ՄՄԿ Մեկնաբանություն 27
Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 8 *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*
- ՀՀՄՍ 11 *Կառուցման պայմանագրեր*
- ՀՀՄՍ 17 *Վարձակալություն* (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՀՀՄՍ 18 *Հասույթ*
- ՀՀՄՍ 37 *Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ*
- ՀՀՄՍ 39 *Ֆինանսական գործիքներ. Ճանաչումը և չափումը* (2003 թ. վերանայված տարբերակ)
- ՖՀՄՍ 4 *Ապահովագրության պայմանագրեր*

Հարցադրում

1 Կազմակերպությունը կարող է չկապակցված կողմի կամ կողմերի (Ներդրող) հետ մտնել վարձակալության իրավական ձև ունեցող գործարքի կամ մի շարք կառուցվածքային գործարքների (համաձայնություն) մեջ: Օրինակ՝ Կազմակերպությունը կարող է Ներդրողին վարձակալության տալ ակտիվներ և նույն ակտիվները հետ վարձակալել կամ, որպես այլընտրանք, իրավական տեսանկյունից վաճառել ակտիվները և նույն ակտիվները հետ վարձակալել: Յուրաքանչյուր համաձայնության ձևը և պայմանները կարող են զգալիորեն տարբերվել: Վարձակալության տալու և հետ վարձակալելու օրինակում հնարավոր է, որ համաձայնության նպատակն է հարկային առավելություն ապահովել Ներդրողին, որն այն կիսում է Կազմակերպության հետ վճարի տեսքով, և ոչ թե փոխանցել ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

2 Երբ Ներդրողի հետ համաձայնությունը ներառում է վարձակալության իրավական ձև, հարցերը հետևյալն են՝

(ա) ինչպես որոշել, արդյոք մի շարք գործարքներ կապակցված են և պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք.

(բ) արդյոք համաձայնությունը բավարարում է ՀՀՄՍ 17-ի վարձակալության սահմանմանը, և եթե ոչ, ապա՝

(i) արդյոք առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարների գծով պարտականությունները, որ կարող են գոյություն ունենալ, իրենցից ներկայացնում են Կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ (օրինակ՝ տե՛ս Ա հավելվածի Ա2(ա) պարագրաֆում նկարագրված օրինակը).

(ii) ինչպես Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի համաձայնությունից բխող այլ պարտականություններ.

(iii) ինչպես Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի այն վճարը, որը կարող է ստանալ Ներդրողից:

Փոխհամաձայնություն

3 Մի շարք գործարքներ, որոնք ներառում են վարձակալության իրավական ձև, կապակցված են և պետք է հաշվառվեն որպես մեկ գործարք, երբ դրանց ընդհանուր տնտեսական ազդեցությունը հնարավոր չէ հասկանալ՝ առանց այդ գործարքների շարքը որպես մեկ ամբողջություն

դիտարկելու: Սա այն դեպքն է, օրինակ, երբ մի շարք գործարքներ սերտորեն փոխկապակցված են, բանակցվել են որպես մեկ գործարք և տեղի են ունեցել միաժամանակ կամ անընդհատ հաջորդականությամբ (Ա հավելվածը լուսաբանում է սույն Մեկնաբանության կիրառումը):

4 Հաշվապահական հաշվառումը պետք է արտացոլի համաձայնության բովանդակությունը: Համաձայնության բովանդակությունը որոշելու համար այն պետք է գնահատվի՝ հաշվի առնելով բոլոր տեսանկյունները և հետևանքները՝ կարևորելով այն տեսանկյունները և հետևանքները, որոնք ունեն տնտեսական ազդեցություն:

5 ՀՀՄՍ 17-ը կիրառվում է այն դեպքերում, երբ համաձայնության բովանդակությունը ներառում է ակտիվի օգտագործման իրավունքի փոխանցում որոշակի ժամանակահատվածով: Նախանշանները, որոնք առանձին վերցրած վկայում են, որ համաձայնությունն իր բովանդակությամբ կարող է չներառել վարձակալություն՝ ըստ ՀՀՄՍ17-ի, ներառում են (Բ հավելվածը լուսաբանում է սույն Մեկնաբանության կիրառումը).

(ա) Կազմակերպությունը պահպանում է հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված բոլոր ռիսկերն ու հատույցները և պահպանում է ակտիվի նկատմամբ, ըստ էության, նույն իրավունքները, որոնք ունեցել է նախքան համաձայնությունը.

(բ) համաձայնության հիմնական նպատակը հարկային առավելություն ապահովելն է, այլ ոչ թե ակտիվի օգտագործման իրավունքի փոխանցումը.

(գ) ներառված է օպցիոն այնպիսի պայմաններով, որ դրա իրագործումը մեծապես հավանական է (օրինակ՝ վաճառքի օպցիոն, որն իրագործելի է սպասվելիք իրական արժեքից բավարար բարձր գնով՝ այդ օպցիոնի իրագործելի դառնալու պահին):

6 *Հիմունքների* 49-64-րդ պարագրաֆներում տրված սահմանումները և ուղեցույցը պետք է կիրառվեն՝ որոշելու համար, թե արդյոք առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարի գծով պարտականությունները, ըստ էության, ներկայացնում են Կազմակերպության ակտիվներ և պարտավորություններ: Նախանշանները, որոնք միասնաբար ցույց են տալիս, որ, ըստ էության, առանձին ներդրումային հաշիվը և վարձավճարների գծով պարտականությունները չեն բավարարում ակտիվի և պարտավորության սահմանումներին և չպետք է ճանաչվեն Կազմակերպության կողմից, հետևյալն են.

(ա) Կազմակերպությունն իր նպատակները հետապնդելիս չի կարող վերահսկել ներդրումային հաշիվը և պարտավորված չէ վճարել վարձավճարները: Նման իրավիճակ առկա է, երբ, օրինակ, կանխավճարը Ներդրողին պաշտպանելու նպատակով փոխանցվում է առանձին ներդրումային հաշվին, որը կարող է օգտագործվել միայն Ներդրողին վճարումներ կատարելու համար, և Ներդրողը համաձայնվում է, որ վարձավճարները վճարվեն այդ ներդրումային հաշվից, իսկ Կազմակերպությունն ի վիճակի չէ արգելել ներդրումային հաշվից վարձավճարների վճարումը Ներդրողին.

(բ) Կազմակերպությունը ենթակա է միայն աննշան ռիսկի, որ կփոխհատուցի Ներդրողից ստացված վճարների ամբողջ գումարը և հավանաբար կվճարի հավելյալ գումար, կամ, եթե վճարներ չեն ստացվել, ենթակա է միայն աննշան ռիսկի, որ այլ պարտականությունների (օրինակ՝ երաշխիքի) դիմաց գումար կվճարի: Վճարում կատարելու միայն աննշան ռիսկը առկա է, երբ, օրինակ, համաձայնության պայմանները պահանջում են, որ կանխավճարի գումարը ներդրվի ռիսկից զերծ ակտիվների մեջ, որոնք, ըստ ակնկալության, կգոյացնեն բավականաչափ դրամական հոսքեր՝ վարձավճարների գծով պարտականությունները մարելու համար.

(գ) համաձայնության սկզբում տեղի ունեցող դրամական հոսքերից բացի, համաձայնության շրջանակներում ակնկալվող միակ դրամական հոսքերը վարձավճարներն են, որոնք մարվում են սկզբնական դրամական հոսքերից գոյացած առանձին ներդրումային հաշվից դուրս բերված միջոցներով:

7 Համաձայնության այլ պարտականություններ՝ ներառյալ տրամադրված ցանկացած երաշխիք և վաղաժամկետ դադարեցման ժամանակ ստանձնված պարտականությունները, պետք է հաշվառվեն համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի, ՀՀՄՍ 39-ի կամ ՖՀՄՍ 4-ի՝ կախված համաձայնության պայմաններից:

8 ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի չափանիշները պետք է կիրառվեն յուրաքանչյուր համաձայնության փաստերի և հանգամանքների նկատմամբ՝ որոշելու համար, թե երբ պետք է վճարները ճանաչել որպես եկամուտ, որը կարող է ստանալ Կազմակերպությունը: Պետք է հաշվի առնվեն այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են՝ շարունակվող ներգրավվածությունը՝ վճարը վաստակելու համար անհրաժեշտ ապագա արդյունքների հետ կապված նշանակալի պարտականությունների ձևով, պահպանված ռիսկերի առկայությունը, ցանկացած երաշխիքային համաձայնության պայմանները և վճարների վաղաժամկետ վճարման ռիսկը: Նախանշանները, որոնք առանձին վերցրած վկայում են, որ ամբողջ վճարի ճանաչումը որպես եկամուտ, երբ այն ստացվում է համաձայնության սկզբում, ճիշտ չէ, ներառում են.

(ա) որոշակի նշանակալի գործողություններ իրականացնելու կամ դրանցից ձեռնպահ մնալու պարտականությունները հանդիսանում են ստացված վճարը վաստակելու պայմաններ, և հետևաբար իրավաբանորեն պարտադրող համաձայնագրի կնքումը ամենակարևոր գործողությունը չէ, որ պահանջվում է համաձայնությամբ.

(բ) հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման վրա դրվում են սահմանափակումներ, որոնք գործնականում սահմանափակում կամ նշանակալիորեն փոփոխում են Կազմակերպության կողմից այդ ակտիվի օգտագործման (օրինակ՝ սպառելու, վաճառելու կամ գրավ դնելու) հնարավորությունը:

(գ) Ստացված վճարի որևէ մասը վերադարձնելու և հավանաբար որոշ հավելյալ գումար վճարելու հավանականությունը աննշան չէ: Սա տեղի է ունենում, երբ, օրինակ՝

(ա) հիմքում ընկած ակտիվը մասնագիտացված ակտիվ չէ, որը պահանջվում է Կազմակերպության գործունեությունը վարելու համար, և հետևաբար առկա է հավանականություն, որ Կազմակերպությունը գումար կվճարի՝ համաձայնությունը վաղաժամկետ դադարեցնելու համար. կամ

(բ) Կազմակերպությունը համաձայնության պայմանների պահանջով կամ իր մասնակի կամ լիիրավ հայեցողությամբ պետք է ներդնի ստացված կանխավճարն ավելի, քան աննշանակալի ռիսկայնությամբ (օրինակ՝ արժութային, տոկոսադրույքի կամ պարտքային ռիսկերի տեսանկյունից) ակտիվներում: Այս պարագայում, աննշան չէ այն ռիսկը, որ ներդրման արժեքը բավարար չի լինի վարձավճարների գծով պարտականությունների կատարման համար, և, հետևաբար, հնարավոր է, որ Կազմակերպությունից պահանջվի վճարել որոշակի գումար:

9 Վճարը պետք է ներկայացվի համապարփակ եկամտի հաշվետվության մեջ՝ հիմնվելով դրա տնտեսական բովանդակության և բնույթի վրա:

Բացահայտում

10 Համաձայնությունը, որը չի ներառում ՀՀՄՍ 17-ով սահմանված՝ վարձակալության բովանդակություն ունեցող գործարք՝ պետք է դիտարկվի բոլոր տեսանկյուններից՝ համաձայնությունը և հաշվապահական հաշվառման որդեգրված մոտեցումը հասկանալու համար անհրաժեշտ բացահայտումները որոշելու նպատակով: Համաձայնության առկայության յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի հետևյալը.

(ա) համաձայնության նկարագրությունը, ներառյալ՝

(i) հիմքում ընկած ակտիվը և դրա օգտագործման հետ կապված ցանկացած սահմանափակում.

(ii) համաձայնության գործողության ժամկետը և այլ նշանակալի պայմաններ.

(iii) կապակցված գործարքները, ներառյալ ցանկացած օպցիոն.

(բ) ստացված ցանկացած վճարի նկատմամբ կիրառված հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը, ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված գումարը և համապարփակ եկամտի հաշվետվության հոդվածը, որում այն ներառված է:

11 Սույն Մեկնաբանության 10-րդ պարագրաֆում պահանջվող բացահայտումները պետք է կատարվեն յուրաքանչյուր համաձայնության համար առանձին կամ միասնական՝ համաձայնությունների յուրաքանչյուր դասի համար: Դասը համաձայնությունների խումբն է, որոնց հիմքում ընկած են միևնույն բնույթի ակտիվներ (օրինակ՝ էլեկտրակայաններ):

Փոխհամաձայնության ամսաթիվը

2000 թ. փետրվար

Ուժի մեջ մտնելը

Սույն Մեկնաբանությունը ուժի մեջ է մտնում 2001 թ.-ի դեկտեմբերի 31-ին: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները պետք է հաշվառվեն ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն: