

# Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 17

## Վարձակալություն

### Նպատակը

1. Սույն ստանդարտի նպատակն է ներկայացնել վարձակալների և վարձատուների համար հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն, ինչպես նաև վարձակալությունների նկատմամբ կիրառվող բացահայտումներ:

### Գործողության ոլորտը

2. Սույն ստանդարտը պետք է կիրառվի բոլոր վարձակա-լությունները հաշվառելիս, բացառությամբ՝
  - ա) օգտակար հանածոների, ինչպիսիք են՝ նավթը, բնական գազը և համանման չվերականգնվող ռեսուրսները, հետախուզման կամ օգտագործման վարձակալությունների, և
  - բ) արտոնագրային համաձայնագրերի այնպիսի հոդվածների նկատմամբ, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, խաղերը, ձեռագրերը, պատենտները և հեղինակային իրավունքները:

Այնուամենայնիվ, սույն ստանդարտը չպետք է կիրառվի որպես հիմք հետևյալի չափման համար՝

  - ա) վարձակալի կողմից պահվող՝ որպես ներդրումային գույք հաշվառվող գույքի (տե՛ս «Ներդրումային գույք», ՀՀՄՍ 40-ը).
  - բ) վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված ներդրումային գույքի (տե՛ս ՀՀՄՍ 40-ը).
  - գ) վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալությամբ պահվող կենսաբանական ակտիվների (տե՛ս «Գյուղատնտեսություն» ՀՀՄՍ 41-ը). կամ
  - դ) վարձատուի կողմից գործառնական վարձակալությամբ տրված կենսաբանական ակտիվների (տե՛ս ՀՀՄՍ 41-ը):
3. Սույն ստանդարտը կիրառվում է այն համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնց համաձայն փոխանցվում է ակտիվների օգտագործման իրավունքը, նույնիսկ եթե վարձատուից կարող է պահանջվել զգալի ծավալի ծառայությունների մատուցում՝ կապված ակտիվի շահագործման կամ պահպանման հետ: Սույն ստանդարտը չի կիրառվում ծառայությունների մատուցման համաձայնագրերի նկատմամբ, որոնց համաձայն՝ ակտիվների օգտագործման իրավունքը չի փոխանցվում պայմանագրի մի կողմից մյուսին:

### Սահմանումներ

4. Ստորև բերված տերմինները սույն ստանդարտում օգտագործվում են հետևյալ իմաստներով՝
 

*Վարձակալություն.* համաձայնագիր է, որով վարձատուն վճարի կամ վճարների շարքի դիմաց համաձայնեցված ժամկետի ընթացքում վարձակալին է փոխանցում ակտիվի օգտագործման իրավունքը:

*Ֆինանսական վարձակալություն.* վարձակալության տեսակ է, որը վարձակալին է փոխանցում ակտիվի սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Սեփականության իրավունքը կարող է ի վերջո փոխանցվել կամ չփոխանցվել:

*Գործառնական վարձակալություն.* ֆինանսական վարձակալություն չհանդիսացող վարձակալություն է:

*Չեղյալ չհամարվող վարձակալություն.* վարձակալություն է, որը կարող է չեղյալ համարվել միայն՝

ա) որոշ քիչ հավանական հանգամանքների ի հայտ գալու դեպքում.

բ) վարձատուի թույլտվությամբ.

գ) եթե վարձակալը նույն վարձատուի հետ նույն կամ համարժեք ակտիվի վարձակալության համար նոր պայմանագիր է կնքում. կամ

դ) վարձակալի կողմից լրացուցիչ այնպիսի գումարի վճարման դեպքում, որ վարձակալության սկզբում վարձակալության շարունակությունը խելամտորեն որոշակի է:

*Վարձակալության սկիզբ.* վարձակալության համաձայնագրի ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական դրույթների կատարման հանձնառության ստանձնման ամսաթվից ամենավաղն է: Այդ ամսաթվին՝

ա) վարձակալությունը դասակարգվում է որպես կա՛մ գործառնական, կա՛մ ֆինանսական վարձակալություն.

բ) ֆինանսական վարձակալության դեպքում որոշվում են վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ ճանաչվելիք գումարները:

*Վարձակալության ժամկետի մեկնարկ.* այն ամսաթիվն է, որից սկսած վարձակալն իրավասու է իրագործել վարձակալված ակտիվն օգտագործելու իր իրավունքը: Դա վարձակալության սկզբնապես ճանաչման ամսաթիվն է (այսինքն՝ վարձակալությունից բխող ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների կամ ծախսերի ճանաչումն է համապատասխան դեպքում):

*Վարձակալության ժամկետ.* չեղյալ չհամարվող այն ժամանակաշրջանն է, որի համար վարձակալը տվյալ ակտիվը վարձակալելու պայմանագիր է կնքել, ինչպես նաև հետագա ժամկետներն են, որոնց ընթացքում վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու ակտիվի վարձակալությունը՝ հետագա վճարումով կամ առանց դրա, եթե վարձակալության սկզբում կարելի է խելամտորեն եզրակացնել, որ վարձակալը կիրագործի վերը նշված հնարավորությունը:

*Նվազագույն վարձավճարներ.* այն վճարներն են, որոնք վարձակալության ժամկետի ընթացքում պահանջվում կամ կարող են պահանջվել վարձակալից՝ առանց պայմանական ռենտաների, ծառայությունների արժեքի և հարկերի, որոնք պետք է վճարվեն վարձատուի կողմից և փոխհատուցվեն նրան, ինչպես նաև՝

ա) վարձակալի դեպքում՝ վարձակալի կամ նրա հետ կապակցված կողմի երաշխավորած ցանկացած գումար, կամ

բ) վարձատուի դեպքում՝ ստորև թվարկվածների կողմից վարձատուին երաշխավորված ցանկացած մնացորդային արժեք՝

i) վարձակալ.

ii) վարձակալի հետ կապակցված կողմ. կամ

iii) վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ կողմ, որը ֆինանսապես ի վիճակի է կատարել այդ երաշխավորության գծով պարտականությունները:

Այնուամենայնիվ, եթե վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ հնարավորությունն իրագործելու ամսաթվի իրական արժեքից, և եթե վարձակալության սկզբում արդեն կա խելամիտ համոզվածություն, որ այդ հնարավորությունը կիրագործվի, ապա նվազագույն վարձավճարները ներառում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում՝ մինչև այդ գնման հնարավորությունը իրագործելու սպասվող ամսաթիվը, վճարման ենթակա նվազագույն վճարները, ինչպես նաև գնման այդ հնարավորությունն իրագործելու համար պահանջվող վճարը:

*Իրական արժեք.* այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

*Տարեսական ծառայություն.*

ա) այն ժամանակահատվածն է, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի տնտեսապես օգտագործելիությունը մեկ կամ ավելի օգտագործողների կողմից. կամ

բ) արտադրանքի կամ նմանատիպ հողվածների այն քանակն է, որը ակտիվից ակնկալում են ստանալ մեկ կամ ավելի օգտագործողներ:

*Օգտակար ծառայություն.* այն գնահատված մնացորդային ժամանակահատվածն է՝ վարձակալության ժամկետի մեկնարկից սկսած և վարձակալության ժամկետով չսահմանափակված, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվում մարմնավորված տնտեսական օգուտների սպառումը կազմակերպության կողմից:

*Երաշխավորված մնացորդային արժեք.*

ա) վարձակալի դեպքում՝ մնացորդային արժեքի այն մասն է, որը երաշխավորված է վարձակալի կամ նրա հետ կապակցված անձի կողմից (երաշխավորության գումարը այն առավելագույն գումարն է, որը ցանկացած դեպքում կարող է դառնալ վճարման ենթակա).

բ) վարձատուի դեպքում՝ մնացորդային արժեքի այն մասն է, որը երաշխավորված է վարձակալի կամ վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ անձի կողմից, որը ֆինանսապես ի վիճակի է կատարել երաշխավորության գծով պարտավորությունները:

*Չերաշխավորված մնացորդային արժեք.* վարձակալված ակտիվի մնացորդային արժեքի այն մասն է, որի իրացումը վարձատուի կողմից ապահովված չէ կամ երաշխավորված է միայն վարձատուի հետ կապակցված անձի կողմից:

*Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ.* լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը, բացառությամբ արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից կատարված այդպիսի ծախսումների:

*Վարձակալությունում համախառն ներդրումներ.* հետևյալի հանրագումարն է՝

ա) ֆինանսական վարձակալության դեպքում վարձատուի կողմից ստացման ենթակա նվազագույն վարձավճարներ.

բ) վարձատուին հասանելիք ցանկացած չերաշխավորված մնացորդային արժեք:

*Վարձակալությունում գույք ներդրումներ.* վարձակալությունում համախառն ներդրումներն են՝ վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքով գեղջված:

*Չվաստակած ֆինանսական եկամուտ.* հետևյալ երկու մեծությունների տարբերությունն է՝

ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների և

բ) վարձակալությունում գույք ներդրումների:

*Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք.* գեղջման այն դրույքն է, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ հանգեցնում է, որ՝ ա) նվազագույն վարձավճարների և բ) չերաշխավորված մնացորդային արժեքի հանրագումարի ներկա արժեքը հավասար լինի՝

(i) վարձակալված ակտիվի իրական արժեքի և (ii) վարձատուի սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների հանրագումարին:

*Վարձակալի լրացուցիչ փոխառության փոկոսադրույք.* այն տոկոսադրույքն է, որը վարձակալը ստիպված կլինի վճարել համանման վարձակալության դիմաց կամ, եթե դա որոշելի չէ, այն դրույքն է, որով վարձակալության սկզբում վարձակալը կներգրավեր համանման ժամկետով և համանման ապահովությամբ փոխառու միջոցներ՝ տվյալ ակտիվի գնման նպատակով:

*Պայմանական ռենտա.* վարձավճարների այն մասն է, որը որոշակի գումարով չի ֆիքսվում, այլ հիմնված է ապագա գործոնի մեծության վրա, որի փոփոխությունը կապված չէ ժամանակի անցման գործոնի հետ (օրինակ՝ ապագա վաճառքից տոկոս, ապագա օգտագործման ծավալ, ապագա գների ինդեքսներ, ապագա շուկայական տոկոսադրույքներ):

5. Վարձակալության համաձայնագիրը կամ հանձնառությունը կարող է ներառել վարձավճարները ճշգրտելու դրույթ՝ վարձակալության սկզբի և վարձակալության ժամկետի մեկնարկի միջև ընկած ժամանակաշրջանում վարձակալված գույքի կառուցման կամ ձեռքբերման արժեքի փոփոխությունների, կամ մի քանի այլ ծախսումների կամ արժեքի չափման փոփոխությունների, ինչպես օրինակ՝ գների ընդհանուր մակարդակը, կամ վարձակալությունը ֆինանսավորելու վարձատուի ծախսումների փոփոխությունների հետ կապված: Նման դեպքում սույն ստանդարտի նպատակներով պետք է ենթադրել, որ յուրաքանչյուր նման փոփոխության ազդեցություն տեղի է ունեցել վարձակալության սկզբի դրությամբ:
6. Վարձակալության հասկացությունը ներառում է ակտիվի վարձակալության պայմանագրերը, որտեղ կա դրույթ, որը վարձակալին հնարավորություն է տալիս որոշ համաձայնեցված պայմանների կատարումից հետո, ձեռք բերելու ակտիվի նկատմամբ իրավունք: Այդ պայմանագրերը երբեմն կոչվում են հետագա գնման հնարավորությամբ պայմանագրեր:

6Ա. ՀՀՄՍ 17-ում «իրական արժեք» տերմինն օգտագործվում է «Իրական արժեքի չափումը» ՖՀՄՍ 13- ում բերված իրական արժեքի սահմանումից որոշակի առումներով տարբերվող իմաստով: Հետևաբար, ՀՀՄՍ 17 -ը կիրառելիս կազմակերպությունը չափում է իրական արժեքը ՀՀՄՍ 17-ին, և ոչ ՖՀՄՍ 13-ին համապատասխան:

## Վարձակալության դասակարգում

7. Սույն ստանդարտում ընդունված վարձակալության դասակարգումը հիմնված է այն փաստի վրա, թե վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքի հետ կապված ռիսկերը և հատույցները ինչ աստիճանով են վերագրվում վարձատուին կամ վարձակալին: Ռիսկերը ներառում են վարձակալված հզորությունների պարապորդից կամ տեխնոլոգիայի հնացածությունից վնասների հնարավորությունները և տնտեսական պայմանների փոփոխման հետևանքով հատույցի փոփոխությունները: Հատույցները կարող են ներկայացվել որպես ակտիվի տնտեսական ծառայության ընթացքում շահութաբեր շահագործումից և արժեքի բարձրացումից կամ մնացորդային արժեքի իրացումից ավելի շատ օգուտի ստացման ակնկալիքներ:
8. **Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական, եթե վարձակալին են փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական, եթե չեն փոխանցվում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:**
9. Քանի որ վարձատուի և վարձակալի միջև տեղի ունեցող գործառնությունը հիմնվում է նրանց միջև կնքված վարձակալական համաձայնագրի վրա, տեղին է օգտագործել համաձայնեցված սահմանումներ: Այդ սահմանումների կիրառումը տարբեր հանգամանքների նկատմամբ, որում գտնվում են վարձատուն և վարձակալը, կարող է հանգեցնել այն բանին, որ նույն վարձակալությունը տարբեր ձևով դասակարգվի նրանց կողմից: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ, եթե վարձատուն օգուտներ է ստանում վարձակալի հետ չկապակցված անձի կողմից տրամադրված երաշխավորված մնացորդային արժեքից:

10. Արդյոք վարձակալությունը ֆինանսական է, թե գործառնական, կախված է գործառնության էությունից, այլ ոչ թե պայմանագրի ձևից<sup>1</sup>: Ստորև բերվածները այնպիսի իրավիճակների օրինակներ են, որոնք, առանձին կամ համակցությամբ, սովորաբար կհանգեցնեն վարձակալության դասակարգմանը որպես ֆինանսականի՝
- ա) վարձակալված ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցվում է վարձակալին.
  - բ) վարձակալը հնարավորություն ունի տվյալ ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ հնարավորությունն իրագործելու ամսաթվի իրական արժեքից, և եթե վարձակալության սկզբում արդեն կա խելամիտ համոզվածություն, որ այդ հնարավորությունը կիրագործվի.
  - գ) վարձակալության ժամկետի մեջ է ներառվում ակտիվի տնտեսական ծառայության մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում.
  - դ) վարձակալության սկզբում նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը վարձակալված ակտիվի առնվազն ըստ էության իրական արժեքն է.
  - ե) վարձակալված ակտիվների յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալն է ի վիճակի դրանք օգտագործել առանց էական ձևափոխությունների:
11. Իրավիճակների հայտանիշները, որոնք, առանձին կամ համակցված, նույնպես կարող են հանգեցնել, որ վարձակալությունը դասակարգվի որպես ֆինանսական, հետևյալն են՝
- ա) եթե վարձակալը կարող է չեղյալ հայտարարել վարձակալությունը, ապա դրանից առաջացող վարձատուի վնասները կրելու է վարձակալը.
  - բ) մնացորդային գումարի իրական արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձավճարի գծով զեղչի տեսքով, որը հավասար է վարձակալության վերջի դրությամբ վաճառքից առաջացած մուտքերի մեծ մասին).
  - գ) վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու վարձակալությունը ևս մեկ ժամկետով այնպիսի ռենտայով, որը զգալիորեն ցածր է շուկայական վաճավճարից:
12. 10-րդ և 11-րդ պարագրաֆներում ներկայացված օրինակները և հայտանիշները ոչ միշտ են վերջնական: Եթե այլ բնութագրիչներից հստակ երևում է, որ վարձակալությունը չի փոխանցում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ, եթե ակտիվների սեփականության իրավունքը վարձակալության վերջում փոխանցվում է այդ ակտիվի տվյալ պահի իրական արժեքին հավասար փոփոխական վճարով, կամ եթե կա պայմանական ռենտա, որի արդյունքում վարձակալը չի տիրապետում ըստ էության բոլոր ռիսկերին ու հատույցներին:
13. Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ: Եթե որևէ պահին վարձակալը և վարձատուն համաձայնվում են վարձակալության պայմանագրի դրույթներում կատարել այնպիսի փոփոխություններ (բացի վարձակալության նորացումից), որոնք, եթե ուժի մեջ մտնեին վարձակալության սկզբի դրությամբ, 7-12-րդ պարագրաֆների չափանիշների համաձայն կհանգեցնեին վարձակալության այլ դասակարգման, ապա վերանայված համաձայնագիրը դիտարկվում է որպես նոր համաձայնագիր իր տևողության ընթացքում: Այնուամենայնիվ, գնահատումներում փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալված ակտիվի տնտեսական ծառայության կամ մնացորդային արժեքի գնահատումներում փոփոխությունները) կամ հանգամանքների փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալի կողմից չվճարումների դեպքում), չեն առաջացնում հաշվառման նպատակներով վարձակալության նոր դասակարգման անհրաժեշտություն:
- 14 [Հանված է]

<sup>1</sup> Տես նաև ՄՄԿ-27՝ «Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը»:

15. [Հանված է]
- 15Ա. Երբ վարձակալությունը ներառում է հողամասի և շենքերի տարրեր, կազմակերպությունը առանձին է գնահատում յուրաքանչյուր տարրի դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 7-13-րդ պարագրաֆների համաձայն: Հողամասի տարրի գործառնական կամ ֆինանսական վարձակալություն լինելը որոշելիս կարևոր դիտարկում է այն, որ հողամասի տնտեսական ծառայության ժամկետը սովորաբար որոշակի չէ:
16. Այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է դասակարգել և հաշվառել հողամասի և շենքերի վարձակալությունը, նվազագույն վարձավճարները (ներառյալ ցանկացած միանվագ կանխավճարները) բաշխվում են հողամասի և շենքերի տարրերի միջև՝ վարձակալության սկզբի դրությամբ վարձակալությունում հողամասի տարրին և շենքերի տարրին բաժին ընկնող մասի՝ իրական արժեքին համամասնորեն: Եթե վարձավճարները չեն կարող արժանահավատորեն բաշխվել վերոնշյալ երկու տարրերի միջև, ապա ամբողջ վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, բացառությամբ եթե հստակ է, որ երկու տարրերն էլ հանդիսանում են գործառնական վարձակալություն, որի դեպքում ամբողջ վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն:
17. Հողամասի և շենքերի վարձակալության դեպքում, երբ այն գումարը, որը սկզբնապես պետք է ճանաչվեր որպես հողամասի տարր՝ 20-րդ պարագրաֆի համաձայն, էական չէ, ապա հողամասը և շենքերը վարձակալության դասակարգման նպատակով կարող են դիտարկվել որպես ամբողջական միավոր և դասակարգվել որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ 7-13-րդ պարագրաֆների համաձայն: Նման դեպքում շենքերի տնտեսական ծառայությունը ընդունվում է որպես վարձակալված ամբողջ ակտիվի տնտեսական ծառայություն:
18. Հողամասի և շենքերի տարրերի առանձին չափում չի պահանջվում, երբ վարձակալի բաժինը և՛ հողամասում, և՛ շենքերում դասակարգվում է որպես ներդրումային գույք՝ ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն, և ընդունվում է իրական արժեքի մոդելը: Այս գնահատման համար մանրամասն հաշվարկներ պահանջվում են միայն այն դեպքում, եթե տարրերից մեկի կամ երկուսի դասակարգումն այլ կերպ հնարավոր չէ:
19. ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն՝ վարձակալը կարող է գործառնական վարձակալությամբ պահվող գույքում մասնակցությունը դասակարգել որպես ներդրումային գույք: Այդ դեպքում գույքում մասնակցությունը հաշվառվում է այնպես, կարծես թե դա ֆինանսական վարձակալություն է և, ի լրումն, ճանաչված ակտիվի համար օգտագործվում է իրական արժեքի մոդելը: Վարձակալը պետք է շարունակի հաշվառել վարձակալությունը որպես ֆինանսական վարձակալություն, նույնիսկ եթե հետագա իրադարձությունը փոխում է վարձակալի գույքում մասնակցության բնույթն այնպես, որ այն այլևս չի կարող դասակարգվել որպես ներդրումային գույք: Նշվածը տեղի է ունենում, երբ, օրինակ, վարձակալը՝
- ա) զբաղեցնում է գույք, որն այնուհետև վերադասակարգվում է որպես սեփականատիրոջ կողմից զբաղեցված գույք՝ որոշված արժեքով, որը հավասար է այդ գույքի՝ օգտագործման եղանակի փոփոխության անսաթվի դրությամբ իրական արժեքին. կամ
  - բ) շնորհում է ենթավարձակալության, որի դեպքում սեփականության իրավունքի հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները փոխանցվում են վարձակալի կամ վարձատուի հետ չկապակցված երրորդ կողմին: Այսպիսի ենթավարձակալությունը վարձակալի կողմից հաշվառվում է որպես երրորդ կողմին տրված ֆինանսական վարձակալություն, չնայած այն երրորդ անձի կողմից կարող է հաշվառվել որպես գործառնական վարձակալություն:

## **Վարձակալությունը վարձակալի ֆինանսական հաշվետվություններում**

### **Ֆինանսական վարձակալություն**

#### **Սկզբնապես ճանաչում**

20. Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում վարձակալը ֆինանսական վարձակալությունը պետք է ճանաչի որպես

ակտիվ և պարտավորություն՝ վարձակալված գույքի իրական արժեքին հավասար գումարով կամ նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքով, եթե վերջինս ավելի ցածր է, ընդ որում՝ դրանցից յուրաքանչյուրը որոշվում է վարձակալության սկզբի դրությամբ: Նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքի հաշվարկման ժամանակ գեղչման դրույք է հանդիսանում վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը, եթե այն հնարավոր է որոշել, իսկ եթե ոչ՝ ապա պետք է օգտագործվի վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը: Վարձակալի ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսում ավելացվում է որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

21. Գործառնությունները և այլ դեպքերը պետք է հաշվառվեն և ներկայացվեն ոչ միայն իրենց իրավական ձևին, այլ նաև դրանց բովանդակությանը և ֆինանսական իրողությանը համապատասխան: Չնայած վարձակալական համաձայնագրի իրավական ձևն այն է, որ վարձակալը վարձակալված ակտիվի նկատմամբ կարող է ձեռք չբերել սեփականության իրավունք, սակայն ֆինանսական վարձակալության դեպքում բովանդակությունը և ֆինանսական իրողությունն այնպիսին են, որ վարձակալը ստանում է վարձակալված ակտիվի օգտագործումից առաջացող տնտեսական օգուտները տնտեսական ծառայության մեծ մասի ընթացքում՝ պարտավորվելով այդ իրավունքի համար վճարել մոտավորապես մի գումար, որը վարձակալության սկզբի դրությամբ ակտիվի իրական արժեքի և համապատասխան ֆինանսական վճարի հանրագումարն է:
22. Եթե այդպիսի վարձակալական գործառնությունները արտացոլված չեն վարձակալի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ապա կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսները և պարտավորությունների մակարդակը արտացոլված են նվազեցված՝ աղավաղելով ֆինանսական ցուցանիշները: Հետևաբար տեղին է, որ ֆինանսական վարձակալությունը վարձակալի ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչվի թե՛ որպես ակտիվ, և թե՛ որպես ապագա վարձավճարներ վճարելու պարտականություն: Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, ակտիվը և ապագա վարձավճարներ վճարելու պարտավորությունը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչվում են միևնույն գումարներով, բացառությամբ վարձակալի ցանկացած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների, որոնք ավելացվում են որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:
23. Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղին չէ վարձակալված ակտիվների գծով պարտավորությունները ներկայացնել որպես վարձակալված ակտիվներից հանումներ: Եթե ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պարտավորությունները ներկայացվում են՝ տարբերակվելով ընթացիկ և ոչ ընթացիկ պարտավորությունների, միևնույն տարբերակումը կատարվում է վարձակալական պարտավորությունների համար:
24. Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ հաճախ կատարվում են՝ կապված վարձակալության յուրահատկությունների հետ, ինչպիսիք են՝ վարձակալության շուրջ բանակցությունները և համաձայնությունների ձեռքբերումը: Վարձակալի կողմից ֆինանսական վարձակալության համար կատարված գործունեություններին ուղղակիորեն վերագրելի տարբերակված ծախսումներն ավելացվում են որպես ակտիվ ճանաչված գումարին:

### Հետագա չափում

25. Նվազագույն վարձավճարները պետք է բաշխվեն ֆինանսական վճարի և չվճարված պարտավորության նվազեցման միջև: Ֆինանսական վճարը վարձակալության ժամկետի ընթացքում ըստ ժամանակաշրջանների պետք է բաշխվի այնպես, որպեսզի ստացվի հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի պարտավորության մնացորդի նկատմամբ: Պայմանական ռենտաները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, երբ դրանք կատարվում են:
26. Գործնականում, վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական վճարը ըստ ժամանակաշրջանների բաշխելիս վարձակալը կարող է կիրառել մոտարկման որևէ ձև՝ հաշվարկները պարզեցնելու նպատակով:
27. Ֆինանսական վարձակալությունն առաջացնում է մաշվածության (ամորտիզացիայի) ծախս (ծախսում)՝ մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների գծով, ինչպես նաև ֆինանսական ծախսեր՝ յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանի համար: Վարձակալված մաշվող

(ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի սեփական ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ ճանաչվող մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկը պետք է կատարվի համաձայն » Հիմնական միջոցներ« ՀՀՄՍ 16- ի և «Ոչ նյութական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 38-ի: Եթե չկա խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա ակտիվն ամբողջովին պետք է ամորտիզացվի հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:

28. Վարձակալված ակտիվի մաշվող գումարը ակտիվի ակնկալվող օգտագործման ժամկետում պարբերաբար բաշխվում է յուրաքանչյուր հաշվառման ժամանակաշրջանի վրա՝ պարբերական հիմունքով, վարձակալի սեփական մաշվող ակտիվների համար ընդունված մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը համապատասխան: Եթե կա խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը վարձակալության ժամկետի ավարտին ձեռք է բերելու սեփականության իրավունքը, ապա օգտագործման ակնկալվող ժամկետը համընկնում է ակտիվի օգտակար ծառայության հետ, այլապես ակտիվը ամորտիզացվում է հետևյալ երկու ժամկետներից առավել կարճի ընթացքում՝ վարձակալության ժամկետի կամ օգտակար ծառայության ժամկետի:
29. Ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի մաշվածության ծախսերի (ծախսումների) և ֆինանսական ծախսերի հանրագումարը հազվադեպ է հավասարվում տվյալ ժամանակաշրջանում վճարման ենթակա վարձավճարներին, և, հետևաբար, տեղին չէ վճարման ենթակա վարձավճարները պարզապես ծախս ճանաչելը: Համապատասխանաբար, հազիվ թե ակտիվը և դրա հետ կապված պարտավորությունը վարձակալության ժամկետի մեկնարկից հետո գումարային առումով հավասար լինեն:
30. Որոշելու համար, թե արդյոք վարձակալված ակտիվը արժեզրկվել է, կազմակերպությունը կիրառում է «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ը:

### Բացահայտումներ

31. Վարձակալը, ի լրումն «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝
- ա) ակտիվների յուրաքանչյուր դասի համար՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գուտ հաշվեկշռային արժեքը.
- բ) ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարների և դրանց ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ և դրանց ներկա արժեքը հետևյալ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանների համար՝
- i. ոչ ուշ, քանի մեկ տարի.
  - ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
  - iii. հինգ տարուց հետո.
- գ) ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված պայմանական ռենտաները,
- դ) չեղյալ չհամարվող ենթավարձակալություններից ակնկալվող ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ,.
- ե) վարձակալի էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով հետևյալը՝
- i. վճարման ենթակա պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը,
  - ii. նորացման կամ գնման օպցիոնների առկայությունն ու պայմանները, ինչպես նաև սահող գների վերաբերյալ վերապահումը.



iii. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

32. Ի լրումն՝ ՀՀՄՍ 16-ի, ՀՀՄՍ 36-ի, ՀՀՄՍ 38-ի, ՀՀՄՍ 40-ի և ՀՀՄՍ 41-ի բացահայտման պահանջները կիրառվում են ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձակալված ակտիվների նկատմամբ:

### Գործառնական վարձակալություն

33. Գործառնական վարձակալության շրջանակներում վարձավճարները վարձակալության ժամկետի ընթացքում պետք է ճանաչվեն որպես ծախս (ծախսում) գծային հիմունքով, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում օգտագործողի օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը<sup>2</sup>:
34. Գործառնական վարձակալության գծով վարձավճարները (բացառությամբ ծառայությունների ծախսումների, օրինակ՝ ապահովագրության և սպասարկման) ճանաչվում են որպես ծախս (ծախսում) գծային հիմունքով, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում օգտագործողի օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը, նույնիսկ եթե վճարումները չեն կատարվում այդ հիմունքով:

### Բացահայտումներ

35. Վարձակալը, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, գործառնական վարձակալության առումով պետք է կատարի հետևյալ բացահայտումները՝

ա) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալությունների շրջանակներում ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝

- i. ոչ ուշ, քանի մեկ տարի.
- ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
- iii. հինգ տարուց հետո.

բ) չեղյալ չհամարվող ենթավարձակալություններից ակնկալվող ընդհանուր ապագա նվազագույն վարձավճարները հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ.

գ) վարձակալությունից և ենթավարձակալությունից ժամանակաշրջանում որպես ծախս ճանաչված վարձավճարները՝ առանձին ներկայացնելով նվազագույն վարձավճարների, պայմանական ռենտաների և ենթավարձակալությունից վարձավճարների գումարները.

դ) վարձակալի նշանակալի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը, ներառյալ, սակայն չսահմանափակվելով, հետևյալը՝

- i. պայմանական ռենտաների որոշման հիմքերը.
- ii. նորացման կամ գնման օպցիոնների առկայությունն ու պայմանները, ինչպես նաև սահող գների վերաբերյալ վերապահումը.

<sup>2</sup> Տես նաև ՄՄԿ-15՝ Գործառնական վարձակալություն. խրախուսող պայմաններ:

iii. վարձակալական համաձայնագրերով նախատեսված սահմանափակումները, ինչպիսիք են շահաբաժիններին, լրացուցիչ պարտքին և հետագա վարձակալությանը վերաբերողները:

## **Վարձակալությունը վարձատուի ֆինանսական հաշվետվություններում**

### **Ֆինանսական վարձակալություն**

#### **Սկզբնապես ճանաչում**

36. **Վարձատուի ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և ներկայացնի դրանք որպես դեբիտորական պարտք՝ վարձակալությունում զուտ ներդրումների մեծությանը հավասար գումարով:**
37. Ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերը և օգուտները վարձատուի կողմից փոխանցվում են, և այդպիսով վարձակալության դիմաց վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքերը վարձատուի կողմից դիտվում են որպես իր ներդրումների հիմնական գումարի մարում և ֆինանսական եկամուտ՝ որպես իր ներդրումների և ծառայությունների դիմաց հատույց:
38. Վարձատուի կողմից հաճախ կատարվում են սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներ, ինչպիսիք են միջնորդական և իրավաբանական ծառայությունների դիմաց վճարները, ինչպես նաև ներքին ծախսումները, որոնք լրացուցիչ են և ուղղակիորեն վերագրելի են վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը: Այդ ծախսումներում չեն ներառվում ընդհանուր վերադիր ծախսումները, ինչպիսիք են վաճառքի և մարկետինգային խմբի ծախսումները: Ֆինանսական վարձակալության դեպքում, բացառությամբ նրանց, որոնք ներառում են արտադրող կամ դիլեր վարձատուներին, սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքի սկզբնապես չափման մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող եկամտի գումարը: Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը սահմանվում է այնպես, որ սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները մեխանիկորեն ներառվում են ֆինանսական վարձակալության գծով դեբիտորական պարտքում, և անհրաժեշտություն չկա դրանք ավելացնել առանձին: Վարձակալության շուրջ բանակցություններին և համաձայնության ձեռքբերմանը ուղղակիորեն վերագրելի՝ արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից կատարված ծախսումները բացառվում են սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների սահմանումից: Արդյունքում, դրանք բացառվում են վարձակալությունում զուտ ներդրումից և ճանաչվում են որպես ծախս վաճառքի գծով շահույթի ճանաչման պահին, որը ֆինանսական վարձակալության դեպքում սովորաբար վարձակալության ժամկետի մեկնարկն է:

#### **Հետագա չափում**

39. **Ֆինանսական եկամտի ճանաչումը պետք է հիմնված լինի մի գրաֆիկի վրա, որը կապահովի հատուցման հաստատուն պարբերական դրույք ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ ներդրումների նկատմամբ:**
40. Վարձատուի նպատակն է վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտը բաշխել պարբերական և խելամիտ հիմունքով: Եկամտի այդպիսի բաշխումը հիմնվում է ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ ներդրումների հաստատուն պարբերական հատույցն արտացոլող գրաֆիկի վրա: Ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձավճարները, բացառությամբ ծառայություններին վերաբերող ծախսումների, հանվում են վարձակալությունում համախառն ներդրումներից՝ կրճատելու համար թե՛ ներդրումների հիմնական գումարը, և թե՛ չվաստակած ֆինանսական եկամուտը:
41. Գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք հաշվի են առնվել վարձակալությունում վարձատուի համախառն ներդրումները հաշվարկելիս, պարբերաբար վերանայվում են: Եթե գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը նվազել է, ապա վարձակալության

ժամկետում եկամտի բաշխումը վերանայվում է, իսկ հաշվեգրված գումարների նվազումը ճանաչվում է անմիջապես:

- 41Ա. Ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում ակտիվը, որը դասակարգվել է որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառվել է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում) համաձայն «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ՖՀՄՍ 5-ի՝ պետք է հաշվառվի այդ ՖՀՄՍ-ի համաձայն:
42. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները ժամանակաշրջանի ընթացքում վաճառքից շահույթը կամ վնասը պետք է ճանաչեն կազմակերպության կողմից սովորական վաճառքների համար որդեգրված քաղաքականությանը համապատասխան: Եթե սահմանվել են արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույքներ, վաճառքից շահույթը պետք է սահմանափակվի այն գումարով, որը կստացվեր, եթե գանձվեր շուկայական տոկոսադրույք: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից վարձակալության շուրջ բանակցությունների և համաձայնության ձեռքբերման գծով կատարված ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս վաճառքից հասույթի ճանաչման պահին:
43. Արտադրողները կամ դիլերները հաճախ գնորդներին առաջարկում են ընտրություն՝ ակտիվը կա՛մ գնել, կա՛մ վարձակալել: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուի կողմից ակտիվը ֆինանսական վարձակալության տալն առաջացնում է երկու տեսակի եկամուտ՝
- ա) շահույթ կամ վնաս, որը համարժեք է վարձակալված ակտիվի՝ նորմալ վաճառքի գներով սովորական վաճառքից ստացվող շահույթին կամ վնասին՝ հաշվի առնելով ցանկացած ընդունելի մեծություն և առևտրային զեղչեր:
- բ) ֆինանսական եկամուտ վարձակալության ժամկետի ընթացքում:
44. Վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից ճանաչվող վաճառքից հասույթն այդ ակտիվի իրական արժեքն է, կամ վարձատուի՝ շուկայական տոկոսադրույքով հաշվարկված նվազագույն վարձավճարների ներկա արժեքը, եթե վերջինս ավելի ցածր է: Վաճառքի ինքնարժեքը, որը ճանաչվում է վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, վարձակալվող գույքի ինքնարժեքն է կամ դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ եթե դրանք տարբեր են՝ հանած չերաշխավորված մնացորդային արժեքի ներկա արժեքը: Վաճառքից հասույթի և վաճառքի ինքնարժեքի միջև տարբերությունը վաճառքից շահույթն է, որը ճանաչվում է՝ կազմակերպության կողմից սովորական վաճառքների համար ընդունված քաղաքականությանը համապատասխան:
45. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները երբեմն սահմանում են արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույքներ՝ հաճախորդներ ներգրավելու նպատակով: Այդպիսի տոկոսադրույքի օգտագործումը կհանգեցնի գործառնությունից՝ վաճառքի պահին ճանաչվող ընդհանուր եկամտի ավելցուկային մասի առաջացման: Եթե սահմանվում է արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույք, վաճառքից շահույթը սահմանափակվում է այն մեծությամբ, որը կստացվեր, եթե կիրառվեր շուկայական տոկոսադրույք:
46. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից ֆինանսական վարձակալության շուրջ բանակցությունների և համաձայնության ձեռքբերման գծով կատարված ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս վարձակալության ժամկետի մեկնարկի դրությամբ, քանի որ դրանք մեծ մասամբ կապված են արտադրողի կամ դիլերի կողմից վաճառքից շահույթ վաստակելու հետ:

### Բացահայտումներ

47. Վարձատուն, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, ֆինանսական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝

ա) վարձակալությունում համախառն ներդրումների գումարի և նվազագույն վարձավճարների գծով ընդհանուր դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքի համադրումը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ: Ի լրումն՝ կազմակերպությունը պետք է բացահայտի վարձակալությունում համախառն ներդրումները և նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի ներկա արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ հետևյալ յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար՝

i. ոչ ուշ, քան մեկ տարի.

ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.

iii. հինգ տարուց հետո.

բ) չվաստակած ֆինանսական եկամուտը.

գ) չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք հաշվեգրվում են վարձատուի օգուտներին.

դ) չհավաքագրվող նվազագույն վարձավճարների գծով դեբիտորական պարտքի համար հնարավոր կորուստների կուտակված պահուստները.

ե) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված պայմանական ռենտաները.

զ) վարձատուի էական վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը:

48. Որպես աճի հայտանիշ՝ հաճախ օգտակար է նաև բացահայտել համախառն ներդրումները՝ հանած ժամանակաշրջանում ավելացված նոր համաձայնագրերի չվաստակած եկամուտը՝ հաշվի առած չեղյալ հայտարարված վարձակալությունների համապատասխան գումարները:

## Գործառնական վարձակալություն

49. Գործառնական վարձակալության հանձնված ակտիվները վարձատուն պետք է արտացոլի իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ ըստ ակտիվի բնույթի:

50. Գործառնական վարձակալությունից ստացված եկամուտը պետք է ճանաչվի գծային հիմունքով՝ վարձակալության ժամկետի ընթացքում, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալության տրված ակտիվից օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը<sup>3</sup>:

51. Վարձակալական եկամուտը վաստակելիս կրած ծախսումները, ներառյալ մաշվածությունը, ճանաչվում են որպես ծախս: Վարձակալական եկամուտը (բացառությամբ մատուցված ծառայություններից ստացված եկամուտը, օրինակ՝ ապահովագրությունից և սպասարկումից) վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվում է գծային հիմունքով, նույնիսկ երբ գումարներն այդ հիմունքով չեն ստացվում, բացառությամբ եթե մեկ այլ պարբերական հիմունք ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալության տրված ակտիվից օգուտների ստացման ժամանակային գրաֆիկը:

52. Գործառնական վարձակալության շուրջ բանակցելիս և համաձայնություն ձեռք բերելիս, վարձատուի կողմից կատարած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները պետք է ավելացվեն վարձակալության տրված ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին և ճանաչվեն որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում նույն հիմունքով, որը կիրառվում է վարձակալական եկամուտը ճանաչելիս:

53. Վարձակալության տրված մաշվող (ամորտիզացվող) ակտիվների մաշվածության հաշվարկը պետք է կատարվի այն հիմունքով, որը համապատասխանում է նմանատիպ ակտիվների

<sup>3</sup> Տես նաև ՄՄԿ-15՝ Գործառնական վարձակալություն՝ խրախուսող պայմաններ:

համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը, իսկ մաշվածության (ամորտիզացիայի) հաշվարկը պետք է կատարվի ՀՀՄՍ 16-ի և ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն:

54. Որոշելու համար, թե արդյոք վարձակալության տրված ակտիվը արժեզրկվել է, կազմակերպությունը կիրառում է ՀՀՄՍ 36-ը:
55. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները ակտիվը գործառնական վարձակալության տալիս որևէ վաճառքից շահույթ չեն ճանաչում, քանի որ այն վաճառքին համարժեք չէ:

### Բացահայտումներ

56. **Վարձատուն, ի լրումն ՖՀՄՍ 7-ի պահանջների կատարման, գործառնական վարձակալության առումով պետք է բացահայտի հետևյալը՝**
- ա) չեղյալ չհամարվող գործառնական վարձակալության շրջանակներում ապագա նվազագույն վարձավճարները՝ ընդհանուր գումարով և առանձին՝ հետևյալ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրի համար՝
- i. ոչ ուշ, քան մեկ տարի.
- ii. մեկ տարուց հետո, բայց ոչ ուշ, քան հինգ տարի.
- iii. հինգ տարուց հետո.
- բ) ժամանակաշրջանի ընթացքում որպես եկամուտ ճանաչված ընդհանուր պայմանական ռենտաները.
- գ) վարձատուի վարձակալական համաձայնագրերի ընդհանուր նկարագրությունը:
57. Ի լրումն՝ ՀՀՄՍ 16-ի, ՀՀՄՍ 36-ի, ՀՀՄՍ 38-ի, ՀՀՄՍ 40-ի և ՀՀՄՍ 41-ի բացահայտման պահանջները կիրառվում են վարձատուների՝ գործառնական վարձակալությամբ տրամադրված ակտիվների նկատմամբ:

### Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքներ

58. Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքն իրենից ներկայացնում է ակտիվի վաճառք և նույն ակտիվի հետադարձ վարձակալություն: Վարձավճարները և վաճառքի գները սովորաբար փոխադարձ կախվածություն ունեն, քանի որ դրանք բանակցվում են որպես մեկ փաթեթ: Վաճառքի և հետադարձ վարձակալության գործարքի հաշվապահական մոտեցումը կախված է վարձակալության տեսակից:
59. Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է ֆինանսական վարձակալության, ապա հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ վաճառքից հասույթի ցանկացած գերազանցում չպետք է անմիջապես ճանաչվի որպես եկամուտ վաճառող-վարձակալի կողմից: Փոխարենը, այն պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի վարձակալության ժամկետի ընթացքում:
60. Եթե հետադարձ վարձակալությունը ֆինանսական վարձակալություն է, ապա գործարքը վարձատուի կողմից վարձակալին ֆինանսավորում հատկացնելու միջոց է, որում ակտիվը հանդես է գալիս որպես երաշխիք: Այդ պատճառով հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ վաճառքից հասույթի գերազանցումը տեղին չէ դիտել որպես եկամուտ: Այդպիսի գերազանցումը հետաձգվում և ամորտիզացվում է վարձակալության ժամկետի ընթացքում:
61. Եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքը հանգեցնում է գործառնական վարձակալության, և ակնհայտ է, որ գործառնությունը իրականացվել է իրական արժեքով, ապա ցանկացած շահույթ կամ վնաս անմիջապես պետք է ճանաչվի: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից ցածր է, ապա ցանկացած շահույթ կամ վնաս պետք է անմիջապես ճանաչվի, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ վնասները փոխհատուցվում են շուկայական գներից ցածր ապագա վարձավճարներով: Այս դեպքում այն պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանի վարձավճարներին համամասնորեն, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը: Եթե վաճառքի գինն իրական արժեքից բարձր է,

ապա իրական արժեքը գերազանցող մասը պետք է հետաձգվի և ամորտիզացվի այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում ակնկալվում է ակտիվի օգտագործումը:

62. Եթե հետադարձ վարձակալությունը գործառնական վարձակալություն է, և վարձավճարներն ու վաճառքի գինը հիմնված են իրական արժեքի վրա, ապա տեղի է ունեցել նորմալ վաճառքի գործարք, և ցանկացած շահույթ կամ վնաս ճանաչվում է անմիջապես:
63. **Գործառնական վարձակալության դեպքում, եթե վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների պահին իրական արժեքը ցածր է ակտիվի հաշվեկշռային արժեքից, ապա վնասը, որն առաջանում է դրանց տարբերությունից, պետք է ճանաչվի անմիջապես:**
64. Ֆինանսական վարձակալության դեպքում այդպիսի ճշգրտման անհրաժեշտություն չկա, բացառությամբ եթե տեղի է ունեցել ակտիվի արժեզրկում, որի դեպքում հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է մինչև փոխհատուցվող գումար՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:
65. Բացահայտման պահանջները վարձակալների և վարձատուների համար հավասարապես կիրառվում են վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների նկատմամբ: Էական վարձակալական համաձայնագրերի գծով պահանջվող նկարագրությունը հանգեցնում է վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքների մասին համաձայնագրերի կամ պայմանների յուրահատուկ կամ անսովոր դրույթների բացահայտմանը:
66. Վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարքները կարող են հանգեցնել «*Ֆինանսական հաշվեկշռությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի առանձին բացահայտման չափանիշին:

## Անցումային դրույթներ

67. 68-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ խրախուսվում, սակայն չի պահանջվում սույն ստանդարտի հետընթաց կիրառում: Եթե սույն ստանդարտը չի կիրառվում հետընթաց, նախկինում առկա ֆինանսական վարձակալության մնացորդը պետք է պատշաճ կերպով որոշվի վարձատուի կողմից և հետագայում հաշվառվի սույն ստանդարտի դրույթների համաձայն:
68. Կազմակերպությունը, որը նախկինում կիրառել է ՀՀՄՍ 17-ի 1997 թվականի վերանայված տարբերակը, սույն ստանդարտում տեղ գտած փոփոխությունները պետք է կիրառի հետընթաց բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, կամ, եթե ՀՀՄՍ 17-ի 1997 թվականի վերանայված տարբերակը չի կիրառվել հետընթաց, պետք է կիրառի հետընթաց բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, որոնք կնքվել են այդ ստանդարտն առաջին անգամ կիրառելուց հետո:
- 68Ա. Կազմակերպությունը պետք է վերագնահատի ժամկետը չլրացած վարձակալությունների հողամասի տարրերի դասակարգումն այն ամսաթվին, երբ այն ընդունում է պարագրաֆ 69Ա-ում նշված փոփոխությունները՝ հիմնվելով այն տեղեկատվության վրա, որն առկա է եղել այդ վարձակալությունների սկզբում: Այն պետք է վարձակալությունը, որը նորապես դասակարգվել է որպես ֆինանսական վարձակալություն, ճանաչի հետընթաց՝ համաձայն «*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ*» ՀՀՄՍ 8-ի: Ինչևէ, եթե կազմակերպությունը չունի անհրաժեշտ տեղեկատվություն փոփոխությունները հետընթաց կիրառելու համար, ապա այն պետք է.

- ա) այդ վարձակալությունների նկատմամբ փոփոխությունները կիրառի այն փաստերի և հանգամանքների հիման վրա, որոնք առկա կլինեն այդ փոփոխություններն իր կողմից ընդունելու ամսաթվին, և
- բ) նորապես, որպես ֆինանսական վարձակալություն դասակարգվող հողամասի վարձակալության հետ կապված ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչի իրենց իրական արժեքով՝ այդ ամսաթվի դրությամբ: Այդ իրական արժեքների միջև ցանկացած տարբերությունը ճանաչվում է չբաշխված շահույթում:

## Ուժի մեջ մտնելը

69. Կազմակերպությունը պետք է սույն ստանդարտը կիրառի 2005 թվականի հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ստանդարտի ավելի վաղ կիրառումը խրախուսվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն ստանդարտը կիրառում է մինչև 2005 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանի նկատմամբ, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:
- 69Ա. Որպես 2009 թվականի ապրիլին հրապարակված *ՖՀՄՍ-ների Բարելավումների* մաս, սույն ստանդարտից հանվել են 14-րդ և 15-րդ պարագրաֆները, և ավելացվել են 15Ա և 68Ա պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2010 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխություններն ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

## ՀՀՄՍ 17-ի (վերանայված 1997 թ.) գործողության դադարեցումը

70. Սույն ստանդարտը փոխարինում է 1997 թվականին վերանայված «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17 ին: