման գործունեությունը, այն չափով, երբ դեռ մնում է հանքամարմնի նույնականացնելի բաղադրիչ, որին կարելի է կապակցել նախորդող մակաբացման ակտիվը: Այդպիսի մնացորդները պետք է մաշվեն կամ ամորտիզացվեն հանքամարմնի այն նույնականացված բաղադրիչի ակնկալվող օգտակար ծառայության մնացած հատվածում, որին վերաբերում է մակաբացման ակտիվի յուրաքանչյուր նախորդող մնացորդ:
- Ա4. Եթե բացակայում է հանքամարմնի նույնականացվող բաղադրիչ, որին վերաբերում է այդ նախորդող մակաբացման ակտիվը, ապա այն պետք է ճանաչվի ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբում՝ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդում:

