

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 4

Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում

Հղումներ

- ՖՀՄՄ 13 «Իրական արժեքի չափումը»
- ՀՀՄՄ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՄ 17 «Վարձակալություն» (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» (2004 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՖՀՄՄԿ 12 «Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»

Նախապատմություն

1. Կազմակերպությունը կարող է դառնալ մեկ կամ մի շարք փոխկապված գործարքներ ընդգրկող համաձայնության կողմ, որը չի կրում վարձակալության իրավական ձև, սակայն փոխանցում է ակտիվի (օրինակ՝ հիմնական միջոցի որևէ միավորի), օգտագործման իրավունքը՝ վճարի կամ վճարների դիմաց: Այդ համաձայնությունների օրինակները, որոնց դեպքում մի կազմակերպություն (մատակարարը) կարող է փոխանցել ակտիվի օգտագործման իրավունքը մեկ այլ կազմակերպության (գնորդին)՝ հաճախ մատուցելով նաև դրա հետ կապակցված ծառայություններ, ներառում են՝
 - արտաքին ռեսուրսների ներգրավման համաձայնություններ (օրինակ՝ կազմակերպության տվյալների մշակման պատվիրումը այլ կազմակերպության)։
 - հեռահաղորդակցության ոլորտի համաձայնություններ, ըստ որոնց՝ ցանցային հզորություններ տրամադրողները այդ հզորություններից օգտվելու իրավունքներ տրամադրող պայմանագրեր են կնքում գնորդների հետ։
 - «Վերցրու կամ վճարիր» սկզբունքով և նման պայմանագրեր, ըստ որոնց՝ գնորդները պետք է կատարեն սահմանված վճարները՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք նրանք կվերցնեն ըստ պայմանագրի մատակարարվող ապրանքները կամ ծառայությունները (օրինակ՝ մատակարարին պատկանող գեներատորի արտադրած ըստ էության ամբողջ էներգիան ձեռք բերելու վերաբերյալ «վերցրու կամ վճարիր» սկզբունքով պայմանագիր)։
2. Սույն Մեկնաբանությունը տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու համար, արդյոք նման համաձայնությունները հանդիսանում են վարձակալություն կամ պարունակում են վարձակալություն, որի հաշվառումը պետք է իրականացվի համաձայն ՀՀՄՄ 17-ի: Այն չի տրամադրում ուղեցույց, թե ինչպես պետք է դասակարգվի վարձակալությունը այդ ստանդարտի համաձայն:
3. Որոշ համաձայնություններում վարձակալության առարկա հանդիսացող՝ հիմքում ընկած ակտիվը ավելի խոշոր ակտիվի մի մաս է կազմում: Այս Մեկնաբանությունը չի անդադրադադրում այն հարցին, թե ինչպես որոշել՝ երբ է, ՀՀՄՄ 17-ի կիրառման նպատակով, ավելի խոշոր ակտիվի մի մաս կազմող ակտիվը հանդիսանում հիմքում ընկած ակտիվ: Այնուամենայնիվ, այն համաձայնությունները, որոնց հիմքում ընկած ակտիվը ներկայացնում է հաշվառման միավոր՝ համաձայն ՀՀՄՄ 16-ի կամ ՀՀՄՄ 38-ի, ընդգրկվում են սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտի մեջ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը չի կիրառվում այն համաձայնությունների նկատմամբ, որոնք.

- ա) վարձակալություն են կամ պարունակում են վարձակալություն, սակայն բացառված են ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտից.
- բ) կամ հանրայինից մասնավոր ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ են, որոնք գտնվում են ՖՀՄՄԿ 12-ի գործողության ոլորտում:

Հարցադրումներ

5. Սույն Մեկնաբանությունն անդրադառնում է հետևյալ հարցերին՝
- ա) ինչպես որոշել, արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի սահմանման.
 - բ) երբ պետք է գնահատել կամ վերանայել գնահատականը, արդյոք տվյալ համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն.
 - գ) եթե համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն, ինչպես պետք է տարանջատել վարձակալության վճարները պայմանագրի այլ տարրերի գծով վճարներից:

Փոխհամաձայնություն

Որոշում՝ արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն

6. Որոշումը, թե արդյոք համաձայնությունը վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն, պետք է հիմնված լինի համաձայնության էության վրա, և պահանջում է գնահատում.
- ա) արդյո՞ք համաձայնության կատարումը կախված է որոշակի ակտիվի կամ ակտիվների (ակտիվ) օգտագործումից.
 - բ) արդյո՞ք համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

Համաձայնության կատարումը կախված է որոշակի ակտիվի օգտագործումից

7. Չնայած որոշակի ակտիվը կարող է բացահայտ կերպով նշված լինել համաձայնության մեջ՝ այն վարձակալության առարկա չի հանդիսանում, եթե համաձայնության կատարումը կախված չէ այդ ակտիվի օգտագործումից: Օրինակ՝ եթե մատակարարը պարտավորվում է մատակարարել սահմանված ծավալի ապրանքներ կամ ծառայություններ և ունի իրավունք և հնարավորություն մատակարարելու այդ ապրանքներն ու ծառայությունները՝ օգտագործելով այլ ակտիվներ, որոնք համաձայնության մեջ որոշակիորեն նշված չեն, ապա համաձայնության կատարումը կախված չէ որոշակի ակտիվից, և համաձայնությունը չի պարունակում վարձակալություն: Երաշխիքային պարտականությունը, որը թույլ է տալիս կամ պահանջում է միևնույն կամ համանման ակտիվների փոխարինում, երբ տվյալ որոշակի ակտիվը պատշաճ ձևով չի գործում, չի բացառում համաձայնության դիտարկումը որպես վարձակալություն: Բացի դրանից, պայմանագրային որևէ դրույթ (պայմանական կամ ոչ պայմանական), որը մատակարարին թույլ է տալիս կամ նրանից պահանջում է ցանկացած պատճառով այլ ակտիվներ փոխարինել սահմանված ամսաթվին կամ դրանից հետո, չի բացառում համաձայնության դիտարկումը որպես վարձակալություն մինչև այդ փոխարինման ամսաթիվը:
8. Ակտիվը անուղղակիորեն որոշակիացված է, եթե, օրինակ, մատակարարն ունի կամ վարձակալում է միայն մի ակտիվ, որի միջոցով պետք է կատարի իր պարտականությունը, և պարտականության կատարումը այլընտրանքային ակտիվների օգտագործմամբ մատակարարի համար տնտեսապես հիմնավորված կամ գործնականում իրագործելի չէ:

Համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը

9. Համաձայնությունը փոխանցում է ակտիվի օգտագործման իրավունքը, եթե համաձայնությունը հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումը վերահսկելու իրավունքը փոխանցում է գնորդին (վարձակալին): Հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումը վերահսկելու իրավունքը փոխանցվում է, եթե բավարարվում է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.

- ա) գնորդը հնարավորություն կամ իրավունք ունի կառավարելու ակտիվը, կամ ուղղորդելու այլ անձանց՝ կառավարելու այդ ակտիվը իր կողմից սահմանված ձևով՝ ստանալով կամ վերահսկելով այդ ակտիվի արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը.
- բ) գնորդը հնարավորություն կամ իրավունք ունի վերահսկելու հիմքում ընկած ակտիվի ֆիզիկական հասանելիությունը՝ ստանալով կամ վերահսկելով այդ ակտիվի արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը.
- գ) փաստերն ու հանգամանքները ցույց են տալիս, որ շատ փոքր է հավանականությունը, որ, բացի գնորդից, մեկ կամ ավելի այլ կողմեր կստանան պայմանագրի ժամկետի ընթացքում ակտիվի կողմից արտադրված կամ ստեղծված արտադրանքի կամ այլ օգտակարության ավելի քան ոչ նշանակալի մասը, և այն գինը, որ գնորդը կվճարի արտադրանքի համար, ո՛չ ֆիքսված է պայմանագրում՝ ըստ արտադրանքի միավորի, ո՛չ էլ հավասար է մեկ միավոր արտադրանքի ընթացիկ շուկայական գնին այդ արտադրանքի առաքման պահին:

Համաձայնության գնահատումը կամ գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք այն վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն

10. Համաձայնության գնահատումը, արդյոք այն պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի համաձայնության սկզբին, որն իրենից ներկայացնում է համաձայնության ամսաթվից և կողմերի՝ համաձայնության հիմնական դրույթների կատարման պարտականության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղը՝ հիմնվելով բոլոր փաստերի և հանգամանքների վրա: Համաձայնության սկզբից հետո համաձայնության գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի, միայն եթե բավարարվում է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.
 - ա) տեղի է ունեցել փոփոխություն պայմանագրային դրույթներում, եթե միայն այդ փոփոխությունը չի նորացնում համաձայնությունը կամ երկարացնում դրա ժամկետը.
 - բ) իրագործվում է նորացման հնարավորությունը, կամ համաձայնության կողմերի միջև համաձայնեցվում է համաձայնության երկարաձգումը, եթե միայն նորացման կամ երկարաձգման ժամկետը նախապես ներառված չեն եղել վարձակալության ժամկետում՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆի: Համաձայնության նորացումը կամ երկարաձգումը, որը չի ներառում սկզբնական համաձայնության դրույթներից որևէ մեկի փոփոխություն մինչև սկզբնական համաձայնության ժամկետի ավարտը, պետք է գնահատվի համաձայն 6-9-րդ պարագրաֆների՝ միայն նորացման կամ ժամկետի երկարաձգման ժամկետի մասով.
 - գ) առկա է փոփոխություն որոշման մեջ՝ արդյոք իրագործումը կախված է որոշակի ակտիվից.
 - դ) առկա է ակտիվի նշանակալի փոփոխություն, օրինակ՝ հիմնական միջոցի նշանակալի ֆիզիկական փոփոխություն:
11. Համաձայնության գնահատականի վերանայումը պետք է հիմնված լինի գնահատականի վերանայման ամսաթվի դրությամբ փաստերի և հանգամանքների վրա, ներառյալ համաձայնության մնացյալ ժամանակահատվածը: Գնահատականների փոփոխությունները (օրինակ՝ գնորդին կամ այլ պոտենցիալ գնորդների մատակարարման ենթակա արտադրանքի գնահատված ծավալի փոփոխությունը) չեն հանդիսանում գնահատականի վերանայման պատճառ: Եթե համաձայնագրի գնահատականը վերանայվում է և որոշվում է, որ այն պարունակում է վարձակալություն (կամ չի պարունակում վարձակալություն), ապա վարձակալության հաշվապահական հաշվառումը պետք է կիրառվի (կամ դրա կիրառումը պետք է դադարեցվի)՝
 - ա) 10-րդ պարագրաֆի (ա), (գ) և (դ) դեպքերում այն պահից, երբ հանգամանքների փոփոխությունը բերում է գնահատականի վերանայման.
 - բ) 10-րդ պարագրաֆի (բ) դեպքում նորացման կամ երկարաձգման ժամանակահատվածի սկզբին:

Վարձակալության վճարների տարանջատումը այլ վճարներից

12. Եթե համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, համաձայնության կողմերը պետք է համաձայնության վարձակալության տարրի նկատմամբ կիրառեն ՀՀՄՍ 17-ի պահանջները, եթե ՀՀՄՍ

17-ի 2-րդ պարագրաֆի համաձայն ազատված չեն այդ պահանջներից: Համապատասխանաբար, եթե համաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, ապա այդ վարձակալությունը պետք է դասակարգվի որպես ֆինանսական վարձակալություն կամ գործառնական վարձակալություն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 17-ի 7-9-րդ պարագրաֆների: ՀՀՄՍ 17-ի գործողության ոլորտից դուրս համաձայնության այլ տարրերի հաշվառումը պետք է իրականացվի այլ ստանդարտներին համաձայն:

13. ՀՀՄՍ 17-ի պահանջների կիրառման նպատակով՝ համաձայնությամբ պահանջվող վճարները և այլ հատուցումներ պետք է տարանջատվեն վարձակալության և այլ տարրերից՝ դրանց հարաբերական իրական արժեքների հիման վրա, համաձայնության սկզբին կամ համաձայնության գնահատման վերանայման պահին: Նվազագույն վարձավճարները, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆում, ներառում են միայն վարձակալության (այսինքն՝ ակտիվի օգտագործման իրավունքի) համար վճարները և չեն ներառում վճարները համաձայնության այլ տարրերի համար (օրինակ՝ սպասարկման և այլ ծախսումների արժեքը):
14. Որոշ դեպքերում վարձակալության գծով վճարները համաձայնության այլ տարրերի գծով վճարներից տարանջատելը գնորդից կպահանջի կիրառել որևէ գնահատման մեթոդ: Օրինակ՝ գնորդը կարող է գնահատել վարձակալության վճարները՝ անդրադառնալով համադրելի ակտիվի գծով որևէ վարձակալական պայմանագրի, որն այլ տարր չի պարունակում, կամ գնահատել համաձայնության այլ տարրերի գծով վճարները՝ անդրադառնալով համադրելի պայմանագրերի և այդ վճարները նվազեցնելով համաձայնության ընդհանուր վճարներից:
15. Եթե գնորդը եզրակացնում է, որ վճարների հուսալի տարանջատումը գործնականում անհնար է, նա պետք է.
 - ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում ճանաչի ակտիվը և պարտավորությունը, 7-րդ և 8-րդ պարագրաֆներում որպես վարձակալության առարկա սահմանված՝ հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքին հավասար արժեքով¹: Հետևաբար, պարտավորությունը պետք է նվազեցվի վճարումների կատարմանը զուգընթաց, և պարտավորության վրա հաշվարկվող ենթադրվող ֆինանսական ծախսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով գնորդի՝ փոխառության հավելյալ տոկոսադրույքը².
 - բ) գործառնական վարձակալության դեպքում համաձայնության շրջանակներում բոլոր վճարները դիտարկի որպես վարձակալության վճարներ՝ ՀՀՄՍ 17-ի բացահայտումների պահանջներին համապատասխանելու նպատակով, սակայն պետք է.
 - i. բացահայտի այդ վճարները ոչ վարձակալական տարրերի գծով վճարումներ չպարունակող այլ համաձայնությունների նվազագույն վարձավճարներից առանձին.
 - ii. հայտարարի, որ բացահայտված վճարները ներառում են նաև համաձայնության՝ ոչ վարձակալական տարրերի գծով վճարներ:

Ուժի մեջ մտնելը

16. Կազմակերպությունը պետք է սույն Մեկնաբանությունը կիրառի 2006 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն Մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2006 թ. հունվարի 1-ը, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 16Ա. Կազմակերպությունը պետք է 4(բ) պարագրաֆի փոփոխությունը կիրառի 2008 թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջաններում: Եթե կազմակերպությունը ՖՀՄՄԿ 12-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա տվյալ փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

¹ ՀՀՄՍ 17-ում «իրական արժեք» տերմինի օգտագործումը որոշ առումներով տարբերվում է ՖՀՄՍ 13-ի իրական արժեքի սահմանումից : Հետևաբար, ՀՀՄՍ 17-ի կիրառման ժամանակ կազմակերպությունը պետք է իրական արժեքը չափի ՀՀՄՍ 17-ի , այլ ոչ թե ՖՀՄՍ 13-ի համաձայն:

² Այսինքն, վարձակալի փոխառության հավելյալ տոկոսադրույքը, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆում:

Անցում

17. ՀՀՄՍ 8-ը սահմանում է, թե ինչպես պետք է կազմակերպությունը կիրառի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունները, որոնք առաջացել են Մեկնաբանության սկզբնական կիրառման հետևանքով: Կազմակերպությունից չի պահանջվում հետևել այդ պահանջներին սույն Մեկնաբանությունը առաջին անգամ կիրառելիս: Եթե կազմակերպությունը օգտվում է այս բացառությունից, ապա այն պետք է կիրառի Մեկնաբանության 6-9-րդ պարագրաֆները այն համաձայնությունների նկատմամբ, որոնք գոյություն են ունեցել այն ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, որի համար ներկայացվում է համեմատական տեղեկատվություն ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան՝ այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա են եղել այդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ: