ფასიკ-ის ინტერპრეტაცია 4

როგორ განვსაზღვროთ, შეიცავს თუ არა შეთანხმება იჯარას

წყაროები

- ფასს 13 – *„რეალური ღირებულების შეფასება“*.
- ბასს 8 – *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“*.
- ბასს 16 – *„ძირითადი საშუალებები“* (შესწორებული 2003 წელს).
- ბასს 17 – *„იჯარა“* (შესწორებული 2003 წელს).
- ბასს 38 – *„არამატერიალური აქტივები“* (შესწორებული 2004 წელს).
- ფასიკ 12 – *„მომსახურებაზე კონცესიური შეთანხმებები“*.

ამოსავალი ინფორმაცია

1. საწარმომ შეიძლება გააფორმოს შეთანხმება, რომელიც მოიცავს ერთ გარიგებას ან დაკავშირებულ გარიგებათა ჯაჭვს, რომელსაც არ გააჩნია იჯარის სამართლებრივი ფორმა, მაგრამ გადასცემს აქტივის (მაგალითად, ძირითადი საშუალების რომელიმე ერთეულის) გამოყენების უფლებას, თანხის ერთჯერადად გადახდის ან თანდათანობითი გადახდების სანაცვლოდ. შეთანხმებები, რომლის დროსაც ერთ საწარმოს (მომწოდებელს) შეუძლია სხვა საწარმოს (მყიდველს) გადასცეს აქტივის გამოყენების უფლება, ხშირად დაკავშირებულ სხვადასხვა მომსახურებასთან ერთად, მოიცავს:

   - შეთანხმებებს საწარმოს შიდა ფუნქციების სხვა ორგანიზაციაზე გადაცემის შესახებ (მაგ., საწარმოს მონაცემთა გადამუშავების ფუნქციების);
   - ტელეკომუნიკაციების მრეწველობაში შეთანხმებებს, რომლის თანახმადაც ქსელის სიმძლავრის მომწოდებლები ხელშეკრულებას დებენ იმის თაობაზე, რომ მყიდველს უფლება გადასცეს ტელესაკომუნიკაციო ქსელის სიმძლავრეზე;
   - აიღე-გადაიხადე და მსგავს ხელშეკრულებებს, რომლის თანახმად მყიდველებმა კონკრეტული თანხები უნდა გადაიხადონ იმის მიუხედავად, იღებენ თუ არა მომწოდებლისგან სახელშეკრულებო პროდუქციას ან მომსახურებას (მაგ. აიღე-გადაიხადე ტიპის ხელშეკრულება მომწოდებლის ელექტრო ენერგიის გენერატორის არსებითად მთელი სიმძლავრის შეძენაზე).

2. წინამდებარე ინტერპრეტაცია მითითებებს იძლევა, როგორ უნდა განისაზღვროს, არის თუ არა ასეთი შეთანხმებები იჯარა ან შეიცავს თუ არა ისინი იჯარას, რომლებიც ბასს 17-ის – „იჯარა“ – მიხედვით უნდა აღირიცხოს. იგი არ მოიცავს მითითებებს იმის თაობაზე, როგორ უნდა მოხდეს იჯარის კლასიფიცირება ამ სტანდარტის შესაბამისად.

3. ზოგიერთ შეთანხმებაში საბაზისო აქტივი, რომელიც იჯარის ობიექტია, უფრო დიდი აქტივის ნაწილს წარმოადგენს. წინამდებარე ინტერპრეტაცია არ პასუხობს იმას, თუ როგორ უნდა განსაზღვროს საწარმომ, წარმოადგენს თუ არა უფრო დიდი აქტივის ნაწილი თავისთავად საბაზისო აქტივს ბასს 17-ის –„იჯარა“ – მიზნებისათვის. მიუხედავად ამისა, შეთანხმებები, რომლებშიც საბაზისო აქტივი სააღრიცხვო ერთეულს წარმოადგენს ბასს 16-ის ან ბასს 38-ის მიხედვით, თავსდება წინამდებარე ინტერპრეტაციის მოქმედების სფეროში.

მოქმედების სფერო

4. წინამდებარე ინტერპრეტაცია არ გამოიყენება ისეთი შეთანხმებისათვის, რომელიც:

ა) წარმოადგენს ან შეიცავს ისეთი ტიპის იჯარას, რომლებიც ამოღებულია ბასს 17-ის მოქმედების სფეროდან; ან

ბ) წარმოადგენს ფასიკ 12-ის – *„მომსახურებაზე კონცესიური შეთანხმებები“* – მოქმედების სფეროში მყოფ საზოგადოებრივი-კერძო ტიპის მომსახურებაზე კონცესიურ შეთანხმებას.

განსახილველი საკითხები

5. წინამდებარე ინტერპრეტაცია ეხება შემდეგ საკითხებს:

ა) როგორ უნდა დადგინდეს, შეთანხმება წარმოადგენს თუ არა, ან შეიცავს თუ არა იჯარას, ბასს 17-ის – *„იჯარა“* – განმარტების შესაბამისად;

ბ) როდის უნდა მოხდეს იმის შეფასება ან ხელახალი შეფასება, შეთანხმება წარმოადგენს თუ არა ან შეიცავს თუ არა იჯარას; და

გ) თუ შეთანხმება წარმოადგენს ან შეიცავს იჯარას, როგორ უნდა განცალკევდეს საიჯა-რო გადასახდელები ამ შეთანხმების სხვა ელემენტებისათვის გათვალისწინებული გადახდებისგან.

კონსენსუსი

როგორ განისაზღვრება, შეთანხმება წარმოადგენს თუ არა იჯარას, ან შეიცავს თუ არა იჯარას

6. შეთანხმება წარმოადგენს თუ არა იჯარას, ან შეიცავს თუ არა იჯარას, უნდა დადგინდეს შეთანხმების შინაარსის საფუძველზე, რისთვისაც საჭიროა შეფასდეს:

ა) შეთანხმების შესრულება დამოკიდებული არის თუ არა კონკრეტული აქტივის ან აქტივების გამოყენებაზე; და

ბ) გადასცემს თუ არა შეთანხმება აქტივის გამოყენების უფლებას.

შეთანხმების შესრულება დამოკიდებულია კონკრეტული აქტივის გამოყენებაზე

7. მიუხედავად იმისა, რომ კონკრეტული აქტივი შეიძლება ნათლად იყოს განსაზღვრული შეთანხმებაში, იგი არ წარმოადგენს იჯარის ობიექტს, თუ შეთანხმების შესრულება დამოკიდებული არ არის კონკრეტული აქტივის გამოყენებაზე. მაგალითად, მომწოდებელს ევალება წინასწარ განსაზღვრული რაოდენობის საქონლისა და მომსახურების მიწოდება და გააჩნია უფლება და შესაძლებლობა, ეს საქონელი და მომსახურება მყიდველს მიაწოდოს სხვა აქტივების გამოყენებით, რომლებიც განსაზღვრული არაა შეთანხმებაში. ამ შემთხვევაში, შეთანხმების შესრულება დამოკიდებული არაა კონკრეტულ აქტივზე და შეთანხმება იჯარას არ შეიცავს. საგარანტიო ვალდებულება, რომელიც იმავე ან მსგავსი აქტივებით ჩანაცვლების უფლებას იძლევა ან მოითხოვს, თუ წინასწარ განსაზღვრული აქტივი შესაბამისად არ მუშაობს, არ გამორიცხავს იჯარის არსებობას. გარდა ამისა, სახელშეკრულებო დებულება (პირობითი ან სხვაგვარი), რომელიც მომწოდებელს უფლებას აძლევს ან მისგან მოითხოვს სხვა აქტივების რაიმე მიზნით ჩანაცვლებას წინასწარ განსაზღვრული თარიღისათვის ან მის შემდეგ, არ გამორიცხავს იჯარის არსებობას ჩანაცვლების თარიღამდე.

8. აქტივი ნათლად განსაზღვრული არ არის თუ, მაგალითად, მომწოდებელი ფლობს ან იჯარით იღებს მხოლოდ ერთ აქტივს, რომლითაც სრულდება სახელშეკრულებო ვალდებულება და მომწოდებელისთვის სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულება სხვა ალტერნატიული აქტივების მეშვეობით ეკონომიკურად გაუმართლებელია ან შეუძლებელია.

© IFRS Foundation

შეთანხმებით გადაიცემა აქტივის გამოყენების უფლება

9. შეთანხმება გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას, თუ შეთანხმება უფლებას აძლევს მყიდველს (მოიჯარეს), აკონტროლოს საბაზისო აქტივის გამოყენება. საბაზისო აქტივის გამოყენების უფლება არსებობს, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთი პირობა მაინც სრულდება:

ა) მყიდველს გააჩნია შესაძლებლობა ან უფლება, აქტივი მართოს ან მიმართოს სხვებს აქტივების სამართავად იმგვარად, როგორც იგი განსაზღვრავს, აქტივიდან უმნიშვნე-ლოზე მეტი რაოდენობის პროდუქციის მიღების ან აქტივის სხვაგვარ გამოყენებაზე კონტროლის განხორციელების პირობებში;

ბ) მყიდველს გააჩნია შესაძლებლობა ან უფლება, აკონტროლოს საბაზისო აქტივის ფიზიკური ხელმისაწვდომობა, აქტივიდან უმნიშვნელოზე მეტი რაოდენობის პროდუქციის მიღების ან აქტივის სხვაგვარ გამოყენებაზე კონტროლის განხორციელების პირობებში;

გ) ფაქტები და პირობები მიუთითებენ, რომ ნაკლებად სავარაუდოა, მყიდველის გარდა სხვა ერთმა ან რამდენიმე მხარემ მიიღოს აქტივის მიერ შეთანხმების პერიოდში შექმნილი ან გამომუშავებელი პროდუქციის ან სხვა სარგებლის უმნიშვნელოზე მეტი რაოდენობა, ხოლო მყიდველის მიერ პროდუქციისთვის გადასახდელი ფასი არ იქნება არც ხელშეკრულებით განსაზღვრული პროდუქციის ერთეულის ფასი და არც პროდუქციის ერთეულის საბაზრო ფასის ტოლი პროდუქციის მიწოდების პერიოდში.

შეფასება ან ხელახლა შეფასება იმისა, შეთანხმება წარმოადგენს თუ არა იჯარას, ან შეიცავს თუ არა იჯარას

10. შეთანხმება შეიცავს თუ არა იჯარას უნდა განისაზღვროს შეთანხმების დასაწყისში, შეთანხმების თარიღამდე და მხარეების მიერ პრინციპულ საკითხებზე შეთანხმების თარიღზე ადრე, ყველა ფაქტისა და გარემოების საფუძველზე. იმის ხელახალი შეფასება, შეთანხმება შეიცავს თუ არა იჯარას შეთანხმების დაწყების შემდეგ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში განხორციელდება, თუ იარსებებს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან თუნდაც ერთი:

ა) ადგილი აქვს სახელშეკრულებო პირობების შეცვლას, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ცვლილება მხოლოდ აახლებს ან ახანგრძლივებს შეთანხმებას;

ბ) შეთანხმების განახლების არჩევანი ხორციელდება ან მხარეებს შორის შეთანხმდება შეთანხმების ვადის გახანგრძლივება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც განახლება ან გახანგრძლივება თავიდანვე იყო გათვალისწინებული იჯარის პირობაში ბასს 17-ის მე-4 პუნქტის შესაბამისად. შეთანხმების განახლება ან გახანგრძლივება, რომელიც არ ითვალისწინებს თავდაპირველი შეთანხმებით გათვალისწინებული რაიმე პირობის შეცვლას მისი ვადის გასვლამდე, მხოლოდ მისი განახლების ან გახანგრძლივების პერიოდთან დაკავშირებით უნდა შეფასდეს, მე-6-9 პუნქტების მიხედვით;

გ) ადგილი აქვს ცვლილებას იმის განსაზღვრაში, შეთანხმების შესრულება დამოკიდებულია თუ არა წინასწარ განსაზღვრულ აქტივზე;

დ) აქტივი არსებითად არის შეცვლილი, მაგალითად, ძირითადი საშუალების შინაარსობ-რივი ფიზიკური ცვლილება.

11. შეთანხმების ხელახალი შეფასება დამყარებული უნდა იყოს ხელახალი შეფასების დღეს არსებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე, მათ შორის შეთანხმების დარჩენილ ვადაზე. შეფასებაში მომხდარი ცვლილება (მაგ., მყიდველისათვის და პოტენციური მყიდველისათვის მისაწოდებელი პროდუქციის შეფასებული ღირებულების) არ გამოიწვევს ხელახალი შეფასების საჭიროებას. თუ შეთანხმების ხელახალი შეფასება ხდება და დადგინდება, რომ იგი შეიცავს (ან არ შეიცავს) იჯარას, გამოყენებული იქნება იჯარის აღრიცხვა (ან შეწყდება იჯარის აღრიცხვა):

ა) მე-10 პუნქტის (ა), (გ) ან (დ) შემთხვევებში – როდესაც გარემოებების შეცვლა გამოიწვევს ხელახალი შეფასების საჭიროებას;

ბ) მე-10 პუნქტის (ბ) შემთხვევაში – შეთანხმების განახლების ან გახანგრძლივების პერიოდის დაწყებისას.

საიჯარო გადასახდელების განცალკევება სხვა გადახდებისგან

12. თუ შეთანხმება შეიცავს იჯარას, შეთანხმების მონაწილე მხარეები შეთანხმებაში გათვალისწინებული იჯარის ელემენტისათვის ისარგებლებენ ბასს 17-ის მოთხოვნებით, თუ ისინი განთავისუფლებულნი არ არიან ამ მოთხოვნებისაგან ბასს 17 მე-2 პუნქტის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, თუ შეთანხმება იჯარას შეიცავს, ეს იჯარა კლასიფიცირებლი უნდა იყოს როგორც ფინანსური იჯარა ან საოპერაციო იჯარა ბასს 17-ის 7-19 პუნქტების შესაბამისად. შეთანხმების სხვა ელემენტები, რომლებიც არ ხვდება ბასს 17-ის მოქმედების სფეროში, სხვა სტანდარტების მიხედვით უნდა აღირიცხოს.

13. ბასს 17-ის მოთხოვნების გამოყენების მიზნებისათვის, შეთანხმების დასაწყისში ან შეთანხმების ხელახალი შეფასებისას, გადასახდელი თანხები და შეთანხმებით გათვალისწინებული სხვა სახის კომპენსაცია, მათი შესაბამისი რეალური ღირებულებების საფუძველზე, უნდა განცალკევდეს, კერძოდ, როგორც იჯარა და სხვა ელემენტები. მინიმალური საიჯარო გადასახდელები, ბასს 17-ის მე-4 პუნქტში მოცემული განმარტების თანახმად, მხოლოდ იჯარის გადასახდელებს მოიცავს (ე.ი. აქტივის გამოყენების უფლებას) და არ მოიცავს შეთანხმების სხვა ელემენტებისთვის გადასახდელ თანხებს (მაგ. მომსახურებისა და პროდუქციის ღირებულებისთვის).

14. ზოგ შემთხვევაში, მყიდველს საიჯარო გადასახდელებისა და შეთანხმების სხვა ელემენტების განსაცალკევებლად შეფასების ტექნიკის გამოყენება სჭირდება. მაგალითად, მყიდველმა საიჯარო გადასახდელები შეიძლება შეაფასოს შესადარისი აქტივის საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით, რომელიც არ შეიცავს სხვა ელემენტებს, ან შეთანხმების სხვა ელემენტების გადახდების შეფასებით შესადარისი შეთანხმების საფუძველზე და შემდეგ ამ თანხების გამოკლებით შეთანხმებით გათვალისწინებული მთლიანი გადასახდელებიდან.

15. თუ მყიდველი დაადგენს, რომ შეუძლებელია ამ გადახდების ერთმანეთისგან საიმედოდ განცალკევება, იგი:

ა) ფინანსური იჯარის შემთხვევაში აღიარებს აქტივს და ვალდებულებას საბაზისო აქტივის რეალური ღირებულების[1] ტოლი თანხით, რომელიც მე-7 და მე-8 პუნქტებში განსაზღვრული იყო როგორც იჯარის ობიექტი. შედეგად, ვალდებულება შემცირდება, როდესაც გადახდები განხორციელდება და ვალდებულებასთან დაკავშირებით პირობითად დარიცხული ფინანსური ხარჯი აღიარდება მყიდველის ნასესხები სახსრების ზრდადი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით[2].

ბ) საოპერაციო იჯარის შემთხვევაში, შეთანხმებით გათვალისწინებულ ყველა გადახდას მიიჩნევს საიჯარო გადახდებად, ბასს 17-ის განმარტებითი მოთხოვნების დაკმაყოფი-ლების მიზნით, მაგრამ:

(i) ამ გადახდებს გააშუქებს სხვა ისეთი შეთანხმებების მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისაგან განცალკევებით, რომლებიც არ შეიცავს არასაიჯარო ელემენტების გადახდებს; და

(ii) ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აცხადებს, რომ განმარტებული გადახდები ასევე მოიცავს შეთანხმებაში გათვალისწინებულ არასაიჯარო ელემენტების გადახდებსაც.

---

1. ბასს 17-ში გამოყენებული ტერმინი „რეალური ღირებულება“ ზოგიერთ ასპექტში განსხვავდება ფასს 13-ში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტებისგან. ამგვარად, როდესაც ბასს 17-ს იყენებს, საწარმომ რეალური ღირებულება უნდა განსაზღვროს ბასს 17-ის და არა ფასს 13-ის შესაბამისად.

2. ე.ი. მოიჯარის ნასესხები სახსრების ზღვრული საპროცენტო განაკვეთი, როგორც განსაზღვრულია ბასს 17-ის მე-4 პუნქტში.

ძალაში შესვლის თარიღი

16. საწარმომ წინამდებარე ინტერპრეტაცია უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც იწყება 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ საწარმო ამ ინტერპრეტაციას 2006 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

16ა. საწარმომ 4(ბ) პუნქტში შესული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც იწყება 2008 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. თუ საწარმო ფასიკ 12-ს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ზემოაღნიშნული ცვლილბებიც.

გარდამავალი დებულებები

17. ბასს 8 განმარტავს, თუ როგორ იყენებს საწარმო ამა თუ იმ ინტერპრეტაციის თავდაპირ-ველი გამოყენებით გამოწვეულ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას. საწარმოს არ მოე-თხოვება ამ მოთხოვნების შესრულება წინამდებარე ინტერპრეტაციის პირველად გამოყე-ნების დროს. თუ საწარმო სარგებლობს ამ ვალდებულებიდან განთავისუფლებით, მან ინტერპრეტაციის მე-6-9 პუნქტები უნდა გამოიყენოს ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწ-ყისში არსებულ შეთანხმებებთან მიმართებით, რომლისთვისაც შესადარისი ინფორმაციის წარდგენა ხდება ფასს-ის შესაბამისად, ამ პერიოდის დასაწყისში არსებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე დაყრდნობით.

 © IFRS Foundation