

# ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 4

## Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում

### Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ
- ՀՀՄՍ 16 Հիմնական միջոցներ (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 17 Վարձակալություն (2003 թ. վերանայված տարբերակը)
- ՀՀՄՍ 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 ՀՀՄՍ 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 անդրադառնում այն հարցին, թե ինչպես որոշել էրբ է, ՀՀՄՍ 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 ՀՀՄՍ 16-ի կամ ՀՀՄՍ 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) արդյոք համաձայնության կատարումը կախված է որոշակի ակտիվի կամ ակտիվների (ակտիվ) օգտագործումից.
  - (բ) արդյոք 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, ոչ ֆիքսված է պայմանագրում՝ ըստ արտադրանքի միավորի, ոչ էլ հավասար է մեկ միավոր արտադրանքի ընթացիկ շուկայական գնին այդ արտադրանքի առաքման պահին:

**Հանաձայնության գնահատումը կամ գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք այն վարձակալություն է կամ պարունակում է վարձակալություն**

- 10 Հանաձայնության գնահատումը, արդյոք այն պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի հանաձայնության սկզբին, որն իրենից ներկայացնում է հանաձայնության ամսաթվից և կողմերի՝ հանաձայնության հիմնական դրույթների կատարման պարտականության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղը՝ հիմնվելով բոլոր փաստերի և հանգամանքների վրա: Հանաձայնության սկզբից հետո հանաձայնության գնահատականի վերանայումը՝ արդյոք հանաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, պետք է կատարվի, միայն եթե բավարարվում է ստորև նշված պայմաններից որևէ մեկը.
  - (ա) տեղի է ունեցել փոփոխություն պայմանագրաին դրույթներում, եթե միայն այդ փոփոխությունը չի նորացնում հանաձայնությունը կամ երկարացնում դրա ժամկետը.
  - (բ) իրագործվում է նորացման հնարավորությունը, կամ հանաձայնության կողմերի միջև հանաձայնեցվում է հանաձայնության երկարաձգումը, եթե միայն նորացման կամ երկարաձգման ժամկետը նախապես ներառված չեն եղել վարձակալության ժամկետում՝ հանաձայն ՀՀՄՍ 17-ի 4-րդ պարագրաֆի: Հանաձայնության նորացումը կամ երկարաձգումը, որը չի ներառում սկզբնական հանաձայնության դրույթներից որևէ մեկի փոփոխություն մինչև սկզբնական հանաձայնության ժամկետի ավարտը, պետք է գնահատվի հանաձայն 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 Հանաձայնության գնահատականի վերանայումը պետք է հիմնված լինի գնահատականի վերանայման ամսաթվի դրությամբ փաստերի և հանգամանքների վրա, ներառյալ հանաձայնության մնացյալ ժամանակահատվածը: Գնահատականների փոփոխությունները (օրինակ՝ գնորդին կամ այլ պոտենցիալ գնորդների մատակարարման ենթակա արտադրանքի գնահատված ծավալի փոփոխությունը) չեն հանդիսանում գնահատականի վերանայման պատճառ: Եթե հանաձայնագրի 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 հանաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, հանաձայնության կողմերը պետք է հանաձայնության վարձակալության տարրի նկատմամբ կիրառեն ՀՀՄՍ 17-ի պահանջները, եթե ՀՀՄՍ 17-ի 2-րդ պարագրաֆի հանաձայն ազատված չեն այդ պահանջներից: Համապատասխանաբար, եթե հանաձայնությունը պարունակում է վարձակալություն, ապա այդ վարձակալությունը պետք է դասակարգվի որպես ֆինանսական վարձակալություն կամ գործառնական վարձակալություն՝ հանաձայն 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 արժեքով: Հետևաբար, պարտավորությունը պետք է նվազեցվի վճարումների կատարմանը զուգընթաց, և պարտավորության վրա հաշվարկվող ենթադրվող ֆինանսական ծախսը պետք է ճանաչվի՝ կիրառելով գնորդի՝ փոխառության հավելյալ տոկոսադրույքը<sup>1</sup>.
  - (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 ՖՀՄՍԿ 12-ը կիրառում է ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա տվյալ փոփոխությունը պետք է կիրառվի այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

### 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: