

IFRS

International Financial Reporting Standards

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები



ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

აღრიცხვის, ანალიზისა და აუდიტის კათედრა

ავტორთა კოლექტივი:

ნაშრომში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები. ნაშრომი განკუთვნილია უმაღლესი სასაწავლებლების მაგისტრანტებისათვის და ამ საკითხებით დაინტერესებულ მსურველთათვის.

მეორე გადამუშავებული გამოცემა.

ავტორები:

თემა 1, 2, 6 - იზოლდა ჭილაძე

თემა 3,4 - მარინა მაისურაძე

თემა 5 - ნანა სრესელი

თემა 7 - ლევან საბაური

თემა 8, ნაწილი II სავარჯიშოები - ნადეჟდა კვატაშიძე

თემა 9 - მერაბ ჯიქია

თემა 10 - მარიამ ვარიაშვილი

რედაქტორი: ლევან საბაური

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

შინაარსი

ნაწილი 1.

თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს)

შემუშავებული ორგანოები

8-21 გვ.

1. ფასს-ების ფონდი და მისი წესდება
2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს)
3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები
4. მონიტორინგის საბჭო
5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტი
6. ფასს-ების მრჩეველთა საბჭო
7. აღმასრულებელი დირექტორი და თანამშრომლები. ადმინისტრირება.

თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები 22-74 გვ.

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების შესავალი
2. განსხვავება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანსა და მისი წარდგენის მიზანს შორის
3. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების განახლებული კლასიფიკაცია
4. ცვლილება ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებებში
5. ცვლილებები სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები

თემა 3. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების

პირველად გამოყენება

78-109 გვ.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

2. ძირითადი შინაარსი: აღიარება და შეფასება, წარდგენა და განმარტებითი შენიშვნები, ფასს-ებზე გადასვლის ახსნა
3. დასკვნის საფუძველი
4. მითითებები დანერგვაზე

თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება

110-135 გვ.

1. რეალური ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო
2. რეალური ღირებულების განმარტება:
3. შეფასების მეთოდები
4. რეალური ღირებულების გამოყენება არაფინანსურ აქტივებთან, ვალდებულებებთან და საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან მიმართებაში
5. რეალური ღირებულების იერარქია.

თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და

შეწყვეტილი ოპერაციები

136-156 გვ.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო
2. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივებისა (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარების კრიტერიუმები
3. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარება და შეფასება
4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა
5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების ან გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა

თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება **157-177 გვ.**
შესავალი

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო;
2. ძირითადი შინაარსი: მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება; ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულების ელემენტები; გაუფასურების აღიარება და შეფასება.
3. დასკვნის საფუძველი;
4. განსხვავებული მოსაზრებები
5. ინტერპრეტაციები

თემა 7. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა **178-200 გვ.**

1. წილობრივი გადახდების გარიგებები
2. წილობრივი გადახდების გარიგებების ოპერაციების შეფასება და აღიარება
 - 2.1. წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.2. ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.3. ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
3. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში
4. ცვლილებები ფასს (IFRS) 2–ში
5. პროექტის მიმდინარე სტატუსი

თემა 8. ფასს 4. სადაზღვევო ხელშეკრულებები **201-234 გვ.**

1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო, ტერმინები
2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება
 - სადაზღვევო რისკი
 - განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა
 - უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე
3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები

- ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები
- დეპოზიტის კომპონენტი

4. სადაზღვევო ხელშეკრულების აღიარება და შეფასება

- დროებითი განთავისუფლება ზოგიერთი სხვა ფასს-ან
- ვალდებულებების ადეკვატურობა
- გადაზღვეული აქტივების გაუფასურება
- ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში
- ჩრდილოვანი ბუღალტერია

5. განმარტებითი შენიშვნები

თემა 9. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი

შენიშვნები (რისკები)

235-249 გვ.

1. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე
2. საბაზრო რისკი:
 - 2.1. სავალუტო რისკი
 - 2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი
3. საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკი

თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები

250-276 გვ.

შესავალი;

1. სტანდარტის მოქმედების სფერო;
2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები:
 - 2.1. საოპერაციო სეგმენტები;
 - 2.2. საანგარიშგებო სეგმენტები;
 - 2.3. აგრეგირების კრიტერიუმები;
 - 2.4. რაოდენობრივი ზღვრები;
3. განმარტებითი შენიშვნები:

3.1. ზოგადი ინფორმაცია;

3.2. ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ;

4. შეფასება:

4.1. შემაჯერებელი მონაცემები;

4.2. ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება;

5. საწარმოს დონის ინფორმაცია:

5.1. ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ;

5.2. ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ;

5.3. ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ.

ნაწილი II. სავარჯიშოები

250-377 გვ

გამოყენებული ლიტერატურა

378-380 გვ.

ნაწილი I

თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შემმუშავებელი ორგანოები

1. ფასს-ების ფონდი და მისი წესდება
2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს) **IASB**
3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები **IFRS Foundation Trustees**
4. მონიტორინგის საბჭო **Monitoring Board**
5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტი
IFR Interpretations Committee
6. ფასს-ების მრჩეველთა საბჭო **IFRS Advisory Council**
7. აღმასრულებელი დირექტორი და თანამშრომლები. ადმინისტრირება

საერთაშორისო სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარების შედეგად, მეოცე საუკუნის 50-იანი წლებიდან თანდათან ჩამოყალიბდნენ ტრანსნაციონალური კომპანიები, როცა სათაო საწარმო ერთ სახელმწიფოში მდებარეობს, შვილობილი საწარმოები და ფილიალები კი სხვადასხვა სახელმწიფოებშია განლაგებული. ასეთ ვითარებაში, უცხოელი ინვესტორები და მესაკუთრეები მნიშვნელოვანი პრობლემების პირისპირ აღმოჩნდნენ. კერძოდ, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების, შესაბამისად მოგების განსაზღვრის, ასევე აქტივების შეფასების და სხვა სააღრიცხვო მიდგომები, სხვადასხვა სახელმწიფოში ერთმანეთისაგან განსხვავებული აღმოჩნდა. ასეთმა განსხვავებებმა წარმოშვა მრავალი დაპირისპირება კაპიტალის მფლობელებს შორის, რაც ზოგჯერ სახელმწიფოთაშორისო კონფლიქტამდეც კი მიდიოდა.

მსგავსი ხიფათების და ფინანსური გაუგებრობების თავიდან აცილების მიზნით, 1973 წელს გაეროს ეგიდით ლონდონში შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი, რომელსაც დაევალა შეესწავლა მსოფლიოში არსებული სააღრიცხვო წესები და მიდგომები, და მათგან საუკეთესო, გამოეცა როგორც საერთაშორისო სტანდარტი (მეთოდოლოგია). თავდაპირველად ბასს კომიტეტში შედიოდნენ: ავსტრალიის, კანადის, საფრანგეთის, გერმანიის, იაპონიის, მექსიკის, ნიდერლანდების, გაერთიანებული სამეფოს, აშშ-ს ბუღალტერტა პროფესიული ორგანიზაციები.

ბასსკ-მა 1975 წლიდან დაიწყო ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოცემა. პერიოდულად სტანდარტებში ხდება ცვლილებები და სრულყოფა. 2004 წლის ცვლილებების შედეგად მას ეწოდა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს), რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება: ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და ბუღალტრული აღრიცხვი საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს). დღეისათვის არსებობს 17 ფასს და 25 - მდე ბასს. საკუთრივ ფასს მოიცავს:

ფასს 1 (IFRS 1) ფასს-ების პირველად გამოყენება (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)

ფასს 2 (IFRS 2) აქციებზე დაფუძნებული გადახდა (Share-based Payment)

ფასს 3 (IFRS 3) საწარმოთა გაერთიანება (Business Combinations)

ფასს 4 (IFRS 4) სადაზღვევო ხელშეკრულებები (Insurance Contracts)

ფასს 5 (IFRS 5) გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

ფასს 6 (IFRS 6) მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)

ფასს 7 (IFRS 7) ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (Financial Instruments: Disclosures)

ფასს 8 (IFRS 8) საოპერაციო სეგმენტები (Operating Segments)

ფასს 9 (IFRS 9) ფინანსური ინსტრუმენტები (Financial Instruments)

ფასს 10 (IFRS 10) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება (Consolidated Financial Statements)

ფასს 11 (IFRS 11) ერთობლივი საწარმოები (Joint Arrangements)

ფასს 12 (IFRS 12) განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ (Disclosure of Interests in Other Entities)

ფასს 13 (IFRS 13) რეალური ღირებულების შეფასება (Fair Value Measurement)

ფასს 14 (IFRS 14) გადავადებული სატარიფო სხვაობების ანგარიშების (Regulatory Deferral Accounts)

ფასს 15 (IFRS 15) ამონაგები მოხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან (Revenue from Contracts with Customers)

ფასს (IFRS 16) იჯარა (Leases)

ფასს (IFRS 17) სადაზღვევო ხელშეკრულებები (Insurance Contracts Standard)

ამჟამად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება ევალება გაერო-ს ყველა წევრ ქვეყანას. საქართველო აღნიშნულ სტანდარტებზე გადასულია 2001 წლის 1 იანვრიდან.

ბასს კომიტეტი 2001 წელს შეცვალა ბასს საბჭომ (ბასსს).

დღეისათვის ფინანსური ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შექმნაში მონაწილეობას იღებენ შემდეგი ორგანოები:

1. ფასს-ების ფონდი;
2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს);
3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები;

4. მონიტორინგის საბჭო;
5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტი (ინტერპრეტაციების კომიტეტი);
6. ფასს-ების მრჩეველთა საბჭო;
7. აღმასრულებელი დირექტორი და თანამშრომლები;
8. ადმინისტრირება.

1. ფასს-ების ფონდი და მისი წესდება

ეს წესდება თავდაპირველი სახით მიიღო ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტმა (ბასსკ) 2000 წელს ედინბურგში (შოტლანდია). იქამდე, 1999 წელს ბასს-ის კომიტეტმა შექმნა ნომინაციების კომიტეტი, პირველი ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების შერჩევისათვის, რომლებიც წესდების დამტკიცებისთანავე, 2000 წელს შეუდგნენ მუშაობას. აღნიშნულმა ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურეებმა, ამ წესდების შესაბამისად, შექმნეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი, რომელმაც შეცვალა ბასსკ.

ფასს ფონდის წესდებით დადგენილია თვით ფონდის, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს), ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების, მონიტორინგის საბჭოს, მრჩეველთა საბჭოს და ინტერპრეტაციების კომიტეტის ფორმირების წესები და ფუნქციები.

ფასს-ები ფონდის წესდებით, ფასს-ების ფონდის მმართველობას ძირითადად ახორციელებენ ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები.

წესდებით, ფასს-ების ფონდის მიზნებია:

- საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ შექმნას მაღალი ხარისხის, გასაგები, პრაქტიკულად განხორციელებადი და საერთაშორისო დონეზე აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ერთი კომპლექტი,

რომელიც მოითხოვს გამჭვირვალე და შესადარისი ინფორმაციის წარდგენას საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში;

- აღნიშნული სტანდარტების გამოყენებისა და დაცვის ხელშეწყობა;
- უზრუნველყოს ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული და საერთაშორისო სტანდარტების ერთმანეთთან დაახლოება.

2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს)

ბასსს დაფუძნებულია ქ. ლონდონში 2001 წელს. ბასს საბჭოს ირჩევს,

ზედამხეველობას უწევს და აფინანსებს ფასს-ების ფონდი.

ბასსს-ს მიზანია საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ შექმნას მაღალი ხარისხის, გასაგები, პრაქტიკულად განხორციელებადი და საერთაშორისო დონეზე აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც მოითხოვს გამჭვირვალე და შესადარისი ინფორმაციის წარდგენას საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ბასსს-ს სრული უფლებამოსილება გააჩნია ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავების ტექნიკურ საკითხებთან დაკავშირებული დღის წერგის დადგენასა და განხორციელებაზე, რაც ითვალისწინებს კონსულტაციებს ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან და საჯარო კონსულტაციებს ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ. ასეთი კონსულტაციები პირველად 2011 წელს დაიწყო.

ბასსს თექვსმეტი წევრისაგან შედგება. ბასსს-ის წევრებს უპირველესად მოეთხოვებათ პროფესიული კომპეტენციისა და პრაქტიკული გამოცდილების ქონა. მათ უნდა გააჩნდეთ ტექნიკური უნარ-ჩვევების, შესაფერსი საერთაშორისო სამეწარმეო საქმიანობის და ფასიანი ქაღალდების ბაზრის სფეროში გამოცდილების საუკეთესო კომბინაცია, რათა თავიანთი წვლილი შეიტანონ მაღალი ხარისხის ფინანსური ანგარიშგების გლობალური სტანდარტების შემუშავებაში. მათ აქვთ ვალდებულება, რომ ყველა საკითხში იმოქმედონ საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ.

პიროვნება არ შეიძლება ერთდროულად იყოს ნდობით აღჭურვილი მეთვლყურე და ბასსს-ის წევრიც.

ბასსს-ის წევრები შემდეგ კრიტერიუმებს უნდა აკმაყოფილებდნენ:

1. **ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების დემონსტრირებული ცოდნა** - ბასსს-ის ყველა წევრს, მიუხედავად იმისა, რა სფეროს გამოცდილება აქვთ მათ: ბუღალტრის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებლის, მომხმარებლის თუ მეცნიერის, მოეთხოვება ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხების ღრმა ცოდნა და ტექნიკური კომპეტენცია;
2. **ანალიზის უნარი** - საკითხების ანალიზის თვალსაჩინო უნარი და ამ ანალიზის შედეგად გადაწყვეტილების მიღების გამოყენების უნარი;
3. **ურთიერთობის უნარი** - აუცილებელია ზეპირი და წერილობითი კომუნიკაციის კარგი უნარ-ჩვევები. საჯარო სხდომებზე სიტყვით გამოსვლის და წერილობითი მასალების მომზადების უნარი;
4. **ჯანსაღი გადაწყვეტილებების მიღების უნარი** - ბასსს-ის წევრებს უნდა შესწევდეთ განხვავებული მოსაზრებების გათვალისწინების, წარმოდგენილი ფაქტების მიუკერძოებლად შეფასების და კარგად დასაბუთებული და დამტკიცებადი გადაწყვეტილებების დროულად მიღების უნარი;
5. **ფინანსური ანგარიშგების გარემოს გაცნობიერება** - მაღალი დონის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენას ახდენს საფინანსო, ბიზნეს და ეკონომიკური გარემო. ეს მოითხოვს იმ ბიზნეს გარემოსა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების გაცნობიერებას, რომლებიც დაკავშირებულია მსოფლიო მასშტაბით კაპიტალის სხვადასხვა ბაზრებზე გამჭვირვალე ფინანსურ ანგარიშგებებსა და განმარტებით შენიშვნებთან და მათ ხარისხზე ახდენენ ზეგავლენას;
6. **კოლეგიალურ ატმოსფეროში მუშაობის უნარი** - ბასსს-ის წევრებს უნდა ჰქონდეთ ერთმანეთის და სხვათა შეხედულებებისადმი პატივისცემისა და ტაქტის გამოჩენის უნარი. წევრებს უნდა შეეძლოთ ერთმანეთთან თანამშრომლობა

კონსესუსის მისაღწევად და ბასს-ის მიზანი პირად ინტერესებზე მაღლა უნდა დააყენონ;

7. **მიუკერძოებლობა, ობიექტურობა და დისციპლინა** - წევრებისადმი ნდობას წარმოქმნის მიუკერძოებლურობა და ობიექტურობა. ეს მოიცავს ინტელექტუალურ მიუკერძოებლურობას და გადაწყვეტილებების მიღებისას უნდა წარმოაჩინონ ობიექტურობის უნარი. აგრეთვე უნდა მოახდინონ მკაცრი დისციპლინის უნარის დემონსტრირება;

8. **ფასს-ების ფონდის მისიისა და საზოგადოების ინტერესებისადმი ერთგულება** - წევრები ერთგული უნდა იყვნენ ფასს-ის ფონდის მიზნის - მაღალი დონის, შესაძარისი და გამჭვირვალე ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება. ამასთან, ყოველთვის საზოგადოების ინტერესების ერთგული უნდა იყვნენ.

ბასს საბჭოს ყოველ წევრს ერთი ხმის უფლება აქვს. დაუშვებელია ხმის მიცემა სხვის მაგივრად. სხდომა უფლებამოსილია, თუ მას უბრალო უმრავლესობა ესწრება, ფიზიკურად ან ტელეკომუნიკაციის მეშვეობით.

ფინანსური ანგარიშგების ან ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის საბოლოო ვარიანტის გამოცემის გადაწყვეტილების მისაღებად საჭიროა ათი კაცის მხარდაჭერა, თუ სხდომას თექვსმეტივე წევრი ესწრება, ხოლო ცხრა წევრის მხარდაჭერა, თუ სხდომას თექვსმეტ წევრზე ნაკლები ესწრება. დანარჩენი საკითხების გადაწყვეტილების დროს, თუ სხდომას ესწრება წევრთა 60% მაინც, საკმარისია ხმების უბრალო უმრავლესობა. ხმების თანაბარი გადანაწილების შემთხვევაში გადამწყვეტი ხმის უფლება აქვს საბჭოს თვმჯდომარეს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს):

1. უნდა აიღოს სრული პასუხისმგებლობა ბასსს-ის ტექნიკურ საკითხებზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და განსახილველი პროექტების მომზადებაზე, რომელთაგან თითოეულს უნდა ახლდეს განსხვავებული

მოსაზრებები და ინტერპრეტაციების საბოლოო დამტკიცება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის მიერ;

2. ყველა პროექტთან დაკავშირებით, საჯარო განხილვისათვის გამოაქვეყნოს განსახილველი პროექტი და, როგორც წესი, სადისკუსიო დოკუმენტიც მთავარ პროექტებთან დაკავშირებით, ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეთა მიერ დადგენილი პროცედურების შესაბამისად;

3. განსაკუთრებულ გარემოებებში და მხოლოდ ფორმალური მოთხოვნების მიღებისას და ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეთა 75%-ის თანხმობის შემთხვევაში შეამციროს განსახილველ პროექტზე საჯარო განხილვებისთვის განკუთვნილი დრო, მაგრამ არანაკლებ დადგენილი მინიმალური ვადისა;

4. გააჩნდეს სრული თავისუფლება რათა გამართოს კონსულტაციები ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურებთან, მრჩეველთა საბჭოსთან და საჯარო კონსულტაციები გამართოს ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ;

5. გააჩნდეს სრული თავისუფლება პროექტთან დაკავშირებულ ტენიკურ საკითხებზე მუშაობის დროს: თავისი საქმიანობის ორგანიზებისას, ბასსს-ს შეუძლია დეტალური გამოკვლევის ჩატარება ან სხვა სამუშაოს ჩატარება ან სხვა სამუშაოს შესრულება ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებს ან სხვა ორგანიზაციას შეუკვეთოს;

6. შეიმუშაოს გამოქვეყნებულ დოკუმენტებზე მიღებული კომენტარების გონივრული დროის პერიოდში განხილვის პროცედურები;

7. შექმნას სამუშაო ჯგუფები ან სხვა ტიპის მრჩეველთა სპეციალური ჯგუფები ძირითად პროექტზე რჩევების მისაღებად;

8. კონსულტაციები გამართოს სტანდარტების მრჩეველთა საბჭოსთან ძირითად პროექტებთან, დღის წესრიგის შედგენასთან და სამუშაოების პრიორიტეტების განსაზღვრასთან დაკავშირებით;

9. დასკვნის საფუძველი გამოსცეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან და განსახილველ პროექტებთან ერთად და გაითვალისწინოს საჯარო მოსმენის გამართვა შემოთავაზებული სტანდარტების დისკუსიისათვის;

10. გაითვალისწინოს პრაქტიკული ტესტირების ჩატარება (როგორც განვითარებულ, ისე განვითარებად ქვეყნებში) იმის უზრუნველსაყოფად, რომ შეთავაზებული სტანდარტები პრაქტიკული და გამოყენებადი იყოს ყველანაირ გარემოში, თუმცა ტესტირება არ მოეთხოვება ყველა ამ პროექტთან დაკავშირებით;

11. განმარტოს მიზეზები, რატომ არ დაიცვა რომელიმე არასავალდებულო პროცედურა (2,7, 8, 9, 10).;

ნებისმიერი განსახილველი პროექტის, ინტერპრეტაციის პროექტის ან ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბოლოო ვერსიის ოფიციალურ ტექსტს წარმოადგენს ბასს-ის საბჭოს მიერ ინგლისურ ენაზე გამოქვეყნებული ტექსტი. ბასს-ს შეუძლია ოფიციალური ვერსიის გამოქვეყნების უფლებამოსილება მისცეს სხვა სუბიექტებს.

ბასს-ის თვამჯდომარე პასუხისმგებელია, ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან კონსულტაციების გზით, უფროსი ტექნიკური პერსონალის დანიშვნაზე და თავისი პერსონალის მუშაობის ზედამხედველობის განხორციელებაზე.

3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ინიშნებიან სამწლიანი, ერთხელ განახლებადი ვადით. ჰყავს თავმჯდომარე და ორი მოადგილე, რომელთაც ამტკიცებს მონიტორინგის საბჭო.

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ზედამხედველობას უწევენ ფასს-ის ფონდისა და ბასს-ის საბჭოს (ბასსს) საქმიანობას.

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების პასუხისმგებლობაში შედის:

- ბასს-ების საბჭოს, ფასს-ის მრჩეველთა საბჭოს და ფასს-ების ინტერპრეტაციების კომიტეტის წევრების დანიშვნა;
- ბასს-ის საბჭოს საქმიანობის ეფექტიანობის კონტროლი და მონიტორინგი, ასევე მისი პროცედორული პროცესისა და საკონსულტაციოს პროცედურების დაცვა;
- სათანადო ფინანსური ღონისძიებების განსაზღვრა და გატარება;

- ფასს-ის ფონდის ბიუჯეტის დამკვიცება და პასუხისმგებლობა წესდებამი ცვლილებების შეტანაზე

- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს დამყარებული აქვთ საზოგადოებრივი ანგარიშ-ვალდებულების კავშირი მონიტორინგის საბჭოსთან, რომელიც შედგება საჯარო კაპიტალის ბაზრების უფლებამოსილი ორგანოებისგან.

- განიხილონ ის სტრატეგიული საკითხები, რომლებიც ზგავლენას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებზე, ხელი შეუწყონ ფასს-ის ფონდს და წახალისონ მისი საქმიანობა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება იმის გათვალისწინებით, რომ ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები არ უნდა მონაწილეობდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებთან დაკავშირებული ტექნიკური საკითხების გადაწყვეტაში;

- განსაზღვრონ და შეცვალონ ბასსს-ს, ფასს ინტერპრეტაციების კომიტეტისა და სტანდარტების მრჩეველთა საბჭოს სამოქმედო პროცედურები;

- ჩაატარონ ფასს ფონდის წესდების განხილვები ხუთ წელიწადში ერთხელ.

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურების ჯგუფში შედიან აუდიტორები, ფინანსური ანგარიშგების მომმზადებლები, მომხმარებლები, მეცნიერები და სხვა ფიზიკური პირები, რომლებიც ემსახურებიან საზოგადოებრივ ინტერესებს.

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები შერჩეულია იმგვარად, რომ აზია/წყნარი ოკეანის რეგიონიდან წარმოდგენილია ექვსი წარმომადგენელი, ევროპიდან - ექვსი, ჩრდილოეთ ამერიკიდან ექვსი, აფრიკიდან ერთი, სამხრეთ ამერიკიდან ერთი და ორი წარმომადგენელი ნებისმიერი სხვა რეგიონიდან ისე, რომ შენარჩუნებული იყოს გეოგრაფიული ბალანსი. (სულ 22 წევრი).

ფასს-ის ფონდის წესდებით, ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურებმა ყოველ ხუთ წელიწადში ერთხელ უნდა განიხილონ ფასს-ის ფონდის წესდება, მთლიანი სტრუქტურა და მისი ეფექტიანობა. მათ წესდების პირველი განხილვა დაასრულეს 2005 წელს, მომდევნო განხილვა დაიწყო 2008 წელს და დასრულდა 2010 წელს. 2013

წელს შეიტანეს ახალი ცვლილება, რომლითაც ერთმანეთისაგან გამოყვეს ბასსს-ის თავმჯდომარის და აღმსრულებელი დირექტორის თანამდებობები.

ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს აქვს ბასსს-ის, ფასს-ის ინტერპრეტაციების კომიტეტის და სტანდარტების მრჩველთა საბჭოს წევრთა უფლებამოსილების შეწყვეტის უფლება მათი არადადამაკმაყოფილებელი საქმიანობის, მიუღებელი ქმედების ან უუნარობის ან საკონტრაქტო მოთხოვნების დაუცველობის საფუძველზე.

4. მონიტორინგის საბჭო

მონიტორინგის საბჭო ოფიციალური დამაკავშირებელი რგოლია ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებსა და სახელისუფლო ორგანოებს შორის.

მონიტორინგის საბჭოს პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება:

- მონაწილეობის მიღება ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების დანიშვნის პროცესში და მათი დამტკიცება კონსესუსის მიღწევის გზით;
- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან შეთანხმებით შეარჩიოს ახალი წევრის კანდიდატები. ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურეებმა მონიტორინგის საბჭოს ყოველწლიურად უნდა წარუდგინოს ანგარიში;
- შეკრიბოს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ან მათი ქვეჯგუფი წელიწადში ერთხელ მაინც. ამ შეხვედრებზე შეიძლება განხილულ იქნეს ნებისნიერი საკითხი რაც წარედგინება ბასსს-ს და ფასს-ების ფონდს;
- მონიტორინგის საბჭოს წევრები არიან: ევროკომისიის პასუხისმგებელი წევრი, ფასიანი ქაღალდების კომისიების საერთაშორისო ორგანიზაციის განვითარებადი ქვეყნების კომიტეტის თავმჯდომარე, იაპონიის საფინანსო მომსახურების სააგენტოს კომისარი, აშშ-ის ფასიანი ქაღალდებისა და საფონდო ბირჟების კომისიის თავმჯდომარე, და დამკვირვებლის სახით, საბანკო საქმის საზედამხედველო ორგანოს ბაზელის კომიტეტის თავმჯდომარე;

მონიტორინგის საბჭო თავად შეიმუშავებს თავის წესდებას. მონიტორინგის საბჭომ დროდადრო ხელახლა უნდა განიხილოს თავისი შემადგენლობა.

5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტი

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტში შედის ხმის უფლების მქონე თოთხმეტი წევრი, რომლებსაც ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ნიშნავენ სამწლიანი განახლებადი ვადით. თავმჯდომარედ უნდა დაინიშნოს ბასსს-ის წევრი. თავმჯდომარე მონაწილეობს ტექნიკური საკითხების განხილვებში, მაგრამ არა აქვს ხმის უფლება. ასევე, თუ საჭიროდ ჩათვლიან, შეიძლება დანიშნონ ხმის უფლებო დამკვირვებლები, რომლებიც მონაწილეობას მიიღებენ განხილვებში.

ინტერპრეტაციების კომიტეტის სხდომები იმართება საჭიორებისამებრ, მინიმუმ ათი ხმის უფლების მქონე წევრის მონაწილეობით.

ინტერპრეტაციების კომიტეტს ევალება:

- შეიმუშაოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციები და დროულად უზრუნველყოს მითითებები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ საკითხებზე, რომლებიც კონკრეტულად არ არის განხილული ფასსს-ებში;
- თავისი საქმიანობის განხორციელებისას გაითვალისწინოს ბასსს-ის მიზანი, ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებთან აქტიური თანამშრომლობით ეროვნული სტანდარტებისა და ფასსს-ების შეჯერებით მაღალი ხარისხის სტანდარტების შექმნა;
- ბასსს-ის საბჭოს მიერ განხილვის შემდეგ, საჯარო განხილვისათვის გამოაქვეყნოს ინტერპრეტაციების პროექტი და მიღებული კომენტარები დროულად გაითვალისწინოს ინტერპრეტაციების საბოლოო ვარიანტების შემუშავებისას;
- ანგარიში წარუდგინოს ბასსს-ის საბჭოს და მისგან მიიღოს ინტერპრეტაციების საბოლოო ვარიანტის დამტკიცება.

6. ფასს-ების მრჩველთა საბჭო

ფასს-ების მრჩველთა საბჭო, რომლის წევრებს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ნიშნავენ, უზრუნველყოფს ფორუმს საერთაშორისო ფინანსური ანგარიშგებით დაინტერესებული სხვადასხვა გეოგრაფიული რეგიონების, განსხვავებული გამოცდილების მქონე ორგანიზაციებისა და პიროვნებების მონაწილეობისათვის, რათა:

- ბასს-ის საბჭოს რჩევები მისცეს დღის წესრიგის საკითხებისა და ბასს-ის საბჭოს საქმიანობის პრიორიტეტების შესახებ;
- ბასს-ის საბჭოს აცნობოს აღნიშნული ორგანიზაციებისა და პიროვნებების შეხედულებები სტანდარტების შემუშავებასთან დაკავშირებულ ძირითად პროექტებზე;
- ბასს-ის საბჭოსა და ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს რჩევები მისცეს სხვა საჭირო საკითხებზე.

მრჩველთა საბჭოს შემადგენლობაში უნდა შედიოდეს განსხვავებული პროფესიული გამოცდი-

ლების მქონე ოცდაათი ან მეტი წევრი სხვადასხვა გეოგრაფიული რეგიონიდან, რომელიც სამწლიანი განახლებადი ვადით დაინიშნებიან. მრჩველთა საბჭოს თავმჯდომარეს ნიშნავს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები, რომელიც არ უნდა იყოს ბასს-ის საბჭოს წევრი ან მისი თანამშრომელი.

მრჩველთა საბჭოს სხდომები წელიწადში, სულ მცირე, სამჯერ მაინც უნდა გაიმართოს. საბჭოს სხდომები ღიაა საზოგადოებისათვის. მრჩველთა საბჭომ წინასწარ უნდა გამართოს კონსულტაციები ბასს-ის საბჭოსთან ძირითად პროექტებთან დაკავშირებით, ხოლო ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან ფასს-ის ფონდის წესდებაში შესატან ცვლილებებთან დაკავშირებულ წინადადებებზე.

7. აღმასრულებელი დირექტორი და თანამშრომლები. ადმინისტრირება

ფასს-ების აღმასრულებელ დირექტორს ნიშნავენ ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები და ბასს-ის საბჭოს თავმჯდომარე.

ფასს-ების აღმასრულებელი დირექტორი პასუხისმგებელია ზედამხედველობა გაუწიოს საოპერაციო საქმიანობის განხორციელებას, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფასს-ების ფონდისა და პერსონალის მართვაზე. ფასს-ის აღმასრულებელმა დირექტორმა ანგარიში უნდა ჩააბაროს ბასს-ის საბჭოს თავმჯდომარეს სტანდარტების დადგენის საქმიანობასთან დაკავშირებულ საკითხებზე და ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს - ყველა დანარჩენ საკითხზე.

ფასს-ების ფონდის ოფისის ადგილმდებარეობა განისაზღვრება ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების მიერ. ფასს-ების ფონდის ორგანიზაციულ-სამართლებრივ სტატუსს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები განსაზღვრავენ, ხოლო მმართველობის განხორციელება ხდება წინამდებარე წესდების და იმ კანონების შებამისად, რომლებიც მოცემული სამართლებრივი ფორმის სუბიექტებზე ვრცელდება.

ფასს-ების ფონდის სახელით ხელმოწერის უფლებას ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ანიჭებენ.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებისა და დამტკიცების პროცედურები ხორციელდება მაღალი ხარისხის საჯაროობის, დემოკრატიულობის, პროფესიული კვალიფიკაციისა და ეთიკის პირობებში.

თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები

- 2.1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი
- 2.2. სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები
- 2.3. ფინანსური ანგარიშგება და ანგარიშვალდებული საწარმო
- 2.4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები
- 2.5. აღიარება და აღიარების შეწყვეტა
- 2.6. შეფასება
- 2.7. წარდგენა და ახსნა-განმარტებები
- 2.8. კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

2.1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი

შესავალი

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები (შემდეგში კონცეპტუალური საფუძვლები) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს) დაამტკიცა 2010 წლის სექტემბერში, რომელმაც ჩაანაცვლა „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“ (შემდეგში სტრუქტურული საფუძვლები). ბასს-ის საბჭო კონცეპტუალური საფუძვლების სრულყოფასა და განახლებას ეტაპობრივად ახორციელებს აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოსთან ერთად. ბოლო დაზუსტება მოხდა 2018 წელს.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებში (შემდეგში:) აღწერილია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი და კონცეფციები.

კონცეპტუალური საფუძვლების მიზანია დაეხმაროს ბასსს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს) ისეთი სტანდარტების შემუშავებაში რომლებიც ეყრდნობა ურთიერთთავსებად და თანმიმდევრულ კონცეფციებს (მსოფლმხედველობებს). აგრეთვე, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებლებს დაეხმაროს თავსებადი და თანმიმდევრული სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრაში, როცა კონკრეტულ ოპერაციას ან მოვლენას არცერთი სტანდარტი არ ეხება. ასევე, ნებისმიერ მხარეს დაეხმაროს სტანდარტების გაგებასა და ინტერპრეტაციაში.

აღნიშნულია, რომ „კონცეპტუალური საფუძვლები“ არ არის სტანდარტი. მას უპირატესობა არ ენიჭება არცერთ სტანდარტის მიმართ“. უფრო მეტიც, ბასსს-მ შეიძლება ისეთი მოთხოვნა შემოიღოს, რომ „კონცეპტუალური საფუძვლების“ არც ერთ მოთხოვნებს არ შეესაბამებოდეს. თუ საბჭო ასეთ რამეს გააკეთებს, ის იმავე სტანდარტში დასკვნის საფუძვლებში განმარტავს კონცეპტუალური საფუძვლებიდან გადახვევის მიზეზებს (სმ 1.2).

კონცეპტურული საფუძვლები დრო და დრო შეიძლება გადაისინჯოს და ბასს საბჭომ მასში ცვლილებები შეიტანოს. ეს არ გამოიწვევს ავტომატურ ცვლილებებს სტანდარტებში, სანამ საბჭო სათანადო პროცედურების დაცვით არ შეიტანს ცვლილებებს სტანდარტში.

კონცეპტუალური საფუძვლები ხელს უწყობს ფასს ფონდისა და საბჭოს ოფიციალური მისიის მიღწევას, რომელიც ფასს ფონდის ნაწილია. მისია კი ისეთი სტანდარტების შემუშავებაში მდგომარეობს, რომლებიც უზრუნველყოფს: ფინანსური ბაზრების გამჭვირვალობას, ანგარშვალდებულებას და ეფექტინობას მთელი მსოფლიოს მასშტაბით; საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვას; გლობალური ეკონომიკის ნდობის განმტკიცებას;

კონცეპტუალური საფუძვლები ფუნდამენტს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისათვის, კერძოდ:

ა). ხელს უწყობს გამჭვრვალობას, საერთაშორისო დონეზე ფინანსური ინფორმაციის შესადარისობისა და ხარისხის გაუმჯობესებით, რაც ინვესტორებსა და ბაზრის სხვა მონაწილეებს გაცნობიერებული ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობას აძლევს;

ბ). აუმჯობესებს ანგარიშვადებულებას კაპიტალის მომწოდებლებისა და იმ ადამიანებისთვის, რომლებსაც მინდობილი აქვთ მათი ფული. „კონცეპტუალურ საფუძვლებზე“ დაფუძნებული სტანდარტები ისეთ ინფორმაციას იძლევა, რომელიც ხელმძღვანელობას აღრიცხვის საწარმოებლად ესაჭიროება. ამ სტანდარტებს, როგორც საერთაშორისო დონეზე შესადარისი ინფორმაციის წყაროს, სასიცოცხლო მნიშვნელობა აქვს მარეგულირებელი ორგანოებისთვისაც მთელ მსოფლიოში;

გ). ხელს უწყობს ეკონომიკის ეფექტიანობის გაუმჯობესებას, ეხმარება რა ინვესტორებს ხელსაყრელი შესაძლებლობებისა და რისკების გამოვლენაში საერთაშორისო მასშტაბით. „ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი, სანდო ენის გამოყენება, რომელიც მიიღება კონცეპტუალურ საფუძვლებზე დაფუძნებული სტანდარტებიდან, საწარმოთათვის ამცირებს კაპიტალის ღირებულებასა და საერთაშორისო დონის ანგარიშგების მომზადების დანახარჯებს.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი,

სარგებლიანობა და შეზღუდვები

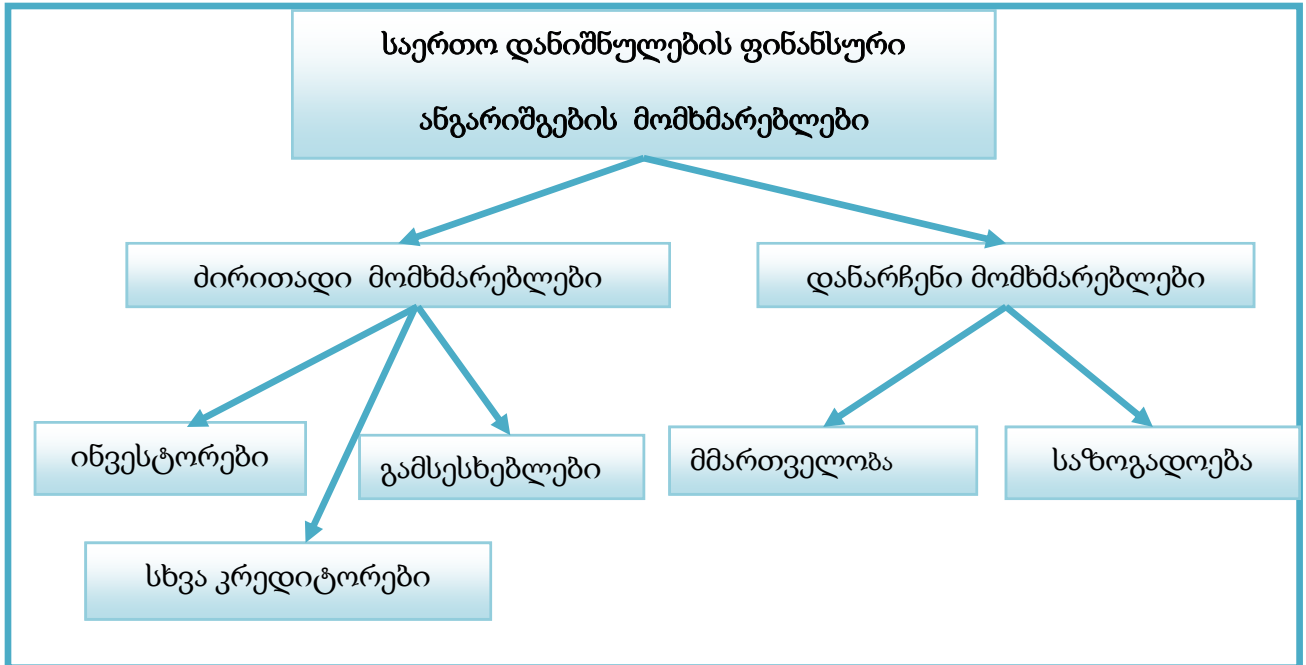
საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი კონცეპტუალური საფუძვლების ფუნდამენტს (საძირკველს) წარმოადგენს. კონცეპტუალური საფუძვლების სხვა ასპექტები: სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები და დაკავშირებული დანახარჯების შეზღუდვა, ანგარიშვადებული საწარმოს ცნება, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, აღიარება და აღიარების შეწყვეტა, შეფასება, წარდგენა და ახსნა-განმარტება (ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში) - ლოგიკურად გამომდინარეობს ამ მიზნიდან.

ინფორმაცია ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსების, საწარმოს მიმართ არსებული მოთხოვნებისა და ამ რესურსებსა და მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციას იძლევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ანუ ინფორმაციას ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების შესახებ. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშები შეიცავს ინფორმაციას ისეთი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგების შესახებ, რომლებიც იწვევს ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებას. ორივე ტიპის ინფორმაცია შეიცავს ანგარიშვალდებული საწარმოსთვის რესურსების მიწოდების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად სასარგებლო ამოსავალ მონაცემებს (1.12).

კონცეფტუალური საფუძვლები ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შემდეგ კლასიფიცირებას:

- I. ძირითადი მომხმარებლები
- II. დანარჩენი მომხმარებლები (იხ.სქემა 2.1.1).



სქემა 2..1.1. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების კლასიფიკაცია

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანია: არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს, ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ მიაწოდოს ისეთი ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც გამოადგებათ მოცემული საწარმოსთვის რესურსების მიწოდების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად. ამ გადაწყვეტილებებს მიეკუთვნება:

- ა. წილობრივი და სავალო ინსტრუმენტების ყიდვა, გაყიდვა ან შენარჩუნება;
- ბ. სესხებისა და სხვა ფორმის კრედიტების გაცემა და დაფარვა;
- გ. ხმის უფლების გამოყენებით ან სხვა ფორმით ზემოქმედება ხელმძღვანელობის ისეთ ქმედებებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გამოყენებაზე (1.2).

გადაწყვეტილებების შერჩევა დამოკიდებულია იმ უკუგებაზე, რომელიც მოსალოდნელია ამ თუ იმ გადაწყვეტილების მიღების შედეგად. როგორცაა მაგალითად, დივიდენდები, მისაღები პროცენტის გადახდა, საბაზრო ფასების ცვლილებები, მისაღები ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასება, მათთან დაკავშირებული

განუსაზღვრელობები. მსგავსი შეფასებების მიზნით პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებს და სხვა კრედიტორებს სჭირდებათ ინფორმაცია:

1. საწარმოს ეკონომიკური რესურსების, მის მიმართ არსებული მოთხოვნებისა და ამ რესურსებსა და მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ;
2. რამდენად რაციონალურად და ეფექტიანად შეასრულა საწარმოს ხელმძღვანელობამ და მისმა მმართველმა ორგანომ დაკისრებული პასუხისმგებლობები, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს ეკონომიკური რესურსების განოყენებასთან (იხ. 1.4).

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას გააჩნია გარკვეული შეზღუდვებიც. არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს არ შეუძლიათ ანგარიშვალდებულ საწარმოებს მოსთხოვონ ინფორმაციის მიწოდება უშუალოდ მათთვის. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ძირითადი მომხმარებლების მოთხოვნების შესაბამისად და სწორედ ისინი არიან ძირითადი მომხამერებლები. ამასთან, ცალკეულ ძირითად მომხმარებელს შესაძლოა სრულიად ურთიერთსაპირისპირო საინოფრმაციო მოთხოვნები და ინტერესები გააჩნდეთ, რომლის გათალისწინება საერთო დანიშნულების ანგარიშგებაში გაუმართლებელი და შეუძლებელია. აღნიშნულია „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“. თუმცა, კოკრეტულად რომელიმე პოტენციური ინვესტორისათვის ან კრედიტორისათვის, შეიძლება საწარმოს მენეჯმენტმა საკუთარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დამატებით რაიმე ანგარიში წარუდგინოს მას.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია შეიძლება გამოიყენოს საწარმოთა მენეჯმენტმა და საზოგადოების ნებისმიერმა წარომადგენელმაც, მაგრამ მათი ინტერესების შესაბამისად ანგარიშგება მომზადებული არაა და ვერც მომზადდება, რადგან საჭირო გახდებოდა მრავალფეროვანი ინფორმაცია რაც ძალიან გადატვირთავდა და გაუგებარს გახდიდა ფინანსურ ანგარიშგებას.

ფინანსური ანგარიშები (ანგარიშგება) მნიშვნელოვანწილად ეყრდნობა:

- ა). მიახლოებით შეფასებებს;
- ბ). განსჯას
- გ). მოდელებს

„კონცეპტუალური საფუძვლები“ ადგენს სწორედ იმ კონცეფციებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს ამგვარ შეფასებებს, განსჯას და მოდელებს.

„კონცეპტუალური საფუძვლებში“ აღნიშნულია, რომ იდეალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ალბათ შეუძლებელი იქნება, მოკლე ვადაში მაინც, ვინაიდან დრო არის საჭირო ახალი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ანალიზის ახალი მეთოდების გასააზრებლად, მისაღებად და დასანერგად (1.11).

ინფორმაცია ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსების,

საწარმოს მიმართ არსებული მოთხოვნებისა და ამ რესურსებსა და მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციას იძლევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ანუ ინფორმაციას ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების შესახებ. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს ინფორმაციას ისეთი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგების შესახებ, რომლებიც იწვევს საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებას. ორივე ტიპის ინფორმაცია შეიცავს საწარმოსთვის რესურსების მიწოდების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად სასარგებლო ამოსავალ ინფორმაციას (1.12).

ინფორმაცია ანგარიშვალდებული საწარმოს (საწარმოს) ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ხასიათისა და სიდიდის შესახებ, მომხმარებლებს დაეხმარება შეაფასოს:

- საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ძლიერი და სუსტი მხარეები,
- საწარმოს ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა,

- დაფინანსების დამატებით წყაროებზე საწარმოს მოთხოვნები,
- სავარაუდოდ, რამდენად წარმატებით შეძლებს იგი აუცილებელი ფინანსების მოპოვებას,
- რამდენად უნარიანად მართავს ხელმძღვანელობა საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებს,
- შესაძლებელია იმის განჭვრეტაც, როგორ ნაწილდება მომავალი ფულადი ნაკადები მათ შორის, ვისაც გააჩნია მოთხოვნები ანგარიშვალდებული საწარმოს მიმართ (1.13).

ინფორმაცია საწარმოს ეკონომიკური რესურსების, მის მიმართ არსებული მოთხოვნების, ფულადი ნაკადებისა და ფინანსური შედეგების შესახებ (რომელიც ასახულია დარიცხვის პრინციპით) საშუალებას აძლევს ამ ინფორმაციის მომხმარებელს შეისწავლოს რესურსების გამოყენების უკუგება და შეაფასოს რამდენად უნარიანად მართავს ხელმძღვანელობა საწარმოს.

ფინანსური შედეგები, რომლებიც ასახულია დარიცხვის მეთოდით

დარიცხვის მეთოდის გამოყენების შედეგად ანგარიშვალდებული საწარმო ეკონომიკურ რესურსებსა და მის მიმართ არსებულ მოთხოვნებზე ოპერაციების გავლენის შედეგები აისახება იმ პერიოდებში, როდესაც აღნიშნული შედეგები დაფიქსირდა, თუნდაც სხვა პერიოდში მოხდეს შესაბამისი ფულადი სახსრების მიღება (1.17).

ინფორმაცია საწარმოს ამა თუ იმ პერიოდის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ შეიძლება იმაზეც მიუთითებდეს, რა გავლენა იქონია საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ცვლილებაზე საბაზრო ფასების და საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებზე და აქედან, გამომდინარე, რა გავლენა მოახდინეს საწარმოში ნეტო ფულადი ნაკადების შემოსვლაზე.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას მიეკუთვნება აგრეთვე ამ რესურსების დაცვა ეკონომიკური ფაქტორების არახელსაყრელი ზემოქმედებაგან, როგორცაა

მაგალითად, ფასებისა და ტექნოლოგიების ცვლილებები, ამასთან, საწარმომ უნდა დაიცვას სათანადო კანონები, ნორმატიული აქტები და სახელშეკრულებო დებულებები.

ფინანსური შედეგები, რომელიც ასახულია გასული პერიოდის ფულად ნაკადებში

ანგარიშვადებული საწარმოს ამა თუ იმ პერიოდის ფულადი ნაკადების შესახებ არსებული ინფორმაცია ეხმარება მომხმარებლებს საწარმოს შესაძლებლობის – მომავალში უზრუნ-ველყოს საწარმოში ნეტო ფულადი სახსრების შემოსვლა – შეფასებაში და ასევე იმის შეფასებაშიც, რამდენად უნარიანად მართავს ხელმძღვანელობა საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებს. ეს ინფორმაცია მიუთითებს, როგორ მოიპოვებს და ხარჯავს ანგარიშვადებული საწარმო ფულად სახსრებს, მათ შორის, გვაწვდის ინფორმაციას მისი ნასესხები სახსრებისა და დავალიანების დაფარვის მდგომარეობის, ინვესტორებზე გაცემული ფულადი დივიდენდებისა და სხვა სახის განაწილებების და ასევე სხვა ფაქტორების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა საწარმოს ლიკვიდობასა თუ გადახდისუნარიანობაზე. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაცია მომხმარებლებს ეხმარება, წარმოდგენა შეიქმნან ანგარიშვადებული საწარმოს მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე, შეაფასონ მისი საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობა, ლიკვიდურობა თუ გადახდისუნარიანობა და სხვა ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ (1.20).

ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეული არ არის ფინანსური შედეგებით

ანგარიშვადებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ცვლილება, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების გარდა, შეიძლება სხვა მიზეზებმაც გამოიწვიოს, როგორცაა, მაგალითად სავალო ან

წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება. ამ ტიპის ცვლილების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებლებისთვის აუცილებელია, რათა მათ სრულყოფილი წარმოდგენა შეიქმნან იმის შესახებ, რატომ შეიცვალა ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსები და მის მიმართ არსებული მოთხოვნები და რა გავლენას იქონიებს ეს ცვლილებები საწარმოს მომავალი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე (1.20).

ინფორმაცია საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გამოყენების შესახებ, მის მომხმარებლებს ეხმარება იმის შეფასებაში, რამდენად უნარანად და ეფექტიანად მართავს მეექვმენტი რესურსებს.

2.2. სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები

სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები ადგენს ინფორმაციის ისეთ სახეებს, რომლებიც, სავარაუდოდ, ყველაზე მეტად სასარგებლოა არსებული და პოტენციური ინვესტორებისათვის, გამსესხებლებისა და სხვა კრედიტორებისათვის ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებას მისი ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე (2.1.)

იმისათვის რომ ფინანსური ინფორმაცია სასარგებლო იყოს, ის გარკვეულ მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს. ასეთ მოთხოვნებს, კონცეპტუალური საფუძვლები „ხარისხობრივ მახასიათებლებს“ უწოდებს.

„კონცეპტუალური საფუძვლების“ მესამე თავში: **სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები** - განმარტებულია, რომ სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები ადგენს ინფორმაციის ისეთ სახეებს, რომელიც, სავარაუდოდ, ყველაზე მეტად სასარგებლოა არსებული და პოტენციური ინვესტორებისათვის, გამსესხებლებისა და სხვა კრედიტორებისათვის,

ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად მათ ფინანსურ ანგარიშში წარმოდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე.

კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, იმისათვის, რომ ფინანსური ინფორმაცია სასარგებლო იყოს, ის უნდა იყოს შესაბამისი და სამართლიანდ წარმოაჩენდეს იმას, რისი ასახვისთვისაც არის განკუთვნილი. ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობა უფრო მაღლდება, თუ ის შესადარისია, შესაძლებელია მისი შემოწმება, დროულია და აღქმადი (2.4).

ამრიგად, თუ ადრე, „სტრუქტურულ საფუძვლებში“ ოთხი ტიპის ხარისხობრივი მახასიათებელი იყო გამოყოფილი: შესაბამისობა, შესადარისობა, საიმედოობა და აღქმადობა. ამჟამად, კონცეპტუალურ საფუძვლებში, ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები დაყოფილია ორ ჯგუფად:

I. ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები (2.5; 2.6):

1. შესაბამისობა (Relevance)
2. სამართლიანი წარდგენა (Faithful Representation)

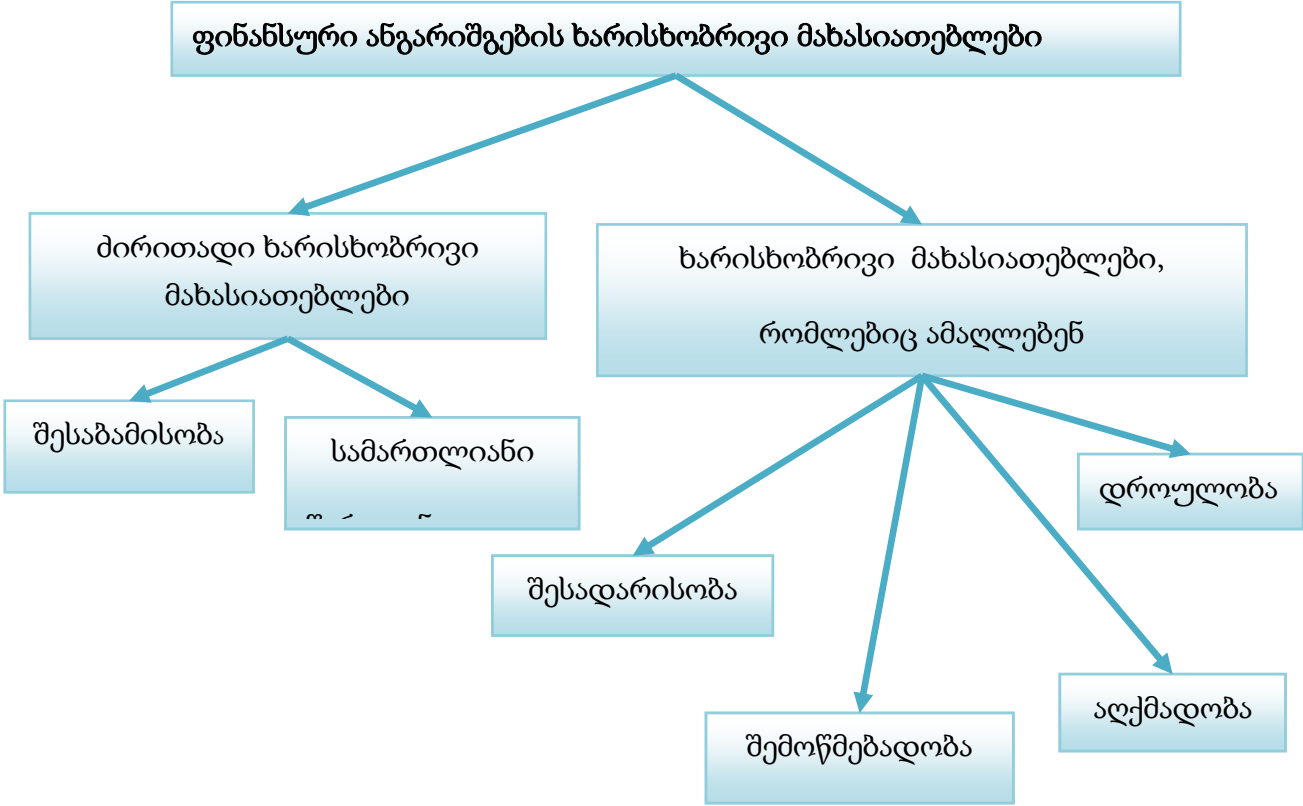
II. ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებენ ინფორმაციის სარგებლიანობას:

1. შესადარისობა (comparability)
2. შემოწმებადობა (verifiability)
3. დროულობა (timeliness)
4. აღქმადობა (understandability) (იხ.სქემა 2.2.1)

ამრიგად, ძირითად ხარისხობრივ მახასიათებლად „კონცეპტუალური საფუძვლები“ მიიჩნევს შესაბამისობას. შევნიშნავთ, რომ „შესაბამისობის“ ცნების შინაარსი ამჯერად არ ნიშნავს იმას, რაც ადრე იყო, რომ იგი უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებლის მოთხოვნებს და მაშასადამე, უნდა იყოს არსებითი.

ადრე არსებითობა განიხილებოდა როგორც ინფორმაციის შესამისობის ასპექტი. ამჯერად იგი სტანდარტებზე მუშაობისას აღარ განიხილება, ვინაიდან ბასს-ის საბჭოს

განმარტებით, ინფორმაციის არსებითობა კონკრეტული საწარმოს სპეციფიკური ასპექტია მისი ხასიათიდან და სიდიდიდან გამომდინარე. ამიტომ, საბჭოს არ შეუძლია არსებითობისათვის დაადგინოს ერთიანი რაოდენობრივი ზღვარი, ან წინასწარ განსაზღვროს, რა შეიძლება იყოს არსებითი რომელიმე კონკრეტულ სიტუაციაში. (2.11). ამიტომ იგი მართალია არის შესაბამისობის ასპექტი, მაგრამ საბჭო არ განიხილავს მას და ამით, არ მცირდება ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობა (იხ.სქემა 2.2.1).



სქემა 2.2.1. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების კლასიფიკაცია

შესაბამისობა

ახალი თვალსაზრისით, ინფორმაციის შესაბამისობა ნიშნავს იმას, რომ იგი უნდა იყოს საწარმოში მომხდარი ეკონომიკური მოვლენების შესაბამისი, რათა შეესაბამებოდეს მომხმარებლის მოთხოვნებს.

შესაბამისი ინფორმაცია გავლენას ახდენს გადაწყვეტილების მიღებაზე, თუმცა ინფორმაციას მაშინაც შეუძლია გავლენა მოახდინოს გადაწყვეტილებებზე, თუ მომხმარებელი გადაწყვეტს, რომ იგი არ გამოიყენოს. ამიტომ აღნიშნულია, რომ შესაბამისია ინფორმაცია, თუ მას გააჩნია საპროგნოზო ან დამადასტურებელი თვისება, ან ორივე ერთად. მხოლოდ ამ შემთხვევაში შეუძლია მას გავლენა მოახდინოს მომხმარებლის გადაწყვეტილებებზე (2.7)

ფინანსურ ინფორმაციას გააჩნია საპროგნოზო თვისება (ღირებულება), თუ მისი გამოყენება შეიძლება ამოსავალ ბაზად მომავალი შედეგების პროგნოზირებისათვის. ამისათვის აუცილებელი არაა ინფორმაცია წარმოდგენილი იყოს პროგნოზის სახით (2.8).

შესაბამის ინფორმაციას აგრეთვე გააჩნია შესადარისობის თვისებაც, თუ ის უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს (დადასტურებას) ადრე გაკეთებულ შეფასებებზე. ინფორმაციას შეიძლება ერთდროულად გააჩნდეს საპროგნოზო და დამადასტურებელი თვისება. მაგალითად, ამონაგები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალი პროგნოზისათვის და ასევე შეიძლება შედარებულ იქნეს მიმდინარე წლის პროგნოზთან, რომელიც გამოთვლილი იყო წინა წელს. ამ შედარების შედეგები მომხმარებელს ეხმარება იმ მეთოდების გაუმჯობესებაში, რომელიც გამოყენებული იყო წინა წლების პროგნოზების გამოსათვლელად (2.10). მაშასადამე, აღარაა აუცილებელი, შესადარისობის ძირითად მახასიათებლად გამოყოფა.

მეორე ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელია - სამართლიანი წარდგენა, ეკონომიკური მოვლენის ობიექტურად გამოსახვა, მოიცავს იმ ძირითად მახასიათებებს, რომლებიც წინა „სტრუქტურულ საფუძვლებში„ მიჩნეული იყო საიმედოობის ასპექტებად. ამიტომ, მან ჩაანაცვლა ტერმინი საიმედოობა. ამასთან,

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა და წინდახედულობა (კონსერვატიზმი) ამოღებულია „კონცეპტუალური საფუძვლებიდან“, ვიანიდან, სამართლიანი წარდგენა ნიშნავს, რომ ფინანსური ინფორმაცია ასახავს ეკონომიკური მოვლენის შინაარსს და არა მარტო მის სამართლებრივ ფორმას.

ფინანსური ანგარიშგება, ეკონომიკური მოვლენების შესახებ, წარმოდგენას გვიქმნის სიტყვებისა და ციფრების მეშვეობით. ეს ინფორმაცია სასარგებლო რომ იყოს, იგი სამართლიანად უნდა წარმოადგენდეს ამ ინფორმაციას. სამართლიანი წარდგენა არა სამართლებრივ ფორმებს, არამედ ეკონომიკურ შინაარსს გულისხმობს.

ინფორმაციის სამართლიან წარდგენას სამი მახასიათებელი (ასპექტი) გააჩნია: უნდა იყოს სრულყოფილი, ნეიტრალური და არ უნდა შეიცავდეს შეცდომებს (2.13).

1. სრულყოფილება გულისხმობს ყველა აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდებას, რაც ნათელ წარმოდგენას შექმნის საწარმოს ეკონომიკური მოვლენების შესახებ; როგორცაა, ფაქტებს რაოდენობრივი და ღირებულებითი გამოხატვა.(2.14)

2. ნეიტრალური ასახვა გულისხმობს ინფორმაციის წარდგენას მიუკერძოებლად, ტენდენციურობის გარეშე. იგი არ უნდა იყოს რაიმე წინასწარ განზრახული თვალსაზრისით მომზადებული. ორიენტირებული არ არის იმაზე რომ მომხმარებლების ყურადღება მიმართოს რომელიმე მიმართულებით, წინასწარგამიზნულად რაიმეზე გაამახვილოს მათი ყურადღება ან პირიქით, ან პირიქით შეასუსტოს. (2.15).

ნეიტრალობას უზრუნველყოფს წინდახედულობა. წინდახედულობა ნიშნავს სიფრთხილის გამოჩენას განუსაზღვრელ გარემოებებში განსჯისა და გადაწყვეტილებების მიღებისას. წინდახედულობის პრინციპის გამოყენება არც აქტივების ან შემოსავლების შემცირებას და არც ვალდებულებების ან ხარჯების გადიდებას უშვებს (2.16).

3. სამართლიანი წარდგენის მესამე ასპექტია შეცდომების არ არსებობა. შეცდომების არ არსებობა არ ნიშნავს სიზუსტეს ყველა ასპექტში. სამართლიანი

წარდგენა არ ნიშნავს რომ ანგარიშგებაში არ არსებობს შეცდომები ან არაფერი არაა გამოტოვებული. მაგრამ, ობიექტურად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას.

ამრიგად, **სასარგებლო ინფორმაცია უნდა იყოს როგორც შესაბამისი, ასევე სამართლიანად წარმოდგენილი** ანუ ობიექტური. მომხმარებლებს გადაწყვეტილებების მიღებაში ვერ დაეხმარება ვერც სამართლიანად წარდგენილი ინფორმაცია შეუსაბამო ეკონომიკური მოვლენების შესახებ და ვერც არასამართლიანად წარდგენილი ინფორმაცია შესაბამისი ეკონომიკური მოვლენების შესახებ (2.18). ამასთან, აღნიშნულია, რომ **ჯერჯერობით საბჭომ ვერ დაადგინა რა საშუალებით უნდა მოხდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის სამართლიანობის შეფასება.**

ინფორმაციის ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლების გამოყენება შემდგენიარად უნდა მოხდეს:

- დადგინდება ისეთი ეკონომიკური მოვლენები, რომლებიც პოტენციურად შეიძლება სასარგებლო იყოს ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის;
- განისაზღვრება ამ ეკონომიკური მოვლენის შესახებ რა სახის ინფორმაცია იქნებოდა ყველაზე შესაბამისი და შესაძლებელი იქნებოდა მისი სამართლიანი წარდგენა;
- დადგინდება, ხელმისაწვდომია თუ არა ეს ინფორმაცია და შესაძლებელია თუ არა მისი სამართლიანად წარდგენა (2.22).

უნდა აღინიშნოს, რომ „კონცეპტუალური საფუძვლები“, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნის მისაღწევად, ჩვენი აზრით, იძლევა ურთიერთ-საპირისპირო მსჯელობებსაც კი. მაგალითად, აღნიშნულია, რომ ზოგჯერ „ამა თუ იმ მოვლენის შესახებ ყველაზე შესაბამისი ინფორმაცია შესაძლოა იყოს შეფასება, რომელსაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება (განუსაზღვრელობა არის როცა არსებობს მოვლენის მოხდენის რამდენიმე შედეგი, მაგრამ მათი დადგომის ალბათობა უცნობია). ზოგ შემთხვევაში განუსაზღვრელობის დონე იმდენად მაღალია, რომ შესაძლოა საეჭვო გახდეს, ეს შეფასება უზრუნველყოფს თუ არა ამ

მოვლენის საკმარისად სამართლიანად წარდგენას. ამ დროს შეიძლება უფრო შეაბამისი აღმოჩნდეს სხვა ტიპის შეფასება, რომელიც შეიძლება ნაკლებად შესაბამისია, მაგრამ მის განსაზღვრათან უფრო დაბალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული. იშვიათ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებოდეს არანაირი შეფასება, რომელიც სასრგებლო ინფორმაციას იძლევა. ამგვარ შეზღუდულ გარემოებებში, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ისეთი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც არანაირ შეფასებას არ ეყრდნობა (2.22).

ხარისხობრივი მახასიათებლების მეორე ჯგუფს, რომელიც ამაღლებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, მიეკუთვნება: შესადარისობა, შემოწმებადობა, დროულობა და აღქმადობა. (2.23)

გადაწყვეტილებების მიღება, როგორც წესი, რემდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთებასთანაა დაკავშირებული. ამ მიზნით, უფრო სასარგებლოა, თუ საწარმოს ინფორმაციის შედარება შესაძლებელია სხვა საწარმოს ანალოგიურ ინფორმაციასთან. პოტენციური ინვესტორებისათვის სასარგებლოა სვადასხვა საწარმოების მაჩვენებლების შედარება, რათა გადაწყვიტოს, რომელ საწარმოში უფრო მომგებიანია ინვესტიციის ჩადება.

შესადარისობა ისეთი ხარისხობრივი მახასიათებელია, რომელიც განსხვავებულ (თუ სხვადასხვა) ელემენტებს შორის მსგავსებისა და განსხვავების დადგენისა და გააზრების საშუალებას იძლევა. შედარებისათვის აუცილებელია ორი მუხლის არსებობა. სხვადასხვა საწარმოების ინფორმაციის შესადარისობა მიიღწევა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთო მეთოდების გამოყენებით. შესადარისობის ხარისხი ეცემა, როცა ბუღალტრული აღრიცხვის ალტერნატიული მეთოდებია ნებადართული. ამასთან, შესადარისობა არ ნიშნავს უცვლელობას. უცვლელობა დაკავშირებულია შესადარისობასთან, მაგრამ ისინი სხვადასხვა ცნებებია. უცვლელობა ნიშნავს სხვადასხვა საწარმოს მიერ ან ერთი საწარმოს მიერ სხვადასხვა პერიოდში, ერთი და იმავე მუხლების მიმართ ერთი და იმავე მეთოდების გამოყენებას. შესადარისობა მიზანია, უცვლელობა ხელს უწყობს ამ მიზნის მიღწევას (2 26).

აღნიშნულია, რომ ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მიზეზი, რის გამოც საერთაშორისო სტანდარტები აუცილებელია, ისაა რომ გაიზარდოს წარდგენილი ფინანსური ინფორმაციის შესადარისობა. მაგრამ, ერთი მხრივ, თუ არ შეიძლება შედარება, შესაბამისი და სამართლიანად წარდგენილი ინფორმაცია, მაინც მნიშვნელოვანი იქნება. მეორე მხრივ, შესადარისი ინფორმაცია სასარგებლო არ არის, თუ იგი არ არის შესაბამისი და ამასთან, შეუძლია მომხმარებლების შცდლომაში შეყვანა, თუ იგი სამართლიანად არაა წარდგენილი. **ამიტომ, შესადარისობა მიიჩნევა ისეთ ხარისხობრივ მახასიათებლად, რომელიც ამაღლებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას და არა ძირითად ხარისხობრივ მახასიათებლად (2.29)**

ინფორმაციის შემოწმებადობა ეხმარება მომხმარებელს რომ ინფორმაცია სამართლიანადაა წარდგენილი. შემოწმებადობა შეიძლება იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი. პირდაპირი შემოწმებადობა ნიშნავს, როცა მონაცემების ან სხვა ინფორმაციის შემოწმება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვების გზით. მაგალითად, ფულადი თანხების დათვლა. არაპირდაპირი შემოწმებადობა ნიშნავს მოდელის ამოსავალი მონაცემების, ფორმულების და მოდელის სხვა ელემენტების დამოუკიდებლად გამოანგარიშებას. მაგალითად, მატერიალური მარაგების საბალანსო ღირებულების შემოწმება.

მომხმარებელი უფრო თავდაჯერებულად გამოიყენებს იმ ინფორმაციას, რომლის შემოწმება შესაძლებელია, ე.ი. მომხმარებელს შეუძლია ენდოს ასეთ ინფორმაციას, რომ მასში არ არის არსებითი შეცდომები და მიკერძოება. ამიტომ, შემოწმებადობა შეიძლება მიჩნეული ყოფილიყი სამართლიანი წარდგენის ასპექტად. მაგრამ, ოპონენტებმა აღნიშნეს, რომ შემოწმებადობის ცნების, როგორც სამართლიანი წარდგენის ერთ-ერთი ასპექტის გათვალისწინება, გამოიწვევს იმ ინფორმაციის გამოთიშვას, რომელიც არ ექვემდებარება შემოწმებას ან სრულყოფილი შემოწმება შეუძლებელია (მაგალითად, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, სასარგებლო მომსახურების ვადა და სალიკვიდაციო ღირებულება). საბჭო დაეთანხმა ამ არგუმენტებს და შემოწმებადობა ახლებურად განსაზღვრა, როგორც ხარისხობრივი

მახასიათებელი, რომელიც ამაღლებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას, მეტად სასურველი, მაგრამ არა აუცილებელი.

დროულობა ნიშნავს, რომ ინფორმაცია მის მომხმარებელს მიეწოდოს იმ დროს, როცა შეუძლია გავლენა მოახდინოს მის გადაწყვეტილებებზე. ზოგჯერ შეიძლება ინფორმაცია დროული იყოს დიდი ხნის შემდეგაც, თუ ტენდენციების შეწავლაა მიზანი.

განხილვების დროს აღინიშნა, რომ დროულობა არ არის შეაბამისობის თვისება იმავე მნიშვნელობით, როგორც საპროგნოზო და დამადასტურებელი ღირებულებები. დროული ინფორმაცია სასარგებლოა მხოლოდ იმ შემთვევაში, თუ იგი შესაბამისია და სამართლიანად წარდგენილი. ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც იგი დროულად არ არის წარდგენილი. განსაკუთრებით დამადასტურებელი მიზნებისათვის ან ტენდენციების შესწავლისათვის (2.30).

აღქმადობა ნიშნავს, რომ ინფორმაცია იყოს ადვილად გასაგები. ეს მოითხოვს კლასიფიცირებას, სისტემატიზაციას, ნათლად და ლაკონურად ინფორმაციის წარმოდგენას.

ფინანსური ანგარიშები მზადდება ისეთი მომხმარებლებისათვის, რომლებსაც გააჩნიათ ბიზნესისა და ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ საკმარისი ცოდნა და ამ ინფორმაციის ანალიზის უნარი. მხოლოდ მარტივი ინფორმაციის წარდგენა ანგარიშგებას არასრულყოფილს გახდის, რომელმაც მისი მომხმარებელი შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს (2.36).

თუ აღქმადობა ფინანსური ინფორმაციის ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელი იქნებოდა, მაშინ ანგარიშგებაში წარდგენილი ვერ იქნებოდა ზოგიერთი რთული, მაგრამ აუცილებელი ინფორმაცია. ამის გარეშე, ფინანსური ანგარიშგება აღარ იქნება შესაბამისი. აღქმადობა ნიშნავს, რომ რთული ეკონომიკური მოვლენები მაქსიმალურად გასაგებად იქნას წარმოდგენილი. ამასთან, კონცეპტუალურ საფუძვლებში ხაზგასმულია, რომ ინფორმაციის მომხმარებლები პასუხისმგებელნი არიან ჰქონდეთ აუცილებელი ცოდნა და გულდასმით

შეისწავლონ წარდგენილი ინფორმაცია. საჭიროების შემთხვევაში კი კონსულტანტები გამოიყენონ, მითითებულია დასკვნის საფუძვლებში.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ბასს-ის საბჭომ „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“ გამოყო ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანია და ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებენ ინფორმაციის სარგებლიანობას და ნაკლებად მნიშვნელოვანია მაგრამ, მეტად საჭირო. „დასკვნის საფუძვლებში“ გადმოცემულია, რომ ზოგიერთის აზრით, ყველა ხარისხობრივი მახასიათებელი ერთმანეთის ტოლფასია და მათი გამიჯვნა პირობითია. მაგრამ, ბასს-ის საბჭო არ დაეთანხმა ამ აზრს და თვლის, რომ **ორი ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლის, შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის გარეშე** ფინანსური ინფორმაცია ვერ იქნება სასარგებლო და ვერც იმით გახდება სასარგებლო, თუ იქნება მხოლოდ უფრო შესადარისი, შემოწმებადი, დროული ან აღქმადი. მეორე მხრივ, ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც შესაბამისია და სამართლიანად არის წარდგენილი, შეიძლება იყოს სასარგებლო, თუნდაც არ გააჩნდეს არცერთი ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც ამაღლებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას (2.37).

განხილვების პროცესში საბჭოს სთავაზობდნენ სხვა მახასიათებლების შემოღებასაც. როგორცაა: გამჭვირვალობა, მაღალი ხარისხი, შინაგანი თავსებადობა, უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი, სიმარტივე, ოპერატიულობა, მიზანშეწონილობა ან პრაქტიკულობა და მისაღებობა. მაგრამ, საბჭომ დაასკვნა, რომ ყველა ეს ღირებულებები სიტყვებია, რომლებიც გაუმჯობესებულია შესაბამისობით, სამართლიანი წარდგენით, შესადარისობით, შემოწმებადობით, დროულობით და აღქმადობით. ზოგიერთი კი სასარგებლო ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული სარგებლისა და დანახარჯების წონასწორობის ნაწილია.

ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენას ყოველთვის სჭირდება გარკვეული დანახარჯების გაწევა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მუდმივი შეზღუდვაა. ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ ეს დანახარჯები

გამართლებული იყოს ამ ინფორმაციის წარდგენით მიღებული სარგებლის თვალსაზრისით (2.39). ამ დანახარჯების მატარებლები საბოლოო საბოლოოდ არიან ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები, რაც გამოიხატება მათი ინვესტიციის უკუგების შემცირებით (2.40).

2.3. ფინანსური ანგარიშგება და ანგარიშვალდებული საწარმო ფინანსური ანგარიშგების მიზანი და მოქმედების სფერო

ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციას იძლევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსების, საწარმოს მიმართ ასებული მოთხოვნებისა და იმ რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებების შესახებ, რომლებიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების განმარტებას (3.1).

ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ისეთი ფინანსური ინფორმაციის მიწოდება ანგარიშვალდებული საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, რომელიც სასარგებლო იქნება მომხმარებლებისათვის, იმ თვალსაზრისით, რომ შეაფასონ მომავალი ფულადი ნაკადების მიღების კუთხით ანგარიშვალდებული საწარმოს პერსპექტივა და ასევე, რამდენად უნარიანად მართავს ხელმძღვანეობა ანგარიშვალდებული საწარმოს რესურსებს (3.2).

ეს ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია:

ა). ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში - აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის აღიარების მეშვეობით,

ბ). ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში - შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებით,

გ). სხვა ანგარიშგებებსა და განმარტებით შენიშვნებში, სადაც წარდგენილი და გამჟღავნებულია ინფორმაცია:

- აღიარებული აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. მ.შ. მათი ბუნებისა და ამ აღიარებული აქტივებისა და ვალდებულებების შედეგად წარმოქმნილი რისკების შესახებ;
- იმ აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც აღიარებული არ არის, მ.შ. მათი ბუნებისა და მათგან წარმოშობლი რისკების შესახებ;
- ფულადი ნაკადების შესახებ;
- წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებისაგან შენატანებისგან და მათზე გაცემული განაწილებების შესახებ;
- იმ მეთოდების, დაშვებების, განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ, რომლებიც გამოიყენეს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის შესაფასებლად, ასევე ამ მეთოდების, დაშვებებისა და გადაწყვეტილებების ცვლილებების შესახებ (3.3).

საანგარიშგებო პერიოდი

ფინანსური ანგარიშგება მზადდება დროის გარკვეული პერიოდისათვის (საანგარიშგებო პერიოდი) და ინფორმაციას იძლევა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში არსებული აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის შესახებ (მ.შ. ისეთი აქტივების და ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც აღიარებული არ არის) და საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ (3.4).

ცვლილებებისა და ტენდენციების შესაფასებლად, ანგარიშგების მომხმარებლების დახმარების მიზნით, ფინანსური ანგარიშგება ასევე მოიცავს სულ მცირე, განვლილი ერთი წლის შესადარის ინფორმაციასაც (3.5).

ფინანსური ანგარიშგება ზოგჯერ შეიძლება მოიცავდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარ ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების მისაღწევად (მაგალითად, ინფორმაცია,

წლის დამთავრების შემდეგ, მოკლე პერიოდში მომხდარი ბუნებრივი ან სხვა ტიპის კატასტროფის შედეგების შესახებ)..

აღსანიშნავია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შესახებ ნაჩვენებია მთლიანი ანგარიშვალდებული საწარმოს თვალთახედვიდან და არა ამ საწარმოს არსებული ან პოტენციური ინვესტორების, გამსესხებლების ან სხვა კრედიტორების თვალთახედვიდან (3.8).

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვება

კონცეპტუალურ საფუძვლებში აგრეთვე მითითებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი დაშვებაა - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, რაც აღნიშნავს, რომ საწარმო მომავალში აგრძელებს ფუნქციონირებას, განზრახული არა აქვს ლიკვიდაცია, საქმიანობის შეწყვეტა და არც იძულებულია ასე მოიქცეს. თუ ასეა, ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილი უნდა იყოს ეს საფუძველი (3.9).

ანგარიშვალდებული საწარმო

„კონცეპტუალური საფუძვლები“ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის თვალსაზრისით, ყოველთვის გულისხმობს „ანგარიშვალდებულ საწარმოს“.

მოცემული განმარტებების თანახმად, ანგარიშვალდებული საწარმო არის **საწარმო**, რომელსაც მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ან თვითონ გადაწყვეტს ამის გაკეთებას (3.10).

ანგარიშვალდებული საწარმო შეიძლება იყოს ერთი სუბიექტი ან სუბიექტის რომელიმე ნაწილი, ან შედგებოდეს ერთზე მეტი სუბიექტისაგან. აუცილებელი არ არის, რომ ანგარიშვალდებული საწარმო იყოს იურიდიული პირი. (3.10)

ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთი სუბიექტი (მშობელი საწარმო) აკონტროლებს სხვა სუბიექტს (შვილობილ საწარმოს).

თუ ანგარიშვალდებული საწარმო შედგება როგორც მშობელი, ისე შვილობილი საწარმოებისაგან, მაშინ ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას უწოდებენ „კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას“ (3.11,15,16).

თუ ანგარიშვალდებული საწარმო მხოლოდ მშობელი საწარმოა, მაშინ ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას უწოდებენ „არაკონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას“.

თუ ანგარიშვალდებული საწარმო ორი ან მეტი სუბიექტისაგან შედგება, რომელთაგან ყველა არ არის ერთმანეთთან დაკავშირებული როგორც „მშობელი-შვილობილი“ საწარმო, მაშინ, ასეთი ტიპის ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას უწოდებენ „ნაერთ ფინანსურ ანგარიშგებას“ (3.12).

ანგარიშვალდებული საწარმოს შესაბამისი საზღვრის დადგენა შეიძლება რთული იყოს, თუ ანგარიშვალდებული საწარმო არ არის იურიდიული პირი და არ შედგება მხოლოდ „მშობელი-შვილობილი საწარმო“ს ტიპის ურთიერთობით დაკავშირებული იურიდიული პირებისგან.

ასეთ შემთხვევაში, ანგარიშვალდებული საწარმოს საზღვრის დადგენისას გაითვალისწინება მისი ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები. მომხმარებლებს შესაფერისი ინფორმაცია ესაჭიროებათ, რომელიც სამართლიანად აჩვენებს იმას, რის საჩვენებლადაც არის გამიზნული.

სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს, რომ:

(ა) ანგარიშვალდებული საწარმოს საზღვარი არ მოიცავდეს ნებაყოფლობით განსაზღვრულ ან არასრული ეკონომიკური საქმიანობების ერთობლიობას;

(ბ) ანგარიშვალდებული საწარმოს საზღვრებში ეკონომიკური საქმიანობების ამ ერთობლიობის შეტანა განაპირობებდეს ნეიტრალურ ინფორმაციას; და

(გ) აღწერილი იყოს, როგორ განისაზღვრა ანგარიშვალდებული საწარმოს საზღვრები და რას წარმოადგენს ანგარიშვალდებული საწარმო (3.14).

კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმგვარად არის წარმოდგენილი ინფორმაცია მშობელი და მისი შვილობილი საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, თითქოს ის იყოს ერთი ანგარშვალდებული საწარმო.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება იმისთვის არაა გამიზნული, რომ იზოლირებული ინფორმაცია წარმოადგინოს ამა თუ იმ კონკრეტული შვილობილი საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. ამგვარი ინფორმაციისათვის განკუთვნილია შვილობილ საწარმოს საკუთარი ფინანსური ანგარიშგება (3.16 -18).

არაკონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებაა ინფორმაციის მიწოდება მშობელი საწარმოს (და არა შვილობილი საწარმოების) აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. ეს ინფორმაცია შეიძლება სასარგებო იყოს მშობელი საწარმოს არსებული და პოტენციური ინვესტორებისთვის, გამსესხებლებისა და სხვა კრედიტორებისათვის, ვინაიდან, როგორც წესი, მშობელი საწარმოს მიმართ არსებული მოთხოვნა მის მფლობელს მოთხოვნის უფლებას არ ანიჭებს შვილობილი საწარმოების მიმართ (3.17).

მშობელი საწარმოს ინფორმაციის მიწოდების მეორე გზაა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები (3.18).

2.4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია: აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები. მათგან:

აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი დაკავშირებულია ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასთან.

შემოსავლები და ხარჯები კი დაკავშირებულია საწარმოს ფინანსურ შედეგებთან.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები დაკავშირებულია საწარმოს რესურსებსა და მის მიმართ არსებულ მოთხოვნებთან და მათში მომხდარ ცვლილებებთან (იხ.ცხრილი 4.1).

ცხრილი 4.1. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

საჭირო ტერმინები		ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები	განმარტება ან აღწერა
1.	ეკონომიკური რესურსი	აქტივი	<p>არსებული ეკონომიკური რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტოლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად.</p> <p>ეკონომიკური რესურსი არის უფლება, რომელსაც გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი.</p>
2.	მოთხოვნა	საკუთარი კაპიტალი	საწარმოს აქტივების ის ნაწილი რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ
		ვალდებულებები	საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გადაცემის მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად
3.	ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებიც ასახავს ფინანსურ შედეგებს	შემოსავალი	აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან.
		ხარჯები	აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემულ განაწილებებთან.

4.	ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების სხვა ცვლილებები	–	წილობრივი მოთხოვნების მფლობელთა მიერ განხორციელებული შენატანები და მათზე გაცემული განაწილებები
		–	აქტივების ან ვალდებულებების გაცვლა, რაც არ იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას ან შემცირებას.

აქტივები

ცხრილში 4.1. მოცემულია ელემენტების განახლებული განმარტებები. კერძოდ:

აქტივი არის არსებული ეკონომიკური რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხადარი მოვლენების შედეგად (იხ. 4.3).

ეკონომიკური რესურსი არის უფლება, რომელსაც გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი (იხ. 4.4).

შემდეგ განხილულია ამ განმარტებების სამი ასპექტი:

უფლება - 4.6. – 13)

ეკონომიკური სარგებელი - (4 -18)

კონტროლი - (4.19-25)

უფლება

უფლებები, რომლებსაც ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი გააჩნია, მრავალი ფორმით არსებობს. მაგალითად, უფლებები, რომლებიც შეესაბამება სხვა მხარის მოვალეობას. როგორცაა: ფულადი სახსრების მიღების უფლება, საქონლის ან მომსახურების მიღების უფლებები, ეკონომიკური რესურსების სხვა მხარესთან გაცვლის უფლებები და სხვა (მაგ. ფორვარდული ხელშეკრულებები) (4.6).

ბევრი უფლება დადგენილია ხელშეკრულებით, კანონმდებლობით ან სხვა ანალოგიური საშუალებებით. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება უფლებები მოიპოვოს ფიზიკური ობიექტის ფლობის ან იჯარით აღების შედეგად, სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტის, რეგისტრირებული პატენტის ფლობის, ან ნოუ-ჰაუს შექმნით ან შექმნით და სხვა (4.7; 4.22; 4.31)

საწარმოს ყველა უფლება მისი აქტივი არ არის. იმისათვის, რომ აქტივი საწარმოს უფლება იყოს, მას უნდა გააჩნდეს მოცემული საწარმოსათვის ისეთი ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი, რომელიც ხელმისაწვდომი არ არის არცერთი სხვა მხარისთვის და მას უნდა აკონტროლებდეს ეს საწარმო (იხ. 4.9 - 4.14 - 4.18). მაგალითად, ყველა მხარისთვის მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე ხელმისაწვდომი უფლებები, როგორცაა, სახმელეო გზით სარგებობის საზოგადოებრივი უფლებები, ან ნოუ-ჰაუ, რომელიც საზოგადოებისთვის ხელმისაწვდომია, როგორც წესი, არ არის მისი მფლობელი საწარმოს აქტივები.

შემდეგ განმარტებულია, რომ „საწარმოს არ შეიძლება ჰქონდეს თავის თავისგან ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. მაშასადამე, საწარმოს მიერ უკან გამოსყიდული საკუთარი სავალო და წილობრივი ფასიანი ქაღალდები, მაგალითად უკან გამოსყიდული საკუთარი აქციები, არ წარმოადგენს ეკონომიკურ რესურსს“ (4.10).

„კონცეპტუალური საფუძვლები“ განმარტავს, რომ „პრინციპში, საწარმოს თითოეული უფლება განცალკევებული აქტივია, თუმცა, აღრიცხვის მიზნებისათვის, დაკავშირებული უფლებები ხშირად მიიჩნევა ერთ სააღიჯხვი ერთეულად, ანუ ერთ აქტივად (4.11; 4.48; 4.55). ფიზიკური ობიექტის იურიდიული საკუთრების უფლება რამდენიმე უფლებას წარმოშობს. მათ შორის:

- ა). ამ ობიექტის გამოყენების უფლებას;
- (ბ) ამ ობიექტთან დაკავშირებული უფლებების გაყიდვის უფლებას;
- (გ) ამ ობიექტთან დაკავშირებული უფლებების დაგირავების უფლებას; და
- (დ) სხვა უფლებებს, რომლებიც ჩამოთვლილი არ არის (ა)–(გ) ქვეპუნქტებში (4.11).

„ბევრ შემთხვევაში, ფიზიკური ობიექტის იურიდიული საკუთრების უფლების შედეგად წარმოქმნილი უფლებების ერთობლიობა აღირიცხება, როგორც ერთი აქტივი. „კონცეპტუალური საფუძვლების“ თვალსაზრისით, ეკონომიკური რესურსი არის ამ უფლებების ერთობლიობა და არა ფიზიკური ობიექტი. მიუხედავად ამისა, ამ უფლებების ერთობლიობის ფიზიკურ ობიექტად მიჩნევა ხშირად ამ უფლებების სამართლიან წარდგენას უზრუნველყოფს ყველაზე ლაკონურად და გასაგებად“ (4.12).

„ზოგ შემთხვევაში უფლების არსებობა გაურკვეველია, აღნიშნულია „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“. მაგალითად, საწარმო და მეორე მხარე შესაძლოა დაობდნენ იმის თაობაზე, საწარმოს აქვს თუ არა ეკონომიკური რესურსის მიღების უფლება სხვა მხარისგან. სანამ არსებული განუსაზღვრელობა არ გადაიჭრება, მაგალითად, სასამართლოს წესით, გაურკვეველია, საწარმოს აქვს თუ არა უფლება და, შესაბამისად, არსებობს თუ არა აქტივი (5.14 პუნქტში განხილულია ისეთი აქტივების აღიარების საკითხი, რომელთა არსებობაც გაურკვეველია (4.12).

ეკონომიკური სარგებელი

ეკონომიკური რესურსი არის უფლება, რომელსაც გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი. ამ პოტენციალის არსებობისთვის აუცილებელი არ არის, გარკვეული ან თუნდაც მოსალოდნელი იყოს, რომ ეს უფლება შექმნის ეკონომიკურ სარგებელს. აუცილებელია მხოლოდ ის, რომ ეს უფლება უკვე არსებობდეს და, სულ მცირე ერთ გარემოებაში მაინც, შეეძლოს ამ საწარმოსთვის ისეთი ეკონომიკური სარგებლის შექმნა, რომელიც ხელმისაწვდომი არ იქნება არანაირი სხვა მხარისთვის (4.14).

ეკონომიკურ რესურსს საწარმოსთვის ეკონომიკური სარგებლის შექმნა შეუძლია მისთვის ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი ქმედების განხორციელების უფლების ან შესაძლებლობის მიცემით:

- ა). მიიღოს სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები ან სხვა ეკონომიკური რესურსი;
- ბ). გაცვალოს ეკონომიკური რესურსები სხვა მხარესთან, ხელსაყრელი პირობებით;
- გ). უზრუნველყოს საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლა ან თავიდან აიცილოს ფულადი ნაკადების გასვლა, მაგალითად:
- დ). მიიღოს ფულადი სახსრები ან სხვა ეკონომიკური რესურსები ეკონომიკური რესურსის გაყიდვით; ან

ე). დაფაროს ვალდებულებები ეკონომიკური რესურსის გადაცემით.

კონტროლი

კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით, აქტივის ანუ რესურსის მესამე ასპექტი, არის კონტროლი (4.5).

კონტროლი ეკონომიკურ რესურსს აკავშირებს საწარმოსთან. კონტროლის არსებობსი შეფასება საწარმოს ეხმარება იმ ეკონომიკური რესურსის დადგენაში, რომელზეც საწარმოს ანაგარიშ-ვალდებულება გააჩნია. მაგალითად, საწარმო შესაძლოა აკონტროლებდეს რაიმე პროპორციულ წილს ქონებაში, ისე რომ არ აკონტროლებდეს მთელი ქონების საკუთრებიდან წარმოშობილ უფლებებს (4.19).

საწარმო იმ შემთხვევაშიც აკონტროლებს ეკონომიკურ რესურსს, თუ მას უკვე გაჩნია მიმდინარე (ძალაში შესული) შესაძლებლობა, განსაზღვროს ეკონომიკური რესურსის გამოყენების წესი და მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ ეკონომიკური რესურსიდან. თუ რომელიმე საწარმო აკონტროლებს რესურსს, ვერცერთი სხვა საწარმო ვერ გააკონტროლებს ამ რესურსს.

აგრეთვე, **კონტროლი მოიცავს მიმდინარე (ძალაში შესულ) შესაძლებლობასაც, ხელი შეუშალოს სხვა მხარეებს ეკონომიკური რესურსის გამოყენების წესის განსაზღვრასა და იმ ეკონომიკური სარგებლის მიღებაში, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ ეკონომიკური რესურსიდან. ეს იმას გულისხმობს, რომ თუ რომელიმე ერთი მხარე აკონტროლებს ეკონომიკურ რესურსს, ვერც ერთი სხვა მხარე ვერ გააკონტროლებს ამ რესურსს (4.20).**

ამასთან, საწარმოს იმ შემთხვევაში გააჩნია ეკონომიკური რესურსის გამოყენების წესის მიმდინარე შესაძლებლობა, თუ მას უფლება აქვს ეს რესურსი გამოიყენოს თავის საქმიანობაში, ან სხვა მხარეს მისცეს ეკონომიკური რესურსის გამოყენების უფლება მის საქმიანობაში (4.21).

ვალდებულებები

საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მეორე ელემენტია ვალდებულებები.

ვალდებულება არის საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გადაცემის მოვალეობა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად (4.28; 4-37).

იმისათვის რომ ვალდებულება არსებობდეს, დაკმაყოფილებული უნდა იყოს შემდეგი სამივე კრიტერიუმი:

ა). საწარმოს აქვს მოვალეობა (4.28-35)

ბ). მოვალეობა არის ეკონომიკური რესურსის გადაცემა (4.36-41)

გ). ეს მოვალეობა არის მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც არსებობს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად (4.42-47).

ვალდებულებების პირველი კრიტერიუმია მოვალეობა (4.28).

მოვალეობა არის საწარმოს პასუხისმგებლობა ან მორალური ვალდებულება, რომლის თავიდან აცილების პრაქტიკული შესაძლებლობა საწარმოს არ გააჩნია. მოვალეობა ყოველთვის სხვა მხარის ან მხარეების მიმართ ასეობს. ეს მხარეები შეიძლება იყოს ფიზიკური ან იურიდიული პირი ან საზოგადოება ან სახელმწიფო (4.29).

როდესაც ერთ მხარეს აქვს ეკონომიკური რესურსის გადაცემის მოვალეობა, მეორე მხარეს აქვს ამ რესურსის მიღება უფლება (4.30).

მოვალეობები დადგენილია ხელშეკრულებებით, კანონმდებლობით ან სხვა ანალოგიური საშუალებებით და მათი შესრულება სავალდებულოა მხარეებისათვის, ვისაც ეს ეხება (4.31).

ვალდებულების მეორე კრიტერიუმია ეკონომიკური რესურსის გადაცემის მოვალეობა. ამ კრიტერიუმის დასაკმაყოფილებლად მოვალეობას უნდა გაჩნდეს იმის პოტენციალი, რომ საწარმოს მოეთხოვოს სხვა მხარისათვის ეკონომიკური რესურსის გადაცემა (4.37). მაგალითად, ფულადი სახსრების გადახდის მოვალეობა, საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მოვალეობები, ფინანსური ინსტრუმენტების გამოშვების მოვალეობები და სხვა.

ზოგჯერ საწარმომ შეიძლება გადაწყვიტოს, რესურსების მიწოდებისაგან გათავისუფლება მოლაპარაკებების გზით (4.40).

ვალდებულებების მესამე კრიტერიუმია წარსული მოვლენების შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობის არსებობა (4.42).

წარსული მოვლენების შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა მხოლოდ იმ შემთვევაში არსებობს, თუ:

ა). საწარმომ უკვე მოიპოვა ეკონომიკური სარგებელი ან განახორციელა გარკვეული ქმედება; და

ბ). ამის შედეგად, საწარმო შემდგომში გადასცემს ეკონომიკურ რესურსს ან შესაძლოა გადასცეს ეკონომიკური რესურსი, რომლის გადაცემა სხვა შემთვევაში არ მოუწევდა.(4.43).

მიღებული ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება იყოს, მაგალითად, საქონელი ან მომსახურება. განხორციელებული ქმედება შეიძლება იყოს მაგალითად, ამა თუ იმ საწარმოს მართვა, ან ამა თუ იმ ბაზარზე საქმიანობა (4.43-45).

სააღრიცხვო ერთეული

სააღრიცხვო ერთეული არის უფლება ან უფლებების ჯგუფი, მოვალეობა ან მოვალეობების ჯგუფი, ან უფლებებისა და მოვალეობების ჯგუფი, რომელთა მიმართაც აღიარების კრიტერიუმები და შეფასების კონცეფციები გამოიყენება (4.48).

სააღრიცხვო ერთეულის შერჩევა ხდება აქტივების, ვალდებულებებისა და მათთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების მიმართ, რათა მოხდეს აღიარება და შეფასება. ზოგჯერ, ერთ სააღრიცხვო ერთეულად შეიძლება აღიარდეს ეფლებები და მოვალეობები ერთად, მაგრამ ეს არ ნიშნავს მათ ურთუერთგადაფარვას (4.53).

სააღრიცხვი ერთეულების მაგალითებია: ინდივიდუალური უფლება ან ინდივიდუალური მოვალეობა. ან ჯგუფური უფლებები და მოვალეობები, ან ამ ჯგუფის ქვეჯგუფის უფლებები და მოვალეობები, რომლებიც წარმოშობლია ერთი ხელშეკრულებით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების ობიექტთან დაკავშირებულ ქვეუფლებების ჯგუფი, რომლისთვისაც სასარგებლო მომსახურების ვადა და გამოყენების წესი განსხვავდება (4.55).

საკუთარი კაპიტალის განმარტება

ფინანსური ანგარიშგების შემდეგი ელემენტია საკუთარი კაპიტალი.

საკუთარი კაპიტალი არის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ (4.63).

იგი არის წილობრივი მოთხოვნა საწარმოს მიმართ. ამგვარი მოთხოვნები შესაძლოა დადგენილი იყოს ხელშეკრულებით, კანონმდებლობით ან სხვა ანალოგიური საშუალებით და მოიცავს:

ა). საწარმოს მიერ გამოშვებულ სხვადასხვა ტიპის აქციებს (ჩვეულებრივი ან პრივილეგირებული) და საწარმოს ზოგიერთ მოვალეობებს, რომლებიც ეხება სხვა წილობრივი მოთხოვნების გამოშვებას იმ ნაწილში, რომელიც არ აკმაყოფილებს ვალდებულების განმარტებას (4.64).

შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია აგრეთვე შემოსავლები და ხარჯები.

შემოსავალი არის აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან (4.68).

ხარჯები არის აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემულ განაწილებებთან (4.69).

შემოსავლისა და ხარჯების განმარტებებიდან გამომდინარეობს, რომ წილობრივი მოთხოვნების მფლობელების მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული დამატებითი შენატანები არ არის შემოსავალი, ხოლო წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემული განაწილებები _ არაა ხარჯი.

შემოსავლები და ხარჯები ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ელემენტებია, რომლებიც დაკავშირებულია საწარმოს საქმიანობის შედეგებთან. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ინფორმაცია ესაჭიროებათ საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ. მაშასადამე, მართალია, შემოსავლისა და ხარჯის ცნებები აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების კონტექსტის გამოყენებით არის განმარტებული, მაგრამ ინფორმაცია თვითონ შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ზუსტად ისევე მნიშვნელოვანია, როგორც ინფორმაცია აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ (4,71).

საწარმოს შესაძლოა ჰქონდეს შემსავლები და ხარჯები განსხვავებული ოპერაციებიდან. განსხვავებული ოპერაციები და სხვა მოვლენები განსხვავებული მახასიათებლების მქონე შემოსავალსა და ხარჯებს წარმოქმნის. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის ცალ-ცალკე მიწოდება განსხვავებული მახასიათებლების მქონე შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ დაეხმარება მათ საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში (იხ. პუნქტები 7.14–7.19).

2.5. აღიარება და აღიარების შეწყვეტა

აღიარება

აღიარება არის ისეთი ობიექტის იდენტიფიკაციის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის - აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების გაზნმარტებას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში მისი ასახვის მიზნით.

აღიარება გულისხმობს ამა თუ იმ ობიექტის ასახვას (ანუ აღრიცხვას) ზემოთ აღნიშნულ ანგარიშგებებში განცალკევებით ან სხვა მუხლებთან აგრეგირებული სახით, სიტყვიერად და ფულადი თანხით.

თანხას, რომლითაც აქტივი, ვალდებულება ან საკუთარი კაპიტალი აღიარდება (აღირიცხება) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ეწოდება მისი საბალანსო ღირებულება (5.1).

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და ფინანსური შედეგების ანგარიშგება საწარმოს მიერ აღიარებულ აქტივებს, ვალდებულებებს, საკუთარ კაპიტალს, შემოსავლებს და ხარჯებს წარმოადგენს (აჩვენებს) სისტემატიზებული რეზიუმეს სახით, რაც იმისთვისაა გამიზნული, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია შესადარისი და აღქმადი გახდეს. ამგვარი სტრუქტურის ძირითადი ნიშანია ის, რომ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხები გათვალისწინებულია საბოლოო შედეგებში და საჭიროების შემთხვევაში, შუალედურ შედეგებში, რომლებიც ერთმანეთთან აკავშირებს ანგარიშგებაში აღიარებულ მუხლებს (5.2).

აღიარება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას ერთმანეთთან აკავშირებს შემდეგნაირად:

1. საანგარიშგებო პერიოდის დასწყისში: ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აქტივებს მინუს ვალდებულები უდრის საკუთარ კაპიტალს.
2. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში:
 - ა). ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობას პლუს,
3. წილის მფლობელების მიერ განხორციელებულ შენატანებს მინუს მფლობელებზე გაცემული განაწილებები.

ეს ანგარიშგებები ერთმანეთთან დაკავშირებულია, რადგან ერთი ობიექტის აღიარება (ან მისი საბალანსო ღირებულების ცვლილება) მოითხოვს ერთი ან რამდენიმე სხვა ობიექტის აღიარებას ან აღიარების შეწყვეტას. მაგალითად:

- ა). შემოსავალიც იმ დროს აღიარდება, როდესაც:

- აქტივი თავდაპირველად აღიარდება ან იზრდება აქტივის საბალანსო ღირებულება, ან

- ვალდებულების აღიარება შეწყდება, ან შემცირდება ვალდებულების საბალანსო ღირებულება.

ბ). ხარჯებიც იმ დროს აღიარდება, როდესაც:

-ვალდებულება თავდაპირველად აღიარდება, ან იზრდება ვალდებულების საბალანსო ღირებულება, ან

- აქტივის აღიარება შეწყდება, ან შემცირდება აქტივის საბალანსო ღირებულება (იხ.სქემა 2.5.1).

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში	
აქტივებს - ვალდებულებები = საკუთარ კაპიტალს	
+	
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება	
შემოსავლებს - ხარჯები	საკუთ. კაპიტალის ცვლილებები
+	
წილობრივი მოთხოვნების მფლობელების მიერ განხორციელებულ შენატანებს მინუს წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემული განაწილებები	
=	
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს	
აქტივებს - ვალდებულებები = საკუთარ კაპიტალს	

სქემა 2.5.1. კავშირი ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს შორის

სქემაზე 2.5.1. ნათლად სჩანს, აღიარება როგორ აკავშირებს ერთმანეთთან ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს. სხვადასხვა ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი აქტივების ან ვალდებულებების თავდაპირველმა აღიარებამ შესაძლოა იმავდროულად გამოიწვიოს შემოსავლისა და დაკავშირებული ხარჯების აღიარება.

მაგალითად, საქონლის გაყიდვა ნაღდ ფულზე იწვევს როგორც შემოსავლის აღიარებას (კერძოდ, ფულადი სახსრების აღიარებიდან), ისე ხარჯის აღიარებას (მეორე აქტივის, კერძოდ, გაყიდული საქონლის აღიარების შეწყვეტიდან).

შემოსავლებისა და დაკავშირებული ხარჯების ერთდროულად აღიარებას, ზოგჯერ უწოდებენ დანახარჯების შესაბამისობაში მოყვანას შემოსავალთან (5.5).

აღიარების კრიტერიუმები

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მხოლოდ ისეთი ობიექტები აღიარდება, რომლებიც აკმაყოფილებს აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის განმარტებას. ანალოგიურად, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში მხოლოდ ისეთი ობიექტები აღიარდება, რომლებიც აკმაყოფილებს შემოსავლების ან ხარჯების განმარტებას (5.6).

აქტივი ან ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აღიარდება, თუ ამ აქტივის ან ვალდებულების და შესაბამისი შემოსავლის, ხარჯების, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების აღიარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უზრუნველყოფს მათთვის სასარგებლო ინფორმაციით (5.17-25).

-ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა გადაწყვეტილებების მსგავსად, დანახარჯები ზღუდავს აღიარებასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებსაც. გარკვეული დანახარჯებია დაკავშირებული აქტივის ან ვალდებულების აღიარებასთან. პირები, ვინც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებენ, დანახარჯებს ეწევიან აქტივის ან ვალდებულების შესაფერისი შეფასების მისაღებად. მსგავსად ამისა, ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებიც ეწევიან დანახარჯებს მიწოდებული ინფორმაციის გაანალიზებისა და ინტერპრეტაციისთვის.

აქტივი ან ვალდებულება იმ შემთხვევაში აღიარდება, თუ სარგებელი, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მიიღებენ კონკრეტული ინფორმაციის მიწოდებით, სავარაუდოდ, გაამართლებს ამ ინფორმაციის მიწოდებასა და გამოყენებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. ზოგჯერ, აღიარებასთან

დაკავშირებულმა დანახარჯებმა შესაძლოა გადააჭარბოს აღიარებით მიღებულ სარგებელს (5.8).

თუ არანაირი აქტივი არ აღიარდება, როდესაც დანახარჯები გაწეულია, მაშინ ხარჯი აღიარდება. ზოგ შემთხვევაში, ხარჯების აღიარებამ შესაძლოა გარკვეული პერიოდის შემდეგ მოგვცეს სასარგებლო ინფორმაცია, მაგალითად, ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ტენდენციების განსაზღვრის შესაძლებლობას აძლევს.(5.10).

შესაბამისობა

ინფორმაცია აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ შესაბამისია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის. თუმცა, კონკრეტული სახეს აქტივის ან ვალდებულების და მასთან დაკავშირებული შემოსავლების, ხარჯების ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების აღიარება შესაძლოა ყოველთვის არ გვამღებდეს შესაბამის ინფორმაციას. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როცა:

(ა) გაურკვეველია, არსებობს თუ არა აქტივი ან ვალდებულება (იხ. პუნქტი 5.14);
ან

(ბ) აქტივი ან ვალდებულება არსებობს, მაგრამ დაბალია საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის, ან საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლის ალბათობა (იხ. პუნქტები 5.15–5.17).

ისიც შესაძლებელია, რომ რომელიმე ერთი ფაქტორი კი არა, არამედ რამდენიმე ფაქტორი ერთობლივად განსაზღვრავდეს, აღიარების შედეგად მიიღება თუ არა შესაბამისი ინფორმაცია (5.13).

არსებობის განუსაზღვრელობა

განუსაზღვრელობა ნიშნავს როცა, გაურკვეველია აქტივის ან ვალდებულების არსებობა. ეს ნიშნავს ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ან გასვლის დაბალ

ალბათობას. მიუხედავად იმისა, აღიარდება თუ არა აქტივი ან ვალდებულება, შესაძლებელია მაინც აუცილებელი იყოს მასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ ახსნა-განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციის მიწოდება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

თუ დაბალია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ან გასვლის ალბათობა, ამ აქტივის ან ვალდებულების შესახებ ყველაზე შესაბამისი ინფორმაცია შესაძლოა იყოს ინფორმაცია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ან გასვლის **შესაძლო ოდენობის, შესაძლო ვადებისა და სხვა ფაქტორების შესახებ**, რომლებიც გავლენას ახდენს მათი ხდომილობის ალბათობაზე. ამგვარი ინფორმაციის წარდგენა შესაძლებელია განმარტებითი შენიშვნები (5.16).

თუ ძალიან დაბალია ალბათობა იმისა, რომ მოცემული აქტივი ან ვალდებულება გამოიწვევს საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას ან საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა ამ აქტივისა და შემოსავლის, ან ვალდებულებისა და ხარჯების აღიარება შესაძლოა არ მიიჩნიონ შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებად.(5.17).

სამართლიანი წარდგენა

კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულების აღიარება მიზანშეწონილია იმ შემთხვევაში, როდესაც აღიარების შედეგად მხოლოდ შესაბამისი ინფორმაცია კი არ მიიღება, არამედ იმავდროულად მიიღწევა ამ აქტივის ან ვალდებულების და მასთან დაკავშირებული შემოსავლების, ხარჯების ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების სამართლიანი წარდგენა. სამართლიანი წარდგენის მიღწევის შესაძლებლობაზე შესაძლოა გავლენას ახდენდეს ამ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებული შეფასების განუსაზღვრელობის დონე, ან სხვა ფაქტორები (5.18).

შეფასების განუსაზღვრელობა

აქტივის ან ვალდებულები აღიარების მიზნით, მისი სიდიდე უნდა განისაზღვროს. ხშირად, ამგვარი მაჩვენებელი უნდა შეფასდეს და, მაშასადამე, მასზე გავლენას მოახდენს შეფასების განუსაზღვრელობა. როგორც აღნიშნულია 2.19 პუნქტში, დასაბუთებული შეფასებების გამოყენება ფინანსური ინფორმაციის მომზადების პროცესის არსებითი ნაწილია და არ აკნინებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, თუკი ეს შეფასებები ნათლად და სწორად არის აღწერილი და ახსნილი. შეფასები განუსაზღვრელობის მაღალი დონეც კი ყოველთვის ხელს არ უშლის იმას, რომ ამგვარი შეფასებით სასარგებლო ინფორმაცია მივიღოთ.

2.5 აღიარების შეწყვეტა

აღიარების შეწყვეტა არის ყველა აღიარებული აქტივის ან ვალდებულების, ან მათი ნაწილის ამოღება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან. როგორც წესი, აღიარების შეწყვეტას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ეს ობიექტი აღარ აკმაყოფილებს აქტივის ან ვალ-დებულების განმარტებას (5.26):

ა). აქტივის აღიარება, როგორც წესი, მაშინ წყდება, როდესაც საწარმო კარგავს კონტროლს მთელ აღიარებულ აქტივზე ან მის ნაწილზე; და

ბ). ვალდებულების აღიარება, როგორც წესი, მაშინ წყდება, როდესაც საწარმოს აღარ აქვს მიმდინარე მოვალეობა აღიარებულ მთელ ვალდებულებასთან ან მის ნაწილთან დაკავშირებით.

აღიარების შეწყვეტასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო მოთხოვნები გამიზნულია იმისთვის, რომ სამართლიანად იყოს წარდგენილი, როგორც: აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც რჩება აღიარების შეწყვეტის გამომწვევი ოპერაციის ან სხვა მოვლენის შემდეგ, ისე საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილებები, რაც გამოწვეულია ამ ოპერაციით ან სხვა მოვლენით (5.27-28). ჩამოთვლილი მიზნები, ჩვეულებრივ, მიიღწევა:

(ა) ისეთი აქტივების ან ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტით, რომლის მოქმედების ვადა ამოიწურა, ან რომელიც გაიხარჯა, უკვე

ამოღებულია/ანაზღაურებულია, შესრულებულია ან გადაცემულია და ასევე შესაბამისი შემოსავლისა და ხარჯების აღიარებით. ამ თავის დანარჩენ ნაწილში ტერმინი „გადაცემული კომპონენტი აღნიშნავს ყველა ამგვარ აქტივსა და ვალდებულებას;

(ბ) დარჩენილი აქტივების ან ვალდებულებების აღიარების გაგრძელებით, რომლის აღსანიშნავად გამოიყენება ტერმინი „დარჩენილი კომპონენტი“. დარჩენილი კომპონენტი გახდება სააღრიცხვო ერთეული გადაცემული კომპონენტისგან დამოუკიდებლად. შესაბამისად, გადაცემული კომპონენტის აღიარების შეწყვეტის შედეგად არანაირი შემოსავალი ან ხარჯები არ აღიარდება დარჩენილ კომპონენტთან დაკავშირებით, თუკი აღიარების შეწყვეტა არ იწვევს დარჩენილი კომპონენტისთვის დადგენილი, შეფასების მოთხოვნების ცვლილებას; და

(გ) ერთი ან რამდენიმე ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურით, თუკი ეს აუცილებელია აღწერილი ერთ-ერთი გადაცემული ან დარჩენილი კომპონენტების ან ორივეს შეფასების მიზნების მისაღწევად:

1. დარჩენილი კომპონენტის განცალკევებით წარდგენა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;

2. გადაცემული კომპონენტის აღიარების შეწყვეტის შედეგად აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების განცალკევებით წარდგენა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში); ან

3. ახსნა-განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციის მიწოდება.

2.6. შეფასება

შეფასების საფუძვლები

საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული ელემენტები განისაზღვრება რაოდენობრივად ფულად ფორმაში. ამისათვის საჭიროა შეფასების საფუძვლის შერჩევა. შეფასების საფუძველი არის შესაფასებელი ობიექტის რაიმე იდენტიფიცირებული ნიშანთვისება. მაგალითად, პირვანდელი ღირებულება,

რეალური ღირებულება ან შესრულების ღირებულება. შეფასების საფუძვლის გამოყენებით მიიღება აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლების და ხარჯების გარკვეული მაჩვენებელი.

სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლებისა და დანახარჯების შეზღუდვის გათვალისწინება, სავარაუდოდ, განაპირობებს განსხვავებული შეფასების საფუძვლის შერჩევას განსხვავებული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯებისთვის.

შეფასების საფუძვლები:

პირვანდელი ღირებულება

პირვანდელი ღირებულების მაჩვენებლები აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ იძლევა ფულად ღირებულებაში გამოხატულ ინფორმაციას ისეთი ინფორმაციის გამოყენებით, რომელიც მიღებულია გარიგების ფასიდან ან სხვა მოვლენიდან, რომელმაც განაპირობა მათი წარმოშობა. პირვანდელი ღირებულება არ ასახავს ღირებულების ცვლილებებს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ცვლილებები დაკავშირებულია აქტივის გაუფასურებასთან ან ცვლილებების გამო ვალდებულება ხდება ზარალიანი (6.4).

აქტივის შეძენისას ან შექმნისას მისი პირვანდელი ღირებულება არის ამ აქტივის შესაძენად ან შესაქმნელად გაწეული დანახარჯები, რომლებიც მოიცავს მის შესაძენად ან შესაქმნელად გადახდილ ანაზღაურებას გარიგების დანახარჯების ჩათვლით.

ვალდებულების აღების ან მიღებისას მისი პირვანდელი ღირებულება არის ვალდებულების ასაღებად ან მისაღებად მიღებული ანაზღაურების ღირებულება გარიგების დანახარჯების გამოკლებით (6.5-6.6).

დროთა განმავლობაში ხდება აქტივებისა და ვალდებულებების პირვანდელი ღირებულების განახლება, რათა აისახოს მთლიანი ეკონომიკური რესურსის ან მისი ნაწილის მოხმარება და ასევე, აისახოს მთელი ვალდებულებების ან მისი ნაწილის შესრულება (6.7-8).

ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების საფუძვლად პირვანდელი ღირებულების გამოყენების ერთ-ერთი მეთოდია მათი შეფასება **ამორტიზებული ღირებულებით**. იგი ასახავს მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებებს, რომლებიც დისკონტირებულია თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრული განაკვეთით (6.9).

მიმდინარე ღირებულება

პირვანდელი ღირებულებისაგან განსხვავებით, აქტივებისა და ვალდებულებების მიმდინარე ღირებულება არ განისაზღვრება ისეთი ინფორმაციის გამოყენებით, რომელიც ნაწილობრივ მაინც მიღებულია გარიგების ფასიდან ან სხვა მოვლენიდან, რომელმაც განაპირობა ამ აქტივის ან ვალდებულების წარმოშობა (6.10).

მიმდინარე ღირებულების შეფასების საფუძვლებს განეკუთვნება: რეალური ღირებულება; გამოყენების ღირებულება (აქტივებისთვის), შესრულების ღირებულება (ვალდებულებებისთვის) და მიმდინარე ღირებულება (6.11).

განვიხილოთ თოთოეული ცალ-ცალკე.

რეალური ღირებულება

ა). **რეალური ღირებულება** - არის ფასი, რომელიც მიღებული იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან გადახდილი იქნებოდა ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. ანუ ბაზრის მონაწილეები მოქმედებენ საკუთარი ეკონომიკური ინტერესების შესაბამისად (6.13-14-16).

ზოგ შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრა პირდაპირ არის შესაძლებელი აქტიური ბაზრის ემპირიული (დაკვირვებადი) ფასების მეშვეობით. სხვა შემთხვევაში არაპირდაპირ განისაზღვრება გარკვეული შეფასების მეთოდების, მაგალითად ფულად ნაკადებზე დაფუძნებული შეფასების მეთოდების გამოყენებით (იხ. პუნქტები 6.91-6.95) და ასახავს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ ფაქტორს:

1). მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები;

2). შესაფასებელ აქტივთან ან ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებული ოდენობის ან მათი წარმოქმნის ვადების შესაძლო ცვალებადობა, რასაც იწვევს ამ ფულადი ნაკადებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობა;

3). ფულის დროითი ღირებულება;

4). ფასი ფულადი ნაკადებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის ტვირთის საკუთარ თავზე აღებისთვის (რისკის პრემია ან დისკონტი). ამ განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით განსაზღვრული ფასი დამოკიდებულია თვითონ განუსაზღვრელობის დონეზე. იგი ასევე ასახავს იმ ფაქტს, რომ ინვესტორები, როგორც წესი, უფრო ნაკლებ ფასს იხდიან ისეთი აქტივისთვის (და, როგორც წესი, უფრო მეტს ითხოვენ ისეთი ვალდებულების აღებისთვის), რომლის ფულადი ნაკადებისთვის დამახასიათებელია განუსაზღვრელობა, ვიდრე ისეთი აქტივისთვის (ან ვალდებულებისთვის), რომლის ფულადი ნაკადები ცნობილი და გარკვეულია.

5). სხვა ფაქტორები, მაგალითად, ლიკვიდურობა, თუ ბაზრის მონაწილეები მოცემულ გარემოებებში ამ ფაქტორებს გაითვალისწინებდნენ. (6.14).

გამოყენების ღირებულება და შესრულების ღირებულება

გამოყენების ღირებულება გამოიყენება აქტივებისთვის.

გამოყენების ღირებულება არის ფულადი ნაკადების ან სხვა ეკონომიკური სარგებლის დღევანდელი ღირებულება, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის აქტივის გამოყენებიდან და მისი საბოლოო გასვლიდან.

შესრულების ღირებულება გამოიყენება ვალდებულებებისთვის. იგი არის ფულადი სახსრების ან სხვა ეკონომიკური სარგებლის დღევანდელი ღირებულება, რომლის გადაცემის აუცილებლობასაც საწარმო ვარაუდობს ვალდებულებების შესრულებისას (6.17-20).

მიმდინარე ღირებულება

მიმდინარე ღირებულება (6.21-22) არის ეკვივალენტური აქტივის თვითღირებულება შეფასების თარიღისთვის, რომელიც მოიცავს ანაზღაურებას, რომელიც გადახდილი იქნებოდა შეფასების თარიღისთვის და ასევე გარიგების იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეული იქნებოდა ამ თარიღისთვის.

ვალდებულების მიმდინარე ღირებულება არის ანაზღაურება, რომელიც მიღებული იქნებოდა ეკვივალენტური ვალდებულებისთვის შეფასების თარიღისთვის, გარიგების იმ დანახარჯების გამოკლებით, რომლებიც გაწეული იქნებოდა ამ თარიღისთვის.

მიმდინარე ღირებულება ასახავს იმ ბაზრის ფასს სადაც საწარმო შეიძენდა ამ აქტივს ან აიღებდა ამ ვალდებულებას.

ამრიგად, **მიმდინარე ღირებულება განსხვავდება** რეალური ღირებულების, გამოყენების ღირებულებისა და შესრულების ღირებულებისგან, რომლებიც გვიჩვენებს გასვლის ფასებს. **თუმცა, მიმდინარე ღირებულება, პირვანდელი ღირებულებისგან განსხვავებით, ასახავს** შეფასების თარიღისთვის არსებულ პირობებს.

ზოგიერთ შემთხვევაში შეუძლებელია მიმდინარე ღირებულების პირდაპირ განსაზღვრა **აქტიური ბაზრის ემპირიული ფასების მეშვეობით** და უნდა განისაზღვროს არაპირდაპირ სხვა საშუალებებით. მაგალითად, თუ ფასები ხელმისაწვდომია მხოლოდ ახალი აქტივების შესახებ, უკვე გამოყენებული აქტივის მიმდინარე ღირებულება უნდა შეფასდეს ახალი აქტივის მიმდინარე ფასის კორექტირებით, რათა აისახოს საწარმოს განკარგულებაში მყოფი აქტივის მიმდინარე ასაკი და მდგომარეობა (6.21-22).

შეფასების სარგებლის შერჩევასას გასათვალისწინებელი ფაქტორები

აქტივის ან ვალდებულების და დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯებისათვის შეფასების საფუძვლის შერჩევასას აუცილებელია იმ ინფორმაციის

ხასიათის გათვალისწინება, რომელიც ამ შეფასების საფუძველით მიიღება როგორც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ისე ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.

მეტწილად, არ იარსებებს ერთი ფაქტორი, რომელიც განსაზღვრავს შეფასების რომელი საფუძველი უნდა შეირჩეს. თითოეული ფაქტორის შედარებითი მნიშვნელობა დამოკიდებული იქნება კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე (6.44).

შეფასების საფუძველის მეშვეობით მიწოდებული ინფორმაცია **სასარგებლო უნდა იყოს** ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის. ამ მიზნის მისაღწევად, ინფორმაცია უნდა იყოს შესაბამისი და სამართლიანად უნდა აჩვენებდეს იმას, რის საჩვენებლადაც არის გამიზნული. გარდა ამისა, მიწოდებული ინფორმაცია, შეძლებისდაგვარად, უნდა იყოს შესადარისი, შემოწმებადი, დროული და აღქმადი (6.45).

აქტივის ან ვალდებულების და დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯებისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძველის შედეგად მიღებული ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს:

ა). აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლები - თუ როგორ რეგირებენ ისინი საბაზრო ფასებისა და რისკების ცვლილებებზე (იხ. 6.50-53).

ბ). როგორ მონაწილეობს ეს აქტივი ან ვალდებულება მომავალი ფულადი ნაკადების გენერირებაში - ზოგიერთი პირადაპირ ქმნის ფულად ნაკადებს, ზოგი არაპირდაპირ(იხ. 6.54-57).

საკუთარი კაპიტალის შეფასება

საკუთარი კაპიტალის მთლიანი საბალანსო ღირებულების (მთლიანი საკუთარი კაპიტალი) შეფასება არ ხდება პირდაპირ. იგი ტოლია, როგორც ადრე უკვე აღინიშნა, ყველა აღიარებული აქტივის საბალანსო ღირებულების ჯამს გამოკლებული ყველა აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულებების ჯამი (6.87).

ვინაიდან საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ღირებულების საჩვენებლად არ არის განკუთვნილი, საკუთარი კაპიტალის მთლიანი საბალანსო ღირებულება, როგორც წესი, ტოლი არ იქნება:

ა). საწარმოსთან დაკავშირებული წილობრივი მოთხოვნების აგრეგირებული საბაზრო

ღირებულების;

ა). იმ თანხის, რომელიც მიიღებოდა ფუნქციონირებადი საწარმოს საფუძველზე მთლიანი

საწარმოს გაყიდვის შედეგად; ან

გ). იმ თანხის, რომელიც მიიღებოდა საწარმოს ყველა აქტივის გაყიდვისა და ყველა მისი

ვალდებულების დაფარვის შედეგად (6.88).

საკუთარი კაპიტალის ცალკეული კლასის ან საკუთარი კაპიტალის ამა თუ იმ კომპონენტის საბალანსო ღირებულება, როგორც წესი, დადებითი სიდიდეა, მაგრამ გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება უარყოფითი იყოს (მაგალითად, დაუფარავი ზარალი). მსგავსად ამისა, მთლიანი საკუთარი კაპიტალი, როგორც წესი დადებითია, მაგრამ შესაძლოა უარყოფითი იყოს, იმისდა მიუხედავად, რომელი აქტივები და ვალდებულებები არის აღიარებული და როგორ არის ისინი შეფასებული მაგალითად, ეს მოხდება, თუკი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში დაგროვილი ზარალი გადააჭარბებს მფლობელთა წილისა და საკუთარი კაპიტალის დანარჩენი მუხლების ჯამს.

ფულად ნაკადებზე დაფუძნებული შეფასების მეთოდები

გარკვეულ შემთხვევებში შეუძლებელია ამ თუ იმ მაჩვენებელზე უშუალო დაკვირვება. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი მაჩვენებლის შეფასების განსაზღვრის ერთ-ერთი საშუალებაა **ფულად ნაკადებზე დაფუძნებული შეფასების მეთოდების გამოყენება (6.91)**. იგი შეფასების საფუძველი არაა, არამედ მეთოდებია, რომლებიც გამოიყენება ამა თუ იმ შეფასების საფუძველის გამოსაყენებლად. მაგალითად, თუ შეფასების საფუძველი რეალური ღირებულებაა, შესაფერისი ფაქტორები იქნება **6.14 პუნქტში მითითებული ფაქტორები**, როგორცაა: მომავალი ფულადი ნაკადებების

შეფასებები; ფულის დროითი ღირებულება; ფულადი ნაკადებისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობების ტვირთის საკუთარ თავზე აღება (რისკის პრემია ან დისკონტი); ლიკვიდურობა და სხვა. გამოთვლებში გამოიყენება სტატისტიკური და მათემატიკური მეთოდები.

2.7. წარდგენა და ახსნა-განმარტებები

აგარიშვალდებული საწარმო აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ინფორმაციას საზოგადოებას აწვდის „ფინანსურ ანგარიშგებაში“ ინფორმაციის წარდგენის და ახსნა-განმარტების მეშვეობით.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციას ეფექტიანი საშუალებებით მიწოდება ამ ინფორმაციას უფრო შესაბამისს ხდის და ხელს უწყობს საწარმო აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების სამართლიან წარდგენას. გარდა ამისა, აუმჯობესებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის აღქმადობასა და შესადარისობას.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის ეფექტიანი საშუალებებით მიწოდებისთვის აუცილებელია:

- ა). აქცენტის გადატანა ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მიზნებსა და პრინციპებზე და არა შესაბამის წესებზე;
- ბ). ინფორმაციის იმგვარად კლასიფიცირება, რომ მსგავსი მუხლები ერთად იყოს დაჯგუფებული, ხოლო განსხვავებული მუხლები განცლაკვეებული იყოს;
- გ) ინფორმაციის იმგვარად აგრეგირება, რომ ის ბუნდოვანი არ გახდეს არასაჭირო დეტალების ან ზომიერად აღსანიშნავი აგრეგირების შედეგად (7.2).

უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა გადაწყვეტილებების მსგავსად, დანახარჯები ზღუდავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გადაწყვეტილებებსაც. მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ სარგებელი, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები მიიღებენ ამა თუ იმ

კონკრეტული ინფორმაციის წარდგენით ან ახსნა-განმარტებით, სავარაუდოდ, გაამართლებს თუ არა ამ ინფორმაციის მიწოდებასა და გამოყენებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს (7.3).

ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის ეფექტიანი საშუალებებით მიწოდების უზრუნველსაყოფად აუცილებელია, რომ სტანდარტებში ინფორმაციის წარდგენისა და ახსნა-განმარტებისთვის მოთხოვნების შემუშავებისას ბალანსი დამყარდეს ორ ასპექტს შორის:

ა). საწარმოთათვის მოქნილი მოქმედების საშუალების მიცემა შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდების საკითხში, რომელიც სამართლიანად ასახავს საწარმოს აქტივებს, ვალდებულებებს, საკუთარ კაპიტალს, შემოსავლებსა და ხარჯებს, და

ბ). ისეთი ინფორმაციის მიწოდების მოთხოვნა, რომელიც შესაძარისი იქნება როგორც ანაგრიშვალდებული საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის მონაცემების, ისე სხვადასხვა საწარმოს ერთი და იმავე საანგარიშგებო პერიოდის მონაცემების. (7.4).

აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია

კლასიფიკაცია არის აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლების ან ხარჯების დახარისხება საერთო მახასიათებლების საფუძველზე, წარდგენისა და ახსნა-განმარტების მიზნებისთვის. ამგვარ მახასიათებლებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება მუხლის ხასიათი, მისი როლი (ან ფუნქცია), საწარმოს სამეწარმეო საქმიანობაში და ასევე როგორ ხდება მისი შეფასება (7.7).

კლასიფიკაცია გამოიყენება ამა თუ იმ აქტივის ან ვალდებულებისთვის შერჩეული სააღრიცხვო ერთეულის მიმართ (იხ. 4.48-4.55). ზოგჯერ შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ამა თუ იმ აქტივის ან ვალდებულების კომპონენტებად დაყოფა და ამ კომპონენტების ცალკე კლასიფიცირება. ამის გაკეთება მიზანშეწონილი იქნება იმ შემთვევაში, თუკი ეს გააუმჯობესებდა მიღებული ფინანსური ანგარიშგების სარგებლიანობას. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს აქტივის და ვალდებულებების დაყოფა გრძელვადიან და მოკლევადიან კომპონენტებად და სხვ.

მისაღები არ არის აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფრვა, რადგან ისინი გამსხვავებული, არამსგავსი მუხლებია (7.10).

საკუთარი კაპიტალის კლასიფიკაცია

სასარგებლო ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველსაყოფად შესაძლოა აუცილებელი იყოს გარკვეული წილობრივი მოთხოვნების განცალკევებით კლასიფიცირება, თუკი ამ წილობრივ მოთხოვნებს განსხვავებული მახასიათებლები აქვს (7.13. 4.65)

სხვადასხვა კლასის წილობრივი მოთხოვნები, როგორცაა ჩვეულებრივი აქციები და პრივილეგირებული აქციები, შესაძლოა მათ მფლობელებს განსხვავებულ უფლებებს ანიჭებდეს, მაგალითად, საწარმოსგან ზოგიერთი ან ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი თანხის მიღებაზე, როგორცაა: დივიდენდები, თუ საწარმო გადაწყვეტს დივიდენდების გაცემას უფლებამოსილ აქციონერებზე; შემოსავალი, რომელსაც საწარმო იღებს წილობრივი მოთხოვნების ან სრულად დაკმაყოფილების შედეგად საწარმოს ლიკვიდაციისას, ან ნაწილობრივი დაკმაყოფილების შედეგად ნებისმიერ სხვა დროს; ან სხვა წილობრივი მოთხოვნები (4.65).

სასარგებლო ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველსაყოფად შესაძლოა აუცილებელი იყოს გარკვეული წილობრივი მოთხოვნების განცალკევებით კლასიფიცირება, თუკი ამ წილობრივ მოთხოვნებს განსხვავებული მახასიათებლები აქვს (იხ. პუნქტი 4.65). სასარგებლო ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველსაყოფად შესაძლოა აუცილებელი იყოს საკუთარი კაპიტალის კომპონენტების განცალკევებით კლასიფიცირება, თუკი ამ კომპონენტებიდან ზოგიერთზე ვრცელდება განსაკუთრებული სამართლებრივი, მარეგულირებელი ან სხვა მოთხოვნები. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში, საწარმოს წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე განაწილებების გაცემის უფლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აქვს, თუ მას საკმარისი ე.წ. გასანაწილებელი რეზერვები გააჩნია (იხ. პუნქტი 4.66). ამ

რეზერვების განცალკევებით წარდგენამ ან ახსნა-განმარტებამ შესაძლოა მოგვცეს სასარგებლო ინფორმაცია.

შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაცია

კლასიფიკაცია გამოიყენება:

ა). ამა თუ იმ აქტივის ან ვალდებულებისთვის შერჩეული სააღრიცხვო ერთეულის შედეგად წარმოქმნილი შემოსავლებისა და ხარჯების მიმართ; ან

ბ). ამგვარი შემოსავლებისა და ხარჯების კომპონენტების მიმართ, თუ ამ კომპონენტებს განსხვავებული მახასიათებლები აქვს და ცალ-ცალკეა განსაზღვრული. მაგალითად, აქტივის მიმდინარე ღირებულების ცვლილება შეიძლება მოიცავდეს მისი ღირებულების ცვლილების შედეგსა და დარიცხულ პროცენტს. ამ კომპონენტების განცალკევებით კლასიფიცირება მიზანშეწონილი იქნება იმ შემთხვევაში, თუ ამით გაუმჯობესდება ამგვარი კლასიფიკაციის შედეგად მიღებული ინფორმაციის სარგებლიანობა.

მოგება/ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლების ანგარიშგება

შემოსავლები და ხარჯები კლასიფიცირდება და აისახება:

ა). მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში ან

ბ). მოგება/ზარალის ანგარიშგების გარეთ, სხვა სრულ შემოსავალში (7.15).

საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის ძირითადი წყარო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაა. ეს ანგარიშგება მოიცავს მოგების ან ზარალის ჯამურ თანხას, რაც საწარმოს მოცემული პერიოდის ფინანსურ შედეგებს ძალიან განზოგად-ებულად გვიჩვენებს. ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მომხმარებელი ანალიზში ამ ჯამურ თანხას ამოსავალ ბაზად იყენებს, ან როგორც საწარმოს მოცემული პერიოდის ფინანსური შედეგების ძირითად ინდიკატორს. თუმცა, საწარმოს კონკრეტული პერიოდის ფინანსური შედეგების გასაგებად საჭიროა ყველა აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯის, მათ შორის სხვა სრულ შემოსავალში

ასახული შემოსავლებისა და ხარჯების, ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სხვა ინფორმაციის გაანალიზება (7.16).

ვინაიდან საწარმოს კონკრეტული პერიოდის ფინანსური შედეგების შესახებ ინფორმაციის ძირითადი წყარო „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ პრინციპში, ყველა შემოსავალი და ხარჯი ამ ანგარიშგებაში აისახება. თუმცა, სტანდარტების შემუშავების პროცესში, საბჭომ შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ, გამონაკლის შემთხვევებში, აქტივის ან ვალდებულების მიმდინარე ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილი შემოსავალი ან ხარჯები უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში, როდესაც ამის შედეგად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უფრო შესაბამისი ინფორმაცია აისახება, ან მიიღწევა საწარმოს მოცემული პერიოდის ფინანსური შედეგების უფრო სამართლიანი წარდგენა (7.17).

შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც პირვანდელი ღირებულების შეფასების საფუძვლის გამოყენებისას წარმოიშობა, აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ასე ხდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ასეთი ტიპის შემოსავლები და ხარჯები ცალკეა განსაზღვრული, როგორც აქტივის ან ვალდებულების მიმდინარე ღირებულების ცვლილების გამომწვევი ერთ-ერთი კომპონენტი. მაგალითად, თუ ფინანსური აქტივი შეფასებულია მიმდინარე ღირებულებით და საპროცენტო შემოსავალი ღირებულების სხვა ცვლილებებისგან განცალკევებით არის განსაზღვრული, საპროცენტო შემოსავალი აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (7.18).

პრინციპში, რომელიმე ერთი პერიოდის სხვა სრულ შემოსავალში ასახული შემოსავლები და ხარჯები რომელიმე მომავალ პერიოდში სხვა სრული შემოსავლიდან რეკლასიფიცირდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როდესაც ამის შედეგად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უფრო შესაბამისი ინფორმაცია აისახება, ან მიიღწევა საწარმოს ამ მომავალი პერიოდის ფინანსური შედეგების უფრო სამართლიანი წარდგენა. თუმცა, როდესაც არ არსებობს აშკარა საფუძველი იმ პერიოდის დასადგენად, როდესაც რეკლასიფიკაციით ამგვარ შედეგს მივიღებთ, ან

რეკლასიფიკაციისთვის შესაფერისი თანხის დასადგენად, საბჭომ სტანდარტების შემუშავების პროცესში შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ შემდგომში არ უნდა მოხდეს სხვა სრულ შემოსავალში ასახული შემოსავლებისა და ხარჯების რეკლასიფიკაცია.

აგრეგირება

აგრეგირება არის ისეთი აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლების ან ხარჯების გაერთიანება, რომლებსაც საერთო მახასიათებლები აქვს და ერთსა და იმავე კლასიფიკაციას მიეკუთვნება (7.20).

აგრეგირება ინფორმაციას უფრო სასარგებლოს ხდის დიდი მოცულობის დეტალების შეჯამებით. თუმცა, აგრეგირების შედეგად იმალება ზოგიერთი ზემოაღნიშნული დეტალი. ამდენად, აუცილებელია ბალანსის დაცვა, რათა შესაბამისი ინფორმაცია ბუნდოვანი არ გახდეს დიდი მოცულობის უმნიშვნელო დეტალებით ან ზომად გადასული აგრეგირების შედეგად.

ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა ნაწილისთვის შესაძლოა აუცილებელი იყოს განსხვავებული დონის აგრეგირება. მაგალითად, როგორც წესი, **ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში** (ანგარიშგებებში) აისახება შეჯამებული ინფორმაცია, ხოლო უფრო დეტალური ინფორმაცია წარმოდგენილია შენიშვნებში (7.22).

2.8 კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

არსებობს კაპიტალის ფინანსური და ფიზიკური კონცეფციები.

კაპიტალის ფინანსური კონცეფციის თანახმად კაპიტალი, როგორც ინვესტირებული ფული ან ინვესტირებული მსყიდველობითი უნარი, გაიგივებულია საწარმოს ნეტო აქტივებთან ანუ საკუთარ კაპიტალთან.

კაპიტალის ფიზიკური კონცეფციის მიხედვით, კაპიტალი მიიჩნევა საწარმოს საოპერაციო სიმძლავრედ, რომელიც განისაზღვრება, მაგალითად პროდუქციის დღიური გამომუშავებით.

კაპიტალი, როგორც ინვესტირებული ფული ან ინვესტირებული მსყიდველობითი უნარი, გაიგივებულია საწარმოს ნეტო აქტივებთან ან საკუთარ კაპიტალთან. კაპიტალის ფიზიკური კონცეფციის მიხედვით კი (რომელიც კაპიტალში საწარმოს საოპერაციო სიმძლავრეს გულისხმობს), კაპიტალად მიიჩნევა საწარმოო სიმძლავრე, რომელიც განისაზღვრება, მაგალითად პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) დღიური გამომუშავებით (8.1).

საწარმოს მიერ კაპიტალის შესაბამისი კონცეფციის შერჩევა უნდა გამომდინარეობდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მოთხოვნებიდან. მაგალითად:

კაპიტალის ფინანსური კონცეფცია გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები ძირითადად დაინტერესებულნი არიან ნომინალური დაბანდებული კაპიტალის, ან დაბანდებული კაპიტალის მსყიდველობითუნარიანობის შენარჩუნებით.

თუ მომხმარებელს ძირითადად აინტერესებს საწარმოს მიმდინარე სიმძლავრე, მაშინ გამოყენებულ უნდა იქნეს კაპიტალის ფიზიკური კონცეფცია. საწარმოს მიერ შერჩეული კონცეფცია მიუთითებს იმ მიზანს, რომელსაც ყურადღება ექცევა მოგების განსაზღვრისას, მიუხედავად იმისა, რომ ამ კონცეფციის პრაქტიკულ გამოყენებას შესაძლოა თან ახლდეს გარკვეული სიძნელეები, შეფასებასთან დაკავშირებით.

კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები და მოგების განსაზღვრა

ზემოთ განხილულ კაპიტალის კონცეფციებს შეესაბამება კაპიტალის შენარჩუნების შემდეგი კონცეფციები:

ა). **კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფცია.** ამ კონცეფციის თანახმად საწარმოს მიერ მოგების აღიარება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ნეტო (წმინდა) აქტივების ფულადი ღირებულება (სხვაობა აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის) საანაგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღემატება ნეტო აქტივების ფულად ღირებულებას წლის დასაწყისიდან, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყოველწლიური

გადანაწილებისა და მესაკუთრეთა მიერ განხორციელებული, ყოველგვარი დამატებითი შენატანების გამოქვითვის შემდეგ.

კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნება იზომება ნომინალურ ფულად ერთეულებში, ან მუდმივი მსყიდველობითუნარიანობით;

ბ). კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად საწარმოს მიერ მოგების აღიარება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც საანაგისწორებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს ფიზიკური მწარმოებლურობა (ან მიმდინარე სიმძლავრე) აღემატება საწარმოს მწარმოებლურობას (ან რესურსებს ან სახსრებს, რომელიც საჭიროა მიმდინარე სიმძლავრის მისაღწევად) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყოველნაირი გადანაწილებისა და მესაკუთრეთა მიერ განხორციელებული დამატებითი შენატანების გამოქვითვის შედეგად (8.3).

კაპიტალის შენარჩუნების თითოეულ კონცეფციაში მთავარია ის, თუ როგორ განსაზღვრავს საწარმო კაპიტალს, რომელიც უნდა იყოს შენარჩუნებული. ეს კონცეფციები თვითონ უზრუნველყოფს კავშირს კაპიტალის კონცეფციებსა და მოგების კონცეფციებს შორის, რადგან იძლევა მოგების განსაზღვრის საფუძველს.

კაპიტალის ფიანსური შენარჩუნების კონცეფციის მიხედვით მხოლოდ ის თანხა არის მოგება, რომელიც წარმოიშობა შემოსული აქტივების გადამეტებით კაპიტალის შესანარჩუნებლად საჭირო თანხაზე.

კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, მოგება არის თანხა, რომელიც რჩება შემოსავლებიდან დანახარჯების გამოქვითვის შემდეგ. თუ დანახარჯები გადააჭარბებს შემოსავლს, მაშინ სხვაობა ზარალი იქნება (8.4).

კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, სააღრიცხვო შეფასების საფუძველად აღებულ უნდა იქნეს მიმდინარე ღირებულება. ხოლო, კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფცია არ მოითხოვს შეფასების რომლიმე განსაკუთრებული მეთდის გამოყენებას. აქ შეფასების საფუძვლის შერჩევა

დამოკიდებულია ფინანსური კაპიტალის ტიპზე, რომლის შენარჩუნებაც აინტერესებს საწარმოს (8.5).

კაპიტალის შენარჩუნების ორ კონცეფციას შორის პრინციპული განსხვავება საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების ფასების ცვლილებების შედეგების ასახვის წესში მდგომარეობს.

ზოგადად, საწარმოს კაპიტალი შენარჩუნებულად მიიჩნევა, თუ მას საანაგრიშებო პერიოდის ბოლოს ექნება იმავე რაოდენობის კაპიტალი, რაც პერიოდის დასაწყისში. ნებისმიერი მეტობა პერიოდის დასაწყისისათვის არსებულ კაპიტალზე, რომლის შენარჩუნებაც მოითხოვება, არის საწარმოს მოგება.

კაპიტალის შენარჩუნების რეგულირება

აქტივებისა და ვალდებულებების გადაფასების, ან გადაანგარიშების პროცესი იწვევს საკუთარი კაპიტალის შესაბამის ცვლილებას. მიუხედავდ იმისა, რომ კაპიტალის ცვლილება (ზრდა ან შემცირება) თავსებადია შემოსავლებისა და ხარჯების ცნებასთან, იგი არ აისახება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. ამიტომ, ეს თანხები საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობაში აღირიცხება როგორც კაპიტალის შენარჩუნების კორექტირება ან, როგორც გადაფასების რეზერვი (8.10).

თემა 3. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო
2. ძირითადი შინაარსი: აღიარება და შეფასება, წარდგენა და განმარტებითი შენიშვნები, ფასს-ებზე გადასვლის ახსნა
3. დასკვნის საფუძველი
4. მითითებები დანერგვაზე

ტერმინების განმარტება

ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი

ყველაზე ადრინდელი პერიოდის დასაწყისი, რომლის-თვისაც საწარმო წარადგენს სრულყოფილ შესადარის ინფორმაციას ფასს-ების შესაბამისად, **ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში.**

პირობითი საწყისი ღირებულება

თვითღირებულების ან ამორტიზებული ღირებულების შემცვლელად გამოყენებული სიდიდე მოცემული თარიღისათვის. შემდგომში დარიცხული ცვეთა ან ამორტიზაცია გულისხმობს, რომ საწარმომ თავდაპირველად აქტივი ან ვალდებულება მოცემული თარიღისათვის აღიარა და მისი ღირებულება პირობით საწყის ღირებულებას უდრიდა.

რეალური ღირებულება

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს

<p>ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება</p>	<p>შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს შეფასების თარიღისთვის. (იხ ფასს 13)</p> <p>პირველი წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც საწარმო იყენებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს-ებს), ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ მისი აშკარა და უპირობო განაცხადის შესაბამისად.</p>
<p>ფასს-ების შესაბამისი პირველი საანგარიშგებო პერიოდი</p>	<p>ბოლო საანგარიშგებო პერიოდი, რომელსაც მოიცავს საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება.</p>
<p>საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)</p>	<p>საწარმო, რომელიც წარადგენს ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებას.</p> <p>ა) ფინანსური ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები. მოიცავს:</p> <p>ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;</p> <p>ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს; და</p> <p>გ) ინტერპრეტაციებს, რომელიც შემუშავებულია ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის ან ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის მიერ.</p>
<p>ფასს-ების შესაბამისი - საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება</p>	<p>საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის.</p>

ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები აღრიცხვის საფუძველი, რომელსაც საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, იყენებდა ფასს-ამდე.

მიზანი

ფასს 1-ის მიზანია უზრუნველყოს, რომ საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება და ამ საანგარიშგებო პერიოდის ნაწილის შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, წარმოადგენდეს მაღალი ხარისხის ინფორმაციას, რომელიც:

- ა) გამჭვირვალე იქნება მომხმარებლისათვის და შესადარისი ყველა წარდგენილი პერიოდის;
- ბ) უზრუნველყოფს შესაფერის ამოსავალ ბაზას ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (ფასს-ებით) აღრიცხვის საწარმოებლად; და
- გ) შეიძლება მიღებულ იქნეს ისეთი დანახარჯებით, რომელიც არ აღემატება მომხმარებელთათვის მისაღებ სარგებელს.

მოქმედების სფერო

საწარმომ ფასს 1 უნდა გამოიყენოს:

- 1) ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
- 2) ყოველ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ასეთი არსებობს.

საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება მაშინ არის პირველი წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც საწარმო ფასს-ებს იყენებს და მის მიერ გაკეთებულია აშკარა და უპირობო განაცხადი ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ. [ფასს 1, p.3]

ფასს-ებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებად მიიჩნევა, თუ მაგალითად, საწარმომ:

- ა) წინა პერიოდების ყველაზე ბოლო ფინანსური ანგარიშგება წარადგინა:
 - ეროვნული მოთხოვნების თანახმად, რომლებიც არ შეესაბამება ფასს-ებს ყველა ასპექტში;
 - ფასს-ების შესაბამისად ყველა საკითხში, გარდა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავდა აშკარა და უპირობო განაცხადს ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ;
 - რომელიც შეიცავდა ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ ზოგიერთ აშკარა განაცხადს, მაგრამ არა ყველას.
 - ფასს-თან შეუსაბამო ეროვნული მოთხოვნების თანახმად, გამოიყენა ზოგიერთი ფასს ისეთი მუხლების აღსარიცხად, რომლებისთვისაც ეროვნული მოთხოვნები არ არსებობდა; ან
- ბ) ფასს-ების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა მხოლოდ შიდა მოხმარებისათვის და ხელმისაწვდომი არ გახადა საწარმოს მესაკუთრეთა ან სხვა გარე მომხმარებელთათვის;
- გ) ანგარიშგების პაკეტი ფასს-ების მიხედვით მოამზადა კონსოლიდაციის მიზნით, მაგრამ საწარმოს არ მოუმზადებია ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი ისე, როგორც განსაზღვრულია ბასს 1-ით – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“; ან
- დ) არ წარუდგენია წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებები.

ფასს 1 მაშინ გამოიყენება, როცა საწარმო პირველად იყენებს ფასს-ებს. იგი არ გამოიყენება, როცა, მაგალითად, საწარმომ:

- ა) შეწყვიტა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ეროვნული მოთხოვნების შესაბამისად, რომელსაც ადრე წარადგენდა ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპლექს-

ტთან ერთად და შეიცავდა ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ აშკარა და უპირობო განაცხადს;

ბ) წინა წელს ფინანსური ანგარიშგება წარადგინა ეროვნული მოთხოვნების თანახმად და ეს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდა ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ აშკარა და უპირობო განაცხადს; ან

გ) წინა წელს წარადგინა ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეიცავდა ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ აშკარა და უპირობო განაცხადს, მაშინაც კი, თუ აუდიტორებმა ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი აუდიტორული დასკვნა გასცეს.

საწარმომ, რომელმაც პირველად გამოიყენა ფასს-ები წინა საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ მისი წინა პერიოდების უკანასკნელი წლიური ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს აშკარა და უპირობო განაცხადს ფასს-ებთან შესაბამისობის შესახებ, უნდა გამოიყენოს ან ფასს 1, ან ფასს-ები გამოიყენოს **რეტროსპექტულად ბასს 8-ის** – "სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები" – შესაბამისად იმგვარად, თითქოს საწარმოს არასდროს შეუწყვეტია ფასს-ების გამოყენება. [ფასს 1, p. 4ა]

ფასს 1 არ ეხება იმ საწარმოთა სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებს, რომლებიც უკვე იყენებენ ფასს-ებს.

აღიარება და შეფასება

ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

საწარმომ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის უნდა მოამზადოს და წარადგინოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომელიც წარმოადგენს ფასს-ების შესაბამისი აღრიცხვის ამოსავალ ბაზას.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

საწარმომ ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ყველა პერიოდისათვის. ეს სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა ემორჩილებოდეს ყველა იმ ფასს-ს, რომელიც ძალაშია ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. [ფასს 1 3.7]

მაგალითი: ფასების ბოლო ვერსიის გამოყენება

საწარმოსათვის ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი 2015 წლის 31 დეკემბერია. საწარმომ გადაწყვიტა ამ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესადარისი ინფორმაციის წარდგენა მხოლოდ ერთი წლისათვის. ამგვარად, მისი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღია საქმიანობის დაწყება 2014 წლის 1 იანვარს (ან, რაც იგივეა, საქმიანობის დამთავრება 2013 წლის 31 დეკემბერს). საწარმო ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ყოველწლიურად წარადგენდა 31 დეკემბრისათვის, მათ შორის 2014 წლის 31 დეკემბერს.

სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენება

საწარმოს მოეთხოვება იმ ფასს-ის გამოყენება, რომლებიც ძალაშია 2015 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული პერიოდისათვის:

- ა) ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მოსამზადებლად 2014 წლის 1 იანვრისათვის; და
- ბ) 2015 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, 2015 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის სრული შემოსავლი ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშ-

გების, ასევე განმარტებითი შენიშვნების (2014 წლის შესადარისი ინფორმაციის გათვალისწინებით) მოსამზადებლად და წარსადგენად.

თუ რომელიმე ახალი ფასს ჯერ კიდევ არაა სავალდებულო, მაგრამ დასაშვებია მისი ვადაზე ადრე გამოყენება, საწარმოს უფლება ეძლევა, მაგრამ არ მოეთხოვება ამ ფასის გამოყენება თავის პირველ ფასს-ების შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საწარმომ ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში:

- ა) უნდა აღიაროს ყველა აქტივი და ვალდებულება, რომელთა აღიარება მოთხოვნილია ფასს-ებით;
- ბ) არ უნდა აღიაროს მუხლები აქტივებად და ვალდებულებებად, თუ ფასს-ებით არ დაიშვება ასეთი აღიარება;
- გ) **ხელახლა** უნდა მოახდინოს ისეთი მუხლების კლასიფიცირება, რომელსაც ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით აღიარებდა, როგორც ერთი სახის აქტივს, ვალდებულებას ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტს, მაგრამ წარმოადგენს განსხვავებული სახეობის აქტივს, ვალდებულებას ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტს ფასს-ების თანახმად; და
- დ) უნდა გამოიყენოს ფასს ყველა აღიარებული აქტივისა და ვალდებულების შესაფასებლად.

სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც საწარმო იყენებს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, შეიძლება განსხვავდებოდეს იმისგან, რასაც ის იმავე თარიღისათვის იყენებდა ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების თანახმად. აქედან გამომდინარე, შესწორებები წარმოიქმნება ფასს-ებზე გადასვლის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან და ოპერაციებიდან. ამგვარად, საწარმომ ეს შესწორებები პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაში უნდა აღიაროს (ან, თუ მისაღებია, საკუთარი კაპიტალის სხვა კატეგორიაში) ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის. [ფასს 1, პ.11]

ფასს 1 ადგენს ორი კატეგორიის გამონაკლისს იმ პრინციპიდან, რომ საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება უნდა დაექვემდებაროს თითოეულ ფასს-ს:

- ა) კრძალავს სხვა ფასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნის რეტროსპექტულ გამოყენებას (14-17-ე პუნქტები და ბ დანართი);
- ბ) ანთავისუფლებს საწარმოებს სხვა ფასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნისგან (დანართი გ).

გამონაკლისები სხვა ფასს-ის რეტროსპექტულ გამოყენებაში

სააღრიცხვო შეფასებები

საწარმოს მიერ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის, ფასს-ების თანახმად განსაზღვრული შეფასებები შესადარისი უნდა იყოს ამავე თარიღისათვის ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით გამოთვლილი შეფასებების (სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების ამსახველი შესწორებების შემდეგ), თუ არ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ ის შეფასებები მცდარი იყო. [ფასს 1, პ.14]

საწარმომ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღის შემდეგ შეიძლება ინფორმაცია მიიღოს იმ შეფასებებზე, რომელიც განსაზღვრა ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით. საწარმო უნდა მიუდგეს ამ ინფორმაციის მიღებას, როგორც საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არამაკორექტირებელ მოვლენებს ბასს 10-ის – „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ – თანახმად. [ფასს 1, პ.15] მაგალითად, დავუშვათ საწარმოს ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი 2014 წლის 1 იანვარია, ხოლო 2014 წლის 15 ივლისის ახალი ინფორმაცია მოითხოვს 2013 წლის 31 დეკემბერს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით განსაზღვრული შეფასებების გადახედვას. საწარმომ ახალი ინფორმაცია არ უნდა ასახოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც

შეფასება საჭიროებს შესწორებას სააღრიცხვო პოლიტიკაში არსებული განსხვავების გამო ან, თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ შეფასება მცდარი იყო). ნაცვლად ამისა, საწარმომ ეს ახალი ინფორმაცია უნდა ასახოს 2014 წლის 31 დეკემბრით დამთავრებული წლის მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ არსებობს, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში).

ფასს-ებზე გადასვლის ახსნა

საწარმომ უნდა ახსნას, რა გავლენა იქონია ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებიდან ფასს-ებზე გადასვლამ მის საანგარიშგებო ფინანსურ მდგომარეობაზე, ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე.

საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს:

ა) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მომზადებული საანგარიშგებო პერიოდის საკუთარი კაპიტალის შეჯერებას ფასს-ებით წარმოდგენილ საკუთარ კაპიტალთან, ორი შემდეგი თარიღისათვის:

- ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის; და
- უკანასკნელი საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის, რომელიც წარმოდგენილია საწარმოს ყველაზე ბოლოდროინდელ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

ბ) საწარმოს ყველაზე ბოლოდროინდელ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი, ფასსების შესაბამისად გამოთვლილი უკანასკნელი პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავლის შეჯერებას. ამ შეჯერების ამოსავალი ბაზა უნდა იყოს იმავე პერიოდის, ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით გამოთვლილი მთლიანი სრული შემოსავალი, თუ საწარმო არ წარადგენს ამგვარ ჯამურ თანხას, მაშინ მან უნდა წარადგინოს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით გამოთვლილი მთლიანი სრული შემოსავალი.

ველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით გამოთვლილი მოგება ან ზარალი;

გ) განმარტებებს, თუ საწარმო აღიარებს ან პირიქით აუქმებს გაუფასურების ზარალს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში – რომლებიც მოთხოვნილი იქნებოდა ბასს 36-ით – „აქტივების გაუფასურება“, თუკი საწარმოს აღიარებული ან ანულირებული ექნებოდა გაუფასურების ეს ზარალი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღით დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდში.

რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება

თუ საწარმო ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების, საინვესტიციო ქონების ან არამატერიალური აქტივების მუხლებისათვის, რეალურ ღირებულებას იყენებს, როგორც პირობით საწყის ღირებულებას¹, მაშინ განმარტებული უნდა იყოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თითოეული მუხლისათვის:

- ა) ამ რეალური ღირებულებების აგრეგირებული სიდიდე; და
- ბ) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისი საანგარიშგებო საბალანსო ღირებულებების მთლიანი შესწორების თანხა.

პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება შვილობილ, ერთობლივი და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციებისთვის

¹ თვითღირებულების ან ამორტიზებული ღირებულების შემცვლელად გამოყენებული სიდიდე მოცემული თარიღისათვის. შემდგომში დარიცხული ცვეთა ან ამორტიზაცია გულისხმობს, რომ საწარმომ თავდაპირველად აქტივი ან ვალდებულება მოცემული თარიღისათვის აღიარა და მისი ღირებულება პირობით საწყის ღირებულებას უდრიდა.

თუ საწარმო პირობით საწყის ღირებულებას იყენებს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შვილობილი, ერთობლივი ან მეკავშირე საწარმოებისთვის, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) პირობითი საწყისი ღირებულების აგრეგირებული თანხა იმ ინვესტიციებისთვის, რომლისთვისაც პირობითი საწყისი ღირებულება არის ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით გამოთვლილი საბალანსო ღირებულება;

ბ) პირობითი საწყისი ღირებულების აგრეგირებული თანხა იმ ინვესტიციებისთვის, რომლისთვისაც პირობითი საწყისი ღირებულება არის რეალური ღირებულება; და

გ) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით წარდგენილი საბალანსო ღირებულებების კორექტირების აგრეგირებული თანხა.

დანართი ბ

გამონაკლისები სხვა ფასს-ების რეტროსპექტულ გამოყენებაში

ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტა

საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ფასს 9-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ – აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად იმ ოპერაციებისათვის, რომლებიც განხორციელდა ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისთვის, ან მის შემდეგ. მაგალითად, თუ საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების თანახმად შეწყვიტა არაწარმოებული ფინანსური აქტივის ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულების აღიარება, როგორც ფასს-ებზე გადასვლის თარიღამდე შესრულებული ოპერაციის შედეგი, მაშინ მან ეს აქტივები და ვალდებულებები არ უნდა აღიაროს ფასს-ების შესაბამისად (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ისინი

აღიარების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს უფრო გვიანდელი ოპერაციის ან მოვლენის შედეგად)

არამაკონტროლებელი წილი

საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღიდან **პერსპექტიულად** უნდა გამოიყენოს ფასს 10-ის შემდეგი მოთხოვნები:

ა) მთლიანი სრული შემოსავალი მიეკუთვნება სათავო საწარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ წილს მაშინაც კი, თუ ეს გამოიწვევს არამაკონტროლებელი წილის უარყოფით ნაშთს;

ბ) შვილობილ საწარმოში სათავო საწარმოს საკუთრების წილის დონეში მომხდარი ისეთი ცვლილებების აღრიცხვას, რომელიც არ იწვევს შვილობილ საწარმოზე კონტროლის დაკარგვას; და

გ) შვილობილ საწარმოზე კონტროლის დაკარგვის აღრიცხვის წესის შესახებ და ფასს 5- ის – " გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები " შესაბამისი მოთხოვნები.

სახელმწიფო სესხები

საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ყველა სახელმწიფო სესხის კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ბასს 32-ის – "ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა" -შესაბამისად, იმის მიუხედავად, სესხი მიღებული აქვს როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ წილობრივი ინსტრუმენტი. საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, **ფასს 9-ისა** – "ფინანსური ინსტრუმენტები" და **ბასს 20-ის** – " სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები " – მოთხოვნები უნდა გამოიყენოს **პერსპექტიულად** სახელმწიფო სესხების მიმართ, რომლებიც არსებობდა ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისთვის.

დანართი გ

გამონაკლისები საწარმოთა გაერთიანებიდან

1) საწარმოს, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, უფლება აქვს არ გამოიყენოს ფასს 3 რეტროსპექტულად, საწარმოთა წარსული გაერთიანებების მიმართ, თუ ეს გაერთიანებები, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღამდე მოხდა. თუმცა, თუ საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ხელახლა ამზადებს ინფორმაციას რომელიმე საწარმოთა გაერთიანებაზე ფასს 3-თან შესაბამისობის მისაღწევად, მან უნდა გადაიანგარიშოს ყველა მომდევნო თარიღის საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაცია და ამავე თარიღიდან გამოიყენოს ასევე ფასს 10-იც (შესწორებული 2008 წელს).

მაგალითად, თუ საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ამჯობინებს 2014 წლის 30 ივნისისათვის მომხდარი საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაციის გადაანგარიშებას, მან უნდა გადაიანგარიშოს ყველა საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაცია, რომლებიც 2014 წლის 30 ივნისსა და ფასს-ებზე გადასვლის თარიღს შორის მოხდა და 2014 წლის 30 ივნისიდან უნდა გამოიყენოს ასევე ფასს 10.

2) საწარმოს არ სჭირდება ბასს 21-ის – „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ – რეტროსპექტული გამოყენება იმ რეალური ღირებულების კორექტირებებისა და გუდვილისათვის, რომლებიც ფასს-ებზე გადასვლის თარიღამდე მომხდარ საწარმოთა გაერთიანებებში წარმოიშვა.

დანართი დ

განთავისუფლება სხვა ფასს-დან

პირობითი საწყისი ღირებულება

საწარმოს შეუძლია ფასს-ებზე გადასვლის თარიღის შესაბამისი, ძირითადი საშუალების მუხლის რეალური ღირებულების გამოყენება მის პირობით საწყის ღირებულებად.

დანახარჯი, შექმნის თარიღისათვის რეალური ღირებულების ტოლია. ამის გამო, რეალური ღირებულების, როგორც აქტივის პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება ნიშნავს, რომ საწარმო ანგარიშგებაში წარადგენს იმავე ღირებულებით მონაცემებს, როგორც ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის შექმნილ, მომსახურების იმავე პოტენციალის მქონე აქტივს ექნებოდა.

ფასს ზღუდავს რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენებას ისეთი აქტივებისათვის, რომელთათვის გადანგარიშების დანახარჯები, სავარაუდოდ, მომხმარებლებისათვის მცირე სარგებლის მქონე იქნება, ესენია: ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება (თუ საწარმო ირჩევს ბასს 40-ის "საინვესტიციო ქონება" თვითღირებულების მოდელის გამოყენებას) და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებს შეზღუდვის კრიტერიუმებს (ფასს-ის მე-16 და მე-18 პუნქტები).

სხვა ვალუტაში გადანგარიშებით წარმოშობილი დაგროვილი საკურსო სხვაობები
ფასს-ების პირველად გამოყენებელი საწარმო არ საჭიროებს განსაზღვროს დაგროვილი საკურსო სხვაობები ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის (21-ე და 22-ე პუნქტები).

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები

ბასს 32 საწარმოსაგან მოითხოვს დასაწყისში რთული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფას ვალდებულებად და საკუთარი კაპიტალის შემადგენელ ნაწილად. ბასს 32-ის რეტროსპექტული გამოყენება მოიცავს კაპიტალის ორ ნაწილად გაყოფას მაშინაც კი, თუ ვალდებულების კომპონენტი უკვე აღარ წარმოადგენს გადასახდელს. პირველი ნაწილი გაუნაწილებელ მოგებაში აისახება და ვალდებულების კომპონენტზე წარმოქმნილი დაგროვილი პროცენტია. მეორე ნაწილი კი არის ინსტრუმენტის წილობრივი კომპონენტი.

ფასს 1 ადგენს, თუ ვალდებულებითი კომპონენტი აღარ წარმოადგენს გადასახდელს ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის, ფასს-ების პირველად გამომყენებელი საწარმო არ საჭიროებს ვალდებულების კომპონენტზე დაგროვილი პროცენტის განაცალკევებას საკუთარი კაპიტალის კომპონენტისაგან (23-ე პუნქტი).

მომხმარებელთათვის სასარგებლო ინფორმაცია

საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები უნდა შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში ჩამოყალიბებულ მოთხოვნებს. კერძოდ, ფინანსური ანგარიშების დანიშნულებაა უზრუნველყოს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების შესახებ, რომელსაც გამოიყენებენ მომხმარებელთა ფართო წრეები ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრულია ოთხი ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც ფინანსურ ანგარიშებაში მოცემულ ინფორმაციას მომხმარებელთათვის სასარგებლოდ აქცევს. ინფორმაცია უნდა იყოს:

- ა) მომხმარებელთათვის ადვილად გასაგები (აღქმადობა);
- ბ) შესაბამისი მომხმარებელთა გადაწყვეტილების მიღების პროცესში წარმოშობილი საჭიროებების;
- გ) **საიმედო:**
 1. სარწმუნოდ უნდა წარმოაჩენდეს ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებს, რომლებსაც წარმოადგენენ ან მოსალოდნელია, რომ წარმოადგენენ;
 2. უნდა წარმოადგენდეს ოპერაციებს და სხვა მოვლენებს, მათი არსისა და ეკონომიკური შინაარსის შესაბამისად და არა უბრალოდ მათი იურიდიული ფორმის მიხედვით;
 3. უნდა იყოს ნეიტრალური, ანუ მიუკერძოებელი;

4. უნდა ებრძოდეს გაურკვევლობებს, რომლებიც აუცილებლად ახლავს მრავალ მოვლენას და გარემოებას, **წინდახედულობის** გამოყენებით;

5. უნდა იყოს დასრულებული **არსებითობისა და ღირებულების** ფარგლებში.

6. **შესადარისი** ერთი საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციასთან და სხვა საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციასთან.

ალიარება

საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ების შესაბამისი **საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება** არის **საბუღალტრო საქმიანობის დასაწყისი ფასს-ებით, რომელიც:**

ა) უნდა მოიცავდეს ყველა აქტივსა და ვალდებულებას, რომელთა ალიარება მოთხოვნილია ფასს-ებით,

ბ) არ უნდა წარმოადგენდეს მუხლებს აქტივებად და ვალდებულებებად, თუ ფასს-ების თანახმად ისინი არ ექვემდებარება ალიარებას.

შეფასება

ყველა აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებით შეფასება ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის არ არის მიზანშეწონილი. საწარმოს შეუძლია ზოგიერთი მუხლისათვის გამოიყენოს **ხარჯებზე დაფუძნებული შეფასება**.

ფასს-ების პირველად გამომყენებელმა საწარმომ ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ალიარებული ყველა **აქტივი** და **ვალდებულება** უნდა შეაფასოს ფასს-ების მოთხოვნის საფუძველზე. ეს საჭიროა, რათა საწარმოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია **გასაგები, შესაბამისი, საიმედო და შესადარისი** იყოს.

საწარმოთა გაერთიანება

ფასს 1 მოითხოვს, რომ საწარმოთა გაერთიანების დროს, მყიდველმა საწარმომ აღიაროს შექმნილი აქტივები და ვალდებულებები და შეაფასოს ისინი იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შექმნილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

მიუხედავად იმისა, რომ ფასს 1 საწარმოთა წარსული გაერთიანებისას **გუდვილზე**, სხვა შექმნილ აქტივებსა და მიღებულ ვალდებულებებზე ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მინიჭებულ სიდიდეებს განიხილავს, როგორც მათ პირობით საწყის ღირებულებას საწარმოთა გაერთიანების თარიღისათვის **ფასს-ების თანახმად, საწარმო საჭიროებს მათი საბალანსო ღირებულებების შესწორებას** ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შემდეგნაირად:

- ა) ფასს-ების თანახმად რეალური ღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულების სხვა ფორმებით შეფასებული აქტივები და ვალდებულებები: გადაფასდეს რეალური ღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულებით;
- ბ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებისთვისაც ფასს იყენებს **დანახარჯებზე დაფუძნებულ შეფასებას**: შესწორდეს საწარმოთა გაერთიანების თარიღიდან დაგროვილი ცვეთა ან ამორტიზაცია, თუ ის არ ეთანხმება ფასს-ებს. ცვეთა ეფუძნება პირობით საწყის ღირებულებას, რომელიც წარმოადგენს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით უშუალოდ საწარმოთა გაერთიანების შემდგომ არსებულ საბალანსო ღირებულებას;
- გ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებიც აღიარებული არ იყო ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით: შეფასდეს იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შექმნილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;
- დ) მუხლები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივებად და ვალდებულებებად აღიარების კრიტერიუმებს ფასს-ების თანახმად: ამოღებულ იქნეს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან.

ფასს-ების პირველად გამომყენებელმა საწარმომ უნდა ჩაატაროს გაუფასურების ფორმალური ტესტი ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ყველა გუდვილისათვის, რადგან ადრინდელ საყოველთაოდ მიღებულ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებს შესაძლოა მკაცრად არ მოეთხოვა შედარების ტესტი.

დასკვნის საფუძველი მოქმედების სფერო

საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები განისაზღვრება ისე, როგორც ეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებშია ჩამოყალიბებული. ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებაა უზრუნველყოს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების შესახებ, რომელსაც გამოიყენებენ მომხმარებელთა ფართო წრეები ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება არის საბუღალტრო საქმიანობის დასაწყისი ფასს-ებით.

შეფასება

ყველა აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულებით შეფასების მოთხოვნა ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის არ არის მიზანშეწონილი, საწარმოს შეუძლია ზოგიერთი მუხლისათვის გამოიყენოს ფასს-ებზე დაქვემდებარებულ ხარჯებზე დაფუძნებული შეფასება ამ თარიღამდე და მის შემდეგ.

ფასს-ების პირველად გამომყენებელმა საწარმომ ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ყველა აქტივი და ვალდებულება უნდა შეაფასოს ფასს-ების მოთხოვნის საფუძველზე. ეს საჭიროა, რათა

საწარმოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია გასაგები, შესაბამისი, საიმედო და შესადარისი იყოს

საწარმოთა გაერთიანება

მყიდველმა საწარმომ უნდა აღიაროს აქტივები და ვალდებულებები და შეაფასოს ისინი იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შეძენილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

ფასს-ების თანახმად, საწარმო საჭიროებს მათი საბალანსო ღირებულებების შესწორებას ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შემდეგნაირად: [დს37]

- ა) ფასს-ების თანახმად რეალური ღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულების სხვა ფორმებით შეფასებული აქტივები და ვალდებულებები: **გადაფასდეს რეალური ღირებულებით ან იმ სხვა სახის მიმდინარე ღირებულებით;**
- ბ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებისთვისაც ფასს იყენებს დანახარჯებზე დაფუძნებულ შეფასებას: **შესწორდეს საწარმოთა გაერთიანების თარიღიდან დაგროვილი ცვეთა ან ამორტიზაცია, თუ ის არ ეთანხმება ფასს-ებს. ცვეთა ეფუძნება პირობით საწყის ღირებულებას, რომელიც წარმოადგენს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით უშუალოდ საწარმოთა გაერთიანების შემდგომ არსებულ საბალანსო ღირებულებას;**
- გ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებიც აღიარებული არ იყო ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით: **შეფასდეს იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შეძენილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;**
- დ) მუხლები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივებად და ვალდებულებებად აღიარების კრიტერიუმებს ფასს-ების თანახმად: **ამოღებულ იქნეს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან.**

პირობითი საწყისი ღირებულება

ფასს ნებას რთავს საწარმოს, ზოგიერთ შემთხვევაში გამოიყენოს რეალური ღირებულება, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულება. [დს 42]

ამავე დროს ფასს ზღუდავს რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენებას ისეთი აქტივებისათვის, რომელთათვის გადანგარიშების დანახარჯები, სავარაუდოდ, მომხმარებლებისათვის მცირე სარგებლის მქონე და დამამძიმებელი იქნება, ესენია: ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება (თუ საწარმო ირჩევს ბასს 40-ის - "საინვესტიციო ქონება" - თვითღირებულების მოდელის გამოყენებას) და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებს შეზღუდვის კრიტერიუმებს (ფასს-ის მე-16 და მე-18 პუნქტები).

ბასს 16-ის – „ძირითადი საშუალებები“ – გადაფასების მოდელის თანახმად, თუ საწარმო გადააფასებს აქტივს, მაშინ მან უნდა გადააფასოს ამ კლასის ყველა აქტივი. ეს შეზღუდვა აბრკოლებს მხოლოდ იმ აქტივების შერჩევით გადაფასებას, რომელთა გადაფასებას კერძო შედეგებამდე მივყავართ. თუმცა, ბასს 36 - "აქტივების გაუფასურება" - მოითხოვს გაუფასურების შემოწმებას, თუ არსებობს აქტივის გაუფასურების მინიშნება. ამგვარად, თუ საწარმო რეალურ ღირებულებას იყენებს, როგორც პირობით საწყის ღირებულებას აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება მეტია მათთან დაკავშირებულ დანახარჯებზე, იგი ვერ უგულვებელყოფს მინიშნებებს, რომ სხვა აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება შესაძლოა მათ საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა დაეცეს. ამის გამო, ფასს არ ზღუდავს რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენებას აქტივების მთლიანი კლასებისათვის.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები

ბასს 32 საწარმოსაგან მოითხოვს დასაწყისში რთული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფას ვალდებულებად და საკუთარი კაპიტალის შემადგენელ ნაწილად. ბასს 32-ის რეტროსპექტული გამოყენება მოიცავს კაპიტალის ორ ნაწილად

გაყოფას მაშინაც კი, თუ ვალდებულების კომპონენტი უკვე აღარ წარმოადგენს გადასახდელს. პირველი ნაწილი გაუნაწილებელ მოგებაში აისახება და ვალდებულების კომპონენტზე წარმოქმნილი დაგროვილი პროცენტია. მეორე ნაწილი კი არის ინსტრუმენტის წილობრივი კომპონენტი. [დს56]

თუ ვალდებულების კომპონენტი აღარ წარმოადგენს გადასახდელს ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის, ფასს-ების პირველად გამომყენებელი საწარმო არ საჭიროებს ვალდებულების კომპონენტზე დაგროვილი პროცენტის განაცალკევებას საკუთარი კაპიტალის კომპონენტისაგან [დს 57]

არამაკონტროლებელი წილი

საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღიდან **პერსპექტიულად** უნდა გამოიყენოს **ფასს 10-ის** შემდეგი მოთხოვნები:

- ა) სრული შემოსავალი მიეკუთვნება სათავო საწარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ წილს მაშინაც კი, თუ ეს გამოიწვევს არამაკონტროლებელი წილის უარყოფით ნაშთს;
- ბ) შვილობილ საწარმოში სათავო საწარმოს საკუთრების წილის დონეში მომხდარი ისეთი ცვლილებების აღრიცხვას, რომელიც არ იწვევს შვილობილ საწარმოზე კონტროლის დაკარგვას; და
- გ) შვილობილ საწარმოზე კონტროლის დაკარგვის აღრიცხვის წესის შესახებ და ფასს 5-ის – " გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები " შესაბამისი მოთხოვნები.

მითითებები დანერგვაზე

ბასს 10 „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“

სააღრიცხვო შეფასებები

საწარმო იყენებს ბასს 10-ს იმის განსასაზღვრავად:

ა) ასახავს თუ არა ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება მოვლენას, რომელიც ფასს-ებზე გადასვლის თარიღის შემდეგ მოხდა; და

ბ) შესადარისი საბალანსო თანხები ფასს-ების შესაბამის სწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახავს თუ არა მოვლენას, რომელიც ამ შესადარისი პერიოდის დასრულების შემდეგ მოხდა.

საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი 2015 წლის 31 დეკემბერია და მოიცავს ერთი წლის შესადარის ინფორმაციას.

ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში 2013 და 2014 წლების 31 დეკემბრისათვის საწარმომ:

ა) გამოითვალა დარიცხული ხარჯებისა და ანარიცხების სააღრიცხვო შეფასებები ამ თარიღებისთვის;

ბ) დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის აღრიცხვისათვის გამოიყენა საკასო მეთოდი; და

გ) ანარიცხი არ აღიარა სასამართლო საქმისათვის, რომელიც გამოწვეული იყო 2014 წლის სექტემბერში მომხდარი მოვლენებით. როცა სასამართლო საქმე დასრულდა 2015 წლის 30 ივნისს, საწარმოს დაეკისრა 1,000-ის გადახდა, რაც 2015 წლის 10 ივლისს გადაიხადა.

ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმო ასკვნის, რომ მისი შეფასებები დარიცხული ხარჯებისა და ანარიცხებისათვის 2013 და 2014 წლების 31 დეკემბრისათვის ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით, გაკეთდა ფასს-ების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველზე. მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი დარიცხვისა და ანარიცხების შეფასებები გადაჭარბებული აღმოჩნდა, ხოლო ზო-

გიერთისა ნაკლები, საწარმო ასკვნის, რომ მისი შეფასებები მართებული იყო და ამგვარად, შეცდომას ადგილი არ ჰქონია. შედეგად, ამ შეფასებების გადაჭარბება და ნაკლებობა, თავის მხრივ, იწვევს სააღრიცხვო შეფასებების ჩვეულებრივ შესწორებას ბასს 8-ის თანახმად.

მოთხოვნათა გამოყენება

ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მომზადებისას 2014 წლის 1 იანვრისათვის და 2014 წლის 31 დეკემბრის შესადარისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისათვის საწარმო:

ა) არ შეასწორებს ადრინდელ შეფასებებს დარიცხული ხარჯებისა და ანარიცხებისათვის; და

სასამართლო საქმის ასახვის მიდგომა 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის დამოკიდებულია იმ მიზეზზე, რატომაც საწარმომ ანარიცხები არ აღიარა ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით ამ თარიღისათვის.

დაშვება 1 ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები შესამაბისობაში იყო ბასს 37-თან „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“. საწარმომ დაასკვნა, რომ აღიარების კრიტერიუმი არ კმაყოფილდებოდა. ამ შემთხვევაში, საწარმოს დაშვებები ფასს-ების თანახმად შესაბამისობაშია ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინებით გაკეთებულ დაშვებებთან. ამგვარად, საწარმო ანარიცხს არ აღიარებს 2004 წლის 31 დეკემბრისათვის.

დაშვება 2 ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები შეუსაბამო იყო ბასს 37-თან. ამგვარად, საწარმო სააღრიცხვო შეფასებებს ითვლის ბასს 37-ის შესაბამისად. ბასს 37-ის თანახმად, საწარმო განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ყველა ხელმისაწვდომი მტკიცებულების გათვალისწინებით, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენებით უზ-

რუნველყოფილი დამატებითი მტკიცებულებების ჩათვლით. ანალოგიურად, ბასს 10-ის - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები” თანახმად, სასამართლოს გადაწყვეტილება

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მაკორექტირებელ მოვლენას, თუ იგი ადასტურებს, რომ საწარმოს ამ თარიღისათვის ჰქონდა მიმდინარე მოვალეობა. ამ მაგალითში სასამართლოს გადაწყვეტილება ადასტურებს, რომ საწარმოს მოვალეობა ჰქონდა 2014 წლის სექტემბერში (როცა სასამართლო საქმის წარმომშობი მოვლენები განვითარდა). ამგვარად, საწარმო ანარცხს აღიარებს 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის. საწარმო ამ ანარცხს აფასებს 2015 წლის 10 ივლისს გადახდილი 1,000-ის დისკონტირებით, მის მიმდინარე ღირებულებამდე, ისეთი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც ექვემდებარება ბასს 37-ს და ასახავს საბაზრო პირობებს 2014 წ. 31 დეკემბრისათვის.

ბასს 12 მოგებიდან გადასახადი

საწარმო ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ბასს 12-ს „მოგებიდან გადასახადი” გამოიყენებს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებსა და საგადასახადო ბაზას შორის დროებითი სხვაობებისათვის.

ბასს 12-ის თანახმად, მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების შეფასება ასახავს საგადასახადო განაკვეთებს და საგადასახადო კანონებს, რომლებიც ძალაში იყო ან რეალურად მოქმედებდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. საწარმო მაშინ აღრიცხავს საგადასახადო განაკვეთებისა და საგადასახადო კანონების ცვლილებების ზეგავლენას, როცა ეს ცვლილებები ძალაშია ან რეალურად მოქმედებენ.

ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები”

თუ საწარმოს ცვეთის დარიცხვის მეთოდი და ნორმები ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებითაც და ფასს-

ებიტაც მისაღებია, იგი სასარგებლო მომსახურების ვადის ან **ცვეთის დარიცხვის მოდელის ნებისმიერ ცვლილებას** აღრიცხავს **პერსპექტიულად** იმ მომენტიდან, როცა ცვლის სააღრიცხვო შეფასებას. [ფასს-ის 31-32-ე პუნქტები და ბასს 16-ის 61-ე პუნქტი]. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს ცვეთის დარიცხვის მეთოდები და ნორმები ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით შეიძლება განსხვავდებოდეს იმათგან, რაც ფასს-ებით იქნებოდა მისაღები (მაგალითად, თუ ისინი გამოიყენებოდა მხოლოდ საგადასახადო მიზნებისათვის და არ ასახავს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის მართებულ შეფასებას). თუ ეს განსხვავებები არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, საწარმო ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეასწორებს დარიცხულ ცვეთას **რეტროსპექტიულად**, ისე, რომ იგი დაექვემდებაროს ფასს-ებს.

თუ საწარმო თავის სააღრიცხვო პოლიტიკად ირჩევს ბასს 16-ის გადაფასების მოდელს ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ან ყველა ჯგუფისათვის, იგი გადაფასების დაგროვილ ნამეტს საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტად აჩვენებს. გადაფასების ნამეტი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის ეფუძნება ამ თარიღისათვის აქტივის საბალანსო ღირებულებისა და მისი თვითღირებულების ან პირობითი საწყისი ღირებულების, შედარებას.

ბასს 17 „იჯარა“

ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის მოიჯარე ან მეიჯარე იჯარას განსაზღვრავს, როგორც საოპერაციოს ან ფინანსურს, იმ გარემოებების საფუძველზე, რომლებიც არსებობს იჯარის დასაწყისში. მოიჯარე და მეიჯარე შეიძლება შეთანხმდნენ იჯარის პირობების შეცვლაზე, გარდა ისეთი სახის იჯარის განახლებისა, რასაც შეიძლება გამოეწვია სხვაგვარი კლასიფიკაცია ბასს 17-ის თანახმად., შეცვლილი პირობები ძალაში რომ ყოფილიყო იჯარის დასაწყისიდან. გადასინჯული შეთანხმება ახალ ხელშეკრულებად განიხილება მისი მოქმედების

ვადის განმავლობაში. თუმცა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებაში, მაგალითად, ეკონომიკური მომსახურების ვადის ან საიჯარო ქონების ნარჩენი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები ან მოიჯარის მიერ პირობების შეუსრულებლობა არ წარმოშობს იჯარის ახალ კლასიფიკაციას.

ამონაგები

თუ საწარმომ მიიღო თანხები, რომლებიც ჯერ არ აღიარდება როგორც ამონაგები ბასს 18-ის თანახმად, საწარმო მიღებულ თანხებს აღიარებს ვალდებულებად ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ამ ვალდებულებას აღრიცხავს მიღებული თანხის სიდიდით.

საწარმოთა გაერთიანება

მაგალითი.

„ბ“ საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი 2015 წლის 31 დეკემბერია და მოიცავს მხოლოდ 2014 წლის შესადრის ინფორმაციას. 2011 წლის 1 ივლისს „ბ“ საწარმომ შეისყიდა „ც“ შვილობილი საწარმოს 100%. ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით „ბ“ საწარმომ:

ა) საწარმოთა გაერთიანებას „ბ“ საწარმოს მიერ შეძენის კლასიფიკაცია მიანიჭა.
ბ) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით 2013 წლის 31 დეკემბერს (ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი) შეძენილი აქტივები და მიღებული ვალდებულებები შემდეგი თანხებით შეაფასა:

1. **იდენტიფიცირებადი აქტივები** ვალდებულებების გამოკლებით, რომლებისთვისაც ფასს მოითხოვს თვითღირებულებაზე დაფუძნებულ შეფასებას საწარმოთა გაერთიანების შემდგომი თარიღისათვის: **200ფე** (150 საგადასახადო ბაზით და გამოსაყენებელი საგადასახადო განაკვეთი 30%);

2. **საკენსიო ვალდებულება** (რომლისთვისაც ბასს 19-ის"-დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები" - მიხედვით შეფასებული, დადგენილი გასამრჯელოების

ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება 130 ფე-ს შეადგენს და პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულებაა 100ფე): **ნული** (ვინაიდან საწარმო პენსიების აღრიცხვისათვის იყენებდა "მაშინვე გადახდის" საკასო მეთოდს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით). საგადასახადო ბაზა საპენსიო ვალდებულებისათვის ასევე ნულია.

3. გუდვილი: 180ფე.

გ) შეძენის თარიღით არ აღიარა გადავადებული გადასახადები, რომლებიც გამოწვეული იყო იდენტიფიცირებადი აქტივების შეძენასთან და მიღებულ ვალდებულებებთან დაკავშირებული დროებითი სხვაობებით.

ფასს 1-ის მოთხოვნათა გამოყენება

ფასს-ების შესაბამის საწყის (კონსოლიდირებულ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში „ბ“ საწარმო:

ა) საწარმოთა გაერთიანებას „ბ“ საწარმოს მიერ შეძენის კლასიფიკაციას ანიჭებს მაშინაც კი, თუ საწარმოთა გაერთიანებას ფასს 3-ით „ც“ შვილობილი საწარმოს მიერ უკუშეძენის კვალიფიკაცია მიეცემოდა (ფასს ბ2(ა) პუნქტი);

ბ) არ შეასწორებს გუდვილის დარიცხულ ამორტიზაციას. საწარმო ამოწმებს გუდვილის გაუფასურებას ბასს 36-ის – „აქტივების გაუფასურება“ – თანახმად და გაუფასურების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ზარალს აღიარებს იმ პირობების საფუძველზე, რომლებიც არსებობდა ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის. თუ გაუფასურებას ადგილი არ ჰქონია, გუდვილის საბალანსო ღირებულება რჩება **180 ფე** ;

გ) იმ შეძენილი წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივებისათვის, რომლისთვისაც ფასს მოითხოვს თვითღირებულებაზე დაფუძნებულ შეფასებას საწარმოთა გაერთიანების შემდგომი თარიღისათვის, ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამის მათ საბალანსო ღირებულებას

დაუყოვნებლივ აღრიცხავს საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ, როგორც პირობით საწყის ღირებულებას ამ თარიღისათვის (პუნქტი ბ2(ე));

დ) არ ახდენს დარიცხული ცვეთის და წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივების ამორტიზაციის ხელახალ ფორმულირებას, თუ ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისი ცვეთის დარიცხვის მეთოდები და ნორმები არ იწვევს ისეთ თანხებს, რომლებიც არსებითად განსხვავდება ფასს-ებით მოთხოვნილისაგან (მაგალითად, თუ ისინი მიიღეს მხოლოდ საგადასახადო მიზნებისათვის და არ ასახავენ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის მართებულ სააღრიცხვო შეფასებებს ფასს-ების თანახმად). თუ ასეთი ხელახალი ფორმულირება არ გაკეთებულა, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის ამ აქტივების საბალანსო ღირებულება ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უდრის **200 ფე**.

ე) თუ არსებობს მინიშნება, რომ იდენტიფიცირებადი აქტივები გაუფასურებულია, ამ აქტივებს ამოწმებს გაუფასურების დასადგენად, იმ პირობებზე დაყრდნობით, რომლებიც არსებობდა ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის (ბასს 36);

ვ) აღიარებს საპენსიო ვალდებულებას და აფასებს მას დადგენილი გასამრჯელოს დავალიანების (130 ფე) დისკონტირებული ღირებულებით, მინუს პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება (100 ფე), აღრიცხავს რა საბალანსო ღირებულებით 30, შესაბამისი დებეტით 30 გაუნაწილებელ მოგებაში (პუნქტი 2(დ)). თუმცა, თუ შვილობილი საწარმო „ც“ უკვე იყენებდა ფასს-ებს წინა პერიოდში, „ბ“ საწარმოს უნდა შეეფასებინა საპენსიო ვალდებულება იმავე თანხით, რაც „ც“ შვილობილი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაშია.

ზ) აღიარებს გადავადებულ წმინდა საგადასახადო ვალდებულებას 6 (20-ის 30%), წარმოშობილს:

1) დასაბეგრი დროებითი სხვაობიდან 50 ფე (200 ფე მინუს 150 ფე), რომელიც უკავშირდება შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებს და მიღებულ არასაპენსიო

ვალდებულებებს, მინუს გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები 30 ფე (30 ფე მინუს ნული), რომელიც უკავშირდება საპენსიო ვალდებულებას.

საწარმო მიღებულ ზრდას აღიარებს გადავადებული გადასახადების ვალდებულებაში, როგორც გაუნაწილებელი მოგების შემცირებას (ფასს პუნქტი 2(ლ)). თუ დასაბეგრი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა გუდვილის საწყისი აღიარებიდან, „ბ“ საწარმო არ აღიარებს შედეგად მიღებულ გადავადებული გადასახადების ვალდებულებას (ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“ პუნქტი 15(ა)).

ბასს 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები

ფასს-ების პირველად გამოყენებისას, საწარმო იწყებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციას (2007 წელს შესწორებული ბასს 23. (25ი) პუნქტის შესაბამისად:

ა) საწარმო ახდენს იმ განსაკუთრებულ აქტივებთან დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაციას, რომლისთვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღი 2009 წლის 1 იანვარი ან შემდგომი თარიღია, ან ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი (რომელიც უფრო გვიანია);

ბ) საწარმოს უფლება აქვს აირჩიოს 2009 წლის 1 იანვრამდე ნებისმიერი თარიღი ან

ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი (რომელიც უფრო გვიანია) და დაიწყოს სესხით ყველა იმ განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაცია, რომლისთვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღია ეს თარიღი ან შემდგომი.

ამასთან, თუ საწარმო განსაზღვრავს აქტივის პირობით საწყის ღირებულებას, იგი არ ახდენს პირობითი საწყისი ღირებულების შეფასების თარიღამდე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციას.

ბასს 36 აქტივების გაუფასურება

ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

საწარმო იყენებს ბასს 36-ს:

- ა) იმის განსასაზღვრად, არსებობს თუ არა გაუფასურების ზარალი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის; და
- ბ) გაუფასურების ნებისმიერი ზარალის შესაფასებლად ამ თარიღისათვის და გაუფასურების ნებისმიერი ზარალის ანულირებისათვის, რომელიც ამ თარიღისათვის აღარ არსებობს.

ბასს 38 არამატერიალური აქტივები

საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება:

- ა) **გამორიცხავს** ყველა არამატერიალურ აქტივს და სხვა არამატერიალურ მუხლებს, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს ბასს 38-ის მიხედვით ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის; და
- ბ) **მოიცავს** ყველა არამატერიალურ აქტივს, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს ბასს 38-ის მიხედვით, გარდა საწარმოთა გაერთიანებით შემქნილი არამატერიალური აქტივებისა, რომლებიც აღიარებული არ იყო არც მყიდველი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით. და არც ბასს 38-ის მიხედვით შემქნილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში [ფასს-ის ბ დანართის ბ2(ვ) პუნქტი].

ბასს 38-ის კრიტერიუმები საწარმოსაგან მოითხოვს, არამატერიალური აქტივი აღიაროს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს აქტივთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს; და
- ბ) აქტივის ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

ბასს 38 ამ ორ კრიტერიუმს უმატებს შემდეგ უფრო სპეციფიკურ კრიტერიუმს საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივებისათვის.

ბასს 38-ის 65-ე და 71-ე პუნქტების თანახმად, საწარმო ახდენს შიდა წარმოშობის მქონე არამატერიალური აქტივების დანახარჯების კაპიტალიზაციას პერსპექტიულად იმ თარიღიდან, როცა აღიარების კრიტერიუმი დაკმაყოფილდა. ბასს 38 საწარმოს "უკან მოხედვის" ნებას არ რთავს, რათა მან რეტროსპექტიულად არ დაადგინოს კრიტერიუმების დაკმაყოფილება. ამგვარად, მაშინაც კი, თუ საწარმო რეტროსპექტიულად დაადგენს, რომ შიდა წარმოშობის მქონე არამატერიალური აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა მოსალოდნელია და საწარმოს შეუძლია მისი ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ბასს 38 კრძალავს იმ თარიღამდე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციას, როცა საწარმო:

- ა) ამ დასკვნის თარიღისათვის გაკეთებულ და დოკუმენტირებულ შეფასებაზე დაყრდნობით დაადგენს, რომ მოსალოდნელია აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;
- ბ) გააჩნია საიმედო სისტემა შიდა წარმოშობის მქონე არამატერიალური აქტივის დანახარჯების მაშინვე ან მალევე დარიცხვისათვის, როცა ამ დანახარჯებს ადგილი აქვს.

ბასს 9 ფინანსური ინსტრუმენტები

საწარმო ყველა ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებას ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებს და აფასებს ბასს 39-ისა და ფასს 9-ის თანახმად, გარდა აღიარების შეწყვეტის და ჰეჯირების აღრიცხვის ,რომელიც უშვებს შესადარისი ინფორმაციის ხელახალი ფორმულირებისაგან გათავისუფლებას.

ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მომზადებისას საწარმო იყენებს ბასს 39-ისა და ფასს 9-ის კრიტერიუმებს, რათა ფასს-

ებზე გადასვლის თარიღისათვის დაადგინოს ის ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით და იმათთვისაც, რომლებიც ამორტიზებადი ღირებულებითაა შეფასებული. მინიჭებული კლასიფიკაცია გამოიყენება რეტროსპექტულად

თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება

1. რეალური ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო
2. რეალური ღირებულების განმარტება:
3. შეფასების მეთოდები
4. რეალური ღირებულების გამოყენება არაფინანსურ აქტივებთან, ვალდებულებებთან და საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან მიმართებაში
5. რეალური ღირებულების იერარქია.

ტერმინების განმარტება

აქტიური ბაზარი - ბაზარი, სადაც მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით ოპერაციები საკმარისად ხშირად და საკმარისი მოცულობით სრულდება, რაც ფასების შესახებ ინფორმაციის მოპოვების საშუალებას იძლევა მუდმივად.

დანახარჯების მიდგომა - შეფასების მეთოდი, რომელიც ასახავს თანხას, რომელიც საჭირო იქნებოდა მიმდინარე მომენტში აქტივის საექსპლუატაციო სიმძლავრის ჩასანაცვლებლად (ხშირად უწოდებენ ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულებას).

შემოსვლის ფასი - ფასი, რომელიც გადაიხადეს აქტივის შესაძენად, ან მიიღეს ვალდებულების ასაღებად გაცვლის ოპერაციაში.

გასვლის ფასი - ფასი, რომლის მიღება შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვისას, ან, რომელიც გადასახდელი იქნება ვალდებულების გადაცემისას.

მოსალოდნელი ფულადი - ნაკადი-მომავალი შესაძლო ფულადი ნაკადების ალბათობებით შეწონილი საშუალო (ე.ი განაწილების საშუალო).

რეალური ღირებულება - ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს.

მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება - ბაზრის მონაწილეების მიერ არაფინანსური აქტივის იმგვარი გამოყენება, რაც მაქსიმალურად გაზრდიდა აქტივის, ან აქტივებისა და ვალდებულებების იმ ჯგუფის (მაგალითად, საწარმოს) ღირებულებას, სადაც გამოყენებული იქნებოდა მოცემული აქტივი.

შემოსავლების მიდგომა - შეფასების მეთოდები, რომლებიც მომავალ თანხებს (მაგალითად, ფულად ნაკადებს, ან შემოსავლებსა და ხარჯებს) გარდაქმნის ერთ მიმდინარე (ე.ი. დისკონტირებულ) თანხად. რეალური ღირებულების შეფასება განისაზღვრება იმ ღირებულების საფუძველზე, რომელიც გაითვალისწინება მიმდინარე ბაზრის მოლოდინებში მომავალი თანხების შესახებ.

ამოსავალი მონაცემები - დაშვებები, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის დადგენისას, მათ შორის დაშვებები რისკის შესახებ, როგორცაა, მაგალითად:

- ა) რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული შეფასების კონკრეტული მეთოდისთვის (როგორცაა, მაგალითად ფასწარმოქმნის მოდელი) დამახასიათებელი თანდაყოლილი რისკი; და
- ბ) შეფასების მეთოდში გამოსაყენებელი ამოსავალი მონაცემებისთვის დამახასიათებელი რისკი.
- გ) ამოსავალი მონაცემები შეიძლება იყოს ემპირიული (დაკვირვებადი), ან არაემპირიული.

1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები- იდენტური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები (გაუკორექტირებელი), რომლის მოპოვება საწარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის.

მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები - 1-ელ დონეზე მიკუთვნებული ყველა მონაცემი, გარდა კოტირებული ფასებისა, მოცემული აქტივის ან ვალდებულების შესახებ, რომლებიც ემპირიულია პირდაპირ ან არაპირდაპირ.

მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები - არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები აქტივის ან ვალდებულების შესახებ.

საბაზრო მიდგომა - შეფასების მეთოდი, რომელშიც გამოიყენება ისეთი ფასები და სხვა შესაფერისი ინფორმაცია, რომელიც მიღებულია იდენტური, ან შესადარისი (ე.ი. ანალოგიური) აქტივების, ვალდებულებების, ან აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფით (როგორცაა საწარმო) შესრულებული საბაზრო ოპერაციებიდან.

ბაზრის მიერ დადასტურებული ამოსავალი მონაცემები - ამოსავალი მონაცემები, რომლებიც, ძირითადად, მიიღება ემპირიული საბაზრო მონაცემებიდან, ან დასტურდება ემპირიული საბაზრო მონაცემებით, კორელაციით, ან სხვა საშუალებით.

ბაზრის მონაწილეები- - აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზრის მყიდველები და გამყიდველები, რომლებსაც ახასიათებთ ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

ა) ერთმანეთისგან დამოუკიდებლები არიან, ე.ი. არ არიან ერთმანეთისთვის დაკავშირებული მხარეები, თუმცა, რეალური ღირებულების შესაფასებლად შესაძლებელია დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ფასის გამოყენება ამოსავალ მონაცემად, თუ საწარმოს გააჩნია მტკიცებულებები, რომ ოპერაცია განხორციელდა საბაზრო პირობებით;

ბ) კარგად ინფორმირებულები არიან, საკმარისად ნათელი წარმოდგენა აქვთ აქტივის ან ვალდებულებისა და ოპერაციის შესახებ ყველა არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, იმ ინფორმაციის ჩათვლით, რომლის მიღებაც შესაძლებელია სტანდარტული და საყოველთაოდ აღიარებული სპეციალური შემოწმების ჩატარებით;

გ) შეუძლიათ მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით შესრულებულ ოპერაციაში მონაწილეობა;

დ) სურთ მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით შესრულებულ ოპერაციაში მონაწილეობა, ე.ი. ისინი რაიმე მიზეზით იძულებულნი არ არიან, არამედ მოტივირებულნი არიან, მონაწილეობა მიიღონ ამ ოპერაციაში.

ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი - ბაზარი, რომელიც საშუალებას იძლევა, მაქსიმალურად გაიზარდოს ის თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად, ან მაქსიმალურად შემცირდეს თანხა, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა აქტივის გადაცემისას, საოპერაციო დანახარჯებისა და სატრანსპორტო დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ.

ნებაყოფლობითი ოპერაცია - ოპერაცია, რომელიც ბაზარზე განხორციელდა შეფასების თარიღამდე გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, რომელიც ამგვარი აქტივებისა და ვალდებულებებით ოპერაციების განსახორციელებლად საჭირო ტიპური და საყოველთაოდ მიღებული მარკეტინგული ღონისძიებების გატარების საშუალებას იძლევა; ეს არ არის ძალდატანებითი ოპერაცია (მაგალითად, ძალდატანებითი ლიკვიდაცია, ან იძულებითი გაყიდვა).

ძირითადი ბაზარი- ბაზარი, სადაც ყველზე დიდი მოცულობისა და დონის საქმიანობა ხორციელდება მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებით.

საოპერაციო დანახარჯები - მოცემული აქტივის ან ვალდებულების ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემისთვის საჭირო დანახარჯები, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია აქტივის გასვლის, ან გადაცემის პროცესთან და აკმაყოფილებს შემდეგ კრიტერიუმებს:

ა) წარმოიშობა უშუალოდ მოცემული ოპერაციიდან და მის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს;

ბ) საწარმოს არ მოუწევდა ამ დანახარჯების გაწევა, თუ არ გადაწყვეტდა მოცემული აქტივის გაყიდვას, ან მოცემული ვალდებულების გადაცემას (გაყიდვის დანახარჯების ანალოგიურად, როგორც ეს განმარტებულია ფასს 5-ში).

სატრანსპორტო დანახარჯები - დანახარჯები, რომლის გაწევაც აუცილებელი იქნება აქტივის ტრანსპორტირებისთვის მისი მოცემული ადგილსამყოფელიდან ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზრამდე.

სააღრიცხვო ერთეული- აქტივის ან ვალდებულების აგრეგირების ან დეზაგრეგირების აუცილებელი დონე, ფასს-ების შესაბამისად მისი აღიარების მიზნებისთვის.

არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები- ამოსავალი მონაცემები, რომლის დასამუშავებლად არ არსებობს საბაზრო მონაცემები და დამუშავებულია ყველანაირი ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე იმ დაშვებების შესახებ, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის, ან ვალდებულების ფასის დადგენისას.

1. რეალური ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო

მიზანი

წინამდებარე ფასს:

- ა) განმარტავს რეალურ ღირებულებას;
- ბ) ერთ ფასს-ში აყალიბებს რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველს;
- გ) მოითხოვს გარკვეული ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში რეალური ღირებულების შეფასებების შესახებ.

რეალური ღირებულება არის საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასება. რეალური ღირებულების შეფასების **მიზანია**: განისაზღვროს ფასი, რომლითაც განხორციელდებოდა აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ნებაყოფლობითი ოპერაცია ბაზრის მონაწილეებს შორის, შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში (ე.ი. გასვლის ფასი შეფასების თარიღისთვის, ბაზრის მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც არის აქტივის მფლობელი, ან, რომელსაც აქვს ვალდებულება).

რეალური ღირებულების განმარტებაში აქცენტი გადატანილია აქტივსა და ვალდებულებაზე, ვინაიდან აქტივი და ვალდებულება წარმოადგენს სააღრიცხვო შეფასების ძირითად ობიექტს. თუმცა, საწარმომ წინამდებარე ფასს უნდა გამოიყენოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მიმართაც, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით.

მოქმედების სფერო

მოცემული ფასს გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე სხვა ფასს-ით მოითხოვება ან ნებადართულია რეალური ღირებულებით შეფასება, ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნება რეალური ღირებულების შეფასებების შესახებ, გარდა ქვემოთ აღწერილი შემთხვევებისა.

წინამდებარე ფასს-ით შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ გათვალისწინებული მოთხოვნები არ ეხება:

- ა) წილობრივი გადახდის გარიგებებს, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 2-ის - „წილობრივი გადახდა“ - მოქმედების სფეროს;
- ბ) საიჯარო ოპერაციებს, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 17-ის - „იჯარა“ - მოქმედების სფეროს; და
- გ) შეფასებებს, რომლებიც რაღაცით რეალური ღირებულების შეფასების მსგავსია, მაგრამ არ არის რეალური ღირებულება, როგორცაა, მაგალითად ბასს 2-ით - „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ - გათვალისწინებული ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, ან ბასს 36-ით - „აქტივების გაუფასურება“ - გათვალისწინებული გამოყენების ღირებულება.

ფასს 13 -ით განსაზღვრული ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები არ ეხება შემდეგ მუხლებს:

- ა) საპენსიო პროგრამის აქტივებს, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით ბასს 19-ის - „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ - შესაბამისად;

ბ) საპენსიო პროგრამაში განხორციელებულ ინვესტიციებს, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, ბასს 26-ის - „საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“ - შესაბამისად; და

გ) აქტივებს, რომელთა ანაზღაურებადი ღირებულება არის აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ბასს 36-ის შესაბამისად.

2. რეალური ღირებულების განმარტება

ზემოთ აღნიშნული განმარტების თანახმად, რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს.

აქტივი ან ვალდებულება

რეალური ღირებულების შეფასება ხორციელდება კონკრეტული აქტივის, ან ვალდებულებისთვის. მაშასადამე, როდესაც საწარმო რეალურ ღირებულებას აფასებს, მან აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებლები მხედველობაში უნდა მიიღოს იმგვარად, როგორც ამ მახასიათებლებს გაითვალისწინებდნენ ბაზრის მონაწილეები შეფასების თარიღისთვის აქტივის ან ვალდებულების ფასის დადგენისას. ამგვარ მახასიათებლებს განეკუთვნება, მაგალითად შემდეგი:

ა) აქტივის მდგომარეობა და ადგილმდებარეობა; და

ბ) აქტივის გაყიდვასთან, ან გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, თუ ასეთი რამ არსებობს.

ამა თუ იმ კონკრეტული მახასიათებლის გავლენა შეფასებაზე განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, როგორ გაითვალისწინებდნენ მას ბაზრის მონაწილეები.

რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივი ან ვალდებულება შეიძლება იყოს:

ა) ცალკე აქტივი ან ვალდებულება (მაგალითად, რომელიმე ფინანსური ინსტრუმენტი, ან არაფინანსური აქტივი); ან

ბ) აქტივების ჯგუფი, ვალდებულებების ჯგუფი, ან აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფი (მაგალითად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული ან საწარმო).

აღიარების, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებისთვის, აქტივი ან ვალდებულება ცალკე აქტივად ან ვალდებულებად მიიჩნევა, აქტივების ჯგუფად, ვალდებულებების ჯგუფად თუ აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფად, დამოკიდებულია იმაზე, რას წარმოადგენს მასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო ერთეული. აქტივის ან ვალდებულების სააღრიცხვო ერთეულის დადგენა შესაძლებელია იმ ფასს-ის მიხედვით, რომლითაც მოითხოვება ან ნებადართულია რეალური ღირებულების შეფასება, წინამდებარე ფასს-ით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა.

რეალური ღირებულების შეფასება გულისხმობს, რომ აქტივის ან ვალდებულების გაცვლა ხდება შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში, ბაზრის მონაწილეებს შორის აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის შესახებ ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის მეშვეობით.

რეალური ღირებულების შეფასება გულისხმობს, რომ აქტივის გაყიდვის ან ვალდებულების გადაცემის ოპერაცია ხორციელდება:

ა) მოცემული აქტივის ან ვალდებულების ძირითად ბაზარზე; ან

ბ) მოცემული აქტივისთვის, ან ვალდებულებისთვის ყველაზე ხელსაყრელ ბაზარზე, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი.

აუცილებელი არ არის, საწარმომ სრულყოფილად გამოიკვლიოს ყველა შესაძლო ბაზარი ძირითადი ბაზრის დასადგენად, ან ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის დასადგენად, როდესაც არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, მაგრამ მან უნდა გაითვალისწინოს ყველანაირი ინფორმაცია, რაც პრაქტიკულად არის

ხელმისაწვდომი. თუ საწინააღმდეგო მტკიცებულებები არ არსებობს, ძირითად ბაზრად, ან ყველაზე ხელსაყრელ ბაზრად, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, მიიჩნევა ის ბაზარი, სადაც საწარმო, ჩვეულებისამებრ, განახორციელებდა აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ოპერაციას.

მაგალითი:

აქტივი იყიდება ორ სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე სხვადასხვა ფასით. საწარმო გარიგებას დებს ორივე ბაზარზე და ორივე ბაზარზე შეუძლია ფასის მიღება ამ აქტივის გაყიდვისთვის შეფასების თარიღისთვის.

„ა“ ბაზარზე ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელია, შეადგენს 26 ფე-ს; ამ ბაზარზე საოპერაციო დანახარჯები არის 3 ფე, ხოლო აქტივის სატრანსპორტო დანახარჯები ამ ბაზრამდე შეადგენს 2 ფე-ს (ე.ი. წმინდა თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია შეადგენს 21 ფე-ს). „ბ“ ბაზარზე, ფასი რომლის მიღებაც შესაძლებელია შეადგენს 25 ფე-ს; ამ ბაზარზე საოპერაციო დანახარჯები არის 1 ფე და აქტივის ტრანსპორტირების დანახარჯები ამ ბაზრამდე შეადგენს 2 ფე-ს (ე.ი. წმინდა თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია შეადგენს 22 ფე-ს).

თუ „ა“ ბაზარი არის აქტივის ძირითადი ბაზარი (ე.ი. ბაზარი, სადაც ყველაზე დიდი მოცულობისა და დონის საქმიანობა მიმდინარეობს ამ აქტივისთვის), აქტივის რეალური ღირებულება შეფასდება იმ ფასით, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ ბაზარზე, ტრანსპორტირების დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ (24 ფე).

თუ არც ერთი ბაზარი არ არის აქტივის ძირითადი ბაზარი, აქტივის რეალური ღირებულება შეფასდება ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ფასით. ყველაზე ხელსაყრელია ბაზარი, სადაც შესაძლებელია იმ თანხის მაქსიმალურად გაზრდა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის გაყიდვის შედეგად, საოპერაციო დანახარჯებისა და ტრანსპორტირების დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ (ე.ი. ნეტო თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია შესაბამის ბაზრებზე).

ვინაიდან საწარმო „ბ“ ბაზარზე გახდის მაქსიმალურს იმ ნეტო თანხას, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის გაყიდვიდან (22 ფე), აქტივის რეალური ღირებულება

შეფასდება ამ ბაზრის ფასით (25 ფე), ტრანსპორტირების დანახარჯების გამოკლებით (2 ფე), რის შედეგადაც მივიღებთ რეალური ღირებულების შეფასებას 23 ფე-ს. მართალია, საოპერაციო დანახარჯები გაითვალისწინება იმის დასადგენად, რომელი ბაზარია ყველაზე ხელსაყრელი, მაგრამ ფასი, რომელიც აქტივის რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება, არ კორექტირდება ამ დანახარჯებით (თუმცა კორექტირდება ტრანსპორტირების დანახარჯებით).

თუ არსებობს აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი ბაზარი, რეალური ღირებულების შეფასება ამ ბაზრის ფასს უნდა ასახავდეს (იმის მიუხედავად, ეს ფასი უშუალოდ ემპირიულია, თუ გამოთვლილია შეფასების სხვა მეთოდით), თუნდაც რომელიმე სხვა ბაზრის ფასი პოტენციურად უფრო ხელსაყრელი იყოს შეფასების თარიღისათვის.

შეფასების თარიღისთვის საწარმოს უნდა გააჩნდეს წვდომა ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე. ვინაიდან სხვადასხვა საწარმოს (და ამ საწარმოთა ფარგლებში ბიზნესის ცალკეულ მიმართულებებს), რომელიც განსხვავებულ საქმიანობას ეწევა, შეიძლება განსხვავებულ ბაზრებზე ჰქონდეს წვდომა, ერთი და იმავე აქტივის, ან ვალდებულების ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზარი სხვადასხვა საწარმოსთვის (და ამ საწარმოთა ფარგლებში ბიზნესის ცალკეული მიმართულებებისთვის) შეიძლება განსხვავებული იყოს. ამგვარად, ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზრის (და, მაშასადამე, ბაზრის მონაწილეთა) განხილვა უნდა ჩატარდეს მოცემული საწარმოს პოზიციიდან და გათვალისწინებული უნდა იყოს იმ საწარმოთა შორის და საწარმოთა ფარგლებში არსებული განსხვავებები, რომლებიც განსხვავებული საქმიანობით არიან დაკავებულნი.

მართალია, საწარმოს უნდა ჰქონდეს წვდომა ზემოაღნიშნულ ბაზარზე, მაგრამ აუცილებელი არ არის, შეფასების თარიღისთვის მან გაყიდოს კონკრეტული აქტივი, ან გადასცეს კონკრეტული ვალდებულება იმისათვის, რომ შეძლოს რეალური ღირებულების შეფასება ამ ბაზრის ფასის საფუძველზე.

იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი შეფასების თარიღისათვის აქტივის გასაყიდი ფასის, ან ვალდებულების გადაცემის ფასის შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რეალური ღირებულების შეფასება უნდა გულისხმობდეს, რომ ოპერაცია განხორციელდა მოცემული თარიღისთვის და განხილული იყოს ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც არის აქტივის მფლობელი, ან, რომელსაც აქვს ვალდებულება. ასეთი პირობითი ოპერაცია ქმნის საფუძველს, რომლის მეშვეობითაც შეფასდება აქტივის გასაყიდი ფასი, ან ვალდებულების გადაცემის ფასი.

რეალური ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას

როდესაც აქტივის შეძენა, ან ვალდებულების აღება ხდება ამ აქტივის, ან ვალდებულების გაცვლის ოპერაციის შედეგად, ოპერაციის ფასი იქნება ფასი, რომელიც გადაიხადეს აქტივის შესაძენად, ან მიღებულ იქნა ვალდებულების აღებისთვის (შემოსვლის ფასი). პირიქით, აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულება არის ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვისას, ან, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა ვალდებულების გადაცემისას (გასვლის ფასი). საწარმო აქტივებს ყოველთვის არ ყიდის იმ ფასად, რა ფასიც გადაიხადა მათ შესაძენად. ანალოგიურად, საწარმო ვალდებულებებს ყოველთვის არ გადასცემს იმ ფასად, რა ფასიც მიიღო ამ ვალდებულებების აღებისთვის.

ბევრ შემთხვევაში ოპერაციის ფასი რეალური ღირებულების ტოლი იქნება (მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაციის განხორციელების თარიღისთვის აქტივის ყიდვის ოპერაცია შესრულდება ბაზარზე, სადაც აქტივი გაიყიდებოდა).

იმის დასადგენად, რეალური ღირებულება ტოლია თუ არა ოპერაციის ფასის თავდაპირველი აღიარებისას, საწარმომ მხედველობაში უნდა მიიღოს ამ ოპერაციისა და ასევე ამ აქტივის ან ვალდებულებისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფაქტორები. ქვემოთ აღწერილია სიტუაციები, როდესაც ოპერაციის ფასი შეიძლება არ

წარმოადგენდეს აქტივის ან ვალდებულების რეალურ ღირებულებას თავდაპირველი აღიარებისას.

როდესაც საწარმო ადგენს, თავდაპირველი აღიარებისას რეალური ღირებულება ტოლია თუ არა ოპერაციის ფასის, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს სპეციფიკური ფაქტორები, რომლებიც მხოლოდ მოცემული ოპერაციისა და აქტივის, თუ ვალდებულებისთვის არის დამახასიათებელი. მაგალითად, ოპერაციის ფასი შეიძლება არ ასახავდეს აქტივის ან ვალდებულების რეალურ ღირებულებას თავდაპირველი აღიარებისას, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან რომელიმე არსებობს:

ა) ოპერაცია შესრულებულია დაკავშირებულ მხარეებს შორის, თუმცა დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციის ფასის გამოყენება შესაძლებელია რეალური ღირებულების შეფასებაში ამოსავალ მონაცემად, თუ საწარმოს გააჩნია მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ოპერაცია შესრულდა საბაზრო პირობებით;

ბ) ოპერაცია სრულდება ძალდატანებით, ან გამყიდველი იძულებულია დაეთანხმოს ოპერაციის ფასს. მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, თუ გამყიდველს ფინანსური პრობლემები აქვს;

გ) ოპერაციის ფასით გათვალისწინებული სააღრიცხვო ერთეული განსხვავდება რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივის ან ვალდებულების სააღრიცხვო ერთეულისგან. მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივი ან ვალდებულება ოპერაციის მხოლოდ ერთ-ერთი ელემენტია (მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანებაში), ოპერაცია (გარიგება) მოიცავს ისეთ უფლებებსა და პრივილეგიებს, რაც ცალკე შეფასდება რომელიმე სხვა ფასს-ის შესაბამისად, ან ოპერაციის ფასი მოიცავს საოპერაციო დანახარჯებს;

დ) ბაზარი, სადაც ხორციელდება ოპერაცია, არ არის ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზარი. მაგალითად, ეს ბაზრები შეიძლება სხვადასხვა იყოს, თუ საწარმო არის დილერი, რომელიც მომხმარებლებთან ოპერაციებში მონაწილეობს საცალო ბაზარზე, მაგრამ ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზარი გასვლის

ოპერაციისთვის არის სხვა დილერებთან განხორციელებული ოპერაცია დილერულ ბაზარზე.

თუ რომელიმე სხვა ფასს მოითხოვს, ან საწარმოს უფლებას აძლევს, აქტივი ან ვალდებულება თავდაპირველად შეაფასოს რეალური ღირებულებით და ოპერაციის ფასი განსხვავდება რეალური ღირებულებისგან, საწარმომ ამის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღიაროს მოგებაში, ან ზარალში, თუ ეს ფასს სხვა რამეს არ ითვალისწინებს.

3. შეფასების მეთოდები

საწარმომ შეფასების ისეთი მეთოდები უნდა გამოიყენოს, რომლებიც მოცემული გარემოებების შესაფერისია და რომლისთვისაც საკმარისი მონაცემები არსებობს რეალური ღირებულების შესაფასებლად; ამასთან უზრუნველყოფს სათანადო ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენებას და მინიმალურად ეყრდნობა არაემპირიულ ამოსავალ ინფორმაციას.

შეფასების მეთოდიკის გამოყენების მიზანია, განისაზღვროს ფასი, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა, ნებაყოფლობით საფუძველზე, აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ოპერაციის განხორციელება ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. არსებობს შეფასების სამი ყველაზე გავრცელებული მეთოდიკა: საბაზრო მიდგომა, დანახარჯების მიდგომა და შემოსავლების მიდგომა. საწარმომ რეალური ღირებულების შესაფასებლად ისეთი შეფასების მეთოდი უნდა გამოიყენოს, რომელიც თავსებადია ზემოაღნიშნული მიდგომებიდან ერთ-ერთთან, ან რამდენიმესთან.

ზოგ შემთხვევაში, მისაღები იქნება რომელიმე ერთი მეთოდის გამოყენება (მაგალითად, როდესაც აქტივის, ან ვალდებულების შეფასება ხდება იდენტური აქტივების, ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასებით). სხვა შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შეფასება ხდება). თუ რეალური ღირებულების შესაფასებლად რამდენიმე

შეფასების მეთოდი გამოიყენება, შედეგები (ე.ი. რეალური ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები) უნდა შეფასდეს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის (მწკრივის) გონივრულობის განხილვით. რეალური ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველაზე ზუსტად ასახავს რეალურ ღირებულებას.

თუ თავდაპირველი აღიარებისას ოპერაციის ფასი წარმოადგენს რეალურ ღირებულებას და მომდევნო პერიოდებში რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება ისეთი შეფასების მეთოდი, რომელიც ეყრდნობა არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს, მაშინ შეფასების ეს მეთოდი იმგვარად უნდა გაკორექტირდეს, რომ თავდაპირველი აღიარებისას ამ შეფასების მეთოდით მიღებული შედეგი (შეფასება) ტოლი იყოს ოპერაციის ფასის. მეთოდის კორექტირება უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ შეფასების მეთოდში აისახება მიმდინარე საბაზრო პირობები და ეს საწარმოს დაეხმარება იმის დადგენაში, აუცილებელია თუ არა შეფასების მეთოდის კორექტირება (მაგალითად, შეიძლება აქტივს ან ვალდებულებას ჰქონდეს ისეთი მახასიათებელი, რომელსაც არ ითვალისწინებს შეფასების მოცემული მეთოდი). თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, როდესაც რეალური ღირებულების შეფასება ხდება შეფასების ისეთი მეთოდით ან მეთოდებით, რომელიც ეყრდნობა არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს, საწარმო უნდა დარწმუნდეს, რომ შეფასებისთვის გამოყენებული მეთოდები ასახავს შეფასების თარიღისთვის ხელმისაწვდომ ემპირიულ საბაზრო მონაცემებს (მაგალითად, ანალოგიური აქტივის, ან ვალდებულების ფასს).

რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული შეფასების მეთოდი საწარმომ უცვლელად უნდა გამოიყენოს. თუმცა, მისაღებია შეფასების მეთოდში, ან მის გამოყენებაში ცვლილებების შეტანა (მაგალითად, მისი შეწონილი მნიშვნელობის შეცვლა, როდესაც რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, ან შეფასების მეთოდის განსხვავებულად კორექტირება), თუ ამგვარი ცვლილების შედეგად მიიღება ისეთი შეფასება, რომელიც რეალური ღირებულების ტოლია, ან ყველაზე უკეთ ასახავს

რეალურ ღირებულებას მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს ნებისმიერ შემდეგ სიტუაციაში:

- ა) ვითარდება ახალი ბაზრები;
- ბ) ხელმისაწვდომი ხდება ახალი ინფორმაცია;
- გ) ადრე გამოყენებული ინფორმაცია აღარ არის ხელმისაწვდომი;
- დ) დაიხვეწა (გაუმჯობესდა) შეფასების მეთოდები; ან
- ე) შეიცვალა საბაზრო პირობები.

რეალური ღირებულების ცვლილებები (შესწორებები), რომლებიც გამოიწვია შეფასების მეთოდში, ან მის გამოყენებაში შეტანილმა ცვლილებებმა, უნდა აისახოს, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება ბასს 8-ის შესაბამისად. თუმცა, საწარმოს არ მოეთხოვება სააღრიცხვო შეფასების შეცვლასთან დაკავშირებით ბასს 8-ის მიხედვით გასამყდვენებელი ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენა ისეთი შესწორებებისთვის, რომლებიც გამოიწვია შეფასების მეთოდში, ან მის გამოყენებაში შეტანილმა ცვლილებებმა.

ამოსავალი ინფორმაცია შეფასების მეთოდებისთვის

რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები უნდა უზრუნველყოფდეს სათანადო ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენებას და მინიმალურად უნდა ეყრდნობოდეს არაემპირიულ ამოსავალ ინფორმაციას.

საფონდო ბირჟები, დილერული ბაზრები, საშუამავლო ბაზრები და „მარწმუნებლიდან მარწმუნებლამდე“ ბაზრები ისეთი ბაზრების მაგალითებია, სადაც ამოსავალი მონაცემები შეიძლება ემპირიული იყოს მხოლოდ ზოგიერთი აქტივების, ან ვალდებულებებისთვის (მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის).

საწარმომ ისეთი ამოსავალი მონაცემები უნდა შეარჩიოს, რომლებიც შეესაბამება აქტივის ან ვალდებულების იმ მახასიათებლებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებდნენ ამ აქტივით, ან ვალდებულებით განხორციელებული

ოპერაციის დროს. ზოგ შემთხვევაში, ამ მახასიათებლებს კორექტირება ესაჭიროება, მაგალითად პრემიით, ან დისკონტით (როგორცაა, მაგალითად პრემია კონტროლისთვის, ან არამაკონტროლებელი წილის დისკონტი). თუმცა, რეალური ღირებულების შეფასებაში გათვალისწინებული არ უნდა იყოს პრემია ან დისკონტი, რომელიც არ შეესაბამება იმ ფასს-ის სააღრიცხვო ერთეულს, რომელიც რეალური ღირებულებით შეფასებას მოითხოვს, ან რეალური ღირებულებით შეფასების უფლებას იძლევა. ნებადართული არ არის რეალური ღირებულების შეფასებაში ისეთი პრემიების ან დისკონტების გათვალისწინება, რომლებიც ასახავს საწარმოს ფინანსური ინსტრუმენტების პაკეტის სიდიდეს, როგორც ამ პაკეტის მახასიათებელს (განსაკუთრებით, დამბლოკი კოეფიციენტის, რომელიც ცვლის (აკორექტირებს) აქტივის, ან ვალდებულების კოტირებულ ფასს იმის გამო, რომ ბაზრის ჩვეულებრივი დღიური სავაჭრო ბრუნვა საკმარისი არ არის აქტივებისა და ვალდებულებების იმ რაოდენობის ასათვისებლად, რომელიც საწარმოს გააჩნია, როგორც ეს აღწერილია მე-80 პუნქტში) და არა როგორც აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებელს (მაგალითად, პრემია კონტროლისთვის, როდესაც საწარმო აფასებს მაკონტროლებელი წილის რეალურ ღირებულებას). ყველა შემთხვევაში, თუკი არსებობს აქტივის, ან ვალდებულების აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი (ე.ი. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები), საწარმომ ეს ფასი უნდა გამოიყენოს რეალური ღირებულების შესაფასებლად, კორექტირების გარეშე.

**4. რეალური ღირებულების გამოყენება არაფინანსურ აქტივებთან,
ვალდებულებებთან და საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან
მიმართებაში**

არაფინანსური აქტივების შეფასების წინაპირობა

არაფინანსური აქტივების მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება აღდგენს შეფასების წინაპირობას, რაც აქტივის რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება, კერძოდ:

- არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველყოფდეს მისი გამოყენებით სხვა აქტივებთან ერთად, როგორც აქტივების ჯგუფის (მისი დამონტაჟებისას, ან დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში რაიმე სხვა გზით მოყვანის შემთხვევაში), ან სხვა აქტივებთან ან ვალდებულებებთან ერთად (მაგალითად, როგორც საწარმო);

- თუ აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება მდგომარეობს აქტივის გამოყენებაში სხვა აქტივებთან ერთად, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად, აქტივის რეალური ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე მომენტში განხორციელებული ოპერაციიდან. ამასთან, მხედველობაში მიიღება დაშვება იმის შესახებ, რომ მოცემული აქტივი გამოყენებული იქნება სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად და, ამასთან, ეს აქტივები და ვალდებულებები ხელმისაწვდომია ბაზრის მონაწილეებისთვის (ე.ი. დამატებითი აქტივები და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებები);

- არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველყოფდეს მისი ცალკე გამოყენებით. თუ აქტივის მაქსიმალური და საუკეთესო გამოყენება მის ცალკე გამოყენებაში მდგომარეობს, მაშინ აქტივის რეალური ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის მიმდინარე ოპერაციის მეშვეობით ბაზრის მონაწილეებზე, რომლებიც ამ აქტივს ცალკე გამოიყენებდნენ.

არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას მხედველობაში მიიღება დაშვება იმის შესახებ, რომ აქტივი იყიდება სხვა ფასს-ებით განსაზღვრული სააღრიცხვო ერთეულის შესაბამისად (რაც შეიძლება იყოს ინდივიდუალური აქტივი). ასე ხდება იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც რეალური ღირებულების შეფასება ეყრდნობა დაშვებას, რომ აქტივის მაქსიმალური და საუკეთესო გამოყენება მდგომარეობს მის გამოყენებაში სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად, ვინაიდან რეალური ღირებულების შეფასება გულისხმობს, რომ ბაზრის მონაწილე უკვე ფლობს დამატებით აქტივებსა და მასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს.

გამოყენება ვალდებულებებსა და საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან მიმართებით

საერთო პრინციპები

რეალური ღირებულების შეფასება ეყრდნობა დაშვებას იმის შესახებ, რომ ფინანსური ან არაფინანსური ვალდებულება, ან საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტი (მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანებისას გამოშვებული საკუთარი კაპიტალის აქციები) ბაზრის მონაწილეს გადაეცემა შეფასების თარიღისთვის. ვალდებულების, ან საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემა გულისხმობს შემდეგს:

ა) ვალდებულება დაუფარავი დარჩებოდა და ბაზრის მონაწილე მიმღებ მხარეს მოეთხოვებოდა ვალდებულების შესრულება. შეფასების თარიღისთვის ვალდებულება არ დაიფარებოდა კონტრაგენტის მიერ ან რაიმე სხვა გზით;

ბ) საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტი დაუფარავი დარჩებოდა, ხოლო ბაზრის მონაწილე მიმღები მხარე თავის თავზე აიღებდა ამ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ უფლებებსა და ვალდებულებებს. შეფასების თარიღისთვის არ მოხდებოდა ამ ფინანსური ინსტრუმენტის გაუქმება, ან დაფარვა რაიმე სხვა გზით.

იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი, საიდანაც შესაძლებელი იქნებოდა ვალდებულების, ან საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუ-

მენტის გადაცემის ფასის შესახებ ინფორმაციის მიღება (მაგალითად, იმის გამო, რომ სახელშეკრულებო, ან სხვა სამართლებრივი შეზღუდვები ხელს უშლის აღნიშნული ერთეულების გადაცემას), შეიძლება მაინც არსებობდეს ამგვარი ერთეულების ემპირიული ბაზარი, თუ ამ ერთეულებს სხვა მხარეები ფლობენ, როგორც აქტივებს (მაგალითად, კორპორაციული ობლიგაცია, ან საწარმოს აქციების ქოლ-ოფციონი).

ყველა შემთხვევაში, საწარმომ მაქსიმალურად უნდა გამოიყენოს შესაბამისი ემპირიული ბაზრის მონაცემები და მინიმალურად უნდა დაეყრდნოს არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს რეალური ღირებულების შეფასების მიზნის მისაღწევად, რაც მდგომარეობს იმ ფასის განსაზღვრაში, რომლითაც განხორციელდებოდა ვალდებულების, ან წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემის ნებაყოფლობითი ოპერაცია ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში.

ვალდებულებები და წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებსაც სხვა მხარეები ფლობენ, როგორც აქტივებს

როდესაც ხელმისაწვდომი არ არის იდენტური ან ანალოგიური ვალდებულების, ან საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემის კოტირებული ფასი და იდენტურ ერთეულს ფლობს სხვა მხარე, როგორც აქტივს, საწარმომ ვალდებულების, ან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც შეფასების თარიღისთვის იდენტურ ერთეულს ფლობს, როგორც აქტივს.

ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს:

ა) იდენტური ერთეულის აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასის გამოყენებით, რომელსაც სხვა მხარე ფლობს, როგორც აქტივს, თუ ასეთი ფასი არსებობს;

ბ) თუ ასეთი ფასი არ არსებობს, სხვა ემპირიული მონაცემების გამოყენებით, როგორცაა ისეთი ბაზრის კოტირებული ფასი, რომელიც აქტიური არ არის იმ იდენტური ერთეულისთვის, რომელსაც სხვა მხარე ფლობს, როგორც აქტივს; თუ ზემოთ აღწერილი ემპირიული ფასები არ არსებობს, მაშინ შეფასების სხვა მეთოდის გამოყენებით, როგორცაა:

შემოსავლების მიდგომა მაგალითად, დისკონტირებული ღირებულების მეთოდი, რომელიც ითვალისწინებს მომავალ ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებასაც ბაზრის მონაწილე ივარაუდებდა იმ ვალდებულების, ან წილობრივი ინსტრუმენტისგან, რომელსაც ის ფლობს, როგორც აქტივს;

საბაზრო მიდგომა მაგალითად, ანალოგიური ვალდებულებების, ან წილობრივი ინსტრუმენტების კოტირებული ფასების გამოყენებით, რომლებსაც სხვა მხარეები ფლობენ, როგორც აქტივებს.

საწარმომ ვალდებულების, ან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის (რომელსაც სხვა მხარე ფლობს, როგორც აქტივს) კოტირებული ფასი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა გააკორექტიროს, თუ ამ აქტივთან დაკავშირებულია სპეციფიკური ფაქტორები, რომელთა გამოყენება მიუღებელია ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შესაფასებლად. საწარმომ უნდა უზრუნველყოს, რომ აქტივის ფასი არ ასახავდეს იმ შეზღუდვის გავლენას, რომელიც ხელს უშლის ამ აქტივის გაყიდვას. შემდეგი ფაქტორები, სხვასთან ერთად, შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ აქტივის კოტირებული ფასი უნდა გააკორექტირდეს:

ა) აქტივის კოტირებული ფასი დაკავშირებულია ანალოგიურ (და არა იდენტურ) ვალდებულებასთან, ან წილობრივ ინსტრუმენტთან, რომელსაც სხვა მხარე ფლობს, როგორც აქტივს. მაგალითად, ვალდებულებას, ან წილობრივ ინსტრუმენტს შეიძლება გააჩნდეს სპეციფიკური მახასიათებელი (მაგალითად, ემიტენტის კრედიტუნარიანობა), რომელიც განსხვავდება იმ მახასიათებლისგან, რაც აისახება ანალოგიური ვალდებულების, ან წილობრივი ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებაში, რომელსაც სხვა მხარე ფლობს, როგორც აქტივს;

ბ) მოცემული აქტივისთვის დადგენილი სააღრიცხვო ერთეული განსხვავდება ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის სააღრიცხვო ერთეულისგან. მაგალითად ვალდებულებებისთვის, ზოგ შემთხვევაში, აქტივის ფასი ასახავს გარკვეული პაკეტის ერთიან ფასს, რომელიც შედგება როგორც ემიტენტისგან მისაღები თანხებისგან, ასევე მესამე მხარისთვის საკრედიტო რეიტინგის ამაღლებაში დახმარების აღმოჩენის მოთხოვნისგან. თუ ვალდებულებისთვის მიღებული სააღრიცხვო ერთეული არ არის კომბინირებული პაკეტის სააღრიცხვო ერთეული, მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ შეფასდეს ემიტენტის ვალდებულების და არა კომბინირებული პაკეტის რეალური ღირებულება. ამგვარად, ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ აქტივის ემპირიული ფასი უნდა გააკორექტიროს, რათა გამოირიცხოს მესამე მხარისთვის საკრედიტო რეიტინგის ამაღლებაში დახმარების აღმოჩენის მოთხოვნის გავლენა.

ვალდებულებები და წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებსაც სხვა მხარეები არ ფლობენ, როგორც აქტივებს

როდესაც ხელმისაწვდომი არ არის იდენტური ან ანალოგიური ვალდებულების, ან საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემის კოტირებული ფასი და იდენტურ ერთეულს არ ფლობს სხვა მხარე, როგორც აქტივს, საწარმომ ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს შეფასების რომელიმე მეთოდით ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელსაც გააჩნია ვალდებულება, ან უფლება კაპიტალის ნარჩენ წილზე.

მაგალითად, თუ საწარმო დისკონტირებული ღირებულების მეთოდს იყენებს, მას შეუძლია გაითვალისწინოს ნებისმიერი შემდეგი ფაქტორებიდან:

ა) მომავალი ფულადი ნაკადები, რომლის გასვლასაც ივარაუდება ბაზრის მონაწილე ვალდებულების შესასრულებლად, მათ შორის, კომპენსაცია, რომელსაც ბაზრის მონაწილე მოითხოვდა ვალდებულების ასაღებად

ბ) თანხა, რომელსაც ბაზრის მონაწილე მიიღებდა იდენტური ვალდებულების აღებისთვის, ან იდენტური წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებისთვის, ისეთი

დაშვებების გამოყენებით, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ იდენტური ერთეულის ფასის დასადგენად ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე, ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებისთვის იმავე სახელშეკრულებო პირობებით.

5. რეალური ღირებულების იერარქია

იმისათვის, რომ უფრო მეტი თავსებადობა და შესადარისობა იქნეს მიღწეული რეალური ღირებულების შეფასებებსა და სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებაში, წინამდებარე ფასს ადგენს რეალური ღირებულების იერარქიას, რომლის თანახმად რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდებში გამოსაყენებელი ამოსავალი მონაცემები სამ დონედ იყოფა. რეალური ღირებულების იერარქიაში ყველაზე მეტი პრიორიტეტი მინიჭებული აქვს იდენტური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებულ ფასებს (გაუკორექტირებელს) (1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები) და ყველზე ნაკლები პრიორიტეტი - არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს (მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები).

1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები

როგორც ტერმინთა განმარტებაშია აღნიშნული, 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები არის იდენტური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები (გაუკორექტირებელი), რომლის მოპოვება საწარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის.

აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი, თუკი არსებობს, ყველაზე საიმედო მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს რეალური ღირებულების შესახებ და საწარმომ კორექტირების გარეშე უნდა გამოიყენოს რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები ხელმისაწვდომი იქნება ბევრი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებისთვის, რომელთაგან ზოგიერთი შეიძლება ბევრ აქტიურ ბაზარზე იცვლებოდეს (მაგალითად, სხვადასხვა საფონდო ბირჟაზე).

ამგვარად, 1-ლი დონის ფარგლებში განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა შემდეგი საკითხების დადგენას:

- ა) აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი ბაზარი, ან, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, ამ აქტივის ან ვალდებულებისთვის ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი; და
- ბ) შეუძლია თუ არა საწარმოს მონაწილეობის მიღება ამ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებულ ოპერაციაში მოცემული ბაზრის ფასით, შეფასების თარიღისთვის.

საწარმომ არასდროს არ უნდა გააკორექტიროს 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები, ქვემოთ აღწერილი სიტუაციების გარდა:

- ა) როდესაც საწარმოს გააჩნია დიდი რაოდენობის მსგავსი (მაგრამ არა იდენტური) აქტივები და ვალდებულებები (მაგალითად, სავალო ფასიანი ქაღალდები), რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით და აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი არსებობს, მაგრამ ადვილად ხელმისაწვდომი არ არის თითოეული ამ აქტივის ან ვალდებულებისთვის ინდივიდუალურად. (ე.ი. იმის გამო, რომ საწარმოს გააჩნია დიდი რაოდენობის მსგავსი აქტივები ან ვალდებულებები, ძნელი იქნება შეფასების თარიღისთვის ფასის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება თითოეული ინდივიდუალური აქტივის, ან ვალდებულებისთვის). ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს უფლება აქვს რეალური ღირებულება განსაზღვროს შეფასების სხვა მეთოდით, რომელიც არ ეყრდნობა მხოლოდ კოტირებულ ფასებს (მაგალითად, ფასდადგენის (შეფასების) მატრიცული მეთოდი). თუმცა, შეფასების სხვა მეთოდით მიღებული რეალური ღირებულების შეფასებები მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს;
- ბ) როდესაც აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი არ ასახავს რეალურ ღირებულებას შეფასების თარიღისთვის. ასე შეიძლება მოხდეს, მაგალითად მაშინ, როდესაც ბაზრის დახურვის შემდეგ, მაგრამ შეფასების თარიღამდე მნიშვნელოვანი მოვლენები მოხდება (როგორცაა, ოპერაციების განხორციელება `მარწმუნებლიდან მარწმუნებლამდე` ბაზარზე, საჯარო ვაჭრობა საშუამავლო ბაზარზე ან ფინანსური

ბაზრების ოფიციალური განცხადებები). საწარმომ უნდა განსაზღვროს და უცვლელად გამოიყენოს პოლიტიკა იმ მოვლენების დასადგენად, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა რეალური ღირებულების შეფასებებზე. თუმცა, თუ საწარმო კოტირებულ ფასს გააკორექტირებს ახალი ინფორმაციის გათვალისწინებით, რეალური ღირებულების კორექტირებული შეფასებები მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს;

გ) როდესაც საწარმო აფასებს ვალდებულების ან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას იდენტური ერთეულის კოტირებული ფასის მიხედვით, რომელიც აქტიურ ბაზარზე იყიდება, როგორც აქტივი და საჭიროა ამ ფასის კორექტირება მოცემული ერთეულის, ან აქტივისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფაქტორების გათვალისწინებით (იხ. 39-ე პუნქტი). თუ საჭირო არ არის აქტივის კოტირებული ფასის კორექტირება, რეალური ღირებულების შეფასება მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის 1-ელ დონეს. თუმცა, აქტივის კოტირებული ფასის კორექტირების შედეგად მიღებული რეალური ღირებულების შეფასება მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს.

თუ საწარმოს აქტივის ან ვალდებულების ერთი პოზიცია გააჩნია (მათ შორის, პოზიცია, რომელიც შედგება დიდი რაოდენობის იდენტური აქტივების ან ვალდებულებებისგან, როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების პაკეტი) და ეს აქტივი ან ვალდებულება იყიდება აქტიურ ბაზარზე, აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულების შეფასება უნდა განხორციელდეს 1-ლი დონის ფარგლებში, ინდივიდუალური აქტივის ან ვალდებულების კოტირებული ფასის გამრავლებით საწარმოს განკარგულებაში არსებული ერთეულების რაოდენობაზე. საწარმო ასე უნდა მოიქცეს მაშინაც კი, თუ ბაზრის ჩვეულებრივი დღიური ბრუნვა საკმარისი არ არის აქტივებისა თუ ვალდებულებების იმ რაოდენობის ასათვისებლად ('შთანქთმისთვის'), რომელიც საწარმოს გააჩნია და ერთი ოპერაციის მეშვეობით ამ პოზიციის გაყიდვის შეკვეთების განთავსებამ შეიძლება გავლენა იქონიოს კოტირებულ ფასზე.

მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები

განმარტების თანახმად, მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები არის მოცემული აქტივის ან ვალდებულების შესახებ 1-ელ დონეზე მიკუთვნებული ყველა მონაცემი, გარდა კოტირებული ფასებისა, რომლებიც ემპირიულია პირდაპირ ან არაპირდაპირ.

თუ აქტივს ან ვალდებულებას გააჩნია გარკვეული (სახელშეკრულებო) პერიოდი, მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები ემპირიული უნდა იყოს აქტივის ან ვალდებულების პრაქტიკულად მთელი ვადის განმავლობაში. მე-2 დონის მონაცემებს განეკუთვნება:

- ა) ანალოგიური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები;
- ბ) იდენტური, ან ანალოგიური აქტივების ან ვალდებულებების ისეთი ბაზრის კოტირებული ფასები, რომელიც არ არის აქტიური;
- გ) აქტივის ან ვალდებულების შესახებ სხვა ემპირიული მონაცემები, გარდა კოტირებული ფასებისა. მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთები და შემოსავლიანობის მრუდები, რომლებიც ემპირიულია ჩვეულებრივ კოტირებულ ინტერვალებში;
- დ) ბაზრის მიერ დადასტურებული ამოსავალი მონაცემები.

მე-2 დონის მონაცემების კორექტირებები სხვადასხვანაირი იქნება კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულებისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფაქტორების მიხედვით. ამგვარ ფაქტორებს განეკუთვნება:

- ა) აქტივის მდგომარეობა, ან ადგილმდებარეობა;
- ბ) რა დონეზე არის ამოსავალი მონაცემები დაკავშირებული ერთეულებთან, რომლებიც აქტივის ან ვალდებულების შესადარისია. და
- გ) იმ ბაზრების საქმიანობის მოცულობა, ან დონე, საიდანაც მოიპოვება ემპირიული ამოსავალი მონაცემები.

მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები

ზემოთ მოცემული განმარტების მიხედვით, მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები არის აქტივის ან ვალდებულების შესახებ არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები.

რეალური ღირებულების შესაფასებლად არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები საწარმომ მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენოს, როდესაც არ არსებობს შესაფერისი ემპირიული ამოსავალი მონაცემები და, მაშასადამე, გაითვალისწინება ისეთი სიტუაციები, როდესაც შეფასების თარიღისთვის მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან მიმართებით უმნიშვნელო საქმიანობა არის დაკვირვებადი (ემპირიული). თუმცა, რეალური ღირებულების შეფასების მიზანი ამ შემთხვევაშიც იგივე რჩება, ე.ი. განისაზღვროს გასვლის ფასი შეფასების თარიღისთვის, ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც განკარგავს აქტივს, ან გააჩნია ვალდებულება. ამგვარად, არაემპირიული მონაცემები უნდა ასახავდეს იმ დაშვებებს, მათ შორის რისკის შესახებ დაშვებას, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას.

თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები

შინაარსი

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო
2. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივებისა (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარების კრიტერიუმები
3. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარება და შეფასება
4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა
5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების ან გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

სტანდარტის მიზანი

წინამდებარე ფასს-ი მიზნად ისახავს გასაყიდად გამიზნული აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვის წესის განსაზღვრას და შეწყვეტილი ოპერაციების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას. კერძოდ, ფასს მოითხოვს:

- ა) აქტივები, რომელიც პასუხობს კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვითაც შესაძლოა მათი კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული, უნდა ფასდებოდეს საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლების შემდეგ) შორის უმცირესი ღირებულებით; და
- ბ) აქტივები, რომელიც პასუხობს კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვითაც შესაძლოა მათი კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული, ცალკე უნდა იყოს

წარმოდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ხოლო შეწყვეტილი ოპერაციების შედეგები კი ცალკე – სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში

სტანდარტის მოქმედების სფერო

მოცემული ფასს-ის კლასიფიკაციისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის წესები ვრცელდება ყველა აღიარებულ გრძელვადიან აქტივზე და საწარმოს ყველა გამსვლელ ჯგუფზე. ფასს-ის შეფასების მოთხოვნები ეხება ყველა აღიარებულ გრძელვადიან აქტივსა და გამსვლელ ჯგუფს (როგორც მე-4 პუნქტშია მოცემული), გარდა მე-5 პუნქტში ჩამოთვლილი აქტივებისა, რომელთა შეფასება გარძელებს ამ პუნქტში მითითებული სტანდარტის შესაბამისად.

ბასს 1-ის – "*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*" – მიხედვით გრძელვადიან აქტივებად კლასიფიცირებული აქტივების კლასიფიკაციის შეცვლა *მიმდინარე აქტივებად* არ შეიძლება, სანამ ისინი არ დააკმაყოფილებს ამ ფასს-ის კრიტერიუმებს მათი კლასიფიცირებისათვის, როგორც გასაყიდად გამიზნული. აქტივების ჯგუფი, რომელსაც საწარმო, როგორც წესი, გრძელვადიან აქტივად განიხილავს და შეძენილია მხოლოდ და მხოლოდ ისევ გაყიდვის მიზნით, კლასიფიცირებული არ უნდა იყოს როგორც მიმდინარე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ისინი პასუხობს წინამდებარე ფასს-ის კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვით მათი კლასიფიცირება შეიძლება, როგორც გასაყიდად გამიზნული.

2. გასაყიდად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარება და შეფასება

აღიარება

საწარმო გრძელვადიან აქტივს (ან გამსვლელ ჯგუფს) მიანიჭებს გასაყიდად გამიზნულის კლასიფიკაციას, თუ მისი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურდება გაყიდვის გარიგებით და არა მის გამოყენების გაგრძელებით. ამისათვის, შესაძლებელი უნდა იყოს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) დაუყოვნებელი გაყიდვა

არსებულ მდგომარეობაში, მხოლოდ ასეთი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფების) გაყიდვის ჩვეულებრივი პირობებით და მისი გაყიდვა დიდად მოსალოდნელი უნდა იყოს.

გრძელვადიანი აქტივებს (ან გამსვლელ ჯგუფს) მიენიჭება გასაყიდად გამიზნულის კლასიფიკაცია, თუ მისი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურდება გაყიდვის გარიგებით და არა მისი გამოყენების გაგრძელებით

გამსვლელი ჯგუფი არის აქტივების ჯგუფი, რომლის დათმობა უნდა მოხდეს გაყიდვის ან სხვა გზით, ერთად, როგორც ჯგუფის, ერთი გარიგებით და ამ აქტივებთან დაკავშირებული ვალდებულებები, რომელთა გადაცემა მოხდება ამ გარიგების მეშვეობით.

გაყიდვის გეგმა

საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა დაამტკიცოს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) გაყიდვის გეგმა. აქტივის ან გამსვლელი ჯგუფის გაყიდვის ორგანიზება საჭიროებს ენერგიულ ძალისხმევას, რაც საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვს შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიღებას: მოცემული გრძელვადიანი აქტივის გაყიდვის რეკლამას ბაზარზე, მყიდველის მოძიების ღონისძიებათა განხორციელებას (გონივრულ ფასად).

აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფები) მზად უნდა იყოს დაუყოვნებლივი გაყიდვისათვის მისი ამჟამინდელი მდგომარეობით, ხოლო გაყიდვის ალბათობა უნდა იყოს მაღალი, რაც მოითხოვს, რომ:

- ხელმძღვანელობა იცავდეს გაყიდვის გეგმას;

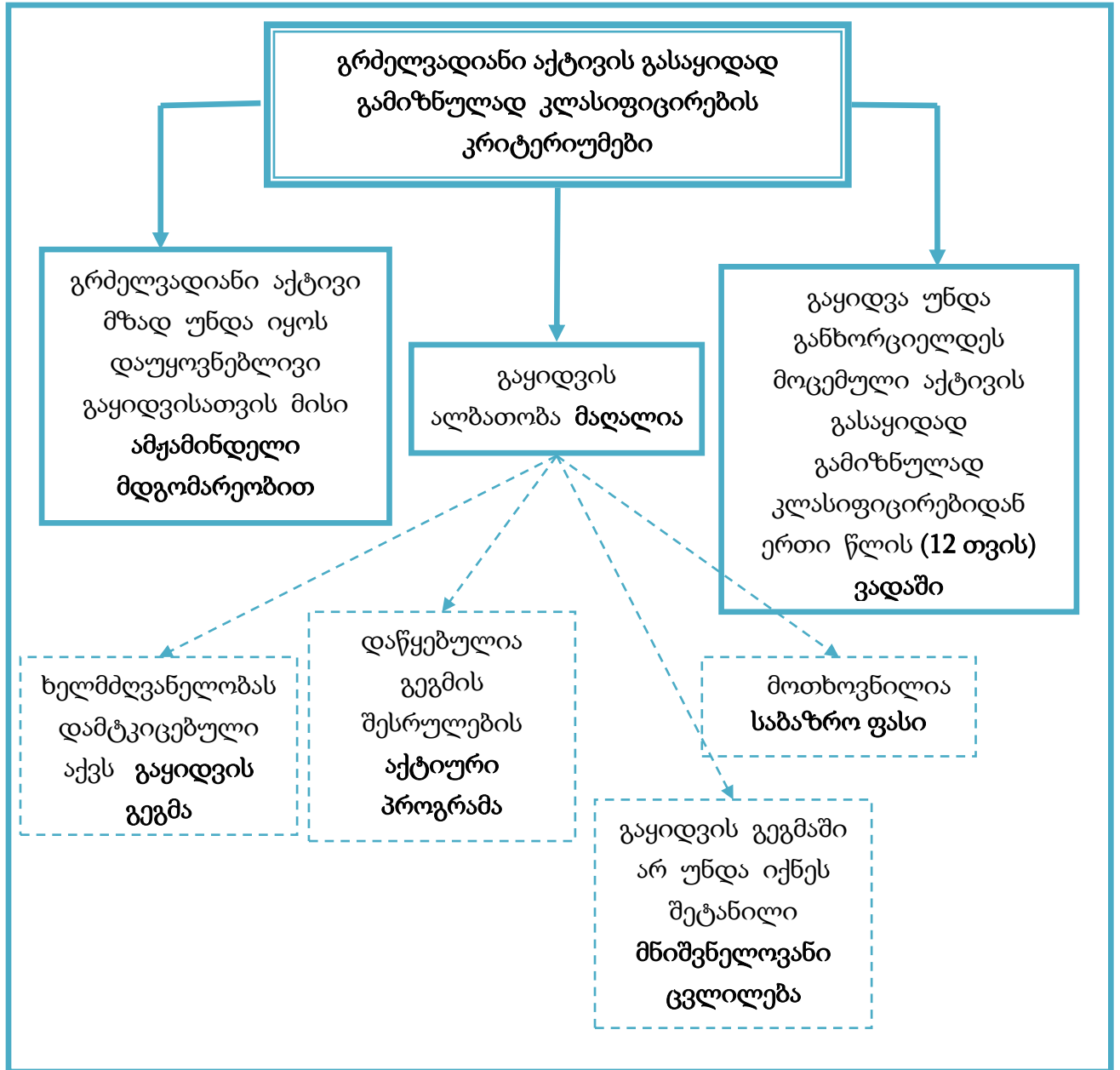
- შესწავლილი იქნეს ბაზრის კონიუნქტურა და მოთხოვნილი იქნეს საბაზრო (გონივრული) ფასი;
- დაიწყო გეგმის შესრულების აქტიური პროგრამა;
- გაყიდვა განხორციელდეს წლის განმავლობაში;
- გაყიდვის გეგმაში არ უნდა იქნეს შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილება.

რაც შეეხება იმ აქტივებს, რომლებიც შეძენილია მხოლოდ მომავალში გადაყიდვის მიზნით, მათი კლასიფიკაცია, როგორც გასაყიდად გამიზნულისა, უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ყიდვა-გაყიდვის გარიგება აღიარებული იქნება დასრულებულად წლის მანძილზე და იარსებებს მაღალი ალბათობა, რომ ყველა სხვა კრიტერიუმი, რომლებიც შექმნის მომენტისათვის შესრულებული არ არის, შესრულდება 3 თვის განმავლობაში.

მაგალითი 1. გასაყიდად კლასიფიცირებული ავტომობილი.

საწარმომ გადაწყვიტა ავტომობილის გაყიდვა. ავტომობილის საბალანსო ღირებლება მეტწილად ანაზღაურდება გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით, და არა საწარმოში მისი ექსპლუატაციის გაგრძელებით. ამგვარად, მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადები შემოვა უფრო ავტომობილის გაყიდვით, ვიდრე მისი ექსპლუატაციით. შესაბამისად, მოცემული აქტივი კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად გამიზნული.

გაყიდვის ოპერაცია შეიძლება განხორციელდეს ერთი გრძელვადიანი აქტივის სხვა გრძელვადიან აქტივებზე გაცვლის გზით, როგორც ამას ადგენს ბასს 16 "ძირითადი საშუალებები".



მაგალითი 2. გასაცვლელი აქტივის "გასაყიდად გამიზნულად" კლასიფიცირება.

საწარმო იძენს ახალ დანადგარებს და გეგმავს ძველი აღჭურვილობის გადაცემას შენამენის საფასურის ნაწილის სანაცვლოდ. ძველი აღჭურვილობა შეიძლება განხილული იქნეს, როგორც "გასაყიდად გამიზნული" აქტივი.

აქტივი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა იქნეს კლასიფიცირებული, როგორც გასაყიდად გამიზნული, თუ აღიარების კრიტერიუმები შესრულებულია მხოლოდ ანგარიშგების თარიღის შემდეგ. ამავე დროს, თუ აღნიშნული კრიტერიუმები შესრულებულია ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების თარიღამდე, ასეთი ობიექტის შესახებ ინფორმაცია აუცილებლად უნდა დაფიქსირდეს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

მაგალითი 3. მოწყობილობის გაყიდვა საანგარიშო თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე.

საწარმოს ფინანსური წელი სრულდება დეკემბერში, ხოლო დამტკიცება ხდება მომდევნო წლის მაისში. საწარმოს მენეჯმენტს გადაწყვეტილი აქვს გაყიდოს თავისი მოწყობილობის ერთ-ერთი სახეობა მომავალი წლის მარტში.

ასეთ შემთხვევაში საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, კერძოდ კი საანგარიშო თარიღის შემდეგ მომხდარ მოვლენებში, ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ აპირებს მოწყობილობის გაყიდვას.

გაყიდვის დასრულებისათვის საჭირო პერიოდის გაგრძელება

როგორც უკვე აღინიშნა, ფასს 5-ის შესაბამისად, სავარაუდო გაყიდვა უნდა განხორციელდეს კლასიფიკაციის თარიღიდან ერთი წლის განმავლობაში. ამასთან, გეგმის მნიშვნელოვანი ცვლილება ან მისი ანულირება ნაკლებად სავარაუდოა. მაგრამ, მოვლენებმა ან გარემომ შესაძლოა განაპირობოს გაყიდვის პერიოდის ერთ წელზე მეტხანს გაგრძელება. გაყიდვის დასრულებისათვის საჭირო პერიოდის გაგრძელება ხელს არ უშლის აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებას, თუ დაგვიანება გამოწვეული იყო ისეთი მოვლენებით ან გარემოებებით, რომლებიც საწარმოს კონტროლის ფარგლებს სცილდე-

ბოდა და არსებობს საკმარისი მტკიცებულება იმისა, რომ საწარმო კვლავაც მხარს უჭერს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) გაყიდვის გეგმას.

მაგალითი 4. „გასაყიდად გამიზნულად“ კლასიფიკაციის თარიღის გაგრძელება.

საწარმომ გადაწყვიტა გაყიდოს საწარმოო ქვეგანყოფილება. სასაქონლო ბაზარი დეპრესიულ მდგომარეობაშია, რის გამოც ქვეგანყოფილება შეიძლება გაიყიდოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგება შესაძლებლობა მასში აღებული იქნეს თუნდაც მინიმალური ანაზღაურება. საწარმოს ხელმძღვანელობა არ ცვლის გეგმას და მას კვლავ სურს ქვედანაყოფის გაყიდვა და აგრძელებს მის გასაყიდად კლასიფიცირებას.

✓ შეფასება

გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივები ფასდება მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით

გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივს (ან გამსვლელ ჯგუფს) ფასდება:

- 1) უმცირესი ღირებულებით მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის;
- 2) თუ ახლადშექმნილი აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) პასუხობს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, თავდაპირველი აღიარების დროს აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფის) შეფასდება უმცირესი ღირებულებით, მის საბალანსო ღირებულებასა (რომელიც ექნებოდა, თუ ასეთი კლასიფიცირება არ მოხდებოდა - მაგალითად, თვითღირებულება) და რეალურ ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლების შემდეგ) შორის.

3) თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) შექმნილი იყო როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი, იგი უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით.

როდესაც გაყიდვა მოსალოდნელია ერთი წლის შემდეგ, საწარმო გაყიდვის დანახარჯებს შეაფასებს დისკონტირებული ღირებულებით. ნებისმიერი ზრდა გაყიდვის დანახარჯების დისკონტირებულ ღირებულებაში, რომელიც გამოწვეულია დროის ფაქტორით, წარდგენილი იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც ფინანსური დანახარჯი.

უშუალოდ იმის წინ, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) თავდაპირველად კლასიფიცირდება როგორც გასაყიდად გამიზნული, აქტივის (ან ჯგუფის ყველა აქტივისა და ვალდებულების) საბალანსო ღირებულება უნდა შეფასდეს შესაბამისი ფასს-ის მიხედვით. გამსვლელი ჯგუფის შემდგომი გადაფასებისას, იმ აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება, რომელიც არ შედის ამ ფასს-ის შეფასების მოთხოვნების ფარგლებში, მაგრამ შესული იყო გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებული იყო, როგორც გასაყიდად გამიზნული, ხელახლა უნდა შეფასდეს შესაბამისი ფასს-ის მიხედვით მანამ, სანამ გამსვლელი ჯგუფის რეალური ღირებულება (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით) ხელახლა შეფასდება.

მაგალითი 5. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს

საწარმო გეგმავს თავისი აქტივების გაყიდვას, რომელის საბალანსო ღირებულება 100 ფე, ხოლო რეალური ღირებულება შეადგენს 90 ფე. საწარმომ აქტივი უნდა შეაფასოს 90 ფე და აღიაროს გაუფასურების ზარალი 10 ფე ოდენობით.

გაუფასურების ზარალისა და მისი ანულირების აღიარება

საწარმო აღიარებს გაუფასურების ზარალს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) ყოველი თავდაპირველი ან შემდგომი ჩამოწერის დროს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებამდე. აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შემდგომი ზრდის შედეგად საწარმომ უნდა აღიაროს შემოსულობა, მაგრამ არა უმეტეს ჯამური გაუფასურების ზარალისა, რომელიც აღიარებული იყო ან ამ ფასს-ის შესაბამისად, ან ადრე ბასს 36-ის – "აქტივების გაუფასურება", მიხედვით.

გამსვლელი ჯგუფის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ნებისმიერი ზრდის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა აღიაროს შემოსულობა, ფასს 5-ის შეფასების მოთხოვნების ფარგლებში მყოფი გრძელვადიანი აქტივებისათვის:

- ა) იმ მოცულობით, რაც აღიარებული არ იყო, მაგრამ
- ბ) არა უმეტეს ჯამური გაუფასურების ზარალისა, რომელიც უკვე იყო აღიარებული ან ამ ფასს-ის მიხედვით, ან ბასს 36-ის მიხედვით.

საწარმო ცვეთას არ დაარიცხავს გრძელვადიან აქტივს, სანამ იგი კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული, ან სანამ იგი გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გამსვლელი ჯგუფის ნაწილია. გამსვლელ ჯგუფში აღრიცხულმა გაუფასურებით მიღებულმა ზარალმა ან შემდგომმა მოგებამ (ზარალის დაბრუნება) უნდა შეამციროს ან უნდა გაზარდოს მხოლოდ გასვლის ჯგუფის გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულება.

მაგალითი 6. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შემდგომი შეფასება (რეკლასიფიკაციის შემდეგ) და გაუფასურების ზარალის ანულირება .

საწარმოს აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 100 ფე. პირველ წელს გაუფასურებით მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 10 ფე, შესაბამისად, საწარმომ უნდა

შემციროს საბალანსო ღირებულება 90 ფე-დე. საწარმო იღებს აქტივის გაყიდვის გადაწყვეტილებას, ამასთან, რეალური ღირებულება გაყიდვის ხარჯების გამოქვითვით შეადგენდა 110 ფე. მოცემულ შემთხვევაში ღირებულება შეიძლება გაიზარდოს მხოლოდ 100 ფე-დე. უფრო მაღალი ფასის გამოყენება დაუშვებელია, და ამდენად, გასაყიდად გამიზნული აქტივის საბალანსო ღირებულება ფასდება 100 ფე-ად.

მაგალითი 7. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შემდგომი შეფასება (რეკლასიფიკაციის შემდეგ) და გაუფასურების ზარალის ანულირება

აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 400 ფე. საწარმო იღებს აქტივის გაყიდვის გადაწყვეტილებას, რისთვისაც გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებამდე ჩატრდა აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირება. შედეგად დადგინდა აქტივის გაუფასურება, მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 30 ფე, შესაბამისად, შემცირდა აქტივის საბალანსო ღირებულება 370 ფე-დე.

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციამდე აისახება გატარებით:

დებეტი - გაუფასურების ზარალი (მოგება-ზარალი) 30

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 30

აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებულ ჯგუფში გადასაყვანად, დადაგინდა მისი რეალური ღირებულება გასვლის ხარჯების გამოქვითვით, რამაც შეადგინა 420 ფე. მოცემულ შემთხვევაში ღირებულება შეიძლება გაიზარდოს მხოლოდ 400 ფე, ვინაიდან შეფასება უნდა წარმოადგენდეს უმცირეს სიდიდეს საბალანსო ღირებულებასა (400) და გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის (420).

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს აისახება გატარებით:

დებეტი - ძირითადი საშუალებები	30
კრედიტი - არასაოპერაციო შემოსავალი	30

გრძელვადიანი აქტივების გასვლის შეფასებაში ადრე აღურიცხავი მოგება ან ზარალი უნდა აღირიცხოს ამ უკანასკნელთა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშიდან ჩამოწერის თარიღისათვის. ასეთი რამ შესაძლებელია, თუ აქტივის ღირებულება განსაზღვრული იყო მისი სავარაუდო გაყიდვის გათვალისწინებით, შემდეგ კი აღმოჩნდა, რომ გასაყიდი ფასი მის ღირებულებაზე დაბალი იქნება.

მაგალითი 8. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის ჯართად გაყიდვა.

საწარმოს ბალანსზე გამსვლელ ჯგუფში ირიცხება აქტივი 70 ფე ღირებულებით. მიდევალმა უარი განაცხადა მის შეძენაზე, რის შემდეგაც იგი იყიდება, როგორც ჯართი 10 ფე. აქტივის ღირებულების შემცირება 60 ფე აღირიცხება აქტივის გაყიდვის თარიღისათვის.

გასაყიდად გამიზნული აქტივების ჯართად გაყიდვა აისახება გატარებით:

დებეტი - ფული	10
კრედიტი - მარაგი	10

გასაყიდად გამიზნული აქტივების აღიარების შეწყვეტა აისახება გატარებით:

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი	60
კრედიტი - მარაგი	60

ცვლილებები გაყიდვების გეგმაში

თუ საწარმოს აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული აქვს, როგორც გასაყიდად გამიზნული, მაგრამ აღიარების კრეტერიუმები უკვე აღარ არის დაკმაყოფილებული, საწარმომ უნდა შეწყვიტოს აქტივის (გამსვლელი ჯგუფის) კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული. გრძელვადიანი აქტივი (ან

გამსვლელი ჯგუფი), რომელსაც შეუწყდა კლასიფიკაცია, როგორც გასაყიდად გამიზნული, საწარმომ უნდა შეცვალოს გაყიდვის გეგმა. ასეთ შემთხვევაში აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) რეკლასიფიკაცია (უკან დაბრუნება) უნდა მოხდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:

ა) მისი საბალანსო ღირებულება, საწარმ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და

ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზღაურებადი ღირებულება.

ამგვარი რეკლასიფიკაციის შედეგი ჩართული უნდა იქნეს განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალში და აისახოს მოგებისა ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში გრძელვადიანი აქტივის რეკლასიფიკაციის პერიოდისთვის.

მაგალითი 10. აღიარების შეწყვეტის შემდეგ აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირება.

საწარმოს აქვს გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების ჯგუფი, რომლის ღირებულება შეადგენს 80 ფე. საწარმო ღებულობს ამ აქტივების არგაყიდვის გადაწყვეტილებას.

იმის გათვალისწინებით რომ აქტივების ჯგუფი უკვე არ არის გამიზნული გასაყიდად, აუცილებელია მისი საბალანსო ღირებულების კორექტირება - დაერიცხოს დამატებითი ცვეთა. აქტივების მოცემული ჯგუფი რომ არ ყოფილიყო გასაყიდად გამიზნული, მისი შემადგენელი აქტივების ცვეთის თანხა იქნებოდა 20

ფე. ამრიგად, მოცემული ჯგუფის კორექტირებული ღირებულება იქნება 60 ფე (80-20).

მაგალითი 10. აღიარების შეწყვეტის შემდეგ აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირება.

საწარმოს აქტივების გამსვლელი ჯგუფის ღირებულება შეადგენს 400 ფე. ჯგუფი რომ არ ყოფილიყო გასაყიდად გამიზნული (ხუთი თვის განმავლობაში), ცვეთის თანხა იქნებოდა 50 ფე. ხუთი თვის შემდეგ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება ჯგუფის არგაციდვის შესახებ. მას შემდეგ, რაც ჯგუფი აღარ არის გასაყიდად გამიზნული, აუცილებელია ჯგუფის აქტივებს დაერიცხოს ცვეთა 50 ფე ოდენობით, შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება გახდა 350 ფე (400-50).

საბალანსო ღირებულების კორექტირება აისახება გატარებით:

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 50

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 50

მაგალითი 11. აქტივების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა.

გამსვლელი ჯგუფის ღირებულება შეადგენს 80 ფე. გამსვლელი ჯგუფი გასაყიდად რომ არ ყოფილიყო გამიზნული, ჯგუფის შემადგენელი აქტივების ცვეთა იქნებოდა 6 ფე. გამსვლელი ჯგუფი აღარ ითვლება "გასაყიდად გამიზნულად", რის შედეგადაც ჯგუფის აქტივების საბალანსო ღირებულება შეადგენს 74 ფე (80 - 6) ცვეთის გათვალისწინებით.

საწარმომ გრძელვადიანი აქტივის (რომელიც აღარ არის კლასიფიცირებული, როგორც გასაყიდად გამიზნული) საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი სავალდებულო კორექტირების თანხა უნდა დაუმატოს განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებულ მოგებას ან ზარალს იმ პერიოდში, როდესაც აღიარების კრიტერიუმები

აღარ არის დაკმაყოფილებული. საწარმომ კორექტირების თანხა უნდა წარადგინოს სრული შემოსავლის.

მაგალითი 12. გასაყიდად გამიზნული ჯგუფიდან გამსვლელი აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება.

გამსვლელი ჯგუფის, რომელიც წარმადგენს საწარმოს ქვეგანყოფილებას, ღირებულებაა 100 ფე. საწარმომ მიიღო გადაწყვეტილება, არ გაყიდოს ქვეგანყოფილება და მისი აქტივები შეუერთოს სხვა ქვეგანყოფილებას, თუმცა ზოგიერთი მათგანი ჩაბარდება ჯართად.

სხვა ქვეგანყოფილებისათვის გადასაცემი აქტივების საერთო ღირებულება შეადგენს 90 ფე. აქტივების ჯართში ჩაბარებით მიღებული შემოსავალი შეადგენს 5 ფე. აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება იქნება 95 ფე.

ვინაიდან ანაზღაურებადი ღირებულება გასვლის ჯგუფის ღირებულებაზე დაბალია, სწორედ იგი იქნება გამოყენებული აქტივების ახალი შეფასებისათვის. ზარალი 5 ფე აღირიცხება როგორც გასვლის ზარალი.

ქვეგანყოფილების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა და სხვა ქვეგანყოფილებასთან შეერთება აისახება გატარებით:

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი	5
დებეტი - ფული (ჯართის რეალიზაციიდან)	5
დებეტი - ძირითადი საშუალებები (ახალი ქვეგანყოფილება)	90
კრედიტი - მარაგი	100

თუ საწარმოს ცალკეული აქტივი ან ვალდებულება გამოაქვს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული ჯგუფიდან, გამსვლელ ჯგუფში დარჩენილი გასაყიდი აქტივები და ვალდებულებები მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეფასდება კვლავ როგორც ჯგუფი, თუ ჯგუფი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. ამის საპი-

რისპიროდ, ჯგუფის დარჩენილი გრძელვადიანი აქტივები, რომელიც ინდივიდუალურად აკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს ინდივიდუალურად, მათ საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ამ დღეს.

მაგალითი 13. შეფასება ანაზღაურებადი ღირებულებით.

გამსვლელი ჯგუფის ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს საწარმოო ქვეგანყოფილებას, შეადგენს 500 ფე. მიღებულია გადაწყვეტილება აქტივების არგაყიდვის და სხვა ქვეგანყოფილებასთან გაერთიანების შესახებ, თუმცა ზოგიერთი მათგანი ჩაბარდება ჯართად. სხვა ქვეგანყოფილებაში გადასაცემი აქტივების საერთო ღირებულება შეადგენს 340 ფე. აქტივების ჯართად გაყიდვით მიღებული შემოსავალი შეადგენს ,

ანაზღაურებადი ღირებულება იქნება 370 ფე (340+30). ვინაიდან ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია გამსვლელი ჯგუფის ღირებულებაზე, სწორედ იგი იქნება გამოყენებული ახალ ღირებულებად აქტივების შეფასებისას.

ქვეგანყოფილების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა და სხვა ქვეგანყოფილებასთან შეერთება აისახება გატარებით:

დებეტი -არასაოპერაციო ზარალი	100
დებეტი - ფული (ჯართის რეალიზაციიდან)	30
დებეტი - ძირითადი საშუალებები (ახალი ქვეგანყოფილება)	370
კრედიტი - მარაგი	500

მაგალითი 14. რეკლასიფიკაციის შეფასება.

გამსვლელი აქტივის ღირებულება შეადგენს 500 ფე. მიღებულია გადაწყვეტილება აქტივების არგაყიდვის შესახებ, ანუ რეკლასიფიკაციის (უკან

დაბრუნების) შესახებ. გასაყიდად კლასიფიკაციის დღიდან რეკლასიფიკაციის თარიღამდე პერიოდში დასარიცხი ცვეთა შეადგინს 40 ფე. რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს:

ა) 400 ფე. ბ) 520 ფე.

რეკლასიფიცირებული აქტივის შესაფასებლად საჭიროა რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის დადგინდეს და შეურდარდეს ერთმანეთს აქტივის საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულება. შესაბამისად:

ა) საბალანსო ღირებულება შეადგენს 460 ფე (500-40), ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 400 ფე, ე.ი. რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის აქტივის გაუფასურებამ შეადგინა 60 ფე (400-460).

აქტივის რეკლასიფიკაციის ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება:

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი	40
კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა	40

2) გაუფასურების ზარალის აღიარება

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი	60
კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა	60

3) გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში:

დებეტი - ძირითადი საშუალებები	500
კრედიტი - მარაგი	500

ამდენად, ამ გატარებებით რეკლასიფიცირებული აქტივის საბალანსო ღირებულება გაუტოლდება 400 ფე (500 - 40 - 60).

ბ) საბალანსო ღირებულება შეადგენს 460 ფე (500-40), ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 520 ფე, ვინაიდან საბალანსო ღირებულება ნაკლებია

ანაზღაურებად ღირებულებზე, აქტივი შეფასდება საბალანსო ღირებულებით (460 ფე).

აქტივის რეკლასიფიკაციის ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება:

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 40

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 40

2) გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში:

დებეტი - ძირითადი საშუალებები 500

კრედიტი - მარაგი 500

ამდენად, რეკლასიფიცირებული აქტივის საბალანსო ღირებულება გაუტოლდება 460 ფე (500 - 40).

მაგალითი 15. ჯგუფში დარჩენილი აქტივების შეფასება.

8 მარტს საწარმო ყიდის გამსვლელ ჯგუფში შეტანილ ყველა გრძელვადიან აქტივს. გამსვლელ ჯგუფში შეტანილი და "გასაყიდად გამიზნულად" კლასიფიცირებული დარჩენილი საბრუნავი აქტივები და ვალდებულებები ფასდება ცალ-ცალკე მათი საბალანსო ღირებულებასა და გასვლის ხარჯების გამოქვითვით რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი მნიშვნელობით 8 მარტის მდგომარეობით.

4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა

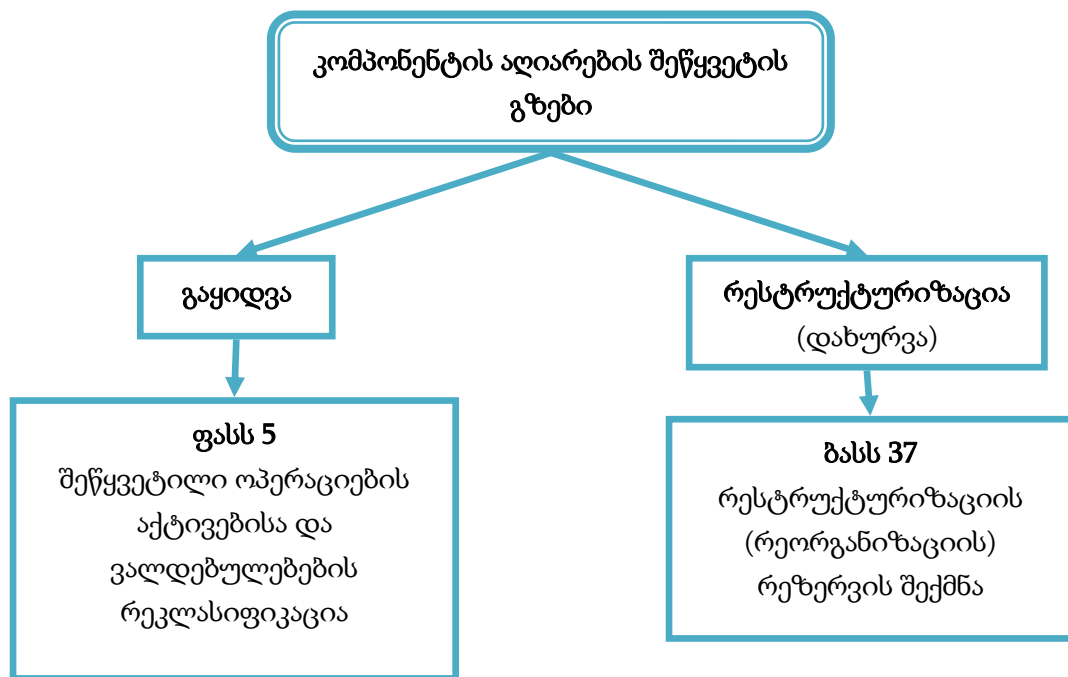
შეწყვეტილი ოპერაცია არის საწარმოს კომპონენტი, რომელიც ან გაიყიდა, ან კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული და:

ა) წარმოადგენს საწარმოს განცალკევებულ ძირითად საქმიანობას ან ოპერაციების გეოგრაფიულ არეალს;

- ბ) არის განცალკევებული ძირითადი საქმიანობის ან ოპერაციების გეოგრაფიული არეალის გაყიდვის ერთიანი კოორდინირებული გეგმის ნაწილი; ან
- გ) არის კონკრეტულად შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი შვილობილი კომპანია.

საწარმოს კომპონენტი არის ოპერაციები და ფულადი ნაკადები, რომელთა ნათლად გამოიჯვნა ოპერაციულად ან ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, შესაძლებელია საწარმოს სხვა შემადგენელი ნაწილებისაგან.

საწარმოს შეუძლია თავისი კომპონენტის აღიარება შეწყვეტოს ან გაყიდვის ან რესტრუქტურისაციის (დახურვით) გზით, ფასს 5 ეხება მხოლოდ იმ შემთხვევებს, როდესაც შეწყვეტა ხდება გაყიდვის გზით.



როდესაც წყდება კომპონენტის (საქმიანობის ნაწილის, მიმართულების, სეგმენტის) აღიარება გაყიდვის გზით, საწარმომ უნდა მოახდინოს ამ კომპონენტის (შეწყვეტილი ოპერაციების) აქტივებისა და ვალდებულებების რეკლასიფიკაცია და ასახოს ის ბალანსში ცალკე მუხლით „შეწყვეტილი ოპერაციების აქტივები და ვალდებულებები“.

გასაუქმებელი გრძელვადიანი აქტივები

საწარმომ არ უნდა მოახდინოს გასაუქმებელი გრძელვადიანი აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული. ამის მიზეზია ის, რომ მისი ძირითადი ღირებულების ამოღება, უმთავრესად, გრძელვადიანი მოხმარებიდან იქნება შესაძლებელი. თუმცა, თუ გასაუქმებელი გამსვლელი ჯგუფი შემდეგ კრიტერიუმებს პასუხობს, საწარმომ შედეგები და გამსვლელი ჯგუფის ფულადი ნაკადები უნდა წარადგინოს, როგორც შეწყვეტილი ოპერაციები იმ თარიღიდან, როდესაც მისი გამოყენება შეწყდა:

- ა) წარმოადგენს საწარმოს განცალკევებულ ძირითად საქმიანობას ან ოპერაციების გეოგრაფიულ არეალს;
- ბ) არის განცალკევებული ძირითადი საქმიანობის ან ოპერაციების გეოგრაფიული არეალის გაყიდვის ერთიანი კოორდინირებული გეგმის ნაწილი; ან
- გ) არის კონკრეტულად შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი შვილობილი საწარმო.

გასაუქმებელი გრძელვადიანი აქტივები (ან გამსვლელი ჯგუფები) მოიცავს გრძელვადიან აქტივებს (ან გამსვლელ ჯგუფებს), რომელიც გამოყენებული იქნება მათი ეკონომიკური მომსახურების ვადის ბოლომდე და გრძელვადიან აქტივებს (ან გამსვლელ ჯგუფებს), რომელიც დაიხურება და არ გაიყიდება.

ისეთი გრძელვადიანი აქტივები, რომლებიც დროებით იყო ამოღებული გამოყენებიდან, საწარმომ არ უნდა აღრიცხოს როგორც გაუქმებული.

საწარმომ უნდა გახსნას :

- ა) სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ერთიანი თანხა, რომელიც შედგება შემდეგი სიდიდეების ჯამისაგან:
 - შეწყვეტილი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი დაბეგვრის შემდეგ; და

- დაბეგვრის შემდგომი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებასთან დაკავშირებით, ან შეწყვეტილი ოპერაციების შემადგენელი აქტივების ან გამსვლელი ჯგუფ(ებ)ის გასვლასთან დაკავშირებით; და

ბ) (ა) პუნქტით განსაზღვრული მთლიანი თანხის ანალიზი.

ანალიზის წარდგენა შეიძლება შენიშვნებში ან სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, კერძოდ შეწყვეტილი ოპერაციების განყოფილებაში, ანუ განგრძობითი ოპერაციებისაგან განცალკევებით.

თუ საწარმო მოგებისა და ზარალის ელემენტებს წარადგენს განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ამავე ანგარიშგებაში უნდა წარმოადგინოს განყოფილება, რომელსაც ეწოდება შეწყვეტილი ოპერაციები.

5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების და გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა

საწარმომ გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივი ან გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გამსვლელი ჯგუფის აქტივები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში სხვა აქტივებისაგან განცალკევებულად უნდა წარადგინოს. სხვა ვალდებულებებისაგან განცალკევებით უნდა იყოს წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გამსვლელი ჯგუფის ვალდებულებებიც. არ შეიძლება ამ აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა და ერთი თანხის სახით წარდგენა. გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივებისა და ვალდებულებების ძირითადი კატეგორიები ცალკე უნდა აისახოს ან უშუალოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან შენიშვნებში, გარდა 39-ე პუნქტით დაშვებული შემთხვევებისა. საწარმომ ცალკე უნდა წარადგინოს ნებისმიერი მთლიანი შემოსავალი ან ზარალი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში გასაყიდად

გამიზნულად კლასიფიცირებულ გრძელვადიან აქტივთან (ან გამსვლელ ჯგუფთან) დაკავშირებით.

დამატებითი განმარტებები

საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას შემდეგი ინფორმაცია იმ პერიოდში, რომელშიც გრძელვადიანი აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირება ან გაყიდვა მოხდა:

- ა) გრძელვადიანი აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღწერა;
- ბ) გაყიდვის მონაცემებისა და გარემოებების, ან მოსალოდნელ ლიკვიდაციაზე მიმანიშნებელი გარემოებების, აგრეთვე ლიკვიდაციის მოსალოდნელი ვადებისა და ტიპის აღწერა;
- გ) აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი, ხოლო თუ ეს თანხები არ იქნება ცალკე წარმოდგენილი სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, მაშინ სრული შემოსავლის ანგარიშგების იმ პუნქტზე მითითება, რომელიც მოიცავს ამ შემოსულობას ან ზარალს;
- დ) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელშიც წარდგენილია მოცემული გრძელვადიანი აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) ფასს 8-ის – *"საოპერაციო სეგმენტები"* – მიხედვით, თუ ასეთი არსებობს.

თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

შესავალი

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო
2. ძირითადი შინაარსი: მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება; ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულების ელემენტები; გაუფასურების აღიარება და შეფასება
3. დასკვნის საფუძველი
4. განსხვავებული მოსაზრებები
5. ინტერპრეტაციები

ტერმინების განმარტება:

მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება - მინერალური რესურსების, მათ შორის, სასარგებლო წიაღისეულის, ნავთობის, ბუნებრივი გაზისა და მსგავსი არაკვლავწარმოებადი რესურსების ძიება მას შემდეგ, როცა საწარმომ მიიღო გარკვეულ ტერიტორიზე მინერალური რესურსის მოპოვების, ასევე მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის დადგენის იურიდიული უფლებები.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები - არის მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯები, რომელიც აქტივად აღიარდება საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯები - არის მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების საქმიანობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც საწარმომ გასწია მანამ, სანამ მინერალური რესურსების მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა აშკარა გახდებოდა.

შესავალი

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯები მნიშვნელოვანია მომპოვებელი დარგის საწარმოებისათვის. სტანდარტი 6 - ბასს საბჭომ პირველად შექმნა 2004 წელს, რადგან მანამდე არ არსებობდა ასეთ საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სტანდარტი. ეს საქმიანობები ამოღებულია ბასს 38-დან - „არამატერიალური აქტივები“ და მე-16 სტანდარტიდან - „ძირითადი საშუალებები“. ხოლო, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების მიმართ სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრა საწარმოებისაგან მოითხოვებოდა ბასს 8 - ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – 10-12 პუნქტების შესაბამისად.

ბასს-ს წინამორბედმა, ბასს კომიტეტმა 1998 წელს დაარსა სპეციალური კომიტეტი, რომელიც შეისწავლიდა მომპოვებელ დარგებში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხებს. აღნიშნულმა კომიტეტმა 2000 წელს გამოაქვეყნა ნაშრომი: „მომპოვებელი დარგები“. მე-6 სტანდარტი ვრცელდება იმ საწარმოებზე, რომლებიც მის გამოყენებაზე 2005 წლის პირველი იანვრდან გადავიდნენ.

ფასს-ის ძირითადი მახასიათებლები:

- ფასს 6 - საწარმოს უფლებას აძლევს გააუმჯობესოს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივების სააღრიცხვო პოლიტიკა, ბასს 8-ის 10-12 მუხლების გაუთვალისწინებლად. ამგვარად, საწარმომ, რომელიც მე-6 სტანდარტს ნერგავს, შეუძლია გააგრძელოს იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც დანეგვამდე იყენებდა;

- სტანდარტი მოითხოვს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივის ტესტირების ჩატარებას გაუფასურებაზე, როცა ფაქტები და გარემოებები ამაზე მეტყველებენ. როცა მათი საბალანსო ღირებულება შეიძლება აჭარბებდეს ანაზღაურებად ღირებულებას;

- გაუფასურების აღიარებისათვის ბასს ადგენს 36-ე სტანდარტით მოცემული პრინციპებისაგან განსხვავებულ პრინციპს, მაგრამ გაუფასურებას შეაფასებს 36-ე სტანდარტის შესაბამისად მაშინვე, როგორც კი გაუფასურება დადგინდება.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ფინანსური ანგარიშგება.

სტანდარტი მოითხოვს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების ამჟამად არსებული სააღრიცხვო წესების გაუმჯობესებას; აქტივების ნებისმიერი გაუფასურების შეფასებას 36-ე სტანდარტის შესაბამისად; აგრეთვე მოითხოვს განმარტებით ინფორმაციას, რომლითაც დადგინდება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი თანხები და რომელიც აგრეთვე ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება აღიარებული ძიებისა და შეფასების აქტივების შედეგად წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდის, დროისა და დამაჯერებლობის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში.

საწარმომ წინამდებარე ფასს უნდა გამოიყენოს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების მიმართ, რომელსაც იგი ეწევა. ეს ფასს არ ეხება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა ასპექტებს.

საწარმომ მოცემული ფასს არ უნდა გამოიყენოს ისეთი დანახარჯებისათვის, რომლებიც გაწეულია:

- მინერალური რესურსების მარაგის ძიების დაწყებამდე და შეფასებამდე ანუ მანამ, სანამ საწარმო გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების კვლევა-ძიების იურიდიულ უფლებას მოიპოვებდეს;
- მას შემდეგ, რაც აშკარა ხდება მინერალური რესურსების მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა.

2. სტანდარტის ძირითადი შინაარსი

2.1. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება და შეფასება

საწარმომ, რომელიც აღიარებს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების მარაგებს, ამ სტანდარტის გამოყენების შემდეგ, სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის დროს უნდა იხელმძღვანელოს მე-8 ბასს-ის მე-10 მუხლით და თავისუფლდება მე-8 ბასს-ის 11-12 მუხლების მოთხოვნებისაგან.

ბასს 8-ის მე-10 მუხლი ადგენს, რომ იმ შემთხვევაში თუ არ არსებობს სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის გამოიყენება, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებასა და გამოყენებაზე, რომლის საფუძველზეც მიიღება ინფორმაცია, რომელიც: შეესაბამება მომხმარებლის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების საჭიროებას და სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას, გამოხატავს მომხდარი ოპერაციების შინაარსსა და არა ფორმას, ნეიტრალურია და არის დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.

ხოლო, ბასს 8-ის 11-12 პუნქტები, რომელთაგანაც დასახელებული საწარმოები თავისუფლდება, მოთხოვს, რომ საწარმოებმა გაითვალისწინონ სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან; აგრეთვე, კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემული აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებთან; მათი აღიარების და შეფასების კრიტერიუმებთან. ასევე შეიძლება გამოიყენონ სხვა სააღრიცხვო ლიტერატურა და დარგში მიღებული პრაქტიკა.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები, აღიარების დროს უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით.

2.2. ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულების ელემენტები

საწარმომ უნდა დაადგინოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლითაც განისაზღვრება მარაგის ძიებისა და შეფასების რომელი დანახარჯები აღიარდება აქტივად და შემდეგ იმოქმედოს ამ პოლიტიკის შესაბამისად.

სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის დროს საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ის დონეები, რომლის მიხედვითაც შეიძლება დანახარჯების დაკავშირება გარკვეული სახეობის მინერალური რესურსის მოძიებასთან. ძიებისა და შეფასების აქტივების თავდაპირველ შეფასებაში უნდა ჩაირთოს ისეთი ხარჯები, როგორცაა:

1. მინერალური რესურსის ძიების უფლების შეძენა;
2. ტოპოგრაფიული, გეოლოგიური, გეოქიმიური და გეოფიზიკური კვლევები;
3. საძიებო ბურღვა;
4. გათხრების სამუშაოები;
5. სინჯების აღება;
6. მინერალური რესურსის მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის შეფასებასთან დაკავშირებული საქმიანობები.

მინერალური რესურსების საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებთან დაკავშირებული სამუშაოები არ უნდა აღიარდეს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებად. „კონცეპტულურ საფუძვლებში“ და „არამატერიალური აქტივების“ (ბასს 38) სტანდარტებში მითითებულია საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისაგან წარმოშობილი აქტივების აღიარების შესახებ.

ბასს 37-ის „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - მიხედვით საწარმო აღიარებს აქტივების ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარობის აღდგენის ნებისმიერ მოვალეობას, რომელიც წარმოიშობა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების შედეგად.

აღიარების შემდგომ საწარმომ, ძიებისა და შეფასების აქტივების მიმართ უნდა გამოიყენოს თვითღირებულების ან გადაფასების მოდელი. თუ გადაფასების მოდელს

აირჩევს (ბასს 16-ში ან ბასს 38-ში მოცემულს), მოდელი აქტივების კლასიფიკაციის შესაბამისი უნდა იყოს. (დასკვნის საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ გადაფასების მეთოდი პრაქტიკაში იშვიათად გამოიყენება, მაგრამ მისი აკრძალვა სწორი არ იქნებოდა. დს 30).

საწარმომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები უნდა დააჯგუფოს მატერიალურ (მაგ., სატრანსპორტო საშუალებები და ჭაბურღილები) და არამატერიალურ (მაგ., ბურღვის ნებართვა) აქტივებად, შეძენილი აქტივების თავისებურებებიდან გამომდინარე და უცვლელად იხელმძღვანელოს ამ კლასიფიკაციით.

რამდენადაც მატერიალური აქტივი გამოიყენება არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად, სიდიდე, რომელიც ამ მოხმარებას აღწერს, წარმოადგენს არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაწილს. თუმცა, მატერიალური აქტივის გამოყენება არამატერიალურის შესაქმნელად მატერიალურ აქტივს არამატერიალურად არ გარდაქმნის.

როდესაც მინერალური რესურსების მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა აშკარა ხდება, ძიებისა და შეფასების აქტივები აღარ უნდა იყოს კლასიფიცირებული ასეთად. განხილულ უნდა იქნეს ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურება და კლასიფიკაციის შეცვლამდე უნდა აღიარდეს ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი (17).

2.3. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

საწარმოს შეუძლია შეცვალოს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების დანახარჯების სააღრიცხვო პოლიტიკა, თუ ეს ინფორმაციას უფრო შესაბამისს გახდის და არ გადააქცევს მას ნაკლებად საიმედოდ ან უფრო საიმედოდ გახდის და არ გადააქცევს მას ნაკლებად შესაბამისად.

2.4. გაუფასურების აღიარება და შეფასება

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შეფასება ხდება მაშინ, როდესაც ფაქტები და გარემოებები იმაზე მიანიშნებენ, რომ ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება შეიძლება აღემატებოდეს ანაზღაურებად ღირებულებას. მაშინ, საწარმომ ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა შეაფასოს, წარადგინოს და განმარტოს ბასს 36-ის შესაბამისად (18), გარდა 21-ე პუნქტის მოთხოვნებისა, რომელიც განმარტავს, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შესაფასებლად საწარმომ უნდა განსაზღვროს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე ან ერთეულთა ჯგუფებზე ძიებისა და შეფასების აქტივების მიკუთვნების საადრიცხვო პოლიტიკა. თითოეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ფულადი ერთეული ან ერთეულთა ჯგუფი არ უნდა აღემატებოდეს ფასს 8-ის „საოპერაციო სეგმენტები“-ს მიხედვით განსაზღვრულ საოპერაციო სეგმენტს (პუნქტი 21).

ფასს 8-ის თანახმად, საოპერაციო სეგმენტი არის (პუნქტი 57): საწარმოს კომპონენტი (შემადგენელი ნაწილი):

- რომელსაც უკავია ბიზნესის ისეთი ნაწილი, სადაც ის ხარჯებს ეწევა და შესაძლებელია ამონაგების მიღება;
- რომლის საოპერაციო შედეგებს რეგულარულად იხილავს საწარმოს საოპერაციო გადაწყვეტილების მიმღები მთავარი პირი, ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად და მისი საქმიანობის შედეგის შესაფასებლად;
- რომლის შესახებაც არსებობს განცალკავებული ფინანსური ინფორმაცია.

საწარმომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს, ქვემოთ მოტანილი ერთი ან მეტი ფაქტებისა გარემოებების არსებობის შემთხვევაში (პუნქტი 20):

- პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც გარკვეულ ტერიტორიაზე საწამოს მინერალური რესურსების მარაგის ძიების სამუშაოების ჩატარების უფლება აქვს, დამთავრდა ან უახლოეს მომავალში დამთავრდება და მისი განახლება მოსალოდნელი არ არის;

- გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების გაწევა მომავალში გათვალისწინებული (დაგეგმილი) არაა;

- გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მარაგის ძიებამ და შეფასებამ არ გამოიწვია კომერციულად სიცოცხლისუნარიანი მოცულობის მინერალური რესურსების აღმოჩენა და საწარმომ გადაწყვიტა ამ ტერიტორიაზე შეწყვიტოს ასეთი საქმიანობა;

- არსებობს საკმარისი მონაცემები იმისა, რომ გარკვეულ ტერიტორიაზე რესურსის ათვისების გაგრძელების შემთხვევაშიც კი საექვო იქნება მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივის საბალანსო ღირებულების სრულად აღდგენა, წარმატებული ათვისების ან გაყიდვის შედეგად.

ყოველ ასეთ და მსგავს შემთხვევაში ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი აღიარდება ხარჯად ბასს 36-ის მიხედვით.

თუ მე-20 პუნქტის ზოგიერთი მოთხოვნის შესრულება შეუძლებელია, მაშინ საწარმომ ეს უნდა აღნიშნოს განმარტებით შენიშვნებში. **შეუძლებელი** - ნიშნავს, როცა საწარმო ვერ იყენებს სტანდარტის მოთხოვნას ყველა მართლზომიერი მცდელობის მიუხედავად, და შეფასების ეფექტი დადგენას არ ექვემდებარება (ბასს 8.5).

საწარმოებმა ფასს 6 - უნდა გამოიყენონ 2006 წლის პირველი იანვრიდან.

3. დასკვნის საფუძველი

3.1. რესპოდენტების მოთხოვნები

ბასს-ის საბჭომ 2004 წელს დაამტკიცა **მომპოვებელი საქმიანობის საბუღალტრო აღრიცხვის კვლევითი პროექტი**, რომელიც უნდა შეესრულებინა ავსტრალიის,

კანადის, ნორვეგიისა და სამხრეთ აფრიკის ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებს.

საბჭოს აზრით, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა არ არსებობს ცალკე სტანდარტი უშუალოდ მომპოვებელი საქმიანობის შესახებ, ყველა საწარმომ ყველა ფასს-ით უნდა იხელმძღვანელოს.

ზოგიერთი რესპოდენტი საბჭოს მიმართავდა, რომ შეექმნა ცალკე სტანდარტი იმ ღონისძიებებისათვის, რომელიც უნდა გატარდეს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დაწყებამდე და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის (ანუ სამუშაოებისათვის, რომლებიც მას შემდეგ ტარდება, რაც მინერალური რესურსების მარაგის მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა აშკარა ხდება). საბჭომ ეს არ გააკეთა, რადგან საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს „კონცეპტუალური საფუძვლების“, ბასს 16 – „ძირითადი საშუალებები“-ის და ბასს 38 – „არამატერიალური აქტივების“ აღიარების ზოგადი პრინციპები.

სხვადასხვა რესპოდენტმა აგრეთვე მოითხოვა, საბჭოს ერთმანეთისაგან განესხვავებინა: წინასაძიებო და ძიების დანახარჯები; ძიებისა და შეფასებების საქმიანობები და მაგალითები იმის შესახებ, საბჭო რას მიიჩნევდა მინერალური რესურსების მარაგად (დს 9). ამასთან დაკავშირებით საბჭომ დაადგინა:

- დანახარჯები, რომელიც გარკვეულ ტერიტორიაზე საძიებო საქმიანობის განხორციელების იურიდიული უფლების მიღებამდე წარმოიშვა, არ წარმოადგენს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯებს და ამიტომ ფასს-ის მოქმედების მიღმა რჩება (დს 11).

- ბასს 38-ის 27(ა) პუნქტის შესაბამისად, ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება (მაგ. მოპოვების ლიცენზიის შეძენა) მოიცავს მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებელს და შესყიდვის არადაბრუნებად გადასახადებს, ასევე სხვა პირდაპირ დაკავშირებულ დანახარჯებს.

- მინერალური რესურსების ძიების დაწყებამდე წარმოქმნილი დანახარჯები არ შეიძლება დაუკავშირდეს რომელიმე კონკრეტული დასახელების სასარგებლო წიაღისეულს და ამიტომ ეს დანახარჯები გაწვევისთანავე ხარჯად აღიარდება, თუმცა, ასეთი ხარჯი უნდა გაიმიჯნოს ინფრასტრუქტურაზე გაწეული დანახარჯებისაგან, როგორცაა, მაგალითად, საძიებო სამუშაოების გასაგრძელებლად საჭირო მისასვლელი გზები. ასეთი დანახარჯები უნდა აღირიცხოს როგორც ძირითადი საშუალებები ბასს 16-ის მე-3 პუნქტის შესაბამისად (დს 13).

- საბჭომ აღნიშნა, რომ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს 2000 წელს, მისი წინამორბედის, ბასს კომიტეტის მიერ გამოქვეყნებული პუბლიკაცია „მომპოვებელი მრეწველობა“. საბჭომ დაასკვნა, რომ რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების განცალკევება არ გააუმჯობესებს ფასს-ს, ვიანიდან ძიებისა და შეფასების აღრიცხვა ერთნაირად ხდება (და15).

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასებებით დაკავებული საწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდით ხელმძღვანელობენ. ეს მეთოდები ძალიან განსხვავებულია ერთმანეთისაგან.

ზოგიერთი მეთოდით, ძიებისა და შეფასების თითქმის ყველა დანახარჯი ბალანსში აისახება. სხვა მეთოდების თანახმად კი ყველა ასეთი დანახარჯი მოგება/ზარალში უნდა აისახოს. ფასს-6 უშვებს განსხვავებული მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობას. საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა აღიაროს რომელიმე მათგანი და ის გამოიყენოს. ე.ი. ბასს 8-ის მე-10 პუნქტის დაცვა სავალდებულოა (დს19).

საბჭომ აგრეთვე ჩათვალა, რომ რთულია ზუსტი საზღვრის გავლება ძიებასა და შეფასებას შორის, და, მეორე მხრივ, სამეცნიერო კვლევას შორის (დს20). ამიტომ ისინი არ განაცალკავა (დს20).

- ზოგიერთი რესპოდენტის აზრით, საბჭოს უნდა მოეთხოვა მომპოვებელი საწარმოებისათვის აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების გამოყენება, სანამ საბჭო დაამთავრებდა მომპოვებელი საქმიანობის აღრიცხვის ყოვლისმომცველ ანალიზს (და 21). მაგრამ საბჭომ დაადგინა, რომ ეს გაუგებრობას წარმოშობდა. ზოგიერთი საწარმო

სხვა ქვეყნის აღრიცხვის სტანდარტებს იყენებს. ამიტომ, თავსმოხვევა საბჭოს მხრიდან, უფრო სადაოს გახდიდა არსებულ საკითხს.

ხოლო, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებში შემავალი ხარჯების დაზუსტებული სია შეუძლებელია საბჭომ წარმოადგინოს მომპოვებელი საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ყოვლისმომცველი ანალიზის დასრულებამდე.

რაც შეეხება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებს, საბჭომ აღნიშნა (დს 27), რომ როგორც კი მინერალური რესურსების მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სისცოცხლისუნარიანობა განისაზღვრება, მინერალური რესურსების საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები წარმოადგენს შიდა პროექტის საცდელი ეტაპის ერთ-ერთ მაგალითს. ბასს 38-ის 57-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ საწარმოებმა ამ საქმიანობისთვის საჭირო სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას. კერძოდ: არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს: არამატერიალური აქტივის დასრულება ტექნიკურად განხორციელებადია ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი; აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის განზახვა და უნარი; თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. აგრეთვე საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის ბაზის არსებობა და ან, თუკი მისი საწარმოში გამოყენებაა განზრახული, მისი ეკონომიკური სარგებლიანობა; საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შესრულებაზე გაწეული დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

საბჭომ დაადგინა, რომ მარაგის ძიებასა და შეფასების საქმიანობასთან პირდაპირ დაკავშირებული ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები შეიძლება შეტანილ იქნეს ან არ იქნეს შეტანილი ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულებაში, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

ზოგიერთი რესპოდენტი არ ეთანხმება მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივების გადაფასების მოდელის გამოყენებას. (და 29, 30).

ძიებისა და შეფასების აქტივები შეიძლება წარმოიქმნას საწარმოთა გაერთიანების შედეგად. საბჭომ აღნიშნა, რომ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შექმნილი ძიებისა და შეფასების ნებისმიერი აქტივი უნდა აღირიცხვოს ფასს 3-ის (საწარმოთა გაერთიანება) შესაბამისად.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების წარდგენა:

საწამომ უნდა მოახდინოს კლასიფიცირება, ძიებისა და შეფასების აქტივი მატერიალურია თუ არამატერიალური, მისი სპეციფიკიდან გამომდინარე და უცვლელად გამოყენოს ეს კლასიფიკაცია.

3.2. გაუფასურება

საბჭომ გადაწყვიტა, საწარმოები, რომლებიც ძიებისა და შეფასების აქტივებს აღიარებენ, უნდა ჩაატარონ ამ აქტივების გაუფასურების ტესტი ბასს 36-ის „აქტივების გაუფასურება“ - შესაბამისად. რესპოდენტები ზოგადად დაეთანხმნენ წინადადებას, რომ „მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებს ჩაუტარდეს გაუფასურების ტესტი, მაგრამ, საბჭოს წინადადებები „ძიებისა და შეფასების აქტივების სპეციალურ ფულადი სახსრების წარმოქმნელ ერთეულთან“ დაკავშირებით შეფასდა როგორც შეუსაბამო ან უსარგებლო“ (რასაც ჩვენც ვეთანხმებით).

ზოგიერთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით კი იმ საწარმოებში, რომლებიც მხოლოდ საძიებო სამუშაოს ატარებენ, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები არ წარმოშობს ფულად ნაკადებს. ამიტომ, საწარმოს არ მოეპოვება საკმარისი ინფორმაცია გარკვეულ ტერიტორიაზე არსებული მინერალური რესურსების მარაგის შესახებ, რათა სათანადოდ შეაფასოს ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება. ასეთ შემთხვევაში შეუძლებელია აქტივის წმინდა რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების შეფასება. (დს 36)

საბჭომ ეს გაიზიარა და მომპოვებელი საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ყოვლისმომცველი ანალიზის დამთავრებამდე საბჭომ გადაწყვიტა შეეცვალა გაუფასურების აღიარების მიმართ მიდგომა. კერძოდ, სანამ საწარმოს საკმარისი მონაცემები გააჩნია მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის დასადგენად, ძიებისა და შეფასების აქტივები არ საჭიროებენ გაუფასურების შეფასებას. მაგრამ, როდესაც ასეთი ინფორმაცია უკვე ხელმისაწვდომი გახდება ან სხვა ფაქტები მეტყველებენ იმაზე, რომ აქტივი შეიძლება გაუფასურებული იყოს, მაშინ უნდა შეფასდეს ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურება.

ფასს 6 საწარმოებს სთავაზობს გაუფასურების შეფასების რამდენიმე სავარაუდო ინდიკატორს.

გაუფასურების შეფასება უნდა მოხდეს სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ცალკეული აქტივის დონეზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აქტივის გამოყენებით არ მიიღება ისეთი ფულადი სახსრები, რომელთა მიღებაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივების ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე (ბასს 36, პ.22). გარდა ამისა, ბასს 36-ის 70-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ „თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მაშინ ეს აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნას ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად“. ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება ხდება, მაგ., ნავთობის სექტორში, პოტენციურად ყოველ ქაბურღილს შეუძლია გახდეს ფულადი ნაკადების მიღების წყარო, რომლის საიმედო შეფასებაც შეიძლება, რადგან ნავთობის ნედლეულისათვის აქტიური ბაზარი არსებობს.

რესპოდენტა უმრავლესობა მხარს უჭერდა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმებას. საბჭო წუხდა, რომ სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმება საწარმოებს, რომლებიც ძიებისა და

შეფასების აქტივებს აღიარებენ, გაუფასურების ტესტის ჩატარებას, ძალიან დაბალ დონეზე აიძულებდა (დს 40-45).

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, 2004 წელს მასალები დაეგზავნა საბჭოს მკვლევართა ჯგუფს და სხვა მხარეებს. მიღებული იქნა შენიშვნების 16 წერილი.

რესპოდენტთა უმრავლესობა მხარს უჭერდა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმებას. ისინი, აგრეთვე მხარს უჭერდნენ იმ აზრს, რომ საწარმოებმა გაუფასურების ტესტი დანახარჯების ცენტრის დონეზე უნდა ჩაატარონ და ფიქრობდნენ, რომ საბჭოს „აქტივი“ ისე უნდა განემარტა, როგორც ეს ძიებისა და შეფასების აქტივებს მიესადაგებოდა. საბჭომ გადაწყვიტა, რომ საწარმოებს გარკვეული მოქნილობის საშუალებას მისცემდა ძიებისა და შეფასების აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე ან ერთეულთა ჯგუფებზე მიკუთვნების საკითხში, იმ პირობით, თუ ამ ერთეულებს ან ერთეულთა ჯგუფებს მათი სიდიდის განმსაზღვრელი ზედა ზღვარი ექნებოდათ (დს45).

ფასს 8-საოპერაციო სეგმენტები - ითვალისწინებს, რომ სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული „არ უნდა იყოს სეგმენტზე დიდი“. შედეგად საბჭომ გადაწყვიტა, სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმება(დს47).

ზოგიერთი რესპოდენტი მოითხოვდა გაუფასურების ზარალის კომპენსაციის გაუქმებას, რაც საბჭომ არ მიიღო.

3.3. კომერციული მარაგი (დს 55)

საბჭომ აღნიშნა, რომ კომერციული მარაგის მოცულობის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება ყველაზე უფრო მნიშვნელოვანი იყოს განმარტებით შენიშვნებში მინერალური რესურსების ძიებით და შეფასებით დაკავებული საწარმოებისათვის, მაგრამ, კომერციული მარაგი, ჩვეულებისამებრ, ძიებისა და შეფასების შემდგომი ეტაპია და ასეთი განმარტებები სცილდება ფასს 6-ის მოქმედების სფეროს.

3.4. დასკვნა

ამდენად, საბჭომ ფასს 6-ის პროექტის განხილვების შედეგად, შეიტანა შემდეგი ცვლილებები:

- გააუქმა მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების თავდაპირველ შეფასებაში ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯების შეტანის სპეციალური აკრძალვა (დს 28);
- დააწესა მოთხოვნა, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების კლასიფიცირება მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებად საწარმომ მოახდინოს შეძენილი აქტივის ბუნებიდან გამომდინარე და ამ კლასიფიკაციით უცვლელად ისარგებლოს (დს 32; 34);
- შეცვალა გაუფასურების პრინციპი ისე, რომ გაუფასურება აღიარდება ფაქტებისა და გარემოებების შეფასების საფუძველზე, ხოლო მისი შეფასება, წარდგენა და განმარტება ბასს 36-ის საფუძველზე ხდება, იმ დონის სახეცვლილების პირობით, რომელზეც უნდა შეფასდეს გაუფასურება (დს 36; 39);
- გააუქმა ფასს 6-ის პროექტით გათვალისწინებული გაუფასურების ინდიკატორები და შეცვალა ისინი ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების მაგალითებით, რომლებიც მიუთითებენ, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები გაუფასურდა (დს 36,39)
- გააუქმა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებისათვის. ამის ნაცვლად მოითხოვა, რომ საწარმომ დაადგინოს სააღრიცხვო პოლიტიკა მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების მისაკუთვნებლად ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე ან ერთეულებზე, გაუფასურების ტესტის ჩატარების მიზნებისათვის;
- დაადგინა, რომ ფასს 6 - ძალაში შევიდეს 2006 წლის 1 იანვრიდან (ნაცვლად 2005 წლისა);

- გარდამავალ პერიოდში შეღავათები მისცა საწარმოებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე პირველად გადავლენ 2006 წლის 1 იანვრამდე. (დს 59 -65).

4. განსხვავებული მოსაზრებები ფასს 6-ზე

საბჭოს წევრები: რობერტ ტ. გარნეტი, ჯეიმს ჯ. ლისენრინგი, უორენ ჯ. მაკგრეგორი და ჯონ. თ. სმისი არ დაეთანხმნენ ფასს 6-ის გამოცემას, რადგან, სტანდარტით, მათ არ შეუძლიათ სრულად გამოეყენებინათ ბასს 8-ის 11-12 პუნქტები. აგრეთვე, არ ეთანხმებიან მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივის გაუფასურების შეფასების მიზნით ბასს 36-ის 18-22 პუნქტების მოდიფიცირებას. მათი აზრით ბასს 36-ის მოთხოვნები მთლიანდ უნდა გამოიყენებოდეს ძიებისა და შეფასების აქტივების მიმართ.

საბჭოს დასახელებული ოთხი წევრის ინტერესი ამ საკითხების მიმართ ღრმავდება იმის გამო, რომ აქამდე არ არსებობს საბჭოს მიერ ჩამოყალიბებული ღონისძიებების გეგმა, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ბუღალტრული აღრიცხვის პროექტთან დაკავშირებით.

5. ინტერპრეტაცია 20 „ღია წესით დასამუშავებელი საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე გაწეული საბადოს გადახსნის დანახარჯები“

5.1. ამოსავალი ინფორმაცია

სასარგებლო წიაღისეულის საბადოს ღია წესით დამუშავებისას საწარმოს შეიძლება დასჭირდეს გრუნტის უსარგებლო (ფუჭი) ქანების მოცილება, რათა სასარგებლო წიაღისეულის მარაგამდე მიაღწიოს. ამ საქმიანობას გრუნტის ფუჭი ქანების მოცილების ანუ საბადოს „გადახსნის სამუშაოებს“ უწოდებენ.

საბადოს ათვისების ეტაპზე ანუ სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების დაწყებამდე, როგორც წესი საბადოს გადახსნის დანახარჯები კაპიტალიზდება საბადოს სამშენებლო, მოსამზადებელ და სამთოკაპიტალური სამუშაოების თავდაპირველ

ამორტიზებად ღირებულებაში. საბადოს ექსპლუატაციის დაწყების შემდეგ ზემოაღნიშნული კაპიტალიზებული დანახარჯების ამორტიზირება ხდება სისტემატურ საფუძველზე, რისთვისაც ჩვეულებრივ, გამოიყენება გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი.

სამთო-მომპვებელმა საწარმომ ფუჭი ქანების მოშორების სამუშაოები შეიძლება გააგრძელოს და საბადოს გადახსნის სამუშაოები გასწიოს საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე.

საბადოს გადახსნის სამუშაოების დროს ანუ ექსპლუატაციის ეტაპზე ხშირად მადნისა და მინარევების ერთობლიობაში მადნის თანაფარდობა მინარევებთან შეიძლება სხვადასხვა იყოს მ.შ. ისეთი დაბალი დონის, რომ მადნის მოპოვება ეკონომიკურად მიზანშეწონილი არ იყოს ან იმდენად მაღალი, რომ მადნის მოპოვება მომგებიანი იყოს. ისეთი ქანების მოცილებით, რომლისთვისაც მადნისა და მინარევების თანაფარდობის კოეფიციენტი დაბალია, შეიძლება საწარმომ მიიღოს გარკვეული რაოდენობის სასარგებლო მასალა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად. გარდა ამისა, შეიძლება შესაძლებელი გახდეს წვდომა ქანების უფრო ღრმა შრეებთან, რომლებსაც მადნისა და მინარევების კოეფიციენტები უფრო მაღალი ექნება.

ამგვარად, საწარმომ შეიძლება საბადოს გახსნის სამუშაოების ჩატარებით ორგვარი სარგებელი მიიღოს: მოიპოვოს ექსპლუატაციისათვის ვარგისი მადანი, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად და გააუმჯობესოს მისადგომი სასარგებლო წიაღისეულის სხვა დანარჩენ მარაგთან, რომლის მოპოვებაც მომავალ პერიოდში იქნება შესაძლებელი.

წინამდებარე ინტერპრეტაციაში განხილულია როდის და როგორ უნდა აღრიცხოს საწარმომ ცალ-ცალკე ზემოაღნიშნული ორი სახეობის სარგებელი, რომელსაც იღებს საბადოს გადახსნის სამუშაოთა ჩატარების შედეგად. ასევე, როგორ უნდა შეაფასონ თითოეული ამგვარი სარგებელი თავდაპირველად და შემდგომში.

5.2. ინტერპრეტაცია 20-ის მოქმედების სფერო

მოცემული ინტერპრეტაცია გამოიყენება ფუჭი ქანების მოსაცილებელი სამუშაოების დანახარჯების მიმართ, რომელიც ტარდება ღია წესით დასამუშავებელი საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე (საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე გაწეული გადახსნის დანახარჯები [მ 6]).

მოცემული ინტერპრეტაცია ეხება შემდეგ საკითხებს:

1. საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე გაწეული გადახსნის დანახარჯების აღიარება აქტივად;
2. საბადოს გადახსნის სამუშაოებთან დაკავშირებით აღიარებული აქტივის თავდაპირველი შეფასება;
3. საბადოს გადახსნის სამუშაოებთან დაკავშირებით აღიარებული აქტივის შემდგომი შეფასება.

5.3. კონსენსუსი

საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე გაწეული გადახსნის დანახარჯების აღიარება აქტივად თუ საბადოს გადახსნის სამუშაოებიდან მიღებული სარგებელი რეალიზდება წარმოებული/მოპოვებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ფორმით, საწარმომ საბადოს გადახსნის სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები უნდა აღრიცხვოს ბასს 2-ის პრინციპებს შესაბამისად (პ.8)

თუ მიღებული სარგებელი წარმოადგენს მადნის სხეულთან მისადგომის გაუმჯობესებას, საწარმომ ეს დანახარჯები უნდა აღიაროს როგორც გრძელვადიანი აქტივი იმ პირობით, თუ დაკმაყოფილებულია მომდევნო მე-9 პუნქტის კრიტერიუმები. წინამდებარე ინტერპრეტაციაში ამგვარ აქტივს ეწოდება „საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივი“. (ფასს, მე-3 ტომი. გვ.1099).

საწარმომ გადახსნის სამუშაოების აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ უნდა აღიაროს, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება შემდეგი კრიტერიუმები: დიდი ალბათობით მოსალოდნელია რომ საწარმო მიიღებს საბადოს გადახსნის

სამუშაოებთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს (მადნის სხეულთან მისადგომის გაუმჯობესება); შესაძლოა მადნის სხეულის იდენტიფიკაცია, რომლის მისადგომიც გაუმჯობესდა და საწარმოს შეუძლია საბადოს გადახსნის სამუშაოების დანახარჯების საიმედოდ შეფასება (პ. 9).

საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივი უნდა აისახოს, როგორც არსებული აქტივის გადიდება ანუ არსებული აქტივის ნაწილი.

საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივის თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით. მას მიეკუთვნება:

- პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია საბადოს გადახსნის სამუშაოებზე მადნის სხეულის მისადგომების გაუმჯობესების მიზნით

- ამ სამუშაოებზე უშუალოდ მისაკუთვნიბელი ზედნადები ხარჯები.

დამხმარე სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები (ვთქვათ, რომ გაგრძელდეს გეგმის შესბამისად), თვითღირებულებაში არ შედის.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია გადახსნის სამუშაოების აქტივზე გაწეული დანახარჯებისა და სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ცალ-ცალკე იდენტიფიკაცია, მაშინ საბადოს გადახსნის დანახარჯები უნდა გადანაწილდეს მოპოვებულ სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებსა და საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივზე ისეთი მეთოდით, რომელიც ეყრდნობა გამომუშავების შესაფერის მაჩვენებელს.

გამომუშავების მაჩვენებელი საწარმომ უნდა გამოითვალოს მადნის სხეულის იდენტიფიცირებულ კომპონენტთან მიმართებით. ასეთი მაჩვენებლებია:

1. მოპოვებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ღირებულება ნავარაუდევ ღირებულებასთან მიმართებით;

2. მოპოვებული ფუჭი ქანების მოცულობა ნავარაუდევ მოცულობასთან შედარებით, მოპოვებული მადნის რაოდენობაზე გაანგარიშებით.

3. მოპოვებულ მადანში სასარგებლო წიაღისეულის შემცველობა ნავარაუდევ შემცველობასთან შედარებით, მოპოვებული მადნის რაოდენობაზე გადაანგარიშებით.

თავდაპირველი აღიარების შემდეგ გადახსნის სამუშაოების აქტივი უნდა აისახოს თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით ცვეთის ან ამორტიზაციის და გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

გადახსნის სამუშაოების აქტივზე ცვეთის ან ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა ხდებოდეს სისტემატურად, მადნის სხეულის იმ იდენტიფიცირებული კომპონენტის სასარგებლო მომსახურების ვადის მიხედვით, რომლის მისადგომიც გაუმჯობესდა გადახსნის სამუშაოების ჩატარების შედეგად. ამ მიზნით საწარმომ უნდა გამოიყენოს გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი, თუ რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი არ არის.

5.4. დანართი

დანართი ა:

ეს ინტერპრეტაცია საწარმომ უნდა გამოყენოს 2013 წლის 1 იანვრიდან.

ადრე ჩატარებული „გადახსნის სამუშაოების აქტივი“ - საწარმომ უნდა გადაიტანოს არსებული აქტივის შემადგენლობაში.

თუ აღარ არსებობს მადნის სხეულის იდენტიფიცირებული კომპონენტი, რომელთანაც დაკავშირებულია ადრე ჩატარებული გადახსნის სამუშაოების აქტივი, იგი უნდა აღიარდეს ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველაზე ადრეული პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში.

დანართი ბ.

ეს ცვლილება შეტანილია ფასს 1 -ში „პირველად გამოყენება“.

5.5. დასკვნის საფუძველი ფასიკ-ის მე-20 ინტერპრეტაციაზე

კომიტეტის ცალკეულმა წევრმა სხვადასხვა ფაქტორს სხვადასხვა მნიშვნელობა მინიჭა

კომიტეტმა მიიღო მოთხოვნა, გამოეცა სახელმძღვანელო მითითებები. ფუჭი ქანების მოცილებასთან დაკავშირებული დანახარჯების შესახებ, რომელიც საწარმომ გასწია

ღია წესით დასამუშავებელი საბადოს ექსპლუატაციის ეტაპზე ანუ საბადოს გადახსნის დანახარჯების აღრიცხვის წესის შესახებ.

პრაქტიკაში გამოიყენება სხვადასხვა მეთოდი:

1. მათი აღრიცხვა საწარმოო დანახარჯებში
 2. კაპიტალიზაცია საბადოს სამშენებლო, მოსამზადებელი და სამთო-კაპიტალური სამუშაოების თავდაპირველ ამორტიზებად ღირებულებაში
 3. გაანგარიშება გადახსნის კოეფიციენტის გამოთვლის საფუძველზე
- ინტერპრეტაცია 20 - განსაზღვრავს, რომ მხოლოდ საბადოს (მინერალური რესურსების) ღია წესით დამუშავების დროს (და არა დახურული, მიწისქვეშა მოპოვებისას) საბადოს გადახსნის დანახარჯები კაპიტალიზდება სამუშაოების თავდაპირველ ამორტიზებად ღირებულებაში, თუ მოსალოდნელია, რომ ამ დანახარჯების ამოღება მოხდება მომავალი სამთო-მომპოვებელი სამუშაოების შედეგად, საბადოს ექსპლუატაციის დაწყების შემდეგ. ზემოაღნიშნული კაპიტალიზებული დანახარჯების ამორტიზება ხდება სისტემატურ საფუძველზე, რისთვისაც გამოიყენება გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი.

კონცეპტუალური საფუძვლების 4.44. მუხლი შეეხება გადახსნის სამუშაოების აქტივად აღიარების საკითხებს.

თემა 7. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა

შინაარსი

1. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები
2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებების ოპერაციების შეფასება და აღიარება
 - 2.1 წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.2 ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.3 ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
3. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში
4. ცვლილებები ფასს (IFRS) 2-ში
5. პროექტის მიმდინარე სტატუსი

1. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები

კომპანიაში უმაღლესი რგოლის მენეჯმენტის სტიმულირებისა და შენარჩუნების პოპულარული ინსტრუმენტი არის მათთვის ბონუსის სახით საწარმოს აქციების ნაწილის გადაცემა. ამგვარი ოპერაციის აღრიცხვას არეგულირებს ფასს (IFRS) 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. მოცემულ თავში განხილულია მსგავსი ოპერაციების, ასევე სხვა, ნაკლებად გავრცელებული გარიგებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებებიც აქციებს ეფუძნება. სტანდარტი, რომელიც იხილავს წილობრივ გადახდებს, განიხილავს ოპერაციების სამ ტიპს:

- ა) აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით;
- ბ) აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით; და

გ) ოპერაციები, რომლის დროსაც საწარმო საქონელს ან მომსახურებას იძენს და შეთანხმების პირობები საწარმოს, ან ამ საქონლის, ან მომსახურების მომწოდებელს უზრუნველყოფს არ-ჩევანის უფლებით – საწარმო ფულადი სახსრებით (ან სხვა აქტივებით) გადაიხდის ამ ოპერაციისთვის, თუ წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებით.

2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებების შეფასება და აღიარება

2.1. წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

ოპერაციების პირველ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებშიც მუშაკს ან კონტრაგენტს მისი მომსახურების ან საქონლის სანაცვლოდ გადაეცემა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტები (აქციები ან ოფციონი აქციებზე).

კომპანია ვალდებულია, რეალური ღირებულების მიხედვით აღიაროს ხარჯები გაწეულ მომსახურებაზე ან შეძენილ საქონელზე, რომლებიც მიღებულია აქციების სანაცვლოდ და ასახოს შესაბამისი ზრდა საკუთარ კაპიტალში. სტანდარტი უთითებს საკუთარი კაპიტალის ანგარიშს, მაგრამ პრაქტიკაში როგორც წესი, გამოიყენება კაპიტალის, სხვა სპეციალური ანგარიში, რომელიც ოპერაციის დასრულებისას იხურება ანგარიშზე „სააქციო კაპიტალი“.

ამასთან შესაძლებელია შემდეგი ვარიანტები.

1. **კომპანია კისრულობს ვალდებულებას, გადასცეს მუშაკს წილობრივი ინსტრუმენტები.** მაგალითად, ბონუსის სახით ეფექტური მუშაობისთვის. ამ შემთხვევაში, როგორც განმარტავს ფასს (IFRS) 2, მუშაკის მიერ გაწეული მომსახურების რეალური ღირებულების შეფასება პრაქტიკულად შეუძლებელია, ამიტომ ხარჯები აღიარდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით.

გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის არსებული საბაზრო ფასების საფუძველზე (თუკი ეს

მონაცემები ხელმისაწვდომია), იმ ვადებისა და პირობების გათვალისწინებით, რომლის მიხედვითაც მოხდა ამ წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყოფა გადასაცემა :

- აქციებისთვის რეალური ღირებულება არის კომპანიის აქციების საბაზრო ღირებულება, რომელიც ორიენტირებულია იმ პირობებზე, რომლის მიხედვითაც ხდება მოცემული წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა (მაგალითად, პირობა დივიდენდების მიღების უფლების შესახებ, შეთანხმების მიხედვით მუშაკთან განსაზღვრული პერიოდის ამოწურვის შემდეგ) ;
- ოფციონებისთვის საბაზრო ფასების არარსებობის შემთხვევაში ოფციონებზე ანალოგიური პირობებით გამოიყენება ოფციონის რეალური ღირებულების განსაზღვრის მოდელები. ფასს (IFRS) 2-ში ნახსენებია ბლექ-შოულზ-მერტონის მოდელი, თუმცა იმის გამო, რომ მისი გამოყენება ყველა შემთხვევაში ვერ მოხერხდება, შესაძლებელია სხვა მოდელების გამოყენებაც.

გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის. მუშაკთან დაკავშირებული ოპერაციისთვის თარიღია, მასთან აქციების გამოყენებით გადახდის შესახებ დადებული შეთანხმება.

თუ მუშაკთან შეთანხმება უნდა დაამტკიცონ აქციონერებმა, მაშინ რეალური ღირებულება განისაზღვრება იმ თარიღისთვის, როდესაც შეთანხმებას დაამტკიცებენ აქციონერები.

✓ **წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემის პირობები (vesting conditions).**

შეთანხმება მუშაკთან შეიძლება იყოს უპირობო ან ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს გადაეცემა უფლებები წილობრივ ინსტრუმენტებზე, კერძოდ:

- **სამსახურის ვადის პირობა (service condition)** – სპეციალისტმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს დროის გარკვეული პერიოდი;

მაგალითი 1. წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემა სამსახურის ვადის პირობით.

კომპანია 20 თანამშრომელს გადასცემს გასამრჯელო პაკეტს, რომელიც შეიცავს 10 ოფციონს აქციებზე, იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში კიდევ ორ წელიწადს იმუშავებს. შეთანხმება მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადაცემის შესახებ დამტკიცებულია აქციონერების მიერ 2013 წლის 30 ივნისს. ამ თარიღისთვის კომპანიის ხელმძღვანელობა აფასებს, რომ არც ერთი მუშაკი არ წავა კომპანიიდან ორი წლის განმავლობაში და ყველა ოფციონი რეალიზებული იქნება.

შემდეგ წელს ხელმძღვანელობამ გადასინჯა შეფასება და ვარაუდობს, რომ ერთი თანამშრომელი წავა კომპანიიდან (იმ მუშაკების საერთო რაოდენობის 5%, რომლებსაც გადაეცემათ ოფციონები). მეორე წლის ბოლოსთვის ფაქტობრივად წავიდა ორი მუშაკი (10%). ერთი ოფციონის რეალური ღირებულება შეადგენს 100 დოლარს.

ანგარიშგებაში იმ წელზე, რომელიც სრულდება 2013 წლის 31 დეკემბერს, ხარჯები აღირებულია 5,000 დოლარის ოდენობით ($10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი} \times 20 \text{ კაც.} \times \frac{1}{4}^2$). კოფიციენტი $3 \frac{1}{4}$ გამოყენებულია ხარჯების თანაბარზომიერი აღიარების მიზნით, რადგან საანგარიშო თარიღისათვის ორი წლიდან გავიდა ნახევარი წელი.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით (დოლარი):

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
31.12.2013წ.	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	5,000	
	კაპიტალი		5,000

² სულ 2 წელია, ანუ 24 თვე, აქედან 2013 წელი მოიცავს 6/24, 2014 წელი - 12/24, ხოლო 2015 წ. – 6/24.;

2013წ. 31,12 $10 * 100 * 20 * \frac{6}{24} = 5,000$; პერიოდის ხარჯი: 5,000 .

2014 წ. 31,12. $10 * 100 * 19 * \frac{18}{24} = 14,250$; პერიოდის ხარჯი: $14,250 - 5,000 = 9,250$.

2015წ. 31,12 $10 * 100 * 18 = 18,000$; პერიოდის ხარჯი: $18,000 - 14,250 = 3,750$.

³ დროის კოფიციენტი

იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 2014 წლის 31 დეკემბერს, აღიარებული იქნება ხარჯები 9,250 დოლარის ოდენობით $[(10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი} \times 20 \text{ კაც} \times 95\% \times 3/4) - 5,000 \text{ დოლარი}]$. 2013 და 2014 წლების ხარჯი შეადგენს 14,250 დოლარს $(5,000+9,250)$. 2015 წლისათვის ხარჯების ფაქტობრივი თანხა შეადგენს 18,000 დოლარს $(10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი} \times 20 \text{ კაც} \times 90\%)$. მაგრამ, რადგანაც 14,250 დოლარი თანხა უკვე აღიარებულია წინა პერიოდებში, იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 2015 წლის 31 დეკემბერს, აისახება ხარჯების თანხა 3,750 დოლარის $(18,000 - 14,250)$ ოდენობით.

- **საქმიანობის პირობა** (performance condition) – სპეციალისტმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს დროის გარკვეული პერიოდი და ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტურობის მაჩვენებლები დადგენილ დონემდე უნდა ამაღლდეს;

- **საბაზრო პირობა** (market condition) - საქმიანობის პირობის სახესხვაობა. პირობა, რომელზეც დამოკიდებულია შესრულების ფასი, წილობრივი ინსტრუმენტის შესრულების შესაძლებლობა ან გადასვლა და დაკავშირებულია საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასთან.

საბაზრო პირობებისგან განსხვავებული პირობები გავლენას არ უნდა ახდენდეს აქციების ან ოფციონების რეალური ღირებულებით შეფასებაზე, მაგრამ გავლენას ახდენს წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც საბოლოო ჯამში იქნება გადაცემული.

ფასს (IFRS) 2-ის თანახმად, გადასვლის პერიოდის განმავლობაში (vesting period) კომპანიამ უნდა შეაფასოს წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომელზეც გადაცემული იქნება უფლება. საჭიროების შემთხვევაში ეს შეფასება შესწორდება, თუკი შემდგომი ინფორმაცია იმაზე მიუთითებს, რომ იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომლებზეც უფლების გადაცემაა მოსალოდნელი, განსხვავდება წინა გაანგარიშებებისაგან. უფლების გადაცემის თარიღისთვის

საწარმომ უნდა შეასწოროს ეს შეფასება, რათა იგი უტოლდებოდეს წილობრივი ინსტრუმენტების იმ რაოდენობას, რომელზეც საბოლოოდ მოხდა უფლების გადაცემა.

იშვიათ შემთხვევებში წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ ვერ შეფასდეს. ასეთ სიტუაციაში წილობრივი ინსტრუმენტები უნდა შეფასდეს კომპანიის შიდა (საკუთარი) ღირებულებით (intrinsic value) და შემდეგ ხელახლა შეფასდეს ყოველი საანგარიშგებო თარიღისა და ასევე საბოლოო ანგარიშსწორების თარიღისათვის. ხელახალი შეფასებისას წარმოქმნილი სხვაობა უნდა აღიარდეს მოგების ან ზარალის ანგარიშში.

შიდა ღირებულება არის სხვაობა იმ აქციების, რომლებზე ხელმოწერის უფლებაც აქვს კონტრაგენტს, რეალურ ღირებულებასა და იმ ფასს შორის, რომელიც კონტრაგენტმა უნდა გადაიხადოს აქციებში.

2. კომპანია კონტრაგენტს გადასცემს წილობრივ ინსტრუმენტებს მიწოდებული საქონლის სანაცვლოდ (გაწეული მომსახურება, შესრულებლი სამუშაო). ამ შემთხვევაში მიღებული საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) აღრიცხვაში აისახება მათი რეალური ღირებულებით.

თუ რეალური ღირებულებით შეფასება შეუძლებელია, მაშინ შეფასება ხდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით (როგორც ეს ხდება ორგანიზაციის მუშაკების შემთხვევაში). მიმწოდებლისათვის წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემისას შეფასების თარიღია, მიმწოდებლისათვის საქონლის გადაცემის ან მომსახურების გაწევის თარიღი.

მაგალითი 2. საქონლის შეძენისათვის ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტით.

მიმწოდებელთან შეთანხმებით საქონლის სანაცვლოდ კომპანია გადასცემს 100 აქციას, თითოეულის რეალური ღირებულება საქონლის მიწოდების თარიღისთვის შეადგენს 2,000 დოლარს.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით (დოლარი):

ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი
საქონელი	200,000	
კაპიტალი		200,000
განგარიშება: 100 აქცია × \$2,000		

თუ საწარმოს მიერ მიღებული იდენტიფიცირებადი ანაზღაურება (საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულება) აღმოჩნდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები, ამგვარი სიტუაცია იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმომ მიიღო (ან მიიღებს) სხვა ანაზღაურება, ესე იგი არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება. ამ შემთხვევაში საწარმომ უნდა შეაფასოს მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება მათი რეალური ღირებულებით, ასევე აღიაროს არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება, როგორც სხვაობა აქციებზე დაფუძნებული გადასახადის რეალურ ღირებულებასა და მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონლის ან მომსახურების რეალურ ღირებულებას შორის. არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება ფასდება მათი გადაცემის თარიღისთვის.

2.2. ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

კომპანიის წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულებიდან გამომდინარე, ამ ტიპის ოპერაციებს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით.

მაგალითად, მუშაკებისათვის გადასახდელი ანაზღაურების ნაწილი შეიძლება იყოს კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატიდან სარგებლის მიღება. მუშაკი ასეთ შემთხვევაში მიიღებს თანხას, რომელიც ეკვივალენტურია კომპანიის აქციების ფასის ზრდისა.

მაგალითი 3. აქციების ღირებულების ნამატის ტოლი ფულადი თანხის გადახდა.

გასამრჯელოს პაკეტის პირობებით გათვალისწინებულია ფულადი თანხის იმ თანამშრომლებისთვის გადახდა, რომლებმაც კომპანიაში იმუშავეს ორი წელი, ეს თანხა არის ამ პერიოდზე კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატის ეკვივალენტი. უფლებები გადაცემულია 2013 წლის 30 სექტემბერს, გადახდა მოხდება 2015 წლის 30 სექტემბერს.¹

საანგარიშო პერიოდისთვის (2013 წლის 31 დეკემბერი) გადასაცემი უფლებების რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 100 პირობითი ერთეული, მუშაკების მიერ გასამრჯელოზე უფლებების გამოყენების შეფასება – 80 პროცენტი.

საანგარიშო პერიოდისთვის კომპანიამ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს ვალდებულება 10 პირობითი ერთეულის (პ.ე.) ოდენობით ($100 \text{ პ.ე.} \times 80\% \times 1/8$).

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით (პ.ე.):

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
31.12.2013წ	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	10	
	გადასახდელი ხელფასები		10

მომდევნო საანგარიშო თარიღისთვის გადასაცემი უფლებების რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 120 პ.ე., მენეჯმენტი ვარაუდობს, რომ ყველა მუშაკი ისარგებლებს თავისი უფლებით გასამრჯელოს მიღებაზე.

მუშაკების წინაშე ვალდებულების ღირებულება 2014 წლის 31 დეკემბრისთვის შეადგენს 75 პ.ე.-ს ($120 \text{ პ.ე.} \times 100\% \times 5/8$); $75 - 10 = 65$.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით (პ.ე.):

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
--------	--------------------	--------	---------

¹სულ 24 თვე (3+12+9), მ.შ. 2013 წ. – $3/24 = 1/8$; 2014წ. (ნაზარდი ჯამით) – $15/24 = 5/8$.

31.12.2014წ.	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	65	
	გადასახდელი ხელფასები		65

ფასს–ის მიხედვით ანგარიშგებაში მუშაკისაგან მიღებული მომსახურების ღირებულება და წარმოქმნილი ვალდებულება ფასდება ვალდებულების რეალური ღირებულებიდან გამომდინარე.

რადგანაც ვალდებულების რეალური ღირებულება იცვლება აქციების კურსთან ერთად, კომპანია ვალდებულია, ყოველი საანგარიშო თარიღისთვის ხელახლა შეაფასოს ვალდებულების ღირებულება, ხოლო მიღებული სხვაობები ასახოს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

ამასთან, შესაძლებელია ისეთი ვარიანტის არსებობა, როდესაც ანაზღაურების მიღების უფლება მუშაკზე გადადის გარკვეული პირობის შესრულებისას (მაგალითად, მუშაკმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს გარკვეული ვადის განმავლობაში).

2.3. ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

ოპერაციების მესამე ტიპი წარმოადგენს სიტუაციას, როდესაც კომპანია კონტრაგენტს აძლევს შესაძლებლობას, აირჩიოს ანგარიშსწორების ხერხი: ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით. ამ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომელთა პირობებითაც ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის შესაძლებლობა რჩება კომპანიას.

ფასს (IFRS) 2–ის 35–ე პუნქტის თანახმად,

ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობის მქონე ოპერაციების აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ ირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს – კომპანია თუ კონტრაგენტი.

თუ ანგარიშსწორების ხერხს ირჩევს კონტრაგენტი. ასეთ შემთხვევაში არსებობს ოპერაციების ასახვის ასევე ორი ხერხი, იმის მიხედვით, არის თუ არა კონტრაგენტი

კომპანიის მუშაკი. იმ მხარესთან ანგარიშსწორების შემთხვევაში, რომელიც არ არის კომპანიის მუშაკი, როგორც წესი, შესაძლებელია შეფასდეს მიღებული საქონლის (მომსახურების) რეალური ღირებულება. ორგანიზაციის მიერ მიღებული საქონელი (მომსახურება) აისახება აქტივებში (ან მიეკუთვნება ხარჯებს) რეალური ღირებულებით. სხვაობა ვალდებულების კომპონენტის რეალურ ღირებულებასა და მიღებული საქონლის (მომსახურების) რეალურ ღირებულებას შორის წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს და მიეკუთვნება კაპიტალს.

მაგალითი 4. კონტრაგენტი ანგარიშსწორების ხერხად ირჩევს წილობრივ ინსტრუმენტებს.

„ა“ ორგანიზაციამ გაუწია „ბ“ ორგანიზაციას საკონსულტაციო მომსახურება, რომლის რეალური ღირებულებაც შეადგენს 90,000 ლარს. შეთანხმების პირობების მიხედვით, „ა“ ორგანიზაციას გადაეცა ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის უფლება: „ბ“ კომპანიის 100 აქციის მიღება, თითოეულის რეალური ღირებულება 1,000 ლარი, ან ფულადი სახსრების მიღება 100,000 ლარის ოდენობით.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით (ლარი):

ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯები	90,000	
კაპიტალი	10,000	
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		100,000

კომპანიის მხრიდან დაქირავებით მომუშავე მუშაკის მიერ გაწეული მომსახურების რეალური ღირებულების განსაზღვრა თითქმის შეუძლებელია. ამიტომ კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება განისაზღვრება, როგორც წილობრივი და სავალო კომპონენტების რეალური ღირებულების თანხა.

როგორც წესი, ამგვარი შეთანხმების პირობები ითვალისწინებს ორი ალტერნატივის თანაბარ ფასს (ფულადი სახსრების და წილობრივი ინსტრუმენტების). მაგალითად, იმისათვის, რომ მიიღოს წილობრივი ინსტრუმენტები, მუშაკმა უარი უნდა თქვას თავის უფლებაზე, მიიღოს ფულადი სახსრები (თუკი, რასაკვირველია, შეთანხმება არ ითვალისწინებს ფასდაკლებას ანგარიშსწორების ერთ–ერთი ფორმის გამოყენებისათვის). ასეთ შემთხვევაში წილობრივი კომპონენტის რეალური ღირებულება ნულის ტოლია. შესაბამისად, კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ტოლია ვალდებულების კომპონენტის რეალური ღირებულებისა, ესე იგი, იმ ფულადი სახსრების თანხისა, რომელსაც მიიღებს მუშაკი.

თუკი ანგარიშსწორების ხერხს ირჩევს კომპანია. ასეთ შემთხვევაში მან უნდა განსაზღვროს, აქვს თუ არა მას უკვე არსებული ვალდებულება, აწარმოოს ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით. მაგალითად, ამგვარი ვალდებულება გააჩნია საწარმოს, თუკი მას სამართლებრივად აქვს აკრძალული აქციების გამოშვება, ან საწარმოს აქვს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების პრაქტიკა ან დადგენილი პოლიტიკა ან, როგორც წესი, აწარმოებს ანგარიშსწორებას ფულადი სახსრებით, თუკი ამას ითხოვს კონტრაგენტი.

თუკი არსებობს ვალდებულება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების შესახებ, მაშინ მოცემული ოპერაციის აღრიცხვა და ანგარიშგებაში ასახვა ფასს–ის მიხედვით ხდება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობით ოპერაციების ანალოგიურად. იმ სიტუაციაში, როდესაც ორგანიზაციას არა აქვს ამგვარი ვალდებულება, ოპერაციების აღრიცხვა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება ისე, როგორც აისახებოდა გარიგებები წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შემთხვევაში.

თუკი კომპანია აირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს უფრო მაღალი რეალური ღირებულებით, მაშინ მან უნდა აღიაროს ხარჯი დამატებით გადაცემული ღირებულების თანხაში. სიტუაციის მიხედვით ეს ხარჯი წარმოადგენს სხვაობას

გადახდილ ფულად სახსრებსა და იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოშვებული იქნებოდა, ან სხვაობას გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებასა და იმ ფულადი სახსრების თანხას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში იქნებოდა გადახდილი.

2. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფასს (IFRS) 2–ის თანახმად, კომპანიამ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა განმარტოს ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს მისცემს შესაძლებლობას, გაიგონ აქციაზე დაფუძნებულ გადახდის შესახებ შეთანხმების ხასიათი და ზომა, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში.

მოცემული განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს:

- თითოეული სახის წილობრივი გადახდის შესახებ შეთანხმების აღწერას, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში. აღწერა უნდა მოიცავდეს ყოველი შეთანხმების ზოგად პირობებს (უფლების გადაცემის მოთხოვნა, გამოყოფილი ოფციონების მაქსიმალური ვადა და ანგარიშსწორების მეთოდი (ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით));
- აქციის ოფციონების გამოყენების საშუალო შეწონილი ფასი და რაოდენობა ანალიტიკურ ჭრილში ოფციონების ჯგუფების მიხედვით;
- პერიოდის განმავლობაში გამოყენებულ აქციებზე ოფციონებისათვის, აქციის საშუალო შეწონილ ფასს გამოყენების თარიღისათვის. თუკი ოფციონები რეგულარულად გამოიყენებოდა პერიოდის განმავლობაში, საწარმოს შეუძლია ამის ნაცვლად განმარტოს აქციების საშუალო შეწონილი ფასი პერიოდის განმავლობაში;
- აქციებზე ოფციონებისთვის, რომლებიც არ არის გამოყენებული პერიოდის ბოლოსთვის, გამოყენების ფასების დიაპაზონი და ხელშეკრულებების მოქმედების დარჩენილი ვადების საშუალო შეწონილი მნიშვნელობა.

გარდა ამისა, ფასს–ის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს საქონლის, მომსახურების ან გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების განსაზღვრის ხერხი ფასს (IFRS) 2-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ფასს (IFRS) 2-ის შესაბამისად ორგანიზაციამ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციების გავლენის შესახებ მოგებასა და ზარალზე და მის ფინანსურ მდგომარეობაზე.

ასევე უნდა გაშუქდეს პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ხარჯის საერთო თანხა, რომელიც გაჩნდა წილობრივი გადახდის ოპერაციების შედეგად, რომლებშიც მიღებული საქონელი ან მომსახურება არ პასუხობდა აღიარების კრიტერიუმებს აქტივების სახით და ამიტომ მაშინვე აღიარებული იქნა ხარჯის სახით. ცალკე განიმარტება იმ ხარჯის საერთო თანხის ნაწილი, რომელიც აღიარებულია იმ ოპერაციების შედეგად, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება წილობრივი ინსტრუმენტებით.

ვალდებულებებისთვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს საერთო საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, ასევე ვალდებულებების საერთო შიდა ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, რომელთა მიხედვითაც კონტრაგენტის უფლება ფულად სახსრებზე ან სხვა აქტივებზე გადავიდა პერიოდის ბოლოსთვის.

3. ცვლილებები ფასს (IFRS) 2-ში

2014 წლის ნოემბერში ფასს–ის საბჭომ გამოაქვეყნა ფასს (IFRS) 2 შესწორებების წინასწარი ვარიანტი „აქტივებზე დაფუძნებული გადახდა“. ცვლილებების შეტანის საჭიროება მოტივირებულია იმით, რომ ცალკეული სიტუაციების აღრიცხვა სტანდარტში არ არის განმარტებული, რაც იწვევს განსხვავებებს სტანდარტის პრაქტიკაში გამოყენებისას. განვიხილოთ, რა ცვლილებებს გვთავაზობს საერთაშორისო ინსტიტუცია. რიგი ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებისას კომპანიამ უნდა

დააკავოს გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულების ნაწილი და გადარიცხოს ის ბიუჯეტში (როგორც წესი, ფულადი სახსრებით). შედეგად, კონტრაგენტს გადაეცემა წილობრივი ინსტრუმენტები დაკავებული გადასახადის თანხის გამოკლებით, ესე იგი, ხდება ნეტო-ანგარიშსწორება (net settlement). განმარტებულია, რომ თუკი ამგვარი გარიგება პირობის გარეშე ნეტო-ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, ის სრულად კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

გარდა ამისა, განმარტებულია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებად. შესწორებების თანახმად, რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის ოპერაცია იზომება გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით. ამავდროულად, წყდება ადრე აღიარებული ვალდებულების აღიარება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებით. სხვაობა რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის ვალდებულების ღირებულებასა და კაპიტალში აღიარებულ თანხას შორის დაუყოვნებლივ მიეკუთვნება მოგებას ან ზარალს.

ფასს-ის ფონდის ინტერპრეტაციების კომიტეტსა და ფასს-ის საბჭოში შევიდა რამდენიმე მოთხოვნა იმ გადახდებთან დაკავშირებული კონკრეტული ოპერაციების აღრიცხვის წესის განმარტების შესახებ, რომლებიც დაფუძნებულია აქციებზე. ფასს-ის საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება სტანდარტში ცვლილებების შეტანის თაობაზე და გამოსცა ერთი დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს საჭირო დაზუსტებებს.

შემოთავაზებული ცვლილებები ეხება შემდეგ ასპექტებს:

- აქციებზე დაფუძნებული გადახდების აღრიცხვა ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით, რომლებიც მოიცავს უფლების გადაცემის დამატებით პირობებს;
- აქციებზე დაფუძნებული გარიგებების კლასიფიკაცია, რომლებიც მოიცავს პირობას ნეტო-ანგარიშსწორების შესახებ
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდები უფლების გადაცემის დამატებითი პირობებით როგორც ცნობილია და თემის დასაწყისშიც აღვნიშნეთ, ოპერაციებს, რომლებიც გულისხმობს აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს, [ფასს \(IFRS\) 2](#) ყოფს სამ ტიპად:

- ოპერაციები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება წარმოებს წილობრივი ინსტრუმენტებით;
- ოპერაციები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება წარმოებს ფულადი სახსრებით;
- ოპერაციები არჩევანის შესაძლებლობით: ან წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება, ან ფულადი სახსრებით გადახდა.

ამასთან, შეთანხმება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შესახებ შეიძლება იყოს უპირობო, ან შეიძლება ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს ან კონტრაგენტს გადაეცემა უფლებები აქციებზე.

პირველი ტიპის ოპერაციების აღრიცხვისთვის (ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტებით) სტანდარტში განხილულია გადაცემის სხვადასხვა პირობების აღრიცხვა (vesting conditions). გადაცემის პირობები შეიძლება დაკავშირებული იყოს კომპანიაში თანამშრომლის მუშაობის ვადასთან (service conditions), მუშაკის ან ორგანიზაციის საქმიანობის მაჩვენებლებთან (performance conditions), კომპანიის საბაზრო მაჩვენებლებთან (market conditions).

თუმცა, მეორე ტიპის ოპერაციების აღრიცხვისთვის (ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორება) სტანდარტი გადასვლის პირობებს არ განიხილავს.

ამასთან, წინამდებარე რედაქციაში ფასს (IFRS) 2 მოითხოვს, რომ კომპანია უნდა აღიარებდეს ვალდებულებას აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებით ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. მოცემული ვალდებულების შეფასება ხდება აქციების ღირებულების ნამატიდან სარგებლის მიღებაზე უფლების რეალური ღირებულებით იმ პირობების გათვალისწინებით, რომელთა მიხედვითაც

გადაცემული იყო ამგვარი უფლებები, და იმ მომსახურების მოცულობით, რომელიც მუშაკებმა გასწიეს საანგარიშო პერიოდის ბოლომდე. თუმცა, სტანდარტში არ არის განმარტებული, კერძოდ, როგორ ახდენს გავლენას გადასვლის პირობები აქციების ნამატადან სარგებლის მიღებაზე უფლებების რეალური ღირებულებით შეფასებაზე. ფასს–ის საბჭო განიხილავდა უფლებების რეალური ღირებულებით განსაზღვრის ორ შესაძლო ვარიანტს:

- იმ ოპერაციებთან ანალოგიით, რომლებიც წარმოებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით, რეალური ღირებულებით განზომილებაზე გავლენას ახდენს მხოლოდ გადასვლის საბაზრო პირობები და პირობები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული აქციებზე უფლებების გადასვლასთან;
- ყველა პირობა, გადასვლის არასაბაზრო პირობების ჩათვლით (როგორებიცაა სამსახურის ვადის პირობა ან პირობა საქმიანობის მაჩვენებლების შესახებ), გათვალისწინებულია რეალური ღირებულების განსაზღვრისას.

მოცემულ საკითხზე თავისი დასკვნის დასაბუთებისას ფასს–ის საბჭო ეყრდნობოდა იმ მოსაზრებას, რომ რეალური ღირებულების ცნების განსაზღვრება საერთოა როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის, ისე ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის. ამასთან დაკავშირებით შესწორებები განმარტავს, რომ გადაცემის პირობების გავლენის აღრიცხვისთვის (გათვალისწინებისთვის), ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის გამოიყენება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციების მსგავსი მიდგომა. გარდა ამისა, ფასს–ის საბჭოს აზრით, ამგვარი მიდგომის გამოყენება უფრო ადვილია პრაქტიკაში.

სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საბაზროსგან განსხვავებული გადაცემის პირობები არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული გადასაცემი უფლებების რეალური ღირებულებით განსაზღვრისას. ამის ნაცვლად, ისინი გავლენას ახდენენ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც შედის ოპერაციის შეფასების თანხაში.

გადაცემის საბაზრო პირობების გათვალისწინება, ისევე როგორც იმ პირობებისა, რომლებიც არ ახდენს გავლენას მუშაკზე ან კონტრაგენტზე უფლებების გადაცემაზე, ხდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებისას მათი თავდაპირველი აღიარებისას საანგარიშო და ვალდებულების დაფარვის თარიღებისთვის.

განმარტებულია ასევე, რომ რომელიმე პირობის შეუსრულებლობამ მოგებისა და ზარალის გავლით უნდა მიგვიყვანოს ვალდებულებების ხელახლა ნულამდე შეფასებასთან .

გარდა ამისა, შემოთავაზებულია, რომ ფასს (IFRS) 2-ის გამოყენების სახელმძღვანელოს დაემატოს მაგალითი, რომელიც აჩვენებს საქმიანობის მაჩვენებლებთან (performance conditions) დაკავშირებული გადაცემის პირობების გავლენას იმ ოპერაციის გაზომვაზე, რომელიც დაკავშირებულია აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან, რომლებზეც ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით.

მაგალითი 5. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით.

კომპანია თავისი 500 თანამშრომლიდან თითოეულს ანიჭებს 100 უფლებას გასამრჯელოზე, რომლებიც დაფუძნებულია აქციებზე, ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებებით იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში მუშაობას გააგრძელებს მომდევნო სამი წლის განმავლობაში და კომპანია მიზნობრივ ამონაგებს (1 მლრდ. კ.ე) მიაღწევს მესამე წლის ბოლოსთვის.

არც ერთი თანამშრომელი არ აპირებს სამსახურიდან წასვლას და არც ერთი მუშაკის ხელფასი არ კაპიტალიზდება, როგორც აქტივის ღირებულების ნაწილი.

პირველი წლის განმავლობაში, კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 40 პროცენტით. მეორე წლის განმავლობაში კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 70 პროცენტით.

მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა სრულად შესრულდა და 150 მუშაკმა გამოიყენა თავისი უფლება გასამრჯელოს მიღებაზე, კიდევ 150 მუშაკი თავის უფლებას გამოიყენებს მეოთხე წლის ბოლოს და დარჩენილი 200 მუშაკი თავის გასამრჯელოს უფლებას გამოიყენებს მეხუთე წლის ბოლოს.

ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის გამოყენებით კომპანია აფასებს გასამრჯელოს უფლების რეალურ ღირებულებას, ისე, რომ არ ითვალისწინებს ამონაგების გეგმის შესრულების პირობას ყოველი წლის ბოლოს იქამდე, ვიდრე აქციებზე დაფუძნებული გასამრჯელოს გადახდის ვალდებულებები (ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით) არ იქნება დაფარული. მესამე წლის ბოლოსთვის ყველა უფლება გასამრჯელოზე გადადის მუშაკებზე.

გასამრჯელოზე უფლებების შიდა ღირებულება დაფარვის თარიღისთვის (რომელიც შეესაბამება გადახდილ თანხებს) მესამე- მეხუთე წლების ბოლოსთვის მოყვანილია ცხრილში 1:

ცხრილი 1

წელი	უფლებების რეალური ღირებულება, კ.ე	უფლებების შიდა ღირებულება, კ.ე
1	14,40	X
2	15,50	X
3	18,20	15,00
4	21,40	20,00
5	X	25,00

ცხრილი 2

მოთხოვნების გამოყენება

წელი	იმ მუშაკების რიცხვი, რომელთაგან მოსალოდნელია, რომ დააკმაყოფილებენ სამსახურის ვადის პირობას	საუკეთესო შეფასება იმისა, შესრულდება თუ არა ამონაგების გეგმა
1	500	არა
2	500	კი
3	500	კი

ცხრილი 3

(პირობითი ერთეული)

წელი	გამოთვლა	შუალედური შედეგი	ხარჯი	ვალდებულება
1	გადასვლის პირობის შესრულება არ არის მოსალოდნელი: ხარჯები არაა აღიარებული		x	x
2	გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: 500 მუშაკი × 100 უფლება × 15,50 × 2/3		516,667	516,667
3	გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: (500 – 150) მუშაკი × 100 უფლება × 18,20; 637,000 – 516,667; 150 მუშაკი × 100 უფლება × 15,00; 120,333 + 225 000	120,333 225,000	345,333	637,000

4	(350–150) მუშაკი × 100 უფლება × 21,40; 428,000 – 637,000; 150 მუშაკი × 100 უფლება × 20,00; 300 000 – 209 000	(209,000) 300,000	91,000	428,000
მე-5	0–428000; 200 მუშაკი×100 უფლება×25,00; 500,000 – 428,000	(428,000) 500,000	72,000	
	სულ		1,025,000	

როგორც აჩვენებს ცხრილი 3, თუკი გადასვლის ერთ–ერთი პირობა არ არის დაკმაყოფილებული, ვალდებულება მუშაკების წინაშე აქციებზე დაფუძნებული გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებით, უტოლდება ნულს (იხ. ცხრილი 3, 1–ლი წელი)

როდესაც გადასვლის პირობის შესრულება ამონაგების გეგმის შესრულების შესახებ უფრო მოსალოდნელი ხდება, მაშინ ვალდებულები აღიარდება 516,667 კ.ე-ის ოდენობით. აქ 15,50 კ.ე – უფლებების რეალური ღირებულებაა, რომელიც განსაზღვრულია ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის საფუძველზე (იხ. ცხრილი 1, მე-2 წელი). კოეფიციენტი 2/3 გამოყენებულია იმასთან დაკავშირებით, რომ სამიდან ორი წელი გავიდა.

მეორე წლის ბოლოს (ცხრილი 4) ოპერაცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით:

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
2	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	516,667	
	გადასახდელი ხელფასები		516,667

ვალდებულების სიდიდის გამოთვლაში მესამე წელზე მიღებულია მუშაკების რაოდენობა 350 კაცი (500-150), რადგანაც პირობით 150 კაცმა მესამე წლის ბოლოს გამოიყენა თავისი გასამრჯელოს უფლება (იხ. ცხრილი 3, მე-3 წელი). 150 მუშაკზე ხარჯების თანხა განისაზღვრება უფლებების შიდა ღირებულებებიდან (იხ. ცხრილი 1, მე-3 წელი), რადგან დაფარვა ხდება სწორედ შიდა ღირებულების მიხედვით.

მოცემული ოპერაცია (ცხრილი 4) აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით:

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
3	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	345,333	
	გადასახდელი ხელფასები		120,333
	ფულადი სახსრები		225,000

მეოთხე წლიდან დაწყებული ხდება ვალდებულებების დაფარვა მუშაკების წინაშე, და მისი სიდიდე თანდათან მცირდება. ხარჯების გაზრდა მეოთხე და მეხუთე წლებში დაკავშირებულია უფლებების სამართლიანი და შიდა ღირებულებების ზრდასთან.

მეოთხე წელს უნდა გაკეთდეს (იხ.ცხრილი 4) შემდეგი საჟურნალო გატარება:

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
4	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	91,000	
	გადასახდელი ხელფასები	209,000	
	ფულადი სახსრები		300,000

მეხუთე წელს გატარებები იქნება შემდეგნაირი (იხ.ცხრილი 4):

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
5	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	72,000	
	გადასახდელი ხელფასები	428,000	
	ფულადი სახსრები		500,000

ცხრილი 4 (პირობითი ერთეული)

წელი	მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებული ხარჯები	ვალდებულებები მუშაკების წინაშე გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებით	ფულადი სახსრები
1	-	-	
2	516,667	(516,667)	
3	345,333	(120,333)	(225,000)
4	91,000	209,000	(300,000)
5	72,000	428,000	(500,000)
სულ	1,025,000	0	(1,025,000)

ხარჯების საერთო თანხამ მოცემული პროგრამით ხუთ წელზე შეადგინა 1,025,000 ჰ.ე, რაც შეესაბამება მუშაკებისათვის გადახდილ თანხას: $100 \text{ უფლება} \times (150 \times 15 + 150 \times 20 + 200 \times 25)$.

ნეტო-ანგარიშსწორებებთან დაკავშირებული გარიგებების კლასიფიკაცია
საგადასახადო კანონმდებლობა შეიძლება ავალდებულებდეს კომპანიას, რომ მან დააკავოს იმ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტრაგენტის ან მუშაკისათვის

გადასაცემი აქციების ღირებულების ნაწილი, რომლებიც ეხება აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს, ან გადარიცხოს ეს თანხა ბიუჯეტში.

ამ მოთხოვნის შესასრულებლად აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებული ზოგიერთი შეთანხმება ითვალისწინებს, რომ კომპანია შეამცირებს კონტრაგენტისათვის გათვალისწინებული წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობას იმ თანხის პროპორციულად, რომელიც ტოლია დასაკავებელი გადასახადის ფულადი სიდიდისა, ესე იგი, ხდება ნეტო-ანგარიშსწორება (net-settlement).

თუკი ამასთან ერთად ოპერაციასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტებით ხდება, ჩნდება კითხვა: როგორ უნდა კლასიფიცირდეს მოცემული გარიგება? თანხის ერთი ნაწილი (კონტრაგენტისთვის გადასარიცხი) ხომ იფარება წილობრივი ინსტრუმენტებით, მაშინ, როცა მეორე ნაწილის დაფარვა (გადასახადის გადარიცხვა ბიუჯეტში) ხდება ფულადი სახსრებით.

ამასთან დაკავშირებით შესაძლებელია ორი მიდგომა.

მიდგომა 1. აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებული ოპერაციის თითოეული კომპონენტის აღრიცხვა ხდება იმის შესაბამისად, როგორ მოხდება ანგარიშსწორება მოცემულ კომპონენტთან დაკავშირებით. სხვაგვარად რომ ითქვას, ნაწილი, რომელსაც აკავებს კომპანია და რომელთან დაკავშირებითაც კომპანიამ უნდა გადარიცხოს ფულადი სახსრები, უნდა აისახოს ცალკე და კლასიფიცირებული იქნას, როგორც ოპერაცია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. მეორე ნაწილი, რომლის დაფარვასაც კომპანია აპირებს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვების დახმარებით, აღრიცხება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

მიდგომა 2. მთელი ოპერაცია კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, რადგან ნეტო-ანგარიშსწორება ფასს

(IFRS) 2-ის შესაბამისად განხილული უნდა იქნას, როგორც მუშაკისათვის გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების გამოსყიდვა.

პირველი მიდგომა იწვევს აღრიცხვაში ასახვის მრავალ გართულებას იმასთან დაკავშირებით, რომ კომპანიას ესაჭიროება საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების შეფასება, რომლებიც მოიცავს საგადასახადო განაკვეთების ცვლილებებს და სხვა ცვლილებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს მიერ დასაკავებელ თანხაზე.

იმისათვის, რომ არ გართულდეს სტანდარტის პრაქტიკული გამოყენება, ფასს-ის საბჭო გვთავაზობს შესწორების შეტანას, რომლის თანახმადაც, თუკი მთელი უპირობო ოპერაცია ნეტო-ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირდებოდა, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, ის ასეც უნდა იქნას კლასიფიცირებული.

მოცემული დასკვნა მყარდება იმით, რომ ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება US GAAP-ში და მისი გამოყენება ფასს-ში ხელს უწყობს ამერიკულ სტანდარტებთან კონვერგენციას.

თემა 8. ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები

1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო, ტერმინები
2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება
 - სადაზღვევო რისკი
 - განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა
 - უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე
3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები
 - ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები
 - დეპოზიტის კომპონენტი
4. სადაზღვევო ხელშეკრულების აღიარება და შეფასება
 - დროებითი განთავისუფლება ზოგიერთი სხვა ფასს-ან
 - ვალდებულებების ადეკვატურობა
 - გადაზღვეული აქტივების გაუფასურება
 - ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში
 - ჩრდილოვანი ბუღალტერია
5. განმარტებითი შენიშვნები

1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო, გამოყენებული ტერმინები

2005 წელს ძალაში შევიდა I ფაზა ფასს „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“, ხოლო 2013 წელს გამოქვეყნდა ფაზა II პროექტი, რომლის ფინალური ვარიანტი გამოქვეყნდა 2014 წლის მეორე ნახევარში. ფასს 4-ის ფაზა II სავარაუდოდ ძალაში შევა 2018 წლის იანვარში, რომელიც მნიშვნელოვან ცვლილებებს შეიტანს სადაზღვევო კომპანიების ვალდებულებების შეფასებაში და საინფორმაციო სისტემებში.

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2008 წლის 31 დეკემბრამდე გამოცემული ფასს-ით გამოწვეულ ცვლილებებს.

ფასს 4 „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“-ს მიზანია გარკვეულ ჩარჩოებში მოაქციოს იმ სამეურნეო სუბიექტების სადაზღვევო ხელშეკრულებების ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც გამოსცემენ ამგვარ ხელშეკრულებებს (ამ სტანდარტში იწოდება, როგორც მზღვეველი), სანამ საბჭო დაამთავრებს სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესახებ თავისი პროექტის მეორე ფაზას. კერძოდ, სტანდარტი მოითხოვს:

- ა) მზღვეველის მიერ სადაზღვევო ხელშეკრულებების ბუღალტრული აღრიცხვის რამდენადმე გაუმჯობესებას;
- ბ) ინფორმაციის გაშუქებას, სადაც განსაზღვრული და ახსნილი იქნება მზღვეველის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი თანხები და ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს დაეხმარება სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდის, მათი მიღების ვადებისა და განუსაზღვრელობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში.

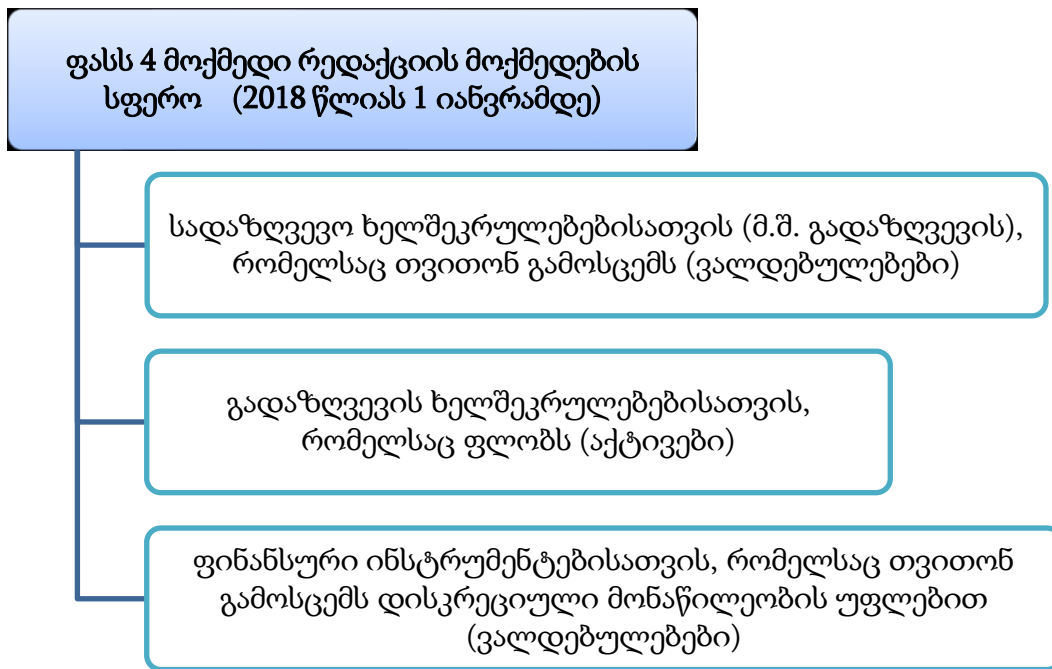
მოქმედების სფერო

სამეურნეო სუბიექტი წინამდებარე ფასს-ს გამოიყენებს:

ა) სადაზღვევო ხელშეკრულებებისათვის (მათ შორის *გადაზღვევის ხელშეკრულებებისათვის*), რომლებსაც თვითონ გამოსცემს და გადაზღვევის ხელშეკრულებებისათვის, რომლებსაც ფლობს;

ბ) ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომლებსაც თვითონ გამოსცემს, თუ ეს ინსტრუმენტები მოიცავს *დისკრეციული მონაწილეობის* პარამეტრს (იხ. 35-ე პუნქტი). ბასს 32 „*ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*“ მოითხოვს ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის გაშუქებას განმარტებით

შენიშვნებში, მათ შორის ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებაც, რომლებიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრებს.



წინამდებარე ფასს არ ეხება მზღვეველის ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა ასპექტებს, როგორცაა მზღვეველების მფლობელობაში მყოფი ფინანსური აქტივებისა და მზღვეველების მიერ გამოშვებული ფინანსური ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა (იხ. ბასს 32 და ბასს 39, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*), იმის გარდა, რაზედაც საუბარია გარდამავალ დებულებებში, 45-ე პუნქტში.

სტანდარტში გამოყენებული ტერმინები

სადაზღვევო ხელშეკრულება არის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით ერთი მხარე (მზღვეველი) თავის თავზე იღებს მეორე მხარის (პოლისის მფლობელის)

მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, შეთანხმების თანახმად, კომპენსაცია გადაუხადოს პოლისის მფლობელს, თუ ესა თუ ის კონკრეტული განუსაზღვრელი მოვლენა (სადაზღვევო შემთხვევა) უარყოფითად იმოქმედებს პოლისის მფლობელზე. (მოცემულ განმარტებაზე მითითებების გასაცნობად იხ. დანართი (ბ)).

მზღვეველი - მხარე, რომელსაც სადაზღვევო ხელშეკრულების თანახმად აქვს ვალდებულება, კომპენსაცია გადაუხადოს პოლისის მფლობელს, თუ მოხდება სადაზღვევო შემთხვევა. სიმარტივისათვის, წინამდებარე ფასს-ში სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებს გასცემს, მზღვეველი ეწოდება.

პოლისის მფლობელი - მხარე, რომელსაც აქვს კომპენსაციის მიღების უფლება სადაზღვევო ხელშეკრულების თანახმად, თუ სადაზღვევო შემთხვევა მოხდება

სადაზღვევო რისკი - რისკი, ფინანსური რისკის გარდა, რომელიც ხელშეკრულების მფლობელისაგან გადაეცემა ხელშეკრულების გამცემს.

სადაზღვევო შემთხვევა - მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენა, რომელსაც მოიცავს სადაზღვევო ხელშეკრულება და რომელიც წარმოქმნის სადაზღვევო რისკს.

პირდაპირი სადაზღვევო ხელშეკრულება - სადაზღვევო ხელშეკრულება, რომელიც არ არის გადაზღვევის ხელშეკრულება

გადაზღვევის ხელშეკრულება - სადაზღვევო ხელშეკრულება, რომელიც გასცა ერთმა მზღვეველმა (გადამზღვეველმა), რათა მეორე მზღვეველს (გადაზღვევის პოლისის მფლობელს) აუნაზღაუროს გადაზღვევის პოლისის მფლობელის მიერ გაცემული ერთი ან მეტი ხელშეკრულების ზარალი.

გადამზღვევი - გადაზღვევის ხელშეკრულების პოლისის მფლობელი.

დეპოზიტური კომპონენტი - სახელშეკრულებო კომპონენტი, რომელიც არ აისახება როგორც წარმოებული ინსტრუმენტი (ანუ არ არის დერევატივი) ბასს 39-ის მიხედვით და მოხვდებოდა ბასს 39-ის მოქმედების სფეროში, თუ იარსებებდა ცალკე ინსტრუმენტის სახით.

ცენდენტი - გადამზღვეველის ხელშეკრულების დამზღვევი.

დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრი - დამატებითი სარგებლის, როგორც გარანტირებულ სარგებელზე დამატების, მიღების სახელშეკრულებო უფლება:

ა) რომელიც, სავარაუდოდ, მთლიანი სახელშეკრულებო სარგებლის მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენს;

ბ) რომლის სიდიდე ან ვადები, ხელშეკრულების თანახმად, ხელშეკრულების გამცემის ნებასურვილზეა დამოკიდებული;

გ) რომელიც ხელშეკრულების თანახმად ემყარება:

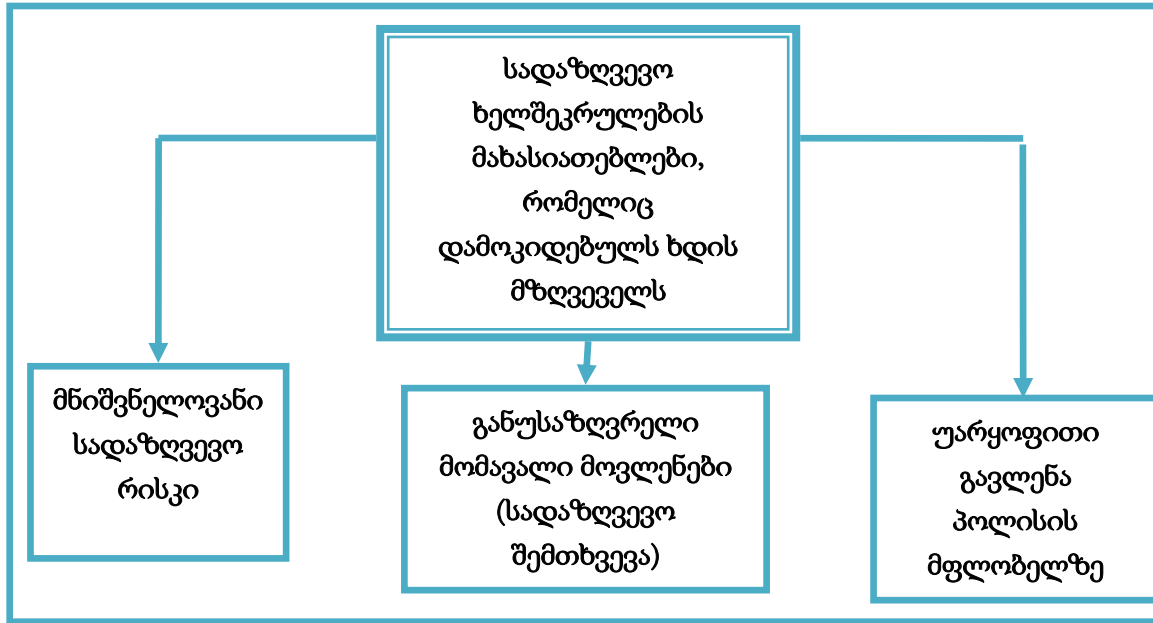
(i) მრავალი ხელშეკრულების გაერთიანების შედეგს ან ხელშეკრულების გარკვეულ ტიპს;

(ii) ხელშეკრულების გამცემის მფლობელობაში მყოფი აქტივების გარკვეულ ჯგუფთა დაკავშირებულ რეალიზებულ და/ან არარეალიზებულ საინვესტიციო უკუგებას;

(iii) კომპანიის მოგებას ან ზარალს, ფონდებს ან სხვა სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც ხელშეკრულებას გასცემს.

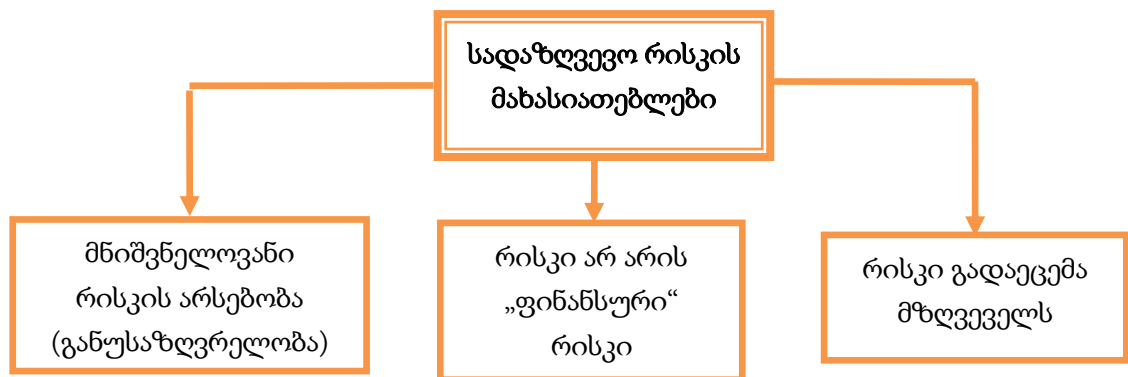
2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება (დანართი ბ 8-18)

სადაზღვევო ხელშეკრულება არის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით ერთი მხარე (მზღვეველი) თავის თავზე იღებს მეორე მხარის (პოლისის მფლობელის) მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, შეთანხმების თანახმად, კომპენსაცია გადაუხადოს პოლისის მფლობელს, თუ ესა თუ ის კონკრეტული განუსაზღვრელი მოვლენა (სადაზღვევო შემთხვევა) უარყოფითად იმოქმედებს პოლისის მფლობელზე.



- სადაზღვევო რისკი. განსხვავება სადაზღვევო რისკებსა და სხვა რისკებს შორის

სადაზღვევო ხელშეკრულებების განმარტება უკავშირდება სადაზღვევო რისკს. სადაზღვევო რისკი მოცემულ ფასს-ში განმარტებულია, როგორც რისკი, რომელიც არ არის ფინანსური რისკი და გადაეცემა ხელშეკრულების მფლობელისაგან ხელშეკრულების გამცემს.



- **მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკი (პ.22-28)**

ხელშეკრულება მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ ის გადასცემს მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს. სადაზღვევო რისკი განხილულია ბ8 - ბ21 პუნქტებში. შემდეგ პუნქტებში განხილულია, როგორ უნდა შეფასდეს, არის თუ არა სადაზღვევო რისკი მნიშვნელოვანი.

სადაზღვევო რისკი მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ არის მნიშვნელოვანი, თუ სადაზღვევო შემთხვევას შეუძლია გამოიწვიოს მზღვეველის მხრიდან **მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებლის გადახდა** რაიმე სცენარით, საიდანაც გამორიცხულია სცენარი, რომელსაც კომერციული შინაარსი არა აქვს (ანუ არა აქვს ხილვადი გავლენა ოპერაციის ეკონომიკურ მხარეზე). თუ მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებელი გადასახდელი იქნება ისეთი სცენარით, რომელსაც კომერციული შინაარსი აქვს, წინა წინადადების პირობა შეიძლება მაშინაც დაკმაყოფილდეს, თუ სადაზღვევო შემთხვევა უკიდურესად საეჭვოა, ან თუ პირობითი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელ დისკონტირებულ ღირებულებას (ანუ ალბათობებით შეწონილ ღირებულებას) მცირე ხვედრითი წილი უკავია დარჩენილი სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მოსალოდნელ დისკონტირებულ ღირებულებაში.

დამატებით სარგებლის ქვეშ მოიაზრება თანხები, რომელიც გადაიხდება იმის ზევით, რომელიც დაექვემდებარებოდა გადახდას, თუ სადაზღვევო შემთხვევას არ ექნებოდა ადგილი. ასეთ დამატებით თანხებს მიეკუთვნება პრეტენზიების დარეგულირებისა და განაცემების შეფასების თანხები.

შემთხვევა 1. სადაზღვევო რისკი

ქონების დაზღვევის ხელშეკრულების დადების დროს პოლისის ფლობელი იღებს რისკს, რომელიც დაკავშირებულია ამ ქონებასთან (ხანძრის, მოპარვის, დაზიანების და სხვა), მაგრამ დაზღვევის ხელშეკრულება აძლევს მას ამ რისკების მზღვეველზე

გადატანის საშუალებას. ამდენად, ასეთი ხელშეკრულება არის დაზღვევის ხელშეკრულება.

ფასს-ში არის მითითება, რომ ხელშეკრულება, რომელიც ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს ხდის **ფინანსურ რისკზე, მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გარეშე**, არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება. **ფინანსური რისკი** არის შესაძლო სამომავლო ცვლილებების რისკი შემდეგ ცვლადებში: განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთში, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასში, საქონლის ფასში, ვალუტის გაცვლით კურსში, ფასების ინდექსში ან განაკვეთებში, საკრედიტო რეიტინგში ან კრედიტის ინდექსში, ან სხვა ცვლადში, იმ პირობით, რომ (არაფინანსურ ცვლადებთან დაკავშირებით) ეს ცვლადი სპეციფიკური არ არის ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეებისათვის.

შემთხვევა 2. ფინანსური რისკი

ბანკმა დადო ფიქსირებული კონტრაქტი სამი თვის შემდეგ 1 მლნ. ევროს კონვერტაციაზე ლარებში კონტრაქტის დღეს დაფიქსირებული კურსით. ბანკი იღებს თავის თავზე ფინანსურ რისკს, რომელიც დაკავშირებულია ვალუტის კურსის ცვლილებასთან, მაგრამ სადაზღვევო რისკი ამ დროს არ წარმოქმნება. შესაბამისად ასეთი ხელშეკრულება არ არის დაზღვევის ხელშეკრულება, ის განიხილება ფასს 9-ით.

ფინანსური რისკი (განმარტებული „ა“ დანართში) მოიცავს მთელ რიგ ფინანსურ და არაფინანსურ ცვლადებს. ამ სიაში შედის არაფინანსური ცვლადები, რომლებიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის, როგორცაა: ამა თუ იმ რეგიონში მიწისძვრის ზარალის ინდექსი, ან ამა თუ იმ კონკრეტულ ქალაქში ტემპერატურის ინდექსი. **რისკის განმარტება გამორიცხავს ისეთ არაფინანსურ ცვლადებს**, რომლებიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების

მონაწილე მხარისათვის, მაგალითად, ხანძრის მოხდენა ან არმოხდენა, რომელიც აზიანებს ან ანადგურებს მის აქტივს.

შემთხვევა 3. ფინანსური რისკი

ინვესტორი ფლობს იაპონიაში რამდენიმე ოფისს. მან იცის, რომ ამ რეგიონში ხშირად ხდება მიწის ძვრა და დადო ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს 2 მლნ.აშშ დოლარის კომპენსაციას მიმდინარე წელს ამ რეგიონში მიწის ძვრის შემთხვევაში.

ასეთი ხელშეკრულება არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან ინვესტორს არ გააჩნია დაზღვევას დაქვემდებარებული დაზიანებული ქონების ინტერესი.

არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეცვლის რისკი არ წარმოადგენს ფინანსურ რისკს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს არა მარტო ამ აქტივების საბაზრო ფასების ცვლილებებს (ფინანსური ცვლადი), არამედ ასევე ასახავს ხელშეკრულების მონაწილე მხარის მფლობელობაში მყოფი ამა თუ იმ სპეციფიკური არაფინანსური აქტივის მდგომარეობასაც (არაფინანსური ცვლადი). მაგალითად, თუ ამა თუ იმ კონკრეტული ავტომანქანის ნარჩენი ღირებულების გარანტიის მიმღები, გარანტიის გამცემს დამოკიდებულს ხდის ავტომანქანის ფიზიკური მდგომარეობის ცვლილებების რისკზე, ასეთი რისკი სადაზღვევო რისკია და არა ფინანსური.

ზოგიერთი ხელშეკრულება, მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გარდა, ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზეც. მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის მრავალი ხელშეკრულება პოლისის მფლობელს აძლევს მინიმალური დონის უკუგების გარანტიას (ფინანსური რისკის წარმოქმნა) და დათქმულ სარგებელს გარდაცვალების შემთხვევაში, რაც ზოგჯერ მნიშვნელოვნად აღემატება პოლი-

სის მფლობელის ანგარიშის ნაშთს (სადაზღვევო რისკის წარმოქმნა სიკვდილიანობის რისკის ფორმით). ამგვარი ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებია.

შემთხვევა 4. სადაზღვევო რისკი + ფინანსური რისკი.

სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დადებისას დაზღვეულს შესთავაზეს:

- მინიმალური საინვესტიციო შემოსავალი (ფინანსური რისკი);
- დათქმული სარგებელი დაზღვეულის გარდაცვალების შემთხვევაში (სადაზღვევო რისკი).

მოცემულ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ სარგებლის სიდიდე მნიშვნელოვნად აღემატებოდეს ყველა სადაზღვევო პრემიის შენატანებს, შესაბამისად ასეთი ხელშეკრულება არის სადაზღვევო ხელშეკრულება.

ზოგიერთ ხელშეკრულებაში სადაზღვევო შემთხვევა ითვალისწინებს ისეთი თანხის გადახდას, რომელიც დაკავშირებულია (მიზმულია) ფასის ინდექსთან. ამგვარი ხელშეკრულება სადაზღვევო ხელშეკრულება იქნება მაშინ, თუ გადახდა, რომელიც პირობითია სადაზღვევო შემთხვევაზე დამოკიდებულებით, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. მაგალითად, მუდმივი პირობითი ანუიტეტი დაკავშირებულია სიცოცხლის ღირებულების ინდექსთან და გადასცემს სადაზღვევო რისკს, ვინაიდან გადახდა დამოკიდებულია განუსაზღვრელ მოვლენაზე - წლიური რენტის მიმდების სიცოცხლის ხანგრძლივობაზე.

შემთხვევა 5. ფასების ინდექსთან დაკავშირებული ხელშეკრულებები

ბენიფიციარმა იყიდა ანუიტეტი 100 ფე-ად. ყოველწლიურად, საპენსიო ასაკიდან დაწყებული, ის მიიღებს პენსიას. პირველ წელს გადახდები შეადგენს 6 ფე, მეორე წელს - 6 პლიუს სიცოცხლის ღირებულების ინდექსის ზრდა. გადახდები შეწყდება

ბენიფიციარის გარდაცვალებასთან დაკავშირებით. მზღვეველი იღებს თავის თავზე პირველადი გადახდის რისკს 100 ფე.

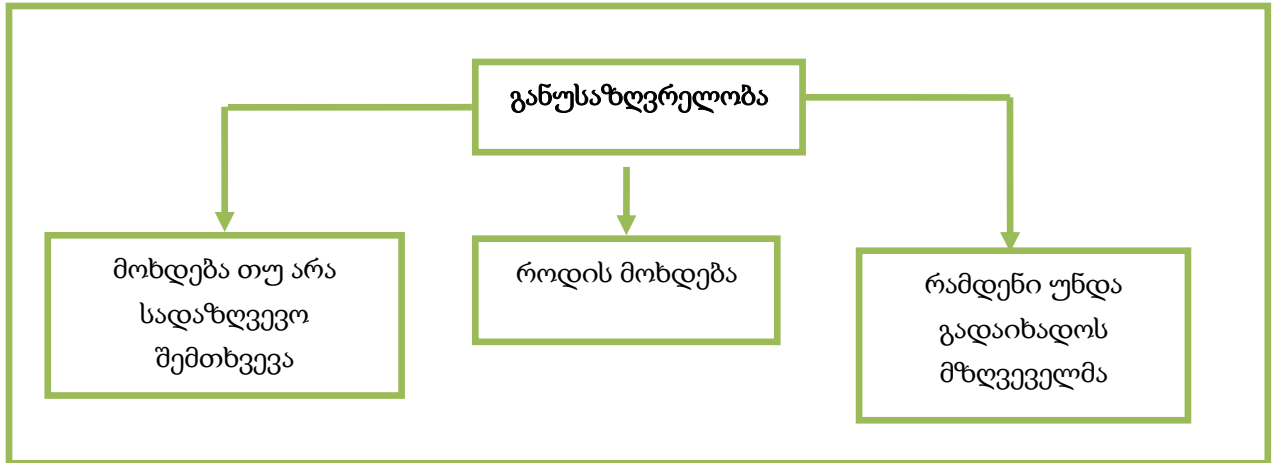
ფასის ინდექსთან კავშირი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტია, მაგრამ ისიც ასევე გადასცემს სადაზღვევო რისკს. თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემის შედეგი მნიშვნელოვანია, მაშინ ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას და ასეთ შემთხვევაშიც საჭირო არ არის მისი გამოცალკეება და რეალური ღირებულებით შეფასება (იხ. წინამდებარე ფასის-ის მე-7 პუნქტი).

სადაზღვევო რისკის განსაზღვრება უკავშირდება რისკს, რომელსაც მზღვეველი იღებს პოლისის მფლობელისაგან. სხვა სიტყვებით, **სადაზღვევო რისკი არის წარმოქმნამდე არსებული რისკი**, რომელიც პოლისის მფლობელისაგან მზღვეველს გადაეცემა. ამგვარად, ახალი რისკი, რომელიც წარმოიქმნება ხელშეკრულებით, არ არის სადაზღვევო რისკი.

- **განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა (ზ 2-4)**

განუსაზღვრელობა (ან რისკი) არის სადაზღვევო ხელშეკრულების არსი. შესაბამისად, სადაზღვევო ხელშეკრულების დასაწყისში, ქვემოთ ჩამოთვლილიდან სულ მცირე ერთ-ერთი მაინც გაურკვეველია:

- ა) მოხდება თუ არა სადაზღვევო შემთხვევა;
- ბ) როდის მოხდება; ან
- გ) რამდენი უნდა გადაიხადოს მზღვეველმა, თუ სადაზღვევო შემთხვევა მოხდება.



ზოგიერთ სადაზღვევო ხელშეკრულებაში, სადაზღვევო შემთხვევა არის ზარალის (დანაკარგის) გამოვლენა ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში, თუნდაც ეს ზარალი ისეთი მოვლენისაგან იყოს წარმოშობილი, რომელიც ხელშეკრულების დაწყებამდე მოხდა.

შემთხვევა 6. ზარალი წარმოქმნილი ხელშეკრულების დაწყებამდე

დაზღვევის ხელშეკრულება ითვალისწინებს ეკოლოგიური ზარალის ანაზღაურებას. დამზღვევისთვის არ იყო ცნობილი, რომ ხელშეკრულების დაწყებამდე დაზღვეულის მადაროდან ადგილი ჰქონდა დაბინძურებული წყლის გაჟონვას. ამჟამად ჩამდინარე წყალი აბინძურებს მდინარეს და კლიენტი მოითხოვს ანაზღაურების გაცემას ხელშეკრულების მიხედვით.

სხვა სადაზღვევო ხელშეკრულებებში სადაზღვევო შემთხვევა არის მოვლენა, რომელიც მოხდება ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში, თუნდაც ამის შედეგად გამოწვეული ზარალი ხელშეკრულების ვადის შემდეგ გამოვლინდეს.

შემთხვევა 7. ზარალი გამოვლენილი ხელშეკრულების ვადის შემდეგ

ოფისის დაზღვევის ვადა ამოიწურა 31 დეკემბერს. სადღესასწაულო დღეებთან დაკავშირებით ოფისი დაკეტილი იყო 28 დეკემბრიდან 2 იანვრის ჩათვლით. 29 დეკემბერს ოფისი გაქურდეს. ეს ფაქტი გამოვლინდა მხოლოდ მომდევნო წლის 3 იანვარს, როდესაც ამოიწურა ხელშეკრულების მოქმედების ვადა. გაქურდვის ფაქტი და თარიღი დაფიქსირებულია ვიდეოკამერით.

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება მოიცავს ისეთ მოვლენებს, რომლებიც უკვე მომხდარია, მაგრამ რომელთა ფინანსური შედეგი ჯერ კიდევ გაურკვეველია. მაგალითად, გადაზღვევის ხელშეკრულება, რომელიც ეხება პირდაპირ მზღვეველს, პოლისის მფლობელის მიერ სადაზღვევო მოთხოვნების უარყოფითი განვითარების შესახებ უკვე წარდგენილი ანგარიშის გამო. ამგვარ ხელშეკრულებებში სადაზღვევო შემთხვევა არის ამ მოთხოვნების საბოლოო ღირებულების გამოვლენა.

შემთხვევა 8. მოვლენები, რომლის ფინანსური შედეგები ჯერ კიდევ გაურკვეველია
გადაზღვევის ხელშეკრულება ითვალისწინებს მზღვეველის რისკის დაფარვას, რომელიც დაკავშირებულია დაზღვეულის მიერ ადრე გაცხადებული ზარლის ზრდასთან. ასეთი ხელშეკრულების ფარგლებში სადაზღვევო შემთხვევა არის ზარალის საბოლოო სიდიდის გამოვლენა.

გადახდა ნატურით

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება ნატურით გადახდას მოითხოვს ან ნატურით გადახდის უფლებას იძლევა. მაგალითად, როდესაც მზღვეველი შეცვლის მოპარულ მუხლს პირდაპირ, ნაცვლად იმისა, რომ პოლისის მფლობელს აუნაზღაუროს დანაკარგი. მეორე მაგალითი, როდესაც მზღვეველი თავის საავად-

მყოფობსა და მედპერსონალს იყენებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სა-
მედიცინო მომსახურების გასაწევად.

ზოგიერთი ფიქსირებულ ანაზღაურებაზე დაფუძნებული მომსახურების ხელ-
შეკრულება, რომლის მიხედვითაც მომსახურების დონე დამოკიდებულია განუ-
საზღვრელ მოვლენაზე, აკმაყოფილებს წინამდებარე ფასს-ში მოცემულ სადაზ-
ღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ **ზოგიერთ ქვეყანაში არ რეგულირ-
დება, როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულება**. ამგვარი სიტუაციის ერთ-ერთი მა-
გალითი არის **ხელშეკრულება ტექნიკურ მომსახურებაზე**, რომლის თანახმად
მომსახურების მიმწოდებელი მხოლოდ გარკვეული მოწყობილობის მწყობრიდან
გამოსვლის შემდეგ არის შეთანხმებული რემონტის ჩატარებაზე. ფიქსირებულ
ანაზღაურებაზე დაფუძნებული მომსახურება ითვალისწინებს მოწყობილობების
გაფუჭების სავარაუდო რაოდენობას, მაგრამ გაურკვეველია, ესა თუ ის კონკრე-
ტული მანქანა გატყდება თუ არა. მოწყობილობის ავარია უარყოფით გავლენას
ახდენს მის მფლობელზე და ხელშეკრულება მის მფლობელს ზარალს უნაზღაუ-
რებს (ნატურით და არა ფულით). შემდეგი მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც
ეხება ავტომანქანის დამტვრევის დროს მომსახურებას, როდესაც ხელშეკრულე-
ბით მომსახურების მიმწოდებელი ათანხმებს წლიურ ფიქსირებულ საზღაურს,
რათა ავტომანქანას გზაზე დახმარება გაუწიოს, ან ბუქსირით წაიყვანოს უახლოეს
ავტოგასამართ სადგურამდე. ეს უკანასკნელი ხელშეკრულება დააკმაყოფილებს
სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას მაშინაც კი, თუ მომსახურების მიმ-
წოდებელი არ შეთანხმებს რემონტის ჩატარებას ან ნაწილების შეცვლას.

მომსახურების მიმწოდებელი განიხილავს, აღემატება თუ არა წინასწარ მი-
ღებულ ამონაგებს მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული მისი სახელშეკ-
რულებო ვალდებულებების დაკმაყოფილების ღირებულება. ამ მიზნით, ის იყე-
ნებს წინამდებარე ფასს-ის 15-19 პუნქტებში აღწერილ **ვალდებულების ადეკვატუ-**

რობის ტექსტს. თუ ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებისათვის არ გამოიყენება წინამდებარე ფასს, მაშინ მომსახურების მიმწოდებელმა უნდა გამოიყენოს ბასს 37 „ანარიცხები,

პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები” - იმის დასადგენად, არის თუ არა ხელშეკრულება კაბალური (წამგებიანი).

ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ამ ხელშეკრულებებისათვის გათვალისწინებულმა, მოცემული ფასს-ის განმარტებითმა მოთხოვნებმა რაიმე მნიშვნელოვანი შემატოს სხვა ფასს-ით მოთხოვნილ შენიშვნების სახით მისაწოდებელ განმარტებებს.

შემთხვევა 9. ხარჯები აღმატება ამონაგებს

ფირმა ეწევა მომსახურებას ავტომანქანების გაუმართაობის შემთხვევაში. ამონაგები = კლიენტების რისკები გამრავლებული ანაზღაურების სიდიდეზე. მომსახურების გაწევის დანახარჯებია - ინფრასტრუქტურული (პესონალი, სატრანსპორტო საშუალებები) და ცვლადი (საწვავი, სათადარიგო ნაწილები). კლიენტები იხდიან ავანსად ფიქსირებულ თანხას. თუ დანახარჯები გაიზრდება, ისინი გადააჭარბებენ ამონაგებს.

- **უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე**

სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტება უკავშირდება უარყოფით გავლენას პოლისის მფლობელზე. ეს განმარტება არ ზღუდავს მზღვეველის მხრიდან გადასახდელ თანხას იმ ოდენობით, რომელიც უარყოფითი მოვლენის ფინანსური შედეგის ტოლი იქნება. მაგალითად, ეს განმარტება არ გამორიცხავს "ახალი ძველისათვის" ტიპის დაფარვას, რომელსაც იხდის მფლობელი, რაც საკმარისია იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს დაზიანებული ძველი აქტივის ახლით შეცვლა. ანალოგიურად, ეს განმარტება, ვადიანი სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დროს, არ ზღუდავს იმ ფინანსური ზარალის კომპენსაციისათვის გადახდას, რომელიც განიცადეს გარდაცვლილის კმაყოფაზე მყოფმა პირებმა, ასევე არც წინას-

წარგანსაზღვრული თანხის გადახდას, სიკვდილით ან უბედური შემთხვევით გამოწვეული ზარალის რაოდენობის დასადგენად.

ზოგიერთი ხელშეკრულება მაშინ მოითხოვს გადახდას, თუ კონკრეტული განუსაზღვრელი მოვლენა მოხდება, მაგრამ გადახდის წინაპირობად არ მოითხოვს უარყოფით გავლენას პოლისის მფლობელზე. ამგვარი ხელშეკრულება არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება მაშინაც კი, თუ მფლობელი ხელშეკრულებას იყენებს საფუძვლად აღებული რისკის შესასუსტებლად. მაგალითად, თუ მფლობელი წარმოებულ ინსტრუმენტს იყენებს ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული არაფინანსური ცვლადის ჰეჯირებისათვის, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის აქტივიდან მისაღებ ფულად ნაკადებთან, ეს წარმოებული ინსტრუმენტი არ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან გადახდა არ არის დამოკიდებული იმაზე, უარყოფით გავლენას იქონიებს თუ არა მფლობელზე აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების შემცირება. პირიქით, სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტება უკავშირდება განუსაზღვრელ მოვლენას, რომლისთვისაც უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე წარმოადგენს გადახდის სახელშეკრულებო წინაპირობას. ეს სახელშეკრულებო წინაპირობა მზღვეველს არ ავალდებულებს, რომ გამოიკვილოს, იწვევს თუ არა მოცემული მოვლენა უარყოფით შედეგს ფაქტობრივად, არამედ უფლებას აძლევს მას, უარი თქვას გადახდაზე, თუ არ დარწმუნდება, რომ მოცემული მოვლენა იწვევს უარყოფით შედეგს.

ხელშეკრულების ძალის დაკარგვის ან გახანგრძლივების რისკი (ე.ი. რისკი იმისა, რომ კონტრაგენტი იმაზე ადრე ან გვიან გააუქმებს ხელშეკრულებას, ვიდრე ხელშეკრულების გამცემი მოელოდა ხელშეკრულების ფასწარმოქმნის პირობებით) არ არის სადაზღვევო რისკი, ვინაიდან კონტრაგენტისათვის გადახდა არ არის პირობითი და დამოკიდებული მომავალ განუსაზღვრელ მოვლენაზე, რომელიც უარყოფით გავლენას ახდენს კონტრაგენტზე. ანალოგიურად, ხარჯის რისკი (ანუ ხელშეკრულების მომსახურებასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული

დანახარჯების მოულოდნელი ზრდის რისკი და არა დაზღვეულ მოვლენებთან დაკავშირებული დანახარჯებისა) არ არის სადაზღვევო რისკი, ვინაიდან ხარჯების მოულოდნელი ზრდა უარყოფით გავლენას არ ახდენს კონტრაგენტზე.

ამგვარად, ხელშეკრულება, რომელიც ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს ხდის ძალის დაკარგვის რისკზე, გახანგრძლივების რისკზე ან ხარჯის რისკზე, არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ ეს ხელშეკრულება იმავდროულად ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს არ ხდის სადაზღვევო რისკზეც. თუმცა, თუ ხელშეკრულების გამცემი ამ რისკს ასუსტებს მეორე ხელშეკრულებით, რომელიც მოცემული რისკის ნაწილს სხვა მხარეს გადასცემს, მაშინ მეორე ხელშეკრულება სხვა მხარეს დამოკიდებულს ხდის სადაზღვევო რისკზე.

მზღვეველს პოლისის მფლობელისაგან მხოლოდ მაშინ შეუძლია მნიშვნელოვანი რისკის მიღება, თუ მზღვეველი არის პოლისის მფლობელისაგან განკალკევებული სამეურნეო სუბიექტი. როდესაც მზღვეველი წარმოადგენს პოლისის მფლობელთა ერთობლივი სახსრების მენეჯერს, ის რისკს იღებს თითოეული პოლისის მფლობელისაგან და აერთიანებს ამ რისკს. მართალია, პოლისის მფლობელები ერთობლივად არიან გაერთიანებული რისკის მატარებლები თავიანთ შესაძლებლობებში, როგორც მესაკუთრეები, მაგრამ გაერთიანებული კომპანია მაინც ისეთ რისკს იღებს, რომელიც წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულების არსს.

სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების უდიდესი ნაწილი – სატრანსპორტო საშუალებების, მოგზაურობის, სიცოცხლის, რენტის, სამედიცინო, ქონების, გადაზღვევისა და პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევა. ამავდროულად, პოლისები, რომელიც არ ითვალისწინებს მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გადაცემას (მაგალითად, შემნახველი და საპენსიო პროგრამების ზოგიერთი ნაირსახეობა), უნდა იქნეს კლასიფიცირებული როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები და მათი აღრიცხვა, სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად, რეგულირდება ფასს 9-ით.

სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები (პ. 18-21)

ქვემოთ განხილულია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც მაშინ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემა მნიშვნელოვანი იქნება:

- ა) ქონების დაზღვევა ქურდობისაგან ან დაზიანებისაგან;
- ბ) დაზღვევა პროდუქციის ვალდებულებისაგან, პროფესიული ვალდებულებებისაგან, მოქალაქეობრივი ვალდებულებისაგან ან იურიდიული ხარჯებისაგან;
- გ) სიცოცხლის დაზღვევა და დაკრძალვის პროცესის მომზადება (მართალია, სიკვდილი გარკვეულია, მაგრამ განუსაზღვრელია, როდის მოხდება სიკვდილი, ან ზოგიერთი ტიპის სიცოცხლის დაზღვევისათვის, როდის მოხდება სიკვდილი დაზღვევით მოცული პერიოდის განმავლობაში);
- დ) მუდმივი პირობითი ანუიტეტები და პენსიები (ე.ი. ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას ითვალისწინებს მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენისათვის - რენტის მიმღების ან პენსიონერის სიცოცხლის ხანგრძლივობა - რენტის მიმღებს (ანუიტენტს) ან პენსიონერს ეხმარება შეინარჩუნოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცხოვრების სტანდარტი, რაზედაც სხვა შემთხვევაში უარყოფით გავლენას იქონიებდა მისი სიცოცხლის ხანგრძლივობა);
- ე) შრომისუნარობა და სამედიცინო დახმარება;
- ვ) სხვადასხვა სახის საგარანტიო ვალდებულებები, საიმედოობის ვალდებულებები, შესრულების ვალდებულებები და შეთავაზების ვალდებულებები (ანუ ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას მაშინ უზრუნველყოფს, თუ მეორე მხარე არ შეასრულებს ამა თუ იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მაგალითად, შენობის აშენების ვალდებულებას);
- ზ) კრედიტის დაზღვევა, როდესაც ხელშეკრულების მფლობელს გარკვეული თანხა გადაეხდება, თუ ის ზარალს მიიღებს წინასწარ განსაზღვრული დებიტორისაგან ვალის გადაუხდელობის გამო, როდესაც დადგება სავალო ინსტრუმენ-

ტის დაფარვის თავდაპირველი ან შეცვლილი ვადა. ამ ხელშეკრულებებს შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა ფინანსური გარანტია, აკრედიტივი, ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. ამასთან, მართალია აღნიშნული ხელშეკრულებები აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ ასევე აკმაყოფილებს ბასს 39-ში მოცემულ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას და ხვდება ბასს 32-სა⁴ და ბასს 39-ის და არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში (იხ. 3.4(დ)). მიუხედავად ამისა, თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტმა ადრე აშკარად დაასაბუთა, რომ იგი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევს და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, მას ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების აღრიცხვისათვის შეუძლია აირჩიოს ბასს 32-ის⁵, ბასს 39-ის, ან წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

თ) პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები. პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები, რომლებიც გაცემული აქვს სხვა მხარეს მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ გაყიდული საქონლისათვის, თავსდება წინამდებარე ფასს-ის მოქმედების სფეროში. თუმცა, თუ პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები უშუალოდ მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ არის გაცემული, ამგვარი ხელშეკრულებები სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს, ვინაიდან შედის ბასს 18-ის – „*ამონაგები*” და ბასს 37-ის – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*” - მოქმედების სფეროში;

ი) უფლებების დაზღვევა (ანუ მიწის უფლებაში ნაკლოვანებების გამოვლენის დაზღვევა, რაც სადაზღვევო ხელშეკრულების დადების დროს არ იყო გამოვლე-

4. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს.

5. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს

ნილი). ასეთ შემთხვევაში, სადაზღვევო შემთხვევა იქნება მიწის უფლებაში გამოვლენილი ნაკლოვანება და არა თავისთავად მიწის დეფექტი;

კ) დახმარება მოგზაურობის დროს (ანუ პოლისის მფლობელისათვის კომპენსაციის გადახდა ფულადი სახსრებით ან ნატურით იმ ზარალისთვის, რომელსაც მიიღებს მოგზაურობის დროს). ამ ტიპის ზოგიერთი ხელშეკრულება განხილულია ბ6 და ბ7 პუნქტებში;

ლ) მარცხის სავალო ვალდებულებები, რომელიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულ გადახდას, თუ ესა თუ ის კონკრეტული მოვლენა უარყოფითად იმოქმედებს სავალო ვალდებულებების ემიტენტზე (თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრული მოვლენა წარმოქმნის მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, მაგალითად, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა არის საპროცენტო განაკვეთის ან ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილება);

მ) სადაზღვევო სვოპები და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს გადახდას კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ისეთი ფიზიკური ცვლადების ცვლილებებზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების რომელიმე მონაწილე მხარისათვის;

ნ) სადაზღვევის ხელშეკრულებები.

შემთხვევა 10. სადაზღვევო ხელშეკრულებები

1. პროფესიული ვალდებულების კეთილსინდისიერად შესრულება

კლიენტი არის კომპანიის მესაკუთრე. მზღვეველი დებს დაზღვევის ხელშეკრულებას პროფესიული ვალდებულების კეთილსინდისიერად შესრულებაზე, რომელიც ითვალისწინებს პერსონალის მხრიდან თაღლითობით ან მართზომიერი ქმედებებით მიყენებული ზარალის კომპენსაციას.

2. ხელშეკრულების ვალდებულებების შესრულების გარანტია

კლიენტი აშენებს სავაჭრო ცენტრს. მზღვეველი იძლევა სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების გარანტიას - კლიენტის მიერ მშენებლობის დასრულებას.

3. კლიმატის ცვლილება, სპეციფიური ხელშეკრულების მონაწილეთა ერთი მხარისათვის.

კლიენტი ფერმერია. მან დადო სადაზღვევო ხელშეკრულება მისი ფერმის გარშემო ცუდი ამინდისაგან. ცვლადი დამახასიათებელია ერთი მხარისათვის.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას:

ა) საინვესტიციო ხელშეკრულებები, რომლებსაც იურიდიულად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ მზღვეველი დამოკიდებული არ ხდება მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკზე, მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი არ არის მნიშვნელოვანი სიკვდილიანობის რისკის მატარებელი (ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

ბ) ხელშეკრულებები, რომლებსაც სამართლებრივად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ ყველა მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს გადასცემენ პოლისის მფლობელს, არაგაუქმებადი და იძულებითი მექანიზმის მეშვეობით, რომლითაც პოლისის მფლობელისათვის გადახდა ხდება მომავალში მიღებული ზარალის პირდაპირი შედეგის სახით (როგორც წესი, ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

გ) თვითდაზღვევა, სხვა სიტყვებით, იმ რისკის შენარჩუნება, რომელიც უნდა მოეცვა დაზღვევას (ეს არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან არ არსებობს ხელშეკრულება სხვა მხარესთან);

დ) ხელშეკრულებები (როგორცაა სპეკულაციური თამაშები ბირჟაზე), რომლებიც მოითხოვს გადახდას, თუ მოხდება კონკრეტული მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენა, მაგრამ არ მოითხოვს როგორც სახელშეკრულებო გადახდის წინაპირობას, რომ ამ მოვლენამ უარყოფითი გავლენა იქონიოს პოლისის მფლობელზე. თუმცა, ეს ხელს არ უშლის გადახდის პარამეტრის წინასწარ განსაზღვრას, რომელიც საჭიროა ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენით, როგორცაა სიკვდილი ან უბედური შემთხვევა, გამოწვეული ზარალის რაოდენობრივი შეფასების გასაკეთებლად (იხ. ასევე პ. ბ13);

ე) წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც ერთ-ერთ მხარეს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზე, მაგრამ არა სადაზღვევო რისკზე, ვინაიდან ეს ინსტრუმენტები მოითხოვს, რომ ამ მხარემ მხოლოდ მაშინ გადაუხადოს მეორეს, თუ შეიცვლება ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ცვლადებიდან: დადგენილი საპროცენტო განაკვეთი, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი, საქონლის ფასი, ვალუტის გაცვლითი კურსი, ფასების ინდექსი ან განაკვეთი, კრედიტის რეიტინგი ან კრედიტის ინდექსი, ან სხვა ცვლადები, რომლებიც გაითვალისწინება ისეთი არა-ფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (იხ. ბასს 39);

ვ) კრედიტთან დაკავშირებული გარანტიები (ან აკრედიტივი, ან კრედიტის წარმოებული ხელშეკრულების პირობების შეუსრულებლობაზე, ან ხელშეკრულება კრედიტის დაზღვევაზე), რომელიც გადახდას მაშინაც მოითხოვს, თუ მფლობელს ზარალი არ განუცდია დებიტორისგან ვალის გადაუხდელობის გამო, გადახდის ვადის დადგომის დროს (იხ. ბასს 39);

ზ) ხელშეკრულებები, რომლებიც გადახდას მოითხოვს კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ფიზიკური ცვლადის მიხედვით, რომელიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (საერთოდ, მათ უწოდებენ ამინდის წარმოებულებს);

თ) სტიქიური უბედურებების ვალდებულებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულად გადახდას კლიმატურ, გეოგრაფიულ ან სხვა ფიზიკურ ცვლადზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის.

თუ ბ19 პუნქტში აღწერილი ხელშეკრულებები წარმოქმნის ფინანსურ აქტივებს ან ფინანსურ ვალდებულებებს, მაშინ ისინი თავსდება ბასს 39-ის მოქმედების სფეროში. სხვასთან ერთად, ეს იმას ნიშნავს, რომ მხარეები ხელშეკრულებისათვის იყენებენ მეთოდს, რომელსაც ზოგჯერ სადეპოზიტო ბუღალტრულ აღრიცხვას უწოდებენ, რაც მოიცავს შემდეგს:

- ა) ერთი მხარე მიღებულ კომპენსაციას აღიარებს ფინანსური ვალდებულების და არა ამონაგების სახით;
- ბ) მეორე მხარე გადახდილ კომპენსაციას აღიარებს ფინანსური აქტივის და არა ხარჯის სახით.

თუ (ბ19 პუნქტში) აღწერილი ხელშეკრულებები არ წარმოქმნის ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას, გამოიყენება ბასს 18. ბასს 18-ის თანახმად, ამონაგები, დაკავშირებული ისეთ გარიგებასთან, რომელიც მოიცავს მომსახურების მიწოდებას, აღიარდება გარიგების შესრულების სტადიის მიხედვით, თუ შესაძლებელია ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება.

შემთხვევა 11. სიცოცხლის დაზღვევა სიკვდილის რისკის გარეშე

დაზღვევის ხელშეკრულებები, რომლის მიხედვით მზღვეველს არ აქვს სიკვდილის მნიშვნელოვანი რისკი, არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების ან მომსახურების გაწევის ხელშეკრულებები.

კლიენტი იხდის პრემიას და ღებულებს ერთჯერად განაცემს პოლისის ვადის დასრულების შემდეგ. მისი სიკვდილის შემთხვევაში დაბრუნებული იქნება მის მიერ გადახდილი პრემიები გარკვეული პროცენტის დამატებით.

ეს არის საინვსტიციო ხელშეკრულება.

- **ცვლილებები სადაზღვევო რისკის დონეში (პ.22-30)**

ზოგიერთი ხელშეკრულება მხოლოდ შემდგომ პერიოდში გადასცემს რაიმე სადაზღვევო რისკს ხელშეკრულების გამცემს, ნაცვლად იმისა რომ დასაწყისში გადასცეს. მაგალითად, ხელშეკრულება, რომელიც იძლევა გარკვეულ საინვესტიციო უკუგებას და მოიცავს პოლისის მფლობელის ოფციონს, ინვესტიციიდან მიღებული ამონაგები, ინვესტიციის ვადის გასვლილსას, გამოიყენოს მუდმივი პირობითი ანუიტეტის საყიდლად, ანუიტეტის მიმდინარე განაკვეთით, რომელიც დარიცხული აქვს მზღვეველს სხვა ახალი რენტის მიმღებზე იმ დროს, როდესაც პოლისის მფლობელი ახორციელებს ოფციონს. სანამ ოფციონი არ განხორციელდება, ხელშეკრულება სადაზღვევო რისკს არ გადასცემს ხელშეკრულების გამცემს, ვინაიდან მზღვეველი თავისუფალი რჩება იმისაგან, რომ ანუიტეტის ფასი განსაზღვროს ისეთი მეთოდით, რომელიც ასახავს სადაზღვევო რისკის გადაცემას მზღვეველზე ამ დროისათვის. თუმცა, თუ ხელშეკრულება ადგენს ანუიტეტის განაკვეთს (ან მისი განსაზღვრის საფუძველს), მაშინ ხელშეკრულება დასაწყისშივე სადაზღვევო რისკს გადასცემს ხელშეკრულების გამცემს.

ხელშეკრულება, რომელიც კლასიფიცირებულია სადაზღვევო ხელშეკრულებად, სადაზღვევო ხელშეკრულებად რჩება მანამ, სანამ ყველა უფლება და ვალდებულება არ შესრულდება ან ამოიწურება.

3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები

ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები (პ. 7-12)

ბასს 39 სამეურნეო სუბიექტისაგან მოითხოვს, რომ მან:

- გამოაცალკევოს ზოგიერთი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი თავისი ძირითადი ხელშეკრულებიდან;
- შეაფასოს რეალური ღირებულებით;

- რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები ასახოს მოგებაში ან ზარალში.

სადაზღვევო ხელშეკრულებაში ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის ბასს 39 მაშინ გამოიყენება, თუ თვითონ ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი სადაზღვევო ხელშეკრულება არ არის.

ფასს 9-ის მოთხოვნებიდან, გამონაკლისის სახით, მზღვეველს არ მოეთხოვება, გამოაცალკევოს და რეალური ღირებულებით შეაფასოს პოლისის მფლობელის ოფციონი, უარი თქვას ვადაზე ადრე ფიქსირებულთანხიან სადაზღვევო ხელშეკრულებაზე (ან ისეთ თანხაზე დადებულ სადაზღვევო ხელშეკრულებაზე, რომელიც ეფუძნება ფიქსირებულ თანხასა და საპროცენტო განაკვეთს), მაშინაც კი, თუ ოფციონის განხორციელების ფასი განსხვავდება ძირითადი *სადაზღვევო ვალდებულების* საბალანსო ღირებულებისაგან. ამასთან, ბასს 39-ის მოთხოვნა სადაზღვევო ხელშეკრულებაში ჩართული ფუთ ოფციონის ან ფულად სახსრებზე უარის თქმის ოფციონისათვის მაშინ გამოიყენება, თუ სადაზღვევო პოლისზე თავის განებების შემთხვევაში პოლისის მფლობელისათვის უკანდასაბრუნებელი თანხა სხვადასხვანაირია და დამოკიდებულია რომელიმე ფინანსური ცვლადის ცვლილებაზე (როგორცაა ფასიანი ქაღალდების კურსი, ან საქონლის ფასი ან ინდექსი), ან არაფინანსურ ცვლადზე, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების რომელიმე მხარისათვის. უფრო მეტიც, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა მაშინაც გამოიყენება, თუ პოლისის მფლობელის უნარი, განახორციელოს ფუთ ოფციონი ან ფულად სახსრებზე უარის თქმის ოფციონი, დამოკიდებულია ამგვარ ცვლადებში მომხდარ ცვლილებაზე (მაგალითად, ფუთ–ოფციონი, რომლის განხორციელება მაშინ არის შესაძლებელი, თუ ფასიანი ქაღალდების ბაზრის ინდექსი მიაღწევს რაღაც დათქმულ, კონკრეტულ დონეს).

მე-8 პუნქტი იმავნაირად გამოიყენება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტზე უარის თქმის ოფციონებისთვისაც, რომელიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრებს:

- აქციებისა და ობლიგაციების გამყიდველის ოფციონი;
- აქციებისა და ობლიგაციების მყიდველის ოფციონი;
- ობლიგაციის ვადის გაგრძელების ოფციონი;
- აქციების ინდექსთან მიბმული ძირითადი ან საპროცენტო თანხა;
- საქონლის ღირებულებასთან მიბმული ძირითადი ან საპროცენტო თანხა;
- ობლიგაციების აქციებში კონვერტაციის ოფციონი;
- საკრედიტო რისკებს მიკუთვნებული საკრედიტო დერევატივები, რომელიც გარანტს აძლევს საკუთარ თავზე რისკის მიღების შესაძლებლობას ისე, რომ არ შევიდეს შესაბამისი აქტივის მფლობელობაში.

• **დეპოზიტური კომპონენტების განცალკევება**

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება მოიცავს როგორც სადაზღვევო კომპონენტს, ასევე **დეპოზიტურ** კომპონენტსაც. მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევა, სადაც დაზღვეულს სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას გადაეხდება სადაზღვევო პრემია და გარკვეული პროცენტი, ვინაიდან სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება ხანგრძლივი ვადისაა. მოცემულ შემთხვევაში დეპოზიტური კომპონენტი ა სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დაგროვებადი მახასიათებელი. სხვაგვარად, ხელშეკრულების ვადის დასრულებისას კლიენტი მიიღებს გარკვეულ საპროცენტო შემოსავალს.

მზღვეველი ვალდებულია ამ ორი კომპონენტების ცალკე გამოყოფა მაშინ, თუ შემდეგი ორივე პირობა დაკმაყოფილებულია:

- მზღვეველს შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული უარის თქმის ოფციონის) შეფასება ცალკე (ე.ი. სადაზღვევო კომპონენტის გაუთვალისწინებლად);

- სააღრიცხვო პოლიტიკით არ არის სავალდებულო დეპოზიტური კომპონენტიდან წარმოებული ყველა ვალდებულებებისა და უფლებების აღიარება.

მზღვეველს აქვს უფლება, მაგრამ არა ვალდებულება, დეპოზიტური კომპონენტის ცალკე შეფასება მაშინ, თუ შემდეგი ორივე პირობა დაკმაყოფილებულია:

- მზღვეველს შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული უარის თქმის ოფციონის) შეფასება ცალკე (ე.ი. სადაზღვევო კომპონენტის გაუთვალისწინებლად);
- მისი სააღრიცხვო პოლიტიკა მოითხოვს დეპოზიტური კომპონენტისაგან წარმოშობილი ყველა ვალდებულებებისა და უფლებების აღიარებას, იმის მიუხედავად, რა საფუძველი გამოიყენება ამ უფლებებისა და ვალდებულებების შესაფასებლად.

როდესაც მზღვეველს არ შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის სადაზღვევო კომპონენტისაგან ცალკე შეფასება, განცალკევებული აღრიცხვა აკრძალულია.

შემთხვევა 12. მზღვეველის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ ითხოვს დეპოზიტური კომპონენტისაგან წარმოშობილი ყველა ვალდებულებებისა და უფლებების აღიარებას

გადაზღვევის პოლისის მფლობელი მიღებული ზარალისათვის კომპენსაციას იღებს გადამზღვეველისაგან, მაგრამ ხელშეკრულება გადაზღვევის პოლისის მფლობელს ავალდებულებს, მომავალ წლებში უკან დააბრუნოს კომპენსაცია.

ეს ვალდებულება წარმოიშობა დეპოზიტური კომპონენტისაგან. თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელის სააღრიცხვო პოლიტიკა სხვაგვარად უფლებას იძლევა, რომ კომპენსაცია აღიარდეს შემოსავლის სახით, მისგან გამოწვეული ვალდებულებების აუღიარებლად, მაშინ მოითხოვება დეპოზიტური კომპონენტის გამოყოფა.

ხელშეკრულების გასაყოფად, მზღვეველი:

- ა) გამოიყენებს წინამდებარე ფასს-ს სადაზღვევო კომპონენტისათვის;
- ბ) ბასს 39-ის, დეპოზიტური კომპონენტისათვის.

დეპოზიტური კომპონენტის განცალკევებას მოჰყვება შემდეგი შედეგები:

ა) სადაზღვევო კომპონენტი შეფასდება როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულება;

ბ) დეპოზიტური კომპონენტი შეფასდება ფასს 9-ის შესაბამისად ამორტიზებული ღირებულებით ან რეალური ღირებულებით. ეს შეიძლება არ შეესაბამებოდეს სადაზღვევო ხელშეკრულებისათვის გამოყენებულ შეფასების საფუძველს;

გ) დეპოზიტური კომპონენტიდან მიღებული პრემია აღიარდება არა როგორც ამონაგები, არამედ აღიარდება სადეპოზიტო ვალდებულების ცვლილების სახით. სადაზღვევო ელემენტისაგან მიღებული პრემია, როგორც წესი, აღიარდება ამონაგების სახით;

დ) ხელშეკრულების დასაწყისში გაწეული საოპერაციო (გარიგების დადებასთან დაკავშირებული) დანახარჯების ნაწილი მიეკუთვნება დეპოზიტურ კომპონენტს, თუ ამ განაწილებას არსებითი შედეგი მოჰყვება.

4. აღიარება და შეფასება

- დროებითი განთავისუფლება ზოგიერთი სხვა ფასს-ისაგან

ბასს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები” – მე-10-12 პუნქტები განსაზღვრავს კრიტერიუმებს, რომლებიც უნდა გამოიყენოს სამეურნეო სუბიექტმა სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავების დროს, თუ რომელიმე მუხლს არ მიესადაგება კონკრეტულად არც ერთი ფასს-ი. თუმცა, წინამდებარე ფასს მზღვეველს ანთავისუფლებს ამ კრიტერიუმების გამოყენებისაგან:

ა) სადაზღვევო ხელშეკრულების სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმართ, რომელსაც ის გასცემს (მათ შორის, შესაბამისი შეძენის დანახარჯებისათვის და შესაბამისი არამატერიალური აქტივებისათვის; და

ბ) გადაზღვევის ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმართ, რომელსაც ფლობს.

ამასთან, წინამდებარე ფასს მზღვეველს არ ანთავისუფლებს ბასს 8-ის მე-10-12 პუნქტებში მოცემული კრიტერიუმების ზოგიერთი შედეგისაგან. კერძოდ, მზღვეველი:

1. არ აღიარებს ვალდებულების სახით რაიმე ანარიცხვებს შესაძლო სამომავლო სადაზღვევო მოთხოვნებისათვის, თუ ეს მოთხოვნები წარმოიშობა სადაზღვევო ხელშეკრულებებით, რომლებიც არ არსებობდა საანგარიშგებო თარიღისათვის (როგორცაა, ანარიცხები სტიქიური უბედურებისათვის და გამოსასწორებელი ანარიცხები);

2. ატარებს ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტს, რომელიც აღწერილია მე-15–19 პუნქტებში;

3. ამოიღებს სადაზღვევო ვალდებულებას (ან სადაზღვევო ვალდებულების ნაწილს) თავისი ბალანსიდან მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ვალდებულება გადახდილი იქნება - ე.ი. როდესაც ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვალდებულება დაიფარება, ან გაუქმდება ან ამოიწურება მისი გადახდის ვადა;

4. არ აკეთებს:

(i) გადაზღვეული აქტივების ჩათვლას შესაბამისი სადაზღვევო ვალდებულებებით; ან

(ii) გადაზღვევის ხელშეკრულებების შემოსავლების ან ხარჯების ურთიერთჩათვლას, შესაბამისი სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი ხარჯებით ან შემოსავლებით.

5. განიხილავს, არის თუ არა გაუფასურებული გადაზღვეული აქტივები.

- **ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტი**

ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტი ნიშნავს იმის შეფასებას, საჭიროებს თუ არა სადაზღვევო ვალდებულების საბალანსო ღირებულება გაზრდას (ან შესაბამისი გადავადებული შეძენის დანახარჯები, ან შესაბამისი არამატერიალური აქტივები შემცირებას), რომელიც ემყარება მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე შეფასებას. ამდენად, მზღვეველმა ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის უნდა შეაფასოს, ადეკვატურია თუ არა მისი, აღიარებული სადაზღვევო ვალდებულებები, რისთვისაც იყენებს თავისი სადაზღვევო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე შეფასებებს. თუ აღნიშნული შეფასებებიდან ჩანს, რომ მზღვეველის სადაზღვევო ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება (შემცირებული შესაბამისი გადავადებული შეძენის დანახარჯებითა და შესაბამისი არამატერიალური აქტივებით) ადეკვატური არ არის შეფასებული მომავალი ფულადი ნაკადების ფონზე, მთელი დეფიციტური თანხა აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.

- **გადაზღვეული აქტივების გაუფასურება**

თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელის გადაზღვეული აქტივი გაუფასურდება, იგი (პოლისის მფლობელი) შესაბამისად ამცირებს მის საბალანსო ღირებულებას და აღიარებს გაუფასურების ზარალს მოგებაში ან ზარალში. გადაზღვეული აქტივი გაუფასურებულად მიიჩნევა მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ:

ა) არსებობს ობიექტური მტკიცებულება, გადაზღვეული აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდეგ მომხდარი მოვლენიდან გამომდინარე, იმის შესახებ, რომ გადაზღვევის პოლისის მფლობელი ვერ მიიღებს ყველა თანხას, რომელიც მას ეკუთვნის ხელშეკრულების პირობებით; და

ბ) ეს მოვლენა ისეთ გავლენას ახდენს გადაზღვევის შედეგად გადაზღვევის პოლისის მფლობელის მიერ მისაღებ თანხაზე, რომელიც საიმედოდ შეფასებას ექვემდებარება.

- **ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში**

22-30-ე პუნქტები გამოიყენება ორივე შემთხვევაში: როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკას ცვლის მზღვეველი, რომელიც უკვე იყენებს ფასს-ს და როდესაც ცვლილებას ახორციელებს მზღვეველი, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ს.

მზღვეველს უფლება აქვს შეცვალოს სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკა მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ცვლილების შედეგად ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტად გახდება მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტი

ლებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებების შესაბამისი და არ გახდება ნაკლებად საიმედო, ან უფრო მეტად საიმედო გახდება და არ გახდება ამ მოთხოვნილებებთან ნაკლებად შესაბამისი. მზღვეველმა შესაბამისობა და საიმედოობა უნდა განსაჯოს ბასს 8-ის კრიტერიუმების მიხედვით.

სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის გასამართლებლად და დასასაბუთებლად მზღვეველმა უნდა აჩვენოს, რომ პოლიტიკის შეცვლით მისი ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტად აკმაყოფილებს ბასს 8-ის კრიტერიუმებს, მაგრამ არ არის აუცილებელი, რომ ცვლილების შედეგად მიიღწეოდეს სრული შესაბამისობა ამ კრიტერიუმებთან. ქვემოთ განხილულია შემდეგი სპეციფიკური საკითხები:

- ა) მიმდინარე საპროცენტო განაკვეთები (პ. 24);
- ბ) არსებული პრაქტიკის გაგრძელება (პ. 25);
- გ) წინდახედულობა (პ. 26);
- დ) მომავალი ინვესტიციების მარჟები (პპ. 27-29); და
- ე) ჩრდილოვანი ბუღალტრული აღრიცხვა (პ.30).

- **ჩრდილოვანი ბუღალტრული აღრიცხვა**

ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთ მოდელში მზღვეველის აქტივთან დაკავშირებული რეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი პირდაპირ გავლენას ახდენს ზოგიერთ ან ყველა (ა) მის სადაზღვევო ვალდებულებაზე, (ბ) შესაბამის გადავადებულ შეძენის დანახარჯებზე და (გ) ისეთი ტიპის შესაბამის არამატერიალურ აქტივებზე, რომლებიც აღწერილია 31-ე და 32-ე პუნქტებში. მზღვეველს უფლება აქვს, მაგრამ არ მოეთხოვება თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის იმგვარად შეცვლა, რომ აქტივთან დაკავშირებულმა აღიარებულმა, მაგრამ არარეალიზებულმა შემოსულობამ ან ზარალმა ისეთივე გავლენა იქონიოს ზემოაღნიშნულ შეფასებებზე, როგორსაც იქონიებდა რეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი. სადაზღვევო ვალდებულების (ან გადა

ვადებული შეძენის დანახარჯების ან არამატერიალური აქტივების) შესაბამისი კორექტირება სხვა სრულ შემოსავალში მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ აღიარდება, თუ არარეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში. აღრიცხვის ამგვარ პრაქტიკას ზოგჯერ „ჩრდილოვანი ბუღალტრული აღრიცხვას“ უწოდებენ.

5. აღიარებული თანხების განმარტება

მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია, რომელიც განსაზღვრავს და განმარტავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ იმ თანხებს, რომლებიც წარმოიშვა სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან.

კერძოდ, მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკა და შესაბამისი აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი;

- სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი (და, თუ ის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას პირდაპირი მეთოდით წარადგენს, მაშინ ფულადი ნაკადებიც). გარდა ამისა, თუ მზღვეველი გადაზღვევის პოლისის მფლობელია, მან შენიშვნებში უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (i) გადაზღვევის ყიდვასთან დაკავშირებით მოგებაში ან ზარალში აღიარებული შემოსულობები და ზარალი; და

- (ii) თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელი გადაავადებს და ამორტიზაციას არიცხავს გადაზღვევის ყიდვის შედეგად წარმოშობილ შემოსულობასა და ზარალს, მაშინ მოცემული პერიოდის ამორტიზაციის თანხა და ნარჩენი არაამორტიზებული სიდიდეები პერიოდის დასაწყისისათვის და პერიოდის ბოლოსათვის;

- პროცესი, რომელიც გამოიყენა ისეთი დაშვებების განსაზღვრისათვის, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს (ბ) პუნქტში აღწერილი აღიარებული თანხების შეფასებაზე. თუ შესაძლებელია, მზღვეველმა ასევე უნდა აჩვენოს ამ დაშვებების რაოდენობრივი მნიშვნელობები;

- სადაზღვევო აქტივებისა და სადაზღვევო ვალდებულებების შესაფასებლად გამოყენებულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგები, ისე, რომ ცალკე ჩანდეს თითოეული ცვლილების შედეგი, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- სადაზღვევო ვალდებულებების, სადაზღვევო აქტივებისა და შესაბამისი გადავადებული შეძენის დანახარჯების (თუ ასეთს აქვს ადგილი) შესახებ შეჯერებული ინფორმაცია.

სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და სიდიდე

მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს დაეხმარება, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სადაზღვევო ხელშეკ-

რულებებიდან, მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების სიდიდეების, მიღების ვადებისა და მასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ.

კერძოდ, მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი რისკების მართვის მიზნები და ამ რისკების შემსუბუქების პოლიტიკა და პროცედურები;
- ინფორმაცია *სადაზღვევო რისკის* შესახებ (გადაზღვევის შედეგად რისკის შესუსტებამდე და გადაზღვევის შემდეგაც),
- ისეთი ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ, რომელიც მოითხოვებოდა ფასს 7-ით.

თემა 9. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები)

1. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე
2. საბაზრო რისკი:
 - 2.1. სავალუტო რისკი
 - 2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი
3. საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკი

1. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე

საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი ისეთი რისკების ბუნება და დონე, რომლებიც საწარმოზე გავლენას ახდენდა საანგარიშგებო თარიღისათვის. ფასს 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ 32–42-ე პუნქტებში მოცემული განმარტებებში აქცენტი გადატანილია ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილ რისკებზე და თუ როგორ ხორციელდება ამ რისკების მართვა. ეს რისკები, როგორც წესი, მოიცავს საკრედიტო რისკს, ლიკვიდობის რისკსა და საბაზრო რისკს, მაგრამ მართლ ამით არ შემოიფარგლება.

რაოდენობრივ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ამ ინფორმაციის ერთმანეთთან დაკავშირების საშუალებას აძლევს და, მაშასადამე, მომხმარებლები შეძლებენ ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოქმნილი რისკების ხასიათისა და დონის შესახებ საერთო წარმოდგენის შექმნას. ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ინფორმაციის ურთიერთქმედება ხელს უწყობს ისეთი ინფორმაციის მიწოდებას

მომხმარებლებისათვის, რომლებიც მათი საწარმოს რისკების შეფასების საშუალებას მისცემს.

✓ **ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება**

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია:

- ა) საწარმოზე რისკის გავლენისა და მისი წარმოშობის შესახებ;
- ბ) რისკის მართვის მიზნების, პოლიტიკის, პროცედურებისა და რისკის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების შესახებ;
- გ) (ა) და (ბ)–ში მომხდარი ცვლილებები წინა პერიოდის შემდეგ.

✓ **რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება**

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

- ა) რაოდენობრივი მონაცემების მოკლე მიმოხილვა, რომლებიც ეხება საანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმოზე ამ რისკის გავლენას. აღნიშნული განმარტებები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ინფორმაციას, რომელიც თვითონ საწარმოში მიეწოდება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელ პერსონალს. მაგალითად, საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან მთავარ აღმასრულებელ პირს.
- ბ) ფასს–ში (ფასს 7-ის 36–42 პუნქტებით) მოთხოვნილი ინფორმაცია (საკრედიტო რისკი, ლიკვიდობის რისკი და საბაზრო რისკი) ისეთი დონით, რომელიც ნაჩვენები არ არის (ა) პუნქტის მიხედვით.
- გ) რისკების კონცენტრაცია, თუ ეს არ ჩანს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაციიდან.

თუ საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით წარმოდგენილი რაოდენობრივი მონაცემები არ ასახავს საწარმოზე რისკის გავლენის იმავე ხარისხს, რასაც ადგილი

ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე, საწარმომ დამატებით უნდა წარმოადგინოს სხვა რეპრეზენტაციული ინფორმაცია.

2. საბაზრო რისკი

საბაზრო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები განიცდის ცვლილებას საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო. საბაზრო რისკი სამი ტიპის რისკისაგან შედგება: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და სხვა ფასების რისკი.

მგრძობელობის ანალიზი (პ.40)

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) მგრძობელობის ანალიზი თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისათვის, რომელიც გავლენას ახდენდა საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ამასთან ისე, რომ ჩანდეს, რა უარყოფით გავლენას იქონიებდა მოგებაზე ან ზარალზე და საკუთარ კაპიტალზე რისკის შესაფერისი ცვლადის იმგვარი ცვლილება, რაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო ამ თარიღისათვის;

ბ) მგრძობელობის ანალიზში გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები;

გ) ამ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები და მათი შეცვლის მიზეზები;

თუ საწარმო ამზადებს მგრძობელობის ანალიზს, როგორცაა შეფასება რისკის საფუძველზე, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას (მაგ., საპროცენტო განაკვეთსა და სავალუტო კურსებს შორის) და ამ ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების მართვისათვის. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა:

ა) განმარტოს ამ ანალიზის დროს გამოყენებული მეთოდები, ასევე ძირითადი პარამეტრები და დაშვებები, რომლებიც ამოსავალ ბაზად გამოიყენება;

ბ) ახსნას გამოყენებული მეთოდების მიზანი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რის გამოც მიღებული ინფორმაცია შეიძლება სრულყოფილად არ ასახავდეს შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას.

როდესაც მომზადებული მგრძნობელობის ანალიზი არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგებისათვის დამახასიათებელ რისკს (მაგალითად, იმიტომ, რომ რისკის გავლენა საანგარიშგებო წლის ბოლოს არ ასახავს რისკის გავლენას წლის მანძილზე), საწარმომ უნდა დააფიქსიროს თავად ეს ფაქტი და მიზეზი, რომელიც, მისი აზრით, მგრძნობელობის ანალიზს არარეპრეზენტაციულს ხდის.

2.1. სავალუტო რისკი

სავალუტო რისკი წარმოიქმნება იმ კომპანიებისათვის, რომლებიც საგარეო ვაჭრობას ეწევიან. როდესაც ხდება უცხოური ვალუტის გაუფასურება, იგი უფრო ნაკლებად ღირებულია ადგილობრივ ვალუტასთან მიმართებაში.

✓ სავალუტო პრობლემები

ვალუტის გამყარების დროს კომპანიები ჩივიან, რომ თავიანთ პროდუქციას ვეღარ ყიდიან საზღვარგარეთ, ხოლო მუშებს ადევნებთ სამუშაოს დაკარგვის საშიშროება.

ვალუტის გაუფასურების დროს უკვე მომხმარებლები არ არიან ბედნიერები, რადგან მათ ქვეყანაში ინფლაციის იმპორტი ხდება, ხოლო მათ საზღვარგარეთ ყოფნისას ფული ბევრად ნაკლები მოგზაურობის საშუალებას აძლევს.

მაგალითი 1. სავალუტო კურსის ცვლილება¹.

დავუშვათ, რომ მიმდინარე სავალუტო კურსი აშშ დოლარსა და დიდი ბრიტანეთის გირვანქა სტერლინგს შორის არის – \$1.60/£. ეს ნიშნავს, რომ \$10 მლნ ფულადი სახსრების ნაკადი ტოლია £6,25 მლნ–ის (10 მლნ/1.60£).

¹ ACCA. Paper F 9. Financial Management. 2012.

ახლა დავუშვათ, რომ სავალუტო კურსი გახდა \$1.5/£. ამ შემთხვევაში, მოხდა დოლარის გამყარება, (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო ნაკლები დოლარის გაყიდვა). ახლა იგივე \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £6,67 მლნ–ს (10 მლნ/1.50£). თუ კომპანია დიდ ბრიტანეთშია, რომელიც \$10 მლნ–ს იღებს, ეს აშკარად კარგი სიახლეა, თუმცა \$10 მლნ–ის გადახდის შემთხვევაში, დანახარჯი უფრო მეტი იქნება.

სავალუტო კურსის საპირისპირო მიმართულებით ცვლილება, ვთქვათ \$1.70/£, ასახავს დოლარის გაუფასურებას (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო მეტი დოლარის გაყიდვა). ახლა \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £5.88 მლნ–ს (10 მლნ/1.70£). დიდ ბრიტანეთში არსებული კომპანიისთვის, რომელმაც ეს ფულადი სახსრები უნდა მიიღოს, არასასიამოვნო სიახლე იქნება, მაგრამ გადახდის შემთხვევაში უკვე კარგი სიახლეა.

✓ სავალუტო კურსის სისტემები

მსოფლიოს ისეთი წამყვანი ვალუტის კურსები, როგორცაა:

- ამერიკული დოლარი;
- იაპონური იენა;
- დიდი ბრიტანეთის გირვანქა სტერლინგი;
- ევროპული ევრო.

მუდმივად იცვლებიან ერთმანეთთან მიმართებაში. თუმცა, ვალუტათა მხოლოდ მცირე რაოდენობა იყენებს ამ სისტემას.

სხვა სისტემებია:

- ფიქსირებული სავალუტო კურსები;
- თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები;
- სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით.

ა) ფიქსირებული სავალუტო კურსები

ფიქსირებული სავალუტო კურსები გულისხმობს კონკრეტული ვალუტის (ან ვალუტების ნაკრების) მიმართ მიზნობრივი პარიტეტის გამოქვეყნებას და მონეტარული პოლიტიკის (საპროცენტო განაკვეთები) და სავალუტო რეზერვების იმგვარად გამოყენების ვალდებულებას, რომ საკუთარი ვალუტის სპოტ-კურსი შენარჩუნებული იყოს ამ მიზნობრივი კურსის მახლობელ გარკვეულ სავაჭრო საზღვრებში.

ფიქსირებული სავალუტო კურსი ერთ ვალუტასთან მიმართებაში -

ასეთ დროს ქვეყანა თავის სავალუტო კურსს აფიქსირებს სხვა ქვეყნის ვალუტასთან მიმართებაში. ამგვარი მეთოდით 50–ზე მეტი ქვეყანა აფიქსირებს თავის სავალუტო კურსს, უმთავრესად ამერიკულ დოლართან მიმართებაში. ფიქსირებული კურსები მუდმივად ფიქსირებული არ არის და, პერიოდულად, ქვეყნის ეკონომიკური საფუძვლების ძლიერი ცვლილებების (მაგ., ინფლაციის მაჩვენებლების ცვლილება) დროს, ხდება საკუთარი კაპიტალის გამყარება/ან გაუფასურება.

ფიქსირებული სავალუტო კურსი ვალუტების ნაკრებთან მიმართებაში -

ვალუტების ნაკრების გამოყენების მიზანია ვალუტის კურსის დაფიქსირება, უფრო მდგრად სავალუტო ბაზასთან მიმართებაში, ვიდრე ეს შესაძლებელი იქნებოდა, მხოლოდ ერთ ვალუტასთან მიმართებაში დაფიქსირების შემთხვევაში, ხშირად ეს ნაკრები ისეა შედგენილი, რომ აისახოს ქვეყნის უმთავრესი სავაჭრო კავშირები.

ბ) თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები (ხანდახან მოიხსენიებენ, როგორც „თავისუფალი რხევა“)

ნამდვილი თავისუფალი რხევა გულისხმობს, რომ სავალუტო კურსი მხოლოდ და მხოლოდ სავალუტო ბაზარზე არსებული მოთხოვნა–მიწოდებით რეგულირდება და მასზე გავლენის მოხდენის მიზნით, არ ხდება როგორც საბაზრო პროცესებში ჩარევა ოფიციალური სავალუტო რეზერვებით, ასევე სავალუტო კურსის გათვალისწინება

საპროცენტო განაკვეთებთან მიმართებაში გადაწყვეტილებების მიღებისას. მაგალიტად, ინგლისის ბანკის მონეტარული პოლიტიკის კომიტეტი გადაწყვეტილების მიღებისას აშკარად ითვალისწინებს გირვანქა სტერლინგის საგარეო ღირებულებას. ამგვარად, მიუხედავად იმისა, რომ გირვანქა სტერლინგი უკვე აღარ არის ფიქსირებული სავალუტო კურსის სისტემაში, არც იმის მტკიცება იქნება სწორი რომ იგი სრულად ექვემდებარება თავისუფალ რხევას.

გ) სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით (ხანდახან მოიხსენიებენ როგორც „უსუფთაო რხევა“)

სხვადასხვა ქვეყნის ცენტრალური ბანკი იყენებს რა კონტროლირებადი რხევების სისტემას, ცდილობს სავალუტო ურთიერთდამოკიდებულებების შენარჩუნებას ღირებულებების წინასწარ დადგენილ (ჩვეულებრივ, ფართო საზოგადოებისათვის უცნობ) საზღვრებში და ხშირად ახორციელებს სავალუტო ბაზრებზე საკუთარი ვალუტის ყიდვა–გაყიდვის ოპერაციებს, სავალუტო კურსის დადგენილ საზღვრებში შენარჩუნების მიზნით.

სავალუტო რისკის ტიპები: საოპერაციო და ეკონომიკური რისკი.

სავალუტო კურსის ცვლილებები დაკავშირებულია საოპერაციო და ეკონომიკურ რისკებთან. **საოპერაციო რისკი** არის ოპერაციის ჩატარებისა და შესაბამისი ანგარიშსწორების თარიღებს შორის დროის პერიოდში სავალუტო კურსის ცვლილების რისკი. ე.ი. ეს არის ვალუტის კონვერტაციისაგან წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი.

მაგალითი 2. საოპერაციო რისკი².

დიდი ბრიტანეთის კომპანიამ 1 იანვარს კონტრაქტი დადო ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებულ კომპანიასთან დანადგარის შესყიდვაზე \$300,000-ად. ანგარიშსწორება უნდა მოხდეს 31 მარტს.

პირველ იანვარს სავალუტო კურსია \$1.6/£ (ე.ი. \$1.6 = 1£)

თუმცა 31 მარტისათვის გირვანქა სტერლინგი:

(ა) გამყარდეს \$1.75/£ – მდე;

(ბ) გაუფასურდეს \$1.45/£–მდე.

ავხსნათ რისკი, რომლის წინაშეც შეიძლება აღმოჩნდეს დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა.

31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გამყარების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს მოგებას 16,071 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება: $(300,000:1.6=187,500) - (300,000:1.75=171,429) = 16,071£$.

31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გაუფასურების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს ზარალს 19,397 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება: $(300,000:1.45=206,897) - (300,000:1.6=187,500) = 19,397£$.

ფირმამ შეიძლება გადაწყვიტოს რისკის ჰეჯირება (მინიმუმამდე შემცირება), თუ საქმე ეხება:

- მნიშვნელოვან მოცულობას;
- დროის მნიშვნელოვან პერიოდს;
- მოსაზრებას, რომ სავარაუდოდ, სავალუტო კურსი მნიშვნელოვნად შეიცვლება.

² ACCA. Paper F 9. Financial Management. 2012.

ეკონომიკური რისკი არის, სავალუტო კურსების მოულოდნელი ცვლილებების გამო, საქმიანობის (ფულადი სახსრების სამომავლო ნაკადის მიმდინარე ღირებულება) ღირებულების ცვალებადობა. ეს არის საოპერაციო რისკის გრძელვადიანი ვერსია.

იმ კომპანიისათვის, რომელიც ექსპორტს ეწევა, ამ რისკს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც:

- ადგილობრივი ვალუტა გამყარდება იმ ვალუტასთან მიმართებაში, რომელშიც ეს კომპანია ვაჭრობს,
- კონკურენტების ადგილობრივი ვალუტა გაუფასურდება იმ ვალუტასთან მიმართებაში, რომელშიც ეს კომპანია ვაჭრობს.

მაგალითი 3. ეკონომიკური რისკი.

ამერიკის შეერთებული შტატებიდან ექსპორტიორი კომპანია ერთ-ერთ პროდუქტს ყიდის ევროპაში თვითღირებულებას დამატებული ფასნამატით. გასაყიდი ფასის საფუძველია აშშ-ის ფასი, \$16, რომელიც უზრუნველყოფს დანახარჯების დაფარვას და მოგების მარჟას.

მიმდინარე სავალუტო კურსია €1.26/\$

რა გავლენა იქნება ექსპორტიორის საქმიანობაზე დოლარის გამყარებას €1.31/\$-მდე?

ამერიკული ფირმა, რომელიც ევროპაში ყიდის საქონელს 16 აშშ დოლარად მისი ღირებულება მიმდინარე სავალუტო კურსით ევროში შეადგენს 20.16 ევროს ($\$16 * €1.26$), ხოლო თუ დოლარის კუსი გამყარდება 1,31-მდე, მაშინ, საქონლის ღირებულება ევროში იქნება 20.96 ევრო ($\$16 * €1.31$). მაშასადამე, დოლარის გამყარება ექსპორტიორს ყოველ ერთეულ პროდუქციაზე მოუტანს მოგებას 0.80 ევროს ოდენობით ($20.96 - 20.16$).

2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი

ფინანსური მენეჯერი უპირისპირდება საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებისგან წარმოქმნილ რისკს, ე.ი. საქმე აქვს გაურკვევლობასთან, ფულადი სახსრების შემოსავლებისა (შემოსულობასა) და გასაღების მოცულობასა და ვადებთან დაკავშირებით.

მრავალი კომპანია იღებს სესხს და, ასეთ დროს, მათ უნდა გააკეთონ არჩევანი ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით (ჩვეულებრივ, ობლიგაციების ემისიის გზით), ან მცოცავი (ცვლადი) საპროცენტო განაკვეთით სესხის აღებას შორის (შესაძლოა, საბანკო სესხების მეშვეობით). არსებობს გარკვეული რისკი მცოცავგანაკვეთებიანი და ფიქსირებულგანაკვეთებიანი სესხების დაბალანსებაზე ან მათ შერევაზე გადაწყვეტილების მიღებაში. ძალიან დიდი მოცულობის ფიქსირებულგანაკვეთიანი სესხის შემთხვევაში, იქმნება საფრთხე, რომ მომავალში გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთები შეიძლება შემცირდეს, ხოლო ძალიან დიდი მოცულობის მცოცავგანაკვეთიანი სესხის შემთხვევაში, იქმნება მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების გაზრდის საფრთხე.

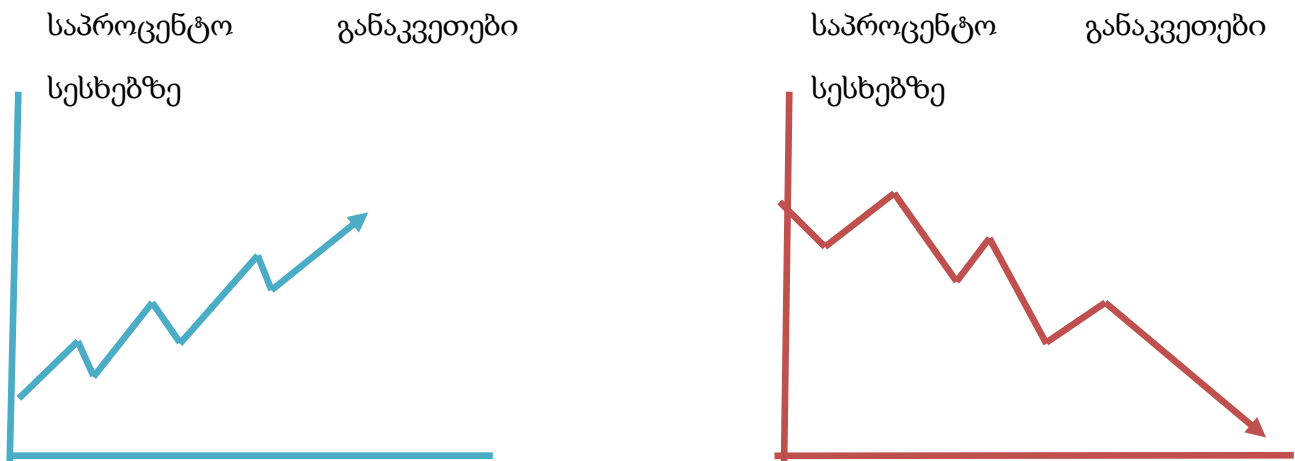
დამატებით, კომპანიების წინაშეა რისკი, რომ იმ მომენტიდან, როდესაც კომპანია დაადგენს სესხის აღების ან ინვესტირების საჭიროებას, იმ მომენტამდე, როდესაც დაიდება შესაბამისი გარიგება, შეიძლება შეიცვალოს საპროცენტო განაკვეთები.

ხელმძღვანელი პერსონალი, ჩვეულებრივ, რისკის მოწინააღმდეგეა. ამდენად, ისინი ეძებენ ამ რისკების მართვისა და შემცირების საშუალებებს.

✓ განსხვავება საპროცენტო განაკვეთებში/საპროცენტო საფრთხე

საპროცენტო რისკი მიეკუთვნება საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებების და, ამგვარად, კომპანიის წმინდა ფულადი ნაკადის შემცირების რისკს.

საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებები



სავალუტო კურსთან შედარებით, საპროცენტო განაკვეთები უწყვეტად არ იცვლება:

- სავალუტო კურსები დღის განმავლობაში იცვლება;
- საპროცენტო განაკვეთები სტაბილურია ბევრად უფრო ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში.

მაგრამ საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება შეიძლება ბევრად უფრო არსებითი იყოს. კომპანიის საპროცენტო რისკის საფრთხის შემცირება (ჰეჯირება) კორპორაციის ხაზინადარის მოვალეობაა.

განვიხილოთ საპროცენტო რისკის პრაქტიკული მაგალითები:

კომპანიამ შეიძლება სესხი აიღოს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთით, ყოველ ექვს თვეში პროცენტის გადახდით და ყოველი წინა პროცენტის გადახდის თარიღიდან მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების გაზრდა/დაკლების შესაბამისად შეცვლილი პროცენტის დარიცხვით.

ზოგიერთი კომპანია სესხის ასაღებად ახორციელებს ობლიგაციების ემისიას. თუ კომპანია აკეთებს სამომავლო პროგნოზს ობლიგაციების ემისიის გზით სესხის აღების

საჭიროებაზე, ობლიგაციების ემისიის რეალურად განხორციელებამდე მას ექმნება საპროცენტო რისკის საფრთხე.

ზოგიერთ კომპანიას ბიუჯეტით გათვალისწინებული აქვს დიდი მოცულობით ფულადი სახსრების მიღება და, ამგვარად, ბიუჯეტით უზრუნველდება დიდი მოცულობით ფულადი სახსრების დროებითი ნამეტი, რომლის მოკლევადიანი ინვესტირებაც უნდა მოხდეს. ამ დროებითი ინვესტიციიდან შემოსავალი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა მოხდება საპროცენტო განაკვეთებთან დაკავშირებით იმ დროს, როდესაც ფულადი სახსრები ხელმისაწვდომი იქნება დეპოზიტზე განთავსებისათვის.

ზოგიერთ ინვესტიციას საპროცენტო შემოსავლები მოაქვს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთებით (მაგ: ფულადი სახსრები ბანკის სადეპოზიტო ანგარიშზე), ხოლო ზოგიერთი მოკლევადიანი ინვესტიციის ღირებულება იზრდება ან კლებულობს საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებასთან ერთად (მაგ.: სახაზინო ვალდებულებები და სხვა მოკლევადიანი სასესხო ფასიანი ქაღალდები).

ზოგიერთ კომპანიას ინვესტიციები ისეთ ობლიგაციებში აქვს განხორციელებული, რომლებიც იყიდება საფონდო ბირჟებზე. მაგ., სამთავრობო და კორპორაციული ობლიგაციები. მათი ღირებულებები იცვლება **გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებთან ერთად.**

საპროცენტო რისკი შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს.

მაგალითი 4. საპროცენტო განაკვეთის რისკი.

კომპანიას სურს ისესხოს \$10 მილიონი ერთი წლით. მაგრამ ფული არ სჭირდება უახლოესი სამი კვირის განმავლობაში. საჭირო დროზე ადრე ფულადი სახსრების სესხად აღება ამ სესხს გააძვირებდა, რადგან ამ პერიოდში დაერიცხებოდა საპროცენტო დანახარჯები. მეორე მხრივ, საპროცენტო დანახარჯები გაიზრდება, ფულადი სახსრების რეალურად სესხებამდე პერიოდში საპროცენტო განაკვეთების გაზრდის შემთხვევაშიც. მაგალითად: ერთწლიან \$10 მილიონ სესხზე საპროცენტო

განაკვეთის თუნდაც 0,25%-ით (25 საბაზისო პუნქტით) გაზრდის შემთხვევაში, წლის განმავლობაში გვექნებოდა დამატებითი \$25,000 საპროცენტო დანახარჯი.

3. საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკი

საკრედიტო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ერთი მხარის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა გამოიწვევს მეორე მხარის ფინანსურ ზარალს. ფინანსური ინსტრუმენტების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა აჩვენოს:

ა) თანხა, რომელიც ყველაზე უკეთ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმოს მიერ ფლობილი ყოველგვარი უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების გაუთვალისწინებლად (მაგ. ურთიერთჩათვლის შეთანხმება, რომელიც არ აკმაყოფილებს ურთიერთგადაფარვის კრიტერიუმს ბასს 32-ის შესაბამისად); ამ ინფორმაციის გამჟღავნება არ მოითხოვება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომელთა საბალანსო ღირებულება საუკეთესოდ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას;

ბ) კრედიტის გარანტიის სახით ფლობილი უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები და მათი ფინანსური ეფექტის აღწერა (მაგალითად, რაოდენობრივი შეფასება იმისა, რამდენად ამცირებენ საკრედიტო რისკს უზრუნველყოფა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები) იმ თანხასთან მიმართებით, რომლებიც საუკეთესოდ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას (რაც გამჟღავნებული იქნება ან (ა) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ან გამოსახული იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებით);

გ) ინფორმაცია ისეთი ფინანსური აქტივების საკრედიტო ხარისხის შესახებ, რომლებიც არც ვადაგადაცილებულია და არც გაუფასურებული.

ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები

ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

- ა) ასაკობრივი ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ვადაგადაცილებულია, მაგრამ არ არის გაუფასურებული;
- ბ) ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ცალ-ცალკე გაუფასურებულად იქნა მიჩნეული.

მიღებული უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები

როდესაც საწარმო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოიპოვებს ფინანსურ ან არაფინანსურ აქტივებს, იმ თვალსაზრისით, რომ მის მფლობელობაში გადადის კრედიტის უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები (მაგ., გარანტიები) და ეს აქტივები აკმაყოფილებს სხვა ფასს-ების აღიარების კრიტერიუმებს, მან საანგარიშგებო თარიღისათვის მის მფლობელობაში მყოფი ამგვარი აქტივების შესახებ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) მიღებული აქტივების ბუნება და საბალანსო ღირებულება;
- ბ) აქტივების გასხვისების ან საწარმოს საქმიანობაში გამოყენების პოლიტიკა, თუ ზემოაღნიშნული აქტივები არ არის ადვილად კონვერტირებადი ნაღდ ფულში.

ლიკვიდობის რისკი არის რისკი იმისა, რომ საწარმო სიძნელეებს წააწყდება ისეთ ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებისას, რომლებიც იფარება ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით.

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

- ა) არაწარმოებრივი ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი (მათ შორის გაცემული ფინანსური გარანტიების კონტრაქტების), საიდანაც გამოჩნდება დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები;

ბ) წარმოებული ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი. დაფარვის ვადების ანალიზმა უნდა მოიცვას დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები იმ წარმოებული ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომელთა სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები მნიშვნელოვანია ფულადი ნაკადების მოძრაობის დროის გასაგებად.

გ) აღწეროს, როგორ მართავს (ა) და (ბ) პუნქტებში ხსენებული ვალდებულებებისათვის დამახასიათებელ ლიკვიდობის რისკს.

თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები

შინაარსი

შესავალი

1. მოქმედების სფერო

2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

- საოპერაციო სეგმენტები
- საანგარიშგებო სეგმენტები
- აგრეგირების კრიტერიუმები
- რაოდენობრივი ზღვრები

3. განმარტებითი შენიშვნები

- ზოგადი ინფორმაცია
- ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ

4. შეფასება

- შემაჯერებელი მონაცემები
- ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება

5. საწარმოს დონის ინფორმაცია

- ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ
- ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ
- ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ

შესავალი

ინფორმაცია საწარმოს კომპონენტების, მისი პროდუქციისა და მომსახურების, უცხოური ქვედანაყოფებისა და მთავარი მომხმარებლების შესახებ საშუალებას იძლევა შეფასდეს სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათი, ფინანსური შედეგები და ის

ეკონომიკური გარემო, რომელშიც საწარმო ეწევა საქმიანობას. ამ ინფორმაციის ასახვას მოითხოვს ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტები“, რომლითაც განსაზღვრულია ფინანსურ ანგარიშგებაში საოპერაციო სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენის წესები და მოთხოვნები შენიშვნებში გასათვალისწინებელი განმარტებითი ინფორმაციისათვის, პროდუქციისა და მომსახურების, გეოგრაფიული რეგიონებისა და ძირითადი მომხმარებლების მიხედვით. აგრეთვე, ბასს 34-ის „შუალედური ფინანსური ანგარიშგება“ ცვლილებებიდან გამომდინარე, განსაზღვრულია შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაცია.

სტანდარტის შემუშავების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მისცეს საშუალება განსაზღვრონ ბიზნესის სხვადასხვა სეგმენტის რისკის ფაქტორები, გაანალიზონ სეგმენტის მომგებიანობა, ზრდის შესაძლებლობები და მიიღონ გადაწყვეტილება საწარმოში წილობრივი მონაწილეობის შესახებ.

ინფორმაცია საოპერაციო სეგმენტების შესახებ, კომპანიების ხელმძღვანელობას და მის მფლობელებს, შესაძლებლობას აძლევს შეაფასონ რამდენად რენტაბელურია ბიზნესის ესა თუ ის მიმართულება.

სწარმოს სხვადასხვა სეგმენტები განსხვავებულ ფულად ნაკადებს გამოიმუშავენ, რომელთაც განსხვავებული რისკები უკავშირდება და რომლებიც კონკრეტულ ღირებულებებს ეხება. შესაბამისად, ინფორმაციის დეზაგრეგირების გარეშე არ არსებობს მთლიანად საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადების მთლიანი თანხების, მათი წარმოშობის დროის ჩარჩოების ან რისკების პროგნოზირების რაციონალური გზა.

სტანდარტის ძირითადი პრინციპის მიხედვით:

„საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მისი სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათის, ფინანსური შედეგებისა და იმ ეკონომიკური გარემოს შეფასება, რომელშიც საწარმო ეწევა საქმიანობას“.

1. მოქმედების სფერო

ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტები“ ვრცელდება იმ კომპანიების განცალკევებულ ან ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებზე:

- რომელთა სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები იყიდება საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე (საშინაო ან უცხოურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების მეორად ბაზარზე, მათ შორის ადგილობრივ და რეგიონალურ ბაზრებზე); ან
- რომელიც საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე რომელიმე კლასის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანიზაციაში.

სტანდარტი გამოიყენება აგრეთვე იმ კონსოლიდირებული ჯგუფების ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელთა სათავო საწარმოს ფინანსური ინსტრუმენტები წარდგენილია (ან და წარდგენის პროცესში იმყოფება) საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე:

- თუ საწარმო, რომელსაც არ მოეთხოვება ფასს 8-ის გამოყენება, გადაწყვეტს, ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტების შესახებ ისეთი ინფორმაცია გააშუქოს, რომელიც არ შეესაბამება მოცემულ ფასს-ს, მან ამ ინფორმაციას არ უნდა უწოდოს სეგმენტური ინფორმაცია.
- თუ ფინანსური ანგარიში მოიცავს სათავო საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც ფასს 8-ის მოქმედების სფეროში ხვდება და

ამავე დროს სათავო საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებასაც, მაშინ სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

საოპერაციო სეგმენტები

სტანდარტი საოპერაციო სეგმენტს განსაზღვრავს სამი ძირითადი მახასიათებლით. ეს არის საწარმოს კომპონენტი:

ა) რომელსაც უკავია ბიზნესის ისეთი ნაწილი, სადაც ეწევა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება (იმ ამონაგებისა და ხარჯების ჩათვლით, რომელიც დაკავშირებულია იმავე საწარმოს სხვა კომპონენტებთან);

ბ) რომლის საოპერაციო შედეგებს რეგულარულად იხილავს საწარმოში საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად და მისი საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად; და

გ) რომლის შესახებაც არსებობს განცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია.

საოპერაციო სეგმენტი შეიძლება ბიზნესის ისეთი ნაწილი იყოს, საიდანაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია ამონაგები, მაგალითად, ახლად ამოქმედებული ქვედანაყოფი შეიძლება იყოს საოპერაციო სეგმენტი ამონაგების მიღებამდე. იმავედროულად უნდა აღინიშნოს, რომ აუცილებელი არ არის, რომ საწარმოს ყველა შემადგენელი ნაწილი საოპერაციო სეგმენტი ან საოპერაციო სეგმენტის ნაწილი იყოს. შეიძლება ქვედანაყოფი ქმნიდეს ისეთი სახის ამონაგებს, რომელსაც შემთხვევითი ხასიათი გააჩნია და საწარმოს საქმიანობის თანმდევია. ამ შემთხვევაში იგი არ წარმოადგენს საოპერაციო სეგმენტს.

ზოგადად, საოპერაციო სეგმენტს ჰყავს სეგმენტის მენეჯერი, რომელიც უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის წინაშე და მასთან რეგულარულად თანამშრომლობს საოპერაციო

საქმიანობის, ფინანსური შედეგების, სეგმენტის პროგნოზების ან გეგმების განსახილველად.

უნდა აღინიშნოს, რომ ტერმინები „საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი“ და „სეგმენტის მენეჯერი“ განსაზღვრავენ ფუნქციას და არა მაინცდამაინც სპეციალური უფლებამოსილების მქონე მენეჯერს. ეს ფუნქცია განკუთვნილია საწარმოს საოპერაციო სეგმენტებზე რესურსების განაწილებისა და მათი საქმიანობის შედეგების შეფასებისათვის.

ერთი პიროვნება შეიძლება იყოს ერთზე მეტი სეგმენტის მენეჯერი. ზოგჯერ ფასს-ით განსაზღვრული მახასიათებლები მიეყენება ორგანიზაციის კომპონენტების ერთზე მეტ სხვადასხვანაირ ნაკრებს, რომელზეც სეგმენტის მენეჯერებს აქვთ დაკისრებული პასუხისმგებლობა.

ამგვარ სტრუქტურას ორგანიზაციის **მატრიცულ ფორმას** უწოდებენ, რომელიც ძირითადად, მსხვილ და რთული სტრუქტურის მქონე საწარმოებში გამოიყენება.

მაგალითად, ზოგიერთ საწარმოში **ზოგი მენეჯერი** მსოფლიო მასშტაბით არის პასუხისმგებელი პროდუქციისა და მომსახურების სხვადასხვა ასორტიმენტზე, ხოლო **ზოგი** - მხოლოდ გარკვეული რეგიონის ფარგლებში. საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი რეგულარულად იხილავს კომპონენტების ორივე ნაკრების საოპერაციო შედეგებს და ფინანსური ინფორმაციაც ორივეს შესახებ არსებობს. ასეთ შემთხვევაში, **სეგმენტის იდენტიფიცირება და შესაბამისად იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის ნაკრები წარმოადგენს საწარმოსთვის საოპერაციო სეგმენტს უნდა მოხდეს ფასს-ის ძირითადი პრინციპის გათვალისწინებით.**

ამრიგად, სეგმენტის იდენტიფიკაციის საფუძველი ფასს 8-ის მიხედვით არის შიდა ინფორმაცია, რომლის მიხედვით მენეჯერი იღებს საოპერაციო გადაწყვეტილებებს. სტანდარტი მოითხოვს შიდა **მმართველობითი ანგარიშების ანალიზს**, რომელიც რეგულარულად წარედგინება ხელმძღვანელებს, საოპერაციო

გადაწყვეტილებების მიმღებ პირებს. ყურადღება უნდა გავამახვილოთ იმაზეც, რომ ფასს 8-ით შეიცვალა სეგმენტების დაყოფა გეოგრაფიული და სამეურნეო ნიშნით.

სტანდარტით, სეგმენტის იდენტიფიცირების ძირითადი განმსაზღვრელი საწარმოს შიდა სტრუქტურაა, რომლის მიხედვითაც ხდება საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღება.

საანგარიშგებო სეგმენტები

მას შემდეგ, როდესაც მოხდება საოპერაციო სეგმენტის იდენტიფიცირება უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტები. ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია, თითოეული საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, ცალკე არ აისახება. ინფორმაციის წარდგენა ხდება საანგარიშგებო სეგმენტების მიხედვით.

საანგარიშგებოა - ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტები, რომლებიც აკმაყოფილებს გარკვეულ კრიტერიუმებს.

საწარმომ ცალკე უნდა წარმოადგინოს ფინანსური და აღწერილობითი ინფორმაცია იმ ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, რომელიც ფასს-ში მოცემული მახასიათებლებით საანგარიშგებო სეგმენტად განისაზღვრა.

აგრეგირების კრიტერიუმები

სტანდარტით დაშვებულია **ორი ან მეტი საოპერაციო სეგმენტის აგრეგირება, გაერთიანება ერთ სეგმენტად**, თუ მათ აქვთ მსგავსი ეკონომიკური მახასიათებლები (მაგ. მოსალოდნელია, რომ ორ საოპერაციო სეგმენტს ექნება მსგავსი გრძელვადიანი საშუალო საერთო მარჟა) და შეესაბამება სპეციფიურ კრიტერიუმებს, კერძოდ თუ ეს სეგმენტები მსგავსია თითოეული ქვემოთ ჩამოთვლილი ასპექტის მიხედვით:

- ა) პროდუქციისა და მომსახურების ხასიათი;

- ბ) საწარმოო პროცესების ხასიათი;
- გ) პროდუქციისა და მომსახურების მომხმარებლების ტიპი ან კატეგორია;
- დ) პროდუქციის განაწილების ან მომსახურების გასაწევად გამოყენებული მეთოდები;
- ე) მარეგულირებელი გარემოს ხასიათი, მაგალითად, საბანკო საქმე, დაზღვევა ან კომუნალური მომსახურება.

მაგალითად, გენერალური დირექტორის ანგარიშგება შეიძლება მოიცავდეს ცალკეულ მონაცემებს ორ იდენტურ პროდუქტზე, რომელიც დამზადებულია მსგავსი ეკონომიკური პირობების ქვეყნებში.

მაგალითად, საცალო ვაჭრობის ქსელს შეიძლება გააჩნდეს 10 მაღაზია, რომელიც ცალ-ცალკე შეიძლება პასუხობდნენ საოპერაციო სეგმენტის განმარტებას, მაგრამ თითოეული მაღაზია შეიძლება პრინციპულად ისეთივე იყოს, როგორც სხვა დანარჩენები.

ორივე ამ შემთხვევაში, ეს სეგმენტები ფასს 8-ის მიზნებისათვის შეიძლება გაერთიანდეს ერთ სეგმენტად.

რით განსხვავდება საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტი?
განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ ყველა საოპერაციო სეგმენტი არ წარმოადგენს საანგარიშგებოს.

იმისათვის, რომ ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტები აღიარდეს საანგარიშგებოდ, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ მან გარკვეული კრიტერიუმები უნდა დააკმაყოფილოს. საანგარიშგებო სეგმენტის ერთ-ერთი ძირითადი განმსაზღვრელი კრიტერიუმი რაოდენობრივი ზღვრებია.

რაოდენობრივი ზღვრები

სტანდარტი ადგენს შემოსავლების, მოგება-ზარალისა და სეგმენტის აქტივების რაოდენობრივ ზღვრებს, რომლის მიხედვითაც ხდება საანგარიშგებო სეგმენტის გამოყოფა.

საწარმომ ცალკე ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგი რაოდენობრივი ზღვრებიდან რომელიმეს:

ა) მისი საანგარიშგებო ამონაგები (როგორც გარე, ისე სეგმენტთშორისო) შეადგენს ყველა საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული ამონაგების 10 %-ს ან მეტს.

ბ) მისი საანგარიშგებო მოგების ან ზარალის აბსოლუტური თანხა შეადგენს შემდეგი ორი აბსოლუტური სიდიდიდან უდიდესის 10%-ს ან მეტს:

- ყველა მომგებიანი სეგმენტის გაერთიანებული მოგების, და
- ყველა ისეთი საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული საანგარიშგებო

ზარალის, რომელიც წამგებიანია.

გ) მისი აქტივები შეადგენს ყველა საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული აქტივების 10 %-ს ან მეტს.

იმავედროულად თუ საოპერაციო სეგმენტი არ აკმაყოფილებს რომელიმე რაოდენობრივ ზღვარს, მაგრამ, ხელმძღვანელობის აზრით ინფორმაცია ამ სეგმენტის შესახებ სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის, შეიძლება მიჩნეული იყოს საანგარიშგებო სეგმენტად.

ინფორმაციის გაერთიანება იმ სეგმენტების შესახებ რომლებიც ცალკე არ აკმაყოფილებს სტანდარტთა განსაზღვრულ რაოდენობრივ ზღვრებს, დაშვებულია მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ საოპერაციო სეგმენტებს მსგავსი ეკონომიკური მახასიათებლები აქვთ და აკმაყოფილებენ განხილულ აგრეგირების კრიტერიუმებს.

თუ საოპერაციო სეგმენტების მიხედვით წარდგენილი მთლიანი გარე ამონაგები საწარმოს ამონაგების 75%-ზე ნაკლებია, მაშინ დამატებით სხვა საოპერაციო სეგმენტებიც უნდა განისაზღვროს, როგორც საანგარიშგებო სეგმენტები (მაშინაც კი,

თუ ისინი არ აკმაყოფილებენ რაოდენობრივ ზღვრებს), სანამ საწარმოს ამონაგების სულ მცირე 75% მაინც არ მოხვდება საანგარიშგებო სეგმენტებში.

სხვა სამეწარმეო საქმიანობებისა და საოპერაციო სეგმენტების შესახებ ინფორმაცია, რომელიც ფასს-ის მიხედვით საანგარიშგებო სეგმენტს არ წარმოადგენას, უნდა გაერთიანდეს და აისახოს სხვა მუხლებისაგან განცალკევებით, კატეგორიაში „ყველა სხვა სეგმენტი“. ინფორმაციაში უნდა აღიწეროს „ყველა სხვა სეგმენტი“ შესული ამონაგების წყაროები.

თუ სეგმენტი წინა პერიოდში არ აკმაყოფილებდა საანგარიშგებო სეგმენტისათვის დადგენილ კრიტერიუმებს და მიმდინარე პერიოდში რაოდენობრივი ზღვრების შესაბამისად, **კლასიფიცირდება საანგარიშგებო სეგმენტად**, მაშინ შესადარისობის მიზნით წინა პერიოდის წარდგენილი მონაცემები ხელახლა უნდა გადაანგარიშდეს, რათა ახალი საანგარიშგებო სეგმენტი ცალკე სეგმენტად აისახოს, თუკი არსებობს აუცილებელი ინფორმაცია და მისი მომზადების დანახარჯები გადაჭარბებული არ არის.

სტანდარტით არ არის დადგენილი საანგარიშგებო სეგმენტების რაოდენობის ზუსტი ზღვარი, მაგრამ როდესაც საანგარიშგებო სეგმენტების რაოდენობა ათზე მეტი ხდება, საწარმომ უნდა განიხილოს, ხომ არ მიაღწია პრაქტიკულ ზღვარს, რომლის მიღმაც სეგმენტური ინფორმაცია შეიძლება ძალიან დეტალური გახდეს.

საოპერაციო და საანგარიშგებო

სეგმენტების განსაზღვრის წესი განვიხილოთ პრაქტიკულ მაგალითებზე:

მაგალითი 1.

საწარმოს ბიზნესი ექვსი მიმართულებით აქვს A, B, C, D, E და F, აქედან სამი ბიზნეს კომპონენტი A, B, C გერმანიაშია და თითოეული მათგანი სხვადასხვა სახის პროდუქციას აწარმოებს და ყიდის. გენერალური დირექტორი, რომელიც მათ საქმიანობას აფასებს, საოპერაციო გადაწყვეტილებებს იღებს და რესურსებს ამ ბიზნეს კომპონენტებს შორის ანაწილებს, ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე, **რომელიც**

წარმოდგენილია საწარმოო ჭრილში (ე.ი. A, B, C ცალკე-ცალკე წარადგენს ფინანსურ ინფორმაციას). დანარჩენი სამი ბიზნეს კომპონენტი D, E და F ფუნქციონირებს ამერიკაში და თითოეული მათგანი ისევე როგორც გერმანიაში სხვადასხვა სახის პროდუქციას აწარმოებს და ყიდის. მაგრამ ამ შემთხვევაში გენერალური დირექტორი საქმიანობის შედეგებს აფასებს და გადაწყვეტილებებს იღებს რესურსების განაწილებაზე ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე, რომელსაც მას წარუდგენს ამერიკის მიმართულების მენეჯერი მთლიანად ყველა ოპერაციაზე.

ამრიგად საწარმოს აქვს ოთხი საოპერაციო სეგმენტი A, B, C საწარმოო ჭრილში, და D, E და F ერთ სეგმენტად განიხილება, გეოგრაფიულ ჭრილში. თითოეული მათგანი აკმაყოფილებს საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრის სამ ძირითადი მახასიათებლს.

მაგალითი 2.

საწარმო ანგარიშგებაში აჩვენებს, რომ ბიზნესს ერთი დარგის, მოპოვებითი მრეწველობის მიმართულებით აწარმოებს, მაგრამ ფინანსურ ინფორმაციას წარადგენენ შემდეგ ბიზნეს კომპონენტებზე, ოქრო, სპილენძი და ნახშირი. საწარმოს მენეჯერი გადაწყვეტილებებს რესურსების განაწილებაზე იღებს თითოეული ბიზნეს კომპონენტის ფინანსური შედეგების მიხედვით. შესაბამისად საწარმოს აქვს სამი საოპერაციო სეგმენტი, მიუხედავად იმისა, რომ ყველა მიეკუთვნება მოპოვებით მრეწველობას.

მაგალითი 3.

სამკერვალო კომპანიას, რომელიც აწარმოებს მამაკაცის კოსტუმებს, აქვს შერეული წარმოება.

მთლიანი წარმოების სტრუქტურა მოცემულია ცხრილში.

საოპერაციო სეგმენტები	წილი მთლიან ამონაგებში (%)
1. მამაკაცის კოსტუმების წარმოება	46

2. ლოჯისტიკა	3
3. ქულების წარმოება	20
4. ნარჩენების გატანა	5
5. საფოსტო მომსახურება	1
6. საქმისწარმოება	8
7. საწყობი	7
8. ჰალსტუხების წარმოება	<u>10</u>
სულ:	100

მოვახდინოთ აგრეგირება და განვსაზღვროთ საანგარიშგებო სეგმენტები.

სტანდარტის მიხედვით აგრეგირების კრიტერიუმებს, მსგავსი საწარმოო პროცესებით, აკმაყოფილებენ 1, მე-3 და მე-8 საოპერაციო სეგმენტები. საანგარიშგებო სეგმენტის მთლიანი პროცენტული შემოსავალი იქნება 76% (46 + 20 + 10), რაც აღემატება 75%-იან არსებითობის ზღვარს.

დამატებით შეიძლება კიდევ ორი - მე-2 და მე-7 სეგმენტის აგრეგირება ერთნაირი ტექნოლოგიური პროცესების ნიშნით, ამ სეგმენტების შემოსავლის საერთო ჯამი 10% (3+7).

3. განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მისი სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათის, ფინანსური შედეგებისა და იმ ეკონომიკური გარემოს შეფასება, რომელშიც ის ეწევა საქმიანობას.

ამ პრინციპის შესაბამისად საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში თითოეული პერიოდისათვის, რომლისთვისაც წარდგენილი იყო სრული შემოსავლის ანგარიშგება, უნდა გააშუქოს:

- ზოგადი ინფორმაცია;

- ინფორმაცია ანგარიშგებაში წარდგენილი სეგმენტის მოგების ან ზარალის, ამონაგებისა და ხარჯების, სეგმენტის აქტივების, ვალდებულებების და შეფასების საფუძველების შესახებ;

- შემაჯერებელი ცხრილი, სადაც შემდეგი მონაცემები: სეგმენტის ამონაგები, ანგარიშგებაში წარდგენილი სეგმენტის მოგება ან ზარალი, სეგმენტის აქტივები, სეგმენტის ვალდებულებები და სეგმენტის სხვა არსებითი მუხლები - შესაბამისობაში არის მოყვანილი მთლიან საწარმოო მონაცემებთან.

ზოგადი ინფორმაცია

ზოგადი ინფორმაციაში - საწარმომ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია:

- იმ ფაქტორების შესახებ, რომლებიც გამოყენებული იყო საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების დასადგენად, მათ შორის მათი ფორმირების საფუძველი. მაგალითად, რა აირჩია ხელმძღვანელობამ საწარმოს ორგანიზებისათვის: პროდუქციასა და მომსახურებაში, გეოგრაფიულ რეგიონებში, მარეგულირებელ გარემოში არსებული განსხვავებები, თუ ფაქტორების რომელიმე კომბინაცია და აგრეგირებულია თუ არა საოპერაციო სეგმენტები;

- აგრეთვე უნდა გააშუქოს პროდუქციისა და მომსახურების ტიპები, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს.

ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ.

საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის უნდა წარადგინოს ინფორმაცია:

- მოგების ან ზარალის და
- მთლიანი აქტივების შესახებ.

ხოლო ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციას წარადგენს იმ შემთხვევაში თუ ეს თანხები რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს (ფასს. 8. 23).

გარდა ამისა საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის ასევე უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, გარე მომხმარებლიდან და იმავე საწარმოს სხვა საოპერაციო სეგმენტებთან შესრულებული ოპერაციებიდან მიღებული ამონაგების, პროცენტის სახით მიღებული ამონაგების და ხარჯის; ცვეთისა და ამორტიზაციის და ყველა იმ მაჩვენებლის შესახებ, რომელიც გაითვალისწინება სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლის ანალიზში, ან ეს ინფორმაცია რაიმე სხვა მიზნით რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს თუნდაც ისინი გათვალისწინებული არ იყოს სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებელში, ხოლო როდესაც სეგმენტის ამონაგების უდიდესი ნაწილი პროცენტის სახით მიღებული ამონაგებია და გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი გადაწყვეტილების მისაღებად, ძირითადად, წმინდა საპროცენტო ამონაგებს ეყრდნობა, საწარმოს შეუძლია ამგვარი სეგმენტის საპროცენტო ამონაგები აჩვენოს საპროცენტო ხარჯის გამოკლებით და მიუთითოს, რომ ასე მოიქცა.

სტანდარტის მიხედვით საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის, უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია მთლიანი აქტივების შესახებ.

აქტებთან მიმართებაში საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის აგრეთვე უნდა აჩვენოს ინფორმაცია:

- მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში ჩადებული ისეთი ინვესტიციების სიდიდის შესახებ (რომელიც კაპიტალ-მეთოდით აღირიცხება); და
- სხვა გრძელვადიანი აქტივების მატების შესახებ, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აქტივებისა (იხ. ბასს 19 - „დაქირავებულ

მომუშავეთა გასამრჯელოები“, პ.პ. 54-58) და სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი უფლებებისა.

ეს ინფორმაცია აისახება ანგარიშგებაში იმ შემთხვევაში თუ აღნიშნული თანხები გათვალისწინებული აქვს გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში, ან რაიმე სხვა მიზნით, რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს თუნდაც ისინი არ იყოს გათვალისწინებული სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში.

4. შეფასება

წარმოდგენილი საანგარიშგებო სეგმენტის თითოეული მუხლი შეფასებული უნდა იქნას იმავე მაჩვენებლებში, რომელიც გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს წარედგინება ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად და სეგმენტის შედეგების შესაფასებლად.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გაკეთებული კორექტირებები და ელიმინირება (აღმოფხვრა), ასევე ამონაგების, ხარჯების, შემოსულობებისა და ზარალის მიკუთვნება სეგმენტებზე მხოლოდ მაშინ უნდა იყოს გათვალისწინებული სეგმენტის საანგარიშგებო მოგებაში ან ზარალში, თუ ისინი გათვალისწინებული იყო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებში.

ანალოგიურად, მოცემული სეგმენტის ინფორმაციაში მხოლოდ ის აქტივები და ვალდებულებები წარედგინება, რომლებიც გაითვალისწინა გადაწყვეტილებების მიმღებმა მთავარმა პირმა სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების მაჩვენებლებში. თუ სეგმენტის საანგარიშგებო მოგებაზე ან ზარალზე, აქტივებსა და ვალდებულებებზე თანხების მიკუთვნება ხდება, თანხების განაწილებისათვის უნდა გამოიყენებოდეს რაიმე დასაბუთებული საფუძველი. მაგრამ, თუ გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების

შეფასებისათვის ერთზე მეტი მაჩვენებელს იყენებს, მაშინ სეგმენტის ინფორმაციაში წარმოდგენილი უნდა იყოს ის მაჩვენებლები, რომლებიც ყველაზე მეტად შეესაბამება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი თანხების შესაფასებლად გამოყენებულ პრინციპებს. საანგარიშგებო სეგმენტის მუხლების ამგვარად შეფასებისას, არ იქნება საჭირო მათი კორექტირება ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის.

საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის შენიშვნებში უნდა განმარტოს სეგმენტის მოგების ან ზარალის, სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებები. როგორც მინიმუმი, საწარმომ უნდა აჩვენოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) საანგარიშგებო სეგმენტებს შორის შესრულებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი;

ბ) საანგარიშგებო სეგმენტების მოგება/ზარალისა და მოგების გადასახადის ხარჯამდე არსებული საწარმოს მოგება/ზარალის ან შემოსავლისა და შეწყვეტილი ოპერაციების შეფასებებში არსებული განსხვავებების ხასიათი;

გ) საანგარიშგებო სეგმენტების აქტივებისა და ვალდებულებების და საწარმოს აქტივების და ვალდებულებების შეფასებებში არსებული განსხვავებების ხასიათი (თუ ეს არ ჩანს შემაჯერებელი ცხრილიდან);

ე) საანგარიშგებო სეგმენტის მოგების ან ზარალის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მეთოდებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების დახასიათება და სეგმენტის მოგების ან ზარალის შეფასებაზე ამ ცვლილებების გავლენის აღწერა;

ვ) ასიმეტრიული განაწილებების დახასიათება და მათი გავლენა საანგარიშგებო სეგმენტებზე. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება ცვეთის ხარჯი რომელიმე სეგმენტს მიაკუთვნოს, მაგრამ შესაბამისი ცვეთადი აქტივები ამ სეგმენტს არ მიაკუთვნოს.

შემაჯერებელი მონაცემები

სტანდარტის მიხედვით სეგმენტების ინფორმაციაში ნაჩვენები თითოეული არსებითი მუხლისა და სეგმენტების მთლიანი თანხების ჯამი შეჯერებული უნდა იქნას საწარმოს მიერ ფასს-ის შესაბამისად აღიარებულ მთლიანი საწარმოო მონაცემებთან.

სეგმენტების ინფორმაციაში ნაჩვენები თითოეული არსებითი მუხლისა და სეგმენტების მთლიანი თანხების ჯამის, მთლიანი საწარმოო მონაცემებთან შეჯერების მიზნით, საწარმო ვალდებულია წარმოადგინოს შემაჯერებელი მონაცემები:

- ა) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ამონაგებისა - საწარმოს ამონაგებთან;
- ბ) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებისა - საწარმოს საგადასახადო ხარჯამდე (საგადასახადო შემოსავლამდე) და შეწყვეტილ ოპერაციებამდე არსებულ საწარმოს მოგებასთან ან ზარალთან. თუმცა, თუ საწარმო საანგარიშგებო სეგმენტებზე ისეთ მუხლებსაც ანაწილებს, როგორცაა, საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი), მაშინ საწარმოს შეუძლია აჩვენოს სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლების შეჯერება საწარმოს მოგების ან ზარალის იმ მაჩვენებლებთან, რომლებიც ამ მუხლების შემდეგ რჩება;
- გ) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი აქტივებისა - საწარმოს აქტივებთან;
- დ) საანგარიშგებო სეგმენტების ვალდებულებების მთლიანი თანხისა - საწარმოს ვალდებულებებთან, თუ სეგმენტის ვალდებულებები წარმოდგენილია.

ყველა შესაჯერებელი არსებითი მუხლი ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები და დახასიათებული. ურთიერთკავშირში მყოფი მუხლების განსხვავების მიზეზი შეიძლება იყოს განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება საოპერაციო სეგმენტისა და საწარმოს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. მაგალითად, მარაგების თვითღირებულების შეფასება ფიფო და საშუალო შეწონილი მეთოდით. სააღრიცხვო პოლიტიკაში არსებული განსხვავებით გამოწვეული თითოეული არსებითი კორექტირების თანხა, რომელიც საჭიროა საანგარიშგებო

სეგმენტის მოგების ან ზარალის შესაბამისობაში მოსაყვანად საწარმოს მოგებასთან ან ზარალთან, ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები და დახასიათებული.

ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება

თუ საწარმოს შიდა ორგანიზაციულ სტრუქტურის ცვლილება, იწვევს მისი საანგარიშგებო სეგმენტების შემადგენლობის ცვლილებას, მაშინ ხელახლა უნდა გადაანგარიშდეს წინა პერიოდების შესაბამისი ინფორმაცია, მათ შორის შუალედური პერიოდების ინფორმაციაც, თუ ეს ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება.

მაგრამ, თუ ამ ცვლილებების ასასახად გადაანგარიშებული არ არის წინა პერიოდების სეგმენტის ინფორმაცია, მათ შორის შუალედური პერიოდების ინფორმაცია, საწარმომ იმ წელს, როდესაც ცვლილებები განხორციელდა, მიმდინარე პერიოდის სეგმენტის ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს სეგმენტიზაციის ორივე საფუძვლით - ძველით და ახლით, თუ აუცილებელი ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება.

საანგარიშგებო სეგმენტების შემადგენლობის შეცვლის შემდეგ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს, გადაანგარიშებული აქვს თუ არა წინა პერიოდების მონაცემები სეგმენტის ინფორმაციის შესაბამისი მუხლებისათვის.

5. საწარმოს დონის ინფორმაცია

საწარმოს მასშტაბით ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების, გეოგრაფიული რეგიონებისა და ძირითადი მომხმარებლების შესახებ, ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს მიუხედავად იმისა სარგებლობს თუ არა გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი ამ ინფორმაციით. ეს მოთხოვნა ეხება ყველა საწარმოს, რომელიც მოცემულ სტანდარტს ექვემდებარება, მათ შორის იმ საწარმოებსაც, რომლებსაც ერთი საანგარიშგებო სეგმენტი აქვთ. ინფორმაცია საწარმოს მასშტაბით

მხოლოდ მაშინ უნდა იყოს წარდგენილი, თუ ეს ინფორმაცია მოცემული არ იყო საანგარიშგებო სეგმენტის ინფორმაციაში.

წარდგენილი თანხები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც გამოყენებული იყო საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ამ ინფორმაციით გამჟღავნებული ამონაგების სიდიდე უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მთლიანი ამონაგების სიდიდეს.

ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ

გარე მომხმარებლებიდან მიღებული ამონაგები საწარმომ უნდა აჩვენოს თითოეული სახეობის პროდუქტისა და მომსახურებისათვის, ან მსგავსი პროდუქტებისა და მომსახურების თითოეული ჯგუფისათვის, თუ აუცილებელი ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში განმარტებით შენიშვნებში თვითონ ეს ფაქტი უნდა განიმარტოს.

ზოგიერთ საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტებში წარდგენილი ამონაგები შეიძლება მიღებული იყოს ფართო სპექტრის არსებითად განსხვავებული პროდუქციისა და მომსახურებიდან, ან მისი ერთზე მეტი საანგარიშგებო სეგმენტი შეიძლება წარმოაჩენდეს არსებითად ერთსა და იმავე პროდუქციასა და მომსახურებას. ანალოგიურად, საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტები შეიძლება აქტივებს ფლობდეს სხვადასხვა გეოგრაფიულ რეგიონში და აჩვენებდეს სხვადასხვა გეოგრაფიული რეგიონის მომხმარებლებიდან მიღებულ ამონაგებს, ან შეიძლება ერთზე მეტი საანგარიშგებო სეგმენტი ეწეოდეს საქმიანობას ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში.

ანგარიშგებაში ნაჩვენები ამონაგების თანხები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად იყო გამოყენებული.

ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ

საწარმოს დონის განმარტებითი შენიშვნები, საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის მიუხედავად, ითვალისწინებს ინფორმაციას საწარმოს გეოგრაფიული რეგიონებისა და მთავარი მომხმარებლების შესახებ.

ფასს-ი მოითხოვს გარე მომხმარებლებიდან მიღებული მთლიანი ამონაგების შესახებ ინფორმაციას რომელიც მიკუთვნებული იყო:

- იმ ქვეყანაზე, სადაც რეგისტრირებულია საწარმო, და
- ყველა საზღვარგარეთის ქვეყანაზე.

რეგიონების მიხედვით უნდა იქნეს წარდგენილი ინფორმაცია გრძელვადიანი აქტივების შესახებაც, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აქტივებისა და სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი უფლებებისა.

მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება აგრეგირებული თანხით იქნეს წარდგენილი საზღვარგარეთის ყველა ქვეყანაზე, მაგრამ თუ რომელიმე ინდივიდუალურ საზღვარგარეთის ქვეყანაში განთავსებული აქტივები არსებითია, ეს აქტივები ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები.

ამონაგებისა და აქტივების შესახებ ინფორმაციის განმუდგენება, გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით, ანალიტიკოსებს საშუალებას აძლევს დაადგინონ ეკონომიკური პირობების უარყოფითი ცვლილებებით გამოწვეული რისკების კონცენტრაცია და დადებითი ეკონომიკური ცვლილებებით გამოწვეული ზრდის პერსპექტივა.

ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ

საწარმომ იმის შესახებაც უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, თუ რამდენად ეყრდნობა მთავარ მომხმარებლებს, ვინაიდან იგი გვიჩვენებს მნიშვნელოვანი რისკის ადგილმდებარეობას. თუ ერთი გარე მომხმარებლიდან მიღებული ამონაგები საწარმოს ამონაგების 10 %-ს ან მეტს შეადგენს, მაშინ საწარმომ უნდა განმარტოს თავად ეს ფაქტი,

ასევე აჩვენოს თითოეული ამგვარი მომხმარებლიდან მიღებული ამონაგების მთლიანი თანხა და დაასახელოს სეგმენტი ან სეგმენტები, რომლებიც ამ ამონაგებს აჩვენებენ ანგარიშგებაში. საწარმოს არ სჭირდება ისეთი მთავარი მომხმარებლის დასახელება ან ამონაგების თანხის გაშუქება, რომელსაც თითოეული სეგმენტი ანგარიშგებაში წარადგენს ამ მომხმარებლიდან. წინამდებარე ფასს-ის მიზნებისათვის, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ ერთ მომხმარებლად უნდა მიიჩნიოს საწარმოთა ჯგუფი, თუ იცის, რომ ის საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება, ასევე ერთ მომხმარებლად უნდა მიიჩნიოს მთავრობა (ეროვნული, შტატის, პროვინციის, ტერიტორიის, ადგილობრივი ან უცხოური) და ის საწარმოები,

წინამდებარე მაგალითში განხილულია ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტის“ მითითებები დანერგვაზე.

მაგალითების საილუსტრაციო ფორმატები არ არის სავალდებულო ხასიათის. სტანდარტი აღიარებს ისეთ ფორმატს, რომელიც ყველაზე გასაგები ხერხით გადმოსცემს კონკრეტულ მდგომარეობასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას. შემდეგი ილუსტრაციები განკუთვნილია ერთი ჰიპოთეზური საწარმოსათვის, რომელიც მოიხსენიება როგორც მრავალდარგობრივი კომპანია.

აღწერილობითი ინფორმაცია საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების შესახებ

პროდუქციისა და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს (ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტი 22(ბ)).

#	საანგარიშგებო სეგმენტი	პროდუქციისა და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს
---	------------------------	--

1.	ავტომობილის ნაწილები	აწარმოებს მანქანის ნაწილებს საცალო ვაჭრობის საწარმოებზე გასაყიდად
2.	თბომავლები	აწარმოებს პატარა თბომავლებს ოფშორული ნავთობის მრეწველობისა და მსგავსი ბიზნესისათვის
3.	პროგრამული უზრუნველყოფა	აწარმოებს პროგრამულ უზრუნველყოფას კომპიუტერის მწარმოებელ საწარმოებსა და საცალო ვაჭრობის საწარმოებზე გასაყიდად.
4.	ელექტრონიკა	აწარმოებს ინტეგრირებულ ელექტროსქემებს და მსგავს პროდუქციას კომპიუტერის მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად
5.	ფინანსები	საფინანსო სეგმენტი პასუხისმგებელია კომპანიის ფინანსურ ოპერაციებზე, მათ შორის მომხმარებელთა მიერ სხვა სეგმენტების პროდუქციის შესყიდვების დაფინანსებასა და შენობების იჯარით გაცემის ოპერაციებზე.

საოპერაციო სეგმენტის მოგებისა და ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პ. 27)

საოპერაციო სეგმენტების სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება საწარმოსას. გარდა იმისა, რომ თითოეული საოპერაციო სეგმენტის საპენსიო ხარჯების აღიარება და შეფასება ხდება საპენსიო პროგრამებში გადახდილი ფულადი სახსრების საფუძველზე. მრავალდარგობრივი კომპანია შედეგს აფასებს ოპერაციებიდან მიღებული, დაბეგვრამდელი მოგების ან ზარალის საფუძველზე, ერთჯერადი შემოსულობისა და ზარალის და ასევე საკურსო სხვაობით გამოწვეული შემოსულობებისა და ზარალის გაუთვალისწინებლად.

მრავალდარგობრივი კომპანია სეგმენტთაშორის გაყიდვებსა და ტრანსფერებს ისე აღრიცხავს, თითქოს გაყიდვა ან გადაცემა მესამე მხარეზე განხორციელებულიყოს, ე.ი. მიმდინარე საბაზრო ფასებით.

ფაქტორები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრად ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტი 22 (ა)).

მრავალდარგობრივი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტებს წარმოადგენს:

- სტრატეგიული ბიზნესერთეულები, რომლებიც სხვადასხვა სახის პროდუქციასა და მომსახურებას სთავაზობენ მომხმარებლებს;
- მათი მართვა ცალ-ცალკე ხორციელდება, რადგან თითოეული ბიზნესი განსხვავებულ ტექნოლოგიასა და სამარკეტინგო სტრატეგიას საჭიროებს;
- საწარმოების უმეტესობას შეეძინა იქნა როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შეეძინა დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

ინფორმაცია საანგარიშგებო სეგმენტის მოგებისა და ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ(ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტები 23 და 24)

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია სარეკომენდაციო ფორმატი, რომელიც განკუთვნილია ინფორმაციის წარმოსადგენად საანგარიშგებო სეგმენტების:

- მოგებისა და ზარალის,
- აქტივებისა და
- ვალდებულებების შესახებ.

იმავე ტიპის ინფორმაცია მოითხოვება თითოეულ წელზე, რომლისთვისაც ხდება სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენა. მრავალდარგობრივი კომპანია საანგარიშგებო სეგმენტებს არ მიაკუთვნებს:

- საგადასახადო ხარჯებს (საგადასახადო შემოსავლებს), ან
- ერთჯერად შემოსულობებსა და ზარალს.

გარდა ამისა, ყველა საანგარიშგებო სეგმენტს არ გააჩნია მოგებაში ან ზარალში არსებითი არაფულადი მუხლები, ცვეთისა და ამორტიზაციის გარდა. იგულისხმება, რომ ამ ილუსტრაციაში მოცემული თანხები (რომელიც გამოსახულია ფულადი ერთეულებით (ფე)) ის თანხებია, რომელიც ასახულია საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ გამოყენებულ ანგარიშში.

(ფე)

დასახელება	ავტომობილის ნაწილები	თბომაკლები	პროგრამული უზრუნველყოფა	ელექტრონიკა	ფინანსები	ყველა დანახედი	სულ
ამონაგები გარე მომხმარებლიდან	3,000	5,000	9,500	12,000	5,000	1,000	35,500
სეგმენტთაშორისო ამონაგები	-	-	3,000	1,500	-	-	4,500
საპროცენტო ამონაგები	450	800	1,000	1,500	-	-	3,750
საპროცენტო ხარჯი	350	600	700	1,100	-	-	2,750
წმინდა საპროცენტო ამონაგები	-	-	-	-	1,000	-	1,000
ცვეთა და ამორტიზაცია	200	100	50	1,500	1,100	-	2,950
სეგმენტის მოგება	200	70	900	2,300	500	100	4,070
სხვა არსებითი არაფულადი მუხლები:							
აქტივების გაუფასურება	-	200	-	-	-	-	200
საანგარიშგებო სეგმენტის აქტივები	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
დანახარჯები საანგარიშგებო სეგმენტის გრძელვადიან აქტივებზე	300	700	500	800	600	-	2,900
საანგარიშგებო სეგმენტის ვალდებულებები	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	-	43,850

ა. რაოდენობრივ ზღვრებს ქვემოთ მყოფი სეგმენტებიდან მიღებული მოგება მისაკუთვნიებულია მრავალდარგობრივი კომპანიის ოთხ საოპერაციო სეგმენტზე. ეს სეგმენტები მოიცავს შენობების იჯარით გაცემის მცირე ბიზნესს, ელექტრონული მოწყობილობების დაგირავების ბიზნესს, პროგრამული უზრუნველყოფის კონსულტაციების პრაქტიკას და საწყობის გრძელვადიანი იჯარით გაცემის ოპერაციას. ამ

სეგმენტებიდან არც ერთს არასდროს არ დაუკმაყოფილებია საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრად დადგენილი რაოდენობრივი ზღვრების კრიტერიუმები.

ბ. ფინანსური სეგმენტი ამონაგების უდიდეს ნაწილს პროცენტებიდან იღებს. ამ სეგმენტის მართვის დროს ხელმძღვანებლობა, ძირითადად, ეყრდნობა წმინდა საპროცენტო ამონაგებს და არ იყენებს საერთო ამონაგებსა და ხარჯებს. ამგვარად, ფასს 8 -ის, 23-ე პუნქტის შესაბამისად, მხოლოდ წმინდა თანხებია წარმოდგენილი.

საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება

შემდეგ მაგალითში ილუსტრირებულია საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება საწარმოს შესაბამის თანხებთან ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტები 28(ა)-(დ)).

შეჯერება ასევე მოითხოვება სეგმენტის შესახებ წარმოდგენილი ყველა სხვა არსებითი მუხლისათვის. იგულისხმება, რომ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს შეწყვეტილ ოპერაციებს. როგორც სტანდარტშია აღნიშნული, საწარმო თავისი საანგარიშგებო სეგმენტის საპენსიო ხარჯს აღიარებს და აფასებს საპენსიო პროგრამაში ფულის გადახდის საფუძველზე და კონკრეტულ მუხლებს არ მიაკუთვნებს საანგარიშგებო სეგმენტებს.

ამონაგები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ამონაგები (3,000 + 5,000 + 9,500 + 12,000 + 5,000 + 4,500)	39,000
სხვა ამონაგები	1,000
სეგმენტთაშორისი ამონაგების ელიმინირება (3,000+1,500)	(4,500)
საწარმოს ამონაგები	35,500

მოგება ან ზარალი	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი მოგება ან ზარალი (4,070 – 100)	3,970
სხვა მოგება ან ზარალი	100
სეგმენტთაშორისი მოგების ელიმინირება	(500)

მიკუთვნიებული თანხები:	
●სასამართლოს გადაწყვეტილებით მიღებული სახსრები	500
●სხვა საერთო ხარჯები	(750)
საპენსიო ხარჯების კორექტირება კონსოლიდაციის დროს	(250)
შემოსავალი მოგების გადასახადის ხარჯის დარიცხვამდე	3,070

აქტივები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი აქტივები	79, 000
სხვა აქტივები	2,000
მთავარი კორპორაციული გამგეობის დებიტორული დავალიანების ელიმინირება	(1,000)
სხვა მიუკუთვნიებული თანხები	1,500
საწარმოს აქტივები	81,500

ვალდებულებები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ვალდებულებები	43,850
მიუკუთვნიებული დადგენილ გადასახდელებზე დაფუძნებული საპენსიო ვალდებულებები	25,000
საწარმოს ვალდებულებები	68,850

(ფე)

სხვა არსებითი მუხლები	საანგარიშგებო სეგმენტის ჯამური შედეგები	კორექტირებები	საწარმოს ჯამური შედეგები
საპროცენტო ამონაგები	3,750	75	3,825
საპროცენტო ხარჯი	2,750	(50)	2,700

წმინდა საპროცენტო ამონაგები (მხოლოდ საფინანსო სეგმენტის)	1,000	-	1,000
აქტივებზე გაწეული დანახარჯები	2,900	1,000	3,900
ცვეთა და ამორტიზაცია	2,950	-	2,950
აქტივების გაუფასურება	200	-	200

აქტივებზე გაწეული დანახარჯების შემაჯერებელი მუხლი არის მთავარი კორპორაციული გამგეობის შენობაზე დახარჯული თანხა, რომელიც ჩართული არ არის სეგმენტის ინფორმაციაში. არც ერთი სხვა კორექტივა არ არის არსებითი.

გეოგრაფიული ინფორმაცია

შემდეგი მაგალითი წარმოადგენს სტანდარტის 33-ე პუნქტით მოთხოვნილი გეოგრაფიული ინფორმაციის ილუსტრაციას (ვინაიდან მრავალდარგობრივი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტები დაფუნდებულია პროდუქციისა და მომსახურების სახეობებს შორის განსხვავებებზე), პროდუქციისა და მომსახურების ამონაგების შესახებ სხვა დამატებითი განმარტებები არ მოითხოვება (ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“ პუნქტი 32).

გეოგრაფიული ინფორმაცია	ამონაგები	გრძელვადიანი აქტივები
აშშ	19,000	11,000
კანადა	4,200	-
ჩინეთი	3,400	6,500
იაპონია	2,900	3,500
სხვა ქვეყნები	6,000	3,000
სულ	35,500	24,000

მონაგები ქვეყნებზე მიკუთვნებულია მომხმარებლის ადგილმდებარეობის საფუძველზე.

ინფორმაცია მთავარ მომხმარებელზე

შემდეგ მაგალითზე ილუსტრირებულია სტანდარტის 34-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ. არ მოითხოვება ინფორმაცია არც მომხმარებლის ვინაობისა და არც თითოეული საოპერაციო სეგმენტის ამონაგების შესახებ.

მრავალდარგობრივი კომპანიის პროგრამული უზრუნველყოფისა და ელექტრონიკის სეგმენტების ერთი მომხმარებლისგან მიღებული ამონაგები შეადგენს დაახლოებით კომპანიის მთლიანი ამონაგების 5,000 ფე-ს.

ნაწილი II. სავარჯიშოები

თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შემმუშავებელი ორგანოები

ქეისი 1. ფასს ფონდის მიზანი

იმსჯელეთ ფასს ფონდის მიზნებზე

პასუხი:

ფასს ფონდის მიზანია:

- შექმნას მსოფლიო მასშტაბის, მაღალი ხარისხის, გასაგები და პრაქტიკულად განხორციელებადი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ერთი კომპლექტი;

- შექმნას ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი მაღალი ხარისხის, გამჭვირვალე და შესადარისი ინფორმაცია, მსოფლიო კაპიტალის ბაზრების მონაწილეთა და სხვა მომხმარებლების დასახმარებლად, რომლებიც ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს იღებენ;

- ხელი შეუწყოს ამ სტანდარტების დანერგვას და გამოყენებას;

- იმუშაოს ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული და საერთაშორისო სტანდარტების კონვერგენციის (ერთმანეთთან დაახლოვების) მისაღწევად

ქეისი 2. ფასს-ების შექმნის საფუძველები

ახსენით რა არის ფასს-ის შექმნის საფუძველი

პასუხი:

ფასს-ების შექმნას საფუძვლად უდევს ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. ეს დოკუმენტი არის იმ პრინციპების, დაშვებების, წესების და მიდგომების ერთობლიობა, რომლითაც მზადდება ყველა ფასს. ეს საბაზო პრინციპები

უზრუნველყოფენ ფასს-ის ფონდის მიზნების მიღწევას - გლობალური, მაღალხარისხიანი და პრაქტიკულად განხორციელებადი სტანდარტების შექმნას. ზუსტად ეს ერთიანი მიდგომები უზრუნველყოფს ფასს-ების ჰარმონიზაციას, ერთიანი წესების დაცვა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დრის და მაღალი ხარისხის გამჭვირვალე და სამართლიანი ინფორმაციი წარდგენას.

ქეისი 3. ფასს-ების მნიშვნელობა

იმსჯელებით რა სარგებლობას მოუტანს არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს ფასს-ების ჰარმონიზაცია.

პასუხი:

არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს საინვესტიციო გადაწყვეტილებების მისაღებად სჭირდებათ ერთი ქვეყნის ან სხვადასხვა ქვეყნების კომპანიების ფინანსური ანგარიშგების გაანალიზება და ერთმანეთთან შედარება. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სხვადასხვა წესებით და დაშვებებით, ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი პრაქტიკულად კარგავს აზრს, რადგან ინფორმაცია არ არის შესადარისი, ხოლო შესადარისობის მისაღწევად საჭიროა დამატებით შრომითი და მატერიალური დანახარჯების გაწევა. ასეთ პირობებში გაკეთებული დასკვნები შეიძლება არც თუ ისეთი საიმედო აღმოჩნდეს, რაც თავის მხრივ იქონიებს სათანადო გავლენას საინვესტიციო გადაწყვეტილებებზე. ამდენად, ძალზედ მნიშვნელოვანია, რომ ინვესტორების არეალში მოქცეულ კომპანიებში აღრიცხვა-ანგარიშგება იწარმოებდეს ერთიანი წესებით და მიდგომებით.

ქეისი 4. ფასს-ების მნიშვნელობა

იმსჯელებით ფასს სტანდარტების მნიშვნელობის შესახებ.

პასუხი:

სტანდარტები:

- ამაღლებენ **გამჭვირვალობას** ფინანსური ინფორმაციის ხარისხის ამაღლებით და საერთაშორისო შესადარისობით, რაც ინვესტორებს და ბაზრის სხვა მონაწილეებს აძლევს ეკონომიკურად დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების საშუალებას;
- აძლიერებენ **საზოგადოებრივ ანგარიშვალდებულებას** ინფორმაციული ასიმეტრიის შემცირებით ინვესტორებსა და იმ ადამიანებს შორის, რომლებსაც მართვაში აქვთ ინვესტორების ფულადი სახსრები. სტანდარტები უზრუნველყოფენ ინვესტორებს ინფორმაციით, რომლითაც მართავენ ანგარიშვალდებულ მენეჯერებს. ფასს სტანდარტები არის გლობალურად შესადარებელი ფინანსური ინფორმაციის მნიშვნელოვანი წყარო მარეგულირებელი ორგანოებისათვის მთელ მსოფლიოში;
- ხელს უწყობს **ეკონომიკურ ეფექტიანობას**, ეხმარება ინვესტორებს საინვესტიციო შესაძლებლობებისა და რისკების განსაზღვრაში, რითაც აუმჯობესებენ კაპიტალის განაწილების პროცესს. ფინანსური ინფორმაციის ერთიანი, საიმედო სტანდარტების გამოყენება ამცირებს კაპიტალის მოზიდვის ხარჯებს და ამცირებს დანახარჯებს საერთაშორისო ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ქეისი 5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IASB)

ახსენით რა ევალება ფასს საბჭოს:

პასუხი:

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ევალება:

1. სტანდარტების შექმნა და გამოქვეყნება, რაც ითვალისწინებს:

- განსახილველი პროექტის მომზადება და გამოქვეყნება სადისკუსიო პროექტის სახით და მისი შედეგების განხილვა;
- გამართოს კონსულტაციები ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან, მრჩეველთა საბჭოსთან და საჯარო კონსულტაციები გამართოს ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ;
- დასკვნის საფუძველი გამოსცეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან და განსახილველ პროექტებთან ერთად;

2. ხელი შეუწყოს სტანდარტების დანერგვასა და გამოყენებას;
3. იმუშაოს ეროვნული და საერთაშორისო სტანდარტების დაახლოების საკითხებზე.

ქეისი 6. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები

ახსენით რა შედის ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეთა პასუხისმგებლობაში.

პასუხი:

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ზედამხედველობას უწევენ ფასს-ის ფონდისა და ბასს-ის საბჭოს (ბასსს) საქმიანობას. ამდენად, ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების პასუხისმგებლობაში შედის:

- ბასს-ების საბჭოს, ფასს-ის მრჩეველთა საბჭოს და ფასს-ების ინტერპრეტაციების კომიტეტის წევრების დანიშვნა;
- ბასს-ის საბჭოს საქმიანობის ეფექტიანობის კონტროლი და მონიტორინგი, ასევე მისი სამოქმედო და საკონსულტაციოს პროცედურების დაცვა;
- სათანადო ფინანსური ღონისძიებების განსაზღვრა და გატარება;
- ფასს-ის ფონდის ბიუჯეტის დამკვიცება და პასუხისმგებლობა წესდებაში ცვლილებების შეტანაზე;
- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს დამყარებული აქვთ საზოგადოებრივი ანგარიშვალდებულების კავშირი მონიტორინგის საბჭოსთან, რომელიც შედგება საჯარო კაპიტალის ბაზრების უფლებამოსილი ორგანოებისგან.
- განიხილონ ის სტრატეგიული საკითხები, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებზე;
- განსაზღვრონ და შეცვალონ ბასსს-ს, ფასს ინტერპრეტაციების კომიტეტისა და სტანდარტების მრჩეველთა საბჭოს სამოქმედო პროცედურები;
- ჩაატარონ ფასს ფონდის წესდების განხილვები ხუთ წელიწადში ერთხელ.

ქეისი 7. მონიტორინგის საბჭო

ახსენით მონიტორინგის საბჭოს პასუხისმგებლობა.

პასუხი:

მონიტორინგის საბჭო არის ოფიციალური დამაკავშირებელი რგოლი, რომლის მიერ ხორციელდება დაინტერესებული ორგანოებისა და პიროვნებების მონაწილეობა ფასს-თან დაკავშირებულ საკითხებში. მონიტორინგის საბჭო თავად შეიმუშავებს თავის წესდებას.

მონიტორინგის საბჭოს პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება:

- მონაწილეობის მიღება ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების დანიშვნის პროცესში და მათი დამტკიცება;
- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან შეთანხმებით შეარჩიოს ახალი წევრის კანდიდატები. ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურეებმა მონიტორინგის საბჭოს ყოველწლიურად უნდა წარუდგინოს ანგარიში;
- შეკრიბოს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ან მათი ქვეჯგუფი წელიწადში ერთხელ მაინც. ამ შეხვედრებზე შეიძლება განხილულ იქნეს ნებისნირი საკითხი რაც წარედგინება ბასსს-ს და ფასს-ების ფონდს;

ქეისი 8. ფასს-ების შემუშავების ეტაპები

ჩამოაყალიბეთ ფასს-ების შემუშავების ეტაპები.

პასუხი:

ფასს-ების შემუშავების ეტაპებია:

- კონსულტაციების შემდეგ კვლევითი პროექტის განსაზღვრა და დაგეგმვა;
- კვლევითი პროექტის შემუშავება და გამოქვეყნება საჯარო განხილვის მიზნით - ეს არის სტანდარტის საპროექტო ვერსია ე.წ. **Discussion Paper** (განხილვის დოკუმენტის);
- კვლევის დისკუსიის შედეგების განხილვის შემდეგ ე.წ. **Exposure Draft** (ექსპოზიციის პროექტის) გამოქვეყნება;
- სტანდარტის დამტკიცება და საბოლოო ვერსიის გამოქვეყნება;

- პროექტის ირგვლივ მიღებული შენიშვნების განხილვის შემდეგ საბჭო ამტკიცებს და აქვეყნებს ფასს-ის საბოლოო ტექსტს;
- სტანდარტის გამოქვეყნების შემდგომი პროცედურები - დანერგვის მხარდაჭერა.

თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები

ქეისი 1. აქტივის კონტროლი

ავეჯის მწარმოებელმა კომპანიამ ბანკთან დადო სასესხო ხელშეკრულება შემდეგი პირობებით:

- ბანკს მიჰყიდა ძვირფასი ჯიშის ხის მორები;
- ხის მორები ტექნოლოგიურად არ არის მზად წარმოებისათვის, მათ გაშრობისათვის ესაჭიროებათ 3 წელი ტემპერატურის, ტენიანობის და შენახვის სხვა შესაბამისი პირობების დაცვით;
- კომპანიას უფლება აქვს 3 წლის შემდეგ გამოისყიდოს ხე;
- გამოსყიდვის ფასია დღევანდელ ფასს პლიუს მისი 30%;
- მოსალოდნელია, რომ 3 წლის შემდეგ ხის საბაზრო ფასი მნიშვნელოვნად მაღალი იქნება;
- ბანკს უფლება აქვს მოითხოვოს ხის გამოსყიდვა.

იმსჯელეთ ვის ეკუთვნის აქტივი.

პასუხი:

აქტივი ეკუთვნის იმას, ვინც მას აკონტროლებს. კონტროლის კრიტერიუმებია: ეკონომიკური სარგებლის მიღება, სხვებისთვის ამ სარგებლის შეზღუდვა, ფლობის რისკი, ე.ი. არ არის აუცილებელი თავად აქტივის ფლობა. მოცემულ შემთხვევაში იურიდიულად აქტივი ბანკის მფლობელობაშია. მაგრამ კონტროლის უფლება იმას ეკუთვნის, ვინც ღებულობს ეკონომიკურ სარგებელს, რომელიც აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მიიღება. აქტივის იურიდიულ მფლობელს, ბანკს არ შეუძლია აქტივის არც გამოყენება და არც გაყიდვა, ვინაიდან ხელშეკრულებით კომპანიას აქვს ხის გამოსყიდვის უფლება. კომპანია აუცილებლად გამოიყენებს ამ უფლებას, გამოისყიდის ხის მორებს, ვინაიდან შესაძლებელია მათი გაყიდვა მაღალ ფასად.

ამდენად, იმის მიუხედავად, რომ აქტივი იურიდიულად ეკუთვნის ბანკს, ეკონომიკურ სარგებელს კომპანია მიიღებს.

თუ ხელშეკრულების ვადის დასრულებისას აღმოჩნდა, რომ ხის მორების ფასის ზრდა არ გამართლდა და კომპანია არ აპირებს მათ გამოსყიდვას, ასეთ შემთხვევაში, ბანკი გამოიყენებს თავის უფლებას და მოსთხოვს კომპანიას გამოსყიდოს მორები. ამდენად, ფლობის რისკი ისევ კომპანიაზეა და შესაბამისად, აქტივის მფლობელი არის კომპანია. ამდენად, მთავარია დადგინდეს არა ის, თუ იურიდიულად ვინ ფლობს **საკუთრების უფლებას** აქტივზე, არამედ ვინ **აკონტროლებს** აქტივს. კონტროლი არის განმსაზღვრელი ამ ოპერაციის ასახვის დროს, რადგან კმაყოფილება აქტივის აღიარების კრიტერიუმები:

- არის ეკონომიკური რესურსი;
- წარსული მოვლენის შედეგია;
- აქვს კონტროლის უფლება.

ვინაიდან აქტივს აკონტროლებს კომპანია, ურთიერთობა ბანკთან აღიარდება არა აქტივის გაყიდვად, არამედ სასესხო ვალდებულებად.

ქეისი 2. ჩასატარებელი აუდიტი

კომპანია ოპერირებს ქვეყანაში, სადაც ანალოგიური ზომის კომპანიებისათვის კანონით სავალდებულოა აუდიტის ჩატარება.

იმსჯელეთ რამდენად აკმაყოფილებს ჩასატარებელი აუდიტი ვალდებულების აღიარების კრიტერიუმებს?

პასუხი:

ვალდებულების აღიარების კრიტერიუმია: მიმდინარე მოვალეობის არსებობა; წარმოქმნა წარსული მოვლენების შედეგად; ითვალისწინებს ეკონომიკური რესურსების გადაცემას.

ჩასატარებელი აუდიტი:

- **არსებობს წარსული მოვლენის შედეგი:** წარსულ მოვლენებს უკვე აქვთ ადგილი, ეს არის არსებული კანონი სავალდებულო წლიური აუდიტის შესახებ, საანგარიშგებო წლის დასრულება და კომპანიის ფუნქციონირებადობა.
- **მიმდინარე მოვალეობის არსებობა:** წარსული მოვლენების შედეგად წარმოიქმნება მიმდინარე მოვალეობა, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელია - კანონის შესაბამისად არსებობს აუდიტის ჩატარების მიმდინარე ვალდებულება.
- **ეკონომიკური რესურსების გადაცემა:** აუდიტორული მომსახურება ფასიანია და მისი შესრულება გამოიწვევს ეკონომიკური რესურსების გადაცემას.

ქეისი 3. პრივილეგირებული აქციები

არადაბრუნებად პრივილეგირებულ აქციებზე ხორციელდება ფიქსირებული დივიდენდის გადახდა. ამ ტიპის აქციების მფლობელებს არ გააჩნიათ ხმის მიცემისა და კომპანიის მართვასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებში მონაწილეობის მიღების უფლება, თუკი მათი გამოშვებისას სხვაგვარად არ განისაზღვრა. პირიქით, დაბრუნებადი პრივილეგირებული აქციების მფლობელებს აქვთ ხმის უფლება, მაგრამ არ აქვთ დივიდენდების მიღების გარანტია და არც არის წინასწარ ცნობილი მათი სიდიდე.

იმსჯელეთ ფინანსური ანგარიშგების რომელ ელემენტს მიეკუთვნება პრივილეგირებული აქციები?

პასუხი:

დაბრუნებადი პრივილეგირებული აქციები არ იძლევა ხმის უფლებას, მაგრამ იძლევა დივიდენდების ფიქსირებული ოდენობით მიღების უფლებას. ამით ისინი განსხვავდებიან დაბრუნებადი პრივილეგირებული აქციებისაგან, რომელიც იძლევა საერთო კრებაზე ხმის მიცემის უფლებას, მაგრამ დივიდენდების მიღებაზე არანაირ უფლებას.

რივილეგირებული აქციები არის კაპიტალი? კაპიტალი განიმარტება როგორც საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულებების გამოკლების შემდეგ.

პრივილეგირებული აქციების მახასიათებლები აკმაყოფილებს ვალდებულებების კრიტერიუმებს:

- აქციები გამოშვებულია და გამოსყიდულია - წარსული მოვლენის შედეგი;
- მიმდინარე მოვალეობის შესრულება - დივიდენდების გადახდის ვალდებულება;
- დივიდენდების გადახდა - ეკონომიკური რესურსების გადინება.

ეს არის კლასიკური, წმინდა სახით პრივილეგირებული აქციები, მაგრამ შესაძლებელია მათი ემისია განსხვავებული პირობებით (ხმის უფლებით, დივიდენდებზე უარის თქმის უფლებით და სხვა), რის შედეგად ის შეიძლება აკმაყოფილებდეს კაპიტალის განმარტებას.

ქეისი 4. აქტივების აფასების ნამეტი

კომპანიის შენობების რეალური ღირებულება 200 ათასი ლარით აღემატება მათ საბალანსო ღირებულებას. კომპანიის მენეჯმენტმა გადაწყვიტა შენობების აფასება.

იმსჯელეთ რად აღიარდება შენობის აფასებით მიღებული ნამეტი?

პასუხი:

აქტივების აფასებით გაიზარდება კომპანიის კაპიტალი. მაგრამ, იმისათვის რომ აფასების ნამეტი (200 ათასი ლარი) აღიარდეს შემოსავლად, უნდა დაკმაყოფილდეს მისი აღიარების კრიტერიუმები:

- აფასებით შენობის ღირებულების გაიზარდა - აქტივების ზრდა ან ვალდებულების შემცირება;
- აქტივის ღირებულების ზრდა - იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას;

- შენობის ღირებულების ზრდა არ მოხდა მფლობელთა შენატანებით - დაკავშირებული არაა მფლობელთა მიერ საკუთარ კაპიტალში დამატებით შენატანებთან.

ამდენად, შენობის აფასება არის შემოსულობა.

ქეისი 5. არსებითობა

წლის ბოლოს დადგინდა, რომ წინა წელს შეძენილ დანადგარს არასწორად ერიცხებოდა ცვეთა. ცვეთის თანხა უნდა იყოს 25,000 ფე-ით მეტი. კომპანიის მენეჯერები მსჯელობენ რამდენად არსებითია დაშვებული შეცდომა და მოუწევთ თუ არა მათ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება. კომპანია ინფორმაციის არსებითობის რაოდენობრივ ზღვარს სააღრიცხვო პოლიტიკით ადგენს საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებული მაჩვენებლებით: წმინდა მოგების 5%-ის ან მთლიანი აქტივების 0,1%-ის ოდენობით.

კომპანიის საშუალო წმინდა მოგება შეადგენს 140,000 ფე, ხოლო ყველა აქტივების საშუალო ღირებულება - 200,000,000 ფე.

იმსჯელეთ არის თუ არა დაშვებული შეცდომა არსებითი და საჭიროა თუ არა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება.

პასუხი:

არსებითობის ზღვარი:

წმინდა მოგების მიხედვით: $140,000 \text{ ფე} * 5 \% = 7,000 \text{ ფე}$

მთლიანი აქტივების მიხედვით: $200,000,000 \text{ ფე} * 0,1\% = 200,000 \text{ ფე}$

შეცდომა არსებითია, ვინაიდან 25,000 ფე აღემატება არსებითობის ზღვარს წმინდა მოგების მაჩვენებლის მიხედვით, იმის მიუხედავად, რომ უფრო დაბალია არსებითობის ზღვარზე მთლიანი აქტივების მიხედვით.

დაშვებულმა შეცდომამ გავლენა მოახდინა ანგარიშგების ხარისხზე და შესაბამისად, წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ექვემდებარება კორექტირებას.

ქეისი 6. არსებითობა

რესტორნების ქსელში აღმოჩენილია ფულის და პროდუქტების დანაკლისი 10,000 ფე. დადგინდა, რომ ეს არის წინა წელს წარმოქმნილი დანაკლისი. მენეჯერები მსჯელობენ რამდენად არსებითია დაშვებული შეცდომა და საჭირო იქნება თუა არა წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება. კომპანია ინფორმაციის არსებითობის ზღვარის დასადგენად სააღრიცხვო პოლიტიკით იყენებს საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულ მაჩვენებლებს: წმინდა მოგების 5% ან მთლიანი აქტივების 0,1%.

კომპანიის საშუალო წმინდა მოგება შეადგენს 300,000 ფე, ხოლო ყველა აქტივების საშუალო ღირებულება - 150,000,000 ფე.

იმსჯელეთ არის თუ არა აღმოჩენილი დანაკლისი არსებითი და საჭიროა თუ არა წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება.

პასუხი:

არსებითობის ზღვარი:

წმინდა მოგების მიხედვით: $300,000 \text{ ფე} * 5 \% = 15,000 \text{ ფე}$

მთლიანი აქტივების მიხედვით: $150,000,000 \text{ ფე} * 0,1\% = 150,000 \text{ ფე}$

დანაკლისი არ არის არსებითი, ვინაიდან 10,000 ფე ნაკლებია არსებითობის ზღვარზე წმინდა მოგების მაჩვენებლის მიხედვით, ანალოგიურად, დაბალია არსებითობის ზღვარზე მთლიანი აქტივების მიხედვით.

დაშვებულმა შეცდომამ გავლენა არ მოახდინა ანგარიშგების ხარისხზე და შესაბამისად, შესაძლებელია კორექტირება გაკეთდეს მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ქეისი 7. წინდახედულება

სავაჭრო კომპანიამ კლიენტისაგან მიიღო თანხა მისთვის საქონლის გარკვეული რაოდენობის გადადების შესახებ. კლიენტს უფლება აქვს 3 დღის ვადაში შეწყვიტოს ხელშეკრულება და დაიბრუნოს თანხა. კომპანია საქონელს ყიდის 7 დღეში დაბრუნების პირობით.

იმსჯელეთ რად უნდა აღიაროს კომპანიამ კლიენტისაგან მიღებული თანხა.

პასუხი:

კომპანიამ არ უნდა აღიაროს ამონაგები, ვინაიდან საქონელის ფლობის რისკი და კონტროლი ეკუთვნის კომპანიას, ხოლო საქონლის შენახვისათვის მიღებული თანხა შესაძლებელია 3 დღეში გახდეს დასაბრუნებელი. ამდენად, შემოსული თანხა უნდა აღიარდეს მიღებულ ავანსად.

კომპანიის პოლიტიკა 7 დღეში საქონლის დაბრუნებაზე არის კონსტრუქციული ვალდებულება და თუ მისი შესრულება იწვევს გარკვეულ დანაკარგებს, მაშინ შესაძლებელია საჭირო გახდეს ანარიცხების შექმნა ბასს 37-ის შესაბამისად.

ქეისი 8. ინფორმაციის საპროგნოზო და დამადასტურებელი მნიშვნელობა

იმსჯელეთ როდის აქვს ინფორმაციას საპროგნოზო და დამადასტურებელი მნიშვნელობა.

ინფორმაცია შესაბამისია როდესაც მას აქვს საპროგნოზო ან დამადასტურებელი მნიშვნელობა (თვისებები). მას აქვს საპროგნოზო მნიშვნელობა, თუ ის მომხმარებლებს ეხმარება წარსული, ახლანდელი ან მომავლი მოვლენების შეფასებაში. იმისათვის, რომ მას ჰქონდეს საპროგნოზო თვისება, არ არის აუცილებელი, რომ ის იყოს აშკარა საპროგნოზო ფორმით.

ინფორმაციას აქვს დამადასტურებელი მნიშვნელობა, თუ ის მომხმარებლებს ეხმარება წარსულის შეფასებებში, შეცდომების დადასტურებასა და გამოსწორებაში.

ინფორმაციას შეიძლება ჰქონდეს როგორც პროგნოზირებადი, ასევე დამადასტურებელი მნიშვნელობა. მაგალითად, ინფორმაცია ფლობილი აქტივების ამჟამინდელი დონისა და სტრუქტურის შესახებ მომხმარებლებს ეხმარება საწარმოს მიერ თავისი შესაძლებლობების გამოყენებისა და არახელსაყრელ სიტუაციებზე რეაგირების უნარის შეფასებაში. იგივე ინფორმაცია ხელს უწყობს წარსულის შეფასების დადასტურებას სტრუქტურისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ.

ქეისი 9. საწარმოს ლიკვიდაცია

Covid-19 პანდემიის შედეგად შექმნილი მძიმე ფინანსური მდგომარეობის გამო მაღაზიების ქსელმა CoCo-მ 2021 წლის განმავლობაში დახურა სამი მაღაზია, ხოლო სექტემბერში, სხვა ალტერნატივის არარსებობის გამო, შეწყვიტა მუშაობა მოქმედმა ბოლო ორმა მაღაზიამ.

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ არაფერს წერს იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო წყვეტს ფუნქციონირებას.

იმსჯელად როგორ უნდა მომზადდეს CoCo-ს 2021 წლის ფინანსური ანგარიშგება.

პასუხი:

ლიკვიდაციის პროცესში მყოფი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მიზანია იმის შეფასება რამდენად საკმარისია არსებული აქტივები ვალდებულებების დასაფარავად, იქნება თუ არა შესაძლებელი აქციონერებზე დარჩენილი აქტივების (თუ ასეთი იქნება) განაწილება. ამ მიზნის მისაღწევად საწარმომ უნდა გამოიყენოს სამართლიანი მიდგომები და შეხედულებები ცალკეული აქტივებისა და ვალდებულებების, მათი შეფასებისა და წარდგენისადმი. ფინანსური ანგარიშგებას ექნება პრაქტიკულად იგივე და არანაირი სხვა სპეციალური ფორმატი, ის მომზადდება ფასს-ების საფუძველზე. ამავდროულად, გასათვალისწინებელია, რომ საწარმოს ლიკვიდაციის გამო აქტივები აღარ იქნება ეკონომიკური სარგებლის

მომტანი და არსებობს რისკი, რომ მათი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებაზე ნაკლები იქნება. ეს უკანასკნელი, კი გაუფასურებაზე მიანიშნებს. ამდენად, საწარმოს მოუწევს აქტივების გაუფასურებაზე ტესტირება ბასს 36-ის და სხვა შესაბამისი ფასს-ებით.

მაგალითად, სავაჭრო ქსელის ლიკვიდაციის გამო იყიდება მთლიანად არსებული მარაგი, რის გამოც შესაძლებელია მნიშვნელოვნად დაეცეს მარაგის გასაყიდი ფასი, მარაგი ანგარიშგებაში შეფასებული და წარდგენილი იქნება ბასს 2-ის შესაბამისად წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებით; ძირითადი საშუალებები - კლასიფიცირებული მიმდინარე აქტივებად ფასს 5 „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციების“ კრიტერიუმების შესაბამისად, მოთხოვნები - ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ და ფასს 9 „ფინანსური ინსტრუმენტების“ შესაბამისად. აღსანიშნავია, რომ რეალური ღირებულების განსაზღვრა ეკონომიკის ასეთ განსაკუთრებული ვითარებაში კვლავ ეფუძნება ფასს 13-ს.

ასევე, არ არის გამორიცხული, რომ ბიზნესის ლიკვიდაციის გამო საწარმოს მოუწევს ვადაზე ადრე კონტრაქტების დარღვევა (მაგალითად, იჯარის) და ჯარიმების გადახდა, რაც ბასს 37-ით აღიარდება საოპერაციო ზარალად. სხვა შემთხვევაში, შესაძლებელია გრანტის დაბრუნება გახდეს საჭირო.

ამდენად, საწარმომ ნათლად უნდა გააჟღეროს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ არის მომზადებული საწარმოს ფუნქციონირებადობის (უწყვეტობის) დაშვების გათვალისწინებით.

ქეისი 10. გამოყენების და შესრულების ღირებულება

იმსჯელებით აქტივების გამოყენების ღირებულების და ვალდებულების შესრულების ღირებულების თვისებებზე

პასუხი:

კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად (პ.6.37-6.39) აქტივების გამოყენების ღირებულება (საწარმოსათვის დამახასიათებელი დაშვებებით) არის აქტივის გამოყენებიდან და მისი საბოლოო გასვლიდან მისაღები, მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება (აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული გარიგების დანახარჯების დღევანდელი ღირებულების გამოკლებით). სხვაგვარად, გამოყენების ღირებულება ინფორმაციას გვაძლევს აქტივის გამოყენებისა და მისი საბოლოო გასვლის შედეგად მისაღები შეფასებული ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულების შესახებ. ამ ინფორმაციას შესაძლოა გააჩნდეს **საპროგნოზო ღირებულება**, რადგან მისი გამოყენება შესაძლებელია საწარმოს მომავალი ნეტო ფულადი ნაკადების მიღების კუთხით პერსპექტივის შესაფასებლად. **ვალდებულების შესრულების ღირებულება** არის მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება, რომლებიც წარმოიშობა ვალდებულების **შეუსრულებელი ნაწილის შესრულების შედეგად** (მათ შორის გარიგების იმ დანახარჯების დღევანდელი ღირებულება, რომელიც გაიწევა მომავალში ვალდებულების შესრულებისას ან გადაცემისას). ვალდებულების შესრულების ღირებულება ინფორმაციას გვაძლევს ვალდებულების შესასრულებლად საჭირო შეფასებული ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულების შესახებ. მაშასადამე, შესრულების ღირებულებას შესაძლოა გააჩნდეს **საპროგნოზო ღირებულება**, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ვალდებულება შესრულდება და არ მოხდება მისი გადაცემა ან მოლაპარაკების გზით მოგვარება.

აქტივების გამოყენების ღირებულების ან ვალდებულების შესრულების ღირებულების განახლებულ შეფასებებს, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებული ოდენობის, მათი წარმოქმნის ვადებისა და დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაციასთან ერთად შეიძლება გააჩნდეს **დამადასტურებელი ღირებულებაც**, რადგან გარკვეულ პასუხს იძლევა გამოყენების ღირებულების ან შესრულების ღირებულების ადრინდელი შეფასებების შესახებ.

შესრულების ღირებულება არის ფულადი სახსრების ან სხვა ეკონომიკური სარგებლის დღევანდელი ღირებულება, რომლის გადაცემის აუცილებლობასაც საწარმო ვარაუდობს ვალდებულებების შესრულებისას. ვალდებულების შესრულების ღირებულება ინფორმაციას გვაძლევს ვალდებულების შესასრულებლად საჭირო შეფასებული ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულების შესახებ. მაშასადამე, შესრულების ღირებულებას შესაძლოა გააჩნდეს საპროგნოზო ღირებულება, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ვალდებულება შესრულდება და არ მოხდება მისი გადაცემა ან მოლაპარაკების გზით მოგვარება.

ქეისი 11. მიმდინარე ღირებულება

იმსჯელეთ მიმდინარე ღირებულების თვისებებზე

პასუხი:

კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად (პ.6.40-6.41; 6.72) მიმდინარე ღირებულება არის ღირებულება, რომელიც აქვთ აქტივებს და ვალდებულებებს შეფასების დღეს. მიმდინარე ღირებულება წარმოდგენილია რეალური, გამოყენების ღირებულებით და შესრულების ღირებულებებით, ასევე დანახარჯების მიმდინარე ღირებულებით.

ინფორმაცია მიმდინარე ღირებულებით შეფასებული აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ შესაძლოა შესაბამისი იყოს, რადგან მიმდინარე ღირებულება ასახავს იმ ღირებულებას, რომლითაც შესაძლებელია ეკვივალენტური აქტივის შეძენა ან შექმნა შეფასების თარიღისთვის, ან ანაზღაურებას, რომლის მიღება შესაძლებელი იქნებოდა ეკვივალენტური ვალდებულების აღების ან მიღებისას.

ამ ინფორმაციის გამოყენება შესაძლებელია მიმდინარე მარჯების გამოსათვლელად და ასევე ამოსავალ ბაზად მომავალი პერიოდების მარჯების პროგნოზირებისთვის. პირვანდელი ღირებულებისგან განსხვავებით, მიმდინარე ღირებულება ასახავს აქტივის მოხმარების ან ვალდებულების შესრულების დროს დომინირებულ ფასებს. როდესაც ფასები მნიშვნელოვნად იცვლება, მომავალი პერიოდების მარჯების პროგნოზირებისთვის მიმდინარე ღირებულებაზე დაფუძნებული მარჯების

ინფორმაცია შესაძლოა უფრო **სასარგებლო** იყოს, ვიდრე პირვანდელ ღირებულებაზე დაფუძნებული მარჯების.

რეალური ღირებულება განისაზღვრება ბაზრის მონაწილეთა პოზიციიდან, ხოლო გამოყენების ღირებულება და შესრულების ღირებულება - საწარმოს სპეციფიკური გარემოებების გათვალისწინებით და დამოკიდებული არ არის იმაზე, როდის იყო აქტივი შეძენილი ან ვალდებულება აღებული. რეალური ღირებულებით შეფასებული იდენტური აქტივები ან აღებული ვალდებულებები, პრინციპში, ერთი და იმავე თანხით იქნება შეფასებული იმ საწარმოთა მიერ, რომლებიც ერთსა და იმავე ბაზარზე საქმიანობენ. ამით შეიძლება გაუმჯობესდეს როგორც ანგარიშვალდებული საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის მონაცემების, ისე სხვადასხვა საწარმოს ერთი და იმავე პერიოდის **მონაცემების შესადარისობა**. პირიქით, ვინაიდან აქტივების გამოყენების ღირებულება და ვალდებულებების შესრულების ღირებულება ამა თუ იმ საწარმოს სპეციფიკურ გარემოებებს/პერსპექტივას ასახავს, სხვადასხვა საწარმოს იდენტური აქტივების ან ვალდებულებებისთვის ზემოაღნიშნული შეფასებები შეიძლება განსხვავებული იყოს. ამ განსხვავებებმა შესაძლოა **გააუარესოს შესადარისობა**, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ აქტივები ან ვალდებულებები ანალოგიურად მონაწილეობენ ფულადი ნაკადების გენერირებაში.

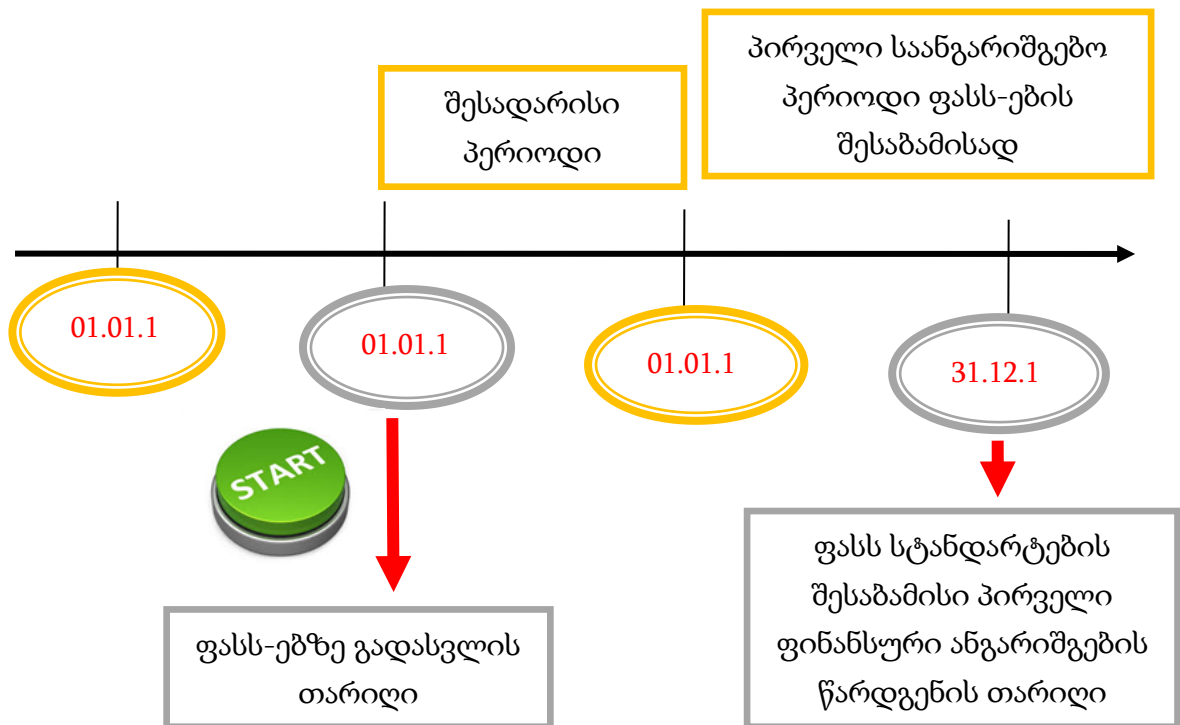
თემა 3. ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების პირველად გამოყენება

მაგალითი 1. ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი

საწარმო, 2018 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ის შესაბამისად. მანამდე ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით.

დავალება: დაადგინეთ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი და ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი.

ვინაიდან საწარმომ 2018 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს ფასს-ების შესაბამისად, 2017 წლის ინფორმაცია უნდა იყოს შესადარისი. ინფორმაციის შესადარისობისათვის უნდა მომზადდეს ე.წ. „საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება“ 2017 წლის 1 იანვრისათვის. ამდენად, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღია 2017 წლის 1 იანვარი.



მაგალითი 2. ფასს-ებზე გადასვლის მეთოდი (1-ლი მაგალითის გაგრძელება)

საწარმოს მენეჯმენტმა შეისწავლა ფასს-ებზე გადასვლის საკითხები და მასთან დაკავშირებული სირთულეები, წინა პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შეგროვების, შენახვისა და დამუშავების მდგომარეობა, შეფასდა გადასვლის დანახარჯები და „დანახარჯებსა და სარგებლიანობას“ შორის ბალანსი. დადგინდა, რომ წინა პერიოდების ინფორმაციის სათანადოდ მოძიება და დამუშავება იქნება რთული, ძვირი და არასაიმედო.

დავალება. ფასს-ებზე გადასვლის რომელი მეთოდი უნდა გამოიყენოს საწარმომ?

მოცემული სიტუაცია ცხადყოფს, რომ საწარმოსთვის არც ერთ ასპექტში არ არის გამართლებული ფასს-ებზე გადასვლა რეტროსპექტული მეთოდის გამოყენებით. საწარმომ ფასს-ებზე გადასვლა უნდა მოახდინოს პერსპექტიული მეთოდით, რაც

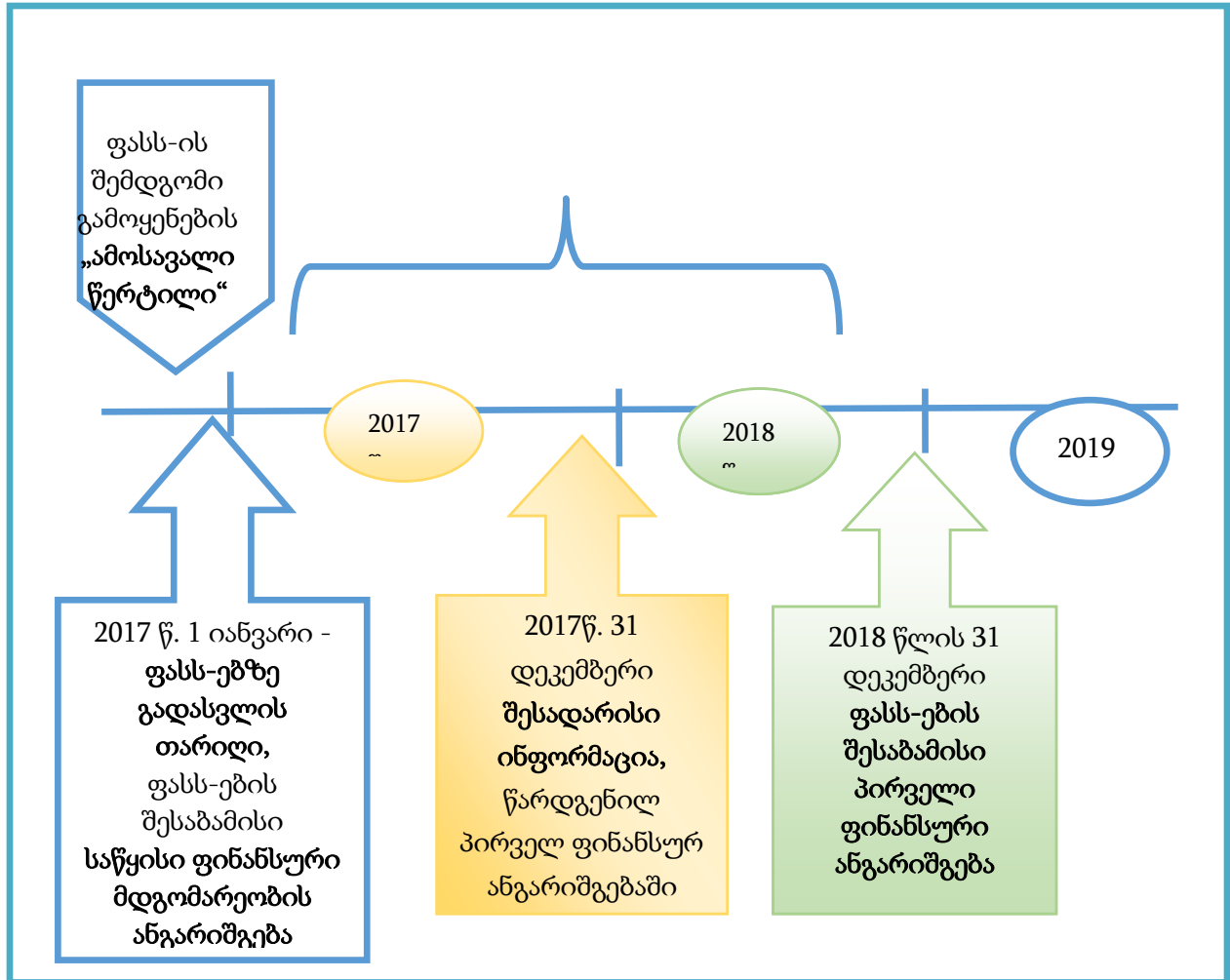
რეტროსპექტულ მეთოდთან შედარებით უფრო მარტივია და მოითხოვს ნაკლებ შრომით და მატერიალურ დანახარჯებს.

მაგალითი 3. ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი (1-ლი და მე-2 მაგალითის გაგრძელება)

საწარმო, 2018 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ის შესაბამისად. მანამდე ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით. საწარმო იყენებს ფასს-ზე გადასვლის პერსპექტიულ მეთოდს.

დავალება: დაადგინეთ ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი.

ფასს-ით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მინიმუმ ერთი საანგარიშგებო წლის შესადარის ინფორმაციას. ამდენად, 2018 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს 2017 წლის შესადარის ინფორმაციას. **ფასს-ზე გადასვლის თარიღია 2017 წლის 1 იანვარი, ხოლო ფასს-ებით წარდგენილი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი იქნება 2018 წელის 31 დეკემბერი.**



მაგალითი 4. საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა და აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულების კორექტირებები

საწარმოს ფასს-ებით პირველი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღია 2018 წლის 31 დეკემბერი. 2018 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შესადარის ინფორმაციას, ანუ 2017 წლის ინფორმაციას. ამისათვის უნდა მომზადდეს საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება - 2018 წლის 1 იანვრისათვის, რომელიც მომზადებული იქნება შემუშავებული ახალი ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად [ფასს 1, პ.7]. ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიწვევს აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებების კორექტირებას.

დავალება: იმსჯელოთ საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარსადგენად აქტივებისა და ვალდებულებების შესაძლო კორექტირებებზე.

შესაძლებელია საწარმოს მიერ შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა მოითხოვდეს აქტივებისა და ვალდებულებების შემდეგი კორექტირებების გაკეთებას:

ფასს-ზე გადასვლასთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებები		
კორექტირება	ბასს/ფასს	კორექტირების შინაარსი
აღიარება	ფასს 16	იჯარა - აქტივისა და ვალდებულების აღიარება
	ბასს 37	ძირითადი საშუალებების დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ანარიცხები აღიარება
	ბასს 37	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების აღიარება
აღიარების შეწყვეტა	ბასს 38	სამიზნო სამუშაოების კაპიტალიზებული ხარჯების ანულირება (ჩამოწერა)
	ფასს 9	უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერა
რეკლასიფიკაცია	ბასს 16 ბასს 2	მარაგის გადატანა ძირითად საშუალებებში ძირითადი საშუალებების გადატანა მარაგში
	ფასს 5	ძირითადი საშუალებების გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირება
	ბასს 32, 39 ფასს 9	კაპიტალის გადატანა ვალდებულებებში, ვალდებულებების გადატანა კაპიტალში
	ფასს 40	ძირითადი საშუალებების გადატანა საინვესტიციო ქონებაში ან პირიქით
შეფასებების ცვლილებები	ბასს 16,38	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის გადაანგარიშება (გამოყენების ვადის, ცვეთისა და ამორტიზაციის მეთოდების შეცვლა, სალიკვიდაციო ღირებულების განსაზღვრა)
	ბასს 16,38	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გაუფასურების აღიარება

	ბასს 2	მარაგის ასახვა უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ფასს შორის
	ფასს 9	მოთხოვნების გაუფასურების რეზერვის შექმნა და მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარება
	ფასს 9	ფინანსური აქტივების ასახვა რეალური
	ფასს 40	საინვესტიციო ქონების შეფასება რეალური ღირებულებით

მაგალითი 5. გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება (მე-4 მაგალითის გაგეძელება)

დავუშვათ, რომ შემდგომში უარი ითქვა ზოგიერთი აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებაზე, რაც დაკავშირებული იყო გათვლების სირთულეებთან. ფასს 1-ით ნებადართულია გარკვეული გამონაკლისებების დაშვება ფასს-დან (დანართი „დ“), რათა შემცირდეს შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობა.

2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების წარსადგენად გაკეთდა შემდეგი კორექტირებები (ფე):

	ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი	ფე
1	გაუნაწილებელი მოგება	5310		7,000
	უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი		1415	7,000
	უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის აღიარება			
2	გაუნაწილებელი მოგება	5310		4,500
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები		4320	4,500
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების აღიარება			
3	ნედლეული და მასალები (სათადარიგო ნაწილები)	1620		1,000
	მანქანა-დანადგარები		2150	1,000
	მცირეფასიანი სათადარიგო ნაწილების რეკლასიფიცირება მარაგებში			
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა	2250		200
	გაუნაწილებელი მოგება		5130	200
	რეკლასიფიცირებული სათადარიგო ნაწილების დაგროვილი ცვეთის ანუღირება			
4	საოფისე აღჭურვილობა	2160		5,500

	სხვა მარაგი (საოფისე აღჭურვილობა)		1690	5,500
	საოფისე აღჭურვილობის რეკლასიფიცირება მარაგიდან ძირითად საშუალებებში			
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		1,000
	საოფისე აღჭურვილობის ცვეთა		2260	1,000
	საოფისე აღჭურვილობის ცვეთის აღიარება			
5	გაუნაწილებელი მოგება	5310		8,300
	ნედლეული და მასალები		1620	1,300
	სატრანსპორტო საშუალებები		2180	4,300
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1410	2,700
	აქტივების გაუფასურების აღიარება			
6	შენობები	2130	4,000	
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		4,000
	საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების ზრდა			
7	გაუნაწილებელი მოგება	5310		2,200
	გრძელვადიანი სესხი		4140	2,200
	სესხის ამორტიზაცია ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით			

დავალება: გაანალიზეთ ყველა კორექტირება და განსაზღვრეთ კორექტირების გავლენა გაუნაწილებელ მოგებაზე.

ყველა სათანადო კორექტირების შედეგად 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით გაუნაწილებელი მოგება შემცირდა 18,800 ფე (დებეტის ბრუნვის ჯამია 23,000 ფე, კრედიტის - 4,200 ფე).

მაგალითი 6. კორექტირებული გაუნაწილებელი მოგების ასახვა საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (მე-5 მაგალითის გაგრძელება)

საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება 2017 წლის 1 იანვრისათვის კორექტირებამდე შეადგენდა 500,000 ფე. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%.

დავალება: განსაზღვრეთ და ასახეთ გატარებით გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება მოგების გადასახადზე.

საწარმოს 2,820 ფე-ით ($18,800 * 15\%$) ნაკლები უნდა ჰქონდეს გადახდილი მოგების გადასახადი. 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით მოგების გადასახადი შემდეგნაირად დაკორექტირდება:

ანგარიშის დასახელება	თანხა	დებიტი	კრედიტი
წინასწარ გადახდილი გადასახადები (მოგების)	1730		2,820
გაუნაწილებელი მოგება		5310	2,820
2017 წლის 1 იანვრისათვის ზედმეტად გადახდილი მოგების გადასახადის აღიარება			

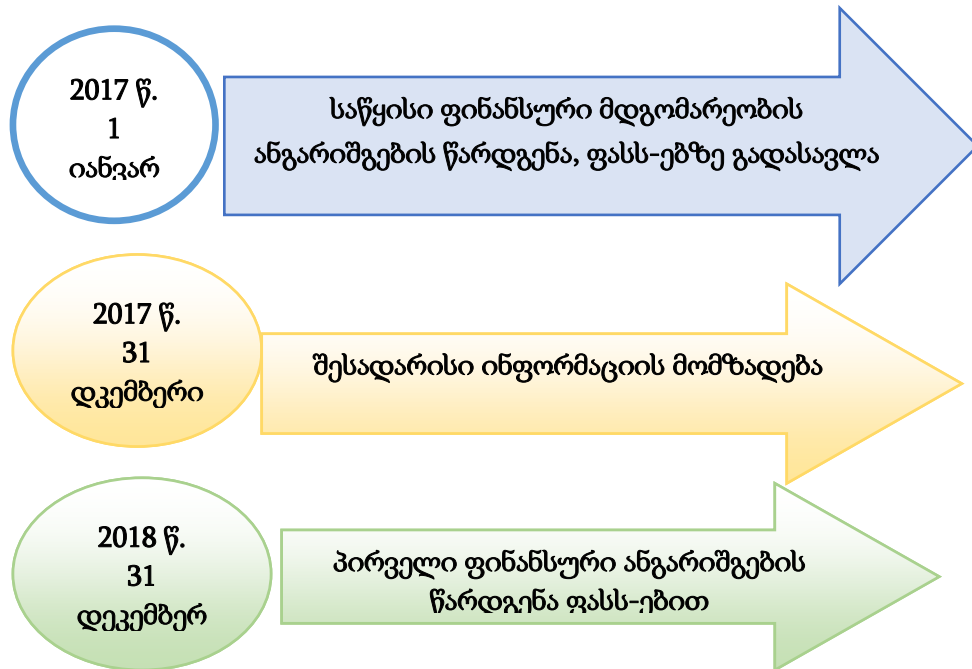
საბოლოოდ, გაუნაწილებელი მოგება მცირდება 15,980 ფე [$18,800 - (18,800 * 0,15)$].

2017 წლის 1 იანვრის მონაცემებით კომპანიის გაუნაწილებელი მოგება შეადგენს 500,000 ფე.

გაუნაწილებელი მოგება 2017 წლის 1 იანვრისათვის (ფე)	
კორექტირებამდე	500,000
კორექტირება	<u>(15,980)</u>
კორექტირების შემდეგ	484,020

ამდენად, საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული გაუნაწილებელი მოგება იქნება კორექტირებული ცვლილებების აგრეგირებული შედეგით (-15,980 ფე).

დასკვნა: 2017 წელი არის ფასს-ებზე გადასვლის წელი, რისთვისაც მომზადდა საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით. შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად 2017 წლის განმავლობაში განხორციელდება აღრცხვა ფასს-ებით. ეს უზრუნველყოფს პირველი ფინანსური ანგარიშგებისათვის (2018 წ.) შესადარისი ინფორმაციის წარდგენას.



ტესტი

კომპანია პირველად ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას ფასს-ებით წლისათვის, რომელიც სრულდება 2022 წლის 31 დეკემბერს. ორმა მენეჯერმა გამოთქვეს შემდეგი მოსაზრება:

1-ლი - სპეციალისტი A: ფასს-ებზე გადასვლის თარიღია 2022 წლის 1 იანვარი;

მე-2 - სპეციალისტი B: ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის არ შეიძლება იმ სტანდარტების გამოყენება, რომელიც ჯერ არ შესულა ძალაში.

რომელი სპეციალისტის მოსაზრებაა სწორი:

- a) 1-ლი
- b) მე-2
- c) არც ერთი არ არის სწორი
- d) ორივე სწორია

თემა 4. რეალური ღირებულების შეფასება

რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის უნდა დადგინდეს შემდეგი კომპონენტები (დანართი B კ. B2):

1. შესაფასებელი აქტივი ან ვალდებულება (აღრიცხვის ერთეულის შესაბამისად);
2. შეფასების საბაზო წინაპირობა, რომელიც შეესაბამება მოცემული აქტივის საუკეთესო და ყველაზე ეფექტურ გამოყენებას;
3. მოცემული აქტივის ან ვალდებულებისათვის ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზარი;
4. შეფასების მეთოდი.

მაგალითი 1. შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება¹

საწარმო იძენს მანქანა-დანადგარს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. მანქანა-დანადგარს დაიტოვებენ და გამოიყენებენ საწარმოს საქმიანობაში. შეძენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი თავდაპირველად შეიძინა გარე მომწოდებლისგან და, საწარმოთა გაერთიანებამდე, შეძენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი გარდაქმნა თავის საქმიანობაში გამოსაყენებლად, თუმცა მისი გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა. მყიდველი საწარმო ადგენს, რომ ეს აქტივი ბაზრის მონაწილეებს მაქსიმალურ ღირებულებას მისცემს იმ შემთხვევაში, თუ მას გამოიყენებენ სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად (დამონტაჟებული, ან რაიმე სხვა გზით მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ამ მანქანა-დანადგარის მიმდინარე გამოყენება არ არის მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება. ამგვარად, მანქანა-დანადგარის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება არის მისი მიმდინარე გამოყენება სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად.

¹ ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-4 საილუსტრაციო მაგალითი (სმ 10 - სმ 14).

საწარმო ადგენს, რომ არსებობს საკმარისი მონაცემები **დანახარჯების მეთოდის** გამოსაყენებლად და ვინაიდან მანქანა-დანადგარის დანიშნულებისამებრ გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა, შესაძლებელია საბაზრო მიდგომის გამოყენებაც. **შემოსავლების მიდგომის გამოყენება შეუძლებელია**, რადგან მანქანა-დანადგარს არ გააჩნია განცალკევებით იდენტიფიცირებადი შემოსავლების ნაკადი, რომლის მეშვეობით შესაძლებელი იქნებოდა მომავალი ფულადი ნაკადების საიმედო შეფასებების განსაზღვრა. ამასთან, არ არსებობს ინფორმაცია მოკლევადიანი და საშუალოვადიანი იჯარის განაკვეთების შესახებ ანალოგიურად გამოყენებული მანქანა-დანადგარისთვის, რომლის გამოყენება შესაძლებელი იქნებოდა შემოსავლების ნაკადის პროგნოზის (ე.ი. მისი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის საიჯარო გადასახდელების) გამოსათვლელად.

საწარმო რეალური ღირებულების შესაფასებლად **საბაზრო და დანახარჯების მიდგომებს შემდეგნაირად გამოიყენებს:**

ა) **საბაზრო მიდგომის დროს გამოიყენება ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები**, რომლებიც გაკორექტირდება მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის განსხვავებების გათვალისწინებით. შეფასება ასახავს ფასს, რომლის მიღებაც შესაძლებელია მანქანა-დანადგარის გაყიდვის შედეგად მის მიმდინარე მდგომარეობაში (გამოყენებული), ახლანდელ ადგილსამყოფელზე (დამონტაჟებული და მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს **40,000 ფე-დან 48,000 ფე-მდე დიაპაზონში;**

ბ) **დანახარჯების მიდგომის დროს შეფასდება თანხა**, რომელიც მიმდინარე მომენტში საჭირო იქნებოდა შესადარისი სარგებლიანობის მქონე შემცვლელი (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) მანქანა-დანადგარის შესაქმნელად. შეფასებაში გაითვალისწინება მანქანა-დანადგარის მდგომარეობა და ის გარემო, რომელშიც ის ფუნქციონირებს, მათ შორის მისი ფიზიკური ცვეთა (ე.ი. ფიზიკური დაზიანება),

ტექნოლოგიური გაუმჯობესება (ე.ი. ფუნქციური მოძველება), მანქანა-დანადგარის მდგომარეობასთან დაკავშირებული გარე პირობები, როგორცაა ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებზე ბაზრის მოთხოვნის დაცემა (ე.ი. ეკონომიკური მოძველება) და დამონტაჟების დანახარჯები. ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს **40,000 ფე-დან 52,000 ფე-მდე დიაპაზონში**.

საწარმო ადგენს, რომ საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონის უდიდესი ბოლო მნიშვნელობა არის რეალური ღირებულების ყველაზე რეპრეზენტაციული მაჩვენებელი და, მაშასადამე, საწარმომ მეტი მნიშვნელობა უნდა მიანიჭოს საბაზრო მიდგომის შედეგებს. ამგვარი გამოთვლა ეყრდნობა შედარებით სუბიექტურ ამოსავალ მონაცემებს, რომლებიც ითვალისწინებს მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის შესადარისობის ხარისხს. კერძოდ:

ა) საბაზრო მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები (ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები) საჭიროებს ცოტა და ნაკლებად სუბიექტურ კორექტირებას, ვიდრე დანახარჯების მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები;

ბ) საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონი ნაწილობრივ ემთხვევა, თუმცა უფრო ვიწროა, ვიდრე დანახარჯების მიდგომის მეშვეობით განსაზღვრული დიაპაზონი;

გ) ამ შემთხვევაში რეალური ღირებულების დიაპაზონის ფარგლებში არ არსებობს აუხსნელი განსხვავებები (მოცემულ მანქანა-დანადგარსა და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის).

შესაბამისად, საწარმო დაადგენს, რომ მანქანა-დანადგარის რეალური ღირებულება არის **48,000 ფე**.

მაგალითი 2. ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზარი¹.

საწარმო აქვს აქტივები, რომელოც იყიდება ორ განსხვავებულ ბაზარზე მსგავსი მოცულობისა და აქტივობის დონის, მაგრამ განსხვავებული ფასებით. საწარმო ორივე ბაზარზე ახორციელებს ოპერაციებს და შეფასების თარიღისათვის აქვს წვდომა ორივე ბაზრის აქტივების ფასებზე (ფე):

მაჩვენებლები	ბაზარი T	ბაზარი N
ფასი	95	90
სატრანსპორტო ხარჯები	(20)	(20)
	75	70
საოპერაციო დანახარჯები	(15)	(5)
მოგება	60	65

დავალეზა: განვსაზღვროთ რეალური ღირებულება პირობით, რომ:

- ა) ბაზარი T არის ძირითადი;
- ბ) აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი.

პასუხი:

რეალური ღირებულება = გასაყიდი ფასი - სატრანსპორტო ხარჯები.

ა) ბაზარი T არის ძირითადი ბაზარი:

რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტივზე ხელმისაწვდომი ფასებით, შემცირებული სატრანსპორტო ხარჯებით - 75 ფე. საოპერაციო დანახარჯები არ გაითვალისწინება. ამდენად, აქტივის რეალური ღირებულება არის 75 ფე.

ბ) ძირითადი ბაზრის არარსებობა:

¹ ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-6 მაგალითის მიხედვით.

ვინაიდან აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, რეალური ღირებულება განისაზღვრება ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის მონაცემებით, სადაც ხდება მოგების მაქსიმიზაცია სატრანსპორტო და საოპერაციო დანახარჯების გათვალისწინებით. მოცემულ შემთხვევაში საწარმოს შემოსულობების წმინდა მაქსიმიზაციაა ბაზარი N -ზე - 65 ფე. საოპერაციო დანახარჯები გაითვალისწინება იმის დასადგენად, რომელი ბაზარია ყველაზე ხელსაყრელი, მაგრამ არ გაითვალისწინება აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამდენად, მოცემული აქტივის რეალური ღირებულებაა 70 ფე.

მიწოდების და გარიგების ხარჯები

	ბაზრის დადგენა	რეალური ღირებულების განსაზღვრა
მიწოდების ხარჯები	+	+
გარიგების ხარჯები	+	-

მაგალითი 3. რეალური ღირებულება - მიწოდების და გარიგების ხარჯები

რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს ძირითად ბაზარზე - სადაც ყველაზე დიდი მოცულობის ვაჭრობაა. ძირითადი ბაზრის მონაცემების მიხედვით რეალური ღირებულების განსაზღვრისას გაითვალისწინება მხოლოდ მიწოდების ხარჯები და არ გაითვალისწინება გარიგების ხარჯები.

შესაძლებელია ყველა ბაზარზე მეტნაკლებად ერთნაირი მოცულობის სავაჭრობა და ვერ გამოიყოფა/განისაზღვრება ძირითადი ბაზარი. როდესაც ვერ დგინდება ძირითადი ბაზარი, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის მიხედვით. ხელსაყრელია ბაზარი, სადაც მიიღება ყველაზე მაღალი მოგება, ხოლო მოგების გაანგარიშებაში გაითვალისწინება ყველა ხარჯი, მ.შ. გარიგების ხარჯებიც.

შემდეგი მონაცემების მიხედვით განვსაზღვროთ აქტივის რეალური ღირებულება პირობით, რომ:

- ა) ძირითადი ბაზარია A ბაზარი;
- ბ) ძირითადი ბაზარი ვერ დგინდება.
(ლარი)

	ბაზარი	A	B
1	ფასი	5,600	5,500
2	მიწოდების ხარჯები	550	500
3	გარიგების ხარჯები (იურიდიული, წინასწარი შეფასებების და სხვა)	300	200

პასუხი:

ა) რეალური ღირებულების განსაზღვრა ძირითადი ბაზრის საფუძველზე

A ძირითადი ბაზარია : რეალური ღირებულება: $5,600 - 550 = 5,050$ ლარი.

ბ) რეალური ღირებულების განსაზღვრა ხელსაყრელი ბაზრის მონაცემების საფუძველზე

	ბაზარი	A	B
1	აქტივის ფასი	5,600	5,500
2	მიწოდების ხარჯები	550	500
3	გარიგების ხარჯები (იურიდიული, წინასწარი შეფასებების და სხვა)	300	200
4	რეალური ღირებულება (1-2)	5,050	5,000
5	მოგება (1-2-3)	4,750	4,800

მოცემულ შემთხვევაში რეალური ღირებულება განისაზღვრება ხელსაყრელი ბაზრის მიხედვით. ხელსაყრელი ბაზარია B, სადაც მოგება მაქსიმალურია და შეადგენს 4,800 ლარს. ამდენად, აქტივის რეალური ღირებულება იქნება 5,000 ფე (5,500-500). ასეთია ფასს 13-ის მოთხოვნა.

მაგალითი 4. აქტივის საუკეთესოდ გამოყენება

სამშენებლო კომპანიას აქვს მიწის ნაკვეთი, რომელზეც აპირებს ქარხნის და სასაწყობო შენობების აშენებას. ახლომდებარე მიწის ნაკვეთებზე კონკურენტებმა დაიწყეს საცხოვრებელი სახლების აშენება. კომპანიის მენეჯმენტი განიხილავს პოტენციურად მიწის ნაკვეთზე საცხოვრებელი სახლების აშენების შესაძლებლობას.

ამ რეგიონში მიწის ღირებულება დანიშნულების მიხედვით არის:

სამრეწველო - 100,000 ლარი;

ბინადმშენებლობის - 150,000 ლარი;

მიწის საცხოვრებელ კატეგორიაში გადაყვანის ნებართვა - 20,000 ლარი.

ბინადმშენებლობის დანიშნულების მიწის წმინდა ღირებულება არის:

$150,000 - 20,000 = 130,000$ ლარი.

მიწის რეალური ღირებულება ბინადმშენებლობისათვის არის 130,000 ლარი.

მაგალითი 5. რეალური ღირებულების განსაზღვრა დანახარჯ-მეთოდის ფარგლებში⁶

სს „სამუშაი ინსტრუმენტები“ ახდენს ერთ-ერთი ჩარხის რეალური ღირებულების განსაზღვრას საანგარიშგებო თარიღისათვის. ჩარხის შეძენის ფასია 10 მლნ ფე, საბალანსო ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისათვის - 5 მლნ ფე. კომპანიის ხელმძღვანელობამ შეისწავლა და გაანალიზა ანალოგიური ჩარხების ბაზარი და დაადგინა, რომ მისი ჩანაცვლების ღირებულება არის 12,5 მლნ ფე.

⁶ <https://finotchet.ru/articles/1120/>

ასევე, კომპანიამ შეაფასა ჩარხის ფიზიკური, ფუნქციონალური⁷ (მორალური) და ეკონომიკური ცვეთა, რამაც შეფასების თარიღისათვის შეადგინა 8 მლნ ფე. ამ მონაცემების საფუძველზე კომპანიამ განსაზღვრა ჩარხის რეალური ღირებულება (მლნ ფე):

ანალოგიური აქტივის ჩანაცვლების ღირებულება	12,5
დაგროვილი ფიზიკური ცვეთა	(5)
ფუნქციონალური ცვეთა	(2)
ეკონომიკური ცვეთა	(1)
ჩარხის რეალური ღირებულება	4,5

მაგალითი 6. მეთოდის შერჩევა დანადგარის შეფასებისათვის

კომპანია ყოველწლიურად ატარებს ძირითადი საშუალებების ტესტირებას გაუფასურებაზე. დანადგარი, რომლის ტესტირებაც ტარდება, შეძენის შემდგომ საწარმოო მიზნებისათვის იყო გადაწყობილი. გადაწყობამ არ გამოიწვია ტექნიკური მახასიათებლების არსებითი ცვლილება, რის გამო მარტივია მისი დაბრუნება თავდაპირველ მდგომარეობაში.

ანალიზი

შეფასების მეთოდის შერჩევისას, კომპანია აკეთებს დასკვნას, რომ აქვს საკმარისი მონაცემები დანადგარის **დანახარჯ-მეთოდით** შესაფასებლად. ამავდროულად, კომპანიამ გადაწყვიტა გამოიყენოს **საბაზრო მეთოდი**, ვინაიდან მარტივადაა შესაძლებელი დანადგარს დაუბრუნდეს თავდაპირველი მდგომარეობა.

⁷ **ფიზიკური (მატერიალური) ცვეთა** - აქტივის სამომხმარებლო ღირებულების დანაკარგები ფიზიკური დაძველება მისი ექსპლუატაციის შედეგად;

ფუნქციონალური (მორალური) ცვეთა - აქტივის სამომხმარებლო ღირებულებების ნაწილობრივი დანაკარგები, მათი წარმოების გაიაფების ან ახალი, უფრო მაღალი წარმადობის აქტივების, გამოშვების შედეგად;

ეკონომიკური ცვეთა - აქტივის ღირებულების შემცირება გარე ფაქტორების შედეგად (პოლიტიკური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სხვა)

აღსანიშნავია, რომ კომპანიას არ შეუძლია გამოიყენოს **შემოსავალ-მეთოდი**, ვინაიდან დანადგარს დამოუკიდებლად არ შეუძლია ფულადი ნაკადების გენერირება.

დანახარჯ-მეთოდი განსაზღვრავს ანალოგიური დანადგარის ჩანაცვლების ღირებულებას მოცემულ დარგში მისი ფიზიკური, მორალური და ეკონომიკური ცვეთის გათვალისწინებით. დანახარჯ-მეთოდით დანადგარის რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 520 ათასი ფე.

საბაზრო მეთოდი განსაზღვრავს დანადგარის ღირებულებას ანალოგიურ აქტივზე საბაზრო ფასების გამოყენებით, კორექტირებული აქტივის აწყობის სხვაობით. რეალური ღირებულება ასახავს ფასს, რომლის მიღება შეუძლია საწარმოს დანადგარის არსებული მიმდინარე მდგომარეობისა და ადგილმდებარეობისათვის (აწყობილი და გამოყენებისათვის მზადყოფნაში), ტრანსპორტირებისა და აწყობის დანახარჯების გათვალისწინებით. საბაზრო მიდგომით დანადგარის რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 480 ათასი ფე.

დასკვნა

შეფასების ორივე მეთოდის შედარებით, კომპანიამ გადაწყვიტა, რომ მიღებული საბაზრო მიდგომებით რეალური ღირებულება უფრო მართებულია, ვინაიდან ამ მეთოდის ძირითადი დაშვებები ეფუძნება საბაზრო მონაცემებს (მაგალითად, ანალოგიური დანადგარის ფასს), მოითხოვდა უფრო ნაკლებ სუბიექტურ შეფასებებს, ასევე მოიცავდა შესადარისი დანადგარების ღრმა ანალიზს. კომპანიამ განსაზღვრა, რომ შესაფასებელი მოწყობილობის რეალური ღირებულებაა 480 ათასი ფე.

მაგალითი 7. შეფასება ორი მეთოდით

გასაყიდა უნიკალური მოდიფიცირებული სატვირთო ავტომანქანა, რომლის ბაზარი არ არსებობს. მის შესაფასებლად გამოიყენეს შემოსავლების მიდგომა და დანახარჯების მიდგომა.

შეფასება შემოსავლების მიდგომით:

- გათვალისწინებულია ყველა შესაძლო შემოსავალი ავტომანქანის გამოყენებით;
- გათვალისწინებულია ყველა ხარჯი, რომელიც გასაწევია ავტომანქანის სამუშაო მდგომარეობის შესანარჩუნებლად;
- დისკონტირებულია ფულადი ნაკადები.

წმინდა დისკონტირებული თანხა შეადგენს 100 ათას ფე-ად.

შეფასება დანახარჯების მიდგომით:

- გათვალისწინებულია აქვტომანქანის მიმდინარე მდგომარეობა;
 - გათვალისწინებულია აქვტომანქანის ფიზიკური ცვეთა;
 - გათვალისწინებულია აქვტომანქანის ტექნიკური მომსახურების ღირებულება;
- ავტომანქანა შეფასდა 88 ათას ფე-ად.

რამდენია ავტომანქანის რეალური ღირებულება?

პასუხი:

მიჩნეულია, რომ დანახარჯების მიდგომა უფრო დასაბუთებულია, ვინაიდან ნაკლებად მოითხოვს განსჯას და ამოსავალი მონაცემები ნაკლებად სუბიექტურია, ვიდრე შემოსავლების მიდგომის დროს.

დანახარჯების მიდგომის დროს გამოიყენება იდენტური ავტომანქანების მომწოდებლების ან მწარმოებლების რეალიზაციის მიმდინარე ფასები, ამტომ ეს ამოსავალი მონაცემები ნაკლებად სუბიექტურია.

შემოსავლების მიდგომის დროს ფულადი ნაკადების შემოღინება განისაზღვრება პროგნოზებით (შიდა შეფასებით), რაც როგორც წესი, არის განუსაზღვრელი და სუბიექტური.

ამდენად, შეიძლება დადგინდეს, რომ აქტივის რეალური ღირებულება 88 ათასი ფე. თუმცა, შეიძლება რეალური ღირებულება განისაზღვროს როგორც ორი მეთოდით განსაზღვრული სიდიდის საშუალო და არის: $(100 + 88)/2 = 94$ ათასი ფე.

მაგალითი 8. არამატერიალური აქტივების შეფასების მიდგომების შერჩევა

კომპანია ატარებს არამატერიალური აქტივების ჯგუფის ყოველწლიურ ტესტირებას გაუფასურებაზე. ჯგუფში ჩართულია პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც სპეციალურად კომპანიისთვისაა შექმნილი გარე მომწოდებლის მიერ.

ანალიზი

შეფასების მეთოდის შერჩევას, კომპანიამ დაასკვნა, რომ ფლობს საკმარის მონაცემებს პროგრამული უზრუნველყოფის შესაფასებლად შემოსავ-მეთოდით და დანახარჯ-მეთოდით.

საბაზრო მიდგომა ვერ იქნება გამოყენებული, ვინაიდან პროგრამა შემუშავებულია კომპანიისათვის და ბაზარზე არ არსებობს შესადარისი ანალოგები. შემოსავალ-მეთოდი განსაზღვრავს შესაფასებელი ობიექტის ღირებულებას მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირების მეთოდით. გაანგარიშებაში გამოყენებული ფულადი ნაკადები არის მომავალი შემოსავლები, რომლის მიღებას მოელის კომპანია ამ პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებით. პროგრამული უზრუნველყოფის რეალურმა ღირებულებამ შემოსავალ-მეთოდით შეადგინა 150 ათსი ფე. დანახარჯ-მეთოდი განსაზღვრავს ანალოგიური პროგრამული უზრუნველყოფის ჩანაცვლებას (აღდგენის) ღირებულებას მოცემულ დარგში, ფიზიკური, მორალური და ეკონომიკური ცვეთის გათვალისწინებით. პროგრამული უზრუნველყოფის რეალურმა ღირებულებამ დანახარჯ-მეთოდით შეადგინა 100 ათსი ფე.

დასკვნა

იმის მიუხედავად, რომ რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის იქნა შერჩეული შემოსავალ-მეთოდი და დანახარჯ-მეთოდი, კომპანიამ დაასკვნა, რომ დანახარჯ-მეთოდი არ შეესაბამება ფასს 13-ის მოთხოვნებს, რომლის თანახმად, გათვლებში გამოყენებული შეფასებები და დაშვებები უნდა იყოს ხელმისაწვდომი ბაზრის ნებისმიერი მონაწილესათვის აქტივის ან ვალდებულების ფასების განსაზღვრის დროს. ვინაიდან პროგრამული უზრუნველყოფა იყო შემუშავებული სპეციალურად კომპანიისათვის და მოიცავს უნიკალურ ფუნქციებს და თვისებებს, ბაზრის მონაწილე

ვერ შეძლებს დამოუკიდებლად ანალოგიური აქტივის ჩანაცვლების ღირებულების განსაზღვრას. ამიტომ, კომპანიამ გადაწყვიტა, რომ პროგრამული უზრუნველყოფის რეალური ღირებულება უნდა დადგინდეს შემოსავალ-მეთოდით. შედეგად, ის შეადგენს 150 ათას ფე.

მაგალითი 9. ტრაქტორების შეფასება (ACCA P2 2015 წ. ივნისი # 2)¹

კომპანია დელტას სურს წლის ბოლოს შეაფასოს 150 ახალი ტრაქტორი რეალური ღირებულებით, მათი შემდგომი გაყიდვის მიზნით. წარმოდგენილია ინფორმაცია სამი ბაზარის იდენტური აქტივების შესახებ (ფე):

ბაზარი	გასაყიდი ფასი	დელტას მიერ გაყიდული ტრაქტორები	ბაზრის მოცულობა (ცალი)	ოპერაციული ხარჯები საქონლის ერთ ერთეულზე	დელტას სატრანსპორტო ხარჯები საქონლის ერთ ერთეულზე
ევროპა	40,000	6,000	150,000	500	400
აზია	38,000	2,500	750,000	400	700
აფრიკა	34,000	1,500	100,000	300	600

პასუხი:

იმის მიუხედავად, რომ დელტა ძირითადად ყიდის ევროპის ბაზარზე, ამ აქტივის ძირითადი ბაზარი არის აზია. ფასს 13-ის რეალური ღირებულების განსაზღვრაში არ ღებულობს მონაწილეობა საოპერაციო ხარჯები, ვინაიდან ის არ არის აქტივის მახასიათებელი, ის სპეციფიურია ყოველი ოპერაციისათვის.

ამდენად, ერთი ტრაქტორის რეალური ღირებულება არის: $(38,000 - 700) = 37,300$ ფე;

150 ტრაქტორის რეალური ღირებულება არის:

$$(38,000 - 700) * 150 = 5,595,000 \text{ ფე}$$

¹ <http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifs-13-metody-ocenki-spravedlivoj-stoimosti/>

ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი არის ევროპა:

ბაზარი	გასაყიდი ფასი	ოპერაციული ხარჯები საქონლის ერთ ერთეულზე	სატრანსპორტო ხარჯები დელტასათვის საქონლის ერთ ერთეულზე	რეალური ღირებულება (2-3-4)
1	2	3	4	5
ევროპა	40,000	500	400	39,100
აზია	38,000	400	700	36,900
აფრიკა	34,000	300	600	33,100

როდესაც არსებობს ძირითადი ბაზარი, აქტივის რეალური ღირებულება დგინდება ძირითადი ბაზრის მიხედვით. ამდენად, ტრაქტორის რეალური ღირებულება არის 37,300 ფე.

მაგალითი 10. უძრავი ქონების შეფასება

კომპანიას უნდა შეაფასოს 8-სართულიანი საოფისე შენობა, რომელიც მდებარეობს ქალაქის ცენტრში, ახლოს მეტროსთან და სხვა სატრანსპორტო მაგისტრალთან, იქვეა პარკინგის კომპლექსი. შეფასება ხდება დაკვირვებადი ფასების და ბაზრო მულტიპლიკატორების (კოეფიციენტების) გამოყენებით, რომელიც ჩადებული ანალოგიური და იდენტური აქტივების საბაზრო გარიგებების ფასებში. უძრავი ქონების შესაფასებლად გამოიყენება იმავე რაიონში (ქალაქში) მდებარე ანალოგიური აქტივების გასაყიდი ფასები. კოეფიციენტად გამოიყენება კვადრატული მეტრი. შესადარისი საბაზრო მეთოდისათვის შერჩეული იქნა 4 ანალოგიური აქტივი, რომლებიც მდებარეობენ იგივე რაიონში, რაც შესაფასებელი აქტივი, რომელთა შესახებ არსებობს საბაზრო მონაცემები. საბაზრო მნიშვნელად გამოყენებულია საოფისე ფართის 1 კვადრატული მეტრის საბაზრო ფასი.

ბაზარი	1 კვ.მ. გასაყიდი ფასი	საერთო ფართი (კვ.მ.)	პარკინგი, ადგილების რაოდენობა	სიახლოვე მეტროსთან	წონა შეფასებაში
--------	-----------------------	----------------------	-------------------------------	--------------------	-----------------

ობიექტი A	\$2,850	4,270	15 ადგილი	5 წუთი	10%
ობიექტი B	\$2,400	5,530	130 ადგილი	20 წუთი	20%
ობიექტი C	\$3,000	7,130	60 ადგილი	15 წუთი	50%
ობიექტი D	\$3,200	12,200	100 ადგილი	10 წუთი	20%
შესაფასებელი ობიექტი	?	8,800	85 ადგილი	15 წუთი	

შერჩეული ობიექტები განსხვავდებიან სართულებით, საერთო ფართობით, წვდომით პარკინგისადმი

ცხრილში მოტანილია 1 კვ.მ. კორექტირებული ფასი (ზრდის ან შემცირების მიმართულებით), რომელიც დგინდება შეფასებაზე პასუხისმგებელი სპეციალისტების პროფესიული განსჯით.

ბაზარი	1 კვ.მ. გასაყიდი ფასი	ტრანსპორტის წვდომა	პარკინგი, ადგილების რაოდენობა	მეტროს წვდომა	1 კვ.მ. კორექტირებული გასაყიდი ფასი
ობიექტი A	\$2,850	+5%	+10%	-5%	$2,850 + 10\% = 2,970$
ობიექტი B	\$2,400	+15%	-10%	+5%	$2,400 + 10\% = 2,540$
ობიექტი C	\$3,000	-5%	+5%	0%	$3,000 + 0\% = 3,000$
ობიექტი D	\$3,200	-5%	0%	-3%	$3,200 - 8\% = 2,944$

კორექტირება -5% ფეხმავალი წვდომის ნიშნავს, რომ შესაფასებლო ობიექტი მდებარეობს მეტროსგან უფრო შორს, ვიდრე შესადარისი ობიექტი და ამიტომ საბაზრო მულტიპლიკატორის (1 კვ.მ.) სიდიდე შესაფასებელი ობიექტისათვის უნდა შემცირდეს 5%.

რეალური ღირებულების შემაჯამებელი მაჩვენებელი განისაზღვრება საბაზრო მულტიპლიკატორების ანალიზისა და კორექტირებების პროცესში მიღებული ღირებულებებითი მაჩვენებლების მათემატიკური შეწონვით.

$$2,970 * 10\% + 2,540 * 20\% + 3,000 * 50\% + 2,944 * 20\% = \$2,894$$

ამდენად, ობიექტის რეალური ღირებულება იქნება $\$2,894 * 8,800$ კვ.მ. = $\$25,465$.

მულტიპლიკატორი განისაზღვრება გარიგების ფასის გაყოფით რომელიმე ფინანსურ ან ფიზიკურ მაჩვენებელზე. უძრავი ქონებისათვის ეს არის კვადრატული მეტრის ფ

**თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და
შეწყვეტილი ოპერაციები**

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება	
<p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს:</p> <p>ა)</p>	<p>აქტივი უნდა შეფასდეს ბასს 16 შესაბამისად - თვითღირებულებით, შემცირებული დაგროვილი ცვეთისა და გაუფასურების ზარალით. ამისათვის უნდა ჩატარდეს ტესტირება გაუფასურებაზე, აქტივი უნდა შეფასდეს უმცირესი სიდიდით:</p> <p>საბალანსო ღირებულებასა, და ანაზრაურებად ღირებულებას შორის.</p>
<p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს:</p> <p>ბ)</p>	<p>გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარებით გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მიიღება დაზუსტებული საბალანსო ღირებულება. ამის შემდეგ აქტივი უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>საბალანსო ღირებულებასა, და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.</p>
<p>საანგარიშგებო თარიღისათვის</p> <p>(თუ აქტივი ამ დროისათვის არ არის გაყიდული)</p>	<p>უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <ul style="list-style-type: none"> • საბალანსო ღირებულებასა, და • გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.

<p>გაყიდვის გეგმის ცვლილების დროს (გადაწყვეტილება აქტივის არ გაყიდვის შესახებ)</p>	<p>უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული;</p> <p>და</p> <p>ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზღაურებადი ღირებულება.</p>
--	--

მაგალითი 1. გასაყიდად კლასიფიცირებული ჩარხების შეფასება

საწარმომ სექტემბერის ბოლოს გადაწყვიტა რამდენიმე ჩარხის გაყიდვა. ამ დროისათვის აქტივების საბალანსო ღირებულება იყო 200 ფე, ხოლო, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება - 220 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის არ არის დამტკიცებული გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულა არანაირი სათანადო აქტიური ქმედებები.

დავალება. განსაზღვრეთ აქტივების ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისათვის.

პასუხი:

ვინაიდან საწარმოს ჯერ არ დაუმტკიცებია გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულა ამ გეგმის შესრულების აქტიურობა, გამსვლელი ჯგუფი ვერ იქნება კლასიფიცირებული გასაყიდად. ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ის კვლავ შეფასდება საბალანსო ღირებულებით, რომელიც შემცირდება წლის ბოლომდე დარჩენილი 3 თვის ცვეთის თანხით. როგორც კი მოხდება გეგმის დამტკიცება და გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის სხვა კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, ჯგუფს

კლასიფიცირებამდე ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე, რის შემდეგ ის შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის.

მაგალითი 2. გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების შეფასება

საწარმომ დაამტკიცა დანადგარის გაყიდვის გეგმა. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს დანადგარის საბალანსო ღირებულება გაუფასურებაზე ტესტირების შემდეგ იყო 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 180 ფე.

დავალეზა: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარის შეფასება:

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე დანადგარს ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდა ტესტირება გაუფასურებაზე. შემდგომ, გასაყიდ კლასიფიცირებულ ჯგუფში გადასაყვანად, აქტივი შეფასდა უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, შედეგად აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 - 220), ხოლო ბალანსში აქტივი იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) ვინაიდან წლის ბოლოსათვის აქტივი არ იყო გაყიდული, ფასს 5-ის შესაბამისად ის კვლავ შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას

შორის, ანუ იასახება 180 ფე-ად და 20 ფე აღიარდება ზარალად (180 - 200) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ზარალმა შეადგინა 40 ფე.

მაგალითი 3. გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება

საწარმომ დაამტკიცა შენობის გაყიდვის გეგმა. შენობის საბალანსო ღირებულებამ გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარების შემდეგ შეადგინა 220 ფე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 210 ფე.

დავალემა: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება:

ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;

ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;

გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე შენობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-ით. ვინაიდან ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდება ზარალი 20 ფე (200 - 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

დებეტი - 8220 არასაოპერაციო ზარალი 20

დებეტი -1690 გასაყიდი ძირითადი საშუალებები 200

კრედიტი - 2150 მანქანა-დანადგარები 220

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ 210 ფე. ხოლო, 10 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ (ზარალის რევერსირება/ანულირებისათვის).

დებეტი - 1690 გასაყიდი ძირითადი საშუალებები 10

კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება 10

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ზარალი 10 ფე.

მაგალითი 4. გასაყიდად კლასიფიცირებული მოწყობილობის შეფასება

საწარმომ დაამტკიცა მოწყობილობის გაყიდვის გეგმა. მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება ტესტირებაზე გაუფასურების შემდეგ შეფასდა 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 230 ფე.

დავლება: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული მოწყობილობის შეფასება:

ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;

ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;

გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მოწყობილობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება შეფასდა 220 ფე. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს აქტივი შეფასდა 200

ფე და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 - 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

დებეტი - 8220 არასაოპერაციო ზარალი	20
დებეტი -1690 გასაყიდი ძირითადი საშუალებები	200
კრედიტი - 2150 მანქანა-დანადგარები	220

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ 220 ფე-ად (200 + 20) და არა 230 ფე-ად, ხოლო 20 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ.

დებეტი - 1690 გასაყიდი ძირითადი საშუალებები	20
კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება	20

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ნულია.

მაგალითი 5. გრძელვადიანი აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირება და ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება

კომპანიას 2021 წლის 1 იანვრისათვის აქვს ჩარხი, რომლის თვითღირებულებაც 500 ათასი ლარი, ხოლო დაგროვილი ცვეთა 180 ათასი ლარი, დარჩენილი გამოყენების ვადაა 4 წელი. ოქტომბერში მიღებულ იქნა ჩარხის გაყიდვის გადაწყვეტილება. მაშინვე გაცხადდა ჩარხის გაყიდვა 300 ათას ლარად, შეწყდა მისი გამოყენება, მაგარმ წლიური ცვეთის ხარჯის დარიცხვა არ მომხდარა. ჩარხი გაიყიდა 2022 წლის 15 იანვარს 250 ათას ლარად, რეალიზაციის ხარჯებმა შეადგინეს 20 ათასი ლარი.

როგორ უნდა აისახოს 2021 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩარხის გაყიდვის გადაწყვეტილება?

პასუხი:

აქტივის გაყიდვის გადაწყვეტილება მიღებულია, აქტივი მზად არის სარეალიზაციოდ მოცემულ მდგომარეობაში, ხელმძღვანელობის მიერ დაწყებულია აქტიური სამუშაოები რეალიზაციის გეგმის შესასრულებლად, დასაბუთებულია გასაყიდი ფასი. აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის ყველა კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია. ამდენად, უნდა შეწყდეს აქტივის გამოყენება და მასზე ცვეთის დარიცხვა.

30 სექტემბერს უნდა იქნეს დარიცხული 9 თვის ცვეთა:

$$(500,000 - 180,000) / 4 \text{ წ.} * 9/12 = 60,000 \text{ ლარი.}$$

$$\text{ხოლო საბალანსო ღრებულება იქნება: } 500,000 - (180,000 + 60,000) = 260,000 \text{ ლარი.}$$

30 სექტემბერი:

აქტივი რეკლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულ აქტივებში:

დებეტი - 1690 გასაყიდად გამიზნული აქტივები	260,000
დებეტი - 2250 დაგროვილი ცვეთა	240,000
კრედიტი - 2150 ჩარხი	500,000

31 დეკემბერი:

აქტივის გაყიდვა საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ აზუსტებს ინფორმაციას რეალური ღირებულებისა და გაყიდვის დანახარჯების შესახებ. კერძოდ, 31 დეკემბრისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არის 230,000 ლარი (250,000-20,000) ამდენად, აქტივი ამ დროისათვის იყო გაუფასურებული 30,000 ლარით (230,000 – 260,000), რაც აისახება გატარებით:

დებეტი - 8220 გაუფასურების ზარალი	30,000
კრედიტი - 1690 გასაყიდად გამიზნული აქტივები	30,000

მაგალითი 6. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (რევერსირება)

2020 წ. იანვარში 2,100 ფე შეძენილია დანადგარები, გამოყენების ვადა განისაზღვრა 7 წლით. ამავე წლის ნოემბერში მიღებულ იქნდა გადაწყვეტილება მათი გაყიდვის

შესახებ. დემონტაჟის ხარჯები შეფასდა 100 ფე-ად, ხოლო მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაა 1,600 ფე.

31 დეკემბრისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეფასდა 1,900 ფე-ად.

დავალება: განსაზღვრეთ აქტივების გასაყიდად კლასიფიცირებით მიღებული ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

რეკლასიფიკაციამდე ცვეთის დარიცხვა და საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა (ბასს 16):

ცვეთის დარიცხვა: $2,100/7\% \cdot 10/12 = 250$ ათასი ლარი

საბალანსო ღირებულება: $2,100 - 250 = 1,850$ ათასი ლარი.

1. ტესტირება გაუფასურებაზე - ბასს 36 (ათასი ლარი):

საბალანსო ღირებულება 1,850

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება (1,600 - 100) 1,500

გაუფასურების ზარალი (1,500 - 1,850) 350

აქტივი ბალანსში აისახება 1,500 ფე-ად.

2. 31 დეკემბერი - აქტივის გაუფასურების ზარალის რივერსირება (კომპენსაცია)

აღრე აღიარებული ზარალის ფარგლებში:

$1,900 - 1,500 = 400$ ფე

აღიარებული ზარალი 350 ფე, ე.ი. რივერსირების თანხაა 350ფე

$1,500 + 350 = 1,850$ ფე.

მაგალითი 7. გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების გაყიდვის გეგმის შეცვლა

საწარმომ იანვარში მოახდინა დანადგარის გასაყიდად კლასიფიცირება და შედეგად დანადგარის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-ით. დანადგარების

გამოყენების ვადა 10 წლია. ექვსი თვის შემდეგ საწარმომ შეცვალა გეგმა და მიიღო გადაწყვეტილება დანადგარის არ გაყიდვის შესახებ. ამ დროისათვის დანადგარის ანაზრაურებადი ღირებულება შეფასდა 215 ფე.

დავალება: განსაზღვრეთ დანადგარის საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაციის დროისათვის.

პასუხი:

ასეთ სიტუაციაში საწარმომ დანადგარი უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:

ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და

ბ) გაყიდვის გეგმის შეცვლის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზრაურებადი ღირებულება.

საბალანსო ღირებულება იქნებოდა: $220 - (220/10წ. * 6/12) = 220 - 11 = 209$ ფე.

ანაზრაურებადი ღირებულება 215 ფე.

უმცირესია 209 ფე და ამ თანხის აქტივი იქნება ასახული ბალანსში.

მაგალითი 8. გასაყიდად კლასიფიცირებული ჩარხის გეგმის შეცვლა

ჩარხის თვითღირებულება - 400 ფე, დაგროვილი ცვეთა - 100 ფე. რეკლასიფიკაციის დროს ჩარხის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებაა 250 ფე.

წლის ბოლოს ჩარხი არ იყო გაყიდული და მისი რეალური ღირებულება იყო 360 ფე.

საწარმომ გადაწყვიტა აღარ ჰაეყიდა აქტივი, გასაყიდად აღიარების შეწყვეტის დროს ჩარხის რეალური ღირებულება იყო 380 ფე. გასაყიდად კლასიფიცირების პერიოდში არდარიცხული ცვეთა შეადგენს 100 ფე.

დავალება: ასახეთ გატარებები ყველა შესაბამისი ოპერაცია.

რეკლასიფიკაციის გატარებები

1) რეკლასიფიკაცია

დებეტი - 1690	გასაყიდად კლასიფიცირებული	
	მოკლევადიანი აქტივი	250
დებეტი-8220	არასაოპერაციო ზარალი	50
დებეტი-2250	აქტივის დაგროვილი ცვეთა	100
კრედიტი-2150	აქტივი	400

2) წლის ბოლოს გაუყიდავი აქტივის შეფასება და აღიარებული ზარალის რევერსირება

დებეტი - 1690	გასაყიდად კლასიფიცირებული	
	გრძელვადიანი აქტივი	50
კრედიტი - 8190	არასაოპერაციო მოგება	50

მოკლევადიანი აქტივის საბალანსო ღირებულება გახდა (ანგ. 1690) 300 ფე (250 + 50 = 300).

3) გასაყიდად აღიარების შეწყვეტა და რეკლასიფიკაცია ძირითად საშუალებებში

	დამატებითი ცვეთის დარიცხვა	100 ფე
	დაგრ.ცვეთა გახდება:	$100+100 = 200$ ფე
	ჩარხის ისტორიული (თვით-ბა)	400 ფე
დებეტი - 2150	მანქანა-დანადგარები	400
დებეტი - 7100	ცვეთის ხარჯი	100
კრედიტი - 2250	დაგროვილი ცვეთა	200
კრედიტი -1690	გასაყიდად კლასიფიცირებული	

მაგალითი 9. გამსვლელი ჯგუფი

2019 წლის 1 მარტს სატრანსპორტო ორგანიზაციამ გამოაცხადა თავისი ერთ-ერთი სამრეცხაოს გაყიდვის შესახებ. ამ სტრუქტურული ერთეულის გამსვლელი ჯგუფის (აქტივების) საბალანსო ღირებულებაა 1,870 ათასი ფე: გუდვილი - 400 ათასი ფე, მოწყობილობა - 1,170 ათასი ფე, მარაგი - 300 ათასი ფე. ამავე თარიღისათვის გამსვლელი ჯგუფის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებაა - 1,520 ათასი ფე. წლის ბოლოსათვის აქტივთა ჯგუფი ვერ გაიყიდა და მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება გასაყიდი ფასის შემცირება 1,400 ათას ფე-მდე.

დავალება: ავსახოთ გამსვლელთა ჯგუფი ფასს 5-ის შესაბამისად.

პასუხი:

გაუფასურების ზარალი: 01.03.2019 1,870 - 1,520 = 350 ფე;

31.12.2019 1,520 - 1,400 = 120 ფე

	საბალანსო ღირებულებ ა 01.03.2019	გაუფასურ ე ბის ზარალის განაწილებ ა	საბალანსო ღირებულებ ა 01.03.2019	გაუფასურ ე ბის ზარალის განაწილებ ა	საბალანსო ღირებულებ ა 31.12.2019
გუდვილი	400	(350)	50	(50)	0
მოწყობილობ ა	1,170	-	1,170	(70)	1,100
მარაგი	<u>300</u>	-	<u>300</u>	-	<u>300</u>
სულ	1,870	(350)	1,520	(120)	1,400

მაგალითი 10. შეწყვეტილი ოპერაციის ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

მიმდინარე წელს სამედიცინო კლინიკამ (ქ.თბილისი) 200 ფე გაიყიდა ერთ-ერთი ქვეგანყოფი - დიაგნოსტიკური ცენტრი (ქ.ხაშური). ქვეგანყოფის გაყიდვით წარმოიქმნა 20 ფე ტოლი ზარალი. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში განცალკევებულად აისახა შეწყვეტილი საქმიანობით მიღებული შედეგი და მასთან დაკავშირებული შესაბამისი მაჩვენებლები:

წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

განგრძობითი საქმიანობა	ფე
ამონაგები	700
გაყიდვების თვითღირებულება	(100)
საერთო მოგება	600
სხვა ხარჯები	(50)
საპროცენტო ხარჯი	(10)
მოგება დაბეგვრამდე	540
მოგების გადასახადი	(5)
მოგება განგრძობითი საქმიანობიდან	535
შეწყვეტილი საქმიანობის წმინდა შედეგი	(20)
სულ პერიოდის მოგება	515
განმარტებები	
შეწყვეტილი საქმიანობა	
ამონაგები	200
გაყიდვების თვითღირებულება	(140)
სხვა ხარჯები	(40)
მოგება დაბეგვრამდე	20
მოგების გადასახადის ხარჯი	(10)
მოგება შეწყვეტილი საქმიანობიდან	10
გაუფასურების ზარალი	(30)
ზარალი შეწყვეტილი საქმიანობიდან	(20)

თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის

ძიება და შეფასება

მაგალითი 1. მინერალური მარაგის ძიება და მოპოვება¹

საწარმო აწარმოებს ორ საბადოზე საძიებო სამუშაოებს. მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

1-2. კვლევისა (exploration) და შეფასების (evaluation) ფაზა - მინერალური რესურსების ტექნიკური მოპოვებისა და სიცოცხლის უნარიანობის კომერციული შეფასება, მარაგის სიდიდისა და ხარისხის განსაზღვრა.

პირველ საბადოზე დაიხარჯა 2,000 ფე, ხოლო მეორეზე - 4,000 ფე. პირველი საძიებო სამუშაოების შედეგები დადებითად შეფასდა, დადასტურდა ამ სამუშაოების გაგრძელების ტექნიკური შესაძლებლობა და კომერციული მიზანშეწონილობა. ხოლო მეორე სამუშაოების შედეგი იყო უარყოფითი და მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება მისი შეჩერების შესახებ.

3. დამუშავების/განვითარების ფაზა (development) - ინფრასტრუქტურის დანახარჯები შეადგენს - 1,000 ფე, რომელიც მიეკუთვნა ძიებისა და შეფასების აქტივს და რომლის ღირებულება გახდა 3,000 ფე (2,000 + 1,000).

საწარმომ 200 ფე შეიძინა პორტატიული ნაგებობა, რომლის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 10 წლით.

4. მოპოვების ფაზა (extraction) - საბადოს მარაგის რეზერვი 100 ერთეულია. მოცემული დროისათვის მოპოვებულია 40 ერთეული. მარაგის ერთეულის მოპოვების ანაზღაურებაა 2 ფე, გასაყიდი ფასია - 50 ფე. გაყიდულია მარაგის 30 ერთეული.

¹ მაგალითი მომზადებულია Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=eaetEFr3r-8> მიხედვით.

დავალება: გააკეთეთ შესაბამისი საჟურნალო ჩანაწერები.

პასუხი:

	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
კვლევა-ძიებისა და შეფასების ფაზა			
1	ძიების და შეფასების აქტივი (პირველი) E&E Asset	2,000	
	ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset	4,000	
	ფული		6,000
	გაწეული დანახარჯების აქტივად აღიარება		
3	ზარალი	4,000	
	ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset		4,000
	მეორე ობიექტის ღირებულების ჩამოწერა და ზარალად აღიარება		
დამუშავების/განვითარების ფაზა			
4	ძირითადი საშუალებები (ნაგებობა)	200	
	ფული		200
	ნაგებობის შექმნა		
5	ძიების და შეფასების აქტივი (პირველი) E&E Asset	1,000	
	ფული		1,000
	ინფრასტრუქტურის დანახარჯების მიკუთვნება ძიების და შეფასების აქტივს		
მოპოვების ფაზა			
6	მარაგი	1,300	
	შრომის ანაზღაურება (2 ფე * 40)		80
	არამატერიალური აქტივის ამორტიზაცია- საძიებო აქტივი (40/100 * 3,000 ფე)		1,200
	ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია - ნაგებობა (1/10 * 200 ფე)		20
	მარაგის მოპოვება		
მარაგის რეალიზაციის აღრიცხვა არ რეგულირდება ფასს 6-ით			

	არამატერიალური აქტივები - ძიების აქტივები		მატერიალური აქტივები		პერიოდის ხარჯი
	საბადო # 1	საბადო # 2	ძირითადი საშუალებები	მარაგი	
მოპოვებისა და შემოწმების ხარჯები	2,000	4,000			
საბადო # 2-ის ხარჯების ჩამოწერა		(4,000)			4,000

ინფრასტრუქტურის ხარჯები	1,000				
ნაგებობა			200		
ხარჯები: ხელფასი				80	
ამორტიზაცია არამატ.				1,200 (3,000*40/100)	
ცვეთა ნაგებობის			(20)	20 (200/10)	
ნიმუშების ანალიზი	0				
	3,000	0	180	1,300	4,000

მაგალითი 2. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება¹

2020 წელს 3 იანვარს კომპანიამ მინერალური მარაგის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობის შესაფასებლად დაიწყო სამიეზო გეოლოგიური სამუშაოები. ამ პროექტთან დაკავშირებით საჭირო გახდა შემდეგი ხარჯების გაწევა:

- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად ლიცენზიის შეძენა 2020 წლის 1 მარტს - 200 ფე;
- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად მოწყობილობის შეძენა, რომლის მომსახურების ვადა განისაზღვრა 4 წლით - 480 ფე;
- სამიეზო გეოლოგიური სამუშაოებით დაკავებულ მომუშავეთა ყოველთვიური შრომის ანაზღაურება - 20 ფე;
- მარაგის ნიმუშების ანალიზისა და ტექნიკური პროექტის შემუშავება - 100 ფე 2020 წელს და კიდევ 40 ფე - 2021 წლის პირველ კვარტალში;

¹ მაგალითი მომზადებულია МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых в схемах и задачах» მიხედვით. <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>

- კომერციული მიზანშეწონილობის ეკონომიკური მოდელის შედგენა - 50 ფე 2021 წლის პირველ კვარტალში.

დავალება: მოვამზადოთ ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგება 2020 წლის 31 დეკემბრისა და 2021 წლის 31 მარტის მდგომარეობით.

პასუხი:

**ფინანსური ანგარიშგება 2020 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფე)
(ამონარიდი)**

დანახარჯები	პერიოდის ხარჯი (მოგება-ზარალი)	არამატერიალური აქტივი (მარაგის ძიება და შეფასება)	ძირითადი საშუალება (მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი)
შრომის ანაზღაურება	ლიცენზიის შემდგომადე: 20ფე * 2 თვე = 40 (იანვარი- თებერვალი)	ლიცენზიის შემდგომადე: 20ფე * 10 თვე = 200 (მარტი-დეკემბერი)	
ლიცენზია		200	
მოწყობილობა			480
მოწყობილობის ამორტიზაცია		480/4წ. * 10/12 = 100	(100)
ნიმუშების ანალიზი		100	
სულ	40	600	380

**ამონარიდი 2021 წლის 1 კვარტალის ფინანსური ანგარიშგებიდან
(31 მარტის მდგომარეობით) (ფე)**

ტექნიკური შესაძლებლობისა და კომერციული მიზანშეწონილობის აღიარებამდე

დანახარჯები	მარაგის ძიების და შეფასების არამატერიალური აქტივი	მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი (ძირითადი საშუალება)
შრომის ანაზღაურება	20ფე * 3 = 60 (იანვარი-მარტი)	
მოწყობილობის ამორტიზაცია	480/4წ. * 3/12 = 30	(30)
ნიმუშების ანალიზი	40	
ეკონომიკური მოდელის შედგენა	50	
სულ 2021 წლის	180	(30)
2021 წ. 31 მარტის მდგომარეობით	780 (600+180)	350 (380-30)

მაგალითი 3. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარების შეწყვეტა - ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია (1-ლი მაგალითის გაგრძელება).

2016 წლის 31 მარტს კომპანიამ გააკეთა დასკვნა და მიიღო გადაწყვეტილება, რომ მოცემულ უბანზე მინერალური მარაგის მოპოვება ტექნიკურად განხორციელებადია და კომერციულად სიცოცხლისუნარიანია.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების წმინდა ანაზღაურებადი ღირებულება 2016 წლის 31 მარტისათვის შეადგენდა 1,000 ფე.

დავალება: ასახეთ მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია.

პასუხი:

ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის 31 მარტის მდგომარეობით (ფე)

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება	მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება	აღიარებული გაუფასურების ზარალი
$780 + 350 = 1,130$	1,000	$1,130 - 1,000 = 130$
		ზარალის მიკუთვნება:
		არამატერიალურ აქტივებზე $130 * 780/1,130 = 90$
		მატერიალურ აქტივებზე $130 * 350/1,130 = 40$

2016 წლის 31 მარტს წყდება მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება. უნდა მოხდეს გაუფასურების შემდგომ მისი საბალანსო ღირებულების რეკლასიფიცირება 690 ფე (780-90) განვითარების პროექტში და მისი შემდგომი აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 38-ით. ხოლო, მოწყობილობის აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 16-ით, რომლის ამორტიზება იქნება მიკუთვნებული განვითარების პროექტს (არამატერიალურ აქტივს) იმ დრომდე, ვიდრე პროექტი არ იქნება გაშვებული ექსპლუატაციაში.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაცია განვითარების პროექტში		
არამატერიალური აქტივი	$780 - 90 = 690$	რეგულირდება ბასს 38
ძირითადი საშუალებები	$350 - 40 = 310$	რეგულირდება ბასს 16

გაუფასურების გატარებები:

დებეტი - გაუფასურების ზარალი	130
კრედიტი - ძირითადი საშუალებები	40
კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები	90

რეკლასიფიკაციის გატარებები:

დებეტი - არამატერიალური აქტივი 690

კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები 690

მაგალითი 4. მარაგის ძიებისა და შეფასების მატერიალური და არამატერიალური აქტივები

კომპანიამ მინერალური მარაგის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობის შესაფასებლად მაისში დაიწყო სამიეზო გეოლოგიური სამუშაოები, რასაც დასჭირდა 8 თვე. ამ პროექტთან დაკავშირებით, ტექნიკური შესაძლებლობისა და კომერციული მიზანშეწონილობის აღიარებამდე, საჭირო გახდა შემდეგი ხარჯების გაწევა: გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად ლიცენზიის შეძენა - 500 ფე; გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად მოწობილობის შეძენა, რომლის მომსახურების ვადა განისაზღვრა 3 წლით - 600 ფე; სამიეზო გეოლოგიური სამუშაოებით დაკავებულ მომუშავეთა ერთი თვის შრომის ანაზღაურება - 30 ფე; მარაგის ნიმუშების ანალიზისა და ტექნიკური პროექტის შემუშავება - 300 ფე.

წლის ბოლოსათვის მარაგის ძიებისა და შეფასების:

ა) არამატერიალური აქტივების თვითღირებულება არის (ფე):

ბ) მატერიალური აქტივის თვითღირებულება არის (ფე).

პასუხი:

ა) არამატერიალური აქტივები

ლიცენზია 500

მოწობილობის ცვეთა $600/3წ.*8/12$ 133

ხელფასი $30 * 8$ 240

ნიმუშების ანალიზი 300

1,173

ბ) მატერიალური აქტივი

$$\text{მოწყობილობა } 600 - (600/3 \text{ წ.} * 8/12) = 467$$

მაგალითი 5. მინერალური რესურსების მარაგის მოპოვების თვითღირებულება

მარაგის მოპოვებისათვის საწარმომ 350 ფე შეიძინა დანადგარი, რომლის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 7 წლით. საბადოს მარაგის რეზერვი 120 ერთეულია. მოცემული დროისათვის მოპოვებულია 45 ერთეული. მარაგის ერთეულის მოპოვების ანაზღაურებაა 4 ფე, ინფრასტრუქტურის დანახარჯები შეადგენს 2000 ფე.

მინერალური რესურსების მარაგის მოპოვების თვითღირებულება არის (ფე):

პასუხი:

$$\text{ნაგებობის ცვეთა } 350/7 = 50$$

$$\text{ხელფასი } 4 * 45 = 180$$

$$\text{ინფრასტრუქტურა } 2000 * 45/120 = \underline{750}$$

$$1,980$$

მაგალითი 6. სიგმა

კომპანია „სიგმა“ მოიპოვებს მინერალურ რესურსებს, მისი საანგარიშგებო წელი სრულდება 2013 წლის 30 სექტემბერს. ის ახორციელებდა სამიეზო სამუშაოებს სამ უბანზე, რისთვისაც

შეიძინა სპეციალიზირებული მოწყობილობა 3,000 \$000, გამოყენების ვადა განისაზღვრა 5 წლით. მოწყობილობა აღირიცხება განცალკევებულად, მაგრამ ამორტიზაცია ჩაირთვება არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაში. მოწყობილობის ერთი წლის ამორტიზაციის ხარჯია: $3,000 / 5\text{წ.} = 600 \000 . წლის ბოლო (30.09.2013წ.) საბალანსო ღირებულება შეადგენს: 2,400 \$000.

2013 წლის ინფორმაცია.

უბანი 1: სამიეზო სამუშაოები დაიწყო 2012 წ. 1 ოქტომბრიდან ლიცენზიის ამოქმედებისთანავე. ლიცენზია შეძენილია 150 \$000. ტოპოგრაფიულ და გეოლიგიურ კვლევებზე გაწეული ხარჯები თვეში შეადგენს 100 \$000. 2012 წლის 31 დეკემბერს

დადგინდა, რომ ამ უბანზე მარაგი არ არის საკმარისი სამრეწველო მოპოვებისათვის და 2013 წლის იანვარში შეწყდა საძიებო სამუშაოები და ჩატარდა გარემოს დაცვისა და აღდგენითი სამუშაოები, რაზედაც დაიხარჯა 50 \$000.

უბანი 2: სამუშაოები დაიწყო 2013 წლის 1 იანვარს, ხოლო ლიცენზია შეძენილია 2013 1 თებერვალს 100 \$000-ად. იანვარში ტოპოგრაფიულ სამუშაოებზე დაიხარჯა 80 \$000. საძიებო სამუშაოები გაგრძელდა 2013 წლის 30 აპრილამდე. კომპანიის ხელმძღვანელობამ დაასკვნა, რომ ამ უბანზე ეკონომიკურად მიზანშეწონილია და ტექნიკურად შესაძლებელია მინერალური რესურსების მოპოვება. ამ პერიოდში გეოლოგიურ და საბურღ სამუშაოებზე დაიხარჯა 300 \$000, სპეციალიზირებული მოწყობილობის ამორტიზაციის გარეშე.

2013 წლის 30 აპრილისათვის კომპანია მარაგის ძიებისა და შეფასების არამატერიალური აქტივის ანაღურებადი ღირებულება შეაფასა 400 \$000. მოპოვებითი სამუშაოები დაიწყება 2013 წ. 1 სექტემბერს და სავარაუდოდ გაგრძელდება 2 წელს.

უბანი 3: სამუშაოები დაიწყო 2013 წლის 1 მაისს. ლიცენზია შეძენილია 1 მაისს და გადახდილია 200 \$000, რომლის ვადაა 1 წელი. კვლევისა და ძიების ერთი თვის დანახარჯები შეადგენს 120 \$000. 2013 წლის 30 სექტემბრისათვის საგმას არ აქვს დასრულებული წიაღისეული მარაგის შეფასება და ამდენად ჯერ ვერ აკეთებს დასკვნას მოპოვების მიზანშეწონილობის შესახებ.

დავალება: მოამზადეთ ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგებიდან.

პასუხი:

	მოგება - ზარალი	ბალანსი
უბანი 1 (01.10.2012 – 31.12.2012)		
ლიცენზია	150	
მოწყობილობის ამორტიზაცია (600*3/12)	150	

ტოპოგრაფიულ და გეოლიგიურ კვლევებზე გაწეული ხარჯები (100*3)	<u>300</u>	
არამატერიალური აქტივი (კაპიტალიზებული ხარჯები) აღიარდება მოგება-ზარალში ხარჯად (ჩამოიწერება)	600	
გარემოს აღდგენა (2013წ. იანვარი)	<u>50</u>	
სულ ხარჯი (ვინაიდან მოპოვება არ არის მიზანშეწონილი)	650	0
უბანი 2		
2013წ. იანვარის ხარჯები (ლიცენზიის აღებამდე):		
ტოპოგრაფიის	80	
ამორტიზაცია (600*1/12)	<u>50</u>	
ლიცენზიის აღებამდე გაწეული ხარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯად (არ არის ფასს 6-ის მოქმედების სფეროში)	130	
2013წ. 1 თებერვალი-30 აპრილის ძიების კაპიტალიზირებული ხარჯები:		
ლიცენზია		100
გეოლოგიური და საბურღი სამუშაოები		300
მოწყობილობის ამორტიზაცია (600*3/12)		<u>150</u>
არამატერიალური აქტივი (კაპიტალიზებული ხარჯები)		550
ტექნიკური მიზანშეწონილობის მომენტისათვის უნდა ჩატარდეს: 1) ტესტი გაუფასურებაზე და 2) რეკლასიფიკაცია.		
ტესტი გაუფასურებაზე 30.04.2013წ.		
აქტივის საბალანსო ღირებულება	550	
აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება	<u>(400)</u>	
გაუფასურების ზარალი	150	
რეკლასიფიკაცია		(550)
მარაგის ძიებისა და შეფასების არამატერიალური აქტივი რეკლასიფიცირდება საბადოს დამუშავების არამატერიალურ აქტივებში (550-150)		400
უბანი 3		
ლიცენზია		200
მოწყობილობის ამორტიზაცია (600*5/12)		250
კვლევებზე გაწეული ხარჯები (120*5)		<u>600</u>
არამატერიალური აქტივი (კაპიტალიზებული ხარჯები)		1,050

თემა 7. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა

მაგალითი 1. წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ¹

2012 წლის 1 აპრილს კომპანია სთავაზობს თავის 500 თანამშრომელს ოპციონს აქციების შეძენაზე 20 დოლარად ერთი აქციაში. ყველა თანამშრომელს შეთავაზებული ჰქონდა 100 ოფციონი.

აღნიშნული უფლება შედის ძალაში 2015 წლის 31 მარტიდან იმ პირობით, რომ თანამშრომელი იმუშავებს სამი წლის განმავლობაში. მოსალოდნელია, რომ არც ერთი თანამშრომელი არ შეწყვეტავს მუშაობას.

მაჩვენებლები (დოლარი):

	2012წ.01.04	2013 31.12
აქციის საბაზრო ფასი	20	24
ოფციონის საბაზრო ფასი	5	5,50

დავალბა: განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2012 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

პასუხი:

ვინაიდან ამ გარიგებით თანამშრომელს შეუძლია მომავალში მიიღოს წილობრივი ინსტრუმენტი, ოფციონის რეალური ღირებულება განისაზღვრება როგორც ოფციონის ღირებულება გამოშვების თარიღით და შეადგენს 5 დოლარს.

ყველა თანამშრომლის ანაზღაურება შეადგენს:

$$500 * 100 * \$5 = \$250,000 * 9/36 = \$62,500.$$

¹ www.training.pwc.ru

ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი - შრომოს ანაზღაურების ხარჯები	62,500
კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი (ოფციონის რეზერვი)	62,500

გაგრძელება (ნ.კვატაშიძე).

დაშვება: ყველა თანამშრომელმა იმუშავა სამი წლის განმავლობაში; ოფციონის შესრულების დღეს აქციის საბაზრი ფასია 22 დოლარი.

როდესაც დადგება ოფციონის შესრულების დღე, თანამშრომლები ერთ აქციაში გადაიხდიან 17 დოლარს (22-5).

თანამშრომლების მიერ გადახდილი თანხა:

$$100 \text{ ოფციონი} * 500 \text{ თანამშრომელი} * \$17 = \$850,000.$$

კაპიტალის ღირებულება:

$$100 \text{ ოფციონი} * 500 \text{ თანამშრომელი} * \$22 = 1,100,000.$$

კომპანიის მიერ კომპენსირებული (3 წლის განმავლობაში ხარჯად აღიარებული და ოფციონის რეზერვში ასახული/დაგროვილი) თანხა:

$$100 \text{ ოფციონი} * 500 \text{ თანამშრომელი} * 5 = \$250,000$$

სხვაობა, კაპიტალის ღირებულებასა (\$1,100,000) და მიღებულ თანხას (\$850,000) შორის, კომპანიას უკვე აქვს აღიარებული ხარჯად (\$250,000) შრომის ანაზღაურების სახით.

დებეტი - ფულადი სახსრები	850,000
დებეტი - საკუთარი კაპიტალი (ოფციონის რეზერვი)	250,000
კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი (სააქციო კაპიტალი)	1,100,000

მაგალითი 2. აქციებზე დაფუძნებული გარიგება, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას, გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ¹

2018 წლის 1 ოქტომბერს კომპანიამ თავის 500 თანამშრომელს შესთავაზა აქციების ოფციონი. უფლების გადაცემა, რომელიც სრულდება 2021 წლის 30 სექტემბერს, დამოკიდებულია სამი წლის განმავლობაში საერთო-საწარმოო მოჩვენებლების მიღწევების დონეზე.

ოფციონის პირობებია:

- 100 მლნ დოლარზე ნაკლები გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 100 ოფციონს;
- 100-150 მლნ დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 150 ოფციონს;
- 150-200 მლნ დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 200 ოფციონს.
- მაჩვენებლები:

	2018წ.01.10	2019წ. 30.10	2020წ. 30.10
ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი)	1,20	1,30	1,35
საერთო გაყიდვები (მლნ დოლარი)		130	160

დავალება: განვსაზღვრეთ 2020 წლის 30 სექტემბრის ფინანსურ ანგარიშგებაში ამსახველი მაჩვენებლები.

პასუხი:

- 1) ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას;
- 2) მოსალოდნელი გადახდები ფასდება ოფციონის რეალური ღირებულებით მათი გამოშვების თარიღით;

¹ <http://msfo-dipifr.ru/ifrs-2-share-based-payment-na-ekzamene-dipifr/>

- 3) პერსონალის შენახვის ხარჯები აღიარდება ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა. საანგარიშგებო თარიღისათვის 30.09.2020 წლისათვის დასარიცხია მოსალოდნელი დანახარჯების 2/3;
- 4) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარდება კაპიტალი;
- 5) ოპერაცია აისახება ხარჯის დარიცხვისა და კაპიტალის ზრდით:

თრილი	განგარიშება	დებეტი - პერსონალის შენახვის ხარჯი	კრედიტი - კაპიტალი
30.09.2019	500 თანამშრომელი × 150 ოფციონი × 1,20 × 1/3 = 30,000	30,000	30,000
30.09.2020	500 თანამშრომელი × 200 ოფციონი × 1,20 × 2/3 = 80,000	50,000 (80,000-30,000 = 50,000)	80,000 (კაპიტალი = 30,000+50,000)

2020 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება: ბალანსში კაპიტალი 80,000 დოლარი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში – 50,000 დოლარის ხარჯი.

ამოცანა 3. აქციებზე დაფუძნებული გარიგება, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას

2014 წლის 1 იანვარს კომპანიამ თავის თანამშრომლებს შესთავაზა აქციების შეძენის 300,000 ოფციონი, აქციების შეძენის ფასია 10 დოლარი. ოფციონი ძალაში შედის 2016 წლის 31 დეკემბერს, წარმოების მუშაკების მიერ სამი წლის განმავლობაში წარმოების გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის შემთხვევაში, დაწყებული 2014 წლის იანვრიდან 2016 წლის 31 დეკემბრის პერიოდში.

მაჩვენებლები:

	2014წ.0101	2014 31.12	2015წ. 31.12
--	------------	------------	--------------

აქციის საბაზრო ფასი (დოლარი)	10	12,50	
ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი)	1,50	1,60	1,75
ძალაში შესული ოფციონი (რაოდენობა)	300,000	250,000	270,000

დავალემა: შევაფასეთ წილობრივი გადახდები 2014 და 2015 საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

პასუხი.

წილობრივი გარიგების ოპერაციები შემდეგნაირად შეფასდება და აისახება:

	თარიღი	01.01.2014წ.	31.12.2014წ.	31.12.2015წ.
1	პერიოდი (წელი)	0	1/3	2/3
2	ოფციონის რეალური ღირებულება	1,50	1,50	1,50
3	ოფციონის რაოდენობა	300,000	250,000	270,000
4	კრედიტი - კაპიტალი (სტრ.1×2 ×3)	0	125,000	270,000
5	დებეტი - ხარჯი (კაპიტალის საბოლოო ნაშთი - კაპიტალის საწყისი ნაშთი)		125,00	145,00

მაგალითი 4. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი. ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით¹

2017 წლის 1 აპრილს კომპანიამ შესთავაზა თავის 500 თანამშრომელს 100 ოფციონი აქციების კურსის ზრდის ნამეტიდან. ოფციონი იძლევა ფულადი სახსრების მიღების უფლებას 2020 წლის 31 მარტს ამ თარიღისათვის არსებული კურსის ზრდის ნამეტიდან თანხით 20 დოლარი ერთ აქციაში. აღნიშნული უფლება შედის ძალაში იმ

¹ www.training.pwc.ru

პირობით, რომ თანამშრომელი მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში იმუშავებს კომპანიაში.

2017 წლის 31 დეკემბრისათვის კომპანიაში მუშაობდა 490 თანამშრომელი, რომლებსაც ჰქონდათ უფლება ოფციონზე. 2017 წლის 1 აპრილისათვის ოფციონის ფასი იყო 5 დოლარი, ხოლო 2017 წლის 31 დეკემბრისათვის - 5,5 დოლარი.

დავალება: განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2017 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

ამოხსნა:

მოცემული ოპერაცია არის აქციებზე დაფუძნებული გარიგება, რომლის ანგარიშსწორება განხორციელდება ფულადი სახრებით. გადახდების მოსალოდნელი თანხა ფასდება ბოლო საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება უფლების გადაცემის პერიოდში.

მთლიანი ანაზღაურების თანხა შეადგენს:

490 თანამშრომელი * 100 ოფციონი * \$5,5 = \$269,500.

2017 წელს აღიარდება: \$269,500 * 9/36 = \$67,375.

ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი - შრომის ანაზღაურების ხარჯები 67,375

კრედიტი - გრძელვადიანი ვალდებულებები 67,375.

მაგალითი 5. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი

2019 წლის 1 ნოემბერს კომპანიამ გადასცა თავის თანამშრომლებს აქციების საბაზრო ღირებულების ზრდის ნამეტიდან 10,000 ცალი აქციის ტოლი სარგებლის მიღების უფლება. ეს უფლება მომუშავეებს აძლევს გარანტიას, რომ მომავალში ისინი მიიღებენ სარგებელს აქციების ღირებულების ზრდის ნამეტიდან ფულადი სახსრების სახით, რომელიც იქნება გაანგარიშებული ამ უფლების გადაცემის თარიღით. უფლება

გადადის 2021 წლის 1 დეკემბრიდან. აქციის რეალური ღირებულებაა: 2020 წლის 31 ოქტომბერი - 6 დოლარი, 2021 წლის 31 ოქტომბერი - 8 დოლარი, 2021 წლის 1 დეკემბერი - 9 დოლარი.

დავალება: შევაფასოთ და ავსახოთ წილობრივი გადახდებით გარიგების ოპერაციები.

პასუხი:

- 1) ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებას;
- 2) ოფციონი ფასდება აქციების რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება ვალდებულებად;
- 3) გადასახდელი თანხა აღიარდება პერსონალის შენახვის ხარჯად ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა;

4) ხარჯისა და ვალდებულების შეფასება:

თრილი	გაანგარიშება	დებეტი - პერსონალის შენახვის ხარჯი	კრედიტი - ვალდებულება
31.10.2020	$6 \times 10,000 \times 1/2 =$ 30,000	30,000	30,000
31.10.2021	$8 \times 10,000 \times 2/2 =$ 80,000	50,000 (80,000-30,000 = 50,000)	80,000 (30,000+50,000)

თემა 8. ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები

ქეისი 1 . სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები (ფასს 4, ბ18, 19).

ქვემოთ განხილულია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც მაშინ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემა მნიშვნელოვანი იქნება:

- ა) ქონების დაზღვევა ქურდობისაგან ან დაზიანებისაგან;
- ბ) დაზღვევა პროდუქციის ვალდებულებისაგან, პროფესიული ვალდებულებისაგან, მოქალაქეობრივი ვალდებულებისაგან ან იურიდიული ხარჯებისაგან;
- გ) სიცოცხლის დაზღვევა და დაკრძალვის პროცესის მომზადება (მართალია, სიკვდილი გარკვეულია, მაგრამ განუსაზღვრელია, როდის მოხდება სიკვდილი, ან ზოგიერთი ტიპის სიცოცხლის დაზღვევისათვის, როდის მოხდება სიკვდილი დაზღვევით მოცული პერიოდის განმავლობაში);
- დ) მუდმივი პირობითი ანუიტეტები და პენსიები (ე.ი. ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას ითვალისწინებს მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენისათვის - რენტის მიმღების ან პენსიონერის სიცოცხლის ხანგრძლივობა ო რენტის მიმღებს (ანუიტენტს) ან პენსიონერს ეხმარება შეინარჩუნოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცხოვრების სტანდარტი, რაზედაც სხვა შემთხვევაში უარყოფით გავლენას იქონიებდა მისი სიცოცხლის ხანგრძლივობა);
- ე) შრომისუნარობა და სამედიცინო დახმარება;
- ვ) სხვადასხვა სახის საგარანტიო ვალდებულებები, საიმედოობის ვალდებულებები, შესრულების ვალდებულებები და შეთავაზების ვალდებულებები (ანუ ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას მაშინ უზრუნველყოფს, თუ მეორე მხარე არ შეასრულებს ამა თუ იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მაგალითად, შენობის აშენების ვალდებულებას);
- ზ) კრედიტის დაზღვევა, როდესაც ხელშეკრულების მფლობელს გარკვეული თანხა გადაეხდება, თუ ის ზარალს მიიღებს წინასწარ განსაზღვრული დებიტორისაგან ვა-

ლის გადაუხდელობის გამო, როდესაც დადგება სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის თავდაპირველი ან შეცვლილი ვადა. ამ ხელშეკრულებებს შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა ფინანსური გარანტია, აკრედიტივი, ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. ამასთან, მართალია აღნიშნული ხელშეკრულებები აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ ასევე აკმაყოფილებს ბასს 39-ში მოცემულ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას და ხვდება ბასს 32-სა⁸ და ბასს 39-ის და არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში (იხ. 3.4(დ)). მიუხედავად ამისა, თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტმა ადრე აშკარად დაასაბუთა, რომ იგი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევს და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, მას ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების აღრიცხვისათვის შეუძლია აირჩიოს ბასს 32-ის ⁹, ბასს 39-ის, ან წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

თ) **პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები.** პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები, რომლებიც გაცემული აქვს სხვა მხარეს მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ გაყიდული საქონლისათვის, თავსდება წინამდებარე ფასს-ის მოქმედების სფეროში. თუმცა, თუ პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები უშუალოდ მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ არის გაცემული, ამგვარი ხელშეკრულებები სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს, ვინაიდან შედის ბასს 18-ის _ „ამონაგები” და ბასს 37-ის _ „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები” - მოქმედების სფეროში;

ი) **უფლებების დაზღვევა** (ანუ მიწის უფლებაში ნაკლოვანებების გამოვლენის დაზღვევა, რაც სადაზღვევო ხელშეკრულების დადების დროს არ იყო გამოვლენილი). ასეთ შემთხვევაში, სადაზღვევო შემთხვევა იქნება მიწის უფლებაში გამოვლენილი ნაკლოვანება და არა თავისთავად მიწის დეფექტი;

⁸. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს.

⁹. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს

კ) დახმარება მოგზაურობის დროს (ანუ პოლისის მფლობელისათვის კომპენსაციის გადახდა ფულადი სახსრებით ან ნატურით იმ ზარალისთვის, რომელსაც მიიღებს მოგზაურობის დროს). ამ ტიპის ზოგიერთი ხელშეკრულება განხილულია ბ6 და ბ7 პუნქტებში;

ლ) მარცხის სავალო ვალდებულებები, რომელიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულ გადახდას, თუ ესა თუ ის კონკრეტული მოვლენა უარყოფითად იმოქმედებს სავალო ვალდებულებების ემიტენტზე (თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრული მოვლენა წარმოქმნის მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, მაგალითად, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა არის საპროცენტო განაკვეთის ან ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილება);

მ) სადაზღვევო სვოპები და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს გადახდას კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ისეთი ფიზიკური ცვლადების ცვლილებებზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების რომელიმე მონაწილე მხარისათვის;

ნ) გადაზღვევის ხელშეკრულებები.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას:

ა) საინვესტიციო ხელშეკრულებები, რომლებსაც იურიდიულად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ მზღვეველი დამოკიდებული არ ხდება მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკზე, მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი არ არის მნიშვნელოვანი სიკვდილიანობის რისკის მატარებელი (ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

ბ) ხელშეკრულებები, რომლებსაც სამართლებრივად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ ყველა მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს გადასცემენ პოლისის მფლობელს, არაგაუქმებადი და იძულებითი მექანიზმის მეშვეობით, რომლითაც პოლისის მფლობელისათვის გადახდა ხდება მომავალში მიღებული ზარალის პირდაპირ-

რი შედეგის სახით (როგორც წესი, ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

გ) **თვითდაზღვევა**, სხვა სიტყვებით, იმ რისკის შენარჩუნება, რომელიც უნდა მოეცვა დაზღვევას (ეს არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან არ არსებობს ხელშეკრულება სხვა მხარესთან);

დ) **ხელშეკრულებები (როგორცაა სპეკულაციური თამაშები ბირჟაზე)**, რომლებიც მოითხოვს გადახდას, თუ მოხდება კონკრეტული მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენა, მაგრამ არ მოითხოვს როგორც სახელშეკრულებო გადახდის წინაპირობას, რომ ამ მოვლენამ უარყოფითი გავლენა იქონიოს პოლისის მფლობელზე. თუმცა, ეს ხელს არ უშლის გადახდის პარამეტრის წინასწარ განსაზღვრას, რომელიც საჭიროა ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენით, როგორცაა სიკვდილი ან უბედური შემთხვევა, გამოწვეული ზარალის რაოდენობრივი შეფასების გასაკეთებლად (იხ. ასევე პ. ბ13);

ე) **წარმოებული ინსტრუმენტები**, რომლებიც ერთ-ერთ მხარეს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზე, მაგრამ არა სადაზღვევო რისკზე, ვინაიდან ეს ინსტრუმენტები მოითხოვს, რომ ამ მხარემ მხოლოდ მაშინ გადაუხადოს მეორეს, თუ შეიცვლება ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ცვლადებიდან: დადგენილი საპროცენტო განაკვეთი, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი, საქონლის ფასი, ვალუტის გაცვლითი კურსი, ფასების ინდექსი ან განაკვეთი, კრედიტის რეიტინგი ან კრედიტის ინდექსი, ან სხვა ცვლადები, რომლებიც გაითვალისწინება ისეთი არაფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (იხ. ბასს 39);

ვ) **კრედიტთან დაკავშირებული გარანტიები** (ან აკრედიტივი, ან კრედიტის წარმოებული ხელშეკრულების პირობების შეუსრულებლობაზე, ან ხელშეკრულება კრედიტის დაზღვევაზე), რომელიც გადახდას მაშინაც მოითხოვს, თუ მფლობელს ზარალი არ განუცდია დებიტორისგან ვალის გადაუხდელობის გამო, გადახდის ვადის დადგომის დროს (იხ. ბასს 39);

ზ) ხელშეკრულებები, რომლებიც გადახდას მოითხოვს კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ფიზიკური ცვლადის მიხედვით, რომელიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (საერთოდ, მათ უწოდებენ ამინდის წარმოებულებს);

თ) სტიქიური უბედურებების ვალდებულებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულად გადახდას კლიმატურ, გეოგრაფიულ ან სხვა ფიზიკურ ცვლადზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის.

ქეისი 2. სადაზღვევო რისკი > ფინანსურ რისკი (ფასს 4, ბ.23-25)

თუ ხელშეკრულება დამზღვევის გარდაცვალების შემთხვევაში იმაზე მეტ თანხას იხდის, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა მისი გადარჩენის შემთხვევაში, ხელშეკრულება იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ გარდაცვალებასთან დაკავშირებული დამატებით გადასახდელი თანხა არ არის უმნიშვნელო.

ანალოგიურად, ანუიტეტის ხელშეკრულება, რომელიც რეგულარულ თანხებს იხდის პოლისის მფლობელის სიცოცხლის დარჩენილი ნაწილისათვის, არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ მუდმივი პირობითი ანუიტეტის გადასახდელი თანხები ერთად აღებული არ არის უმნიშვნელო.

ქეისი 3. დამატებითი სარგებელი (ფასს 4, ბ27)

ბ23-ე პუნქტი ეხება დამატებით სარგებელს. აღნიშნული დამატებითი სარგებელი შეიძლება ითვალისწინებდეს სარგებლის გადახდას სადაზღვევო შემთხვევის დადგომამდე და გადახდა არ კორექტირდებოდეს ფულის დროითი ღირებულებით. ამის მაგალითია მთლიანი სიცოცხლის დაზღვევა ფიქსირებული თანხით (სხვა სიტყვებით, დაზღვევა, რომელიც უზრუნველყოფს ფიქსირებული სარგებლის გადახდას, პოლისის მფლობელის გარდაცვალების შემთხვევაში, ისე, რომ ხელშეკრულებას დასაფარად ამოწურვის ვადა არა აქვს). უდავოა, რომ პოლისის მფლო-

ბელი მოკვდება, მაგრამ გაურკვეველია (განუსაზღვრელია) სიკვდილის თარიღი. მზღვეველი ზარალს იღებს ისეთი ინდივიდუალური ხელშეკრულებებიდან, როდესაც პოლისის მფლობელი ადრე მოკვდება, მაშინაც კი, თუ ხელშეკრულებების მთლიან წიგნში არ დაფიქსირდება საერთო ზარალი.

სადაზღვევო ხელშეკრულების მთავარი პირობაა კლიენტისთვის ზიანის მიყენება მომავალში გაურკვეველი მოვლენის დადგომის შედეგად. ამავდროულად, აქედან არ გამომდინარეობს, რომ კომპენსაციის მისაღებად დამზღვევეს დასჭირდება კლიენტისთვის მნიშვნელოვანი ზარალის წარმოშობის დადასტურება, მაგრამ ეს საშუალებას აძლევს მზღვეველს უარი თქვას გადახდაზე, თუ არ დადგინდება, რომ ზიანი გამოწვეულია დამდგარი მოვლენით.

ქეისი 4. უძრავი ქონების დაზღვევა ხანძრის შემთხვევისაგან

ხანძრის შედეგად დაიწვა კლიენტის ქონება, რომელსაც, ხელშეკრულების თანახმად, ეკისრება კომპენსაცია. მზღვეველს აქვს უფლება ჩაატაროს გამოძიება უნებლიე ცეცხლის წაკიდებისათვის, ასევე დაადასტუროს დაზღვეულისათვის გადასახდელი სადაზღვევი თანხა.

სადაზღვევო ხელშეკრულების ნაადრევი შეწყვეტის რისკი არ ვრცელდება სადაზღვევო კონტრაქტებზე, ვინაიდან კლიენტისთვის ანაზღაურების გადახდა არ არის დამოკიდებული მომავალში გაურკვეველ მოვლენაზე, რომელიც მას მნიშვნელოვან ზიანს აყენებს.

ქეისი 5. სადაზღვევო ხელშეკრულების ნაადრევად შეწყვეტა

მზღვეველმა დადო დამსაქმებლის პასუხისმგებლობის დაზღვევის ხელშეკრულება ერთ მწარმოებელ კომპანიასთან ხუთი წლის ვადით. ეს კომპანია დაკავებულია ახალი ტიპის პროდუქტის გამოშვებით. ამასთან, სამი წლის შემდეგ, შეწყვიტეს პროდუქციის

წარმოება და შესაბამისად შეწყვეტილია სადაზღვევო ხელშეკრულება. ნაადრევი შეწყვეტა არ არის სადაზღვევო რისკი.

ხელშეკრულების ხარჯების გაუთვალისწინებელი ზრდის რისკი, რომელიც არ არის დაკავშირებული სადაზღვევო შემთხვევასთან, არ შეიძლება მიეკუთვნებოდეს სადაზღვევო რისკებს, ანუ ის არ გამოიწვევს კლიენტის ზიანს.

ქეისი 6. სადაზღვევო შემთხვევების ზრდა

მზღვეველმა დადო დაზღვევის ხელშეკრულება კომპანიის თანამშრომლებისთვის. ამასთან, სადაზღვევო შემთხვევების რაოდენობა, რომელიც შეემთხვა ამ კომპანიის თანამშრომლებს, მნიშვნელოვნად გაიზარდა და, შედეგად, გამოიწვია დამზღვევის ხარჯების ზრდა. მზღვეველის ხარჯების ზრდა არ წარმოადგენს სადაზღვევო რისკს, ვინაიდან ის არ იწვევს კლიენტის ზიანს.

ამასთან, თუ დამზღვევმა დადო ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც მას შეიძლება ჰქონდეს ადრეული შეწყვეტის ან ადმინისტრაციული ხარჯების გაზრდის რისკი, ასეთი ხელშეკრულება შეიძლება აღიარდეს როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულება, იმ პირობით, რომ ამასთან დაკავშირებით მზღვეველს ასევე აქვს სადაზღვევო რისკი.

მზღვეველი აფასებს სადაზღვევო რისკის მნიშვნელობას თითოეული ინდივიდუალური კონტრაქტისათვის (და არა ფინანსური ანგარიშგების არსებითი კრიტერიუმის საფუძველზე).

უნდა აღინიშნოს, რომ ზოგიერთი კონტრაქტის ფარგლებში დაზღვევის რისკი გადადის არა კონტრაქტის გაფორმებისთანავე, არამედ მოგვიანებით.

ქეისი 7. სიცოცხლის პოლისი

დამზღვევი დებს სადაზღვევო პორტფელის მართვის ხელშეკრულებას სადაზღვევო კომპანიასთან. კონტრაქტი ითვალისწინებს გარკვეულ საინვესტიციო შემოსავალს და ამავდროულად, საინვესტიციო მართვის ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდეგ,

აძლევს კლიენტს (პოლის მფლობელს) შესაძლებლობას შეიძინოს სადაზღვევო პოლისი სიცოცხლის ხანგრძლივობის გარკვეული ასაკის მიღწევამდე ანუიტეტის გადახდით, იმ პირობებით, რომელიც მოქმედებს ოფციონის შესრულების დროს. ამ შემთხვევაში, მზღვეველის სადაზღვევო რისკი წარმოიშობა მხოლოდ დაზღვეულის მიერ ოფციონის გამოყენების დროს, ვინაიდან მზღვეველი მისი შესრულების (შეძენის) მომენტში ადგენს ასეთი ხელშეკრულების ღირებულებას და ანუიტეტის ფასს. თუმცა, თუ ანუიტეტის ფასი ან მისი გაანგარიშების საფუძველი კონტრაქტით განსაზღვრება თავიდანვე, მაშინ ასეთი ხელშეკრულებით სადაზღვევო რისკი გადადის ხელშეკრულების გაფორმებისთანავე.

პოლისის მფლობელის ზარალი

ყველაზე ხშირად, სადაზღვევო კონტრაქტებით ანაზღაურება ხდება ნაღდი ანგარიშსწორებით. თუმცა, ზოგჯერ შეიძლება დაიდოს კონტრაქტები, რომლებიც კლიენტისათვის არაფულადი სახით ანგარიშსწორების საშუალებას აძლევს.

ქეისი 8. დაზღვეულთან არაფულადი ანგარიშსწორება

ქონების დაზღვევის ხელშეკრულება ქურდობისგან, სადაც ქონების ტიპზე დამოკიდებულებით, მზღვეველს უფლება აქვს მოპარული ქონების სანაცვლოდ უზრუნველყოს ანალოგიური (მსგავსი) ქონებით.

სადაზღვევო ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს გადახდას მაშინაც კი, თუ პოლის მფლობელს განუცდია მნიშვნელოვანი ზარალი, რაც დაკავშირებულია მოვალის ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან.

ქეისი 9. ვალდებულების დაზღვევა

მზღვეველი უზრუნველყოფს ნავთობის მიწოდებას კრედიტორული დავალიანების შეუსრულებლობისგან. კლიენტი არღვევს ვალდებულებებს, მაგრამ ნავთობს

მომგებიანად ყიდის სხვა მომხმარებელზე. ამ შემთხვევაში, მზღვეველს ნებისმიერ შემთხვევაში მოუწევს აუნაზღაუროს კლიენტს ზარალი, იმისდა მიუხედავად, რომ დაზღვეულს არ ჰქონია ზარალი.

თემა 9. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

ქეისი 1. საკრედიტო რისკი

მიმდინარე წლის ბოლოსათვის საწარმოს დებიტორული დავალიანების ნაშთი შეადგენს 100,000 ფე. დებიტორული დავალიანების პორტფელის მოსალოდნელი საკრედიტო რისკის დასადგენად იყენებს შეფასებითი რეზერვების ცხრილს (მატრიცას). მატრიცა შედგენილია წინა პერიოდების სავაჭრო დებიტორული დავალიანების მოსალოდნელი სასიცოცხლო ვადის პერიოდში დეფოლტის¹ დაკვირვებადი დონეების ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც კორექტირდება პერსპექტივების პროგნოზების მიხედვით. ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის ხდება წინა პერიოდების დეფოლტის დაკვირვებადი დონეების მაჩვენებლების განახლება, შეიტანება საპროგნოზო მაჩვენებლების ცვლილებები. მოცემულ შემთხვევაში პროგნოზირდება მომავალ წელს ეკონომიკური პირობების გაუარესება. ამ პროგნოზის გათვალისწინებით საწარმომ ჩამოაყალიბა შეფასებითი რეზერვების შემდეგი ცხრილი:

	ვადის გადაცილება				
	<30 დღე	1-30 დღემდე	31-60 დღემდე	61-90 დღემდე	90 დღეზე მეტი
დეფოლტის დონე (%)	1,0	3,2	5,6	8,5	10,5

შეფასებითი რეზერვი (ფე)

¹ ინგლ. default - ვალდებულებების შეუსრულებლობა; ვადებში ვალდებულებების შეუსრულებლობა.

მაჩვენებლები	დებიტორული დავალიანების საბალანსო ღირებულება	მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვი
არ არის ვადაგადაცილებული	45,000	450
1-30 დღემდე (3,2%)	30,200	966
31-60 დღემდე (5,6%)	11,500	644
61-90 დღემდე (8,5%)	7,700	655
90 დღეზე მეტი (10,5%)	<u>5,600</u>	<u>588</u>
	100,000	3,303

საკრედიტო რისკი

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის სავაჭრო დებიტორული დავალიანების, მყიდველებთან დადებული საკონტრაქტებისა და საიჯარო დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ოდენობით უნდა აღიაროს შეფასებითი რეზერვი.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი არის რისკი, რომ ბანკის მიერ ნასესხები სახსრების საშუალო ღირებულებას, ანუ მიღებული დეპოზიტების და გაცემული კრედიტების, შეუძლია სესხის ვადის პერიოდში გადააჭარბოს სესხების საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

ფასს 7. 3.35ბ

საკრედიტო რისკის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალება უნდა მისცეს, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან, თუ რა გავლენას ახდენს საკრედიტო რისკი სამომავლო ფულადი ნაკადების ოდენობაზე,

მათი წარმოქმნის ვადებსა და დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე. ამ მიზნის მისაღწევად, საწარმომ საკრედიტო რისკის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:

ა) ინფორმაცია საწარმოს საკრედიტო რისკის მართვის პრაქტიკისა და ასევე იმის შესახებ, როგორ არის ეს პრაქტიკა დაკავშირებული მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარებასა და შეფასებასთან, მათ შორის, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის შეფასებისთვის გამოყენებული მეთოდები, დაშვებები და ინფორმაცია;

ბ) ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, შეაფასონ მოსალოდნელ საკრედიტო ზარალთან დაკავშირებით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები, მათ შორის მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის სიდიდის ცვლილებები და აღნიშნული ცვლილებების გამომწვევი მიზეზები; და

გ) ინფორმაცია საკრედიტო რისკის პოზიციის შესახებ (მაგალითად, საწარმოს ფინანსური აქტივების თანდაყოლილი საკრედიტო რისკი და სესხის გაცემის ვალდებულებები), მათ შორის, მნიშვნელოვანი საკრედიტო რისკის კონცენტრაციების შესახებ.

ქეისი 2. საპროცენტო რისკის მართვა გათანაბრებით

დეპოზიტის საპროცენტო განაკვეთის LIBOR + 1%, ხოლო ვალდებულებებზე - LIBOR + 4%, დეპოზიტი 500,000 \$, ხოლო ვალდებულება - 520,000 \$. ამ მომენტისათვის LIBOR = 3%.

ამდენად:

წელიწადში გადახდილი პროცენტები: $520,000 \$ \times (3 + 4)/100 = 36,400 \$$

წელიწადში მიღებული პროცენტები: $500,000 \$ \times (3 + 1)/100 = 20,000 \$$

წმინდა დანახარჯი = 16,400 \$

დავუშვათ, რომ LIBOR გაიზარდა 2%-ით და გახდა 5%.

პროცენტების ახალი თანხები:

წელიწადში გადახდილი პროცენტები: $520,000 \$ \times (5 + 4)/100 = 46,800 \$$

წელიწადში მიღებული პროცენტები: $500,000 \$ \times (5 + 1)/100 = 30,000 \$$

წმინდა დანახარჯი = $16,800 \$$

გადახდილი პროცენტის ზრდა პრაქტიკულად სრულად კომპენსირდება მიღებული პროცენტების ზრდით. დამატებითი ხარჯების ზრდა 400 \$-ით მიღებულია შემდეგნაირად: სხვაობა დებოზიტის და კრედიტის თანხებს შორის $20,000 \$ * LIBOR$ გაიზარდით 2%-ით = $20,000 \times 2/100 = \$400$.

კომპანია უბრალოდ ანალიზებს საპროცენტო განაკვეთის რყევების რისი შესაძლებლობა გააჩნია, აფასებს თავისი რყევების შესაძლობას და ანაწილებს თავის სესხებს ან ანაზრებს, როგორც მიიჩნევს საჭიროდ.

ქეისი 3. საპროცენტო რისკის მართვა ვადებით

დავუშვათ, რომ კომპანიამ აიღო იპოთეკა 10 წლით, ფიქსირებული განაკვეთით 6% წელიწადში ახალი უძრავი ქონების დასაფინანსებლად. შემდეგ ეს ქონება გაქირავებულია 5 წლის ვადით, რაც გამოიმუშავებს შემოსავალს 8% წელიწადში. ყველაფერი კარგადაა ხუთი წლის განმავლობაში, მაგრამ შემდეგ დროა ხელი მოვაწეროთ ახალ საიჯარო ხელშეკრულებას. თუ რაიმე მიზეზით საიჯარო შემოსავალი წლიურად 5% -მდე დაეცემა, კომპანია დაიწყებს ფულის დაკარგვას.

ამ სიტუაციაში, უფრო გონივრული იქნება იპოთეკის ვადის დაკავშირება იჯარის ვადასთან, რათა კომპანიამ შეძლოს მიიღოს უფრო მეთი სარგებელი იპოთეკის დაბალი საპროცენტო განაკვეთებიდან, თუ ასეთი შესაძლებლობე იქნება.

ქეისი 4. სავალუტო რისკი

ინვესტორმა აშშ-დან შეიძინა კანადის A კომპანიის 10000 აქცია. გარიგების თარიღისათვის A კომპანიის აქციის კურსი შეადგენდა 14,25 კანადურ დოლარს, ხოლო აშშ-ს დოლარის კურსი კანადურ დოლართან (USD/CAD) 1,0675.

ერთი თვის შემდეგ ინვესტორმა გადაწყვიტა A კომპანიის აქციების გაყიდვა. ამ დროისათვის აქციის კურსი შეადგენდა 14,65 CAD, ხოლო კურსი USD/CAD 1,1123.

ამდენად, ინვესტირების დროს აშშ-დან ინვესტორმა დახარჯა შემდეგი თანხა:

$$10000 \cdot 14,25 / 1,0675 = 133489,46 \text{ USD}$$

მისი შემოსავალი საკურსო სხვაობიდან შეადგენს:

$$(14,65 - 14,25) \cdot 10000 = 1300 \text{ CAD}$$

აშშ-ს დოლარებში კონვერტაციის დროს ინვესტორმა მიიღო:

$$10000 \cdot 14,65 / 1,1123 = 131709,07 \text{ USD}$$

ამდენად, აქციების ყიდვა-გაყიდვით ინვესტორის შემოსავალი CAD -ში არის:

$$1300 / 142500 \cdot 100 = 0,91\%$$

მაგრამ, შემოსავალი USD არის უარყოფითი და შეადგენს:

$$(131709,07 - 133489,46) / 133489,46 \cdot 100\% = -1,33\%$$

როგორც ვხედავთ, სავალუტო რისკმა „შეჭამა“ არ მხოლოდ მიღებული შემოსავალი, არამედ თავდაპირველი დაბანდებების ნაწილი, რამაც განაპირობა ზარალის მიღება.

ამის მიუხედავად, სავალუტო რისკმა შესაძლებელია სარფიანი იყოს ინვესტორისათვის. აქციების გაყიდვის მომენტისათვის ვალუტის კურსი რომ ყოფილიყო 1,0437, მაშინ ინვესტორის შემოსავალი აშშ დოლარებში შეადგენდა:

$$10000 \cdot 14,65 / 1,0437 = 140366 \text{ USD}$$

შემოსავალი USD იქნება:

$$(140366 - 133489,46) / 133489,46 \cdot 100\% = 5,15\%$$

მოცემულ შემთხვევაში ვალუტის კურსის ცვლილებამ USD/CAD სარფიანი აღმოჩნდა ინვესტორისათვის და უზრუნველყო მისთვის დამატებითი შემოსავალი.

საბაზრო ღირებულების რისკი არის რიცხვი (ციფრი), რომელიც ნიშნავს, თუ როგორ შეიძლება აქტივების (ან აქტივების პორტფელის) საბაზრო ფასი შემცირდეს დროის განსაზღვრულ პერიოდში (ჩვეულებრივ ერთი დღიდან 10 დღემდე) ჩვეულებრივ პირობებში. იგი ძირითადად გამოიყენება ფასიანი ქაღალდების სავაჭრო ფირმების ან საინვესტიციო ბანკების მიერ მათი აქტივების პორტფელის საბაზრო რისკის შესაფასებლად.

ქეისი 5. საბაზრო ღირებულების რისკი¹

განვიხილოთ ფასიანი ქაღალდების სავაჭრო პორტფელი. მისი საბაზრო ღირებულება აშშ დოლარშია ცნობილი დღეს, მაგრამ ხვალისთვის - არა.

საინვესტიციო ბანკს, რომელიც ფლობს ამ პორტფელს, 95% ალბათობით შეუძლია განაცხადოს, რომ ამ პორტფელის რისკებს დაქვემდებარებული ღირებულება ერთი დღის განმავლობაში შეადგენს 5 მილიონი აშშ დოლარს. ეს ნიშნავს, რომ (თუ გავითვალისწინებთ, რომ ნორმალურ პირობები იქნება 1 დღეზე მეტხანს) ბანკს შეუძლია 95%-იანი ალბათობით ელოდოს ერთ დღეში ამ პორტფელის ღირებულების შემცირებას 5 მილიონით ან ნაკლებით. ან, სხვგვარად, ბანკს შეუძლია 5% ალბათობით ერთ დღეში ელოდოს (100%-95%) ამ პორტფელის ღირებულების შემცირებას 5 მილიონზე მეტით. ან ასევე შეიძლება ითქვას, რომ ბანკს შეუძლია ელოდოს პორტფელის ღირებულების შემცირებას 5 მილიონით ან 95-ით ნაკლები 100 ნორმალური საბირჟო დღიდან, ე.ი. 5 მილიონზე მეტი 5 დღის განმავლობაში ყოველი 100 ნორმალური საბირჟო დღიდან.

¹ https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=5775&fld=FILE_MAIN#_Toc154808465

ქეისი 6. ფასების რისკი¹

საწარმომ 2015 წლის 15 ნოემბერს შეიძინა სასესხო ინსტრუმენტი, რომლის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით იყო 2,000 ფე, ვადა 10 წელია, პროცენტი გადაიხდება ყოველწლიურად 5% ოდენობით. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 5%.

სასესხო ინსტრუმენტს საწარმო აღრიცხავს რეალური ღირებულებით სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახვით. თავდაპირველი აღიარების დროს საწარმო არ თვლიდა შეძენილ ინსტრუმენტს საკრედიტო გაუფასურების მქონე ფინანსურ აქტივად.

თავდაპირველი აღიარების დროს გაკეთდა გატარება:

დებეტი - ფინანსური აქტივები	2,000
კრედიტი - ფულადი სახსრები	2,000

2015 წლის 31 დეკემბრისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად სასესხო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება დაეცა 1,930 ფე-მდე.

რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალი აისახა გატარებით:

დებეტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება)	70
კრედიტი - ფინანსური აქტივები	70

საწარმოს მენეჯმენტმა მიიჩნია, რომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არ მომხდარა საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი ცვლილება და მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი უნდა შეფასდეს მოსალოდნელი 12-თვიანი საკრედიტო ზარალს ოდენობით, რამაც შეადგინა გათვლებით 20 ფე.

მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარება აისახა შემდეგი გატარებით:

დებეტი - გაუფასურების ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება)	20
კრედიტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება)	20

¹ www.training.pwc.ru მაგალითის მიხედვით.

მოხდა რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალის სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებიდან რეკლასიფიცირება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში გაუფასურების თანხის ოდენობით. შედეგად, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აღიარებული ზარალის საერთო თანხა საანგარიშგებო თარიღისათვის შეადგენს 50 ფე (70-20), ეს არის რეალური ღირებულების ცვლილების თანხა, შემცირებული მოსალოდნელი გაუფასურების ზარალით (20).

2016 წლის 1 იანვარს საწარმომ გაყიდა სასესხო ინსტრუმენტი იმ დროისათვის არსებული რეალური ღირებულებით - 1,930 ფე-ად.

აქტივის გაყიდვა აისახება გატარებით:

დებეტი - ფულადი სახსრები 1,930

კრედიტი - ფინანსური აქტივი 1,930

ვინაიდან აქტივი გაიყიდა, რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალით, რომელიც აისახებოდა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ანულირდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში რეკლასიფიცირების გატარებით:

დებეტი - ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) 50

კრედიტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავალი) 50

ფასს 7

საბაზრო რისკი

მგრძნობელობის ანალიზი

პ. 40. თუ საწარმოს არ ეხება 41-ე პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნები, მაშინ მან უნდა წარმოადგინოს:

ა) მგრძნობელობის ანალიზი თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისთვის, რომელიც გავლენას ახდენდა საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ამასთან ისე, რომ ჩანდეს, რა უარყოფით გავლენას იქონიებდა მოგებაზე ან ზარალზე და საკუთარ

კაპიტალზე რისკის შესაფერისი ცვლადის იმგვარი ცვლილება, რაც, გონივრულების ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო ამ თარიღისათვის;

ბ) მგრძობელობის ანალიზში გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები; და

გ) ამ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები და მათი შეცვლის მიზეზები.

პ. 41. თუ საწარმო ამზადებს მგრძობელობის ანალიზს, როგორცაა შეფასება რისკის საფუძველზე, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას (მაგ., საპროცენტო განაკვეთსა და სავალუტო კურსებს შორის) და ამ ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების მართვისათვის, მან შეიძლება ეს ანალიზი გამოიყენოს მე-40 პუნქტით განსაზღვრული მგრძობელობის ანალიზის ნაცვლად. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა:

ა) განმარტოს ამ ანალიზის დროს გამოყენებული მეთოდები, ასევე ძირითადი პარამეტრები და დაშვებები, რომლებიც ამოსავალ ბაზად გამოიყენა; და

ბ) ახსნას გამოყენებული მეთოდების მიზანი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რის გამოც მიღებული ინფორმაცია შეიძლება სრულყოფილად არ ასახავდეს შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას

თემა 10. საოპერაციო სეგმენტი

მაგალითი 1. ფაქტორები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრისათვის¹

მრავალდარგოვანი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტებს წარმოადგენს სტრატეგიული ბიზნეს-ერთეულები, რომლებიც სხვადასხვა სახის პროდუქციასა და მომსახურებას სთავაზობენ მომხმარებლებს. მათი მართვა ცალ-ცალკე ხორციელდება, რადგან თითოეული ბიზნესი განსხვავებულ ტექნოლოგიასა და სამარკეტინგო სტრატეგიას საჭიროებს. საწარმოების უმეტესობა შეძენილ იქნა როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შეძენის დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

დასკვნა: სახეზეა საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების ეკონომიკური მახასიათებლების კრიტერიუმები, მაგრამ საანგარიშგებო სეგმენტად ასაღიარებლად საჭიროა კიდევ ერთი კრიტერიუმის დაკმაყოფილება - რაოდენობრივი ზღვარის.

მაგალითი 2. პროდუქცია და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საოპერაციო სეგმენტი ღებულობს ამონაგებს

კომპანიას გააჩნია ხუთი საოპერაციო სეგმენტი:

- ველოსიპედების მაკომპლექტებელი ნაწილები;
- ძრავიანი ნაწილები;
- პროგრამული უზრუნველყოფა;
- ელექტრონული ხელსაწყოები;
- ფინანსური საქმიანობა.

¹ ფასს 8. მითითება დანერგვაზე. მაგალითი 1, 2 .

მაკომპლექტებელი ნაწილების სეგმენტი აწარმოებს სათადარიგო ნაწილებს ველოსიპედებით საცალოდ მოვაჭრე დილერებზე გასაყიდად.

ძრავიანი ნაგების სეგმენტი აწარმოებს პატარა ნაგებს კურორტების სანაპირო ზონების მომსახურებისათვის.

პროგრამული უზრუნველყოფის სეგმენტი აწარმოებს პროგრამულ უზრუნველყოფას კომპიუტერების მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად.

ელექტრონული ხელსაწყოების სეგმენტი აწარმოებს ინტეგრალური სქემებსა და სხვა ანალოგიურ პროდუქტს კომპიუტერების მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად.

ფინანსური სეგმენტი პასუხისმგებელია კომპანიის ფინანსურ საქმიანობაზე, სხვა სეგმენტებისათვის შესყიდვების ჩათვლით და უძრავი ქონების იჯარით გაცემაზე.

დასკვნა: საწარმოს საქმიანობის სხვადასხვა მიმართულებები შესაძლებელია მიჩნეულ იქნეს საოპერაციო სეგმენტებად, თუ დაკმაყოფილებული იქნება მისი აღიარების კრიტერიუმები: ეწევა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება; შედეგები რეგულარულად განიხილება და მათ შესახებ არსებობს განცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია. მაგრამ, იმისათვის, რომ ისინი წარდგენილ იქნენ საანგარიშგებო სეგმენტად, უნდა დაკმაყოფილდეს სეგმენტად წარდგენის რაოდენობრივი ზღვარი.

მაგალითი 3. საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრა ამონაგების კრიტერიუმით

სტამბა ეწევა სხვადასხვა სქმიანობას, რომლის მონაცემებია:

	საქმიანობა	ამონაგები (%)
1	საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა	33
2	სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა	20
3	პრესის ბეჭდვა	15
4	სარეკალმო პროდუქციის ბეჭდვა	8
5	საბეჭდო მოწყობილობის იჯარით გაცემა	11
6	საწყობის იჯარით გაცემა	8

7	მაკულატურის რეალიზაცია	5
	სულ	100

საქმიანობის ამ მიმართულებების (კომპონენტების) მიხედვით სტამბა აწარმოებს ხარჯებისა და შემოსავლების აღრიცხვას, შესაბამისად, არსებობს განცალკევებული ინფორმაცია მათი ფინანსური შედეგების შესახებ, რომელიც რეგულარულად განიხილება ხელმძღვანელობის მიერ.

მოვახდინოთ საწარმოს საქმიანობის კომპონენტების საანგარიშგებო სეგმენტებად დაჯგუფება/აგრეგირება აღიარების კრიტერიუმების საფუძველზე.

პასუხი.

საანგარიშგებო სეგმენტებად აღიარების კრიტერიუმებია ეკონომიკური მახასიათებლები და რაოდენობრივი ზღვარი. მოცემულ შემთხვევაში რაოდენობრივი ზღვარის შესაფასებლად შესაძლებელია გამოიყენებულ იქნეს ამონაგების მაჩვენებელი.

სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით:

	საწარმოს საქმიანობა, რომლის მიხედვით აღიარდება შემოსავლები და ხარჯები	ამონაგები (%)	სეგმენტის აღიარების კრიტერიუმი - ეკონომიკური მახასიათებელი (იხ.ფასს 8, პ.12)
1	საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა	33	კრიტერიუმი: საწარმოო პროცესის ხასიათი - ბეჭდვითი საქმიანობა
2	სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა	20	
3	პრესის ბეჭდვა	15	
4	სარეკალმო პროდუქციის ბეჭდვა	8	
5	საბეჭდი მოწყობილობის იჯარა	11	კრიტერიუმი: მომსახურების ხასიათი
6	სასაწყობო მომსახურების იჯარა	8	
7	მაკულატურა	5	

სულ	100	
-----	-----	--

სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება რაოდენობრივი მახასიათებლების მიხედვით _
 არსებითობის ზღვარის დადგენა

ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით საოპერაციო სეგმენტის აღიარების კრიტერიუმები	სეგმენტის დასახელება	ამონაგების ჯამი (%)
კრიტერიუმი: საწარმოო პროცესის ხასიათი - ბეჭდვითი საქმიანობა	ბეჭდვითი საქმიანობა	76 (33+20+15+8)
კრიტერიუმი: მომსახურების ხასიათი	საიჯარო მომსახურება	19 (11+8)
არ განიხილება-	მაკულატურა	5

ამდენად, სტამბის საქმიანობა შეიძლება წარდგენილ იქნეს ორ საანგარიშგებო სეგმენტად: ბეჭდვითი საქმიანობა და საიჯარო მომსახურება.

მაგალითი 4,5,6, მომზადებულია KPMG. IFRS 8 Operating segments. First impression. მასალების მიხედვით

მაგალითი 4. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების ამონაგებით

საწარმოს მაჩვენებლები:

საოპერაციო სეგმენტი	ამონაგები (ფე)		
	შიდა	გარე	სულ
სეგმენტი A, B, C (აგრეგირებული)	4,000	1,000	5,000
სეგმენტი D	200	2,000	2,200
სეგმენტი E	500	100	600
სეგმენტი F	<u>700</u>	-	<u>700</u>
სულ	5,400	3,100	8,500
ურთიერთჩასათვლელი მუხლები	<u>(300)</u>	<u>(3,100)</u>	<u>(3,400)</u>
კონსოლიდირებული სიდიდე	5,100	-	5,100

ურთიერთჩასათვლელი მუხლები მოიცავს შიდაკორპორაციულ ანგარიშსწორებას სეგმენტებს შორის. რაოდენობრივი კრიტერიუმი მოცემული შემოწმების ტესტისათვის არის 850 ფე ($8,500 * 10\%$). შესაბამისად, აგრეგირებული სეგმენტი A, B, C და ასევე ოპერაციული სეგმენტი D, რომელიც აღემატება რაოდენობრივ ზღვარს, არის საანგარიშგებო სეგმენტები. სეგმენტები E და F უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებენ თუ არა ისინი რომელიმე სხვა რაოდენობრივ კრიტერიუმებს: მოგება-ზარალისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

მაგალითი 5. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების მოგება-ზარალით

კომპანიას აქვს ხუთი საოპერაციო სეგმენტი, რომელთა მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე წარმოდგენილია ცხრილში (ფე):

საოპერაციო სეგმენტი	მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე
სეგმენტი A	10,800
სეგმენტი B	8,100

სეგმენტი C	(3,700)
სეგმენტი D	2,400
სეგმენტი E	(800)
	16,800
ურთიერთჩასათვლელი მუხლები	(1,800)
კონსოლიდირებული სიდიდე	15,000

მომგებიანი სეგმენტების საერთო მოგების აბსოლუტური სიდიდე შეადგენს 2,130 ფე (10,800 + 8,100 + 2,400), რომლის 10% შეადგენს **2,130 ფე**. იმ სეგმენტების საერთო ზარალი, რომელშიც არ წარმოქმნილა მოგება, შეადგენს 4,500 ფე (3,700 + 800), რომლის 10% შეადგენს 450 ფე. რადგან 2,130 არის უდიდესი მიღებულ ორ სიდიდეს შორის, ზუსტად ეს სიდიდე იქნება გამოყენებული როგორც სეგმენტის მოგება-ზარალის **არსებითობის ზღვარი** ანალიტიკური ტესტის ჩატარების დროს. შესაბამისად, სეგმენტი A, B, C და D არის საანგარიშგებო საოპერაციო სეგმენტები. სეგმენტი E უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებს თუ არა ის რაოდენობრივ კრიტერიუმს ამონაგებისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

მაგალითი 6. რაოდენობრივი ზღვარის ცვლილება აგრეგირების შედეგად

შემდეგი მაჩვენებლების მიხედვით (საოპერაციო მოგების საფუძველზე) ხდება სეგმენტის ტესტირება (ფე):

საოპერაციო სეგმენტი	საოპერაციო მოგება
სეგმენტი A	1
სეგმენტი B	(5)
სეგმენტი C	2
სეგმენტი D	9
სეგმენტი E	9
სეგმენტი F	(1)
კონსოლიდირებული სიდიდე	15

დავუშვათ, რომ სეგმენტების ამონაგებისა და აქტივების ანალიზური შეფასებით დადგინდა, რომ A, C და F სეგმენტები ვერც ერთი მაჩვენებლებით ვერ გადალახეს რაოდენობრივი ზღვარი. კომპანიამ გადაწყვიტა აგრეგირების კრიტერიუმების გამოყენება. აღმოჩნდა, რომ B და E აკმაყოფილებენ აგრეგირების ყველა კრიტერიუმს და საწარმომ გააერთიანა ისინი ერთ საოპერაციო სეგმენტად. იმის შემდეგ, როდესაც ჩატარდა რაოდენობრივი ზღვარის ანალიტიკური ტესტები, აღმოჩნდა, რომ სეგმენტი C (რომელმაც ადრე ვერ გადალახა რაოდენობრივი ზღვარი ვერც ერთი მაჩვენებლის მიხედვით), გადალახა 10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარი სეგმენტური მოგება-ზარალის მიხედვით.

რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა სეგმენტის საერთო მოგება-ზარალის მიხედვით (ფე):

საოპერაციო სეგმენტის მაჩვენებლები	აგრეგირებამდე	აგრეგირების შემდეგ
სეგმენტის საერთო მოგება	21,0 (A+C+D+E)	16,0* (A+C+D+E +B)
სეგმენტის საერთო ზარალი	(6,0) (B+F)	(1,0)** (F)
უდიდესი სიდიდე ორ მაჩვენებელთა შორის	21,0	16,0
რაოდენობრივი ზღვარი 10%-ის ოდენობით	2,1	1,6

* $B + E = 9 - 5 = 4$; $C + D + A = 2 + 9 + 1 = 12$;

** $F = -1$.

ის ფაქტი, რომ საოპერაციო სეგმენტს არც ერთი მაჩვენებლით არ ჰქონდა გადალახული არსებითობის ზღვარი სხვა საოპერაციო სეგმენტებთან აგრეგირებამდე, არ გამორიცხავს აგრეგირების შემდეგ ამ სეგმენტის როგორც საანგარიშგებო სეგმენტის გამოყოფის შესაძლებლობას. ამისი მიზეზია ის, რომ, როგორც წესი, სეგმენტები

აგრეგირდებიან ანალიტიკური ტესტების ჩატარებამდე რაოდენობრივი კრიტერიუმების შესაბამისობაზე.

მაგალითი 7. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპები

იმსჯელეთ როგორი თანმიმდევრობით უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტი.

პასუხი:

საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპებია:

- 1) საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრა ხელმძღვანელობის საანგარიშგებო სისტემაზე დაყრდნობით (ანალიზით);
- 2) საოპერაციო სეგმენტების აგრეგირების კრიტერიუმების დადგენა;
- 3) საოპერაციო სეგმენტების რაოდენობრივი (10%) ზღვარის დადგენა ;
- 4) ყველა სეგმენტის ჯამური ამონაგების შემოწმება 75%-იან ტესტზე (არანაკლებ მთლიანი ამონაგების 75%);
- 5) დამატებითი სეგმენტების ფორმირება, თუ ყველა სეგმენტის მთლიანი გარე ამონაგები საწარმოს ამონაგების 75%-ზე ნაკლებია.

მაგალითი 8. საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების რაოდენობრივი ზღვარი

ღვინის კომპანიას აქვს სამი საოპერაციო სეგმენტი, რომელთა ამონაგებია (ფე): პირველადი მეღვინეობა - 15; მეორადი მეღვინეობა - 55; საცალო ვაჭრობა - 330. ყველა სეგმენტს აქვს შემოსავლები და ხარჯები და განცალკევებული ანგარიშგება.

დავალება: დაადგინეთ საანგარიშგებო სეგმენტი.

პასუხი:

1. საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების 10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა

ამონაგების მიხედვით

საოპერაციო სეგმენტები	ფე
-----------------------	----

პირველადი მეღვინეობა	15
მეორადი მეღვინეობა	55
საცალო ვაჭრობა	<u>330</u>
	400

სეგმენტად აღიარების რაოდენობრივი ზღვარი ($400 * 10\%$) = 40 ფე

10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარი გადალახა მეორადმა მეღვინეობამ და საცალო ვაჭრობამ.

II. მეორე რაოდენობრივი ზღვარი - 75%.

მთლიანი ამონაგების 75% : $400 * 75\% = 300$ ფე.

მეორადი მეღვინეობის და საცალო ვაჭრობის ამონაგების 75%:

$$(55 + 330) * 75\% = 289 \text{ ფე.}$$

75%-იანი ზღვარი ვერ დაკმაყოფილდა. ასეთ შემთხვევაში სეგმენტები უნდა დატესტდეს სხვა კრიტერიუმებით - მოგება-ზარალით და აქტივებით.

მაგალითი 9. საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების რაოდენობრივი ზღვარი

გადამზიდავ კომპანიას აქვს სამი საოპერაციო სეგმენტი, რომელთა ამონაგებია (ფე):
M - 15; N - 55; T - 180. ყველა საამქროს აქვს შემოსავლები და ხარჯები და განცალკევებული ანგარიშგება.

დავალება: დაადგინეთ საანგარიშგებო სეგმენტი.

პასუხი:

1. საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების 10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა

ამონაგების მიხედვით

საოპერაციო სეგმენტები	ფე
M	15
N	55

T	<u>190</u>
	260

სეგმენტად აღიარების რაოდენობრივი ზღვარი = $260 * 10\% = 26$ ფე

სეგმენტი M არ აკმაყოფილებს სეგმენტად აღიარების რაოდენობრივი ზღვარ -26 ფე, ვინაიდან მისი შემოსავალი არის 15 ფე.

2. საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების 75%-იანი რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა

75%-იანი ზღვარი: $260 * 75\% = 195$ ფე;

N და T ამონაგების 75%: $(55 + 190) * 75\% = 184$ ფე

75%-იანი ზღვარი ვერ დაკმაყოფილდა. ასეთ შემთხვევაში სეგმენტები უნდა დატესტირდეს სხვა კრიტერიუმებით - მოგება-ზარალით და აქტივებით.

მაგალითი 10. საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრის კრიტერიუმები¹⁰

ინფორმაცია საწარმოს საოპერაციო სეგმენტების შესახებ (ფე):

საოპერაციო სეგმენტები	ამონაგები	მოგება/ზარალი	აქტივები
A	23,000	3,000	7,200
B	18,000	2,000	10,100
C	4,000	(3,000)	6,100
D	2,500	150	1,500
F	<u>1,500</u>	<u>450</u>	<u>1,000</u>
	49,000	2,600	25,900

დავალება: დაადგინეთ საანგარიშგებო სეგმენტები ყველა შესაბამისი კრიტერიუმით.

¹⁰ <https://www.youtube.com/watch?v=EwgWtgyBtvk>

სეგმენტების განსაზღვრა კრიტერიუმების 10%-იანი ზღვარის შიხედვით:

I. 10%-იანი ზღვარით საანგარიშგებო სეგმენტის დადგენა

1) კრიტერიუმი „ამონაგები“

$$\text{ამონაგების } 10\% = 49,000 * 10 = 4,900 \text{ ფე}$$

ამ კრიტერიუმით საანგარიშგებო სეგმენტებია A და B

2) კრიტერიუმი „მოგება-ზარალი“

ცალ-ცალკე განიხილება „მოგება“ და „ზარალი“

$$\text{კრიტერიუმი „ მოგება“} = (3,000 + 2,000 + 150 + 450) * 10\% = 560 \text{ ფე}$$

მოგების კრიტერიუმით საანგარიშგებო სეგმენტებია A და B

$$\text{კრიტერიუმი „ზარალი“} = (3,000) * 10\% = (300) \text{ ფე}$$

ზარალიანია ერთადერთი სეგმენტი, რომლის სიდიდე (3,000) აღემატება ზღვრულ ზარალს - (300). ამდენად, ზარალის კრიტერიუმით C არის საანგარიშგებო სეგმენტები.

D და F ვერც პირველი და ვერც მეორე კრიტერიუმით გადალახეს რაოდენობრივი ზღვარი.

3) კრიტერიუმი „აქტივები“

$$\text{აქტივების } 10\% = 25,900 * 10\% = 2,590 \text{ ფე}$$

ამდენად, 10%-იანი ზღვარით საანგარიშგებო სეგმენტებია A, B და C

II. მთლიანი ამონაგების 75%-იანი ზღვარის დადგება

ამის შემდეგ უნდა შესრულდეს პირობა, რომ ასალიარებელი სეგმენტების ჯამური ამონაგები არანაკლებია მთლიანი ამონაგების 75%-ის.

$$\text{მთლიანი ამონაგების } 75\text{-იანი ზღვარი} : 49,000 * 75\% = 36,750 \text{ ფე}$$

ასალიარებელი სეგმენტებია A, B, და C ამონაგების 75%:

$$(23,000 + 18,000 + 4,000) * 75\% = 45,000 \text{ ფე, არც ელემატება საერთო ამონაგების } 75\%.$$

დასკვანა:

A, B, და C არიან საანგარიშგებო სეგმენტებია, მათზე წარადგენენ განცალკევებულ ანგარიშგებას. სეგმენტები D და F ანგარიშგებაში იქნებიან წარდგენილი გაერთიანებულად, ერთი სახელწოდებით.

გამოყენებული ლიტერატურა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები 2020 წლის მდგომარეობით

(saras.giv.ge)

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები
2. ფასს-ების ფონდის წესდება.
3. ფასს-ების ფონდის პროცედურული პროცესის ცნობარი.
4. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება.
5. ფასს 2 წილობრივი გადახდა
6. ფასს 4. სადაზღვევო ხელშეკრულებები
7. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები
8. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება
9. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები
10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები
11. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება

საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების მასალები

12. Price Water House Coopers (PWC). Financial reporting in the mining industry. <https://www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/pdf/ifrs-mining.pdf>
13. Price Water House Coopers (PWC). IFRS 2 . Выплаты, основанные на акциях - Учебное пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. 2013.
14. Price Water House Coopers www.training.pwc.ru
15. Ernst & Young (EY). Особенности применения МСФО для компаний нефтегазового сектора. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_OG_2008_EN_/\\$FILE/IFRS_OG_2008_EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_OG_2008_EN_/$FILE/IFRS_OG_2008_EN.pdf)

16. Ernst & Young (EY) Accounting for share-based payments under IFRS 2 - the essential guide. 2015.
17. KPMG. IFRS 8 Operating segments. First impression. <https://home.kpmg.com>
18. KPMG. МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов": первый опыт применения.

ინტერნეტ-რესურსები

19. ACCA. F 9. Financial Management. 2017
20. Accounting for share-based payments under IFRS 2 - the essential guide – EY 2015 - [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./\\$File/Applying-SBP-April2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./$File/Applying-SBP-April2015.pdf)
21. Accounting for Extractive Industries: has IFRS 6 harmonized accounting practices by extractive industries? Dr Hafez Abdo. Nottingham Business School. http://irep.ntu.ac.uk/id/eprint/14626/1/220189_PubSub2403_Abdo.pdf
22. Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=>
23. Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=eaetEFr3r-8>
24. Asset management, A practical guide to IFRS 8 for real estate entities January 2010 , <https://www.pwc.com>
25. Liang, L., and E. J. Riedl. (2014), The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy. The Accounting Review 89 (3): 1151-1177. <http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/accr-50687?code=aaan-site&journalCode=accr>
26. Majdi Wael Alkababji. (2016) THE EXTENT OF COMPLIANCE WITH THE DISCLOSURE REQUIREMENTS FOR FAIR VALUE MEASUREMENT (IFRS-13): A STUDY ON THE ANNUAL REPORTS OF PALESTINIAN CORPORATIONS. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research .(4) 4, pp.65-88, <http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/The-Extent-of-Compliance-with-the-Disclosure-Requirements-for-Fair-Value-Measurement-IFRS-13-A-Study-on-the-Annual-Rep>
27. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых в схемах и задачах». <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>
28. Электронный журнал МСФО на практике - <http://msfo-practice.ru/>

29. Яговцева Анна Алексеевна. Сфера применения МСФО (IFRS) 6 и порядок учета расходов по разведке и оценке. <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>
30. <http://msfo-dipifr.ru/ifrs-2-share-based-payment-na-ekzamene-dipifr/>
31. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./\\$File/Applying-SBP-April2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./$File/Applying-SBP-April2015.pdf)
32. <http://www.accaglobal.com/an/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p2/technical-articles/ifrs2.html>
33. <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ifrs-2>
34. http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/ifrs2/ifrs2_en.pdf
35. <http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifrs-13-metody-ocenki-spravedlivoj-stoimosti/>
36. <https://finotchet.ru/articles/1120/>
37. www.training.pwc.ru