

## იმკ-ის ინტერპრეტაცია 27

### გარიგებების შინაარსის შეფასება, რომელიც შეიცავს იჯარის სამართლებრივ ფორმას

#### წყაროები:

- ბასს 8 - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“;
- ბასს 17 - „იჯარა“ (შესწორებული 2003 წელს).
- ბასს 37 - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“;
- ფასს 4 - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“;
- ფასს 9 - „ფინანსური ინსტრუმენტები“;
- ფასს 15 - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“.

#### განსახილველი საკითხი

1. საწარმომ შეიძლება დადოს გარიგება ან სტრუქტურული გარიგებები (შეთანხმება) არადაკავშირებულ მხარესთან ან მხარეებთან (ინვესტორი), რომელიც მოიცავს იჯარის იურიდიულ ფორმას. მაგალითად, საწარმომ აქტივები შეიძლება მიაქირავოს ინვესტორს და მოახდინოს იმავე აქტივების უკან დაქირავება. ყოველი შეთანხმების ფორმა და მისი პირობები და ვადები შეიძლება მნიშვნელოვნად იცვლებოდეს. იჯარისა და უკუიჯარის შემთხვევაში, შეთანხმება შეიძლება აწყობილი იყოს ინვესტორისათვის საგადასახადო უპირატესობის მისაღწევად, რომელიც საწარმოსთან ურთიერთობს საზღაურის ფორმით და არა აქვს აქტივის გამოყენების უფლება.
2. როდესაც შეთანხმება ინვესტორთან მოიცავს იჯარის სამართლებრივ ფორმას, წარმოიქმნება შემდეგი საკითხები:
  - ა) როგორ უნდა განისაზღვროს, არის თუ არა გარიგებები დაკავშირებული და უნდა აღირიცხონ თუ არა ისინი, როგორც ერთი ოპერაცია;
  - ბ) აკმაყოფილებს თუ არა შეთანხმება ბასს 17-ის - „იჯარის“ განმარტებას; ხოლო თუ არა,
    - (i) წარმოადგენს თუ არა საწარმოს აქტივებსა და ვალდებულებებს განცალკევებული საინვესტიციო ანგარიში და საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებები (რომლებიც შეიძლება არსებობდეს) (მაგ., ინტერპრეტაციაზე დართული მითითებების ა2(ა) პუნქტში აღწერილი მაგალითი);
    - (ii) როგორ უნდა აღრიცხოს საწარმომ შეთანხმებიდან გამომდინარე სხვა ვალდებულებები; და
    - (iii) როგორ უნდა აღრიცხოს საწარმომ საზღაური, რომელსაც ის ინვესტორისგან მიიღებს.

#### კონსენსუსი

3. გარიგებები, რომლებიც იწვევს იჯარის სამართლებრივი ფორმის ჩართვას, ურთიერთდაკავშირებულია და უნდა აღირიცხოს, როგორც ერთი ოპერაცია, როდესაც საერთო ეკონომიკური ეფექტი გაუგებარი იქნებოდა ოპერაციების ერთიანად აღქმის გარეშე. ეს ხდება, მაგალითად, როდესაც გარიგებები მჭიდროდ არიან ურთიერთდაკავშირებული, შეთანხმებისას განიხილება ერთ ოპერაციად და მათი შესრულება ხდება პარალელურად, ან თანამიმდევრულად (ინტერპრეტაციაზე დართული მითითებების „ა“ ნაწილში მოცემულია ამ ინტერპრეტაციის გამოყენების ილუსტრაციები.)

4. აღრიცხვა ასახავს შეთანხმების შინაარსს. შეთანხმების ყველა ასპექტი და ვარიანტი უნდა შეფასდეს მისი შინაარსის განსასაზღვრავად, უფრო მეტი წონის მიცემით იმ ასპექტებსა და ვარიანტებზე, რომლებსაც ეკონომიკური ეფექტი აქვთ.
5. ბასს 17 გამოიყენება, როდესაც შეთანხმების შინაარსი შეიცავს აქტივის გამოყენების უფლების გადაცემას შეთანხმებული პერიოდის განმავლობაში. ინდიკატორები, რომლებიც ინდივიდუალურად აჩვენებს, რომ შეთანხმება შინაარსობრივად შეიძლება შეიცავდეს იჯარას ბასს 17-ის მიხედვით, მოიცავს (ინტერპრეტაციაზე დართული მითითებების ბ ნაწილში მოცემულია ამ ინტერპრეტაციის გამოყენების ილუსტრაციები.) შემდეგ საკითხებს:
  - ა) საწარმო იტოვებს ყველა რისკსა და სარგებელს, რაც ეხება მოცემული აქტივის საკუთრებას და არსებითად იმავე უფლებებით სარგებლობს, როგორც შეთანხმებამდე;
  - ბ) შეთანხმების ძირითადი მიზანია კონკრეტული საგადასახადო შედეგის მიღწევა და არა აქტივის მოხმარების უფლების ქონა; და
  - გ) ოფციონი ჩართულია ისეთი ვადებით, რაც მის განხორციელებას თითქმის უდავოს ხდის (მაგ., ფუთ-ოფციონი, რომლის გამოყენების ფასი გაცილებით აღემატება მისი განხორციელების თარიღისთვის მოსალოდნელ რეალურ ღირებულებას).
6. *სტრუქტურული საფუძვლები*<sup>1</sup> 49-64-ე პუნქტებში მოცემული განმარტებები და მითითებები საწარმომ უნდა გამოიყენოს იმის დასადგენად, განცალკევებული საინვესტიციო ანგარიში და საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებები წარმოადგენს თუ არა საწარმოს აქტივებსა და ვალდებულებებს. ქვემოთ განხილულია ინდიკატორები, რომლებიც ერთობლივად იმაზე მეტყველებს, რომ განცალკევებული საინვესტიციო ანგარიში და საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებები, ფაქტობრივად, ვერ აკმაყოფილებს აქტივისა და ვალდებულების განმარტებებს და ამიტომ არ აღიარდება:
  - ა) საწარმოს არ შეუძლია საინვესტიციო ანგარიშის კონტროლი კერძო მიზნების მიღწევისათვის და ვალდებული არაა თავისი საიჯარო გადასახდელების გასტუმრებაზე. ეს ხდება, როცა წინასწარი გადახდის ანგარიში ჯდება ცალკე საინვესტიციო ანგარიშზე ინვესტორის დასაცავად და შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ინვესტორისთვის გადასახდელოდ. ინვესტორი თანხმდება, რომ საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებები უნდა დაიფაროს საინვესტიციო ანგარიშის სახსრებიდან და საწარმოს შესაძლებლობა არა აქვს, შეაჩეროს საინვესტიციო ანგარიშიდან ინვესტორისთვის გადახდები;
  - ბ) საწარმოს აქვს მთლიანი თანხის შევსების მხოლოდ მცირე რისკი ინვესტორის საზღაურისგან და შესაძლო დამატებითი თანხების გადახდისას, ან როდესაც საზღაური არ იქნება მიღებული, მხოლოდ მცირე რისკია იმისა, რომ თანხა გადასახდელი იქნება სხვა ვალდებულებების ფარგლებში (მაგ., გარანტია). გადახდის მხოლოდ მცირე რისკი არსებობს, როცა შეთანხმების პირობები მოითხოვს, რომ წინასწარი გადახდების ანგარიში ინვესტირებულ იქნეს რისკისაგან თავისუფალ აქტივებში, რომლებიდანაც მოსალოდნელია საკმარისი ფულადი სახსრების წარმოქმნა საიჯარო ვალდებულებების დასაფარად; და
  - გ) გარდა შეთანხმების საწყისი ფულადი ნაკადებისა, შეთანხმების მიხედვით არსებული ერთადერთი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადებია საიჯარო გადასახდელები, რომლებიც მთლიანად კმაყოფილდება საწყისი ფულადი სახსრებით შედგენილი ცალკე საინვესტიციო ანგარიშის ფონდებიდან.
7. შეთანხმებით გათვალისწინებული სხვა ვალდებულებები, მათ შორის გაცემული გარანტიები და შეთანხმების მოქმედების ვადაზე ადრე შეწყვეტისას წარმოქმნილი ვალდებულებები უნდა აღირიცხოს ბასს 37-ის, ფასს 4-ის ან ფასს 9-ის მიხედვით, შეთანხმების პირობებიდან გამომდინარე.

1. მინიშნებაში „სტრუქტურული საფუძვლები“ იგულისხმება ბასსკ-ის მიერ 2001 წელს გამოცემული - „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“. 2010 წლის სექტემბერში ბასსს-მა სტრუქტურული საფუძვლები ჩაანაცვლა „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით“. 49-64-ე პუნქტები ამჟამად არის კონცეპტუალური საფუძვლების 4.4-4.19 პუნქტები.

8. იმის დასადგენად, როდის უნდა აღიარდეს შემოსავლის სახით საზღაური, რომელიც საწარმომ შეიძლება მიიღოს, საწარმომ ფასს 15-ის მოთხოვნები უნდა გამოიყენოს თითოეული შეთანხმების ფაქტებსა და გარემოებებთან მიმართებით. ამასთან დაკავშირებით, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები: არსებობს თუ არა შენარჩუნებული მონაწილეობა სამომავლოდ შესასრულებელი, არსებული მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ფორმით, რაც აუცილებელია ანაზღაურების მისაღებად; არსებობს თუ არა ნარჩენი რისკები, საგარანტიო შეთანხმებების პირობები და ანაზღაურების დაბრუნების რისკი. ქვემოთ ჩამოთვლილი ინდიკატორები, ინდივიდუალურად, იმის მაჩვენებელია, რომ მიუღებელია მთლიანი ანაზღაურების შემოსავლად აღიარება, თუ ეს ანაზღაურება საწარმომ მიიღო შეთანხმების დასაწყისში:
- ა) ვალდებულებები იმის შესახებ, განახორციელოს, ან პირიქით არ განახორციელოს გარკვეული მნიშვნელოვანი საქმიანობები წარმოადგენს საზღაურის მიღების პირობებს და ამის გამო სამართლებრივად სავალდებულო შეთანხმების ამოქმედება არ არის შეთანხმებით მოთხოვნილი ყველაზე მნიშვნელოვანი აქტი;
  - ბ) დაწესებულია შეზღუდვები მოცემული აქტივის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რომლის პრაქტიკული შედეგია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენებისა და მნიშვნელოვნად შეცვლის შეზღუდვა (მაგ., დამუშავება, გაყიდვა, ან უზრუნველყოფის სახით გირაოში ჩადება);
  - გ) საზღაურის ნაწილის უკუდაბრუნებისა და რაიმე დამატებითი თანხის შესაძლო გადახდის ალბათობა არ არის მცირე. ასე მაშინ ხდება, როდესაც, მაგალითად:
    - (i) მოცემული აქტივი არ არის სპეციალიზებული აქტივი, რომელიც აუცილებლად ესაჭიროება საწარმოს თავისი საქმიანობის განსახორციელებლად და ამის გამო არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ საწარმოს შეთანხმების ვადაზე ადრე შესაწყვეტად შეუძლია თანხის გადახდა; ან
    - (ii) შეთანხმების პირობების მიხედვით საწარმოს მოეთხოვება, ან აქვს გარკვეული ან სრული თავისუფლება, მოახდინოს წინასწარ გადახდილი თანხის ინვესტირება ისეთ აქტივებში, რომლებსაც ახასიათებს უმნიშვნელოზე მეტი რისკი (მაგ., სავალუტო, საპროცენტო განაკვეთის, ან საკრედიტო რისკი). ამ შემთხვევაში, რისკი იმისა, რომ ინვესტიციის თანხა არასაკმარისი იქნება საიჯარო ვალდებულებების დასაფარად, არც ისე მცირეა და ამიტომ არსებობს იმის შესაძლებლობა, რომ საწარმოს მოეთხოვება გარკვეული თანხის გადახდა.
9. საზღაური უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში საკუთარი ეკონომიკური შინაარსიდან და ბუნებიდან გამომდინარე.

**განმარტებითი შენიშვნები**

10. შეთანხმების ყველა ასპექტი, რომელიც შინაარსის მიხედვით შეიცავს იჯარას ბასს 17-ის მიხედვით, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შესაბამისი განმარტებების განსაზღვრისას, რომლებიც, თავის მხრივ, აუცილებელია ხელშეკრულებისა და სააღრიცხვო მეთოდის გასაგებად. ხელშეკრულების არსებობის დროს საწარმომ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი სახის ინფორმაცია:
- ა) ხელშეკრულების აღწერა მოიცავს:
    - (i) მოცემულ აქტივს და შეზღუდვებს მის გამოყენებაზე;
    - (ii) ხელშეკრულების ხანგრძლივობასა და სხვა პირობებს;
    - (iii) ურთიერთდაკავშირებულ ოპერაციებს, ოფციონების ჩათვლით; და
  - ბ) მიღებული საზღაურისთვის გამოყენებულ სააღრიცხვო მეთოდს, პერიოდში შემოსავლად აღიარებულ თანხას და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლს, რომელშიც იგი შედის.
11. ამ ინტერპრეტაციის მე-10 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები მოცემულ უნდა იქნეს ინდივიდუალურად ყოველი ხელშეკრულებისთვის ან ჯამური სახით ხელშეკრულებების ყოველი კლასისათვის. კლასი წარმოადგენს ერთნაირი ბუნების აქტივებთან დაკავშირებული ხელშეკრულებების ჯგუფს (მაგ., გენერაციის სადგურები).

## კონსენსუსის თარიღი

---

2000 წლის თებერვალი.

## ძალაში შესვლის თარიღი

---

ეს კონსენსუსი ძალაში შედის 2001 წლის 31 დეკემბერს. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები აისახება ბასს 8-ის შესაბამისად.

ფასს 9-მ გამოიწვია მე-7 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - გამოიწვია ცვლილებები „წყაროები“ ნაწილში და მე-8 პუნქტში. საწარმომ ეს ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.