

ელენე ხარაბაძე

**ფინანსური აღრიცხვა
(მე-2 დონე)**

ლექციების კურსი

**თბილისი
2018**

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ელენე სარაბაძე

**ფინანსური აღრიცხვა
(მე-2 დონე)**

ლექციების კურსი

**თბილისი
2018**

წიგნში განხილულია ფინანსური აღრიცხვის ისეთი მნიშვნელოვანი საერთაშორისო სტანდარტების თეორიისა და პრაქტიკის საკითხები, როგორცაა: ბასს 7 – ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, ბასს 8 – სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები, ბასს 10 – საანგარიშო პერიოდის შემდეგი მოვლენები, ბასს 17 – იჯარა, ბასს 20 - სასკლმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სასკლმწიფო დანხარების განმარტებითი შენიშვნები, ბასს 26 - საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება, ბასს 28, 40 – ინვესტიციების აღრიცხვა, ბასს 32 – ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა, ბასს 36 - აქტივების გაუფასურება, ბასს 37 - ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები.

წიგნი მომზადებულია ფინანსური აღრიცხვის შესაბამისი სილაბუსის მიხედვით და განკუთვნილია თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მოდულის სტუდენტებისათვის. იგი დაეხმარება ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების აკადემიურ პერსონალსა და სტუდენტებს, პრაქტიკოს მუშაკებს, ფინანსური აღრიცხვის საკითხებით დაინტერესებულ პირებს.

რედაქტორი:

მერაბ ჯიქია,

თსუ ასოცირებული პროფესორი

რეცენზენტები:

ნანა სრესელი,

თსუ ასოცირებული პროფესორი

ზენაბ გოგრიჭიანი,

თსუ ასისტენტ-პროფესორი

რეკომენდებულია დასაბეჭდად ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სასკლმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სარედაქციო-საგამომცემლო საბჭოს გადაწყვეტილებით.

თავი I. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება	6
1.1. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელობა და შინაარსი	6
1.2. ფულადი ნაკადების წარდგენა	11
1.3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მომზადება	20
1.4. განმარტებითი შენიშვნები	22
თავი II. სააღრიცხვო ბოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები	29
თავი III. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოგლენები	43
3.1. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოგლენები, მათი მნიშვნელობა ფინანსური ანგარიშგებისათვის	43
3.2. აღიარება და შეფასება	45
3.3. განმარტებითი შენიშვნები	48
თავი IV. იჯარის აღრიცხვა	50
4.1. საიჯარო ურთიერთობები, მათი კლასიფიკაცია	50
4.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა	54
4.3. ჩვეულებრივი იჯარის აღრიცხვა	62
4.4. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციების აღრიცხვა	64
4.5. განმარტებითი შენიშვნები	69
თავი V. სასჯელმწიფო გრანტების აღრიცხვა	72
5.1. სასჯელმწიფო გრანტები და დახმარება, არიარება და შეფასება	72
5.2. სასჯელმწიფო გრანტების აღრიცხვა	75
5.3. განმარტებითი შენიშვნები	84
თავი VI. საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების აღრიცხვა	85
6.1. საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, სტანდარტის მოქმედების სფერო	85
6.2. საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ფინანსური ანგარიშგება	88
6.3. განმარტებითი შენიშვნები	95
თავი VII. ინვესტიციების აღრიცხვა	97
7.1. ინვესტიციების აღრიცხვა	97
7.2. ინვესტიციები მათი კლასიფიკაცია და შეფასება	101
7.3. გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა	110

7.4.	მეკავშირე საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა	120
7.5.	შვილობილ საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა	124
7.6.	ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის აღრიცხვა	128
7.7.	ინვესტიციების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა	135
7.8.	ინვესტიციების გადაფასების აღრიცხვა	136
თავი VIII.	ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა	140
8.1.	ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი სტრუქტურა	140
8.2.	ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარება და შეფასება	155
8.3.	ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა	190
	თავი IX. აქტივების გაუფასურების აღრიცხვა	225
9.1.	შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება	225
9.2.	ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება	230
9.3.	გაუფასურებული წარალის აღიარება და შეფასება	251
9.4.	განმარტებითი შენიშვნები	278
თავი X.	ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები	284
10.1.	ანარიცხების პირობითი ვალდებულებისა და პირობითი აქტივების ცნება	284
10.2.	ანარიცხების აღიარება და შეფასება	287
10.3.	პირობითი ვალდებულების და პირობითი აქტივების აღიარება და შეფასება	309
10.4.	განმარტებითი შენიშვნები	311
	გამოყენებული ლიტერატურა	314

1. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

1.1. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მნიშვნელობა და შინაარსი

ფულადი ნაკადები ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შექმნას (შემოდინებას) და გასვლას (გადინებას).

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს შეაფასონ საწარმოს მიერ ფულადი საშუალებების და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა და საწარმოს მოთხოვნილება ფულადი საშუალებების გამოყენებაზე. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებისას უნდა გაეკვივონ საწარმოს მიერ ფულადი საშუალებებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობებში, მის დროულობასა და საიმედოობაში. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“, რომელიც არეგულირებს საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მოძრაობას, მის ცვლილებებს, ფულადი ნაკადების კლასიფიცირებას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან გამომდინარე, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი და სწვა საქმიანობა, რომელიც არ არის საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და იმ სწვა ინვესტიციითა შექმნა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.

საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგადაც რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილი და მისი კომპონენტი, ინფორმაციის მომხმარებელს საშუალებას აძლევს შეაფასოს საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხმარებელი ცვლილებები, მისი ფინანსური სტრუქტურა, ლიკვიდობა გადახდისუნარიანობა და საწარმოს შესაძლებლობა - დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მზარეზე, ვითარებისა და პირობების შესაბამისად. ინფორმაცია ფულადი ნაკადების შესახებ აუცილებელია იმისათვის, რომ მომხმარებელმა არა მარტო შეაფასოს საწარმოს ფულადი საშუალებებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა, არამედ აგრეთვე, შეაფასოს და ერთმანეთს შეუდაროს სწვადასწვა საწარმოს მომავალი პერიოდის ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. გამორიცხავს რა

ფულად სახსრებთან დაკავშირებული ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის სწავლას მეთოდის გამოყენებას, იგი ასევე, ზრდის სწავლას საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესადარისობას.

საწარმოებს ფულადი სახსრები სჭირდებათ თავიანთი საქმიანობის განსახორციელებლად, ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარვად და ინვესტირების ანაგრიშწორებისათვის, ამიტომ ბასს 7 ყველა საწარმოსაგან მოითხოვს ფულადი ნაკადების ანაგრიშვების წარდგენას.

საწარმოს ფულად საშუალებებში (სახსრებში) იგულისმება ნაღდი ფული და დებოზიტები მოთხოვნამდე, ხოლო ფულადი სახსრების ექვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალილიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ექვივალენტები გამიზნულია უფრო მეტად მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისათვის ან სხვა მიზნით. იმისათვის რომ ინვესტიცია კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ექვივალენტი, იგი ადვილად გადაცვლადი უნდა იყოს წინასწარ ცნობილი ნაღდი ფულის ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელო უნდა იყოს. აქედან გამომდინარე, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ექვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, მაგალითად, შეკენიდან სამ თვე ან ნაკლები. ფულადი სახსრების ექვივალენტად არ ჩაითვლება ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში, გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა, მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც შეკენილია განადღების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და რომელზეც მოითხოვება განადღების თარიღი.

საბანკო სესხები, როგორც წესი, საფინანსო საქმიანობად ითვლება, თუმცა ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილია და იგი ჩაითვლება ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ელემენტებად.

ფულადი ნაკადები არ მოიცავს საშუალებების გადასვლას ფულადი სახსრებიდან მათ ექვივალენტებში და პირიქით, რადგან ისინი მეტწილად საწარმოს ფულადი სახსრების მართვის შემადგენელი ნაწილია, ვიდრე საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობისა. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ექვივალენტებში.

ფულადი ნაკადების ანაგრიშვებაში უნდა აისახოს ფულადი ნაკადები საანგარიშებო პერიოდში, დაჯგუფებული საქმიანობის სახეობის მიხედვით, საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად. ასეთი დაჯგუფება იძლევა ინფორმაციას, რომელიც მომხმარებელს

საშუალებას აძლევს, შეაფასოს მოცემული საქმიანობის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, საქმიანობის სახეებს შორის თანაფარდობა. ამგვარი დაჯგუფება აუცილებელია, რამდენადაც ერთი სამეურნეო თბურცია შეიძლება ფულადი საშუალებების ისეთ ნაკადებს მოიცავდეს, რომლებიც საგარეუდო სწვადასგანაირად დაჯგუფდეს. მაგალითად, თუ სესხის დაფარვა მოიცავს დარიცხულ პროცენტებსა და ძირითად თანხას, პროცენტების გადახდა შეიძლება კალისიფიცირდეს საწარმოთ საქმიანობად, ხოლო ძირითადი თანხის გადახდა-საფინანსო საქმიანობად.

საწარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარი ინდიკატორი სათბურაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ოდენობაა. აქედან ჩანს, საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან შემოვიდა თუ არა საკამოსი ფულადი სახსრები სესხების დასაფარავად, საწარმოს სიმძლავრის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალ ინვესტიციათა განსახორციელებლად, დაფინანსების გარე წყაროთა მოზიდვის გარეშე.

სათბურაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები, უმეტესად საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობიდან წარმოიშობა, ისეთი სამეურნეო თბურაციებისა და მოვლენების შედეგად, რომლებიც მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრაში.

სათბურაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადებია:

- საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სწვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- საქონელსა და მომსახურებაზე მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;
- თანამშრომლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სადაზღვეო პრემიებითა და პრეტენზიებით, ანუიტეტებითა და სწვა სადაზღვეო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;
- მოგების გადასახდთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან;
- კომერციული გარიგებისა და საგაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებით მიღებული და გახდილი ფულადი სახსრები.

მიუხედავად მოცემული ჩამონათვალისა, ზოგიერთმა სამეურნეო ობიექტებში შეიძლება გამოიწვიოს მოგება ან ზარალი და შესაბამისად, ჩართულ იქნეს მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში, მაგრამ მათთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ჩაითვლება საინვესტიციო საქმიანობიდან შემოსულ ფულად ნაკადებად და არ მიეკუთვნება საობიექტო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს. მაგალითად, ასეთია მოწყობილობების ერთეულის გაყიდვა. ხოლო რაც შეეხება ისეთ ობიექტებს, როგორცაა, მაგალითად, ფულის გადახდა სხვებზე იჯარით გასაცემად განკუთვნილი აქტივების წარმოებაზე ან შექენაზე, რომელიც შემდგომში გახდა გასაყიდად გამიზნული, ამგვარი აქტივების საიჯარო ქირიდან და შემდგომში მისი გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრები, მიიჩნევა საობიექტო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებად.

ბასს-ის მიხედვით, საწარმოს შეიძლება ფასიანი ქაღალდები და სესხები ჰქონდეს კომერციული გარიგების ან საგაჭრო საქმიანობისათვის. ამ შემთხვევაში, ისინი გასაყიდად გამიზნული სასაქონლო მარაგების მსგავსად განიხილება. ამიტომ ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასა და საგაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები კლასიფიცირდება, როგორც საობიექტო საქმიანობა.

ასევე, საობიექტო საქმიანობად კლასიფიცირდება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაცემული ავანსები და სესხები, რადგანაც იგი წარმოადგენს ამ საწარმოს ძირითადი შემოსავლის მომტან საქმიანობას.

მნიშვნელოვანია ფულადი ნაკადების ანგარიშებაში საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნან მომავალი შემოსავალი და ფულადი ნაკადები.

საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებია:

- ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. აგრეთვე, სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები და საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებები;
- ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

- სწვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სწვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- სწვა პირებზე აგანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები;
- სწვა პირებზე გაცემული აგანსებისა და სესხების დასაფარავად მიღებული ფულადი სახსრები;
- ფიჩერსული, ფორგარდული, საოფციო და სვოპ-კონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც შექნილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირდება როგორც საფინანსო საქმიანობა;
- ფიჩერსული, ფორგარდული, საოფციო და სვოპ-კონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები.

ასევე, მნიშვნელოვანია ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი სასარგებლოა მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის შესაძლო პრეტენზიების შესაფასებლად.

საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებია:

- აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სწვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- მესაკუთრეთათვის აქციების შექენის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სავალთ ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სწვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- სესხების დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები;
- მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

1.2. ფულადი ნაკადების წარდგენა

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებით, ბასს-ი გამოყოფს ისეთ საკითხებს, როგორცაა: საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენა, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენა, ფულადი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში, პროცენტები და დივიდენდები, მოგების გადასახადი, ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში, შეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობებში, ცვლილებები შვილობილ საწარმოებისა და სხვა სამეურნეო ერთეულების საკუთრების წილებში, არაფულადი სამეურნეო ოპერაციები და ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტები.

საწარმოს საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების განსაზღვრის ორი მეთოდი არსებობს: **პირდაპირი და არაპირდაპირი.**

პირდაპირი მეთოდით მომზადებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ასახავს ფულადი სახსრების შემოსავლისა (შემოდინებისა) და გასავლის (გადინების) მთლიან ნაკადებს, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

არაპირდაპირი მეთოდით მომზადებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ასახავს წმინდა მოგების ან ზარალის კორექტირებას არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე, იმ შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან.

ბასს-ი საწარმოებს რეკომენდაციაა აძლევს, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მოამზადონ პირდაპირი მეთოდით. პირდაპირი მეთოდი იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად, რის საშუალებასაც ვერ იძლევა არაპირდაპირი მეთოდი.

პირდაპირი მეთოდის თანახმად, ინფორმაცია ფულადი ნაკადების შესახებ შეიძლება მიღებულ იქნეს:

- საწარმოს საბუღალტრო წიგნიდან; ან
- რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და სრული შემოსავლის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე, ამასთან, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს:

– საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი

ცვლილებები;

– სწვა არაფულადი მუხლები; და

– საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების სწვა მუხლები.

არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი ნაკადები განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით, შემდეგი მუხლების საფუძველზე:

- საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
- არაფულადი მუხლები, როგორცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამკურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, მკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება;
- სწვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

მაშასადამე, ბასს-ის მიხედვით, საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს არაპირდაპირი მეთოდით, თუ მითითებული იქნება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული შემოსავლები, ხარჯები და საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში, საწარმოო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები.

რაც შეეხება საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს, საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, გარდა ნეტო საფუძველზე წარმოდგენილი ფულადი ნაკადებისა.

უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამკურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნეს საწარმოს სამუშაო ვალუტით. გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ უნდა იქნეს სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი საგალუტო კურსი, ფულადი ნაკადების დღისათვის.

უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადები გადაყვანილ უნდა იქნეს სამუშაო ვალუტაში და გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ იქნეს სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსი, ფულადი ნაკადების დღისათვის.

უცხოური ვალუტით გამონატული ფულადი ნაკადების წარდგენა ანგარიშგებაში ნორციელდება ბასს 21-ის, „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“ – შესაბამისად, რომლითაც ნებადართულია ისეთი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება, რომელიც ანლოს არის ფაქტობრივ კურსთან. მაგალითად, მოცემული პერიოდის საშუალო შეწონილი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება შესაძლებელია უცხოური ვალუტით შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების ასახვისათვის, ან უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადების გადაანგარიშებისათვის. ამასთან, ბასს 21-ით ნებადართული არ არის საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადების გადაანგარიშებისას.

არარეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა გასაცვლელი სავალუტო კურსების ცვლილების შედეგად, არ ითვლება ფულად ნაკადებად. ამასთან, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება უკვე შემოსული ან შემოსასვლელი უცხოური ვალუტის საკურსო სწვაობის გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე, რათა შესაბამისობაში მოვიდეს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში და დასასრულისთვის არსებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები. იმ შემთხვევებში, როდესაც ფულადი ნაკადები ანგარიშგებაში ნაჩვენებია გასაცვლელი სავალუტო კურსით, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ეს თანხები აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებულად და შეიცავს საკურსო სწვაობას.

პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად, პერიოდიდან პერიოდად, როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება იმის მიუხედავად, აღიარებულია ისინი როგორც სარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ კაპიტალიზებულია ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად, ბასს 23-ის “სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები” - მიხედვით.

გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები საფინანსო დაწესებულებებისათვის, ძირითადად კლასიფიცირდება, როგორც საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები. თუმცა, სწვა საწარმოებისათვის ამგვარი ფულადი ნაკადების კლასიფიცირების შესახებ, ერთი-

ნი მოსაზრება არ არსებობს, გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც სათბურაციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრაში, ან ასევე, შეიძლება კლასიფიცირდეს, შესაბამისად, როგორც ფინანსური და საინვესტიციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენენ ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას.

გადახდილი დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ფინანსური ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს. ამასთან, გადახდილი დივიდენდები ასევე, შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც სათბურაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების შემადგენელი ნაწილი, რათა მომხმარებელს დაეკმაბროს, განსაზღვროს საწარმოს შესაძლებლობა, დივიდენდები გადაიხადოს სათბურაციო ნაკადების ფულადი სახსრებიდან.

მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ცალკე აისახება და კლასიფიცირდება, როგორც სათბურაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განისაზღვრება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად. მოგებიდან გადასახადები წარმოიქმნება იმ სამეურნეო თბურაციების შედეგად, რომლებიც წარმოშობს ფულად ნაკადებს და კლასიფიცირდება სათბურაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. საგადასახადო ხარჯი ადვილად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, მაგრამ შესაბამისი საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება სწორად მიზანშეუწონელია და შეიძლება წარმოიშვას განსწვავებულ პერიოდში, ვიდრე მოცემულ თბურაციასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები. ამიტომ გადახდილი გადასახადებს, როგორც წესი, მიკუთვნებენ სათბურაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს. თუ მიზანშეუწონელია საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ცალკეული სამეურნეო თბურაციისათვის, რომელიც წარმოშობს ფულად ნაკადებს და, თავის მხრივ, მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ფულადი ნაკადები შესაბამისად, მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას.

ინვესტიციები შეიღობილ საწარმოებში, შეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში წარმოშობს ფულადი ნაკადებს. როდესაც შეკავშირე ან შეიღობილ საწარმოებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება კაპიტალ-მეთოდი ან დანახარჯ-მეთოდი, ინვესტორი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში შემთიფარგლება ფულადი ნაკადებით მასსა (ინვესტორსა) და ინვესტირებულ საწარმოს შორის, მაგალითად დივიდენდები და ავანსები.

ბასს-ის მიხედვით, საწარმო, რომელიც ერთობლივად კონტროლირებად ეკონომიკურ სუბიექტში თავისი წილის ანგარიშგებას წარადგენს პროპორციული კონსოლიდაციის გზით, თავის კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ჩართავს ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს ფულად ნაკადებს, თავისი წილის პროპორციულად. თუ საწარმო კუთვნილ წილობრივ თანხებს ერთობლივად კონტროლირებად საწარმოში წარადგენს კაპიტალ-შეთოდით, თავის კონსოლიდირებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ჩართავს ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს ფულად ნაკადებს, ინვესტიციების შესაბამისად, აგრეთვე, თანხების განაწილებასა და სხვა გადასახდელს ან შემოსავალს მასსა და ერთობლივად კონტროლირებად ეკონომიკურ სუბიექტს შორის.

ბასს-ი მოითხოვს, რომ ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომელიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან და დაკარგვასთან დაკავშირებით, ცალკე უნდა იქნეს წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

საწარმომ, საანგარიშგებო პერიოდში შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან და დაკარგვასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აგრეგირებულად უნდა ასახოს:

- გადახდილი ან მიღებული მთლიანი ანაზღაურება;
- ფულადი სახსრებით და მათი ეკვივალენტებით ანაზღაურებული ნაწილი;
- ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ოდენობა შვილობილ საწარმოში ან სხვა სამეურნეო ერთეულში, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა; და
- იმ შვილობილი საწარმოების ან სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტებისაგან განსხვავებული აქტივები და ვალდებულებები, დაჯამებული ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა.

შვილობილ საწარმოებზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების შედეგების განცალკევებით წარდგენა, ასევე, განცალკევებით განმარტებული, შექმნილი ან გაყიდული აქტივებისა და ვალდებულებების თანხები, ინფორმაციის მომხმარებელს ენმარება, ამგვარი ფულადი ნაკადები განასხვავოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან. არ შეიძლება კონტროლის დაკარგვით წარმოშობილი ფულადი ნაკადების გამოქვეყნება

კონტროლის აღებით გამოწვეული ფულადი ნაკადებიდან.

შვილობილ საწარმოზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღების ან დაკარგვის სახით გადახდილი ან მიღებული აგრეგირებული ფულადი სახსრები წარიდგება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნეტო საფუძველზე, ამგვარი თბერაციების, მოვლენების ან გარემოებების ცვლილებისას შექნილი ან გაცემული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოკლებით.

შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილების შედეგად წარმოშობილი ფულადი ნაკადები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, კლასიფიცირებული უნდა იქნეს საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადად.

შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილება, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, როგორცაა შემდგომში სათავო საწარმოს მიერ შვილობილი საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების ყიდვა ან გაყიდვა, აისახება როგორც საკუთარ კაპიტალზე შესრულებული თბერაცია ბასს 27-ის „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ანგარიშგება“ მიხედვით. შესაბამისად, ამის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები ისეთივე წესით კლასიფიცირდება, როგორც შვილობილი საწარმოს მფლობელებთან შესრულებული სხვა თბერაციები.

შვილობილი საწარმოებისა და სხვა საქმიანი ობიექტების შექენასა და გაყიდვასთან დაკავშირებულ ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, ცალკე უნდა იქნეს წარდგენილი და კლასიფიცირდეს, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო თბერაციები, რომლებიც არ საჭიროებს ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ეს სამეურნეო თბერაციები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში ისეთი ფორმით უნდა აისახოს, რომ მომხმარებელი უზრუნველყოს შესაბამისი ინფორმაციით ამგვარი საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შესახებ.

ზოგჯერ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა პირდაპირ გავლენას არ ახდენს მიმდინარე ფულად ნაკადებზე, თუმცა მოქმედებს საწარმოს კაპიტალისა და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი თბერაციების ამოღება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი ნაკადების ანგარიშების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულად ნაკადებს.

არაფულადი თბერაციების მაგალითებია:

- აქტივების შექენა შესაბამის ვალდებულებათა უშუალო აღებით ან ფინანსური იჯარით;

- საწარმოს შექმნა აქციათა ემისიით;
- სასესხო ველდებულებათა საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

საწარმომ უნდა აჩვენოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემაღენლობა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თანხების შეჯერება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულ ეკვივალენტურ მუხლებთან.

იმის გამო, რომ მთელ მსოფლიოში გაგრცელებულია ფულადი სახსრების მართვისა და საბანკო საქმის წარმოების სხვადასხვა სისტემა, ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ თანახმად საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ის პოლიტიკა, რომელსაც იგი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემაღენლობის განსაზღვრის დროს ატარებს.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მიმართ გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება, მაგალითად, ცვლილება იმ საფინანსო ინსტრუმენტების კლასიფიკაციაში, რომელიც ადრე საწარმოს საინვესტიციო პორტფელის ნაწილად ითვლებოდა, ანგარიშგებაში აისახება ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - მიხედვით.

ბასს-ით ნებადართულია ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა **ნეტო მეთოდით**.

ნეტო საფუძველზე შეიძლება წარდგენილ იქნეს საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობით წარმოქმნილი შემდეგი ფულადი ნაკადები:

- კლიენტის სახელით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, როდესაც ფულადი ნაკადები ასანაგვ უფრო კლიენტის, ვიდრე საწარმოს საქმიანობას; და
- ფულადი სახსრების მიღება და გაცემა იმ მუხლების მიხედვით, რომელთათვისაც დამახასიათებელია სწრაფი ბრუნვა, თანხების დიდი ოდენობა და განადღების მოკლე ვადები.

ასეთი მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების მაგალითებია:

- ბანკის მიერ მოთხოვნამდე დეპოზიტის მიღება და განადღება;
- კლიენტთა კუთვნილი თანხები საინვესტიციო საწარმოში; და
- ქონების მესაკუთრის სახელზე მიღებული და მისთვის გადაცემული საიჯარო ქირა.

ასეთი მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების მაგალითებია აგანსად გადახდა და ვადებულებების დაფარვა:

- საკრედიტო ბარათების მომხმარებელთა ძირითადი თანხების;
- ინვესტიციების ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული თანხების; და
- სწვა მოკლევადიანი სესხების, მაგალითად, რომელთა დაფარვის ვადა არის სამი თვე ან უფრო ნაკლები.

ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე, საფინანსო დაწესებულებების შემდეგ საქმიანობასთან დაკავშირებით:

- მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები ამ დებოზიტების მძაღვად და გადასანდელად, რომლებსაც ფიქსირებული განაღდების ვადა აქვთ;
- დებოზიტების განთავსება და უკან ამოღება სწვა საფინანსო დაწესებულებებიდან;
- კლიენტებისათვის გაცემული ფულადი ავანსები და სესხები, ამ ავანსებისა და სესხების დაფარვა.

საწარმოში ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენისას, განმარტებით შენიშვნებში, სელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად, უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები, რომლებიც საწარმოს ეკუთვნის, მაგრამ მათი გამოყენება ჯგუფს არ შეუძლია.

შეიძლება არსებობდეს ისეთი მიზეზები, რის გამოც საწარმოს ეკუთვნილი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენება არ შეუძლოს ჯგუფს. მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები ეკუთვნის შეიღობილ საწარმოს, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც საგალუტო გაცვლა კონტროლდება ან სწვა სახის საკანონმდებლო შეზღუდვები კრძალავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთების საერთო მიზნებისათვის გამოყენებას, სათავე საწარმოს ან სწვა შეიღობილი საწარმოების მიერ.

მომხმარებლისათვის შეიძლება სასარგებლო იყოს დამატებითი ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა, სელმძღვანელობის შენიშვნებთან ერთად, მისასაღებელია და შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოყენებულ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალ საწარმოო საქმიანობაში და კაპიტალთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა დასაფარავად, ამ საშუალებათა გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით;
- პრობორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებით ასახული, ერთობლივ საწარმოში

წილობრივ მონაწილეობასთან დაკავშირებული საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების აგრეგირებული თანხები;

- ფულადი სახსრების მთლიან ნაკადებს, რომელიც გვიჩვენებს საწარმოო მწარმოებლურობის ზრდას იმ ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო მწარმოებლურობის შენარჩუნებისათვის; და
- ფულად ნაკადებს, რომელიც წარმოიშობა საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან ცალკეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით.

საოპერაციო მწარმოებლურობის ზრდის ამხანველი ფულადი ნაკადების განცალკევებით ჩვენება იმ ფულადი ნაკადებისაგან, რომლებიც აუცილებელია საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, მომხმარებელს სჭირდება იმის შესაფასებლად, რაოდენ ადეკვატურად ახორციელებს საწარმო ინვესტიციებს საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად. საწარმომ, რომელიც ვერ ახორციელებს ადეკვატურ ინვესტირებას საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, შესაძლოა ზიანი მიაყენოს თავის მომავალ მოგებას, მიმდინარე ლიკვიდობის შესანარჩუნებლად და მესაკუთრეთათვის თანხების განაწილებისას.

ფულადი ნაკადების ასახვა სეგმენტების მიხედვით მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, უკეთესად აღიქვას ურთიერთკავშირი ერთიანი საწარმოსა და მისი ცალკეული ნაწილის ფულად ნაკადებს შორის, ასევე სეგმენტური ფულადი ნაკადების არსებობა და ცვალებადობა.

1.3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მომზადება

პირდაპირი მეთოდი.

ფულადი ნაკადების შემოდინება უდრის გაყიდვებიდან მიღებული წმინდა შემოსავალს დამატებული პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული შემოსავლები.

გაყიდვებიდან მიღებული წმინდა შემოსავალი უდრის გაყიდვებიდან მიღებული შემოსავალს (სრული შემოსავლების ანგარიშგებიდან) დამატებული მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) შემცირება ან გამოკლებული მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) ზრდა.

ფულადი ნაკადების გადინება უდრის მარაგების შესაძენად გადახდილ ფულს დამატებული საოპერაციო ხარჯების სახით გადახდილი ფული, დამატებული პროცენტების სახით გადახდილი ფული, დამატებული მოგების გადასახადის სახით გადახდილი ფული.

მარაგების შესაძენად გადინებული ფული უდრის რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას (სრული შემოსავლების ანგარიშგებიდან) დამატებული მარაგების ზრდა ან გამოკლებული მარაგების შემცირება (ბალანსიდან), დამატებული ვალდებულებების (კრედიტორული დავალიანების) შემცირება ან გამოკლებული ვალდებულებების (კრედიტორული დავალიანების) ზრდა (ბალანსიდან).

საოპერაციო ხარჯების სახით გადინებული ფული უდრის საოპერაციო ხარჯებს (სრული შემოსავლების ანგარიშგებიდან) დამატებული წინასწარ გაწეული ხარჯების ზრდა (ბალანსიდან), ან დამატებული დარიცხული ხარჯების შემცირება (ბალანსიდან) გამოკლებული ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები.

პროცენტების სახით გადახდილი ფულის შესახებ ინფორმაცია აიღება სრული შემოსავლების ანგარიშგებიდან.

მოგების გადასახადის სახით გადახდილი ფული განისაზღვრება, როგორც სწავობა, სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში ასახული გადასახდელი მოგების გადასახადსა და ბალანსის მინუსდგომით მოგების გადასახადით ვალდებულებების ნაშთებს შორის სწავობით (შემცირება ან ზრდა, შესაბამისი ნიშნით)

წმინდა ფულადი ნაკადი ძირითადი საქმიანობიდან წარმოადგენს სწავობას ფულადი ნაკადების შემოდინებასა და გადინებას შორის.

არაპირდაპირი მეთოდი.

სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში ასახულ წმინდა მოგებას ემატება არაფულადი მუხლები, მაგალითად ამორტიზაცია, ემატება საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები ან აკლდება საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობებიდან მიღებული

ზარალი. გარდა ამისა, წმინდა მოგებას აკლდება მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) ზრდა, წინასწარ გაწეული ხარჯების ზრდა, მარაგების ზრდა, ვალდებულებების (კრედიტორული დავალიანების და დარიცხული ვალდებულებების) შემცირება, საბროცენტო და საგადასახადო დავალიანება. ემატება მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) შემცირება, მარაგების შემცირება, ვალდებულებების (კრედიტორული და დარიცხული ვალდებულებების) ზრდა, საბროცენტო და საგადასახადო ვალდებულებათა შემცირება.

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სიდიდე განისაზღვრება როგორც სწვაობა გრძელვადიანი აქტივებისა და მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებულ ფულად შემოსავალსა და ამ აქტივების შესაძენად გაწეულ ფულად ნაკადებს შორის. გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვით საწარმოში ფული შემოდინდება, ხოლო მათი შეძენისას – გაედინება.

ფინანსური საქმიანობიდან წმინდა ფულადი ნაკადები განისაზღვრება როგორც სწვაობა ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება/გაყიდვიდან მიღებულ ფულად შემოსავლებსა და ობლიგაციების გასანაღებლად და დივიდენდების გასაცემად გასულ ფულად ნაკადებს შორის.

1.4. განმარტებითი შენიშვნები

1. საწარმომ ფულადი ნაკადების წარდგენისას, ხელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად, უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები, რომლებიც საწარმოს ეკუთვნის, მაგრამ მათი გამოყენება არ შეუძლია. შეიძლება არსებობდეს მიზეზები, რის გამოც საწარმოს კუთვნილი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენება საწარმოს არ შეუძლია.

მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები ეკუთვნის შვილობილ საწარმოს, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც საგალუტო გაცვლა კონტროლდება ან სხვა სახის საკანონმდებლო შეზღუდვები კრძალავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთების საერთო მიზნებისათვის გამოყენებას, სათავეო საწარმოს ან სხვა შვილობილი საწარმოების მიერ.

2. მომხმარებლისათვის შეიძლება სასარგებლო იყოს დამატებითი ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა, სელმძღვანელობის შენიშვნებთან ერთად, მისასაღმებელია და შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოუყენებელ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალ საწარმოო საქმიანობაში და კაპიტალთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა დასაფარავად, ამ საშუალებათა გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით;
- პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებით ასახული, ერთობლივ საწარმოში წილობრივ მონაწილეობასთან დაკავშირებული სათბურაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების აგრეგირებული თანხები;
- ფულადი სახსრების მთლიან ნაკადებს, რომელიც გვიჩვენებს საწარმოო მწარმოებლურობის ზრდას იმ ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო მწარმოებლურობის შენარჩუნებისათვის; და
- ფულად ნაკადებს, რომელიც წარმოიშობა სათბურაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან ცალკეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით (იხ. ფასს 8 - „სათბურაციო სეგმენტები“).

3. სათბურაციო მწარმოებლურობის ზრდის ამსახველი ფულადი ნაკადების განცალკევებით ჩვენება იმ ფულადი ნაკადებისაგან, რომლებიც აუცილებელია სათბურაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, მომხმარებელს სჭირდება იმის შესაფასებლად, რამდენად ადეკვატურად ახორციელებს საწარმო ინვესტიციებს სათბურაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად. საწარმო, რომელიც ვერ ახორციელებს ადეკვატურ ინვესტირებას სათბურაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, შესაძლოა ზიანი მიაყენოს თავის მომავალ მოგებას, მიმდინარე ლიკვიდობის შესანარჩუნებლად და მესაკუთრეთათვის თანხების განაწილებისას.

4. ფულადი ნაკადების ასახვა სეგმენტების მიხედვით მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, უკეთესად აღიქვას ურთიერთკავშირი ერთიანი საწარმოსა და მისი ცალკეული ნაწილის ფულად

ნაკადებს შორის, ასევე სეგმენტური ფულადი ნაკადების არსებობა და ცვალებადობა.

მაგალითი

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მომზადება

მონაცემები:

კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგება

2017 წელი, 31 დეკემბერი

(ლარი)

რეალიზაცია	30650
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(26000)
საერთო მოგება	4650
ცვლა	(450)
ადმინისტრაციულ-სამეურნეო და რეალიზაციის ხარჯები	(910)
საპროცენტო ხარჯები	(400)
შემოსავალი ინვესტიციებიდან	500
ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული ზარალი	(40)
მოგება დაბეგვრამდე	3350
მოგების გადასახადები	(300)
მოგება	3050

კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

2017 წელი, 31 დეკემბერი

	2017 (ლარი)	2016 (ლარი)
აქტივები		
ფულადი საშუალებები	230	160

მოთხოვნები	1900	1200
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	1000	1950
ინვესტიციები	2500	2500
ძირითადი საშუალებები	2280	850
სულ აქტივები	7910	6660
ვალდებულებები		
ვალდებულებები მოწოდებით	250	1890
გადასახდელი პროცენტები	230	100
გადასახდელი მოგების გადასახადი	400	1000
გრძელვადიანი ვალდებულებები	2300	1040
სულ ვალდებულებები	3180	4030
საკუთარი კაპიტალი		
სააქციო კაპიტალი	1500	1250
გაუნაწილებელი მოგება	3230	1380
სულ საკუთარი კაპიტალი	4730	2630
სულ ვალდებულებები და კაპიტალი	7910	6660

დამატებითი ინფორმაცია

ა. შვილობილი საწარმოს შექმნა:

1. შექმნილია შვილობილი საწარმოს აქციები 550 ლარი;

შექმნილი აქტივებისა და მიღებული ვალდებულებების რეალური ღირებულება:

(ლარი)

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები

100

მთხოვნები	100
ძირითადი საშუალებები	650
ვალდებულებები მოწოდებით	100
გრძელვადიანი ვალდებულებები	200
სულ	1150

2. მიღებულ იქნა:	ლარი
– სააქციო კაპიტალის ემისიით	250
– გრძელვადიანი სესხებით	250
3. მიღებული პროცენტები	200
მიღებული დივიდენდები	200
4. გადახდილი დივიდენდები	1200.

ბ. ძირითადი საშუალებები:

- შექნილი ძირითადი საშუალებები მთლიანი ღირებულებით 1250 ლარი, მათ შორის ფინანსური იჯარით 900 ლარი; გადახდილ იქნა ფულადი საშუალებები ძირითადი საშუალებების შესაძენად 350 ლარი.
 - გაიყიდა მოწყობილობა 20 ლარად, მისი პირვანდელი ღირებულება 80 ლარი, აკუმულირებული ცვეთა 60 ლარი;
 - ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა განადგება (90 ლ.)
- მთხოვნები 2017 წლის ბოლოსათვის შეიცავს მისაღებ პროცენტებს 100 ლ.

გ. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

	2017	2016
ფულადი სახსრები და საბანკო ნაშთები	40	25
მოკლევადიანი ინვესტიციები	190	135
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები კორექტირებამდე	230	160

სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგი (ზარალი)	—	(40)
კორექტირებელი ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები	<u>230</u>	<u>120</u>

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
(მომზადებულია პირდაპირი მეთოდით)

	2017
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	
საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრები (30650- (1900-100)-1200)+100)	30150
მომწოდებლებსა და თანამშრომლებზე გაცემული ფული (26000-(1000-1950)+(250-1890)+910)	(27600)
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	<u>2550</u>
გადახდილი პროცენტები (400-(230-100))	(270)
გადახდილი მოგების გადასახადი (300+(400-1000))	(900)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	<u>1380</u>
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
შვილობილი საწარმო აქციების შექენა	(550)
ძირითადი საშუალებების შექენა (შენიშვნა ბ)	(350)
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	20
მიღებული პროცენტები	200
მიღებული დივიდენდები	200
საინვესტიციო საქმიანობის წმინდა ფულადი სახსრები	<u>(480)</u>
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	250
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	250
ფინანსურ იჯარის ვალდებულებათა განადგება	(90)
გადახდილი დივიდენდები	<u>(1200)</u>
საფინანსო საქმიანობის წმინდა ფულადი სახსრები	<u>(790)</u>
ფულადი სახსრების წმინდა ზრდა	110
ფულადი სახსრები საანგ. პერიოდის დასაწყისში	120
ფულადი სახსრები საანგ. პერიოდის ბოლოს	<u><u>230</u></u>

**ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
(მომზადებულია არაპირდაპირი მეთოდით)**

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	2017
მოგება დაბეგვრამდე	3350
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:	
ცვეთისა და ამორტიზაციის სარჯი	450
ზარალი ვალუტის კურსის ცვლილებით	40
შემოსავალი ინვესტიციებიდან	(500)
საპროცენტო სარჯი	400
	3740
მოთხოვნების ზრდა	(500)
სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შექცირება	1050
ვალდებულებების შექცირება	(1740)
ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	2550
გადახდილი პროცენტები	(270)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(900)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	1380
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
შვილობილი საწარმო აქციების შექცენა	(100)
ძირითადი საშუალებების შექცენა	(350)
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	20
მიღებული პროცენტები	200
მიღებული დივიდენდები	200
წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან	(30)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიიდან	250
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	250
ფინანსური იჯარის ვალდებულებათა განაღდება	(90)
გადახდილი დივიდენდები ^(ა)	(1200)
წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან	(790)
ფულადი სახსრების წმინდა ზრდა	110
ფულადი სახსრები საანგ. პერიოდის დასაწყისში	120
ფულადი სახსრები საანგ. პერიოდის ბოლოს	230

2. სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

ბასს-ის მიხედვით, სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეჩვენება და მისი შეცვლის კრიტერიუმებს განსაზღვრავს ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“. იგი განიხილავს იმ კრიტერიუმებსაც, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს სააღრიცხვო მიდგომებისა და განმარტებითი შენიშვნების შეჩვენებისას, სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების, შეცდომების გასწორების დროს.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსიდან, ან აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულების შეფასებიდან.

რაც შეეხება ახალი ინფორმაციით ან ახალი მოვლენებით გამოწვეულ ცვლილებებს სააღრიცხვო შეფასებებში, იგი არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.

წინა პერიოდის შეცდომები არის საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული უზუსტობა ან ელემენტების გამოტოვება, წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ იმის გამო, რომ ვერ იქნა ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია, რომელიც:

- ხელმისაწვდომი იყო, როცა შესაბამისი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო საჯარო გამოქვეყნებისათვის; და
- მართლწომიერად მოსალოდნელი იყო, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

ეს შეცდომები მოიცავს მათემატიკური შეცდომების შედეგებს, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებულ შეცდომებს, ფაქტების უყურადღებოდ დატოვების ან არასწორი ინტერპრეტაციის შემთხვევებსა და თაღლითობის შემთხვევებს.

ბასს 8 მიზნად ისახავს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობის, საიმედოობისა და შესადარისობის გაუმჯობესებას.

ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს, რომ საწარმომ:

- შეარჩიოს და გამოიყენოს საადრიცხვო პოლიტიკა;
- საადრიცხვო პოლიტიკასთან ერთად ინფორმაცია იმგვარად წარადგინოს, რომ უზრუნველყოფილი იქნეს ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადაარსობა და აღქმადობა;
- უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც ფასს-ის მოთხოვნები საკმარისი არ არის, რათა მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.

საწარმომ უნდა აირჩიოს საადრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებისთვისაც სწავდასწვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს. ელემენტების ამგვარი კატეგორიზაციისას უნდა შეირჩეს შესაბამისი საადრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად იყოს გამოყენებული თითოეული კატეგორიისათვის.

როცა სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია კონკრეტულად ეხება რომელიმე ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან გარემოებას, საადრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ამ შემთხვევაში გამოიყენება, უნდა განისაზღვროს ამ სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის გამოყენებით და ბასსს-ის მიერ მოცემული სტანდარტის ან ინტერპრეტაციისათვის გამოცემული მათი დანერგვის მითითებების გათვალისწინებით.

ფასს-ში ჩამოყალიბებულია საადრიცხვო პოლიტიკა, რომლის შედეგი ასახვას პოულობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს შესაბამის და საიმედო ინფორმაციას იმ ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლისთვისაც იგი გამოიყენება. ეს პოლიტიკა არ უნდა გამოიყენებოდეს მაშინ, როცა მისი გამოყენების შედეგი არაარსებითია. ამავე დროს, მიზანშეწონილი არ არის განსორციელდეს ან შეუცვლელად დარჩეს ფასს-დან არაარსებითი გადახვევები, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგების ან ფულადი ნაკადების წარდგენისას.

იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად გამოიყენება მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის, საწარმოს ხელმძღვანელობამ საადრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენებისას უნდა გაითვალისწინოს ინფორმაციის მიღება, რომელიც შეესაბამება მომხმარებლების ეკონომიკური გადაწყვეტილების საჭიროებას და საიმედოდ აისახება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც:

- სამართლიანად ასანავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;
- გამონატავს ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების ეკონომიკურ შინაარსს და არა ფორმას;
- ნეიტრალურია, ე.ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან;
- არის წინდახედული;
- არის დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.

ამასთან, საწარმოს სელმძღვანელობამ თანმიმდევრობით უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი წყაროების გამოყენების შესაძლებლობა:

- სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან; და
- სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები, მათი აღიარების კრიტერიუმები და შეფასების კონცეფციები.

ბასს-ის მიხედვით, საწარმოს საადრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია, თუ ცვლილება:

- მოითხოვება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ; ან
- უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების გაგენის შესახებ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, სამეურნეო საქმიანობის შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, სამეურნეო შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ცვლილებების განსაზღვრისათვის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს სჭირდებათ სწავლას სხვა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედარება. ამიტომ, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ერთი და იგივე საადრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენებოდეს ყველა პერიოდში.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას არ წარმოადგენს:

- ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სწვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომელთა ეკონომიკური შინაარსი განსწვავებულია მანამდე მომხდარი ანალოგიური მოქმედებისაგან;
- ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სწვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომლებიც აქამდე არ მომხდარა, ან არაარსებითი იყო.

აქტივების გადაფასების პოლიტიკის თავდაპირველი გამოყენება ბასს 16 –ის „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 38-ის „არამატერიალური აქტივები“ შესაბამისად, განიხილება როგორც ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რაც უნდა აღრიცხოს ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესაბამისად და არა ბასს 8-ის მიხედვით.

საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის თავდაპირველი დანერგვით, უნდა აღრიცხოს შესაბამისი სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის (თუ ასეთი არსებობს) გარდამავალი დებულებების შესაბამისად და რეტროსპექტულად გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის თავდაპირველი დანერგვით, როდესაც იგი არ შეიცავს შესაბამის გარდამავალ დებულებებს ან ცვლილება ნებაყოფლობითია.

რეტროსპექტულად გამოყენება არის ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის იმდგვარი გამოყენება ოპერაციების, სწვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ, თითქოს ეს პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.

როცა სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები რეტროსპექტულად გამოიყენება საწარმომ ცვლილება უნდა შეიტანოს საკუთარი კაპიტალის ყველა გავლენას დაქვემდებარებულ კომპონენტში, წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულის საწყის ნაშთში და ასევე სწვა ასახულ შესადარის თანხებში ყოველი წინა პერიოდისათვის, თითქოს მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.

როცა საწარმო ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას რეტროსპექტულად იყენებს, იგი გამოიყენებს ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას შესადარისი ინფორმაციისათვის, წარსულში წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულისათვის, როცა ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია. რეტროსპექტულად გამოყენება გასული პერიოდისათვის პრაქტიკულად შეუძლებელია, თუ რეალური არ არის განისაზღვროს, საწყისი და საბოლოო ნაშთების აგრეგირებული ეფექტი.

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ პერიოდებამდე არსებულ პერიოდებთან დაკავშირებული შესწორების თანხით კორექტირდება საკუთარი კაპიტალის ყველა გავლენას დაქვემდებარებული კომპონენტის წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე უფრო ადრეულის საწყისი ნაშთი. ჩვეულებრივ, კორექტირდება გაუნაწილებელი მოგებები. ამავე დროს, შეიძლება შეიცვალოს კაპიტალის სხვა კომპონენტებიც (მაგალითად, სტანდარტთან ან ინტერპრეტაციასთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით). ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია წინა პერიოდების შესახებ, როგორცაა მაგალითად, წარსული ფინანსური მონაცემების რეზიუმე, ასევე უნდა შეიცვალოს შეძლებისდაგვარად. თუ საწარმოსათვის პრაქტიკულად შეუძლებელია, ახალი საადრიცხო პოლიტიკა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, რადგან იგი ვერ დაადგენს პოლიტიკის გამოყენების აგრეგირებულ ეფექტს ყველა წინა პერიოდისათვის, მაშინ იგი გამოიყენებს ახალ საადრიცხო პოლიტიკას წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულიდან მოყოლებული, საიდანაც ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია. ამიტომ იგი აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის რაღაც ნაწილის ცვლილების აგრეგირებული ეფექტის იგნორირებას ახდენს მოცემულ თარიღამდე. სტანდარტით ნებადართულია საადრიცხო პოლიტიკის შეცვლა იმ შეთხვევაშიც, თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია პოლიტიკის პერსპექტიული ასახვა, ნებისმიერი წინა პერიოდიდან მოყოლებული.

ცვლილება საადრიცხო შეფასებაში ეს არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო დირეზულებებში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსიდან, ან აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლისა და ვალდებულების შეფასებიდან. აღნიშნულს რეგულირებისათვის გათვალისწინებულია ბასს 8 „საადრიცხო პოლიტიკა, ცვლილებები საადრიცხო შეფასებებში და შეცდომები“, რომელიც განკუთვნილია საწარმოს საადრიცხო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების, საადრიცხო პოლიტიკისა და საადრიცხო შეფასებებში ცვლილებებისა და წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისათვის.

სამეწარმეო საქმიანობისათვის დამახასიათებელი გარკვეული განუსაზღვრელობისა და ცვალებადობის გამო, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლის ზუსტი გაანგარიშება, შესაძლებელია მხოლოდ მათი მიახლოებითი შეფასება. შეფასების პროცესი გულისხმობს უანლეს ნელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებულ მსჯელობას. მაგალითად, შესაძლებელია საჭირო გახდეს შეფასდეს:

- უიმედო ვალები;
- მოძველებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;

- ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება;
- ცვეთადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების სქემა;
- საგარანტიო ვალდებულებები.

რაციონალური სააღრიცხვო შეფასების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი მომენტია და მის სანდოობას არ ამცირებს.

თუ, გარკვეულწილად, შეიცვლება გარემოებები, რომელთა საფუძველზეც მონდა შეფასება, ან თავს იჩენს ახალი ინფორმაცია ან გაიზრდება გამოცდილება, შესაძლოა საჭირო გახდეს შეფასების გადასინჯვა. თავისი არსით შეფასების გადასინჯვა არ უკავშირდება წინა საანგარიშგებო პერიოდებს და არ წარმოადგენს შეცდომის გასწორებას.

შეფასების საფუძვლების შეცვლა არის ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში და არა ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში. როდესაც ძნელია სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების ერთმანეთისაგან გამოიჯგნა, ასეთი ცვლილება განიხილება, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება.

სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების შედეგი აისახება მოგებაში ან ზარალში პერსპექტიულად, იმ საანგარიშგებო პერიოდში:

- როდესაც ადგილი ჰქონდა ცვლილებას, თუ ეს ცვლილება ზემოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ საანგარიშგებო პერიოდზე; ან
- რომელშიც მონდა ცვლილება და შემდგომ პერიოდებში, თუ ეს ცვლილება მომავალ პერიოდებზეც ახდენს ზემოქმედებას.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის მუხლის საბალანსო ღირებულებაში იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში, ან ზემოქმედებს საკუთარი კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მონდა.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების პერსპექტიული აღიარება ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებს, სწვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების წმინდა მოგება-ზარალზე. მაგალითად, უიმედო ვალების შეფასებაში მომხდარი ცვლილება ზემოქმედებას ახდენს მხოლოდ მიმდინარე საანგა-

რიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალზე და, ამდენად, იგი მოცემულ პერიოდში აღიარდება. მაგრამ ცვეთადი აქტივების ეკონომიკური სარგებლის შესაძლო წასიათის ან აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები ზემოქმედებას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის წარჯზე და აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდზე. თრივე შემთხვევაში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან წარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, შესაბამისად აღიარდება მომავალი საანგარიშგებო პერიოდებში შემოსავლების ან წარჯების სახით.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას, მისი ცალკეული ელემენტის აღიარებისას, შეფასებისას ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის თანდართვის დროს შეიძლება დაშვებულ იქნეს შეცდომები.

ფინანსური ანგარიშგება არ აკმაყოფილებს ფასის-ის მოთხოვნებს, თუ შეიცავს განზრახ დაშვებულ ან არსებით შეცდომებს, ან არაარსებით შეცდომებს, რათა მონდეს საწარმოს ფინანსური მანასიათებლების ან ფულადი სახსრების მოძრაობის წინასწარ გამიზნულად წარმოჩენა. მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შესაძლო შეცდომები მანამ უნდა შესწორდეს, სანამ მონდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის დამტკიცება. მაგრამ, ზოგჯერ არსებითი შეცდომები მხოლოდ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში გამოვლინდება და წინა პერიოდის ამ შეცდომის შესწორება უნდა განხორციელდეს მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესადარის ინფორმაციაში მათი გათვალისწინებით.

წინა პერიოდის შეცდომა არის საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული უზუსტობა ან ელემენტების გამოტოვება, წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ იმის გამო, რომ ვერ იქნა ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიქედო ინფორმაცია, რომელიც:

- ხელმისაწვდომი იყო, როცა შესაბამისი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო საჯარო გამოქვეყნებისათვის; და
- მართლწომიერად მოსალოდნელი იყო, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

ეს შეცდომები მოიცავს მათემატიკური შეცდომების შედეგებს, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებულ შეცდომებს, ფაქტების უყურადღებოდ დატოვების ან არასწორი ინტერპრეტაციის შემთხვევებს და თადლითობის შემთხვევებს.

წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისა და საადრისვე პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული კორექტირებების საგადასახადო ეფექტები აღირიცხება და განმარტებით შენიშვნებში აისახება ბასს 12-ის, „მოგებიდან გადასახადები“, შესაბამისად.

საწარმო რეტროსპექტულად უნდა შეასწოროს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომები წარდგენისათვის ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გზით:

- იმ წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდის (პერიოდების) შესადარისი ინფორმაციის განმეორებითი წარდგენით, რომელშიც დაშვებულ იქნა შეცდომა; ან
- თუ შეცდომა დაშვებულ იქნა წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე წინა პერიოდამდე, ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთების განმეორებითი წარდგენით.

წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომა უნდა შესწორდეს რეტროსპექტულად გადაანგარიშების გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც პრაქტიკულად შეუძლებელია კონკრეტული პერიოდისათვის მიკუთვნიებული გაგვლის განსაზღვრა, ან შეცდომის აგრეგირებული გაგვლის დადგენა.

როდესაც პრაქტიკულად შეუძლებელია შეცდომის კონკრეტული პერიოდისათვის მიკუთვნიებული გაგვლის განსაზღვრა ერთი ან მეტი წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესადარისი ინფორმაციაზე, საწარმო უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთები პირველივე საანგარიშგებო პერიოდისათვის, რომლისთვისაც პრაქტიკულად შესაძლებელია რეტროსპექტულად გადაანგარიშება (ეს შეიძლება იყოს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდიც).

როდესაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში პრაქტიკულად შეუძლებელია შეცდომის აგრეგირებული გაგვლის განსაზღვრა ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, საწარმო უნდა გადაიანგარიშოს შესადარისი ინფორმაცია, რათა პერსპექტიულად შეასწოროს შეცდომა, პირველივე პრაქტიკულად შესაძლებელი თარიღიდან.

წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის შესწორების თანხა არ ჩაირთვება იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აღმოჩენილ იქნა შეცდომა. წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ინფორმაცია, მათ შორის წარსული ფინანსური მონაცემების რევიზიუმი, უნდა შეიცვალოს წარდგენილი, პრაქტიკულად შესაძლებელი ყველაზე ადრეული პერიოდისათვის.

როდესაც პრაქტიკულად შეუძლებელია შეცდომის სიდიდის განსაზღვრა (მაგალითად, საადრიცხო პოლიტიკის არასწორად გამოყენება), ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, საწარმო შესადარის ინფორმაციას გადაიანგარიშებს პერსპექტიულად პირველივე პრაქტიკულად შესაძლებელი თარიღიდან. ამდენად, ის არ ითვალისწინებს ამ თარიღამდე აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის გადაანგარიშების აგრეგირებულ წილს.

მაგალითი 1.

– შეცდომების ხელახალი რეტროსპექტული ფორმულირება

1. 2017 წლის განმავლობაში „ბეტამ“ აღმოაჩინა, რომ 2016 წლის პერიოდში გაყიდული ზოგიერთი საქონელი არასწორად იყო შეტანილი სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში 6500 ლარად 2016 წლის 31 დეკემბერს.
2. „ბეტა“-ს 2017 წლის საადრიცხო ჩანაწერებში გაყიდვების თანხა შეადგენდა 104000 ლარს, რეალიზებული პროდუქციის ღირებულება - 86500 ლარს (მათ შორის 6500 ლარით შეცდომით ასანული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები პერიოდის დასაწყისში), ხოლო მოგებიდან გადასახადები - 5250 ლარს.
3.

„ბეტას“ 2016 წლის ანგარიში:	ლარი
რეალიზებული პროდუქცია	73500
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(53500)
მოგება დაბეგვრამდე	20000
მოგების გადასახადი	(6000)
წმინდა მოგება	14000
4. 2016 წლის დასაწყისში გაუნაწილებელი მოგება 20000 ლარს შეადგენდა, ხოლო პერიოდის დასასრულს – 34000 ლარს.
5. „ბეტას“ მოგების საგადასახადო განაკვეთი 2017 და 2016 წელს 30%-ს შეადგენდა. კომპანიას სწვა შემოსავალი ან ხარჯი არ ჰქონია.

6. „ბეტას“ სააქციო კაპიტალი ამ პერიოდში 5000 ლარს შეადგენდა და არ გააჩნდა საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტები, გარდა გაუნაწილებელი მოგებისა.

კომპანია „ბეტა“

სრული შემოსავლის ანგარიშგებიდან

(ამონარიდი)

	2017	2016
	ლარი	ლარი
რეალიზებული პროდუქცია	104000	73500
რეალიზებული პროდუქციის ღირებულება	(80000)	(60000)
მოგება დაბეგვრამდე	24000	13500
მოგებიდან გადასახადები	(7200)	(4050)
წმინდა მოგება	16800	9450

კომპანია „ბეტა“

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

	სააქციო კაპიტალი	გაუნაწილ. მოგება	სულ
	ლარი	ლარი	ლარი
ნაშთი 2016 წლის 31 დეკემბერს	5000	20000	25000
წმინდა მოგება 2017 წ. 31.12.		9450	9450
სულ	5000	29450	34450
წმინდა მოგება 2018 წ. 31.12.		16800	16800
ნაშთი 2018 წლის 31 დეკემბერს	5000	46250	51250

ამონარიდები შენიშვნებიდან

1. ზოგიერთი პროდუქცია, რომელიც 2016 წელს გაიყიდა, არასწორად იქნა ჩართული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში 6500 ლარად. 2016 წლის ფინანსური ანგარიშგება სელახლა მომზადდა ამ შეცდომის გამოსასწორებლად. 2017 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მას გაგლენა არ ჰქონია.

ცვლილების გაგლენა 2016 წელზე

	ლარი
(გაზრდილი) რეალიზებული პროდუქციის ღირებულება	(6500)
მოგებიდან გადასახადის სარჯის შემცირება	1950
(შემცირებული) მოგება	<u>(4550)</u>
(შემცირებული) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	<u>(6500)</u>
მოგებიდან გადასახადის შემცირება	1950
(შემცირებული) საკუთარი კაპიტალი	<u>(4550)</u>

შეცდომის შესწორება განსწავლდება ცვლილებებისაგან სააღრიცხვო შეფასებებში. სააღრიცხვო შეფასებები თავისი არსით მიახლოებითი მნიშვნელობებია, რომელთა გადახედვაც შეიძლება მოხდეს, თუ დამატებითი ინფორმაცია ცნობილი გახდება. მაგალითად, მოგების ან ზარალის აღიარება, გაუთვალისწინებელი პირობითი გარემოების შედეგად, არ არის შეცდომის შესწორება.

ზოგ შემთხვევაში, პრაქტიკულად შეუძლებელია წინა ერთი ან რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის შეცვლა იმისათვის, რომ მიღწეულ იქნეს შესადარისობა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან. მაგალითად, შესაძლოა წინა საანგარიშგებო პერიოდის (პერიოდების) მონაცემები არ იყოს იმგვარად შეგროვებული, რომ საშუალებას იძლეოდეს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა რეტროსპექტულად აისახოს, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის შესასწორებლად რეტროსპექტულად გადაანგარიშებისათვის და შესაძლოა ინფორმაციის აღგენა პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს.

წმირად აუცილებელია შეფასება გააკეთდეს სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების მიმართ, რომელთა აღიარება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მოხდა სამეურნეო თბერაციებთან, სწვა მოვლენებთან თუ პირობებთან დაკავშირებით. შეფასება თავისი არსით სუბიექტურია და იგი შეიძლება განსორციელდეს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგაც. შეფასების განსორციელება პოტენციურად უფრო რთულია, როდესაც სდება სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, რადგან შეიძლება დიდი დრო იყოს გასული განსაზღვრული სამეურნეო თბერაციის, სწვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენიდან. ამასთანავე, გასული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის შეფასების მიზანი იგივეა, რაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის, სახელდობრ, შეფასებამ უნდა ასახოს გარემოებები, რომლებიც არსებობდა სამეურნეო თბერაციის, სწვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენისას.

ამიტომ, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენებისას, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად შესწორებისას, საჭიროა განგასწავლოთ ინფორმაცია, რომელიც:

- უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმ გარემოებებზე, რომლებიც არსებობდა სამეურნეო თბერაციის, სწვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენის დროს; და
- ხელმისაწვდომი უნდა ყოფილიყო შესაბამისი წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნების დართვის დროს - სწვა ინფორმაციისაგან. გარკვეული ტიპის შეფასებებისათვის (მაგალითად, რეალური ღირებულების შეფასება, დაფუძნებული ფასებსა და რესურსებზე, რომელთა დაკვირვებაც შესაძლებელია) პრაქტიკულად შეუძლებელია ამ ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან განსწვავება. როდესაც რეტროსპექტული გამოყენება ან გადაანგარიშება მოითხოვს მნიშვნელოვანი შეფასების გაკეთებას, რომლისთვისაც პრაქტიკულად შეუძლებელია ამ ორი ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან განსწვავება, პრაქტიკულად შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად შესწორება.

წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას ან თანხების შესწორებისას, გამოყენებულ არ უნდა იქნეს რეტროსპექტული სედევა დასკვნების გამოტანისას, იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორი იქნებოდა ხელმძღვანელობის განწრაფვა გასული საანგარიშგებო პერიოდში ან გასული საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული, შეფასებული თუ განმარტებით შენიშვნებში ასახული თანხების შეფასებისას. მაგალითად, როდესაც საწარმოს

განზრახული აქვს შეცდომა გაასწოროს გასული საანგარიშო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც დაკავშირებული იყო დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კლასიფიცირებასთან, ბასს 39, „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“, მიხედვით, აღნიშნული არ ცვლის შეფასების საფუძველს, ვინაიდან საწარმოს სელმდგანელობამ უბრალოდ გადაწყვიტა აღარ დაიტოვოს ინვესტიციები დაფარვის ვადამდე. ამასთან ერთად, როდესაც საწარმო ბასს 19-ის, „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“, შესაბამისად ასწორებს წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომას მომუშავეთა მიმართ ჯანმრთელობის საშვებულებო აგრეგირებულ ვალდებულებაში, ის არ ითვალისწინებს ინფორმაციას უჩვეულოდ მკაცრი გრიპოზული სეზონის შესახებ, მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და მას შემდეგ, რაც მოხდა მოცემული წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნების დართვა. ის, რომ სწორად საჭიროა მნიშვნელოვანი შეფასებები წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარდგენილ შესადარის ინფორმაციაში შესწორების შეტანას, ხელს არ უშლის შესადარის ინფორმაციის შესაბამისობაში მოყვანისა და შესწორების საიმედოობას.

მაგალითი 2.

– სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის პერსპექტიული გამოყენება, როდესაც რეტროსპექტიული გამოყენება შესაძლებელი არ არის

1. 2017 წელს კომპანია „დელტამ“ ძირითად საშუალებებზე შეცვალა ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკა, რათა უფრო სრულად გამოეყენებინა კომპონენტების კატეგორიებად დაყოფის მიდგომა და შემოეღო აქტივების გადაფასების მოდელი.
2. 2017 წლამდე „დელტას“ აქტივების აღრიცხვა საკმარისად დეტალური არ იყო კატეგორიებად დაყოფის მიდგომის სრულად გამოყენებისათვის. 2016 წლის ბოლოს, საწარმოს სელმდგანელობის გადაწყვეტილებით, ჩატარდა საინჟინრო გამოკვლევა, რათა ინფორმაცია მიეღო არსებული კომპონენტებისა და მათი რეალური ღირებულებების, სასარგებლო მომსახურების ვადების, ნარჩენი ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და ცვეთის თანხების შესახებ 2017 წელს. თუმცა, გამოკვლევამ ვერ უზრუნველყო საკმარისი საფუძვლის შექმნა იმ კომპონენტების ღირებულების საიმედოდ შეფასებისათვის, რომელთა აღრიცხვაც ამ დრომდე განცალკევებულად არ ხდებოდა, ხოლო გამოკვლევამდე არსებული ჩანაწერები არ იძლევა ამგვარი ინფორმაციის აღდგენის შესაძლებლობას.
3. „დელტას“ სელმდგანელობამ განიხილა აღნიშნული სააღრიცხვო ცვლილების თრივე ასპექტი. მათ გადაწყვიტეს, რომ შესაძლებელი არ იყო ამ ცვლილების რეტროსპექტიულად სრულად ასახვა კომპონენტების მიმართ, ან ცვლილების ასახვა პერსპექტიულად 2017

წლის დაწყებამდე. ამასთან, თვითღირებულების მოდელიდან აქტივების გადაფასების მოდელზე გადასვლა მთითხოვს პერსპექტიულ ასანვას. ამიტომ საწარმოს სკლამდგანელობამ გადაწყვიტა, რომ „დელტას“ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა 2017 წლის დასაწყისიდან პერსპექტიულად უნდა იქნეს გამოყენებული.

4. დამატებითი ინფორმაცია:

„დელტას“ საგადასახადო განაკვეთი 30 %-ია.	ლარი
ძირითადი საშუალებები 2016 წლის ბოლოს:	
თვითღირებულება	25000
ცვეთა და ამორტიზაცია	(14000)
ნეტო საბალანსო ღირებულება	11000
ცვეთის წარჯი პერსპექტიული დარიცხვის შედეგად 2017 წლისათვის (ძვ. საფ.)	1500
საინჟინრო კვლევის ზოგიერთი შედეგი:	
შეფასება	17000
წინასწარშეფასებული ნარჩენი ღირებულება	3000
აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა	7 წ.
ცვეთის წარჯი 2017 წლისათვის (ახ. საფ.)	2000

ამონარიდი შენიშვნებიდან

1. 2017 წლის დასაწყისიდან „დელტამ“ შეცვალა ძირითადი საშუალებების სააღრიცხვო პოლიტიკა, რათა უფრო სრულად გამოეყენებინა კატეგორიულად დაყოფის მიდგომა და ამავე დროს შემოეღო აქტივების გადაფასების მოდელი. ამგვარი პოლიტიკა უზრუნველყოფს საიმედო და უფრო შესაბამისი ინფორმაციას, მისი საშუალებით უფრო ზუსტად აღირიცხება ძირითადი საშუალებების კომპონენტები და ეყრდნობა განახლებულ ღირებულებებს. პოლიტიკა პერსპექტიულად იქნა გამოყენებული 2017 წლის დასაწყისიდან, რადგან შეუძლებელი იყო პოლიტიკის გამოყენების გავლენის შეფასება რეტროსპექტიულად ან პერსპექტიულად ადრეული თარიღიდან. შესაბამისად, ახალი პოლიტიკის შემოღებას წინა წლებზე გავლენა არ მოუხდენია. მიმდინარე წელზე კი გავლენა გამოინატებოდა ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების 6000 ლარით გაზრდაში წლის დასაწყისში. გაიზარდა გადაგადებული საგადასახადო ანაღრიცხვების საწყისი ნაშთი 1800 ლარით, შეიქმნა აქტივის გადაფასების რეზერვი წლის დასაწყისში 4200 ლარის ოდენობით, გაიზარდა ცვეთის წარჯი 4200 ლარის ოდენობით, სოლო საგადასახადო წარჯი შემცირდა 150 ლარით.

3. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები

3.1. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები, მათი მნიშვნელობა ფინანსური ანგარიშგებისათვის

საწარმოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის პროცესი განსხვავებულია, რაც დამოკიდებულია სელმდგანელობის სტრუქტურაზე, საწესდებო მოთხოვნებსა და იმ პროცედურებზე, რომლებსაც იცავენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და საბოლოოდ გაფორმების დროს.

ზოგჯერ საწარმოს მოეთხოვება, ფინანსური ანგარიშგება თავის აქციონერებს დასამტკიცებლად გადასცეს მას შემდეგ, რაც იგი უკვე გამოშვებულია. ასეთ შემთხვევებში, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენისათვის ნებადართულია მისი თავდაპირველი წარდგენის თარიღისათვის და არა იმ თარიღისათვის, როდესაც იგი დამტკიცებულია აქციონერების მიერ.

მაგალითი 1:

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდს 2017 წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. საწარმოს სელმდგანელობამ მოამზადა წლიური ფინანსური ანგარიშგების პროექტი 2018 წლის 1 მარტს. 2018 წლის 25 მარტს დირექტორთა საბჭომ განიხილა ფინანსური ანგარიშგება და გამოშვების ნება დართო. საწარმომ გამოაცხადა თავისი მოგება და სწვა ფინანსური ინფორმაცია 2018 წლის 26 მარტს. ფინანსური ანგარიშგება სელმისაწვდომია აქციონერებისა და ინფორმაციის სწვა მომხმარებლებისათვის 2018 წლის 1 აპრილისათვის. აქციონერების წლიურმა კრებამ დაამტკიცა ფინანსური ანგარიშგება 2018 წლის 15 მაისს და წარადგინა მარეგულირებელ ორგანოში 2018 წლის 20 მაისს.

დასკვნა:

ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად ნებადართულია 2018 წლის 25 მარტს.

ზოგჯერ, საწარმოს სელმდგანელობას მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგება წარადგინოს სამეთვალყურეო საბჭოში (მხოლოდ არაადმინისტრაციულ დასამტკიცებლად).

ასეთ შემთხვევებში, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენისათვის ნებადართულია, როდესაც სელმდგანელობა სამეთვალყურეო საბჭოსათვის მისი წარდგენის ნებას რთავს.

მაგალითი 2:

2018 წლის 25 მარტს საწარმოს სკელმძღვანელობა სამეთვალყურეო საბჭოსათვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ნებას იძლევა. სამეთვალყურეო საბჭო შედეგება მხოლოდ არაადამსრულებლებისაგან, შესაძლოა იგი მოიცავდეს დაქირავებულ მომუშავეთა წარმომადგენლებს და სხვა გარეშე მონაწილეებს. საზედამხედველო ორგანო საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას ამტკიცებს 2018 წლის 26 მარტს. ფინანსური ანგარიშგება აქციონერებისა და სსკებისათვის სკელმისაწვდომია 2018 წლის 1 აპრილისათვის. აქციონერების წლიურმა კრებამ ფინანსური ანგარიშგება დაამტკიცა 2018 წლის 15 მაისს და 2018 წლის 20 მაისს წარუდგინა მარეგულირებელ ორგანოს.

დასკვნა:

ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად ნებადართულია 2018 წლის 25 მარტს (სამეთვალყურეო საბჭოსათვის სკელმძღვანელობის მიერ წარდგენის ნებართვის თარიღი).

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნების დართვის თარიღამდე მომხდარ ყველა მოვლენას, თუნდაც მას ადგილი ჰქონდეს მოგების გამოცხადების ან სხვა შერჩეული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის შემდეგ.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენების ბუღალტრული აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნებისათვის გათვალისწინებულია ბასს 10 „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“, რომლის მიზანია განსაზღვროს:

- როდის უნდა მოახდინოს საწარმომ თავისი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენების გამო;
- განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც საწარმომ უნდა მისცეს თარიღის შესახებ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო წარდგენისათვის და საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენების შესახებ.

სტანდარტი ასევე მოითხოვს, რომ საწარმომ არ უნდა მოამზადოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება ფუნქციონირებადობის საფუძველზე, თუ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენები მიუთითებს, რომ ფუნქციონირებადობის დაშვება არ არის შესაფერისი.

3.2. აღიარება და შეფასება

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები არის როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც ხდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. შეიძლება გამოიყოს ორი ტიპის მოვლენა:

- მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებულ პირობებზე (საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები); და
- მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რაც შეიძლება წარმოიშვას საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ პერიოდში (საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები).

ანუ, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები შეიძლება იყოს **მაკორექტირებელი და არა მაკორექტირებელი მოვლენები.**

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები შეიძლება დაკავშირებული იყოს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტასთან, ახალი ინფორმაციის მიღებასთან აქტივის გაუფასურების შესახებ, მოგების განაწილებასთან, თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენასთან და ა.შ.

საწარმომ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რაც საწარმოსაგან ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირებას, ან იმ მუნდლების აღიარებას საჭიროებს, რომელიც მანამდე არ იყო აღიარებული შეიძლება იყოს:

- საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტა, რამდენადაც იგი ადასტურებს, რომ საწარმოს უკვე ჰქონდა მიმდინარე მოგალეობა საანგარიშგებო პერიოდისათვის. საწარმო ასწორებს სასამართლო პროცესთან დაკავშირებულ უკვე აღიარებულ ანარიცხებს, ბასს 37 „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“, შესაბამისად ან აღიარებს ახალ ანარიცხებს. საწარმო არ ახდენს პირობითი ვალდებულებების უბრალოდ გან-

მარტებით შენიშვნებში ასახვას, რადგან სასამართლოს გადაწყვეტილება წარმოადგენს დამატებით მტკიცებულებას, რომელიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ბასს 37-ის შესაბამისად.

- საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ იმ ინფორმაციის მიღება, რომელიც მიუთითებს, რომ აქტივი გაუფასურებული იყო საანგარიშგებო პერიოდისათვის ან მანამდე, საჭიროებს აქტივის გაუფასურების გამო აღიარებული ზარალის თანხის კორექტირებას. მაგალითად:
 - კლიენტის გაკოტრება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, ჩვეულებრივ, ადასტურებს, რომ ზარალი უკვე არსებობდა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საგაჭრო მოთხოვნების ანგარიშზე და საწარმოს ესაჭიროება საგაჭრო მოთხოვნების ანგარიშის საბალანსო ღირებულების კორექტირება; და
 - საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვამ შესაძლოა მოგვცეს მტკიცებულება მათ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;
- საანგარიშგებო პერიოდამდე შექმნილი აქტივების თვითღირებულების, ან აქტივების გაყიდვიდან ამონაკების განსაზღვრა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ;
- საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მოგების განაწილების, ან საბრემო გადახდების სიდიდის განსაზღვრა, თუ საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდამდე მომხდარი მოვლენების შედეგად ჰქონდა ამგვარი გადახდების განსორციელების მიმდინარე მოვალეობა საანგარიშგებო პერიოდისათვის (ბასს 19, „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ შესაბამისად); და
- თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენა, რომელიც ადასტურებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არაკორექტული იყო.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს არამაკორექტირებელ მოვლენებს. არამაკორექტირებელი მოვლენები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების დაცემასთან, დივიდენდების გამოცხადებასთან, საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან და ა. შ. ამგვარი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით, საწარმომ არ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ. მაგალითად, არამაკორექტირებელი მოვლენა შეიძლება იყოს ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების დაცემა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნების დართვის თარიღამდე. საბაზრო ღირებულების დაცემა, ჩვეულებრივ, არ ეხება ინვესტიციების პირობებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, არამედ ასახავს გარემოებებს, რომლებიც წარმოიშვა მომდევნო პერიოდში. აქედან გამომდინარე, საწარმო არ გადაამოწმებს

ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციებისათვის აღიარებულ თანხებს. ანალოგიურად, საწარმო არ აახლებს საანგარიშგებო პერიოდისათვის განმარტებული ინვესტიციების თანხებს.

თუ დივიდენდები წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებისათვის გამოცხადებულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, საწარმომ ეს დივიდენდები ვალდებულების სახით არ უნდა აღიაროს საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

საანგარიშგებო პერიოდისათვის არ ხდება იმ დივიდენდების ვალდებულების სახით ასახვა, რომლებიც გამოცხადებულია (ე.ი. მოხდა დივიდენდების სანქციონირება სათანადოდ და საწარმოს აღარ შეუძლია ამ გადაწყვეტილებაზე გავლენის მოხდენა) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნებართვის თარიღამდე, რადგან ისინი არ აკმაყოფილებს მიმდინარე მოვალეობების კრიტერიუმებს. ასეთი დივიდენდების ასახვა უნდა მოხდეს განმარტებით შენიშვნებში ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, შესაბამისად.

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა მოამზადოს ფუნქციონირებადობის საფუძველზე, თუ სკელმძღვანელობა განსაზღვრავს, რომ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ განზრახულია საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან არ არსებობს ასეთი ქმედების რეალური ალტერნატივა.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გაუარესება შესაძლოა მიუთითებდეს იმის აუცილებლობაზე, რომ საწარმომ განიხილოს, ისევე შესაფერისია თუ არა ფუნქციონირებადობის დაშვება. თუ ფუნქციონირებადობის დაშვება უკვე აღარ არის შესაფერისი, მისი ეფექტი იმდენად განვრცობადია, რომ ბასს 10 მითითნის ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველში არსებით ცვლილებას, და არა ბუღალტრული აღრიცხვის თავდაპირველი საფუძველით აღიარებული თანხების კორექტირებას.

ბასს 1, „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, მოითხოვს გარკვეულ განმარტებით შენიშვნას, თუ:

- ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირებადობის საფუძველზე; ან
- სკელმძღვანელობისათვის ცნობილია არსებითი განუსაზღვრელობები, რომლებიც ეწება მოვლენებს ან პირობებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს საწარმოს უნარზე, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ შესაძლოა წარმოიშვას ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც საჭიროებს განმარტებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

3.3. განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს ანგარიშგების გამოცემის თარიღის, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების, და რიგი საკითხების შესახებ.

გამოცემის ნებართვის თარიღის შესახებ:

1. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო გამოსაცემად და ნებართვის გამოცემის ფინაობა. თუ საწარმოს მესაკუთრეებს ან სხვებს აქვთ უფლებამოსილება, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანონ დამატებები და ცვლილებები მისი გამოცემის შემდეგ, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
2. მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანია იცოდნენ, როდის იყო ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული გამოსაცემად, რადგან ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს აღნიშნული თარიღის შემდეგ მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვან ცვლილებებს.

განმარტებითი შენიშვნის განახლება პერიოდისათვის არსებულ მდგომარეობის გამო:

3. თუ საწარმო საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ინფორმაციას იღებს საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებული მდგომარეობის შესახებ, მან ანალი ინფორმაციის საფუძველზე უნდა განახლოს განმარტებითი შენიშვნა, რომელიც ამ პირობებს ეხება.
4. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს ესაჭიროება ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებითი შენიშვნის განახლება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მიღებული ინფორმაციის ასახვად, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ინფორმაცია არ მოქმედებს თანხებზე, რომელსაც საწარმო აღიარებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. განმარტებითი შენიშვნის განახლების მაგალითია, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ხელმისაწვდომი ხდება მტკიცებულება პირობითი ვალდებულების შესახებ, რომელიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდისათვის. ამასთან, ბასს 37-ის_ „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – შესაბამისად, ანარიცხის დაუყოვნებლივ აღიარების საკითხის განხილვისას, საწარმო აახლებს განმარტებით შენიშვნებს პირობითი ვალდებულების შესახებ, ამ მტკიცებულების გათვალისწინებით.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები:

5. თუ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები იმდენად არსებითი იქნებოდა, რომ ზეგავლენას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობაზე, საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისათვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მოვლენის წასიათი; და
- მისი ფინანსური ეფექტის წინასწარი შეფასება.

საანგარიშგებო პერიოდის არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლებიც, როგორც წესი, განმარტებით შენიშვნებში აისახება, შემდეგია:

- უმთავრეს საწარმოთა გაერთიანებები საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ან უმთავრესი შვილობილი საწარმოს გასვლა;
- ოპერაციების შეწყვეტის გეგმის გამოცხადება;
- აქტივების უმთავრესი შექმნები, აქტივების „გასაყიდად გამიზნულ აქტივებად“ კლასიფიკაცია ფასის 5-ის – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ – შესაბამისად, აქტივების სხვა გაყიდვები ან სასკელმწიფოს მიერ უმთავრესი აქტივების ექსპრობრიაცია;
- საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ძირითადი საწარმოთა მოწყობილობების ხანძრის მიერ განადგურება;
- უმთავრესი რესტრუქტურისაციის გამოცხადება ან დაწყება ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“-ის მიხედვით;
- უმთავრესი გარიგებები ჩვეულებრივ აქციებსა და პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებზე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ. ბასს 33 – „შემოსავლი აქციაზე“ საწარმოს ავალდებულებს, გაამჟღავნოს ამგვარი გარიგებების აღწერა, თუ ეს გარიგებები არ ითვალისწინებს კაპიტალიზაციას, ან აქციების უფასო (ბონუსურ) ემისიას და აქციების დანაწევრებას ან დანაწევრების ანუღირებას;
- უჩვეულოდ დიდი ცვლილებები აქტივის ფასებში ან საგალუტო კურსებში საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ;
- საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონმდებლობაში ძალაში შესული ან გამოცხადებული ცვლილებები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ეფექტი აქვს მიმდინარე და გადაგადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებზე (ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
- მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების აღება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების გამოშვება;
- მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან წარმოშობილი მნიშვნელოვანი სასამართლო დავის დაწყება.

4. იჯარის აღრიცხვა

4.1. საიჯარო ურთიერთობები, მათი კლასიფიკაცია

საწარმოს, სამეურნეო საქმიანობის განხორციელებისას, შეიძლება წარმოექმნას საჭიროება ისეთ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც საკუთრებაში არ გააჩნია ან მისთვის ასეთი საშუალების შექენა ნაკლებეფექტური და ეკონომიკურად გაუმართლებელია. ასეთ პირობებში საწარმოს შეუძლია საჭირო ძირითადი საშუალებები სხვა პირისაგან აიღოს იჯარით, გარკვეული დროის განმავლობაში გამოყენების უფლებით, შესაბამისი საზღაურის გადახდის გზით. მაშასადამე, ამგვარი ვარიანტების წარმოიშობა ორი ერთმანეთთან დაკავშირებული მხარე – ერთი, ქონების იჯარით გამცემი, ხოლო მეორე – იჯარის ამღები. პირს, რომელიც მის საკუთრებაში არსებულ ქონებას ვასცემს იჯარით, **მეიჯარე** ეწოდება, ხოლო პირი, რომელიც იჯარით მიიღებს ამ ქონებას, **მოიჯარეა**. მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის ურთიერთობები საიჯარო **სელშეკრულებით** რეგულირდება. საიჯარო ურთიერთობებისა და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების აღრიცხვას ბასს 17 არეგულირებს. ბასს-ის მიხედვით „იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად მეიჯარე, საიჯარო გადასახდელის ან გადასახდელის სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას სელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში“ (ბასს 17).

საიჯარო სელშეკრულებები და აქედან გამომდინარე, მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის წარმოქმნილი საიჯარო ურთიერთობები მრავალ კომპონენტს შეიძლება მოიცავდეს. ასეთი კომპონენტები შეიძლება იყოს იჯარის პერიოდი, საიჯარო გადასახდელი, მისი გადახდის პერიოდულობა და დრო, სხვადასხვა გარანტიები და რისკები, და ა.შ. ამიტომ, გამომდინარე იქედან, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით ვაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის, ბასს-ი ახდენს საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიცირებას **ფინანსურ და ჩვეულებრივ (საოპერაციო) იჯარად**.

ფინანსურ იჯარა გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა.

ჩვეულებრივი იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომელიც არ შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად. „იჯარა კლასიფიცირდება **ჩვეულებრივ (საოპერაციო) იჯარად**, თუ იგი არ

ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას“ (ბასს 17).

იჯარის კლასიფიკაცია ხდება იჯარის დასაწყისში. იჯარის დასაწყისი არის საიჯარო ხელშეკრულების დადების თარიღისა და მხარეების მიერ იჯარის ძირითად პირობებთან დაკავშირებული ვალდებულებების აღების თარიღს შორის უფრო ადრინდელი თარიღი. ამავე თარიღით:

- საიჯარო ხელშეკრულება კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური ან ჩვეულებრივი იჯარა; და
- თუ ეს ფინანსური იჯარაა, მაშინ განისაზღვრება თანხა, რომელიც უნდა აღიარდეს იჯარის ვადის დასაწყისში.

იჯარის ვადის დასაწყისი არის თარიღი, რომლიდანაც მოიჯარეს შეუძლია განახორციელოს საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლება. ეს არის იჯარის თავდაპირველი აღიარების თარიღი, ე.ი. იჯარიდან გამომდინარე აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება.

იჯარის ვადა არის მოიჯარის მიერ იჯარით აღებული აქტივით სარგებლობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დროის მონაკვეთი, რომელიც არ ექვემდებარება შეცვლას ან გაუქმებას, იმ დამატებით დროის მონაკვეთთან ერთად, რომლის განმავლობაში მოიჯარეს, ხელშეკრულების თანახმად უფლება აქვს, გააგრძელოს აქტივის გამოყენება გარკვეული დამატებითი თანხის გადახდის ან გადაუხდელობის პირობით.

საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია ემყარება იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკებისა და ეკონომიკური სარგებლის განაწილებას მოიჯარესა და შეიჯარეს შორის.

რისკი გულისხმობს აქტივის გამოყენებლობის ან მორალური ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობას, აგრეთვე, ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული აქტივის გამოყენებით მიღებული ამონაგების სიდიდის ცვლილებას. რაც შეეხება სარგებელს, იგი აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის განმავლობაში საწარმოს საგარაუდო მომავალ მომგებთან საქმიანობას, აქტივის გაძვირების შედეგად ან მისი ნარჩენი ღირებულების რეალიზაციიდან შემოსავლების მიღებას უკავშირდება.

მიუხედავად აღნიშნულისა, იმის გამო, რომ საიჯარო ურთიერთობები ორი მხარის, მეიჯაროსა და მოიჯაროს ურთიერთშეთანხმებაზეა დაფუძნებული, აუცილებელია ორივე მხარემ გამოიყენოს არა მარტო იჯაროს ერთიდაიგივე კლასიფიკაცია, არამედ შეთანხმებული, თავსებადი განმარტებები. წინააღმდეგ შემთხვევაში შესაძლებელია მნიშვნელოვანი გაურკვევლობები წარმოიქმნას.

იჯარა ფინანსურია თუ ჩვეულებრივ, დამოკიდებულია გარიგების შინაარსზე და არა სელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე.

შეიძლება არსებობდეს სიტუაციები, რომლებიც ჩვეულებრივ, ცალკე ან კომბინირებულად განაპირობებს იჯაროს კლასიფიცირებას ფინანსურ იჯარად. ასეთებია:

- იჯაროს სელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯაროს ვადის დამთავრების შემდეგ;
- მოიჯარეს უფლება აქვს აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯაროს დასაწყისისათვის გონივრული რწმენა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
- იჯაროს ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;
- იჯაროს დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს მინიმუმ იჯარით გაცემული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას;
- იჯარით გაცემულ აქტივებს აქვს სპეციფიკური შინაარსი და მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.

ბასს-ის მიხედვით, გარემოებები, რომლებიც დამოუკიდებლად ან სხვა გარემოებებთან ერთად განაპირობებს იჯაროს კლასიფიკაციას ფინანსურ იჯარად, შემდეგია:

- თუ მოიჯარეს შეუძლია იჯაროს შეწყვეტა, მას დაეკისრება ზარალი, რომელსაც მეიჯარე მიიღებს იჯაროს გაუქმების შედეგად;
- ნარჩენი რეალური ღირებულების მერყეობის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი წილად ხვდება მოიჯარეს (მაგალითად, საიჯარო გადასახდელის ფასდაკლების სახით, რომელიც იჯაროს ვადის ბოლოს გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების უმეტესობის ტოლია);

- მოიჯარეს შეუძლია იჯარა მეორადი პერიოდით გააგრძელოს, საბაზრო საიჯარო გადასახდელზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით.

იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირებისათვის მოტანილი სიტუაციები და გარემოებები ყოველთვის არ არის საბოლოო. „თუ სწვა ნიშნები მიუთითებს, რომ საიჯარო ხელშეკრულების მისეღვით, საკუთრებიდან გამომდინარე რისკისა და სარგებლის არსებითი ნაწილი არ გადაეცემა, მაშინ ასეთი იჯარა კლასიფიცირდება, როგორც საოპერაციო“. (ბასს 17). მაგალითად, ასეთი შეიძლება მოხდეს, თუ აქტივზე საკუთრების უფლება გადაეცემა იჯარის ვადის ბოლოს, ცვალებადი გადახდით, რომელიც ამ მომენტისათვის აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, ან როდესაც საიჯარო გადასახდელები პირობითია, რის გამოც მოიჯარე არსებითად არ ფლობს ყველა რისკსა და სარგებელს.

იჯარის განმარტება მოიცავს ისეთ საიჯარო ხელშეკრულებებსაც, რომლებიც ხელშეკრულებით განსაზღვრული სათანადო პირობების შესრულების შემთხვევაში, ითვალისწინებს მოიჯარისათვის საკუთრების უფლების გადაცემას.

ასეთი ტიპის იჯარას უწოდებენ იჯარას გამოსყიდვის უფლებით.

იჯარით შეიძლება გაცემულ (აღებულ) იქნას მიწა და შენობა-ნაგებობები. მათი კლასიფიკაცია ფინანსურ და ჩვეულებრივ იჯარად სწვა აქტივების ანალოგიურად ხდება. ამ შემთხვევაში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის, რომ მიწას გააჩნია ეკონომიკური მომსახურების განუსაზღვრელი ვადა. მაშასადამე, თუ მოსალოდნელია, რომ მოიჯარეს იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ არ გადაეცემა მიწაზე საკუთრების უფლება, მოიჯარე მისი დროებითი მფლობელობის პერიოდში ფაქტიურად არ ფლობს მასთან დაკავშირებულ ყველა რისკსა და სარგებელს, ასეთი იჯარა ჩვეულებრივ იჯარად კლასიფიცირდება. რაც შეეხება მიწის იჯარით გაცემისას მისი მფლობელისათვის გადახდილ თანხას, იგი წარმოადგენს წინასწარ გადახდილ საიჯარო გადასახდელს, რომელიც ამორტიზდება იჯარის ვადის განმავლობაში მიღებული სარგებლის სტრუქტურის მისეღვით.

იჯარის კლასიფიკაციის მიზნით, საიჯარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიწისა და შენობა-ნაგებობების ელემენტები ცალ-ცალკე განიხილება. იმ შემთხვევაში, როდესაც ორივე ელემენტზე, როგორც მიწაზე, ასევე შენობა-ნაგებობებზე საკუთრების უფლება იჯარის ვადის ბოლოს მოიჯარეს გადაეცემა, ორივე ელემენტი განიხილება ერთ იჯარად და იგი ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირდება. რაც შეეხება მიწის ნაკვეთის იჯარას, იმის გამო, რომ მიწას გააჩნია განუსაზღვრელი ეკონომიკური მომსახურების ვადა, მისი ელემენტი კლასიფიცირდება, როგორც ჩვეულებრივი იჯარა, თუ მოსალოდნელი არაა, რომ იჯარის ვადის ბოლოს საკუთრების უფლება მოიჯარეს გადაეცემა, ხოლო შენობა-ნაგებობის ელემენტი კლასიფიცირდება ფინანსურ ან

ჩვეულებრივ იჯარად სელშეკრულებით გათვალისწინებული და ბასს 17-ით აღიარებული მოთხოვნების შესაბამისად.

მიწასა და შენობა-ნაგებობებთან დაკავშირებული იჯარის აღრიცხვისას, მინიმალური საიჯარო გადასანდელი ამ ორ ელემენტს შორის პროპორციულად უნდა განაწილდეს იჯარის დასაწყისში, თუ ეს შესაძლებელია. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მთლიანი იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ ან ჩვეულებრივ იჯარად.

ბასს-ის მიხედვით იჯარა შეიძლება იყოს შეუქცევადი. **შეუქცევადი იჯარა** ისეთი ტიპის იჯარაა, რომლის შეწყვეტა შესაძლებელია მხოლოდ:

- გაუთვალისწინებელი მოვლენის შედეგად, რომელსაც პირდაპირი კავშირი არა აქვს იჯარასთან;
- შეიჯარის ნებართვით;
- თუ მოიჯარე აპირებს იმავე აქტივის იჯარის განახლებას ან სხვა ანალოგიური აქტივის იჯარით აღებას იმავე შეიჯარისაგან;
- მოიჯარის მიერ დამატებითი თანხის გადაუნდებლობის შემთხვევაში, თუ სელშეკრულება თავიდანვე ითვალისწინებდა აღნიშნული თანხის გადახდას იჯარის გაგრძელების შემთხვევაში.

4.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა

ა. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან:

ბასს 17-ის მიხედვით, მოიჯარის ბალანსში ფინანსური იჯარა აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულებების სახით უნდა იქნას აღიარებული. „იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ ფინანსური იჯარა თავის ბალანსში უნდა აღიაროს როგორც აქტივები და ვალდებულებები საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი თანხით ან, თუ მასზე ნაკლებია, მინიმალური საიჯარო გადასანდელების დისკონტირებული ღირებულებით, რომლებიც გაანგარიშებულია იჯარის დასაწყისში. მინიმალური საიჯარო გადასანდელების დისკონტირებული ღირებულების გამოსაანგარიშებელი დისკონტირების განაკვეთი იქნება საიჯარო სელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, თუ მისი დადგენა შესაძლებელია; თუ არა, გამოყენებულ უნდა იქნეს მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი. მოიჯარის ნებისმიერი

თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯი დაემატება აქტივის სახით აღიარებულ თანხას“. (ბასს 17, მ. 20).

რეალური ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი სკელის მანძილის“ პრინციპით.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები არის თანხა, რომლის გადახდა მოეთხოვება ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს იჯარის ვადის გასვლამდე, შეიჯარისათვის ასანაზღაურებელი პირობითი საიჯარო ქირის, გაწეული მომსახურების დანახარჯებისა და გადახდილი გადასახადების გარდა, შემდეგ გადასახდელებთან ერთად:

- მოიჯარისათვის – მოიჯარის ან მასთან დაკავშირებული რომელიმე პირის მიერ გარანტირებული თანხები;
- შეიჯარისათვის – ნებისმიერი ნარჩენი ღირებულება, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის, მასთან დაკავშირებული პირის ან ნებისმიერი მესამე პირის მიერ, რომელსაც შეუძლია ამ გარანტიის ფინანსურად შესრულება.

თუ მოიჯარეს აქტივის ისეთი ფასით გამოსყიდვის უფლება აქვს, რომელიც გამოსყიდვის თარიღისათვის სავარაუდოდ აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს იჯარის ვადის განმავლობაში გადასახდელი საიჯარო ქირის მინიმალურ თანხას და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების გაანგარიშება დისკონტირების გზით ხდება. დისკონტირებისას საიჯარო სელშეკრულების საპროცენტო განაკვეთი გამოიყენება, სოლო თუ საიჯარო სელშეკრულების საპროცენტო განაკვეთის დადგენა შეუძლებელია – ზღვრული სასესნო საპროცენტო განაკვეთი გამოიყენება.

მოიჯარის ზღვრული სასესნო საპროცენტო განაკვეთი ის განაკვეთია, რომლის გადახდაც მოიჯარეს მოუწევდა ანალოგიური იჯარისათვის ან თუ ამის დადგენა შეუძლებელია, საპროცენტო განაკვეთით, რომელსაც იჯარის დასაწყისში მოიჯარე გადაიხდიდა ამ აქტივის შესაძენად საჭირო ოდენობის სესხისათვის, იმავე პერიოდზე, ასეთივე უზრუნველყოფით.

სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ასანგა და წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ეყრდნობოდეს ოპერაციის ბუნებას, მის ფინანსურ არსს და არა უბრალოდ მის სამართლებრივ ფორმას. ფინანსური იჯარის არსებობის დამადასტურებელი არსებითი ნიშანია ის, რომ მოიჯარეს გადაეცემა საიჯარო აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითადი

ნაწილის განმავლობაში ამ აქტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებელი. თუ ფინანსური იჯარა არ არის ასახული მოიჯარის ბალანსში, ეს ნიშნავს საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და ვალდებულებების შექცირებას, რაც არ შეესაბამება სინამდვილეს. ამიტომ აუცილებელია, ფინანსური იჯარა აღიარებულ იქნეს მოიჯარის ბალანსში ერთის მხრივ, აქტივისა და მეორეს მხრივ, მომავალში გადასახდელი საიჯარო ვალდებულების სახით. იჯარის ვადის დასაწყისისათვის, მოიჯარის ბალანსში იჯარასთან დაკავშირებული აქტივი და ვალდებულება ერთი და იმავე თანხით უნდა აისახოს. თუ ბალანსში ვალდებულებები დაჯგუფებულია მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად, ასევე უნდა მონდეს საიჯარო ვალდებულებების გამიჯვნაც.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები უნდა განაწილდეს დარიცხული ფინანსური ხარჯებისა და გადაუხდელი ვალდებულებების შექცირების პროპორციულად. ფინანსური ხარჯები იჯარის მთლიანი ვადის განმავლობაში, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდზე ისე უნდა განაწილდეს, რომ წარმოიქმნას მუდმივი პერიოდული საპროცენტო განაკვეთი, თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულებების ნაშთის მიმართ.

პრაქტიკაში ფინანსური ხარჯების იჯარის მთელ ვადაზე განაწილებისას, სწორად იყენებენ მიახლოებითი შეფასების მოდელს.

ფინანსური იჯარა ფინანსურ ხარჯებთან ერთად, წარმოშობს აქტივის ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯებს ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში. მოიჯარის მიერ იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებების ცვეთისა და ამორტიზაციის აღრიცხვის წესი საკუთარი აქტივების მიმართ გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკას უნდა შეესაბამებოდეს. თუ სელშეკრულება ითვალისწინებს იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ აქტივებზე საკუთრების უფლების გადაცემას მოიჯარეზე, აქტივი მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უქცირესი პერიოდის განმავლობაში.

საიჯარო აქტივის ცვეთის ანარიცხებისა და ფინანსური ხარჯების შესაბამისი თანხების ჯამი, როგორც წესი, არ ემთხვევა კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებას. ამიტომ, მიზანშეწონილი არ არის გადახდას დაქვემდებარებული საიჯარო გადასახდელების აღიარება ხარჯის სახით. აქედან გამომდინარე, აქტივებისა და მათი შესაბამისი ვალდებულებების თანხები იჯარის ვადის დასაწყისის შემდგომ პერიოდში ერთმანეთის ტოლი ვერ აღმოჩნდება.

მაგალითი 1.

ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან:

საწარმომ ფინანსური იჯარით მიიღო შენობა შემდეგი პირობით:

- ვალდებულების საერთო თანხა - 40000 ლარი;
- იჯარის ვადა 4 წელი;
- მიმდინარე საპროცენტი განაკვეთი - 12%;
- ყოველწლიურად გადასანდელი თანხა -10000;
- დისკონტირების კოეფიციენტია 3,0373.
- საიჯარო ვალდებულების მიმდინარე ღირებულება – 30373 ლ.; (10000X3,0373).

გაანგარიშება:

წლები	ყოველწლიური გადახდები			საიჯარო ვალდებულება
	სულ	მათ შორის		
		საპროცენტო სარჯი (12%)	საიჯარო ვალდებულება	
				30373
1 წელი	10000	3645	6355	24018
2 წელი	10000	2882	7118	16900
3 წელი	10000	2028	7972	8928
4 წელი	10000	1072	8928	0
სულ	40000	9627	30373	

მაშასადამე, საიჯარო ვალდებულების თანხა (40000 ლ.) ორი ნაწილისაგან, ძირითადი თანხის, ანუ აქტივის დისკონტირებული ღირებულებისა (30373 ლ.) და ფინანსური (საპროცენტო) სარჯისაგან (9627 ლ.) შეესდგება. ამასთან, საპროცენტო გადასანდელი ბასს-ის მოთხოვნის თანახმად, განაწილებულია იჯარის მთელ ვადაზე, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულების ნაშთის მიმართ მუდმივი საპროცენტო განაკვეთის (12%) გამოყენებით.

ფინანსური იჯარის თბერაციები მოიჯარის ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება:

1. აქტივის მიღება რეალური (დისკონტირებული) ღირებულებით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	შენიშვნები		30373	
	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე			30373

2. გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილის გამოყოფა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე		6355	
	ფინანსური იჯარის მიმდ. ნაწილი			6355

3. ფინანსური სარჯის (გადასანდელი პროცენტის) აღიარება:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	საპროცენტო სარჯი		3645	
	გადასანდელი პროცენტები			3645

4. საიჯარო გადასანდელის გადახდა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	ფინანსური იჯარის მიმდ. ნაწილი		6355	
	გადასანდელი პროცენტები		3645	
	ფულადი საშუალებები			10000

5. საანგარიშებო პერიოდის ბოლოს, იჯარით აღებული აქტივის ცვეთის დარიცხვა საწარმოს მიერ შემუშავებული პოლიტიკის მიხედვით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი		X	
	შენიშვნის ცვეთა			X

და ა. შ. ყოველწლიურად, ბირველი თებერვლის ვარდა.

ბ. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა შეიჯარესთან:

შეიჯარეების მიერ ფინანსური იჯარის თავდაპირველი აღიარება უნდა მოხდეს ბალანსში აქტივის სახით. „ფინანსური იჯარის დროს შეიჯარეებმა აქტივი უნდა აღიარონ თავიანთ ბალანსში და წარმოადგინონ იგი დებიტორული დაგალიანებების სახით, წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ტოლი თანხით“ (ბასს 17, მ. 36). მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია შესდგება ფინანსური იჯარისათვის შეიჯარის მიერ მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების საერთო თანხისა და მის სასარგებლოდ დაგროვებადი ყველა არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების* თანხისაგან, სოლო წმინდა (ნეტო) საიჯარო ინვესტიცია არის საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია.

შეიჯარეებისათვის ფინანსური იჯარის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ის, რომ საიჯარო აქტივის იურიდიულ საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა ხდება მოიჯარეზე. აქედან გამომდინარე, შეიჯარისათვის მისაღები საიჯარო გადასახდელი ორი ნაწილისაგან შესდგება და წარმოადგენს ძირითადი თანხის დაფარვას, გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღებასთან ერთად.

მაშასადამე, საიჯარო გადასახდელის მიღებისას, შეიჯარეს აუნაზღაურდება ეკონომიკური სარგებელი, ჩადებული ინვესტიცია და მომსახურება.

* არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება იჯარით გაცემული აქტივის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილია, რომლის რეალიზაციას შეიჯარე არ უზრუნველყოფს, ან გარანტირებულია მხოლოდ შეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.

მეიჯარემ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით თავდაპირველად, იჯარის პირობების განხილვისა და შეთანხმებისას, შეიძლება გასწიოს ისეთი წარჩევი, როგორცაა: საკომისიო წარჩევი, იურიდიული მოსაკრებლები და სს.გ.ა. ისინი პირდაპირი წარჩევაა, ჩართვება ფინანსური იჯარით წარმოქმნილი მოთხოვნების თავდაპირველ შეფასებაში და ამცირებს იჯარის ვადაში აღიარებულ შემოსავალს. საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი ისეა განსაზღვრული, რომ თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ავტომატურადაა ჩართული ფინანსური იჯარით წარმოქმნილ მოთხოვნებში და მაშასადამე, არ ანსებობს მისი ცალკე გამოყოფის აუცილებლობა, ისინი გამორიცხულია წმინდა საიჯარო ინვესტიციიდან და წარჯად აღიარდება გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე, ჩვეულებრივ, იჯარის ვადის დასაწყისში.

შემდგომი შეფასებისას, მეიჯარის მიერ ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა ემყარებოდეს ფინანსურ იჯარაში წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების, მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს. ფინანსური შემოსავალი სისტემატურად უნდა განაწილდეს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში. როგორც წესი, იგი ეფუძნება მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების, მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს. საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელი, მომსახურების დანახარჯების გამოკლებით, მიმართულია მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციის საპირისპიროდ, როგორც ძირითადი ვალის, ისე გამოუმუშავებელი შემოსავლის შემცირებისაკენ.

ბასს-ის მიხედვით, მეიჯარის მთლიანი (ბრუტო) ინვესტიციის თანხის განსაზღვრისათვის გამოყენებული შეფასებითი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს. მისი შემცირების შემთხვევაში უნდა გადაისინჯოს აგრეთვე, იჯარის ვადაში შემოსავლის განაწილება, სოლო ნებისმიერი შემცირების დაგროვილი თანხები - აღიარდეს.

მეიჯარემ გაყიდვიდან მიღებული მოგება ან წარალი იმ პერიოდში და იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკით უნდა აღიაროს, რომელსაც საწარმო იყენებს გაყიდვის თპერაციების განსორციელებისას. ასევე, იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები, წარჯად უნდა აღიარდეს გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე.

მეიჯარეები მომხმარებელს ხშირად სთავაზობენ აქტივის შექმნის ან იჯარის ალტრენატივას. მეიჯარის მიერ აქტივის ფინანსური იჯარით გადაცემის შედეგად წარმოიქმნება ორი ტიპის შემოსავალი:

1. მოგება ან ზარალი, რომელიც ეკვივალენტურია იმ მოგება-ზარალის თანხებისა, რომელიც მიღებული იქნება იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივი გასაყიდი ფასებით გაყიდვის შედეგად და დამოკიდებულია მოცულობაზე ან საფაქრო დათმობაზე;
2. ფინანსური შემოსავალი იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.

მაგალითი 2.

ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მეიჯარესთან:

საწარმომ ფინანსური იჯარით გასცა შენობა შემდეგი პირობით:

- მოთხოვნის საერთო თანხა - 40000 ლარი;
- იჯარის ვადა 4 წელი;
- მიმდინარე საპროცენტი განაკვეთი - 12%;
- ყოველწლიურად გადასახდელი თანხა - 10000;
- დისკონტირების კოეფიციენტია 3,0373.
- საიჯარო მოთხოვნების მიმდინარე ღირებულება – 30373 ლ.; (10000X3,0373).

გაანგარიშება:

წლები	ყოველწლიურად მსაღები თანხა			საიჯარო მოთხოვნები
	სულ	მათ შორის		
		საპროცენტი შემოსავალი (12%)	საიჯარო მოთხოვნა	
				30373
1 წელი	10000	3645	6355	24018
2 წელი	10000	2882	7118	16900
3 წელი	10000	2028	7972	8928
4 წელი	10000	1072	8928	0
სულ	40000	9627	30373	

ბუღალტრული გატარებები:

1. შენობის იჯარით გაცემა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
	მოთხოვნები ფინანსური იჯარით		30373	
	შენობები			30373

2. გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის გამოყოფა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	გრძელვად. მოთხოვნების მიმდინ. ნაწილი		6355	
	მოთხოვნები ფინანსური იჯარით			6355

3. ფინანსური შემოსავლის (მისაღები პროცენტების) აღიარება:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	მისაღები პროცენტები		3645	
	საპროცენტო შემოსავალი			3645

4. საიჯარო გადასახდელის მიღება:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	ფულადი საშუალებები		10000	
	გრძელვად. მოთხოვნების მიმდინ. ნაწილი			6355
	მისაღები პროცენტები			3645

და ა. შ. ყოველწლიურად, პირველი თებერვლის გარდა.

4.3. ჩვეულებრივი იჯარის აღრიცხვა

ჩვეულებრივი იჯარის დროს, მოიჯარის მიერ, საიჯარო გადასახდელები საიჯარო ვადის განმავლობაში სარჯად (გარდა მომსახურების ისეთი სარჯებისა, როგორცაა დაზღვევისა და ტექნიკური მომსახურების სარჯები) უნდა აღიარდეს წრფივი მეთოდის მიხედვით.

მეიჯარეებმა საიჯარო აქტივები უნდა წარადგინონ თავიანთ ბალანსში, აქტივების ბუნების შესაბამისად, სოლო იჯარიდან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს

თანაბარზომიერად, წრფივი მეთოდის საფუძველზე იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში. ასევე, იჯარიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული დანახარჯები, ცვკეთის ჩათვლით, აღიარებულ უნდა იქნას ხარჯის სახით.

რაც შეეხება თავდაპირველ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც შეიჯარის მიერ გაწეული იყო იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადების პროცესში, უნდა დაემატოს საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულებას და ხარჯად აღიარდეს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იმავე მეთოდით, როგორც იჯარიდან შემოსავალი.

ჩვეულებრივი იჯარის დროს იჯარით გაცემული აქტივების ცვკეთის დარიცხვა ხდება შეიჯარის მიერ, ანალოგიური აქტივების მიმართ გამოყენებული ცვკეთის ჩვეულებრივი პოლიტიკის შესაბამისად, ხოლო ცვკეთის თანხის გაანგარიშება – ბასს 16-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

მაშასადამე, ჩვეულებრივი იჯარის დროს, იჯარით გაცემული აქტივი აღრიცხულია შეიჯარესთან, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იგი ანდენს მისაღები საიჯარო გადასახდელების დარიცხვას, რომელიც გამოიწვევს შესაბამისი მოთხოვნებისა და არასაბოპერაციო შემოსავლების ზრდას. ხოლო მოიჯარე ანდენს იჯარით აღებული ქონების აღრიცხვას ბალანსგარეშე ანგარიშზე „იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებები“, და საიჯარო გადასახდელების დარიცხვას, რაც მოიჯარის ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შესაბამისი ხარჯებისა და ვალდებულებების ზრდით.

ჩვეულებრივი იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა:

I. შეიჯარესთან:

1. მისაღები საიჯარო გადასახდელის (ქირის) დარიცხვა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
	მოთხოვ. საიჯარო გადასახდელებით		X	
	შემოსავალი (არასაბოპერაციო) იჯარიდან			X

2. თანხის მიღება:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებუტი	კრედიტი
	ფულადი საშუალებები		X	
	მთხოვ. საიჯარო გადასახდელებით			X

II. მოიჯარესთან:

1. საიჯარო გადასახდელის (ქირის) დარიცხვა:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებუტი	კრედიტი
	საიჯარო ქირის სარჯი		X	
	გადასახდელი საიჯარო ვალდებულ.			X
	ფულადი საშუალებები			X

4.4. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის თპერაციების

აღრიცხვა

უკუიჯარა გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნებას. ამ შემთხვევაში საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი ურთიერთდამოკიდებულა და განიხილება, როგორც ერთიანი პაკეტი.

უკუიჯარის პირობით აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკანდაბრუნების თპერაციების აღრიცხვის წესი იჯარის ტიპზეა დამოკიდებული. ათუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის თპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, გაყიდვიდან ამონაგები თანხის არანაირი ნაშეტი მის საბალანსო ღირებულებაზე არ შეიძლება გამყიდველ-მოიჯარის მიერ მაშინვე აღიარდეს

შემოსავლის სახით. სანაცვლოდ იგი აისახება გადავადებული შემოსავლის სახით და თანდათანობით ამორტიზდება იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში“ (ბასს 17).

თუ აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა ფინანსური იჯარაა, ეს თპერაცია მიიჯარის მიერ მოიჯარის ფინანსური სახსრებით მომარაგებას, ხოლო აქტივი მის უზრუნველყოფას ნიშნავს. აქედან გამომდინარე, არ შეიძლება შემოსავლად აღიარდეს აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები თანხის ნამეტი მის საბალანსო ღირებულებაზე. იგი გადავადდება და ამორტიზდება იჯარის ვადის განმავლობაში. „თუ აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და აშკარაა, რომ თპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მაშინ მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა უნდა აღიარდეს დაუყოვნებლივ. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა მაშინვე უნდა აღიარდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება დაბალი საბაზრო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ დროს სწავობა უნდა გადავადდეს და ამორტიზირდებოდეს საიჯარო გადასახდელების პრობორციულად იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სწავობის თანხა ასევე უნდა გადავადდეს და ამორტიზაცია განხორციელდეს იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება“ (ბასს 17).

თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა ჩვეულებრივი იჯარაა, საიჯარო გადასახდელები და აქტივის სარეალიზაციო ფასი შეესაბამება მის რეალურ ღირებულებას, იგი რეალიზაციის ჩვეულებრივ თპერაციას წარმოადგენს და ამიტომ, მოგება ან ზარალი მაშინვე უნდა აღიარდეს.

ჩვეულებრივი იჯარის დროს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯარის პირობით გაყიდვის თპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სწავობის ტოლია, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

რაც შეეხება ფინანსურ იჯარას, ამგვარი კორექტირება აუცილებელი არ არის, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ არის გაუფასურებული. გაუფასურების შემთხვევაში კი, საბალანსო ღირებულება მცირდება აღდგენით ღირებულებამდე.

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის თპერაციებით ჩამოყალიბებული ჩვეულებრივი იჯარის შედეგად შესაძლოა მიღებულ იქნეს მოგება ან ზარალი, რომლის განსაზღვრა და აღრიცხვა დამოკიდებულია იჯარით გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, რეალურ ღირებულებასა და გასაყიდ ფასზე.

ბასს 17-ით განსაზღვრულ მითხონების სწავდასწვა შემთხვევები:

რეალური ღირებულების ტოლი გასაყიდი ფასი	საბალანსო ღირებუ- ლება, რომელიც უტოლდება რეალურ ღირებულებას	რეალურ ღირებულებ- აზე ნაკლები საბა- ლანსო ღირებულება	რეალურ ღირებულებაზე მეტი საბალანსო ღირებულება
მოგება	არ არის მოგება	მოგება აღიარდება დაუყოვნებლივ	—
ზარალი	არ არის ზარალი	—	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ

რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები გასაყიდი ფასი			
მოგება	არ არის მოგება	მოგება აღიარდება დაუყოვნებლივ	არ არის მოგება (შენიშვნა 1)
ზარალის კომპენსაცია არ სდება დაბალი საბაზრო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ	(შენიშვნა 1)
ზარალის კომპენსაცია სდება დაბალი საბაზრო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით	სდება ზარალის გადაგდება და ამორტიზება	სდება ზარალის გადაგდება და ამორტიზება	(შენიშვნა 1)

რეალურ ღირებულებაზე მეტი გასაყიდი ფასი			
მოგება	სდება მოგების გადაგდება და ამორტიზება	სდება ნამეტი მოგების გადავადე- ბა და ამორტიზე- ბა(შენიშვნა 3)	(შენიშვნა 2) სდება მოგების გადაგდება და ამორტიზება
ზარალი	არ არის ზარალი	არ არის ზარალი	(შენიშვნა 1)

შენიშვნები:

1. განსილულია ის გარემოებები, რომელთა მიმართ მოითხოვება აქტივის საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა მის რეალურ ღირებულებამდე, როდესაც ადგილი აქვს აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვას.
2. მოგება წარმოადგენს რეალურ ღირებულებასა და გასაყიდ ფასს შორის სხვაობას, რადგან საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა რეალურ ღირებულებამდე მოხდებოდა ბასს 17 შესაბამისად.
3. ნამეტი მოგების (გასაყიდი ფასის მეტობა რეალურ ღირებულებაზე) გადაგდება და ამორტიზება ხდება აქტივის მომსახურების მოსალოდნელ პერიოდზე. საბალანსო ღირებულებაზე რეალური ღირებულების ნამეტის ნებისმიერი თანხა დაუყოვნებლივ აღიარდება.

უკუიჯარის ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა ჩვეულებრივი იჯარის დროს:

1. აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა, როდესაც აშკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
ა. აქტივის გასაყიდი ფასი მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია:				
	ფულადი საშუალებები		X	
	ძირითადი საშუალებები			X
ბ. აქტივის გასაყიდი ფასი მეტია საბალანსო ღირებულებაზე:				
	ფულადი საშუალებები (გასაყიდი ფასით)		X	
	ძირითადი საშუალებ. (საბალ. ღირებ.)			X
	არასაბიურ. მოგება (სხვაობის თანხით)			X
გ. აქტივის გასაყიდი ფასი ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე:				
	ფულადი საშუალებ. (გასაყიდი ფასით)		X	
	არასაბიურ. ხარჯები (სხვაობის თანხით)		X	
	ძირითადი საშუალებები (საბალ. ღირებ.)			X

2. აქტივის გასაყიდი ფასი მეტია მისი რეალურ ღირებულებაზე:

თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სწავლობს თანხა უნდა გადაგადდეს და ამორტიზაცია განხორციელდეს იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. გადაგადებული შემოსავალი (მოგება) გადანაწილდება იჯარის გადის მთელ პერიოდზე.

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
ა. აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი რეალური ღირებულების ტოლია				
	ფულადი საშუალებები (გასაყიდი ფასით)		X	
	ძირითადი საშუალებები (საბალ. ღირებ.)			X
	გადაგადებ. შემოსავ. (სწავლობს თანხით)			X
ბ. აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის რეალურ ღირებულებაზე:				
	ფულადი საშუალებები (გასაყიდი ფასით)		X	
	არასაბეზრაციო ხარჯები (საბ. და რეალურ ღირებულებას შორის სწავლობით)		X	
	ძირითადი საშუალებები (საბალ. ღირებ.)			X
	გადაგადებული შემოსავალი (გასაყიდ და რეალურ ღირებულებას შორის სწავლობით)			X
გ. აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია რეალურ ღირებულებაზე:				
	ფულადი საშუალებები (გასაყ. ღირებ.)		X	
	ძირითადი საშუალებები (საბალ. ღირებ.)			X
	გადაგადებული შემოსავ. (გასაყიდ და საბ. ღირებულებას შორის სწავლობით)			X

4.5. განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებით შენიშვნებში ბასს 17-ის მოთხოვნების შესაბამისად, ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

1. მოიჯარებმა:

- აქტივების თითოეული კლასისათვის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული ნეტო საბალანსო ღირებულება;
- ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხის შეჯერება მათ დისკონტირებულ ღირებულებასთან. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა გახსნას ინფორმაცია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხისა და მათი დისკონტირებული ღირებულების შესახებ თითოეული პერიოდისათვის:
 - არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - ხუთი წლის შემდეგ;
- მიმდინარე პერიოდის შემოსავალში აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა;
- მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა ქვეიჯაროს მიხედვით, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ქვეიჯაროებიდან ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;
- მოიჯაროს არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგი ჩამონათვალით:
 - გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა, პირობები და მასშტაბის გაზრდის შესახებ;
 - საიჯარო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული შეზღუდვები, რომლებიც ეხება დიფიდენდებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

გარდა ამისა, მოიჯარეს მოეთხოვება, ფინანსური იჯარით მიღებულ აქტივებზე გახსნას ინფორმაცია ბასს 16, 36, 38, 40,41-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

2. შეიჯარებმა:

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის შეჯერება, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებულ მისაღებ მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების

დისკონტრირებულ ღირებულებასთან. ამასთან, საწარმოო დამატებით უნდა გახსნას ინფორმაცია, მთლიანი საიჯარო ინვესტიციისა და მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტრირებული ღირებულების შესახებ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, თითოეული შემდეგი პერიოდისათვის:

- არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - ხუთი წლის შემდეგ;
- გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი;
 - არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება, რომელიც ზრდის მეიჯაროს სარგებელს;
 - მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ამოუღებელი მთხოვნების აკუმულირებული შესწორება;
 - პერიოდის შემოსავლის სახით აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა;
 - მეიჯაროს არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა.

გარდა ამისა, ბასს-ი სასარგებლოდ მიიჩნევს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში გაიხსნას ინფორმაცია მეიჯაროს მიერ მთლიანი ინვესტიციის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დამატებული ახალი საქმიანობიდან გამოუმუშავებული შემოსავლის გამოკლებით, მას შემდეგ, რაც გამოიქვეითება გაუქმებული იჯაროს შესაბამისი თანხა.

ჩვეულებრივი იჯაროს შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებით შენიშვნებში გახსნილ უნდა იქნეს შემდეგი ინფორმაცია:

მოიჯაროს მიერ:

- მომავალი მინიმალური გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯაროს მიხედვით შემდეგი პერიოდებისათვის:
 - არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - ხუთი წლის შემდეგ;
- მომავალი მინიმალური საქვეიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი იჯაროს მიხედვით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;

- მოცემული პერიოდის **ხარჯებში** აღიარებული საიჯარო და საქვეიჯარო* გადასახდელები, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების, პირობითი საიჯარო ქირისა და საქვეიჯარო გადასახდელების თანხების ცალკე გამოყოფით;
- მოიჯარის არსებითი საიჯარო **ხელშეკრულებების** ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემიფარვლება შემდეგი ჩამონათვალით:
 - გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა, პირობები და მასშტაბის გაზრდის ფარგლები;
 - საიჯარო **ხელშეკრულებით** გათვალისწინებული **შეზღუდვები**, რომლებიც **ქნება** დიფიდენდებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

მეიჯარის მიერ:

- მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯარის მისკდვით მთლიანად და თითოეული შემდეგი პერიოდებისათვის:
 - არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს **ხუთი** წლისა;
 - **ხუთი** წლის შემდეგ;
- საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავალში აღიარებული მთლიანი პირობითი საიჯარო ქირა;
- მეიჯარის მნიშვნელოვანი საიჯარო **ხელშეკრულებების** ზოგადი აღწერა;

გარდა ამისა, ჩვეულებრივი იჯარით გაცემულ აქტივებთან დაკავშირებით, მეიჯარეებმა უნდა დაიცვან შესაბამისი ბასს-ებით გათვალისწინებული მოთხოვნები ინფორმაციის გაწვის შესახებ.

5. სახელმწიფო გრანტების

აღრიცხვა

5.1. სახელმწიფო გრანტები და დანმარება,

აღიარება და შეფასება

სახელმწიფო გრანტები არის სახელმწიფოს მიერ გაწეული დანმარება საწარმოსათვის რესურსების გადაცემის სახით, საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული წარსულში შესრულებული ან მომავალში შესასრულებელი გარკვეული პირობების სანაცვლოდ.

ზოგჯერ სახელმწიფო გრანტებს სუბსიდიას, დოტაციას ან სახელმწიფო პრემიას უწოდებენ.

სახელმწიფო გრანტი არ გულისხმობს ისეთი ტიპის სახელმწიფო დანმარებებს, რომელთა დიზაინების დასაბუთებელი განსაზღვრა შეუძლებელია, აგრეთვე, სახელმწიფოსთან დადებულ ისეთ გარიგებებს, რომლებიც არ განსწავდება საწარმოს ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებებისაგან.

სახელმწიფო დანმარება არის სახელმწიფოს ქმედება, რომელიც გულისხმობს რომელიმე კონკრეტული საწარმოს ან საწარმოთა ჯგუფისათვის ეკონომიკური დანმარების გაწევას, სათანადო კრიტერიუმების გათვალისწინებით.

სახელმწიფო დანმარება არ მოიცავს საწარმოთათვის სახელმწიფოს მხრიდან სწავლას ფორმით გაწეულ არაპირდაპირ დანმარებას ტარიფებისა და კვოტების შემცირების, განვითარებად რეგიონებში ინფრასტრუქტურის შექმნისა და კონკურენტების სწავლას შემზღუდავი ღონისძიებების სახით.

სახელმწიფო დანმარება სორციელდება მრავალი ფორმით, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება ხასიათითა და პირობებით.

სახელმწიფო დანმარება შეიძლება მიზნად ისახავდეს ისეთი საქმიანობის წახალისებას, რომლის ნორმალურად წარმართვას საწარმო ვერ შეძლებდა დანმარების გარეშე.

სახელმწიფო დანმარების მიღებას შეიძლება დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს საწარმოსათვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საქმეში, შეძლებს მიზნების გამო:

- თუ საწარმოს გადაეცემა რესურსები, მან უნდა შეარჩიოს შესაბამისი საადრიცხვო მეთოდი;

- სასურველია, რომ საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახოს ამ დანშარების შედეგად მიღებული სარგებელი მოცემულ საანგარიშო პერიოდში. ამით უზრუნველყოფილი იქნება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესადარისობა წინა პერიოდების ან სხვა საწარმოების ანგარიშგებებთან.

სახელმწიფო გრანტებისა და დანშარებების ბუღალტრული აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დანშარების განმარტებითი შენიშვნები“.

ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დანშარების განმარტებითი შენიშვნები“ არ ენება:

- სახელმწიფო გრანტების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის სპეციფიკურ პრობლემებს, რომლებიც გულისხმობს ფასების ცვლილების შედეგებს ან სხვა ანალოგიური ხასიათის დამატებით ინფორმაციას;
- სახელმწიფო დანშარებას, რომელიც საწარმოს ეძლევა სხვადასხვა პრივილეგიის ხასიით და გამოიყენება დასაბეგრი მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას, გულისხმობს საწარმოს განთავისუფლებას მოგებიდან გადასახადით დაბეგვრისაგან ან გარკვეული შეღავათების მიცემას შესაბამის საგადასახადო ვალდებულებებში. მაგალითად, მოგებიდან გადასახადისაგან დროებითი განთავისუფლება და მოგებიდან გადასახადის შემცირებული განაკვეთების დაწესება, შეღავათები ინვესტიციებზე, შეღავათები დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმებზე;
- სახელმწიფოს მონაწილეობას საწარმოს კაპიტალში;
- სახელმწიფო გრანტებს, რომლებზეც ვრცელდება ბასს 41 „სოფლის მეურნეობა“-ს მოთხოვნები.

სახელმწიფო გრანტები შეიძლება განხორციელდეს ფულადი ან არაფულადი ფორმით. სახელმწიფო გრანტები შეიძლება დაკავშირებული იყოს აქტივებთან ან შემოსავლებთან.

აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები საწარმოს ეძლევა იმისათვის, რომ შეიძინოს, შექმნას, ააშენოს ან რაიმე სხვა გზით მოიზიდოს გრძელვადიანი აქტივები. გრანტი შესაძლოა ითვალისწინებდეს დამატებით პრობებსაც, რომლებიც განსაზღვრავს აქტივის ხასიეობას, განლაგებას, მათი შექმნის ან ფლობის პერიოდს.

შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტი წარმოადგენს სასაქონლო ფინანსურ დახმარებას საწარმოსადმი. იგი ზოგადი ხასიათისაა და არ არის აქტივებთან დაკავშირებული.

სასაქონლო ფინანსების მიერ გაცემული ნაპატიები სესხი იგივე სასაქონლო გრანტია, როდესაც არსებობს იმის დასაბუთებული გარანტია, რომ საწარმო შეასრულებს სესხის პატიების პირობებს.

ნაპატიები სესხები ისეთი სესხებია, რომელთა უკან დაბრუნების მოთხოვნის უფლებაზე სესხის გამცემი ნებაყოფლობით ამბობს უარს, გარკვეული, ადრე შეთანხმებული პირობების თანახმად.

სასაქონლო ფინანსების სარგებელი, რომლის საპროცენტო განაკვეთი საბაზრო განაკვეთზე დაბალია, აისახება როგორც სასაქონლო გრანტი. სესხი აღიარდება და შეფასდება ბასს 39-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ – შესაბამისად. საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის სარგებელი უნდა შეფასდეს როგორც სსგაობა ბასს 39-ის შესაბამისად განსაზღვრულ სესხის თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებასა და მიღებულ შემოსავალს შორის. სარგებელი აისახება ბასს 20-ის შესაბამისად. საწარმომ უნდა განიხილოს ის პირობები და ვალდებულებები, რომლებიც დაკმაყოფილებულია ან უნდა დაკმაყოფილდეს იმ დანახარჯების განსაზღვრისას, რომლის კომპენსაციისთვისაც გამიზნულია სესხის სარგებელი.

სასაქონლო ფინანსების გრანტის აღიარება რეალური ღირებულებით უნდა მოხდეს. რეალური ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. სასაქონლო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები, რეალური ღირებულებით არ უნდა აღიარდეს მანამ, სანამ არ იარსებებს დამაჯერებელი რწმენა, რომ:

- საწარმო შეასრულებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს; და
- გრანტი იქნება მიღებული.

მაშასადამე, სასაქონლო ფინანსების გრანტის აღიარება არ ხდება მანამ, სანამ საწარმოს არ ექნება იმის დამაჯერებელი რწმენა, რომ დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს და გრანტს აუცილებლად მიიღებს. გრანტის მიღება თავისთავად არ ნიშნავს იმას, რომ საწარმო აკმაყოფილებს ან მომავალში დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.

ბასს-ის მიხედვით, სასაქონლო ფინანსების გრანტი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, სისტემატურ საფუძველზე, იმ პერიოდებში, რომელშიც საწარმო ხარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც გრანტით ხდება.

5.2. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვა

გრანტის მიღების ფორმა გაგვლენას არ ახდენს იმ სააღრიცხვო მეთოდის შერჩევაზე, რომელიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს მისი აღრიცხვისათვის. გრანტის აღრიცხვა ერთნაირად ხდება ფულადი გრანტის მიღების დროსაც და მაშინაც, როდესაც გრანტი გულისხმობს სახელმწიფო ვალდებულებების შექმნას.

სახელმწიფო გრანტები შეიძლება აღიარდეს:

- კაპიტალ-მეთოდით;
- შემოსავალ-მეთოდით.

კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისას გრანტი აისახება მოგების ან ზარალის გარეთ, პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში.

შემოსავალ-მეთოდის დროს გრანტი აისახება მოგებაში ან ზარალში, ერთი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

ბასს 20-ის მიხედვით, **კაპიტალ – მეთოდის გამოყენების უპირატესობის ძირითადი არგუმენტებია:**

- სახელმწიფო გრანტი დაფინანსების საშუალებაა და ამიტომ უნდა აისახოს სახელმწიფო გრანტის სახით ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (ბალანსში) და არა მოგებაში ან ზარალში, გრანტით დაფინანსებული დანახარჯების მუხლების დაფარვის სახით. რადგან მოსალოდნელი არაა გრანტის თანხის დაბრუნება, იგი უნდა აღიარდეს მოგების ან ზარალის გარეთ;
- სახელმწიფო გრანტების აღიარება მოგებაში ან ზარალში გამართლებული არ არის, რადგან იგი საწარმოს მიერ არ არის გამოუმუშავებული, არამედ არის სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული წახალისება, მასთან დაკავშირებული დანახარჯების გარეშე.

შემოსავალ-მეთოდის გამოყენების უპირატესობის ძირითადი არგუმენტებია:

- რადგან სახელმწიფო გრანტების მიღების წყაროს არ წარმოადგენს აქციონერები, არ შეიძლება მათი პირდაპირ ასახვა აქციონერთა კაპიტალში, არამედ მათი აღიარება უნდა მოხდეს შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდების მოგებაში ან ზარალში;
- სახელმწიფო გრანტების გაცემა მთლიანად უსასყიდლოდ, საჩუქრის სახით იშვიათად ხდება. საწარმო მაშინ დაიმსახურებს გრანტის მიღებას, თუ დააკმაყოფილებს გარკვეულ პირობებს და მისდამი წაყენებულ ვალდებულებებს. ამიტომ გრანტები აისახება მოგებაში ან

ზარალში იმ პერიოდებში, რომელშიც საწარმო წარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც ხდება გრანტის მეშვეობით;

- სახელმწიფო გრანტები, ფაქტობრივად, სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის გაგრძელებას წარმოადგენს. ამიტომ ლოგიკურია, რომ მოგებიდან გადასახადი და სხვა ანალოგიური გადასახადები, რომელთა დარიცხვა შემოსავლების მიხედვით ხდება, აისახებოდეს საწარმოს მოგებაში ან ზარალში, სახელმწიფო გრანტებთან ერთად.

შემოსავალ-შეთოდის გამოყენების ძირითადი დამახასიათებელი თავისებურებაა ის, რომ სახელმწიფო გრანტი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში სისტემატურ საფუძველზე, იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომელშიც საწარმო წარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც გრანტის მეშვეობით ხდება. სახელმწიფო გრანტების შემოსავლების აღიარება მათი მიღებისთანავე (საკასო მეთოდით) ეწინააღმდეგება ბასს 1-ის, „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ შემოსავლების ასახვის დარიცხვის მეთოდს. საკასო მეთოდის გამოყენება დასაშვებია მაშინ, როდესაც არ არსებობს სხვა საანგარიშგებო პერიოდებზე გრანტის გადანაწილების სხვა საფუძველი, გარდა იმისა, რა სახითაც მიღებული იყო გრანტი.

გრანტი ყოველთვის გულისხმობს გარკვეულ სპეციფიკურ დანახარჯებს. გრანტის აღიარება მოგებაში ან ზარალში ხდება იმავე პერიოდში, როდესაც აღიარდება შესაბამისი ხარჯები.

ამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები, როგორც წესი, მოგებაში ან ზარალში აღიარდება პროპორციულად ყველა საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დარიცხულია ცვეთის ანარიცხები მოცემულ აქტივებზე.

აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები, ფინანსურ ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით აისახება. აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები რეალური ღირებულებით, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილ უნდა იქნეს გრანტის გადავადებული შემოსავლის სახით აღიარებით, ან გრანტის გამოქვითვით აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად.

არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებთან დაკავშირებული გრანტის (ან გრანტის შესაბამისი წილის) ასახვის ორი ალტერნატიული მეთოდი:

- გრანტის ასახვა მომავალი პერიოდის შემოსავლის სახით;
- გრანტის გამოქვითვა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად.

პირველი მეთოდი გულისხმობს გრანტის ასანგას გადავადებული შემოსავლის სახით, რომელიც აღიარდება მოგებაში ან ზარალში სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

როგორც წესი, ძნელი არ არის იმ პერიოდის დადგენა, როდესაც უნდა მოხდეს სასულ-მწიფო გრანტთან დაკავშირებული დანახარჯების ან ხარჯების აღიარება, რადგან გრანტი ყოველთვის გულისხმობს გარკვეულ სპეციფიკურ დანახარჯებს. ამავდროულად, უნდა გრანტთან დაკავშირებული შემოსავლების აღიარებაც. ანალოგიურად, ამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტების შემოსავლების სახით აღიარება უნდა პროპორციულად ყველა საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დარიცხულია ამორტიზაციის ანარიცხები მოცემულ აქტივებზე.

მაგალითი 1.

– გრანტის აღიარება მომავალი პერიოდის შემოსავლად:

საწარმომ მიიღო სასულმწიფო გრანტი 100000 ლარის ოდენობით, ტრაქტორების შესაძენად და შეიძინა იგი. ტრაქტორების სასარგებლო გამოყენების პერიოდი 10 წლით განისაზღვრა. საწარმო ანალოგიური აქტივებისათვის იყენებს ამორტიზაციის განგარიშების წრფივ მეთოდს.

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
1. გრანტის მიღება, თანხის ჩარიცხვა				
	ფულადი საშუალებები		100000	
	გადავადებული შემოსავალი			100000
2. აქტივის შეძენა				
	მანქანა-დანადგარები		100000	
	ფულადი საშუალებები			100000
3. ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვა (ყოველწლიურად)				
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი		10000	
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა			10000
4. გრანტის აღიარება შემოსავლად, ხარჯის აღიარების პროპორციულად				
	გადავადებული შემოსავალი		10000	
	სსგა საბუღალტრო შემოსავლები			10000

მაშასადამე, ამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტების მიღება მოითხოვს საწარმო ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახოს: სასკელმწიფო გრანტის მიღების, აქტივის შექმნის, შექმნილ აქტივზე მისი ექსპლუატაციის დაწყებიდან ყოველწლიურად ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის, და იმაგდროულად, გრანტის შესაბამისი ნაწილის შემოსავლად აღიარების ოპერაციები. ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა მოხდეს თანაბარწიმიერი (წრფივი) ჩამოწერის მეთოდით. შედეგადაც ანგარიში „გადავადებული შემოსავალი“ განუღდება და დაიხურება.

მეორე მეთოდის თანახმად წდება გრანტის გამოქვითვა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად. გრანტი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში ცვეთადი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში, დაჩქარებული ცვეთის მეთოდით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებუტი	კრედიტი
	გადავადებული შემოსავალი		10000	
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა			10000

ყოველწლიურად აქტივის საბალანსო ღირებულება მცირდება ცვეთის თანხით, რომელიც არ აღიარდება სარჯად და შესაბამისად, იგივე ოდენობით გაიზრდება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავალი.

არამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები შეიძლება აგრეთვე, გულისხმობდეს გარკვეული ვალდებულებების შესრულებას. ასეთი გრანტები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც გაწეული იქნება ამ ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯები. მაგალითად, მიწის გრანტი შეიძლება შეიცავდეს მიწის ნაკვეთზე გარკვეული შენობა-ნაგებობების მშენებლობის პირობას. ამიტომ გრანტის აღიარება შემოსავლების სახით მიზანშეწონილია მონდეს მოცემული შენობა-ნაგებობების მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

მაგალითი 2.

საწარმო მთელი მიწის გრანტი სასტუმროს შენობის ასაშენებლად. მიწის რეალური ღირებულება 100000 ლარი, ხოლო სასტუმროს შენობის სახართადრიცხვო ღირებულება –

500000 ლარია. შენობის სასარგებლო გამოყენების პერიოდი – 50 წელი, ამორტიზაციის გაანგარიშების მეთოდი – წრფივი.

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
1. გრანტის (მიწის ნაკვეთის) მიღება				
	მიწა		100000	
	გადავადებული შემოსავალი			100000
2. სასტუმროს შენობის აშენების ღირებულების ანაზღაურება				
	შენობები		500000	
	ფულადი საშუალებები			500000
3. ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვა (ყოველწლიურად, 500000/50წ.)				
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი		10000	
	შენობების ცვეთა			10000
4. გრანტის აღიარება შემოსავლად, ხარჯის აღიარების პროპორციულად (100000/50წ.)				
	გადავადებული შემოსავალი		2000	
	სწვა საბუღალტრო შემოსავლები			2000

ზოგჯერ, გრანტის მიღება ხდება ფინანსური ან ფისკალური დახმარებების კომპლექსური შეთანხმებების სახით. ასეთ შემთხვევაში, ყურადღება უნდა მიექცეს იმ პირობებს, რომლებსაც უკავშირდება დანახარჯების გაღება საწარმოს მხრიდან, რადგან სწორედ ამის საფუძველზე უნდა განისაზღვროს ის საანგარიშგებო პერიოდები, როდესაც ფაქტობრივად მოხდება გრანტის განხორციელება. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სწავდასწვა მეთოდის გამოყენება გრანტის სწავდასწვა ნაწილის გასანაწილებლად.

სტანდარტის მიხედვით, სასაქონლო გრანტი, რომელიც მიღებული იქნება გაწეული ხარჯებისა და ზარალის კომპენსაციის სახით, ან საწარმოს გადაუდებელი ფინანსური დახმარების მიზნით, რომელსაც არ ექნება შესაბამისი სამომავლო ხარჯები, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც იგი დაექვემდებარება მიღებას.

სასაქონლო გრანტი შეიძლება განკუთვნილი იყოს საწარმოსათვის უშუალო გადაუდებელი ფინანსური დახმარების აღმოსაჩენად, უკვე გაწეული სპეციფიკური დანახარჯების სტიმულირების მიზნით. ასეთი გრანტი შეიძლება ეხებოდეს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტულ საწარმოს და არა საწარმოთა ჯგუფს. ასეთ შემთხვევაში, გამართლებულია გრანტის აღიარება შემოსავ-

ლის სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც საწარმო განსაზღვრავს მის მიღებას, სათანადო განმარტებითი უნიშვნის დართვით, რათა მკაფიოდ გამოჩნდეს გრანტის შედეგი.

მაგალითი 3.

საწარმომ მიიღო სასკელმწიფო გრანტი გადაუდებელი ფინანსური დახმარების სახით 50000 ლარი.

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
	ფულადი საშუალებები		50000	
	სსგა საოპერაციო უქმოსაგლები			50000

სასკელმწიფო გრანტი საწარმომ შესაძლოა მიიღოს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯების ან ზარალის კომპენსაციის სახით. ამგვარი გრანტი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც იგი დაექვემდებარება მიღებას, სათანადო განმარტებითი უნიშვნის დართვით, რათა მკაფიოდ გამოჩნდეს გრანტის შედეგი.

არაფულადი სასკელმწიფო გრანტები:

სასკელმწიფო გრანტის გაცემა შეიძლება ხდებოდეს არაფულადი აქტივის, მაგალითად, მიწის ან სსგა სახის რესურსების სახით, რომელიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს. ამ უქმთხვევაში, როგორც წესი, მიღებულია არაფულადი აქტივის შეფასება რეალური ღირებულებით, შესაბამისად, გრანტიც და აქტივიც უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით.

მაგალითი 4.

საწარმომ მიიღო სასკელმწიფო გრანტი გადაუდებელი ფინანსური დახმარების სახით 50000 ლარი.

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებიტი	კრედიტი
	ფულადი საშუალებები		50000	
	სსგა საოპერაციო უქმოსაგლები			50000

არსებობს ალტერნატიული მეთოდიც, რომლის მიხედვითაც გრანტისა და მოცემული არაფულადი აქტივის ასახვა ხდება ნომინალური ღირებულებით.

აქტივების შექენამ და შესაბამისი გრანტების მიღებამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ცვლილებები გამოიწვიოს საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობაში. ამის გამო ასეთ ცვლილებებს წმინდად ცალკე მუხლების სახით ასახავენ ფულადი ნაკადების ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, მიუხედავად იმისა, ხდება თუ არა გრანტის თანხის გამოქვითვა შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან, მისი ბალანსში ასახვის მიზნით.

შემოსავლებთან დაკავშირებული სასკელმწიფო გრანტები, ფინანსურ ანგარიშგებაში, კერძოდ, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აისახება:

- შემოსავლებში:
 - ცალკე მუხლის სახით; ან
 - საერთო სასკელწოდებით „სხვა შემოსავლები“;
- გამოიქვითება მასთან დაკავშირებული ხარჯებიდან.

პირველი მეთოდის არგუმენტია ის, რომ მიუღებელია გრანტის ასახვა წმინდა შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების სახით და გრანტის გამოცალკეება ხარჯებისაგან შესადარისს ნდის მას ისეთ ხარჯებთან, რომლებიც დაკავშირებული არაა გრანტთან. მეორე მეთოდის არგუმენტია, რომ საწარმომ შეიძლება ხარჯები არ გაიღოს, თუ გრანტი მიღებული არ იქნება და ხარჯების ასახვა, მისი დაფარვისათვის განკუთვნილი გრანტის გარეშე, მომხმარებლისათვის დამახეველი იქნებოდა.

დასაშვებია ორივე მეთოდის გამოყენება გრანტთან დაკავშირებული შემოსავლის ასახვის დროს. გრანტის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის. როგორც წესი, მიღებულია, რომ განმარტებით შენიშვნებში აისახოს გრანტების ზემოქმედების შედეგები შემოსავლების ან ხარჯების ნებისმიერ მუხლზე, რომლის ცალკე ასახვაც სტანდარტით მოითხოვება.

სასკელმწიფო გრანტების დაბრუნება

სასკელმწიფო გრანტები, რომლის დაბრუნებაზე წარმოიშობა მოთხოვნა, განსილულ უნდა იქნეს როგორც სააღრიცხვო შეფასებების გადასინჯვა. ამ შემთხვევაში მათი აღრიცხვა უნდა მოხდეს ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ მოთხოვნების მიხედვით.

შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტის დაბრუნება, პირველ რიგში, უნდა დაუბინოს-
პირდეს არააპორტიზებულ გადაგადებულ ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა გრანტთან მი-
მართებაში:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	გადაგადებული შემოსავალი		X	
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება			X

თუ გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აღემატება ასეთი გადაგადებული ვალდებულებების
თანხას, ან როდესაც არ არსებობს გადაგადებული ვალდებულება, გრანტის დასაბრუნებელი
თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	არასაოპერ. ხარჯები გრანტის დაბრუნებიდან		X	
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება			X

აქტივთან დაკავშირებული გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აისახება აქტივის საბალანსო
ღირებულების გაზრდით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	ძირითადი საშუალებები		X	
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება			X

ან, გადაგადებული შემოსავლების ნაშთის შემცირებით, დასაბრუნებელი თანხის ოდენობის შესა-
ბამისად:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებეტი	კრედიტი
	გადაგადებული შემოსავალი		X	
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება			X

დაგროვილი დამატებითი ცვკეთის თანხა, რომელიც აღიარებული იქნებოდა დაბრუნებამდე, გრანტის არარსებობის პირობებში, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს სარჯის სახით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებუტი	კრედიტი
	არასაოპერ. სარჯები გრანტის დაბრუნებიდან		X	
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება			X

დასაბრუნებელი გრანტით წარმოქმნილი ვალდებულებების დაფარვა აისახება გატარებით:

მთავარი ჟურნალი

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	აღნიშვნა	დებუტი	კრედიტი
	გრანტის დაბრუნების ვალდებულება		X	
	ფულადი საშუალებები			X

აქტივთან დაკავშირებული გრანტის დაბრუნების პირობები შესაძლოა ისეთი იყოს, რომ დღის წესრიგში დააყენოს აქტივის ახალი საბალანსო ღირებულების შესაძლო გაუფასურების სკლანალი გადანაწილების საკითხი.

სახელმწიფო დანშარება

ბასს-ის მიხედვით, სახელმწიფო გრანტებს არ მიეკუთვნება ისეთი ტიპის სახელმწიფო დანშარება, რომელსაც არ გააჩნია მკაფიოდ გამონატული, დასაბუთებული ღირებულება და რომელიც არ განსვგავდება ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებისაგან. ასეთებს მიეკუთვნება უფასო ტექნიკური და მარკეტინგული რჩევები და გარანტიების მიცემა. რაც შეეხება სახელმწიფო შესყიდვას, იგი ისეთი ტიპის სახელმწიფო დანშარებაა, რომელიც არ განსვგავდება საწარმოს ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებისაგან და გულისხმობს საწარმოს პროდუქციის გარკვეული ნაწილის შესყიდვის უზრუნველყოფას სახელმწიფოს მიერ. ამ შემთხვევაში, მართალია აშკარაა სარგებლის არსებობა და მისი მნიშვნელობა, მაგრამ სახელმწიფო დანშარებისაგან კომერციული საქმიანობის გამოყოფა ძნელია და მას ყოველთვის წმინდა სუბიექტური ხასიათი ექნება.

ბასს-ის მისედევით, სასკელმწიფო დანმარება არ გულისმობს სასკელმწიფოს მიერ ინფრასტრუქტურის უზრუნველყოფას, საერთო სატრანსპორტო და საკომუნიკაციო ქსელის გაუმჯობესების გზით, აგრეთვე საინფრასტრუქტურის სისტემის სრულყოფის ღონისძიებებს, რაც სასარგებლოა მთელი ადგილობრივი მოსახლეობისათვის.

5.3. განმარტებით შენიშვნები

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- საწარმოს მიერ სასკელმწიფო გრანტებისათვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის ფინანსურ ანგარიშგებაში გრანტების წარდგენის მეთოდები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სასკელმწიფო გრანტების წასიათი და სიდიდე, აგრეთვე, სასკელმწიფო დანმარების სხვა ფორმების აღწერა, საიდანაც საწარმომ პირდაპირი სარგებელი მიიღო;
- შეუსრულებელი პირობები და სხვა გაუთვალისწინებელი მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ რომელიმე ტიპის სასკელმწიფო დანმარებასთან.

6. საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების აღრიცხვა

6.1. საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, სტანდარტის მოქმედების სფერო

საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა არის შეთანხმება, რომლის თანახმად საწარმო უზრუნველყოფის თავის მუშაკთა დახმარებას სამსახურის დამთავრებისთანავე ან სამსახურის შეწყვეტის შემდეგ (ყოველწლიური შემოსავლის ან ერთჯერადი დახმარების სახით), როდესაც ასეთი დახმარებები, ისევე როგორც შენატანები პროგრამაში, შეიძლება განისაზღვროს ან შეფასდეს წინასწარ, პენსიაზე გასვლამდე, რომელიმე დოკუმენტის ან საწარმოში დამკვიდრებული პრაქტიკის საფუძველზე.

ბასს 26-ის „საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“ მოქმედების სფერო ეხება საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ანგარიშგებას, სადაც ასეთი ანგარიშგება მზადდება.

საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამები სხვადასხვა სახელწოდებით მოიხსენიება, მაგალითად: „საპენსიო სქემები“, „საპენსიო დახმარების სქემები ნამსახურობის წლების მიხედვით“ ან „საპენსიო უზრუნველყოფის სქემები“. ბასს 26 განიხილავს საპენსიო პროგრამას, როგორც ანგარიშგების ერთეულს, განცალკევებულს პროგრამაში მონაწილე დამქირავებელთაგან. ყველა სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის ანგარიშგებას მხოლოდ იმ ნაწილში ეხება, რომელსაც ვერ ცვლის 26-ე სტანდარტი.

ბასს 26 საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას განიხილავს მის ყველა მონაწილესთან, როგორც ერთ მთლიან ჯგუფთან მიმართებაში. სტანდარტი არ ეხება პროგრამის თითოეული მონაწილის ანგარიშგებას, თავიანთი საპენსიო უზრუნველყოფის უფლებების შესახებ.

ბასს 26 ავსებს ბასს 19 - „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“, რომელიც ეხება საპენსიო უზრუნველყოფის ხარჯების განსაზღვრას იმ დაქირავებულთა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებსაც აქვთ შესაბამისი პროგრამები.

საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამები შესაძლოა არსებობდეს:

- დადგენილ შენატანიანი პროგრამა; და
- დადგენილ გადასანდელიანი პროგრამა.

დადგენილ შენატანიანი პროგრამა არის საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, რომლის თანახმადაც საბენსიო დანშარებისთვის გასაცემი თანხები განისაზღვრება საბენსიო ფონდში შენატანებისა და ამ ინვესტიციებიდან მიღებული შემოსავლების საფუძველზე.

დადგენილ გადასანდელიანი პროგრამა არის საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, რომლის თანახმადაც საბენსიო დანშარებისთვის გასაცემი თანხები განისაზღვრება ფორმულით, რომელსაც, ჩვეულებრივ, საფუძვლად უდევს მომუშავეთა მიერ გამომუშაებული გასამრჯელო და/ან წელთა ნამსახურობა.

ბევრი საწარმო მითითებს ცალკე ფონდების შექმნას, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს ან არ ჰქონდეს დამოუკიდებელი სამართლებრივი სტატუსი, ჰყავდეს ან არ ჰყავდეს ნდობით აღჭურვილი პირი, რომელიც გადარიცნავს შენატანებს და რომლიდანაც გადაინდება საბენსიო დანშარება. ბასს 26 გამოიყენება ყველა შემთხვევაში, იმის მიუხედავად, იქმნება თუ არა ასეთი ფონდი და ჰყავს თუ არა მას ნდობით აღჭურვილი პირები.

საბენსიო უზრუნველყოფის ისეთი პროგრამები, რომლის აქტივები ფინანსდება სადაზღვევო კომპანიების მიერ, ექვემდებარება ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაფინანსების ისეთივე მონტონგებს, როგორც ის პროგრამები, რომლებიც ფინანსდება კერძო ბიზნესის მიერ. შესაბამისად, ბასს 26 ამგვარ პროგრამებსაც ენება, თუ სადაზღვევო კომპანიასთან დადებული კონტრაქტი არ არის რომელიმე კონკრეტული მონაწილის ან მონაწილეთა ჯგუფის სახელზე და საბენსიო დანშარების ვალდებულება არ წარმოადგენს მხოლოდ სადაზღვევო კომპანიის პასუხისმგებლობის ობიექტს.

დაფინანსება ნიშნავს დამქირავებლის საწარმოს მიერ აქტივების გადაცემას ეკონომიკური ერთეულისათვის (ფონდისათვის), საწარმოს საბენსიო უზრუნველყოფის მომავალი ვალდებულებების შესრულების მიზნით.

ბასს 26 არ ენება მუშაკთა დანშარების სხვა ფორმებს, როგორცაა მუშაკთა დანშარება სამსახურიდან განთავისუფლებასთან დაკავშირებით, სელშეკრულება გადავადებულ კომპენსაცი-აზე, შემწეობა წელთა ნამსახურებისათვის, საბენსიოდ ნაადრევად განთავისუფლების ან მომუშა-

გეთა შექმნის პროგრამები, სამედიცინო, სოციალური ან საბრემო პროგრამები. სტანდარტი არ გრცელდება აგრეთვე სოციალური უზრუნველყოფის სასკლამწიფო ღონისძიებებზე.

საპენსიო უზრუნველყოფის ზოგიერთ პროგრამას, დამქირავებლის გარდა, სსგა სპონსორებიც ჰყავს. ბასს - 26 ამგვარი პროგრამების ანგარიშგებასაც ეხება.

საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების უმრავლესობა დაფუძნებულია ოფიციალურ შეთანხმებებზე. ზოგიერთი კი შესაძლებელია არაოფიციალური იყოს, მაგრამ მათი ვალდებულებების წარისნი გამომდინარეობდეს დამქირავებელი საწარმოს მიერ დამკვიდრებული პრაქტიკიდან. მიუხედავად იმისა, რომ ცალკეული პროგრამა დამქირავებლებს პროგრამაში თავისი ვალდებულებების შეზღუდვის უფლებას აძლევს, ჩვეულებრივ, დამქირავებელს მაინც უჭირს პროგრამის გაუქმება, თუ მათ მუშაკთა შენარჩუნება სჭირდებათ. ორივე ტიპის პროგრამისათვის, ოფიციალურისა და არაოფიციალურისთვისაც, გამოიყენება აღრიცხვა-ანგარიშგების ერთი და იგივე მეთოდური საფუძვლები.

საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების უმრავლესობა გულისხმობს ცალკე, დამოუკიდებელი ფონდის ფორმირებას, რომელშიც შეაქვთ შენატანები და საიდანაც ნდება დანმარებების გადახდა. ამგვარ ფონდებს შესაძლოა მართავდნენ პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად განკარგავენ ფონდის აქტივებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ამ პირებს ნდობით აღჭურვილ პირებს უწოდებენ. ცნება ნდობით აღჭურვილი პირი სტანდარტში გამოიყენება ამგვარი პირების დასახასიათებლად, მიუხედავად იმისა, სამეურნეო ორგანიზაცია ფორმირებულია თუ არა.

6.2. საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების

ფინანსური ანგარიშგება

ჩვეულებრივ, არსებობს დადგენილ შენატანიანი ან დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამები, თითოეულ მათგანს თავისი დამანასიათებელი თავისებურებები გააჩნია, მაგრამ ზოგჯერ ისეთ პროგრამებსაც ვხვდებით, რომლებსაც ორივე სახის პროგრამის ნიშან-თვისებები ახასიათებს. ამგვარი ჰიბრიდული პროგრამები სტანდარტში ასევე განიხილება როგორც დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამები.

დადგენილ შენატანიანი პროგრამები

დადგენილ შენატანიანი პროგრამის ფინანსური ანგარიშგება უნდა შეიცავდეს ანგარიშგებას სასწრაფო არსებული დანშარებების წმინდა აქტივების შესახებ და ფონდის დაფინანსების პოლიტიკის აღწერას.

საპენსიო დანშარებისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივები მოიცავს პროგრამის აქტივებს, საიდანაც გამოქვითულია ნებისმიერი ვალდებულება, გარდა დათქმული საპენსიო დანშარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულებისა.

დათქმული საპენსიო დანშარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება არის საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის შესაბამისად გადასახდელი თანხის დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც გაიცემა ამჟამად და წარსულში მომუშავეებზე, უკვე გაწეული მომსახურებისათვის.

დადგენილ შენატანიან პროგრამაში მისი მონაწილის სამომავლო დანშარების თანხა განისაზღვრება დამქირავებლის ან მონაწილის, ან ორივე მხარის შენატანებით, აგრეთვე ფონდის საქმიანობის შედეგებითა და საინვესტიციო შემოსავლებით. დამქირავებლის ვალდებულება, ჩვეულებრივ, იფარება ფონდში განსორციელებული შენატანებით. ასეთ შემთხვევაში, ჩვეულებრივ, საჭირო არ არის აქტუარის კონსულტაციები; თუმცა, ზოგჯერ მაინც გამოიყენება ამგვარი კონსულტაცია იმ სამომავლო დანშარების სიდიდის შესაფასებლად, რომლის მიღწევაც შესაძლებელია მიმდინარე შენატანების, სამომავლო შენატანებისა და საინვესტიციო შემოსავლების ცვალებადი ღონეების პირობებში.

მონაწილეები არიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების წევრები და სწვა პირები, რომელთაც პროგრამის შესაბამისად საპენსიო დანშარებების მიღების უფლება აქვთ.

მონაწილეები დაინტერესებულნი არიან ფონდის საქმიანობით, რადგან იგი პირდაპირ ზემოქმედებას ახდენს მათი სამომავლო დახმარებების დონეზე. მონაწილეებს აინტერესებთ, შექმნილია თუ არა ფონდში შენატანები და ხორციელდება თუ არა ამ თანხების სათანადო კონტროლი ამ თვალსაზრისით, რომ დაცული იყოს პროგრამის მონაწილეთა უფლებები. დამჭირაგებული დაინტერესებულთა პროგრამის ოპერაციების მომგებიანობასა და კანონიერებაში.

დადგენილ შენატანიანი პროგრამის ანგარიშგების მიზანია პერიოდულად ხდებოდეს ინფორმაციის წარდგენა პროგრამისა და მისი ინვესტიციების შედეგების შესახებ. აღნიშნული მიზნის მიღწევა, ჩვეულებრივ, შესაძლებელია ისეთი ანგარიშგების წარდგენით, რომელიც მოიცავს:

- საანგარიშგებო პერიოდის საქმიანობის მნიშვნელოვანი მიმართულებებისა და ნებისმიერი ცვლილების შედეგების აღწერას, რომელიც ენება პროგრამას, მონაწილეებს, ვადებსა და პირობებს;
- ანგარიშგებას საანგარიშგებო პერიოდის ოპერაციებისა და ინვესტიციების შედეგების, აგრეთვე პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის;
- საინვესტიციო პოლიტიკის აღწერას.

დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამები.

დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამის ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს:

- ანგარიშგებას, რომელშიც ასახული იქნება:
 - დახმარებების გაწვევისათვის არსებული წმინდა აქტივები;
 - დათქმული დახმარებების აქტუარული დისკონტრირებული ღირებულება, სადაც გამიჯნული იქნება გარანტირებული და არაგარანტირებული დახმარებები;
 - საბოლოო ნამეტი ან დეფიციტი; ან
- ანგარიშგებას დახმარებების გაწვევისათვის არსებული წმინდა აქტივების შესახებ, სადაც მოცემული იქნება:
 - ანგარიშგება დათქმული საპენსიო დახმარებების აქტუარული დისკონტრირებული ღირებულების შესახებ, სადაც გამიჯნული იქნება უკვე გარანტირებული და არაგარანტირებული დახმარებების თანხები; ან

– ამ ინფორმაციაზე თანმხლები აქტუარული ანგარიშგების მითითება.

თუ აქტუარული შეფასება ანგარიშგების თარიღისათვის მზად არ არის, მაშინ ბაზად აღებულ უნდა იქნეს არსებული შეფასებებიდან ყველაზე უახლესი და განმარტებით შენიშვნებში მიუთითოს შესაბამისი თარიღი.

დათქმული საპენსიო დანშარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება არის საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის შესაბამისად გადასახდელი თანხის დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც გაიცემა ამაჟამად და წარსულში მომუშავეებზე, უკვე გაწეული მომსახურებისათვის.

დათქმული საპენსიო დანშარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება უნდა ეყრდნობოდეს მუშაკთა მიერ მოცემული თარიღისათვის გაწეული მომსახურების მიხედვით პროგრამის პირობების შესაბამის დანშარების თანხებს და მიმდინარე ან დაგეგმილი ხელფასის დონეებს, გამოყენებული მეთოდის ახსნით. აქტუარულ შეფასებებში მომხდარი ნებისმიერი ისეთი ცვლილების შედეგი, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს დათქმული საპენსიო დანშარების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებაზე, ასევე უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

ანგარიშგებაში ახსნილი უნდა იყოს კავშირი პროგრამით დათქმულ საპენსიო დანშარების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებასა და დანშარებისათვის განკუთვნილ წმინდა აქტივებს შორის, ასევე ამ დანშარების დაფინანსების პოლიტიკა.

საპენსიო დანშარებისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივები მოიცავს პროგრამის აქტივებს, საიდანაც გამოქვითულია ნებისმიერი ვალდებულება, გარდა დათქმული საპენსიო დანშარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულებისა.

დადგენილ გადასახდელიან პროგრამებში, დათქმული საპენსიო დანშარების გადახდა და მოკიდებულია პროგრამის ფინანსურ მდგომარეობასა და მონაწილეთა უნარზე, განახორციელონ შენატანები ამ პროგრამაში, აგრეთვე ინვესტიციების შედეგებსა და პროგრამის საოპერაციო ეფექტიანობაზე.

დადგენილ გადასახდელიან პროგრამებში აუცილებელია პერიოდული კონსულტაციების მიღება აქტუარებისაგან, რათა მათ შეაფასონ პროგრამის ფინანსური მდგომარეობა, გადაამოწმონ ვალდებულებები და სამომავლო შენატანების სარეკომენდაციო დონეები.

დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამების ანგარიშგების მიზანია, პერიოდულად უზრუნველ-

ყოს პროგრამის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის ამსახველი ინფორმაცია, დროის ვარკვეულ პერიოდში დაგროვილ რესურსებსა და პროგრამით გათვალისწინებულ დახმარებებს შორის თანაფარდობის შესაფასებლად. ჩვეულებრივ, აღნიშნული მიზნის მიღწევა შესაძლებელია ანგარიშის წარდგენით, რომელიც მოიცავს:

- ინფორმაციას საანგარიშგებო პერიოდის ძირითადი საქმიანობისა და ნებისმიერი ცვლილების შედეგების შესახებ, რომელიც ეხება პროგრამას, მის შემადგენლობას, გადებსა და პირობებს;
- ანგარიშგებას საანგარიშგებო პერიოდის ოპერაციებისა და ინვესტიციების შედეგების, აგრეთვე პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის;
- აქტუარებისაგან მიღებულ ინფორმაციას, რომელიც ჩართული იქნება ანგარიშგებაში ან წარდგენილი იქნება ცალკე ანგარიშგების სახით;
- საინვესტიციო პოლიტიკის აღწერას.

დათქმული საბუნსიო დახმარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება

საბუნსიო უზრუნველყოფის პროგრამით მოსალოდნელი სამომავლო გადახდების დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშება და წარდგენა შესაძლებელია ხელფასის მიმდინარე დონის საფუძველზე, ან პროგრამის მონაწილეთა ხელფასის საპროგნოზო დონის მიხედვით, რომელიც ეხება მათი სამსახურის მთელ პერიოდს, პენსიაზე გასვლამდე.

ხელფასის მიმდინარე დონის გამოყენება განპირობებულია შემდეგი მიზეზებით:

- დათქმული საბუნსიო დახმარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება, რაც იმ თანხების ჯამია, რომელიც მოცემულ მომენტში მოდის პროგრამის თითოეულ მონაწილეზე, შეიძლება უფრო ობიექტურად გაანგარიშდეს, ვიდრე დაგეგმილი ხელფასის დონეების გამოყენებით, რადგან ნაკლები დაშვებებია გასათვალისწინებელი;
- ხელფასის გადიდების შედეგად წარმოშობილი საბუნსიო დახმარებების ზრდა წარმოადგენს საბუნსიო უზრუნველყოფის პროგრამის ვალდებულებას ხელფასის გადიდების მომენტიდან;
- პროგრამით დათქმული საბუნსიო დახმარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა, მიმდინარე პერიოდის ხელფასის დონის საფუძველზე, საერთოდ,

უფრო მჭიდროდ უკავშირდება თანხას, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს პროგრამის გადის გასვლის ან შეწყვეტის შემთხვევაში.

სელფასის საპროგნოზო დონის გამოყენებას განაპირობებს შემდეგი მიზეზები:

- ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული უნდა იყოს საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების პრინციპის საფუძველზე, მიუხედავად იმ დაშვებებისა და შეფასებებისა, რომელიც უნდა გაკეთდეს;
- საბოლოო ანაზღაურების პრინციპის პროგრამისათვის დახმარების ოდენობა განისაზღვრება პენსიაზე გასვლის მომენტისათვის ან მის წინა უახლესი პერიოდისათვის არსებული სელფასის საფუძველზე; ამიტომ სელფასის სიდიდე, შენატანების დონე და მოგების ნორმა უნდა იქნეს პროგნოზირებული; და
- სელფასის საპროგნოზო დონეების გაუთვალისწინებლობამ, როდესაც დაფინანსება, უმეტეს შემთხვევაში, ხდება სელფასის საპროგნოზო დონის მიხედვით, შესაძლოა გამოიწვიოს ანგარიშგებაში ჭარბი დაფინანსების ასანგა, სინამდვილეში კი არ იყოს ასეთი დაფინანსება. ან პირიქით, ანგარიშგებაში აისახოს ადეკვატური დაფინანსება, ხოლო პროგრამა საკმარისად არ იყოს დაფინანსებული.

პროგრამის ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს პროგრამით დათქმული საპენსიო დახმარების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც გამოთვლილია მიმდინარე სელფასის დონის საფუძველზე, რათა გამოჩნდეს საპენსიო დახმარების ის ვალდებულებები, რომლებიც არსებობს ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის. ასევე უნდა აისახოს დათქმული საპენსიო დახმარების აქტუარული ღირებულება, რომელიც გამოთვლილია სელფასის საპროგნოზო დონეების მიხედვით, რათა გამოჩნდეს პოტენციური ვალდებულების სიდიდე, საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების პრინციპის საფუძველზე, რაც, როგორც წესი, საპენსიო ფონდის დაფინანსების საფუძველია. დათქმული პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულების გარდა, განმარტებით შენიშვნებში შესაძლოა საჭირო გახდეს ფართო განმარტებების გაკეთება, რათა უფრო ნათელი გახდეს მომხმარებლისათვის, რა კონტექსტში უნდა იქნეს წაკითხული ინფორმაცია, დათქმული პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულების შესახებ. ამგვარი განმარტებები შესაძლოა შეიცავდეს ინფორმაციას პროგრამის საპროგნოზო სამომავლო დაფინანსებისა და სელფასის საპროგნოზო დონეებზე დაფუძნებული დაფინანსების პოლიტიკის ადეკვატურობის შესახებ. ეს ინფორმაცია შეიძლება ჩაირთოს ფინანსურ ინფორმაციაში ან აქტუარის ანგარიშგებაში.

აქტუარული შეფასებები დაკავშირებულია პერიოდულობასთან. მრავალ ქვეყანაში აქტუარული შეფასებები სორციელდება სულ მცირე ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ. თუ აქტუარული შეფასებები ანგარიშების თარიღისათვის მზად არ არის, გაანგარიშებების ბაზად გამოიყენება ყველაზე უახლოესი პერიოდის აქტუარული შეფასებები და მიეთითება შეფასების თარიღი.

ფინანსური ანგარიშების შინაარსი.

დადგენილ გადასანდელიანი პროგრამების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა სდება სწავლას ფორმატით. თითოეული ფორმატი ითვალისწინებს აქტუარული ინფორმაციის განმარტებითი შენიშვნისა და წარდგენის პრაქტიკაში დამკვიდრებულ სწავლას მეთოდებს.

დადგენილ გადასანდელიანი პროგრამების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება მოხდეს ქვემოთ ჩამოთვლილიდან ერთ-ერთი ფორმატით:

- ფინანსური ანგარიშება მოიცავს განაცხადს, რომელიც გვიჩვენებს საბუნსიო უზრუნველყოფისათვის განკუთვნილ წმინდა აქტივებს, დათქმული საბუნსიო დახმარების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებას და საშედეგო ნამეტს ან დეფიციტს. პროგრამის ანგარიშება მოიცავს აგრეთვე ინფორმაციას პენსიებისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივებისა და დათქმული საბუნსიო დახმარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულებების ცვლილებების შესახებ. ანგარიშებაში შეიძლება ჩაერთოს აქტუარების ცალკე ანგარიშება, რომელიც დაადასტურებს დათქმული საბუნსიო დახმარების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებას;
- ფინანსური ანგარიშება მოიცავს ინფორმაციას საბუნსიო უზრუნველყოფისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივების შესახებ და ანგარიშებას ამ აქტივების ცვლილების შესახებ. დათქმული პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება აისახება ანგარიშების შენიშვნის სახით. საბუნსიო უზრუნველყოფის პროგრამის ანგარიშება შეიძლება აგრეთვე მოიცავდეს აქტუარის ანგარიშს, დათქმული საბუნსიო დახმარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულების დადასტურების მიზნით;
- ფინანსური ანგარიშება, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას საბუნსიო დახმარებისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივებისა და ამ აქტივების ცვლილების შესახებ, დათქმული პენსიების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებასთან ერთად, რომელიც წარდგენილია ცალკე აქტუარის ანგარიშში.

ანგარიშის თითოეულ ფორმატს ასევე შესაძლებელია ანლდეს ნდობით აღჭურვილი პირის ანგარიში, მენეჯერების ან დირექტორების ანგარიში და საინვესტიციო ანგარიში.

ბასს - 26 მოითხოვს დათქმულ საბენსიო დანშარებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის ცალკე, აქტუარის ანგარიშის სახით, გახსნას.

ყველა ტიპის პროგრამისათვის პროგრამის აქტივების შეფასება.

საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ინვესტიციები რეალური ღირებულებით უნდა აისახოს. საბაზრო ფასიანი ქაღალდებისათვის რეალური ღირებულება მათი საბაზრო ფასია. როდესაც პროგრამის ინვესტიციები ისეთია, რომ შეუძლებელია მათი რეალური ღირებულების დადგენა, განმარტებით შენიშვნებში უნდა დასაბუთდეს, რატომ არ იქნა გამოყენებული რეალური ღირებულება.

საბაზრო ფასიანი ქაღალდების შემთხვევაში, რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, საბაზრო ღირებულებაა, რადგან საბაზრო ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისათვის ფასიანი ქაღალდებისა და საანგარიშგებო პერიოდის ინვესტიციების შედეგების შეფასების ყველაზე მისაღები მეთოდია. ის ფასიანი ქაღალდები, რომელსაც ფიქსირებული გამოსასყიდი ღირებულება აქვს და შეძენილია პროგრამის ან მისი გარკვეული ნაწილების მოთხოვნების შესაბამისად, შეიძლება აისახოს მათი საბოლოო გამოსყიდვის ღირებულებით, იმ გარაუდით, რომ მოგების განაკვეთის მუდმივი დონე შენარჩუნებულია. როცა შეუძლებელია პროგრამის ინვესტიციების რეალური ღირებულების შეფასება, მაგალითად, საწარმოს სრული მფლობელობისას განმარტებითი შენიშვნა უნდა გაკეთდეს იმის დასაბუთებლად, თუ რატომ არაა გამოყენებული რეალური ღირებულება. განმარტებით შენიშვნებში, როგორც წესი, უნდა გამუდგანდეს იმ ინვესტიციების რეალური ღირებულება, რომელიც აღირიცხება არასაბაზრო ან არარეალური ღირებულებით. ფონდის საქმიანობაში გამოყენებული აქტივები აღირიცხება შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე.

6.3. განმარტებითი შენიშვნები

რა სახითაც არ უნდა იყოს წარმოდგენილი საბუნსით უზრუნველყოფის პროგრამა (დადგენილ შენატანთან თუ დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამა), ფინანსური ანგარიშგება ასევე უნდა შეიცავდეს შემდეგ ინფორმაციასაც:

- ანგარიშგებას საბუნსით დანშარებისათვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების ცვლილების შესახებ;
- ძირითადი საადრიცნგო პოლიტიკის რეზიუმეს; და
- პროგრამის შინაარსისა და საანგარიშგებო პერიოდში პროგრამაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების შედეგების აღწერას.

საბუნსით უზრუნველყოფის პროგრამის საფუძველზე შედგენილ ანგარიშგებაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

- თფიციალური ანგარიშგება საბუნსით დანშარებისათვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების შესახებ, რომელიც აშუქებს:
 - სათანადო წესით კლასიფიცირებულ აქტივებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის;
 - აქტივების შეფასების მეთოდს;
 - დეტალურ ცნობას ნებისმიერი ცალკეული ინვესტიციის შესახებ, რომელიც აღემატება პენსიებისათვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების 5%-ს, ან ნებისმიერი კლასისა და ტიპის ფასიანი ქაღალდების საერთო ღირებულების 5%-ს;
 - დეტალურ ცნობას დამქირავებლებში ნებისმიერი ინვესტიციების შესახებ;
 - სწვა გაღებულებებს დათქმული საბუნსით დანშარებების აქტუარული დისკონტრირებული ღირებულების გარდა;
- ანგარიშგებას საბუნსით დანშარებისათვის განკუთვნილი, არსებული წმინდა აქტივების ცვლილების შესახებ, სადაც მოცემული იქნება:
 - დამქირავებელთა შენატანები;
 - მუშაკთა შენატანები;
 - შემოსავალი ინვესტიციებიდან, როგორცაა პროცენტი და დივიდენდები;
 - სწვა შემოსავალი;
 - გადახდილი ან გადასახდელი საბუნსით;

- ადმინისტრაციული სარჯები;
- სსგა სარჯები;
- შემოსავლებიდან გადასახადები;
- მოგება ან ზარალი ინვესტიციების შექმნიდან და ცვლილებები ინვესტიციების ღირებულებაში;
- ტრანსფერი სსგა პროგრამიდან ან პირიქით, სსგა პროგრამებში;
- დაფინანსების პოლიტიკის აღწერა;
- დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამებისათვის – დათქმული საბენსიო დანშარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც იყოფა გარანტირებულ და არაგარანტირებულ დანშარებებად, რომელიც პროგრამით დადგენილი პირობების მიხედვით დამოკიდებულია მოცემული დღისათვის გაწეულ საერთო მომსახურებასა და ხელფასის მიმდინარე ან საპროგნოზო დონის გამოყენებაზე;
- დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამებისათვის – მნიშვნელოვანი აქტუარული დაშვებების და დათქმული საბენსიო დანშარებების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოყენებული მეთოდის აღწერა.

საბენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის ანგარიშგებაში შედის პროგრამის აღწერა, ფინანსური ინფორმაციის შემადგენელი ნაწილის ან ცალკე ანგარიშგების ფორმით. ანგარიშგებაში შესაძლოა აისახოს:

- დამქირავებლისა და იმ მუშაკთა ჯგუფის დასახელება, ვისაც მოცემული პროგრამა ენება;
- იმ მონაწილეთა რაოდენობა, რომლებიც დანშარებებს იღებენ და სსგა დანარჩენ მონაწილეთა რაოდენობა, რომლებიც სათანადო წესით არიან კლასიფიცირებულნი;
- პროგრამის ტიპი – დადგენილ გადასახდელიანი ან დადგენილ შენატანიანი პროგრამა;
- შენიშვნა იმის შესახებ, შეაქვთ თუ არა მონაწილეებს შენატანები პროგრამაში;
- მონაწილეთათვის დათქმული საბენსიო დანშარებების აღწერა;
- ნებისმიერი პროგრამის ვადის შეწყვეტის პირობების აღწერა;
- მომხდარი ცვლილებები ანგარიშგების შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში.

ზოგჯერ უთითებენ სსგა ოფიციალურ დოკუმენტებს, რომლებიც ადვილად ხელმისაწვდომია მომხმარებელთათვის და სადაც აღწერილია პროგრამა. ანგარიშგებაში მხოლოდ იმ ინფორმაციას აშუქებენ, რომელიც ენება პროგრამის ცვლილებებს მომდევნო პერიოდებში.

7. ინვესტიციების აღრიცხვა

7.1. ინვესტიციები, მათი კლასიფიკაცია და შეფასება

ინვესტიცია კაპიტალის დაბანდებას წარმოადგენს, ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით. ბასს-ის მიხედვით, ინვესტიცია არის აქტივი, რომელსაც ფლობს საწარმო საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად და შემოსავლების (პროცენტების, როიალტების, დივიდენდებისა და საიჯარო ქირის) განაწილების საშუალებით, კაპიტალის ან სხვა სარგებლის გასადიდებლად.

ინვესტიცია ფინანსური ინსტრუმენტია, რამდენადაც ხელშეკრულება ემიტენტსა და რემიტენტს შორის ერთდროულად წარმოშობს ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს და მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას.

საწარმო ანორციელებს ინვესტიციებს სწავდასწავა მიზნით. ზოგიერთი საწარმოსათვის, საინვესტიციო საქმიანობა წარმოადგენს მისი ეკონომიკური საქმიანობის მნიშვნელოვან ელემენტს და ამ საწარმოთა ფუნქციონირების ეფექტურობა დიდად არის დამოკიდებული საინვესტიციო საქმიანობის შედეგებზე. ზოგიერთი საწარმოსათვის ინვესტიციების განხორციელება დამატებითი ფულადი სახსრების მიღების წყაროს წარმოადგენს, ზოგიერთი კი, ინვესტირებას ახდენს კომერციული ურთიერთობის გაძლიერების ან კომერციული უპირატესობის მოსაპოვებლად. მაშასადამე, ინვესტირების ძირითადი მიზანია:

- დივიდენდებისა და პროცენტების სახით შემოსავლის მიღება;
- აქციების შეძენის გზით სხვა საწარმოზე ზეგავლენის, კონტროლის ან სხვა სარგებლის მიღება;
- კომერციული უპირატესობის მოპოვება.

ინვესტიციების კლასიფიკაცია შეიძლება მოხდეს: შინაარსის, განხორციელების ფორმის, ინვესტორის მიერ მოპოვებული უფლებების დონის მიხედვით და სხვა.

შინაარსის მიხედვით ინვესტიციები იყოფა მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან ინვესტიციებად.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი პრინციპების შესაბამისად, თუ საწარმო თავისი აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიცირებას ახდენს მიმდინარედ და გრძელვადიანად, ეს ნიშნავს, რომ ინვესტიციებიც ამ მიდგომას უნდა დაექვემდებაროს. შესაბამისად, ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციები დაჯგუფებული უნდა იყოს მიმდინარე (მოკლევადიან) ინვესტიციებად და გრძელვადიან ინვესტიციებად. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საწარმო თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ახდენს აქტივებისა და ვალდებულებების ასეთ კლასიფიცირებას,

ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების გაანგარიშების აუცილებლობიდან გამომდინარე, საწარმო ვალდებულია მოახდინოს ასეთი დაჯგუფება.

მიმდინარე (მოკლევადიანია) ინვესტიცია, თუ იგი აკმაყოფილებს შემდეგ მოთხოვნებს:

- ინვესტიცია არის ბაზარზე ბრუნვადი, ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდი;
- საწარმოს განზრახული აქვს ინვესტირება ერთ წელზე ნაკლები ვადით.

მიმდინარე ინვესტიციები ადვილად რეალიზებადი აქტივებია, ისინი საბრუნავ საშუალებებს წარმოადგენენ და აუცილებლობის შემთხვევაში, შეიძლება გამოყენებულ იქნას მიმდინარე ვალდებულებების დასაფარავად.

ინვესტიციები, რომლებიც ამ მოთხოვნებს ვერ აკმაყოფილებენ, გრძელვადიანი ინვესტიციებია.

გრძელვადიანი ინვესტიციები არ წარმოადგენენ ადვილად რეალიზებად აქტივებს. პირიქით, ისინი ძნელად რეალიზებადი აქტივებია და გრძელვადიანი აქტივების ჯგუფს მიეკუთვნებიან.

გრძელვადიანია ასევე ის ინვესტიციები, რომლებიც გათვალისწინებულია არსებული ბიზნესის, საწარმოო სიმძლავრეების ან სავაჭრო ურთიერთობების შესანარჩუნებლად ან გასაგრძელებლად და არ არის გამიზნული მომავალში დამატებითი ფულადი სახსრების მისაღებად, აგრეთვე, საინვესტიციო ქონება, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ იგი ლიკვიდურია.

განსორციელების ფორმის მიხედვით ინვესტიცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სერთიფიკატების ან სხვა ამგვარი დოკუმენტის სახით ან მათ გარეშე. ზოგიერთი ინვესტიცია თავისი შინაარსით შეიძლება იყოს ვალი, რომელიც განსწავდება მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სავაჭრო ვალებისგან და გულისხმობს ინვესტორისადმი გადასახდელ ფულად თანხას, რომელსაც, როგორც წესი, ერიცხება პროცენტი. ზოგიერთი ინვესტიცია პირიქით, შეიძლება არსებობდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგებში, როგორცაა წილი საკუთარ კაპიტალში.

ინვესტიციების უმრავლესობა წარმოადგენს ფინანსურ უფლებებს (ფინანსური ინვესტიციები), ზოგიერთ ინვესტიციას მატერიალური სახე აქვს: მაგალითად, საიმედო (რეალური) ინვესტიციები მიწასა და შენობა-ნაგებობებში, პირდაპირი ინვესტიციები ოქროში, ალმასებსა და სხვა ლიკვიდურ საქონელში.

ინვესტიციების მნიშვნელოვანი ნაწილი შეიძლება განსორციელდეს ფასიანი ქაღალდების (აქციების, ობლიგაციების, და ა.შ.) მეშვეობით. ფასიანი ქაღალდების მეშვეობით განსორციელებული ინვესტიციისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი, რომელიც მათი საბაზრო ფასის დადგენის საშუალებას იძლევა. ასეთი ინვესტიციებისათვის, საბაზრო ღირებულება

რეალური ღირებულების მაჩვენებელია. სწვა ინვესტიციებისთვის, რომელთათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი, რეალური ღირებულების დასადგენად გამოიყენება სწვა მეთოდები.

ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევა (ყიდვა-გაყიდვა) ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მეშვეობით ხდება. განასწავებენ ფასიანი ქაღალდების პირველად და მეორად ბაზარს.

პირველად ბაზარზე ხდება ემიტენტის (აქციების გამომშვების) მიერ გამოტანილი ფასიანი ქაღალდების რეალიზაცია ღია ვაჭრობის წესით;

მეორად ბაზარზე ხდება ყველა მომდევნო მფლობელის მიერ გამოტანილი ფასიანი ქაღალდების რეალიზაცია, ღია ვაჭრობის წესით.

ინვესტიციის მოცულობა სწორად ინვესტორს განსწავებულ უფლებებს აძლევს ინვესტირებულ საწარმოს მიმართ. ეს უფლება შეიძლება იყოს:

- კონტროლის უფლება; და
- მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება;

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლება-მოსილებას, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით. კონტროლის უფლება ინვესტორს ეძლევა თუ იგი ფლობს საწარმოს აქციების საკონტროლო პაკეტს ან მთელი კაპიტალის 50 პროცენტზე მეტს;

მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას. მნიშვნელოვანი ზეგავლენა არ არის მთლიანად კონტროლი, მაგრამ ინვესტორს აქვს მთელი რიგი ბერკეტები, რათა მოახდინოს თავისი გავლენის რეალიზება საწარმოს მართვაზე. შესაძლოა ინვესტორი არც აკონტროლებდეს და არც მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლებას ფლობდეს ინვესტირებული საწარმოს მიმართ.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ინვესტორის მიერ განხორციელებული ინვესტიცია აისახება თვითღირებულებით. ინვესტიციის თვითღირებულება შექმნის ფასის გარდა მოიცავს შექმნასთან დაკავშირებულ ისეთ დანახარჯებს, როგორცაა: ბროკერის ანაზღაურება, სასწავლო ბაჟი, საკომისიო გადასახდელი, ბანკის მომსახურების ხარჯი და სწვა. თუ ინვესტირება ფასიანი ქაღალდების შექმნის გზით ხდება, მაშინ მისი თვითღირებულება აღნიშნული ფასიანი ქაღალდების რეალურ ღირებულების ტოლია.

ბასს-ის მიხედვით, ინვესტიციის თვითღირებულებაში არ ჩაირთვება ის ფულადი დანახარჯები, რომელსაც ინვესტორი ეწევა ფასიანი ქაღალდების შექმნის მომენტისათვის უკვე გამოცხადებული დივიდენდებისა თუ საპროცენტო თანხების მიხედვით. ისინი ბუღალტრულ

აღრიცხვაში აისახება, როგორც მოთხოვნები, მისაღები დივიდენდების ან მისაღები პროცენტების შესაბამის ანგარიშებზე.

აქციების შექენის გზით ინვესტირებისას, აქციების შექენის ღირებულებას აკლდება მათ შექენამდე გამომუშავებული დივიდენდი. ობლიგაციების შემთხვევაში კი, წლოური საპროცენტო შემოსავალი პროპორციულად უნდა განაწილდეს ობლიგაციის შექენამდე და შექენის შემდგომ პერიოდებს შორის. პირველი წარმოადგენს მისაღებ პროცენტებს, მეორე კი, საპროცენტო შემოსავალს.

ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება თანხაა, რომლითაც ისინი აისახება ბალანსში. მიმდინარე (მოკლევადიანი) ინვესტიციები, ბალანსში აისახება საბაზრო ღირებულებით ან საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ საწარმომ აირჩია უკანასკნელი მეთოდი, საბალანსო ღირებულება უნდა განისაზღვროს ფასიანი ქაღალდების მთლიანი პორტფელის საფუძველზე.

საბაზროა (მიმდინარე) ღირებულება, რომლითაც შესაძლებელია ამ ინვესტიციის აქტიურ ბაზარზე გაყიდვა.

ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება, საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხის გამოყენებისას, ფასიანი ქაღალდების მთლიანი პორტფელის საფუძველზე, შეიძლება განისაზღვროს სამი წესით:

- ინდივიდუალურად, ინვესტიციების ცალკეული სახეების მიხედვით;
- ინვესტიციების კატეგორიების მიხედვით დაჯგუფებულად; და
- მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის მიხედვით.

საწარმო, რომელიც ინვესტიციებს ასახავს საბაზრო ღირებულებით, უნდა ინარჩუნებდეს მისი ცვლილების ასახვის მუდმივ პოლიტიკას: საბაზრო ღირებულების ცვლილება ან აღიარებულ უნდა იქნას საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგად და ასახოს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, ან ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის სახით, კაპიტალში.

გრძელვადიანი ინვესტიციები ბალანსში აისახება თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით, სილი ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების დროს, თვითღირებულებასა და საპორტფელთ საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ საწარმომ აირჩია გადაფასებული ღირებულება, გამოყენებულ უნდა იქნას სწორი გადაფასების პოლიტიკა და გრძელვადიანი ინვესტიციების ყველა კატეგორიისათვის გადაფასება ერთდროულად ჩატარდეს.

იმ შემთხვევაში, როცა გრძელვადიანი ინვესტიცია თვითღირებულებით აღრიცხება, მისი ღირებულების დროებითი ცვალებადობა აღრიცხვაში ასახვას არ ჰპოვებს და ინვესტიცია

ბალანსზე რჩება იგივე თვითღირებულებით, რაც მას ჰქონდა ამ მომენტამდე. თუ ადგილი აქვს ინვესტიციის ღირებულების არადროებით დაცემას, მაშინ უნდა მონდეს მისი ჩამოფასება. ინვესტიციის ღირებულების არადროებითი დაცემისას, შემცირების თანხა ცალ-ცალკე განისაზღვრება თითოეული ინვესტიციისათვის. ინვესტიციების ღირებულების დაცემის შედეგად დადგენილი თანხა აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

თუ გრძელვადიანი ინვესტიციები ბალანსზე აისახება გადაფასებული ღირებულებით, ინვესტიციების გადაფასება რეგულარულად უნდა ტარდებოდეს და იგი მოიცავდეს ინვესტიციების მთელ პორთფელს.

7.2. მოკლევადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა

მიმდინარე (მოკლევადიანი) ინვესტიციები ადვილად რეალიზებადი აქტივებია, ისინი საბრუნავ საშუალებებს მიეკუთვნებიან და წარმოადგენენ ბაზარზე ბრუნვად, ლიკვიდურ ფასიან ქაღალდებს.

საქართველოს კანონმდებლობით, ფასიანი ქაღალდების გაფრცელების (გამოშვების) უფლება აქვს სახელმწიფოს ან უშუალოდ საწარმოს. ინვესტიციების განსორციელებისას, ძირითადად, გამოიყენება ფასიანი ქაღალდების ორი სახე: აქციები და ობლიგაციები. შექნილი აქციები და ობლიგაციები მიმდინარე (მოკლევადიანი) ინვესტიციად ჩაითვლება, თუ ინვესტორი ვარაუდობს მისგან ეკონომიკური სარგებლის მიღებას შექმნის დღიდან არა უმეტეს 12 თვის განმავლობაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის ამჟამად მოქმედი ანგარიშთა გეგმით, მოკლევადიანი ინვესტიციების აღსარიცხავად გათვალისწინებულია №1300 „მოკლევადიანი ინვესტიციები“-ს შემდეგი ანგარიშები:

- 1310 – მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში;
- 1320 - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
- 1330 – გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი;
- 1390 – სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები.

1. მოკლევადიანი აქციებით განსორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა.

აქცია ფასიანი ქაღალდია, რომელიც წარმოადგენს მისი მფლობელის (აქციონერის) წილის საწომ ერთეულს საწარმოს მოგებაში და ადასტურებს სააქციო კაპიტალის ნაწილზე საკუთრების უფლებას. აქციების ყიდვა-გაყიდვა ხორციელდება ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მეშვეობით.

მოკლევადიანი აქციების შექენისას, უპირველეს ყოვლისა, უნდა განისაზღვროს ინვესტიციის თვითღირებულება. მოკლევადიანი ინვესტიციების თვითღირებულება მოიცავს მათი შექენის ფასს და შესყიდვასთან დაკავშირებულ ხარჯებს – საშუაშაგლო (საკომისიო) ანაზღაურებას, ბაჟის გადასანდეღს, საბანკო მომსანურების ღირებულებას და სსგა.

გასათგალისწინებელია მოკლევადიანი (მიმდინარე) ინვესტიციების შეფასების რომელ მეთოდს იყენებს საწარმო - საბაზრო ღირებულების მეთოდს, თუ საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესის მეთოდს.

საჭიროა, აგრეთვე, აქციების გაყიდვისა და გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგის სწორად გაანგარიშება და აღრიცხვა.

საწარმომ შეიძლება მოკლევადიანი (მიმდინარე) აქციები შეიძინოს პირველად ბაზარზე თვითღირებულებით, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისანება გატარებით:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

იმ შემთხვევაში, თუ აქციების შექენის თარიღისათვის, კმიტენტის მიერ გამოცხადებული იყო დივიდენდების გაცემის შესანება, შექენილი აქციების თვითღირებულება უნდა შემცირდეს შექენის თარიღამდე დარიცხული დივიდენდის თანხით, რომელიც აღიარდება სარჯად და კომპენსირდება მიღებული შესაბამისი შემოსავლებით:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში (თვითღირებულებით); დ-

ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში (თვითღირებულებ.);

დ-ტი - მისადები დივიდენდები – (გამოცხადებული დივიდენდების ნაწილით, შექენის მომენტამდე);

კ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები (შექენის თანხით);

აქციების შექენის მომენტამდე გამოცხადებული დივიდენდების ნაწილის მიღება აისანება ბუღალტრული გატარებით:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

კ-ტი - მისაღები დივიდენდები;

მოკლევადიანი აქციების შექმნა შეიძლება განხორციელდეს სსგა ფულად აქტივებზე გაცვლით, ამ შემთხვევაში შექმნილი აქციების ღირებულება განისაზღვრება მასზე გაცვლილი აქტივის რეალური ღირებულებით და ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - მარაგების ან სსგა აქტივების ანგარიშები (რეალური ღირებულებით).

საწარმომ შეიძლება აქციები გაყიდოს ნებისმიერ სასურველ მომენტში. აქციების გაყიდვის ოპერაციების აღრიცხვისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის მეთოდი, რამდენადაც აქციის გაყიდვიდან მიღებული შედეგის განსაზღვრისათვის ამონაგებ თანხას გამოაკლდება გაყიდული აქციების საბალანსო ღირებულება.

მიუხედავად იმისა, საწარმო აქციების საბაზრო ღირებულების ცვლილებას ასახავს შემოსავლების ან ხარჯების სახით, თუ გადაფასების რეზერვის გამოყენებით, საქროა პროპორციული წესით განისაზღვროს აქციების გაყიდული ნაწილის თვითღირებულება.

მაგალითად, თუ საწარმოს მოკლევადიანი აქციების საბალანსო ღირებულება იყო 100000 ლარი, გაიყიდა ამ აქციათა საერთო რაოდენობის 20%, გაყიდული აქციების თვითღირებულება 20000 ლარია ($100000 \times 20\%$), ხოლო საწარმოს ბალანსზე დარჩენილი აქციების თვითღირებულება კი, 80000 ლარი ($100000 - 20000$).

ინვესტიციის გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი შეიძლება იყოს მოგება ან ზარალი.

მოკლევადიანი აქციების გაყიდვა, საბალანსო ღირებულებაზე მაღალი ფასით, ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები – (აქციების საბაზრო ღირებულებით);

კ-ტი არასათბერაციო მოგება (სსგათვის თანხით);

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

ხოლო მოკლევადიანი აქციების გაყიდვა, საბალანსო ღირებულებაზე დაბალი ფასით, ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები – (აქციების საბაზრო ღირებულებით);

დ-ტი არასათბურაციო ზარალი (სწვაობის თანხით);

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

ანალოგიურად აღირიცხება აქციების გაყიდვის თბურაცია, როცა ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების ცვლილება ასახულია გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე; მაგრამ თუ ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით აქციების გაყიდვამდე მონდა მათი გადაფასება და უკვე შექმნილია ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი, საჭიროა გაყიდული აქციების კუთვნილი რეზერვის გაუქმება არასათბურაციო მოგების, ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე მათი მიკუთვნებით. რეზერვის ანგარიშიდან ჩამოსაწერი თანხა, აგრეთვე, განისაზღვრება პრობორციული განაწილების წესით. გაყიდული აქციების წილი რეზერვის თანხის მიკუთვნება მიმდინარე პერიოდის შემოსავლებზე ან გაუნაწილებელ მოგებაზე, აისახება გატარებით:

დ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

კ-ტი - არასათბურაციო მოგება; ან

კ-ტი - გაუნაწილებელი მოგება.

ანალოგიურია აქციების გაყიდვის თბურაციები იმ შემთხვევაში, როცა საწარმო ინვესტიციას აფასებს საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. სწვაობა იქნება მხოლოდ ფინანსურ შედეგებში, რადგან შეფასების სწვადასწვა მეთოდის გამოყენებისას განსწვავებულია გაყიდული აქციების თვითღირებულება. თუ წინა წლის ბალანსში მოკლევადიანი ინვესტიციების ასახნაგად გამოყენებული იყო ანგარიში „მოკლევადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება“, მაშინ მოკლევადიანი აქციების გაყიდვიდან მიღებული საბოლოო ფინანსური შედეგების დაზუსტების მიზნით, გაყიდული აქციების კუთვნილი თანხა უნდა ჩამოიწეროს ამ ანგარიშიდან და მიეკუთვნოს არასათბურაციო მოგებას, ბურალტრული გატარებით:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება;

კ-ტი - არასათბურაციო მოგება;

2. მოკლევადიანი თბლიგაციებით განწორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა

საწარმოში შეიძლება ინვესტირება განხორციელდეს მოკლევადიანი თბლიგაციებით. თბლიგაცია ემიტენტის სასესხო ვალდებულების დამდასტურებელი ფასიანი ქადალდია, რომელიც მის მფლობელს აძლევს უფლებას მიიღოს ამ თბლიგაციის ნომინალური ღირებულება წინასწარ დადგენილ ვადაში, და გარანტირებული სარგებელი, დადგენილი პერიოდულობით. თბლიგაციების მფლობელები ემიტენტის კრედიტორებს წარმოადგენენ.

თბლიგაცია, როგორც ფასიანი ქადალდი, ყიდვა-გაყიდვის თბიექტს წარმოადგენს, თუმცა აქციებისაგან განსხვავებით, გარეგნობათა უმრავლესობა აქტიურ ბაზარზე, ღია ვაჭრობის წესით არ სორციელდება. თბლიგაციების საბაზრო ღირებულება ცვალებადია და იგი ძირითადად, დამოკიდებულია თბლიგაციის საიმედობასა და საპროცენტო განაკვეთზე.

თბლიგაციებით მოკლევადიანი ინვესტიციების განხორციელება მოითხოვს ბუდალტრულ აღრიცხვაში ისეთი თბერაციების ასახვას, როგორცაა: თბლიგაციების შექენა, საპროცენტო შემოსავლების გაანგარიშება და აღიარება, თბლიგაციების გაყიდვა, მიღებული ფინანსური შედეგის განსაზღვრა და აღრიცხვა.

თბლიგაციებით განხორციელებული მოკლევადიანი ინვესტიციები ბუდალტრულ აღრიცხვაში აისახება თვითღირებულებით. თბლიგაციების თვითღირებულება მოიცავს მათი შექენის ფასს და შესყიდვასთან დაკავშირებულ ხარჯებს – საშუამავლო (ბროკერის) ანაზღაურებას, ბაჟის გადასახდელს, საბანკო მომსახურების ღირებულებას და სხვა.

მოკლევადიანი თბლიგაციების შექენა თვითღირებულებით ბუდალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი – მოკლევადიანი ინვესტიციები;

კ-ტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

შესაძლოა ინვესტორმა მოკლევადიანი თბლიგაციები შეიძინოს სარგებლის გადახდის თარიღებს შორის პერიოდში, მაგალითად, საპროცენტო თანხების გადახდა დადგენილია წელიწადში ორჯერ, ე. ი. 1 ივლისს და 31 დეკემბერს; დაფუძნებით, ინვესტორმა ეს თბლიგაცია შეიძინა 1 აპრილს. ამ შემთხვევაში მოკლევადიანი ინვესტიციის თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით, თბლიგაციების შექენისას გადასახდელი თანხიდან უნდა გამოირიცხოს შექენამდე პერიოდის საპროცენტო შემოსავალი. იგი თბლიგაციების გამყიდველის შემოსავალია, რომელიც მან თბლიგაციასთან ერთად გაყიდა. დადგენილ ვადაში თბლიგაციის ანალი მფლობელი ამ თანხას მიიღებს საპროცენტო შემოსავლის სახით. ამიტომ თბლიგაციის მყიდველი ასეთ თანხებს მიაკუთვნებს არა შექენილი ინვესტიციის თვითღირებულებას, არამედ მოთხოვნებს, მისაღები

პროცენტების სახით. მისაღები პროცენტის თანხის დადგენა ხდება პროპორციული წესით, ობლიგაციების შექენამდე და შექენის შემდგომი პერიოდების მიხედვით. ამ შემთხვევაში, ინვესტორი შექენილ ობლიგაციებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახავს გატარებით:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები - (თვითღირებულებით);

დ-ტი - მისაღები პროცენტები - (შექენამდე პერიოდის პროცენტის თანხით);

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - (მთლიანი თანხით);

განასწავებენ საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვის ორ მეთოდს: 360 დღიანი და 365 დღიანი წლის მიხედვით. პირველ შემთხვევაში (იგულისხმება წელი-360 დღე, კვარტალი-90 დღე, თვე-30დღე), წელი იყოფა 12 თვედ, ყოველთვიურად დაერიცხება პროცენტის საერთო თანხის 1/12 ნაწილი. მეორე შემთხვევაში, პროცენტის საერთო თანხა იყოფა წელიწადში დღეების საერთო რაოდენობაზე (365 დღე) და მრავლდება კონკრეტულ თვეში დღეების რაოდენობაზე.

ყოველთვიურად მისაღები პროცენტების დარიცხვა გატარდება:

დ-ტი - მისაღები პროცენტები;

კ-ტი - საპროცენტო შემოსავლები.

ინვესტორი სარგებლის მიღების პირველივე ვადის დადგომისას მიიღებს ფულად თანხას, რაც შედგება ობლიგაციის შექენამდე და შექენის შემდგომი პერიოდის კუთვნილი საპროცენტო შემოსავლისაგან. თანხის მიღება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - (მთლიანი თანხით);

კ-ტი მისაღები პროცენტები - (შექენამდე პერიოდის პროცენტის თანხით);

კ-ტი საპროცენტო შემოსავალი - (მიმდინარე ვადადის პროცენტის თანხით);

ან, თუ მისაღები პროცენტები ყოველთვიურად აღიარებული იყო შემოსავლად:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

კ-ტი მისაღები პროცენტები;

რაც შეეხება ობლიგაციების შექენასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, ისინი ამორტიზებულ უნდა იქნეს ინვესტიციების განაღების ვადის დადგომამდე. ობლიგაციების შექენასთან დაკავშირებული ხარჯების ამორტიზაცია ყოველთვიურად ხდება, წრფივი (თანაბარწიმიური) ჩამოწერის მეთოდით და ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი - საპროცენტო შემოსავლები;

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები;

ე. ი. ინვესტიციებიდან მიღებული საპროცენტო შემოსავლი ყოველთვიურად შემცირდება თბლიგაციების შექმნასთან დაკავშირებული ხარჯების ამორტიზაციის კუთვნილი თანხით. შესაბამისად, ინვესტიციების განადგობის ვადის დადგომისას, ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება მისი ნომინალური ღირებულების ტოლი იქნება.

მოკლევადიანი თბლიგაციების გაყიდვისას, წლიური საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე, უნდა მოხდეს თბლიგაციის გაყიდვის დღემდე კუთვნილი პროცენტის თანხის გაანგარიშება და შესაბამისად, საპროცენტო შემოსავლების აღიარება გამყიდველის მიერ. გარდა ამისა, მოკლი საინვესტიციო პორტფელიდან უნდა გამოიყოს გაყიდული თბლიგაციების თვითღირებულება და ჩამოიწეროს მოკლევადიანი ინვესტიციების ანგარიშიდან. გაყიდული თბლიგაციების საბაზრო ღირებულება აისახება ფულადი საშუალებების ანგარიშის დებეტში, ხოლო თბლიგაციების გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი (სწავლობა თვითღირებულებასა და გასაყიდ ღირებულებას შორის) არასათბერაციო მოგების, ან არასათბერაციო ზარალის ანგარიშებზე:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები – (საბაზრო ფასი);

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები – (თვითღირებულებით);

კ-ტი - საპროცენტო შემოსავალი – (გაყიდვამდე პერიოდის);

კ-ტი - არასათბერაციო მოგება - (სწავლობის თანხით); ან

დ-ტი - არასათბერაციო ზარალი.

მაგალითი 1.

საწარმომ 2017 წლის 1 აპრილს შეიძინა ემიტენტის მიერ 2017 წლის 1 იანვარს გამოშვებული 2000 ცალი თბლიგაცია, ნომინალით 100 ლ., ერთი წლის ვადით, წლიური 15%-იანი განაკვეთით, წელიწადში ორჯერ გადახდით. ბროკერის საკომისიო ანაზღაურება ინვესტიციის ღირებულების 5%.

გაანგარიშება:

1. თბლიგაციის თვითღირებულება:

- შექმნის ღირებულება – 200000 ლ.;

- შექმნის ხარჯები - 10000 ლ.;

სულ თვითღირებულება – 210000 ლ.

2. შექმნისას გადახდილი თანხა:

- თვითღირებულება – 210000 ლ.;

- სარგებელი 1 აპრილამდე პერიოდისათვის – 7500 ლ.;
 $((200000 \times 15\%) \times 3/12) = 7500$ _____

სულ გადახდილი თანხა - 217500 ლ.

3. ყოველთვიური საპროცენტო შემოსავალი:

$200000 \times 15\% / 12 = 2500$ ლ.;

4. შექმნის სარგებების ამორტიზაციის თანხა:

$10000/12=833,3$ ლ.;

ბუღალტრული გატარებები:

1. 2017 წ. 1.04. თბლიფაციების შექმნა:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები – 210000;

დ-ტი - მისაღები პროცენტები - 7500;

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები – 217500;

2. ყოველთვიურად საპროცენტო შემოსავლებისა და შექმნის სარგებების აღიარება 360 დღიანი გარიანტით:

2017 წ. 30.04.

ა. მისაღები პროცენტების დარიცხვა:

დ-ტი – მისაღები პროცენტები - 2500;

კ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები – 2500;

ბ. შექმნის სარგებების ამორტიზაცია:

დ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები - 833,3;

კ-ტი – მოკლევადიანი ინვესტიციები - 833,3;

2017 წ. 31.05.

ა. მისაღები პროცენტების დარიცხვა:

დ-ტი – მისაღები პროცენტები - 2500;

კ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები – 2500;

ბ. შექენის სარჯების ამორტიზაცია:

დ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები - 833,3;

კ-ტი – მოკლევადიანი ინვესტიციები - 833,3;

2017 წ. 30.06.

ა. მისაღები პროცენტების დარიცხვა:

დ-ტი – მისაღები პროცენტები - 2500;

კ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები - 2500;

ბ. შექენის სარჯების ამორტიზაცია:

დ-ტი – საპროცენტო შემოსავლები - 833,3;

კ-ტი – მოკლევადიანი ინვესტიციები - 833,3;

და ა.შ ყოველთვიურად.

2017 წ. 1.07. სარგებლის პირველი გადახდისას:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 15000;

კ-ტი მისაღები პროცენტები - 15000;

2017 წ. 31.12. სარგებლის მეორე გადახდისას:

დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 15000;

კ-ტი მისაღები პროცენტები - 15000;

2018 წ. 1.04. ინვესტიციის განაღდებას თარიღისათვის:

დ-ტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 207500;

კ-ტი – მოკლევადიანი ინვესტიციები - 200000;

კ-ტი – მისაღები პროცენტები - 7500;

ე.ი. ინვესტიციის შედეგად საწარმომ მიიღო წმინდა შემოსავალი 20000 ლარი (30000 – 10000).

7.3. გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა

გრძელვადიანია ინვესტიცია, რომელსაც საწარმო ანსორციელებს სარგებლის მიღების მიზნით, ერთ წელზე მეტი ვადით.

გრძელვადიანი ინვესტიციები არ წარმოადგენენ ადგილად რეალიზებად აქტივებს. პირიქით, ისინი ძნელად რეალიზებადი აქტივებია და გრძელვადიანი აქტივების ჯგუფს მიეკუთვნებიან.

გრძელვადიანია ასევე ის ინვესტიციები, რომლებიც გათვალისწინებულია არსებული ბიზნესის, საწარმოო სიმძლავრეების ან საგაჭრო ურთიერთობების შესანარჩუნებლად ან გასაგრძელებლად და არ არის გამიზნული მომავალში დამატებითი ფულადი სახსრების მისაღებად, აგრეთვე, საინვესტიციო ქონება, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ იგი ლიკვიდურია.

გრძელვადიანი ინვესტიციები, მსგავსად მოკლევადიანისა, შეიძლება განსორციელდეს აქციებისა და ობლიგაციების მეშვეობით.

1. გრძელვადიანი აქციებით განსორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა

გრძელვადიანი აქციებით განსორციელებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვის წესი ანალოგიურია მოკლევადიანი აქციების მიმოქცევის აღრიცხვისა. აქციებით გრძელვადიანი ინვესტიციების განსორციელებისას ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს მათი შეძენის, გაყიდვისა და რეკლასიფიკაციის ოპერაციები.

გრძელვადიანი აქციების შეძენისას, უპირველეს ყოვლისა, უნდა განისაზღვროს ინვესტიციის თვითღირებულება, რომელიც წარმოადგენს მათ შეძენაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯების ჯამს და მოიცავს აქციების შეძენის ღირებულებას და შეძენასთან დაკავშირებულ ხარჯებს – საშუამავლო (საკომისიო) ანაზღაურებას, ბაჟის გადასახდელს, საბანკო მომსახურების ღირებულებას და სხვა.

გრძელვადიანი აქციების შეძენა, ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდგენაირად აისახება:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

საწარმომ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება გრძელვადიანი აქციების გაყიდვაზე. აქციების გასაყიდი ფასი გაყიდვის პროცესში ყალიბდება, აქტიურ ბაზარზე. აქციების გაყიდვის ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის მნიშვნელოვანია გაყიდული გრძელვადიანი აქციების თვითღირებულების დადგენა. თუ იყიდება აქციების მთლიანი პაკეტი, მაშინ აქციების თვითღირებულება გრძელვადიანი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებაა, ხოლო თუ საწარმო აქციების ნაწილს ყიდის, მაშინ საჭიროა მათი საბალანსო ღირებულების ანუ თვითღირებულების პროპორციული განაწილება საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილ აქციებსა და გაყიდულ აქციებს შორის. ამ მიზნით აქციათა პაკეტის თვითღირებულება იყოფა აქციების მთელ რაოდენობაზე და მრავლდება გაყიდული აქციების რაოდენობაზე. გაყიდული აქციების თვითღირებულება ჩამოიწერება გრძელვადიანი ინვესტიციების ანგარიშიდან. აქციების გაყიდვით მიღებული ფინანსური შედეგი განისაზღვრება აქციების გაყიდვიდან მიღებულ ამონაგებსა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობით. თუ ამონაგები მეტია საბალანსო ღირებულებაზე, მიიღება მოგება:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სასხელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი არასაოპერაციო მოგება;

და პირიქით, თუ ამონაგები ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე, მიიღება ზარალი:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

დ-ტი - არასაოპერაციო ზარალი;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სასხელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

თუ საწარმო აქციებით განხორციელებულ გრძელვადიან ინვესტიციებს ასახავს გადაფასებული ღირებულებით, აქციების გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი იგივე იქნება, მაგრამ თუ იგი ადრე იყო აფასებული, მაშინ გადაფასების რეზერვის თანხა უნდა განაწილდეს გაყიდულ და საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილ აქციებს შორის პროპორციული წესით, რომელიც უნდა აღიარდეს შემოსავლად. ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე ასახული თანხა შეიძლება მიეკუთვნოს არასაოპერაციო მოგებას, ან პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებას:

1. დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

- კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
- კ-ტი - არასაოპერაციო მოგება;

2. დ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

- კ-ტი - არასაოპერაციო მოგება; ან
- კ-ტი - გაუნაწილებელი მოგება.

თუ საწარმო აქციებით განხორციელებულ გრძელვადიან ინვესტიციებს ასახავს საპორტფელთ ვესით დადგენილ თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, აქციების ნაწილის გაყიდვისა და გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგის განსაზღვრის შემდეგ, ბალანსში მათი ღირებულების უმცირესი რიცხვით ასახვის პრინციპის დაცვის მიზნით, უნდა გადაისინჯოს დარჩენილი აქციების პორტფელის საბაზრო ღირებულება. სელახალა უნდა მოხდეს დარჩენილი აქციების საპორტფელთ თვითღირებულებისა და საბაზრო ღირებულების შედარება. რაც შეეხება ინვესტიციების გადაფასების კონტრალურ ანგარიშზე რიცხულ თანხას, იგი უნდა განაწილდეს გაყიდულ და დარჩენილ აქციებს შორის პროპორციული ვესით. გაყიდული აქციების კუთვნილი თანხა უნდა აღიარდეს შემოსავლად. აქციების გაყიდვის ოპერაცია, გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენებისას, ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

1. დ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

- კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან
- კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
- კ-ტი - არასაოპერაციო მოგება;

2. დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება;

- კ-ტი - მოგება ინვესტიციების აფასებიდან;

2. გრძელვადიანი ობლიგაციებით განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა

საწარმომ გრძელვადიანი ინვესტირება შეიძლება მოახდინოს თანხების ობლიგაციებში დაბანდებით. გრძელვადიანი ობლიგაციებით განხორციელებული ინვესტიციები შეიძლება

საწარმოს მნიშვნელოვანი საინვესტიციო პროგრამით იყოს განხორციელებული. ინვესტორმა საწარმომ, შესაძლებელია, უპირატესობა მიანიჭოს შვილობილი საწარმოს ობლიგაციების შექმნას, აქციებთან შედარებით, რამდენადაც კომიტენტი საწარმოს გაკოტრების შემთხვევაში, მოიხვედრება უპირატესობას აქციონერებთან შედარებით, ინვესტირებული თანხების დაბრუნებაზე. ამასთან, ობლიგაციები ხასიათდება მყარი, გარანტირებული საპროცენტო შემოსავლებით.

გრძელვადიანი ობლიგაციებით განხორციელებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისას უნდა აისახოს ობლიგაციების ყიდვისა და გაყიდვის, საპროცენტო შემოსავლის, აგრეთვე, წარმოქმნილი დისკონტისა და პრემიის თანხების ჩამოწერის ოპერაციები.

გრძელვადიან ობლიგაციებს, ჩვეულებრივ, გააჩნია ნომინალური (გაცხადებული) და საბაზრო ღირებულება. ნომინალური ღირებულება დაფიქსირებულია ობლიგაციაზე. საბაზრო ღირებულება მოიცავს ნომინალურ ღირებულებას და მისაღებ საპროცენტო შემოსავალს. ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება ნომინალური ღირებულებისა და მისაღები პროცენტების მთლიანი თანხის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით გაანგარიშებული მიმდინარე ღირებულებათა ჯამია.

გრძელვადიანი ობლიგაციებით განხორციელებულ ინვესტიციებზე შემოსავალი განისაზღვრება საპროცენტო განაკვეთით. არსებობს ნომინალური და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი. ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი გამოიყენება ნომინალური ღირებულების მიმართ, ხოლო საბაზრო – ბაზარზე მოქმედი ანალოგიური რისკის მქონე ინვესტიციის საპროცენტო განაკვეთია. ისინი, სწორად, განსწავებულ სიდიდეებს წარმოადგენენ, რაც იწვევს ობლიგაციების საბაზრო და ნომინალურ ღირებულებებს შორის სხვაობას.

სხვაობა შეიძლება იყოს ფასნამატი (პრემია), ან ფასდაკლება (დისკონტი).

მაგალითი 2.

ობლიგაციების აღრიცხვა ნომინალური ღირებულებით:

საწარმომ 2017 წლის 1 იანვარს 5 წლიანი ვადით შეიძინა კომიტენტის მიერ 2016 წლის 31 დეკემბერს გამოშვებული 100 ცალი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 10000 ლ.; ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი – 10%, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი - 10%, პროცენტის წელიწადში ორჯერ გადახდით.

გაანგარიშება:

1. ობლიგაციის ნომინალის მიმდინარე ღირებულება:

$$10000 \times 0,6209 = 6209 \text{ ლ.};$$

2. საპროცენტო შემოსავლის მიმდინარე ღირებულება:

$$10000 \times 10\% = 1000 \text{ ლ.};$$

$$1000 \times 3,7908 = 3791 \text{ ლ.};$$

3. ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება:

$$6209 + 3791 = 10000 \text{ ლ.}$$

ობლიგაციების შექმნა ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი – გრძელვადიანი ინვესტიციები 10000;

კ-ტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები 10000;

თუ ობლიგაციის მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მის ნომინალურ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალია, ხდება ობლიგაციის შექმნა ფასნამატით (პრემიით). ფასნამატი ემატება ინვესტიციების ღირებულებას. სოლო თუ ობლიგაციის ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი ნაკლებია საბაზრო განაკვეთზე, ადგილი აქვს ფასდაკლებას (დისკონტს), რითაც მცირდება ინვესტიციის ღირებულება. დისკონტის ან პრემიის თანხები, შესაბამისად, უნდა მიემატოს ან გამოაკლდეს ობლიგაციის შექმნის ღირებულებას, რათა დაფარვის მომენტისათვის იგი ნომინალს გაუტოლდეს.

დისკონტი ზრდის ინვესტიციის საპროცენტო შემოსავალს, სოლო ფასნამატი პირიქით, ამცირებს მას.

ფასნამატი (პრემია) და ფასდაკლება (დისკონტი) ექვემდებარება ამორტიზაციას ინვესტიციის მთელი ვადის განმავლობაში. სწორედ დისკონტის (პრემიის) ამორტიზაციის გამო, დაფარვის მომენტისათვის გრძელვადიანი ობლიგაციების შექმნის ღირებულება გაუტოლდება ნომინალურ ღირებულებას. დისკონტის (ფასდაკლების) და პრემიის (ფასნამატის) ამორტიზაცია ხდება წრფივი (თანაბარწიმიერი ჩამოწერის) ან საპროცენტო მეთოდით, პროცენტის მიღების თარიღისათვის ან ყოველთვიურად, საპროცენტო შემოსავლის აღიარებასთან ერთად. თუ დისკონტის ან პრემიის ამორტიზაცია ხდება წრფივი მეთოდით, თანხა იყოფა გადახდების რაოდენობაზე, სოლო საპროცენტო მეთოდის გამოყენებისას პრემიის ან დისკონტის ამორტიზება ისე უნდა განხორციელდეს, რომ ყოველი გადახდისას ჩამოსაწერი თანხა (პრემიის – ხარჯად; დისკონტის - შემოსავლად) პროცენტულად ინვესტიციის ნაშთის მიმართ თანაბარი იყოს. ჩამოსაწერი თანხა იქნება სწავლობა ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებისა და ნომინალური

საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით დადგენილ შემოსავალსა და ინვესტიციის თვითღირებულებიდან საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით გამოთვლილ შემოსავალს შორის. ინვესტიციის თვითღირებულება ყოველი წლის ბოლოს განსწავვებულია, რადგან მას ნომინალურ ღირებულებამდე დაყვანის მიზნით, ემატება დისკონტის (ან აკლდება პრემიის) არაამორტიზებული ნაწილი.

ბუღალტრული აღრიცხვაში ობლიგაციებით განსორციელებული გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენისა და საპროცენტო შემოსავლების აღიარების ასახვა შეიძლება განსორციელდეს ორი მეთოდით:

1. ნეტო ღირებულების მიხედვით;
2. ბრუტო ღირებულების მიხედვით;

პირველის გამოყენებისას, პრემიის ან დისკონტის თანხის ცალკე აღრიცხვა არ ხდება, მეორე შემთხვევაში კი, იგი ცალკე აისახება შესაბამის კონტრალურ ანგარიშზე „ობლიგაციების პრემია“ ან „ობლიგაციების დისკონტი“.

მაგალითი 3.

ობლიგაციების აღრიცხვა დისკონტით:

საწარმომ 2017 წლის 1 იანვარს 5 წლიანი ვადით შეიძინა ემიტენტის მიერ 2016 წლის 31 დეკემბერს გამოშვებული 100 ცალი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 10000 ლ.; ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი – 10%, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი - 12%, პროცენტის წელიწადში ორჯერ გადახდით.

გაანგარიშება:

1. პროცენტის გადახდების რაოდენობა – 10-ჯერ; (5 X 2);
2. თითოეული გადახდის საპროცენტო განაკვეთი 6%, (12% / 2);
3. ნომინალური საპროცენტო გადასახდელი:
 $10000 \times 10\% / 2 = 500$ ლ.;
3. ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება:

$$500 \times 7,3601 = 3680;$$

4. ობლიგაციის ძირითადი თანხის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულება:

$$10000 \times 0,5584 = 5584 \text{ ლ.};$$

5. ობლიგაციის ნომინალური თანხის და ნომინალური პროცენტის თანხის მიმდინარე ღირებულება ანუ ინვესტიციის თვითღირებულება:

$$3680 + 5584 = 9264 \text{ ლ.};$$

6. დისკონტის თანხა - 736 ლ., $(10000 - 9264)$;

7. დისკონტის ამორტიზაციის თანხა (წრფივი მეთოდით) - 74 ლ., $(736 / 10)$;

ბუღალტრული გატარებები:

ა. ნეტო მეთოდის გამოყენებისას:

1. ობლიგაციის შექმნა:

დ-ტი გრძელვადიანი ინვესტიციები - 9264;

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 9264;

2. პირველი გადახდისას, პროცენტის და დისკონტის თანხის აღიარება შემოსავლად:

დ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

დ-ტი გრძელვადიანი ინვესტიციები - 74;

კ-ტი საპროცენტო შემოსავალი - 574;

და ა.შ. პროცენტის ყოველი გადახდისას.

3. საპროცენტო თანხის მიღება წელიწადში ორჯერ:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 500;

კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

4. ობლიგაციის განაღდების თარიღისათვის, ინვესტორი მიიღებს ობლიგაციის ნომინალურ ღირებულებას - 10000 ლ., და ბოლო გადახდის საპროცენტო თანხას 500 ლ.:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 10500;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;

კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

ბ. ბრუტო მეთოდის გამოყენებისას:

1. ობლიგაციის შექმნა:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;

კ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 9264;

კ-ტი - ობლიგაციების დისკონტი - 736;

2. პირველი გადახდისას, პროცენტის და დისკონტის თანხის აღიარება შემოსავლად:

დ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

დ-ტი - ობლიგაციების დისკონტი - 73,6;

კ-ტი - საპროცენტო შემოსავალი - 573,6;

და ა.შ. პროცენტის ყოველი გადახდისას.

3. საპროცენტო თანხის მიღება წელიწადში ორჯერ:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 500;

კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

4. ობლიგაციის განაღდების თარიღისათვის, ინვესტორი მიიღებს ობლიგაციის ნომინალურ ღირებულებას - 10000 ლ., და ბოლო გადახდის საპროცენტო თანხას 500 ლ.:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 10500;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;

კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

მაგალითი 4.

ობლიგაციების აღრიცხვა პრემიით:

საწარმო 2017 წლის 1 იანვარს 5 წლიანი ვადით შეიძინა კმიტენტის მიერ 2016 წლის 31 დეკემბერს გამოშვებული 100 ცალი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 10000 ლ.; ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი – 10%, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი - 8%, პროცენტის წელიწადში ორჯერ გადახდით.

გაანგარიშება:

1. პროცენტის გადახდების რაოდენობა – 10-ჯერ; (5 X 2);

2. თითოეული გადახდის საპროცენტო განაკვეთი 4%, (8% / 2);

3. ნომინალური საპროცენტო გადასახდელი:

$$10000 \times 10\% / 2 = 500 \text{ ლ.};$$

3. ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება:

$$500 \times 8,1109 = 4055,5 \text{ ლ.};$$

4. ობლიგაციის ძირითადი თანხის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულება:

$$10000 \times 0,6756 = 6756 \text{ ლ.};$$

5. ობლიგაციის ნომინალური თანხის და ნომინალური პროცენტის თანხის მიმდინარე ღირებულება ანუ ინგესტიციის თვითღირებულება:

$$4055 + 6756 = 10811 \text{ ლ.};$$

6. პრემიის თანხა - 811 ლ., (10811 – 10000);

7. პრემიის ამორტიზაციის თანხა (წრფივი მეთოდით) - 81 ლ., (811 / 10);

ბუღალტრული გატარებები:

ა. ნეტო მეთოდის გამოყენებისას:

1. ობლიგაციის შექმნა:

დ-ტი გრძელვადიანი ინვესტიციები - 9264;
კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 9264;

2. პირველი გადახდისას, პროცენტის აღიარება შემოსავლად, პრემიის-სარჯად:

დ-ტი მისაღები პროცენტები - 500;
კ-ტი გრძელვადიანი ინვესტიციები - 81;
კ-ტი საპროცენტო შემოსავალი - 419;

და ა.შ. პროცენტის ყოველი გადახდისას.

3. საპროცენტო თანხის მიღება წელიწადში ორჯერ:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 500;
კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

4. ობლიგაციის განადგობის თარიღისათვის, ინვესტორი მიიღებს ობლიგაციის ნომინალურ ღირებულებას - 10000 ლ., და ბოლო გადახდის საპროცენტო თანხას 500 ლ.:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 10500;
კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;
კ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;

ბ. ბრუტო მეთოდის შემთხვევაში:

1. ობლიგაციის შექმნა:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;
დ-ტი - ობლიგაციების პრემია - 811;
კ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 10811;

2. პირველი გადახდისას, პროცენტის აღიარება შემოსავლად, პრემიის სარჯად:

დ-ტი - მისაღები პროცენტები - 500;
კ-ტი - ობლიგაციების პრემია - 81;
კ-ტი - საპროცენტო შემოსავალი - 419;

და ა.შ. პროცენტის ყოველი გადახდისას.

3. საპროცენტო თანხის მიღება წელიწადში ორჯერ:

- დ-ტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 500;
- კ-ტი – მისაღები პროცენტები - 500;

4. თბლიგაციის განადგობის თარიღისათვის, ინვესტორი მიიღებს თბლიგაციის ნომინალურ ღირებულებას - 10000 ლ., და ბოლო გადახდის საპროცენტო თანხას 500 ლ.:

- დ-ტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები - 10500;
- კ-ტი – გრძელვადიანი ინვესტიციები - 10000;
- კ-ტი – მისაღები პროცენტები - 500;

7.4. მეკავშირე საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა

ინვესტიციები საწარმომ შეიძლება განხორციელოს მეკავშირე საწარმოში. მეკავშირე საწარმოებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 28–ის „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში“ მხედვეთ. თანახმად სტანდარტისა, მეკავშირე საწარმო არის საწარმო, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის ჩათვლით, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება და ამავე დროს იგი არ არის არც შვილობილი საწარმო და არც მონაწილეობა ერთობლივ საქმიანობაში.

ბასს 28 „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში“ არ გამოიყენება მეკავშირე საწარმოებში იმ ინვესტიციების მიმართ, რომელთა მფლობელები არიან:

- ა. სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციები; ან
- ბ. ერთობლივი ფონდები, სატრასტო ერთეულები და მსგავსი კონტომიკური ერთეულები, ინვესტიციებთან დაკავშირებული სადაზღვევო ფონდების ჩათვლით.

ასეთი ინვესტიციების აღრიცხვას აწესრიგებს ბასს 39 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს, ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის

უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას.

თუ ინვესტორს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ (მაგალითად, შვილობილი საწარმოების მეშვეობით), ეკუთვნის მეკაგშირე საწარმოში ხმის უფლების 20% და მეტი, ითვლება, რომ ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება. ეს უფლება შეიძლება დადასტურდეს:

- ინვესტორის წარმომადგენლის არსებობით მეკაგშირე საწარმოს დირექტორთა საბჭოში ან სხვა ანოლოგიურ მმართველობით ორგანოში;
- მონაწილეობის მიღებით პოლიტიკის განსაზღვრის პროცესში, დივიდენდებისა და სხვა განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში მონაწილეობის ჩათვლით;
- ინვესტორსა და მეკაგშირე საწარმოს შორის არსებითი გარიგებებით;
- მმართველი პერსონალის ურთიერთგაცვლით; ან
- მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მოწოდებით.

ინვესტორი მნიშვნელოვან ზეგავლენას კარგავს საწარმოზე, როდესაც იგი კარგავს უფლებამოსილებას, მონაწილეობა მიიღოს საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში. მნიშვნელოვანი ზეგავლენის დაკარგვა შეიძლება მოხდეს საკუთრების უფლების დონეებში აბსოლუტური ან შეფარდებითი ცვლილებების გარეშე. ამას ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად, მეკაგშირე საწარმო ხდება მთავრობის, სასამართლოს, ადმინისტრაციული ან მარეგულირებელი ორგანოს კონტროლის ობიექტი. იგი შეიძლება წარმოიშვას ასევე სახელშეკრულებო შეთანხმების შესაბამისად.

ინვესტორმა, რომელსაც მეკაგშირე საწარმოებში დაბანდებული აქვს ინვესტიციები, უნდა წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, მომზადებული კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით.

კაპიტალ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას მეკაგშირე საწარმოს წმინდა აქტივებში არსებული, ინვესტორის წილის შექმნის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. ინვესტორის მოგება ან ზარალი მოიცავს მის წილს ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში ან ზარალში.

ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც გამოყენებულია კაპიტალ-მეთოდი, არ წარმოადგენს არც ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას და არც იმ საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას,

რომელსაც არ გააჩნია შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო ან სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივ საქმიანობაში.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად წარდგენილი ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც ინვესტიცია ასახულია კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით და ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივ საქმიანობაში კონსოლიდირებულია პროპორციულად. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება შესაძლებელია ერთგოდეს ან არ ერთგოდეს, ან თან ახლდეს მოცემულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ბასს-ის მიხედვით, საწარმოებს, რომლებიც გათავისუფლებულია კონსოლიდაციისაგან ბასს 27-ის, „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“, მე-10 პუნქტის შესაბამისად, პროპორციული კონსოლიდაციისაგან ბასს 31-ის „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“ მე-2 პუნქტის შესაბამისად, ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისაგან ბასს 28 (გ)-ს შესაბამისად, შეუძლიათ წარადგინონ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, როგორც მათი ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება.

ინვესტორმა მეკავშირე საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციები უნდა ასახოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

- ინვესტიცია კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად გამიზნული ფასს 5-ის, „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“, შესაბამისად;
- გამოიყენება განთავისუფლება ბასს 27-ის, მე-10 პუნქტის შესაბამისად, რომელიც უფლებას აძლევს სათავო საწარმოს, რომელსაც ასევე გააჩნია ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოშიც, არ წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან
- ყველა შემდგომის არსებობის შემთხვევაში:
 - ინვესტორი სრულ მფლობელობაში მყოფი შვილობილი საწარმოა, ან წარმოადგენს სხვა საწარმოს და მისი სხვა მფლობელების ნაწილობრივ მფლობელობაში მყოფი შვილობილი საწარმოს, მათი ჩათვლით, ვინც დაკავშირებული არ არის ხმის უფლებასთან, ინფორმირებული იყენებს ამის შესახებ და წინააღმდეგი არ ყოფილან, რომ ეს ინვესტორი არ იყენებს კაპიტალ-მეთოდს;
 - ინვესტორის საგალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა ან არასაბირჟო ორგანიზებული ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონალური ბაზრების ჩათვლით);

- ინვესტორი თავის ფინანსურ ანგარიშგებას არ წარუდგენდა (და არც წარუდგენს პროცესში) ფინანსი ქაღალდების კომისიას ან სხვა მარეგულირებელ ორგანოს, საჯარო ბაზარზე რაიმე სახის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნებისათვის; და
- ინვესტორის მთავარი ან ნებისმიერი შუალედური სათავო საწარმო ადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას საჯარო მონხმარებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

ინვესტორის მიერ მეკავშირე საწარმოდან დივიდენდების ან სხვა გასანაწილებელი თანხების მიღება ამცირებს ინვესტიციის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებას. ინვესტიციის მიმდინარე ღირებულების ცვლილება შეიძლება, აგრეთვე, გამოიწვიოს მეკავშირე საწარმოს კაპიტალის ისეთმა ცვლილებამ, რომელიც ასახული არ იყო ანგარიშგებაში მოგებისა და წარალის შესახებ. ასეთი ცვლილებები წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების გადაფასებით, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული საკურსო სხვაობებით და სხვა. ინვესტორის წილი ამ ცვლილებებში პირდაპირ აისახება ინვესტორის კაპიტალში.

ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოში, რომელიც ადრე გათვალისწინებული იყო გასაყიდად, მაგრამ უკვე არ აკმაყოფილებს ამ მოთხოვნას, უნდა აღიარდეს კაპიტალ-შეთოდის გამოყენებით, მისი გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების დღიდან. ამ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებაც შესაბამისად უნდა იქნეს კორექტირებული.

ინვესტორმა უნდა შეაჩეროს კაპიტალ-შეთოდის გამოყენება იმ დღიდან, როდესაც იგი შეწყვეტს მნიშვნელოვან ზეგავლენას მეკავშირე საწარმოზე და ამ დღიდან ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს ბასს 39-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ შესაბამისად, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ მეკავშირე საწარმო არ ხდება შვილობილი საწარმო ან ერთობლივი საქმიანობა, როგორც განსაზღვრულია ბასს 31-ში „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“.

ინვესტორის მიერ სხვა საწარმოს აქტივების შექენა, როცა ამ გარიგებით მან მოიბოვა მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში;

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს უნდა დადგინდეს ინვესტირებულ საწარმოს წმინდა აქტივებში ინვესტორის მიერ აქციების შექენის მომენტში დაფიქსირებული წილის (პროცენტულოდ) შესაბამისი თანხა. თუ იგი სჭარბობს ინვესტორის მიერ წილის შესაძენად

გადახდილ თანხას, სწავობა ინვესტორის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში;

კ-ტი - მოგება ინვესტიციებიდან მეკავშირე საწარმოებში;

ინვესტორი მეკავშირე საწარმოებიდან დივიდენდის მიღებას ასახავს ინვესტიციის გადაფასებული ღირებულების შემცირებად, ამიტომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში იგი აისახება გატარებით:

დ-ტი - ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში;

7.5. შვილობილ საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა

ინვესტორი, განხორციელებული ინვესტიციების მოცულობიდან გამომდინარე, შეიძლება აკონტროლებდეს ინვესტირებადი საწარმოს საქმიანობას. ასეთი საწარმო ინვესტორისათვის ითვლება შვილობილ საწარმოდ, ხოლო თვით ინვესტორი, ძირითად ანუ სათათ საწარმოდ. ბასს-ის მისხდვით, შვილობილი საწარმო არის საწარმო, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის ჩათვლით, რომელსაც კონტროლს უწევს სხვა საწარმო (ცნობილი სათავო საწარმოს სასჯელწოდებით).

ძირითად (სათათ) საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმო. სათავო და შვილობილ საწარმოებს ერთად, საწარმოთა ჯგუფს უწოდებენ.

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლება-მოსილებას, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

კონტროლი არსებობს, როდესაც სათავო საწარმო, პირდაპირ თუ არაპირდაპირ, შვილობილი საწარმოების მეშვეობით, ფლობს საწარმოს ხმის უფლების ნახევარზე მეტს, გარდა იმ გამონაკლისის შემთხვევებისა, როდესაც აშკარად გამოხატულია, რომ ასეთი მფლობელობა არ ნიშნავს

კონტროლის უფლებას. კონტროლი არსებობს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც სათავო საწარმო ფლობს საწარმოს წმის უფლების ნანკვარს ან ნანკვარზე ნაკლებს, თუ:

- საწარმოს წმის უფლების ნანკვარზე მეტის ფლობის უფლება განმტკიცებულია სხვა ინვესტორებთან დადებული ხელშეკრულებით;
- საწარმოს მიერ ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის მართვის უფლება განმტკიცებულია კანონმდებლობით ან სათანადო ხელშეკრულებით;
- საწარმოს უფლება აქვს დანიშნოს ან გაანთავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს წევრთა უმრავლესობა, რომლებიც აკონტროლებენ საწარმოს; ან
- საწარმოს შეუძლია ზემოქმედება წმის უმრავლესობაზე დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს სხდომებზე, თუ ეს საბჭო ან ორგანო აკონტროლებს საწარმოს.

სათავო საწარმომ შეიძლება დაკარგოს კონტროლი შვილობილ საწარმოზე. კონტროლის დაკარგვა შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური და საბუღალტრო პოლიტიკის მართვის უფლების დაკარგვამ, სარგებელი მიიღოს მისი საქმიანობიდან. კონტროლის დაკარგვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მფლობელობის დონის აბსოლუტური ან შეფარდებითი ცვლილებით ან მის გარეშე. მაგალითად, როდესაც შვილობილი საწარმო ხდება სახელმწიფოს, სასამართლოს, ადმინისტრირების ან მარეგულირებელი ორგანოს კონტროლის ობიექტი. მას ასევე შეიძლება ადგილი ჰქონდეს სახელშეკრულებო შეთანხმების შესაბამისად.

ძირითადი (სათავო) საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს აინტერესებთ ინფორმაცია არა მხოლოდ სათავო საწარმოს, არამედ საწარმოთა მთელი ჯგუფის საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. ასეთი ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის ანგარიშგება.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს სათავო საწარმოს ყველა შვილობილ საწარმოს.

ყველა სათავო საწარმომ უნდა წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

- სათავო საწარმო, რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ წარმოადგენს სხვა საწარმოს შვილობილ საწარმოს და მისი სხვა მფლობელები ინფორმირებული იყვნენ, რომ სათავო საწარმო არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას;
- სათავო საწარმოს საგალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე;
- სათავო საწარმო თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანოში არც ადრე და არც ახლა არ წარადგენს, საჯარო ბაზარზე რაიმე სახის ინსტრუმენტების გამომშვების მიზნებისათვის;
- სათავო საწარმოს მთავარი ან შუალედური სათავო საწარმო ადგენს საჯაროდ ხელმისაწვდომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

შვილობილი საწარმო არ გამოირიცხება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, იმის მიუხედავად, ინვესტორი არის სააქციო საზოგადოება, ფონდი, საბაიო საზოგადოება თუ მსგავსი საწარმო. შვილობილი საწარმო კონსოლიდირებაში არც იმის გამო გამოირიცხება, თუ მისი სამეწარმეო საქმიანობა განსწავლდება საწარმოთა ჯგუფში შემაჯავალ სხვა საწარმოთა საქმიანობისაგან.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემაჯავალი სათავო და შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები შედგენილი უნდა იყოს ერთი და იმავე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ხოლო კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა ეყრდნობოდეს ანალოგიური თბერაციების მიმართ ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს აგრეგირების საფუძველზე, საწარმოთა ჯგუფის ბალანსების ერთგვაროვანი მუხლების გაერთიანებით. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, საწარმო აერთიანებს სათავო და მისი შვილობილი საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებებს, მუხლობრივად, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და დანახარჯების ანალოგიური საბალანსო მუხლების დაჯამებით.

იმისათვის, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება წარმოაჩენდეს ფინანსურ ინფორმაციას საწარმოთა ჯგუფის შესახებ, დამოუკიდებელი ეკონომიკური ერთეულის მსგავსად, აუცილებელია შემდეგი პრეტყდურების ჩატარება:

- თითოეული შვილობილი საწარმოს კაპიტალიდან უნდა გამოირიცხოს ამ საწარმოში დაბანდებული სათავო საწარმოს ინვესტიციების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება და სათავო საწარმოს წილი;

- უნდა განისაზღვროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შვილობილი საწარმოების წმინდა მოგებაში ან ზარალში საანგარიშგებო პერიოდისათვის;
- უნდა განისაზღვროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შვილობილი საწარმოების წმინდა აქტივებსა და შვილობილი საწარმოს კაპიტალში, სათაგო საწარმოს აქციონერთა წილისაგან განცალკევებით.

უმცირესობის წილი არის შვილობილი საწარმოს მოგების ან ზარალის და წმინდა აქტივების ის ნაწილი, რომელიც არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ (შვილობილი საწარმოების მეშვეობით) არ ეკუთვნის სათაგო საწარმოს.

უმცირესობის წილი წმინდა აქტივებში მოიცავს:

- თავდაპირველი გაერთიანების თპერაციის თარიღისათვის არსებულ უმცირესობის წილის ოდენობას;
- თავდაპირველი გაერთიანების თპერაციის თარიღის შემდეგ საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარ ცვლილებებში უმცირესობის წილს.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, რიგი მუხლების მიმართ გამოიყენება ელიმინირების (გამორიცხვის, გამოთიშვის) მეთოდი. ელიმინირებას ექვემდებარება შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური თპერაციები, შემოსავლები, ხარჯებისა და დივიდენდების ჩათვლით, რომლებიც მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. ასევე, მთლიანად უნდა გამოირიცხოს მოგება და ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია შიდაჯგუფურ თპერაციებთან და ჩართულია ისეთი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ძირითადი საშუალებები. შიდაჯგუფური ზარალი შეიძლება გაუფასურების მაჩვენებელი იყოს, რაც უნდა აღიარდეს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

შვილობილი საწარმოს საქმიანობის შედეგები ჩაირთვება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი შექმნის თარიღიდან.

შვილობილი საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთვება იმ თარიღამდე, სანამ სათაგო საწარმო დაკარგავს შვილობილ საწარმოზე კონტროლის უფლებას.

სწავლობა შვილობილი საწარმოს გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალსა და მისი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებას შორის, შესაბამისად აღიარდება კონსოლიდირებული მოგე-

ბისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როგორც შვილობილი საწარმოს გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა ან ზარალი.

კონსოლიდირებულ ბალანსში უმცირესობის წილი აისახება საკუთარ კაპიტალში, სათავე საწარმოს სააქციო კაპიტალისაგან დამოუკიდებლად. აგრეთვე, ცალკე უნდა იქნეს წარმოდგენილი უმცირესობის წილი საწარმოთა ჯგუფის მოგებაში ან ზარალში.

საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა უნდა ხდებოდეს ბასს 39-ის, „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ მითხონების შესაბამისად

ინვესტორის მიერ სწავა საწარმოს აქტივების შექენა, როცა ამ გარიგებით მან მოიბოგა კონტროლის უფლება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში;

კ-ტი ფულადი საშუალებების ანგარიშები;

7.6. ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის აღრიცხვა

ერთობლივი საქმიანობა გულისხმობს ორი ან მეტი მონაწილე მხარის ერთობლივად კონტროლირებადი ეკონომიკური საქმიანობის წარმართვას, სახელშეკრულებო შეთანხმების საფუძველზე.

ბასს-ის მიხედვით, ერთობლივი კონტროლი წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ხელშეკრულებით დადგენილ ერთობლივ კონტროლს, როდესაც სტრატეგიული ფინანსური და ოპერატიული გადაწყვეტილებების მიღება უკავშირდება საქმიანობას, რომელიც საქირებს ერთობლივად მაკონტროლებელ სრულუფლებიანი მონაწილეთა (მხარეთა) ერთსულოვან თანხმობას.

სრულუფლებიანი მონაწილე არის ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარე, რომელსაც აქვს ერთობლივი კონტროლის უფლება ერთობლივ საქმიანობაზე.

ერთი ან მეტი სრულუფლებიანი მონაწილე შეიძლება იყოს ამ ერთობლივი საქმიანობის მმართველი – მენეჯერი ან აღმასრულებელი. ისინი იღებენ შესაბამის ანაზღაურებას, რომელიც უნდა აისახოს, როგორც ერთობლივი საქმიანობის ხარჯი.

ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 31 - „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“-ს მითხონების შესაბამისად. ბასს-31 გამოიყენება ერთობლივ საქმი-

ანობაში მონაწილეობის აღრიცხვის, სრულუფლებიანი მონაწილეებისა და ინვესტორების ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთობლივი საქმიანობის აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების წარსადგენად, მიუხედავად ერთობლივი საქმიანობის განხორციელების სტრუქტურისა და ფორმისა. სტანდარტი არ გამოიყენება იმ ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტებში სრულუფლებიანი მონაწილეების წილის მიმართ, რომელსაც ფლობს:

სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციები, ან ერთობლივი ფონდები, სატრასტო ერთეულები და სხვა მსგავსი ერთეულები, ინვესტიციებთან დაკავშირებული სადაზღვევო ფონდების ჩათვლით, რომელიც თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ნაჩვენებია რეალური ღირებულებით.

ერთობლივი საქმიანობის დამახასიათებელი საერთო ნიშნებია:

- ორი ან მეტი სრულუფლებიანი მონაწილე დაკავშირებულია სახელშეკრულებით შეთანხმებით;
- სახელშეკრულებით შეთანხმება აწესებს ერთობლივ კონტროლს.

ერთობლივი საქმიანობის მრავალი ფორმა არსებობს. ბასს 31 - „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“- განიხილავს ერთობლივი საქმიანობის სამ ფორმას:

- ერთობლივად კონტროლირებადი საქმიანობა;
- ერთობლივად კონტროლირებადი აქტივები;
- ერთობლივად კონტროლირებადი სამეურნეო სუბიექტი.

ერთობლივად კონტროლირებადი საქმიანობაზე სრულუფლებიან მონაწილეებს შორის ფორმდება სადამფუძნებლო შეთანხმება (ხელშეკრულება). სადამფუძნებლო შეთანხმება ერთობლივი საქმიანობის შესახებ, როგორც წესი, გულისხმობს ერთობლივი პროდუქტის წარმოებას და გაყიდვას, გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლისა და ერთობლივი საქმიანობის სფეროში გაწეული ხარჯების განაწილების წესის არსებობას, სრულუფლებიან მონაწილეებს შორის.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული საქმიანობაა, როდესაც ორი ან მეტი სრულუფლებიანი მონაწილე აერთიანებს თავის თბერაციებს და რესურსებს, გამოცდილებასა და ცოდნას, რათა ერთობლივად აწარმოონ, გაყიდონ და გაანაწილონ კონკრეტული პროდუქცია. ამ პროდუქციის წარმოებისათვის საწარმოო პროცესის ცალკეული ნაწილები ხორციელდება თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ. თითოეული მათგანი გასწევს საკუთარ ხარჯებს და პროდუქციის გაყიდვიდან მიიღებს შემოსავლის იმ ნაწილს, რომელიც განსაზღვრულია სახელშეკრულებით შეთანხმებით.

ზოგჯერ ერთობლივი საქმიანობა სრულუფლებიანი მონაწილეების აქტივებისა და სხვა რესურსების გამოყენებას უფრო გულისხმობს, ვიდრე სააქციო საზოგადოების, ამხანაგობის, ან სხვა ტი-

პის საწარმოს დაფუძნებას. თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილე საწარმო იყენებს თავის ძირითად საშუალებებს და გააჩნია საკუთარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ეწევა საკუთარ ხარჯებს და იღებს გარკვეულ ვალდებულებებს, თვითონ მოიპოვოს საკუთარი ფინანსური სახსრები, რაც მის საკუთარ ვალდებულებას წარმოადგენს.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით, სრულუფლებიანი მონაწილე საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახავს:

- აქტივებს, რომლებსაც ის აკონტროლებს და ვალდებულებებს, რომლებსაც თვითონ იღებს;
- გაწეული საკუთარი ხარჯები და თავისი წილი ერთობლივი საქმიანობის საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავლებში.

სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას, იმის გამო, რომ აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უკვე აღიარებულია მის ფინანსურ ანგარიშგებაში, საჭირო აღარ არის რაიმე შესწორება, ან კონსოლიდაციის პროცედურები. შეიძლება ერთობლივი საქმიანობისათვის აუცილებელი არ იყოს ცალკე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და, შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ერთობლივი საქმიანობისათვის. მოუხდავად ამისა, სრულუფლებიანმა მონაწილემ მაინც უნდა მოამზადოს მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშები, რათა განსაზღვროს ერთობლივი საქმიანობის ფუნქციონირების ეფექტურობა.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული აქტივები. ზოგჯერ, ერთობლივი საქმიანობა ერთობლივ კონტროლთან ერთად, გულისხმობს კონტროლის სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივი საქმიანობის მიზნებისათვის შექმნილი აქტივების ერთობლივ მფლობელობას. ეს აქტივები გამოიყენება ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული ობერაციების შესრულების დროს, სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივი ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. თითოეულმა სრულუფლებიანმა მონაწილემ შეიძლება მიიღოს მოცემული აქტივების მეშვეობით გამოშვებული პროდუქციის გარკვეული წილი და შესაბამისად, გაიღოს ხარჯების შეთანხმებული წილი.

ამგვარი ერთობლივი საქმიანობა არ გულისხმობს სააქციო საზოგადოების, ამხანაგობის, ან სხვა ტიპის საწარმოს დაფუძნებას. თითოეულ სრულუფლებიან მონაწილეს გააჩნია მომავალ ეკონომიკურ სარგებელში თავისი წილის კონტროლის უფლება, ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში საკუთარი წილის მეშვეობით.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული აქტივების აღიარების წესი შეესაბამება ერთობლივი საქმიანობის ეკონომიკურ ბუნებას და მის სამართლებრივ ფორმას. განცალკევებული ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება ერთობლივი საქმიანობისათვის შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივად გაწეულ ხარჯებს და შესაბამის შემოსავლებს, მათი შეთანხმებული წილების მიხედვით.

ერთობლივი საქმიანობისათვის შეიძლება აუცილებელი არ იყოს ცალკე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება; მიუხედავად ამისა, სრულუფლებიანმა მონაწილეებმა შეიძლება მაინც მოამზადონ მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშები, რათა შეაფასონ ერთობლივი საქმიანობის ფუნქციონირების ეფექტურობა.

ბასს-ის მიხედვით, ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში მის წილთან მიმართებაში, სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს:

- ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში თავისი წილი, საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
- ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ნებისმიერი საკუთარი ვალდებულება;
- თავისი წილი სწვა სრულუფლებიან მონაწილეებთან ერთად აღებულ ვალდებულებებში, რომლებიც დაკავშირებულია ერთობლივ საქმიანობასთან;
- ერთობლივი საქმიანობის პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მიღებული შემოსავლები, ერთობლივი საქმიანობისათვის გაღებულ ხარჯებში საკუთარი წილის ჩვენებით;
- ყველა ის ხარჯი, რომელიც მან გასწია ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობისათვის.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში საკუთარ წილთან მიმართებაში, თითოეულმა სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავის ბუღალტრულ რეგისტრებში და საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს:

- საკუთარი წილი ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში, აქტივების საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით და არა როგორც ინვესტიცია;
- ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა საკუთარი ვალდებულება;
- თავისი წილი ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებით სწვა სრულუფლებიან მონაწილეებთან ერთად აღებულ ვალდებულებებში;

- ერთობლივი პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მიღებული შემოსავლები, ერთობლივი საქმიანობისათვის გაღებულ ხარჯებში საკუთარი წილის ჩვენებით;
- ყველა ის ხარჯი, რომელიც მან გაიღო ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით, მაგალითად, აქტივების დაფინანსებასთან დაკავშირებულ ხარჯებში საკუთარი წილი და პროდუქციის კუთვნილი წილის გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯები.

ვინაიდან აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უკვე ასახულია სრულუფლებიანი მონაწილის საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში, არავითარი კორექტურა ან კონსოლიდაციის პროცედურები არ არის საჭირო სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტი არის ისეთი ერთობლივი საქმიანობა, რომელიც მოიცავს სააქციო საზოგადოების, ამხანაგობის ან სხვა რომელიმე სამართლებრივი ფორმის საწარმოს დაფუძნებას, რომელშიც თითოეულ სრულუფლებიან მონაწილეს თავისი წილი გააჩნია. სამეურნეო სუბიექტი ისევე ეწევა საქმიანობას, როგორც სხვა ტიპის საწარმოები, იმ განსხვავებით, რომ შეთანხმება განსაზღვრავს ინვესტორებს შორის სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკურ საქმიანობაზე ერთობლივ კონტროლს.

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტი განკარგავს ერთობლივი საქმიანობის აქტივებს, იღებს ვალდებულებებს და ეწევა ხარჯებს, იღებს შემოსავალს. მას შეუძლია საკუთარი სახელით გააფორმოს კონტრაქტები და მოიზიდოს ფინანსური სახსრები, თავისი საქმიანობის მიზნებიდან გამომდინარე. თითოეულ სრულუფლებიან მონაწილეს გააჩნია უფლება, ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტის მოგებაში გარკვეულ წილზე. ზოგჯერ ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტი აგრეთვე გულისხმობს წილის უფლებას, ერთობლივი საქმიანობის მიერ გამოშვებულ პროდუქციაში (ბასს 31, პ.25).

ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტს შენარჩუნებული აქვს საკუთარი ბუღალტრული აღრიცხვა. იგი ფინანსურ ანგარიშგებას მოამზადებს და წარადგენს ისევე, როგორც სხვა საწარმოები, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.

თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილე, როგორც წესი, ფულს ან სხვა რესურსებს აბანდებს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში. ეს შენატანები აისახება ამ სრულუფლებიანი მონაწილის სააღრიცხვო რეგისტრებში და საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგება-

ში, როგორც ინვესტიციების დაბანდება ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში.

სრულუფლებიანმა მონაწილემ ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში მონაწილეობა უნდა აღიაროს პროპორციული კონსოლიდაციის ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით. კაპიტალ-მეთოდი წარმოადგენს პროპორციული კონსოლიდაციის ალტერნატიულ მეთოდს.

პროპორციული კონსოლიდაცია ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომლის თანახმად სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული საწარმოს აქტივებში, ვალდებულებებში, შემოსავლებსა და ხარჯებში გაერთიანებულია სრულუფლებიანი მონაწილის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მსგავს მუხლში, ან წარდგენილია ცალკე მუხლად სრულუფლებიანი მონაწილის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ბასს-ის მიხედვით, პროპორციული კონსოლიდაციის დროს სრულუფლებიანი მონაწილეს შეუძლია გამოიყენოს ორი ფორმიდან ერთ-ერთი:

- კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში **პირდაპირ შეკრიბოს** ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში თავისი წილის შესაბამისი თანხები და თავისი ანალოგიური საბალანსო მუხლები;
- ალტერნატიულად, ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის აქტივებში, ვალდებულებებში, შემოსავლებსა და ხარჯებში არსებული თავისი წილის შესაბამისი ცალკეული მუხლი ჩართოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

პირველ შემთხვევაში, სრულუფლებიანი მონაწილეს შეუძლია გააერთიანოს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში თავისი წილი და საკუთარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ან ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტის ძირითად საშუალებებში დაბანდება თავისი წილი და საკუთარი ძირითადი საშუალებები. მეორე, ალტერნატიული ვარიანტის გამოყენებისას, მას შეუძლია თავისი წილი ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის მიმდინარე აქტივებში ცალკე აჩვენოს, საკუთარი მიმდინარე აქტივების შემადგენელი ნაწილის სახით; ასევე, თავისი წილი ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტის ძირითად საშუალებებში, საკუთარი ძირითადი საშუალებების შემადგენელი ნაწილის სახით.

ორივე ფორმის გამოყენება შედეგად გვაძლევს მოგების ან ზარალის და აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების ერთსა და იმავე ოდენობას. ამდენად, ბასს-ით მისაღებია ორივე მათგანის გამოყენება.

მაშასადამე, პრობორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებისას, სრულუფლებიანი მონაწილე თავის კონსოლიდირებულ ბალანსში ასახავს საკუთარ წილს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივებში და ერთობლივი ვალდებულებების იმ წილს, რომლისთვისაც იგი ერთობლივად არის პასუხისმგებელი, ხოლო სრულუფლებიანი მონაწილის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება მოიცავს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებისა და ხარჯების საკუთარ წილს.

სრულუფლებიანი მონაწილე წყვეტს პრობორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებას იმ დღიდან, როდესაც მას უწყდება ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტზე ერთობლივი კონტროლის უფლება. ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტზე ერთობლივი კონტროლის უფლების შეწყვეტა შეიძლება მოხდეს, როდესაც სრულუფლებიანი მონაწილე ყიდის თავის წილს, ან სხვადასხვა შეზღუდვების გამო, აღარ შეუძლია ერთობლივი კონტროლის განხორციელება.

სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავისი წილი ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება აღიაროს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, როგორც პრობორციული კონსოლიდაციის ალტერნატივა.

კაპიტალ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდაა, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული საწარმოს წმინდა აქტივებში, სრულუფლებიანი მონაწილის წილის შექმნის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. სრულუფლებიანი მონაწილის მოგება ან ზარალი მოიცავს მის წილს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებული საწარმოს მოგებაში ან ზარალში.

სრულუფლებიანი მონაწილე ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში თავისი წილის ასახვისათვის კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებას ანდენს ბასს 28-ის „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში“ მითხვნების შესაბამისად. ბასს 31 „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“ არ იძლევა კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების რეკომენდაციას, ვინაიდან პრობორციული კონსოლიდაციის მეთოდი უკეთ ასახავს ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო სუბიექტში, სრულუფლებიანი მონაწილის მონაწილეობის ბუნებას და მის ეკონომიკურ არსს. და მაინც, სტანდარტით ნებადართულია კაპიტალ-მეთოდის, როგორც ალტერნატიული მეთოდის გამოყენება, ერთობლივ კონტროლს დაქვემდებარებულ სუბიექტებში არსებული წილების აღიარებისას.

ბასს-ის მიხედვით, როდესაც სრულუფლებიანი მონაწილე წილის სახით ერთობლივ საქმიანობაში შეიტანს ან მიყიდის აქტივებს, ამ ოპერაციიდან წარმოშობილი შემოსულობისა და ზარალის ნებისმიერი ნაწილი უნდა ასახავდეს ოპერაციის შინაარსს. თუ აქტივები დარჩება ერთობლივ საქმიანობაში და სრულუფლებიანი მონაწილე გადასცემს საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს, მან უნდა აღიაროს და ასახოს შემოსულობის ან ზარალის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც შეესაბამება სწვა სრულუფლებიანი მონაწილეების წილს. სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა ასახოს ამ ოპერაციიდან მიღებული ზარალის მთელი თანხა, როდესაც აქტივში წილის ჩადების ან მისი გაყიდვის პროცესი ადასტურებს მიმდინარე აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შემცირებას ან გაუფასურების ზარალს. ასევე, თუ სრულუფლებიანი მონაწილე ერთობლივი საქმიანობისაგან შეიძენს აქტივებს, მან არ უნდა აღიაროს ამ ოპერაციიდან მიღებული მოგების თავისი წილი მანამ, სანამ იგი სწვა დამოუკიდებელ მხარეს არ მიჰყიდის აქტივებს. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ამ გარიგებიდან მიღებულ ზარალში თავისი წილი ისევე უნდა აღიაროს, როგორც მოგების დროს. გამონაკლისია ზარალის დაუყოვნებლივ აღიარება, თუ იგი წარმოადგენს მიმდინარე აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შემცირებას ან გაუფასურების ზარალს.

7.7. ინვესტიციების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა

საწარმოს შეუძლია მოახდინოს ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია, ანუ რომელიმე კონკრეტული ინვესტიციის გადატანა ერთი საკლასიფიკაციო ჯგუფიდან მეორეში. თუ მოხდება მოკლევადიანი ინვესტიციის გრძელვადიანში გადატანა, მაშინ იგი გრძელვადიანი ინვესტიციის შემადგენლობაში იგივე შეფასებით აისახება, რომლითაც იყო ასახული მოკლევადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში, ე.ი. ან საბაზრო ღირებულებით, ან საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სასკლამწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკლამწიფო ფასიან ქაღალდებში;

საწარმო, საინვესტიციო პოლიტიკიდან გამომდინარე, შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება გრძელვადიანი აქციების რეკლასიფიკაციის შესახებ. გრძელვადიანი აქციების რეკლასიფიკაციის ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვისას, გასათვალისწინებელია აქციების აღრიცხვაში გამოყენებული წესი. თუ ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე რეკლასიფიკაციას დაქვემდებარებული აქციების მიხედვით რეზერვის ნაშთი არსებობს, იგი უნდა აღიარდეს შემოსავლად:

1. დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან
დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან
კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
2. დ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;
კ-ტი - მოგება ინვესტიციების აფასებიდან.

7.8. ინვესტიციების გადაფასების აღრიცხვა

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, აქტივების რეალური ღირებულების დადგენის მიზნით, საწარმო უნდა მოახდინოს ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების დაზუსტება, გადაფასების გზით. გადაფასების შედეგი უნდა აისახოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში. მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებისას, საწარმო ინვესტიციის ანაღ, გადაფასებულ ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის სწვაობა შეიძლება აღიაროს შემოსავლად ან ხარჯად.

თუ გადაფასების შედეგად მიღებული ანაღი, გადაფასებული ღირებულება მეტია თვითღირებულებაზე, სწვაობა აღიარდება შემოსავლად:

- დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან
- დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
- კ-ტი - არასაოპერაციო მოგება (ინვესტიციების აფასებიდან);

საწინააღმდეგო შემთხვევაში, სწვაობა აღიარდება ხარაღად:

დ-ტი - არასათბურაციო ზარალი (ინვესტიციების ჩამოფასებიდან);

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

თუ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით გათვალისწინებულია ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენება, მაშინ გადაფასებით გამოწვეული ფასმატება აისახება საკუთარ კაპიტალში:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

რაც შეეხება ჩამოფასების თანხას, იგი ინვესტიციების პირველი გადაფასებისას, ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის არ არსებობის შემთხვევაში, პირდაპირ აღიარდება არასათბურაციო ზარალად:

დ-ტი არასათბურაციო ზარალი (ინვესტიციების ჩამოფასებიდან);

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

სოლო ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის საჭირო ოდენობით არ არსებობის შემთხვევაში:

დ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

დ-ტი - არასათბურაციო ზარალი;

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

თუ ინვესტიციების გადაფასებისას იზრდება წინა გადაფასების დროს ჩამოფასებული ინვესტიციების ღირებულება, უნდა მოხდეს ადრე ზარალად აღიარებული თანხის კომპენსაცია შემოსავლად მისი აღიარების გზით, სოლო სწვაობის თანხა დაიფაროს რეზერვის წარჯზე:

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოს ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები სასკელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - არასათბურაციო მოგება;

კ-ტი - ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

თუ საწარმო მოკლევადიან ინვესტიციებს ასანავს საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, უმცირესი თანხის დადგენისას იყენებს მთლიანი პორთფელის მეთოდს, და ინვესტიციების საპორთფელო საბაზრო ღირებულება ნაკლებია მისსავე საპორტფელო თვითღირებულებაზე, მაშინ სწვაობა უნდა აისახოს ინვესტიციების ჩამოფასებიდან ზარალის ანგარიშზე.

ამ დროს გამოიყენება კონტრალური ანგარიში - „მოკლევადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება“:

დ-ტი არასათბერაციო ზარალი (ინვესტიციების ჩამოფასებიდან);

კ-ტი მოკლევადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება;

თუ ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხის დასადგენად გამოიყენება ინვესტიციითა ინდივიდუალური ღირებულება, მაშინ ზარალს მიეკუთვნება კონკრეტული აქციის მსხედვით საბაზრო ღირებულების თვითღირებულებაზე ნაკლებობის თანხა.

გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასებისას, ჩვეულებრივ, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ზემოთ განხილული ორი მიდგომიდან ერთ-ერთი: კერძოდ, თუ გრძელვადიანი ინვესტიციის თვითღირებულების ცვლილება დროებითი ხასიათის მატარებელია, მაშინ იგი ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ აისახება და გრძელვადიანი ინვესტიცია ბალანსზე უცვლელად დარჩება თვითღირებულებით, ხოლო თუ გრძელვადიანი ინვესტიციის თვითღირებულების ცვლილება არადროებითი ხასიათისაა, სწვაობა ინვესტიციის რეალურ ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის აღიარდება, როგორც არასათბერაციო შემოსავალი, ან არასათბერაციო ხარჯი, ან გამოყენებულ უნდა იქნეს სპეციალური ანგარიშები: მოგება ინვესტიციების აფასებიდან და ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან.

გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

1. ფასმატების შემთხვევაში:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოსა ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი - არასათბერაციო შემოსავალი; ან

კ-ტი - მოგება ინვესტიციების აფასებიდან.

2. ჩამოფასების შემთხვევაში:

როცა ინვესტიციის საბაზრო დირექტულები ნაკლებია მისსავე თვითდირექტულებზე, სწავობა ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ-ტი – არასაოპერაციო ხარჯები; ან

დ-ტი - ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

თუ საწარმოს ბალანსზე გრძელვადიანი ინვესტიციები ასახულია გადაფასებული დირექტულებით, გადაფასებით გამოწვეული ცვლილების საკუთარ კაპიტალზე მიკუთვნებით, იმის გამო, რომ ინვესტიციის თითოეული სახეობის გადაფასება ინდივიდუალურად სდება, მათი გადაფასების მაკორექტირებელი გატარებებიც ინვესტიციათა სახეობის მიხედვით უნდა განხორციელდეს.

გრძელვადიანი ინვესტიციის აფასებისას, ფასმატების თანხით შედგება ბუღალტრული გატარება:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

კ-ტი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

ან პირიქით, ინვესტიციების ჩამოფასების შემთხვევაში:

დ-ტი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

თუ ინვესტიცია წინათ იყო აფასებული, აფასების თანხის რეზერვის ანგარიშზე მიკუთვნებით, მომდევნო ჩამოფასებისას უნდა მონდეს არსებული რეზერვის თანხის გამოყენება, სოლო წინა ჩამოფასების თანხის შემოსავლად აღიარება; თუ მომდევნო ჩამოფასების თანხა მეტია წინა აფასების თანხაზე, მაშინ სწავობა უნდა აღიარდეს, როგორც ზარალი:

დ-ტი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;

დ-ტი ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში; ან

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;

იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო გრძელვადიან ინვესტიციას აღრიცხავს საპორტფელო საფუძველზე დადგენილ თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, მაშინ სწავობის თანხა აისახება, როგორც მოგება ან ზარალი; ამასთან განსწავგების თანხა არ მიეკუთვნება ინვესტიციის ანგარიშს და აისახება გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასების კონტრალურ ანგარიშზე:

დ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება;

კ-ტი - მოგება ინვესტიციების აფასებიდან;

ან ზარალის შემთხვევაში:

დ-ტი - ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან;

კ-ტი - გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება;

8. ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა

8.1. ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი სტრუქტურა

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები ანდენს ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივებად, ფინანსურ ვალდებულებებად და წილობრივ ინსტრუმენტებად.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი აქტივია, როგორცაა:

- ფულადი სახსრები;
- სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;
- საწარმოს სახელშეკრულებო უფლება:
 - სხვა საწარმოსაგან მიიღოს ფული ან სხვა ფინანსური აქტივი; ან
 - პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები.

- **სეელშეკრულება**, რომელიც ანაზღაურდება ან შესაძლებელია ანაზღაურდეს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო მიიღებს ან შესაძლოა იძულებული იყოს მიიღოს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც ანაზღაურდება ან შეიძლება ანაზღაურდეს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივი ინსტრუმენტად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს.

ვალუტა (ფულადი სახსრები) ფინანსური აქტივია, რადგან იგი წარმოადგენს გაცვლის საშუალებას და ამდენად, ყველა ოპერაციის შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საფუძველს. ფულადი დეპოზიტი ბანკში ან სხვა ფინანსურ დაწესებულებაში ასევე, ფინანსური აქტივია, რადგან იგი წარმოადგენს დეპოზიტორის სასეელშეკრულებო უფლებას, ამ დაწესებულებიდან მიიღოს ფულადი სახსრები ან გამოწეროს ჩეკი ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი ანგარიშზე არსებული ნაშთიდან, კრედიტორის სასარგებლოდ ფინანსური ვალდებულებების დასაფარად.

ფინანსური აქტივები, რომლებიც წარმოადგენს სასეელშეკრულებო უფლებას მომავალში ფულადი სახსრების მისაღებად და იმ ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც მომავალში ფულადი სახსრების გადახდის სასეელშეკრულებო ვალდებულებას წარმოადგენს, არის:

- სავაჭრო ურთიერთობებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და ვალდებულებები;
- მისაღები და გასანაღდებელი თამასუქები;
- მისაღები და გადასანდელი სესხები;
- მისაღები და გასანაღდებელი ობლიგაციები.

თითოეულ განხილულ შემთხვევაში, ერთი მხარის სახელშეკრულებით უფლებას - მიიღოს (ან ვალდებულებას გადაიხადოს) ფულადი სახსრები, შეესაბამება მეორე მხარის ვალდებულება გადახდის (ან უფლება მიღების) შესახებ. მაგალითად, გასანადგებელი თამასუქები, რომელთა დაფარვა ხდება სახელმწიფო თბლიგაციებით, მფლობელს სახელშეკრულებით უფლებას აძლევს, მიიღოს, ხოლო კმიტენტს - სახელშეკრულებით ვალდებულებას - მიაწოდოს სახელმწიფო თბლიგაციები და არა ფულადი სახსრები. თბლიგაციები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს, რადგან ეს არის სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული ვალდებულებები - გადაიხადოს ფულადი სახსრები. ამიტომ თბლიგაციები მფლობელისათვის ფინანსური აქტივია, ხოლო მისი კმიტენტისათვის - ფინანსური ვალდებულება.

მატერიალური აქტივები, როგორცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები, იჯარით გაცემული აქტივები, ასევე არამატერიალური აქტივები, პატენტები და საგაჭრო ნიშნები, არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ამგვარი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების კონტროლი წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების მიღების შესაძლებლობას საწარმოში, მაგრამ არ წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების რეალურ უფლებას.

ფინანსურ აქტივებს არ წარმოადგენს ისეთი აქტივები, როგორცაა წინასწარ გადახდილი წარჯები, რომელთა შესაბამისი სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი გულისხმობს საქონლის ან მომსახურების მიღებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების უფლებას. ანალოგიურად, გადაგადებული ამონაგები და საგარანტიო ვალდებულებების მუხლების უმრავლესობა, არ მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს, რადგან მათთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა გულისხმობს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გასვლას.

ფინანსური ვალდებულება ნებისმიერი ვალდებულებაა, რომელიც არის:

- საწარმოს სახელშეკრულებით ვალდებულება:
 - სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან
 - პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან
- ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

- არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან იძულებულია გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
- წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, აგრეთვე, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს.

გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად.

წილობრივი ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

წილობრივი ინსტრუმენტებია, მაგალითად, არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციები, გარკვეული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი, ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს ვალდებულებას აკისრებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, გარკვეული ტიპის პრივილეგიური აქციები და ვარანტები ან ოფციონები კმიტენტი საწარმოს ფიქსირებული ოდენობის არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ხელმოწერაზე ან შექენაზე ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ. საწარმოს ვალდებულება ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებაზე ან შექენაზე, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ წარმოადგენს საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტს.

სტანდარტი (ბასს 39) ფინანსური ინსტრუმენტების ოთხი კატეგორიის განმარტებას იძლევა, ესენია:

- რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება;

- დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები;
- სესხები და მოთხოვნები;
- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები.

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება, მოგებაში ან ზარალში ასახვით, არის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგი პირობებიდან ერთ-ერთს:

- იგი კლასიფიცირებულია, როგორც სავაჭროდ გამიზნული. ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, კლასიფიცირდება როგორც სავაჭროდ გამიზნული, თუ იგი:
 - შექმნილია ან აღებულია მხოლოდ გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით უაწლოვან ვადებში;
 - თავდაპირველი აღიარებისას გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ნაწილია, რომლებიც ერთად იმართება და რომლისთვისაც უაწლოვან წარსულში მოკლევადიანი მოგების მიღების მტკიცებულება არსებობს; ან
 - წარმოებული ინსტრუმენტია;
- თავდაპირველი აღიარებისას საწარმოს მიერ იგი კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის მოგებაში ან ზარალში ასახვით. საწარმოს ამგვარი კლასიფიცირების გამოყენება მხოლოდ მაშინ შეუძლია, როდესაც ეს ნებადართულია ბასს 39-ით.

ამასთან დაკავშირებით, ფასს 7-ი მოითხოვს, რომ საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით უნიშვნებში გააშუქოს ინფორმაცია იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც კლასიფიცირებული აქვს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, მოგებაში ან ზარალში ასახვით, მათ შორის, როგორ დააკმაყოფილა მან ამგვარი კლასიფიკაციის პირობები.

წილობრივ ინსტრუმენტებში განსორციელებული ინვესტიციები, რომლებსაც არ გააჩნია კოტირებული საბაზრო ფასი აქტიური ბაზრის პირობებში და რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, არ შეიძლება კლასიფიცირდებოდეს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, მოგებაში ან ზარალში ასახვით.

დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელებითა და ფიქსირებული დაფარვის ვადით, რომლის დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების სურვილი და პოტენციური შესაძლებლობაც გააჩნია საწარმოს, რომლებსაც:

- საწარმო თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, მოგებაში ან ზარალში ასახვით;
- საწარმო განიხილავს, როგორც გასაყიდად არსებულს; და
- მიესადაგება განმარტება – სესხები და მოთხოვნები.

საწარმომ ფინანსური აქტივებს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კლასიფიკაცია არ უნდა მიანიჭოს, თუ მას მიმდინარე ფინანსურ წელს ან გასული ორი ფინანსური წლის განმავლობაში გაყიდული ან რეკლასიფიცირებული აქვს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების უმნიშვნელოზე მეტი რაოდენობა დაფარვის ვადაზე ადრე, გარდა იმისა, რომლის გაყიდვები ან რეკლასიფიკაცია:

- ძალიან ახლოს არის ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადასთან (მაგ., დაფარვის ვადამდე სამ თვეზე ნაკლები), რის გამოც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებები მნიშვნელოვან გავლენას ვერ ახდენს ფინანსური აქტივის რეალურ ღირებულებაზე;
- წარმოიშვა მას შემდეგ, რაც საწარმომ განანტიციელა არსებითად ყველა ფინანსური აქტივიდან დაგვემილი მისაღები გადასახდელებისა თუ წინასწარი გადასახდელების აკუმულირება; ან
- შესაძლებელია მიეკუთვნებოდეს საწარმოს კონტროლს გარეშე მყოფ იზოლირებულ მოვლენას, რომელიც ერთჯერადაა და შეუძლებელია მისი პროგნოზირება საწარმოს მიერ.

სესხები და მოთხოვნები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებსაც გააჩნია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები და აქტიურ ბაზარზე მათი ფასი კოტირებული არ არის, გარდა იმისა:

- რომელთა გაყიდვასაც საწარმო დაუყოვნებლივ ან უახლოეს მომავალში ვარაუდობს, რომლებიც კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც სავაჭროდ გამიზნული და რომლებსაც საწარმო თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, მოგებაში ან ზარალში ასახვით;
- რომლებსაც საწარმო თავდაპირველი აღიარებისას განიხილავს, როგორც გასაყიდად არსებულს; ან
- რომელთათვისაც მფლობელმა შესაძლოა ვერ ამოიღოს მისი მთლიანი საწყისი ინვესტიცია, საკრედიტო ხაზის გაუარესების გარდა სხვა მიზეზის გამო და კლასიფიცირებული იქნება გასაყიდად არსებულად.

წილი, წარმოქმნილი ისეთი აქტივების გაერთიანებით, რომლებიც არ წარმოადგენს სესხებსა და მოთხოვნებს (მაგალითისად, ერთობლივ ფონდში ან მის მსგავს ფონდში წარმოქმნილი წილი), არ არის სესხი ან მოთხოვნა.

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებიც განიხილება, როგორც გასაყიდად არსებული, ან არ კლასიფიცირდება, როგორც:

- სესხები და მოთხოვნები;
- დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები; ან
- რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები, მოგებაში ან ზარალში ასანვით.

კონტრაქტი, რომელიც მოითხოვს ან უშვებს კონტრაქტის რეალური ღირებულების ცვლილების წმინდა ანგარიშსწორებას, არ წარმოადგენს ჩვეულებრივ კონტრაქტს. ასეთი კონტრაქტი მიიჩნევა **წარმოებულად**, გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდის განმავლობაში.

წარმოებული არის ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხვა კონტრაქტი, რომელსაც გააჩნია შემდეგი სამივე მახასიათებელი:

- მისი ღირებულება იცვლება რაიმე განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის, ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულების, საქონლის ფასის, გაცვლითი საგალუტო კურსის, ფასების ან განაკვეთების ინდექსის, საკრედიტო რეიტინგის და საკრედიტო ინდექსის ან სხვა ცვლადის ცვლილების შესაბამისად, თუ არაფინანსური ცვლადის შემთხვევაში, ეს ცვლადი არ არის კონტრაქტის რომელიმე მხარისთვის დამახასიათებელი (ზოგჯერ მას უწოდებენ „საბაზისო“ ცვლადს);
- იგი არ მოითხოვს საწყის წმინდა ინვესტიციას ან მოითხოვს ისეთ საწყის წმინდა ინვესტიციას, რომელიც უფრო მცირეა, ვიდრე ამას მოითხოვდა სხვა სახის კონტრაქტები, რომლებიც, საგარაუდოდ, მსგავს რეაგირებას ახდენს საბაზრო ფაქტორების ცვლილებაზე; და
- მისი განადგობა ხდება მომავალი თარიღით.

როდესაც კმიტენტი ადგენს, ესა თუ ის ფინანსური ინსტრუმენტი წილობრივი ინსტრუმენტია თუ ფინანსური ვალდებულება, ფინანსური ინსტრუმენტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასი-

ფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, როდესაც სრულდება ქვემოთ მოცემული ორივე პირობა:

1. ფინანსური ინსტრუმენტი არ შეიცავს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას:
 - სწვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სწვა ფინანსური აქტივები; ან
 - პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სწვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები;
2. თუ ინსტრუმენტი დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სწვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეთრე მნარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს.

სახელშეკრულებო ვალდებულება, მათ შორის წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან წარმოშობილი ვალდებულებაც, რომელმაც მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს ემიტენტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შემოსვლა ან გასვლა, მაგრამ არ აკმაყოფილებს ორივე პირობას, არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. გამონაკლისია ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად აღნიშნული ნიშნებით.

დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი მოიცავს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, გამოისყიდოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სწვა ფინანსურ აქტივზე

გაცვლის გზით. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ანასიათებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

- ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. პროპორციული წილი განისაზღვრება:
 - საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და
 - ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.
- ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ამ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:
 - არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და
 - არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა ინსტრუმენტთან შედარებით.
- ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალ ყველა ინსტრუმენტს იდენტური მანასიათებლები აქვს. მაგალითად, ყველა მათგანი დაბრუნებადი უნდა იყოს და უკან დაბრუნების ანუ გამოსყიდვის ფასის გამოსათვლელად გამოყენებული ფორმულა ან სხვა მეთოდი ერთი და იგივე უნდა იყოს ამ კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტისთვის.
- გარდა იმისა, რომ ემიტენტს აკისრია სახელშეკრულებო ვალდებულება, გამოსყიდოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ეს ინსტრუმენტი არ მოიცავს სხვა სახელშეკრულებო ვალდებულებას – სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი, ან პოტენციურად არანელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები და არ არსებობს ისეთი ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით;

- მთლიანი მისალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნიებულია ამ ინსტრუმენტზე, ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად ეყრდნობა ამ ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას.

წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

- მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას; და
- ისეთი გაფლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი ითვალისწინებს ემიტენტი საწარმოს სასხელშეკრულებო ვალდებულებას, ლიკვიდაციის დროს სხვა მხარეს გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი. აღნიშნული ვალდებულება იმის გამო წარმოიშობა, რომ ლიკვიდაცია გარდაუვალია და საწარმოს კონტროლს არ ექვემდებარება, მაგალითად, საწარმოს მოქმედების შეზღუდული ვადა, ან გაურკვეველია ლიკვიდაციის მოხდენა, მაგრამ ეს დამოკიდებულია ინსტრუმენტის მფლობელის არჩევანის უფლებაზე. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ანასათუებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

- ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს, საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. პროპორციული წილი განისაზღვრება:
 - საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და

– ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.

- ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:

– არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და

– არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ყველა სხვა ინსტრუმენტთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიციის კლასს მიეკუთვნება.

- ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით, დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე კლასში შემაგალი ყველა ინსტრუმენტი იდენტურ სახელშეკრულებო ვალდებულებას უნდა ითვალისწინებდეს ემიტენტი საწარმოსთვის – ლიკვიდაციის დროს გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი.

შესაძლებელია, რომ დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელმა, ან ისეთი ინსტრუმენტის მფლობელმა, რომელიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, საწარმოსთან დადოს გარიგება, სადაც ის მესაკუთრის როლში არ იქნება. მაგალითად, ინსტრუმენტის მფლობელი შესაძლოა ამავე დროს იყოს საწარმოს თანამშრომელი. როდესაც საწარმო იწილავს, შეიძლება თუ არა ინსტრუმენტის კლასიფიცირება წილობრივ ინსტრუმენტად, მან უნდა გაითვალისწინოს მხოლოდ ის ფულადი ნაკადები და ინსტრუმენტის ის სახელშეკრულებო პირობები, რომლებიც დაკავშირებულია ინსტრუმენტის მფლობელთან, როგორც საწარმოს მესაკუთრესთან.

ამის მაგალითია შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობა, რომელსაც ჰყავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომანდიტები) და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომპლემენტარები). ზოგიერთმა შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორმა შესაძლოა საწარმოს მისცეს გარანტია და მან ამ გარანტიისთვის ანაზღაურება მიიღოს. ასეთ სიტუაციაში, გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები ინსტრუმენტის მფლობელებს უკავშირდება, როგორც გარანტიის გამცემებს და არა როგორც საწარმოს მესაკუთრეებს. მაშასადამე, ამგვარი გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები არ გამოიწვევს იმას, რომ შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები მიჩნეულ იქნენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორებთან შედარებით დაქვემდებარებულ

პოზიციაში მყოფად. ამიტომ ეს ფაქტორი უგულებელყოფილ უნდა იქნეს, როდესაც წდება შეზღუდული პასუხისმგებლობის ინსტრუმენტებისა და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის ინსტრუმენტების სახელშეკრულებო პირობების იდენტიფიკაციის შეფასება.

მეორე მაგალითი, მოგებაში ან ზარალაში მონაწილეობის შეთანხმებები, რომლის თანახმად მოგება/ზარალი ინსტრუმენტის მფლობელებზე ნაწილდება მიმდინარე ან წინა წლებში გაწეული მომსახურების შესაბამისად.

თუმცა, ინსტრუმენტის მფლობელებთან დადებული ისეთი შეთანხმებები მოგება/ზარალში მონაწილეობის შესახებ, რომელიც ყვრდნობა მათი ინსტრუმენტების ნომინალურ თანხას, ამავე კლასის სხვა მფლობელების ინსტრუმენტებთან შედარებით, ისეთი გარიგებაა, სადაც ინსტრუმენტის მფლობელები გამოდიან მესაკუთრის როლში.

წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

- მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ყვრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებული წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების;
- ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, საწარმომ არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული არაფინანსური ხელშეკრულებები, რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომლებიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის რომელიმე არამფლობელსა და ემიტენტ საწარმოს შორის. თუ საწარმოს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, რომ ეს პირობა დაკმაყოფილებულია, მან დაბრუნებადი ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

მაგალითი 1.

A საწარმო მეორე მხარესთან (**B**) დებს საპროცენტო განაკვეთის სვოპს, რომლითაც მოითხოვება, რომ **A**-მ ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი, 8 პროცენტი გადაუხადოს და მიიღოს ცვალებადი ოდენობის თანხა, რომლის ოდენობა დამოკიდებული იქნება სამთვიან **LIBOR**-ზე

და კვარტალურად შეიცვლება. ფიქსირებული და ცვალებადი თანხების ოდენობა განისაზღვრება პირობითად აღებულ თანხაზე 100 მილიონ ლარზე. **A** და **B** არ ცვლიან პირობით თანხას. **A** ყოველ კვარტალში იხდის ან იღებს ნეტო თანხას, 8 პროცენტსა და სამთვიან **LIBOR**-ის შორის სხვაობის საფუძველზე. საპირისპიროდ, ანგარიშსწორება შეიძლება განსორციელდეს ბრუტო საფუძველზე.

ანალიზი:

მოცემული ხელშეკრულება აკმაყოფილებს წარმოებულის განმარტება, მიუხედავად იმისა, ნეტო ანგარიშსწორებით მოხდება ანგარიშსწორება თუ ბრუტო ანგარიშსწორებით, რადგან ანგარიშსწორების ოდენობა იცვლება ბაზისის (**LIBOR**) ცვლილების შედეგად, არ არსებობს საწყისი ინვესტიცია და ანგარიშსწორება მომავალში სორციელდება.

მაგალითი 2.

S საწარმო დებს 100 მილიონიან ლარის გადახდა-ფიქსირებულ, მიღება-ცვალებად საპროცენტო განაკვეთის სვობს მეორე მხარესთან, **C**-თან. სვობის ცვალებადი ნაწილის საპროცენტო განაკვეთი ყოველკვარტალურად დგინდება სამთვიანი **LIBOR**-ის საფუძველზე. სვობის ფიქსირებულგანაკვეთიანი ნაწილის საპროცენტო განაკვეთია 10 %. **S** საწარმო წინასწარ, სვობის დადებისას, იხდის თავის ფიქსირებულ, სვობის შედეგად წარმოქმნილ გალდებულებას 50 მილიონ ლარს, $(100 \text{ მილიონი ლ. } \times 10 \% \times 5 \text{ წ.})$, დისკონტირებულს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებით, იმავედროულად ინარჩუნებს სვობის ვადის განმავლობაში სამთვიანი **LIBOR**-ის საფუძველზე ყოველკვარტალურად დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის შესაბამისი თანხის მიღებას 100 მილიონ ლარზე.

ანალიზი:

მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვობის საწყისი ნეტო ინვესტიცია მნიშვნელოვნად ნაკლებია პირობით თანხაზე, რომლის მიხედვით გამოითვლება ცვალებადი ოდენობის გადახდების ოდენობა. ხელშეკრულებით მოითხოვება ნეტო ინვესტიციის გაკეთება, რომლის ოდენობა მცირეა იმასთან შედარებით, რაც მოითხოვებოდა სხვა ტიპის ხელშეკრულებებით, რომელთა მიხედვით მსგავსი რეაგირება მოითხოვებოდა ბაზარზე ისეთი ფაქტორების ცვლილების შედეგად, როგორცაა, მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი ობლიგაცია. ამგვარად, აღნიშნული ხელშეკრულება აკმაყოფილებს ბასს 39-ის შემდეგ დებულებას: “არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან სა-

ჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას სწვა სელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავს რეაგირებას ახდენენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე”. მიუხედავად იმისა, რომ **S** საწარმოს არ გააჩნია სამომავლო ვალდებულებები, სელშეკრულების საბოლოო ანგარიშსწორება მომავალი თარიღით განსორციელდება და სელშეკრულების თანხა შეიცვლება **LIBOR**-ის ინდექსის ცვლილების საფუძველზე. აქედან გამომდინარე, სელშეკრულება მიიჩნევა წარმოებულ სელშეკრულებად.

მაგალითი 3.

ურთიერთგადამფარავი სესხები

A საწარმო სუთწლიან, ფიქსირებულგანაკვეთიან სესხს აძლევს **B** საწარმოს, სოლო **B** საწარმო იმავედროულად იმავე ოდენობის სუთწლიან ცვალებად საპროცენტო განაკვეთიან სესხს აძლევს **A**-ს. აღნიშნული ორი სესხის გაცემისას ძირითადი თანხების გადაცემა არ ხდება, რადგან **A**-ს და **B**-ს ურთიერთგადამფარავი სელშეკრულება აქვთ დადებული. ბასს 39-ის შესაბამისად იქნება თუ არა ეს წარმოებული?

ანალიზი:

დაიხ. აღნიშნული მდგომარეობა აკმაყოფილებს წარმოებულის განმარტებას, ანუ, არსებობს საბაზისო ცვლადი და არ არსებობს საწყისი ნეტო ინვესტიცია, ან საწყისი მცირე ნეტო ინვესტიცია, რომელიც მსგავს რეაგირებას მოახდენს საბაზრო პირობების ცვლილებებზე. აღნიშნული სასესხო სელშეკრულებების შედეგი საწყისი ინვესტიციის გარეშე საპროცენტო განაკვეთის სვლების სელშეკრულების ეკვივალენტურია. არაწარმოებული გარიგებების გაერთიანება ხდება და განიხილება, როგორც წარმოებული, როდესაც გარიგებების შედეგი არსებითად წარმოებულია. აღნიშნულის ინდიკატორები მოიცავს შემდეგს:

- ერთდროულად იდება ერთიმეორის გათვალისწინებით;
- მათში ერთი და იმავე მხარე მონაწილეობს;
- იმავე რისკთანაა დაკავშირებული;
- არ არსებობს გამოკვეთილი ეკონომიკური საჭიროება ან არსებითი ბიზნესის_მიზანი გარიგებების ცალ-ცალკე დასადებად, შესაძლებელია იმავე შედეგის ერთი გარიგებით მიღწევა.

პასუხი იგივე იქნებოდა და საწარმოებს ურთიერთგადაფარვის შეთანხმება რომ არ გააჩნდეთ, რადგან ბასს 39-ში მოცემული წარმოებული ინსტრუმენტის განმარტებით არ მოითხოვება ნეტო ანგარიშსწორება.

მაგალითი 4.

გაყიდვის მოცულობაზე დაფუძნებული საგალუტო სელშეკრულება

საწარმო X, რომლის ძირითადი საბრუნავი ვალუტაა აშშ დოლარი, წარმოებულ პროდუქციას ევროებში ყიდის საფრანგეთში. X სელშეკრულებას დებს საინვესტიციო ბანკთან ფიქსირებული საგალუტო კურსით ევროს დოლარზე კონვერტაციისათვის. აღნიშნული სელშეკრულებით მოითხოვება, რომ X-მა ბანკში შეიტანოს საფრანგეთში თავისი ევროებში განსაზღვრული გაყიდვებიდან ამონაგები და მიიღოს აშშ დოლარები ფიქსირებული კურსით 6.00:1.00.

წარმოადგენს თუ არა წარმოებულს აღნიშნული სელშეკრულება?

ანალიზი:

დიახ. სელშეკრულებას ორი ცვლადი ბაზისი (საგალუტო კურსი და გაყიდვების მოცულობა) აქვს, არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭირო მცირე საწყისი ნეტო ინვესტიცია სწვა სელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავს რეაგირებას ახდენს საბაზრო პირობების ცვლილებებზე და არ სჭირდება გადახდის ანარიცხები. ბასს 39-ის შესაბამისად, მისი მოქმედების სფეროდან არ გამთირიცხება წარმოებულები, რომელთა საფუძველს გაყიდვების მოცულობა წარმოადგენს.

8.2. ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარება

და შეფასება

ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარება და შეფასება რეგულირდება ბასს 39-ით „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“, ხოლო ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა რეგულირდება ბასს 32-ით „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“.

ბასს 39-ის მიზანია, განსაზღვროს აღიარებისა და შეფასების პრინციპები ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებებისა და არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ზოგიერთი კონტრაქტისათვის.

ბასს 39 გამოიყენებულ უნდა იქნეს ნებისმიერი საწარმოს მიერ ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ, გარდა:

- თავიანთი წილისა შვილობილ საწარმოებში, მკაფაშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში, რომლის აღრიცხვაც ხდება ბასს 27-ის – „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“, ბასს 28-ის – „ინვესტიციები მკაფაშირე საწარმოებში“ ან ბასს 31-ის – „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“ მიხედვით.
- იჯარიდან წარმოშობილი უფლება-ვალდებულებებისა, რომელთა მიმართაც გამოიყენება ბასს 17 – „იჯარა“.
- დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამებთან დაკავშირებული დამქირავებლის უფლება-მოვალეობებისა, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 19-ის – „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ – მოქმედების სფეროს;
- საწარმოს მიერ გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტებისა, რომლებიც აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტების განმარტებას (ოფციონებისა და ვარანტების ჩათვლით), ან რომელთა კლასიფიცირება მოითხოვება წილობრივ ინსტრუმენტად.
- უფლება-მოვალეობებისა, რომლებიც წარმოშობილია 1. სადაზღვევო სელშეკრულებიდან, ფასს 4-ის – „სადაზღვევო სელშეკრულებები“ მიხედვით, ან 2. სწვა სელშეკრულებიდან, რომელიც განეკუთვნება ფასს 4-ის მოქმედების სფეროს, იმის გამო, რომ შეიცავს დისკრეტული მონაწილეობის პარამეტრს.
- საწარმოთა გაერთიანების დროს მყიდველსა და გამყიდველს შორის მომავალი თარიღით შესყიდვაზე დადებული ყიდვა-გაყიდვის კონტრაქტისა;

- სასესიო ვალდებულებებისა, რომლებიც არ წარმოადგენს ქვემოთ განხილულ სასესიო ვალდებულებებს.
- წილობრივი გადახდის გარიგებებით გათვალისწინებული ფინანსური ინსტრუმენტების, კონტრაქტებისა და ვალდებულებებისა;
- ისეთი დანახარჯების ასანაზღაურებლად საჭირო გადახდის უფლებებისა, რომლებიც საწარმომ უნდა გასწიოს ბასს 37-ის შესაბამისად ანარიცხებად აღიარებული ვალდებულებების დასაფარად.

ბასს 39-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება სასესიო ვალდებულებები, როგორცაა:

- სასესიო ვალდებულებები, რომელთაც საწარმო განიხილავს რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ ვალდებულებებად, მოგებაში ან ზარალში ასახვით. საწარმო, რომელსაც გააჩნია სასესიო ვალდებულებების საფუძველზე წარმოშობილი აქტივების მოკლე პერიოდში რეალიზაციის პრაქტიკა, ბასს 39-ს იყენებს მსგავსი კლასის ყველა სასესიო ვალდებულებისთვის;
- სასესიო ვალდებულებები, რომლებიც შეიძლება დაიფაროს წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებით ან გადაცემით. ასეთი სასესიო ვალდებულებები წარმოადგენს წარმოებულ ინსტრუმენტებს. სასესიო ვალდებულება არ მიიჩნევა წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით დაფარულ ვალდებულებად მარტო იმის გამო, რომ სესხის გადახდა მოხდა ნაწილ-ნაწილ, მაგალითად, მშენებლობის იპოთეკური სესხი, რომლის გადახდა ხდება ნაწილ-ნაწილ, მშენებლობის მიმდინარეობის შესაბამისად;
- ვალდებულებები სესხის გაცემაზე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი განაკვეთით. სტანდარტით განსაზღვრულია ამგვარი სასესიო ვალდებულებებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების შემდგომი შეფასების წესი.

ბასს 39-ი გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის სელშეკრულებებისათვის, რომელთა დაფარვა შესაძლებელია წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით, თითქოს ეს სელშეკრულებები ფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენდეს, იმ სელშეკრულებების გარდა, რომლებიც შესულია ძალაში და ინარჩუნებენ არაფინანსური მუხლის მიღების ან მიწოდების დანიშნულებას, იმის გათვალისწინებით, როგორია საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან გამოყენების საგარეულო მთხოვნები.

წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვაზე დადებული კონტრაქტების, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით განაღდება მრავალი გზა არსებობს, ესენია, როდესაც:

- კონტრაქტის პირობები რომელიმე მხარეს უფლებას აძლევს განაღდება მოხდეს წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით;
- წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით განაღდება კონტრაქტის პირობებით, ზუსტად არ არის განსაზღვრული, მაგრამ საწარმოს გააჩნია წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით განაღდება პრაქტიკა;
- საწარმოს მსგავსი კონტრაქტებისათვის გააჩნია კონტრაქტით გათვალისწინებული პროდუქციის მიღებისა და მიღებიდან მოკლე ვადაში რეალიზაციის პრაქტიკა, რათა მოგება მიიღოს ფასების ან დილერის მარჟის მოკლევადიანი ცვალებადობიდან;
- კონტრაქტის ძირითადი საგანი – არაფინანსური მუხლი ადვილად კონვერტირებადია ფულად სახსრებში.

ბასს 39-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ოფციონი, რომელიც შეიძლება გადახდილ იქნეს წმინდა ფულადი სახსრებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით.

აღიარება და აღიარების შეწყვეტა.

საწარმო ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში აღიარებს ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებას, თუ საწარმო სდება ინსტრუმენტის საკონტრაქტო პირობების მონაწილე.

ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი ყიდვა-გაყიდვის აღიარება სდება ან გარიგების თარიღით, ან განაღდება თარიღით აღრიცხვით. გამოყენებული მეთოდი შეიძლება მიესადაგოს იმ ფინანსური აქტივების ნებისმიერი სახის გაყიდვებსა თუ შესყიდვებს, რომლებიც განეკუთვნება ფინანსური აქტივების კატეგორიებს. ამ მიზნით, აქტივები, რომლებიც საგაჭროდ გამიზნული აქტივების ფორმიტაა, გამოყოფილია მოგებასა და ზარალში რეალური ღირებულებით შეფასებულ აქტივთა კატეგორიისაგან.

კონტრაქტი, რომელიც მოითხოვს ან უშვებს კონტრაქტის რეალური ღირებულების ცვლილების წმინდა ანგარიშსწორებას, არ წარმოადგენს ჩვეულებრივ კონტრაქტს. ასეთი კონტრაქტი მიიჩნევა **წარმოებულად**, გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდის განმავლობაში.

წარმოებული არის ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხვა კონტრაქტი, რომელსაც გააჩნია შემდეგი სამივე მახასიათებელი:

- მისი ღირებულება იცვლება რაიმე განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის, ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულების, საქონლის ფასის, გაცვლითი სავალუტო კურსის, ფასების ან განაკვეთების ინდექსის, საკრედიტო რეიტინგის და საკრედიტო ინდექსის ან სხვა ცვლადის ცვლილების შესაბამისად, თუ არაფინანსური ცვლადის შემთხვევაში, ეს ცვლადი არ არის კონტრაქტის რომელიმე მხარისთვის დამახასიათებელი (ზოგჯერ მას უწოდებენ „საბაზისო“ ცვლადს);
- იგი არ მოითხოვს საწყის წმინდა ინვესტიციას ან მოითხოვს ისეთ საწყის წმინდა ინვესტიციას, რომელიც უფრო მცირეა, ვიდრე ამას მოითხოვდა სხვა სახის კონტრაქტები, რომლებიც, საგარაუდოდ, მსგავს რეაგირებას ახდენს საბაზრო ფაქტორების ცვლილებაზე; და
- მისი განადგობა ხდება მომავალი თარიღით.

გარიგების თარიღი არის თარიღი, როდესაც საწარმო იღებს აქტივის ყიდვის ან გაყიდვის გადაწყვეტილებას. გარიგების თარიღით აღრიცხვა ნიშნავს მიღებული აქტივისა და მასზე გადასახდელი თანხების გადახდის ვალდებულების აღიარებას და გაყიდული აქტივის აღიარების შეწყვეტას, გაყიდვიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის აღიარებასა და მყიდველისაგან მოთხოვნების აღიარებას გარიგების თარიღით. ძირითადად, აქტივისა და დაკავშირებულ ვალდებულებებზე პროცენტების დარიცხვა არ იწყება ანგარიშსწორების ვადის დადგომამდე, როდესაც საკუთრების უფლება მიღებულია.

ანგარიშსწორების თარიღი არის თარიღი, როდესაც აქტივი საწარმოსათვის ან საწარმოს მიერ არის მიწოდებული. ანგარიშსწორების დღით აღრიცხვა ნიშნავს მიღებული აქტივის აღიარებას მისი საწარმოს მიერ მიღების თარიღით, აქტივის აღიარების შეწყვეტას და გაყიდვიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის აღიარებას იმ თარიღით, როდესაც საწარმოს მიერ აქტივი გადაცემულ იქნა. როდესაც გამოიყენება ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა, საწარმო გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდში მისაღები აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერ ცვლილებას ისევე აღრიცხავს, როგორც შესყიდულ აქტივს. ანუ, თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული აქტივების ღირებულების ცვლი-

ლება არ უნდა აღიარდეს, ის აღიარდება მოგებაში ან ზარალში აქტივებისათვის, რომლებიც კლასიფიცირებულია მოგებაში ან ზარალში ასანვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივებად. იგი აღიარებული უნდა იყოს სწვა სრულ შემოსავალში აქტივებისათვის, რომლებიც კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად არსებული აქტივები.

საწარმო თავისი ყველა საკონტრაქტო უფლებებისა და ვალდებულების ქვეყნდებარე წარმოებულებს საკუთარ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებს, შესაბამისად, როგორც აქტივებსა და ვალდებულებებს. გამონაკლისს წარმოადგენს წარმოებულები, რომლებიც კრძალავს ფინანსური აქტივების გადაცემის გაყიდვად აღრიცხვას. თუ ფინანსური აქტივების გადაცემა გამიზნული არ არის აღიარების შეწყვეტისათვის, აქტივის მიმღები პირი გადაცემულ აქტივს საკუთარ აქტივად არ აღიარებს. მაგალითად:

- უპირობო მითხოვნები და ვალდებულებები აღიარებულია, როგორც აქტივები და ვალდებულები, როდესაც საწარმო **ხდება** კონტრაქტის მონაწილე და, შესაბამისად, იღებს ფულადი თანხების მიღებისა და გადახდის კანონიერ უფლებას ან ვალდებულებას;
- საქონლის ან მომსახურების ყიდვა-გაყიდვის მყარი ვალდებულების შედეგად წარმოქმნილი აქტივები და აღიარებული ვალდებულებები, ძირითადად, არ აღიარდება მინიმუმ იმ დრომდე, სანამ ერთ-ერთი მხარე არ შეასრულებს გარიგების პირობებს. მაგალითად, საწარმო, რომელიც საგაყიდვებზე შეკვეთას იღებს, აქტივს არ აღიარებს (და შემკვეთი საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებას) გარიგების მომენტში და იცდის, სანამ მოხდება შეკვეთილი საქონლისა და მომსახურების გადმოწოდება, მოწოდება ან შესრულება და შემდეგ აღიარებს მას. თუ არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის მყარი ვალდებულება შედის ბასს 39-ის მოქმედების სფეროში, მისი წმინდა რეალური ღირებულების აქტივად ან ვალდებულებად აღიარება **ხდება** გარიგების დადების თარიღით. ამასთან, თუ მანამდე არაღიარებული მყარი ვალდებულება განიხილება, როგორც ჰეჯირებული მუხლი რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული წმინდა რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილება აღიარებული უნდა იყოს აქტივად ან ვალდებულებად, ჰეჯირების დაწყების შემდეგ;
- ფორგარდული კონტრაქტი უნდა აღიარდეს აქტივად ან ვალდებულებად გარიგების შესრულების დღეს და არა იმ თარიღით, როდესაც განადგება **ხდება**. როდესაც საწარმო **ხდება** ფორგარდული კონტრაქტის მონაწილე, უფლებებისა და ვალდებულებების

ბების რეალური ღირებულებები, უმეტეს შემთხვევაში, ერთმანეთის ტოლია. ასე, რომ ფორგარდული კონტრაქტის წმინდა რეალური ღირებულება ნულს უტოლდება. თუ უფლებისა და ვალდებულების წმინდა რეალური ღირებულება ნულის ტოლი არ არის, მაშინ კონტრაქტი აღიარებული უნდა იყოს აქტივად ან ვალდებულებად;

- ოფციონის კონტრაქტი, აღიარებულია აქტივად ან ვალდებულებად, როდესაც მფლობელი ან გამყიდველი კონტრაქტის მონაწილე ხდება;
- დაგეგმილი მომავალი გარიგებები არ წარმოადგენს აქტივებს ან ვალდებულებებს იმის გამო, რომ საწარმო ჯერ არ გამხდარა კონტრაქტის მონაწილე მხარე.

მაგალითი 5.

2016 წლის 29 დეკემბერს საწარმომ აიღო ფინანსური აქტივის შექმნის ვალდებულება 1000 ლარად, რაც წარმოადგენს მის რეალურ ღირებულებას ვალდებულების აღების თარიღით. გარიგების დანახარჯები არამატერიალურია, 2016 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული) და 2017 წლის 4 იანვარს (ანგარიშსწორების თარიღი) აქტივის რეალური ღირებულებებია 1002 ლ. და 1003 ლ. შესაბამისად. თანხა, რომლითაც აქტივი აისახება, დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ კლასიფიკაციას მიანიჭებს მას საწარმო და ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვას გამოიყენებს, თუ ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას:

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებ-ბით სე-ლანლა შეფასებული, ცვლილებების სწვა სრულ შემო-საგალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქ-ტივები	რეალური ღირებულებით ასა-ხული აქტივები, რეალური ღირებულება სელანლა შეფასებული, ცვლილებების მოგება-წარალში ასახვით
2016 წ. 29 დეკემბერი			
ფინანსური აქტივი	—	—	—
ფინანსური ვალდებ.	—	—	—
2016 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავაღ.	—	2	2
ფინანსური აქტივი	—	—	—
ფინანსური ვალდებ.	—	—	—
კაპიტალი (რეალური ღი-რებ-ის შესწორება)	—	(2)	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/წარალის საშ.)	—	—	(2)

2017 წ. 4 იანვარი			
დებიტორული დავალ.	—	—	—
ფინანსური აქტივი	—	1003	1003
ფინანსური ვალდებ.	1000	—	—
კაპიტალი (რეალური ღირებულ. შესწორება)	—	(3)	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	—	—	(3)

გაჭრობის თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის გადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით სელანლა შეფასებული, ცვლილებების სწრაფლ შემოსავალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება სელანლა შეფასებული, ცვლილებების მოგება-ზარალში ასახვით
2016 წ. 29 დეკემბერი			
ფინანსური აქტივი	1000	1000	1000
ფინანსური ვალდ-ბა	(1000)	(1000)	(1000)
2016 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალ.	—	—	—
ფინანსური აქტივი	1000	1002	1002
ფინანსური ვალდებ.	(1000)	(1000)	(1000)
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	—	(2)	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	—	—	(2)
2017 წ. 4 იანვარი			
დებიტორული დავალ.	—	—	—
ფინანსური აქტივი	1000	1003	1003
ფინანსური ვალდებ.	—	—	—
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	—	(3)	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	—	—	(3)

მაგალითი 6.

ვაჭრობის თარიღი თუ ანგარიშსწორების თარიღი: გაყიდვის თანხის ასახვა

2017 წლის 29 დეკემბერს (ვაჭრობის თარიღი) საწარმო სელშეკრულებას დებს ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულებით, 1010 ლარად გაყიდვაზე. აღნიშნული აქტივი 1000 ლარად იქნა შეძენილი ერთი წლის წინ და მისი ამორტიზებული ღირებულებაა 1000 ლ. 2017 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული), აქტივის რეალური ღირებულებაა 1012 ლ., 2018 წლის 4 იანვარს (ანგარიშსწორების თარიღი) კი რეალური ღირებულებაა 1013 ლ. თანხა, რომლითაც აისახება აქტივი, დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ კლასიფიკაციას მიანიჭებს მას საწარმო და ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვას გამოიყენებს, თუ ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას.

იმ ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გაიყიდა ჩვეულებრივი გაყიდვის საფუძველზე, არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღებს შორის დროის პერიოდში, თუნდაც საწარმო ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას იყენებდეს, რადგან გამყიდველის მიერ რეალური ღირებულების შეცვლის უფლება ძალას კარგავს ვაჭრობის თარიღით.

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის გადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით სელასლა შეფასებული, ცვლილებების სწვა სრულ შემოსავალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულებით სელასლა შეფასებული, ცვლილებების მოგება-ზარალში ასახვით
2017 წ. 29 დეკემბერი			
დებიტორული დაგაღ.	—	—	—
ფინანსური აქტივი	1000	1010	1010
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	—	10	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	—	—	10
2017 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დაგაღ.	—	—	—
ფინანსური აქტივი	1000	1010	1010
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	—	10	—
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	—	—	10
2018 წ. 4 იანვარი	—	—	—

კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშ.)	10	10	10

გაჭრობის თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით სელანლა შეფასებული, ცვლილებების სწვასრულ შემოსავალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულებით სელანლა შეფასებული, ცვლილებების მოგება-ზარალში ასახვით
2017 წ. 29 დეკემბერი			
დებიტორული დავალ.	1010	1010	1010
ფინანსური აქტივი	–	–	–
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშუალ.)	10	10	10
2017 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალ.	1010	1010	1010
ფინანსური აქტივი	–	–	–
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშუალ.)	10	10	10
2018 წ. 4 იანვარი			
კაპიტალი (რეალური ღირებ-ის შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი მოგება (მ/ზარალის საშუალ.)	10	10	10

მაგალითი 7.

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა: არაფულადი ფინანსური აქტივების გაცვლა როდესაც საწარმო ფინანსური აქტივების გაყიდვას ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვის მეთოდით აღიარებს, გაყიდული არაფულადი ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, მისაღები ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება ბასს 39-ის შესაბამისად აღრიცხება?

ანალიზი:

გაანია რა შემთხვევაში. მისაღები ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილების ფინანსური აღრიცხვა ბასს 39-ის შესაბამისად უნდა განხორციელდეს, თუ საწარმო ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხავს მოცემული ჯგუფის ფინანსურ აქტივებს. მაგრამ, როდესაც საწარმო მოცემულ მისაღებ ფინანსურ აქტივს იმ აქტივების ჯგუფში ასახავს, რომელთა აღრიცხვისათვის გაჭრობის თარიღით აღრიცხვა გამოიყენება, მისაღები აქტივი აღიარდება გაჭრობის თარიღით, ბასს 39-ის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო მისაღები ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების ეკვივალენტურ თანხას ვალდებულების სახით აღიარებს, ანგარიშსწორების თარიღით.

მაგალითი 8.

2017 წლის 29 დეკემბერს (გაჭრობის თარიღი) **A** საწარმო ხელშეკრულებას დებს თამასუქის, ამორტიზებული ღირებულებით ასახული **A**-ს გაყიდვაზე **B** საწარმოს ობლიგაციის სანაცვლოდ, რომელიც კლასიფიცირებული იქნება, როგორც საგაჭროდ გამიზნული და შეფასდება რეალური ღირებულებით. ორივე აქტივის რეალური ღირებულება იყო 1010 ლ. 29 დეკემბერს, ხოლო **A**-ს თამასუქის ამორტიზებული ღირებულება კი იყო 1000 ლ. **A** საწარმო სესხებისა და კუთვნილი მისაღები თანხების აღრიცხვისათვის იყენებს ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას, ხოლო საგაჭროდ გამიზნული აქტივისათვის – გაჭრობის თარიღით აღრიცხვას. 2017 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული), აღნიშნული თამასუქის რეალური ღირებულება იყო 1012 ლ., ხოლო **B**-ს ობლიგაციის რეალური ღირებულება - 1009 ლ. 2018 წლის 4 იანვარს თამასუქის რეალური ღირებულება იყო 1013 ლ., ხოლო **B**-ს ობლიგაციის რეალური ღირებულება - 1007 ლ.

ბუღალტრული გატარებები:

2017 წ. 29 დეკემბერი

დ-ტი ობლიგაციები 1010;

კ-ტი კრედიტორული დაგალიანება 1010.

2017 წ. 31 დეკემბერი

დ-ტი ზარალი 1;

კ-ტი ობლიგაციები 1.

2018 4 იანვარი

დ-ტი კრედიტორული დაგალიანება 1010;

დ-ტი ზარალი 2;

კ-ტი თამასუქი 1000;

კ-ტი ობლიგაციები 2;

კ-ტი რეალიზაციის შემოსულობა 10.

ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტა

იმის შეფასებამდე, აღიარების შეწყვეტა უნდა მოხდეს თუ არა, საწარმო განსაზღვრავს, აღიარების შეწყვეტა გამოსაყენებელია თუ არა ფინანსური აქტივის რომელიმე ნაწილის ან მთლიანად ფინანსური აქტივის მიმართ, ქვემოთ ჩამოთვლილის მიხედვით:

- აღიარების შეწყვეტა მიესადაგება ფინანსური აქტივის ნაწილს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღიარების შეწყვეტისათვის გამიზნული ნაწილი აკმაყოფილებს ერთ-ერთს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან:

– ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან შემოსულ სპეციალურ ფულად სახსრებს. მაგალითად, როდესაც საწარმო ერთვება საპროცენტო განაკვეთის მიღების გარიგებაში, რის შედეგადაც კონტრაგენტი მოიპოვებს საპროცენტო ფულადი ნაკადების მიღების უფლებას, მაგრამ არა ძირითადი თანხების მიღების უფლებას საგალო ინსტრუმენტიდან;

- ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან შემოსული ფულადი ნაკადების სრულად პრობორციულ წილს. მაგალითად, როდესაც საწარმო გარიგებაში ერთგება, კონტრაგენტი მოიპოვებს საგალო ინსტრუმენტიდან შემოსული ნებისმიერი ფულადი ნაკადების 90%-ის მიღების უფლებებს. თუ არსებობს ერთზე მეტი კონტრაგენტი, ყოველი მათგანი ვალდებული არ არის, გააჩნდეს არსებული ფულადი ნაკადების პრობორციული წილი, აქტივის გადამცემა საწარმოს სრული პრობორციული წილის შესაბამისად;
- ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან მიღებული სპეციალური ფულადი ნაკადების სრულ პრობორციულ წილს. მაგალითად, როდესაც საწარმო გარიგებაში ერთგება, კონტრაგენტი აღიარებს ფინანსური აქტივიდან შემოსული ფულადი ნაკადების 90%-ის მიღების უფლებას.
- ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, მთლიანი ფინანსური აქტივის მიმართ გამოიყენება ბასს 39-ით გათვალისწინებული მოთხოვნები. მაგალითად, როდესაც საწარმო გადასცემს ფინანსური აქტივიდან მისაღები მთლიანი ფულადი სახსრების პირველი ან უკანასკნელი 90%-ის მიღების უფლებებს, ან მოთხოვნათა ჯგუფიდან მისაღები ფულადი სახსრების 90%-ს, მაგრამ მყიდველს სთავაზობს გარანტიებს, აუნაზღაუროს ნებისმიერი საკრედიტო დანაკარგები მოთხოვნების საერთო თანხის 8 %-მდე ოდენობით.

საწარმო წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- ფინანსური აქტივიდან მისაღები ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს გადა გასდის; ან
- იგი ფინანსურ აქტივს გადასცემს და აღნიშნული გადაცემა განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას.

საწარმო ფინანსურ აქტივს გადასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

- გადასცემს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს; ან
- ინარჩუნებს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს, მაგრამ აღიარებს საკონტრაქტო ვალდებულებას, გადაუხადოს ფულადი სახსრები ერთ ან მეტ მიმღებ პირს გარიგების პირობების თანახმად.

როდესაც საწარმო ინარჩუნებს ფინანსური აქტივიდან („თავდაპირველი აქტივიდან“) ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს, მაგრამ აღიარებს საკონტრაქტო ვალდებულებას, გადაუხადოს აღნიშნული ფულადი სახსრები ერთ ან მეტ საწარმოს (საბოლოო მიმღებს), საწარმო გარიგებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში განიხილავს, როგორც ფინანსური აქტივის გადაცემას, თუ დაკმაყოფილებულია ქვემოთ ჩამოთვლილი სამივე პირობა:

1. საწარმოს არა აქვს ვალდებულება საბოლოო მიმღებ პირებს გადაუხადოს ზემოხსენებული ფულადი სახსრები, თუ იგი ვერ ასწრებს შესაბამისი რაოდენობის თანხების მოგროვებას თავდაპირველი აქტივიდან. საწარმოს მოკლევადიანი უპირატესობები, სრულად ამოიღოს გასესხებულ თანხას პლუს საბაზრო განაკვეთით განსაზღვრული დარიცხული პროცენტები, არ არღვევს აღნიშნულ პირობას;
2. საწარმოს აქტივის გადაცემის კონტრაქტის პირობებით ეკრძალება _ გაყიდოს ან დააგროვოს თავდაპირველი აქტივი, იმ მიზეზით, რომ უზრუნველყოს საბოლოო მიმღები პირისათვის გადასახდელი ფულადი სახსრების აღიარებული ვალდებულების შესრულება.
3. საწარმოს გააჩნია ვალდებულება, გადააგზავნოს მის მიერ მიღებული ნებისმიერი ფულადი სახსრები საბოლოო მიმღები პირების სახელით, მნიშვნელოვანი დაგვიანების გარეშე. ამას გარდა, საწარმოს უფლება არა აქვს, განახორციელოს ასეთი ფულადი სახსრების რეინვესტირება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც სდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების მოკლევადიანი პერიოდით რეინვესტირება, რაც მოიცავს ფულადი სახსრების ამოღების დღიდან მათი საბოლოო მიმღები პირების გადასაგზავნ საგალდებულო თარიღამდე პერიოდს და ასეთ ინვესტიციებზე გამომუშავებული პროცენტები უნდა გადაეცეს საბოლოო მიმღებ პირს.

როდესაც საწარმო ახორციელებს ფინანსური აქტივის გადაცემას, მან უნდა შეაფასოს გადაცემულ ფინანსურ აქტივზე შენარჩუნებული მფლობელობის რისკისა და სარგებლის მოცულობა. ამ შემთხვევაში:

- თუ საწარმო გადაცემულ ფინანსურ აქტივთან ერთად გადასცემს მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას და ცალკე აღიარებს, აქტივის ან ვალდებულების სახით, აქტივის გადაცემისას წარმოშობილ ან შენარჩუნებულ ყველა უფლებასა და ვალდებულებას;
- თუ საწარმო ინარჩუნებს ფინანსურ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი განაგრძობს ფინანსური აქტივის აღიარებას;

- თუ საწარმო არც გადასცემს და არც ინარჩუნებს ფინანსურ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი განსაზღვრავს, ინარჩუნებს თუ არა კონტროლს ფინანსურ აქტივზე. ამ შემთხვევაში:

- თუ საწარმო არ ინარჩუნებს კონტროლს, იგი წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას და ცალკე აღიარებს, აქტივის ან ვალდებულების სახით, აქტივის გადაცემისას წარმოშობილ ან შენარჩუნებულ ყველა უფლებასა და ვალდებულებას;
- თუ საწარმო კონტროლს ინარჩუნებს, მან უნდა განაგრძოს ფინანსური აქტივის აღიარება, ფინანსურ აქტივში მონაწილეობის მოცულობის პროპორციულად.

საწარმოს მიერ მფლობელობის ნებისმიერი შემდგომი რისკისა და სარგებლის გადაცემის მაგალითებია:

- ფინანსური აქტივის უპირობო გაყიდვა;
- ფინანსური აქტივის გაყიდვა ფინანსური აქტივის გამოსყიდვის ოფციონთან ერთად, მისი გამოსყიდვის დღის რეალური ღირებულებით; და
- ფინანსური აქტივისა და არახელსაყრელი ქოლ და ფუთ_ოფციონის (მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მაღალი ღირებულების ქოლ_ოფციონისა და მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად დაბალი ღირებულების ფუთ_ოფციონის) ერთად გაყიდვა, ე.ი. ოფციონი იმდენად არახელსაყრელია, რომ საეჭვოა პირიქით მოხდეს, მათი ვადის ამოწურვამდე.

საწარმოს მიერ მფლობელობის ნებისმიერი შემდგომი რისკისა და სარგებლის შენარჩუნების მაგალითებია:

- გაყიდვისა და გამოსყიდვის გარიგება, როდესაც გამოსყიდვის ფასი განსაზღვრება ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამსესხებლის უკუგება;
- ფასიანი ქაღალდების გასესხების შეთანხმება;
- ფინანსური აქტივისა და სვოპის მოლიანი უკუგების ერთად გაყიდვა, რაც საწარმოს უკან გადასცემს საბაზრო რისკის შესაძლო დანაკარგებს;
- ფინანსური აქტივისა და ხელსაყრელი ქოლ და ფუთ_ოფციონის (მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად დაბალი ღირებულების ქოლ_ოფციონისა და მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მაღალი ღირებულების ფუთ_ოფციონის)

ერთად გაყიდვა, ე.ი. ოფციონი იმდენად სელსაყრელია, რომ საექვთო პირიქით მოხედეს, მათი გადის ამოწურვამდე;

- მოკლევადიანი მოთხოვნების გაყიდვა, რომლის დროსაც საწარმო იძლევა გარანტიას, მიმღებ პირს აუნაზღაუროს საკრედიტო დანაკარგები, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას.

თუ საწარმო დაადგენს, რომ ტრანსფერის შედეგად მან გადასცა მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკი და სარგებელი გადაცემულ აქტივზე, იგი აღარ აღიარებს გადაცემულ აქტივს შემდგომ პერიოდში, თუ საწარმო არ განახორციელებს გადაცემული აქტივის უკან გამოსყიდვას, ანალი გარიგების შედეგად.

თუ საწარმო არც გადასცემს და არც ინარჩუნებს მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს გადაცემულ აქტივზე და კონტროლს ინარჩუნებს მასზე, იგი განაგრძობს გადაცემული აქტივის აღიარებას მასში თავისი მონაწილეობის პროპორციულად. გადაცემულ აქტივში საწარმოს მონაწილეობის მოცულობა არის გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საგარაუდო ცვლილების მოცულობა, ასე, მაგალითად:

- როდესაც საწარმოს მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში ამ აქტივის გარანტირების ფორმას იძენს, საწარმოს მონაწილეობის მოცულობა არის უმცირესი აქტივის ღირებულებასა და საკომპენსაციო გადასახდელების მაქსიმალურ ღირებულებას შორის, რომლის გადასაცემს საწარმოს შეიძლება მოეთხოვოს („გარანტიის თანხა“);
- როდესაც საწარმოს მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში გადაცემული აქტივის გაყიდვის ან შესყიდვის ოფციონის ფორმას იძენს (ან ორივეს ერთად), მისი მონაწილეობის მოცულობა განისაზღვრება გადაცემული აქტივის ღირებულებით, რომელიც საწარმოს შეუძლია გამოსყიდოს. თუმცა, აქტივის ფუთ-ოფციონის გაყიდვის შემთხვევაში, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, საწარმოს აქტივში მონაწილეობის მოცულობა განისაზღვრება გადაცემული აქტივის რეალურ ღირებულებასა და ოფციონის გამოყენების ღირებულებას შორის უმცირესით;
- როდესაც საწარმოს მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში ფულადი სახსრებით გასანაღლებელი ოფციონის ან მსგავსი უფლების ფორმას იძენს, საწარმოს მონაწილეობის მოცულობის შეფასება იმავე გზით ხდება, არაფულადი სახით გასანაღლებელი ოფციონის შემთხვევაში.

მაგალითები იმისა, თუ როგორ აფასებს საწარმო გადაცემულ აქტივსა და დაკავშირებულ ვალდებულებას:

ა. ყველა აქტივი

თუ საწარმოს მიერ მიცემული გარანტია, აანაზღაუროს გადაცემული აქტივის გადაუნდებლობით მიყენებული ზარალი, იცავს გადაცემულ აქტივს აღიარების შეწყვეტისაგან მასში საწარმოს მონაწილეობის განხგრძლივების დროს, გადაცემული აქტივი გადაცემის დღეს შეფასებული უნდა იყოს: აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და გადაცემული აქტივიდან იმ საკომპენსაციო თანხების მაქსიმალურ ოდენობას შორის უმცირესით, რომელიც საწარმოს შეუძლია აანაზღაუროს („საგარანტიო თანხა“). დაკავშირებული ვალდებულების თავდაპირველი შეფასება ხდება საგარანტიო თანხაზე გარანტიის რეალური ღირებულების დამატებით. შესაბამისად, გარანტიის საწყისი რეალური ღირებულება აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში დროითი პერიოდების გათვალისწინებით, ხოლო აღნიშნული აქტივის საბალანსო ღირებულება მცირდება გაუფასურების ნებისმიერი დანაკარგებით.

ბ. ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული აქტივები

თუ საწარმოს მიერ გამოწერილი ფუთ-ოფციონის ვალდებულება ან ქოლ-ოფციონის უფლება გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და საწარმო გადაცემულ აქტივს აფასებს ამორტიზებადი ღირებულებით, დაკავშირებულ ვალდებულებას საწარმო აფასებს *თვითღირებულებით* (ე.ი. საკომპენსაციო გადასახდელები), რომელიც კორექტირებულია ოფციონის გადის ამოწურვის დღეს გადაცემული აქტივის თვითღირებულებასა და ამორტიზებად ღირებულებას შორის ნებისმიერი სწვაობის ამორტიზაციის მიმართ. მაგალითად, წარმოვიდგინოთ, რომ აქტივის ამორტიზებადი ღირებულება და საბალანსო ღირებულება ტრანსფერის განხორციელების დღეს არის 98 ლარი, ხოლო საკომპენსაციო გადასახდელები – 95 ლარი. აქტივის ამორტიზებული ღირებულება ოფციონის შესრულების დღეს იქნება 100 ლარი. დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება უდრის 95 ლარს და სწვაობა 95 ლარსა და 100 ლარს შორის აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში, ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით. ხოლო, თუ ოფციონი შესრულებულია, ნებისმიერი სწვაობა დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და საადსრულებო თანხას შორის აღიარებული უნდა იყოს მოგებაში ან ზარალში.

გ. რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივები

თუ საწარმოს ქოლ-ოფციონის მეშვეობით შენარჩუნებული უფლება იცავს გადაცემულ აქტივის აღიარების შეწყვეტისაგან და საწარმო გადაცემულ აქტივს აფასებს რეალური ღირებულებით, აქტივის შეფასება გრძელდება მისი რეალური ღირებულებით. ხოლო დაკავშირებული ვალდებულების შეფასება ხდება:

1. ოფციონის გამოყენების ფასით, რომელსაც აკლდება ოფციონის დროითი ღირებულება, თუ ოფციონი ხელსაყრელია, ან
2. გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით, რომელსაც აკლდება ოფციონის დროითი ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ ოფციონი არახელსაყრელია.

დაკავშირებული ვალდებულების შეფასების კორექტირება უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივის დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება წარმოადგენს ქოლ-ოფციონის რეალურ ღირებულებას. მაგალითად, თუ ძირითადი აქტივის რეალური ღირებულება არის 80 ლარი, ოფციონის სააღსრულებო თანხა 95 ლარი და ოფციონის დროითი ღირებულება 5 ლარი, დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება იქნება 75 ლარი (80 ლ. - 5 ლ.), ხოლო გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება – 80 ლ. ე.ი. მისი რეალური ღირებულება.

დ. თუ საწარმოს მიერ გამოშვებული ფუთ-ოფციონი გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და საწარმო გადაცემულ აქტივს აფასებს რეალური ღირებულებით, დაკავშირებული ვალდებულების შეფასება ხდება ოფციონის გამოყენების ფასზე ოფციონის დროითი ღირებულების დამატებით. აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება განისაზღვრება რეალურ ღირებულებასა და ოფციონის დროით ღირებულებას შორის უმცირესით იმიტომ, რომ საწარმოს უფლება არა აქვს გაზარდოს გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულება ოფციონის სააღსრულებო თანხაზე მეტად. აღნიშნული უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება წარმოადგენს ფუთ-ოფციონის საბალანსო ღირებულებას. მაგალითად, თუ ძირითადი აქტივის რეალური ღირებულება არის 120 ლ., ოფციონის სააღსრულებო თანხა 100 ლ. და ოფციონის დროითი ღირებულება 5 ლ., დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უდრის 105 ლ. (100 ლ. + 5 ლ.), ხოლო გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება 100 ლ. (ამ შემთხვევაში ოფციონის გამოყენების ფასი).

ე. თუ შესყიდული ქოლ ოფციონისა და გამოწერილი ფუთ ოფციონის ქოლარი (პროცენტთან სასესხო აქტივის მაქსიმალური და მინიმალური საპროცენტო განაკვეთი) გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და საწარმო გადაცემულ აქტივს აფასებს თავდაპირველი ღირებულებით, იგი აგრძელებს აქტივის შეფასებას რეალური ღირებულებით. დაკავშირებული ვალდებულების შეფასება ხდება:

1. ქოლ-ოფციონის საადსრულებო ფასისა და ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულების ჯამით, რომელსაც აკლდება ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება, იმ შემთხვევაში, თუ ქოლ ოფციონის ღირებულება ტოლია ან მიახლოებულია აქციის ან ძირითადი ფიუჩერსული კონტრაქტის ღირებულებასთან, ან
2. აქტივის რეალური ღირებულებისა და ფუთ ოფციონის რეალური ღირებულების ჯამით, რომელსაც აკლდება ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება, როდესაც ქოლ-ოფციონის ძირითადი აქტივის ღირებულება საბაზრო ღირებულებაზე მაღალია.

დაკავშირებული ვალდებულების კორექტირება უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება იყოს საწარმოს მიერ ფლობილი და ემიტირებული ოფციონების რეალური ღირებულება. მაგ., წარმოვიდგინოთ, რომ საწარმო გადასცემს ფინანსურ აქტივს, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით იმავედროულად, როდესაც ყიდულობს ქოლ-ოფციონს გამოყენების ფასით 120 ლ. და გამოწერს ფუთ ოფციონს გამოყენების ფასით 80 ლ. წარმოვიდგინოთ აგრეთვე, რომ აქტივის რეალური ღირებულება გადაცემის დღეს არის 100 ლ. ფუთ და ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება შესაბამისად იქნება 1 ლ. და 5 ლ. ამ შემთხვევაში, საწარმო აქტივს აღიარებს 100 ლ. ღირებულებით (აქტივის რეალური ღირებულება) და ვალდებულებას 96 ლ. $[(100 \text{ ლ.} + 1 \text{ ლ.}) - 5 \text{ ლ.}]$ -ღირებულებით. აღნიშნულ აქტივს გვაძლევს წმინდა 4 ლ. ღირებულებით, რაც წარმოადგენს საწარმოს მიერ ფლობილი და გამოწერილი ოფციონების რეალურ ღირებულებას.

გადაცემები, რომლებიც განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას.

თუ საწარმო ფინანსურ აქტივს, ისეთი პირობით გადასცემს, რომ აქტივის გადაცემა განაპირობებს მთლიანი აქტივის აღიარების შეწყვეტას და ინარჩუნებს უფლებას, მომსახურება გაუწიოს ფინანსურ აქტივს გარკვეული ღირებულების საფასურად, მან უნდა აღიაროს ან მომსახურების აქტივი, ან მომსახურების ვალდებულება აღნიშნული მომსახურების კონტრაქტის საფუძველზე. თუ საწარმოს მიერ მისაღები მომსახურების საფასური სავარაუდოდ ადეკვატურად გერანდენს მომსახურების დანახარჯების კომპენსირებას, მომსახურების ვალდებულება უნდა აღიარ-

რდეს რეალური ღირებულებით. თუ მოსალოდნელია, რომ მისაღები საზღაური უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე გაწეული მომსახურების ადეკვატური კომპენსაცია, მომსახურების უფლებსათვის უნდა აღიარდეს მომსახურების აქტივი იმ ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება უფრო დიდი ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების გადანაწილების საფუძველზე.

თუ გადაცემის შედეგად ფინანსური აქტივის აღიარება ერთიანად შეწყდა, მაგრამ გადაცემის შედეგად საწარმო იღებს ახალ ფინანსურ აქტივს, ახალ ფინანსურ ვალდებულებას ან მომსახურების ვალდებულებას, მან უნდა აღიაროს ახალი ფინანსური აქტივი, ფინანსური ვალდებულება ან მომსახურების ვალდებულება რეალური ღირებულებით.

ფინანსური აქტივის აღიარების ერთიანად შეწყვეტისას, მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს სწვაობა საბალანსო ღირებულებასა და მიღებული კომპენსაციისა და სწვა სრულ შემოსავალში აღიარებული ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის ჯამს შორის.

თუ გადაცემული აქტივი უფრო დიდი ფინანსური აქტივის ნაწილია, მაგალითად, როდესაც საწარმო გადასცემს საპროცენტო ფულადი სახსრების შემოსავლებს, რომლებიც წარმოადგენს სავალთ ინსტრუმენტის ნაწილს და გადაცემული ნაწილი განსაზღვრულია ერთიანად აღიარების შესაწყვეტად, უფრო დიდი ფინანსური აქტივის წინა საბალანსო ღირებულება უნდა გადანაწილდეს იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარება გრძელდება და რომელთა აღიარებაც შეწყდა, მათი გადაცემის მომენტში განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით. ამ მიზნით, შენარჩუნებული მომსახურების აქტივი განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ნაწილი, რომლის აღიარებაც გრძელდება. მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს სწვაობა აღიარება შეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და ამ ნაწილზე მიღებული კომპენსაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის ჯამს შორის, რომელიც გადანაწილებულია სწვა სრულ შემოსავალში აღიარებულ ნაწილზე.

აკუმულირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარდა სწვა სრულ შემოსავალში, გადანაწილდება იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარება გრძელდება და რომელთა აღიარებაც შეწყდა, აღნიშნული ნაწილების გადაცემის მომენტში განსაზღვრული რეალური ღირებულების გათვალისწინებით.

გადაცემები, რომლებიც არ განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას.

თუ გადაცემა არ იწვევს აღიარების შეწყვეტას იმის გამო, რომ საწარმო ინარჩუნებს გადაცემულ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, საწარმომ უნდა განაგრძოს გადაცემული აქტივის ერთიანად აღიარება და აღიაროს ფინანსური

ვალდებულება საკომპენსაციო გადასახდელებისათვის. შემდგომ პერიოდებში საწარმომ უნდა აღიაროს გადაცემულ აქტივზე ნებისმიერი შემოსავლები და ფინანსური ვალდებულებიდან წარმოშობილი ნებისმიერი ხარჯები.

როდესაც საწარმო განაგრძობს აქტივის აღიარებას მასში მისი მონაწილეობის მოცულობის მიხედვით, მაშინ იგი აღიარებს დაკავშირებულ ვალდებულებასაც. გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების შეფასება ხდება საწარმოს მიერ შენარჩუნებული უფლებებისა და ვალდებულებების მსგავსად. დაკავშირებული ვალდებულების შეფასება იმგვარად, რომ გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების წმინდა საბალანსო ღირებულების თანხა იყოს:

- საწარმოს მიერ შენარჩუნებული უფლებებისა და ვალდებულებების ამორტიზებადი ღირებულება – იმ შემთხვევაში, თუ გადაცემული აქტივი შეფასებულია ამორტიზირებადი ღირებულებით; ან
- საწარმოს მიერ შენარჩუნებული ალტერნატიული მეთოდით შეფასებული უფლებებისა და ვალდებულებების ღირებულებების ტოლი – იმ შემთხვევაში, თუ გადაცემული აქტივი რეალური ღირებულებითაა შეფასებული.

საწარმო ვალდებულია განაგრძოს გადაცემული ფინანსური აქტივიდან ნებისმიერი შემოსავლების აღიარება მისი მონაწილეობის მოცულობის პროპორციულად და განაგრძოს დაკავშირებული ვალდებულებიდან წარმოშობილი ნებისმიერი ხარჯის აღიარება.

შემდგომი შეფასების მიზნით, გადაცემული აქტივის და დაკავშირებული ვალდებულების რეალური ღირებულების ნებისმიერი აღიარებული ცვლილება და აღრიცხება ერთმანეთის შესაბამისად და მათი გადაფარვა გამორიცხულია.

თუ საწარმოს მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში მხოლოდ ფინანსური აქტივის ნაწილში მონაწილეობაა ე.ი. როდესაც საწარმო ინარჩუნებს გადაცემული აქტივის ნაწილის გამოსყიდვის უფლებას (ოფციონს), ან ინარჩუნებს ნარჩენი ღირებულებით ლიკვიდაციის უფლებას, რაც არ განაპირობებს საკუთრებასთან დაკავშირებული არსებითად ყველა რისკისა და სარგებლის შენარჩუნებას და საწარმო კონტროლს ინარჩუნებს, იგი ანაწილებს ფინანსური აქტივის ადრინდელ საბალანსო ღირებულებას იმ ნაწილზე, რომლის აღიარებაც გრძელდება მონაწილეობის პროპორციულად და იმ ნაწილზე, რომლის აღიარებაც უკვე შეწყდა, ამ ნაწილების გადაცემის განხორციელების დღისათვის არსებულ რეალურ ღირებულებებზე დაყრდნობით. ამ მიზნით მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს სწავლობა: აღიარებაშეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და ამ ნაწილზე მიღებული კომპენსაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული შე-

მოსულობის ან წარადლის ჯამს შორის, რომელიც გადანაწილებულია სწვა სრულ შემოსავალში აღიარებულ ნაწილზე.

აკუმულირებული შემოსულობა ან წარადლი, რომელიც აღიარებული იყო სწვა სრულ შემოსავალში, გადანაწილდება იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარებაც გრძელდება და რომელთა აღიარებაც უკვე შეწყდა ამ ნაწილების შესაბამის რეალურ ღირებულებებზე დაყრდნობით.

თუ გადაცემული აქტივის აღიარება გრძელდება, არ შეიძლება აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა. ასევე, საწარმოს არ შეუძლია გადაცემული აქტივიდან წარმოშობილი არანაირი შემოსავლისა და დაკავშირებული ვალდებულებიდან წარმოშობილი არანაირი ხარჯების ურთიერთგადაფარვა.

თუ აქტივის გადამცემა მის მიმღებს სთავაზობს არაფულად გირაოს (მაგ., სავალთ ან წილობრივ ინსტრუმენტს), გადამცემსა და მიმღებს შორის არაფულადი გირაოს აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, აქვს თუ არა მიმღებს უფლება, გაყიდოს ან სელახლა დააგირაოს მიღებული გირაო (უზრუნველყოფა) და იმაზე, უზრუნველყო თუ არა გადამცემმა ვალდებულების შესრულება.

გადამცემმა და მიმღებმა არაფულადი გირაოს აღრიცხვა უნდა განახორციელონ შემდეგნაირად:

1. თუ მიმღებს გააჩნია საკონტრაქტო უფლება, გაყიდოს ან გადააგირაოს მიღებული უზრუნველყოფა, გადამცემმა უნდა მოახდინოს აღნიშნული აქტივის რეკლასიფიცირება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში სწვა აქტივებისაგან განცალკევებით, ე.ი. როგორც გასესხებული აქტივი, დაგირავებული წილობრივი ინსტრუმენტი ან გამოსყიდული მოთხოვნა;
2. თუ მიმღები ყიდის გირაოდ მიღებულ უზრუნველყოფას, იგი აღიარებს გაყიდვიდან მიღებულ თანხებსა და დაგირავებული აქტივის უკან დაბრუნებით გამოწვეულ, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ვალდებულებას;
3. თუ გადამცემი ვერ ახერხებს კონტრაქტის პირობებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულებას და უკვე აღარ აქვს დაგირავებული აქტივის გამოსყიდვის უფლება, მან უნდა შეწყვიტოს მისი აღიარება, ხოლო მიმღებმა უნდა აღიაროს გირაოს სახით მიღებული უზრუნველყოფა, როგორც თავისი აქტივი თავდაპირველად რეალური ღირებულებით და იმ შემთხვევაში, თუ გადმოცემული აქტივი უკვე გაყიდულია, უნდა შეწყვიტოს გირაოდ მიღებული უზრუნველყოფის უკან დაბრუნების ვალდებულების აღიარება;

4. სწვა შემთხვევაში გადამცემმა უნდა განაგრძოს დაგირავებული აქტივის საკუთარ აქტივად განხილვა, სოლო მიმღებმა მიღებული გირათ აქტივად არ უნდა აღიაროს.

აღიარების შეწყვეტის პრინციპების საილუსტრაციო მაგალითებია:

- ა. **გამოსყიდვის შეთანხმებები და ფასიანი ქაღალდების გასესება.** თუ აქტივი გაყიდულია მისი უკან გამოსყიდვის შეთანხმების საფუძველზე ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამსესებლის უკუგების ღირებულებით, ან/და იგი გასესებულია გადამცემი პირისათვის მისი უკან დაბრუნების შეთანხმებით, მისი აღიარება შეწყვეტილი არ უნდა იყოს იმ მიზეზით, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს. თუ მიმღები პირი უფლებას იძენს, გაყიდოს ან დააგირაოს აქტივი, გადამცემი პირი ახდენს აქტივის რეკლასიფიცირებას საკუთარ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, - მაგალითად, გასესებულ აქტივად ან გამოსყიდულ მოთხოვნად.
- ბ. **გამოსყიდვის შეთანხმებები და ფასიანი ქაღალდების გასესება – ძირითადად, მსგავსი აქტივები.** თუ ფინანსური აქტივი გაყიდა ფიქსირებული ფასით, ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამსესებლის უკუგების ღირებულებით, იმავე აქტივის, ან თითქმის იმავე აქტივის უკან გამოსყიდვის შეთანხმებით ან/და თუ მისდა ფინანსური აქტივის გასესება ან სესება იმავე აქტივის, ან თითქმის იმავე აქტივის გადამცემი პირისათვის უკან დაბრუნების შეთანხმებით, მისი აღიარება შეწყვეტილი არ უნდა იყოს იმ მიზეზის გამო, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს.
- გ. **გამოსყიდვის შეთანხმებები და ფასიანი ქაღალდების გასესება – ჩანაცვლების უფლება.** თუ ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასის ეკვივალენტურს დამატებული გამსესებლის უკუგების ღირებულებით გამოსყიდვის შეთანხმება, ან მსგავსი ფასიანი ქაღალდების გასესების გარიგება მიმღებ პირს უზრუნველყოფს იმ მსგავსი აქტივების ჩანაცვლების უფლებით, რომლებსაც გააჩნია გადამცემული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი რეალური ღირებულება გამოსყიდვის დღეს, გამოსყიდვის ან ფასიანი ქაღალდების გასესების გარიგების მეშვეობით გაყიდული ან გასესებული აქტივის აღიარება შეწყვეტილი არ უნდა იქნეს, რადგან გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ნებისმიერ შემდგომ რისკსა და სარგებელს.
- დ. **რეალური ღირებულებით გამოსყიდვის უარყოფის უპირველესი უფლება.** თუ საწარმო ყიდის ფინანსურ აქტივს და ინარჩუნებს მხოლოდ გადამცემული აქტივის რეალური ღირებულებით გამოსყიდვის უარყოფის უპირველეს უფლებას (როდესაც მიმღები პირი მას ყიდის),

საწარმო წყვეტს აქტივის აღიარებას, რადგან მან უკვე მოახდინა მფლობელობის ყველა შესაბამისი რისკისა და სარგებლის გადაცემა.

- ე. **ფიქტიური გაყიდვების გარიგება** (ფასიანი ქაღალდების გაყიდვა მისი ნაწილობრივ პერიოდში უკან შესყიდვით საქმიანი აქტივობის იმიტაციის მიზნით). ფინანსური აქტივის გაყიდვიდან მოკლე პერიოდში მისი უკან გამოსყიდვა ზოგჯერ მიიჩნევა ფიქტიურ გაყიდვად. ამგვარი გამოსყიდვა არ კრძალავს აღიარების შეწყვეტას იმ პირობით, თუ ძირითად გარიგებაში გვხვდება აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები. თუმცა, თუ ფინანსური აქტივის გაყიდვის შეთანხმება შესულია ძალაში იმავე აქტივის ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასზე დამატებული გამსესნებლის უკუგების ღირებულებით, უკან გამოსყიდვის შეთანხმების პარალელურად, აქტივის აღიარება არ წყდება.
- ვ. **ძალზე ხელსაყრელი ფუთ-ოფციონები და ქოლ-ოფციონები**. თუ ფინანსური აქტივი შეიძლება უკან იქნეს გამოთხოვილი გადამცემი პირის მიერ და ქოლ-ოფციონი ძალზე ხელსაყრელია, გადაცემა განკუთვნილი არ არის აღიარების შეწყვეტისათვის იმის გამო, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს. აგრეთვე, თუ ფინანსური აქტივი შეიძლება უკან დაბრუნდეს მიმღები პირის მიერ და ფუთ-ოფციონი ძალზე ხელსაყრელია, გადაცემა არ განიხილება აღიარების შესაწყვეტად იმ მიზეზის გამო, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს.
- ზ. **ძალზე არახელსაყრელი ფუთ-ოფციონები და ქოლ-ოფციონები**. ფინანსური აქტივის, რომლის გადაცემული სუბიექტის მსოფლიო ძალზე არახელსაყრელი ფუთ-ოფციონის ფლობის მიმღები ან ძალზე არახელსაყრელი ქოლ-ოფციონის ფლობის გადამცემი, აღიარება არის შეწყვეტილი. აღნიშნული ხდება იმის გამო, რომ გადამცემი პირი მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს გადასცემს.
- თ. **რეალური ღირებულების ფუთ და ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმების სუბიექტის აქტივები**. ფინანსური აქტივის მსოფლიო ფუთ ან ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმების სუბიექტის გადაცემა, რომლებსაც გამოსყიდვის პერიოდში გააჩნია ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი საადისრულებო ან გამოსყიდვის ღირებულება, იწვევს აღიარების შეწყვეტას, რადგან ხდება მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკისა თუ სარგებლის გადაცემა.
- ი. **ანგარიშსწორების პირობების აცილება**. ანგარიშსწორების პირობების აცილება წარმოადგენს უპირობო გამოსყიდვის (ქოლ) ოფციონს, რომელიც საწარმოს უფლებას აძლევს

უკან გამოითხოვოს გადაცემული აქტივები, ზოგიერთი შეზღუდვის გამო. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი ოფციონი არ იწვევს საწარმოს მიერ მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკისა და სარგებლის შენარჩუნებას, იგი კრძალავს აღიარების შეწყვეტას მხოლოდ გამოსყიდვის სუბიექტის ღირებულების ოდენობით (დაგუშვით, რომ მიმდებ პირს არ შეუძლია აქტივების გაყიდვა). მაგალითად, თუ სასესხო აქტივის ტრანსფერის საბალანსო ღირებულება და გარიგების დანახარჯები 100000 ლარის ტოლია და ნებისმიერი ინდივიდუალური სესხი შეიძლება უკან იყოს გამოთხოვილი, მაგრამ სესხების საერთო რაოდენობა, რომელიც შეიძლება იქნეს გამოსყიდული, არ უნდა აღემატებოდეს 10000 ლარს, 90000 ლარის ღირებულების სესხები განკუთვნილია აღიარების შესაწყვეტად.

ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტა

საწარმომ ფინანსური ვალდებულება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა ამოიღოს, როდესაც ის შესრუდება – ე.ი. როდესაც კონტრაქტით განსაზღვრული ვალდებულება დაიფარება, გაუქმდება ან ვადა გაუვა.

გამსესხებელსა და მსესხებელს შორის არსებითად განსხვავებული პირობების მქონე სავალდებულო ინსტრუმენტის გაცვლა განხილულ უნდა იქნეს, როგორც თავდაპირველი ფინანსური ინსტრუმენტის ანუღირება და ანალი ფინანსური ვალდებულების აღიარება.

გაუქმებული ან სხვა მხარისათვის გადაცემული ფინანსური ვალდებულების ან მისი ნაწილის საბალანსო ღირებულებასა და გადახდილ თანხას შორის სხვაობა, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

ფინანსური ვალდებულება (ან მისი ნაწილი) უქმდება, როდესაც დებიტორი:

- ფარავს ვალდებულებას (ან მის ნაწილს) კრედიტორის დაგალიანების დაფარვით, უმთავრესად ფულადი სახსრების, სხვა ფინანსური აქტივის, საქონლის ან მომსახურების მიწოდების საშუალებით; ან
- იგი კანონიერად თავისუფლდება წინამდებარე ვალდებულების (ან მისი ნაწილის) პასუხისმგებლობისაგან, სასამართლო პროცესის ან კრედიტორის მეშვეობით.

თუ საწარმო ახდენს ფინანსური ვალდებულების გამოსყიდვას, მან უნდა გადაანაწილოს ფინანსური ვალდებულების წინა საბალანსო ღირებულება ვალდებულების იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარებაც გრძელდება და რომელთა აღიარებაც უკვე შეწყდა, ამ ნაწილების გამოს-

ყიდვის დღეს განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით. განსწავება აღიარებაშეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და გადახდილ საკომპენსაციო თანხას შორის, ნებისმიერი გადაცემული არაფულადი აქტივისა და აღიარებაშეწყვეტილი ნაწილიდან წარმოშობილი აღიარებული ვალდებულების ჩათვლით, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

ფინანსური ვალდებულება (ან მისი ნაწილი) უქმდება, როდესაც დებიტორი:

- თუ საგალო ინსტრუმენტის ემიტენტი გამოისყიდის აღნიშნულ ინსტრუმენტს, გალი გაუქმდება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ემიტენტი ამ ინსტრუმენტის ბაზრის შექმნელია ან ახლო მომავალში ვარაუდობს ამის გაკეთებას.
- მესამე მხარისათვის თანხების გადახდა, ტრასტის ჩათვლით (ზოგჯერ მას უწოდებენ „არსებითად ანულირებას“), თავისთავად არ ამცირებს დებიტორის ვალდებულებას კრედიტორის წინაშე, კანონიერი შეღავათების არარსებობის შემთხვევაში.
- თუ დებიტორი მესამე მხარეს თანხებს უხდის იმისათვის, რომ მან ვალდებულება იკისროს და ატყობინებს თავის კრედიტორს, რომ მესამე მხარემ აღიარა საგალო ვალდებულება, დებიტორი არ წყვეტს საგალო ვალდებულების აღიარებას. თუ დებიტორი მესამე მხარეს თანხებს უხდის, რომ მან აღიაროს ვალდებულება და კანონიერ შეღავათებს იღებს მისი კრედიტორისაგან, დებიტორი აუქმებს ვალს. თუმცა, თუ დებიტორი თანახმაა საგალო გადასახდელები მესამე მხარეს ან პირდაპირ მის პირად კრედიტორს გადაუხადოს, დებიტორი აღიარებს ახალ საგალო ვალდებულებას მესამე მხარის წინაშე.
- ზოგ შემთხვევაში, კრედიტორი დებიტორს ათავისუფლებს მისი გადასახდელების მიმდინარე ვალდებულებისაგან, მაგრამ დებიტორი აღიარებს გადახდის საგარანტიო ვალდებულებას, თუ წინასწარ აღიარებული ვალდებულების ნაწილი შეიძლება არ დაიფაროს, ამ შემთხვევაში დებიტორი:
 - აღიარებს ახალ ფინანსურ ვალდებულებას, რომელიც დამყარებულია მისი გარანტიის ვალდებულების რეალურ ღირებულებაზე; და
 - აღიარებს 1. გარიგების დროს გაწეულ ნებისმიერ დანახარჯებსა და 2. თავდაპირველი ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას გამოკლებული ახალი ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის სწავობაზე დამყარებულ შემოსულობას ან ზარალს.

რეკლასიფიკაცია

ბასს 32-ის შესაბამისად, საწარმომ ფინანსურ ინსტრუმენტს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია უნდა მიანიჭოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება ყველა შესაბამისი მანასიათებელი და დააკმაყოფილებს ყველა პირობას. წინააღმდეგ შემთხვევაში საწარმომ უნდა მოახდინოს ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია. მაგალითად, თუ საწარმო გამოსცემს ყველა მის მიერ გამოშვებულ არადაბრუნებად ინსტრუმენტს, საწარმომ მათი გამოსცემის დღიდან დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს უნდა შეუცვალოს კლასიფიკაცია და გადაიტანოს წილობრივი ინსტრუმენტების საკლასიფიკაციო ჯგუფში.

საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა ასახოს შემდეგნაირად:

- წილობრივი ინსტრუმენტი ფინანსური ვალდებულების საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება ყველა მანასიათებელი, ან აღარ დააკმაყოფილებს ყველა პირობას. ფინანსური ვალდებულება უნდა შეფასდეს ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის. საწარმომ რეკლასიფიკაციის თარიღით საკუთარ კაპიტალში უნდა აღიაროს სწავობა წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულებას შორის;
- ფინანსური ვალდებულება წილობრივი ინსტრუმენტის საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება ყველა შესაბამისი მანასიათებელი, ან დააკმაყოფილებს ყველა პირობას. წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრა რეკლასიფიკაციის თარიღით.

ბასს 39-ის მიხედვით, საწარმოს არა აქვს იმ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის სწავ კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად მოგებაში ან ზარალში ასახვით, მისი ფლობის პერიოდში ან გამოშვებამდე, ასევე, არა აქვს სწავ კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება იმ ფინანსური ინსტრუმენტისა, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად მოგებაში ან ზარალში ასახვით, თუ თავდაპირველი აღიარებისას ის კლასიფიცირებული იყო რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად მოგებაში ან ზარალში ასახვით, და სწავ კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება აქვს ფინანსური ინსტრუმენტისა, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად მოგებაში ან ზარალში ასახვით, თუ ფინანსურ აქტივს უკვე აღარ ინარჩუნებენ უახლოეს პერიოდში გაყიდვის ან

გამოსყიდვის მიზნით.

თუ განზრახვის ან შესაძლებლობის ცვლილების შედეგად ინვესტიცია აღარ განიხილება, როგორც დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია, იგი რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს, როგორც გასაყიდად არსებული და სელახლა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ხოლო სწავლობა მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღირიცხოს შესაბამისად.

თუ შესაძლებელი ხდება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების საიმედოდ შეფასება, რომელთათვისაც ამგვარი შეფასება ადრე შეუძლებელი იყო და მოთხოვნილია, რომ აქტივი ან ვალდებულება შეფასდეს რეალური ღირებულებით იმ შემთხვევაში, თუ საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, აქტივი ან ვალდებულება სელახლა უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ხოლო სწავლობა მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღირიცხოს შესაბამისად.

შემოსულობები და ზარალი

ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც არ წარმოადგენს ჰეჯირების ურთიერთობის ნაწილს, უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:

- მოგებაში ან ზარალში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივიდან ან ფინანსური ვალდებულებიდან მიღებული შემოსულობები და ზარალი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში;
- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივიდან მიღებული შემოსულობა ან ზარალი, გარდა გაუფასურების ზარალისა და სავალუტო კურსის ცვლილებით მიღებული შემოსულობებისა და ზარალისა, უნდა აღიარდეს სწავ სრულ შემოსავალში, ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტამდე; ხოლო აღიარების შეწყვეტისას, მანამდე სწავ სრულ შემოსავალში აღიარებული აკუმულირებული შემოსულობა და ზარალი საკუთარი კაპიტალიდან რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება. თუმცა, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით გამოანგარიშებული საპროცენტო შემოსავლები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. დივიდენდი გასაყიდად არსებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში მაშინ, როდესაც დამტკიცებულია საწარმოს უფლება – მიიღოს გადასახდელი თანხა.

ამორტიზებული ღირებულებით ასახულ ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული შექმოსავლებისა და ზარალის აღიარება ხდება მოგებაში ან ზარალში ამორტიზების პროცესის მეშვეობით, ან როდესაც ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების აღიარება შეწყდება ან ისინი გაუფასურებულია.

თუ საწარმო ფინანსურ აქტივს აღიარებს ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვის გამოყენებით, არ უნდა აღიარდეს ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების არანაირი ცვლილება (გაუფასურების ზარალის გარდა), რომელსაც ადგილი აქვს გარიგების დადებიდან ანგარიშსწორების დღემდე, თუ ეს ეხება თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ აქტივებს. ამასთან, რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილება უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, ან საკუთარ კაპიტალში.

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა თბიქტური მტკიცებულება იმისა, რომ ფინანსური აქტივი ან ფინანსურ აქტივთა ჯგუფი გაუფასურებულია. თუ არსებობს რაიმე ასეთი მტკიცებულება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს გაუფასურების ზარალის ოდენობა.

ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები

თუ არსებობს ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული სესხებისა და მითხვნების ან დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების გაუფასურებით წარმოშობილი ზარალის რეალური ნიშნები, ზარალის ოდენობა უნდა შეფასდეს, როგორც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური აქტივის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით (ე.ა. საწყისი აღიარების დროს გამოთვლილი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი) დისკონტირებული მომავალი სავარაუდო ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას შორის სხვაობა. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს პირდაპირ, ან შესწორების ანგარიშის გამოყენებით. ზარალის თანხა უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

საწარმო, პირველ რიგში, განსაზღვრავს, გაუფასურების თბიქტური მტკიცებულება არსებობს განცალკევებით, ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი ფინანსური აქტივებისათვის, თუ ინდივიდუალურად ან ერთიანად ფინანსური აქტივებისათვის, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვან აქტივებს არ წარმოადგენს. თუ საწარმო დაადგენს, რომ არ არსებობს გაუფასურების თბიქტური მტკიცებულება ინდივიდუალურად შეფასებულ ფინანსურ აქტივზე, მიუხედავად იმისა, მნიშვნელოვანია თუ არა იგი, საწარმო აქტივს მიაკუთვნებს მსგავსი საკრედიტო რისკის მანასიათებლების მქონე ფინანსურ აქტივთა ჯგუფს და მთლიანობაში მათ განიხილავს გაუფასურებისათვის. აქტივები, რომელთა გაუფასურების შეფასება ინდივიდუალურად ხდება და რომლებისთვისაც

საც გაუფასურების წარაღობა აღიარება გრძელდება, არ შეიძლება მიეკუთვნოს აქტივთა ჯგუფს, რომელთა გაუფასურების შემოწმება ერთად ხდება.

თუ შემდგომ პერიოდში გაუფასურების წარაღობა მცირდება და შემცირება შეიძლება თბიეკტურად დაკავშირებულ იქნეს მოვლენასთან, რომელიც წარმოიშვა გაუფასურების წარაღობის აღიარების შემდეგ, მაგალითად, დებიტორის საკრედიტო რეიტინგის გაუმჯობესება, უნდა მოხდეს მანამდე აღიარებული გაუფასურების წარაღობის უკუგატარება პირდაპირ ან შესწორების ანგარიშის კორექტირებით. აღდგენამ არ უნდა გამოიწვიოს ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების გაზრდა ამორტიზებულ ღირებულებაზე მეტად, რომელიც იარსებებდა იმ შემთხვევაში, თუ გაუფასურება არ იქნებოდა აღიარებული გაუფასურების უკუგატარების თარიღით. უკუგატარების თანხა აღიარებული უნდა იყოს მოგებაში ან წარაღობაში.

თვითღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები

თუ არსებობს თბიეკტური მტკიცებულება იმისა, რომ გაუფასურების წარაღობა წარმოიშვა არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, რომელიც ასახული არ არის რეალური ღირებულებით იმის გამო, რომ შეუძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, ან წარმოებულ აქტივთან დაკავშირებით, რომელიც მიბმულია არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე და განადიდებულ უნდა იქნეს ასეთი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, გაუფასურების წარაღობა უნდა შეფასდეს, როგორც სწვაობა ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მსგავს ფინანსურ აქტივზე უკუგების მიმდინარე საბაზრო განაკვეთით დისკონტირებული საგარაუდო მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას შორის.

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები

როდესაც გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შემცირება აღიარებულია სწვა სრულ შემოსავალში და არსებობს თბიეკტური მტკიცებულება იმისა, რომ აქტივი გაუფასურდა, სწვა სრულ შემოსავალში აღიარებული აკუმულირებული წარაღობა ამოღებულ უნდა იქნეს საკუთარი კაპიტალიდან და უნდა აღიარდეს მოგებაში ან წარაღობაში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ფინანსური აქტივის აღიარება შეწყვეტილი არ იყო.

საკუთარი კაპიტალიდან მოგებაში ან წარაღობაში რეკლასიფიცირებული აკუმულირებული წარაღობა უნდა იყოს შექმნის ღირებულებასა (ყველა ძირითადი გადასახდელი თანხისა და ამორტიზაციის გამოკლებით) და მიმდინარე რეალურ ღირებულებას შორის სწვაობას გამოკლებული

ამ ფინანსური აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი, რომლებიც ადრე აღიარებული იყო მოგებაში ან ზარალში.

გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებულ წილობრივ ინსტრუმენტებში განსორციელებული ინვესტიციების გაუფასურების ზარალი, რომელიც აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში, არ შეიძლება იქნეს უკუგატარებული მოგებაში ან ზარალში.

თუ შემდგომ პერიოდში გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული საგალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება იზრდება და ეს ზრდა შეიძლება ობიექტურად მიეკუთვნოს მოგებაში ან ზარალში გაუფასურების აღიარების შემდგომ მომხდარ მოვლენას, უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის უკუგატარება, მოგებაში ან ზარალში აღიარებული უკუგატარების თანხით.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების საწყისი შეფასება

ფინანსური აქტივის და ფინანსური ვალდებულების აღიარება ხდება ან გარიგების თარიღით, ან განაღდებას თარიღით აღრიცხვით. მიუხედავად იმისა, თუ რომელი მეთოდი გამოიყენება და როდის ხდება აღიარება, ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების თარიღისათვის, საწარმო აფასებს მას, როგორც რეალურ ღირებულებას პლუს გარიგების ის დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება ფინანსური აქტივის შექმნის ან ფინანსური ვალდებულების ემისიას.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ დადებულ გარიგებაში.

როდესაც გამოიყენება ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა, საწარმო გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდში მისაღები აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერ ცვლილებას ისევე აღრიცხავს, როგორც შესყიდულ აქტივს. სწვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული აქტივების ღირებულების ცვლილება არ უნდა აღიარდეს; ის აღიარდება მოგებაში ან ზარალში აქტივებისათვის, რომლებიც კლასიფიცირებულია მოგებაში ან ზარალში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივებად და იგი აღიარებული უნდა იყოს სწვა სრულ შემოსავალში აქტივებისათვის, რომლებიც კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად არსებული აქტივები.

როდესაც საწარმო თვითღირებულებით ან ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული აქტივისათვის განაღდებას დღით აღრიცხვის მეთოდს იყენებს, აქტივის საწყისი შეფასება ხდება

გარიგების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით.

ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებადი ღირებულება არის ღირებულება, რომლითაც შეფასებულია ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება თავდაპირველი აღიარების დროს, მინუს ძირითადი გადასანდელი თანხები, პლუს ან მინუს აკუმულირებული ამორტიზაცია, თავდაპირველ ღირებულებასა და დაფარვის დროინდელ ღირებულებას შორის ნებისმიერი სწავლობის ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით და მინუს გაუფასურების ზარალი ან ამოუღებლობის ნებისმიერი დანაკარგები.

ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი არის ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და საპროცენტო შემოსავლების ან სარჯების შესაბამის პერიოდში გადანაწილების მეთოდი. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც ზუსტად ადისკონტებს მომავალში მისაღებ ან გადასანდელ საგარაუდო ფულად სახსრებს ფინანსური ინსტრუმენტის მოსალოდნელი მომსახურების ვადის განმავლობაში, ან ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების წმინდა საბალანსო ღირებულების მოკლე პერიოდის განმავლობაში. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოანგარიშების დროს, საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტებიდან ფულადი ნაკადები უნდა შეაფასოს ყველა საკონტრაქტო პირობის გათვალისწინებით (მაგალითად, წინასწარი გადახდები, ქოლი და მსგავსი ოფციონები), მაგრამ არ უნდა გაითვალისწინოს მომავალი საკრედიტო დანაკარგები. გამოანგარიშება შეიცავს ყველა საზღაურსა და გადახდილ ან მიღებულ ერთეულს (აქტივის ნომინალური ღირებულების ცვლილების ყოველი ერთეული) კონტრაქტის მხარეებს შორის, აგრეთვე გარიგების დანახარჯებსა და ნებისმიერ წინასწარ გადახდებს, პრემიებსა თუ ფასდათმობებს. არსებობს პრეზუმცია, რომ ერთგვაროვანი ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის საგარაუდო მომსახურების ვადა და ფულადი ნაკადები შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. თუმცა, იმ იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ფულადი ნაკადებისა და ფინანსური ინსტრუმენტების საგარაუდო მომსახურების ვადის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, საწარმომ საკონტრაქტო ფულადი ნაკადები უნდა განიხილოს ფინანსური ინსტრუმენტის სრული საკონტრაქტო ვადისათვის.

ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება

როგორც აღნიშნული იყო, ფინანსური აქტივის საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასების მიზნით, ხდება ფინანსური აქტივების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსური აქტივებად, დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებად, სესხებად და მითხოვნებად და გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებად. აღნიშნული კატეგორიები გამოიყენება შეფასე-

ბისა და მოგების ან ზარალის აღიარებისათვის. საწარმოს შეუძლია აღნიშნული კატეგორიებისათვის სხვა განმსაზღვრელები გამოიყენოს, ან სხვა კატეგორიზაციას მიმართოს, როდესაც ინფორმაციას წარადგენს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად.

საწყისი აღიარების შემდეგ, საწარმომ ფინანსური აქტივები, აქტივის სახით არსებული წარმოებულების ჩათვლით, უნდა შეაფასოს მათი რეალური ღირებულებით, გარიგების დანახარჯების ყოველგვარი გამოქვითვების გარეშე, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას გაყიდვის ან სხვა სახის გასწვებისას. გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური აქტივები, როგორცაა:

- სესხები და მოთხოვნები, რომლებიც უნდა შეფასდეს ამორტიზებული ღირებულებით ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით;
- დაფარვის ვადაზე ფლობილი ინვესტიციები, რომლებიც უნდა შეფასდეს ამორტიზებული ღირებულებით ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით; და
- ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა ფასი კოტირებული არ არის აქტიურ ბაზარზე და რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება არ შეიძლება, მათთან მიმართული წარმოებულები, რომელთა განადგებაც უნდა განხორციელდეს არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტების მიღებით, რომელთა შეფასებაც ხდება თვითღირებულებით.

ფინანსური აქტივების შეფასება, რომლებიც კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული მუხლები, ხდება ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად.

ყველა ფინანსური აქტივი, გარდა რეალური ღირებულებით აღრიცხული აქტივებისა მოგებაში ან ზარალში ასახვით, ექვემდებარება გაუფასურების შემოწმებას.

მაგალითი 9.

გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივზე გარიგების დანახარჯების საწყისი და შემდგომი შეფასება

აქტივი ნაყიდაა 100 ლ. პლუს შესყიდვის საკომისიო 2 ლ. აქტივის საწყისი შეფასება ხდება 102 ლ. საანგარიშგებო თარიღი დგება ერთი დღის შემდეგ, როდესაც აქტივის კოტირებული საბაზრო ფასი არის 100 ლ. თუ აქტივი გაიყიდა, საკომისიო 3 ლ. უნდა იქნეს გადახდილი. აღნიშნულ დღეს, აქტივი შეფასებული იქნება 100 ლარის ღირებულებით (გაყიდვის შესაძლო საკომისიოს გათვალისწინების გარეშე) და საწარმო აღიარებს 2 ლარის ზარალს სხვა სრულ შემოსავალში. თუ გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს გააჩნია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები, გარიგების დანახარჯები ამორტიზებული უნდა იყოს მოგებაში ან ზარალში, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით. თუ გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს არ

გაანხია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები, გარიგების დანახარჯები უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აქტივის აღიარება შეწყდება ან იგი გაუფასურდება.

ფინანსური ვალდებულებების შემდგომი შეფასება

საწყისი შეფასების შემდგომ, საწარმომ ყველა ფინანსური ვალდებულება უნდა შეაფასოს ამორტიზებადი ღირებულებით ეფექტური საბროცენტო მეთოდის გამოყენებით. გამონაკლისს წარმოადგენს:

- რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებები, მოგებაში ან ზარალში ასახვით. ასეთი ვალდებულებები, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, გარდა წარმოებული ვალდებულებისა, რომელიც დაკავშირებულია არაკოტირებული წილობრივ ინსტრუმენტთან და გადახდილ უნდა იქნეს არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, რომელთა რეალური ღირებულებაც არ შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. იგი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით;
- ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიშვა იმ ფინანსური აქტივის გადაცემისას, რომელიც განკუთვნილი არ არის აღიარების შეწყვეტისათვის ან ნაგარაუდებია მასში შემდგომი მონაწილეობის შესაძლებლობა;
- ფინანსური გარანტიის კონტრაქტები. საწყისი აღიარების შემდგომ, ამგვარი კონტრაქტის ემიტენტმა ეს კონტრაქტი უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესით:
 - ბასს 37-ის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა; და
 - თავდაპირველად აღიარებული თანხა, გამოკლებული ბასს 18-ის შესაბამისად აღიარებული მოლიანი ამორტიზაცია.
- ვალდებულებები სესხის გაცემაზე საბაზრო საბროცენტო განაკვეთზე დაბალი განაკვეთით. საწყისი აღიარების შემდგომ, ამგვარი ვალდებულების ემიტენტმა ეს ვალდებულება უნდა შეაფასოს ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ანალოგიურად.

ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირდება, ექვემდებარება ჰეჯირების აღრიცხვის მეთოდებს.

რეალური ღირებულებით შეფასება

ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება არის ის თან-

ნა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“.

რეალური ღირებულების განმარტების ნაზგასმა წარმოადგენს პრეზუმციას, როდესაც საწარმოს გაერთიანება ხდება ლიკვიდაციის, მისი ოპერაციების მოცულობის მატერიალურად შემცირების ან არანელსაყრელი პირობების გარიგების მიღების ნებისმიერი განზრახვის გარეშე. რეალური ღირებულება არ წარმოადგენს აგრეთვე თანხას, რომელსაც საწარმო მიიღებდა ან გადაიხდიდა იძულებითი გარიგების შედეგად, არასასურველი ლიკვიდაციის ან აღწერილი ქონების გაყიდვის დროს. თუმცა, რეალური ღირებულება აისახება ინსტრუმენტის საკრედიტო ხარისხზე.

რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულებაა აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასები.

ფინანსური ინსტრუმენტი აქტიურ ბაზარზე კოტირებულად განიხილება, თუ კოტირებული ფასები იოლად და რეგულარულად მიღებადია ბირჟიდან, დილერისაგან, ბროკერისაგან, ან მარეგულირებელი სააგენტოდან და აღნიშნული ფასები ასახავს აქტუალურ და რეგულარულ საბაზრო გარიგებებს საფონდო ბირჟაზე. რეალური ღირებულება განისაზღვრება ყიდვისა და გაყიდვის მსურველებს შორის ფასზე შეთანხმების მეშვეობით, საფონდო ბირჟაზე გარიგების წარმოებისას. აქტიურ ბაზარზე გაყიდული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების განსაზღვრის მიზანია, რომ იგი წარმოჩნდეს იმ ფასით, რომლითაც აღნიშნული ინსტრუმენტის გარიგება აისახებოდა საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უპირატეს აქტიურ ბაზარზე, რომელშიც საწარმოს სწრაფად შეუძლია შესვლა. თუმცა, საწარმო ახორციელებს უპირატესი ბაზრის ფასის კორექტირებას იმ მიზნით, რომ წარმოაჩინოს კონტრაგენტის ნებისმიერ საკრედიტო რისკში არსებული სხვაობები, აღნიშნულ ბაზარზე გაყიდულ ინსტრუმენტებსა და შეფასებულ ინსტრუმენტებს შორის. აქტიურ ბაზარზე ფასების საჯარო კოტირების არსებობა წარმოადგენს რეალური ღირებულებების არსებობის საუკეთესო დამადასტურებელ ნიშნებს და როდესაც ისინი არსებობს, მათი გამოყენება ხდება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების შესაფასებლად.

თუ რომელიმე ფინანსური ინსტრუმენტის ბაზარი აქტიური არ არის, საწარმო რეალურ ღირებულებას განსაზღვრავს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით. შეფასების ტექნიკის გამოყენების მიზანია, განისაზღვროს, რა იქნებოდა გარიგების ფასი შეფასების თარიღისათვის, „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით უსრულებულ გაცვლაში, რომელიც მოტივირებულია ბიზნესის ნორმალური მოსაზრებებით. შეფასების ტექნიკა მოიცავს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეთა შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით უსრულებულ, უახლოესი პერიოდის საბაზრო გარიგებების გამოყენებას, თუ ეს ხელმისაწვდომია, ასევე სხვა არსებითად იდენტური

ინსტრუმენტის მიმდინარე რეალური ღირებულების გათვალისწინებას, დისკონტირებული ფულადი ნაკადების ანალიზსა და ფასწარმოქმნის მოდელების შერჩევას. თუ არსებობს ისეთი შეფასების ტექნიკა, რომელსაც ჩვეულებრივ ბაზრის მონაწილეები იყენებენ ამ ინსტრუმენტის ფასის დასადგენად და ამ მეთოდიკით დემონსტრირებულია აქტიური ბაზრის გარიგებებიდან მოპოვებული ფასების საიმედო შეფასება, საწარმო ამ ტექნიკას იყენებს.

მოთხოვნის მახასიათებლის მქონე ფინანსური ვალდებულების, მაგალითად, მოთხოვნამდე დეპოზიტი, რეალური ღირებულება არ შეიძლება იყოს ნაკლები, ვიდრე მოთხოვნისთანავე გადასანდელი თანხა, რომელიც დისკონტირებულია პირველივე თარიღით, როცა გადასანდელი თანხა შეიძლება იქნეს მოთხოვნილი.

ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შეფასების შესაბამისი ტექნიკა აერთიანებს საბაზრო პირობების შესახებ ემპირიულ საბაზრო მონაცემებსა და სწვა ფაქტორებს, რომლებსაც გააჩნიათ დაახლოებით მსგავსი გავლენა ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებაზე. ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება დამოკიდებულია ერთ ან მეტ ისეთ ფაქტორზე, როგორიცაა:

- ფულის დროითი ღირებულება;
- საკრედიტო რისკი;
- უცხოური ვალუტის გადაცვლის ფასები;
- სასაქონლო ფასები;
- წილობრივი ფასიანი ქაღალდების ფასები;
- ცვალებადობა (ე.ი. ფინანსური ინსტრუმენტის ან სწვა მუხლის ფასების მომავალი ცვლილებების მოცულობა);
- წინასწარ გადახდის რისკი და დათმობის რისკი;
- ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების მომხანურების ფასები.

8.3. ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა

ფინანსური ინსტრუმენტები, მათი წარდგენა რეგულირდება ბასს 32-ით „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“.

ბასს 32 აწესებს ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად წარდგენის, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვის პრინციპებს. იგი იხილავს ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივებად, ვალდებულებებად და წილობრივ ინსტრუმენტებად. ანდენს მათთან დაკავშირებული პროცენტუბის, დივიდენდების, წარალისა და შემოსულობების კლასიფიკაციას ემიტენტის პოზიციიდან. სტანდარტი აგრეთვე, იხილავს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვის შემთხვევებს.

ბასს 32 უნდა გამოიყენოს ყველა სამეურნეო ერთეულმა ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის.

ბასს 32 გამოიყენება არაფინანსური მუხლების ყიდვისა და გაყიდვის კონტრაქტებისათვის, რომლებიც შესაძლებელია ანაზღაურდეს ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის საშუალებით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ისე თითქოს ეს კონტრაქტები წარმოადგენდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებს, გარდა იმ კონტრაქტებისა, რომლებიც დაიდო და ძალაშია არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად.

არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის კონტრაქტების ანაზღაურების სწავდასწავა გზა არსებობს. იგი შეიძლება განხორციელდეს ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. მათ შორის, როდესაც:

- ნებისმიერი მხარისათვის ამის საშუალებას უშუალოდ კონტრაქტის პირობები იძლევა;
- ყიდვა-გაყიდვის კონტრაქტების ანაზღაურების აღნიშნული მეთოდები კონტრაქტის ერთადერთი პირობა არ არის, მაგრამ თვითონ საწარმო მიმართავს კონტრაქტების ანაზღაურების პრაქტიკას ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით (ან უშუალოდ მეორე მხარისათვის ურთიერთჩათვლის გზით ანაზღაურებით ან კონტრაქტის გაყიდვით მისი ვადის გასვლამდე);

- მსგავსი კონტრაქტების შემთხვევაში, საწარმო მიმართავს კონტრაქტის საგნის ყიდვისა და მოკლე ვადაში მისი გაყიდვის პრაქტიკას, ფასის მოკლევადიანი მერყეობის ხარჯზე მოგების ან დილერის პრემიის მიღების მიზნით; და
- კონტრაქტის საგანი, არაფულადი აქტივი, ადვილად კონვერტირებადია ნაღდ ფულად.

ბასს 32-ის მითითვებს, რომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებისას, ემიტენტმა ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი შემადგენელი ნაწილების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივის ან წილობრივი ინსტრუმენტის სახით, სელშეკრულების შინაარსისა და ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებების შესაბამისად.

უმნიშვნელოვანესი ნიშანი, რითაც ფინანსური ვალდებულება განსწავდება წილობრივი ინსტრუმენტისაგან, არის ერთი მხარის (ემიტენტის) სახელშეკრულებო ვალდებულების არსებობა, ფინანსური ინსტრუმენტის მიხედვით ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი მიაწოდოს მეორე მხარეს (მფლობელს), ან ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები გაცვალოს მფლობელთან ისეთი პირობებით, რომელიც პოტენციურად არახელსაყრელია ემიტენტისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელს შეიძლება უფლება ჰქონდეს – მიიღოს პროპორციული წილი ნებისმიერი დივიდენდიდან ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ფორმით განაწილებიდან, ემიტენტს არა აქვს ამგვარი განაწილების სახელშეკრულებო ვალდებულება, რადგან მას არ მოუთხოვება მეორე მხარისათვის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემა.

ემიტენტი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის დროს, მხედველობაში მიიღება მათი შინაარსი და არა სამართლებრივი ფორმა. ჩვეულებრივ, ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი და სამართლებრივი ფორმა ერთმანეთს შეესაბამება, თუმცა ყოველთვის არა. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი იღებს წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლებრივ ფორმას, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო სხვები შეიძლება აერთიანებდეს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების, ასევე ფინანსური ვალდებულებების თვისებებს. მაგალითად:

1. როდესაც პრივილეგიური აქციები ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მათ საგალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი მომავალი თარიღისათვის, ან ფასიანი ქაღალდების მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტი-

საგან მოითხოვოს აქციების გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, ან კონკრეტული თარიღის შემდეგ ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, ამ შემთხვევაში ინსტრუმენტი არის ფინანსური ვალდებულება.

2. ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს ფულადი სახსრების ან სხვა რომელიმე ფინანსური აქტივის („დაბრუნებადი ინსტრუმენტი“) სანაცვლოდ, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ის, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული. ფინანსური ინსტრუმენტი ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს მაშინაც კი, როცა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა განისაზღვრება ინდექსის ან მსგავსი მაჩვენებლის მეშვეობით, რომელიც შესაძლოა შემცირდეს ან გაიზარდოს.

ის ფაქტი, რომ მფლობელს არჩევანის საშუალება აქვს, ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტენტს, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, ნიშნავს, რომ დაბრუნებადი ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული. მაგალითად, ღია ერთობლივი ფონდები, საერთო-საინვესტიციო ტრასტ-ფონდები, ამხანაგობები შესაძლოა თავის მფლობელებს ან წევრებს უფლებას აძლევდეს, გამოსყიდონ თავიანთი წილი ემიტენტისაგან ნებისმიერ დროს, ფულადი სახსრების სანაცვლოდ, რის გამოც მფლობელების ან წევრების წილები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულებები, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული. თუმცა, ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად არ გამოირიცხავს ისეთი მუხლის ჩაწერას საკუთარი კაპიტალის არმქონე საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორცაა „საერთო-საინვესტიციო ტრასტ-ფონდების აქციების მფლობელებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულება“ და „ცვლილებები საერთო-საინვესტიციო ტრასტ-ფონდების აქციების მფლობელებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულებაში“.

მაგალითი 10.

საწარმოები კაპიტალის გარეშე:

სრული შემოსავლის ანგარიშგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ფორმატი, რაც შეიძლება გამოიყენონ საწარმოებმა, რომელთა ერთიან ფონდებს, ბასს 32-ის მიხედვით, არა აქვთ კაპიტალი.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება

2017 წ. 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის

	2017	2016
	ლარი	ლარი
გაყიდვებიდან ამონაგები	2956	1718
ხარჯები (კლასიფიცირებული ბუნების ან ფუნქციის მიხედვით)	(644)	(614)
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	2312	1104
ფინანსური ხარჯები		
– სწვა ფინანსური ხარჯები	(47)	(47)
– სწვა წევრებზე გადანაწილება	(50)	(50)
ცვლილებები აქციის მფლობელთა ნეტო აქტივებში	2215	1007

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

2017 წლის 31 დეკემბრისათვის

	2017	2016
	ლარი	ლარი
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები (ბასს1-ის მიხედვით კლასიფიცირებული)	91374	78484
სულ გრძელვადიანი აქტივები	91374	78484
მოკლევადიანი აქტივები (კლასიფიცირებული ბასს1-ის მიხედვით)	1422	1769
სულ მოკლევადიანი აქტივები	1422	1769
სულ აქტივები	92796	80253

ვალდებულებები

მოკლევადიანი ვალდებულებები	<u>647</u>	<u>66</u>
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	(647)	(66)
გრძელვადიან ვალდებულებებს გამოკლებული აქციონერთა ნეტო აქტივები	<u>280</u>	<u>136</u>
	<u>(280)</u>	<u>(136)</u>
აქციონერთა ნეტო აქციები	<u>91869</u>	<u>80051</u>

ასევე, ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად არ გამოორიენდა ანგარიშგებაში შენიშვნების სახით დამატებითი ინფორმაციის განმარტებებს იმის თაობაზე, რომ წევრების მთლიანი წილი მოიცავს ისეთ მუხლებს, როგორცაა რეზერვები, რომელიც აკმაყოფილებს საკუთარი კაპიტალის განმარტებას და დაბრუნებადი ინსტრუმენტები, რომელიც ამგვარ კლასიფიკაციას არ ექვემდებარება.

მაგალითი 11.

საკუთარი კაპიტალის მქონე საწარმოები

სრული შემოსავლის ანგარიშგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ფორმატი, რომელიც შეიძლება გამოიყენონ საწარმოებმა, რომელთა სააქციო კაპიტალი არ არის საკუთარი კაპიტალი, რადგან საწარმო ვალდებულია სააქციო კაპიტალი გამოისყიდოს მოთხოვნის შემთხვევაში.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება

2017 წ. 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის

	2017	2016
	ლარი	ლარი
ამონაგები	472	498
ხარჯები (ეკონომიკური შინაარსის და ფუნქციის მიხედვით)	(367)	(396)
მოგება საბუღალტრო საქმიანობიდან	105	102
ფინანსური დანახარჯები		
– სხვა ფინანსური დანახარჯები	(4)	(4)
– წევრებსე განაწილება	(50)	(50)
ცვლილებები წევრთა ნეტო აქტივებში	<u>51</u>	<u>48</u>

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება,

2017 31 დეკემბრისათვის

	2017	2016
	ლარი	ლარი
გრძელვადიანი აქტივები	<u>908</u>	<u>830</u>
სულ ნეტო აქტივები	908	830
მოკლევადიანი აქტივები	<u>383</u>	<u>350</u>
სულ მოკლევადიანი აქტივები	<u>383</u>	<u>350</u>
სულ აქტივები	<u>1291</u>	<u>1180</u>
გაღდებულებები		
მოკლევადიანი გაღდებულებები	372	338
სააქციო კაპიტალი, რაც უნდა ანაზღაურდეს მოთხოვნისთანავე	<u>202</u>	<u>161</u>
სულ მოკლევადიანი გაღდებულებები	<u>(574)</u>	<u>(499)</u>
მთლიან აქტივებს გამოკლებული მიმდინარე გაღდებულებები	<u>717</u>	<u>681</u>
გრძელვადიანი გაღდებულებების	187	196
	187	196
რეზერვები		
გადაფასების რეზერვი	530	485
	<u>530</u>	<u>485</u>
	<u>717</u>	<u>681</u>

მემორანდუმის ჩანაწერი – სრულუფლებიანი წევრების პროცენტები

სააქციო კაპიტალი, ანაზღაურდება მოთხოვნით	202	161
რეზერვები	<u>530</u>	<u>485</u>
	<u>732</u>	<u>646</u>

თუ საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად, ასეთი ვალდებულება წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული.

საწარმოს მიერ სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვის შეზღუდვა იმის გამო, რომ სხელი არ მიუწვდება უცხოურ ვალუტაზე, ან საჭიროებს დასტურს თანხის გადამდაზე საკანონმდებლო ორგანოსაგან, არ აუქმებს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას ან მფლობელის სახელშეკრულებო უფლებას ფინანსურ ინსტრუმენტზე;

სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც ხელშეკრულების მონაწილე მეთრე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, ვინაიდან საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას.

ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც პირდაპირ არ აწესებს ამგვარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, შეიძლება მას არაპირდაპირ აწესებდეს პირობებსა და განმარტებებში, მაგალითად:

- ა) ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება შეიცავდეს არაფულად ვალდებულებას, რომელიც უნდა დაიფაროს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო ვერ მოახერხებს ინსტრუმენტების განაწილებას ან გამოსყიდვას. თუ საწარმოს შეუძლია თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას მხოლოდ არაფულადი ვალდებულების დაფარვის ხარჯზე, მაშინ ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას;
- ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ საწარმო მისი დაფარვისას გადასცემს:

- ფულად სახსრებს ან სხვა ფინანსურ აქტივს; ან
- საკუთარ აქციებს, რომელთა ღირებულება მნიშვნელოვნად აჭარბებს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ღირებულებას.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს პირდაპირი სახელშეკრულებით ვალდებულება არა აქვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, წილობრივი ანაზღაურების ღირებულება იმ ოდენობისაა, რომ შესაძლოა უპირატესობა ნაღდ ვადახდას მიანიჭოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, მფლობელი გარანტირებულია მიიღოს სულ მცირე ნაღდი ანაზღაურების ტოლი თანხა.

ვალდებულების დაფარვა საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით

ცალკეული ხელშეკრულება თავისთავად არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს მხოლოდ იმის გამო, რომ მისი შედეგი შეიძლება საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა ან მიღება იყოს. საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს სახელშეკრულებით უფლება ან ვალდებულება, მიიღოს ან გადასცეს გარკვეული რაოდენობის საკუთარი აქციები ან სხვა წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც იმდენად მერყეობს, რომ შესაძლოა საწარმოს მიერ მისაღები ან გადასაცემი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება უტოლდებოდეს სახელშეკრულებით უფლების ან ვალდებულების თანხას. ასეთი სახელშეკრულებით უფლება ან ვალდებულება შეიძლება განსაზღვრული იყოს ფიქსირებული თანხით ან თანხით, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად იცვლება ისეთი ცვლადის მერყეობის შესაბამისად, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასს, როგორცაა საპროცენტო განაკვეთი, სამომხმარებლო ფასები ან ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები. ამის ორი მაგალითია: 1. ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომელიც უდრის 100 ლარს, და 2. ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომლის ღირებულება ტოლია 100 უნცია ოქროს ღირებულებისა. ასეთი ხელშეკრულება წარმოადგენს საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას მაშინაც, როდესაც საწარმომ სახელშეკრულებით ვალდებულების დასაფარად უნდა მიაწოდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ასეთი ხელშეკრულება თვითონ არ არის წილობრივი ინსტრუმენტი, რადგან საწარმო სახელშეკრულებით ვალდებულების დასაფარად იყენებს ცვლადი რაოდენობის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტს. შესაბამისად, ეს ხელშეკრულება არ ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

სელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. მაგალითად, გამოშვებული აქციის ოფციონები, რომელიც მიძღვება უფლებას აძლევს, შეისყიდოს საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებულ ფასად ან ობლიგაციის ფიქსირებული ძირითადი თანხის ფასად, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს.

სელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს ვალდებულებას, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულების ოდენობით, მაგალითად, ფორვარდული ვარიეტის სელანალი შესყიდვის ფასის, ოფციონის გამოყენების ფასის ან სხვა გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულება.

სელშეკრულება, რომელიც დაიფარება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ცვლადი ოდენობის ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას. ამის მაგალითია სელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს მიერ 100 ცალი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებას, 100 უნცია ოქროს შესაბამისი ნაღდი ფულის სანაცვლოდ.

როული ფინანსური ინსტრუმენტები

ემიტენტმა, რომელიც უშვებს არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, უნდა შეაფასოს, შეიცავს თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტი როგორც ვალდებულებით, ასევე წილობრივ ელემენტს. ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილების კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ცალ-ცალკე – ფინანსურ ვალდებულებებად, ფინანსურ აქტივებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარსადგენად ემიტენტმა საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა აღიაროს ფინანსური ინსტრუმენტის ის შემადგენელი ნაწილები, რომლებიც წარმოშობს ემიტენტი საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას და ინსტრუმენტის მფლობელს არჩევანის საშუალებას აძლევს – გადაცვალოს იგი ემიტენტი საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტზე. მაგალითად, ობლიგაციები ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტები, რომლებიც მესაკუთრის მიერ გადაიცვლება ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებზე. ემიტენტის პოზიციიდან, ამგვარი ინსტრუმენტი შეიცავს ორ კომპონენტს: ფინანსურ ვალდებულებას სასელშეკრულებო შეთანხმების საფუძველზე ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიწოდების შესახებ და წილობრივ ინსტრუმენტს,

ქოლ_ოფციონს, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, რომ დროის გარკვეულ პერიოდში, მოანდინოს თავისი ინსტრუმენტის გადაცვლა ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებად. ამგვარი ინსტრუმენტის ემისიის ეკონომიკური შედეგი არსებითად ისეთივეა, როგორც ერთდროულად საგალო ინსტრუმენტის გადამდე დაფარვის ბირობით გამოშვებისას და ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვაზე ვარანტის გაცემისას, ან საგალო ვალდებულების გამოშვება ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის ვარანტებით. შესაბამისად, ყველა შემთხვევაში, ემიტენტი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე წარადგენს ვალდებულებით და წილობრივ ელემენტებს.

გამოსყიდული აქციები

თუ საწარმო სელახნლა შეისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ანუ გამოსყიდის საკუთარ აქციებს, ისინი („გამოსყიდული აქციები“) გამოაკლდება საკუთარ კაპიტალს. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვის, გაყიდვის, გამოშვების ან გაუქმების შედეგად წარმოშობილი არავითარი შემოსულობა ან დანაკარგი არ აღიარდება მოგებად ან ზარალად. ასეთი გამოსყიდული აქციები შეიძლება შექნილ იქნეს საწარმოს მიერ. სანაცვლოდ, გადახდილი ან მიღებული ანაზღაურება უნდა აღიარდეს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში. საწარმოს საკუთრებაში არსებული გამოსყიდული აქციები აისახება ან უშუალოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში, ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ შესაბამისად.

პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები

ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, მოგებაში ან ზარალში წარიდგინება როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებული მოგება პირდაპირ გამოაკლდება ემიტენტის საკუთარ კაპიტალს, ამ თპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე. საკუთარი კაპიტალის თპერაციასთან დაკავშირებული ხარჯები, გარდა წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვების ხარჯებისა, რომელიც პირდაპირ მიეკუთვნება საწარმოს შესყიდვას აღირიცხება, როგორც გამოქვითვები კაპიტალიდან, ამ თპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია განსაზღვრავს, ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რომელი პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები

და შემოსულობები კლასიფიცირდება სწრაფად ან შემოსავლად და აისახება მოგებაში ან ზარალში. ამგვარად, აქციებზე გადასახდელი დივიდენდები, როგორც ვალდებულება, კლასიფიცირებულია სწრაფის სახით, ობლიგაციის პროცენტის მსგავსად. ანალოგიურად, ვალდებულებად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვასთან და რეფინანსირებასთან დაკავშირებული შემოსულობები და დანაკარგები მოგებაში ან ზარალში აისახება მაშინ, როდესაც წილობრივად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვა და რეფინანსირება აისახება, როგორც ცვლილება საკუთარ კაპიტალში. წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საწარმო, ჩვეულებრივ, სწავდასწავა სწრაფებს გასწევს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვების ან შესყიდვისას. ეს სწრაფები შესაძლოა მოიცავდეს რეგისტრაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სწვა გადასახადებს, იურიდიული, საბუღალტრო და სწვა პროფესიული მომსახურებისათვის გადახდილ თანხებს, ბეჭდვის სწრაფებსა და ყიდვა-გაყიდვის მოსაკრებელს. საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებული სწრაფები აღირიცხება, როგორც გამოქვეითგები კაპიტალიდან, ამ ოპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე, რამდენადაც ეს, საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან პირდაპირ დაკავშირებული დამატებითი სწრაფებია, რომელიც სწვა შემოსვლაში შესაძლოა თავიდან ყოფილიყო აცილებული. საკუთარი კაპიტალის იმ ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც გაუქმდა, აღიარდება მიმდინარე პერიოდის სწრაფად.

სწრაფად კლასიფიცირებული დივიდენდები შეიძლება წარდგენილ იქნეს სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, სწვა საპროცენტო ვალდებულებებთან ერთად ან ცალკე მუხლის სახით.

ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობები და დანაკარგი სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში აღიარებულია შემოსავლებად ან სწრაფებად მაშინაც კი, როდესაც ისინი დაკავშირებულია ინსტრუმენტთან, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს აქტივებში წილის უფლებას, ნაღდი ფულის ან სწვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (ჩათვლა)

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა უნდა მოხდეს და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახოს ნეტო თანხით, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- საწარმოს აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება; და

- საწარმო ვარაუდობს, რომ დაფარვა განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.

ისეთი ფინანსური აქტივის გადაცემის აღრიცხვის დროს, რომელიც არ აკმაყოფილებს აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს, საწარმოს არა აქვს გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვის უფლება.

აღიარებული ფინანსური აქტივისა და აღიარებული ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და წმინდა თანხით წარდგენა განსწავლდება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტისაგან. ურთიერთგადაფარვას არ მოჰყვება წარალის ან შემოსულობების აღიარება. მაშინ, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა იწვევს არა მხოლოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ადრე აღიარებული მუხლის ამოღებას, არამედ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს წარალის ან შემოსულობების აღიარება.

ჩათვლის უფლება არის დებიტორის იურიდიული უფლება, ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა გზით, დაფაროს ან სხვა რაიმე გზით გამორიცხოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ, კრედიტორისაგან მისაღები თანხის მეშვეობით. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, დებიტორს შეიძლება იმის სამართლებრივი უფლება ჰქონდეს, რომ მესამე მხარისაგან მისაღები თანხა გამოიყენოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხის ჩასათვლელად. ეს ნდება მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს შეთანხმება, სადაც ნათლად არის ჩამოყალიბებული დებიტორის უფლება ჩათვლაზე. რადგან ჩათვლის მიღების უფლება წარმოადგენს სამართლებრივ უფლებას, პირობები, რომელსაც ეყრდნობა ეს უფლება, შეიძლება განსწავლდეს სწავლადსხვა საკანონმდებლო გარემოში, ამიტომ ყურადღება უნდა მიექცეს იმის დადგენას, თუ რომელი კანონები გამოიყენება მხარეთა შორის ურთიერთობაში.

საწარმოს გადაწყვეტილება, კონკრეტული აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთ-ჩათვლის შესახებ, დამოკიდებულია ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის რეჟიმზე, ფინანსური ბაზრის მოთხოვნებსა და სხვა გარემოებებზე, რამაც შეიძლება შეზღუდოს საწარმოს უნარი, დაფარვა მოახდინოს ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა განახორციელოს ერთდროულად.

ზოგადად, ურთიერთგადაფარვის პირობები არ კმაყოფილდება და ურთიერთგადაფარვა, ჩვეულებრივ, არ იქნება მართებული, თუ:

- ერთი ფინანსური ინსტრუმენტის (ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტის“) თვისებების მიღებისათვის გამოყენებულია სწავდასწავა ფინანსური ინსტრუმენტი;
- ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოიშობა ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც თავიდან ერთნაირი რისკის მატარებლებია, მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები ფორვარდული გარიგებების ან სწავა წარმოებული ინსტრუმენტების პორტფელში, მაგრამ გარიგების სწავდასწავა მონაწილე მხარესთან არის დაკავშირებული;
- ფინანსური ან სწავა აქტივები დაგირავებულია უზრუნველყოფის სახით არარეგრესული ფინანსური ვალდებულებებისათვის;
- დებიტორის მიერ ფინანსური აქტივები გადაცემულია ტრასტში, კრედიტორისათვის ვალდებულების დასაფარად, ამ აქტივების მიღებაზე თანხმობის გარეშე, მაგალითად, სესხის დაფარვის ფონდის შექმნა;
- ვალდებულებები, წარმოშობილი ზარალის წარმომქმნელ მოვლენებთან დაკავშირებით, დაიფარება მესამე მხარისადმი სადაზღვევო პოლისის საფუძველზე წარდგენილი მოთხოვნებით.

მაგალითი 12.

აქციების წინასწარი შესყიდვა

საწარმოს საკუთარი აქციების წინასწარი შესყიდვის კონტრაქტების აღრიცხვა, რომელთა უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს:

1. ნეტო ფულადი თანხით;
2. ნეტო აქციებით; ან
3. აქციების სანაცვლოდ თანხის გადაცემით.

გამართლებების მიზნით მიხნეულია, რომ მოცემულ აქციებზე დივიდენდს არ იხდიან (ე.წ. „დაბრუნების ფასი“ ნულია) ისე, რომ წინასწარი ფასის რეალური ღირებულება უტოლდება სპოტ-ფასს, როდესაც ფორვარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულება ნულია.

ფორვარდების რეალური ღირებულება გამოთვლილია, როგორც სწავლობა აქციების საბაზრო ფასსა და დადგენილ წინასწარ ფასს შორის.

დაშვებები

კონტრაქტის თარიღი	1.02.2017
მოქმედების ვადა	31.01.2018
	ლარი
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 1.02. 2017.	100
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 31.12. 2017.	110
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 31.01.2018.	106
დადგენილი წინასწარი დასაფარი ფასი 31.01. 2018.	104
ფორგარდული ფასის დისკონტირებული ღირ-ბა 1.02.2017.	100
ფორგარდული კონტრაქტის აქციათა რაოდენობა	1000
ფორგარდების რეალური ღირებულება 1.02.2017.	0
ფორგარდების რეალური ღირებულება 31.12.2017.	6000
ფორგარდების რეალური ღირებულება 31.01.2018.	2000

1. ნეტო ფულით უზრუნველყოფა (ფული ფულის სანაცვლოდ):

საწარმოს საკუთარი აქციების წინასწარი შესყიდვის კონტრაქტი, რომელიც უზრუნველყოფილი უნდა იყოს ნეტო თანხით, ე. ი. კონტრაქტის უზრუნველსაყოფად არ განხორციელდება საწარმოს საკუთარი აქციების არც მიღება და არც გაცემა.

2017 წლის 1 თებერვალს საწარმომ კონტრაქტი გააფორმა საწარმოსთან, თავისი ჩვეულებრივი დაუფარავი 1000 აქციის რეალური ღირებულების მისაღებად, მათი გაცვლით 104000 ლარზე (ე.ი. 104 ლ. თითო აქციაზე), 2018 წლის 31 იანვრისათვის. კონტრაქტი შესრულდება ნაღდი ფულით.

საწარმოს ბუღალტრული ჩანაწერი:

2017 წ. 1 თებერვალი:

ერთი აქციის ფასი კონტრაქტის გაფორმებისას, 2017 წლის 1 თებერვალს არის 100 ლ. ფორგარდული კონტრაქტის საწყისი რეალური ღირებულება 2017 წლის 1 თებერვალს არის ნული (0).

ბუღალტრული გატარება არ მოითხოვება, რადგან წარმოებულის რეალური ღირებულება ნულია და არ მომხდარა არც ფულის მიღება და არც გაცემა.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

2017 წლის 31 დეკემბერს ერთი აქციის საბაზრო ფასი გახდა 110 ლარი, შედეგად, ფორგარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულებაც 6000 ლარამდე გაიზარდა.

ბუღალტრული გატარება:

ფორგარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულების ზრდა

დ-ტი ფორგარდის აქტივი 6000;

კ-ტი შემოსულობა 6000.

2018 წლის 31 იანვარი:

2018 წლის 31 იანვარს ერთი აქციის საბაზრო ღირებულებამ დაიწია 106 ლარამდე. ფორგარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულებაა 2000 ლ. ([106ლ. x 1000] - 104000ლ). იმავე დღეს კონტრაქტი დაკმაყოფილდა ნეტო თანხით. **A** საწარმო ვალდებული იყო **B** საწარმოსათვის გადაეცა 104000 ლ. და **B** საწარმო ვალდებული იყო **A** საწარმოსათვის გადაეცა 106000 ლ. (106ლ. x 1000), მაშასადამე, **B** საწარმომ **A** საწარმოს გადაუხადა 2000 ლ. ნეტო თანხა.

ბუღალტრული გატარება:

ა. ფორგარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულების შემცირება

(4000 ლ. = 6000 ლ. - 2000 ლ.).

დ-ტი ზარალი 4000;

კ-ტი ფორგარდის აქტივი 4000.

ბ. ფორგარდული კონტრაქტის უზრუნველყოფა.

დ-ტი ნაღდი ფული 2000;

კ-ტი ფორგარდის აქტივი 2000.

2. ნეტო აქციით უზრუნველყოფა (აქციები აქციების სანაცვლოდ)

2018 წლის 31 იანვარი:

კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ნეტო აქციებით. **A** საწარმო ვალდებულია **B** საწარმოს მიაწოდოს 104000 ლ. (104ლ. \times 1000) საერთო ღირებულების თავისი აქციები და **B** საწარმო ვალდებულია **A** საწარმოს მიაწოდოს 106000 ლ. (106 ლ. \times 1000) საერთო ღირებულების აქციები. ამრიგად, **B** საწარმო **A** საწარმოს გასდაცემს 2000 ლ. (106000 ლ. – 104000 ლ.) საერთო ღირებულების აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 18,9 აქციას (2000 ლ. / 106 ლ.)

ბუღალტრული გატარება:

ფორვარდული კონტრაქტის დაფარვა:

დ-ტი კაპიტალი 2000;
კ-ტი ფორვარდის აქტივი 2000.

3. ნაღდი ფული აქციების სანაცვლოდ (ბრუტო ფიზიკური უზრუნველყოფა)

ერთი აქციის ფასი, რომელიც **A** საწარმომ ერთი წლის შემდეგ უნდა გადაიხადოს, არის ფიქსირებულად 104 ლ. შესაბამისად, **A** საწარმო ვალდებულია **B** საწარმოს გადაუხადოს ნაღდი ფული 104000 ლ. (104 ლ. \times 1000) ოდენობით და **B** საწარმო ვალდებულია **A** საწარმოს კუთვნილი 1000 დაუფარავი აქცია მიაწოდოს **A** საწარმოს ერთი წლის შემდეგ.

საწარმო ბუღალტრული ჩანაწერები:

2017 წლის 1 თებერვალი:

დ-ტი კაპიტალი 100000;
კ-ტი ვალდებულება 100000.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

ბუღალტრული გატარება:

აქციის გამოსასყიდი ოდენობის ვალდებულებაზე პროცენტების დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო მეთოდით.

დ-ტი საპროცენტო დანახარჯი 3660;
კ-ტი ვალდებულება 3660.

2017 წლის 31 იანვარი:

ბუღალტრული გატარება:

აქციის გამოსასყიდი რაოდენობის ვალდებულებაზე პროცენტის დარიცხვა (დაგროვება) ეფექტური პროცენტული მეთოდით:

დ-ტი პროცენტის დანახარჯი 340;

კ-ტი ვალდებულება 340.

A საწარმო **B** საწარმოს აწვდის 104000 ლ. ნაღდ ფულს და **B** საწარმო აწვდის **A** საწარმოს 1000 აქციას.

ბუღალტრული გატარება:

ფულადი თანხით საწარმოს საკუთარი აქციების გამოსყიდვის ვალდებულების დაფარვა:

დ-ტი ვალდებულება 104000;

კ-ტი ნაღდი ფული 104000.

მაგალითი 13.

აქციების წინასწარი გაყიდვა

საწარმოს საკუთარი აქციების წინასწარი გაყიდვის კონტრაქტების ბუღალტრული აღრიცხვა, რომლებიც უზრუნველყოფილი უნდა იყოს:

1. ნეტო თანხით
2. ნეტო აქციებით; და
3. აქციების სანაცვლოდ ნაღდი ფულის მიღებით.

გამარტივების მიზნით მიჩნეულია, რომ ძირითად წილებზე დივიდენდს არ იხდიან, ე.ი. „დაბრუნების ფასი“ ნულია, რადგან ფიქსირებული წინასწარი მისაღები ფასის დისკონტირებული ღირებულება ტოლია სპოტ-ფასისა, როდესაც წინასწარი კონტრაქტის რეალური ღირებულება ნულის ტოლია. წინასწარი კონტრაქტის რეალური ღირებულება გამოთვლილია, როგორც სწავლობა აქციის საბაზრო ღირებულებასა და ფიქსირებული წინასწარი ფასის ღირებულებას შორის.

დაშვებები:

კონტრაქტის თარიღი 1.02.2017

მოქმედების ვადა 31.01.2018

	ლარი
ერთი აქციის საბაზრო ღირებულება 1.02.2017.	100
ერთი აქციის საბაზრო ღირებულება 31.12.2017.	110
ერთი აქციის საბაზრო ღირებულება 31.01.2018.	106
ფიქსირებული წინასწარი მისაღები ფასი 31.01.2018	104
ფორგარდული ფასის დისკონტირებული ღირებულება 1.02.2017.	100
ფორგარდული კონტრაქტის აქციათა რაოდენობა	1000
ფორგარდის რეალური ღირებულება 1.02.2017.	0
ფორგარდის რეალური ღირებულება 31.12.2017.	(6000)
ფორგარდის რეალური ღირებულება 31.01.2018.	(2000)

1. ნეტო თანხით უზრუნველყოფა:

2017 წლის 1 თებერვალს **A** საწარმო სელშეკრულებას დებს **B** საწარმოსთან, რათა შეისყიდოს **A** საწარმოს საკუთარი დაუფარავი ჩვეულებრივი 1000 აქცია რეალური ღირებულებით. აქციები უნდა გაცვალოს 2018 წლის 31 იანვრიდან 104000 ლ. ნაღდ ფულზე (ე.ი. 104 ლ. ერთ აქციაზე). კონტრაქტის უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს ნეტო თანხით.

ბუღალტრული ჩანაწერები შემდგენიარია:

2017 წლის 1 თებერვალი

ჩანაწერი არ კეთდება, რადგან წარმოებულის რეალური ღირებულება ნულია და არც მისაღები და გასაცემი თანხაა სახეზე.

2017 წლის 31 დეკემბერი

ბუღალტრული გატარება:

ფორგარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულების შემცირება.

დ-ტი ზარალი 6000;

კ-ტი ფორგარდული ვალდებულება 6000.

2018 წლის 31 იანვარი:

ბუღალტრული გატარება:

ფორვარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულების ზრდა (4000ლ.=6000ლ._2000ლ.)

დ-ტი ფორვარდული ვალდებულება 4000;

კ-ტი შემოსულობა 4000.

კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ნეტო თანხით. **B** საწარმო ვალდებულია **A** საწარმოს გადასცეს 104000 ლარი და **A** საწარმო ვალდებულია **B** საწარმოს გადასცეს 106000 ლარი (106 ლ. X 1000). ამრიგად, **A** საწარმო **B** საწარმოს უნდის ნეტო თანხას 2000 ლარის ოდენობით.

ბუღალტრული გატარება:

ფორვარდული კონტრაქტის დაფარვა:

დ-ტი ფორვარდის ვალდებულება 2000;

კ-ტი ნადი ფული 2000.

2. ნეტო აქციით უზრუნველყოფა

საწარმოს ბუღალტრული ჩანაწერები:

2018 წლის 31 იანვარი:

კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ნეტო აქციებით. **A** საწარმოს უფლება აქვს, მიიღოს 104000 ლ. (104 ლ. X 1000) ღირებულების საკუთარი აქციები და ვალდებულება **B** საწარმოს, მიაწოდოს 106000 ლ. (106 ლ. X 1000) ღირებულების საკუთარი აქციები. ამდენად, **A** საწარმო **B** საწარმოს გადასცემს 2000 ლ. (106000_104000) ნეტო ღირებულების მქონე საკუთარ აქციებს, ე.ი. 18,9 აქციას (2000 ლ. : 106 ლ.).

ბუღალტრული გატარება:

ფორვარდული კონტრაქტის უზრუნველყოფა:

დ-ტი ფორვარდის ვალდებულება 2000;

კ-ტი კაპიტალი 2000.

3. აქციები ფულის სანაცვლად (ბრუტო ფიზიკური უზრუნველყოფა”).

უზრუნველყოფა უნდა განხორციელდეს ფიქსირებული ფულადი თანხის მიღებით და საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გაცემით. ერთი აქციის ფასი, რაც **A** საწარმომ ერთი წლის შემდეგ უნდა გადაიხადოს, ფიქსირებულია და უდრის 104 ლ. შესაბამისად, **A** საწარმოს უფლება აქვს, მიიღოს 104000 ლ. ნაღდი ფული (104 ლ. X 1000) და ვალდებულება, გასცეს მისი კუთვნილი 1000 აქცია ერთი წლის ბოლოს.

A საწარმო აკეთებს ბუღალტრულ ჩანაწერს:

2017 წლის 1 თებერვალი:

თებერვალში ბუღალტრული ჩანაწერი არ კეთდება. არანაირი თანხა არ არის დახარჯული ან მიღებული, რადგან ფორგარდის საწყისი ფასი ნულის ტოლია. ფორგარდული კონტრაქტი, რომლის თანახმად უნდა გაიცეს საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფულადი თანხის ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, განისაზღვრება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, რადგან ის არ შეიძლება უზრუნველყოფილი იყოს სწავაგვარად, თუ არა აქციების გაცემით თანხაზე გადასაცვლელად.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

31 დეკემბერს არ არის ჩანაწერი, რადგან არ არის დახარჯული ან მიღებული თანხა და კონტრაქტი შესაბამისი ოდენობის ფიქსირებულ ფულად თანხაზე გასაცვლელად. **A** საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გადაცემის შესახებ განისაზღვრება, როგორც საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი.

2018 წლის 31 იანვარი:

2018 წლის 31 იანვარს **A** საწარმომ მიიღო თანხა 104000 ლ. და გასცა 1000 აქცია.

ბუღალტრული გატარება:

ფორგარდული კონტრაქტის დაფარვა:

დ-ტი ფულადი საშუალებები 104000;
კ-ტი კაპიტალი 104000.

მაგალითი 14

შესყიდული ქოლ-ოფციონი აქციებში

საწარმოს კუთვნილ აქციებზე შესყიდული ქოლ-ოფციონების შესყიდვის უფლების აღრიცხვა, რომლის უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს:

1. ნეტო ფულადი თანხით,
2. ნეტო აქციებით,
3. საწარმოს კუთვნილი აქციების სანაცვლოდ ფულადი თანხის გადაცემით.

დაშვებები:

კონტრაქტის თარიღი	1.02.2017.
მოქმედების ვადა	31.01.2018.
მფლობელის უფლების განხორციელება	(საწარმო) ლარი
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 2017.1.02.	100
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 2017.31.12.	104
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 2018.31.01.	104
ფიქსირებული მისაღები ფასი შესასყიდად 2018.01.	102
ოფციონური კონტრაქტის აქციების რაოდენობა	1000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.1.02.	5000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.31.12.	3000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2018.31.01.	2000

1. ნეტო ფულით უზრუნველყოფა

2017 წლის 1 თებერვალს **A** საწარმომ კონტრაქტი დადო **B** საწარმოსთან, რაც **B** საწარმოს ვალდებულს ხდის გასცეს და **A** საწარმოს უფლებას აძლევს მიიღოს რეალური ღირებულება **A** საწარმოს საკუთარი 1000 ჩვეულებრივი აქცია 2018 წლის 31 იანვრისათვის, მათ გადასაცვლოდ 102000 ლარზე, 2018 წლის 31 იანვრისთვის, თუ **A** საწარმო ახორციელებს ამ უფლებას, კონტრაქტი დაკმაყოფილდება ნეტო თანხით. თუ **A** საწარმო ვერ განახორციელებს ამ უფლებას, გადახდა არ მოხდება.

საწარმოს ბუღალტრული ჩანაწერები:

2017 წლის 1 თებერვალი:

ერთი აქციის ფასი კონტრაქტის შედგენის დროს, 2017 წლის 1 თებერვალს, არის 100 ლ. ოფციონური კონტრაქტის საწყისი ფასი 2017 წლის 1 თებერვალს არის 5000 ლ., რაც საწარმომ **B** საწარმოს გადაუხადა იმ თარიღისათვის. იმავე თარიღისათვის ოფციონს განსაზღვრული ღირებულება არ ჰქონდა, არამედ მხოლოდ დროებითი ღირებულება, რადგან 102 ლ. ტოლი შესრულების ფასი მეტია 100 ლ. ტოლ საბაზრო საცალო ფასზე და, მაშასადამე, ის ვერ იქნება **A** საწარმოსათვის ხელსაყრელი ოფციონის განსასორციელებლად. სწავა სიტყვებით, ქოლ-ოფციონი ნაღდი ფულის გარეშე რჩება.

ბუღალტრული გატარება:

შესყიდული ქოლ-ოფციონის აღიარება:

დ-ტი ქოლ-ოფციონის აქტივი 5000;
კ-ტი ნაღდი ფული 5000.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

2017 წლის 31 დეკემბერს ერთი აქციის საბაზრო ფასი გაიზარდა 104 ლ. ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 3000 ლ., რომლიდანაც 2000 ლ. არის შიდა ფასი [104ლ.-102ლ.] X 1000) და 1000 ლ. არის ნარჩენი დროითი ღირებულება.

ბუღალტრული გატარება:

დ-ტი ზარალი 2000;
კ-ტი ქოლ-ოფციონის აქტივი 2000.

2018 წლის 31 იანვარი:

2018 წლის 31 იანვარს ერთი აქციის საბაზრო ფასი ისევ 104 ლ. ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირებულია 2000 ლ., რაც მთლიანად განსაზღვრული ღირებულებაა (([104ლ._102ლ.] X 1000), რადგან დროითი ღირებულება აღარაა დარჩენილი.

ბუღალტრული გატარება:

ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება:

დ-ტი ზარალი 1000;
კ-ტი ქოლ-ოფციონის აქტივი 1000.

იმავე დღეს **A** საწარმომ განახორციელა ქოლ-ოფციონი და კონტრაქტი უზრუნველყოფილ იქნა ფულადი თანხით. **B** საწარმო ვალდებული იყო **A** საწარმოსთვის გადაეცა 104000 ლ. (104ლ. X 1000), სანაცვლოდ, **A** საწარმოსგან მიღებული 102000 (102ლ. X 1000ლ.) ლ. და მასთან დადამე, **A** საწარმომ მიიღო 2000 ლ. (ნეტო).

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტების დაფარვა:

დ-ტი ნაღდი ფული 2000;

კ-ტი ქოლ-ოფციონის აქტივები 2000.

2. ნეტო აქციით უზრუნველყოფა.

2018 წლის 31 იანვარი:

A საწარმო ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ნეტო აქციებით.

B საწარმო ვალდებულია 104000 ლ. (104ლ. X 1000) საერთო ღირებულების აქციები **A** საწარმოს გადასცეს სანაცვლოდ **A** საწარმოს 102000 ლ. (102ლ. X 1000) ასევე საერთო ღირებულების აქციებისა. ამდენად, **B** საწარმო **A** საწარმოს გადასცემს 2000 ლ. საერთო ღირებულების **A** საწარმოს აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 19,2 აქციას (2000ლ. / 104ლ.).

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტების უზრუნველყოფა:

დ-ტი კაპიტალი 2000;

კ-ტი ქოლ-ოფციონების აქტივი 2000.

3. ნაღდი ფული აქციების სანაცვლოდ (ბრუტო ფიზიკური უზრუნველყოფა).

უზრუნველყოფა უნდა განხორციელდეს აქციების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით და ნაღდი ფულის ფიქსირებული რაოდენობის გადახდით, თუ საწარმო ახორციელებს ოფციონს. ერთი აქციის განახორციელებელი ფასი ფიქსირებულია და უდრის 102 ლ. შესაბამისად, **A** საწარმოს უფლება აქვს მიიღოს თავისივე საკუთარი დაუფარავი 1000 აქცია 102000 ლ. (102ლ. X 1000) ტოლი ნაღდი ფულის სანაცვლოდ, თუ **A** საწარმო ახორციელებს ოფციონს.

საწარმო ბუღალტრული აღრიცხვა:

2017 წლის 1 თებერვალი:

ბუღალტრული გატარება:

გადახდილი პრემიის აღიარება:

დ-ტი კაპიტალი 5000;

კ-ტი ნაღდი ფული 5000.

ჩანაწერში უნდა აღინიშნოს თანხა, რომელიც გადახდილია უფლებსათვის, რომ **A** საწარმომ მისივე საკუთარი აქციები მიიღოს ერთი წლის შემდეგ ფიქსირებული ფასით. გადახდილი პრემია აღიარებულია კაპიტალის ფარგლებში.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

31 დეკემბერს არ არის ჩანაწერი, რადგან არ მომხდარა არც ფულის გაცემა, არც მიღება და არ არის კონტრაქტი, რომელიც უფლებას იძლევა მიღებულ იქნეს საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული ოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის თანხის სანაცვლოდ, აღიარებული, როგორც საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი.

2018 წლის 31 იანვარი:

A საწარმო ანორციელებს ქოლ-ოფციონს და კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ბრუტითი. **B** საწარმო ვალდებულია **A** საწარმოს გადასცეს 1000 აქცია 2000 ლარის ტოლ თანხაზე გასაცვლელად.

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტის დაფარვა:

დ-ტი კაპიტალი 102000;

კ-ტი ნაღდი ფული 102000.

მაგალითი 15.

სელმოწერილი ქოლ-ოფციონი აქციებში

საწარმოს საკუთარ აქციებზე სელმოწერილი ქოლ-ოფციონის უფლებების ბუღალტრულ აღრიცხვა, რომელთა უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს:

1. ნეტო თანხით;
2. ნეტო აქციებით;
3. თანხის გადაცემით აქციებზე გადასაცემლად.

დაშვებები:

კონტრაქტის თარიღი	2017.1.02.
განხორციელების ვადა	2018.31.01.
მფლობელის უფლების განხორციელება	მეორე მხარე (საწარმო) ლარი
აქციის საცალო ფასი 2017.1.02	100
აქციის საცალო ფასი 2017.31.12.	104
აქციის საცალო ფასი 2018.31.01.	104
ფიქსირებული განხორციელებადი ფასი 2018.31.01.	102
მისაღებად ოფციონური კონტრაქტის აქციების რაოდენობა	1000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.1.02.	5000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.31.12.	3000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2018.31.01.	2000

1. ნეტო თანხით უზრუნველყოფა (ფული ფულის ნაცვლად)

A საწარმომ თავისი კუთვნილი აქციების ქოლ-ოფციონი გამოწერა, მისი შესყიდვის ნაცვლად. შესაბამისად, 2017 წლის 1 თებერვალს **A** საწარმო **B** საწარმოსთან დებს კონტრაქტს, რომელიც **B** საწარმოს უფლებას აძლევს - გასცეს, ხოლო **A** საწარმოს - ვაღდებულებას, გადაიხადოს **A** საწარმოს კუთვნილი ჩვეულებრივი 1000 აქციის რეალური ღირებულება 2017 წლის 31

იანვრიდან, 102000 ლ. (ე.ი. 102ლ. ერთი აქციისათვის) ტოლ ნაღდ ფულზე გადასაცვლელად 2018 წლის 31 იანვარს, თუ **B** საწარმო ანორციელებს თავის უფლებას. კონტრაქტი უნდა დაკმაყოფილდეს ნეტო თანხით. თუ **A** საწარმო თავის უფლებას არ გამოიყენებს, გადახდა არ განხორციელდება.

საწარმოს ბუღალტრული ჩანაწერები.

2017 წლის 1 თებერვალი

ბუღალტრული გატარება:

სელმოწერილი ქოლ-ოფციონის აღიარება:

დ-ტი ნაღდი ფული 5000;

კ-ტი ქოლ-ოფციონის ვალდებულება 5000.

2017 წლის 31 დეკემბერი

ბუღალტრული გატარება:

ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება:

დ-ტი ქოლ-ოფციონის ვალდებულება 2000;

კ-ტი მოგება 2000.

2018 წლის 31 იანვარი

ბუღალტრული გატარება:

ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება:

დ-ტი ქოლ-ოფციონის ვალდებულება 1000;

კ-ტი მოგება 1000.

იმავე დღეს, **B** საწარმო ანორციელებს ქოლ-ოფციონს და კონტრაქტის უზრუნველყოფა ხდება ნაღდი ფულით. **A** საწარმო ვალდებულია **B** საწარმოს 104000 ლ. (104ლx1000) გადასცეს გადასაცვლელად **B** საწარმოს 102000 (102ლ.x1000) ლ. ამდენად, **A** საწარმო თანხას ისდის 2000 ლარის ოდენობით.

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტის დაფარვა:

დ-ტი ქოლ-ოფციონის ვალდებულება 2000;
კ-ტი ნაღდი ფული 2000.

2. ნეტო აქციით უზრუნველყოფა (აქციები აქციების ნაცვლად)

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა ხორციელდება შემდეგნაირად:

2018 წლის 31 იანვარი

B საწარმო ანორციელებს ქოლ-ოფციონს და კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ნეტო აქციებით.

A საწარმო ვალდებულია **B** საწარმოს გადასცეს 104000 ლ. (104ლ. * 1000) საერთო ღირებულების **A** საწარმოს აქციები, 102000 ლ. (102ლ.*1000) საერთო ღირებულების **A** საწარმოს საკუთარ აქციებზე გადასაცვლელად. ამდენად, **A** საწარმო **B** საწარმოს გადასცემს 2000 ლ. საერთო ღირებულების ნეტო აქციებს, ე.ი. 19,2 (2000ლ. / 104ლ.) აქციას.

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა განისაზღვრება ისევე, როგორც წილობრივი გარიგება და გატარდება:

დ-ტი ქოლ-ოფციონის ვალდებულება 2000;
კ-ტი კაპიტალი 2000.

3. აქციები აქციების ნაცვლად (ბრუტო ფიზიკური უზრუნველყოფა). უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გაცემით და ფიქსირებული რაოდენობის თანხის მიღებით, თუ **B** საწარმო ანორციელებს ოფციონს. აქციის განხორციელებადი საცალო ფასი ფიქსირებულია და 102 ლ. ტოლია. მაშასადამე, **B** საწარმოს უფლება აქვს გასცეს **A** საწარმოს საკუთარი დაუფარავი 1000 აქცია 102000 ლ. (102ლ. * 1,000) ტოლ თანხაზე გადასაცვლელად, თუ საწარმო ანორციელებს ოფციონს. საწარმო აკეთებს შემდეგ ბუღალტრულ ჩანაწერებს:

2017 წლის 1 თებერვალი

ნაღდი ფულის მიღება უფლების ნაცვლად – გაცემული იყო **A** საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ერთი წლის შემდეგ, ფიქსირებული ფასით.

მიღებული პრემია აღიარებულია კაპიტალის ფარგლებში. განხორციელების შემდეგ მოთხოვნა შეიძლება დასრულდეს აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გამოშვებით, ნაღდი ფულის ფიქსირებული ოდენობის სანაცვლოდ.

ბუღალტრული გატარება:

დ-ტი ნაღდი ფული 5000;
კ-ტი კაპიტალი 5000.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

31 დეკემბერს ბუღალტრული გატარება არ კეთდება, რადგან არაა დახარჯული ან მისაღები თანხა და კონტრაქტი **A** საწარმოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გაცემის შესახებ, თანხის ფიქსირებულ რაოდენობაზე გასაცვლელად. იგი აღიარებულია, როგორც საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი.

2018 წლის 31 იანვარი:

B საწარმო ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და კონტრაქტი დაკმაყოფილებულია ფულადი თანხით ბრუტოდ. **A** საწარმო ვალდებულია გასცეს 1000 აქცია 102000 ლ. ტოლი თანხის სანაცვლოდ.

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა:

დ-ტი ნაღდი ფული 102000;
კ-ტი კაპიტალი 102000.

მაგალითი 16.

აქციებით შესყიდული ფუთ-ოფციონი

საწარმოს საკუთარი აქციების შესყიდული ფუთ-ოფციონი. რომელთა უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს:

1. ნეტო თანხით;
2. ნეტო აქციებით; ან
3. თანხის გადაცემით აქციებზე გადასაცვლელად.

დაშვებები:

კონტრაქტის თარიღი	2017.1.02
შესრულების ვადა	2018.31.01.
ვლობელის უფლების განხორციელება	(საწარმო)
	ლარი
აქციის საცალო ფასი 2017.31.12.	100
აქციის საცალო ფასი 2017.10.2.	95
აქციის საცალო ფასი 2018.31.01	95
ფიქსირებული მისაღები ფასი 2018.31.01.	98
ოფციონერული კონტრაქტების აქციების რაოდენობა	1000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.1.02.	5000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2017.31.01.	4000
ოფციონის რეალური ღირებულება 2018.31.01.	3000

1. ნეტო თანხით უზრუნველყოფა:

2017 წლის 1 თებერვალს, **A** საწარმო კონტრაქტს დებს **B** საწარმოსთან, რომელიც **A** საწარმოს უფლებას აძლევს გაყიდოს, ხოლო **B** საწარმოს ავალდებულებს, იყიდოს **A** საწარმოს საკუთარი დაუფარავი ჩვეულებრივი 1000 აქციის რეალური ღირებულება, 2012 წლის 31 იანვრიდან ამავე დღეს არსებული დარტყმითი ფასის მიხედვით, რაც 98000 ლ. ტოლია (ე.ი. 98 ლ. ერთ აქციაზე), თუ **A** საწარმო ახორციელებს თავის უფლებას. კონტრაქტი უნდა დაკმაყოფილდეს ნეტო თანხით. თუ **A** საწარმო თავის უფლებას არ ახორციელებს, არანაირი გადახდა არ წარმოებს.

საწარმო აკეთებს შემდეგ ბუღალტრულ ჩანაწერებს:

2017 წლის 1 თებერვალი:

ერთი აქციის საცალო ფასი კონტრაქტის შედგენის დღეს, 2017 წლის 1 თებერვალს შეადგენს 100 ლ. ოფციონური კონტრაქტის საწყისი რეალური ღირებულება 2017 წლის 1 თებერვალს უდრის 5000 ლ., რაც **A** საწარმომ **B** საწარმოს ამ დღეს გადაუხადა. ამ დღეს ოფციონს არა-

ნაირი შინაგანი ღირებულება არ ჰქონდა, მხოლოდ დროითი ღირებულება, რადგან განსორციელების ფასი - 98 ლ., ნაკლებია საბაზრო საცალო სააქციო ფასზე – 100 ლ. ამდენად, **A** საწარმოსათვის ოფციონის განსორციელებას ეკონომიკური ეფექტი არ ექნება. სხვა სიტყვებით, ფუთ-ოფციონი რჩება ფულადი თანხის გარეშე.

ბუღალტრული გატარება:

შესყიდული ფუთ-ოფციონის აღიარება გატარდება:

დ-ტი ფუთ-ოფციონის აქტივი 5000;
კ-ტი ნაღდი ფული 5000.

2017 წლის 31 დეკემბერი:

2017 წლის 31 დეკემბერს აქციის საცალო საბაზრო ღირებულება შემცირდა 95 ლ. ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 4000 ლ., რომლისაგან 3000 ლ. ([98 ლ._95ლ.] **X** 1000) – არის შინაგანი ღირებულება და 1000 ლ. – ნარჩენი დროითი ღირებულება.

ბუღალტრული გატარება:

ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება:

დ-ტი ზარალი 1000;
კ-ტი ფუთ-ოფციონის აქტივი 1000.

2018 წლის 31 იანვარი:

2018 წლის 31 იანვარს აქციის საცალო საბაზრო ფასი ისევ 95 ლ. ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 3000 ლარამდე, რაც მთლიანად შეადგენს შიდა ღირებულებას ([898ლ. – 95ლ.]**X**1000), რადგან არ არის ნარჩენი დროითი ღირებულება.

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება:

დ-ტი ზარალი 1000;
კ-ტი ფუთ-ოფციონის აქტივი 1000.

იმავე დღეს, **A** საწარმო ანორციელებს ფუთ-ოფციონს და კონტრაქტი დაკმაყოფილდა ნეტო თანხით. **B** საწარმოს **A** საწარმოსათვის ვალის სახით გადასაცემა აქვს 98000 ლ. და **A**

საწარმოს ვალდებულება აქვს **B** საწარმოს გადასცეს 95000 ლ. (95ლ. **x** 1000), და ე.ი. **B** საწარმო **A** საწარმოს უნდის 3000 ლ. ოდენობის ნეტო ნაღდ ფულს.

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა:

დ-ტი ნაღდი ფული 3000;
კ-ტი ფუთ-ოფციონის აქტივი 3000.

2. ნეტო აქციით უზრუნველყოფა (აქციები აქციების ნაცვლად)

2012 წლის იანვარი:

A საწარმო ანორციელებს ფუთ-ოფციონს და კონტრაქტი დაკმაყოფილდება ნეტო აქციებით. როგორც ეფექტი, **B** საწარმოს ვალდებულება აქვს მიაწოდოს 98000 ლ. საერთო ღირებულების **A** საწარმოს საკუთარი აქციები **A** საწარმოს და **A** საწარმოს ვალდებულება აქვს, გადასცეს **B** საწარმოს 95000 ლ. საერთო ღირებულების (95ლ. **x** 1000) საწარმოს საკუთარი აქციები, ამით, **B** საწარმო 3000 ლ. საერთო ღირებულების აქციებს **A** საწარმოს გადასცემს, ე.ი. 31,6 აქციას (3000ლ. / 95ლ.).

ბუღალტრული გატარება:

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა:

დ-ტი კაპიტალი 3000;
კ-ტი ფუთ-ოფციონის აქტივი 3000.

3. ფული აქციების სანაცვლოდ (ბრუტო ფიზიკური უზრუნველყოფა)

უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს ფიქსირებული ოდენობის თანხის მიღებით და **A** საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გადაცემით, თუ **A** საწარმო ანორციელებს ოფციონს. ერთი აქციის განსანორციელებელი ღირებულება ფიქსირებულია, როგორც 98 ლ. შესაბამისად, **B** საწარმო ვალდებულია, **A** საწარმოს გადასცეს 98000 ლ. (98ლ. **x** 1000) ნაღდი ფული საწარმოს დაუფარავი 1000 აქციის სანაცვლოდ, თუ **A** საწარმო ანორციელებს თავის ოფციონს.

საწარმოს ბუღალტრული ჩანაწერები შემდეგნაირია:

2017 წლის 1 თებერვალი:

ბუღალტრულად აისახება თანხის მიღება იმ უფლებების სანაცვლოდ, რომ გაიცეს **A** საწარმოს აქციითა ფიქსირებული რაოდენობა ერთი წლის შემდეგ, ფიქსირებული ფასით. გადახდილი პრემია აღიარებულია უშუალოდ კაპიტალის ფარგლებში. განსორციელებას შედეგად მოჰყვება აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გამოშვება ფიქსირებულ თანხაზე გადასაცვლელად.

ბუღალტრული გატარება:

დ-ტი კაპიტალი 5000;
კ-ტი ნაღდი ფული 5000;

2017 წლის 31 დეკემბერი:

31 დეკემბერს არ არის ჩანაწერი, რადგან არ მომხდარა არც ფულის გაცემა, არც მიღება და კონტრაქტით არ გაცემულა **A** საწარმოს კუთვნილი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ნაღდი ფულის ფიქსირებულ ოდენობაზე გასაცვლელად, რაც არ აკმაყოფილებს **A** საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

2018 წლის 31 იანვარი

საწარმო ახორციელებს ფუთ-ოფციონს და კონტრაქტი უზრუნველყოფილია ბრუტოდ. **B** საწარმო ვალდებულია გასცეს 89000 ლ. **A** საწარმოს 1000 აქციაზე გადასაცვლელად.

ოფციონური კონტრაქტის უზრუნველყოფა გატარდება:

დ-ტი ნაღდი ფული 98000;
კ-ტი კაპიტალი 98000;

მაგალითი 17.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფა საწყისი აღიარებისას

საწარმო 1-ლი წლის დასაწყისში უშვებს 2000 კონვერტირებად ობლიგაციას. ობლიგაციებს აქვს სამწლიანი ვადა და გამოშვებულია ნომინალის სახით, ნომინალური ღირებულებით, 1000 ლარი ერთი ცალისათვის, რაც იძლევა 2000000 ლარის სრულ შემოსავალს. პროცენტი გადახდილი უნდა იყოს წლიური გადავადებით, 6%-ის ტოლი წლიური ნომინალური განაკვეთით. ყოველი ობლიგაცია კონვერტირებადია 250 აქციაში ნებისმიერ დროს, ვადის ფარგლებში. ობლიგა-

ციების გამოშვების დროისათვის საბაზრო უბრატესი საპროცენტო განაკვეთი მსგავსი ვალდებულებებისათვის, კონვენსიული ვარიანტების გარეშე, არის 9%.

ვალდებულებითი კომპონენტი შეფასებულია პირველ რიგში და განსწავება ობლიგაციების გამოშვების შემოსავალსა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას შორის გადაეცემა წილობრივ კომპონენტს. ვალის დისკონტირებული ღირებულება გამოითვლება 9%-იანი საშუალოვანო განაკვეთის მეშვეობით, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით მსგავსი ვალდებულებისათვის, რომელსაც არა აქვს კონვენსიის უფლება.

	ლარი
ძირითადი თანხის დისკონტირებული ღირებულება 2000000ლ., რაც გადახდილი უნდა იქნეს 3 წლის ბოლოს	1544367
პროცენტის დისკონტირებული ღირებულება – 120000 ლ., რაც გადახდილი უნდა იყოს ყოველწლიურად, 3 წლის განმავლობაში	<u>303755</u>
სულ ვალდებულებითი კომპონენტი	1848122
წილობრივი კომპონენტი (გამოქვითვის მეთოდით)	<u>151878</u>
ობლიგაციების კმისის შემოსავალი	<u><u>2000000</u></u>

მაგალითი 18.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფა არაერთჯერადი ჩართული წარმოებულის თავისებურებებით

ვთქვათ, გამოძახებადი კონვერტირებადი ობლიგაციების გამოშვებით მიღებული შემოსავალია 60 ლ. ღირებულება მსგავსი ვალდებულებისა, ქოლ ან წილობრივი კონვენსიული ოფციონის გარეშე, არის 57 ლ. ყვრდნობა რა მოდელის შემფასებელ ოფციონს, განსაზღვრულია, რომ ღირებულება ჩართული ქოლ-მოთხოვნისა მსგავს შემთხვევაში, როცა ობლიგაციას არა აქვს კონვერტირებადი წილობრივი ოფციონი, არის 2ლ. ამ შემთხვევაში, ვალდებულებით კომპონენტში განთავსებული ღირებულებაა 55 ლ. (57ლ.-2ლ.), ხოლო წილობრივ კომპონენტში განთავსებული ღირებულება ტოლია 5 ლ. (60ლ.-55ლ.).

მაგალითი 19.

კონვერტირებადი ინსტრუმენტის გამოსყიდვა

დაშვებულია, რომ ინსტრუმენტის წარმოდგენილი რაოდენობა ტოლია ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ვალდებულებითი და წილობრივი კომპონენტების შეჯამებული რაოდენობისა, ე.ი. არ არსებობს გამოსყიდვის არაფინანსური პრემია ან შეღავათი. ასევე, გამარტივების მიზნით, გამოტოვებულია დაბეგვრის საკითხებიც.

2009წ. 1 იანვარს, საწარმომ გამოუშვა 10%-იანი კონვერტირებადი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 1000 ლ., მოქმედების ვადით 2018 წ. 31 დეკემბრამდე. ობლიგაციას შეუძლია კონვერტირება **A** საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში, 25 ლარის ტოლი საცალო საკონვერტაციო ფასით. პროცენტი გადახდილი უნდა იყოს ყოველ ნახევარ წელს ფულადი თანხით. გამოსყიდვის დღისათვის, საწარმოს შეიძლება გამოშვებული ჰქონდა არაკონვერტირებადი ობლიგაციები ათწლიანი ვადით, კუპონის 11%-იანი საპროცენტო განაკვეთით.

A საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოსყიდვისას განთავსებული ობლიგაციების მისაღები რაოდენობა შექმდეა:

ვალდებულებითი კომპონენტი	ლარი
დისკონტირებული ღირებულება 20,5 წლიანი, 50 ლ. ტოლი გადასახდელი პროცენტისა, დისკონტირებული 11%-ით	597
რეალური ღირებულება 1000 ლ., 10 წლის შემდეგ, დისკონტირებული 11%-ით, წარმოებული ყოველ ნახევარ წელს	<u>343</u>
	940
 წილობრივი კომპონენტი	
(სხვაობა 1000 ლ. საერთო შემოსავალსა და 940 ლ. შორის)	60
სულ შემოსავალი	<u>1000</u>

2014.1.01. კონვერტირებადი ობლიგაციის რეალური ღირებულება იყო 1700 ლ.

A საწარმო ობლიგაციების მფლობელს სთვალავს, რომ ის გამოისყიდის ობლიგაციებს 17000 ლარად, რასაც მფლობელი თანხმდება. გამოსყიდვის თარიღისათვის **A** საწარმოს შეიძლება გამოშვებული ჰქონდეს არაკონვერტირებადი სესხი ნუთწლიანი ვადით, რასაც აქვს კუპონის 8%-იანი საპროცენტო განაკვეთი. გამოსასყიდი ფასი შექმდენაირადაა განთავსებული:

ვალდებულებითი კომპონენტი

დისკონტირებული ღირებულება 10 დარჩენილი 50 ლ. ტოლი ნანკვარწლიური საპროცენტო გადასახადისა, რაც გაუფასურდა 11% და 8%-ით, შესაბამისად

ლარი	ლარი	ლარი
------	------	------

<u>377</u>	<u>405</u>	
------------	------------	--

5 წლის შემდეგ გადასახდელი 1000ლ.-ის დისკონტირებული ღირ-ბა, დისკონტირებული 11 და 8%-ით, მოსწორებული ნანკვარწლიურად, შესაბამისად

<u>585</u>	<u>676</u>	
------------	------------	--

<u>962</u>	<u>1,081</u>	(119)
------------	--------------	-------

წილობრივი კომპონენტი

<u>60</u>	<u>619¹</u>	<u>(559)</u>
-----------	------------------------	--------------

სულ

<u>1022</u>	<u>1700</u>	<u>(678)</u>
-------------	-------------	--------------

ბუღალტრული გატარება:

ა. ვალდებულებითი კომპონენტის გამოსყიდვის აღიარება:

დ-ტი ვალდებულებითი კომპონენტი 962;

დ-ტი ვალის უზრუნველყოფის ხარჯები 119;

კ-ტი ფულადი საშუალებები 1081.

ბ. წილობრივ კომპონენტში გადახდილი თანხის აღიარება:

დ-ტი კაპიტალი 619;

კ-ტი ფულადი საშუალებები 619.

წილობრივი კომპონენტი რჩება, როგორც კაპიტალი, მაგრამ შეიძლება გარდაისახოს კაპიტალის შიგნით ერთი სახიდან მეორეში.

¹. es raodenoba warmoadgens valdebulebiTi komponentis sxvaobas, ganTavsebuls raodenobis realur Rirebulebasa da 1700l. gamosasyid fass Soris

9. აქტივების გაუფასურების აღრიცხვა

9.1. შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

ფინანსური ანგარიშგების მიზანია მომხმარებლებს მიაწოდოს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შესახებ, რათა დაეხმაროს მათ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში.

იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგები და ამასთან, იგი ყოველთვის არ შეიცავს არაფინანსურ ინფორმაციას, ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა ამომწურავ ინფორმაციას, მაგრამ მიუხედავად აღნიშნულისა, ფინანსური ანგარიშგებიდან ჩანს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მასზე მინდობილი რესურსების მართვის შედეგები და ანგარიშგებლობა, რომელიც საჭიროა მომხმარებლებისათვის, ისეთი ეკონომიური გადაწყვეტილებების მისაღებად, როგორცაა, დაიტოვონ თუ გაყიდონ საწარმოში დაბანდებული კაპიტალი.

ბასს-ი მიხედვით, მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღიარებულ და ასახულ უნდა იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ:

- მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა; და
- მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

აღნიშნული მოთხოვნა, ცხადია, ეხება აქტივებს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების ელემენტს, რომლებიც საწარმოს მიერ გამოიყენებან ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ამასთან, შესაძლებელია პერიოდულად აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს თანხას, რომლითაც აქტივი არის ასახული, დაგროვილი ცვეთის (ამორტიზაციის) და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხის გამოკლებით, მეტი აღმოჩნდეს მისი გამოყენების ან გაყიდვის შედეგად მისაღებ თანხაზე. ანუ, ბუღალტრულ აღრიცხვაში აქტივები ასახულია ანაზღაურებად ღირებულებაზე* მეტი თანხით, რაც ნიშნავს აქტივების გაუფასურებას. ამ შემთხვევაში ბასს-ით საწარმოს მოეთხოვება გაუფასურების ზარალის აღიარება. გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

* აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ერთეულის გაყიდვის სარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხა

მაშასადამე, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

ასევე, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია:

- ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით;
- ყოველწლიურად შეამოწმოს საწარმოს გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილი.

არამატერიალური აქტივის უნარის - მომავალში გამოიმუშავოს საკმარისი ეკონომიკური სარგებელი ისე, რომ მოხერხდეს საბალანსო ღირებულების დაფარვა-შეფასება, როგორც წესი, უფრო დიდ განუსაზღვრელობას ექვემდებარება, თუ იგი ჯერ გამოუყენებადია, ვიდრე, როდესაც იგი გამოყენებადია. აქედან გამომდინარე, სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განახორციელოს, სულ ცოტა - ყოველწლიურად, ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება გაუფასურებაზე.

დასადგენია აგრეთვე, საწარმოს მიერ აქტივების გაუფასურების წარალის კომპენსირების დრო. აღნიშნული საკითხები რეგულირდება ბასს 36-ით „აქტივების გაუფასურება“, რომელიც გამოიყენება ყველა აქტივის გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისას, გარდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, სამშენებლო კონტრაქტების შედეგად მიღებული აქტივების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, დაქირავებულ მომუშავეთა დახმარებების შედეგად მიღებული აქტივების,

ფინანსური აქტივების, რეალური ღირებულებით შეფასებული საინვესტიციო ქონების, ან გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივების, სასოფლო-სამეურ

ნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივების, გადავადებული შეძენის დანახარჯებისა და არამატერიალური აქტივებისა, რომელთა აღიარებისა და შეფასების სპეციფიკური მოთხოვნები შესაბამისი სტანდარტებით (ბასს 2,11,12,19,39,40, ფასს 4,5) რეგულირდება.

ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“ ეხება ფინანსურ აქტივებს, როგორცაა: ინვესტიციები შეფასებულ საწარმოებში, ინვესტიციები შეკავშირე საწარმოებში და ინვესტიციები ერთობლივ საქმიანობაში, (ბასს 27-ში, ბასს 28-ში, ბასს 31-ში მოცემული განმარტებების შესაბამისად). ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“ ვრცელდება აგრეთვე, ბუღალტრული აღრიცხვის სწვა საერთა-

შორისო სტანდარტების შესაბამისად, გადაფასებულ ანუ რეალური ღირებულებით ასახულ აქტივებზე, მაგალითად, ძირითად საშუალებებზე, განსაზღვრული გადაფასებული ღირებულების მოდელის მიხედვით.

აქტივის გაუფასურების განსაზღვრა რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდზეა დამოკიდებული:

- თუ აქტივის რეალური ღირებულება მისი საბაზრო ღირებულების ტოლია, რეალურ ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ ღირებულებას შორის ერთადერთ განსწვავებას მოცემული აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული პირდაპირი ხარჯები წარმოადგენს:
 - თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელოა, გადაფასებული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება აუცილებლად უანლოვდება ან მეტია მის გადაფასებულ (რეალურ) ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, ნაკლებსაგარაუდოა, რომ გადაფასებული აქტივი გაუფასურებული იყოს და საჭირო არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება; და
 - თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ არის უმნიშვნელო, გადაფასებული აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აუცილებლად ნაკლებია მის რეალურ ღირებულებაზე. შესაბამისად, გადაფასებული აქტივი გაუფასურებულია, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება ნაკლებია გადაფასებულ (რეალურ) ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაფასების მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემდეგ საწარმო განსაზღვრავს, გაუფასურებულია თუ არა მოცემული აქტივი; და
- თუ აქტივის რეალური ღირებულება განისაზღვრება საბაზრო ღირებულებიდან განსწვავებულ საფუძველზე, გადაფასებული (რეალური) ღირებულება შესაძლოა მეტი ან ნაკლები იყოს მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე. აქედან გამომდინარე, გადაფასების მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემდეგ, საწარმო განსაზღვრავს, მოსალოდნელია თუ არა მოცემული აქტივის გაუფასურება.

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიმუმ აქტივის გაუფასურების შესახებ. აქტივის გაუფასურების ნიშნების არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიმუმ გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია ყოველწლიურად შეამოწმოს:

- განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებელი არამატერიალური აქტივები;
- საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილი.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის დადგენისას, საწარმომ უნდა გათვალისწინოს ინფორმაციის გარე და შიდა წყაროები.

ინფორმაციის გარე წყაროებია:

- მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდა იმასთან შედარებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ნორმალური გამოყენების შედეგად;
- მოცემულ პერიოდში ადგილი ჰქონდა მნიშვნელოვან ცვლილებებს, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინეს საწარმოზე, ან ახლო მომავალში ექნება ადგილი ასეთ ცვლილებებს იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
- საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა და მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ზრდა გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტის განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;
- ანგარიშგაღებული საწარმოს ნეტო აქტივების საბაზალსო ღირებულება მეტია მის საბაზრო კაპიტალიზაციაზე.

ინფორმაციის შიდა წყაროებია:

- არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
- მოცემულ პერიოდში მონდა ან ახლო მომავალში მონდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენებაზე;
- შიდა ანგარიშგებაში მოცემულია ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის მწარმოებლურობა გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება.
- შეიღობილ, ერთობლივად კონტროლირებად ან შეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციისათვის ინვესტორი აღიარებს დივიდენდებს ინვესტიციიდან და არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ:

- ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება აღემატება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებას; ან
- დივიდენდები აღემატება შვილობილი საწარმოს, ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს ან მკეკავშირე საწარმოს მთლიან სრულ შემოსავალს იმ პერიოდში, როდესაც დივიდენდები გამოცხადდა.

გარდა აღნიშნულისა, საწარმომ შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სწვა მაჩვენებლების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

შიდა ანგარიშგებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, არის:

- აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება გეგმურ თანხას;
- ფაქტობრივი, ნეტო ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული საოპერაციო მოგება ან ზარალი, რომელიც დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;
- აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების ან საოპერაციო მოგების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა დაგეგმილთან შედარებით;
- აქტივის საოპერაციო ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების გადინება, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და დაგეგმილი მონაცემების აგრეგირების შედეგად.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე, მოცემული აქტივის შესაბამისი სტანდარტის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის.

9.2. ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

ბასს 36 – ის მიხედვით, ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხით.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი სახსრების მიღება, რაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არის თანხა, რომელიც მიიღება დაინტერესებულ, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის რეალიზაციის შედეგად, რომელიც შემცირებულია გაყიდვაზე გაწეული დანახარჯების თანხით;

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გაუფასურების ზარალის დასადგენად განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.

ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება ცალკეული აქტივისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ მიიღება ფულადი სახსრები, რომელთა მიღებაც დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. ამ შემთხვევაში ხდება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:

- აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას; ან
- შესაძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება და იგი დაახლოებით გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ტოლია, ამასთან, შესაძლებელია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა.

თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე მაჩვენებელი, უნდა მოხდეს ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება. თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი (აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული).

ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ:

- აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მისი გაყიდვის წარუგებოთ შემცირებული რეალური ღირებულებისაგან დიდად განსხვავდება, მაგალითად, როდესაც აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადი შეუძლებელია უმნიშვნელოდ შეფასდეს; და
- უწყვეტი გამოყენების შედეგად აქტივი არ წარმოქმნის ფულად ნაკადს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულად ნაკადზე.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

მაგალითი 1.

წიაღისეულის მომპოვებელი საწარმო, დამხმარე წარმოების სახით, ფლობს რკინიგზას. იგი საწარმოს მიერ უვარგისად არის მიჩნეული და შესაძლოა გაიყიდოს მხოლოდ ჯართად, მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების წარმოქმნა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია საწარმოს სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

ანალიზი:

შეუძლებელია განისაზღვროს რკინიგზის ანაზღაურებადი ღირებულება, რადგან შეუძლებელია რკინიგზის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა და მოსალოდნელია, რომ იგი განსხვავებული იქნება მისი, როგორც ჯართის ღირებულებისაგან. ამიტომ, საწარმო აფასებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებას, რომელსაც განეკუთვნება რკინიგზა, ანუ მთლიანად მადართის ანაზღაურებადი ღირებულებას.

აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს მოცემულ აქტივს და წარმოქმნის ფულად სახსრებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სწვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა განსჯას მოითხოვს. თუ ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია ცალკეული აქტივისათვის, საწარმო ანდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას, რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოუკიდებელია სწვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

მაგალითი 2.

სატრანსპორტო კომპანია მუნიციპალიტეტთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ეწევა მომსახურებას. მას მოეთხოვება მინიმალური მომსახურების გაწევა ხუთ სწვადასწვა მარშრუტზე. თითოეული მარშრუტისათვის გამოყოფილი აქტივები და თითოეული მათგანიდან მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა იდენტიფიცირებულ იქნეს ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი მარშრუტი მუშაობს მნიშვნელოვანი ზარალით.

ანალიზი:

სატრანსპორტო კომპანიას არა აქვს რომელიმე მარშრუტის შეწყვეტის უფლება, უწყვეტი გამოყენების შედეგად იმ ფულადი სახსრების შემოდინების უმცირესი იდენტიფიცირებადი დონე, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სწვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოდინებაზე, არის ხუთივე მარშრუტიდან მიღებული ფულადი სახსრები. თითოეული მარშრუტისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად სატრანსპორტო კომპანია.

უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა არის ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების შემოსვლა ანგარიშგაღებული საწარმოს გარეთ არსებული მხარეებიდან. იმისათვის, რომ საწარმომ განსაზღვროს აქტივიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან მიღებული ფულადი სახსრები დამოუკიდებელია თუ არა სწვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, საწარმო ითვალისწინებს სწვადასწვა ფაქტორს, მათ შორის: როგორ ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის მონიტორინგი ან როგორ იღებს საწარმოს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას, საწარმოს აქტივების შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების ან მათი საწარმოდან გასვლის შესახებ.

განვიხილოთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაციის მაგალითები, რომლის მიზანია:

- გვიჩვენოს, თუ როგორ **ნდება** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იდენტიფიკაცია სწავლასწავლა სიტუაციაში; და
- წარმოაჩინოს ფაქტორები, რომლებიც შესაძლოა საწარმომ განიხილოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის იდენტიფიკაციის დროს, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება.

მაგალითი 3.

X მაღაზია ეკუთვნის **M**-ის საცალო ვაჭრობის მაღაზიების ქსელს. X მაღაზია შესყიდვებს ანორციელებს **M**-ის შესყიდვების ცენტრის მეშვეობით. ფასების განსაზღვრა, მარკეტინგი, რეკლამა და საკადრო პოლიტიკა განისაზღვრება **M**-ის მიერ. **M**-ს ასევე, გააჩნია 5 სწავლა მაღაზია იმავე ქალაქის სწავლასწავლა რაიონში, სადაც X მდებარეობს, ხოლო 20 - სწავლასწავლა ქალაქში. ყველა მაღაზია იმართება X მაღაზიის მსგავსად. X და 4 სწავლა მაღაზია შესყიდულ იქნა 5 წლის წინ და აღიარდა გუდვილი.

კითხვა: რა არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული X მაღაზიისათვის?

ანალიზი:

X-ის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირებისას საწარმო განიხილავს, მაგალითად:

- ა. შიდა მენეჯერული ანგარიშგება ორგანიზებულია თუ არა ისე, რომ შედეგების შეფასება **ნდება**დეს თითოეული მაღაზიის მიხედვით; და
- ბ. საქმიანობა იმართება ცალკეული მაღაზიის მოგებაზე ორიენტაციით ან რეგიონების/ქალაქების საერთო მოგების საფუძველზე.

M-ის მაღაზიები განლაგებულია სწავლასწავლა რაიონში და ამიტომ, საგარაუდოდ, მომხმარებელთა სწავლასწავლა ბაზა აქვთ. ამდენად, თუმცა X მაღაზია ცენტრიდან იმართება, X-ის მიერ ფულადი სახსრების გამომუშავება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის **M**-ის სწავლა მაღაზიების მიერ ფულადი სახსრების გამომუშავებაზე. ამიტომ, საგარაუდოდ, რომ X წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.

მაგალითი 4.

მნიშვნელოვან მასალას, რომელიც გამოიყენება **Y**-ის საბოლოო პროდუქტის წარმოებისათვის, ყიდულობს იმავე საწარმოს **X** ქარხნისაგან. **X** ქარხნის პროდუქტი **Y** ქარხნის მიყიდება ისეთი ტრანსფერული ფასით, რომ **X** ქარხნის გადაეცემა მთლიანი მოგება. **Y** ქარხნის საბოლოო პროდუქტის 80%-ს ყიდის მოცემული საწარმოს გარეთ. **X** ქარხნის საბოლოო პროდუქტის 60% მიყიდება **Y** ქარხნის, ხოლო დარჩენილ 40%-ს ყიდის ამ საწარმოს გარე მომხმარებლებზე.

კითხვა: რა არის ქვემოთ მოცემულ შემთხვევებში **X** და **Y** ქარხნების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები?

1-ლი შემთხვევა: **X** ქარხნის მიყიდის **Y** ქარხნისათვის მიყიდული პროდუქტის აქტიურ ბაზარზე. შიდა ტრანსფერული ფასი მაღალია საბაზრო ფასზე.

მე-2 შემთხვევა: არ არსებობს აქტიური ბაზარი იმ პროდუქტისათვის, რომელსაც **X** ქარხნის ყიდის **Y** ქარხნისაზე.

ანალიზი:

1-ლი შემთხვევა:

X ქარხნის მიყიდის თავისი პროდუქტის გადაცემის აქტიურ ბაზარზე და, ამდენად, მიიღოს ფულადი სახსრები, რაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება **Y** ქარხნიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე. ამიტომ, საგარაუდოა, რომ **X** ქარხნის წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ განცალკევებულ ერთეულს, თუმცა მისი პროდუქტის ნაწილს მოიხმარებს **Y** ქარხნისა.

საგარაუდოა, რომ **Y** ქარხნის მიყიდის **X** ქარხნისათვის მიყიდული პროდუქტის 80%-ს ყიდის ანგარიშგაღებული საწარმოს გარეთ. ამდენად, მის მიერ მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს, უმეტესწილად, დამოუკიდებლად წარმომქმნილად.

შიდა ტრანსფერულ ფასებში არ აისახება **X** ქარხნის პროდუქტის საბაზრო ფასები. **X** და **Y** ქარხნის გამოყენების დირექტორების განსაზღვრისას, საწარმო ახდენს ფინანსური ბიუჯეტების/პროგნოზების კორექტირებას, რათა ასახოს ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასება, **X** ქარხნის მიერ შიდა მომხმარებისათვის გამოყენებული პროდუქტის მომავალი საბაზრო ფასებისა,

რომელიც იარსებებდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების დროს.

მე-2 შემთხვევა

საგარაუდოა, რომ თითოეული ქარხნის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება შეუძლებელია ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად, რადგან:

- X ქარხნის პროდუქციის უდიდესი ნაწილი გამოიყენება შიდა მიზნებისათვის და შეუძლებელია ამ პროდუქციის აქტიურ ბაზარზე გაყიდვა. ამდენად, X ქარხანაში ფულადი სახსრების მიღება (შემოსვლა) დამოკიდებულია Y ქარხნის პროდუქციის მოთხოვნაზე. ამიტომ, არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს, რომ X ქარხანა წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელიც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის Y ქარხანაზე; და
- ორივე ქარხანას მართავს ერთი და იგივე სელმძღვანელობა.

აქედან გამომდინარე, საგარაუდოა, რომ X და Y ქარხნები ერთად წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც, უმეტესწილად, წარმოქმნის დამოუკიდებელ ფულად სახსრებს.

მაგალითი 5.

საწარმო აწარმოებს მხოლოდ ერთ პროდუქციას და ფლობს **A**, **B** და **C** ქარხნებს. თითოეული ქარხნა განლაგებულია სხვადასხვა კონტინენტზე. **A** აწარმოებს კომპონენტს, რომელიც იწყობა **B** ან **C** ქარხნებში. **B** და **C** ქარხნების საერთო სიმძლავრე მთლიანად არ არის გამოყენებული. **M** საწარმოს პროდუქცია იყიდება მთელ მსოფლიოში **B** ან **C** ქარხნებიდან. მაგალითად, **B** ქარხნის პროდუქცია შესაძლოა გაიყიდოს იმ კონტინენტზე, სადაც განლაგებულია **C** ქარხანა, თუ შესაძლებელია **B** ქარხნიდან პროდუქციის უფრო სწრაფად მიწოდება, ვიდრე **C** ქარხნიდან. **B** და **C** ქარხნების სიმძლავრეების ათვისება დამოკიდებულია მათ შორის გაყიდვების განაწილებაზე.

კითხვა: რა არის **A**, **B** და **C** ქარხნების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შექმნე თითოეულ ქვემოთ განხილულ შემთხვევაში?

1-ლი შემთხვევა: **A** ქარნის პროდუქციისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი.

მე-2 შემთხვევა: **A** ქარნის პროდუქციისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი.

ანალიზი:

1-ლი შემთხვევა:

საგარაუდოა, რომ **A** ქარნის წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ განცალკევებულ ერთეულს, რადგან მისი პროდუქციისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი.

მართალია, **B** და **C** ქარნის მიერ წარმოებული პროდუქციისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი, მაგრამ **B** და **C** ქარნებში ფულადი სახსრების შემოსვლა დამოკიდებულია მათ შორის პროდუქციის წარმოების განაწილებაზე. საგარაუდოა, რომ **B** და **C** ქარნებისათვის ფულადი სახსრების შემოსვლა ვერ განისაზღვრება ინდივიდუალურად. ამიტომ, საგარაუდოა, რომ **B** და **C** ქარნები ერთად წარმოადგენენ აქტივების უმცირეს იდენტიფიცირებად ჯგუფს, რომელიც, უმეტესწილად, დამოუკიდებლად წარმოქმნის ფულად სახსრებს.

A და **B** პლუს **C** ქარნების გამოყენების დირეზების განსაზღვრისას, **M** საწარმო ახდენს ფინანსური ბიუჯეტების/პროგნოზების კორექტირებას, რათა ასახოს ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასება X ქარნის პროდუქციის მომავალი საბაზრო ფასებისა, რომელიც იარსებებდა „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციების დროს.

მე-2 შემთხვევა:

საგარაუდოა, რომ არც ერთი ქარნის ანაზღაურებადი დირეზების დამოუკიდებლად შეფასება არ შეიძლება, რადგან:

- **A** ქარნის პროდუქციისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი. ამიტომ, **A** ქარნისაში ფულადი სახსრების შემოსვლა დამოკიდებულია **B** და **C** ქარნების მიერ საბოლოო პროდუქციის გაყიდვაზე; და

მართალია, **B** და **C** ქარნების მიერ აწყობილი პროდუქციისათვის აქტიური ბაზარი არსებობს, მაგრამ **B** და **C** ქარნებში ფულადი სახსრების შემოსვლა დამოკიდებულია მათ შორის პრო-

დუქციის წარმოების განაწილებაზე. საგარაუდოა, რომ შეუძლებელია **B** და **C** ქარხნების მომავალი ფულადი სახსრების შემოსვლის ინდივიდუალურად განსაზღვრა.

აქედან გამომდინარე, საგარაუდოა, რომ **A**, **B** და **C** ქარხნები ერთად (ე.ი. **M** საწარმო მთლიანად) წარმოადგენს აქტივების უმცირეს იდენტიფიცირებად ჯგუფს, რომელიც, უმეტესწილად, დამოუკიდებლად წარმოქმნის ფულად სახსრებს.

მაგალითი 6.

გამომცემლობა ფლობს 150 დასახელების ჟურნალის გამოცემის უფლებას, რომელთაგან 70 შეძენილ იქნა, ხოლო 80 გამომცემლობის მიერ არის დაარსებული. ჟურნალების დასახელებების შესაძენად გადახდილი თანხა აღიარებულია არამატერიალურ აქტივად. ჟურნალის დაარსებასა და არსებული დასახელებების შენარჩუნებაზე დანახარჯების აღიარება ხდება ხარჯად მათი გაწვევისთანავე. შესაძლებელია, თითოეული ჟურნალის პირდაპირი გაყიდვიდან და რეკლამირებიდან ფულადი სახსრების შემოსვლის იდენტიფიცირება. ჟურნალების მენეჯმენტს ახორციელებენ მომხმარებელთა სეგმენტების მიხედვით. თითოეული ჟურნალის დასახელებაზე რეკლამიდან მიღებული შემოსავლების დონე დამოკიდებულია იმ მომხმარებელთა სეგმენტში არსებული ჟურნალების რაოდენობაზე, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული ჟურნალის დასახელება. შემუშავებული პოლიტიკის შესაბამისად, სკლამდგანელობა წყვეტს ძველი დასახელების ჟურნალების გამოცემას, მათი სასარგებლო ეკონომიკური მომსახურების ვადის დასრულებამდე და დაუყოვნებლივ ცვლის ახალი ჟურნალებით მომხმარებელთა იმავე სეგმენტისათვის.

კითხვა: რა არის თითოეული ჟურნალის ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეული?

ანალიზი:

საგარაუდოდ შესაძლებელია თითოეული ჟურნალის დასახელების ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული ჟურნალის დასახელების სარეკლამო შემოსავლის დონეზე, გარკვეულწილად, გაგლენას ახდენს მომხმარებელთა სეგმენტში არსებული სხვა ჟურნალები, თითოეული ჟურნალისათვის პირდაპირი გაყიდვისა და რეკლამირების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლის იდენტიფიცირება შესაძლებელია. თუმცა, მიუხედავად იმისა, რომ ჟურნალების მენეჯმენტს ახორციელებენ მომხმარებელთა სეგმენტების მიხედვით, ჟურნალის გამოცემის შეწყვეტის შესახებ გადაწყვეტილება მიიღება თითოეული ჟურნალისათვის ინდივიდუალურად.

ამდენად, საგარაუდოა, რომ ჟურნალების დასახელებები ინდივიდუალურად წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა ჟურნალებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე და ჟურნალის თითოეული დასახელება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ განცალკევებულ ერთეულს.

მაგალითი 7.

სამრეწველო საწარმოა. მის მფლობელობაშია სათავო ოფისის შენობა, რომელიც მთლიანად განკუთვნილი იყო შიდა მონმარებისათვის. თანამშრომელთა შემცირების შემდეგ, ამჟამად შენობის ნაწილი გამოიყენება შიდა მონმარებისათვის, ხოლო ნაწილი ქირით გადაეცა მესამე მხარეს. საიჯარო ხელშეკრულების ვადა ხუთი წელია.

კითხვა: რა არის ამ შენობის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული?

ანალიზი:

შენობის ძირითადი მიზანია შეასრულოს კორპორაციული აქტივის დანიშნულება და ხელი შეუწყოს საწარმოს სამრეწველო საქმიანობაში. ამიტომ, არ შეიძლება მოცემული შენობა მთლიანად იქნეს განხილული, როგორც შემოსული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის მთლიანად საწარმოს ფულადი სახსრების შემოსვლაზე. ამდენად, საგარაუდოა, მოცემული შენობისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად საწარმო.

შენობას საწარმოში არ განიხილავენ როგორც ინვესტიციას. ამდენად, უმართებულო იქნება მისი გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა მომავალი საბაზრო საიჯარო ქირის პროგნოზის მიხედვით.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების გადის მქონე არამატერიალური აქტივი ყოველწლიურად უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულებების შედარების გზით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე. ამასთან, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებული ანაზღაურებადი ღირებულების გაანგარიშება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:

- მოცემული არამატერიალური აქტივის უწყვეტი გამოყენება, სხვა აქტივებისა ან აქტივობისაგან დამოუკიდებლად არ იწვევს ფულადი სახსრების წარმოქმნას, გაუფასუ-

რებაზე შემოწმებას გაივლის როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილი და ამავე ერთეულში შემაჯავალ აქტივებსა და ვალდებულებებს არ განუცდია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდეგ;

- ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შედეგად დადგენილმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებას;
- ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, მიმდინარე ანაზღაურებადი ღირებულების ნაკლებობა საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებ სავარაუდოა.

აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების საუკეთესო მარკენებელია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული გარიგების დროს გაყიდვის ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული ფასი, რომელიც კორექტირებულია აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯების გათვალისწინებით. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის ხელშეკრულება და ამ აქტივით ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს აქტივის საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების ოდენობით. საბაზრო ფასის მიახლოებით ფასს, როგორც წესი, წარმოადგენს მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი ან ბოლო გარიგებაში დაფიქსირებული ფასი.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას აკლდება აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად. ასეთი დანახარჯებია: იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიულ დოკუმენტებზე და გარიგების სწვა დანახარჯები, აგრეთვე, აქტივის დემონტაჟისა და სწვა პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს არ წარმოადგენენ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებულ დახმარებები, აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს წარმადობის შემცირებასა და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებულ დანახარჯები.

ზოგჯერ აქტივის საწარმოდან გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულებისათვის არსებობს მსოლიოდ ერთი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება.

გუდვილის გაუფასურება

როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელთა უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებადი ფულადი სახსრები. სწვა შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს სრულ აღდგენად ერთეულად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად აღვილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. ზოგჯერ, მიუხედავად იმისა, რომ გამოთვლებით დგინდება ცალკეული აქტივის მონაწილეობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ საგარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრების წარმომქმნაში, მათი მიკუთვნება მოცემულ ერთეულზე შეუძლებელია დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად. მაგალითად, ასეთ შემთხვევას განეკუთვნება გუდვილი ან კორპორაციული აქტივები (როგორცაა, სათავო ოფისის აქტივები).

გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით, საწარმოთა გაერთიანებისას შექმნილი გუდვილი, შექმნის თარიღიდან მოყოლებული, მიეკუთვნება მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს, ან ერთეულთა ჯგუფებს, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან, მიუხედავად იმისა, მიეკუთვნება თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს ან ერთეულების ჯგუფს შექმნილი საწარმოს სწვა აქტივები და ვალდებულებები. თითოეული ერთეული ან ერთეულთა ჯგუფი, რომელსაც გუდვილი მიეკუთვნება:

- უნდა წარმოადგენდეს შიდა მმართველობის მიზნებისათვის გუდვილის მონიტორინგის განხორციელების უდაბლეს დონეს;
- სიდიდით არ უნდა აღემატებოდეს ფასს 8-ის – „საოპერაციო სეგმენტები“ – შესაბამისად განსაზღვრულ საოპერაციო სეგმენტს.

გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება შეესატყვისება საწარმოს ოპერაციების მართვის ნორმალურ პროცესს. გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება ისეთ სტრუქტურულ დონეზე, რომელთანაც, ჩვეულებრივ, ასოცირდება გუდვილი. ამიტომ, დამატებითი საანგარიშგებო სისტემების ჩამოყალიბება, როგორც წესი, საჭირო არ არის.

საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ საწარმოთა გაერთიანების დროს შექმნილ ისეთ აქტივებში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინით გადახდილ თანხას, რომელთა ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი სწვა აქტივების ან აქტივების ჯგუფიდან დამოუკიდებლად არ წარმოშობს ფულად ნაკადებს. სწორად მას წვლილი შეაქვს რამდენიმე ფულადი სახსრების

წარმომქმნელი ერთეულის მიერ გამოქვეყნებულ ფულად ნაკადებში. ზოგჯერ გუდვილის მართლზომიერი მიკუთვნება შესაძლებელია არა ცალკეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, არამედ მხოლოდ მათ ჯგუფებზე. შედეგად, უდაბლეს დონეს, რომელზედაც შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის ხორციელდება გუდვილის მონიტორინგი, წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გარკვეული რაოდენობა, რომლებსაც გუდვილი უკავშირდება, თუმცა შეუძლებელია ამ უკანასკნელის მათზე გადანაწილება.

თუ გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და საწარმო სწყვეტს ამ ერთეულში შემავალ ერთ-ერთ ოპერაციას, აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული გუდვილი:

- შეიტანება ამ ოპერაციის მიმდინარე ღირებულებაში მის შეწყვეტასთან დაკავშირებული მოგება-ზარალის გასაზღვრისას; და
- ფასდება შეწყვეტილი ოპერაციისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის დარჩენილი ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების გათვალისწინებით.

მაგალითი 8.

საწარმო 100 ლარად ყიდის ოპერაციას, რომელიც წარმოადგენდა გუდვილმიკუთვნებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. ნარჩენი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 300.

ანალიზი:

ვინაიდან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, გაყიდულ ოპერაციასთან დაკავშირებული გუდვილის შეფასება შესაძლებელია ამ ოპერაციისა და ნარჩენი ერთეულის ღირებულებების თანაფარდობით. ამრიგად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის 25 % შეიტანება გაყიდული ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში.

თუ საწარმო ცვლის ანგარიშგების სტრუქტურას ისე, რომ იცვლება ერთი ან მეტი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემადგენლობა, რომელზედაც გუდვილი იყო მიკუთვნებული, მაშინ გუდვილი უნდა გადანაწილდეს იმ ერთეულებზე, რომლებსაც ეს ცვლილება ეხება. გადანაწილება ნორციელდება ფარდობითი ღირებულებების მიდგომის გამოყენებით.

მაგალითი 9.

გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება **A** ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. **A** უნდა დაიყოს სამ ნაწილად და შეუერთდეს **B, C** და **D** ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს.

ანალიზი:

ვინაიდან **A**-ზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, **B, C** და **D** ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე გუდვილი გადანაწილდება **A**-ს შესაბამისი სამი ნაწილის ღირებულებათა პროპორციულად.

აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება შემდეგი ელემენტები:

- აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება;
- მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;
- ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
- აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გამონატულება (ღირებულება, ფასი);
- სწვა ფაქტორები, მაგალითად – ლიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

სტანდარტით ასევე ნათლად არის განსაზღვრული, რომ მეორე, მეოთხე და მესამე ელემენტები შეიძლება აისახოს ან როგორც მომაგალი ფულადი ნაკადების კორექტირება, ან დისკონტის განაკვეთის კორექტირების სახით.

აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:

- აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომაგალიში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასება;
- მომაგალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენება.

ბასს 36-ის მოთხოვნაა, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებაში გამოყენებული ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები დაფუძნდნოს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს სელმძღვანელობის მიერ გათვლილი იმ ეკონომიკური პირობების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც იარსებებს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამასთან, სტანდარტი ნათლად განსაზღვრავს, რომ სელმძღვანელობამ:

- უნდა შეაფასოს იმ დაშვებების დასაბუთებულობა, რომელსაც ეყრდნობა მის მიერ გამოთვლილი მიმდინარე ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები – ფულადი სახსრების ადრინდელ პროგნოზებსა და ფაქტობრივ ფულად ნაკადებს შორის განსწვავებების შემოწმების გზით;
- უნდა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ დაშვებები, რომელსაც ეყრდნობა მიმდინარე ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები, შეესაბამება წარსული პერიოდების ფაქტობრივ შედეგებს, თუ ამის საჭიროებას შექმნის შემდგომი მოგვლენების ან გარემოებების გაგვლენა, რომლებიც არ არსებობდა მაშინ, როდესაც აღნიშნული ფულადი ნაკადები გამოუმავდა.

ბასს 36-ის შესაბამისად, აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული ფულადი ნაკადების პროგნოზები დაფუძნებული უნდა იყოს სელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ უახლეს ფინანსურ ბიუჯეტებზე, მოკლევადიან პროგნოზებზე. ამასთან, ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები გამორიცხავს ისეთ შემოსულ ან გასულ ფულად ნაკადებს, რომელთა წარმოშობა მოსალოდნელია:

- მომაგალი რესტრუქტურისა ციხისაგან, რომლის ვალდებულებაც საწარმოს ჯერ არა აქვს აღებული; ან
- აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესების ან ამადლების შედეგად.

აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და მისი გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა ყოველთვის აუცილებელი არ არის. თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და მაშასადამე, არ არსებობს მეორის შეფასების აუცილებლობა.

იმ შემთხვევაში, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად. ეს ეხება აქტივებს, რომელთა საწარმოდან გასვლაა დაგეგმილი, რადგან მათი გამოყენების ღირებულება აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ნეტო შემოსულობებისაგან შედგება.

ბასს-ის მიხედვით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების ბაზას აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება წარმოადგენს. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს.

ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბოლო პერიოდის ფინანსურ ბიუჯეტებს/პროგნოზებს, საიდანაც გამოირიცხული უნდა იყოს მომავალი რესტრუქტურისა ციციდან, ან აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესებიდან და ამავდროულად წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადები. პროგნოზირება უნდა მოიცავდეს მაქსიმუმ 5 წელს.

საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს ფულადი ნაკადების პროგნოზის დროს გაკეთებული დაშვებების მართლზომიერება, გამოიკვლიოს გასული პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზირებულ და ფაქტობრივ ნაკადებს შორის განსხვავებების მიზეზები. მან უნდა უზრუნველყოს ფულადი ნაკადების მიმდინარე პროგნოზის თანმიმდევრულობა გასული პერიოდების ფაქტობრივი ტენდენციის გათვალისწინებით.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლამდე ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზი კეთდება ფინანსური ბიუჯეტების საფუძველზე, მომავალი პერიოდის ზრდის ტემპის გათვალისწინებით. ამასთან, ზრდის ტემპი უცვლელი ან დადებითი უნდა იყოს.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები უნდა მოიცავდეს შემდეგ კომპონენტებს:

- აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების მიღების პროგნოზი;

- იმ ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზს, რომელიც აუცილებელია მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი ნაკადების შემოსვლისათვის, რომელთა ბირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება აქტივზე შესაძლებელია;
- ნეტო ფულადი ნაკადების მოძრაობა, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც მიღებულ (ან გადახდილ) უნდა იქნეს აქტივის საწარმოდან გასვლისას, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება და დისკონტის განაკვეთი ასახავს თანმიმდევრულ დაშვებებს, ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შესახებ. ამიტომ, თუ დისკონტის განაკვეთი შეიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადი ფასდება ნომინალური გამოსახულებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადი ფასდება რეალური გამოსახულებით.

სანამ საწარმო არ გასწევს კაპიტალდანახარჯებს, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ სტანდარტულ მწარმოებლურობას, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს აღნიშნული დანახარჯის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასებას.

მაგალითი 10.

მომავალი დანახარჯების აღრიცხვა

1. 2010 წლის დასასრულს საწარმო ატარებს დაზვის ტესტირებას გაუფასურებაზე. დაზვა წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმოქმნელ ერთეულს. იგი აღრიცხულია ნარჩენი ღირებულებით, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება არის 150000, მისი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა 10 წელს შეადგენს.
2. დაზვის ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების საფუძველზე. გამოყენების ღირებულება გაიანგარიშება 14%-იანი დისკონტის განაკვეთით;
3. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ასახულია:

- ა. შეფასებული დანახარჯები, რომელიც აუცილებელია დაზღვის ამჟამინდელი მდგომარეობიდან მისაღები მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის დონის შესანარჩუნებლად;
- ბ. 2014 წელს გაიწევა 25000 ლ. ოდენობის დანახარჯები, რათა ამაღლდეს დაზღვის ეფექტიანობა მისი საწარმოო სიმძლავრის გადიდების გზით.
4. 2014 წლის ბოლოს გაწეულ იქნა დანახარჯები დაზღვის ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ბოლო ბიუჯეტებში ასახული დაზღვის მომაგალი ფულადი ნაკადების შეფასება მოცემულია მე-7 პუნქტში, ხოლო მიმდინარე დისკონტის განაკვეთი იგივეა, რაც 2010 წლის ბოლოს.

2010 წლის ბოლოს

ცხრილი 1

დაზღვის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება 2010 წლის ბოლოს

წელი	მომაგალი ფულადი ნაკადები	დისკონტირებულია 14%-იანი განაკვეთით
20X1	22165 ¹	19443
20X2	21450 ¹	16505
20X3	20550 ¹	13871
20X4	24725 ^{(1) 2}	14639
20X5	25325 ^{(1) 3}	13153
20X6	24825 ^{(1) 3}	11310
20X7	24123 ^{(1) 3}	9640
20X8	25533 ^{(1) 3}	8951
20X9	24234 ^{(1) 3}	7452
20X10	22850 ^{(1) 3}	6164
გამოყენების ღირებულება		121128

⁽¹⁾ მოიცავს იმ დანახარჯების შეფასებას, რომელიც აუცილებელია დაზღვის ამჟამინდელი მდგომარეობიდან მისაღები მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის დონის შესანარჩუნებლად.

⁽²⁾ არ მოიცავს საწარმოს ბიუჯეტებში ასახულ, დაზღვის ეფექტიანობის ასამაღლებელი დანახარჯების შეფასებას.

⁽³⁾ არ მოიცავს ბიუჯეტებში ასახულ, დაზღვის ეფექტიანობის ამაღლების შედეგად მისაღები სარგებლის შეფასებას.

5. დაზღვის ანაზღაურებადი ღირებულება (გამოყენების ღირებულება) ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ამიტომ საწარმო აღიარებს დაზღვის გაუფასურების ზარალს.

ცხრილი 2

გაუფასურების ზარალის გაანგარიშება 2010 წლის ბოლოს	დაზღვა
საბალანსო ღირებულება გაუფასურების ზარალამდე	150000
ანაზღაურებადი ღირებულება (ცხრილი 1)	121128
გაუფასურების ზარალი	(28872)
საბალანსო ღირებულება გაუფასურების შემდეგ	121128

2011 – 2013 წლები

6. ადგილი არ ჰქონია ისეთ მოვლენას, რის გამოც საჭირო გახდებოდა დაზღვის ანაზღაურებადი ღირებულების ხელახალი შეფასება. ამიტომ, არ მოითხოვება ანაზღაურებადი ღირებულების გაანგარიშება.

2014 წლის ბოლოს

7. გაწეულ იქნა დანახარჯები დაზღვის ეფექტიანობის ასამაღლებლად. ამიტომ, დაზღვის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, ფულადი ნაკადების პროგნოზირების დროს, გაითვალისწინება დაზღვის ეფექტიანობის ამაღლების შედეგად მომავალში, საგარაუდოდ, მისაღები სარგებელი. ეს იწვევს მომავალში მისაღები, შეფასებული ფულადი ნაკადების ზრდას, რომლის საფუძველზეც იანგარიშება გამოყენების ღირებულება 2010 წლის ბოლოს. ამის შედეგად, ბასს 36-ის შესაბამისად, დაზღვის ანაზღაურებადი ღირებულება ხელახლა უნდა იქნეს გაანგარიშებული 2014 წლის ბოლოს.

ცხრილი 3

დაზღვის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება 2014 წლის ბოლოს		
წელი	მომავალი ფულადი ნაკადები ⁽¹⁾	დისკონტირებულია 14%-იანი განაკვეთით
20X5	30321	26597
20X6	32750	25200
20X7	31721	21411

20X8	31950	18917
20X9	33100	17191
20X10	27999	12756
გამოყენების ღირებულება		122072

(1) მოიცავს დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ასახულ, დაზღვის ეფექტიანობის ამადლების შედეგად მომავალში მისადები სარგებლის შეფასებას.

8. დაზღვის ანაზღაურებადი ღირებულება (გამოყენების ღირებულება) მეტია დაზღვის საბალანსო ღირებულებასა და ცვეთაგამოკლებულ პირვანდელ ღირებულებაზე (ინ. ცხრილი 4). ამიტომ საწარმო ანდენს დაზღვის აღიარებული გაუფასურების წარაღის ანუღირებას 2010 წლის ბოლოს. ასე, რომ დაზღვა აისახება ცვეთაგამოკლებული პირვანდელი ღირებულებით.

ცხრილი 4

გაუფასურების წარაღის კომპენსირების გაანგარიშება 2014 წლის ბოლოს

	დაზღვა
საბალანსო ღირებულება 2010 წლის ბოლოს (ცხ. 2)	
2014 წლის ბოლო	121128
ცვეთა (2011 – 2014 წლები – ცხ. 5)	(48452)
აქტივის ეფექტიანობის ასამადლებლად გაწეული დანახარჯები	25000
საბალანსო ღირებულება აღდგენამდე	97676
ანაზღაურებადი ღირებულება (ცხ. 3)	122072
გაუფასურების წარაღის აღდგენამდე	17324
საბალანსო ღირებულება აღდგენის შემდეგ	115000
საბალანსო ღირებულება: პირვანდელი ღირებულება ცვეთის გამოკლებით (ცხ. 5)	115000

⁽¹⁾ დაზღვის გამოყენების ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, რომელიც იქნებოდა ცვეთაგამოკლებული პირვანდელი ღირებულებით აღრიცხვის შემთხვევაში. ამიტომ კომპენსირების თანხა უნდა იყოს იმდენი, რომ არ გამოიწვიოს საბალანსო ღირებულების გაზრდა ცვეთაგამოკლებულ პირვანდელ ღირებულებაზე მეტად.

ცხრილი 5

დაზღვის საბალანსო ღირებულება

წელი	ცვეთაგამოკ. პირ- განდელი ღირებულება	ანაზღაურებ. ღირებულება	კორექტირ. ცვეთის თანხა	გაუფასურების ზარალი	საბალანსო ღირებულება გაუფ.შემდეგ
20X0	150000	121128	0	(28872)	121128
20X1	135000	აგ	(12113)	0	109015
20X2	120000	აგ	(12113)	0	96902
20X3	105000	აგ	(12113)	0	84789
20X4	90000		(12113)		
უფექ. ამაღლება	25000		—		
	<u>115000</u>	122072	<u>(12113)</u>	17324	115000
20X5	<u>95833</u>	აგ	<u>(19167)</u>	0	95833

(აგ) = არ არის გაანგარიშებული, რადგან არ არსებობს გაუფასურების ზარალის შესაძლო გაზრდის/შემცირების რაიმე სიმპტომი.

ბასს-ის მიხედვით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ უნდა მოიცავდეს:

- ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების შემოსვლას ან გასვლას; ან
- გადახდილი ან მიღებული მოგების გადასახადს.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელი) ნეტო ფულადი ნაკადი არის თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის მოცემული აქტივის გასვლის შედეგად საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული გარიგებით, რომელიც შემცირებულია გასვლასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ხარჯების ოდენობით.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელი) ნეტო ფულადი ნაკადი განისაზღვრება აქტივის გაყიდვის ხარჯებით, შემცირებული რეალური ღირებულების ანალოგიურად, იმ განსხვავებით, რომ ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებისას:

- საწარმო იყენებს იმ ფასებს, რომლებიც დომინირებს მსგავსი აქტივების შეფასების თარიღისათვის, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა ამოწურულია და ფუნქციონირებს იმ პირობების მსგავს პირობებში, რომელშიც მოცემული აქტივი გამოიყენება;
- აღნიშნული ფასები კორექტირდება როგორც ინფლაციის შედეგად მომავალი საერთო ფასების ზრდის, ასევე ფასების სპეციფიკური ზრდის (შემცირების) გათვალისწინებით.

მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება იმ ვალუტაში, რომელშიც მოხდება მათი წარმოქმნა, ხოლო დისკონტირება ხდება მოცემული ვალუტის შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენებით. მიღებულ მიმდინარე ღირებულებას გადაიანგარიშებენ არსებული გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების თარიღისათვის მოქმედი კურსით.

ფულადი ნაკადები დისკონტირებას ექვემდებარება. სწორი დისკონტირებისათვის მნიშვნელოვანია დისკონტირების განაკვეთის შერჩევა. დისკონტის განაკვეთი უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე განაკვეთს, რომელიც ასახავს:

- ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს; და
- მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ რისკებს. დისკონტის განაკვეთი არ უნდა ასახავდეს იმ რისკს, რომელიც გათვალისწინებულია მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებებში.

განაკვეთი, რომელიც ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ რისკებს, წარმოადგენს იმ უკუგებას, რომელსაც მოითხოვდნენ ინვესტორები, თუ ისინი ამოარჩევდნენ ისეთ ინვესტიციას, რომელიც წარმოქმნის იმავე ოდენობის, პერიოდულობისა და რისკის ფულადი სახსრების მოძრაობას, რომლის მიღებასაც საწარმო მოცემული აქტივიდან გეგმავს. აღნიშნული განაკვეთის შეფასება ხდება მსგავს აქტივებზე მიმდინარე საბაზრო გარიგებების განაკვეთის ან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული იმ საწარმოს კაპიტალის საშუალოშეწონილი ღირებულების მიხედვით, რომელსაც გააჩნია ერთგვაროვანი აქტივები, რომელთაც აქვთ განსახილველი აქტივის ანალოგიური მომსახურების პოტენციალი და რისკი.

როდესაც შეუძლებელია ამა თუ იმ აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის აღება უშუალოდ ბაზრიდან, დისკონტის განაკვეთს საწარმო აფასებს შემცველი განაკვეთების მეშვეობით, რათა, შესაძლებლობის ფარგლებში, განსაზღვროს საბაზრო შეფასებები.

9.3. გაუფასურების წარაღვის აღიარება

და შეფასება

გაუფასურების წარაღვის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები შეიძლება დაჯგუფდეს:

- ცალკეული აქტივისათვის;
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილისათვის.

აქტივის გაუფასურების წარაღვის აღიარებისა და შეფასებისას აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების წარაღვს. ამასთან, გაუფასურების წარაღვის სახით დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის სწვა საერთაშორისო სტანდარტის, მაგალითად, ბასს 16-ის, „ძირითადი საშუალებები“ შესაბამისად განსაზღვრული გადაფასების მოდელით. გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების წარაღვი უნდა აღიარდეს გადაფასების შემცირებად.

მოგებად ან წარაღვად აღიარდება იმ აქტივთან დაკავშირებული გაუფასურების წარაღვი, რომელიც არ გადაფასებულა. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების წარაღვი აღიარდება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც გაუფასურების წარაღვი არ აღემატება ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტის თანხას. ამგვარი გაუფასურების წარაღვი ამცირებს ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს.

გაუფასურების წარაღვის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს, რათა მონდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

გაუფასურების წარაღვის აღიარების შემთხვევაში, მასთან დაკავშირებული ნებისმიერი გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება განისაზღვრება ბასს 12-ის, „მოგებიდან გადასახადები“ შესაბამისად, აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების საგადასახადო ბაზასთან შედარების საფუძველზე.

მაგალითი 11.

გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

2010 წლის ბოლოს თ საწარმომ შეიძინა საწარმო 10000 ლარად. საწარმოს სამრეწველო ქარხნები განლაგებულია სამ ქვეყანაში.

1 ცხრილი

მონაცემები 2010 წლის ბოლოს

2010 წლის ბოლოს	შეძენის ფასის გა- ნაწილება	იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულება	გუდვილი (^ა)
წარმოება ქვეყანაში	3000	2000	1000
წარმოება ქვეყანაში	2000	1500	500
წარმოება ჩ ქვეყანაში	5000	3500	1500
სულ	10000	7000	3000

(^ა) წარმოება თითოეულ ქვეყანაში წარმოადგენს უმცირეს დონეს, რომელზეც შეიძლება გუდვილზე დაკვირვება შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის (განისაზღვრება როგორც სწვაობა თითოეულ ქვეყანაში წარმოების ყიდვის ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულ ფასსა და იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალურ ღირებულების შორის).

1. ვინაიდან გუდვილი განაწილებული იყო თითოეული ქვეყნის წარმოებაზე, ამიტომ თითოეული წარმოების გაუფასურების ტესტირება უნდა ჩატარდეს ყოველწლიურად ან უფრო სშირად, თუ არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ წარმოება შეიძლება გაუფასურებული იყოს.
2. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების საფუძველზე. 2010 და 2011 წლების ბოლოს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულება გადააჭარბებს მის საბალანსო ღირებულებას. ამდენად, წარმოება თითოეულ ქვეყანაში და მათზე მიკუთვნებული გუდვილი გაუფასურებულად არ განიხილება.

3. 2012 წელს ქვეყანაში აირჩიეს ახალი მთავრობა. ახალი მთავრობა იღებს კანონებს, რომლებიც მნიშვნელოვნად ზღუდავს თ საწარმოს ძირითადი პროდუქციის ექსპორტს. ამის შედეგად ახლო მომავალში თ საწარმოს პროდუქციის წარმოება 40%-ით შემცირდება ქვეყანაში.
4. ექსპორტის მნიშვნელოვანი შეზღუდვა და, შესაბამისად, პროდუქციის წარმოების შემცირება თ საწარმოსაგან მოითხოვს ქვეყნის წარმოებისათვის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას 2012 წლის დასაწყისისათვის.
5. თ საწარმო ქვეყნის იდენტიფიცირებადი აქტივებისათვის იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს, 12 წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადის მინედავით, სალიკვიდაციო ღირებულების გარეშე.
6. ამისათვის, რომ ქვეყნისათვის განსაზღვროს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულება (იხ. ცხრილი 2), თ საწარმო:
 - ა. ახდენს ფულადი ნაკადების პროგნოზირებას საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული უახლოესი, ხუთწლიანი (2012-2016 წლები) ფინანსური ბიუჯეტების/პროგნოზების მინედავით;
 - ბ. აფასებს შემდგომ პერიოდში (2017-2022) ფულადი სახსრების მოძრაობას კლებადი ზრდის ტემპების გამოყენებით. 2017 წელს ზრდის ტემპი შეფასებულია 3%-ად. აღნიშნული ზრდის ტემპი ნაკლებია ქვეყნის ბაზრის გრძელვადიანი ზრდის საშუალო ტემპთან შედარებით;
 - გ. ირჩევს 15%-იან დისკონტის განაკვეთს, რომელიც წარმოადგენს დაბეგვრამდე განაკვეთს და ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და ქვეყნის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ რისკებს.

ქვეყანაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება 2012 წლის დასაწყისისათვის:

წელი	გრძელვადიანი ზრდის ტემპი	მომავალი ფულადი ნაკადები	დისკონტირებული ღირებულების კოეფიციენტი 15%-ნი დისკონტის გა-ნაკვეთით ⁽³⁾	დისკონტირებული მო-მავალი ფულადი ნაკადები
20X2 (n=1)		230 ⁽¹⁾	0.86957	200
20X3		253 ⁽¹⁾	0.75614	191
20X4		273 ⁽¹⁾	0.65752	180
20X5		290 ⁽¹⁾	0.57175	166
20X6		304 ⁽¹⁾	0.49718	151
20X7	3%	313 ⁽²⁾	0.43233	135
20X8	-2%	307 ⁽²⁾	0.37594	115
20X9	-6%	289 ⁽²⁾	0.32690	94
20 0	-15%	245 ⁽²⁾	0.28426	70
20 1	-25%	184 ⁽²⁾	0.24719	45
20X2	-67%	61 ⁽²⁾	0.21494	13
გამოყენების ღირებულ.				1360

⁽¹⁾ ეფუძნება ნეტო ფულადი ნაკადების საწარმოს ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასებას (40%-იანი შემცირების შემდეგ).

⁽²⁾ ეფუძნება ექსტრაპოლაციას წინა წლის ფულადი ნაკადების მიმართ, კლებადი ზრდის ტემპების გამოყენებით.

⁽³⁾ დისკონტირებული ღირებულების კოეფიციენტი გამოთვლილია შემდეგი ფორმულით: $k=1/(1+i)^n$ სადაც i არის დისკონტის განაკვეთი, ხოლო n – დისკონტირების პერიოდი.

გაუფასურების წარაღის აღიარება და შეფასება

- ქვეყანაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 1360.
- თ საწარმო ქვეყნის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას უდარებს მის საბალანსო ღირებულებას (ცხ. 3).

ქვეყანაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის გაანგარიშება და განაწილება 2012 წლის დასაწყისში.

2012 წლის დასაწყისი	გუდვილი	იდენტიფიცირებადი აქტივები	სულ
პირვანდელი ღირებულება	1000	2000	3000
აკუმულირებული ცვეთა (20X1)	—	(167)	(167)
საბალანსო ღირებულება	1000	1833	2833
გაუფასურების ზარალი	(1000)	(473)	(1473)
საბალანსო ღირებულება გაუფასურების ზარალის გათვალისწინებით	—	1360	1360

9. გინაიდან საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებას 1473 ლარით აღემატება, თ საწარმო დაუყოვნებლივ აღიარებს გაუფასურების ზარალს 1473 ლ. მოგებაში ან ზარალში. ქვეყანაში არსებულ წარმოებასთან დაკავშირებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება ნულამდე მცირდება, სანამ შემცირდება ქვეყანაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა იდენტიფიცირებადი აქტივების საბალანსო ღირებულება.

10. დაბეგვრის შედეგები აისახება ცალკე, ბასს 12-ის, „მოგებიდან გადასახადები“ შესაბამისად.

მაგალითი 12. გადაგადებული დაბეგვრის შედეგები

ა-გაუფასურების ზარალის აღიარებით გამოწვეული გადაგადებული დაბეგვრის შედეგები

(გამოიყენეთ წინა მაგალითში მოტანილი მონაცემები თ საწარმოს შესახებ. დამატებითი ინფორმაცია მოცემულია წინამდებარე მაგალითში).

11. 2012 წლის დასაწყისში ქვეყნის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივების საგადასახადო ბაზა არის 900 ლ., გაუფასურების ზარალი არ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის. საგადასახადო განაკვეთი 40%-ს შეადგენს.

12. ქვეყანაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების გაუფასურების ზარალის აღიარება ამცირებს ამ აქტივებთან დაკავშირებულ დასაბეგრ დროებით სხვაობებს. გადაგადებული საგადასახადო ვალდებულებაც შესაბამისად მცირდება.

2012 წლის დასაწყისი	იდენტიფიცირებადი ტიფები გაუფასურებამდე	აქ- ზარალი	გაუფასურების შემდეგ
საბალანსო ღირებულება	1833	(473)	1360
საგადასახადო ბაზა	900	—	900
დასაბეგრი დროებითი სწვაობა	933	(473)	460
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, 40%-იანი განაკვეთით	373	(189)	184

13. ბასს 12-ის — „მოგებიდან გადასახადები“ — შესაბამისად, თავდაპირველად არ მომხდარა გუდვილთან დაკავშირებული გადავადებული გადასახადის აღიარება. აქედან გამომდინარე, გუდვილთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი არ წარმოქმნის გადავადებული გადასახადის კორექტირების საჭიროებას.

ბ – გაუფასურების ზარალის აღიარება წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს

14. საწარმოს გააჩნია იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომლის საბალანსო ღირებულებაა 1000, მისი ანაზღაურებადი ღირებულებაა 650, საგადასახადო განაკვეთი 30%-ია, ხოლო დასაბეგრი ბაზა — 800, საგადასახადო მიზნებისათვის გაუფასურების ზარალი არ გამოიქვეთება. გაუფასურების ზარალი შემდეგ გავლენას მოახდენს:

	გაუფასურებამდე	გაუფასურების გავლენა	გაუფასურების შემდეგ
საბალანსო ღირებულება	1000	(350)	650
საგადასახადო ბაზა	800	—	800
დასაბეგრი (გამოსაქვითი) დროებითი სწვაობა	200	(350)	(150)
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი), 30%-იანი განაკვეთით	60	(105)	(45)

15. ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადები“ – შესაბამისად, საწარმო აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, თუ მოსალოდნელია, რომ იარსებებს დასაბეგრი მოგება, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სწვობის გამოყენება.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდეს თანხას

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა უნდა ხდებოდეს იმ მეთოდების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება:

- მოიცავს მხოლოდ იმ აქტივების საბალანსო ღირებულებას, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება შესაძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. ეს აქტივებიც მომაგალში წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა შეფასებაც მოხდა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
- არ მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე.

მაგალითი 13.

კომპანია ეწევა წიაღისეულის მოპოვებას ქვეყანაში, რომლის კანონმდებლობის შესაბამისად, მაღაროს შესაკუთრეს მოეთხოვება მოპოვების არეალის აღდგენა მოპოვებითი სამუშაოების დასრულებისთანავე. აღდგენის დანახარჯები მოიცავს ნიადაგის იმ შრეების დაბრუნებას, რომლებიც გატანილ იქნა მოპოვებითი თბერაციების დაწყებამდე. ნიადაგის შრეების დაბრუნების ანარიცხი შეიქმნა ამ შრეების გატანისთანავე. აღნიშნული ანარიცხის თანხა აღიარდა მაღაროს ღირებულების ნაწილად და ცვეთა ერიცხება მაღაროს სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. აღდგენის ხარჯებისათვის გათვალისწინებული ანარიცხის ანაზღაურებადი ღირებულება 500, რომელიც აღდგენის ხარჯების მიმდინარე ღირებულებაა.

საწარმო მადაროს შეფასებას ანდენს გაუფასურების თვალსაზრისით. მთლიანად, მადარო წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. საწარმომ წინადადება მიიღო მადაროს შექენის შესახებ 800, რომელშიც შედის ნიადაგის შრეების აღდგენის ვალდებულება. მადაროს გასვლასთან დაკავშირებული ხარჯები უმნიშვნელოა. მადაროს გამოყენების ღირებულება დაახლოებით 1200 შეადგენს, რომელშიც არ შედის აღდგენის ხარჯები. მადაროს საბალანსო ღირებულებაა 1000.

ანალიზი:

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება 800-ია. აღნიშნული თანხა მოიცავს აღდგენის იმ ხარჯებს, რომლებიც უკვე აღიარდა. შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას გაითვალისწინება აღდგენის დანახარჯები და შეფასდება 700-ად (1200 - 500). ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება 500-ია, რომელიც წარმოადგენს მადაროს საბალანსო ღირებულებას (1000) და შემცირებულია აღდგენის დანახარჯების (500) ანარიცხების საბალანსო ღირებულებით.

გუდგილიანი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ტესტირება

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელზედაც გადაანაწილებულია (მიკუთვნებულია) გუდგილი, გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად და იმ დროს, როდესაც არსებობს რაიმე მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე, მისი გუდგილის ჩათვლით საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. თუ ამ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მისივე საბალანსო ღირებულებას, ერთეული მასზე მიკუთვნებული გუდგილითურთ არ ჩაითვლება გაუფასურებულად. თუ ასეთი ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას, საწარმომ უნდა აღიაროს გაუფასურების წარაღი.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნებულია გუდგილი, გაუფასურების წლიური ტესტირება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, იმ პირობით, რომ ტესტირება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს მოხდება. დასაშვებია სხვადასხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული მთლიანი გუდგილი, ან მისი ნაწილი შექენილ იქნა მიმდინარე საანგარიშ-

გებო პერიოდში მომხდარი საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, ასეთი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება უნდა განხორციელდეს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი აქტივების გაუფასურების ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ერთეულის, – აღნიშნული აქტივები გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ერთეულის შემოწმებამდე. ანალოგიურად, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი ერთეულების გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ჯგუფის – აღნიშნული ერთეულები უნდა გაუფასურებაზე შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ჯგუფის შემოწმებამდე.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნიებულია გუდვილი, გაუფასურებაზე ტესტირებისას, შესაძლოა არსებობდეს მინიშნება გუდვილის შემცველ ერთეულში შემაჯავლი ერთ-ერთი აქტივის გაუფასურებაზე. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გაუფასურებაზე პირველ რიგში, ამოწმებს ამ აქტივს და აღიარებს მასთან დაკავშირებულ გაუფასურების ზარალს, მანამდე, სანამ დაიწყებდეს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებას.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, ანაზღაურებადი ღირებულების გასულ პერიოდში განხორციელებული ბოლო გამოთვლა დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს მიმდინარე პერიოდში, ამ ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ კმაყოფილება ყველა შემდეგი პირობა:

- ერთეულის შემადგენელ აქტივებსა და ვალდებულებებში არ მომხდარა მნიშვნელოვანი ცვლილება ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომ;
- ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შედეგად მიღებულმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა ერთეულის საბალანსო ღირებულებას; და
- ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომი მოვლინებისა და გარემოებების ანალიზის შედეგად, ერთეულის ამჟამინდელი ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებითი სიდიდის მისივე საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებობის აღბათობა მცირეა.

კორპორაციული აქტივები

კორპორაციული აქტივები მოიცავს ჯგუფის ან ქვეგანყოფილების აქტივებს, როგორცაა: სათავო ოფისის შენობა ან საწარმოს ქვეგანყოფილების შენობა, ელექტროგამოთვლელი ტექნიკა ან სამეცნიერო-კვლევითი ცენტრი. საწარმოს სტრუქტურა განსაზღვრავს, შეესაბამება თუ არა აქტივი 36-ე სტანდარტში მოცემულ, ცალკეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის კორპორაციული აქტივების განმარტებას.

კორპორაციული აქტივების ძირითადი მახასიათებელია ის, რომ ისინი ფულად სახსრებს არ წარმოქმნის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფისაგან დამოუკიდებლად და მათი საბალანსო ღირებულების სრულად მიკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე შეუძლებელია.

რადგან კორპორაციული აქტივები ცალკე არ წარმოქმნის ფულად სახსრებს, შეუძლებელია განისაზღვროს თითოეული კორპორაციული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ არ გადაწყვიტა მისი საწარმოდან გასვლა. ამგვარად, თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშანი, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება კორპორაციული აქტივი, უდარდება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებას და გაუფასურების ზარალის არსებობის შემთხვევაში, მისი აღიარება მოხდება.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირებისას, საწარმომ უნდა მოახდინოს ყველა იმ კორპორაციული აქტივის იდენტიფიცირება, რომლებიც განეკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. თუ კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების ნაწილის:

- ა) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შესაძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო ერთეულის საბალანსო ღირებულებას, კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების მიკუთვნებული ნაწილის ჩათვლით შეადარებს, ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას და აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს;
- ბ) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შეუძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო:
 - ერთმანეთს ადარებს ერთეულის კორპორაციული აქტივის გარეშე საბალანსო და ანაზღაურებად ღირებულებებს, აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს;

- ანდენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფის, რომელსაც განსახილველი ერთეული ეკუთვნის და რომელზეც შესაძლებელია კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასაბუთებელი და თანმიმდევრული პრინციპით მიკუთვნება, იდენტიფიცირებას; და
- ერთმანეთს ადარებს აღნიშნული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო და ანაზღაურებად ღირებულებებს. ნებისმიერი გაუფასურების წარადიარდება.

მაგალითი 14.

– კორპორაციული აქტივების განაწილება

1. საწარმოს გააჩნია სამი – **A**, **B** და **C** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული. ამ ერთეულების საბალანსო ღირებულებები არ მოიცავს გუდვილს. იმ ტექნოლოგიურ გარემოში, რომელშიც **M** საწარმო ეწევა საქმიანობას, ადგილი ჰქონდა უარყოფით ცვლილებებს. ამიტომ საწარმო, გაუფასურების წარადიარების შეფასების მიზნით, ატარებს ტესტს თითოეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის. 2010 წლის ბოლოს **A**, **B** და **C** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების საბალანსო ღირებულებები, შესაბამისად, შეადგენს 100, 150 და 200-ს.
2. საწარმოთა საქმიანობა იმართება სათავო ოფისიდან. სათავო ოფისის აქტივების საბალანსო ღირებულებაა 200, მათ შორის სათავო ოფისის შენობის საბალანსო ღირებულებაა 150, ხოლო კვლევითი ცენტრის საბალანსო ღირებულება – 50. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ფარდობითი საბალანსო ღირებულებები წარმოადგენს დასაბუთებულ საფუძველს, სათავო ოფისის შენობის ღირებულების პროპორციულად განაწილებისათვის, თითოეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. კვლევითი ცენტრის საბალანსო ღირებულების მიკუთვნება შეუძლებელია დასაბუთებულ საფუძველზე ცალკეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე.
3. **A** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა 10 წელია, ხოლო **B** და **C** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და სათავო ოფისის – 20 წელი. სათავო ოფისის აქტივებს ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით.

4. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება მისი გამოყენების ღირებულებას. გამოყენების ღირებულება გამოითვლება დაბეგვრამდე დისკონტის განაკვეთით, რომელიც 15%-ს შეადგენს.

კორპორაციული აქტივების იდენტიფიცირება

5. ბასს 36-ის შესაბამისად, **M** საწარმო პირველად ანდენს თითოეულ განსახილველ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებული ყველა აქტივის იდენტიფიკაციას. კორპორაციულ აქტივებს შეადგენს სათავო ოფისის შენობა და კვლევითი ცენტრი.

6. შემდეგ, **M** საწარმო იღებს გადაწყვეტილებას, თუ როგორ უნდა ასახოს თითოეული კორპორაციული აქტივი:

- შესაძლებელია სათავო ოფისის შენობის საბალანსო ღირებულების განაწილება განსახილველ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, დასაბუთებულ და თავსებად საფუძველზე; და
- შეუძლებელია კვლევითი ცენტრის საბალანსო ღირებულების განაწილება თითოეულ განსახილველ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, დასაბუთებულ და თავსებად საფუძველზე.

კორპორაციული აქტივების განაწილება

7. სათავო ოფისის შენობის საბალანსო ღირებულება ნაწილდება თითოეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებაზე. განაწილებისათვის გამოიყენება საშუალო შეწონილი მეთოდი, რადგან **A** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შეფასებული სასარგებლო მომსახურების ვადა 10 წელია, ხოლო **B** და **C** ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა - 20 წელი.

ცხრილი 1.

სათავო ოფისის შენობის საბალანსო ღირებულების საშუალო შეწონილი განაწილების განგარიშება

2010 წლის ბოლოს	A	B	C	სულ
საბალანსო ღირებულება	100	150	200	450
სასარგებლო მომსახურების ვადა	10 წ.	20 წ.	20 წ.	

შეწონვა სასარგებლო მომსახურების ვადით	1	2	2	
საბალანსო ღირებ-ბა შეწონვის შემდეგ	100	300	400	800
შენიშნის საბალანსო ღირებულების განაწილების პროპორციები	12%	38%	50%	100%
შენიშნის საბალანსო ღირებულების განაწილება (პროპორციულ საფუძველზე)	(100/800)	(300/800)	(400/800)	
	19	56	75	150
საბალანსო ღირებულება (შენიშნის საბ. ღირებულების განაწილების შემდეგ)	119	206	275	600

ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა და გაუფასურების ზარალის გაანგარიშება

9. ბასს 36 მითითვს, რომ: 1. თითოეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება უნდა შეუდარდეს მის საბალანსო ღირებულებას, მათ შორის სათავო ოფისის შენობის საბალანსო ღირებულების იმ ნაწილს, რომელიც განაწილებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და აღიარდეს შედარების შედეგად მიღებული გაუფასურების ზარალი. 2. -ის მთლიანი ანაზღაურებადი ღირებულება (ე.ი. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფი, რომელიც მოიცავს კვლევით ცენტრს) შეუდარდეს მის საბალანსო ღირებულებას, მათ შორის, როგორც სათავო ოფისის შენობის, ასევე კვლევითი ცენტრის საბალანსო ღირებულებას.

ცხრილი 2

A, B და C ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და საწარმოს გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება 20X0 წლის ბოლოს

წელი	A		B		C		M	
	მომავალი ფულადი ნაკადები	დისკონტის 15%-იანი განაკვეთი	მომავალი ფულადი ნაკადები	დისკონტის 15%-იანი განაკვეთი	მომავალი ფულადი ნაკადები	დისკონტის 15%-იანი განაკვეთი	მომავალი ფულადი ნაკადები	დისკონტის 15%-იანი განაკვეთი
1	18	16	9	8	10	9	39	34
2	31	23	16	12	20	15	72	54
3	37	24	24	16	34	22	105	69
4	42	24	29	17	44	25	128	73
5	47	24	32	16	51	25	143	71
6	52	22	33	14	56	24	155	67
7	55	21	34	13	60	22	162	61

8	55	18	35	11	63	21	166	54
9	53	15	35	10	65	18	167	48
10	48	12	35	9	66	16	169	42
11			36	8	66	14	132	28
12			35	7	66	12	131	25
13			35	6	66	11	131	21
14			33	5	65	9	128	18
15			30	4	62	8	122	15
16			26	3	60	6	115	12
17			22	2	57	5	108	10
18			18	1	51	4	97	8
19			14	1	43	3	85	6
20			10	1	35	2	71	4
გამოყენების ღირებულება			199		164		271	720⁽¹⁾

⁽¹⁾ მიხედავად იმისა, რომ კვლევის ცენტრი მომავალში წარმოქმნის დამატებით ფულად სახსრებს მთლიანად საწარმოსათვის. აქედან გამომდინარე, ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ყველა ერთეულის მიმდინარე გამოყენების ღირებულების ჯამი ნაკლებია მთლიანად საწარმოს გამოყენების ღირებულებაზე. სხვა დამატებითი ფულადი ნაკადები მისაკუთრებული არ არის სათაგო ოფისის შენობაზე.

ცხრილი 3.

A, B და C –ს გაუფასურების ზარალის ტესტირება

2010 წლის ბოლო	A	B	C
საბალანსო ღირებულება (შენობის საბალანსო ღირებულების განაწილების შემდგომ (ცხ. 1))	119	206	275
ანაზღაურებადი ღირებულება (ცხ. 2)	199	164	271
გაუფასურების ზარალი	0	(42)	(4)

9. მომდევნო საფეხურია გაუფასურების ზარალის განაწილება ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ერთეულების აქტივებსა და სათაგო ოფისის შენობაზე.

B და C ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ზარალის განაწილება

ფულადი სახსრების წარმოქმ. ერთეული	B	C
სათავო ოფისის შენობა	(12) (42x56/206)	(1) (4x75/275)
ფულადი სახსრების წარმომქმნ. ერთეულის აქტივები	(30) (42 X 150/206)	(3) (4 X 200/275)
	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

10. რადგან შეუძლებელია კვლევათი ცენტრის საბალანსო ღირებულების განაწილება **A, B** და **C** ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე დასაბუთებულ და თავსებად საფუძველზე, საწარმო ერთმანეთს უდარებს იმ უმცირესი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ანუ მთლიანად საწარმოს) საბალანსო და ანაზღაურებად ღირებულებებს, რომელზეც შესაძლებელია კვლევათი ცენტრის საბალანსო ღირებულების განაწილება (მიკუთვნება).

იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფის გაუფასურების ტესტირება, რომელზეც შეიძლება კვლევათი ცენტრის საბალანსო ღირებულების განაწილება (ე.ი. -ის, როგორც მთელის).

2010 წლის ბოლო	A	B	C	შენობა	კვლევათი ცენტრი	
საბალანსო ღირებულება	100	150	200	150	50	650
ტესტირების პირველ საფეხურზე წარმომქმნილი საბალანსო ღირებულება	—	(30)	(3)	(13)	—	(46)
საბალანსო ღირებულება ტესტირების პირველი საფეხურის შემდეგ	<u>100</u>	<u>120</u>	<u>197</u>	<u>137</u>	<u>50</u>	<u>604</u>
ანაზღაურებადი ღირებულება (ცხ. 2)						<u>720</u>
შედარებით „დიდი“ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი						<u>0</u>

11. ამგვარად, მთლიანად -ის მიმართ ჩატარებული გაუფასურების ტესტის შედეგად არ წარმოიშობა დამატებითი გაუფასურების ზარალი. აღიარდება მხოლოდ გაუფასურების ზარალი 46 ლარის ოდენობით, რომელიც მიღებულია **A, B** და **C**-ს მიმართ გამოყენებული ტესტის პირველ საფეხურზე.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (უმცირესი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზეც მიკუთვნებულია გუდვილი ან კორპორაციული აქტივი) გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა შემცირდეს იმ აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც განეკუთვნება აღნიშნულ ერთეულს:

- ა. პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებულ გუდვილზე;
- ბ. შემდგომ, მოცემული ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) სხვა აქტივებზე მოცემულ ერთეულში შემაგალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და მისი აღიარება მოხდეს.

105. გაუფასურების ზარალის მიკუთვნებისას აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შემცირდეს, ქვემოთ მოცემული სიდიდეებიდან, უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:

- მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება;
- მისი გამოყენების ღირებულება; და
- ნული.

გაუფასურების ზარალი, რომელიც სხვა შემთხვევაში მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის სხვა აქტივებზე.

თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, გაუფასურების ზარალი თანაბრად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეუ-

ლის აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, რადგან ფულადი სახსრები წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემაგალი აქტივების ერთობლიობით.

თუ თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია:

- ა. მოცემული აქტივის გაუფასურების წარაღის აღიარება მოხდება, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და განაწილების შედეგებს შორის უდიდეს სიდიდეს; და
- ბ. იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არ არის გაუფასურებული, მოცემული აქტივის გაუფასურების წარაღის აღიარება არ მოხდება. ეს წესი ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

მაგალითი 15.

დაზიანების მიუხედავად დანადგარი ჯერ კიდევ მუშაობს, თუმცა არა ისე გამართულად, როგორც ადრე. დანადგარის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. დანადგარის უწყვეტი გამოყენების შედეგად დამოუკიდებლად არ წარმოიქმნება ფულადი სახსრები. უმცირესი იდენტიფიცირებად აქტივთა ჯგუფი, რომელიც მოიცავს აღნიშნულ აქტივს და უწყვეტი გამოყენების შედეგად სწვა აქტივებისაგან, უმეტესწილად, დამოუკიდებელ ფულად სახსრებს წარმოქმნის, არის წარმოების სახი. წარმოების სახის ანაზღაურებადი ღირებულება გვიჩვენებს, რომ მთლიანად წარმოების სახი არ არის გაუფასურებული.

1-ლი დაშვება:

საწარმოს სელმდგანელობის მიერ დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ასახული არ არის სელმდგანელობის მიერ დანადგარის შეცვლის ვალდებულება.

დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა ცალკე შეუძლებელია, რადგან მისი გამოყენების ღირებულება:

- ა. შესაძლოა განსწავდებოდეს მისი გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალური ღირებულებისაგან; და
- ბ. შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (წარმოების სახისათვის), რომელსაც იგი განეკუთვნება.

წარმოების ხაზი არ არის გაუფასურებული და, შესაბამისად, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. მიუხედავად ამისა, საწარმოს შესაძლოა დასჭირდეს ამ დანადგარის ცვეთის პერიოდის ან მეთოდის გადასინჯვა. ალბათ, საჭირო იქნება უფრო ხანმოკლე ცვეთის პერიოდის ან უფრო სწრაფი ცვეთის მეთოდის შერჩევა, რათა აისახოს დანადგარის მოსალოდნელი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან საწარმოს მიერ დანადგარისაგან მიღებული სარგებლის მოხმარების გრაფიკი.

მე-2 დაშვება:

საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტებით გათვალისწინებული დანადგარის შეცვლა და უახლოეს მომავალში გაყიდვა. დანადგარის საწარმოდან გასვლამდე უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მოძრაობა უმნიშვნელო თანხადაა შეფასებული.

დანადგარის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა შეფასდეს გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასთან მიახლოებით. ამიტომ, შესაძლოა განისაზღვროს დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულება და მსუბუქობაში არ იქნეს მიღებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ის ერთეული (წარმოების ხაზი), რომელსაც განეკუთვნება დანადგარი. რადგან დანადგარის რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალი აღიარდება.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

როდესაც საწარმო შეაფასებს არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვითაც წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არის ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი მაჩვენებლები:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- მნიშვნელოვნად გაიზარდა აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება მოცემულ პერიოდში;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედეს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ

ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც საწარმო ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც საცაა განკუთვნილი მოცემული აქტივი;

- მოცემულ პერიოდში შექმნიდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რომლებიც, საგარაუდოდ, გააღწიებს მოხდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასების დროს გამოყენებულ დისკონტის განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედეს საწარმოზე, მოხდა მიმდინარე პერიოდში, ან მოსალოდნელია მოხდეს ახლო მომავალში, აქტივის გამოყენების ხარისხსა და წესში ან საგარაუდო გამოყენებაში. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს კაპიტალ-დანანარჯებს, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის გაუმჯობესების, მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლურობის გაზრდის მიზნით, ან გადაწყვეტილებას იმ თბერაციის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის შესახებ, რომელსაც აქტივი განკუთვნილია; და
- შიდა ანგარიშების მიხედვით აქტივის ეკონომიკური მწარმოებლურობა გაიზარდა ან მომავალში გაიზარდება მოსალოდნელთან შედარებით.

თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შექმნიდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.

მოცემული აქტივის, გარდა გუდვილისა, წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (უკუგატარება) უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან საწარმოდან გასვლის შედეგად საგარაუდო ზრდას. საწარმოს მოეთხოვება შეფასებებში მო-

ზდარი იმ ცვლილების წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებებს ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:

- ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გაყიდვის სარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან გამოყენების ღირებულებას);
- იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას: მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტის განაკვეთის ცვლილება; და
- იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გაყიდვის სარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.

აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დისკონტირებული ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო, თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად აქტივის, გარდა გუდვილისა, გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო.

აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდა იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას. ამგვარი გადაფასების აღრიცხვისას საწარმო იყენებს მოცემული აქტივის შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.

აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს წმინდა შემოსავლების ანგარიშგებაში, თუ მოცემული აქტივი აღრიცხული არ არის გადაფასებული ღირებულებით ბუღალტრული აღრიცხვის სსვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით, „ძირითადი საშუალებები“ გათვალისწინებული გადაფასების მეთოდის შესაბამის-

სად). გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების ნებისმიერი თანხა სწვა შე-
საბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, უნდა აღირიცხოს
როგორც გადაფასების ზრდა.

გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა აღიარდება სწვა
სრულ შემოსავალში და ზრდის ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს. თუმცა, იმ
ოდენობით, რომლითაც იმავე გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი მოგებაში ან ზა-
რალში ადრე აღიარდა როგორც ზარჯი, გაუფასურების ზარალის კომპენსირებაც ასევე უნდა
აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირების აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაცი-
ის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული სა-
ბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, გა-
ნაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის
განმავლობაში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების
თანხა უნდა განაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, მათი
საბალანსო ღირებულებების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებ-
ში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და
აღირიცხება შესაბამისად.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების
განაწილებისას, თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცო-
რესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიიღებო-
და საბალანსო ღირებულების შეფასებით, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარე-
ბა წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც სწვა შემთხვევაში განაწილდებოდა მო-
ცემულ აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმო-
ქმნელი ერთეულის სწვა აქტივებზე, გარდა გუდვილისა.

მაგალითი 16.

ა – არამაკონტროლებელი წილები, რომლებიც თავდაპირველად შეფასებულია იდენტიფიცირებად წმინდა აქტივებში პროპორციული წილის შესაბამისად

1. 2016 წლის 1 იანვარს სათავო საწარმომ შეისყიდა შვილობილი საწარმოს საკუთრების 80% წილი 2100 ლარად. ამ დროისათვის, შვილობილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი ნეტო აქტივების რეალური ღირებულება 1500 ლარია. სათავო საწარმო არამაკონტროლებელ წილს აფასებს შვილობილი საწარმოს წმინდა აქტივებში მისი კუთვნილი წილის პროპორციულად 300 (1500 X 20%). 900 ლ. გუდვილი წარმოადგენს სხვაობას გადაცემული კომპენსაციისა და არამაკონტროლებელი წილების ჯამურ თანხასა (2100+300) და იდენტიფიცირებად ნეტო აქტივებს (1500) შორის.
2. შვილობილი საწარმოს აქტივები ერთად აღებული, წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომლებიც ქმნიან საწარმოში შემოსულ ფულად ნაკადებს და მნიშვნელოვნად დამოუკიდებელია სხვა აქტივებისა და აქტივების ჯგუფებისგან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადებისგან. მაშასადამე, შვილობილი საწარმო წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. ვინაიდან მოსალოდნელია, რომ სათავო საწარმოს სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით წარმოქმნილი სინერგიიდან, ამ სინერგიასთან დაკავშირებული გუდვილი 500 განაწილდება სათავო საწარმოს სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე. რადგან მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შედგება შვილობილი საწარმოსგან, რომლის საბალანსო ღირებულება მოიცავს გუდვილს, იგი გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად, ან უფრო ხშირად, თუ არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს.
3. 2016 წლის ბოლოს სათავო საწარმომ დაადგინა, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შვილობილი საწარმოს ანაზღაურებადი ღირებულება 1000 ლარია. შვილობილი საწარმოს ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება, გუდვილის გამოკლებით, არის 1350.

შვილობილი საწარმოს (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ტესტირება გაუფასურებაზე

3. არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი გუდვილი ჩაირთვება შვილობილი საწარმოს ანაზღაურებად ღირებულებაში (1000), მაგრამ არ აღიარდება სათავო

საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარად, ბასს 36-ის შესაბამისად, შვილობილი საწარმოს საბალანსო ღირებულება შესწორდება არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვებელი გუდვილის გასათვალისწინებლად მანამ, სანამ შეუდარებენ 1000 ანაზღაურებად ღირებულებას. შვილობილ საწარმოში სათაგო საწარმოს კუთვნილ 80%-ზე მისაკუთვებელი გუდვილი შექენის თარიღისათვის არის 400, 500 ლარის მიკუთვნების შემდეგ სათაგო საწარმოს სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე. ამგვარად, შვილობილი საწარმოს 20% არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვებელი გუდვილი შექენის თარიღისათვის არის 100ლ.

ცხრილი 1

შვილობილი საწარმოს ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის ბოლოს

2016 წლის ბოლო	შვილობილის გუდვილი	იდენტიფიცი- რებადი ნეტო აქტივები	სულ
საბალანსო ღირებულება	400	1350	1750
აუღიარებელი არამაკონტროლ. წილები	100	—	100
კორექტირებული საბალანსო ღირებ-ა	<u>500</u>	<u>1350</u>	<u>1850</u>
ანაზღაურებადი ღირებულება			1000
გაუფასურების ზარალი			<u>850</u>

გაუფასურების ზარალის განაწილება

- ბასს 36-ის თანახმად, 850 ლ. გაუფასურების ზარალი პირველად ნაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივებზე, გუდვილის საბალანსო ღირებულების შემცირებით.
- მაშასადამე, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის 850 ლარის სიდიდის გაუფასურების ზარალიდან 500 ლ. ნაწილდება გუდვილზე. ბასს 36-ის თანახმად, თუ ნაწილობრივ საკუთრებაში მყოფი შვილობილი საწარმო თავისთავად ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულია, გუდვილის გაუფასურების ზარალი ნაწილდება მაკონტროლებელ და არამაკონტროლებელ წილებზე იმავე საფუძვლით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის

მიკუთვნება. ამ მაგალითში, მოგება ან ზარალი ნაწილდება შესაბამისი საკუთრების წილების მისხდვით. ვინაიდან გუდგილი მხოლოდ სათავო საწარმოს მიერ შვილობილ საწარმოში ფლობილი 80 % წილის ფარგლებში აღიარდება, ამიტომ სათავო საწარმო აღიარებს მხოლოდ ამ გუდგილის გაუფასურების ზარალის 80%-ს (ე.ი. 400ლ.).

7. დარჩენილი გაუფასურების ზარალი, 350 ლ., აღიარდება შვილობილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების საბალანსო ღირებულების შემცირებით.

ცხრილი 2

შვილობილი საწარმოს გაუფასურების ზარალის განაწილება 2016 წლის ბოლოს

2016 წლის ბოლო	გუდგილი	იდენტიფიცირებადი ნეტო აქტივები	სულ
საბალანსო ღირებულება	400	1350	1750
გაუფასურების ზარალი	(400)	(350)	(750)
საბალანსო ღირებულება	—	—	—
გაუფასურების შემდეგ	—	1000	1000

მაგალითი 17.

ბ – არამაკონტროლებელი წილები, რომლებიც თავდაპირველად შეფასებულია რეალური ღირებულებით და შესაბამისი შვილობილი საწარმო არის განცალკევებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული

1. 2016 წლის 1 იანვარს სათავო საწარმომ შეისყიდა შვილობილი საწარმოს საკუთრების 80% წილი 2100 ლარად. ამ დროისათვის შვილობილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი ნეტო აქტივების რეალური ღირებულება 1500 ლარია. სათავო საწარმო არამაკონტროლებელ წილს აფასებს რეალური ღირებულებით, რომელიც შეადგენს 350 ლარს. 950 ლ. გუდგილი არის სწავლობა გადაცემული კომპენსაციისა და არამაკონტროლებელი წილების ჯამურ თანხასა (2100+350) და იდენტიფიცირებად ნეტო აქტივებს (1500) შორის.
2. შვილობილი საწარმოს აქტივები, ერთად აღებული, წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომლებიც ქმნიან საწარმოში შემოსულ ფულად ნაკადებს და მნიშვნელოვნად დამოუ-

კიდებელია სწვა აქტივებისა და აქტივების ჯგუფებისგან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადებისგან. მაშასადამე, შვილობილი საწარმო წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმოქმნელ ერთეულს. ვინაიდან მოსალოდნელია, რომ სათავო საწარმოს სწვა ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულები სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით წარმოქმნილი სინერგიიდან, ამ სინერგიასთან დაკავშირებული გუდვილი 500 განაწილდება სათავო საწარმოს სწვა ფულადი სახსრების წარმოქმნელ ერთეულებზე. რადგან შვილობილი საწარმოს საბალანსო ღირებულება მოიცავს გუდვილს, იგი გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად, ან უფრო ხშირადაც, თუ არსებობს რაიმე სიმბტომი იმისა, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს.

შვილობილი საწარმოს ტესტირება გაუფასურებაზე

3. 2016 წლის ბოლოს, სათავო საწარმომ დაადგინა, რომ ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეული შვილობილი საწარმოს ანაზღაურებადი ღირებულება 1650 ლარია. შვილობილი საწარმოს ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება, გუდვილის გამთვლებით, არის 1350.

ცხრილი 1

შვილობილი საწარმოს ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის ბოლოს

2016 წლის ბოლო	გუდვილი	იდენტიფიცირებადი ნეტო აქტივები	სულ
საბალანსო ღირებულება	450	1350	1800
ანაზღაურებადი ღირებულება			1650
გაუფასურების ზარალი			150

გაუფასურების ზარალის განაწილება

4. ბასს 36-ის თანახმად, 150 ლ. გაუფასურების ზარალი პირველად ნაწილდება ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულის აქტივებზე, გუდვილის საბალანსო ღირებულების შემცირებით.
5. მაშასადამე, ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულის მთელი გაუფასურების ზარალი, 150, ნაწილდება გუდვილზე. ბასს 36-ის თანახმად, თუ ნაწილობრივ საკუთრებაში მყოფი შვილობილი საწარმო თავისთავად ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულია,

გუდვილის გაუფასურების ზარალი ნაწილდება მაკონტროლებელ და არამაკონტროლებელ წილებზე იმავე საფუძვლით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.

მაგალითი 18.

გ – არამაკონტროლებელი წილები, რომლებიც თავდაპირველად შეფასებულია რეალური ღირებულებით და შესაბამისი შვილობილი საწარმო უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილია

1. დავეუშვათ, რომ ბ მაგალითის 1 პუნქტში აღწერილი საწარმოთა გაერთიანებისთვის შვილობილი საწარმოს აქტივები ფულად ნაკადებს წარმოქმნიან სათავო საწარმოს სწვა აქტივებთან ან აქტივების ჯგუფთან ერთად. მაშასადამე, გაუფასურების ტესტირების მიზნებისთვის შვილობილი საწარმო არ იქნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული – შვილობილი საწარმო არის უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, ძ-ის ნაწილი. ასევე მოსალოდნელია, რომ სათავო საწარმოს სწვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით წარმოქმნილი სინერგიიდან. ამგვარად, ამ სინერგიასთან დაკავშირებული გუდვილი 500 განაწილდება სათავო საწარმოს სწვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე. Z-ის გუდვილი, რომელიც დაკავშირებულია წინა საწარმოთა გაერთიანებასთან, არის 800.

2. ვინაიდან Z-ის საბალანსო ღირებულება მოიცავს გუდვილს, როგორც შვილობილი საწარმოდან, ასევე წინა საწარმოთა გაერთიანებიდან, ის გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად, ან უფრო ხშირად, თუ არსებობს რაიმე სიმპტომი იმისა, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს.

შვილობილი საწარმოს ტესტირება გაუფასურებაზე

4. 2016 წლის ბოლოს სათავო საწარმომ დაადგინა, რომ ძ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება 3300 ლარია. Z-ის ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება, გუდვილის გამოკლებით, არის 2250.

Z-ის ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის ბოლოს

2016 წლის ბოლო	გუდვილი	იდენტიფიცი- რებადი ნეტო აქტივები	სულ
საბალანსო ღირებულება	1250	2250	3500
ანაზღაურებადი ღირებულება			3300
გაუფასურების ზარალი			200

გაუფასურების ზარალის განაწილება

- ბასს 36-ის თანახმად, 200 ლ. გაუფასურების ზარალი პირველად ნაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივებზე, გუდვილის საბალანსო ღირებულების შემცირებით. მაშასადამე, *ძ* ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მთელი გაუფასურების ზარალი, 200 ლ., ნაწილდება გუდვილზე. ბასს 36-ის თანახმად, თუ ნაწილობრივ საკუთრებაში მყოფი შვილობილი საწარმო წარმოადგენს უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს, გუდვილის გაუფასურების ზარალი, პირველ რიგში, უნდა განაწილდეს *ძ* ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილებზე და შემდეგ – ნაწილობრივ საკუთრებაში მყოფი შვილობილი საწარმოს მაკონტროლებელ და არამაკონტროლებელ წილებზე.
- სათავთ საწარმო გაუფასურების ზარალს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილებზე ანაწილებს ამ ნაწილების შესაბამისი გუდვილის საბალანსო ღირებულებების მიხედვით, რომელიც მათ ჰქონდათ გაუფასურებამდე. ამ მაგალითში შვილობილ საწარმოზე განაწილდება გაუფასურების 36% (450/1250). შემდეგ გაუფასურების ზარალი განაწილდება მაკონტროლებელ და არამაკონტროლებელ წილებზე იმავე საფუძვლით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.

განმარტებითი შენიშვნები

საწარმო აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს:

- მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი, რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;
- მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი, რომელიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება;
- გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში;
- გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში.

თუ მოცემულ პერიოდში აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა ცალკეული აქტივის (გუდვილის ჩათვლით) ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი და იგი მნიშვნელოვანია მთლიანად ანგარიშგაღებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისათვის, საწარმო უნდა გაამჟღავნოს:

- ის მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან კომპენსირება;
- აღიარებული ან კომპენსირებული გაუფასურების ზარალის თანხა;
- თითოეული ცალკეული აქტივისათვის:
 - (ი) აქტივის შინაარსი; და
 - (იი) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად იყენებს ფასს 8-ს); და
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის:
 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აღწერა (წარმოადგენს წარმოების ხაზს, ქარხანას, სამეურნეო ობერაციას, გეოგრაფიულ არეს, თუ საანგარიშგებო სეგმენტს ფასს 8-ის განმარტების შესაბამისად;

- გაუფასურების ზარალი, რომელიც აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა აქტივთა კლასისთვის, ან, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად ფასს 8-ს იყენებს – საანგარიშგებო სეგმენტისათვის; და
- თუ შეიცვალა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების მიზნით აგრეგირებული აქტივების შემაღენლობა, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდეგ (თუ ასეთი არსებობს), საწარმომ უნდა აღწეროს აქტივების აგრეგირების მიმდინარე და ადრე არსებული მეთოდი და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრის მეთოდის შეცვლის მიზეზები;

- წარმოადგენს თუ არა აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება აქტივის რეალური ღირებულების ან მისი გამოყენების ღირებულებას;
- თუ ანაზღაურებად ღირებულებას წარმოადგენს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ამ უკანასკნელის განსაზღვრის საფუძველი (მაგალითად, სარეალიზაციო ფასი განისაზღვრა აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე ან სხვა მეთოდის მიხედვით); და
- თუ ანაზღაურებად ღირებულებას წარმოადგენს გამოყენების ღირებულება, გამოყენების ღირებულების მიმდინარე და ადრინდელი შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები) (თუ ასეთი არსებობს).

საწარმომ უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია მიმდინარე პერიოდში აღიარებული იმ აგრეგირებული გაუფასურების ზარალისა და ზარალის კომპენსირებისათვის, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია წარდგენილი არ არის 130-ე პუნქტის მიხედვით:

- აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალი ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებამ;
- ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს ამ გაუფასურების ზარალის ან კომპენსაციის აღიარება.

სასურველია საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოცემულ პერიოდში აქტივების (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებები.

თუ საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შექმნილი გუდვილის რაიმე ნაწილი განაწილებული არ არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ან მათ ჯგუფზე) საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს გაუნაწილებელი გუდვილის თანხა და ის მიზეზები, რომელთა გამოც გერ მთხერნდა ამ თანხის განაწილება.

საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს (ა)-(ვ) ქვეპუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაცია, თითოეული ისეთი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) შესახებ, რომლისთვისაც მიკუთვნებული გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო მიმდინარე ღირებულებასთან მიმართებით:

- ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება;
- ერთეულზე მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება;
- ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის საფუძველი;
- თუ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულება ეყრდნობა მის გამოყენების ღირებულებას:
 - სელმძღვანელობის მიერ უახლეს ბიუჯეტებსა და პროექტებზე დაყრდნობით მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას გაკეთებული ძირითადი დაშვებების აღწერა. ძირითადად მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ყველზე მეტად მცნობიარეა;
 - თითოეული ძირითადი დაშვების ღირებულების განსაზღვრისადმი გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსწავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებიდან და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
 - პერიოდი, რომელზედაც გაკეთდა მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება სელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ფინანსურ ბიუჯეტებსა, თუ პროგნოზებზე დაყრდნობით. როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (ერთეულთა ჯგუფისათვის) ასეთი პერიოდი აღემატება ხუთ წელიწადს – განმარ-

ტება, თუ რატომ არის გამართლებული ასეთი წანგრძლივი პერიოდის გამოყენება;

- წრდის ტემპი, რომელიც გამოყენებულ იქნა უანლეს ბიუჯეტებსა თუ პროგნოზებში ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების შეფასებისას. თუ გამოყენებულია საქონლის, დარგის, ქვეყნის ან ქვეყნების, რომლებშიც საწარმო ეწევა საქმიანობას, მიზნობრივი ბაზრისათვის დამახასიათებელ გრძელვადიან საშუალო წრდის ტემპზე უფრო დიდი მაჩვენებელი – ამგვარი ქმედების დასაბუთება;
- ფულადი ნაკადებს შეფასებისას გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები).

- თუ ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას – ამ უკანასკნელის დასადგენად გამოყენებული მეთოდოლოგია. თუ არ არის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განმსაზღვრელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) დაკვირვებადი საბაზრო ფასი, განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა აისახოს შემდეგი:

- სელმძღვანელობის მიერ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისას გაკეთებული ძირითადი დაშვებების აღწერა. ძირითადად მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ყველაზე მეტად მგძნობიარეა.
- თითოეული ძირითადი დაშვების ღირებულების სიდიდის დასადგენად სელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსწავლდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან.

თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზების მეშვეობით, საწარმომ დამატებით უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ბერიოდი, რომელსაც ენება სელმდგანელობის მიერ პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები;
 - ფულადი ნაკადების ექსტრაპოლაციისთვის გამოყენებული ზრდის ტემპი;
 - ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები).
- თუ ერთ-ერთ ძირითად დაშვებაში, რომელზეც სელმდგანელობა დაყრდნობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებადზე:
 - თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
 - აღნიშნული ძირითადი დაშვების ღირებულების შეფასება;
 - თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითადი დაშვების ღირებულებით შეფასება, რომ ამ უკანასკნელით გამოწვეული ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების სწვა ფაქტორებში ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის შედეგად ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

თუ გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადანაწილებულია მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (მათ ჯგუფზე) და ასეთი გადანაწილებული ღირებულება უმნიშვნელოა საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, მაშინ განმარტებით უნიშვნელებში უნდა აისახოს აღნიშნული ფაქტი და გადანაწილებული საბალანსო ღირებულების მთლიანი სიდიდე. ამასთანავე, თუ ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი რომელიმე ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა ერთსა და იმავე ძირითად დაშვებას (დაშვებებს) და გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღნიშნულ ერთეულებზე გადანაწილებული საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით.

ბით, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ამ ფაქტს, ქვემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციასთან ერთად:

- ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის აგრეგირებულ საბალანსო ღირებულება;
- ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;
- ძირითადი დაშვების (დაშვებების) აღწერა;
- სელმძღვანელობის მიდგომა ძირითადი დაშვებისათვის (დაშვებებისათვის) ღირებულების სიდიდის გასაზღვრისას, ასახავს თუ არა გამოყენებული მეთოდი წარსულ გამოცდილებას ან, შეძლებისდაგვარად, თანამიმდევრულია თუ არა იგი ინფორმაციის გარე წყაროების მიმართ და თუ არა, რატომ და როგორ განსწავლდება იგი წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის გარე წყაროებისაგან;
- თუ ერთ-ერთ ძირითად დაშვებაში, რომელზეც სელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებადზე:
 - თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
 - აღნიშნული ძირითადი დაშვების ღირებულების სიდიდის შეფასება;
 - თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითადი დაშვების ღირებულების შეფასება, რომ ამ უკანასკნელით გამოწვეული ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების სწვა ფაქტორებში ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის შედეგად, ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

10. ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

10.1. ანარიცხის, პირობითი ვალდებულებისა და

პირობითი აქტივის ცნება

ყველა ანარიცხის, პირობითი ვალდებულებისა და პირობითი აქტივის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები და განმარტებითი მოთხოვნები განისაზღვრება ბასს 37-ით „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები პირობითი აქტივები“, გარდა იმ ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივებისა, რომლებიც:

- წარმოიქმნა დაუმთავრებელი კონტრაქტების შედეგად, თუ კონტრაქტი არ არის წამგებიანი;
- მათ მოიცავს სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი.

დაუმთავრებელი კონტრაქტი ისეთი კონტრაქტია, რომლის მონაწილე არც ერთ მხარეს არ შეუსრულებია კონტრაქტით გათვალისწინებული ვალდებულებები, ან ორივე მხარეს, ნაწილობრივ, ერთნაირად აქვთ შესრულებული ვალდებულებები.

წამგებიანი კონტრაქტი ისეთი კონტრაქტია, რომლის მიხედვით ვალდებულებების დასაფარად გათვალისწინებული აუცილებლად გასაწევი ხარჯი აღემატება კონტრაქტით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ სარგებელს.

სტანდარტის მიზანია, უზრუნველყოს სათანადო აღიარების კრიტერიუმებისა და შეფასების საფუძვლების გამოყენება ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების მიმართ, აგრეთვე საკმარისი ინფორმაციის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მათი შინაარსის, პერიოდულობისა და ოდენობის აღქმა.

სტანდარტი ანარიცხებს განსაზღვრავს როგორც ვალდებულებებს, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია.

ზოგიერთ ქვეყანაში ტერმინი „ანარიცხი“ ასევე გამოიყენება ცვლის, აქტივების გაუფასურებისა და საექვო ვალების ცნებათა კონტექსტში: ისინი წარმოადგენს აქტივების საბალანსო დირიჟების კორექტირებას და ბასს 37 მათ არ განიხილავს.

ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრულია, თუ როდის უნდა განიხილებოდეს დანახარჯები აქტივებად ან ხარჯებად. ბასს 37-ში ეს საკითხი

განხილული არ არის. შესაბამისად, ამ სტანდარტით არც იკრძალება და არც მოითხოვება იმ სარეგისტრაციო კაპიტალიზაციის, რომლებიც აღიარდა ანარიცხების შექმნის დროს.

თუ ბუღალტრული აღრიცხვის სწვა საერთაშორისო სტანდარტი განიხილავს ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებების ან პირობითი აქტივის რომელიმე კონკრეტულ ტიპს, ბასს 37-ის ნაცვლად, საწარმო იყენებს იმ შესაბამის სტანდარტს. მაგალითად, ფასს 3 „საწარმოთა გაერთიანება“ განიხილავს იმ პირობითი ვალდებულებების მყიდველის ქმედებებს, რომლებიც დაშვებულია „საწარმოთა გაერთიანება“-ში. მსგავსად ამისა, ანარიცხების ცალკეული ტიპი განხილულია იმ სტანდარტებში, რომლებიც ეხება:

- სამშენებლო კონტრაქტებს (ბასს 11 – „სამშენებლო კონტრაქტები“);
- მოგების გადასახადებს (ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
- იჯარას (ბასს 17 – „იჯარა“);
- დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები (ბასს 19 – „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“);
- სადაზღვეო ხელშეკრულებები (ფასს 4 „სადაზღვეო ხელშეკრულებები“).

ზოგიერთი თანხა, რომელიც აღიარდება როგორც ანარიცხები, შესაძლოა დაკავშირებული იყოს ამონაგების აღიარებასთან, მაგალითად, როდესაც საწარმო შესაბამისი საფასურის ნაცვლად გარანტიას გასცემს. ბასს 37 არ მოიცავს ამონაგების აღიარების წესებს. ბასს 18-ით „ამონაგები“ – განსაზღვრულია, თუ რა შემთხვევაში უნდა მოხდეს ამონაგების აღიარება. მასში ასევე მოცემულია პრაქტიკული მითითებები ამონაგების აღიარების კრიტერიუმების გამოყენების შესახებ. ბასს 37 არ ცვლის ბასს 18-ში განსაზღვრულ კრიტერიუმებს.

ბასს 37 ეხება რესტრუქტურისაციის ანარიცხებს (შეწყვეტადი ოპერაციების ჩათვლით). რესტრუქტურისაცია არის საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი და კონტროლირებადი პროგრამა, რომელიც მნიშვნელოვნად ცვლის საწარმოს საქმიანობის მასშტაბს, ან საქმიანობის წარმართვის ხერხებს. თუ რესტრუქტურისაცია აკმაყოფილებს განმარტებას შეწყვეტადი ოპერაციის შესახებ, შესაძლოა საჭირო იყოს დამატებითი ანხანა-განმარტებების გაკეთება, ფასს 5-ის – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტადი ოპერაციები“ – შესაბამისად.

ბასს 37 განასხვავებს:

- ანარიცხებს, რომლებიც აღიარებულია როგორც ვალდებულებები, ვინაიდან ისინი წარმოადგენენ მიმდინარე მოვალეობებს და მოსალოდნელია, რომ მათ დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განიფთხებული რესურსების გასვლა საწარმოდან; და

- ბირობით ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული არ არის ვალდებულებებად, რადგან ისინი წარმოადგენს:
 - პოტენციურ ვალდებულებებს; ან
 - მიმდინარე ვალდებულებებს, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ბასს 37-ით განსაზღვრულ აღიარების კრიტერიუმებს.

ვალდებულება არის საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა.

ბირობითი ვალდებულება წარმოადგენს:

- შესაძლო მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან
- მიმდინარე მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან:
 - მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ან
 - ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

შესაძლებელია ანარიცხების განსწავლვა სწვა ვალდებულებებისაგან, როგორცაა: საგაჭრო გადასახდელები და დარიცხვები, რადგან ანარიცხების დასაფარად საჭირო მომავალი დანახარჯების გაწევის დრო და მოცულობა, ანარიცხებისაგან განსწავლვით, განუსაზღვრელია:

- საგაჭრო გადასახდელი არის მიღებული ან მოწოდებული საქონლის ან მომსახურებისათვის გადახდის ვალდებულება, რომელზეც მიღებულია ანგარიშ-ფაქტურა ან ოფიციალურად შეთანხმებულია მომწოდებელთან;
- დარიცხვები წარმოადგენს ვალდებულებებს მიღებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების ანაზღაურებაზე, რომლებიც არ არის დაფარული, ანგარიშ-ფაქტურებით გაფორმებული ან მომწოდებელთან ოფიციალურად შეთანხმებული, მომუშავეთა წინაშე ვალდებულებების ჩათვლით (მაგალითად, დარიცხული შევებულების თანხები). მიუხედავად იმისა, რომ ზოგჯერ აუცილებელია დარიცხვების ვადების ან ოდენობის შეფასება, როგორც წესი, ანარიცხებთან შედარებით, აქ განუსაზღვრელობა გაცილებით ნაკლებია.

დარიცხვებს სწორად ასანაგენ სავაჭრო და სხვა ვალდებულებებთან ერთად მაშინ, როდესაც ანარიცხები ცალკე აისახება.

პირობითი აქტივი არის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება ადრე მომხდარი მოვლენის შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს.

10.2. ანარიცხების აღიარება და შეფასება

ანარიცხი უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც:

- საწარმოს აქვს მიმდინარე მოვალეობა (იურიდიული ან კონსტრუქციული), რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენის შედეგად;
- საგარაუდოა, რომ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; და
- შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება.

აღნიშნული პირობების დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში, ანარიცხი არ უნდა აღიარდეს.

ზოგჯერ ნათელი არ არის, არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. ასეთ შემთხვევაში ითვლება, რომ წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნება მიმდინარე მოვალეობა, თუ არსებული დასაბუთების გათვალისწინებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე მოვალეობის არსებობა უფრო მეტადაა მოსალოდნელი, ვიდრე არარსებობა.

თითქმის ყველა შემთხვევაში ნათლად ჩანს, წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. იშვიათად, მაგალითად, სასამართლოს მიერ სარჩელის განხილვისას, შესაძლებელია საკამათო იყოს, ადგილი ჰქონდა თუ არა ცალკეულ მოვლენას, ან წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე ვალდებულებები ამ მოვლენების შედეგად. ასეთ შემთხვევაში საწარმო ითვალისწინებს ყველა დასაბუთებას, მათ შორის, მაგალითად, ექსპერტთა მოსაზრებას და განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. გათვალისწინებული დასაბუთებები მოიცავს დამატებით ინფორმაციას, რომელიც მიიღება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან. ამგვარი დასაბუთების საფუძველზე:

- საწარმო აღიარებს ანარიცხს, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე მოვალეობის არსებობა უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არარსებობა; და

- საწარმო ახსნა-განმარტებებში ასახავს პირობით გაღმარებებს, თუ უფრო მოსალოდნელია, რომ მიმდინარე მოვალეობა არ არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განიფიქსირებული სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი.

წარსულ მოვლენას, რომელიც მიმდინარე მოვალეობას იწვევს, ეწოდება **მაგაღმარებელი** მოვლენა. იმისათვის, რომ მოვლენა მიჩნეულ იქნეს მაგაღმარებელ მოვლენად, საწარმოს არ უნდა ჰქონდეს წარსული მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მოვალეობის შესრულების გარდა სხვა რეალური ალტერნატივა. ეს მოხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- მოვალეობის შესრულება მოითხოვება კანონმდებლობით; ან
- კონსტრუქციული მოვალეობის შემთხვევაში, როდესაც რაიმე მოვლენის (რომელიც შეიძლება იყოს საწარმოს ესა თუ ის ქმედება) შედეგად სხვა მხარეებს წარმოექმნებათ საწარმოს მიერ მოვალეობის შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.

მაგალითი 1.

კანონმდებლობის მიღება ეჭვს არ იწვევს

ნავთობპროდუქტების საწარმო გარემოს აბინძურებს, მაგრამ მას ასუფთავებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამას მოითხოვს იმ ქვეყნის კანონმდებლობა, სადაც ის საქმიანობას ეწევა. ერთ ქვეყანაში, სადაც საწარმო საქმიანობას ეწევა, კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს დაბინძურებულ გარემოს გაწმენდას. საწარმო ამ ქვეყანაში მიწას აბინძურებს რამდენიმე წლის განმავლობაში. 2017 წლის 31 დეკემბერს, ფაქტობრივად, ეჭვგარეშეა, რომ მიღებული იქნება კანონპროექტი დაბინძურებული ნიადაგის გაწმენდის შესახებ, წლის დასრულების შემდეგ მოკლე პერიოდში.

ანალიზი:

1. წარსული მაგაღმარებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – მაგაღმარებელი მოვლენა არის ნიადაგის დაბინძურება, დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის შესახებ კანონმდებლობის ნამდვილად შემოღების გამო.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფიქსირებული რესურსების გასვლა მოვალეობის შესასრულებლად – მოსალოდნელია.

დასკვნა

- ანარიცხის აღიარება მოხდება დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით.

კონსტრუქციული მოგაღებობა არის მოგაღებობა, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოს საქმიანობის შედეგად, როდესაც:

- წარსულში დამკვიდრებული პრაქტიკის, საწარმოს პოლიტიკის ამსახველი გამოქვეყნებული დოკუმენტების ან საკმარისად კონკრეტული მიმდინარე განცხადების საშუალებით საწარმომ სწვა მონაწილე მხარეებს აჩვენა, რომ იგი მომავალში აღიარებს გარკვეულ ვალდებულებას; და
- შედეგად საწარმომ შექმნა სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ იგი მხარეთა წინაშე დააკმაყოფილებს ამ ვალდებულებას.

მაგალითი 2.

დაბინძურებული გარემო და კონსტრუქციული მოგაღებობა

ნავთობის ინდუსტრიაში მომუშავე საწარმო აბინძურებს გარემოს. იგი საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც არ არსებობს გარემოსდაცვითი საკანონმდებლო ბაზა. საწარმოს აქვს ფართოდ გამოქვეყნებული გარემოსდაცვითი პოლიტიკა, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს მიერ ყველა სახის დაბინძურების გაწმენდას. საწარმო ასრულებს ფართოდ რეკლამირებულ პოლიტიკას.

ანალიზი:

1. **წარსული მაგაღებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე ვალდებულება**
– მაგაღებულებელი მოვლენა არის ნიადაგის დაბინძურება, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რადგან საწარმოს ქცევამ წარმოშვა დაბინძურების გაწმენდის სამართლიანი მოლოდინი იმ პირებში, რომლებზეც გავლენას ახდენს დაბინძურება.
2. **ეკონომიკურ სარგებლში განიფთებული რესურსების გასვლის ვალდებულების დასაფარად**
– მოსალოდნელია.

დასკვნა

- ანარიცხის აღიარება მოხდება დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის სარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით.

მაგალითი 3.

საზღვაო ნავთის სარეწები

საწარმო ამუშავებს საზღვაო ნავთის სარეწს. სალიცენზიო ხელშეკრულებით მოითხოვება ნავთობის სარეწი პლატფორმის დემონტაჟი და ზღვის ფსკერის აღდგენა წარმოების დასრულების შემდეგ. დანახარჯების 90 პროცენტი მოდის სარეწი პლატფორმის დემონტაჟზე და მისი აშენებით მიყენებული ზიანის აღდგენაზე, ხოლო 10 პროცენტი - ნავთობის ამოღების შედეგად მიყენებული ზიანის აღდგენაზე.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებობს სარეწი პლატფორმა, მაგრამ ნავთობის მოპოვება დაწყებული არ არის.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა - ნავთობის სარეწი პლატფორმის აშენება წარმოქმნის პლატფორმის დემონტაჟისა და ზღვის ფსკერის აღდგენის იურიდიულ მოვალეობას სალიცენზიო ხელშეკრულების თანახმად. ამგვარად, იგი არის მაგალდებულებელი მოვლენა. თუმცა, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ არსებობს ნავთობის მოპოვებით მიყენებული ზიანის გამოსწორების ვალდებულება.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად – მოსალოდნელია.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება ნდება სარეწი პლატფორმის დემონტაჟისა და მისი აშენებით მიყენებული ზიანის აღდგენის ხარჯების 90 პროცენტის საუკეთესო შეფასების ოდენობით. აღნიშნული ხარჯები ჩათვლილია სარეწი პლატფორმის ხარჯების ნაწილად. ნავთობის ამოღების შედეგად წარმოქმნილი ხარჯების 10 პროცენტის ვალდებულებად აღიარება მოხდება მაშინ, როდესაც ამოღებული იქნება ნავთობი.

მაგალითი 4.

გადახდილი თანხის დაბრუნების პოლიტიკა

საცალო ვაჭრობის საწარმოს პოლიტიკა ითვალისწინებს უკმაყოფილო მომხმარებელთათვის შესყიდულ საქონელში გადახდილი თანხის დაბრუნებას, მიუხედავად იმისა, რომ მას არა აქვს თანხის დაბრუნების იურიდიული მოვალეობა. მაღაზიის ეს პოლიტიკა ფართოდ არის ცნობილი.

ანალიზი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა** – მაგალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს პროდუქციის გაყიდვა, რომელიც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას, რადგან მაღაზიის ქმედებებმა მომხმარებლებში წარმოქმნა მათ მიერ გადახდილი თანხის ანაზღაურების სამართლიანი მოლოდინი.
2. **ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად** – მოსალოდნელია, რომ გაყიდული საქონლის ნაწილს დააბრუნებენ გადახდილი თანხის დაბრუნების მოთხოვნით.

დასკვნა

- ანარიცხის აღიარება ხდება გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით.

ცნობილია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის და არა მისი შესაძლო მდგომარეობა მომავალში. აქედან გამომდინარე, არ ხდება ანარიცხების აღიარება იმ დანახარჯებისათვის, რომლის გაწევაც საჭიროა საწარმოს მომავალი საქმიანობისათვის. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ხდება მხოლოდ იმ ვალდებულებების აღიარება, რომლებიც არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

მაგალითი 5.

განყოფილების გაუქმება – განუხორციელებელი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე

2011 წლის 12 დეკემბერს საწარმოს მმართველთა საბჭომ გადაწყვიტა განყოფილების გაუქმება. საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე (2011 წლის 31 დეკემბრამდე) აღნიშნული გადაწყვეტილება არ გააცნეს მათ, ვისზეც გავლენას ახდენდა აღნიშნული გადაწყვეტილება და არაფერი არ გააკეთებულა მიღებული გადაწყვეტილების განსახორციელებლად.

ანალიზი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა** – ადგილი არ ჰქონდა მაგალდებულებელ მოვლენას. ამდენად, არ არსებობს მოვალეობა.

დასკვნა

- ანარიცხის აღიარება არ სდება.

ანარიცხებად აღიარდება მხოლოდ ის მოვალეობები, რომლებიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და არსებობს საწარმოს მომავალი ქმედებებისაგან დამოუკიდებლად. ამგვარი ვალდებულებების მაგალითებია გარემოს უკანონო დაბინძურებისათვის გადასახდელი ჯარიმები ან მისი გაწმენდის ხარჯები. ვალდებულების დაფარვის მიზნით, ორივე მათგანი იწვევს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას მისი მომავალი ქმედებების მიუხედავად. ანალოგიურად, საწარმო ნაფთობმომპოვებელი ჭაბურღილის მოქმედებიდან გამოსვლის მიხედვით, ხარჯებს აღიარებს იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ვალდებულია აანაზღაუროს უკვე მიყენებული ზარალი. ამის საპირისპიროდ, კომერციული ზეწოლის ან საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმომ შესაძლოა განიზრახოს ან დასჭირდეს დანახარჯების გაწევა მომავალი საქმიანობის კონკრეტული გზით წარმართვის მიზნით. მაგალითად, ცალკეულ საწარმოში გამონახობის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟება. რადგან საწარმოს შეუძლია აიცილოს დანახარჯები მომავალი ქმედებების შედეგად, მაგალითად, საქმიანობის წარმართვის შეცვლის გზით, მას არა აქვს მომავალი დანახარჯების მიმდინარე მოვალეობა და არ აღიარებს ანარიცხებს.

მოვალეობა ყოველთვის გულისხმობს მეორე მხარეს, რომლის წინაშეც არსებობს ვალდებულება. თუმცა, აუცილებელი არ არის იმ მხარის იდენტიფიცირება, რომლის მიმართაც არსებობს ვალდებულება. იგი შესაძლოა იყოს მთლიანად საზოგადოება, ვინაიდან მოვალეობა ყოველთვის გულისხმობს ვალდებულებას სხვა მხარის მიმართ. საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თუ აღნიშნულ გადაწყვეტილებას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე არ გააცნობენ მათ, ვისზეც იგი ვრცელდება, ისეთი კონკრეტული გზით, რომ მათ წარმოეშვათ საწარმოს მიერ მოვალეობების შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.

მაგალითი 6.

განყოფილების გაუქმება – მიღებული გადაწყვეტილების შეტყობინება/ განხორციელება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე

2017 წლის 12 დეკემბერს საწარმოს მმართველთა საბჭომ გადაწყვეტილება მიიღო კონკრეტული პროდუქციის მწარმოებელი ერთ-ერთი განყოფილების გაუქმების შესახებ. 2017 წლის 20 დე-

კემბერს საბჭოში შეთანხმებულ იქნა განყოფილების გაუქმების დეტალური გეგმა. მომხმარებლებს დაეგზავნათ წერილები, რომელშიც აღნიშნული იყო მათ მიერ მიწოდების ალტერნატიული წყაროს მოძიების აუცილებლობა. შეტყობინება მიიღეს ასევე განყოფილების თანამშრომლებმა, მათი სამუშაო ადგილების გაუქმების შესახებ.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – მაგალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს მიღებული გადაწყვეტილების შეტყობინება მომხმარებლებისა და მომუშავეებისათვის, რაც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას შეტყობინების თარიღიდან, რადგან იგი წარმოქმნის განყოფილების დასურვის სამართლიან მოლოდინს.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფთხებული რესურსების გასვლა მაგალდებულების დასაფარად – მოსალოდნელია.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება ხდება 2017 წლის 31 დეკემბერს განყოფილების დასურვის სარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით.

მოვლენა, რომელიც მოხდენისთანავე არ წარმოქმნის მოვალეობას, შესაძლოა წარმოქმნას იგი კანონმდებლობაში მომხდარი ცვლილების ან იმის გამო, რომ საწარმოს ქმედების შედეგად წარმოიქმნა კონსტრუქციული მოვალეობა. მაგალითად, გარემოსადმი ზიანის მიყენების შემთხვევაში შესაძლოა არ არსებობდეს მისი შედეგების გამოსწორების მოვალეობა. თუმცა, ზიანის მიყენება შესაძლოა განდეს მაგალდებულებელი მოვლენა, თუ ახალი კანონით მოითხოვება შედეგების გამოსწორება, ან თუ საწარმო საჯაროდ აიღებს შედეგების გამოსწორების პასუხისმგებლობას, რაც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას.

თუ შემთავაზებული ახალი კანონპროექტი დაუსრულებელია, მაგალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც კანონპროექტის დამტკიცება არსებული სახით, ფაქტობრივად, ეჭვს არ იწვევს. სტანდარტის მიზნებისათვის ამგვარი მოვალეობა განიხილება **იურიდიულ მოვალეობად**.

იურიდიული მოვალეობა არის მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება კონტრაქტის, კანონმდებლობის ან კანონის სხვა მოქმედების შედეგად. სხვადასხვა გარემოება, რომელიც კანონის

დამტკიცებას თან ახლავს, შეუძლებელს ხდის ერთი რომელიმე მოვლენის გამოცალკევებას, რომლის არსებობა, ფაქტობრივად, განაპირობებს კანონის უეჭველ მიღებას. უმეტეს შემთხვევაში, კანონის დამტკიცებამდე, შეუძლებელია გადაჭრით თქმა, რომ კანონი ძალაში შევა.

მაგალითი 7.

იურიდიული მოვალეობა

ანალი კანონმდებლობის შესაბამისად, საწარმოს მოთხოვნებზე გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟება 2017 წლის 30 ივნისისათვის. საწარმოს არ დაუმონტაჟებია ფილტრები.

ანალიზი:

ა) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, 2016 წლის 31 დეკემბერს:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – არ არსებობს მოვალეობა, არ მომხდარა გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების სარჯების ან კანონით გათვალისწინებული ჯარიმების მაგალდებულებელი მოვლენა.

დასკვნა

– ანალიზის აღიარება არ ხდება გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების სარჯებისათვის.

ბ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, 2017 წლის 31 დეკემბერს:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – კვლავ არ არსებობს გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების მოვალეობა, რადგან არ მომხდარა მაგალდებულებელი მოვლენა (გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟება). თუმცა, შესაძლოა წარმოიქმნას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ჯარიმების ან საურაგების გადახდის ვალდებულება, რადგან ადგილი ჰქონდა მაგალდებულ მოვლენას, რაც გამოიხატება საწარმოს მიერ კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობაში.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფთხებული რესურსების გასვლა ვალდებულების დაფარვის მიზნით – კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობის გამო

ჯარიმების ან საურავების წარმოქმნის ალბათობა დამოკიდებულია კანონის ცალკეულ დებულებებსა და კანონდამცველი რეჟიმის სიმკაცრეზე.

დასკვნა

— ანარიცხის აღიარება არ ნდება გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების სარჯებისათვის. თუმცა, ანარიცხის აღიარება ნდება იმ ჯარიმებისა და საურავების საუკეთესო შეფასებისთვის, რომელთა დაკისრება უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არდაკისრება.

ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების შესაძლო გასვლა

იმისათვის, რომ ვალდებულებამ დააკმაყოფილოს აღიარების კრიტერიუმები, უნდა არსებობდეს არა მარტო მიმდინარე მოვალეობა, არამედ მოცემული მოვალეობის დაფარვის მიზნით საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლის ალბათობა. ბასს 37-ის მიზნებისათვის რესურსების გასვლა ან სწვა მოვლენა განიხილება, როგორც მოსალოდნელი, თუ უფრო მეტადაა საგარაუდო მისი მოხდენა, ვიდრე არმოხდენა, ანუ მოცემული მოვლენის მოხდენის ალბათობა აღემატება მისი არმოხდენის ალბათობას. როდესაც მოსალოდნელი არ არის, რომ მიმდინარე ვალდებულება არსებობს, საწარმო ახსნა-განმარტებებში ასანაგვს პირობით ვალდებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი.

თუ არსებობს მთელი რიგი მსგავსი ვალდებულებები, მაგალითად, გარანტია პროდუქციის სარისხზე ან მსგავსი ხელშეკრულებები, მათ დასაფარად საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლის ალბათობა განისაზღვრება მთლიანად მოვალეობათა არსებული ჯგუფისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება ცალკეული მოვალეობის დასაფარად ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლის ალბათობა მცირე იყოს, მოვალეობათა მოცემული ჯგუფის მთლიანად დასაფარად შესაძლოა საჭირო იყოს გარკვეული ოდენობის რესურსების გასვლა. ასეთ შემთხვევაში ნდება ანარიცხის აღიარება.

მაგალითი 8.

გარანტიები

პროდუქციის შესყიდვის დროს მწარმოებელი მყიდველებს აძლევს გარანტიას. რეალიზაციის ხელშეკრულების თანახმად, მწარმოებელი ვალდებულია გამოასწოროს ის საწარმოო წუნი - შეაკეთოს ან გამოცვალოს პროდუქცია, რომელიც აღმოჩენილი იქნება გაყიდვიდან სამი წლის

განმავლობაში. წარსული გამოცდილების შედეგად მოსალოდნელია, ანუ უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არა, პრეტენზიები გარანტიებზე.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მაგალდებულებელი მოვლენა არის პროდუქციის გაყიდვა გარანტიით, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფილებული რესურსების გასვლა მოვალეობის შესასრულებლად – მოსალოდნელია ყველა გარანტიისათვის.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება ნდება წუნის გამოსწორების ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით იმ პროდუქციაზე, რომელიც გაიყიდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე.

მაგალითი 9.

ერთადერთი გარანტია

2010 წლის განმავლობაში საწარმო სწვა საწარმოს, რომელსაც ამ დროს კარგი ფინანსური მდგომარეობა აქვს, გარანტიას აძლევს ცალკეულ სესხებზე. 2017 წლის განმავლობაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა უარესდება და 2011 წლის 30 ივნისს თავს ვაკოტრეზულად აცხადებს.

ა) 2016 წლის 31 დეკემბერი:

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მაგალდებულებელი მოვლენას წარმოადგენს გარანტიის მიცემა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფილებული რესურსების გასვლა მოვალეობის დასაფარად – 2016 წლის 31 დეკემბრისათვის მოსალოდნელი არ არის სარგებლის გასვლა.

დასკვნა

– გარანტია აღიარდება რეალური ღირებულებით.

ბ) 2017 წლის 31 დეკემბერი:

ანალიზი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა** – მაგალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს გარანტიის მიცემა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.
2. **ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა მოვალეობის დასაფარად** – 2017 წლის 31 დეკემბრისათვის მოსალოდნელია, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა.

დასკვნა

– შემდგომში გარანტია აღიარდება შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესი თანხით: 1. მოვალეობის საუკეთესო შეფასება და 2. თავდაპირველი აღიარების თანხა ამორტიზაციის გამოკლებით.

მაგალითი 10.

სარემონტო და შენახვის სამუშაოები

ზოგიერთი აქტივი, გარდა შენახვის რეგულარული ხარჯებისა, საჭიროებს რამდენიმე წელში ერთნელ მნიშვნელოვან დანახარჯებს ფუნდამენტური გადაიარაღების, განახლებისა და ძირითადი კომპონენტების შეცვლისათვის. ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ – შეიცავს დანახარჯების აქტივის კომპონენტებზე განაწილების მითითებებს იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნულ კომპონენტებს განსწვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს ან განსწვავებულია მათგან სარგებლის მიღების პერიოდულობა.

მაგალითი 10.ა.

განახლების ხარჯები – არ მოითხოვება კანონმდებლობით

ტექნიკური მიზეზების გამო, ღუმელის ამონაგი ყოველ ხუთ წელში ერთნელ მოითხოვს შეცვლას. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ღუმელის ამონაგი გამოიყენებოდა სამი წლის განმავლობაში.

ანალიზი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა** – არ არსებობს მიმდინარე მოვალეობა.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება არ ხდება.

ამონაგის შეცვლის წარჯი არ აღიარდება, რადგან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ არსებობს მისი გამოცვლის მოგალეობა, საწარმოს მომავალი საქმიანობისაგან დამოუკიდებლად. დანახარჯების გაწევის განზრახვაც კი დამოკიდებულია საწარმოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე ღუმელის ფუნქციონირების განგრძობის ან ამონაგის შეცვლის თაობაზე. ანარიცხის აღიარების სანაცვლოდ სდება ამონაგის ცვეთის გაანგარიშება მისი მოხმარების მიხედვით, ანუ მას სუთი წლის განმავლობაში ცვეთა ერიცნება. შემდგომ გაწეული ამონაგის შეცვლის წარჯების კაპიტალიზაცია სდება თითოეული იმ ახალი ამონაგის მოხმარების შესაბამისად, რომლებსაც ცვეთა დაერიცნებათ შემდგომი სუთი წლის განმავლობაში.

მაგალითი 10. ბ.

განახლების წარჯები – მოითხოვება კანონმდებლობით

კანონმდებლობის მიხედვით, ავიაკომპანიათ თვითმფრინავებს ყოველ სამ წელიწადში კაპიტალური რემონტი უნდა გაუკეთოს.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოგალეობა – არ არსებობს მიმდინარე მოგალეობა.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება არ სდება.

თვითმფრინავების კაპიტალური რემონტზე გაწეული დანახარჯების ანარიცხად აღიარება არ სდება იმავე მიზეზების გამო, რის გამოც ამონაგის შეცვლის წარჯები ანარიცხად არ აღიარდა. კანონმდებლობით გათვალისწინებული კაპიტალური რემონტი მასზე გასაწევ წარჯებს მოგალეობად არ აქცევს, რადგან თვითმფრინავების კაპიტალური რემონტის ჩატარების ვალდებულება საწარმოს მომავალი საქმიანობისაგან დამოუკიდებლად ვერ იარსებებს – საწარმომ მომავალი დანახარჯები შეიძლება აიცილოს მომავალი ქმედებებით, მაგალითად, თვითმფრინავების გაყიდვის მეშვეობით. მომავალი შენახვის წარჯები აისახება თვითმფრინავების ცვეთის თანხაში, ანუ თანხას, რომელიც მომავალი შენახვის წარჯების ეკვივალენტურია, ცვეთა დაერიცნება სამი წლის განმავლობაში.

ბასს 37-ით მოითხოვება მოგალეობების საიმედოდ შეფასება. შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებითი ნაწილია, რაც არ ამცირებს მის საიმედოობას.

განსაკუთრებით ეს ენება ანარიცხებს, რომლებიც უფრო მეტ განუსაზღვრელობასთანაა დაკავშირებული, ვიდრე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების სსგა მუხლების უმეტესობა. საწარმოს შეუძლია განსაზღვროს მოსალოდნელი შედეგების დიაპაზონი და ამრიგად, ისე საკმარისად საიმედოდ შეაფასოს მოვალეობა, რომ შესაძლებელი იყოს მისი გამოყენება ანარიცხების აღიარებისათვის. გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება, არსებობს მოვალეობა, რომლის აღიარება შეუძლებელია. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებში ასეთი მოვალეობა აისახება პირობით ვალდებულებად.

თანხა, რომელიც აღიარდა ანარიცხად, უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებელი დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს თანხის ის ოდენობა, რომელსაც საწარმო გადაიხდიდა მოვალეობის შესასრულებლად ან სსგა მხარისათვის გადასაცემად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ნშირად შეუძლებელია ან შემზღვევლად ძვირია მოვალეობის შესრულება ან გადაცემა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. თუმცა, იმ თანხის შეფასება, რომელსაც საწარმო რაციონალურად გადაიხდიდა ვალდებულების დასაფარად ან გადასაცემად, წარმოადგენს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მოვალეობის დასაფარად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

შედეგებისა და ფინანსური ეფექტის შეფასება სორციელდება საწარმოს სელმძღვანელობის განსჯის საფუძველზე, მსგავსი ოპერაციებიდან მიღებული გამოცდილების საფუძველზე, და ზოგიერთ შემთხვევაში, დამოუკიდებელი ექსპერტების ანგარიშებით. გასათვალისწინებელი დასაბუთებები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებისაგან მიღებულ დამატებით დასაბუთებას.

მაგალითი 11.

მოგების დაბეგვრის სისტემაში მთავრობის მიერ შეტანილი რიგი ცვლილებების გაუთვალისწინებლობის გამო, საწარმოს მიმართ აღიძრა სასამართლო სარჩელი 30000 ლარზე. ადვოკატების აზრით, საწარმოს მოუწევს სარჩელის მთლიანი თანხის გადახდა.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – არსებობს მოვალეობა, მონდა რა მაგალდებულებელი მოვლენა.

დასკვნა – ანარიცხის აღიარება უნდა მოხდეს 30000 ლარით.

არსებობს განსწავლებული სახის მიდგომა განუსაზღვრელობებისადმი, რომლებიც თან ახლავს ანარიცხად ასალიარებელ თანხას, სწავდასწავა პირობის გათვალისწინებით. როდესაც შესაფასებელი ანარიცხი მოიცავს მუხლების დიდ რაოდენობას, მოვალეობა ფასდება ყველა შესაძლო შედეგისა და მათი ალბათობების შეწონვით. შეფასების აღნიშნულ სტატისტიკურ მეთოდს ეწოდება „მათემატიკური ლოდინი“. აქედან გამომდინარე, ანარიცხის ოდენობა განსწავლებული იქნება იმის მისხედვით, თუ რა არის მოცემული თანხის დაკარგვის ალბათობა, მაგალითად 60% ან 90%. როდესაც არსებობს შესაძლო შედეგების უწყვეტი დიაპაზონი და ყოველი შედეგის მიღების ალბათობა თანაბარია, გამოიყენება აღნიშნული დიაპაზონის შუა წერტილი.

მაგალითი 12.

საწარმო საქონელს ყიდის გარანტიით, რომელიც ითვალისწინებს იმ საწარმოო დეფექტის გამოსწორებასთან დაკავშირებული ხარჯების დაფარვას, რომელთა არსებობა ნათელი გახდება შექმნიდან ექვსი თვის განმავლობაში. თუ ყველა გაყიდულ საქონელს აღმოაჩნდება მცირედი წუნი, მისი შეკეთების ხარჯები მიაღწევს 1 მილიონს ლარს, ხოლო მნიშვნელოვანი წუნის აღმოჩენის შემთხვევაში – ოთხ მილიონს. საწარმოს გამოცდილების საფუძველზე საგარაუდოა, რომ მომავალ წელს გაყიდული საქონლის 75 პროცენტს არ აღმოაჩნდება წუნი, 20 პროცენტს აღმოაჩნდება უმნიშვნელო წუნი, ხოლო 5 პროცენტს – მნიშვნელოვანი წუნი.

საგარანტიო ვალდებულებების დასაფარად საჭირო თანხის გასვლას საწარმო აფასებს მთლიანი საგარანტიო ხელშეკრულებისათვის.

მოსალოდნელი სარემონტო სამუშაოების ღირებულებაა:

$$(\text{წულის } 75\%) + (1 \text{ მლნ-ის } 20\%) + (4 \text{ მლნ-ის } 5\%) = 400000$$

ცალკეული ვალდებულების შეფასებისას, ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი შესაძლოა წარმოადგენდეს ვალდებულების საუკეთესო შეფასებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაშიც კი, საწარმო განიხილავს სწავა შესაძლო შედეგებს. თუ სწავა შესაძლო შედეგები, უმეტესწილად, მეტია ან მცირეა ყველაზე მოსალოდნელ შედეგზე, საუკეთესო შეფასება იქნება უმეტესი ან უმცირესი თანხა. მაგალითად, თუ საწარმო ვალდებულია გამოასწოროს მომხმარებლისათვის აშენებული ქარხნის მნიშვნელოვანი წუნი, ამ ვალდებულების შეფასების ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი იქნება 1000, რომელიც საჭიროა პირველი მცდელობით წუნის აღმოფხვრისათვის, მაგრამ ანა-

რიცხის აღიარება მოხდება გაცილებით მეტი თანხით იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს დამატებითი სამუშაოების ჩატარების საჭიროების მნიშვნელოვანი აღბათობა.

მაგალითი 13.

სასამართლო საქმე

2016 წელს გამართული წვეულების შემდეგ, გარდაიცვალა ათი ადამიანი, რაც შესაძლოა გამოიწვიოს საწარმოს მიერ გაყიდული საკვები პროდუქტებით მოწოდვლამ. საწარმოს წინააღმდეგ საქმე აღიძრა საწარმოს მიერ ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნით. საწარმო უარყოფს ვალდებულებას. საწარმოს ადვოკატების მოსაზრებით, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე, რომელიც მოიცავს 2016 წლის 31 დეკემბრამდე პერიოდს, არ დაეკისრება ვალდებულება. ხოლო, როცა საწარმო მოამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდისათვის, რომელიც მოაგრდება 2016 წლის 31 დეკემბერს, მოსალოდნელია საწარმოს დაეკისროს ვალდებულება.

ა) 2016 წლის 31 დეკემბერი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა** – იმ დასაბუთების მიხედვით, რომელიც არსებობდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებისას, წარსული მოვლენების შედეგად მოვალეობა არ წარმოქმნილა.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება არ ხდება. აღნიშნული საკითხი აისახება პირობით ვალდებულებად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საწარმოდან ნებისმიერი გასვლა მიჩნეული არ არის შორეულ მოსალოდნელ მოვლენად.

ბ) 2017 წლის 31 დეკემბერი:

1. **წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა** – არსებული დასაბუთების მიხედვით მიმდინარე მოვალეობა არსებობს.
2. **ეკონომიკურ სარგებელში განიფთვებული რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად** – მოსალოდნელია.

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება ხდება ვალდებულების დასაფარად საჭირო თანხის საუკეთესო შეფასების ოდენობით.

რისკები და განუსაზღვრელობა

ანარიცხის თანხის საუკეთესო შეფასების მისაღებად გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის რისკები და განუსაზღვრელობა, რომლებიც მუდმივად თან ახლავს ბევრ მოვლენასა და გარემოებას. რისკი აღწერს შესაძლო შედეგის ვარიაციას. რისკის კორექტირების შედეგად შესაძლოა გაიზარდოს ის თანხა, რომლითაც შეფასებულია ვალდებულება. განუსაზღვრელობის პირობებში გადაწყვეტილების მიღებისას საჭიროა სიფრთხილე, რათა არ მოხდეს აქტივებისა და შემოსავლის გადაჭარბებულად, ან დანახარჯებისა და ვალდებულებების შემცირებულად შეფასება. თუმცა, განუსაზღვრელობის ფაქტორი არ ამართლებს ჭარბი ანარიცხების შექმნას ან ვალდებულებების განზრახვას. მაგალითად, თუ განსაკუთრებით უარყოფითი შედეგისათვის განკუთვნილი დანახარჯები შეფასებულია წინდხედულობის პრინციპის შესაბამისად, მოცემული შედეგი განგებ არ განიხილება უფრო მისალოდნელად, ვიდრე ეს რეალურად არის მისალოდნელი. საჭიროა სიფრთხილე, რათა თავიდან ავიცილოთ რისკისა და განუსაზღვრელობის გასათვალისწინებლად გაკეთებული კორექტირებების დუბლირება და შედეგად, ანარიცხის გადაჭარბებული შეფასება.

განუსაზღვრელობა, რომელიც თან ახლავს ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯების შეფასებას, აისახება ახსნა-განმარტებებში.

როცა ფულის დროითი ღირებულების ეფექტი მნიშვნელოვანია, ანარიცხების თანხა უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომლებიც მისალოდნელია, რომ საჭირო იქნება მოვალეობის შესასრულებლად.

ფულის დროითი ღირებულების გამო, ის ანარიცხები, რომლებიც უკავშირდება ფულადი სახსრების გასვლას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მოკლე ვადაში, უფრო წამგებიანია, ვიდრე ის ანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია იმავე ოდენობის ფულადი სახსრების შედარებით მოგვიანებით გასვლასთან. ამიტომ, როდესაც ფულის დროითი ღირებულება არსებითია, ხდება ანარიცხების დისკონტირება.

დისკონტის განაკვეთი უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე არსებულ განაკვეთს, რომელშიც გათვალისწინებულია ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებისა და მოცემული ვალდებულებისათვის დამანასიათებელი სპეციფიკური რისკი. დისკონტის განაკვეთი არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომელთათვისაც მომავალი ფულადი სახსრების მოძრაობის შეფასებები იქნა კორექტირებული.

მომავალი მოვლენები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ თანხის ოდენობაზე, რომელიც საქართა ვალდებულების დასაფარად, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ანარიცხების თანხაში, თუ არსებობს მათი მოხდენის საკმარისი ობიექტური დასაბუთება.

მოსალოდნელი მომავალი მოვლენები შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს ანარიცხების შეფასებისას. მაგალითად, საწარმოს შეიძლება მიიჩნდეს, რომ ექსპლუატაციის დარულების შემდეგ საწარმოო ტერიტორიის გაწმენდის ხარჯები მნიშვნელოვნად შემცირდება მომავალი ტექნოლოგიური ცვლილებების გამო. აღიარებული თანხა ასანაგვს ტექნიკურ საკითხებში კვალიფიციური, ობიექტური დამკვირვებლების მართლზომიერ მოლოდინს, რომლებიც ითვალისწინებენ ყველა გარემოებას, დასუფთავების დროს ხელმისაწვდომი ტექნოლოგიის შესახებ. ამგვარად, მართებული იქნებოდა, მაგალითად, დანახარჯების მოსალოდნელი შემცირების გათვალისწინება არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების გამო ან აღრიცხვითან შედარებით უფრო დიდი ან რთული გამწმენდი ოპერაციის განხორციელებისას, არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების მოსალოდნელი დანახარჯები. თუმცა, საწარმო არ მოელის სრულიად ახალი გამწმენდი ტექნოლოგიის განვითარებას, თუ არ არსებობს საკმარისად ობიექტური დასაბუთება.

არსებული ვალდებულების შეფასებისას, მხედველობაში მიიღება მოსალოდნელი ახალი კანონმდებლობის გავლენა, თუ არსებობს საკმაოდ ობიექტური დასაბუთება, რომ კანონის დამტკიცება, ფაქტობრივად, უეჭველია. პრაქტიკაში არსებული გარემოებების მრავალფეროვნება შეუძლებელს ხდის გამოიყოს ერთი რომელიმე მოვლენა, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარისი, ობიექტური დასაბუთების არსებობას ყველა ცალკეულ შემთხვევაში. საქართა არსებობდეს იმის მტკიცებულება, თუ რა მოთხოვნებს შეიცავს ახალი კანონმდებლობა; ნამდვილად შეგა ძალაში კანონი თუ არა, აღსრულება სათანადოდ მოხდება თუ არა. სწორად არ არსებობს საკმარისი ობიექტური დასაბუთება მანამ, სანამ არ მოხდება ახალი კანონმდებლობის მიღება.

ანარიცხების შეფასებისას არ გაითვალისწინება აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მისაღები შემოსულობები, თუნდაც აქტივების გასვლა მჭიდროდ იყოს დაკავშირებული იმ მოვლენასთან, რომელმაც გამოიწვია ანარიცხების შექმნა. სანაცვლოდ, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მისაღები შემოსულობებს საწარმო აღიარებს შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით განსაზღვრულ დროს.

როდესაც მოსალოდნელია, რომ ანარიცხების დაფარვის დანახარჯებს ნაწილობრივ ან მთლიანად აანაზღაურებს სხვა მხარე, ანაზღაურება მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც ფაქტობრივად ეჭვგარეშეა, ანაზღაურების მიღება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო შეასრულებს

მოვალეობას. ანაზღაურება უნდა განიხილებოდეს ცალკე აქტივად. აღიარებული ანაზღაურების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ანარიცხების ოდენობას.

სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ანარიცხთან დაკავშირებული დანახარჯი შესაძლოა აღირიცხოს ანაზღაურების აღიარებული თანხის გამოკლებით.

ზოგჯერ საწარმოს შეუძლია სხვა მხარეზე მიმართოს ანარიცხების დანახარჯების მთლიანად ან ნაწილობრივ დაფარვა, მაგალითად, სადაზღვევო კონტრაქტების, ზარალის ანაზღაურების ან მიმწოდებლის გარანტიების მეშვეობით. სხვა მხარემ შესაძლოა საწარმოს აუნაზღაუროს გადახდილი თანხა ან პირდაპირ გადაიხადოს იგი.

უმეტეს შემთხვევაში, საწარმოს პასუხისმგებლობა ეკისრება მთლიან თანხაზე. ამდენად, საწარმოს მოუწევს მთლიანი თანხის დაფარვა მესამე მხარის მიერ მოვალეობის, ამა თუ იმ მიზეზის გამო, შეუსრულებლობის შემთხვევაში. ასეთ სიტუაციაში მოხდება მოვალეობით გათვალისწინებული მთლიანი თანხის ანარიცხების აღიარება, ხოლო მოსალოდნელი ანაზღაურების აღიარება მოხდება ცალკე აქტივად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ეჭვგარეშეა ანაზღაურების მიღება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო შეასრულებს არსებულ მოვალეობას.

ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმო ვალდებული არ იქნება დაფაროს მოცემული დანახარჯები, მესამე მხარის მიერ მათი გადაუხდელობის დროს. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს არა აქვს აღნიშნული ხარჯების დაფარვის ვალდებულება, ისინი ანარიცხებში არ აისახება.

ვალდებულება, რომელზედაც საწარმოს გააჩნია სოლიდარული პასუხისმგებლობა, წარმოადგენს პირობით ვალდებულებას მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელშიც მოსალოდნელია სხვა მხარის მიერ სოლიდარული ვალდებულების დაფარვა.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანარიცხები უნდა გადაისინჯოს და შესწორდეს მიმდინარე საუკეთესო შეფასების გათვალისწინების მიზნით. თუ მოსალოდნელი აღარ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გავლა, უნდა მოხდეს ანარიცხების უკუგატარება.

დისკონტირების გამოყენებისას ანარიცხის საბალანსო ღირებულება იზრდება თითოეულ პერიოდში, რათა მოხდეს დროის ფაქტორის გათვალისწინება. ანარიცხების თანხის ეს ზრდა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით.

ანარიცხი გამოყენებულ უნდა იქნეს მხოლოდ იმ დანახარჯებისათვის, რომელთათვისაც თავდაპირველად იქნა აღიარებული ანარიცხი. დანახარჯები დაიფარება მხოლოდ ამ მიზნისათვის თავდაპირველად შექმნილი ანარიცხების ხარჯზე. თუ დანახარჯები დაიფარება იმ ანარიცხებით,

რომელიც თავდაპირველად სწვა მიზნით იყო აღიარებული, ვერ განვასწავებთ ორი სწვადასწვა მოვლენის ზემოქმედების შედეგებს.

სტანდარტი განიხილავს ანარიცხების აღიარებისა და შეფასების შემდეგ განსაკუთრებულ შემთხვევებს:

- მომავალი სათბერაციო ზარალი;
- წამგებიანი სელშეკრულება;
- რესტრუქტურისზაცია.

მომავალი სათბერაციო ზარალი არ შეესაბამება ვალდებულების განმარტებას და არ აკმაყოფილებს აღიარების ზოგად კრიტერიუმებს. ამიტომ **მომავალი სათბერაციო ზარალისათვის** ანარიცხები არ უნდა აღიარდეს.

მომავალი სათბერაციო ზარალის მიღების მოსალოდნელობა გვიჩვენებს, რომ მოცემული თბერაციის აქტივების გარკვეული ნაწილი შესაძლოა გაუფასურდეს. საწარმო ახდენს მათ ტესტირებას გაუფასურებაზე ბასს 36-ის – „აქტივების გაუფასურება“ – შესაბამისად.

წამგებიანი კონტრაქტი ისეთი კონტრაქტია, რომლის მიხედვით ვალდებულებების დასაფარად გათვალისწინებული აუცილებლად გასაწევი სარჯი აღემატება კონტრაქტით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ სარგებელს.

თუ საწარმოს დადებული აქვს სელშეკრულება, რომელიც წამგებიანია, სელშეკრულებით გათვალისწინებული მიმდინარე მოვალეობა უნდა აღიარდეს და შეფასდეს როგორც ანარიცხი. მრავალი სელშეკრულება შესაძლოა შეწყდეს მეთრე მხარისადმი კომპენსაციის გადახდის გარეშე და, შესაბამისად, არ იარსებებს ვალდებულება. სწვა სელშეკრულებით განისაზღვრება სელშეკრულების თითოეული მხარის უფლებები და მოვალეობები. როდესაც მოვლენების შედეგად ასეთი სელშეკრულება წამგებიანი ხდება, ამგვარ სელშეკრულებაზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტი და იარსებებს ვალდებულება, რომელიც უნდა აღიარდეს. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ისეთ დაუმთავრებელ კონტრაქტებზე, რომლებიც არ არის წამგებიანი.

სელშეკრულების მიხედვით, გარდაუვალი დანახარჯი არის სელშეკრულებიდან გასვლის უმცირესი ნეტო დანახარჯი, რომელიც არის უმცირესი თანხა სელშეკრულების შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯებსა და სელშეკრულების შესრულებლობისათვის ნებისმიერ კომპენსაციასა და ჯარიმებს შორის. წამგებიანი სელშეკრულებისათვის ცალკე ანარიცხების შექმნამდე საწარმო აღიარებს სელშეკრულების შესრულებისათვის გამოყენებული აქტივების გაუფასურების ზარალს.

მაგალითი 14.

წამგებიანი სელშეკრულება

საწარმო, რომელიც ამუშავებს სათბერაციო იჯარით აღებულ ქარხანას, მომგებიანად ფუნქციონირებს. 2017 წლის დეკემბერში საწარმოს თავისი საქმიანობა გადააქვს ახალ ქარხანაში. ძველ ქარხანასთან დადებული საიჯარო სელშეკრულება გრძელდება მომდევნო ოთხი წლის განმავლობაში. დაუშვებელია სელშეკრულების გაუქმება და მისი ქვეიჯარით გადაცემა სხვა მომხმარებლისათვის.

ანალიზი:

1. წარსული მაგალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მაგალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს იჯარის სელშეკრულებაზე სელმოწერა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.
2. ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად – როდესაც საიჯარო სელშეკრულება წამგებიანი ხდება, მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განიფთებული რესურსების გასვლა (მანამ, სანამ საიჯარო სელშეკრულება განდება წამგებიანი, საწარმო საიჯარო სელშეკრულებას აღრიცხავს ბასს 17-ის „იჯარა“ – შესაბამისად).

დასკვნა

– ანარიცხის აღიარება ხდება იმ საიჯარო გადასახდელების საუკეთესო შეფასების ოდენობით, რომელთა გადახდა გარდაუვალია.

რესტრუქტურიზაცია არის საწარმოს სელმძღვანელობის მიერ შედგენილი და კონტროლირებადი პროგრამა, რომელიც მნიშვნელოვნად ცვლის საწარმოს საქმიანობის მასშტაბს ან საქმიანობის წარმართვის სერსებს.

მოვლენები, რომლებიც შესაძლოა განისაზღვროს როგორც **რესტრუქტურიზაცია**, შემდეგია:

- საქმიანობის ნაწილის გაყიდვა ან შეწყვეტა;
- საქმიანობის დახურვა რომელიმე ქვეყანაში ან რეგიონში, ან საქმიანობის გადატანა ერთი ქვეყნიდან ან რეგიონიდან მეორე ქვეყანაში ან რეგიონში;
- მენეჯმენტის სტრუქტურის ცვლილებები, მაგალითად, ერთი მენეჯერული ფენის გაუქმება;

- ფუნდამენტური რეორგანიზაცია, რომელიც არსებით გააღწეოს მოახდენს საწარმოს საქმიანობის ხასიათსა და მიმართულებას.

რესტრუქტურისა და დანახარჯების ანალიზების სახით აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ანალიზების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია.

რესტრუქტურის კონსტრუქციული ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს:

- აქვს რესტრუქტურის დეტალური ოფიციალური გეგმა, რომელშიც განსაზღვრულია:
 - რესტრუქტურის დაქვემდებარებული საქმიანობა ან საქმიანობის ნაწილი;
 - ძირითადი ადგილმდებარეობა, რომელზეც გააღწეოს ახდენს რესტრუქტურისა;
 - იმ მუშაკთა მიახლოებითი რაოდენობა, ადგილმდებარეობა და ფუნქციები, რომლებსაც მიეცემათ კომპენსაცია მუშაობის შეწყვეტის შემთხვევაში;
 - გასაწევი დანახარჯები; და
 - მოცემული გეგმის განხორციელების დრო;
- იმ პირობებისათვის, რომლებზეც რესტრუქტურისა გააღწეოს ახდენს, შექმნილი აქვს რესტრუქტურის გატარების სამართლიანი მოლოდინი გეგმის განხორციელების დაწყებით ან მისი ძირითადი პუნქტების გამოცხადებით.

საწარმოს მიერ რესტრუქტურის გეგმის განხორციელების დაწყების დასაბუთებას წარმოადგენს, მაგალითად, დანადგარის დემონტაჟი, აქტივების გაყიდვა, ან რესტრუქტურის პროგრამის ძირითადი მანასიათებლების საჯაროდ გამოცხადება. რესტრუქტურის დეტალური გეგმის საჯარო გამოცხადება რესტრუქტურის კონსტრუქციული მოვალეობაა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს გაკეთდება ისეთი გზით და ისე საკმარისად დეტალურად, რომ იგი წარმოქმნის სხვა მხარეთა, მაგალითად, მომხმარებელთა, მომწოდებელთა და მომუშავეთა საწარმოს მიერ რესტრუქტურის განხორციელებისადმი სამართლიან მოლოდინს.

იმისათვის, რომ გეგმა საფუძვლიანი იყოს, რათა წარმოიშვას კონსტრუქციული მოვალეობა, როდესაც იგი წარედგინება იმ მხარეებს, რომლებზეც გააღწეოს მოახდენს, მისი განხორციელების დაწყება შეძლებისდაგვარად, უმოკლეს პერიოდში უნდა დაიგეგმოს, ხოლო დასრულება – ისეთ ვადაში, რომ საექვსო იყოს მასში მნიშვნელოვანი ცვლილებების შეტანა.

საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილება რესტრუქტურის შესახებ არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თუ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:

- არ შეუდგა რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას; ან
- არ მიაწვდის რესტრუქტურისაციის გეგმას იმ პირობებს, რომლებზეც გაგლენას ახდენს რესტრუქტურისაცია, რომ მათ წარმოეშვათ სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ საწარმო მომავალში განახორციელებს რესტრუქტურისაციას.

ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმო რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას იწყებს ან გეგმას აცნობს იმ მხარეებს, რომლებზეც იგი გაგლენას ახდენს მხოლოდ ბალანსის საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ. ბასს 10-ის „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ – შესაბამისად, საჭიროა შესაბამისი ინფორმაციის ასახვა ახსნა-განმარტებებში იმ შემთხვევაში, თუ რესტრუქტურისაცია იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მისი გაუმჯობესებლობა გაგლენას მოახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღებაზე.

კონსტრუქციული მოვალეობა არ წარმოიქმნება მხოლოდ საწარმოს სკელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, წარსული მოვლენებისა და ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილების ერთობლიობამ შეიძლება წარმოშვას ასეთი მოვალეობა. მაგალითად, მომუშავეთა წარმომადგენლებთან სამუშაოს შეწყვეტის თანხის გადახდის შესახებ, ან თბერაციის გაყიდვის შესახებ მსყიდველებთან მოლაპარაკებები შესაძლოა დასრულდეს მხოლოდ დირექტორთა საბჭოს წევრების მიერ მათი დამტკიცებით.

თბერაციის გაყიდვის ვალდებულება არ წარმოიქმნება, სანამ საწარმო ვალდებული არ იქნება იგი გაყიდოს, ანუ არ არსებობს სკელშეკრულება, რომელსაც გააჩნია მაგალდებულებული ძალა.

საწარმომ რომც მიიღოს საქმიანობის გაყიდვის გადაწყვეტილება და საჯაროდ გამოაცხადოს ამის შესახებ, იგი გაყიდვის ვალდებულებას მანამ არ იღებს, სანამ არ იქნება იდენტიფიცირებული თბერაციის მყიდველი და რეალიზაციის სკელშეკრულება არ დაიდება. რეალიზაციის სკელშეკრულების დადებაზე საწარმოს შეუძლია შეცვალოს თავისი გადაწყვეტილება და იძულებული იქნება აირჩიოს ქმედებების სხვა მიმართულება, თუ იგი ვერ მოძებნის მყიდველს საწარმოსათვის მისაღები პირობებით. როდესაც საქმიანობის გაყიდვა მიხნეულია რესტრუქტურისაციის ნაწილად, მოცემული საქმიანობის აქტივები განიხილება გაუფასურების თვალსაზრისით, ბასს 36-ის „აქტივების გაუფასურება“ – შესაბამისად. თუ გაყიდვა წარმოადგენს მხოლოდ რესტრუქტურისაციის ნაწილს, შესაძლოა კონსტრუქციული მოვალეობა წარმოიქმნას რესტრუქტურისაციის სხვა ნაწილებისთვისაც მანამ, სანამ არსებობს გაყიდვაზე მაგალდებულებული სკელშეკრულება.

რესტრუქტურისაციის ანარიცნი უნდა მოიცავდეს მხოლოდ რესტრუქტურისაციის შედეგად წარმოქმნილ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც აუცილებლად დაკავშირებულია რესტრუქტურისაციასთან და დაკავშირებული არ არის საწარმოს მიმდინარე საქმიანობასთან.

რესტრუქტურისაციის ანარიცნი არ მოიცავს ისეთ ხარჯებს, როგორცაა:

- თანამშრომელთა გადამზადების ან ტერიტორიულად ახალ სამუშაო ადგილზე გადაყვანის;
- მარკეტინგის ხარჯები; ან
- ინვესტიციები ახალ სისტემებში და გასაღების ახალ ქსელებში.

აღნიშნული ხარჯები დაკავშირებულია მომავალი საქმიანობის წარმართვასთან და არ წარმოადგენს რესტრუქტურისაციის ვალდებულებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამგვარი ხარჯების აღიარება ნდება იმავე საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება რესტრუქტურისაციისაგან დამოუკიდებლად წარმოქმნილი ხარჯების აღიარებისათვის.

იდენტიფიცირებადი მომავალი სათპერაციო წარალი რესტრუქტურისაციის თარიღამდე არ აისახება ანარიცნებში, თუ ისინი არ მიეკუთვნება წამგებიან ხელშეკრულებას.

აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობები, რესტრუქტურისაციის ანარიცნების შეფასებისას, მხედველობაში არ მიიღება, თუნდაც აქტივების რეალიზაცია მიზნულ იქნეს რესტრუქტურისაციის ნაწილად.

10.3. პირობითი ვალდებულებების და პირობითი

აქტივების აღიარება და შეფასება

პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს:

- შესაძლო მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან
- მიმდინარე მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განიფიცილებული რესურსების გასვლა, ან ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმომ არ უნდა აღიაროს პირობითი ვალდებულება. პირობითი ვალდებულება აისახება ფინანსური ანგარიშგების ანსნა-განმარტებებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლა მოსალოდნელია შორეულ მომავალში.

როდესაც საწარმოს გააჩნია მოვალეობის შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, მოვალეობის ის ნაწილი, რომლის დაფარვაც მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, მიიჩნევა პირობით ვალდებულებად, ხოლო იმ ნაწილისათვის, რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა, საწარმო აღიარებს ანარიცხს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება.

პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა არ განვითარდეს იმგვარად, როგორც თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. ამიტომ განუწყვეტლივ ხდება მათი შეფასება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლის ალბათობის განსაზღვრის მიზნით. თუ მოსალოდნელი იქნება, რომ პირობითი ვალდებულების სახით ასახული მოვალეობის შესასრულებლად, საჭირო გახდება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხის აღიარება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლის ალბათობის შეცვლა.

პირობითი აქტივი არის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება ადრე მომხდარი მოვლენის შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს.

ბასს 37-ის თანახმად, საწარმომ არ უნდა აღიაროს პირობითი აქტივი.

ზოგადად, პირობითი აქტივები წარმოიქმნება დაუგეგმავი ან სხვა გაუთვალისწინებელი შემთხვევების შედეგად, რომლებიც წარმოქმნის საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის შესაძლებლობას. მაგალითად, სარჩელი, რომელიც საწარმომ შეიტანა სასამართლოში და მისი შედეგი გაურკვეველია.

პირობითი აქტივების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება არ ხდება, რადგანაც იგი გამოიწვევს იმ შემოსავლის აღიარებას, რომლის მიღებაც შესაძლოა არასოდეს არ მოხდეს. ხოლო როდესაც შემოსავლის მიღება, ფაქტობრივად, ეჭვს არ იწვევს, მოცემული აქტივი არ წარმოადგენს პირობით აქტივს და მართებულია მისი აღიარება.

როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, ფინანსური ანგარიშგების ანსნა-განმარტებებში მოხდება პირობითი აქტივის ასახვა.

პირობითი აქტივების შეფასება ნდება განუწყვეტლივ, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს მოვლენების განვითარების სათანადოდ ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებებში. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა ეჭვს აღარ იწვევს, მოცემული აქტივის და მასთან დაკავშირებული შემოსავლის აღიარება მონდება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მონდება აღნიშნული ცვლილება. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, საწარმო ასახავს მოცემულ პირობით აქტივს.

10.4. განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ ანარიცხების თითოეული კლასისათვის განმარტებითი შენიშვნები უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- საბალანსო ღირებულება მოცემული პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის;
- მოცემულ პერიოდში დამატებით შექმნილი ანარიცხები, მათ შორის არსებული ანარიცხების ზრდა;
- მოცემული პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული თანხები (ანუ მოცემული პერიოდის განმავლობაში დარიცხული და ანარიცხებიდან გამოქვითული თანხები);
- მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული უკუგატარებული თანხები; და
- მოცემული პერიოდის განმავლობაში დროის გასვლის შედეგად დისკონტირებული თანხის ზრდა და დისკონტის განაკვეთის ნებისმიერი ცვლილება.
- შესადარისი ინფორმაცია არ მითითდება.

ანარიცხების თითოეული კლასისათვის საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მოვალეობის არსის მოკლე აღწერა და ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მიახლოებითი დრო;
- მითითება ეკონომიკური სარგებლის გადინების მოცულობასა და პერიოდულობასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობათა შესახებ;
- ნებისმიერი მოსალოდნელი ანაზღაურების თანხა იმ აქტივის თანხის ოდენობის მითითებით, რომელიც აღიარდა მოსალოდნელი ანაზღაურებისათვის.

როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული პირობითი აქტივის მოკლე აღწერა, ხოლო თუ პრაქტიკულად შესაძლებელია – მათი შეფასებული ფინანსური ეფექტიც.

მაგალითი 15.

მწარმოებელი შექმნის დროს მყიდველებს, რომლებმაც შეიძინეს წარმოების სამი ხაზი, გარანტიას აძლევს. გარანტიის პირობების მიხედვით, მწარმოებელი ვალდებულია შეაკეთოს და შეცვალოს ის ნაწილები, რომლებიც არადაამაყყოფილებლად იმუშაებენ გაყიდვის თარიღიდან ორი წლის განმავლობაში. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანარიცხები აღიარდა 600000 ლარის ოდენობით. ანარიცხების დისკონტირება არ მომხდარა, რადგან დისკონტირების გავლენა უმნიშვნელოა.

ასსნა-განმარტებებში შემდეგი ინფორმაცია უნდა ასახოს:

იმ პროდუქციის მოსალოდნელი საგარანტიო პრეტენზიებისათვის, რომელიც გაიყიდა ბოლო სამი ფინანსური წლის განმავლობაში ანარიცხები აღიარდა 600000 ლარის ოდენობით. მოსალოდნელია, რომ დანახარჯების უმეტესობა გაწეული იქნება მომდევნო ფინანსურ წელს, ხოლო დანარჩენი - საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ორი წლის განმავლობაში

მაგალითი 16.

საწარმო, რომელიც ჩართულია ატომური ენერგეტიკის ბიზნესში, 2017 წელს აღიარებს საწარმოს ექსპლუატაციიდან გასვლის ხარჯებს 3000 მლნ. ოდენობით. ანარიცხის შეფასებისას გაკეთებულ იქნა დაშვება, რომ ექსპლუატაციიდან გასვლას ადგილი ექნება 60-70 წლის შემდეგ. მიუხედავად ამისა, შესაძლებელია, რომ ეს არ მოხდეს 100-110 წელიწადში. ამ შემთხვევაში დანახარჯების ახლანდელი ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდება.

ასსნა-განმარტებებში მოხდება შემდეგი ინფორმაციის ასახვა:

აღიარდა ექსპლუატაციიდან გასვლის დანახარჯების ანარიცხი 3000 მლნ. ოდენობით. მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული დანახარჯები გაწეული იქნება 2070 - 2080 წლებში. თუმცა, შესაძლებელია, რომ ექსპლუატაციიდან გასვლას ადგილი არ ექნება 2100-2110 წლებამდე. თუ დანახარჯები შეფასებული იქნება იმის დაშვებით, რომ 2100-2110 წლებამდე არ მოხდება ექსპლუატაციიდან გასვლა, ანარიცხი შემცირდება 136 მილიონამდე. ანარიცხი შეფასდა არსებული ტექნოლოგიების გათვალისწინებით, მიმდინარე ფასებით, რეალური დისკონტირების ორპროცენტოანი განაკვეთით.

მაგალითი 17.

საწარმოს დაგა აქვს ერთ-ერთ კონკურენტთან, რომელიც ამტკიცებს, რომ საწარმომ დაარღვია საპატენტო უფლებები და ითხოვს ზარალის ანაზღაურებას 100 მილიონის ოდენობით. საწარმო აღიარებს ანარიცხს აღნიშნული ვალდებულების საუკეთესო შეფასების ოდენობით, მაგრამ განმარტებებში არ ასახავს სტანდარტით მოთხოვნილ ინფორმაციას.

განმარტებით შენიშვნებში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

კონკურენტ საწარმოსთან დაგის გამო, კომპანიის წინააღმდეგ მიმდინარეობს სასამართლო პროცესი. ოპონენტი ამტკიცებს, რომ საწარმომ დაარღვია საპატენტო უფლებები და ითხოვს ზარალის ანაზღაურებას 100 მილიონის ოდენობით. ბასს 37-ით – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – მოთხოვნილი ინფორმაცია არ აისახება განმარტებით შენიშვნებში იმ მოტივით, რომ ამას შესაძლოა მნიშვნელოვანი უარყოფითი გავლენა ჰქონდეს სასამართლო პროცესის შედეგზე. საწარმოს სკლემდგანელები ფიქრობენ, რომ საწარმო შეძლებს პრეტენზიის უარყოფას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

- ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. ნაწ. 1,2, 3. თბ., 2015 წ.;
- ნ.კვატაშიძე, ა.ხორავა, ზ.გოგრიჭიანი. ფინანსური აღრიცხვა მეორე დონე, 2009 წ.;
- ბასს 7. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
- ბასს 8. სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები;
- ბასს 10. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები;
- ბასს 17. იჯარა;
- ბასს 20. სახემწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები;
- ბასს 26. საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება;
- ბასს 32. ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა;
- ბასს 39. ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება;
- ბასს 40. საინვესტიციო ქონება;
- ბასს 36. აქტივების გაუფასურება;
- ბასს 37. ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები;
- ფასს 9. ფინანსური ინსტრუმენტები.