ՖՀՄՍՄԿ Մեկնաբանություն 12
Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ

Հղումներ

- *«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներ»*[1]
- *«Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների առաջին անգամ որդեգրումը»* ՖՀՄՍ 1
- *«Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»* ՖՀՄՍ 7
- *«Ֆինանսական գործիքներ»* ՖՀՄՍ 9
- *«Հասույթ գնորդների հետ պայմանագրերից»* ՖՀՄՍ 15
- *«Վարձակալություն»* ՖՀՄՍ 16
- *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»* ՀՀՄՍ 8
- *«Հիմնական միջոցներ»* ՀՀՄՍ 16
- *«Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում»* ՀՀՄՍ 20
- *«Փոխառության ծախսումներ»* ՀՀՄՍ 23
- *«Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը»* ՀՀՄՍ 32
- *«Ակտիվների արժեզրկում»* ՀՀՄՍ 36
- *«Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 37
- *«Ոչ նյութական ակտիվներ»* ՀՀՄՍ 38
- *«Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ. Բացահայտում»* ՄՄԿ-29[2]

Նախապատմություն

1. Շատ երկրներում հանրային ծառայությունների ենթակառուցվածքները, ինչպիսիքն՝ ճանապարհները, կամուրջները, թունելները, բանտերը, հիվանդանոցները, օդանավակայանները, ջրաբաշխման համակարգերը, էներգամատակարարման և հեռահաղորդակցության ցանցերը, ավանդաբար կառուցվել, շահագործվել և սպա-

[1] 2010 թվականի սեպտեմբերին ՀՀՍՍԽ-ն *«Հիմունքներ»* անվանումը փոխարինեց *«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հայեցակարգային հիմունքներ»* անվանումով

[2] ՄՄԿ-29-ի նախկին վերնագիրն էր *«Բացահայտումներ-Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնություններ»*, որը փոփոխվել է ՖՀՄՍՄԿ 12-ով

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

սարկվել են հանրային հատվածի կողմից և ֆինանսավորվել են բյուջետային հատկացումների միջոցով:

2. Որոշ երկրներում կառավարությունները ներդրել են ծառայության պայմանագրային համաձայնություններ՝ այդպիսի ենթակառուցվածքների մշակման, ֆինանսավորման, շահագործման և սպասարկման գործում մասնավոր հատվածին ներգրավելու համար: Ենթակառուցվածքը կարող է արդեն գոյություն ունենալ, կամ կարող է կառուցվել՝ ծառայության համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում: Համաձայնությունը սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում սովորաբար ներառում է մասնավոր հատվածի կազմակերպություն (օպերատոր), որը կառուցում է կամ բարելավում (օրինակ դրա հզորությունը մեծացնելով) ենթակառուցվածք՝ հանրային ծառայություն մատուցելու նպատակով օգտագործման համար և շահագործում կամ սպասարկում է այդ ենթակառուցվածքը սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում: Օպերատորը վճարվում է իր ծառայության դիմաց համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում: Համաձայնությունը կարգավորվում է պայմանագրով, որով սահմանվում են կատարողական չափանիշները, գների ճշգրտման մեխանիզմները, ինչպես նաև վեճերի կարգավորման համաձայնությունները: Նման համաձայնությունը հաճախ նկարագրվում է որպես «կառուցում-շահագործում-փոխանցում»:

3. Ծառայության նման համաձայնությունների առանձնահատկությունը օպերատորի կողմից ստանձնած պարտականության՝ հանրային ծառայության բնույթ ունենալն է: Ըստ հանրային քաղաքականության՝ ենթակառուցվածքի հետ կապված ծառայությունները մատուցվում են հանրությանը՝ անկախ տվյալ ծառայությունը մատուցողի ինքնությունից: Ծառայության համաձայնությունը պայմանագրային կարգով պարտավորեցնում է օպերատորին՝ հանրային հատվածի կազմակերպության անունից ծառայություններ տրամադրել հանրությանը: Այլ ընդհանուր բնութագրիչներ են՝

ա) կողմը, որը տրամադրում է ծառայության համաձայնությունը (շնորհատու), հանրային հատվածի կազմակերպություն է, ներառյալ կառավարական մարմին, կամ մասնավոր հատվածի կազմակերպություն, որին փոխանցվել է ծառայության գծով պատասխանատվությունը.

բ) օպերատորը պատասխանատու է ենթակառուցվածքների կառավարման առնվազն որոշակի մասին հարակից ծառայությունների համար և հանդես չի գալիս սոսկ որպես գործակալ՝ շնորհատուի անունից.

գ) պայմանագիրը սահմանում է օպերատորի կողմից գանձվելիք սկզբնական գները և կարգավորում է գների վերանայումը ծառայության համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում.

դ) օպերատորը պարտավոր է ենթակառուցվածքը համաձայնության ժամանակաշրջանի վերջում շնորհատուին հանձնել որոշակի վիճակում՝ փոքր կամ առանց

հավելյալ հատուցման՝ անկախ այն բանից, թե որ կողմն է սկզբնապես ֆինանսավորել այն:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն Մեկնաբանությունը տրամադրում է մոտեցումներ օպերատորի կողմից «հանրայինից մասնավորին» ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների հաշվապահական հաշվառման համար:

5. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է «հանրայինից մասնավորին» ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների նկատմամբ, եթե՝

   ա) շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը տվյալ ենթակառուցվածքի միջոցով, ում այն պետք է մատուցի այդ ծառայությունները և ինչ գնով, և

   բ) շնորհատուն սեփականության միջոցով, սեփականության իրավունքից բխող իրավունքով կամ այլ կերպ վերահսկում է ենթակառուցվածքի գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ համաձայնության ժամկետի ավարտին:

6. «Հանրայինից մասնավորին» ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունում օգտագործվող ենթակառուցվածքները իրենց օգտակար ծառայության ողջ ընթացքում (ակտիվների ամբողջ ծառայության ընթացքում) սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում են, եթե բավարարված են 5(ա) պարագրաֆի պահանջները: ԿՈՒ1–ԿՈՒ8 պարագրաֆները տրամադրում են ուղեցույց՝ որոշելու համար, արդյոք §հանրայինից մասնավորին¦ ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունները սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում են և ինչ չափով:

7. Սույն Մեկնաբանությունը կիրառվում է հետևյալ երկու դեպքերում՝

   ա) այն ենթակառուցվածքի համար, որն օպերատորը կառուցում կամ ձեռք է բերում երրորդ կողմից՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար, և

   բ) առկա ենթակառուցվածքի համար, որը շնորհատուն տալիս է օպերատորին՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար:

8. Սույն մեկնաբանությունը չի սահմանում այն ենթակառուցվածքի հաշվապահական հաշվառումը, որն օպերատորի կողմից պահվել և ճանաչվել է որպես հիմնական միջոց նախքան ծառայության համաձայնությունը ձեռքբերելը: Նման ենթակառուցվածքի համար կիրառվում են ՖՀՄՍ-ների ապաճանաչման պահանջները (ներկայացված են ՀՀՄՍ 16-ում):

9. Սույն Մեկնաբանությունը չի սահմանում շնորհատուների կողմից հաշվապահական հաշվառումը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Խնդիրներ

10. Սույն մեկնաբանությունը սահմանում է ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների գծով պարտավորությունների և դրանց հետ կապված իրավունքների ճանաչման և չափման ընդհանուր սկզբունքները: Ծառայության կոնցեսիայի համաձայնությունների վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտման պահանջները ներկայացված են ՍՄԿ-29-ում: Խնդիրները, որոնց անդրադառնում է սույն մեկնաբանությունը, հետևյալն է՝

ա) ենթակառուցվածքի նկատմամբ օպերատորի իրավունքների մեկնաբանում,

բ) համաձայնության հատուցման ճանաչում և չափում,

գ) կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ,

դ) շահագործման ծառայություններ,

ե) փոխառության ծախսումներ,

զ) ֆինանսական ակտիվի և ոչ նյութական ակտիվի հետագա հաշվապահական հաշվառման մոտեցումներ, և

է) շնորհատուի կողմից օպերատորին տրամադրված միավորներ:

Փոխհամաձայնություն

Ենթակառուցվածքի նկատմամբ օպերատորի իրավունքների մեկնաբանում

11. Սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում ենթակառուցվածքը չպետք է ճանաչվի որպես օպերատորի հիմնական միջոց, քանի որ ծառայության պայմանագրային համաձայնությամբ հանրային ծառայության ենթակառուցվածքի օգտագործման վերահսկողության իրավունքը չի փոխանցվում օպերատորին: Օպերատորը հնարավորություն ունի շահագործելու ենթակառուցվածքը՝ շնորհատուի անունից հանրային ծառայություն մատուցելու նպատակով՝ համաձայն պայմանագրում սահմանված պայմանների:

Պայմանավորվածության հատուցման ճանաչում և չափում

12. Սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում՝ պայմանագրային համաձայնության պայմաններով, օպերատորը հանդես է գալիս որպես ծառայություն մատուցող: Օպերատորը կառուցում կամ բարելավում է ենթակառուցվածքը (կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ), որն օգտագործվում է հանրային ծառայություններ մատուցելու համար, և շահագործում ու սպասարկում է այդ ենթակառուցվածքը (շահագործման ծառայություններ) սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում:

13. Օպերատորը իր մատուցած ծառայություններից հասույթը պետք է ճանաչի և չափի՝ համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի: Հատուցման բնույթով որոշվում է դրա հետագա

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

հաշվապահական հաշվառման մոտեցումը: Ստացված հատուցումը հետագայում որպես ֆինանսական ակտիվ և որպես ոչ նյութական ակտիվ հաշվառելու մոտեցումները մանրամասներ ներկայացված են ստորև՝ 23–26-րդ պարագրաֆներում:

Կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ

14. Օպերատորը պետք է հաշվառի կառուցման կամ բարելավման ծառայությունները ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն:

Շնորհատուից օպերատորին տրվող հատուցում

15. Եթե օպերատորը տրամադրում է կառուցման կամ բարելավման ծառայություններ, օպերատորի կողմից ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը պետք է ճանաչվի ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն: Հատուցումը կարող է լինել իրավունք՝

ա) ֆինանսական ակտիվի նկատմամբ, կամ

բ) ոչ նյութական ակտիվի նկատմամբ:

16. Օպերատորը պետք է ճանաչի ֆինանսական ակտիվը այնքանով, որքանով ունի անվերապահ պայմանագրային իրավունք՝ կառուցման ծառայությունների դիմաց շնորհատուից կամ նրա ցուցումով ստանալու դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվներ. շնորհատուն ունի փոքր հնարավորություն (եթե ունի) հրաժարվելու վճարումից, քանի որ սովորաբար համաձայնությունը անվերապահ կատարում ապահովող է՝ իրավաբանորեն ամրագրված: Օպերատորը անվերապահ իրավունք ունի ստանալու դրամական միջոցներ, եթե շնորհատուն պայմանագրով երաշխավորում է վճարել օպերատորին. ա) սահմանված կամ որոշելի գումար, կամ բ) հանրային ծառայությունն օգտագործողներից ստացված գումարների և սահմանված կամ որոշելի գումարի միջև եղած տարբերությունը, եթե այդպիսին կա, նույնիսկ եթե վճարումը պայմանավորված է այնքանով, որ օպերատորը պետք է ապահովի ենթակառուցվածքի համապատասխանությունը սահմանված որակի կամ արդյունավետության պահանջներին:

17. Օպերատորը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվը այնքանով, որքանով ստանում է իրավունք (լիցենզիա)՝ գումար գանձելու հանրային ծառայության օգտագործողներից: Հանրային ծառայության օգտագործողներից գումարի գանձման իրավունքը դրամական միջոցներ ստանալու անվերապահ իրավունք չէ, քանի որ գումարները պայմանական են՝ կախված այն բանից, թե որքանով հանրությունը կօգտվի տվյալ ծառայությունից:

18. Եթե օպերատորը վճարվում է կառուցման ծառայությունների համար մասամբ ֆինանսական ակտիվի և մասամբ ոչ նյութական ակտիվի տեսքով,ապա անհրաժեշտ է առանձին հաշվառել օպերատորի հատուցման յուրաքանչյուր բաղկացուցիչը: Երկու բաղկացուցիչների դիմաց ստացված կամ ստացվելիք հատուցումը պետք է սկզբնապես ճանաչվի ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

19. Շնորհատուի կողմից օպերատորին տրված հատուցման բնույթը պետք է որոշվի պայմանագրի պայմաններից ելնելով և, առկայության դեպքում, համապատասխան պայմանագիրը կարգավորող օրենքով: Հատուցման բնույթով որոշվում է դրա հետագա հաշվապահական հաշվառումը, ինչպես նկարագրված է 23-26 պարագրաֆներում: Սակայն, հատուցման երկու տեսակն էլ դասակարգվում են որպես պայմանագրային ակտիվ կառուցման կամ բարելավման ժամանակաշրջանում՝ համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի:

Շահագործման ծառայություններ

20. Օպերատորը պետք է հաշվառի շահագործման ծառայությունները ՖՀՄՍ 15-ի համաձայն:

Ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար սահմանված մակարդակի վերականգնել ու պայմանագրային պարտականություն

21. Օպերատորը կարող է ունենալ պայմանագրային պարտականություններ, որոնք նա պետք է իրականացնի որպես իր լիցենզիայի պայման՝ ա) ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար անհրաժեշտ մակարդակում պահպանելը կամ բ) ենթակառուցվածքը ծառայություն մատուցելու համար անհրաժեշտ մակարդակի վերականգնելը՝ նախքան այն շնորհատուին հանձնելը ծառայության համաձայնության ավարտին: Այս պայմանագրային պարտականությունները՝ պահպանել կամ վերականգնել ենթակառուցվածքը, բացի բարելավման տարրերից (տե՛ս պարագրաֆ 14), պետք է ճանաչվեն և չափվեն՝ համաձայն ՀՀՄՍ 37-ի, այսինքն՝այն ծախսումների լավագույն գնահատականով, որն անհրաժեշտ կլիներ՝ ներկա պատականությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ մարելու համար:

Օպերատորի կրած փոխառության ծախսումներ

22. Համաձայն ՀՀՄՍ 23-ի՝ համաձայնությանը վերագրելի փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչվեն որպես ծախս դրանց կատարման ժամանակաշրջանում, եթե օպերատորը չունի ոչ նյութական ակտիվը ստանալու պայմանագրային իրավունք (հանրային ծառայություն օգտագործողներից վճար գանձելու իրավունք): Այս դեպքում համաձայնությանը վերագրելի փոխառության ծախսումները պետք է կապիտալացվեն համաձայնության կառուցման փուլի ընթացքում՝ համաձայն այդ ստանդարտի:

Ֆինանսական ակտիվ

23. ՀՀՄՍ 32-ը, ՖՀՄՍ 7-ը և ՖՀՄՍ 9-ը կիրառվում են 16-րդ և 18-րդ պարագրաֆների համաձայն ճանաչվող ֆինանսական ակտիվների նկատմամբ:

24. Շնորհատուից կամ նրա ցուցումով ստացման ենթակա գումարը, ՖՀՄՍ 9-ին համապատասխան, հաշվառվում է որպես չափվող՝

ա) ամորտիզացված արժեքով, կամ

բ) իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով, կամ

գ) իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով:

25. Եթե շնորհատուից ստացման ենթակա գումարը հաշվառվում է ամորտիզացված արժեքով կամ իրական արժեքով՝ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքի միջոցով, ՖՀՄՍ 9-ը պահանջում է, որ տոկոսը հաշվարկվի արդյունավետ տոկոսադրույքի մեթոդով, որը ենթակա է ճանաչման շահույթում կամ վնասում:

Ոչ նյութական ակտիվ

26. ՀՀՄՍ 38-ը կիրառվում է 17-րդ և 18-րդ պարագրաֆների համաձայն ճանաչվող ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ: ՀՀՄՍ 38-ի 45–47-րդ պարագրաֆները տրամադրում են մոտեցումներ ոչ նյութական ակտիվների չափման համար, որոնք ձեռք են բերվել ոչ դրամային ակտիվի կամ ակտիվների, կամ դրամային և ոչ-դրամային ակտիվների համակցության դիմաց:

Շնորհատուի կողմից օպերատորին տրամադրված միավորներ

27. Համաձայն 11-րդ պարագրաֆի՝ ենթակառուցվածքի միավորները, որոնք շնորհատուի կողմից հասանելի են դարձել օպերատորին՝ ծառայության համաձայնության նպատակի համար, չեն ճանաչվում որպես օպերատորի հիմնական միջոցներ: Շնորհատուն ևս կարող է նաև օպերատորին տրամադրել այլ միավորներ, որոնք օպերատորը կարող է պահել կամ տիրապետել՝ ըստ իր հայեցողության: Եթե նման ակտիվները կազմում են ծառայությունների դիմաց շնորհատուի կողմից ֆորմալ հատուցման մաս, ապա դրանք պետական շնորհներ չեն՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 20-ում: Փոխարենը, դրանք հաշվառվում են որպես գործարքի գնի մաս՝ համաձայն ՖՀՄՍ 15-ի:

Ուժի մեջ մտնելը

28. Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը կիրառի 2008 թվականի հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը սույն մեկնաբանությունը կիրառում է մինչև 2008 թվականի հունվարի 1-ը սկսվող ժամանակաշրջանների համար, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի:

28Ա-28Գ. [Հանված է]

28Դ. «*Հաստույթ գնորդների հետ պայմանագրերից*» ՖՀՄՍ 15-ը՝ հրապարակված 2014 թվականի մայիսին, փոփոխել է «Հղումներ» բաժինը և 13-15, 18-20 և 27 պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 15-ը:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

28Ե. ՖՀՄՍ 9-ը՝ հրապարակված 2014 թվականի հուլիսին, փոփոխել է 23-25 պարագրաֆները և հանել է 28Ա-28Գ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 9-ը:

28Զ. ՖՀՄՍ 16-ը՝ հրապարակված 2016 թվականի հունվարին, փոփոխել է պարագրաֆ ԿՈՒ8-ը: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունը, երբ կիրառում է ՖՀՄՍ 16-ը:

Անցումը

29. Համաձայն 30-րդ պարագրաֆի՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները հաշվառվում են ՀՀՄՍ 8-ի համաձայն, այսինքն՝ հետընթաց:

30. Եթե որևէ առանձին ծառայության համաձայնության նպատակով օպերատորի համար անիրագործելի է սույն մեկնաբանությունը կիրառել հետընթաց՝ ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, ապա այն պետք է՝

ա) ճանաչի ֆինանսական ակտիվները և ոչ նյութական ակտիվները, որոնք առկա էին ներկայացված ամենավաղ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ,

բ) օգտագործի այդ ֆինանսական և ոչ նյութական ակտիվների նախորդ հաշվեկշռային արժեքները (ինչպես դրանք նախկինում դասակարգվել են) որպես այդ ամսաթվի դրությամբ իրենց հաշվեկշռային արժեքներ, և

գ) ստուգի տվյալ ամսաթվի դրությամբ ճանաչված ֆինանսական և ոչ նյութական ակտիվների արժեզրկված լինելը, բացի այն դեպքերից, երբ դա իրագործելի չէ, որոնց դեպքում գումարները պետք է ստուգվեն արժեզրկման տեսանկյունից՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

Հավելված Ա

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը սույն մեկնաբանության անբաժանելի մասն է:

Գործողության ոլորտը (պարագրաֆ 5)

ԿՈՒ1. Սույն մեկնաբանության 5-րդ պարագրաֆով սահմանվում է, որ ենթակառուցվածքը սույն մեկնաբանության գործողության ոլորտում է, երբ կիրառվում են հետևյալ պայմանները՝

ա) շնորհատուն վերահսկում կամ կարգավորում է, թե ինչ ծառայություններ պետք է մատուցի օպերատորը տվյալ ենթակառուցվածքի միջոցով, ում այն պետք է մատուցի այդ ծառայությունները և ինչ գնով, և

բ) շնորհատուն սեփականության միջոցով, սեփականության իրավունքից բխող իրավունքով կամ այլ կերպ վերահսկում է ենթակառուցվածքի գծով ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ համաձայնության ժամկետի ավարտին:

ԿՈՒ2. (ա)պայմանում նշված վերահսկողությունը կամ կարգավորումը կարող է իրականացվել պայմանագրով կամ այլ կերպ (օրինակ՝ կարգավորող մարմնի միջոցով), և ներառում է հանգամանքներ, որոնցում շնորհատուն գնում է ողջ արդյունքը, ինչպես նաև հանգամանքներ, ըստ որոնց՝ արդյունքը մասամբ կամ ամբողջությամբ գնվում է այլ օգտագործողների կողմից: Այս պայմանը կիրառելիս շնորհատուն և ցանկացած կապակցված կողմ պետք է դիտարկվեն միասին: Եթե շնորհատուն հանրային հատվածի կազմակերպություն է, ապա հանրային հատվածն ամբողջությամբ, հանրային շահերով գործող ցանկացած կարգավորող մարմնի հետ միասին, պետք է դիտարկվի որպես շնորհատուի կապակցված կողմ՝ սույն մեկնաբանության նպատակներով:

ԿՈՒ3. Վերը նշված (ա) պայմանի նպատակով՝ պարտադիր չէ, որ շնորհատուն ունենա գնի լիակատար վերահսկողություն. Բավարար է, որ գինը կարգավորվի շնորհատուի կողմից, պայմանագրով կամ կարգավորող մարմնի կողմից, օրինակ՝ գնի սահմանափակման մեխանիզմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, այդ պայմանը պետք է կիրառվի համաձայնագրի բովանդակության նկատմամբ: Ոչ բովանդակային հատկանիշները, օրինակ՝ սահմանափակումը, որը կիրառելի կլինի միայն որոշակի հանգամանքներում, պետք է բացառվեն: Եվիակառակը՝եթե, օրինակ, պայմանագիրը ենթադրում է օպերատորին տալ գների որոշման ազատություն, սակայն ցանկացած լրացուցիչ շահույթ վերադարձվում է շնորհատուին, ապա օպերատորի հատույցը սահմանափակվում է, և վերահսկողության թեստի գնային տարրը բավարարվում է:

ԿՈՒ4. Վերը նշված (բ) պայմանի նպատակով՝ շնորհատուի կողմից ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահի վերահսկողությունը պետք է ինչպես սահմանափակի

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ

օպերատորի կողմից ենթակառուցվածքի վաճառքի կամ գրավադրման գործնական կարողությունը, այնպես էլ շնորհատուին շարունակական իրավունք տա այն օգտագործելու համաձայնության ժամանակաշրջանի ամբողջ ընթացքում: Ենթակառուցվածքում մնացորդային շահն իրենից ներկայացնում է ենթակառուց-վածքի գնահատված ընթացիկ արժեքն այնպես, ինչպես եթե այն լիներ արդեն այն տարիքի և այն վիճակում, ինչպիսին ակնկալվում է համաձայնության ժամանակաշրջանի ավարտին:

ԿՈՒ5. Վերահսկողությունը պետք է տարանջատվի կառավարումից: Եթե շնորհատուն ենթակառուցվածքում պահպանում է ինչպես 5(ա) պարագրաֆում նկարագրված վերահսկողության աստիճանը, այնպես էլ ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ, օպերատորը միայն կառավարում է ենթակառուցվածքը շնորհատուի անունից, թեև, շատ դեպքերում, այն կարող է ունենալ կառավարման լիազորությունների լայն շրջանակ:

ԿՈՒ6. (ա) և (բ) պայմանները միասին որոշակիացնում են, թե երբ է ենթակառուցվածքը, ներառյալ պահանջվող փոխարինումները (տե՛ս պարագրաֆ 21), վերահսկվում շնորհատուի կողմից դրա տնտեսական ծառայության ողջ ընթացքում: Օրինակ՝ երբ օպերատորին անհրաժեշտ է փոխարինել ենթակառուցվածքի միավորի մի մասը համաձայնության ժամանակաշրջանի ընթացքում (օրինակ՝ ճանապարհի վերին շերտը, կամ շենքի տանիքը), ենթակառուցվածքի տվյալ միավորը պետք է դիտարկվի որպես ամբողջություն: Այդպիսով՝ կբավարարվի (բ) պայմանը ողջ ենթակառուցվածքի համար, ներառյալ փոխարինված մասը, եթե շնորհատուն վերահսկում է ցանկացած նշանակալի մնացորդային շահ՝ տվյալ մասի վերջնական փոխարինման գծով:

ԿՈՒ7. Երբեմն ենթակառուցվածքի օգտագործումը մասամբ կարգավորվում է 5(ա) պարագրաֆում նկարագրված կարգով, իսկ մասամբ չի կարգավորվում: Այնուամենայնիվ, այդ համաձայնությունները կարող են ունենալ տարբեր ձևեր՝

ա) ցանկացած ենթակառուցվածք, որը ֆիզիկապես առանձնացվելի է և հնարավոր է առանձին շահագործել, և որը բավարարում է դրամաստեղծ միավորի սահմանմանը՝ ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 36-ում, պետք է վերլուծվի առանձին, եթե այն ամբողջությամբ օգտագործվում է չկարգավորվող նպատակներով: Օրինակ՝ սա կարող է կիրառվել հիվանդանոցի ոչ հանրային մասի համար, եթե հիվանդանոցի մնացած մասն օգտագործվում է շնորհատուի կողմից՝ հանրային քաղաքականության շրջանակներում հիվանդների սպասարկման համար.

բ) երբ միայն հարակից գործունեությունը (օրինակ՝ հիվանդանոցին կից խանութը) չի կարգավորվում, վերահսկողության թեստերը պետք է կիրառվեն այնպես, ինչպես եթե այդ ծառայությունները գոյություն չունենային, քանի որ այն դեպքերում, երբ շնորհատուն վերահսկում է ծառայությունները 5-րդ պարագրաֆում նկարագրված ձևով, հարակից գործունեության առկայությունը

չի նվազեցնում շնորհատուի կողմից ենթակառուցվածքի նկատմամբ վերահսկողությունը:

ԿՈՒ8. Օպերատորը կարող է իրավունք ունենալ օգտագործելու ԿՈՒ7(ա) պարագրաֆում նկարագրված առանձնացվելի ենթակառուցվածքը, կամ ԿՈՒ7(բ) պարագրաֆում նկարագրված հարակից չկարգավորվող ծառայություններ մատուցելու համար օգտագործվող միջոցները: Երկու դեպքում էլ կարող է իրականում տեղի ունենալ վարձակալություն՝ շնորհատուից օպերատորին, և եթե այդպես է, այն պետք է հաշվառել համաձայն ՖՀՄՍ 16-ի:

© IFRS Foundation/ՖՀՄՍ Հիմնադրամ