

ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 18

Ակտիվների փոխանցում հաճախորդների կողմից

Հղումներ

- «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ»¹
- ՖՀՄՄ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը» (փոփոխված 2008թ.)
- ՀՀՄՄ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»
- ՀՀՄՄ 16 «Հիմնական միջոցներ»
- ՀՀՄՄ 18 «Հասույթ»
- ՀՀՄՄ 20 «Պետական շտրհների հաշվառում և պետական աջակցության բացահայտում»
- ՖՀՄՄԿ 12 «Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»

Նախադրյալներ

1. Հանրային կոմունալ ծառայությունների ոլորտում կազմակերպությունը կարող է իր հաճախորդներից ստանալ հիմնական միջոցներ, որոնք անհրաժեշտ են հաճախորդներին այդ ցանցին միացնելու և նրանց այնպիսի ապրանքների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու համար, ինչպիսիք են էլեկտրաէներգիան, գազը կամ ջուրը: Այլ դեպքում, կազմակերպությունը կարող է հաճախորդներից ստանալ դրամական միջոցներ, որոնք նախատեսված են նման հիմնական միջոցների միավորների ձեռք բերման կամ կառուցման համար: Սովորաբար, հաճախորդներից պահանջվում է կատարել լրացուցիչ վճարումներ ապրանքների կամ ծառայությունների ձեռք բերման համար՝ հիմնվելով սպառման ծավալների վրա:
2. Ակտիվների փոխանցում հաճախորդների կողմից կարող է տեղի ունենալ նաև հանրային կոմունալ ծառայությունների ոլորտից տարբերվող ոլորտներում: Օրինակ, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների գործառնությունը արտաքին կազմակերպությանը փոխանցած կազմակերպությունը կարող է իր առկա հիմնական միջոցները փոխանցել այդ արտաքին ներգրավված կազմակերպությանը:
3. Որոշ դեպքերում, ակտիվը փոխանցողը կարող է չլինել այն կազմակերպությունը, որն ունենալու է հասանելիություն ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը կամ ստանալու է այդ ապրանքները կամ ծառայությունները: Այնուամենայնիվ, հարմարության համար սույն Մեկնաբանությունը դիտարկում է ակտիվը փոխանցող կազմակերպությունը որպես հաճախորդ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է կազմակերպությունների կողմից հիմնական միջոցների միավորների փոխանցումները հաշվառելու նպատակով, երբ նման փոխանցումները ստացվում են նրանց հաճախորդների կողմից:
5. Համաձայնությունները սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում այնպիսի համաձայնություններն են, որոնցով կազմակերպությունը հաճախորդներից ստանում է հիմնական միջոցներ՝ հետագայում նրանց ցանցին միացնելու և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու նպատակով:
6. Սույն մեկնաբանությունը կիրառելի է նաև այն պայմանագրերի համար, որոնցով կազմակերպությունը հաճախորդներից ստանում է դրամական միջոցներ՝ դրանցով բացառապես հիմնական միջոցի

¹ 2010թ. սեպտեմբերին ՀՀՄՄԻ-ն «Հիմունքները» փոխարինեց «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներով»

միավորներ կառուցելու կամ ձեռք բերելու նպատակով, և այդ հիմնական միջոցի միավորը կազմակերպությունը պետք է օգտագործի հաճախորդներին ցանցին միացնելու և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիություն ապահովելու նպատակով:

7. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառելի չէ այն պայմանագրերի համար, որոնցով փոխանցումը կա՛մ պետական շնորհ է՝ ՀՀՄՄ 20-ի սահմանմանը համապատասխան, կա՛մ ենթակառուցվածք է, որը օգտագործվում է ծառայությունների կոնցեսիայի համաձայնության շրջանակներում և գտնվում է ՖՀՄՄԿ 12-ի գործողության ոլորտում:

Հարցադրումներ

8. Մեկնաբանությունը պատասխանում է հետևյալ հարցադրումներին.
 - ա) բավարարված է արդյո՞ք ակտիվի սահմանումը,
 - բ) եթե ակտիվի սահմանումը բավարարված է, ինչպե՞ս պետք է հիմնական միջոցի փոխանցումը չափվի սկզբնական ճանաչման պահին,
 - գ) եթե հիմնական միջոցը սկզբնական ճանաչման պահին չափվում է իրական արժեքով, ինչպե՞ս պետք է հաշվառվի առաջացող կրեդիտը,
 - դ) ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի իր հաճախորդի կողմից ստացվող դրամական միջոցը:

Փոխհամաձայնություն

Արդյո՞ք բավարարված է ակտիվի սահմանումը

9. Երբ կազմակերպությունը հաճախորդից ստանում է հիմնական միջոցի միավորի փոխանցում, այն պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք փոխանցված միավորը համապատասխանում է *«Հիմունքներում»* ներկայացված ակտիվի սահմանմանը: *«Հիմունքների»*¹ 49(ա) պարագրաֆը սահմանում է, որ «Ակտիվը կազմակերպության կողմից վերահսկվող ռեսուրս է որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և որից ակնկալվում է ապագա տնտեսական օգուտների հոսք դեպի կազմակերպություն»: Մեծամասամբ կազմակերպությունը ստանում է փոխանցված հիմնական միջոցի միավորի սեփականության իրավունք: Մակայն, ակտիվի առկայությունը որոշելու հարցում սեփականության իրավունքը կարևոր չէ: Հետևապես, եթե հաճախորդը շարունակում է վերահսկել փոխանցված միավորը, ապա չնայած սեփականության փոխանցմանը, ակտիվի սահմանումը բավարարված չէ:
10. Կազմակերպությունը, որը վերահսկում է ակտիվը, սովորաբար կարող է օգտագործել այն իր հայեցողությամբ: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է փոխանակել այդ ակտիվը այլ ակտիվներով, օգտագործել այն ապրանքների կամ ծառայությունների արտադրության նպատակով, սահմանել գին ուրիշների կողմից այն օգտագործելու համար, օգտագործել այն պարտավորությունները մարելու նպատակով, պահել կամ բաշխել այն սեփականատերերին: Կազմակերպությունը, որը հաճախորդից ստանում է հիմնական միջոցի միավոր, փոխանցված միավորի նկատմամբ վերահսկողությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնի բոլոր առնչվող փաստերը և հանգամանքները: Օրինակ, չնայած կազմակերպությունը պետք է օգտագործի փոխանցված հիմնական միջոցը այդ հաճախորդին մեկ կամ մի քանի ծառայություններ մատուցելու նպատակով, կազմակերպությունը կարող է ունենալ կարողություն՝ որոշելու, թե հիմնական միջոցը ինչպես է շահագործվում և պահպանվում, ինչպես նաև՝ թե երբ այն պետք է փոխարինվի: Այս դեպքում կազմակերպությունը սովորաբար կարող է եզրակացնել, որ վերահսկում է փոխանցված հիմնական միջոցը:

¹ այժմ *«Հայեցակարգային հիմունքներ»*-ի 4.4.ա-ն

Ինչպե՞ս պետք է փոխանցված հիմնական միջոցի միավորը չափվի սկզբնական ճանաչման պահին

11. Եթե կազմակերպությունը եզրակացնում է, որ ակտիվի սահմանումը բավարարված է, այն պետք է ՀՀՄՍ 16-ի 7-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչի փոխանցված ակտիվը որպես հիմնական միջոցի միավոր և այդ ստանդարտի 24-րդ պարագրաֆին համապատասխան սկզբնական ճանաչման պահին ինքնարժեքը չափի իրական արժեքով:

Ինչպե՞ս պետք է հաշվառվի կրեդիտը

12. Հետևյալ քննարկումը ենթադրում է, որ հիմնական միջոցի միավոր ստացող կազմակերպությունը եզրակացրել է, որ փոխանցված միավորը պետք է ճանաչվի և չափվի 9-11-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:
13. ՀՀՄՍ 18-ի 12-րդ պարագրաֆը սահմանում է, որ «Երբ ապրանքները վաճառվում են կամ ծառայությունները մատուցվում են ոչ նմանատիպ ապրանքներով կամ ծառայություններով փոխանակելու միջոցով, փոխանակումը դիտվում է որպես հասույթ առաջացնող գործարք»: Համաձայն սույն Մեկնաբանության գործողության ոլորտում գտնվող պայմանագրի պայմանների, հիմնական միջոցի միավորի փոխանցումը, ոչ նմանատիպ ապրանքներով և ծառայություններով փոխանակում է: Հետևաբար, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի հասույթ ՀՀՄՍ 18-ին համապատասխան:

Առանձին ծառայությունների նույնականացումը

14. Կազմակերպությունը կարող է համաձայնվել փոխանցվող հիմնական միջոցի միավորի դիմաց մատուցել մեկ կամ մի քանի ծառայություններ, ինչպիսիք են հաճախորդի միացումը ցանցին և/կամ ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարման հասանելիության տրամադրումը: ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆի համաձայն, կազմակերպությունը պետք է նույնականացնի պայմանագրում ներառված առանձին ծառայությունները :
15. Հատկանիշները, որոնք մատնանշում են, որ հաճախորդին ցանցին միացնելը նույնականացվում է որպես առանձին ծառայություն , ներառում են.
 - ա) ծառայությանը միացումը մատուցվում է հաճախորդին և նրա համար որպես այդպիսին ներկայացնում է առանձին արժեք,
 - բ) ծառայությանը միացման իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել:
16. Հատկանիշը, որը մատնանշում է հաճախորդին ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը հասանելիության տրամադրումը, նույնականացվում է որպես ծառայությունների առանձին բաղադրիչ, այն է՝ որ ապագայում փոխանցում կատարող հաճախորդը ստանում է ապրանքների կամ ծառայությունների, կամ երկուսի, շարունակական հասանելիություն ավելի ցածր գնով, քան թե նա կստանար, եթե կատարած չլիներ հիմնական միջոցի միավորի փոխանցումը:
17. Հակառակ դրան, հատկանիշը, որը մատնանշում է, որ հաճախորդին ապրանքների կամ ծառայությունների շարունակական մատակարարմանը հասանելիություն տրամադրելը ծագում է կազմակերպության գործունեության լիցենզիայի պայմաններից կամ այլ կարգավորումից և ոչ թե հիմնական միջոցի միավորի փոխանցմանը առնչվող պայմանագրից, այն է, որ հաճախորդները, ովքեր կատարում են փոխանցում շարունակական հասանելիության համար կամ ապրանքների կամ ծառայությունների, կամ երկուսի, համար վճարում են նույն գինը, ինչ որ վճարում են մնացած՝ փոխանցում չկատարող հաճախորդները:

Հասույթի ճանաչումը

18. Եթե նույնականացվել է միայն մեկ ծառայություն, ապա կազմակերպությունը պետք է ՀՀՄՍ 18-ի 20-րդ պարագրաֆի համաձայն հասույթ ճանաչի այն ժամանակ, երբ մատուցվում է այդ ծառայությունը:
19. Եթե նույնականացվել է ավելի քան մեկ առանձին ծառայություն, ապա ՀՀՄՍ 18-ի 13-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ պայմանագրով ստացված կամ ստացվելիք ընդհանուր հատուցման իրական արժեքը

բաշխվի յուրաքանչյուր ծառայությանը և ՀՀՄՍ 18-ի ճանաչման չափանիշն այնուհետև կիրառվի յուրաքանչյուր ծառայության նկատմամբ:

20. Եթե շարունակական ծառայությունը նույնականացվում է որպես պայմանագրի մաս, ապա ժամանակաշրջանը, որում ճանաչվելու է այդ ծառայության համար հասույթը, սովորաբար որոշվում է հաճախորդի հետ ունեցած պայմանագրի պայմաններից ելնելով: Եթե պայմանագիրը չի սահմանում ժամանակաշրջան, ապա հասույթը պետք է ճանաչվի շարունակական ծառայության մատուցման համար օգտագործվող՝ փոխանցված ակտիվի օգտակար ծառայությունը չգերազանցող ժամանակահատվածում:

Ինչպե՞ս պետք է կազմակերպությունը հաշվառի հաճախորդներից ստացվող դրամական միջոցները

21. Երբ կազմակերպությունը հաճախորդից ստանում է դրամական միջոցներ, ապա այն պետք է 6-րդ պարագրաֆին համապատասխան գնահատի՝ արդյոք պայմանագիրը գտնվում է սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում: Եթե դա այդպես է, ապա կազմակերպությունը պետք է գնահատի՝ արդյոք հիմնական միջոցի կառուցված կամ ձեռք բերված միավորը բավարարում է ակտիվի սահմանմանը՝ համաձայն 9-րդ և 10-րդ պարագրաֆների: Եթե ակտիվի սահմանումը բավարարված է, ապա կազմակերպությունը պետք է հիմնական միջոցի միավորը ճանաչի ինքնարժեքով՝ ՀՀՄՍ 16-ին համապատասխան, իսկ հաճախորդի կողմից ստացված գումարի չափով ճանաչի հասույթ՝ 13-20-րդ պարագրաֆներին համապատասխան:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

22. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն Մեկնաբանությունը առաջընթաց եղանակով 2009թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո հաճախորդներից ստացված ակտիվների փոխանցումների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է, այն դեպքում, երբ Մեկնաբանության՝ անցյալ փոխանցումների նկատմամբ կիրառելու համար անհրաժեշտ գնահատումները և այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել այդ փոխանցումների կատարման պահին: Կազմակերպությունը պետք է բացահայտի ամսաթիվը, որից սկսած Մեկնաբանությունը կիրառվել է: