

მარინა მაისურაძე

საწარმოს არაფინანსური აქტივების შეფასების და გაუფასურების ძირითადი
ასპექტები

მონოგრაფია

თბილისი 2019

მონოგრაფიაში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) მიხედვით არაფინანსური აქტივების შეფასების და გაუფასურების საკითხები. გამოთქმულია ავტორის მოსაზრებები აქტივების რეალური ღირებულების შეფასების საკითხებთან დაკავშირებით.

მონოგრაფია დახმარებას გაუწევს სტუდენტებს, მაგისტრანტებს და ამ საკითხებით დაინტერესებულ პირებს.

რედაქტორი: თბილისის ივანე ჯავახიშვილის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი მარიამ ვარდიაშვილი

რეცენზენტი : თბილისის ივანე ჯავახიშვილის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი იზოლდა ჭილაძე

რეკომენდირებულია გამოსაქვეყნებლად ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სარედაქციო-საგამომცემლო საბჭოს გადაწყვეტილებით.

თბილისი 2019

შინაარსი

შესავალი

1. არაფინანსური აქტივების შეფასების არსი და მეთოდები;
2. არაფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასების ძირითადი ასპექტები
 - 2.1. რეალური ღირებულების არსი
 - 2.2. რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველი
 - 2.3. არაფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება
 - 2.4. რეალური ღირებულების იერარქია
3. არაფინანსური აქტივების გაუფასურება
 - 3.1. გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება
4. ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება და გაუფასურების ზარალის აღიარება
 - 4.1. ანაზღაურებადი ღირებულება
 - 4.2. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირება
 - 4.3. გუდვილის განაწილება და გაუფასურების ზარალის აღიარება
 - 4.4. კორპორაციული აქტივები და გაუფასურების ზარალის აღიარება
5. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ლიტერატურა

შესავალი

მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში, აქტივების შეფასების ერთიანი წესების და მეთოდების შემუშავება, საწარმოების საერთაშორისო ბაზრებზე კონკურენტუნარიანობის უზრუნველყოფის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორია.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღიარებული და ასახული უნდა იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ მას გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება და შესაძლებელია საიმედოდ შეფასება. ეს მოთხოვნა ეხება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ აქტივებსაც, რომელთა რეალური ღირებულება დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს სხვადასხვა მიზეზის გამო. აქედან გამომდინარე საჭიროა საწარმომ გარკვეული პერიოდულობით მოახდინოს მის განკარგულებაში მყოფი აქტივების ხელახალი შეფასება და დაადგინოს მათი რეალური ღირებულება მოცემული მომენტისათვის. ამდენად, მეტად მნიშვნელოვანია საწარმოთა აქტივების შეფასების საკითხები.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა და მისი საქმიანობის შედეგები მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია იმაზე, თუ შეფასების რა მეთოდი გამოიყენება საწარმოში. დიდი ხნის განმავლობაში, აქტივებს შემენის, მათი ისტორიული ღირებულებით აფასებდნენ. მოცემული მეთოდი სტაბილური ფასების პირობებში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ უტყუარი ინფორმაციის მიღების შესაძლებლობას იძლეოდა. თუმცა ინფლაციის ზრდამ, ეკონომიკაში მიმდინარე პროცესებმა და სხვადასხვა განუსაზღვრელობებმა შეფასების განსხვავებული მეთოდების წარმოშობა განაპირობა. გარდა ამისა, გაჩნდა შეფასების ისეთი მეთოდები როგორცაა: დანახარჯების მეთოდი, საბაზრო ღირებულების მეთოდი,

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების მეთოდი, საშუალო დანახარჯების მეთოდი, ადდგენითი ღირებულების მეთოდი, დისკონტირებული ღირებულების მეთოდი და ა. შ.

უკანასკნელ პერიოდში სულ უფრო მეტი პოპულარობით რეალური ღირებულების მეთოდი სარგებლობს. რომელსაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ არეგულირებს. სტანდარტით განმარტებულია რეალური ღირებულების ცნება და ჩამოყალიბებულია რეალური ღირებულების შეფასების საფუძვლები. რითაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები იქნა შეტანილი ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასებაში.

რეალური ღირებულების განმარტებაში აქცენტი გადატანილია იმაზე, რომ რეალური ღირებულება არის საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასება, რაშიც უპირატესობა ენიჭება ძირითადი ბაზრის ინფორმაციას, ვინაიდან იგი ხასიათდება აქტივების და ვალდებულებების ყველაზე მაღალი დონით და მოცულობით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა ფასს 13 განსაზღვრავს ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზრის ცნებას, განიხილავს საოპერაციო და სატრანსპორტო ხარჯების აღრიცხვას რეალური ღირებულების განსაზღვრისას, დეტალურად აღწერს რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდებს, შემოტანილია რეალური ღირებულები იერარქიის ცნება და სხვა.

აქტივების შეფასებასთან დაკავშირებული პრობლემის კვლევის სხვადასხვა ასპექტი განიხილეს მეცნიერებმა (მაისურაძე მ., 2012, 2013, , 2015, 2016, 2017 ვარდიაშვილი მ; 2016, 2017 ;კვატაშიძე ნ.218. ჭილაძე ი. 2010, 2016)

1. არაფინანსური აქტივების შეფასების არსი და მეთოდები

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის განმარტებას, უნდა აღიარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ:

- ა) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა;
- ბ) მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

შეფასება არის, ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტების აღიარება საწარმოს ბალანსსა და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, რაც გულისხმობს შეფასების გარკვეული მეთოდის შერჩევას. გონივრული შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მნიშვნელოვანი ნაწილია და არ ამცირებს მათი საიმედოობის ხარისხს.

საწარმო ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს იყენებს შეფასების სხვადასხვა მეთოდს, სხვადასხვა ხარისხით და მრავალი კომბინაციით.

შეფასების მეთოდებია:

- ა) პირვანდელი ღირებულების მეთოდით აქტივების აღრიცხვა ხდება მათი შექმნის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების ოდენობით, ან იმ რეალური ღირებულებით, რომელიც უნდა გადახდილიყო მათი შექმნის მომენტში. ვალდებულებები აღირიცხება იმ თანხის სიდიდით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულების სანაცვლოდ; ზოგიერთ შემთხვევაში

(მაგალითად, მოგების გადასახადი) კი იმ თანხით, რომლის საწარმოდან გასვლა მოსალოდნელია ამ ვალდებულების დასაფარად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

ბ) მიმდინარე ღირებულების მეთოდით აქტივების აღრიცხვა ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების იმ თანხით, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა საწარმოს მიერ იმავე ან ანალოგიური აქტივის შესაძენად მიმდინარე პერიოდში. ვალდებულებები აისახება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც საჭიროა მის დასაფარად მიმდინარე პერიოდში;

გ) სარეალიზაციო (საანგარიშსწორებო) ღირებულების მეთოდით აქტივების აღრიცხვა ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების იმ თანხით, რომლის მიღება შესაძლებელი იქნებოდა ამ აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე პერიოდში საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის ბაზარზე დაფუძნებული შეფასების მიხედვით. იგულისხმება, რომ ასეთი გარიგება დაიდება ერმანეთთან დაუკავშირებელ დამოუკიდებლად მოქმედ მხარეებს შორის.

ვალდებულებები აღირიცხება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს მის დასაფარად, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

დ) დღევანდელი ღირებულების მეთოდით აქტივების აღრიცხვა ხდება მომავალში მისაღები წმინდა ფულადი სახსრების დღევანდელი ღირებულებით. რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივიდან საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. საწარმოს ვალდებულებები აისახება მომავალი წმინდა ფულადი სახსრების გასავლების დღევანდელი ღირებულებით.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ყველაზე ხშირად იყენებენ პირვანდელი ღირებულების მეთოდს. როგორც წესი, უფრო მიღებულია მისი გამოყენება სხვა მეთოდებთან ერთობლივად. ასე, მაგალითად, მარაგი აღირიცხება პირვანდელ ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით; ფასიანი ქაღალდების აღრიცხვა შესაძლებელია მათი საბაზრო ღირებულებით, ხოლო საპენსიო ვალდებულებების - დღევანდელი ღირებულებით.

ამასთან, ზოგიერთი საწარმო იყენებს მიმდინარე ღირებულების მეთოდს, რადგან პირვანდელი ღირებულების მეთოდი ვერ გვიჩვენებს არაფულადი აქტივების ფასების ცვლილების შედეგებს.

პირვანდელი ღირებულება ანუ თვითღირებულება ეს არის ღირებულება, რომლითაც აქტივების აღიარება ხდება მათი შექმნის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულით, ან ფულის ეკვივალენტებით, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულებით.

თვითღირებულებაში შედის:

- აქტივის შესყიდვის ფასი, საბაჟო და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, სავაჭრო ფასდათმობის და შეღავათების გარეშე;
- ტრანსპორტირებისა და მონტაჟის დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ არის დაკავშირებული აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასა და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან;
- აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციის და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯები თავდაპირველი შეფასებით, დისკონტირებული ღირებულებით, რის ვალდებულებასაც კომპანია იღებს შექმნის მომენტში, ან შემდგომ.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში აქტივების, მათი აღიარებისა და შეფასების საკითხებს არეგულირებს: ბასს 2 „სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები“, ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“, ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“, ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“, ბასს 41 „სოფლის მეურნეობა“. ფასს 5 „გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივები“, ფასს 9 „ფინანსური ინსტრუმენტები“.

2012 წელს ECCB-ის¹ მიერ გამართულ სემინარში, რომელიც ეძღვნებოდა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით აქტივების

¹ECCB(Eastern Caribbean Central Bank) - აღმოსავლეთ კარიბის ცენტრალური ბანკი

კლასიფიცირებას, წარმოდგენილ იქნა აქტივები, რომლებზეც სტანდარტები ვრცელდება და რომლებიც აკმაყოფილებენ აქტივის განმარტებას პირობებს.

(ცხრილი1).

ცხრილი 1. აქტივების კლასიფიკაცია

აქტივის ტიპი	გამოყენება ბიზნესში	მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სახე
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (ბასს 2)	გამიზნულია გასაყიდად, ან გამოიყენება წარმოებაში პროდუქციის დასამზადებლად ან მომსახურებისთვის	ფული ან გაცვლის გზით მიღებული სხვა აქტივი
ძირითადი საშუალებები (ბასს 16)	გამოიყენება წარმოებაში ან საქონლისა და მომსახურების მიწოდებისას, იჯარის და ადმინისტრაციული მიზნებისთვის(ერთზემეტი პერიოდისთვის)	ფული მიღებული საბოლოო პროდუქტის ან მომსახურების გაყიდვის შედეგად
არამატერიალური აქტივები (ბასს 38)	გამოიყენება წარმოებაში ან საქონლისა და მომსახურების მისაწოდებლად	ფული მიღებული საბოლოო პროდუქტის ან მომსახურების გაყიდვის შედეგად
საინვესტიციო ქონება (ბასს 40)	გამოიმუშავენს იჯრიდან მიღებულ ან კაპიტალურ შემოსავალს, ან ორივეს ერთად	სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად მიღებული ფული
ფინანსური ინსტრუმენტები (ფასს 9)	ნაღდი ფულადი ნაკადების დაბრუნებადობის გენერირება ან ჰეჯირების ინსტრუმენტი	ფული ან გაცვლის გზით მიღებული სხვა ფინანსური აქტივები

წყარო: www.ifrs.org

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით განვიხილოთ თითოეული აქტივის აღიარების და შეფასების მეთოდები.

➤ მარაგების შეფასება

მარაგის აღრიცხვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია მისი თვითღირებულების განსაზღვრა. მარაგი აღრიცხება, როგორც აქტივი მანამ, სანამ არ მოხდება მასთან დაკავშირებული ამონაგების აღიარება. მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრისა და შემდგომში მისი ხარჯებად აღიარების, აგრეთვე ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის პრაქტიკული რეკომენდაციები აღწერილია ბასს 2 „მარაგები“. სტანდარტში მოცემულია აგრეთვე მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრის წესები.

ბასს 2 „მარაგები“ არ გამოიყენება იმ მარაგის შეფასებისათვის, რომელსაც ფლობს:

ა) სოფლის მეურნეობისა და სატყეო მეურნეობის პროდუქტების მწარმოებელი, ასევე ნაყოფის მიღების შემდეგ გადამუშავებით მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის, სასარგებლო წიაღისეულისა და სასარგებლო წიაღისეულის პროდუქტებისთვის, რამდენადაც ეს პროდუქტები ფასდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ამ დარგებში დამკვიდრებული მეთოდების შესაბამისად. როდესაც მოცემული მარაგი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით აღრიცხება, მასში მომხდარი ცვლილებები აისახება იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ცვლილებას ჰქონდა ადგილი;

ბ) საქონლით მოვაჭრე ბროკერები, რომლებიც თავისი მარაგის ღირებულების შეფასებას ახორციელებენ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამ მეთოდით შეფასებული მარაგის რეალური ღირებულების ცვლილება აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში ან ზარალში. [ბასს2, მუხლი 3]

იმ შემთხვევაში, როდესაც მოცემული მარაგის შეფასება ხორციელდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, მაშინ ეს მარაგი არ ექვემდებარება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნებს მხოლოდ შეფასების ნაწილში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

მარაგის თვითღირებულება მოიცავს: მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისათვის და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

მარაგის თვითღირებულება არ შეიცვლება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი შეიძლება შეიცვალოს სტანდარტით გათვალისწინებული დებულებით.

➤ შეძენის დანახარჯები

მარაგის შეძენის დანახარჯები მოიცავს: მათი შეძენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (გარდა იმ გადასახადებისა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნოს), სატრანსპორტო, დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯებს და, საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალებისა და მომსახურების შეძენასთან. შეძენის დანახარჯების დათვლისას გაანგარიშებული თანხა შემცირდება სავაჭრო დათმობის, სხვადასხვა სახის ფასდათმობისა და სხვა ანალოგიური მუხლების ღირებულებით.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი სამეურნეო პროცესისათვის შეფასებითი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით.

ამავე დროს, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ფასების ან ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილებები, რომელიც უშუალოდაა დაკავშირებული იმ სამეურნეო მოვლენებთან, რომლებიც მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, ეს მოვლენები გარკვეულწილად ადასტურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ პირობებს.

მარაგის თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ლოგიკურად გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტი თანხით, რომლის მიღება შესაძლებელია მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას გათვალისწინება აგრეთვე ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული მარაგი. მაგალითად, თუ მარაგი განკუთვნილია პროდუქციის გაყიდვის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით. თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფრო მცირე მოცულობის გაყიდვა, ვიდრე საწარმოში არსებული მარაგია, ჭარბი მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასების მიხედვით.

თვითღირებულების განსაზღვრისას შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ისეთი მეთოდები, როგორცაა, ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი, თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები. ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

ბასს 2-ის „მარაგები“ თანახმად საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- ა) მარაგის მიმართ გამოყენებული საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
- ბ) მარაგის მთლიანი საბალანსო ღირებულება და საბალანსო ღირებულებები მოცემული საწარმოს შესაბამისი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;

- გ) იმ მარაგის თვითღირებულება, რომელიც ასახულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;
- დ) იმ მარაგის თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად;
- ე) მარაგის ჩამოფასების ნებისმიერი ცვლილების თანხა, რომელიც ხარჯებში იყო აღიარებული პერიოდის განმავლობაში;
- ვ) ნებისმიერი ჩამოფასების ნებისმიერი უკუგატარების თანხა, უნდა აღიარდეს როგორც ხარჯად აღიარებული მარაგის თანხის შემცირება;
- ზ) ის გარემოებები ან სამეურნეო მოვლენები, რომლებმაც გამოიწვიეს მარაგის ჩამოფასების თანხის უკუგატარება.

➤ **ძირითადი საშუალებების შეფასება**

ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით.[ზასს 16, მუხლი 15]

ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:

- ა) მისი ნასყიდობის ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადებისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობებისა და შეღავათების გამოკლების შემდეგ;
- ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია აქტივის გამოსაყენებლად ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის;
- გ) აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რის ვალდებულებასაც საწარმო იღებს შეძენის მომენტში ან, შემდეგში, როდესაც გარკვეული დროის განმავლობაში საწარმო აქტივს იყენებს სხვა საქმიანობისათვის, გარდა მარაგის წარმოებისა.
- აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯების მაგალითებია:

ა) დანახარჯები დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებზე რომელიც წარმოიშობა პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შექმნასთან ან შექმნასთან დაკავშირებით;

ბ) აქტივისათვის ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები;

გ) აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები;

დ) მონტაჟის დანახარჯები;

ე) ტესტირების დანახარჯები, რომელიც გაიწევა იმის დასადგენად, მუშაობს თუ არა აქტივი გამართულად, წმინდა ამონაგების გამოკლებით, რაც წარმოიშობა აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანის პროცესში შექმნილი პროდუქციის გაყიდვიდან;

ვ) პროფესიული მომსახურების დანახარჯები.

საწარმო ბასს 2 იყენებს აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულებებზე დანახარჯებისათვის, რომელიც გარკვეულ პერიოდში იქნება გაწეული, იმის გამო რომ მოცემული აქტივი ამ პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული იყო მარაგის საწარმოებლად. ბასს 2-ის ან ბასს 16-ის შესაბამისად აღრიცხული დანახარჯების ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ხდება ბასს 37-ის - „ანარიცხები“, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები” - თანახმად.

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება არ მოიცავს:

ა) ახლი სიმძლავრეების ათვისების დანახარჯებს;

ბ) ახალი პროდუქციისა და მომსახურების ათვისების დანახარჯებს (სარეკლამო საქმიანობის დანახარჯების ჩათვლით);

გ) ახალ ადგილზე ან მომხმარებელთა ახალ კლასთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯებს (პერსონალის სწავლების ჩათვლით);

დ) ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნადებ დანახარჯებს.

დანახარჯების აღიარება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში წყდება, როდესაც იგი მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და

ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ამიტომ დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია აქტივის გამოყენებასთან ან ხელახალ გადაადგილებასთან, არ შეიტანება საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში არ შევა შემდეგი დანახარჯები:

ა) დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია მაშინ, როდესაც აქტივს უკვე შეუძლია მუშაობა ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნების შესაფერისად, მაგრამ ჯერ არ არის გაშვებული ექსპლუატაციაში, ან ფუნქციონირებს სრულზე ნაკლები დატვირთვით;

ბ) თავდაპირველი საწარმოო დანაკარგები, როგორცაა დანახარჯები, რომლებსაც ადგილი აქვს მანამ, სანამ ძირითადი საშუალების პროდუქციაზე მოთხოვნა იზრდება.

გ) საწარმოს ოპერაციების მთლიანი ან ნაწილობრივი რეორგანიზაციის ან ადგილმდებარეობის შეცვლის დანახარჯები.

ძირითადი საშუალებების შექმნასთან ან მოდერნიზაციასთან დაკავშირებით ადგილი აქვს ზოგიერთ ოპერაციას, რომელიც საჭირო არ არის აქტივის დანიშნულების ადგილას მისატანად ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ასეთ შემთხვევით ოპერაციებს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ძირითადი საშუალებების შექმნამდე ან მოდერნიზაციამდე, ან მისი შექმნის ან მოდერნიზაციის პროცესში. მაგალითად, შემოსავალი შეიძლება მიღებულ იქნეს მშენებლობის დაწყებამდე სამშენებლო ტერიტორიის საავტომობილო სადგომად გამოყენებით. ვინაიდან ამგვარი შემთხვევითი დანახარჯები აუცილებელი არ არის ძირითადი საშუალების დანიშნულების ადგილამდე მისატანად და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად, ამგვარ შემთხვევით

ოპერაციებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში და მიეცემა შემოსავლისა და ხარჯის შესაბამისი კლასიფიკაცია.

საწარმოს მიერ საკუთარი ძალებით შექმნილი აქტივის თვითღირებულების განსაზღვრა შექმნილი აქტივის ანალოგიურად ხდება. თუ საწარმო ანალოგიურ აქტივებს გასაყიდად აწარმოებს, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქტივის საბალანსო ღირებულება გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია (ბასს 2). ამგვარად, საწარმომ მის მიერ შექმნილი აქტივის გამოყენების შემთხვევაში, ამ აქტივის ღირებულებაში არ უნდა აღრიცხოს მოსალოდნელი შიდა მოგების თანხა. ანალოგიურად, საწარმოს მიერ აქტივის შექმნის შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების ზენორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. ბასს 23 – „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - განსაზღვრავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პროცენტი შეიძლება აღიარდეს საწარმოს მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების ელემენტის სახით.

ნაყოფის მომცემი კულტურები იმავე მეთოდით აღირიცხება, როგორც საწარმოს მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალებები, იმ მომენტამდე, სანამ არ მიიტანენ იმ ადგილას და არ მოიყვანენ ისეთ მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია მათ გამოსაყენებლად ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის. შესაბამისად, ტერმინი „მშენებლობა“ ისეთ საქმიანობებსაც მოიცავს, რაც აუცილებელია ნაყოფის მომცემი კულტურების მოსაყვანად (მოსაშენებლად),

➤ თვითღირებულების განსაზღვრა

ძირითადი საშუალებების ერთეულის თვითღირებულება განისაზღვრება აღიარების დღისათვის მიმდინარე გადასახდელი თანხის ეკვივალენტით. თუ გადახდა გადავადებულია და საკრედიტო პირობა სცილდება ჩვეულებრივი

საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ ამ თანხასა და მთლიან გადასახდელ თანხას შორის სხვაობა აღიარებული იქნება, როგორც საპროცენტო ხარჯი კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუკი არ მოხდა მისი კაპიტალიზაცია ბასს 23-ის შესაბამისად.

ძირითადი საშუალების ერთი ან რამდენიმე ერთეული შეიძლება შექმნილ იქნეს არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე გაცვლით, ან ერთობლივად, როგორც ფულად, ისე არაფულად აქტივებზე გაცვლის გზით. ასეთი ძირითადი საშუალებები ფასდება რეალური ღირებულებით გარდა იმისა, როდესაც:

ა) ასეთ გაცვლას არა აქვს კომერციული შინაარსი, ან

ბ) არც მიღებული და არც გაცემული აქტივების რეალური ღირებულება არ არის საიმედოდ შეფასებადი.

თუ შექმნილი აქტივი რეალური ღირებულებით არ არის შეფასებული, მისი თვითღირებულება განისაზღვრება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

აქტივების გაცვლას აქვს თუ არა კომერციული შინაარსი საწარმო ადგენს ამ ოპერაციის შედეგად მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების ცვლილების ხარისხის განხილვით. იმ შემთხვევაში მიიჩნევა, რომ გაცვლის ოპერაციას კომერციული შინაარსი აქვს, თუ:

ა) მიღებული აქტივის ფულადი ნაკადების კონფიგურაცია (რისკი, დრო და თანხა) განსხვავდება გაცემული აქტივის ფულადი ნაკადების კონფიგურაციისგან; ან

ბ) ამ ნაწილში საწარმოს ოპერაციები გავლენას ახდენს საწარმოსათვის სპეციფიკურ ღირებულებაზე, რაც გაცვლის შედეგია.

აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ განისაზღვრება, თუ:

1. აქტივის რეალური ღირებულების ცვალებადობა რეალური ღირებულებების გონივრული შეფასებების დიაპაზონში მნიშვნელოვანი არ არის, ან
2. შესაძლებელია ამ დიაპაზონში რეალური ღირებულების განსხვავებული მნიშვნელობების ალბათობების შეფასება და მათი გამოყენება რეალური

ღირებულების შესაფასებლად. თუ საწარმოს შეუძლია, საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ მიღებული აქტივის თვითღირებულების დასადგენად გამოიყენება გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ზუსტად არის გამოხატული.

ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“, იძლევა რეკომენდაციას ძირითადი საშუალებების შეფასებისათვის გამოყენებულ იქნას ორი მოდელი: თვითღირებულების მოდელი (ისტორიული ღირებულებით) და გადაფასების მოდელი. თვითღირებულების მოდელი ითვლება ტრადიციულ მოდელად და გამოიყენება ყველა ეროვნულ საბუღალტრო სისტემაში ძირითადი საშუალებების მიმართ.

➤ **თვითღირებულების მოდელი**

აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ერთეული უნდა აღირიცხებოდეს მისი თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით.

➤ **გადაფასების მოდელი**

აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ერთეული, რომლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ, უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტისათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, შემდგომში დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით. გადაფასება რეგულარულად უნდა ტარდებოდეს იმისათვის, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს მისი რეალური ღირებულებისაგან, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური

ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია მისი შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი აქტივისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება სწრაფ და მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, აუცილებელია ყოველწლიური გადაფასება. შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე აქტივებისათვის, საკმარისია გადაფასების ჩატარება სამ-ხუთ წელიწადში ერთხელ.

როდესაც ძირითადი საშუალებების გადაფასება ტარდება, აქტივის საბალანსო ღირებულება კორექტირდება გადაფასებულ ღირებულებამდე. გადაფასების თარიღისათვის აქტივი აისახება შემდეგი ორი მეთოდიდან ერთ-ერთის გამოყენებით:

ა) აქტივის პირვანდელი ღირებულება კორექტირდება იმგვარად, რომ შესაბამისობაში იყოს აქტივის საბალანსო ღირებულების გადაფასებასთან. მაგალითად, პირვანდელი ღირებულება შეიძლება გადაანგარიშდეს დაკვირვებადი საბაზრო მონაცემების საფუძველზე, ან საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად. გადაფასების თარიღისთვის არსებული დაგროვილი ცვეთა კორექტირდება შემდეგ ორ სიდიდეს შორის სხვაობის თანხით: აქტივის პირვანდელი ღირებულება და აქტივის საბალანსო ღირებულება დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით; ან

ბ) დაგროვილი ცვეთის თანხა აკლდება აქტივის პირვანდელ ღირებულებას.

დაგროვილი ცვეთის კორექტირების თანხა შეადგენს აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების თანხის ნაწილს როდესაც ძირითადი საშუალებების რომელიმე ერთეულის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელსაც მოცემული ერთეული მიეკუთვნება.

ძირითადი საშუალებების თითოეულ ჯგუფში გაერთიანებულია მსგავსი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების აქტივები. მაგალითად:

ა) მიწა;

ბ) მიწა და შენობა-ნაგებობები;

- გ) მანქანა-დანადგარები;
- დ) გემები;
- ე) თვითმფრინავები;
- ვ) სატრანსპორტო საშუალებები;
- ზ) ავეჯი და მოწყობილობა;
- თ) საოფისე აღჭურვილობა; და
- ი) ნაყოფის მომცემი კულტურები.

ერთი და იმავე ჯგუფის აქტივების გადაფასება უნდა მოხდეს ერთდროულად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში განსხვავებული თარიღებისათვის შეფასებული დანახარჯებისა და ღირებულებების ერთმანეთში არევა. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებულია ზოგიერთი აქტივის წინმსწრები გადაფასება, თუ გადაფასება ხდება მოკლე პერიოდის განმავლობაში და მუდმივად განახლებადია.

როდესაც გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, ნამეტი უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ სახელწოდებით. ამასთან, გადაფასების ნამეტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს იმ ოდენობით, რამდენიც საჭიროა იმავე აქტივის ჩამოფასების თანხის საკომპენსაციოდ, რომელიც ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარდა.

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს. ამასთან, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რა სიდიდის საკრედიტო ნაშთიც არსებობს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით. სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემცირების თანხა ამცირებს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ დაგროვილ თანხას.

საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში აღიარებული გადაფასების ნამეტი აქტივის აღიარების შეწყვეტის შემდეგ შეიძლება გადატანილ იქნეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. იგი შეიძლება იყოს ნამეტის მთლიანი მოცულობა, მოცემული აქტივის გასვლის ან გაყიდვის შემთხვევაში, მაგრამ ზოგჯერ ეს გადატანა ხდება საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების პროცესში. ასეთ შემთხვევაში გადატანილი ნამეტის თანხა იქნება სხვაობა აქტივის გადაფასებული ღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთის თანხასა და მისი თავდაპირველი თვითღირებულების მიხედვით გაანგარიშებულ ცვეთის თანხას შორის. გადაფასების ნამეტის თანხის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე არ აისახება მოგებაში ან ზარალში.

ბასს 12 - „მოგებიდან გადასახადები“ - განსაზღვრავს ძირითადი საშუალებების გადაფასებით გამოწვეული ცვლილებების გავლენას მოგებიდან გადასახადზე.

თანამედროვე ეტაპზე საწარმოებისათვის სულ უფრო მეტად მისაღებია რეალური ღირებულებით შეფასება. ეს განპირობებულია იმით, რომ განვითარებულ ქვეყნებში ინფლაციის გავლენა აქტივების ღირებულებებზე შეიძლება უმნიშვნელო იყოს. მაგრამ, გრძელვადიანი აქტივებისთვის, ინფლაცია გავლენას იქონიებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის უტყუარობაზე. რაც არღვევს ფინანსური ანგარიშგების ძირითად პრინციპს. ასეთი გრძელვადიანი აქტივების ასახვა მათი ისტორიული (თავდაპირველი) ღირებულებით გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში მცდარი ინფორმაციის წარდგენას. ეს უკანასკნელი კი ვერ იქნება სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი.

არამატერიალური აქტივების შეფასება ძირითადად არ განსხვავდება სხვა მატერიალური აქტივების შეფასებისაგან. მათი შეფასება დამოკიდებულია შეძენის მეთოდზე. თავდაპირველი შეფასება აღიარებისას ხდება შესყიდვის ან საწარმოში საკუთარი ძალებით შექმნის დანახარჯებით. ასეთ შემთხვევაში შეძენის დანახარჯების ყველა კაპიტალიზებადი კომპონენტი ცნობილია და თვითღირებულების განსაზღვრა პრობლემას არ წარმოადგენს.

როდესაც საწარმო ყიდულობს ძირითად საშუალებებს, მაგალითად, მანქანა-დანადგარებს, რთული არ არის კაპიტალიზებადი დანახარჯების განსაზღვრა, რადგან მანქანა-დანადგარი არის მატერიალური აქტივი, რომელსაც შეუძლია შემოსავლების გენერირება წელიწადზე მეტი ხნის განმავლობაში. არამატერიალური აქტივებს არ აქვთ ფიზიკური ფორმა, მაგრამ მიუხედავად ამისა, მათ შეუძლიათ დროულად მიიღონ ეკონომიკური სარგებელი (ხუთი და ათი წელი). კომპანიები უფრო და უფრო მეტს ხარჯებენ, რათა შექმნან ან შეიძინონ შემოსავლის მომტანი არამატერიალური აქტივი. მაგრამ ამ საკითხთან დაკავშირებით ძირითადი პრობლემას წარმოადგენს ის, თუ რომელი ხარჯების კაპიტალიზებაა შესაძლებელი და რომელი უნდა აღიარდეს პერიოდის ხარჯად?

არამატერიალური აქტივების თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება, აღიარების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია.

კომერციული კომბინაციით შეძენილი არამატერიალური აქტივების შემთხვევაში, მათი აღიარება ხდება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით. ასეთ შემთხვევაში პრობლემას წარმოადგენს, თუ როგორ შეფასდეს რეალური ღირებულება.

ფასს 3-ის „საწარმოთა გაერთიანება“ თანახმად, თუ არამატერიალური აქტივი საქმიანი კომბინაციით არის შეძენილი, ამ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღის ღირებულების ტოლია იმ შემთხვევაში, თუ არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება ცნობილია.

ფასს 13-ის „რეალური ღირებულება“ ფარგლებში, არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება არის აქტიურ ბაზარზე იდენტური აქტივის მიმდინარე კოტირებული ფასი, შესყიდვის ფასი. თუ არსებული ფასები არ არის ხელმისაწვდომი, რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველი შეიძლება იყოს უახლესი ასეთი გარიგების ფასი. რა თქმა უნდა, თუ არ არსებობს ეკონომიკური მდგომარეობის მნიშვნელოვანი ცვლილებები ამ გარიგების თარიღსა და რეალური ღირებულების შეფასების თარიღს შორის.

თეორიულად, ყველაფერი კარგად ჟღერს, მაგრამ სინამდვილეში პრაქტიკაში, უნდა ითქვას, რომ არამატერიალური აქტივების აქტიური ბაზარი არ არსებობს. აქტიური ბაზარი უბრალოდ არ შეიძლება არსებობდეს ბრენდების, ბეჭდური გამოცემების, მუსიკისა და კინოს უფლებების, პატენტების ან სასაქონლო ნიშნისთვის, რადგან ყოველი ასეთი აქტივი უნიკალურია. მხოლოდ რამდენიმე არამატერიალური აქტივისთვის შეიძლება გამოყენებული იქნას საბაზრო ფასები, რომელიც შესაძლებელია გამოიყენებულ იქნეს რეალური ღირებულების შესაფასებლად. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში აქტიური ბაზარი არსებობს გარკვეული თავისუფლად გადაცემული ლიცენზიებისთვის: ტაქსის მომსახურება, თევზჭერის ლიცენზია ან წარმოების კვოტები.

ზოგადად, არამატერიალური აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ტრანსაქციები შედარებით იშვიათია. გარდა ამისა, ინფორმაცია ფასიანია და ხშირად არ არის ხელმისაწვდომი საზოგადოებისთვის, რადგან ბევრი გარიგება ეფუძნება მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის კერძო შეთანხმებებს (არა ღია ბაზარზე). იდენტური ან მსგავსი არამატერიალური აქტივების გარიგებების მაგალითები და ფასები მართლაც რთულია. მაგრამ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ასეთი მაგალითები შეიძლება მოიძებნოს, ერთი კონკრეტული აქტივისთვის გადახდილი ფასი არ შეიძლება იყოს სხვა აქტივისათვის რეალური ღირებულება, ვინაიდან ყველაზე მეტად არამატერიალური აქტივები განსხვავდება ერთმანეთისგან მათი მახასიათებლებით. ამდენად კონკრეტული აქტივის ღირებულების დასადგენად დაკვირვების ფასების კორექტირება შეიძლება ძალიან სუბიექტური იყოს.

აქედან გამომდინარე, ვფიქრობთ უმეტეს შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შეფასდეს არაპირდაპირი შეფასების მეთოდების გამოყენებით. ეს არის დანახარჯთა მეთოდი და შემოსავლების მეთოდი.

ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“, ბასს 16-ის მსგავსად იძლევა შეფასების ორი მოდელის, თვითღირებულების და გადაფასების მოდელის გამოყენებას.

მაგრამ ძირითადი საშუალებებისაგან განსხვავებით, არამატერიალური აქტივები შეიძლება აღირიცხოს რეალური ღირებულებით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს აქტიური ბაზარი. ასეთ ბაზარზე არამატერიალური აქტივის ღირებულება იქნება მისი რეალური ღირებულების აღრიცხვის ამსახველი.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

- მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდათმობების გამოკლების შემდეგ; და
- აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს.

პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:

- დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების დანახარჯები, როგორც განმარტებულია ბასს 19-ში.

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად;

- პროფესიული დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად; და
- აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.
არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება არის ურთულესი სამუშაო. პრაქტიკაში, არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება ეკისრება დამოუკიდებელ შემფასებელს, რომელსაც აქვს ასეთი შეფასების გამოცდილება, ან მენეჯმენტი ამას თავად გააკეთებს.
ზოგადად, რეალური ღირებულების შეფასების სამი მეთოდი არსებობს:
- საბაზრო მეთოდი - აქტივების შედარება მსგავს აქტივებთან, რომლებიც შეიძინა და გაიყიდა ბოლო საბაზრო ოპერაციების დროს;
- შემოსავლების მეთოდი - აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება;
დანახარჯთა მეთოდი - რომლითაც მოხდება აქტივის შეცვლა, ჩანაცვლების ღირებულება.
სინამდვილეში, პირველი მეთოდი შედარებითი შეფასების მეთოდია და დანარჩენი ორია კომპიუტერული მეთოდები.

ბასს 41 "სოფლის მეურნეობა" განიხილავს სპეციალური ტიპის აქტივების - ბიოლოგიური აქტივების აღიარებას და შეფასებას. ბიოლოგიური აქტივების დამახასიათებელი თავისებურებაა ბიოტრანსფორმაციის პროცესი, ანუ ზრდის,

რეპროდუქციისა და დეგენერაციის პროცესი, რის შედეგადაც ბიოლოგიურ აქტივში თვისებრივი ან რაოდენობრივი ცვლილებები ხდება. სტანდარტი მოითხოვს ბიოლოგიური აქტივებისა და სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტების აღიარებას რეალური ღირებულებით, გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით, რათა მოხდეს ბიოტრანსფორმაციის შედეგების წარმოჩენა მათი წარმოშობის დროიდან.

ბიოლოგიური აქტივი თავდაპირველი აღიარებისას და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, არ არსებობს კოტირებული საბაზრო ფასები და რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებები უდავოდ არასაიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება ბასს 2 – „მარაგები“, ან სხვა შესაფერისი სტანდარტი.

ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების შეფასება შესაძლოა გაადვილდეს ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის დაჯგუფებით მნიშვნელოვანი მახასიათებლების მიხედვით, მაგალითად ასაკის ან ხარისხის მიხედვით. საწარმო პროდუქციის მახასიათებლებს აირჩევს იმ მახასიათებლებიდან, რომლებიც შესაბამის ბაზარზე გამოიყენება ფასის განსაზღვრის საფუძვლად.

საწარმოები ხშირად ხელშეკრულებებს დებენ თავიანთი ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის შესახებ მომავალი თარიღისათვის. ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასები ყოველთვის არ არის გამოსადეგი რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, რადგან რეალური ღირებულება ასახავს მიმდინარე ბაზრის პირობებს, სადაც ბაზრის მონაწილე მყიდველი და გამყიდველი დებს გარიგებას. მაშასადამე, ხელშეკრულების არსებობის გამო, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ კორექტირდება. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბიოლოგიური აქტივის ან

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის ხელშეკრულება შესაძლოა წამგებიანი იყოს, წაგებიან ხელშეკრულებებს არეგულირებს ბასს 37.

თვითღირებულება შესაძლოა ზოგჯერ უახლოვდებოდეს რეალურ ღირებულებას, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც:

ა) თავდაპირველი ხარჯის გაწევიდან (მაგალითად, უშუალოდ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების წინ დარგული ნერგები, ან ახლად შეძენილი შინაური პირუტყვი) მცირეოდენ ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას ჰქონდა ადგილი; ან

ბ) მოსალოდნელია, რომ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის გავლენა ფასზე არ იქნება მნიშვნელოვანი. (მაგალითად, საწყისი ზრდა ფიჭვის პლანტაციის 30 წლიან საწარმოო ციკლში).

ხშირად ბიოლოგიური აქტივები ფიზიკურად მიმაგრებულია მიწაზე (მაგალითად, ხეები ტყის მასივებში). მიწაზე მიმაგრებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ცალკე ბაზარი, მაგრამ შესაძლოა არსებობდეს აქტიური ბაზარი კომბინირებული (ურთიერთდაკავშირებული) აქტივებისათვის, ე.ი. ბიოლოგიური აქტივების, დაუმუშავებელი მიწისა და გაუმჯობესებული მიწის, როგორც ერთი პაკეტისათვის. ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების დასადგენად საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს ინფორმაცია კომბინირებული აქტივების შესახებ. მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების მისადგენად, დაუმუშავებელი მიწის ან გაუმჯობესებული მიწის რეალური ღირებულება შეიძლება გამოაკლდეს კომბინირებული აქტივების რეალურ ღირებულებას.

შემენილი ან საკუთარი წარმოების საინვესტიციო ქონება საწყის ეტაპზე უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. შემენილი საინვესტიციო ქონების თვითღირებულება მოიცავს შესყიდვის ფასს და პროფესიული იურიდიული მომსახურების ხარჯებს, რა თქმა უნდა თუ ასეთს ექნა ადგილი, აგრეთვე გადასახადს ქონების გადაცემაზე და გარიგების სხვა ხარჯებს. (Maisuradze M. Vardiashvili M. 2017)

ბასს 40-ის თანახმად საწარმომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ საინვესტიციო ქონების შესაფასებლად, სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით უნდა შეარჩიოს რეალური

ღირებულების ან თვითღირებულების მოდელი და ეს პოლიტიკა გამოიყენოს ყველა საინვესტიციო ქონებისათვის.

ფასს 13 ადგენს, რომ საინვესტიციო ქონება უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის და ცვლილებები აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგების და ზარალის ანგარიშგებაში. იმის გათვალისწინებით, რომ ზოგიერთ ქვეყანაში სინვესტიციო ქონების ბაზარი არ არის განვითარებული და რეალური ღირებულების დადგენა არის რთული, ბასს უშვებს, რომ საწარმომ საინვესტიციო ქონების ღირებულება შეაფასოს ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით. (Maisuradze M. Vardiashvili M. 2017)

საწარმო გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივს აფასებს მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით. 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.

სანამ აქტივი თავდაპირველად კლასიფიცირდება როგორც გასაყიდად გამიზნული, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შეფასდეს შესაბამისი ფასს-ის მიხედვით.

ფინანსური აქტივი შეიძლება შეფასებულ იქნას:

- 1) ამორტიზებადი ღირებულებით;
- 2) რეალური ღირებულებით.

იჯარით აღებული აქტივი და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებები ექვემდებარება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას, რადგანაც იჯარით აღებული ობიექტი აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების ძირითად კრიტერიუმებს:

- მოიჯარეს გადაეცემა საიჯარო აქტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებელი, მისი სასარგებლო მომსახურების გარკვეული ვადის განმავლობაში;
- შესაძლებელია მისი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

2. არაფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასების ძირითადი ასპექტები

რეალური ღირებულების შეფასებისა და რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაციის მოთხოვნებში არსებულმა გარკვეულმა შეუსაბამობამ, ხელი შეუწყო პრაქტიკაში განსხვავებული მიდგომების დამკვიდრებას და შეამცირა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის შესადარისობა. რაც ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ერთ ერთ ძირითად პრინციპს - საიმედოობას.

ბოლო ათწლეულის განმავლობაში ფინანსური ინსტრუმენტების და საფინანსო ინსტიტუტების ახალი ფორმების გამოჩენამ განაპირობა ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების ღირებულების შეფასებაში მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის განმსაზღვრელი როლი. ეს მოთხოვნა რეალიზებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით - ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“, რითაც მნიშვნელოვანი ცვლილებები იქნა შეტანილი ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასებაში.

რეალური ღირებულების განმარტებაში აქცენტი გადატანილია იმაზე, რომ რეალური ღირებულება არის საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასება,

რაშიც უპირატესობა ენიჭება ძირითადი ბაზრის ინფორმაციას, ვინაიდან იგი ხასიათდება აქტივების და ვალდებულებების ყველაზე მაღალი დონით და მოცულობით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა ფასს 13 „რეალური ღირებულება“ განსაზღვრავს ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზრის ცნებას, განიხილავს საოპერაციო და სატრანსპორტო ხარჯების აღრიცხვას რეალური ღირებულების განსაზღვრისას, დეტალურად აღწერს რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდებს, რეალური ღირებულების იერარქიას და სხვა.

აღსანიშნავია, რომ სტანდარტული აქტივებისათვის, რომლებიც წარმოადგენენ მაღალი რისკის მქონე რეალური ღირებულების დადგენა შედარებით მარტივია, მაგრამ სტანდარტულის გარდა არსებობს იშვიათი (უნიკალური) აქტივი, რომლისთვისაც შეიძლება არ არსებობდეს არც აქტიური ბაზარი და არც ცალკეული გარიგება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების უმრავლესობა შეიცავს რეალური ღირებულების შეფასების რეგულაციებს, თუმცა, რეალური ღირებულების შეფასებისა და მის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები ერთად არ იყო თავმოყრილი და, ბევრ შემთხვევაში, შეფასების მიზანი მკაფიოდ არ იყო ჩამოყალიბებული. ეს ხარვეზები აღმოფხვრილია ფასს 13-ის მიერ. სტანდარტში, მოცემულია რეალური ღირებულების განმარტება, მითითებები მისი გამოყენების შესახებ, შეფასების მეთოდები, სქემა და სხვა საკითხები.

ფასს 13 ადგენს, როგორ უნდა შეაფასოს საწარმომ რეალური ღირებულება და გაამჟღავნოს ინფორმაცია რეალური ღირებულების შეფასების შესახებ. იგი არ ადგენს, როდის უნდა შეაფასოს საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები რეალური ღირებულებით.

ბასს-ით არაფინანსური აქტივებისათვის, ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება, არამატერიალური აქტივები, რეალური ღირებულების

შეფასების მეთოდი გამოიყენება მხოლოდ პირვანდელი ღირებულების გამოსათვლელად, როდესაც იცვლება არაფულად აქტივზე და გადაფასების დროს.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეფასებისათვის რეალური ღირებულება ფაქტობრივად არ გამოიყენება.

2.1. რეალური ღირებულების არსი

ფასს 13-ის თანახმად რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს.[ფასს 13, გვ.639]

ფასს 13-ს მთლიანად არ შეუცვლია რეალური ღირებულების წინა, მანამდე არსებული განმარტება, თუმცა ის მნიშვნელოვნად დაზუსტდა.

რეალური ღირებულების შეფასების მიზანია შეფასების თარიღისათვის განისაზღვროს ფასი, რომლითაც განხორციელდებოდა აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ნებაყოფლობითი ოპერაცია ბაზრის მონაწილეებს შორის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. ე.ი. რეალური ღირებულება ბაზრის მონაწილე, აქტივის მფლობელის (ან, რომელსაც აქვს ვალდებულება) პოზიციიდან, არის აქტივის გასვლის ფასი შეფასების თარიღისთვის. თუმცა სტანდარტი არ განმარტავს რომელი თარიღი იგულისხმება შეფასების თარიღში.

რეალური ღირებულების განმარტებაში შენარჩუნებულია გაცვლის ცნება, მაგრამ „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპი, რომელსაც რეალური ღირებულების წინა განმარტება შეიცავდა ამოღებულია.

რეალური ღირებულების წინა განმარტების მსგავსად, განახლებულ განმარტებაში იგულისხმება ნებაყოფლობით განხორციელებული გაცვლის ოპერაცია (ანუ ეს არ არის ფაქტობრივი გაყიდვა, არც მალდატანებითი ოპერაცია, არც იძულებითი გაყიდვა). თუმცა, რეალური ღირებულების წინა განმარტებაში:

- ა) დადგენილი არ იყო, საწარმო ყიდიდა თუ ყიდულობდა აქტივს;
- ბ) გაურკვეველი იყო, რა იგულისხმებოდა ვალდებულების დაფარვაში, რადგან ნახსენები იყო საქმის მცოდნე (ინფორმირებული), გარიგების მსურველი მხარეები და არა კრედიტორები; და
- გ) გასაგებად ფორმულირებული არ იყო, შეფასება აქტივის გაცვლის თარიღით ხდებოდა თუ რომელიმე სხვა თარიღისათვის.

ფასს 13-ით მოცემულ განმარტებაში უფრო გასაგებია, რომ რეალური ღირებულება არის საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასება, რომელიც ასახავს მიმდინარე საბაზრო პირობებს და არა საწარმოს მიმდინარე მოლოდინს, მომავალ საბაზრო პირობებთან დაკავშირებით. რეალური ღირებულება ეს არის ფასი, რომელიც გამყიდველებს შეუძლიათ მიიღონ და არა ფასი რომელიც მათ სურთ მიიღონ აქტივის გაყიდვიდან.

აქტივის გასვლის ფასში გათვალისწინებულია აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შემოსვლის ან გასავლის მოლოდინი ბაზრის მონაწილის პოზიციიდან, რომელსაც გააჩნია ეს აქტივი შეფასების თარიღისთვის. საწარმო აქტივიდან ფულად ნაკადს იღებს ორი გზით: გამოყენების ან გაყიდვის გზით. თუნდაც საწარმო ფულადი ნაკადის მიღებას აპირებდეს აქტივის გამოყენების გზით და არა მისი გაყიდვით, გასვლის ფასში მაინც გაითვალისწინება ფულადი ნაკადის მოლოდინი, რომელიც წარმოიქმნება აქტივის გამოყენებიდან ბაზრის მონაწილეზე მისი გაყიდვისას. ამის მიზეზი ისაა, რომ ბაზრის მონაწილე მყიდველი გადაიხდის მხოლოდ იმ სარგებლისთვის, რომლის მიღებასაც მოელის აქტივის გამოყენებიდან (ან გაყიდვიდან). ამგვარად, გასვლის

ფასი ყოველთვის აქტივის რეალური ღირებულების რელევანტური განმარტებაა, მიუხედავად იმისა, საწარმო აქტივის გამოყენებას აპირებს თუ გაყიდვას.

რეალური ღირებულების შეფასება ხორციელდება კონკრეტული აქტივისათვის. ამავე დროს როდესაც საწარმო აქტივის რეალურ ღირებულებას აფასებს, მან მხედველობაში უნდა მიიღოს შემდეგი მახასიათებლები:

- ა) აქტივის მდგომარეობა და ადგილმდებარეობა; და
- ბ) აქტივის გაყიდვასთან, ან გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, თუ ასეთი არსებობს.

არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება გულისხმობს, რომ აქტივის გაყიდვის ოპერაცია ხორციელდება, მოცემული აქტივის:

- ა) ძირითად ბაზარზე; ან
- ბ) ყველაზე ხელსაყრელ ბაზარზე, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი.

ფასს 13 განსაზღვრავს ბაზრებს, სადაც შეიძლება ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მიღება ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულებისთვის. მათ შორისაა:

- საფონდო ბირჟები. ბირჟის დახურვის ფასები, რომელიც ადვილად მოსაპოვებელია რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს. ამგვარი ბაზრის მაგალითია ლონდონის საფონდო ბირჟა;

- დილერული ბაზრები. მათ მიეკუთვნებათ, არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების ბაზრები (რომლის ფასები საჯაროდ ქვეყნდება).

- საშუამავლო ბაზრები. საშუამავლო ბაზარზე მყიველების და გამყიდველების დაკავშირება ხდება ბროკერების მეშვეობით.

- „მარწმუნებლიდან მარწმუნებლამდე“ ბაზრები. „მარწმუნებლიდან მარწმუნებლამდე“ ბაზარზე, როგორც საწყის, ასევე გადაყიდვის ოპერაციებს მხარეები ახორციელებენ დამოუკიდებლად, შუამავლების გარეშე.

2.2. რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველი

რეალური ღირებულება არის საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასება, რომელიც ასახავს მიმდინარე საბაზრო პირობებს.

უმრავლეს შემთხვევაში აქტივის გაყიდვის ოპერაცია ხორციელდება საწარმოსთვის ყველაზე ხელსაყრელ ბაზარზე.

აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი ბაზარი არის ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი.

ფასს 13-ის მიხედვით ძირითადი ბაზარი აქტივების ან ვალდებულებების ისეთი ბაზარია, სადაც ყველზე დიდი მოცულობისა და დონის საქმიანობა ხორციელდება მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებით, მოცემული აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის ყველაზე ლიკვიდური ბაზარია და იძლევა ყველაზე მნიშვნელოვან ინფორმაციას რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

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, წარმოადგენს ყველაზე ხელსაყრელ ბაზარს.

მაგალითად, აქტივი იყიდება ორ სხვადასხვა ბაზარზე სხვადასხვა ფასით. კომპანიას ხელი მიუწვდება ორივე ბაზარზე. საბაზრო ფასის, საოპერაციო და სატრანსპორტო ხარჯების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია ცხრილში.

ცხრილი 1: ინფორმაცია ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის განსაზღვრისათვის (მონაცემები პირობითია)

აქტივის მაჩვენებლები	ბაზარი „ა“	ბაზარი „ბ“

აქტივის ფასი	33	30
ტრანსპორტირების ხარჯი	(8)	(6)
რეალური ღირებულება	25	24
საოპერაციო ხარჯები	(3)	(1)
ჯამი	22	23

განვიხილოთ ორი შემთხვევა:

1. თუ ბაზარი „ა“ წარმოადგენს აქტივის ძირითად ბაზარს (ბაზარი სადაც მოცემული აქტივები წარმოდგენილია დიდი მოცულობით), მაშინ რეალური ღირებულება მოცემული აქტივისა ამ ბაზარზე იზომება საბაზრო ფასის საფუძველზე, ჩვენს შემთხვევაში ეს იქნება $33-8=25$, ანუ აქტივის ფასს მინუს სატრანსპორტო ხარჯები.
2. იმ შემთხვევაში თუ არც „ა“ და არც „ბ“ ბაზარი არ წარმოადგენს ძირითად ბაზარს, უნდა ამოვარჩიოთ ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი, რომლის ფასით იზომება რეალური ღირებულება. ხელსაყრელი ბაზარი განისაზღვრება ნეტო თანხით, საბაზრო ფასიდან საოპერაციო და სატრანსპორტო ხარჯების გამორიცხვის შემდეგ. გამოდის რომ ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი იქნება ბაზარი „ბ“, იმიტომ რომ $23 > 22$, მაშასადამე რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს ამ ბაზრის მონაცემებით. მაგრამ რეალური ღირებულება იქნება არა 23, იმიტომ რომ რეალური ღირებულება ყოველთვის იზომება სატრანსპორტო ხარჯების გარეშე. „ბ“ ბაზარზე აქტივის რეალური ღირებულება იქნება $30-6=24$. რაც შეეხება ბაზარ „ა“ აქტივის რეალური ღირებულება იქნება 25 ($33-8$), მოცემული ბაზარი არ წარმოადგენს არც ძირითად და არც ხელსაყრელ ბაზარს, ამიტომ მისი ფასი არ გამოიყენება რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

აქტივების ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის განმარტება ითვალისწინებს როგორც საოპერაციო, ასევე სატრანსპორტო დანახარჯებს. თუმცა, რეალური ღირებულების

შეფასების დროს ყოველთვის გაითვალისწინება მხოლოდ სატრანსპორტო დანახარჯები, და არა საოპერაციო დანახარჯები. საოპერაციო დანახარჯები, რომელიც გაყიდვის, გარიგების ხარჯებია, არ არის აქტივის დამახასიათებელი მოვლენა, იგი საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციის მახასიათებელია და შეიძლება განსხვავდებოდეს, გამომდინარე იქიდან, თუ ცალკეული საწარმო როგორ ახორციელებს ოპერაციას.

რეალური ღირებულების შეფასებისას ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ფასი უნდა გაკორექტირდეს დანახარჯებით, რომლის გაწევაც საჭირო იქნებოდა აქტივის ტრანსპორტირებისთვის მიმდინარე ადგილსამყოფელიდან ამ ბაზრამდე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ფასი რომელიც გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასებისას, არ უნდა შემცირდეს ამ აქტივის გაყიდვისას, საწარმოს მიერ გაწეული საოპერაციო დანახარჯებით.

2.3. არაფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება

არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას გაითვალისწინება ბაზრის მონაწილის უნარი, მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენებით.

არაფინანსური აქტივის მაქსიმალურ და ყველაზე ეფექტიან გამოყენებაში იგულისხმება აქტივის ისეთი გამოყენება, რომელიც:

- 1) ფიზიკურად არის შესაძლებელი, ეს ნიშნავს, რომ გაითვალისწინება აქტივის ის ფიზიკური მახასიათებლები, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები მიიღებდნენ მხედველო ბაზი აქტივის ფასის დადგენისას (მაგალითად, ქონების ადგილმდებარეობა ან ზომა);
- 2) იურიდიულად ნებადართულია, ნიშნავს, რომ გაითვალისწინება აქტივის გამოყენებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეზღუდვა, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები მიიღებდნენ მხედველობაში აქტივის ფასის დადგენისას

(მაგალითად, ქონებისთვის დადგენილი ზონირების მარეგულირებელი ნორმები);

- 3) ფინანსურად განხორციელებადია, გაითვალისწინება შემდეგი: აქტივის ფიზიკურად შესაძლებელი და იურიდიულად ნებადართული გამოყენება ქმნის თუ არა იმდენ შემოსავალს, ან ფულად ნაკადებს, რაც საკმარისია ისეთი დონის საინვესტიციო უკუგების მისაღებად, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები მოითხოვდნენ მოცემულ აქტივში ინვესტიციის განხორციელებიდან.

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

არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველ ყოფდეს მისი გამოყენებით არა დამოუკიდებლად, არამედ სხვა აქტივებთან ერთად.

თუ აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება მდგომარეობს აქტივის გამოყენებაში სხვა აქტივებთან ერთად, აქტივის რეალური ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე მომენტში განხორციელებული ოპერაციიდან. ამასთან, მხედველობაში მიიღება დაშვება, რომ მოცემული აქტივი გამოყენებული იქნება სხვა აქტივებთან და ეს აქტივები ხელმისაწვდომია ბაზრის მონაწილეებისთვის.

მაგალითად, საწარმო აქტივებს იძენს და ვალდებულებებს იღებს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. შეძენილი აქტივების ერთ-ერთი ჯგუფი შედგება „ა“, „ბ“ და „გ“ აქტივებისგან. „გ“ აქტივი არის ბიზნესის მართვის პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც დაამუშავა შეძენილმა საწარმომ საკუთარი მოხმარებისთვის, „ა“ და „ბ“ აქტივებთან ერთად გამოსაყენებლად (ე.ი. დაკავშირებული აქტივები). საწარმო ცალ-ცალკე აფასებს თითოეული

აქტივის რეალურ ღირებულებას, ამ აქტივებისთვის დადგენილი სააღრიცხვო ერთეულის შესაბამისად. საწარმო ადგენს, რომ მოცემული აქტივებისთვის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება არის მათი მიმდინარე გამოყენება და თითოეული აქტივი ბაზრის მონაწილეებს მაქსიმალურ ღირებულებას მისცემს, მისი გამოყენებით სხვა აქტივებთან ერთად.

არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ამ აქტივების მიმდინარე გამოყენება არ არის მათი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება

ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვაოთ აქტივის გაცვლის ფასი, რომელიც წარმოადგენს რეალურ ღირებულებას და შემოსვლის ფასი, რომელიც გადახდილი იქნებოდა აქტივის შესაძენად ბაზრის მონაწილეთა შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებულ ოპერაციაში.

როდესაც აქტივის შეძენა ხდება ამ აქტივის გაცვლის ოპერაციის შედეგად, ოპერაციის ფასი იქნება ფასი, რომელიც გადაიხადეს აქტივის შესაძენად, ე.ი აქტივის შემოსვლის ფასი წარმოადგენს ოპერაციის ფასს.

პირიქით, აქტივის რეალური ღირებულება არის ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვისას. საწარმო აქტივებს ყოველთვის არ ყიდის იმ ფასად, რა ფასიც გადაიხადა მათ შესაძენად.

ფასს 13-ის თანახმად, შეფასების მეთოდის გამოყენების მიზანია, განისაზღვროს ფასი, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა ნებაყოფლობით საფუძველზე, აქტივების გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ოპერაციის განხორციელება ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისათვის.

აქტივების რეალური ღირებულების შეფასებისათვის ფასს 13 განიხილავს სამ მოდელს(მეთოდს):

1. საბაზრო მიდგომა;
2. დანახარჯების მიდგომა და
3. შემოსავლების მიდგომა.

საწარმომ რეალური ღირებულების შესაფასებლად, შეფასების ისეთი მეთოდი უნდა გამოიყენოს, რომელიც თავსებადი იქნება ზემოაღნიშნული მიდგომებიდან ერთ-ერთთან, ან რამდენიმესთან. შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, რეალური ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები უნდა შეფასდეს, შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის გონივრული განსჯის საფუძველზე. რეალური ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველაზე ზუსტად ასახავს რეალურ ღირებულებას.

„რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებულმა მეთოდებმა უნდა უზრუნველყოს სათანადო ემპირიული ამოსავალი მონაცემების მაქსიმალურად გამოყენება და მინიმალურად უნდა ეყრდნობოდეს არაემპირიულ ამოსავალ ინფორმაციას“. (Marina Maisuradze, Mariam Vardiashvili, 2016/6/9)

ვინაიდან, ფასს 13-ის შესაბამისად, რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისათვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს, ანუ გასვლის ფასი, კომპანიამ აქტივის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს იმდენად, რამდენადაც ბაზრის მონაწილეები-პოტენციური მყიდველები შეაფასებდნენ მოცემულ აქტივს.

საჯარო სექტორში გარდა აღნიშნული მეთოდებისა გამოიყენება მომსახურების ერთეულების მეთოდი რომლის მიხედვითაც, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების ან აქტივის რეპროდუქციის ღირებულების შემცირებით, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს გაუფასურებული აქტივიდან მოსალოდნელი სასარგებლო ერთეულების შემცირებულ რაოდენობასთან შესაბამისობა.

თუმცა, თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ იმ ქვეყნებში, სადაც არ არის ფასები კოტირებული, ბევრ აქტივს და ვალდებულებას არ გააჩნია აქტიური ბაზარი, საიდანაც შესაძლებელია საბაზრო გარიგების საფუძველზე მონაცემების მიღება,

ასეთ შემთხვევაში რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება დანახარჯთა მეთოდი და შემოსავლების მეთოდი.

✓ საბაზრო მიდგომა

საბაზრო მიდგომა იყენებს ფასებს და სხვა ინფორმაციას, რომლებიც გენერირდება საბაზრო ოპერაციებში მსგავსი ან ანალოგიური აქტივებით, ვალდებულებებით ან აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფებით.

➤ დაკვირვების მონაცემების გამოყენება

„ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულების დასადგენად საკმარისია დაკვირვება საბაზრო გარიგებებზე ან საბაზრო ინფორმაციაზე, ანუ მათი ღირებულება არის დაკვირვებადი.“(კვატაშიძე ნ.გოგრიჭიანი ზ, ხორავა, 2017)

აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულების საუკეთესო მაჩვენებელია ბაზარზე დაფუძნებული შეფასებით შესრულებული გარიგების დროს გაყიდვის ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული ფასი, რომელიც კორექტირებულია აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯების გათვალისწინებით. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის ხელშეკრულება და ამ აქტივით ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს აქტივის საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების ოდენობით. საბაზრო ფასის მიახლოებით ფასს, როგორც წესი, წარმოადგენს მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი ან ბოლო გარიგებაში დაფიქსირებული ფასი.[მაისურაძე მ,2017]

აქტივების რეალური ღირებულების შეფასებისას ფასს 13 მოითხოვს საბაზრო ფასების (ძირითადი ბაზრის) გამოყენებას, რომელიც დაფუძნებულია ბაზრის მონაცემებზე. ძირითადი ბაზარი აქტივის (ან ვალდებულების) ყველაზე ლიკვიდური ბაზარია, ანუ, სადაც არის აქტივების (ვალდებულების) გაყიდვის

ყველაზე დიდი რაოდენობა. ძირითადი ბაზრის ფასები ყველაზე მეტად მისაღებია რეალური ღირებულების შეფასებისათვის.

ძირითადი ბაზრის არსებობის შემთხვევაში, გამოყენებული უნდა იქნეს ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ფასები. ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი ისეთი ბაზარია, 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 ტრანსპორტირების დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ. ამრიგად, ძირითადი ბაზარი გარიგების მოცულობის თვალსაზრისით ყველაზე დიდია და ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი, კი არის ბაზარი, საუკეთესო გაყიდვის ფასებით, გარიგების ხარჯების გათვალისწინებით.

მაგალითად, კომპანია ფლობს რამდენიმე კლინიკას და მას აქვს აგრეთვე ქვედანაყოფი, რომელიც ყიდის სამედიცინო დანადგარებს. კომპანია აპირებს მომავალში აღნიშნული ქვედანაყოფის გაყიდვას და ახდენს გაყიდვის მიზნებისათვის სამედიცინო დანადგარების შეფასებას რეალური ღირებულებით. ამჟამად ეს დანადგარები სამ ბაზარზე იყიდება, კომპანია სამივესთან რეგულარულად ახორციელებს გარიგებებს. კომპანიას სურს 2018 წლის 30 მარტის მდგომარეობით შეაფასოს 10 ახალი სამედიცინო დანადგარის რეალური ღირებულება.

აღნიშნული დანადგარების გაყიდვების მოცულობა და ფასები ბაზარზე მოცემულია N1 ცხრილში:

გაყიდვების მოცულობა და ფასები ბაზრების მიხედვით

ცხრილი N1

ბაზარი	გაყიდვის ფასი (\$)	გაყიდული დანადგარების რაოდენობა (ცალი)	ბაზრის მოცულობა (ცალი)	საოპერაციო ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე	ტრანსპორტის ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე
ბაზარი „ა“	20 000	4 000	80000	300	250
ბაზარი „ბ“	18 000	2 000	200 000	200	500
ბაზარი „ც“	14 000	1 000	60 000	100	400

Comment [u1]:

კომპანიას სურს შეაფასოს სამედიცინო დანადგარი (ერთეული) 19 100 დოლარად, რადგანაც ეს არის ყველაზე მაღალი ფასი სამედიცინო დანადგარის და ბაზარი „ა“ წარმოადგენს ყველაზე დიდ ბაზარს კომპანიისთვის.

ფას 13 თანახმად, აქტივის რეალური ღირებულება არის ამ აქტივის ძირითად ბაზარზე არსებული გაყიდვის ფასი. ძირითადი ბაზარი არის ბაზარი, სადაც ხორციელდება ყველაზე დიდი მოცულობის და დონის საქმიანობა მოცემულ აქტივთან დაკავშირებით, კონკრეტული კომპანიის გაყიდვების მიუხედავად. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ კომპანია ბაზარი „ა“ -ში ყიდის ყველაზე მეტ სამედიცინო დანადგარს, ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, აქტივის ძირითადი ბაზარია, ბაზარი „ბ“.

ფასს 13 თანახმად, რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული ფასი არ უნდა დარეგულირდეს საოპერაციო ხარჯებით, მაგრამ უნდა მოიცავდეს სატრანსპორტო ხარჯებს. საოპერაციო ხარჯები არ ითვლება აქტივის მახასიათებლად, ის სპეციფიკურია ცალკეული ოპერაციისათვის.

ამდენად, 10 ცალი სამედიცინო დანადგარის რეალური ღირებულება იქნება:

$$18000-500= 17\ 500*10 =175000$$

აქტივის ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარია - ბაზარი „ა“, ამ ბაზარზე აქტივს აქვს ყველაზე მაღალი ფასი $20000-300-250= 19450$, მაგრამ ამ შემთხვევაში ბაზარი „ა“ ფასები არ გაითვალისწინება, რადგან არსებობს მთავარი ბაზარი.

შეფასების მეთოდებში, რომლებიც საბაზრო მიდგომას მიესადაგება, ხშირად გამოიყენება, როგორც დაკვირვებადი ფასები, ისე საბაზრო მულტიპლიკატორები, რომლებიც მიიღება შესადარისი მაჩვენებლების გარკვეული ერთობლიობისგან. ცალკეული შესადარისი მაჩვენებლისთვის მულტიპლიკატორები შეიძლება სხვადასხვა დიაპაზონში იყოს. ამ დიაპაზონიდან შესაფერისი მულტიპლიკატორის შერჩევას განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება ესაჭიროება. კერძოდ, კონკრეტული შეფასებისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ფაქტორების განხილვა.

მაგალითად, უძრავი ქონების ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება იმავე რეგიონში მდებარე ანალოგიური უძრავი ქონების ფასები. კოეფიციენტის შერჩევა ხდება გასაყიდი საოფისე ფართის შემთხვევაში, კვადრატული მეტრის ან სასტუმროს შემთხვევაში, ნომრის რაოდენობის და ფასის მიხედვით.

✓ დანახარჯების მიდგომა

ასახავს თანხას, რომელიც საჭირო იქნებოდა მიმდინარე მომენტში აქტივის საექსპლუატაციო სიმძლავრის ჩასანაცვლებლად, მას ხშირად ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულებას უწოდებენ. ბაზრის მონაწილე გამყიდველის

პოზიციიდან, ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად, ეყრდნობა იმ თანხას, რომელსაც ბაზრის მონაწილე მყიდველი გადაიხდის შესადარისი სარგებლიანობის მქონე შემცველი აქტივის შესაძენად, ან ასაშენებლად, მორალური ცვეთის გათვალისწინებით. ამის მიზეზი ისაა, რომ ბაზრის მონაწილე მყიდველი არ გადაიხდის აქტივის შესაძენად იმაზე მეტს, რა თანხაც დაუჯდებოდა მოცემული აქტივის საექსპლუატაციო სიმძლავრის ჩანაცვლება. მორალური ცვეთა მოიცავს აქტივის ფიზიკურ დაზიანებას, ტექნოლოგიურ მოძველებას და გარეგნულ დაძველებას და უფრო ფართო ცნებას, ვიდრე ცვეთა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის (პირვანდელი ღირებულების განაწილება), ან საგადასახადო მიზნებისთვის (სასარგებლო მომსახურების დადგენილი ვადების გამოყენება).

მაგალითად, კომპანიამ შეიძინა შვილობილი კომპანია და მოახდინა აქტივების იდენტიფიცირება, ერთ-ერთი აქტივია სასაწყობო აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამა. აღნიშნული პროგრამა შვილობილი საწარმოს მიერ შეძენილი იყო სამი წლის წინ და რეგულარულად ანახლებდა. პროგრამული უზრუნველყოფის მწარმოებელი ამჟამად სთავაზობს ახალ, განახლებულ ვერსიას 2.0, მისი წინა 1.0 ვერსიის გაყიდვა აღარ ხდება. ახალი 2.0 ვერსია მოიცავს პროგრამული უზრუნველყოფის წინა ვერსიის ყველა ფუნქციას. განსხვავება, რომელიც ანალიზის შედეგად დადგინდა, ისაა, რომ ახალი ვერსია უფრო სწრაფი და მოსახერხებელია, მაგრამ აქვს იგივე ფუნქციები.

პროგრამული უზრუნველყოფის ძველი ვერსიის შეძენისა და განახლებისათვის გაწეული ხარჯების ანალიზი და ახალი ვერსიის შესაძენად საჭირო ხარჯები მოცემულია N 2 ცხრილში.

ცხრილი
(ლარი)

N2

ღირებულების ელემენტები	ვერსია 1.0 (ლარი)	ვერსია 2.0 (ლარი)
ლიცენზიის შეძენა 1.0	100 000	130 000
მონტაჟი	8 000	10 000
განახლება 1.3	2 000	0
განახლება 1.5	4 000	0
	114 000	140 000

შემდგენმა კომპანიამ უნდა განსაზღვროს შეძენილი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება, ანუ 1.5 ვერსიის მიმდინარე ღირებულება.

როგორც ცხრილიდან ჩანს, დანახარჯთა მეთოდის გამოყენებით ძველი ვერსიის ჩანაცვლების ღირებულება იქნება 114 000 ლარსა და 140 000 ლარს შორის. ვინაიდან ახალი ვერსია გამოირჩევა მაღალი სიჩქარით და მომსახურებისათვის უფრო მეტად სასარგებლოა, ვიდრე ძველი ვერსია, ძველი ვერსიის სასარგებლო გამოყენების ღირებულება იქნება 140 000 ლარზე ნაკლები, მაგრამ ეს იქნება 114 000-ზე მეტი.

დანახარჯთა მეთოდის გამოყენება არ ითვალისწინებს აქტივის ფაქტიურ საბაზრო მოთხოვნას, რაც იმას ნიშნავს, რომ ჩანაცვლების ღირებულების შეფასება არ ითვალისწინებს ბაზრის მონაწილეების მოთხოვნას მიიღონ აქტივის ზუსტი ასლი. გარდა ამისა დანახარჯთა მეთოდი არ ითვალისწინებს აქტივისგან მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამ მიზეზის გამო დანახარჯების მიდგომა ნაკლებად გამოიყენება აქტივების რეალური ღირებულების შესაფასებლად, ვიდრე საბაზრო მიდგომა და შემოსავლების მიდგომა. ხშირად ეს მეთოდი გამოიყენება სხვა მეთოდებით რეალური ღირებულების შეფასების გადასამოწმებლად-რეალურობის დასადგენად.

✓ შემოსავლების მიდგომა

შემოსავლების მიდგომის ეკონომიკური მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ აქტივი ღირს იმდენი, რამდენი შემოსავლის მოტანაც შეუძლია მას. ეს მეთოდი ითვალისწინებს მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებას. დისკონტირებული ღირებულება იქნება აქტივის რეალური ღირებულება. ამდენად ამ მეთოდის გამოყენებისას აუცილებელია შეფასდეს აქტივიდან მისაღები მომავალი ფულადი ნაკადები და დისკონტირების განაკვეთი. ამავე დროს, ფულადი ნაკადები და დისკონტის განაკვეთი შესაბამისობაში უნდა იყოს. მაგალითად, ნომინალური და ფაქტობრივი ფულადი ნაკადები, რომელიც ინფლაციის გავლენას ითვალისწინებს, ისეთი დისკონტირების განაკვეთით უნდა იყოს დისკონტირებული, რომელიც ითვალისწინებს ინფლაციის ეფექტს. რეალური ღირებულების შეფასებისას, მნიშვნელოვანია რისკების შეფასება. რისკი შეიძლება შეფასდეს **დისკონტის განაკვეთის** შეფასებით ან **მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების** შეფასებით.

შემოსავლის მეთოდის გამოყენებისას გამოიყენება რისკის შეფასების სხვადასხვა მიდგომა:

1. **დისკონტირების განაკვეთის კორექტირების;** და
2. **მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულების შეფასების მეთოდი.**

დისკონტირების განაკვეთის კორექტირების მეთოდში გამოიყენება სახელშეკრულებო ან ფულადი ნაკადების საუკეთესო შეფასება, ყველაზე დიდი

ალბათობით მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივიდან.

მაგალითად, 2 000 ლარის ღირებულების აქტივიდან, ერთი წლის, ორი წლის და სამი წლის შემდეგ მოსალოდნელია ფულადი ნაკადები, შესაბამისად 10, 50, 20 პროცენტის ალბათობით.

მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება და საუკეთესო შეფასება მოცემულია N3 ცხრილში.

ცხრილი N3

ფულადი ნაკადების მიღების დრო	საპროცენტო განაკვეთი	დისკონტის კოეფიციენტი	აქტივის ნომინალური ღირებულება (ლარი)	მიმდინარე ღირებულება	ალბათობა (%)	ჯამი
1 წლის შემდეგ	5	0.9524	2000	1904.80	10	190.48
2 წლის შემდეგ	6	0.8900	2000	1780.00	50	890.00
3 წლის შემდეგ	7	0.8163	2000	1626.60	20	325.20
ჯამი						1405.68

მოცემულ მაგალითში მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება ტოლია 1405.68 ლარის, ხოლო ყველაზე საუკეთესო შეფასება ტოლია 1904.80 ლარის.

მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულების მეთოდში ამოსავალ ბაზად გამოიყენება ფულადი ნაკადების ნაკრები, რომელიც წარმოადგენს ყველა მომავალი შესაძლო ფულადი ნაკადის ალბათობებით შეწონილ საშუალო მნიშვნელობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დასკვნის გაკეთება, რომ აქტივების რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდებს გარკვეული დადებითი მხარეები გააჩნია, კერძოდ: აქტივების გამოყენებიდან მომავალი ფულადი ნაკადების ობიექტური შეფასება, აქტივების შესახებ მაქსიმალურად შესაძარის ინფორმაცია და საწარმოს საქმიანობის შედეგების ეფექტური შეფასება.

თუმცა, დადებით მხარეებთან ერთად უარყოფითი მხარეებიც გააჩნია, ესენია: რეალური ღირებულების პირობითობა; აქტიური ბაზრის არ არსებობის შემთხვევაში განუსაზღვრელობის მაღალი დონე, რადგან სტანდარტულის გარდა არსებობს იშვიათი აქტივი, რომლისთვისაც, შეიძლება არა თუ აქტიური ბაზარი, არამედ ერთეული გარიგებაც კი არ არსებობდეს, ამგვარი აქტივების შესაფასებლად სტანდარტში არაფერია ნათქვამი.

ამასთან, სტანდარტი არ ადგენს შეფასების მეთოდს უსასყიდლოდ მიღებული და ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აქტივებისათვის.

ჩვენი მოსაზრებით, ამგვარი აქტივების შესაფასებლად მიზანშეწონილია შემოსავლების მეთოდის გამოყენება.

2.4. რეალური ღირებულების იერარქია

რეალური ღირებულების შეფასებებსა და სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებაში, მეტი თავსებადობისა და შესადარისობის მისაღწევად, ფასს 13 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 ყველაზე ნაკლები პრიორიტეტი - არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს (მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები).

1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები არის იდენტური აქტივების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები (გაუკორექტირებელი), რომლის მოპოვება საწარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის. ეს ფასები, როგორც წესი, ყველაზე სანდო ინფორმაციას იძლევა რეალური ღირებულების შესახებ და ყოველთვის უნდა გამოიყენებოდეს რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

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

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

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.

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

- თუ რეალური ღირებულების შეფასება ხდება სტანდარტული აქტივებისათვის, რომელთა ყიდვა-გაყიდვის რაოდენობა ბაზარზე არის დიდი და შესაბამისად ასეთი აქტივები წარმოადგენენ მაღალილიკვიდურს, ასეთ შემთხვევაში რეალური ღირებულების დადგენა შედარებით მარტივია, იგი შეიძლება შეფასდეს ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე, მას ბაზარზე დაფუძნებული შეფასება ეწოდება და ითვლება რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედო მეთოდად. მაგრამ სტანდარტულის გარდა არსებობს იშვიათი (უნიკალური) აქტივი, რომლისთვისაც არა თუ აქტიური ბაზარი, შეიძლება ერთეული გარიგებაც კი არ არსებობდეს, ისმის კითხვა, როგორ განისაზღვროს ასეთი აქტივის რეალური ღირებულება. ამგვარი აქტივების შესაფასებლად სტანდარტში არაფერია ნათქვამი.
- ფასს 13 არ ადგენს აგრეთვე შეფასების მეთოდს უსასყიდლოდ მიღებული აქტივებისათვის და ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აქტივებისათვის.

ჩვენი მოსაზრებით ამგვარი აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შეფასდეს გონივრული განსჯის საფუძველზე, კერძოდ:

- 1) აქტივის გამოყენებიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულებით (შემოსავლების მიდგომა). ან
- 2) დანახარჯებზე დაფუძნებული შეფასებით.

თუმცა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულებით რეალური ღირებულების შეფასება დაკავშირებულია გარკვეულ განუსაზღვრელობებთან, რადგან დისკონტირებული ფულადი ნაკადები შეფასებული სიდიდეებია და არა ცნობილი თანხები. ბევრ შემთხვევაში, გაურკვეველია, როგორც ფულადი ნაკადების ოდენობა, ასევე მათი მიღების ვადები. მაშინაც კი, როდესაც ფულადი ნაკადები ხელშეკრულებით არის განსაზღვრული, მაგალითად სესხთან დაკავშირებით გადასახდელი თანხები, მათი ოდენობა მაინც გაურკვეველია, თუ არსებობს გადახდისუნარობის რისკი.

ბაზარზე დაფუძნებული რეალური ღირებულების შეფასება ბაზრის ყველა მონაწილისაგან, მათ შორის აუდიტორებისგან, მარეგულირებელი ორგანოებისაგან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპებისა და დაშვებების უფრო დეტალურ ანალიზს. ეს კი თავის მხრივ მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგების ინფორმაციის სრულყოფას და კვალიფიკაციას. მიუხედავად ამისა რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მას უფრო გამჭვირვალეს ხდის.

რეალური ღირებულების შეფასება დიდი ხანია გამოიყენება როგორც შეფასების ერთ-ერთი ფორმა, თუმცა შეფასების ეს მეთოდი დღემდე ერთ-ერთ ყველაზე აქტუალურ სადისკუსიო საკითხად რჩება სამეცნიერო წრეებში.

ამრიგად, სხვადასხვა აქტივები თავიანთი ბუნებიდან და თავისებურებიდან გამომდინარე სხვადასხვა ტიპის შეფასებას მოითხოვენ. ასევე აშკარაა, რომ რეალური ღირებულების მოდელი არაერთი აქტივის კლასის შეფასებისთვის გამოიყენება, მიუხედავად იმისა რომ ფასს 13-ი არცთუ ისე დიდი ხანია რაც ძალაში შევიდა.

მეცნიერ-ეკონომისტების მხრიდან რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენებასთან დაკავშირებით სხვადასხვა მოსაზრება არსებობს. ზოგი რეალური ღირებულების უფრო აქტიური გამოყენების მომხრეა, ზოგი კი წაინააღმდეგი. თუმცა ის ფაქტი რომ შეფასების მოცემული მეთოდი მეცნიერების განსჯის საკითხს წარმოადგენს უკვე, დადებით მოვლენად შეიძლება მივიჩნიოდ.

3. არაფინანსური აქტივების გაუფასურება

3.1. გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

4. ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

4.1. ანაზღაურებადი ღირებულება

4.2. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირება

4.3. გუდვილის განაწილება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

4.4. კორპორაციული აქტივები და გაუფასურების ზარალის აღიარება

5. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

Comment [u2]: აქ ნომერაცია ვერ გავიგე დაალაგე

3. არაფინანსური აქტივების გაუფასურება

3.1. გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

საწარმოს აქტივების საბალანსო ღირებულება არის მათი ისტორიული ღირებულება, რომლის კორექტირება ხდება ცვეთის თანხით. იგი წარმოადგენს შეფასებით სიდიდეს და მხოლოდ მიახლოებით ასახავს აქტივების ღირებულების

ცვლილებას დროში. ამავე დროს, ინვესტორები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლები არიან, დაინტერესებული არ არიან აქტივების ღირებულების აბსტრაქტული მაჩვენებლებით, მათ აინტერესებთ ეკონომიკური სარგებელი, რომლსაც მოუტანს აქტივი მომავალში. ბასს 36 „აქტივების გაუფასურება“ მოითხოვს, რომ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში, არ იყოს გადაჭარბებულად შეფასებული.

აქტივი წარმოადგენს კომპანიის მიერ კონტროლირებად რესურსს, საიდანაც ის მომავალში ეკონომიკურ სარგებელს მოეღობა და რომლის ღირებულებაც საიმედოდ შეიძლება შეფასდეს. ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების ღირებულება უნდა ასახავდეს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, რომელსაც კომპანია მომავალში ამ აქტივიდან მიიღებს. აქტივების საიმედოდ შეფასება არის ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების ერთ-ერთი უპირველესი მოთხოვნა. საქმე ისაა, რომ აქტივების რეალური ღირებულება დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს სხვადასხვა მიზეზის გამო. აქედან გამომდინარე, საჭიროა საწარმომ გარკვეული პერიოდულობით მოახდინოს მის განკარგულებაში მყოფი აქტივების ხელახალი შეფასება და დაადგინოს მათი ანაზღაურებადი ღირებულება.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები განმარტავს, რომ აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივის უნარი, ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში (3.4.8). აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში შემოდის სხვადასხვა გზით. მაგალითად, შეიძლება აქტივის გამოყენებით ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად, საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში; აქტივის გაცვლით სხვა აქტივზე; აქტივის გამოყენებით ვალდებულების დასაფარად; აქტივის განაწილებით საწარმოს მესაკუთრეებზე.

კომპანია ირჩევს აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის იმ გზას, რომელიც მოუტანს მაქსიმალურ სარგებელს. ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც კომპანიას შეუძლია თავისი აქტივების გამოყენების გზით მიიღოს ეს არის აქტივებიდან მისაღები მომავალი ფულადი ნაკადები.

აქტივების ღირებულება მუდმივად იცვლება მაკროეკონომიკური ფაქტორების შედეგად და ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივების ღირებულების შესახებ რეალური ინფორმაციის წარსადგენად, აქტივები მოწმდება გაუფასურებაზე. შემოწმების მიზანია იმის დადგენა, შემცირდა თუ არა აქტივების ფიზიკური და ეკონომიკური პოტენციალი, აქვს თუ არა ადგილი გაუფასურებას და შედეგად, აქტივები არ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით (კვატაშიძე ნ., 2018).

ბასს 36 მოითხოვს, რომ აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშნების არსებობის დადგენისას, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ინფორმაციის გარე და შიდა წყაროები (პ.12).

ინფორმაციის გარე წყაროებს მიეკუთვნება:

- მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის ღირებულების იმაზე მეტად შემცირება, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში, ან ახლო მომავალში მოხდება იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
- საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო ნორმების ზრდა, რომელმაც მოცემულ პერიოდში შეიძლება გავლენა მოახდენოს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და

მნიშვნელოვნად შეამციროს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

ინფორმაციის შიდა წყაროებს მიეკუთვნება:

- აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების არსებობის ნიშნები;
- მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება და რომლებიც უარყოფით გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე;
- მტკიცებულებები იმისა, რომ აქტივის გამოყენების ეკონომიკური მაჩვენებლები მოსალოდნელზე უფრო მეტად გაუარესდა, ან მომავალში გაუარესდება.

მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია:

ა) ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო წლის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს.

ბ) ყოველწლიურად შეამოწმოს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილის გაუფასურება (პ.10).

ბასს 36, „აქტივების გაუფასურების“ თანახმად, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე, ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს აქტივის გაუფასურებას და საწარმოს მოეთხოვება გაუფასურების ზარალის აღიარება. **ანაზღაურებადი ღირებულება** არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი (პ.6). **აქტივის გამოყენების ღირებულება** არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების

წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება (პ.6).

ბასს 36 განსაზღვრავს გაუფასურების ტესტს აქტივებისთვის, რომელიც გულისხმობს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შედარებას მის საბალანსო ღირებულებასთან. ამგვარი ტესტის ჩატარება საკმაოდ შრომატევადი პროცესია, ამიტომ სტანდარტი არ მოითხოვს მის ჩატარებას ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის. გაუფასურების ტესტი უნდა ჩატარდეს გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის შემთხვევაში. ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ უნდა მოახდინოს შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების იდენტიფიცირება. ერთ ერთის არსებობის შემთხვევაშიც კი კომპანია ვალდებულია მოახდინოს ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება.

აქტივების გაუფასურების შესახებ ინფორმაციის სრულად და დეტალურად წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში არ არის მარტივი. დისკონტირების განაკვეთის შერჩევას, სხვადასხვა მეთოდისა და მიდგომების გამოყენების საკითხებთან დაკავშირებით სტანდარტი არ იძლევა დეტალურ მითითებებს. ამასთან, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება ყოველთვის ემყარება გარკვეულ დაშვებებსა და პროგნოზულ გათვლებს. რაც თავისთავად ზღუდავს საწარმოს შესაძლებლობას უზრუნველყოს მომხმარებლებისათვის წარსადგენი ინფორმაციის უტყუარობა და საიმედოობა.

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. ანაზღაურებადი ღირებულება ასახავს მაქსიმალურ სარგებელს, რომლის მიღება შესაძლებელია აქტივიდან.

მაგალითად, საწარმომ შეამოწმა თავისი აქტივები გაუფასურებაზე. არსებობს იმი საფუძველი, რომ ზოგიერთი წარმოების დანადგარის ღირებულება მკვეთრად შემცირდა. ამ მოწყობილობის გამოყენებით დამზადებული პროდუქტები გაიყიდა

თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს აღჭურვილობის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 350,000 ლარს, ხოლო გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება - 125,000 ლარს. სავარაუდო წმინდა ფულადი ნაკადები ამ ტექნიკის გამოყენების შემდეგ მომდევნო 3 წლის განმავლობაში იქნება 110,000 ლარი წელიწადში. დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთი არის 10%.

1) ვინაიდან არსებობს აღჭურვილობის გაუფასურების ნიშნები (პროდუქციის გაყიდვა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად, რაც ნიშნავს იმას, რომ აქტივის ეკონომიკური ეფექტურობა არადაამაკმაყოფილებელია) აუცილებელია გაუფასურების ტესტირების ჩატარება;

2) გაუფასურების ტესტირებისათვის საჭიროა დანადგარის საბალანსო ღირებულების შედარება მის ანაზღაურებად ღირებულებასთან;

3) ანაზღაურებადი ღირებულება არის ორი სიდიდიდან უდიდესი: გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალურ ღირებულებასა (125,000 ლარი) და მისი გამოყენების ღირებულებას (273, 548 ლარი) შორის. ანაზღაურებადი ღირებულება იქნება 273,548 ლარი.

დანადგარის გამოყენების ღირებულება ცხრილი N1

წელი	ფულადი ნაკადები	დისკონტის განაკვეთი 10%	დისკონტირებული ღირებულება
1	110,000	0,9091	100,001
2	110,000	0,8264	90,904
3	110,000	0,7513	<u>82,643</u>
			273,548

4) დანადგარის საბალანსო ღირებულება (350,000 ლარი) აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას (273,548 ლარი) და შედეგად, გაუფასურების ზარალი შეადგენს 76,452 ლარს.

აქედან გამომდინარე, უნდა ჩამოიწეროს აქტივის ღირებულება მისი გამოყენების ღირებულებამდე და აღიარდეს 76,452 ლარის (350,000 – 273,548) ზარალი.

4. ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

4.1. ანაზღაურებადი ღირებულება

აქტივის გაუფასურების დასადგენად განისაზღვრება ანაზღაურებადი ღირებულება, რომლის შეფასება მოითხოვს ორი მაჩვენებლის: აქტივის გამოყენების ღირებულებისა და გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრას. რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს (პ. 9).

ბასს 36-ის, თანახმად :

- 1) ყოველთვის არ არის აუცილებელი განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა (პ.19);
- 2) შესაძლოა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვროს მაშინაც კი, როდესაც არ არსებობს იდენტური აქტივის აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი. თუმცა, ზოგჯერ შეუძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად (პ.20).

მაგალითად, დანდგარის საბალანსო ღირებულება 450,000 ლარია, გამოყენების ღირებულებაა 550,000 ლარი. ვინაიდან გამოყენების ღირებულება მეტია საბალანსო ღირებულებაზე, ეს ნიშნავს, რომ აქტივი არ გაუფასურებულა და არ არის საჭირო გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების გაანგარიშება.

ამ მონაცემებით, დანადგარის ანაზღაურების ღირებულება 550,000 ლარი და აქტივი ბალანსში აღიარდება საბალანსო ღირებულებით - 450, 000 ლარად.

მაგალითად, შენობის საბალანსო ღირებულებაა 350,000 ლარი, გამოყენების ღირებულება - 280,000 ლარი, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება - 250,000 ლარი.

ასეთი მაჩვენებლების მიხედვით, აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს მათ შორის უდიდესს, ანუ 280, 000 ლარს. შესაბამისად, აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია 70,000 ლარით (280,000-350,000), ე.ი გაუფასურების ზარალი შეადგენს 70,000 ლარს. გაუფასურების ტესტირების შემდეგ, აქტივი ბალანსში აღიარდება ანაზღაურებადი ღირებულებით 280,000 ლარად.

ამდენად, აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება შესაძლებელია უფრო მეტად მისი გაყიდვით, ვიდრე გამოყენებით.

თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ასეთ შემთხვევაში ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად.

✓ **გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება**

აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად, გამოირიცხება

გასვლის დანახარჯებით შეფასებული რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება: იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიული დოკუმენტების გაფორმებაზე და გარიგებასთან დაკავშირებით გადასახდელი სხვა ანალოგიური გადასახადები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად (პ. 28).

ვალდებულებად აღიარებული დანახარჯები არ მიეკუთვნება გასვლის დანახარჯებს. დემონტაჟის დანახარჯების ქვეშ იგულისხმება ის დანახარჯები, რომელიც არ იქნა აღიარებული ვალდებულებად. ამავდროულად, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული დახმარებები და აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს წარმადობის შემცირებასა და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.

ბას 36-ის თანახმად, ორმაგი აღრიცხვის თავიდან აცილების მიზნით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ მოიცავს ფულადი სახსრების გადინებას, რომელიც უკავშირდება ვალდებულებებად აღიარებულ დავალიანებებს (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანება ან ანარიცხები). სხვაგვარად, ის რაც უკვე იქნა აღიარებული ვალდებულებად და აქტივის კომპონენტად, აღარ გაითვალისწინება მომავალში გასაწევი ფულადი სახსრების გადინების განსაზღვრისას.

✓ აქტივების გამოყენების ღირებულება

აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოთვლისას გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი ფაქტორები (პ.30):

- აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება;
- მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;

- ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
- აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გამოხატულება;
- სხვა ფაქტორები, მაგალითად, ლიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას, ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი, მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს.

აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, ფულადი ნაკადების პროგნოზირება და დისკონტის განაკვეთის შერჩევა მთელი რიგი ურთულესი ამოცანის გადაჭრასთან არის დაკავშირებული. მაგრამ, ხშირ შემთხვევაში ამ პრობლემის გადაწყვეტის საყოველთაოდ მიღებული ან დადგენილი მეთოდები თეორიასა და პრაქტიკაში არ არსებობს [სრესელი ნ., 2014].

იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს ხარჯის სახით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით „ძირითადი საშუალებები“ - განსაზღვრული გადაფასების მოდელით). გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების შემცირება (პ. 60).

მოგებაში ან ზარალში აღიარდება იმ აქტივთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც არ გადაფასებულა. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარდება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც გაუფასურების ზარალი არ აღემატება ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტის თანხას. ამგვარი გაუფასურების, ე.ი. გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი ამცირებს ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს (პ.61).

თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, საწარმომ ვალდებულია უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტით, მაგალითად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ბასს 12, „მოგებიდან გადასახადების“ შესაბამისად.

გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების, რომელიც შემცირებულია ნარჩენი ღირებულებით, სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

4.2. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირება

აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს მოცემულ აქტივს და წარმოქმნის ფულად სახსრებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა მოითხოვს პროფესიულ განსჯას.

თუ ცალკეული აქტივისათვის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, საწარმო ახდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას,

რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოუკიდებელია სხვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

მაგალითად, (პ.68) ავტობუსების კომპანია მუნიციპალიტეტთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ეწევა მომსახურებას. მას მოეთხოვება მინიმალური მომსახურების გაწევა ხუთ სხვადასხვა მარშრუტზე. თითოეული მარშრუტისათვის გამოყოფილი აქტივები და თითოეული მათგანიდან მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა იდენტიფიცირებულ იქნეს ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი მარშრუტი მუშაობს მნიშვნელოვანი ზარალით.

რადგან საწარმოს არა აქვს რომელიმე მარშრუტის შეწყვეტის უფლება, უწყვეტი გამოყენების შედეგად იმ ფულადი სახსრების შემოდინების უმცირესი იდენტიფიცირებადი დონე, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე, არის ხუთივე მარშრუტიდან მიღებული ფულადი სახსრები. ამდენად, **თითოეული მარშრუტისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად ავტობუსების კომპანია.**

იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი.

ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებიდან დიდად განსხვავდება. ამასთანავე აქტივი უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ წარმოქმნის ფულად ნაკადს, რომელთა მიღება დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულად ნაკადზე. ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

იმისათვის, რომ განისაზღვროს აქტივიდან მიღებული ფულადი სახსრები დამოუკიდებელია თუ არა სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, საწარმო ითვალისწინებს სხვადასხვა ფაქტორს. მაგალითად, როგორ ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის მონიტორინგი პროდუქციის ნომენკლატურის, საქმიანობის, საქმიანობის ადგილმდებარეობის, რაიონების ან რეგიონალური არეალის, ან სხვა ფაქტორების მიხედვით. აგრეთვე, როგორ იღებს საწარმოს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას საწარმოს აქტივების საწარმოდან გასვლის ან მათი შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების შესახებ.

ბასს 36-ის თანახმად, თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად, თუნდაც წარმოებული პროდუქცია ნაწილობრივ ან მთლიანად მოიხმარებოდეს საწარმოს შიგნით.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდეს თანხას. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა უნდა ხდებოდეს იმ მეთოდების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება მოიცავს მხოლოდ იმ აქტივების საბალანსო ღირებულებას, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება ან განაწილება შესაძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. ეს აქტივებიც მომავალში წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა შეფასებაც მოხდა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება არ მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე. ამის მიზეზია ის, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება იმ აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომლებიც არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს და ის ვალდებულებები, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზოგიერთი აღიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (ან მისი გასვლის შედეგად სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრები) წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს აღებულ ვალდებულებასთან ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებისა და საბალანსო ღირებულების სათანადო შედარების მიზნით, ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უნდა გამოირიცხოს როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების, ასევე მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას (Chiladze I., 2016).

მაგალითად, (პ.78) კომპანია აწარმოებს წიაღისეულის მოპოვებას ქვეყანაში, რომლის კანონმდებლობის შესაბამისად, მდაროს მესაკუთრეს მოეთხოვება დაკავებული ტერიტორიის აღდგენა მოპოვებითი სამუშაოების დასრულებისთანავე. აღდგენის დანახარჯები მოიცავს ნიადაგის იმ შრეების დაბრუნებას, რომლებიც უნდა მოშორდეს მოპოვებითი სამუშაოების დაწყებამდე. ნიადაგის შრეების დაბრუნების ანარიცხი შეიქმნა ამ შრეების გატანისთანავე. აღნიშნული ანარიცხის თანხა აღიარდა მდაროს ღირებულების ნაწილად და ცვეთა ერიცხება მდაროს სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. აღდგენის დანახარჯებისათვის გათვალისწინებული ანარიცხის ანაზღაურებადი ღირებულება 500 ფულადი ერთეულია, რომელიც აღდგენის დანახარჯების დღევანდელი ღირებულების ტოლია.

საწარმო ამოწმებს მდაროს გაუფასურების თვალსაზრისით. მთლიანად, მდარო წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. საწარმომ წინადადება მიიღო მდაროს შეძენის შესახებ 800 ფულად ერთეულად, რომელშიც შედის ნიადაგის შრეების აღდგენის ვალდებულება. მდაროს გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელოა.

მდაროს გამოყენების ღირებულება დაახლოებით 1,200 ფულად ერთეულს შეადგენს, რომელშიც არ შედის აღდგენის დანახარჯები. მდაროს საბალანსო ღირებულება 1,000 ფე-ია.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება 800 ფე-ია. აღნიშნული თანხა მოიცავს აღდგენის იმ დანახარჯებს, რომლებიც უკვე აღიარდა. შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის **გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას გაითვალისწინება აღდგენის დანახარჯები და შეფასდება 700 ფე-ად** (1,200 ფე-ს გამოკლებული 500 ფე). ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება 500 ფე-ია, რაც მიიღება მდაროს საბალანსო ღირებულებიდან (1,000) აღდგენის დანახარჯების ანარიცხების საბალანსო ღირებულების (500) გამოკლებით.

ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას:

(ფულადი ერთეული)

საბალანსო ღირებულება	გამოყენების ღირებულება	რეალური ღირებულება
500 (1,000-500)	700 (1,200-500)	800
ანაზღაურებადი ღირებულება - 800		

როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელთა უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებადი ფულადი სახსრები.

ზოგიერთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გამოთვლებით დგინდება ცალკეული აქტივის მონაწილეობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრების წარმოქმნაში, მათი მიკუთვნება მოცემულ ერთეულზე შეუძლებელია დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად. მაგალითად, ასეთ შემთხვევას განეკუთვნება გუდვილი ან კორპორაციული აქტივები (როგორცაა, სათავო ოფისის აქტივები). ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზოგიერთი აღიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს, აღებულ ვალდებულებასთან ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით.

4.3. გუდვილის განაწილება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (უმცირესი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზეც მიკუთვნებულია გუდვილი ან კორპორაციული აქტივი) გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა შემცირდეს იმ აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც განეკუთვნება აღნიშნულ ერთეულს:

ა) პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე ან ერთეულთა ჯგუფზე მიკუთვნებულ გუდვილზე, მისი არსებობის შემთხვევაში;

ბ) შემდგომ, მოცემული ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის სხვა აქტივებზე, მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და მისი აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში. გაუფასურების ზარალი, რომელიც სხვა შემთხვევაში მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის სხვა აქტივებზე.

იმ შემთხვევაში, თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, ბასს 36-ის შესაბამისად, გაუფასურების ზარალი თანაბრად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, რადგან ფულადი სახსრები წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივების ერთობლიობით.

თუ თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია :

ა) მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება მოხდება, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის გასვლის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა, და

ბ) იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არ არის გაუფასურებული, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. ეს წესი ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი აქტივების გაუფასურების ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ერთეულის, – აღნიშნული აქტივები გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ერთეულის შემოწმებამდე. ანალოგიურად, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი ერთეულების გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ჯგუფის – აღნიშნული ერთეულები გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ჯგუფის შემოწმებამდე (პ.97).

4.4. კორპორაციული აქტივები და გაუფასურების ზარალის აღიარება

კორპორაციული აქტივები მოიცავს ჯგუფის ან ქვეგანყოფილების აქტივებს, როგორცაა, სათავო ოფისის შენობა ან საწარმოს ქვედანაყოფის შენობა ან სამეცნიერო-კვლევითი ცენტრი. საწარმოს სტრუქტურა განსაზღვრავს, შეესაბამება თუ არა აქტივი სტანდარტში მოცემულ, ცალკეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის კორპორაციული აქტივების განმარტებას. კორპორაციული აქტივების ძირითადი მახასიათებელია ის, რომ ისინი ფულად სახსრებს არ წარმოქმნის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფისაგან

დამოუკიდებლად და მათი საბალანსო ღირებულების სრულად მიკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე შეუძლებელია (პ.100).

რადგან კორპორაციული აქტივები ცალკე არ წარმოქმნის ფულად სახსრებს, შეუძლებელია განისაზღვროს თითოეული კორპორაციული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ არ გადაწყვიტა მისი საწარმოდან გასვლა. ამგვარად, თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშანი, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება კორპორაციული აქტივი. იგი უდარდება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებას და გაუფასურების ზარალის არსებობის შემთხვევაში, მისი აღიარება მოხდება მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა შემცირდეს იმ აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც განეკუთვნება აღნიშნულ ერთეულს:

ა) პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებულ გუდვილზე (თუ იგი არსებობს); და

ბ) შემდგომ, მოცემული ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) სხვა აქტივებზე, მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირებისას, საწარმომ უნდა მოახდინოს ყველა იმ კორპორაციული აქტივის იდენტიფიცირება, რომლებიც განეკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. თუ კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების ნაწილის ამ ერთეულზე მიკუთვნება შესაძლებელია

დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო ერთეულის საბალანსო ღირებულებას, კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების მიკუთვნებული ნაწილის ჩათვლით, შეადარებს, ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას და აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს (პ.102).

საწარმო ახდენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფის, რომელსაც განსახილველი ერთეული ეკუთვნის და რომელზეც შესაძლებელია კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით მიკუთვნება, იდენტიფიცირებას; და

ერთმანეთს ადარებს აღნიშნული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო (კორპორაციული აქტივის მიმდინარე ღირებულების ჩათვლით) და ანაზღაურებად ღირებულებებს და აღიარებს ნებისმიერი გაუფასურების ზარალს.

მაგალითად, დაზიანების მიუხედავად დანადგარი ჯერ კიდევ მუშაობს, თუმცა არა ისე გამართულად, როგორც ადრე. დანადგარის გასვლის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. დანადგარის უწყვეტი გამოყენების შედეგად დამოუკიდებლად არ წარმოიქმნება ფულადი სახსრები. უმცირესი იდენტიფიცირებად აქტივთა ჯგუფი, რომელიც მოიცავს აღნიშნულ აქტივს და უწყვეტი გამოყენების შედეგად სხვა აქტივებისაგან, უმეტესწილად, დამოუკიდებელ ფულად სახსრებს წარმოქმნის, არის წარმოების ხაზი. წარმოების ხაზის ანაზღაურებადი ღირებულება გვიჩვენებს, რომ მთლიანად წარმოების ხაზი არ არის გაუფასურებული.

გავაკეთოთ შემდეგი დაშვებები:

1-ლი დაშვება: საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ასახული არ არის ხელმძღვანელობის მიერ დანადგარის შეცვლის ვალდებულება.

დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა ცალკე შეუძლებელია, რადგან მისი გამოყენების ღირებულება:

ა) შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალური ღირებულებისაგან; და

ბ) შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (წარმოების ხაზისათვის), რომელსაც იგი განეკუთვნება.

წარმოების ხაზი არ არის გაუფასურებული და, შესაბამისად, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. მიუხედავად ამისა, საწარმოს შესაძლოა დასჭირდეს ამ დანადგარის ცვეთის პერიოდის ან მეთოდის გადასინჯვა. ალბათ, საჭირო იქნება უფრო ხანმოკლე ცვეთის პერიოდის ან უფრო სწრაფი ცვეთის მეთოდის შერჩევა, რათა აისახოს დანადგარის მოსალოდნელი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან საწარმოს მიერ დანადგარისაგან მიღებული სარგებლის მოხმარების გრაფიკი.

მე-2 დაშვება: საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტებით გათვალისწინებულია დანადგარის შეცვლა და უახლოეს მომავალში გაყიდვა. დანადგარის საწარმოდან გასვლამდე უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მოძრაობა უმნიშვნელო თანხადაა შეფასებული.

დანადგარის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა შეფასდეს გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასთან მიახლოებით. ამიტომ, შესაძლოა განისაზღვროს დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულება და მხედველობაში არ იქნეს მიღებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ის ერთეული (წარმოების ხაზი), რომელსაც განეკუთვნება დანადგარი. რადგან დანადგარისთვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალი აღიარდება.

5. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ბასს 36 ის თანახმად, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს

ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება (პ.110).

როდესაც საწარმო აფასებს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი იმისა, რომ წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობს ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი ნიშნები:

ინფორმაციის გარე წყაროები:

ა) მოცემულ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაიზარდა აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება;

ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც საწარმო ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაცაა განკუთვნილი მოცემული აქტივი;

გ) მოცემულ პერიოდში შემცირდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები, ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რაც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების დროს გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები:

დ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე იმ თვალსაზრისით, რომ გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე, ან მეთოდზე. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემულ პერიოდში აქტივის მწარმოებლურობის გაუმჯობესების, ან მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლურობის გაზრდის მიზნით, ან იმ ქვედანაყოფის რესტრუქტურისთვის, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება; და

ე) შიდა ანგარიშგების მიხედვით, აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაიზარდა ან მომავალში გაიზარდება მოსალოდნელზე უფრო მეტად.

თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისატორის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.

წინა წლებში მოცემული აქტივის, გარდა გუდვილისა, აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (უკუგატარება) უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან საწარმოდან გასვლის შედეგად სავარაუდო ზრდას. საწარმოს მოეთხოვება შეფასებებში მომხდარი იმ ცვლილების წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:

ა) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გასვლის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან გამოყენების ღირებულებას);

ბ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას:

მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტირების განაკვეთის ცვლილება; და

გ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.

აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დღევანდელი ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო (ზოგჯერ მას უწოდებენ „დისკონტის პოზიციის დახურვას“), თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

საწარმომ აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს:

ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი, რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;

ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება;

გ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში;

დ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში.

დასკვნა

ამრიგად, მონოგრაფიაში წარმოვადგინეთ შეფასების მეთოდები და შესაფასებლად გამოსაყენებელი პროცედურები. აგრეთვე არაფინანსური აქტივების გაუფასურების

საკითხები. არაფინანსური აქტივების კლასები თავიანთი ბუნებიდან და თავისებურებებიდან გამომდინარე სხვადასხვა ტიპის შეფასებას მოითხოვენ. საწარმოებმა ფინანსურ ანგარიშგებაში არაფინანსური აქტივები უნდა შეაფასონ საწარმოს სპეციფიკიდან გამომდინარე შეფასების იმ მეთოდით, რომელიც მოცემული მომენტისათვის ყველაზე რელევანტური იქნება. თუმცა აღსანიშნავია რომ, თანამედროვე ეტაპზე უპირატესობა რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდს ენიჭება, რომელსაც დადებით მხარეებთან ერთად უარყოფითი მხარეებიც გააჩნია.

აქტივების რეალური ღირებულების შეფასების დადებითი მხარეებად მიგვაჩნია აქტივების გამოყენებიდან მომავალი ფულადი ნაკადების ობიექტური შეფასება, აქტივების შესახებ მაქსიმალურად შესაძარისი ინფორმაცია და საწარმოს საკმიანობის შედეგების ეფექტური შეფასება.

თუმცა, დადებით მხარეებთან ერთად უარყოფითი მხარეებიც გააჩნია, ესენია: რეალური ღირებულების პირობითობა; აქტიური ბაზრის არ არსებობის შემთხვევაში განუსაზღვრელობის მაღალი დონე, რადგან სტანდარტულის გარდა არსებობს იშვიათი აქტივი, რომლისთვისაც, შეიძლება არა თუ აქტიური ბაზარი, არამედ ერთეული გარიგებაც კი არ არსებობდეს, მაგალითად აქტიური ბაზარი არ არსებობს ბრენდების, ბეჭდური გამოცემების, მუსიკისა და კინოს უფლებების, პატენტების ან სასაქონლო ნიშნისთვის, რადგან ყოველი ასეთი აქტივი უნიკალურია. ზოგადად არამატერიალური აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ტრანსაქციები შედარებით იშვიათია, ინფორმაცია ფასიანია და ხშირად არ არის ხელმისაწვდომი საზოგადოებისთვის. ბევრი გარიგება ეფუძნება მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის კერძო შეთანხმებებს (არა ღია ბაზარზე). იდენტური ან მსგავსი არამატერიალური აქტივების გარიგებების მაგალითები და ფასები მართლაც რთულია. ერთი კონკრეტული აქტივისთვის გადახდილი ფასი არ შეიძლება იყოს სხვა აქტივისათვის რეალური ღირებულება, ვინაიდან ყველაზე მეტად არამატერიალური აქტივები განსხვავდება ერთმანეთისგან მათი

მახასიათებლებით. ამდენად კონკრეტული აქტივის ღირებულების დასადგენად დაკვირვების ფასების კორექტირება შეიძლება ძალიან სუბიექტური იყოს.

აქედან გამომდინარე, ვფიქრობთ უმეტეს შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შეფასდეს არაპირდაპირი შეფასების მეთოდების გამოყენებით. ეს არის დანახარჯთა მეთოდი და შემოსავლების მეთოდი.

აქტივის შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოხდეს იმაზე მეტად, ვიდრე მას გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის მოტანის უნარი.

აქტივი ჩაითვლება გაუფასურებულად, თუ მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას. ასეთ შემთხვევაში აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე და შემცირების თანხა აღიარდეს ზარალად.

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განსაზღვროს, ხომ არ არსებობს რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. ასეთის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა მოახდინოს გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

ლიტერატურა

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. IFRS Foundation. 2018
<https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/80>
2. ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ IFRS Foundation.
<https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/100>
3. ზასს 16 ძირითადი საშუალებები. IFRS Foundation. 2018
<https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/109>

4. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება.2018. IFRS Foundation. P.39.
<https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/123>
5. ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“ 2018. IFRS Foundation.
<https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/125>
6. ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“2018. IFRS Foundation.
<https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/127>
7. Алексеевна А.МСФО 36 «Обесценение активов»<https://www.ippnou.ru/print/002502/>
8. Vardiashvili M., (2018), **THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF IMPAIRMENT OF NON- CASH-GENERATING ASSETS IN THE PUBLIC SECTOR ENTITIES, ACCORDING TO THE INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD (IPSAS) 21** ; Ecoforum [Volume 7, Issue 3(16), 2018]; <http://ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/viewFile/830/512>
9. Maisuradze M., Vardiashvili M.,(2016) MAIN ASPECTS OF MEASUREMENT OF THE FAIR VALUE OF NONFINANCIAL ASSETS
[file:///C:/Users/user/Downloads/esd_Book_of_Proceedings_Varazdin_2016_Online%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/esd_Book_of_Proceedings_Varazdin_2016_Online%20(5).pdf).
10. მაისურაძე მ.,(2017) აქტივების შეფასების ზოგიერთი საკითხი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით. <http://eprints.tsu.ge/1197/>
11. Chiladze I. (2016) Discussion Aspects of Entity’s Long-term Assets Impairment Loss Evaluation თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის მასალები (pp.560). თბილისი. <http://eprints.tsu.ge/1002/1/>
12. კვატაშიძე ნ. ხორავა ა. გოგრიჭიანი ზ. აქტივების გაუფასურების შეფასების საკითხები.(2018)თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის მასალები.(p.544). თბილისი. <http://eprints.tsu.ge/1189/1/>
13. კვატაშიძე ნ. გოგრიჭიანი ზ. ხორავა ა. რეალური ღირებულების კონცეფცია. გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკისა და ბიზნესში. ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I ლ სამეცნიერო კონფერენციის მასალები.გვ. 256.თბილისი:თსუ. 2017
https://www.tsu.ge/data/file_db/economist_faculty/global.pdf
14. სრესელი ნ. ძირითადი საშუალებების გაუფასურების აღრიცხვის თავისებურებები (2014) <http://eprints.tsu.ge/968/1/>
15. Impairment of Assets.. Hong Kong Accounting Standard 36. Revised September 2018.
http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/hkas36.pdf

16. Impairment accounting – the basics of IAS 36 Impairment of Assets.
[www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment_accounting_the_basics_of_IAS_36_Impairment_of_Assets/\\$FILE/Impairment_accounting_IAS_36.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment_accounting_the_basics_of_IAS_36_Impairment_of_Assets/$FILE/Impairment_accounting_IAS_36.pdf)
17. Clarity in financial reporting. Focusing on impairment issues for June 2017.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/audit/deloitte-au-audit-focusing-impairment-issues-june-2017-030518.pdf>

ინტერნეტრესურსები

18. <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/913849.html>
19. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2012/RAP-Comparison/ru-ru-ifs-vs-russian-gaap-2012-C3-10.pdf>
20. https://time-to-study.ru/pages/msfo/13_fair.html
21. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>
22. <https://www.ifrsbox.com/ias-36-impairment-assets/>
23. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/fair-value-qa-2015.pdf>
24. [file:///C:/Users/user/Downloads/IFRS-in-Practice-IAS-36-Impairment-of-Asstes-\(print\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/IFRS-in-Practice-IAS-36-Impairment-of-Asstes-(print).pdf)

მარინა მაისურაძე

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ასოცირებული პროფესორი. მას გამოქვეყნებული აქვს 40-ზე მეტი სამეცნიერო ნაშრომი, მათ შორის დამხმარე სახელმძღვანელო „ფინანსური აღრიცხვა“, არის თანაავტორი-კათედრაზე მომზადებული სალექციო კურსის „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, „ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების“ სავარჯიშოების კრებულის. მარინა მაისურაძეს მონაწილეობა აქვს მიღებული 20 საერთაშორისო-სამეცნიერო კონფერენციაში. მას გავლილი აქვს სხვადასხვა რანგის კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსები და ტრენინგები. მიღებული აქვს გრანტი: თსუ

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სამეცნიერო-კვლევითი გრანტის „ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობის მნიშვნელობა და მისი ანალიზის გაუმჯობესების გზები საქართველოს საწარმოებში“.

მარინა მაისურაძე ყოველ წელს ხელმძღვანელობს მაგისტრანტებს.

მარინა მაისურაძე არის თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის საბჭოს წევრი.