

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 16

Վարձակալություն

Նպատակը

1. Սույն ստանդարտը սահմանում է *վարձակալության* ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման սկզբունքները: Սույն ստանդարտի նպատակն է ապահովել, որ *վարձակալները* և *վարձատուները* տրամադրեն տեղին տեղեկատվություն այնպես, որն այն ճշմարիտ ներկայացնի այդ գործառնությունները: Այս տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողներին հիմք է տալիս գնահատելու վարձակալության ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա:
2. Սույն ստանդարտը կիրառելիս՝ կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի *պայմանագրերի* ժամկետներն ու պայմանները և բոլոր տեղին փաստերն ու հանգամանքները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը հետևողականորեն՝ համանման բնութագրեր ունեցող և համանման հանգամանքներում կիրառվող պայմանագրերի նկատմամբ:

Գործողության ոլորտը

3. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, ներառյալ՝ *ենթավարձակալությամբ տրվող օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների* վարձակալությունների, բացառությամբ՝
 - ա) օգտակար հանածոների, նավթի, բնական գազի և համանման չվերականգնվող ռեսուրսների հետախուզման կամ օգտագործման վարձակալությունների,
 - բ) վարձակալի կողմից պահվող կենսաբանական ակտիվների վարձակալությունների, որոնք գտնվում են «*Գյուղատնտեսություն*» ՀՀՄՍ 41-ի գործողության ոլորտում,
 - գ) ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների, որոնք գտնվում են «*Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ*» ՖՀՄՄԿ 12-ի գործողության ոլորտում,
 - դ) վարձատուի կողմից տրված մտավոր սեփականության լիցենզիաների, որոնք գտնվում են «*Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից*» ՖՀՄՍ 15-ի գործողության ոլորտում, և
 - ե) «*Ոչ նյութական ակտիվներ*» ՀՀՄՍ 38-ի գործողության ոլորտում գտնվող արտոնագրային համաձայնագրերի համաձայն վարձակալի կողմից պահվող

այնպիսի հոդվածների նկատմամբ իրավունքների, ինչպիսիք են կինոնկարները, տեսաձայնագրությունները, ներկայացումները, ձեռագրերը, պատենտները և հեղինակային իրավունքները:

4. Վարձակալը կարող է, սակայն նրանից չի պահանջվում սույն ստանդարտը կիրառել ոչ նյութական ակտիվների վարձակալությունների նկատմամբ, բացառությամբ նրանց, որոնք նկարագրված են 3(ե) պարագրաֆում:

Ճանաչումից ազատումներ (Բ3-Բ8 պարագրաֆներ)

5. Վարձակալը կարող է ընտրել չկիրառել 22-49-րդ պարագրաֆների պահանջները ստորև նշված վարձակալությունների նկատմամբ՝
- ա) *կարճաժամկետ վարձակալություններ*, և
- բ) վարձակալություններ, որոնց դեպքում *հիմքում ընկած ակտիվը* փոքրարժեք է (ինչպես նկարագրված է Բ3-Բ8 պարագրաֆներում):
6. Եթե վարձակալն ընտրում է չկիրառել 22-49-րդ պարագրաֆների պահանջները՝ կամ կարճաժամկետ վարձակալությունների կամ այն վարձակալությունների նկատմամբ, որոնց դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեք է, ապա վարձակալը այդ վարձակալությունների հետ կապված *վարձավճարները վարձակալության ժամկետի* ընթացքում պետք է ճանաչի որպես ծախս (ծախսում) կամ գծային հիմունքով կամ այլ պարբերական հիմունքով: Վարձակալը պետք է կիրառի մեկ այլ պարբերական հիմունք, եթե այդ հիմունքն ավելի լավ է ներկայացնում վարձակալի օգուտների ստացման սխեման:
7. Եթե վարձակալը հաշվառում է կարճաժամկետ վարձակալությունները կիրառելով 6-րդ պարագրաֆը, վարձակալը սույն ստանդարտի նպատակով վարձակալությունը պետք է դիտարկի որպես նոր վարձակալություն, եթե՝
- ա) առկա է *վարձակալության վերափոխում*, կամ
- բ) առկա է վարձակալության ժամկետի փոփոխություն (օրինակ՝ վարձակալն իրագործում է այնպիսի օպցիոն, որը նախկինում չէր ներառվել այդ վարձակալության ժամկետի որոշման մեջ):
8. Կարճաժամկետ վարձակալությունների ընտրությունը պետք է կատարվի ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասի, որին վերաբերում է օգտագործման իրավունքը: Հիմքում ընկած ակտիվի դասը կազմակերպության գործունեությունում համանման բնույթի և համանման օգտագործման ակտիվների (հիմքում ընկած) խումբ է: Այն վարձակալությունների ընտրությունը, որոնց դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեք է կարող է իրականացվել վարձակալություն առ վարձակալություն հիմունքով:

Վարձակալության որոշակիացում (իդենտիֆիկացում) (Բ9-Բ33 պարագրաֆներ)

9. Պայմանագրի սկզբում կազմակերպությունը պետք է գնահատի արդյոք պայմանագիրը հանդիսանում է վարձակալության պայմանագիր կամ պարունակում է վարձակալություն: Պայմանագիրը հանդիսանում է վարձակալության պայմանագիր կամ պարունակում է վարձակալություն, եթե այդ պայմանագրով հատուցման դիմաց՝ որպես փոխանակում որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում փոխանցվում է որոշակիացված ակտիվի օգտագործման հսկողության իրավունքը: Բ9-Բ31 պարագրաֆները ներկայացնում են գնահատման ուղեցույց՝ արդյոք պայմանագիրը հանդիսանում է վարձակալության պայմանագիր կամ պարունակում է վարձակալություն: գնահատման համար:
10. Ժամանակահատվածը կարող է նկարագրվել որոշակիացված ակտիվի օգտագործման ծավալի միջոցով(օրինակ՝ թե որքան միավոր կարող է թողարկվել տվյալ սարքավորման կողմից):
11. Կազմակերպությունը պետք է վերանայի՝ արդյոք պայմանագիրը վարձակալության պայմանագիր է կամ պարունակում է վարձակալություն, միայն այն դեպքում, եթե փոխվում են պայմանագրի ժամկետները և պայմանները:

Պայմանագրի բաղադրիչների առանձնացում

12. Վարձակալության պայմանագիր հանդիսացող կամ վարձակալություն պարունակող պայմանագրի դեպքում կազմակերպությունը, այդ պայմանագրի շրջանակներում, վարձակալության յուրաքանչյուր բաղադրիչ պետք է հաշվառի որպես վարձակալություն՝ վարձակալություն չպարունակող բաղադրիչներից առանձնացված, եթե կազմակերպությունը չի կիրառում 15-րդ պարագրաֆում նկարագրված գործնական մոտեցումը: Բ32-Բ33 պարագրաֆները սահմանում են ուղեցույց պայմանագրի բաղադրիչների առանձնացման համար:

Վարձակալ

13. Այն պայմանագրի դեպքում, որը պարունակում է վարձակալության բաղադրիչ և մեկ կամ մեկից ավել վարձակալության կամ ոչ վարձակալության լրացուցիչ բաղադրիչներ, վարձակալը պետք է վերագրի պայմանագրում սահմանված հատուցումը վարձակալության յուրաքանչյուր բաղադրիչի վրա՝ հիմք ընդունելով վարձակալության բաղադրիչի առանձին գինը և ոչ վարձակալության բաղադրիչների առանձին գների հանրագումարը:
14. Վարձակալության և ոչ վարձակալության բաղադրիչների առանձին գների հարաբերակցությունը պետք է որոշվի՝ հիմք ընդունելով այն գինը, որը վարձատուն կամ համանման մատակարարը կազմակերպությունից կգանձեր այդ կամ համանման առանձնացված բաղադրիչի համար: Եթե դիտարկելի առանձին գինը հեշտությամբ

հասանալի չէ, վարձակալը պետք է գնահատի առանձին գինը՝ առավելագույնին հասցնելով դիտելի տեղեկատվության կիրառումը:

15. Որպես գործնական մոտեցում, վարձակալը կարող է ընտրել, ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասի, ոչ վարձակալության բաղադրիչները չառանձնացնել վարձակալության բաղադրիչներից, և փոխարենը՝ վարձակալության յուրաքանչյուր բաղադրիչ և դրա հետ կապված ոչ վարձակալության բաղադրիչները հաշվառել որպես վարձակալության առանձին բաղադրիչ: Վարձակալը չպետք է կիրառի այս գործնական մոտեցումը պարունակվող ածանցյալ գործիքների նկատմամբ, որոնք բավարարում են «Ֆինանսական գործիքներ» ՖՀՄՍ 9-ի 4.3.3 պարագրաֆի չափանիշներին:
16. Եթե չի կիրառվում 15-րդ պարագրաֆի գործնական մոտեցումը, վարձակալը պետք է հաշվառի ոչ վարձակալական բաղադրիչները՝ կիրառելով այլ կիրառելի ստանդարտները:

Վարձատու

17. Այն պայմանագրի դեպքում, որը պարունակում է վարձակալության բաղադրիչ և մեկ կամ մեկից ավելի վարձակալության կամ ոչ վարձակալության լրացուցիչ բաղադրիչներ, վարձատուն պետք է վերագրի պայմանագրում սահմանված հատուցումը՝ կիրառելով ՖՀՄՍ 15-ի 73-90-րդ պարագրաֆները:

Վարձակալության ժամկետ (F34-F41 պարագրաֆներ)

18. Կազմակերպությունը պետք որոշի վարձակալության ժամկետը որպես վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամանակաշրջան՝ հաշվի առնելով ստորև նշվածները՝
 - ա) ժամանակաշրջաններ, որոնց համար առկա է վարձակալության երկարաձգման օպցիոն, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի այդ օպցիոնը, և
 - բ) ժամանակաշրջաններ, որոնց համար առկա է վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոն, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ չի իրագործի այդ օպցիոնը:
19. Գնահատելիս՝ արդյոք վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի վարձակալությունը շարունակելու օպցիոնը, կամ չի իրագործի վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնը, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի բոլոր տեղին փաստերն ու հանգամանքները, որոնք վարձակալի համար ստեղծում են վարձակալության շարունակման օպցիոնը իրագործելու կամ վարձակալության դադարեցման օպցիոնը չիրագործելու տնտեսական խթան, ինչպես նկարագրված է F37-F40 պարագրաֆներում:
20. Վարձակալը պետք է կրկին գնահատի՝ արդյոք խելամտորեն համոզված է իրագործել վարձակալության երկարաձգման օպցիոնը, կամ չիրագործել վարձակալության

դադարեցման օպցիոնը՝ նշանակալի դեպքի կամ նշանակալի փոփոխության տեղի ունենալուն պես, այն հանգամանքներում, որոնք

- ա) գտնվում են վարձակալի հսկողության ներքո, և
- բ) ազդեցություն ունեն, թե արդյոք վարձակալը խելամտորեն համոզված է իրագործել օպցիոնը, որը նախկինում ներառված չէր վարձակալության ժամկետի իր որոշման մեջ, կամ չիրագործել օպցիոնը, որը նախկինում ներառված էր վարձակալության ժամկետի իր որոշման մեջ (ինչպես նկարագրված է Բ41 պարագրաֆում):

21. Կազմակերպությունը պետք է վերանայի վարձակալության ժամկետը, եթե առկա է վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամկետի փոփոխություն: Օրինակ, վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամկետը կփոփոխվի, եթե՝

- ա) վարձակալն իրագործում է հնարավորություն, որը նախկինում ներառված չէր կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետի որոշման մեջ,
- բ) վարձակալը չի իրագործում օպցիոն, որը նախկինում ներառված էր կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետի որոշման մեջ,
- գ) տեղի է ունենում դեպք, որը պայմանագրորեն պարտավորեցնում է վարձակալին իրագործել օպցիոն, որը նախկինում չի ներառվել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետի որոշման մեջ, կամ
- դ) տեղի է ունենում դեպք, որը պայմանագրորեն արգելում է վարձակալին իրագործելու հնարավորություն, որը նախկինում ներառված է եղել կազմակերպության կողմից վարձակալության ժամկետի որոշման մեջ:

Վարձակալ

Ճանաչում

22. Վարձակալության *մեկնարկի ամսաթվի* դրությամբ, վարձակալը պետք է ճանաչի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը և վարձակալության գծով պարտավորությունը:

Չափում

Սկզբնական չափում

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը սկզբնական չափում

23. Վարձակալության *մեկնարկի ամսաթվի* դրությամբ, վարձակալը պետք է չափի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը սկզբնական արժեքով:

24. Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի սկզբնական արժեքը ներառում է՝

- ա) վարձակալության գծով պարտավորության սկզբնական չափման գումարը, ինչպես նկարագրված է 26-րդ պարագրաֆում,
- բ) վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին կամ դրանից առաջ կատարված վարձավճարները՝ հանած ստացված ցանկացած *վարձակալության խրախուսումներ*,
- գ) վարձակալի կողմից կրած *սկզբնավորման* ցանկացած *ուղղակի ծախսումներ*, և
- դ) այն ծախսումների գնահատականը, որը վարձակալը կկրի հիմքում ընկած ակտիվն ապամոնտաժելիս կամ քանդելիս, ինչպես նաև այդ ակտիվի զբաղեցրած տեղանքը վերականգնելիս կամ հիմքում ընկած ակտիվը վերականգնելիս՝ բերելով այն վիճակի, որը պահանջվում է վարձակալության պայմանագրի ժամկետներով և պայմաններով, բացառությամբ այն ծախսումների, որոնք կատարվում են պաշարների արտադրության համար: Վարձակալի պարտականությունը այդպիսի ծախսումներ կատարելու համար առաջանում է կամ վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին, կամ որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում հիմքում ընկած ակտիվն օգտագործելու հետևանքով:

25. Վարձակալը պետք է ճանաչի 24(դ) պարագրաֆում նկարագրված ծախսումները որպես օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի արժեքի մաս, երբ այդ ծախսումների համար այն ստանձնում է պարտականություն: Վարձակալը կիրառում է «Պաշարներ» ՀՀՄՍ 2-ը այն ծախսումների նկատմամբ, որոնք կատարվել են որոշակի ժամանակաշրջանի ընթացքում՝ այդ նույն ժամանակաշրջանի ընթացքում պաշարների արտադրության համար օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվն օգտագործելու հետևանքով: Սույն ստանդարտի կամ ՀՀՄՍ 2-ի համաձայն հաշվառվող այդպիսի ծախսումների գծով պարտականությունները ճանաչվում և չափվում են՝ կիրառելով «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ՀՀՄՍ 37-ը:

Վարձակալության գծով պարտավորության սկզբնական չափում

26. Մեկնարկի ամսաթվին վարձակալը պետք է չափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ այն վարձավճարների ներկա արժեքով, որոնք դեռևս չեն վճարվում այդ ամսաթվին: Վարձավճարները պետք է գեղջվեն կիրառելով *վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը*, եթե այդ դրույքը կարելի է հեշտությամբ որոշել: Եթե այդ դրույքը հնարավոր չէ հեշտությամբ որոշել, վարձակալը պետք է կիրառի *վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույքը*:

27. Մեկնարկի ամսաթվին, վարձակալության գծով պարտավորության չափման մեջ ներառվող վարձավճարները պարունակում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի գծով հետևյալ վճարումները, որոնք դեռևս չեն վճարվում մեկնարկի ամսաթվին՝

- ա) *հաստատուն վճարումներ* (ներառյալ՝ ըստ էության հաստատուն վճարումներ, ինչպես նկարագրված է Բ42 պարագրաֆում)՝ հանած վարձակալության ցանկացած ստացվելիք խրախուսում,
- բ) *վարձակալության փոփոխուն վճարումներ*, որոնք կախված են ինդեքսից կամ դրույքից, և որոնք սկզբնապես չափվել են՝ կիրառելով մեկնարկի ամսաթվին գործող ինդեքսը կամ դրույքը (ինչպես նկարագրված է 28-րդ պարագրաֆում),
- գ) գումարները, որոնք, ինչպես սպասվում է կվճարվեն վարձակալի կողմից՝ *մնացորդային արժեքի երաշխիքի* ներքո,
- դ) գնման օպցիոնի իրագործման գին, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի այդ օպցիոնը (ինչը գնահատվում է՝ հաշվի առնելով Բ37-Բ40 պարագրաֆներում նկարագրված գործոնները), և
- ե) վարձակալությունը դադարեցնելու հետ կապված տուգանքների վճարումներ, եթե վարձակալության ժամկետն արտացոլում է վարձակալի՝ վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնի իրագործումը:

28. Փոփոխուն վարձավճարներ, որոնք կախված են 27(բ) պարագրաֆում նկարագրված որևէ ինդեքսից կամ դրույքից ներառում են, օրինակ՝ վճարումներ՝ կապված սպառողական գների ինդեքսից, վճարումներ՝ կապված ուղենշային տոկոսադրույքից (ինչպես օրինակ՝ LIBOR-ը), կամ վճարումներ, որոնք տատանվում են՝ կապված վարձակալության շուկայական դրույքների փոփոխությունների հետ:

Հետագա չափում

Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հետագա չափում

29. Մեկնարկի ամսաթվից հետո, վարձակալը պետք է չափի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը՝ կիրառելով սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդելը, եթե վարձակալը չի կիրառում 34-րդ և 35-րդ պարագրաֆներում նկարագրված չափման մոդելներից որևէ մեկը:

Սկզբնական արժեքի (ինքնարժեքի) մոդել

30. Սկզբնական արժեքի մոդել կիրառելիս վարձակալը պետք է չափի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը սկզբնական արժեքով՝

- ա) հանած՝ կուտակված մաշվածությունը և արժեզրկումից կուտակված կորուստները, և
- բ) ճշգրտված՝ վարձակալության գծով պարտավորության ցանկացած վերաչափմամբ, ինչպես նշված է 36(գ) պարագրաֆում:

31. Օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունը հաշվարկելիս, վարձակալը, պետք է կիրառի «Հիմնական միջոցներ» ՀՀՄՍ 16-ի մաշվածության հաշվարկման պահանջները՝ հաշվի առնելով 32-րդ պարագրաֆի պահանջները:
32. Եթե վարձակալությունը հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին փոխանցում է վարձակալին կամ, եթե ակտիվի օգտագործման իրավունքի արժեքն արտացոլում է, որ վարձակալը կիրազործի գնման օպցիոնը, ապա վարձակալը պետք է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունը հաշվարկի վարձակալության մեկնարկի ամսաթվից մինչև հիմքում ընկած ակտիվի *օգտակար ծառայության* ավարտը: Այլապես, վարձակալը պետք է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունը հաշվարկի վարձակալության մեկնարկի ամսաթվից մինչև օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի *օգտակար ծառայության ավարտի ամսաթվից* կամ վարձակալության ժամկետի ավարտի ամսաթվից ամենավաղը:
33. Վարձակալը պետք է կիրառի «Ակտիվների արժեզրկում» ՀՀՄՍ 36-ը՝ որոշելու համար, թե արդյոք օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը արժեզրկված է, ինչպես նաև բացահայտված արժեզրկումից կորուստը հաշվառելու համար:

Չափման այլ մոդելներ

34. Եթե վարձակալն իր ներդրումային գույքի նկատմամբ կիրառում է իրական արժեքի մոդելը՝ «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ի համաձայն, ապա վարձակալը նաև պետք է կիրառի այդ իրական արժեքի մոդելը օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ, որոնք բավարարում են ՀՀՄՍ 40-ի ներդրումային գույքի սահմանմանը:
35. Եթե օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը վերաբերում է հիմնական միջոցների դասին, որի նկատմամբ վարձակալը կիրառում է ՀՀՄՍ 16-ի վերագնահատման մոդելը, ապա վարձակալը կարող է ընտրել կիրառել այդ վերագնահատման մոդելը բոլոր այն օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ, որոնք վերաբերում են հիմնական միջոցի տվյալ դասին:

Վարձակալության գծով պարտավորության հետագա չափումը

36. Մեկնարկի ամսաթվից հետո, վարձակալը վարձակալության գծով պարտավորությունը պետք է չափի՝
- ա) ավելացնելով հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու համար վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսը,
 - բ) նվազեցնելով հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու համար կատարված վարձավճարները, և

գ) վերաչափելով հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու համար 39-46 պարագրաֆներով սահմանված ցանկացած վերանայում կամ վարձակալության վերափոխում, կամ արտացոլելու համար վերանայված, ըստ էության, հաստատուն վարձավճարները (տես՝ F42 պարագրաֆը):

37. Վարձակալության ժամկետի ընթացքում վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսն ըստ ժամանակաշրջանների պետք է լինի այն գումարը, որը ներկայացնում է հաստատուն պարբերական տոկոսադրույք վարձակալության գծով պարտավորության մնացորդի նկատմամբ: Պարբերական տոկոսադրույքն այն զեղման դրույքն է, որը նկարագրված է 26-րդ պարագրաֆում, կամ, եթե կիրառելի է, այն վերանայված զեղման դրույքը, որը նկարագրված է 41-րդ, 43-րդ կամ 45(գ) պարագրաֆներում:
38. Մեկնարկի ամսաթվից հետո վարձակալը շահույթում կամ վնասում պետք է ճանաչի ստորև նշվածները, եթե ծախսումները ներառված չեն մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում, որի նկատմամբ կիրառվում են այլ կիրառելի ստանդարտներ՝
- ա) վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսը, և
 - բ) վարձակալության փոփոխուն վճարումները, որոնք ներառված չեն վարձակալության պարտավորության չափման մեջ այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում տեղի է ունենում այդ վճարումներին հանգեցնող դեպք կամ իրավիճակ:

Վարձակալության գծով պարտավորության վերանայում

39. Մեկնարկի ամսաթվից հետո, վարձակալը պետք է կիրառի 40-43 պարագրաֆները՝ վերաչափելու վարձակալության գծով պարտավորությունը վարձավճարների փոփոխություններն արտացոլելու նպատակով: Վարձակալը պետք է ճանաչի վարձակալության գծով պարտավորության վերաչափման գումարը որպես օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի ճշգրտում: Այնուամենայնիվ, եթե օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը նվազեցվում է մինչև զրո և առկա է վարձակալության գծով պարտավորության չափման հետագա նվազեցում, վարձակալը վերաչափումից առաջացող ցանկացած մնացորդային գումար պետք է ճանաչի շահույթում կամ վնասում:
40. Վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ զեղչելով վերանայված վարձավճարները վերանայված զեղչման դրույքի կիրառմամբ, եթե՝
- ա) կամ առկա է վարձակալության ժամկետի փոփոխություն, ինչպես նկարագրված է 20-21 պարագրաֆներում: Վարձակալը պետք է որոշի վերանայված վարձավճարները վճարները՝ հիմք ընդունելով վարձակալության վերանայված ժամկետը,

բ) կամ առկա է փոփոխություն հիմքում ընկած ակտիվի գնման օպցիոնի գնահատումներում, որը գնահատվել է՝ հաշվի առնելով 20-21-րդ պարագրաֆներում նկարագրված դեպքերը և հանգամանքները: Վարձակալը պետք է որոշի վերանայված վարձավճարները՝ արտացոլելու գնման օպցիոնի շրջանակներում վճարման ենթակա գումարների փոփոխությունը:

41. 40-րդ պարագրաֆը կիրառելիս՝ վարձակալը պետք է որոշի վերանայված զեղչման դրույքը որպես վարձակալության ժամկետի մնացած մասի համար վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք, եթե այդ դրույքը հնարավոր է հեշտությամբ որոշել, կամ վերանայման ամսաթվին վարձակալի լրացուցիչ փոխառության դրույք, եթե վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը հնարավոր չէ հեշտությամբ որոշել:

42. Վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ զեղչելով վերանայված վարձավճարները, եթե՝

ա) կամ առկա է մնացորդային արժեքի երաշխիքի շրջանակներում վճարման ենթակա գումարների փոփոխություն: Վարձակալը պետք է որոշի վերանայված վարձավճարները՝ արտացոլելու մնացորդային արժեքի երաշխիքի շրջանակներում վճարման ենթակա գումարների փոփոխությունը,

բ) կամ առկա է ապագա վարձավճարների փոփոխություն, որպես այդ վճարումները որոշելու նպատակով կիրառված ինդեքսի կամ դրույքի փոփոխության արդյունք, ներառյալ, օրինակ՝ փոփոխությունը, որը արտացոլում է վարձակալության շուկայական դրույքների փոփոխությունը՝ կապված վարձակալությունների շուկայի ուսումնասիրության հետ: Վարձակալը պետք է վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ արտացոլելու այդ վերանայված վարձավճարները միայն այն դեպքում, եթե առկա է դրամական հոսքերի փոփոխություն (այսինքն՝ երբ վարձավճարների ճշգրտումը ունի ազդեցություն): Վարձակալը պետք է որոշի վերանայված վարձավճարները վարձակալության ժամկետի մնացած մասի համար՝ հիմք ընդունելով վերանայված պայմանագրային վճարումները:

43. 42-րդ պարագրաֆը կիրառելիս վարձակալը պետք է կիրառի չփոփոխվող զեղչման դրույք, բացառությամբ, երբ վարձավճարների փոփոխությունը առաջանում է լողացող տոկոսադրույքների փոփոխությունից: Այդ դեպքում, վարձակալը պետք է կիրառի վերանայված զեղչման դրույք, որն արտացոլում է տոկոսադրույքի փոփոխությունները:

Վարձակալության վերափոխումներ

44. Վարձակալը պետք է հաշվառի վարձակալության վերափոխումը որպես առանձին վարձակալություն, եթե՝

- ա) վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության գործողության ոլորտը՝ ավելացնելով մեկ կամ մեկից ավելի հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունք, և
- բ) վարձակալության դիմաց հատուցումը մեծանում է այնպիսի գումարով, որը համաչափ է գործողության ոլորտի ավելացման առանձին գնին և այդ առանձին գնի բոլոր համապատասխան ճշգրտումներին՝ արտացոլելու համար կոնկրետ պայմանագրի հանգամանքները:
45. Վարձակալության վերափոխումը, որը չի հաշվառվում որպես առանձին վարձակալություն, *վարձակալության վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին* վարձակալը պետք է՝
- ա) վերափոխված պայմանագրում հատուցումը վերագրի՝ կիրառելով 13-16-րդ պարագրաֆները,
- բ) որոշի վերափոխված վարձակալության ժամկետը՝ կիրառելով 18-19-րդ պարագրաֆները, և
- գ) վերաչափի վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ զեղչելով վերանայված վարձավճարները վերանայված զեղչման դրույքի կիրառմամբ: Վերանայված զեղչման դրույքը վարձակալության ժամկետի մնացած մասի համար որոշվում է որպես վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույք, եթե այդ դրույքը կարող է հեշտությամբ որոշվել, կամ վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին որպես վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույք, եթե վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը չի կարող հեշտությամբ որոշվել:
46. Առանձին վարձակալություն չհաշվառվող վարձակալության վերափոխման դեպքում վարձակալը պետք է հաշվառի վարձակալության գծով պարտավորության վերաչափումը՝
- ա) նվազեցնելով օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը՝ արտացոլելու վարձակալության վերափոխմամբ պայմանավորված վարձակալության մասնակի կամ ամբողջական դադարեցումը, որի արդյունքում փոքրանում է վարձակալության գործողության ոլորտը: Վարձակալը պետք է ճանաչի վարձակալության մասնակի կամ ամբողջական դադարեցմամբ պայմանավորված ցանկացած օգուտ կամ կորուստ՝ շահույթում կամ վնասում,
- բ) կատարելով վարձակալության բոլոր այլ վերափոխումների գծով օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի համապատասխան ճշգրտում:

Ներկայացում

47. Վարձակալը կամ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ներկայացնի, կամ ծանոթագրություններում պետք է բացահայտի՝

- ա) օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները՝ այլ ակտիվներից առանձին: Եթե վարձակալը առանձին չի ներկայացնում օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ապա վարձակալը պետք է՝
- (i) ներառի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները միննույն տողային հոդվածում, որտեղ կներկայացվեն համապատասխան հիմքում ընկած ակտիվները, եթե դրանք սեփականության իրավունքով պատկանեին վարձակալին, և
 - (ii) բացահայտի, թե ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, որ տողային հոդվածներն են ներառում այդ ակտիվների օգտագործման իրավունքը,
- բ) վարձակալության գծով պարտավորությունները՝ այլ պարտավորություններից առանձին: Եթե վարձակալը առանձին չի ներկայացնում վարձակալության գծով պարտավորությունները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, ապա վարձակալը պետք է բացահայտի, թե ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության որ տողային հոդվածներն են ներառում այդ պարտավորությունները:

48. 47(ա) պարագրաֆի պահանջը չի կիրառվում ներդրումային գույքի սահմանմանը բավարարող օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ, որոնք պետք է ներկայացվեն ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում որպես ներդրումային գույք:

49. Շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում վարձակալը վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսային ծախսը պետք է ներկայացնի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի մաշվածությունից առանձին: Վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսային ծախսը հանդիսանում է ֆինանսական ծախսումների բաղադրիչ, որը «*Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*» ՀՀՄՍ 1-ի 82(բ) պարագրաֆի համաձայն, պետք է առանձին ներկայացնել շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում:

50. Դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում, վարձակալը պետք է դասակարգի՝

- ա) վարձակալության գծով պարտավորության հիմնական մասի դիմաց դրամական միջոցների վճարումները՝ ֆինանսավորման գործունեությունում,
- բ) վարձակալության գծով պարտավորության տոկոսային մասի դիմաց դրամական միջոցների վճարումները՝ կիրառելով «*Հաշվետվություն դրամական հոսքերի մասին*» ՀՀՄՍ 7-ի՝ վճարված տոկոսների նկատմամբ պահանջները, և

- գ) կարճաժամկետ վարձավճարները, փոքրարժեք ակտիվների գծով վարձավճարները և վարձակալության փոփոխուն վճարումները, որոնք ներառված չեն վարձակալության գծով պարտավորության չափման մեջ՝ գործառնական գործունեությունում:

Բացահայտում

51. Վարձակալի համար բացահայտումների նպատակն է ծանոթագրություններում բացահայտել տեղեկատվություն, որը վերջինիս ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկատվության հետ միասին, ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տրամադրել է հիմք՝ գնահատելու թե ինչպիսի ազդեցություն ունեն վարձակալությունները վարձակալի ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա: 52-60-րդ պարագրաֆները սահմանում են այն պահանջները, որոնք պետք է կիրառվեն այս նպատակը բավարարելու համար:
52. Վարձակալը պետք է ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտի տեղեկատվություն իր վարձակալությունների վերաբերյալ, որում հանդես է գալիս որպես վարձակալ, առանձին ծանոթագրությամբ կամ առանձնացված բաժնով: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ չէ, որ վարձակալը կրկնի այն տեղեկատվությունը, որն արդեն ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ մասում, եթե վարձակալության վերաբերյալ այդ առանձին ծանոթագրությունում կամ առանձնացված բաժնում ներկայացված տեղեկատվությունը հղում է կատարում այդ մասին:
53. Վարձակալը պետք է բացահայտի հետևյալ գումարները հաշվետու ժամանակաշրջանի համար՝
- ա) ակտիվների օգտագործման իրավունքի գծով մաշվածության գումարը՝ ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասի,
 - բ) վարձակալության գծով պարտավորությունների տոկոսային ծախսը (ծախսումը),
 - գ) կարճաժամկետ վարձակալություններին վերաբերող ծախսը (ծախսումը)՝ հաշվառված 6-րդ պարագրաֆի կիրառմամբ: Այս ծախսը (ծախսումը) չպետք է ներառի մեկ ամիս կամ ավելի քիչ վարձակալության ժամկետ ունեցող վարձակալությունների գծով ծախսը (ծախսումը),
 - դ) փոքրարժեք ակտիվների վարձակալություններին վերաբերող ծախսը (ծախսումը)՝ հաշվառված 6-րդ պարագրաֆի կիրառմամբ: Այս ծախսը չպետք է ներառի 53(գ) պարագրաֆում ներառված փոքրարժեք ակտիվների կարճաժամկետ վարձակալությունների գծով ծախսը (ծախսումը),

- ե) վարձակալության փոփոխուն վճարումներին վերաբերող ծախսը, որը չի ներառվում վարձակալության գծով պարտավորությունների չափման մեջ,
- զ) օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների ենթավարձակալությունից ստացվող եկամուտը,
- է) վարձակալությունների գծով դրամական միջոցների ընդհանուր արտահոսքը,
- ը) օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների ավելացումները,
- թ) վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքներից առաջացող օգուտները կամ կորուստները, և
- ժ) օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների հաշվեկշռային արժեքը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասի:

54. Վարձակալը 53-րդ պարագրաֆում սահմանված բացահայտումները պետք է տրամադրի աղյուսակի տեսքով, եթե այլ ձևաչափով ներկայացնելն ավելի ընդունելի չէ: Բացահայտված գումարները պետք է ներառեն այն ծախսումները, որոնք վարձակալը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ներառել է մեկ այլ ակտիվի հաշվեկշռային արժեքում:
55. Վարձակալը պետք է բացահայտի 6-րդ պարագրաֆի կիրառմամբ հաշվառված կարճաժամկետ վարձակալությունների գծով իր պարտավորվածությունների գումարը, բացառությամբ այն կարճաժամկետ վարձակալությունների պորտֆելի, որոնց գծով 53(զ) պարագրաֆում չպետք է բացահայտվի ծախսը (ծախսումը):
56. Եթե օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները բավարարում են ներդրումային գույքի սահմանմանը, վարձակալը պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 40-ի բացահայտման պահանջները: Այդ դեպքում, վարձակալից չի պահանջվում այդ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների համար տրամադրել 53(ա), (զ), (ը) կամ (ժ) պարագրաֆների բացահայտումները:
57. Եթե վարձակալը չափում է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվները վերագնահատված գումարով՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 16-ը, վարձակալն այդ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների գծով պետք է բացահայտի ՀՀՄՍ 16-ի 77-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը:
58. Վարձակալը պետք է բացահայտի վարձակալության գծով պարտավորությունների մարման ժամկետի վերլուծությունը այլ ֆինանսական պարտավորությունների մարման ժամկետի վերլուծությունից առանձին՝ կիրառելով «Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ» ՖՀՄՍ 7-ի 39-րդ և Բ11 պարագրաֆները:
59. Ի լրումն 53-58-րդ պարագրաֆներով պահանջվող բացահայտումների՝ վարձակալը իր վարձակալական գործունեության վերաբերյալ պետք է բացահայտի լրացուցիչ որակական և քանակական տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է բավարարելու 51-րդ

պարագրաֆի բացահայտման նպատակը (ինչպես նկարագրված է F48 պարագրաֆում): Այս լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներառել, սակայն չի սահմանափակվում այն տեղեկատվությամբ, որն օգնում է ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին գնահատել՝

- ա) վարձակալի վարձակալական գործունեության բնույթը,
 - բ) դրամական միջոցների ապագա արտահոսքերը, որոնց սովորաբար վարձակալը ենթարկվում է և որոնք չեն արտացոլվում վարձակալության գծով պարտավորությունների չափման մեջ: Նշվածը ներառում է ստորև նշվածներից առաջացող ենթարկվածությունները՝
 - (i) վարձակալության փոփոխուն վճարումներ (ինչպես նկարագրված է F49 պարագրաֆում),
 - (ii) վարձակալության ժամկետի երկարաձգման և դադարեցման օպցիոններ (ինչպես նկարագրված է F50 պարագրաֆում),
 - (iii) մնացորդային արժեքի երաշխիքներ (ինչպես նկարագրված է F51 պարագրաֆում), և
 - (iv) դեռևս չմեկնարկված, սակայն վարձակալի կողմից պարտավորված վարձակալություններ,
 - գ) վարձակալություններով պայմանավորված սահմանափակումներ կամ կովենանտներ (պայմաններ), և
 - դ) վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքները (ինչպես նկարագրված է F52 պարագրաֆում):
60. Վարձակալը, որը հաշվառում է կարճաժամկետ վարձակալությունները կամ փոքրարժեք ակտիվների վարձակալությունները՝ կիրառելով 6-րդ պարագրաֆը, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Վարձատու

Վարձակալությունների դասակարգում (F53-F58 պարագրաֆներ)

61. Վարձատուն պետք է իր վարձակալություններից յուրաքանչյուրը դասակարգի կամ որպես *գործառնական վարձակալություն* կամ որպես *ֆինանսական վարձակալություն*:
62. Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես ֆինանսական վարձակալություն, եթե փոխանցվում են հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները: Վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական, եթե չեն փոխանցվում հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

63. Վարձակալության ֆինանսական կամ գործառնական լինելը կախված է գործարքի էությունից, այլ ոչ թե պայմանագրի ձևից: Ստորև բերված են այնպիսի իրավիճակների օրինակներ, որոնք, առանձին կամ համակցությամբ, սովորաբար կհանգեցնեն վարձակալության դասակարգմանը որպես ֆինանսականի՝
- ա) հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության ժամկետի ավարտին վարձակալությունը փոխանցում է վարձակալին,
 - բ) վարձակալը ունի օպցիոն հիմքում ընկած ակտիվը գնելու այն գնով, որը սպասվում է, որ բավականաչափ ցածր կլինի այդ օպցիոնը իրագործելու ամսաթվի *իրական արժեքից*, և եթե *սկզբի ամսաթվին* խելամտորեն համոզված է, որ այդ օպցիոնը կիրագործվի,
 - գ) վարձակալության ժամկետը ներառվում է հիմքում ընկած ակտիվի *տնտեսական ծառայության* մեծ մասը, եթե նույնիսկ սեփականության իրավունքը չի փոխանցվում,
 - դ) վարձակալության սկզբի ամսաթվին վարձավճարների ներկա արժեքը հիմքում ընկած ակտիվի առնվազն ըստ էության իրական արժեքն է, և
 - ե) հիմքում ընկած ակտիվի յուրահատուկ բնույթի պատճառով միայն վարձակալն է ի վիճակի դրանք օգտագործել առանց էական վերափոխումների:
64. Ստորև ներկայացված են իրավիճակների հայտանիշները, որոնք, առանձին կամ համակցված, նույնպես կարող են հանգեցնել, որ վարձակալությունը դասակարգվի որպես ֆինանսական՝
- ա) եթե վարձակալը կարող է չեղարկել վարձակալությունը, ապա դրանից առաջացող վարձատուի կորուստները կրելու է վարձակալը,
 - բ) մնացորդային գումարի իրական արժեքի տատանումներից առաջացող օգուտները կամ վնասները վերագրվում են վարձակալին (օրինակ՝ վարձավճարների գծով պակասեցման տեսքով, որը հավասար է վարձակալության ավարտինվաճառքից մուտքերի մեծ մասին), և
 - գ) վարձակալը հնարավորություն ունի շարունակելու վարձակալությունը ևս մեկ ժամկետով այնպիսի վարձավճարով, որը զգալիորեն ցածր է շուկայական վարձավճարից:
65. 63-64-րդ պարագրաֆներում ներկայացված օրինակները և հայտանիշները ոչ միշտ են թույլ տալիս կայացնել միանշանակ որոշում: Եթե այլ բնութագրիչներից հստակ երևում է, որ վարձակալությունը չի փոխանցում հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության հետ կապված ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները, վարձակալությունը դասակարգվում է որպես գործառնական վարձակալություն: Օրինակ՝ սա կարող է տեղի ունենալ, եթե հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության իրավունքը վարձակալության

ավարտին փոխանցվում է այդ ակտիվի տվյալ պահի իրական արժեքին հավասար վճարով, կամ, եթե կան վարձակալության փոփոխուն վճարումներ, որոնց արդյունքում վարձատուն չի փոխանցում ըստ էության բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

66. Վարձակալության դասակարգումը կատարվում է վարձակալության սկզբի ամսաթվին և վերանայվում է միայն, եթե առկա է վարձակալության վերափոխում: Գնահատումներում փոփոխությունները (օրինակ՝ հիմքում ընկած ակտիվի տնտեսական ծառայության կամ մնացորդային արժեքի գնահատումներում փոփոխությունները) կամ հանգամանքների փոփոխությունները (օրինակ՝ վարձակալի կողմից իր պարտականությունների չկատարումը), չեն հանգեցնում հաշվառման նպատակներով վարձակալության նոր դասակարգման:

Ֆինանսական վարձակալություն

Ճանաչում և չափում

67. Վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին, վարձատուն ֆինանսական վարձակալության տրված ակտիվները իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում պետք է ճանաչի որպես ակտիվ և ներկայացնի դրանք որպես դեբիտորական պարտք՝ *վարձակալությունում գուտ ներդրումներին* հավասար գումարով:

Սկզբնական չափում

68. Վարձատուն պետք է կիրառի վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը վարձակալությունում գուտ ներդրումը չափելու համար: Ենթավարձակալության դեպքում, եթե ենթավարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը չի կարող հեշտությամբ որոշվել, միջանկյալ վարձատուն ենթավարձակալությունում գուտ ներդրումը չափելու համար կարող է կիրառել հիմնական վարձակալության համար կիրառված գեղջման դրույքը (ճշգրտված՝ ենթավարձակալության հետ կապված սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներով):
69. Սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները, բացառությամբ նրանց, որոնք կատարվում են արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից, ներառվում են վարձակալությունում գուտ ներդրման սկզբնական չափման մեջ և նվազեցնում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում ճանաչվող եկամտի գումարը: Վարձակալությամբ ենթադրվող տոկոսադրույքը սահմանվում է այնպես, որ սկզբնավորման ուղղակի ծախսումները ինքնաբերաբար ներառվում են վարձակալության գուտ ներդրման մեջ, և անհրաժեշտություն չկա դրանք ավելացնել առանձին:

Վարձակալության գուտ ներդրման մեջ ներառվող վարձավճարների սկզբնական չափում

70. Մեկնարկի ամսաթվին վարձակալության գուտ ներդրման չափման մեջ ներառվող վարձավճարները ներառում են վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմքում ընկած

ակտիվի օգտագործման իրավունքի գծով հետևյալ վճարները, որոնք չեն ստացվում մեկնարկի ամսաթվին՝

- ա) հաստատուն վճարումներ (ներառյալ՝ ըստ էության հաստատուն վճարումները, ինչպես նկարագրված է Բ42 պարագրաֆում)՝ հանած վարձակալության ցանկացած վճարվելիք խրախուսում,
- բ) վարձակալության փոփոխուն վճարումներ, որոնք կախված են որևէ ինդեքսից կամ դրույքից և որոնք սկզբնապես չափվել են՝ կիրառելով մեկնարկի ամսաթվին գործող ինդեքսը կամ դրույքը,
- գ) վարձատուին տրամադրված ցանկացած մնացորդային արժեքի երաշխիք, որը տրամադրվում է վարձակալի, վարձակալի հետ կապակցված կողմի կամ վարձատուի հետ չկապակցված այն երրորդ կողմի կողմից, որը ի վիճակի է կատարել այդ երաշխիքի գծով պարտականությունները,
- դ) գնման օպցիոնի իրագործման գինը, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի այդօպցիոնը (գնահատվում է՝ հաշվի առնելով Բ37 պարագրաֆում նկարագրված գործոնները), և
- ե) վարձակալությունը դադարեցնելու հետ կապված տուգանքների վճարումները, եթե վարձակալության ժամկետն արտացոլում է վարձակալի՝ վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնի իրագործումը:

Արտադրող կամ դիլեր վարձատուներ

71. Մեկնարկի ամսաթվին արտադրող կամ դիլեր վարձատուն իր յուրաքանչյուր ֆինանսական վարձակալության գծով պետք է ճանաչի՝

- ա) հասույթ, որը հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքն է, կամ վարձատուին վերագրելի շուկայական տոկոսադրույքով գեղջված վարձավճարների ներկա արժեքը, եթե վերջինս ավելի ցածր է,
- բ) վաճառքի ինքնարժեքը, որը հիմքում ընկած ակտիվի ինքնարժեքն է կամ դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ եթե դրանք տարբեր են՝ հանած *չերաշխավորված մնացորդային արժեքի* ներկա արժեքը,
- գ) վաճառքից շահույթ կամ վնաս (որը վաճառքից հասույթի և վաճառքի ինքնարժեքի միջև տարբերությունն է)՝ սովորական պայմաններով վաճառքների համար ընդունված քաղաքականության համաձայն, որոնց նկատմամբ կիրառվում է ՖՀՄՍ 15-ը: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն պետք է ճանաչի ֆինանսական վարձակալության գծով վաճառքից շահույթը կամ վնասը մեկնարկի ամսաթվին՝ անկախ նրանից վարձատուն փոխանցում է հիմքում ընկած ակտիվը, թե ոչ, ինչպես նկարագրված է ՖՀՄՍ 15-ում:

72. Արտադրողները կամ դիլերները հաճախ գնորդներին առաջարկում են ընտրություն՝ ակտիվը կամ գնել, կամ վարձակալել: Արտադրող կամ դիլեր վարձատուի կողմից ակտիվի ֆինանսական վարձակալությունը առաջացնում է շահույթ կամ վնաս, որը համարժեք է հիմքում ընկած ակտիվի՝ նորմալ վաճառքի գներով սովորական պայմաններով վաճառքից ստացվող շահույթին կամ վնասին՝ հաշվի առնելով կիրառելի քանակային և գնային գեղջերը:
73. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուները երբեմն սահմանում են արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույքներ՝ հաճախորդներ ներգրավելու նպատակով: Այդպիսի դրույքի օգտագործումը կհանգեցնի այդ գործառնությունից մեկնարկի ամսաթվին ընդհանուր եկամտի ավելցուկային մասի ճանաչմանը: Եթե սահմանվում է արհեստականորեն իջեցված տոկոսադրույք, ապա արտադրողը կամ դիլեր վարձատուն պետք է սահմանափակի վաճառքից շահույթը այն մեծությամբ, որը կստացվեր, եթե կիրառվեր շուկայական տոկոսադրույք:
74. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն ֆինանսական վարձակալության կնքման (ստացման) գծով կատարված ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս վարձակալության ժամկետի մեկնարկին, քանի որ դրանք մեծ մասամբ կապված են արտադրողի կամ դիլերի կողմից վաճառքից շահույթ վաստակելու հետ: Ֆինանսական վարձակալության կնքման (ստացման) գծով արտադրող կամ դիլեր վարձատուների կողմից կատարած ծախսումները բացառվում են սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների սահմանումից և, հետևաբար, չեն ներառվում վարձակալությունում զուտ ներդրման մեջ:

Հետագա չափում

75. **Վարձատուն պետք է ճանաչի վարձակալության ժամկետի ընթացքում առաջացած ֆինանսական եկամուտը՝ հիմնվելով մի սխեմայի վրա, որը արտացոլում է վարձակալության շրջանակներում վարձատուի զուտ ներդրումների նկատմամբ հաստատուն պարբերական հատույցադրույք:**
76. Վարձատուն նպատակ ունի վարձակալության ժամկետի ընթացքում ֆինանսական եկամուտը բաշխել պարբերական և խելամիտ հիմունքով: Վարձատուն պետք է ժամանակաշրջանին վերաբերող վարձակալության վճարումները վերագրի, *վարձակալությունում համախառն ներդրումներին՝* նվազեցնելու թե ներդրումների հիմնական գումարը, և թե *չվաստակած ֆինանսական եկամուտը:*
77. Վարձատուն պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 9-ի ապաճանաչման և արժեզրկման պահանջները վարձակալությունում զուտ ներդրման նկատմամբ: Վարձատուն պետք է պարբերաբար վերանայի գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքները, որոնք օգտագործվել են վարձակալությունում համախառն ներդրումը հաշվարկելիս: Եթե գնահատված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը նվազել է, ապա վարձատուն պետք է վերանայի

վարձակալության ժամկետում եկամտի բաշխումը և անմիջապես ճանաչի հաշվեգրված գումարների ցանկացած նվազում:

78. Վարձատուն, որը ֆինանսական վարձակալության շրջանակներում ակտիվը դասակարգում է որպես վաճառքի համար պահվող (կամ ներառում է այն որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում) կիրառելով «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործառնություններ*» ՖՀՄՍ 5-ը և այդ ակտիվը պետք է հաշվառվի ակտիվը նշված ՖՀՄՍ-ի համաձայն:

Վարձակալության վերափոխումներ

79. Վարձատուն պետք է հաշվառի ֆինանսական վարձակալության վերափոխումը որպես առանձին վարձակալություն, եթե՝

- ա) վերափոխման արդյունքում մեծանում է վարձակալության գործողության ոլորտը՝ ավելացնելով մեկ կամ մեկից ավելի հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունք, և
- բ) վարձակալության դիմաց հատուցումը մեծանում է այնպիսի գումարով, որը համաչափ է գործողության ոլորտի ավելացման առանձին գնին և այդ առանձին գնի բոլոր համապատասխան ճշգրտումներին՝ արտացոլելու համար կոնկրետ պայմանագրի հանգամանքները:

80. Ֆինանսական վարձակալության վերափոխումը, որը չի հաշվառվում որպես առանձին վարձակալություն, վարձատուն պետք է հաշվառի այդ վերափոխումը հետևյալ կերպ՝

- ա) եթե վերափոխումը ուժի մեջ մտած լինելու մեկնարկի ամսաթվին և դրա արդյունքում վարձակալությունը դասակարգվել որպես գործառնական վարձակալություն, ապա վարձատուն պետք է՝
 - (i) վարձակալության վերափոխումը հաշվառի որպես նոր վարձակալություն սկսած վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվից, և
 - (ii) հիմքում ընկած ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը չափի անմիջապես նախքան վարձակալության վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվին վարձակալությունում գուտ ներդրման գումարով,

- բ) այլապես, վարձատուն պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 9-ի պահանջները:

Գործառնական վարձակալություններ

Ճանաչում և չափում

81. Վարձատուն գործառնական վարձակալությունից ստացվող վարձավճարները պետք է ճանաչի որպես եկամուտ կամ գծային հիմունքով, կամ մեկ այլ պարբերական հիմունքով: Վարձատուն պետք է կիրառի այլ պարբերական հիմունք, եթե այդ հիմունքն ավելի լավ է

ներկայացնում այն սխեման, որով հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումից ակտիվում առկա օգուտները նվազում են:

82. Վարձատուն պետք է վարձակալական եկամուտ վաստակելիս կրած ծախսումները, ներառյալ՝ մաշվածությունը, ճանաչի որպես ծախս:
83. Վարձատուն պետք է գործառնական վարձակալությունը կնքելիս (ստանալիս) կրած սկզբնավորման ուղղակի ծախսումներն ավելացնի հիմքում ընկած ակտիվի հաշվեկշռային արժեքին և ճանաչի այդ ծախսումները որպես ծախս վարձակալության ժամկետի ընթացքում նույն հիմունքով, որը կիրառվում է վարձակալական եկամուտը ճանաչելիս:
84. Գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող հիմքում ընկած մաշվող ակտիվների մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությունը պետք է համապատասխանի նմանատիպ ակտիվների համար վարձատուի կողմից կիրառվող մաշվածության հաշվարկման քաղաքականությանը: Վարձատուն պետք է հաշվարկի մաշվածությունը՝ ՀՀՄՍ 16-ի և ՀՀՄՍ 38-ի համաձայն:
85. Վարձատուն պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 36-ը՝ որոշելու համար, թե արդյոք գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող հիմքում ընկած ակտիվը արժեզրկված է, ինչպես նաև բացահայտված արժեզրկումից կորուստը հաշվառելու համար:
86. Արտադրող կամ դիլեր վարձատուն ակտիվը գործառնական վարձակալության տալիս՝ վաճառքից որևէ շահույթ չի ճանաչում, քանի որ այդ գործարքը համարժեք չէ վաճառքին:

Վարձակալության վերափոխումներ

87. Վարձատուն պետք է հաշվառի գործառնական վարձակալության վերափոխումը որպես նոր վարձակալություն վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթվից սկսած՝ հաշվի առնելով սկզբնական վարձակալության գծով կատարված կանխավճարները կամ սկզբնական վարձակալության գծով հաշվեզրված վարձավճարները՝ որպես նոր վարձավճարների մի մաս:

Ներկայացում

88. Վարձատուն պետք է ներկայացնի գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող հիմքում ընկած ակտիվներն իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ ըստ հիմքում ընկած ակտիվի բնույթի:

Բացահայտում

89. Վարձատուի համար բացահայտումների նպատակն է ծանոթագրություններում բացահայտել տեղեկատվություն, որ վերջինիս ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, շահույթի կամ վնասի և այլ համապարփակ ֆինանսական

արդյունքի մասին հաշվետվությունում և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկատվության հետ միասին, ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տրամադրել է հիմք՝ գնահատելու, թե ինչպիսի ազդեցություն ունեն վարձակալությունները վարձատուի ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա: 90-97-րդ պարագրաֆները սահմանում են այն պահանջները, որոնք պետք է կիրառվեն այս նպատակը բավարարելու համար:

90. Վարձակալը պետք է բացահայտի հետևյալ գումարները հաշվետու ժամանակաշրջանի համար՝

- ա) ֆինանսական վարձակալության առումով՝
 - (i) վաճառքից շահույթը կամ վնասը,
 - (ii) վարձակալությունում գուտ ներդրման գծով ֆինանսական եկամուտը, և
 - (iii) վարձակալության փոփոխուն վճարումներին վերաբերող եկամուտը, որը ներառված չէ վարձակալությունում գուտ ներդրման չափման մեջ,
- բ) գործառնական վարձակալության առումով, վարձակալական եկամուտը՝ առանձին բացահայտելով վարձակալության փոփոխուն վճարումներից ստացվող եկամուտը, որը կախված չէ որևէ ինդեքսից կամ դրույքից:

91. Վարձատուն պետք է տրամադրի 90-րդ պարագրաֆում սահմանված բացահայտումները աղյուսակի տեսքով, եթե այլ ձևաչափով ներկայացնելն ավելի ընդունելի չէ:

92. Վարձատուն իր վարձակալական գործունեությունների վերաբերյալ պետք է բացահայտի լրացուցիչ որակական և քանակական տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է բավարարելու 89-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը: Այս լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներառել, սակայն չի սահմանափակվում այն տեղեկատվությամբ, որն օգնում է ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին գնահատել՝

- ա) վարձատուի վարձակալական գործունեությունների բնույթը, և
- բ) ինչպես է վարձատուն կառավարում հիմքում ընկած ակտիվներում ունեցած իր իրավունքների հետ կապված ռիսկերը: Մասնավորապես, վարձատուն պետք է բացահայտի իր ռիսկերի կառավարման ռազմավարությունը հիմքում ընկած ակտիվներում ունեցած իր իրավունքների համար, ներառյալ՝ ցանկացած գործիք, որոնց միջոցով վարձատուն նվազեցնում է այդ ռիսկը: Այսպիսի գործիքները կարող են ներառել, օրինակ՝ հետգնման համաձայնագրերը, մնացորդային արժեքի երաշխիքները կամ վարձակալության փոփոխուն վճարումները՝ կիրառելի որոշված սահմանաչափերը գերազանցելու դեպքում:

Ֆինանսական վարձակալություններ

93. Վարձատուն պետք է տրամադրի ֆինանսական վարձա-կալություններում գուտ ներդրման հաշվեկշռային արժեքի նշանակալի փոփոխությունների որակական և քանակական բացատրություն:
94. Վարձատուն պետք է բացահայտի ստացման ենթակա վարձավճարների մարման ժամկետի վերլուծությունը՝ ներկայացնելով տարեկան հիմունքով ստացման ենթակա չգեղչված վարձավճարները՝ նվազագույնը առաջին հինգ տարիներից յուրաքանչյուրի համար և մնացած տարիների ընդհանուր գումարները: Վարձատուն պետք է համադրի չգեղչված վարձավճարները վարձակալությունում գուտ ներդրման հետ: Համադրումը պետք է ներկայացնի ստացման ենթակա վարձավճարներին վերաբերող չվաստակած ֆինանսական եկամուտը և գեղչված չերաշխավորված մնացորդային արժեքը (ներառված վարձակալության գուտ ներդրման մեջ) :

Գործառնական վարձակալություններ

95. Գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող հիմնական միջոցների հողվածների դեպքում, վարձատուն պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 16-ի բացահայտման պահանջները: ՀՀՄՍ 16-ի բացահայտման պահանջները կիրառելիս՝ վարձատուն պետք է տարանջատի հիմնական միջոցների յուրաքանչյուր դասի գծով գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող և չհանդիսացող ակտիվները: Հետևաբար, վարձատուն պետք է գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող ակտիվների գծով (ըստ հիմքում ընկած ակտիվի դասի) ՀՀՄՍ 16-ի կողմից պահանջվող բացահայտումները առանձնացված ներկայացնի վարձատուի կողմից սեփականության իրավունքով պահվող և օգտագործվող ակտիվների գծով բացահայտումներից:
96. Վարձատուն պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 36-ի, ՀՀՄՍ 38-ի, ՀՀՄՍ 40-ի և ՀՀՄՍ 41-ի բացահայտումների պահանջները գործառնական վարձակալության առարկա հանդիսացող ակտիվների նկատմամբ:
97. Վարձատուն պետք է բացահայտի վարձավճարների մարման ժամկետի վերլուծությունը՝ ներկայացնելով տարեկան հիմունքով ստացման ենթակա չգեղչված վարձակալության վճարումները՝ նվազագույնը առաջին հինգ տարիներից յուրաքանչյուրի համար և մնացած տարիների ընդհանուր գումարները:

Վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքներ

98. Եթե կազմակերպությունը (վաճառող-վարձակալը) փոխանցում է ակտիվը մեկ այլ կազմակերպությանը (գնորդ-վարձատուին) և այդ ակտիվը հետադարձ վարձակալում է գնորդ-վարձատուից, ապա և վաճառող-վարձակալը, և գնորդ վարձատուն պետք է հաշվառեն փոխանցման պայմանագիրը և վարձակալությունը՝ կիրառելով 99-103-րդ պարագրաֆները:

Գնահատումը՝ արդյոք ակտիվի փոխանցումը հանդիսանում է վաճառք

99. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի ՖՀՄՍ 15-ի պահանջները՝ որոշելու, թե արդյոք բավարարվում է կատարման պարտականությունը, որպեսզի ակտիվի փոխանցումը հաշվառվի որպես այդ ակտիվի վաճառք:

Ակտիվի փոխանցումը հանդիսանում է վաճառք

100. Եթե վաճառող-վարձակալի կողմից ակտիվի փոխան-ցումը բավարարում է ակտիվը որպես վաճառք հաշվառելու ՖՀՄՍ 15-ի պահանջները, ապա՝

- ա) վաճառող-վարձակալը պետք է չափի հետադարձ վարձակալությունից առաջացող օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը այն ակտիվի նախկին հաշվեկշռային արժեքին համամասնորեն, որը վերաբերում է վաճառող-վարձակալի կողմից պահվող օգտագործման իրավունքին: Հետևաբար, վաճառող-վարձակալը պետք է ճանաչի օգուտի կամ կորստի միայն այն գումարը, որը վերաբերում է գնորդ-վարձատուին փոխանցված իրավունքներին,
- բ) գնորդ-վարձատուն պետք է հաշվառի ակտիվի ձեռքբերումը՝ կիրառելով համապատասխան ստանդարտները, իսկ վարձակալությունը հաշվառի՝ կիրառելով սույն ստանդարտում վարձատուի նկատմամբ կիրառվող հաշվապահական հաշվառման պահանջները:

101. Եթե ակտիվի վաճառքի դիմաց ստացված հատուցման իրական արժեքը հավասար չէ ակտիվի իրական արժեքին, կամ եթե վարձավճարները շուկայական դրույքով չեն, ապա կազմակերպությունը պետք է կատարի հետևյալ ճշգրտումները՝ վաճառքից ստացվող մուտքերը իրական արժեքով չափելու համար՝

- ա) շուկայական վարձավճարների՝ փաստացի վարձավճարների նկատմամբ հաշվարկված գերազանցող մասը պետք է հաշվառվի որպես տրված կանխավճար, և
- բ) շուկայական վարձավճարների՝ փաստացի վարձավճարների նկատմամբ հաշվարկված պակաս մասը պետք է հաշվառվի որպես վաճառող-վարձակալին գնորդ-վարձատուի կողմից տրամադրված լրացուցիչ ֆինանսավորում:

102. Կազմակերպությունը պետք է չափի 101-րդ պարագրաֆով պահանջվող բոլոր պոտենցիալ ճշգրտումները՝ հիմք ընդունելով ստորև նշվածներից առավել հեշտ որոշելին՝

- ա) ակտիվի վաճառքից ստացված փաստացի հատուցման իրական արժեքի և ակտիվի իրական արժեքի տարբերությունը, և
- բ) վարձակալության պայմանագրային վճարումների ներկա արժեքի և շուկայական դրույքներով վարձավճարների ներկա արժեքի միջև տարբերությունը:

Ակտիվի փոխանցումը չի հանդիսանում վաճառք

103. Եթե վաճառող-վարձակալի կողմից ակտիվի փոխանցումը չի բավարարում ակտիվը որպես վաճառք հաշվառելու ՖՀՄՍ 15-ի պահանջները, ապա՝

- ա) վաճառող-վարձակալը պետք է շարունակի ճանաչել փոխանցված ակտիվը և պետք է ճանաչի ֆինանսական պարտավորություն փոխանցումից ստացվող մուտքերի չափով: Վաճառող-վարձակալը պետք է հաշվառի ֆինանսական պարտավորությունը՝ կիրառելով ՖՀՄՍ 9-ը,
- բ) գնորդ-վարձատուն չպետք է ճանաչի փոխանցված ակտիվը և պետք է ճանաչի ֆինանսական ակտիվ փոխանցված մուտքերի չափով: Գնորդ-վարձատուն պետք է հաշվառի ֆինանսական ակտիվը՝ կիրառելով ՖՀՄՍ 9-ը:

Հավելված Ա

Տերմինների սահմանումներ

Սույն հավելվածը համարվում է սույն ստանդարտի անբաժանելի մասը:

վարձակալության մեկնարկի ամսաթիվ (մեկնարկի ամսաթիվ)

Ամսաթիվ, որի դրությամբ **վարձատուն հիմքում ընկած ակտիվը** դարձնում է մատչելի **վարձակալի** օգտագործման համար:

տնտեսական ծառայություն

Կամ ժամանակաշրջան, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը կլինի տնտեսապես օգտագործելի մեկ կամ ավելի օգտագործողների կողմից, կամ արտադրանքի կամ նմանատիպ միավորների այն քանակն է, որն ակնկալվում է ստանալ ակտիվից մեկ կամ ավելի օգտագործողների կողմից:

վերափոխման ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվ

Ամսաթիվ, երբ երկու կողմերը համաձայնվում են **վարձակալության պայմանագրի վերափոխման (մոդիֆիկացման) շուրջ:**

իրական արժեք

Վարձատուի մոտ` սույն ստանդարտի հաշվառման պահանջների կիրառման նպատակով. գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև` «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:

Ֆինանսական վարձակալություն

Վարձակալություն որով փոխանցվում է **հիմքում ընկած ակտիվի** սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերն ու հատույցները:

հաստատուն վճարումներ

Վարձակալի կողմից վարձատուին վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի դիմաց կատարվող վճարումներ` բացառությամբ **վարձակալության փոփոխուն վճարումների:**

վարձակալությունում համախառն ներդրումներ.

Հետևյալի գումարն է`

ա) **Ֆինանսական վարձակալության** դեպքում **վարձատուի կողմից ստացման ենթակա**

վարձավճարներ, և

- բ) վարձատուին վերագրվող ցանկացած
չերաշխավորված մնացորդային արժեք:

**վարձակալության սկզբի
ամսաթիվ (սկզբի ամսաթիվ)**

Վարձակալության համաձայնագրի ամսաթվից և կողմերի՝ վարձակալության հիմնական ժամկետների և պայմանների հանձնառության ամսաթվից ամենավաղ ամսաթիվն է:

**սկզբնավորման ուղղակի
ծախսումներ**

Վարձակալության պայմանագրի կնքման (ստացման) հետ կապված լրացուցիչ ծախսումներ, որոնք չէին կատարվի, եթե չկնքվեր վարձակալության պայմանագիրը, բացառությամբ **ֆինանսական վարձակալության** հետ կապված արտադրող կամ դիլեր **վարձատուների** կողմից կատարված այդպիսի ծախսումների:

**վարձակալությամբ ենթադրվող
տոկոսադրույք**

Այն տոկոսադրույքն է, որի կիրառումը հանգեցնում է, որ ա) **վարձավճարների** և բ) **չերաշխավորված մնացորդային արժեքի** ներկա արժեքների հանրագումարը հավասար լինի (i) **հիմքում ընկած ակտիվի իրական արժեքի** և (ii) **վարձատուի սկզբնավորման ուղղակի ծախսումների** հանրագումարին:

վարձակալություն

Պայմանագիր է, կամ պայմանագրի մաս, որի շրջանակներում որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում փոխանցվում է ակտիվի (**հիմքում ընկած ակտիվի**) օգտագործման իրավունքը, հատուցման դիմաց՝ որպես փոխանակում:

**վարձակալության
խրախուսումներ**

Վարձակալության հետ կապված **վարձատուի** կողմից **վարձակալին** կատարվող վճարումներ, կամ վարձատուի կողմից վարձակալի ծախսումների փոխհատուցումը կամ ստանձնումը:

վարձակալության վերափոխում

Վարձակալության պայմանագրի գործողության շրջանակի կամ վարձակալության դիմաց հատուցման փոփոխություն, որը չի հանդիսացել վարձակալության պայմանագրի սկզբնական ժամկետների և պայմանների

մաս (օրինակ՝ մեկ կամ մեկից ավել **հիմքում ընկած ակտիվների** օգտագործման իրավունքների ավելացում կամ դադարում, կամ **վարձակալության ժամկետի** երկարաձգում կամ նվազեցում):

վարձավճարներ

Վարձակալի կողմից **վարձատուին** կատարված վճարումներ՝ կապված **վարձակալության ժամկետի** ընթացքում **հիմքում ընկած ակտիվի** օգտագործման իրավունքի հետ, որոնք ներառում են՝

- ա) **հաստատուն վճարումներ** (ներառյալ՝ ըստ էության հաստատուն վճարումները)՝ հանած ցանկացած **վարձակալության խրախուսում**,
- բ) **վարձակալության փոփոխուն վճարումներ**, որոնք կախված են ինդեքսից կամ դրույքից,
- գ) գնման օպցիոնի իրագործման գին, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի այդ օպցիոնը, և
- դ) **վարձակալությունը** դադարեցնելու հետ կապված տուգանքների վճարումներ, եթե վարձակալության ժամկետն արտացոլում է վարձակալի՝ վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնի իրագործումը:

Վարձակալի դեպքում, վարձավճարները նաև ներառում են այն գումարները, որոնք ակնկալվում է, որ կվճարվի վարձակալի կողմից **մնացորդային արժեքի երաշխիքի** գծով: Վարձավճարները չեն ներառում այն վճարումները, որոնք վերագրվում են պայմանագրի ոչ վարձակալական բաղադրիչների վրա, եթե վարձակալը չի ընտրում ոչ վարձակալական բաղադրիչները միավորել վարձակալական բաղադրիչների հետ և դրանք հաշվառել որպես մեկ վարձակալական բաղադրիչ:

Վարձատուի դեպքում, վարձավճարները նաև ներառում են երաշխավորված ցանկացած մնացորդային արժեք, որը վարձատուին տրամադրում են վարձակալը, վարձակալի հետ կապակցված կողմը կամ վարձատուի հետ չկապակցված այն երրորդ կողմը, որը

Ֆինանսապես ի վիճակի է կատարել այդ երաշխավորության գծով պարտականությունները: Վարձավճարները չեն ներառում ոչ վարձակալական բաղադրիչներին վերագրված վճարները:

վարձակալության ժամկետ

Չեղյալ չհամարվող ժամանակաշրջան, որի ընթացքում **վարձակալն** իրավունք ունի օգտագործել **հիմքում ընկած ակտիվը**՝ հաշվի առնելով ստորև նշվածները՝

- ա) ժամանակաշրջաններ, որոնց համար առկա է **վարձակալության** երկարաձգման օպցիոն, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրառործի այդ օպցիոնը, և
- բ) ժամանակաշրջաններ, որոնց համար առկա է վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոն, եթե վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ չի իրագործի այդ օպցիոնը:

վարձակալ

Կազմակերպություն, որը ձեռք է բերում **հիմքում ընկած ակտիվը** որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում օգտագործելու իրավունքը՝ հատուցման դիմաց՝ որպես փոխանակում:

վարձակալի լրացուցիչ փոխառության տոկոսադրույք

Այն տոկոսադրույքն է, որը **վարձակալը** ստիպված կլինի վճարել համանման ժամկետով և համանման ապահովմամբ այն փոխառու միջոցների դիմաց, որոնք անհրաժեշտ են համանման տնտեսական միջավայրում համանման արժեք ունեցող **օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի** ստացման համար:

վարձատու

Կազմակերպություն, որը տրամադրում է որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում **հիմքում ընկած ակտիվի** օգտագործման իրավունքը հատուցման դիմաց՝ որպես փոխանակում:

վարձակալությունում գուտ ներդրումներ

Վարձակալությունում **համախառն ներդրումներն են՝** զեղչված վարձակալությամբ **ենթադրվող տոկոսադրույքով**:

գործառնական

Վարձակալություն, որի շրջանակներում չի փոխանցվում **հիմքում ընկած ակտիվի**

վարձակալություն	սեփականության հետ կապված, ըստ էության, բոլոր ռիսկերը և հատույցները:
օպցիոնով նախատեսված վարձավճարներ	Վարձակալի կողմից հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի համար վարձատուին կատարվող վճարումներն այն ժամանակաշրջանների համար, որոնց գծով առկա է վարձակալության երկարաձգման կամ դադարեցման օպցիոն և, որոնք ներառված չեն վարձակալության ժամկետում :
օգտագործման ժամանակաշրջան	Ամբողջ ժամանակահատվածը, որի ընթացքում ակտիվն օգտագործվում է հաճախորդի հետ պայմանագիրը իրագործելու համար (ներառյալ՝ իրար չհաջորդող ժամանակահատվածները):
մնացորդային արժեքի երաշխիք	Վարձատուի հետ չկապակցված կողմի կողմից վարձատուին տրվող երաշխիք առ այն, որ վարձակալության վերջի դրությամբ հիմքում ընկած ակտիվի արժեքը (կամ արժեքի մի մասը) առնվազն կլինի որոշակի սահմանված գումար:
օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ	Ակտիվ, որն իրենից ներկայացնում է վարձակալության ժամկետի ընթացքում հիմքում ընկած ակտիվի՝ վարձակալի օգտագործման իրավունքը:
կարճաժամկետ վարձակալություն	Վարձակալություն , որի վարձակալության ժամկետը մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ 12 ամիս է կամ դրանից պակաս: Վարձակալությունը, որը պարունակում է գնման օպցիոն, կարճաժամկետ վարձակալություն չէ:
ենթավարձակալություն	Գործարք, որի դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը վարձակալի («միջանկյալ վարձատու») կողմից երրորդ կողմին տրվում է վերավարձակալության և ընդ որում, վարձակալության պայմանագիրը («վարձակալության հիմնական պայմանագիր»)՝ հիմնական վարձատուի և վարձակալի միջև մնում է ուժի մեջ:
հիմքում ընկած ակտիվ	Ակտիվ, որը վարձակալության առարկա է և որի ակտիվի օգտագործման իրավունքը վարձատուի կողմից տրամադրվել է վարձակալին :

**չվաստակած ֆինանսական
եկամուտ**

Ստորև նշվածների տարբերությունն է՝

- ա) **վարձակալությունում համախառն ներդրում**, և
- բ) **վարձակալությունում զուտ ներդրում**:

**չերաշխավորված մնացորդային
արժեք**

Հիմքում ընկած ակտիվի մնացորդային արժեքի այն մասը, որի իրացումը **վարձատուի** կողմից ապահովված չէ կամ երաշխավորված է միայն վարձատուի հետ կապակցված կողմի կողմից:

**վարձակալության փոփոխուն
վճարումներ**

Վարձակալության ժամկետի ընթացքում **հիմքում ընկած ակտիվի** օգտագործման իրավունքի դիմաց **վարձակալի** կողմից **վարձատուին** կատարվող վճարումների այն մասը, որը փոփոխվում է՝ կապված **մեկնարկի ամսաթվից** հետո տեղի ունեցող փաստերի կամ հանգամանքների փոփոխության հետ, այլ ոչ թե ժամանակի անցնելու հետ:

Այլ ստանդարտներում սահմանված տերմիններ, որոնք սույն ստանդարտում կիրառվում են նույն իմաստով

պայմանագիր

Երկու կամ ավելի կողմերի միջև համաձայնագիր է, որն առաջացնում է իրավաբանորեն ամրագրված իրավունքներ և պարտականություններ:

օգտակար ծառայություն

Այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում ակնկալվում է, որ ակտիվը մատչելի կլինի կազմակերպության կողմից օգտագործվելու համար, կամ արտադրանքի կամ համանման միավորների քանակը, որը կազմակերպությունն ակնկալում է ստանալ ակտիվի միջոցով:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը սույն ստանդարտի անբաժանելի մասն է: Այն նկարագրում է 1-103-րդ պարագրաֆների կիրառումը և ունի նույն ուժը, ինչպես ստանդարտի այլ մասերը:

Պորտֆելի կիրառում

Բ1. Սույն ստանդարտը սահմանում է առանձին վարձակալության հաշվառումը: Այնուամենայնիվ, որպես գործնական մոտեցում, կազմակերպությունը կարող է կիրառել սույն ստանդարտը համանման բնութագրեր ունեցող վարձայակությունների պորտֆելի նկատմամբ, եթե կազմակերպությունը խելամտորեն ակնկալում է, որ պորտֆելի նկատմամբ սույն ստանդարտի կիրառման արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունը էականորեն չի տարբերվի, եթե սույն ստանդարտը կիրառվեր այդ պորտֆելի ներսում առանձին վարձակալությունների նկատմամբ: Պորտֆելի հաշվառման դեպքում, կազմակերպությունը պետք է կիրառի այնպիսի գնահատումներ և ենթադրություններ, որոնք արտացոլում են պորտֆելի մեծությունը և կազմը:

Պայմանագրերի միավորում

Բ2. Սույն ստանդարտը կիրառելիս՝ կազմակերպությունը պետք է միավորի միևնույն կոնտրագենտի (կամ այդ կոնտրագենտի կապակցված կողմի) հետ նույն կամ գրեթե նույն պահին կնքած երկու կամ ավելի պայմանագրերը և այդ պայմանագրերը հաշվառի որպես մեկ պայմանագիր, եթե բավարարվում են ստորև բերված մեկ կամ մեկից ավել չափանիշները՝

- ա) պայմանագրերը բանակցվում են որպես մեկ փաթեթ՝ հետապնդելով մեկ ընդհանուր առևտրային նպատակ, որը հնարավոր չէ ընկալել առանց պայմանագրերը միասին դիտարկելու,
- բ) մի պայմանագրում վճարման ենթակա հատուցման գումարը կախված է մեկ այլ պայմանագրի գնից կամ այլ պայմանագրի կատարումից, կամ
- գ) պայմանագրերով փոխանցված հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքները (կամ պայմանագրերից յուրաքանչյուրով փոխանցված հիմքում ընկած ակտիվների օգտագործման իրավունքների մի մասը) կազմում են մեկ վարձակալության բաղադրիչ, ինչպես նկարագրված է Բ32 պարագրաֆում:

Ճանաչումից ազատում. վարձակալություններ, որոնց դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեքի է (5-8-րդ պարագրաֆներ)

- Բ3. Բացառությամբ Բ7 պարագրաֆում սահմանվածի՝ սույն ստանդարտը թույլ է տալիս վարձակալին կիրառել 6-րդ պարագրաֆը՝ հաշվառելու այն վարձակալությունները, որոնց դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեքի: Վարձակալը պետք է գնահատի հիմքում ընկած ակտիվի արժեքը՝ հիմք ընդունելով ակտիվի այն արժեքը, երբ այդ ակտիվը նոր է՝ անկախ վարձակալված ակտիվի տարիքից:
- Բ4. Գնահատումը, թե արդյոք հիմքում ընկած ակտիվն ունի փոքրարժեք է իրականացվում է բացարձակ հիմունքով: Փոքրարժեք ակտիվների վարձակալությունը բավարարում է 6-րդ պարագրաֆի հաշվառման մոտեցմանը անկախ նրանից այդ վարձակալություններն էական են վարձակալի համար, թե ոչ: Գնահատման վրա ազդեցություն չունի վարձակալի մեծությունը, բնույթը կամ հանգամանքները: Հետևաբար, ակնկալվում է, որ տարբեր վարձակալներ կկատարեն միևնույն եզրահանգումները՝ արդյոք հիմքում ընկած կոնկրետ ակտիվը փոքրարժեք է, թե ոչ:
- Բ5. Հիմքում ընկած ակտիվը կարող է լինել փոքրարժեք, եթե՝
- ա) վարձակալը կարող է օգուտ ստանալ հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումից՝ առանձին կամ այլ ռեսուրսների հետ միասին, որոնք հեշտությամբ հասանելի են վարձակալին, և
 - բ) հիմքում ընկած ակտիվը մեծապես կախված չէ կամ մեծապես փոխկապակցված չէ այլ ակտիվների հետ:
- Բ6. Հիմքում ընկած ակտիվի վարձակալությունը չի որակվում որպես փոքրարժեք ակտիվի վարձակալություն, եթե ակտիվի բնույթն այնպիսին է, որ նոր լինելու դեպքում այն սովորաբար չի կարող լինել փոքրարժեք: Օրինակ, ավտոմեքենաների վարձակալությունը չի որակվի որպես փոքրարժեք ակտիվների վարձակալություն, քանի որ սովորաբար նոր մեքենան չի կարող լինել փոքրարժեք:
- Բ7. Եթե վարձակալը ենթակարձակալության է տալիս որևէ ակտիվ, կամ ակնալում է ենթավարձակալության տալ որևէ ակտիվ, ապա հիմնական վարձակալությունը չի որակվում որպես փոքրարժեք ակտիվի վարձակալություն:
- Բ8. Հիմքում ընկած փոքրարժեք ակտիվների օրինակներ կարող են լինել պլանշետները և անհատական համակարգիչները, գրասենյակային կահույքի փոքր առարկաները և հեռախոսները:

Վարձակալության որոշակիացում (9-11 պարագրաֆներ)

- Բ9. Գնահատելու համար, արդյոք պայմանագրով սահմանվում է որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում որոշակիացված ակտիվի (տես՝ Բ13-Բ20 պարագրաֆները) օգտագործման նկատմամբ հսկողության իրավունք, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք *օգտագործման ժամանակաշրջանի* ընթացքում, հաճախորդն ունի հետևյալները՝

- ա) իրավունք ստանալու որոշակիացված ակտիվի օգտագործումից, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները (ինչպես նկարագրված է Բ21-Բ23 պարագրաֆներում), և
- բ) իրավունք ուղղորդելու որոշակիացված ակտիվի օգտագործումը (ինչպես նկարագրված է Բ24-Բ30 պարագրաֆներում):

Բ10. Եթե հաճախորդն ունի որոշակիացված ակտիվի օգտագործման նկատմամբ հսկողության իրավունք միայն պայմանագրի ժամկետի մի մասի ընթացքում, ապա պայմանագրում պարունակող վարձակալությունը վերաբերում է միայն ժամկետի այդ մասին:

Բ11. Ապրանքներ կամ ծառայություններ ստանալու համար պայմանագիրը կարող է կնքել համատեղ պայմանավորվածության կողմը կամ կնքվել համատեղ պայմանավորվածության անունից, ինչպես սահմանված է «Համատեղ պայմանավորվածություններ» ՖՀՄՍ 11-ում: Այս դեպքում պայմանագրի հաճախորդ է հանդիսանում համատեղ պայմանավորվածությունը: Հետևաբար, գնահատելիս, թե արդյոք այսպիսի պայմանագիրը պարունակում է վարձակալություն, կազմակերպությունը պետք է գնահատի, թե արդյոք համատեղ պայմանավորվածությունն ունի որոշակիացված ակտիվը օգտագործելու նկատմամբ հսկողության իրավունք՝ օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Բ12. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի՝ արդյոք պայմանագիրը պարունակում է վարձակալություն՝ վարձակալության յուրաքանչյուր պոտենցիալ առանձին բաղադրիչի համար: Բ32 պարագրաֆը սահմանում է ուղեցույց վարձակալության առանձին բաղադրիչների վերաբերյալ:

Որոշակիացված ակտիվ

Բ13. Ակտիվը սովորաբար որոշակիացվում է՝ պայմանագրերում հստակ սահմանված լինելու միջոցով: Այնուամենայնիվ, ակտիվը կարող է նաև որոշակիացվել՝ անուղղակի վկայության հիման վրա սահմանվելով այն պահին, երբ ակտիվը դառնում է մատչելի հաճախորդի կողմից օգտագործման համար:

Փոխարինման իրական իրավունք

Բ14. Չնայած ակտիվը սահմանված է, սակայն հաճախորդը չունի որոշակիացված ակտիվ օգտագործելու իրավունք, եթե մատակարարն ունի օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվը փոխարինելու իրական իրավունք: Ակտիվը փոխարինելու մատակարարի իրավունքը իրական է, միայն այն դեպքում, երբ առկա են հետևյալ պայմանները՝

- ա) մատակարարն ունի օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում սահմանված ակտիվը այլընտրանքային ակտիվներով փոխարինելու գործնական կարողություն (օրինակ՝ հաճախորդը չի կարող կանխել մատակարարի կողմից ակտիվի

փոխարինումը, և այլընտրանքային ակտիվները հեշտությամբ հասանելի են մատակարարին կամ կարող են ձեռք բերվել մատակարարի կողմից խելամիտ ժամանակահատվածի ընթացքում), և

- բ) մատակարարը ակտիվը փոխարինելու իր իրավունքի իրագործումից կատանա տնտեսական օգուտներ (այսինքն՝ ակտիվը փոխարինելու հետ կապված տնտեսական օգուտներն ակնկալվում է, որ կգերազանցեն ակտիվը փոխարինելու հետ կապված ծախսումները):

Բ15. Եթե մատակարարն ունի ակտիվը փոխարինելու իրավունք կամ պարտականություն կամ կոնկրետ ամսաթվին կամ դրանից հետո, կամ սահմանված դեպքի տեղի ունենալու ամսաթվին կամ դրանից հետո, մատակարարի փոխարինման իրավունքը իրական չէ, քանի որ մատակարարը չունի այլընտրանքային ակտիվներով փոխարինելու գործնական կարողություն օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Բ16. Կազմակերպության գնահատումը, թե արդյոք մատակարարի փոխարինման իրավունքը իրական է, հիմնված է պայմանագրի մեկնարկին առկա փաստերի և հանգամանքների վրա և պետք է բացառի ապագա այն դեպքերի դիտարկումը, որոնց տեղի ունենալը պայմանագրի մեկնարկին չի համարվում հավանական: Ապագա դեպքերի օրինակներ, որոնց տեղի ունենալը պայմանագրի մեկնարկին չի համարվի հավանական և, հետևաբար, որոնք պետք է բացառվեն գնահատումից, ներառում են՝

- ա) ապագա հաճախորդի՝ ակտիվի օգտագործման դիմաց շուկայական դրույթից բարձր վճարելու համաձայնությունը,
- բ) նոր տեխնոլոգիայի ներդրումը, որը պայմանագրի մեկնարկին դեռ ամբողջությամբ չի մշակվել,
- գ) հաճախորդի կողմից ակտիվի օգտագործման կամ ակտիվի արտադրողականության և ակտիվի՝ պայմանագրի մեկնարկին հավանական համարվող օգտագործման կամ արտադրողականության միջև զգալի տարբերությունը, և
- դ) օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի շուկայական գնի և պայմանագրի մեկնարկին ակտիվի հավանական համարվող շուկայական գնի միջև զգալի տարբերությունը:

Բ17. Եթե ակտիվը տեղակայված է հաճախորդի տարածքում կամ այլ վայրում, փոխարինման հետ կապված ծախսումները սովորաբար ավելի բարձր են, քան, երբ ակտիվը տեղակայված է մատակարարի տարածքում, և, հետևաբար, ավելի հավանական է, որ այդ ծախսումները կգերազանցեն ակտիվի փոխարինման հետ կապված օգուտները:

Բ18. Ակտիվի՝ վերանորոգման և սպասարկման նպատակով մատակարարի փոխարինման իրավունքը կամ պարտականությունը, եթե ակտիվը ոչ պատշաճ է շահագործվում կամ

Եթե իրականացվում է տեխնիկական վերազինում, չի խոչընդոտում հաճախորդին ունենալ որոշակիացված ակտիվը օգտագործելու իրավունք:

- F19. Եթե հաճախորդը չի կարող հեշտությամբ որոշել՝ արդյոք մատակարարն ունի փոխարինման իրական իրավունք, հաճախորդը պետք է ենթադրի, որ փոխարինման ցանկացած իրավունք իրական չէ:

Ակտիվների մասեր

- F20. Ակտիվի արտադրողական մասը որոշակիացված ակտիվ է, եթե այն ֆիզիկապես տարբերակելի է (օրինակ՝ շենքի հարկ): Ակտիվի արտադրողական կամ այլ մասը, որը ֆիզիկապես տարբերակելի չէ (օրինակ՝ օպտիկամանրաթելային մալուխի արտադրողական մասը) չի հանդիսանում որոշակիացված ակտիվ, բացառությամբ եթե այն չի ներկայացնում ակտիվի, ըստ էության, ամբողջ արտադրողականությունը, որով հաճախորդին տրամադրվում է ակտիվի օգտագործումից, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները ստանալու իրավունք:

Օգտագործումից տնտեսական օգուտներ ստանալու իրավունք

- F21. Որոշակիացված ակտիվի օգտագործումը վերահսկելու նպատակով, հաճախորդից պահանջվում է ունենալ օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի օգտագործումից ըստ էության ամբողջ տնտեսական օգուտները ստանալու իրավունք (օրինակ՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի բացառիկ օգտագործման իրավունք): Հաճախորդը ակտիվի օգտագործումից տնտեսական օգուտներ կարող է ստանալ ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն բազմաթիվ եղանակներով, ինչպես օրինակ՝ ակտիվը օգտագործելով, պահելով կամ ենթավարձակալության հանձնելով: Ակտիվի օգտագործումից տնտեսական օգուտները ներառում են թողարկված հիմնական արդյունքը և երկրորդային արտադրանքները (ներառյալ այդ միավորներից ստացվող դրամական միջոցների պոտենցիալ հոսքերը) և ակտիվի օգտագործումից ստացվող այլ տնտեսական օգուտները, որոնք կարող են իրացվել երրորդ կողմի հետ առևտրային գործարքի արդյունքում:

- F22. Ակտիվի օգտագործումից, ըստ էության, բոլոր տնտեսական օգուտները ստանալու իրավունքը գնահատելիս՝ կազմակերպությունը պետք է դիտարկի այն տնտեսական օգուտները, որոնք առաջանում են ակտիվն օգտագործելու հաճախորդի իրավունքի սահմանված շրջանակներում (տես՝ F30 պարագրաֆ): Օրինակ՝

- ա) եթե օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում պայմանագրով սահմանափակվում է ավտոմեքենայի օգտագործումը միայն մեկ կոնկրետ տարածքում, կազմակերպությունը ավտոմեքենայի օգտագործումից ստացված տնտեսական օգուտները պետք է դիտարկի միայն այդ տարածքում, այլ ոչ այդ տարածքից դուրս,

բ) եթե պայմանագրով սահմանվում է, որ օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում հաճախորդը կարող է ավտոմեքենա վարել միայն մինչև որոշակի մղոն տարածություն, կազմակերպությունը պետք է դիտարկի միայն այն տնտեսական օգուտները, որոնք ավտոմեքենայի օգտագործումից ստացվում են թույլատրելի մղոն տարածությունում, այլ ոչ դրանից ավելի:

Բ23. Եթե պայմանագրով հաճախորդից պահանջվում է մատակարարին կամ մեկ այլ կողմին վճարել ակտիվի օգտագործումից ստացված դրամական հոսքերի մի մասը որպես հատուցում, ապա որպես հատուցում վճարված դրամական հոսքերը պետք է համարվեն ակտիվի օգտագործումից հաճախորդի կողմից ստացվող տնտեսական օգուտների մաս: Օրինակ, եթե հաճախորդից պահանջվում է մատակարարին վճարել օգտագործվող առևտրային տարածքում իրականացված վաճառքից տոկոս որպես հատուցում այդ օգտագործման դիմաց, ապա այդ պահանջը հաճախորդին չի արգելում ունենալ առևտրային տարածքի օգտագործումից, ըստ էության, ամբողջ տնտեսական օգուտները ստանալու իրավունքը: Այդպես է, քանի որ այդ վաճառքից ստացվող դրամական հոսքերը համարվում են տնտեսական օգուտներ, որոնք հաճախորդը ստանում է առևտրային տարածքի օգտագործումից, որի մի մասն այն այնուհետև վճարում է մատակարարին՝ որպես այդ տարածքի օգտագործման իրավունքի դիմաց հատուցում:

Օգտագործումն ուղղորդելու իրավունք

Բ24. Օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում հաճախորդն ունի որոշակիացված ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունք, միայն այն դեպքում, եթե՝

ա) հաճախորդն իրավունք ունի ուղղորդել, թե ինչպես և ինչ նպատակով ակտիվն օգտագործել օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում (ինչպես նկարագրված է Բ25-Բ30 պարագրաֆներում), կամ

բ) ինչպես և ինչ նպատակով ակտիվն օգտագործելու համապատասխան որոշումները կանխորոշվել են, և

(i) օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում հաճախորդն ունի ակտիվը շահագործելու իրավունք (կամ այլ կողմերին ուղղորդելու իրավունք՝ ակտիվը շահագործելու այնպես, ինչպես որոշում է հաճախորդը), մինչդեռ մատակարարը չունի այդ շահագործման ցուցումները փոխելու իրավունք, կամ

(ii) հաճախորդը նախագծում է ակտիվը (կամ ակտիվի կոնկրետ մասերը) այնպես, որ կանխորոշվում է, թե ինչպես և ինչ նպատակով է ակտիվը օգտագործվելու օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում:

Ինչպես և ինչ նպատակով է ակտիվն օգտագործվում

- Բ25. Հաճախորդն ունի իրավունք ուղղորդելու, թե ակտիվը ինչպես և ինչ նպատակով է օգտագործվելու, եթե պայմանագրով սահմանված իր օգտագործման իրավունքի շրջանակում, հաճախորդը կարող է փոխել ինչպես և ինչ նպատակով ակտիվը կօգտագործվի օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում: Այս գնահատումն իրականացնելիս՝ կազմակերպությունը հաշվի է առնում որոշում կայացնելու այն իրավունքները, որոնք առավել տեղին են օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվը ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործումը փոխելու համար: Որոշումներ կայացնելու իրավունքներն տեղին են, երբ դրանք ազդում են այդ օգտագործումից ստացվող տնտեսական օգուտների վրա: Որոշումներ կայացնելու իրավունքները, որոնք համարվում են առավել տեղին, հավանական է, որ ակտիվի բնույթից և պայմանագրի ժամկետներից ու պայմաններից կախված տարբեր պայմանագրերի դեպքում լինեն տարբեր:
- Բ26. Ստորև ներկայացված են որոշումներ կայացնելու իրավունքների օրինակներ, որոնք, հանգամանքներից կախված, հաճախորդի օգտագործման իրավունքի սահմանված շրջանակներում շնորհում են ակտիվն ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործումը փոխելու իրավունք՝
- ա) ակտիվի կողմից թողարկվող արդյունքի տեսակի փոփոխության իրավունք (օրինակ՝ որոշելու կոնտեյներն օգտագործել ապրանքների փոխադրման, թե պահպանման նպատակով, կամ օրինակ՝ որոշելու, թե ինչպիսի տեսականի պետք է իրացվի մանրածախ առևտրային տարածքում),
 - բ) արդյունքի թողարկման պահի փոփոխության իրավունք (օրինակ՝ որոշել, թե երբ է օգտագործվելու մեքենան կամ էլեկտրաէներգիայի կայանը),
 - գ) արդյունքի թողարկման վայրի փոփոխության իրավունք (օրինակ՝ որոշել բեռնատարի կամ նավի ժամանման վայրը, կամ օրինակ՝ որոշել, թե որտեղ է օգտագործվելու սարքավորման միավորը), և
 - դ) արդյունքի թողարկման վերաբերյալ որոշման փոփոխության և այդ արդյունքի քանակի փոփոխության իրավունք (օրինակ՝ որոշել, արդյոք արտադրել էլեկտրաէներգիա (էլեկտրաէներգիայի կայանի միջոցով) կամ որքան արտադրել):
- Բ27. Որոշումներ կայացնելու իրավունքի օրինակներ, որոնք չեն շնորհում ակտիվն ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործումը փոխելու իրավունք ներառում են այն իրավունքները, որոնք սահմանափակվում են ակտիվի շահագործմամբ կամ պահպանմամբ: Այսպիսի իրավունքներ կարող են ունենալ հաճախորդը կամ մատակարարը: Թեև ակտիվը շահագործելու կամ պահպանելու իրավունքները հաճախ կարևոր են ակտիվի արդյունավետ օգտագործման համար, այնուամենայնիվ դրանք չեն հանդիսանում ակտիվի օգտագործումն ինչպես և ինչ նպատակով ուղղորդելու իրավունքներ և հաճախ կախված են ակտիվն ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործելու որոշումներից: Այնուամենայնիվ, ակտիվը շահագործելու իրավունքները կարող են հաճախորդին

շնորհել ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունք, եթե ակտիվն ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործելու համապատասխան որոշումները կանխորոշված են (տես՝ Բ24(բ)(i) պարագրաֆը):

Օգտագործման ժամանակաշրջանից առաջ և դրա ընթացքում կայացվող որոշումներ

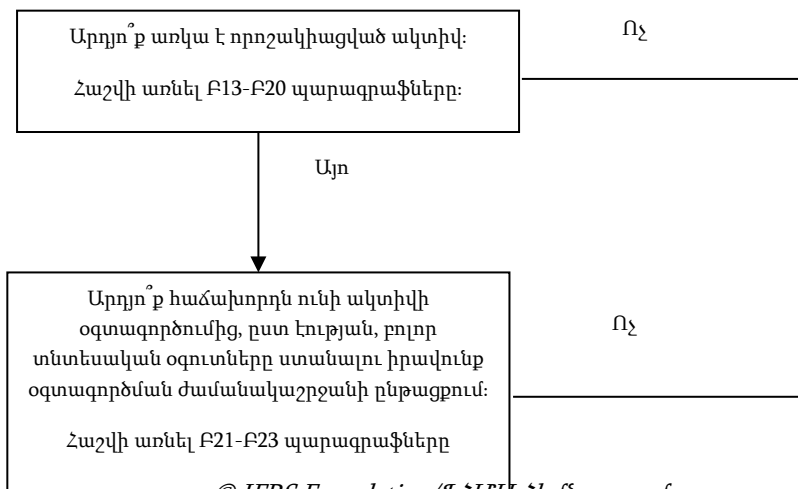
- Բ28. Ակտիվն ինչպես և ինչ նպատակով օգտագործելու վերաբերյալ համապատասխան որոշումները կարող են կանխորոշվել մի շարք եղանակներով: Օրինակ, համապատասխան որոշումները կարող են կանխորոշվել՝ պայմանավորված ակտիվի նախագծով կամ ակտիվի օգտագործման նկատմամբ կիրառվող պայմանագրային սահմանափակումներով:
- Բ29. Գնահատելիս, թե արդյոք հաճախորդն ունի ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունք, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի միայն օգտագործման ժամանակաշրջանի ընթացքում ակտիվի օգտագործման վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու իրավունքները, եթե հաճախորդը չի նախագծել ակտիվը (կամ ակտիվի կոնկրետ մասերը), ինչպես նկարագրված է Բ24(բ)(ii) պարագրաֆում: Հետևաբար, Բ24(բ)(ii) պարագրաֆի պայմանների տեղի չունենալու դեպքում, կազմակերպությունը չպետք է հաշվի առնի այն որոշումները, որոնք կանխորոշվել են օգտագործման ժամանակաշրջանից առաջ: Օրինակ, եթե հաճախորդն ի վիճակի է սահմանել ակտիվի օգտագործման արդյունքը միայն օգտագործման ժամանակաշրջանին առաջ, ապա հաճախորդը չունի այդ ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունք: Նախքան ակտիվի օգտագործման ժամանակաշրջանի մեկնարկը պայմանագրում օգտագործման արդյունքը սահմանելու կարողությունը՝ առանց ակտիվի օգտագործմանը վերաբերող այլ որոշումներ կայացնելու իրավունքի, հաճախորդին շնորհում է նույն իրավունքները, որոնք ունենում է ցանկացած հաճախորդ, որը գնում է ապրանքներ կամ ծառայություններ:

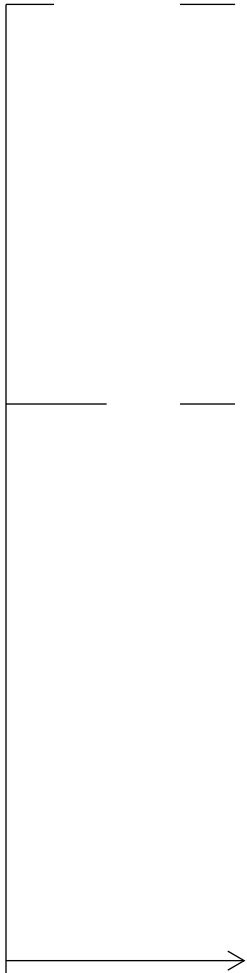
Պաշտպանող իրավունքներ

- Բ30. Պայմանագիրը կարող է ներառել ժամկետներ և պայմաններ, որոնք մշակված են ակտիվի կամ այլ ակտիվների հետ կապված մատակարարի շահը պաշտպանելու, իր անձնակազմին պաշտպանելու կամ մատակարարի համապատասխանությունը օրենքներին կամ այլ իրավական ակտերին ապահովելու համար: Ստորև բերված են պաշտպանող իրավունքների օրինակներ: Օրինակ՝ պայմանագիրը կարող է (i) սահմանել ակտիվի օգտագործման առավելագույն մեծությունը, կամ սահմանափակել որտեղ կամ երբ հաճախորդը կարող է օգտագործել ակտիվը, (ii) հաճախորդից պահանջել պահպանել շահագործման գործելակերպը, կամ (iii) հաճախորդից պահանջել մատակարարին տեղեկացնել փոփոխությունների մասին, թե ինչպես է օգտագործվելու ակտիվը: Պաշտպանող իրավունքները սովորաբար սահմանում են հաճախորդի օգտագործման

իրավունքի շրջանակը, սակայն դրանք ինքնին չեն խոչընդոտում հաճախորդին ունենալ ակտիվի օգտագործումն ուղղորդելու իրավունքը:

Բ31. Ստորև ներկայացված սխեման կարող է օգնել կազմակերպություններին գնահատելու՝ արդյոք պայմանագիրը վարձակալության պայմանագիր է կամ պարունակում է վարձակալություն:





Պայմանագրի բաղադրիչների առանձնացում (12-17 պարագրաֆներ)

Բ32. Հիմքում ընկած ակտիվն օգտագործելու իրավունքն վարձակալության առանձին բաղադրիչ է, եթե բավարարվում են հետևյալ պայմանները՝

- ա) վարձակալը կարող է օգուտ ստանալ հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործումից՝ առանձին կամ այլ ռեսուրսների հետ միասին, որոնք հեշտությամբ հասանելի են վարձակալին: Հեշտությամբ հասանելի ռեսուրսներ են հանդիսանում այն ապրանքները կամ ծառայությունները, որոնք վաճառվում կամ վարձակալվում են առանձին (վարձատուի կամ այլ մատակարարների կողմից), կամ, ռեսուրսներ են, որոնք արդեն ստացվել են վարձակալի կողմից (վարձատուից կամ այլ գործարքներից կամ դեպքերից), և
- բ) հիմքում ընկած ակտիվը ոչ մեծապես կախված է, ոչ էլ մեծապես փոխկապակցված է պայմանագրի՝ հիմքում ընկած այլ ակտիվների հետ: Օրինակ՝ փաստը, որ

վարձակալը կարող է որոշել չվարձակալել հիմքում ընկած ակտիվն առանց նշանակալիորեն ազդելու պայմանագրի՝ հիմքում ընկած այլ ակտիվների օգտագործման իր իրավունքի վրա՝ կարող է վկայել, որ հիմքում ընկած ակտիվը մեծապես կախված չէ, կամ մեծապես փոխկապակցված չէ հիմքում ընկած այդ այլ ակտիվների հետ:

- Բ33. Պայմանագիրը կարող է ներառել վարձակալի կողմից վճարման ենթակա գումար որոշակի գործունեության և ծախսումների դիմաց, որոնց կատարման արդյունքում վարձակալին չեն փոխանցվում ապրանք կամ ծառայություն: Օրինակ, վճարման ենթակա ընդհանուր գումարում վարձատուն կարող է ներառել վճար՝ վարչական գործողությունների կամ այլ ծախսումների դիմաց, որոնք վարձատուն կատարում է վարձակալության հետ կապված և, որոնք վարձակալին չեն փոխանցում ապրանք կամ ծառայություն: Վճարման ենթակա այսպիսի գումարները չեն հանգեցնում պայմանագրի առանձին բաղադրիչի առաջացման, փոխարենը՝ հանդիսանում են ընդհանուր հատուցման մի մասը, որը վերագրվում է պայմանագրի առանձին որոշակիացված բաղադրիչներին:

Վարձակալության ժամկետ (18-21 պարագրաֆներ)

- Բ34. Վարձակալության ժամկետը որոշելիս և վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամկետի տևողությունը գնահատելիս՝ կազմակերպությունը պետք է կիրառի պայմանագրի պայմանները և որոշի այն ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում պայմանագիրն ուժի մեջ է: Վարձակալությունը այլևս պարտադիր կատարման ուժ չունի, երբ վարձակալը և վարձատուն յուրաքանչյուրն իր հերթին ունի վարձակալությունը դադարեցնելու իրավունք առանց մեկ այլ կողմի թույլտվության՝ ոչ ավելի քան ոչ նշանակալի տուգանքի կիրառմամբ:
- Բ35. Եթե միայն վարձակալն ունի վարձակալությունը դադարեցնելու իրավունք, այդ իրավունքը հանդիսանում է վարձակալությունը դադարեցնելու վարձակալի օպցիոն, որը կազմակերպությունը հաշվի է առնում վարձակալության ժամկետը որոշելիս: Եթե միայն վարձատուն ունի վարձակալությունը դադարեցնելու իրավունք, վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամկետը ներառում է այն ժամանակաշրջանը, որն ընդգրկվում է վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնը:
- Բ36. Վարձակալության ժամկետը սկսվում է վարձակալության մեկնարկի ամսաթվին և ներառում է նաև այն ժամանակաշրջանները, որի ընթացքում վարձակալը չի վճարում վարձավճար:
- Բ37. Մեկնարկի ամսաթվի դրությամբ, կազմակերպությունը գնահատում է, թե արդյոք վարձակալը խելամտորեն համոզված է, որ կիրագործի վարձակալությունը երկարաձգելու կամ հիմքում ընկած ակտիվը գնելու օպցիոնը, կամ չիրագործի վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնը: Կազմակերպությունը հաշվի է առնում բոլոր

համապատասխան փաստերը և հանգամանքները, որոնք վարձակալի համար ստեղծում են տնտեսական խթան իրագործելու կամ չիրագործելու օպցիոնը, ներառյալ՝ մեկնարկի ամսաթվից մինչև օպցիոնի իրագործման ամսաթիվը ընկած ժամանակահատվածում փաստերի և հանգամանքների ակնկալվող փոփոխությունները: Գործոնների օրինակներ, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել, ներառում են, սակայն չեն սահմանափակվում հետևյալով՝

- ա) օպցիոնով նախատեսված (լրացուցիչ) ժամանակաշրջանների համար պայմանագրային պայմանները՝ համեմատած շուկայական դրույքների հետ, ինչպես օրինակ՝
 - (i) վարձակալության դիմաց վարձավճարները՝ օպցիոնով նախատեսված ժամանակաշրջանի համար,
 - (ii) վարձակալության դիմաց փոփոխուն վճարումների գումարը կամ այլ պայմանական վճարումներ, ինչպիսիք են դադարեցման տուգանքների գծով վճարումները և մնացորդային արժեքի երաշխիքները, և
 - (iii) օպցիոնների պայմանները, որոնք իրագործելի են, օպցիոնով նախատեսված սկզբնական ժամանակաշրջաններից հետո (օրինակ՝ գնման օպցիոնը, որը կարող է իրագործվել երկարաձգման ժամանակաշրջանի վերջում այն դրույքով, որը ներկայումս շուկայական դրույքներից ցածր է),
- բ) պայմանագրի գործողության ժամկետի ընթացքում վարձակալության վրա կատարած (կամ ակնկալվող) նշանակալի բարելավումները, որոնք ակնկալվում է, որ վարձակալի համար կունենան նշանակալի տնտեսական օգուտներ, երբ վարձակալությունը երկարաձգելու կամ դադարեցնելու, կամ հիմքում ընկած ակտիվը գնելու օպցիոնը դառնա իրագործելի,
- գ) վարձակալության դադարեցմանը վերաբերող ծախսումները, ինչպես օրինակ բանակցության գծով ծախսումները, տեղաշարժման գծով ծախսումները, վարձակալի կարիքներին համապատասխան հիմքում ընկած մեկ այլ ակտիվի որոշակիացման (որոնման) հետ կապված ծախսումները, վարձակալի գործունեությունում նոր ակտիվի ինտեգրման հետ կապված ծախսումները կամ դադարեցման հետ կապված տուգանքները կամ համանման ծախսումները, ներառյալ՝ պայմանագրով նախատեսված վիճակում կամ վայրում հիմքում ընկած ակտիվի վերադարձի հետ կապված ծախսումները,
- դ) վարձակալի գործունեության համար հիմքում ընկած ակտիվի կարևորությունը՝ հաշվի առնելով, մասնավորապես, հիմքում ընկած ակտիվի մասնագիտացված լինելը, հիմքում ընկած ակտիվի գտնվելու վայրը և համապատասխան այլընտանքային տարբերակների առկայությունը, և

ե) օպցիոնի իրագործման հետ կապված պայմանները (այսինքն՝ երբ օպցիոնը կարող է իրագործվել միայն այն դեպքում, եթե բավարարվում են մեկ կամ մի քանի պայմանները) և հավանականությունը, որ այդ պայմանները կլինեն:

- Բ38. Վարձակալությունը երկարաձգելու կամ դադարեցնելու օպցիոնը կարող է միավորվել պայմանագրի մեկ կամ մի քանի այլ պայմանների հետ (օրինակ՝ մնացորդային արժեքի երաշխիքը), այնպես, որ վարձակալը երաշխավորի վարձատուին նվազագույն կամ հաստատուն դրամական հատույց, որն ըստ էության համարվում է նույնը, անկախ նրանից օպցիոնը կիրագործվի, թե ոչ: Նման դեպքերում և հաշվի չառնելով Բ42 պարագրաֆում ներկայացված, ըստ էության, հաստատուն վճարումների ուղեցույցը, կազմակերպությունը պետք է ենթադրի, որ առկա է խելամիտ համոզվածություն, որ վարձակալը կիրագործի վարձակալությունը երկարաձգելու օպցիոնը կամ չի իրագործի վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնը:
- Բ39. Որքան կարճ է վարձակալության չեղյալ չհամարվող ժամկետը, այնքան մեծ է հավանականությունը, որ վարձակալը կիրագործի վարձակալությունը երկարաձգելու կամ չի իրագործի վարձակալությունը դադարեցնելու օպցիոնը: Պատճառն այն է, որ չեղյալ չհամարվող ժամկետը որքան փոքր լինի, այնքան համամասնորեն մեծ կլինեն փոխարինող ակտիվ ստանալու հետ կապված ծախսումները:
- Բ40. Վարձակալի նախկին գործելակերպն այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում վարձակալը սովորաբար կիրառել է ակտիվների որոշակի տեսակներ (վարձակալված կամ սեփական), ինչպես նաև նման գործելակերպի տնտեսական պատճառները, կարող են տեղեկատվություն տրամադրել, որն օգտակար կլինի գնահատել՝ արդյոք վարձակալը խելամտորեն համոզված է իրագործել կամ չիրագործել օպցիոնը: Օրինակ, եթե որոշակի ժամանակահատվածի ընթացքում վարձակալը սովորաբար օգտագործել է ակտիվների որոշակի տեսակներ կամ, եթե վարձակալն ունի հիմքում ընկած ակտիվների որոշակի տեսակների վարձակալությունների նկատմամբ օպցիոններ հաճախակի իրագործելու գործելակերպ, ապա վարձակալն այդ ակտիվների վարձակալության նկատմամբ օպցիոնի իրագործման իր խելամիտ համոզվածությունը գնահատելիս՝ պետք է հաշվի առնի իր այդ նախկին գործելակերպի տնտեսական պատճառները:
- Բ41. 20-րդ պարագրաֆում նշվում է, որ վարձակալության մեկնարկի ամսաթվից հետո, վարձակալը կրկին գնահատում է վարձակալության ժամկետը, նշանակալի դեպքի կամ հանգամանքների նշանակալի փոփոխության տեղի ունենալուն պես, որոնք գտնվում են վարձակալի հսկողության ներքո և ազդեցություն ունեն, թե արդյոք վարձակալը խելամտորեն համոզված է իրագործել օպցիոնը, որը նախկինում ներառված չէր վարձակալության ժամկետի իր որոշման մեջ, կամ չիրագործել օպցիոնը, որը նախկինում ներառված էր վարձակալության ժամկետի իր որոշման մեջ: Նշանակալի դեպքերի կամ հանգամանքների փոփոխությունների օրինակներ են՝

- ա) վարձակալված գույքի նշանակալի բարելավումները, որոնք չեն ակնկալվել մեկնարկի ամսաթվին և ինչպես ակնկալվում է վարձակալի համար կունենան նշանակալի տնտեսական օգուտներ վարձակալության երկարաձգման կամ դադարեցման կամ հիմքում ընկած ակտիվի գնման օպցիոնն իրագործելի դառնալիս,
- բ) հիմքում ընկած ակտիվի նշանակալի վերափոխումը կամ ադապտացումը, որը չէր ենթադրվում մեկնարկի ամսաթվին,
- գ) հիմքում ընկած ակտիվի ենթավարձակալության սկիզբը նախկինում սահմանված վարձակալության ժամկետի ավարտից հետո ընկած ժամանակաշրջանի համար, և
- դ) վարձակալի բիզնես որոշումը, որն ուղղակիորեն կապված է օպցիոնն իրագործելու կամ չիրագործելու հետ (օրինակ, լրացնող ակտիվի վարձակալությունը երկարաձգելու, կամ այլընտրանքային ակտիվն օտարելու կամ այն բիզնես միավորն օտարելու որոշումը, որում ներգրավված է օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը):

Վարձակալության ըստ էության հաստատուն վճարումներ (27(ա), 36(գ) և 70(ա) պարագրաֆներ)

Բ42. Վարձավճարները ներառում են վարձակալության ըստ էության հաստատուն վճարումները: Վարձակալության ըստ էության հաստատուն վճարումներն այն վճարումներն են, որոնք իրենց ձևով կարող են նախատեսել փոփոխականություն, սակայն, որոնք, ըստ էության, անխուսափելի են: Վարձակալության ըստ էության հաստատուն վճարումներ առկա են, եթե օրինակ՝

- ա) վճարումները կազմավորված են որպես վարձակալության փոփոխուն վճարումներ, սակայն այդ վճարումներին բնորոշ չէ իրական փոփոխականություն: Այդպիսի վճարումները պարունակում են փոփոխուն պայմաններ, որոնք չունեն իրական տնտեսական բովանդակություն: Ստորև բերված են այդպիսի վճարումների տեսակների օրինակներ՝
 - (i) վճարումներ, որոնք պետք է իրականացվեն միայն, եթե ապացուցվի, որ ակտիվը շահագործվելու է վարձակալության ընթացքում, կամ, միայն այն դեպքում, եթե տեղի է ունենալու դեպք, որի տեղի չունենալու համար որևէ իրական հնարավորություն չկա, կամ
 - (ii) վճարումներ, որոնք սկզբնապես կազմավորված են որպես վարձակալության փոփոխուն վճարումներ՝ կապված հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման հետ, սակայն որոնց համար փոփոխականությունը կվերանա վարձակալության մեկնարկի ամսաթվից հետո որոշակի պահին, որի

արդյունքում վարձակալության մնացած ժամկետի համար վճարումները կդառնան հաստատուն: Այդպիսի վճարումները փոփոխականության վերանայուն պես դառնում են ըստ էության հաստատուն վճարումներ,

- բ) առկա են վճարումների մեկից ավելի փաթեթներ, որոնք վարձակալը կարող է կատարել, սակայն այդ փաթեթներից միայն մեկն է, որ համարվում է իրատեսական: Այս դեպքում, կազմակերպությունը որպես վարձավճարներ պետք է դիտարկի վճարումների այդ իրատեսական փաթեթը,
- գ) առկա են վճարումների մեկից ավելի իրատեսական փաթեթներ, որոնցով վարձակալը կարող է կատարել վճարում, սակայն վարձակալը պետք է վճարում կատարի այդ փաթեթներից նվազագույնը միայն մեկ փաթեթով: Այս դեպքում կազմակերպությունը պետք է դիտարկի վճարումների այն փաթեթը, որը վարձավճար լինելու համար ագրեգացնում է ամենափոքր գումարը (զեղչման հիմունքով):

Վարձակալի մասնակցությունը հիմքում ընկած ակտիվում՝ նախքան վարձակալության մեկնարկի ամսաթիվը

Հիմքում ընկած ակտիվի կառուցման կամ նախագծման հետ կապված վարձակալի ծախսումները

- Բ43. Կազմակերպությունը կարող է բանակցություններ վարել վարձակալության վերաբերյալ՝ նախքան հիմքում ընկած ակտիվը հասանելի կդառնա վարձակալի կողմից օգտագործման համար: Որոշ վարձակալությունների դեպքում վարձակալի կողմից հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման համար հնարավոր է առաջանա կառուցման կամ վերանախագծման անհրաժեշտություն: Պայմանագրի պայմաններից կախված՝ վարձակալից կարող է պահանջվել, ակտիվի կառուցման կամ նախագծման հետ կապված, կատարել վճարումներ:
- Բ44. Եթե վարձակալը կրում է հիմքում ընկած ակտիվի կառուցման կամ նախագծման հետ կապված ծախսումներ, ապա վարձակալը այդ ծախսումները պետք է հաշվառի կիրառելով այլ կիրառելի ստանդարտներ, ինչպես, օրինակ, ՀՀՄՍ 16-ը: Հիմքում ընկած ակտիվի կառուցմանը և նախագծմանը վերաբերող ծախսումները չեն ներառում վարձակալի կողմից հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի դիմաց կատարված վճարումները: Հիմքում ընկած ակտիվի օգտագործման իրավունքի դիմաց կատարված վճարումները հանդիսանում են վարձակալության դիմաց վճարումներ՝ անկախ այդ վճարումների ժամկետից:

Հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունք

- Բ45. Վարձակալը հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ կարող է ստանալ սեփականության իրավունք նախքան վարձատուին սեփականության իրավունքի փոխանցումը և նախքան

ակտիվը վարձակալին վարձակալության տալը: Սեփականության իրավունքի ձեռքբերումն ինքնին չի սահմանում, թե ինչպես հաշվառել այդ գործարքը:

- Բ46. Եթե վարձակալը վերահսկում է (կամ ստանում է հսկողություն) հիմքում ընկած ակտիվը նախքան այդ ակտիվի փոխանցումը վարձատուին, ապա այն հանդիսանում է վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարք, որը հաշվառվում է կիրառելով 98-103-րդ պարագրաֆները:
- Բ47. Այնուամենայնիվ, եթե վարձակալը հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ չի ստանում հսկողություն նախքան այդ ակտիվի փոխանցումը վարձատուին, ապա այն չի հանդիսանում վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարք: Օրինակ, նման դեպք է, երբ արտադրողը, վարձատուն և վարձակալը բանակցում են վարձատուի կողմից արտադրողից ակտիվի գնման գործարքի շուրջ, որն էլ իր հերթին վարձակալության է տրվելու վարձակալին: Վարձակալը կարող է ստանալ հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության իրավունքը նախքան վարձատուին այդ սեփականության իրավունքը փոխանցումը: Այս դեպքում, եթե վարձակալը հիմքում ընկած ակտիվի նկատմամբ ձեռք է բերում սեփականության իրավունք, սակայն չի ստանում ակտիվի նկատմամբ հսկողություն նախքան դրա փոխանցումը վարձատուին, ապա այն չի հաշվառվում որպես վաճառք հետադարձ վարձակալությամբ գործարք, այլ հաշվառվում է որպես վարձակալություն:

Վարձակալի բացահայտումներ (59-րդ պարագրաֆ)

- Բ48. Որոշելու համար, թե արդյոք անհրաժեշտ է վարձակալական գործունեության վերաբերյալ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ 51-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը բավարարելու համար, վարձակալը պետք է հաշվի առնի հետևյալը՝
- ա) արդյոք այդ տեղեկատվությունը տեղին է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար: Վարձակալը պետք է ներկայացնի 59-րդ պարագրաֆում սահմանված լրացուցիչ տեղեկատվությունը միայն այն դեպքում, եթե ակնկալվում է, որ այդ տեղեկատվությունը կլինի տեղին ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների համար: Այս համատեքստում, առավել հավանական է, որ այդպիսի տեղեկատվությունը կլինի տեղին, եթե այդ տեղեկատվությունը կօգնի օգտագործողներին հասկանալ հետևյալը՝
- (i) վարձակալությամբ նախատեսված ճկունություն: Վարձակալությամբ կարող է նախատեսվել ճկունություն, եթե, օրինակ, վարձակալը կարողանա նվազեցնել իր ռիսկին ենթարկվածությունը՝ իրագործելով վարձակալության դադարեցման օպցիոնները կամ նորացնելով ավելի բարենպաստ պայմաններով վարձակալությունը,

- (ii) վարձակալությամբ պայմանավորված սահմանափակումները: Վարձակալությամբ կարող են նախատեսվել սահմանափակումներ, օրինակ՝ պահանջելով վարձակալից պահպանել որոշակի ֆինանսական ցուցանիշներ,
- (iii) ներկայացված տեղեկատվության զգայունությունը առանցքային փոփոխականների նկատմամբ: Ներկայացված տեղեկատվությունը կարող է լինել զգայուն, օրինակ՝ վարձակալության ապագա փոփոխումն վճարումների նկատմամբ,
- (iv) ենթարկվածությունը վարձակալությունից բխող այլ ռիսկերին,
- (v) շեղումներ տվյալ ճյուղում ընդունված գործելակերպից: Նման շեղումները կարող են ներառել, օրինակ՝ վարձակալության ոչ սովորական կամ յուրօրինակ պայմաններ, որոնք ազդում են վարձակալի վարձակալության պորտֆելի վրա,

բ) արդյոք այդ տեղեկատվությունն ակնհայտ բխում է այն տեղեկատվությունից, որը կամ ներկայացված է բուն ֆինանսական հաշվետվություններում, կամ բացահայտված է ծանոթագրություններում: Վարձակալը չպետք է կրկնի ֆինանսական հաշվետվությունների որևէ մասում արդեն ներկայացված տեղեկատվությունը:

Բ49. Վարձակալության փոփոխումն վճարումներին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը, կախված հանգամանքներից, կարող է անհրաժեշտ լինել 51-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը բավարարելու համար, կարող է ներառել տեղեկատվություն, որը օգնում է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել, օրինակ՝

- ա) վարձակալի՝ վարձակալության փոփոխումն վճարումներ կիրառելու պատճառները և այդ վճարումների տարածվածությունը,
- բ) վարձակալության փոփոխումն վճարումների հարաբերական մեծությունը հաստատուն վճարումների համեմատ,
- գ) առանցքային փոփոխականները, որոնցից կախված են վարձակալության փոփոխումն վճարումները, ինչպես նաև վճարումների ակնկալվող փոփոխություններն՝ ի պատասխան այդ առանցքային փոփոխականների փոփոխություններին, և
- դ) վարձակալության փոփոխումն վճարումների այլ գործառնական և ֆինանսական հետևանքները:

Բ50. Վարձակալության երկարաձգման կամ դադարեցման օպցիոններին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը հանգամանքներից կախված կարող է անհրաժեշտ

լինել բավարարելու 51-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը, կարող է ներառել տեղեկատվություն, որը օգնում է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել, օրինակ՝

- ա) վարձակալության երկարաձգման կամ դադարեցման օպցիոններ օգտագործելու վարձակալի պատճառները և այդ օպցիոնների տարածվածությունը,
- բ) *օպցիոնով նախատեսված վարձավճարների* հարաբերական մեծությունը վարձավճարների համեմատ,
- գ) օպցիոնների իրագործման գերակայությունը, որոնք չեն ներառվել վարձակալության գծով պարտավորությունների չափման մեջ, և
- դ) այդ օպցիոնների այլ գործառնական և ֆինանսական հետևանքները:

Բ51. Մնացորդային արժեքի երաշխիքին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը հանգամանքներից կախված կարող է անհրաժեշտ լինել բավարարելու 51-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը, կարող է ներառել տեղեկատվություն, որը օգնում է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել, օրինակ՝

- ա) մնացորդային արժեքի երաշխիք տրամադրելու վարձակալի պատճառները և այդ երաշխիքների տարածվածությունը,
- բ) վարձակալի ենթարկվածության աստիճանը մնացորդային արժեքի ռիսկին,
- գ) հիմքում ընկած ակտիվների բնույթը, որոնց համար այդ երաշխիքները տրամադրվում են, և
- դ) այդ երաշխիքների այլ գործառնական և ֆինանսական հետևանքները:

Բ52. Վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքներին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը հանգամանքներից կախված կարող է անհրաժեշտ լինել բավարարելու 51-րդ պարագրաֆի բացահայտման նպատակը, կարող է ներառել տեղեկատվություն, որը օգնում է ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին գնահատել, օրինակ՝

- ա) վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարք իրականացնելու վարձակալի պատճառները և այդ գործարքների տարածվածությունը,
- բ) վաճառք և հետադարձ վարձակալություն առանձին գործարքների առանցքային պայմանները,
- գ) վարձակալության գծով պարտավորությունների չափման մեջ չներառվող վճարումներ, և
- դ) հաշվետու ժամանակաշրջանում վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքների ազդեցությունը դրամական հոսքերում:

Վարձակալության դասակարգումը վարձատուի կողմից (61-66-րդ պարագրաֆներ)

- Բ53. Վարձատուների համար սույն ստանդարտում ընդունված վարձակալության դասակարգումը հիմնված է այն փաստի վրա, թե որքանով է վարձակալությունը փոխանցում հիմքում ընկած ակտիվի սեփականության իրավունքի հետ կապված ռիսկերը և հատույցները: Ռիսկերը ներառում են պարապուրդից կամ տեխնոլոգիայի հնացածությունից վնասների հնարավորությունները և տնտեսական պայմանների փոփոխման հետևանքով եկամտաբերության տատանումները: Հատույցները կարող են ներկայացվել որպես հիմքում ընկած ակտիվի տնտեսական ծառայության ընթացքում շահութաբեր շահագործման, ինչպես նաև արժեքի բարձրացումից կամ մնացորդային արժեքի իրացումից օգուտի ստացման ակնկալիք:
- Բ54. Վարձակալության պայմանագիրը կարող է ներառել պայմաններ, որոնք նախատեսում են ճշգրտել վարձավճարները՝ կապված վարձակալության սկզբի ամսաթվի և մեկնարկի ամսաթվի միջև տեղի ունեցող որոշակի փոփոխությունների հետ (ինչպես օրինակ՝ վարձատուի համար հիմքում ընկած ակտիվի արժեքի փոփոխությունը կամ վարձատուի՝ վարձակալության ֆինանսավորման ծախսումների փոփոխությունը): Այդ դեպքում, վարձակալության դասակարգման նպատակով, այդպիսի փոփոխությունների հետևանքը պետք է համարել, որ տեղի է ունեցել վարձակալության սկզբի ամսաթվին:
- Բ55. Եթե վարձակալությունը ներառում է և հողամասի, և շենքերի տարրեր, ապա վարձատուն պետք է գնահատի յուրաքննաչուր տարրի դասակարգումը որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն առանձին-առանձին՝ կիրառելով 62-66 և Բ53-Բ54 պարագրաֆները: Որոշելիս՝ արդյոք հողամասի տարրը համարվում է գործառնական, թե ֆինանսական վարձակալություն, կարևոր է հաշվի առնել, որ հողամասը սովորաբար ունի անսահմանափակ տնտեսական ծառայություն:
- Բ56. Այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է դասակարգել և հաշվառել հողամասի և շենքերի վարձակալությունը, վարձատուն պետք է բաշխի վարձավճարները (ներառյալ ցանկացած միանվագ կանխավճաները) 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:
- Բ57. Հողամասի և շենքերի վարձակալության դեպքում, երբ հողամասի տարրի գումարը էական չէ վարձակալության համար, ապա վարձատուն հողամասը և շենքերը վարձակալության դասակարգման նպատակով կարող է դիտարկել որպես մեկ միավոր և դասակարգել որպես ֆինանսական կամ գործառնական վարձակալություն՝ կիրառելով

62-66 և F53-F54 պարագրաֆները: Նման դեպքում շենքերի տնտեսական ծառայությունը վարձատուն պետք է ընդունի որպես հիմքում ընկած ամբողջ ակտիվի տնտեսական ծառայություն:

Ենթավարձակալության դասակարգում

F58. Ենթավարձակալությունը դասակարգելիս՝ միջանկյալ վարձատուն պետք է դասակարգի ենթավարձակալությունը որպես ֆինանսական վարձակալություն, կամ որպես գործառնական վարձակալություն, հետևյալ կերպ՝

- ա) եթե վարձակալության հիմնական պայմանագիրը հանդիսանում է կարճաժամկետ վարձակալություն, որը կազմակերպությունը որպես վարձակալ հաշվառել է կիրառելով 6-րդ պարագրաֆը, ենթավարձակալությունը պետք է դասակարգվի որպես գործառնական վարձակալություն,
- բ) այլապես, ենթավարձակալությունը պետք է դասակարգվի՝ հիմք ընդունելով վարձակալության հիմնական պայմանագրից բխող օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը, այլ ոչ թե հիմքում ընկած ակտիվը (օրինակ՝ հիմնական միջոցի միավորը, որը ենթակա է վարձակալության):

Հավելված Գ

Ուժի մեջ մտնելը և անցումային դրույթներ

Սույն հավելվածը կազմում է սույն ստանդարտի անբաժանելի մասը և ստանդարտի այլ մասերի նման ունի նույն ուժը:

Ուժի մեջ մտնելը

Գ1. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն ստանդարտը 2019 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է այն կազմակերպությունների համար, որոնք կիրառում են «Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից» ՖՀՄՍ 15-ը՝ սույն ստանդարտի նախնական կիրառման ամսաթվին կամ նախքան այդ ամսաթիվը: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը ավելի վաղ, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Անցումային դրույթներ

Գ2. Ելնելով Գ1-Գ19 պարագաֆների պահանջների նպատակներից՝ սկզբնական կիրառման ամսաթիվը հանդիսանում է տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը, որի ընթացքում կազմակերպությունն առաջին անգամ կիրառում է սույն ստանդարտը:

Վարձակալության սահմանումը

Գ3. Որպես գործնական մոտեցում, կազմակերպությունից չի պահանջվում կրկին գնահատել արդյոք պայմանագիրը վարձակալության պայմանագիր է կամ պարունակում է վարձակալություն՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվի դրությամբ: Փոխարենը՝ կազմակերպությանը թույլատրվում է՝

- ա) կիրառել սույն ստանդարտն այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք նախկինում որոշակիացվել են որպես վարձակալություններ «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17-ի և «Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում» ՖՀՄՄԿ 4-ի համաձայն: Կազմակերպությունն այդ վարձակալությունների նկատմամբ պետք է կիրառի Գ5-Գ18 պարագրաֆներում ներկայացված անցումային դրույթները,
- բ) չկիրառել սույն ստանդարտն այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք նախկինում չեն որոշակիացվել որպես վարձակալություն պարունակող՝ ՀՀՄՍ 17-ի և ՖՀՄՄԿ 4-ի համաձայն:

Գ4. Եթե կազմակերպությունն ընտրում է պարագրաֆ Գ3-ի գործնական մոտեցումը, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և այդ գործնական մոտեցումը կիրառի իր բոլոր պայմանագրերի նկատմամբ: Արդյունքում, կազմակերպությունը պետք է կիրառի 9-11-րդ

պարագրաֆների պահանջները միայն այն պայմանագրերի նկատմամբ, որոնք կնքվել են (կամ փոփոխվել են) սկզբնական կիրառման ամսաթվին կամ դրանից հետո:

Վարձակալներ

- Գ5. Վարձակալը պետք է կիրառի սույն ստանդարտն իր վարձակալությունների նկատմամբ՝
- ա) հետընթաց՝ ներկայացված յուրաքանչյուր նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի նկատմամբ՝ կիրառելով «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ՀՀՄՍ 8-ը, կամ
 - բ) հետընթաց՝ հաշվի առնելով սույն ստանդարտը սկզբնապես կիրառելու կուտակային հետևանքը՝ ճանաչված սկզբնական կիրառման ամսաթվին՝ Գ7-Գ13 պարագրաֆների համաձայն:
- Գ6. Վարձակալը պետք է հետևողականորեն կիրառի Գ5 պարագրաֆում նկարագրված ընտրությունը իր բոլոր վարձակալությունների նկատմամբ, որտեղ հանդես է գալիս որպես վարձակալ:
- Գ7. Եթե վարձակալն ընտրում է կիրառել սույն ստանդարտը՝ Գ5(բ) պարագրաֆի համաձայն, ապա վարձակալը չպետք է վերաներկայացնի համադրելի տեղեկատվությունը: Փոխարենը՝ վարձակալը պետք է ճանաչի սույն ստանդարտը սկզբնապես կիրառելու կուտակային հետևանքը՝ որպես սկզբնական կիրառման ամսաթվին չբաշխված շահույթի (կամ սեփական կապիտալի այլ համապատասխան բաղադրիչի) սկզբնական մնացորդի ճշգրտում:

Նախկինում որպես գործառնական վարձակալություն դասակարգված վարձակալությունները

- Գ8. Եթե վարձակալն ընտրում է կիրառել սույն ստանդարտը Գ5(բ) պարագրաֆի համաձայն, ապա վարձակալը պետք է՝
- ա) ճանաչի վարձակալության գծով պարտավորություն սկզբնական կիրառման ամսաթվին այն վարձակալությունների համար, որոնք նախկինում դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություն՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը: Վարձակալը պետք է չափի վարձակալության գծով այս պարտավորությունը մնացած վարձավճարների ներկա արժեքով՝ գեղչելով սկզբնական կիրառման ամսաթվին վարձակալի լրացուցիչ փոխառության դրույքով,
 - բ) սկզբնական կիրառման ամսաթվին ճանաչի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվ այն վարձակալությունների համար, որոնք նախկինում դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություն՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը: Վարձակալը

պետք է վարձակալություն առ վարձակալություն հիմունքով ընտրի օգտագործման իրավունքի ձևով այդ ակտիվը չափել՝

- (i) դրա հաշվեկշռային արժեքով, այնպես, եթե սույն ստանդարտը կիրառված լիներ վարձակալության մեկնարկի ամսաթվից սկսած, սակայն զեղչված սկզբնական կիրառման ամսաթվին վարձակալի լրացուցիչ փոխառության դրույքով, կամ
- (ii) այն գումարով, որը հավասար է վարձակալության գծով պարտավորությանը՝ ճշգրտված վարձակալության գծով կատարված կանխավճարներով կամ հաշվեգրված վարձավճարներով, որոնք վերաբերում են անմիջապես նախքան սկզբնական կիրառման ամսաթիվը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված այդ վարձակալությանը,

գ) կիրառի «Ակտիվների արժեգրկում» ՀՀՄՍ 36-ը օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվների նկատմամբ սկզբնական կիրառման ամսաթվին, եթե վարձակալը չի կիրառում Գ10(բ) պարագրաֆի գործնական մոտեցումը:

Գ9. Չնայած Գ8 պարագրաֆի պահանջները՝ այն վարձակալությունների համար, որոնք, կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը, նախկինում դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություններ, վարձակալից՝

- ա) չի պահանջվում իրականացնել որևէ ճշգրտում անցման վերաբերյալ այն վարձակալությունների համար, որոնց դեպքում հիմքում ընկած ակտիվը փոքրարժեք է (ինչպես նկարագրված է F3-F8 պարագրաֆներում), որը պետք է հաշվառվի կիրառելով 6-րդ պարագրաֆը: Վարձակալը պետք է հաշվառի այդ վարձակալությունները՝ կիրառելով սույն ստանդարտը սկսած սկզբնական կիրառման ամսաթվից,
- բ) չի պահանջվում իրականացնել որևէ ճշգրտում այն վարձակալությունների անցման գծով, որոնք նախկինում հաշվառվել են որպես ներդրումային գույք՝ կիրառելով «Ներդրումային գույք» ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելը: Վարձակալը պետք է հաշվառի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը, ինչպես նաև այդ վարձակալություններից առաջացող վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվից սկսած կիրառելով ՀՀՄՍ 40-ը և սույն ստանդարտը,
- գ) պահանջվում է չափել օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը իրական արժեքով այն վարձակալությունների սկզբնական կիրառման ամսաթվին, որոնք նախկինում հաշվառվել են որպես գործառնական վարձակալություն՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը և, որոնք պետք է հաշվառվեն որպես ներդրումային գույք՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվին կիրառելով ՀՀՄՍ 40-ի իրական արժեքի մոդելը:

Վարձակալը պետք է հաշվառի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը, ինչպես նաև այդ վարձակալություններից առաջացող վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվից սկսած կիրառելով ՀՀՄՍ 40-ը և սույն ստանդարտը:

- Գ10. Վարձակալը կարող է կիրառել հետևյալ գործնական մոտեցումներից մեկը կամ մեկից ավելին, երբ կիրառում է սույն ստանդարտը հետընթաց՝ Գ5(բ) պարագրաֆի համաձայն այն վարձակալությունների նկատմամբ, որոնք նախկինում դասակարգվեն են որպես գործառնական վարձակալություն՝ կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը: Վարձակալին թույլատրվում է կիրառել հետևյալ գործնական մոտեցումները վարձակալություն առ վարձակալություն հիմունքով՝
- ա) վարձակալը կարող է կիրառել մեկ միասնական գեղջման դրույք խելամտորեն համանման հատկանիշներ ունեցող վարձակալությունների պորտֆելի նկատմամբ (ինչպես օրինակ՝ վարձակալություններ, որոնք ունեն վարձակալության համանման մնացորդային ժամկետ հիմքում ընկած ակտիվի համանման դասի համար՝ համանման տնտեսական միջավայրում),
 - բ) վարձակալը կարող է հիմնվել իր գնահատման վրա՝ արդյոք վարձակալություններն անբարենպաստ են, թե ոչ՝ կիրառելով *«Պահուստներ, պայմանական պարտականություններ և պայմանական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 37-ը անմիջապես նախքան սկզբնական կիրառման ամսաթիվը՝ որպես արժեզրկման ստուգում իրականացնելու այլընտրանք: Եթե վարձակալն ընտրում է այս գործնական մոտեցումը, ապա վարձակալը պետք է ճշգրտի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը սկզբնական կիրառման ամսաթվին՝ անմիջապես նախքան սկզբնական կիրառումը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված անբարենպաստ վարձակալությունների գծով ցանկացած պահուստի գումարի չափով,
 - գ) վարձակալը կարող է ընտրել չկիրառել Գ8 պարագրաֆի պահանջները այն վարձակալությունների նկատմամբ, որոնց դեպքում վարձակալության ժամկետն ավարտվում է սկզբնական կիրառման ամսաթվից հետո 12 ամսվա ընթացքում: Այս դեպքում վարձակալը պետք է՝
 - (i) հաշվառի այդ վարձակալությունները կարճաժամկետ վարձակալությունների նման, ինչպես նկարագրված է 6-րդ պարագրաֆում, և
 - (ii) ներառի այդ վարձակալությունների գծով ծախսերը կարճաժամկետ վարձակալությունների գծով ծախսերի բացահայտման մեջ այն տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանում, որը ներառում է սկզբնական կիրառման ամսաթիվը,

- դ) սկզբնական կիրառման ամսաթվին վարձակալը կարող է սկզբնական ուղղակի ծախսերը բացառել օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի չափումից,
- ե) վարձակալը կարող է կիրառել դատողություններ հետադարձ ամսաթվով, օրինակ՝ վարձակալության ժակետը որոշելիս, եթե պայմանագիրը պարունակում է վարձակալությունը երկարաձգելու կամ դադարեցնելու օպցիոններ:

Նախկինում որպես ֆինանսական վարձակալություն դասակարգված վարձակալություններ

- Գ11. Եթե վարձակալն ընտրում է կիրառել սույն ստանդարտը Գ5(բ) պարագրաֆի համաձայն, այն վարձակալությունների համար, որոնք դասակարգվել են որպես ֆինանսական վարձակալություն կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը, ապա օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի և վարձակալության գծով պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը սկզբնական կիրառման ամսաթվին պետք է լինի վարձակալության գծով ակտիվի և վարձակալության գծով պարտավորության հաշվեկշռային արժեքը՝ անմիջապես նախքան այդ ամսաթիվը՝ չափված ՀՀՄՍ 17-ի կիրառմամբ: Այդ վարձակալությունների դեպքում, վարձակալը պետք է հաշվառի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվը և վարձակալության գծով պարտավորությունը՝ կիրառելով սույն ստանդարտը սկզբնական կիրառման ամսաթվից սկսած:

Բացահայտում

- Գ12. Եթե վարձակալն ընտրում է կիրառել սույն ստանդարտը Գ5(բ) պարագրաֆի համաձայն, վարձակալը պետք է բացահայտի սկզբնական կիրառման վերաբերյալ ՀՀՄՍ 8-ի 28-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը, բացառությամբ ՀՀՄՍ 8-ի 28(գ) պարագրաֆում սահմանված տեղեկատվության: ՀՀՄՍ 8-ի 28(գ) պարագրաֆում սահմանված տեղեկատվության փոխարեն, վարձակալը պետք է բացահայտի՝
- ա) ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում սկզբնական կիրառման ամսաթվին ճանաչված վարձակալության գծով պարտավորության նկատմամբ կիրառված վարձակալի լրացուցիչ փոխառության միջին կշռված դրույքը, և
- բ) բացատրություն ստորև նշվածների միջև տարբերությունների վերաբերյալ՝
- (i) գործառնական վարձակալության գծով պարտավորվածություններ, որոնք բացահայտվել են կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը սկզբնական կիրառման ամսաթվին անմիջապես նախորդող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ՝ զեղչված կիրառելով սկզբնական կիրառման ամսաթվին լրացուցիչ փոխառության դրույքը, ինչպես նկարագրված է Գ8(ա) պարագրաֆում, և

- (ii) վարձակալության գծով պարտավորություններ, որոնք ճանաչվել են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում սկզբնական կիրառման ամսաթվին:

Գ13. Եթե վարձակալը կիրառում է Գ10-րդ պարագրաֆում սահմանած գործնական մոտեցումներից մեկը կամ մեկից ավելին, ապա այն պետք է բացահայտի այդ փաստը:

Վարձատուներ

Գ14. Բացառությամբ Գ15 պարագրաֆում նկարագրվածի՝ վարձատուից չի պահանջվում իրականացնել որևէ ճշգրտում անցման վերաբերյալ այն վարձակալությունների համար, որտեղ կազմակերպությունը հանդես է գալիս որպես վարձատու և պետք է այդ վարձակալությունները հաշվառի կիրառելով սույն ստանդարտը՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվից սկսած:

Գ15. Միջանկյալ վարձատուն պետք է՝

- ա) կրկին գնահատի ենթավարձակալությունները, որոնք կիրառելով ՀՀՄՄ 17-ը՝ դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություններ և սկզբնական կիրառման ամսաթվին շարունակական են՝ որոշելու համար, թե արդյոք յուրաքանչյուր ենթավարձակալություն պետք է դասակարգվի որպես գործառնական վարձակալություն, թե ֆինանսական վարձակալություն՝ կիրառելով սույն ստանդարտը: Միջանկյալ վարձատուն պետք է կատարի այդ գնահատումը սկզբնական կիրառման ամսաթվին՝ հիմք ընդունելով հիմնական վարձակալության և ենթավարձակալության գծով պայմանագրային մնացորդային ժամկետը այդ ամսաթվին,
- բ) ենթավարձակալությունների դեպքում, որոնք կիրառելով ՀՀՄՄ 17-ը՝ դասակարգվել են որպես գործառնական վարձակալություններ, իսկ սույն ստանդարտի համաձայն՝ պետք է դասակարգվեն ֆինանսական վարձակալություններ, ենթավարձակալությունը հաշվառվում է որպես նոր ֆինանսական վարձակալություն՝ կնքված սկզբնական կիրառման ամսաթվին:

Վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքներ՝ նախքան սկզբնական կիրառման ամսաթիվը

Գ16. Կազմակերպությունը չպետք է կրկին գնահատի վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքները, որոնք կնքվել են նախքան սկզբնական կիրառման ամսաթիվը՝ որոշելու համար, թե արդյոք հիմքում ընկած ակտիվի փոխանցումը բավարարում է ՖՀՄՄ 15-ի պահանջներին որպես վաճառք հաշվառելու համար:

- Գ17. Եթե վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքը, կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը, հաշվառվել է որպես վաճառք և ֆինանսական վարձակալություն, ապա վաճառող-վարձակալը պետք է՝
- ա) հաշվառի հետադարձ վարձակալությամբ գործարքն այնպես, ինչպես հաշվառում է ցանկացած այլ ֆինանսական վարձակալություն, որն առկա է սկզբնական կիրառման ամսաթվին, և
 - բ) շարունակի ամորտիզացնել վաճառքի գծով ցանկացած օգուտ վարձակալության ժամկետի ընթացքում:
- Գ18. Եթե վաճառք և հետադարձ վարձակալություն գործարքը, կիրառելով ՀՀՄՍ 17-ը, հաշվառվել է որպես վաճառք և գործառնական վարձակալություն, ապա վաճառող-վարձակալը պետք է՝
- ա) հաշվառի հետադարձ վարձակալությամբ գործարքն այնպես, ինչպես հաշվառում է ցանկացած այլ գործառնական վարձակալություն, որն առկա է սկզբնական կիրառման ամսաթվին, և
 - բ) ճշգրտի հետադարձ վարձակալությամբ օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվն արտաշուկայական պայմանների հետ կապված ցանկացած հետաձգված օգուտների կամ կորուստների մասով, որոնք ճանաչված են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում անմիջապես նախքան սկզբնական կիրառման ամսաթիվը:

Բիզնես միավորումների հետ կապված նախկինում ճանաչված գումարներ

- Գ19. Եթե վարձակալը ակտիվը կամ պարտավորությունը նախկինում ճանաչել է *«Բիզնես միավորումներ»* ՖՀՄՍ 3-ի համաձայն՝ կապված որպես բիզնես միավորման մաս ձեռքբերված գործառնական վարձակալության գծով բարենպաստ կամ անբարենպաստ պայմանների հետ, ապա վարձակալը պետք է ապաճանաչի այդ ակտիվը կամ պարտավորությունը և ճշգրտի օգտագործման իրավունքի ձևով ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը համապատասխան գումարով՝ սկզբնական կիրառման ամսաթվին:

Հղումներ ՖՀՄՍ 9-ին

- Գ20. Եթե կազմակերպությունը կիրառում է սույն ստանդարտը, սակայն դեռևս չի կիրառում *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9-ը, սույն ստանդարտում ՖՀՄՍ 9-ին կատարված ցանկացած հղում պետք է ընթերցվի որպես հղում *«Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչում և չափում»* ՀՀՄՍ 39-ին:

Այլ ստանդարտների ուժը կորցրած ճանաչում

Գ21. Սույն ստանդարտը փոխարինում է հետևյալ ստանդարտներին և մեկնաբանություններին՝

- ա) «Վարձակալություն» ՀՀՄՍ 17,
- բ) «Համաձայնություններում վարձակալության առկայության որոշում» ՖՀՄՍՄԿ 4,
- գ) «Գործառնական վարձակալություններ, խրախուսող պայմաններ» ՄՄԿ 15, և
- դ) «Վարձակալության իրավական ձև ներառող գործարքների բովանդակության գնահատումը» ՄՄԿ 27: