

IFRS

International Financial Reporting Standards

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები



ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

აღრიცხვის, ანალიზისა და აუდიტის კათედრა

ავტორთა კოლექტივი:

იზოლდა ჭილაძე
მარინა მაისურაძე
ნანა სრესელი
ნადეჟდა კვატაშიძე
ლევან საბაური
მერაბ ჯიქია
მარიამ ვარიაშვილი

თბილისი - 2024

წინამდებარე ნაშრომი დაწერილია ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამის მიხედვით, საგანში „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ (ფასს).

ნაშრომი წარმოადგენს მესამე გადამუშავებულ გამოცემას - 2024 წლის მდგომარეობით ფასს სტანდარტებში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით (ოქმი #1, 16 იანვარი 2024 წ.). სახელმძღვანელო განკუთვნილია თსუ მაგისტრანტებისათვის, ასევე ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების აკადემიური პერსონალისა და სტუდენტებისათვის, პრაქტიკოს-მუშაკთათვის, ფინანსური ანგარიშგების საკითხებით დაინტერესებული პირებისათვის.

ნაწილი I -თეორია ავტორები:

თემა 1, 2 - იზოლდა ჭილაძე

თემა 3, 4 - მარინა მისურაძე

თემა 5 - ნანა სრესელი

თემა 6 - ნადეჟდა კვატაშიძე

თემა 7 - ლევან საბაური

თემა 8 - მერაბ ჯიქია

თემა 9 - მარიამ ვარიაშვილი

ნაწილი II სავარჯიშოები - ნადეჟდა კვატაშიძე

რედაქტორი: პროფ. ლევან საბაური

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

შინაარსი

ნაწილი I

თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შემმუშავებელი ორგანოები 7-21 გვ.

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

თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები 22-76 გვ.

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

თემა 3. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების

პირველად გამოყენება

77-91 გვ.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

2. ფასს სტანდარტების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

3. სამართლიანი ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება

4. გამონაკლისები სხვა ფასს-ების რეტროსპექტულად გამოყენებაში

თემა 4. ფასს 13 სამართლიანი ღირებულების შეფასება 92-117 გვ.

1. სამართლიანი ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო

2. სამართლიანი ღირებულების განმარტება:

3. შეფასების მეთოდები

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

5. სამართლიანი ღირებულების იერარქია.

თემა 5. ფასს 5გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები 117-137 გვ.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

2. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივებისა (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარების კრიტერიუმები

3. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარება და შეფასება

4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა

5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების ან გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა

თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება გვ.138 - 158

1. დარგობრივი თავისებურებები, სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო.
2. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება და შეფასება
3. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების აღიარება და შეფასება
4. მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა

თემა 7. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა

გვ. 159 - 189

1. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები
2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებების ოპერაციების შეფასება და აღიარება
 - 2.1 წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.2 ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.3 ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
3. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში

თემა 8. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები)

190- გვ.

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

თემა 9. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები

- გვ.

შესავალი

1. სტანდარტის მოქმედების სფერო
2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

- 2.1. საოპერაციო სეგმენტები
- 2.2. საანგარიშგებო სეგმენტები
- 2.3. აგრეგირების კრიტერიუმები
- 2.4. რაოდენობრივი ზღვრები
- 3. განმარტებითი შენიშვნები
 - 3.1. ზოგადი ინფორმაცია
 - 3.2. ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ
- 4. შეფასება
 - 4.1. შემაჯერებელი მონაცემები
 - 4.2. ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება
- 5. საწარმოს დონის ინფორმაცია
 - 5.1. ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ
 - 5.2. ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ
 - 5.3. ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ

გამოყენებული ლიტერატურა

გვ.

ნაწილი II. სავარჯიშოები კრებული ფინანსური ანგარიშგების
საერთაშორისო სტანდარტებში

1-100 გვ.

ნაწილი I

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ფასს (IFRS 16) იჯარა (Leases)

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

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

ბასს კომიტეტი 2001 წელს შეცვალა ბასს საბჭომ (ბასსს).

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

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

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

1. ფასს-ების ფონდი და მისი წესდება

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

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

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

წესდებით, ფასს-ების ფონდის მიზნებია:

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

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

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

2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს/IASB)

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

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

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

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

ბასსს-ის წევრები შემდეგ კრიტერიუმებს უნდა აკმაყოფილებდნენ:

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

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

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

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

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

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

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები (IFRS Foundation Trustees)

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ინიშნებიან სამწლიანი, ერთხელ განახლებადი ვადით. ჰყავს თავმჯდომარე და ორი მოადგილე, რომელთაც ამტკიცებს მონიტორინგის საბჭო. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ზედამხედველობას უწევენ ფასს-ის ფონდისა და ბასს-ის საბჭოს (ბასსს) საქმიანობას.

ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების პასუხისმგებლობაში შედის:

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

- ფასს-ის ფონდის ბიუჯეტის დამკვიცება და პასუხისმგებლობა წესდებამი ცვლილებების შეტანაზე
- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებს დამყარებული აქვთ საზოგადოებრივი ანგარიშ-ვალდებულების კავშირი მონიტორინგის საბჭოსთან, რომელიც შედგება საჯარო კაპიტალის ბაზრების უფლებამოსილი ორგანოებისგან.
- განიხილონ ის სტრატეგიული საკითხები, რომლებიც ზგავლენას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებზე, ხელი შეუწყონ ფასს-ის ფონდს და წახალისონ მისი საქმიანობა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება იმის გათვალისწინებით, რომ ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები არ უნდა მონაწილეობდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებთან დაკავშირებული ტექნიკური საკითხების გადაწყვეტაში;
- განსაზღვრონ და შეცვალონ ბასსს-ს, ფასს ინტერპრეტაციების კომიტეტისა და სტანდარტების მრჩეველთა საბჭოს სამოქმედო პროცედურები;
- ჩაატარონ ფასს ფონდის წესდების განხილვები ხუთ წელიწადში ერთხელ.

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

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

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

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

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

4. მონიტორინგის საბჭო (Monitoring Board)

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

მონიტორინგის საბჭოს პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება:

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

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

5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების კომიტეტი

(International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC)

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

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

ინტერპრეტაციების კომიტეტს ევალება:

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

- ანგარიში წარუდგინოს ბასს-ის საბჭოს და მისგან მიიღოს ინტერპრეტაციების საბოლოო ვარიანტის დამტკიცება.

6. ფასს-ების მრჩეველთა საბჭო (IFRS Advisory Council)

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

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

მრჩეველთა საბჭოს შემადგენლობაში უნდა შედიოდეს განსხვავებული პროფესიული გამოცდილების მქონე ოცდაათი ან მეტი წევრი სხვადასხვა გეოგრაფიული რეგიონიდან, რომელიც სამწლიანი განახლებადი ვადით დაინიშნებიან. მრჩეველთა საბჭოს თავმჯდომარეს ნიშნავს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები, რომელიც არ უნდა იყოს ბასს-ის საბჭოს წევრი ან მისი თანამშრომელი.

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

7. აღმასრულებელი დირექტორი და თანამშრომლები. ადმინისტრირება

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

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

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

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

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

თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები

1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი
2. სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები
3. ფინანსური ანგარიშგება და ანგარიშვალდებული საწარმო
4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები
5. აღიარება და აღიარების შეწყვეტა
6. შეფასება
7. წარდგენა და ახსნა-განმარტებები
8. კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი

შესავალი

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

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

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

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

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

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

კონცეპტუალური საფუძვლები ფუნდამენტს ქმნის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისათვის, კერძოდ:

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

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

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

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი, სარგებლიანობა და შეზღუდვები

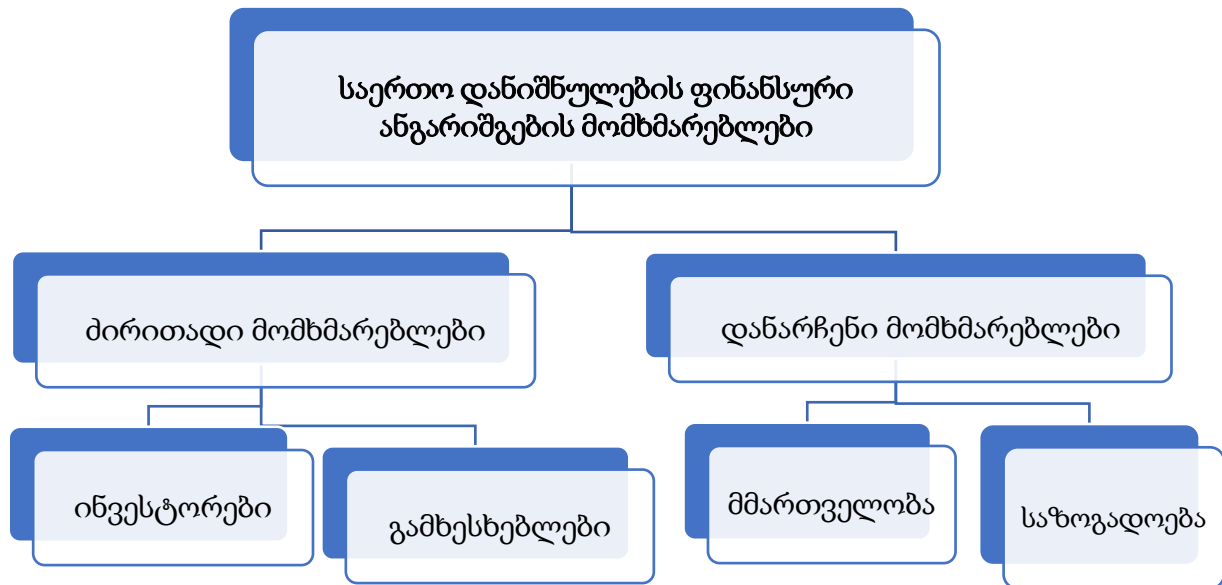
საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი კონცეპტუალური საფუძვლების ფუნდამენტს (საძირკველს) წარმოადგენს. კონცეპტუალური საფუძვლების სხვა ასპექტები: სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები და დაკავშირებული დანახარჯების შეზღუდვა, ანგარიშვადებული საწარმოს ცნება, ფინანსური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

მიმართ არსებული მოთხოვნებისა და ამ რესურსებსა და მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ

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

კონცეფტუალური საფუძვლები ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების შემდეგ კლასიფიცირებას:

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



სქემა 2..1.1. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების კლასიფიკაცია

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

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

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

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

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

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

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

ფინანსური ანგარიშები (ანგარიშგება) მნიშვნელოვანწილად ეყრდნობა:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ფინანსური შედეგები, რომლებიც ასახულია დარიცხვის მეთოდით

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

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

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

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

ფინანსური შედეგები, რომელიც ასახულია გასული პერიოდის ფულად ნაკადებში

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

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

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

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

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

2. სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები

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

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

„კონცეპტუალური საფუძვლების“ მესამე თავში: სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები - განმარტებულია, რომ სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები ადგენს ინფორმაციის ისეთ სახეებს, რომელიც, სავარაუდოდ, ყველაზე მეტად სასარგებლოა არსებული და პოტენციური ინვესტორებისათვის, გამსესხებლებისა და სხვა კრედიტორებისათვის, ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად მათ ფინანსურ ანგარიშში წარმოდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე.

კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, იმისათვის, რომ ფინანსური ინფორმაცია

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

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

I. ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები (2.5; 2.6):

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

II. ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებენ ინფორმაციის სარგებლიანობას:

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

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

ადრე არსებითობა განიხილებოდა როგორც ინფორმაციის შესამისობის ასპექტი. ამჯერად იგი სტანდარტებზე მუშაობისას აღარ განიხილება, ვინაიდან ბასს-ის საბჭოს განმარტებით, ინფორმაციის არსებითობა კონკრეტული საწარმოს სპეციფიკური ასპექტია მისი ხასიათიდან და სიდიდიდან გამომდინარე. ამიტომ, საბჭოს არ შეუძლია არსებითობისათვის დაადგინოს ერთიანი რაოდენობრივი ზღვარი, ან წინასწარ

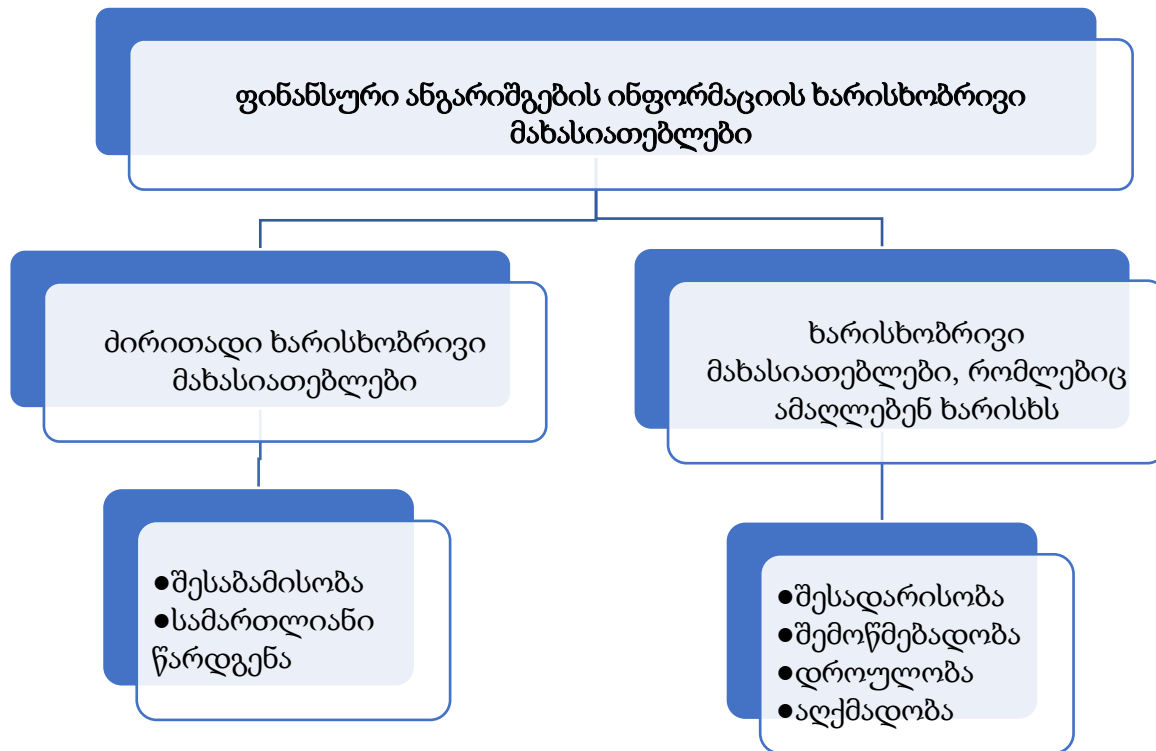
განსაზღვროს, რა შეიძლება იყოს არსებითი რომელიმე კონკრეტულ სიტუაციაში. (2.11). ამიტომ იგი მართალია არის შესაბამისობის ასპექტი, მაგრამ საბჭო არ განიხილავს მას და ამით, არ მცირდება ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობა (იხ.სქემა 2.2.1).

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

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

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

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



სქემა 2.2.1. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების კლასიფიკაცია

მეორე ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელია - სამართლიანი წარდგენა, ეკონომიკური მოვლენის ობიექტურად გამოსახვა, მოიცავს იმ ძირითად მახასიათებებს, რომლებიც წინა „სტრუქტურულ საფუძვლებში“, მიჩნეული იყო საიმედოობის ასპექტებად. ამიტომ, მან ჩაანაცვლა ტერმინი საიმედოობა. ამასთან, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა და წინდახედულობა (კონსერვატიზმი) ამოღებულია „კონცეპტუალური საფუძვლებიდან“, ვიანიდან, სამართლიანი წარდგენა ნიშნავს, რომ ფინანსური ინფორმაცია ასახავს ეკონომიკური მოვლენის შინაარსს და არა მარტო მის სამართლებრივ ფორმას.

ფინანსური ანგარიშგება, ეკონომიკური მოვლენების შესახებ, წარმოადგენს გვიქმნის სიტყვებისა და ციფრების მეშვეობით. ეს ინფორმაცია სასარგებლო რომ იყოს, იგი სამართლიანად უნდა წარმოადგენდეს ამ ინფორმაციას. სამართლიანი

წარდგენა არა სამართლებრივ ფორმებს, არამედ ეკონომიკურ შინაარსს გულისხმობს.

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

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

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

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

3. სამართლიანი წარდგენის მესამე ასპექტია შეცდომების არ არსებობა. შეცდომების არ არსებობა არ ნიშნავს სიზუსტეს ყველა ასპექტში. სამართლიანი წარდგენა არ ნიშნავს რომ ანგარიშგებაში არ არსებობს შეცდომები ან არაფერი არაა გამოტოვებული. მაგრამ, ობიექტურად ასახავ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას.

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

საშუალებით უნდა მოხდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის სამართლიანობის შეფასება.

ინფორმაციის ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლების გამოყენება შემდეგნაირად უნდა მოხდეს:

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

უნდა აღინიშნოს, რომ „კონცეპტუალური საფუძვლები“, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნის მისაღწევად, ჩვენი აზრით, იძლევა ურთიერთ-საპირისპირო მსჯელობებსაც კი. მაგალითად, აღნიშნულია, რომ ზოგჯერ „ამა თუ იმ მოვლენის შესახებ ყველაზე შესაბამისი ინფორმაცია შესაძლოა იყოს შეფასება, რომელსაც მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკაშირდება (განუსაზღვრელობა არის როცა არსებობს მოვლენის მოხდენის რამდენიმე შედეგი, მაგრამ მათი დადგომის ალბათობა უცნობია). ზოგ შემთხვევაში განუსაზღვრელობის დონე იმდენად მაღალია, რომ შესაძლოა საეჭვო გახდეს, ეს შეფასება უზრუნველყოფს თუ არა ამ მოვლენის საკმარისად სამართლიანად წარდგენას. ამ დროს შეიძლება უფრო შეაბამისი აღმოჩნდეს სხვა ტიპის შეფასება, რომელიც შეიძლება ნაკლებად შესაბამისია, მაგრამ მის განსაზღვრათან უფრო დაბალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული. იშვიათ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებოდეს არანაირი შეფასება, რომელიც სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა. ამგვარ შეზღუდულ გარემოებებში, შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ისეთი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც არანაირ შეფასებას არ ეყრდნობა (2.22).

ხარისხობრივი მახასიათებლების მეორე ჯგუფს, რომელიც ამაღლებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, მიეკუთვნება: შესადარისობა, შემოწმებადობა,

დროულობა და აღქმადობა. (2.23)

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

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

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

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

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

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

განხილვების დროს აღინიშნა, რომ დროულობა არ არის შეაბამისობის თვისება იმავე მნიშვნელობით, როგორც საპროგნოზო და დამადასტურებელი ღირებულებები. დროული ინფორმაცია სასარგებლოა მხოლოდ იმ შემთვევაში, თუ იგი შესაბამისია და სამართლიანად წარდგენილი. ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს იმ

შემთხვევაშიც, როდესაც იგი დროულად არ არის წარდგენილი. განსაკუთრებით დამადასტურებელი მიზნებისათვის ან ტენდენციების შესწავლისათვის (2.30).

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

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

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

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ბასს-ის საბჭომ „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“ გამოყო ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ყველაზე მნიშვნელოვანია და ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებენ ინფორმაციის სარგებლიანობას და ნაკლებად მნიშვნელოვანია მაგრამ, მეტად საჭირო. „დასკვნის საფუძვლებში“ გადმოცემულია, რომ ზოგიერთის აზრით, ყველა ხარისხობრივი მახასიათებელი ერთმანეთის ტოლფასია და მათი გამიჯვნა პირობითია. მაგრამ, ბასს-ის საბჭო არ დაეთანხმა ამ აზრს და თვლის, რომ ორი ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლის, შესაბამისობისა და სამართლიანი

წარდგენის გარეშე ფინანსური ინფორმაცია ვერ იქნება სასარგებლო და ვერც იმით გახდება სასარგებლო, თუ იქნება მხოლოდ უფრო შესადარისი, შემოწმებადი, დროული ან აღქმადი. მეორე მხრივ, ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც შესაბამისია და სამართლიანად არის წარდგენილი, შეიძლება იყოს სასარგებლო, თუნდაც არ გააჩნდეს არცერთი ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც ამალღებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას (2.37).

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

ფინანსური ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენას ყოველთვის სჭირდება გარკვეული დანახარჯების გაწევა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მუდმივი შეზღუდავაა. ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ ეს დანახარჯები გამართლებული იყოს ამ ინფორმაციის წარდგენით მიღებული სარგებლის თვალსაზრისით (2.39). ამ დანახარჯების მატარებლები საბოლოო საბოლოოდ არიან ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები, რაც გამოიხატება მათი ინვესტიციის უკუგების შემცირებით (2.40).

3. ფინანსური ანგარიშგება და ანგარიშვალდებული საწარმო

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

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

ეს ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია:

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

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

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

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

საანგარიშგებო პერიოდი

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

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

ფინანსური ანგარიშგება ზოგჯერ შეიძლება მოიცავდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარ ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნების მისაღწევად (მაგალითად, ინფორმაცია, წლის დამთავრების შემდეგ, მოკლე პერიოდში მომხდარი ბუნებრივი ან სხვა ტიპის კატასტროფის შედეგების შესახებ)..

აღსანიშნავია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია ოპერაციებისა და სხვა

მოვლენების შესახებ ნაჩვენებია მთლიანი ანგარიშვალდებული საწარმოს თვალთახედვიდან და არა ამ საწარმოს არსებული ან პოტენციური ინვესტორების, გამსესხებლების ან სხვა კრედიტორების თვალთახედვიდან (3.8).

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვება

კონცეპტუალურ საფუძვლებში აგრეთვე მითითებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი დაშვებაა - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, რაც აღნიშნავს, რომ საწარმო მომავალში აგრძელებს ფუნქციონირებას, განზრახული არა აქვს ლიკვიდაცია, საქმიანობის შეწყვეტა და არც იძულებულია ასე მოიქცეს. თუ ასეა,

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილი უნდა იყოს ეს საფუძველი (3.9).

ანგარიშვალდებული საწარმო

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

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

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

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

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

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

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

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

იურიდიული პირებისგან.

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

სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს, რომ:

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

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

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

კონსოლიდირებული და არაკონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

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

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

არაკონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულებაა ინფორმაციის მიწოდება მშობელი საწარმოს (და არა შვილობილი საწარმოს) აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. ეს ინფორმაცია შეიძლება სასარგებო იყოს მშობელი საწარმოს არსებული და

პოტენციური ინვესტორებისთვის, გამსესხებლებისა და სხვა კრედიტორებისათვის, ვინაიდან, როგორც წესი, მშობელი საწარმოს მიმართ არსებული მოთხოვნა მის მფლობელს მოთხოვნის უფლებას არ ანიჭებს შვილობილი საწარმოების მიმართ (3.17).

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

4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

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

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

შემოსავლები და ხარჯები კი დაკავშირებულია საწარმოს ფინანსურ შედეგებთან.

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

ცხრილი 4.1. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

საჭირო ტერმინები		ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები	განმარტება ან აღწერა
1.	ეკონომიკური რესურსი	აქტივი	არსებული ეკონომიკური რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტოლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად. ეკონომიკური რესურსი არის უფლება, რომელსაც გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის შექმნის პოტენციალი.
2.	მოთხოვნა	საკუთარი კაპიტალი	საწარმოს აქტივების ის ნაწილი რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ

		ვალდებულებები	საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გადაცემის მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხდარი მოვლნობის შედეგად
3.	ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების ცვლილებები, რომლებიც ასახავს ფინანსურ შედეგებს	შემოსავალი	აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან.
		ხარჯები	აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემულ განაწილებებთან.
4.	ეკონომიკური რესურსებისა და მოთხოვნების სხვა ცვლილებები	–	წილობრივი მოთხოვნების მფლობელთა მიერ განხორციელებული შენატანები და მათზე გაცემული განაწილებები
		–	აქტივების ან ვალდებულებების გაცვლა, რაც არ იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას ან შემცირებას.

აქტივები

ცხრილში 4.1. მოცემულია ელემენტების განახლებული განმარტებები. კერძოდ:

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

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

შემდეგ განხილულია ამ განმარტებების სამი ასპექტი:

უფლება - (4.6. – 13)

ეკონომიკური სარგებელი - (4 -18)

კონტროლი - (4.19-25)

უფლება

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

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

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

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

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

- ა). ამ ობიექტის გამოყენების უფლებას;

(ბ) ამ ობიექტთან დაკავშირებული უფლებების გაყიდვის უფლებას;

(გ) ამ ობიექტთან დაკავშირებული უფლებების დაგირავების უფლებას; და

(დ) სხვა უფლებებს, რომლებიც ჩამოთვლილი არ არის (ა)–(გ) ქვეპუნქტებში (4.11).

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

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

ეკონომიკური სარგებელი

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

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

ან შესაძლებ-ლობის მიცემით:

ა). მიიღოს სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები ან სხვა ეკონომიკური რესურსი;

ბ). გაცვალოს ეკონომიკური რესურსები სხვა მხარესთან, ხელსაყრელი პირობებით;

გ). უზრუნველყოს საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლა ან თავიდან აიცილოს

ფულადი ნაკადების გასვლა, მაგალითად:

დ). მიიღოს ფულადი სახსრები ან სხვა ეკონომიკური რესურსები ეკონომიკური რესურსის გაყიდვით; ან

ე). დაფაროს ვალდებულებები ეკონომიკური რესურსის გადაცემით.

კონტროლი

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

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

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

აგრეთვე, კონტროლი მოიცავს მიმდინარე (ძალაში შესულ) შესაძლებლობასაც, ხელი შეუშალოს სხვა მხარეებს ეკონომიკური რესურსის გამოყენების წესის განსაზღვრასა და იმ ეკონომიკური სარგებლის მიღებაში, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ ეკონომიკური რესურსიდან. ეს იმას გულისხმობს, რომ თუ

რომელიმე ერთი მხარე აკონტროლებს ეკონომიკურ რესურსს, ვერც ერთი სხვა მხარე ვერ გააკონტროლებს ამ რესურსს (4.20).

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

ვალდებულებები

საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მეორე ელემენტია ვალდებულებები.

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

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

ა). საწარმოს აქვს მოვალეობა (4.28-35)

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

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

ვალდებულებების პირველი კრიტერიუმია მოვალეობა (4.28).

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

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

მოვალეობები დადგენილია ხელშეკრულებებით, კანონმდებლობით ან სხვა ანალოგიური საშუალებებით და მათი შესრულება სავალდებულოა მხარეებისათვის,

ვისაც ეს ეხება (4.31).

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

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

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

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

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

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

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

სააღრიცხვო ერთეული

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

სააღრიცხვო ერთეულის შერჩევა ხდება აქტივების, ვალდებულებებისა და მათთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების მიმართ, რათა მოხდეს აღიარება და

შეფასება. ზოგჯერ, ერთ საალიცხვო ერთეულად შეიძლება აღიარდეს ეფლებები და მოვალეობები ერთად, მაგრამ ეს არ ნიშნავს მათ ურთუერთგადაფარვას (4.53).

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

საკუთარი კაპიტალის განმარტება

ფინანსური ანგარიშგების შემდეგი ელემენტია საკუთარი კაპიტალი.

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

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

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

შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია აგრეთვე შემოსავლები და ხარჯები.

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

ხარჯები არის აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა, რაც იწვევს

საკუთარი კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა წილობრივი მოთხოვნების მფლობელებზე გაცემულ განაწილებებთან (4.69).

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

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

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

5. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და აღიარების შეწყვეტა

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

მისი ასახვის მიზნით.

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

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

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

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

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

ეს ანგარიშგებები ერთმანეთთან დაკავშირებულია, რადგან ერთი ობიექტის აღიარება (ან მისი საბალანსო ღირებულების ცვლილება) მოითხოვს ერთი ან

რამდენიმე სხვა ობიექტის აღიარებას ან აღიარების შეწყვეტას. მაგალითად:

ა). შემოსავალიც იმ დროს აღიარდება, როდესაც:

- აქტივი თავდაპირველად აღიარდება ან იზრდება აქტივის საბალანსო ღირებულება, ან

- ვალდებულების აღიარება შეწყდება, ან შემცირდება ვალდებულების საბალანსო ღირებულება.

ბ). ხარჯებიც იმ დროს აღიარდება, როდესაც:

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

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

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

სქემა 2.5.1. კავშირი ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს შორის

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

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

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

აღიარების კრიტერიუმები

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

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

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

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

დაკავშირებულმა დანახარჯებმა შესაძლოა გადააჭარბოს აღიარებით მიღებულ სარგებელს (5.8).

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

შესაბამისობა

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

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

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

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

არსებობის განუსაზღვრელობა

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

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

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

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

სამართლიანი წარდგენა

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

შეფასების განუსაზღვრელობა

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

აღიარების შეწყვეტა

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

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

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

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

(ა) ისეთი აქტივების ან ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტით, რომლის

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

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

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

1. დარჩენილი კომპონენტის განცალკევებით წარდგენა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;

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

3. ახსნა-განმარტებითი ხასიათის ინფორმაციის მიწოდება.

6. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასება

შეფასების საფუძვლები

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

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

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

შეფასების საფუძვლები:

პირვანდელი ღირებულება

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

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

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

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

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

მიმდინარე ღირებულება

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

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

განვიხილოთ თოთოეული ცალ-ცალკე.

სამართლიანი ღირებულება

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

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

1). მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები;

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

3). ფულის დროითი ღირებულება;

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

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

გამოყენების ღირებულება და შესრულების ღირებულება

გამოყენების ღირებულება გამოიყენება აქტივებისთვის.

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

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

მიმდინარე ღირებულება

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

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

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

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

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

შეფასების სარგებლის შერჩევისას გასათვალისწინებელი ფაქტორები

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

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

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

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

აქტივის ან ვალდებულების და დაკაშირებული შემოსავლებისა და ხარჯებისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძვლის შედეგად მიღებული ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს:

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

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

საკუთარი კაპიტალის შეფასება

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

ვინაიდან საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ღირებულების საჩვენებლად არ არის განკუთვნილი, საკუთარი კაპიტალის მთლიანი საბალანსო

ღირებულება, როგორც წესი, ტოლი არ იქნება:

ა). საწარმოსთან დაკავშირებული წილობრივი მოთხოვნების აგრეგირებული საბაზრო ღირებულების;

ბ). იმ თანხის, რომელიც მიიღებოდა ფუნქციონირებადი საწარმოს საფუძველზე მთლიანი საწარმოს გაყიდვის შედეგად; ან

გ). იმ თანხის, რომელიც მიიღებოდა საწარმოს ყველა აქტივის გაყიდვისა და ყველა მისი ვალდებულების დაფარვის შედეგად (6.88).

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

ფულად ნაკადებზე დაფუძნებული შეფასების მეთოდები

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

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

7. წარდგენა და ახსნა-განმარტებები

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

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

ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის ეფექტიანი საშუალებებით მიწოდებისთვის აუცილებელია:

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

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

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

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

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

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

აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია

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

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

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

საკუთარი კაპიტალის კლასიფიკაცია

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

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

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

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

შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაცია

კლასიფიკაცია გამოიყენება:

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

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

მოგება/ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება

შემოსავლები და ხარჯები კლასიფიცირდება და აისახება:

ა). მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში ან

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

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

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

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

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

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

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

აგრეგირება

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

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

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

8 კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

არსებობს კაპიტალის ფინანსური და ფიზიკური კონცეფციები.

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

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

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

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

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

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

კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები და მოგების განსაზღვრა

ზემოთ განხილულ კაპიტალის კონცეფციებს შეესაბამება კაპიტალის შენარჩუნების შემდეგი კონცეფციები:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

კაპიტალის შენარჩუნების რეგულირება

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

თემა 3. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება

ტერმინების განმარტება

6. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო
7. ფასს სტანდარტების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება
8. სამართლიანი ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება
9. გამონაკლისები სხვა ფასს-ების რეტროსპექტულად გამოყენებაში

ტერმინების განმარტება

ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი - ნყველაზე ადრინდელი პერიოდის დასაწყისი, რომლისთვისაც საწარმო წარადგენს სრულყოფილ შესადარის ინფორმაციას ფასს სტანდარტების შესაბამისად, ფასს სტანდარტების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

დასაშვები საწყისი ღირებულება - თვითღირებულების ან ამორტიზებული ღირებულების შემცვლელად გამოყენებული სიდიდე მოცემული თარიღისათვის. შემდგომში და-რიცხული ცვეთა ან ამორტიზაცია გულისხმობს, რომ საწარმომ თავდაპირველად აქტივი ან ვალდებულება მოცემული თარიღისათვის აღიარა და მისი ღირებულება დასაშვებ საწყის ღირებულებას უდრიდა.

სამართლიანი ღირებულება- სამართლიანი ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების

გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს შეფასების თარიღისთვის. (იხ ფასს 13)

ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება - პირველი წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც საწარმო იყენებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს სტანდარტებს), ფასს სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ მისი აშკარა და უპირობო განაცხადის შესაბამისად.

ფასს-ების შესაბამისი პირველი საანგარიშგებო პერიოდი - ბოლო საანგარიშგებო პერიოდი, რომელსაც მოიცავს საწარმოს ფასს სტანდარტების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება.

საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს - საწარმო, რომელიც წარადგენს ფასს სტანდარტების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები. მოიცავს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- გ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც შემუშავებულია ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის მიერ; და
- დ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც შემუშავებულია ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის მიერ.

ფასს სტანდარტების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება - საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფასს სტანდარტებზე გადასვლის თარიღისათვის.

ადრინდელი საზოგადოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები - აღრიცხვის საფუძველი, რომელსაც ფასს სტანდარტებამდე იყენებდა საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს სტანდარტებს.

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

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

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

საწარმომ ფასს 1 უნდა გამოიყენოს:

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

საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება მაშინ არის პირველი წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც

საწარმო ფასს-ებს იყენებს და მის მიერ გაკეთებულია აშკარა და უპირობო განაცხადი ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. ფასს სტანდარტების შესაბამისი საწყისი ფინანსური

მდგომარეობის ანგარიშგება

- **აღიარება და შეფასება**

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

სააღრიცხვო პოლიტიკა

საწარმომ ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს ფასს-

ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ფასს-ების შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ყველა პერიოდისათვის. ეს სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა ემორჩილებოდეს ყველა იმ ფასს-ს, რომელიც ძალაშია ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. [ფასს 1 პ.7]

მაგალითი 1. ფასების ბოლო ვერსიის გამოყენება [ფასს 1. პ.8]

საწარმოსათვის ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი 20X5 წლის 31 დეკემბერია. საწარმომ გადაწყვიტა ამ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესადარისი ინფორმაციის წარდგენა მხოლოდ 1 წლისათვის. ამგვარად, მისი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღია საქმიანობის დაწყება 20X4 წლის 1 იანვარს (ან, რაც იგივეა, საქმიანობის დამთავრება 20X3 წლის 31 დეკემბერს). საწარმო ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ყოველწლიურად წარადგენდა 31 დეკემბრისათვის, მათ შორის 20X4 წლის 31 დეკემბერს.

სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენება

საწარმოს მოეთხოვება იმ ფასს-ის გამოყენება, რომლებიც ძალაშია 20X5 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული პერიოდისათვის:

- ა) ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მოსამზადებლად 20X4 წლის 1 იანვრისათვის; და
- ბ) 20X5 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, 20X5 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, ასევე განმარტებითი შენიშვნების (20X4 წლის შესადარისი ინფორმაციის გათვალისწინებით) მოსამზადებლად და წარსადგენად.

თუ რომელიმე ახალი ფასს ჯერ კიდევ არაა სავალდებულო, მაგრამ დასაშვებია მისი ვადაზე ადრე გამოყენება, საწარმოს უფლება ეძლევა, მაგრამ არ მოეთხოვება

ამ ფასს- ის გამოყენება თავის პირველ ფასს-ების შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საწარმომ ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში:

ა) უნდა აღიაროს ყველა აქტივი და ვალდებულება, რომელთა აღიარება მოთხოვნილია ფასს-ებით;

ბ) არ უნდა აღიაროს მუხლები აქტივებად და ვალდებულებებად, თუ ფასს-ებით არ დაიშვება ასეთი აღიარება;

გ) ხელახლა უნდა მოახდინოს ისეთი მუხლების კლასიფიცირება, რომელსაც ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით აღიარებდა, როგორც ერთი სახის აქტივს, ვალდებულებას ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტს, მაგრამ წარმოადგენს განსხვავებული სახეობის აქტივს, ვალდებულებას ან საკუთარი კაპიტალის კომპონენტს ფასს-ების თანახმად; და

დ) უნდა გამოიყენოს ფასს ყველა აღიარებული აქტივისა და ვალდებულების შესაფასებლად.

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

ფასს 1 ადგენს ორი კატეგორიის გამონაკლისს იმ პრინციპიდან, რომ საწარმოს ფასს-ების შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება უნდა დაექ-

ვემდებაროს თითოეულ სტანდარტს:

ა) კრძალავს სხვა ფასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნის რეტროსპექტულ გამოყენებას (14-17-ე პუნქტები და ზ დანართი);

ბ) ანთავისუფლებს საწარმოებს სხვა ფასს-ის ზოგიერთი მოთხოვნისგან (დანართი გ-ე).

• სააღრიცხვო შეფასებები

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

საწარმომ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღის შემდეგ შეიძლება ინფორმაცია მიიღოს იმ შეფასებებზე, რომელიც განსაზღვრა ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით. საწარმო უნდა მიუდგეს ამ ინფორმაციის მიღებას, როგორც საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არამაკორექტირებელ მოვლენებს ბასს 10-ის - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები” - თანახმად.

მაგალითი 2. სააღრიცხვო შეფასებები (ფასს 1, პ. 15)

დავუშვათ საწარმოს ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი 20X4 წლის 1 იანვარია, ხოლო 20X4 წლის 15 ივლისის ახალი ინფორმაცია მოითხოვს 20X3 წლის 31 დეკემბერს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით განსაზღვრული შეფასებების გადახედვას. საწარმომ ახალი ინფორმაცია არ უნდა ასახოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (ისეთი

შემთხვევების გარდა, როდესაც შეფასება საჭიროებს შესწორებას სააღრიცხვო პოლიტიკაში არსებული განსხვავების გამო ან, თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ შეფასება მცდარი იყო). ნაცვლად ამისა, საწარმომ ეს ახალი ინფორმაცია უნდა ასახოს 20X4 წლის 31 დეკემბრით დამთავრებული წლის მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ არსებობს, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში).

ფასს სტანდარტებზე გადასვლის ახსნა

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

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

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

– ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის; და

– უკანასკნელი საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის, რომელიც წარმოდგენილია საწარმოს ყველაზე ბოლოდროინდელ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

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

გამოთვლილი მოგება ან ზარალი;

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

3. სამართლიანი ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება

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

ა) ამ სამართლიანი ღირებულებების აგრეგირებული სიდიდე; და

ბ) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისი საანგარიშგებო საბალანსო ღირებულებების მთლიანი შესწორების თანხა.

— დასაშვები საწყისი ღირებულების გამოყენება შვილობილ, ერთობლივი და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციებისთვის

თუ საწარმო პირობით საწყის ღირებულებას იყენებს ფასს-ების შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შვილობილი, ერთობლივი ან მეკავშირე

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

საწარმოებისთვის, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმოს ფასს-ების შესაბამის საწყის ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი ინფორმაცია:

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

ბ) დასაშვები საწყისი ღირებულების აგრეგირებული თანხა იმ ინვესტიციებისთვის, რომლისთვისაც პირობითი საწყისი ღირებულება არის სამართლიანი ღირებულება;

და

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

დასაშვები საწყისი ღირებულება

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

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

ფასს ზღუდავს სამართლიანი ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენებას ისეთი აქტივებისათვის, რომელთათვის გადაანგარიშების დანახარჯები, სავარაუდოდ, მომხმარებლებისათვის მცირე სარგებლის მქონე იქნება, ესენია: ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება (თუ

საწარმო ირჩევს ბასს 40-ის "საინვესტიციო ქონება" თვითღირებულების მოდელის გამოყენებას) და არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებს შეზღუდვის კრიტერიუმებს (ფასს-ის მე-16 და მე-18 პუნქტები).

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

4. გამონაკლისები სხვა ფასს-ების რეტროსპექტულად გამოყენებაში

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

არამაკონტროლებელი წილი

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

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

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

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

სახელმწიფო სესხები

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

გამონაკლისები საწარმოთა გაერთიანებიდან (დანართი გ)

საწარმოს, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, უფლება აქვს არ გამოიყენოს ფასს 3 რეტროსპექტულად, საწარმოთა წარსული გაერთიანებების მიმართ, თუ ეს გაერთიანებები, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღამდე მოხდა. თუმცა, თუ საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ხელახლა ამზადებს ინფორმაციას რომელიმე საწარმოთა გაერთიანებაზე ფასს 3-თან შესაბამისობის მისაღწევად, მან უნდა გადაიანგარიშოს ყველა მომდევნო თარიღის საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაცია და ამავე თარიღიდან გამოიყენოს ასევე ფასს 10-იც (შესწორებული 20X8 წელს).

მაგალითი 3. გამონაკლისები საწარმოთა გაერთიანებიდან (გ.1)

თუ საწარმო, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ებს, ამჯობინებს 20X4 წლის 30 ივნისისათვის მომხდარი საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაციის გადაანგარიშებას, მან უნდა გადაიანგარიშოს ყველა საწარმოთა გაერთიანების ინფორმაცია, რომლებიც 20X4 წლის 30 ივნისსა და ფასს-ებზე გადასვლის თარიღს შორის მოხდა და 20X4 წლის 30 ივნისიდან უნდა გამოიყენოს ასევე ფასს 10.

B2)A საწარმოს არ სჭირდება ბასს 21-ის - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები” - რეტროსპექტული გამოყენება იმ სამართლიანი დი-რეზულტების კორექტირებებისა და გუდვილისათვის, რომლებიც ფასს-ებზე გადას-ვლის თარიღამდე მომხდარ საწარმოთა გაერთიანებებში წარმოიშვა.

განთავისუფლება სხვა ფასს-დან (დანართი დ)

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები

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

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

თემა 4. ფასს 13 სამართლიანი ღირებულების შეფასება

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

ტერმინების განმარტება

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები - არაემპირიული ამოსავალი მონაცემები აქტივის

ან ვალდებულების შესახებ.

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

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

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

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

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

გ) შეუძლიათ მოცემული აქტივით ან ვალდებულებით შესრულებულ ოპერაციაში მონაწილეობა;

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

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

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

ძირითადი ბაზარი - ბაზარი, სადაც ყველაზე დიდი მოცულობისა და დონის საქმიანობა ხორციელდება მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებით. საოპერაციო დანახარჯები - მოცემული აქტივის ან ვალდებულების ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემისთვის საჭირო დანახარჯები, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია აქტივის გასვლის, ან გადაცემის პროცესთან და აკმაყოფილებს შემდეგ კრიტერიუმებს:

- ა) წარმოიშობა უშუალოდ მოცემული ოპერაციიდან და მის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს;
- ბ) საწარმოს არ მოუწევდა ამ დანახარჯების გაწევა, თუ არ გადაწყვეტდა მოცემული აქტივის გაყიდვას, ან მოცემული ვალდებულების გადაცემას (გაყიდვის დანახარჯების ანალოგიურად, როგორც ეს განმარტებულია ფასს 5-ში).

სატრანსპორტო დანახარჯები - დანახარჯები, რომლის გაწევაც აუცილებელი იქნება აქტივის ტრანსპორტირებისთვის მისი მოცემული ადგილსამყოფელიდან ძირითად (ან

ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზრამდე.

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

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

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

✓ მიზანი

წინამდებარე ფასს:

- ა) განმარტავს სამართლიან ღირებულებას;
- ბ) ერთ ფასს-ში აყალიბებს სამართლიანი ღირებულების შეფასების საფუძველებს;
- გ) მოითხოვს გარკვეული ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში სამართლიანი ღირებულების შეფასებების შესახებ.

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

სამართლიანი ღირებულების განმარტებაში აქცენტი გადატანილია აქტივსა და ვალდებულებაზე, ვინაიდან აქტივი და ვალდებულება წარმოადგენს საადრიცხო

შეფასების ძირითად ობიექტს. თუმცა, საწარმომ წინამდებარე ფასს უნდა გამოიყენოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მიმართაც, რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით.

✓ მოქმედების სფერო

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

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

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

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

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

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

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

2. სამართლიანი ღირებულების განმარტება

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

აქტივი ან ვალდებულება

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

ა) აქტივის მდგომარეობა და ადგილმდებარეობა; და

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

ამა თუ იმ კონკრეტული მახასიათებლის გავლენა შეფასებაზე განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, თუ როგორ გაითვალისწინებდნენ მას ბაზრის მონაწილეები. სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული აქტივი ან ვალდებულება შეიძლება იყოს:

ა) ცალკე აქტივი ან ვალდებულება (მაგალითად, რომელიმე ფინანსური

ინსტრუმენტი ან არაფინანსური აქტივი); ან

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

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

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

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

ა) მოცემული აქტივის ან ვალდებულების ძირითად ბაზარზე; ან

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

აუცილებელი არ არის, საწარმომ სრულყოფილად გამოიკვლიოს ყველა შესაძლო ბაზარი ძირითადი ბაზრის დასადგენად, ან ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის დასადგენად, როდესაც არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, მაგრამ მან უნდა გაითვალისწინოს ყველანაირი ინფორმაცია, რაც პრაქტიკულად არის ხელმისაწვდომი. თუ საწინააღმდეგო მტკიცებულებები არ არსებობს, ძირითად ბაზრად, ან ყველაზე ხელსაყრელ ბაზრად, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი,

მიიჩნევა ის ბაზარი, სადაც საწარმო, ჩვეულებისამებრ, განახორციელებდა აქტივის გაყიდვის, ან ვალდებულების გადაცემის ოპერაციას.

მაგალითი 1. სამართლიანი ღირებულება

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

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

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

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

ვინაიდან საწარმო „ბ“ ბაზარზე გახდის მაქსიმალურს იმ ნეტო თანხას, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის გაყიდვიდან (22 ფე), აქტივის სამართლიანი ღირებულება შეფასდება ამ ბაზრის ფასით (25 ფე), ტრანსპორტირების დანახარჯების

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

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

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

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

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

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

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

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

წარმოადგენდეს აქტივის ან ვალდებულების რეალურ ღირებულებას თავდაპირველი აღიარებისას.

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

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

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

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

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

საცალო ბაზარზე, მაგრამ ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზარი გასვლის ოპერაციისთვის არის სხვა დილერებთან განხორციელებული ოპერაცია დილერულ ბაზარზე.

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

3. შეფასების მეთოდები

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

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

ზოგ შემთხვევაში, მისაღები იქნება რომელიმე ერთი მეთოდის გამოყენება (მაგალითად, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების შეფასება ხდება იდენტური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასებით). სხვა შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შეფასების რამდენიმე მეთოდის

გამოყენება (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შეფასება ხდება). თუ სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, შედეგები (ე.ი. სამართლიანი ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები) უნდა შეფასდეს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის (მწკრივის) გონივრულობის განხილვით. სამართლიანი ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველაზე ზუსტად ასახავს რეალურ ღირებულებას.

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

სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული შეფასების მეთოდი საწარმომ უცვლელად უნდა გამოიყენოს. თუმცა, მისაღებია შეფასების მეთოდში, ან მის გამოყენებაში ცვლილებების შეტანა (მაგალითად, მისი შეწონილი მნიშვნელობის

შეცვლა, როდესაც რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, ან შეფასების მეთოდის განსხვავებულად კორექტირება), თუ ამგვარი ცვლილების შედეგად მიიღება ისეთი შეფასება, რომელიც სამართლიანი ღირებულების ტოლია, ან ყველაზე უკეთ ასახავს სამართლიან ღირებულებას მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს ნებისმიერ შემდეგ სიტუაციაში:

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

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

ამოსავალი ინფორმაცია შეფასების მეთოდებისთვის

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

საფონდო ბირჟები, დილერული ბაზრები, საშუამავლო ბაზრები და „მარწმუნებლიდან მარწმუნებლამდე“ ბაზრები ისეთი ბაზრების მაგალითებია, სადაც ამოსავალი მონაცემები შეიძლება ემპირიული იყოს მხოლოდ ზოგიერთი აქტივების ან

ვალდებულებებისთვის (მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის).

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

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

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

- არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველყოფდეს მისი გამოყენებით სხვა აქტივებთან ერთად, როგორც აქტივების ჯგუფის (მისი დამონტაჟებისას ან დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში რაიმე სხვა გზით მოყვანის შემთხვევაში), ან სხვა აქტივებთან ან ვალდებულებებთან ერთად (მაგალითად, როგორც საწარმო);
- თუ აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება მდგომარეობს აქტივის გამოყენებაში სხვა აქტივებთან ერთად, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად, აქტივის სამართლიანი ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე მომენტში განხორციელებული ოპერაციიდან. ამასთან, მხედველობაში მიიღება დაშვება იმის შესახებ, რომ მოცემული აქტივი გამოყენებული იქნება სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად და, ამასთან, ეს აქტივები და ვალდებულებები ხელმისაწვდომია ბაზრის მონაწილეებისთვის (ე.ი. დამატებითი აქტივები და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებები);
- არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველყოფდეს მისი ცალკე გამოყენებით. თუ აქტივის მაქსიმალური და საუკეთესო გამოყენება მის ცალკე გამოყენებაში მდგომარეობს, მაშინ აქტივის სამართლიანი ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის მიმდინარე

ოპერაციის მეშვეობით ბაზრის მონაწილეებზე, რომლებიც ამ აქტივს ცალკე გამოიყენებდნენ.

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

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

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

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

იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი, საიდანაც

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

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

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

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

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

ბ) თუ ასეთი ფასი არ არსებობს, სხვა ემპირიული მონაცემების გამოყენებით,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. სამართლიანი ღირებულების იერარქია

იმისათვის, რომ უფრო მეტი თავსებადობა და შესადარისობა იქნეს მიღწეული სამართლიანი ღირებულების შეფასებებსა და სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებაში, წინამდებარე ფასს ადგენს სამართლიანი ღირებულების იერარქიას, რომლის თანახმად სამართლიანი ღირებულების შეფასების მეთოდებში გამოსაყენებელი ამოსავალი მონაცემები სამ დონედ იყოფა. სამართლიანი 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

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

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

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

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

ა) აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი ბაზარი, ან, თუ არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, ამ აქტივის ან ვალდებულებისთვის ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარი; და

ბ) შეუძლია თუ არა საწარმოს მონაწილეობის მიღება ამ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებულ ოპერაციაში მოცემული ბაზრის ფასით, შეფასების თარიღისთვის.

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

ა) როდესაც საწარმოს გააჩნია დიდი რაოდენობის მსგავსი (მაგრამ არა იდენტური) აქტივები და ვალდებულებები (მაგალითად, სავალო ფასიანი ქაღალდები), რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით და აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი არსებობს, მაგრამ ადვილად ხელმისაწვდომი არ არის თითოეული ამ აქტივის ან ვალდებულებისთვის ინდივიდუალურად. (ე.ი. იმის გამო, რომ საწარმოს გააჩნია დიდი რაოდენობის მსგავსი აქტივები ან ვალდებულებები, ძნელი იქნება შეფასების თარიღისთვის ფასის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება თითოეული ინდივიდუალური აქტივის, ან ვალდებულებისთვის). ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს უფლება აქვს სამართლიანი ღირებულება განსაზღვროს შეფასების სხვა მეთოდით, რომელიც არ ეყრდნობა მხოლოდ კოტირებულ ფასებს (მაგალითად, ფასდადგენის (შეფასების) მატრიცული მეთოდი). თუმცა, შეფასების სხვა მეთოდით მიღებული სამართლიანი

ღირებულების შეფასებები მიეკუთვნება სამართლიანი ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს;

ბ) როდესაც აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი არ ასახავს რეალურ ღირებულებას შეფასების თარიღისთვის. ასე შეიძლება მოხდეს, მაგალითად მაშინ, როდესაც ბაზრის დახურვის შემდეგ, მაგრამ შეფასების თარიღამდე მნიშვნელოვანი მოვლენები მოხდება (როგორცაა, ოპერაციების განხორციელება „მარწმუნებლიდან

მარწმუნებლამდე“ ბაზარზე, საჯარო ვაჭრობა საშუამავლო ბაზარზე ან ფინანსური ბაზრების ოფიციალური განცხადებები). საწარმომ უნდა განსაზღვროს და უცვლელად გამოიყენოს პოლიტიკა იმ მოვლენების დასადგენად, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა სამართლიანი ღირებულების შეფასებებზე. თუმცა, თუ საწარმო კოტირებულ ფასს გააკორექტირებს ახალი ინფორმაციის გათვალისწინებით, სამართლიანი ღირებულების კორექტირებული შეფასებები მიეკუთვნება სამართლიანი ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს;

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

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

კოტირებულ ფასზე.

მე-2 დონის ამოსავალი მონაცემები

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

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

ა) ანალოგიური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებული ფასები;

ბ) იდენტური, ან ანალოგიური აქტივების ან ვალდებულებების ისეთი ბაზრის კოტირებული ფასები, რომელიც არ არის აქტიური;

გ) აქტივის ან ვალდებულების შესახებ სხვა ემპირიული მონაცემები, გარდა კოტირებული ფასებისა. მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთები და შემოსავლიანობის მრუდები, რომლებიც ემპირიულია ჩვეულებრივ კოტირებულ ინტერვალებში;

დ) ბაზრის მიერ დადასტურებული ამოსავალი მონაცემები.

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

ა) აქტივის მდგომარეობა, ან ადგილმდებარეობა;

ბ) რა დონეზე არის ამოსავალი მონაცემები დაკავშირებული ერთეულებთან, რომლებიც აქტივის ან ვალდებულების შესადარისია. და

გ) იმ ბაზრების საქმიანობის მოცულობა, ან დონე, საიდანაც მოიპოვება ემპირიული ამოსავალი მონაცემები.

მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები

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

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

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

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

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო სტანდარტის მიზანი

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

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

ბ) აქტივები, რომელიც პასუხობს კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვითაც შესაძლოა მათი კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული, ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ხოლო შეწყვეტილი ოპერაციების შედეგები კი ცალკე - სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში.

სტანდარტის მოქმედების სფერო

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

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

2. გასაყიდად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივების

(ან გამსვლელი ჯგუფის) აღიარება და შეფასება აღიარება

საწარმო გრძელვადიან აქტივს (ან გამსვლელ ჯგუფს) მიანიჭებს გასაყიდად გამიზნულის კლასიფიკაციას, თუ მისი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურდება გაყიდვის გარიგებით და არა მის გამოყენების გაგრძელებით. ამისათვის, შესაძლებელი უნდა იყოს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) დაუყოვნებელი გაყიდვა არსებულ მდგომარეობაში, მხოლოდ ასეთი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფების) გაყიდვის ჩვეულებრივი პირობებით და მისი გაყიდვა დიდად მოსალოდნელი უნდა იყოს.

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

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

გაყიდვის გეგმა

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

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

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

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

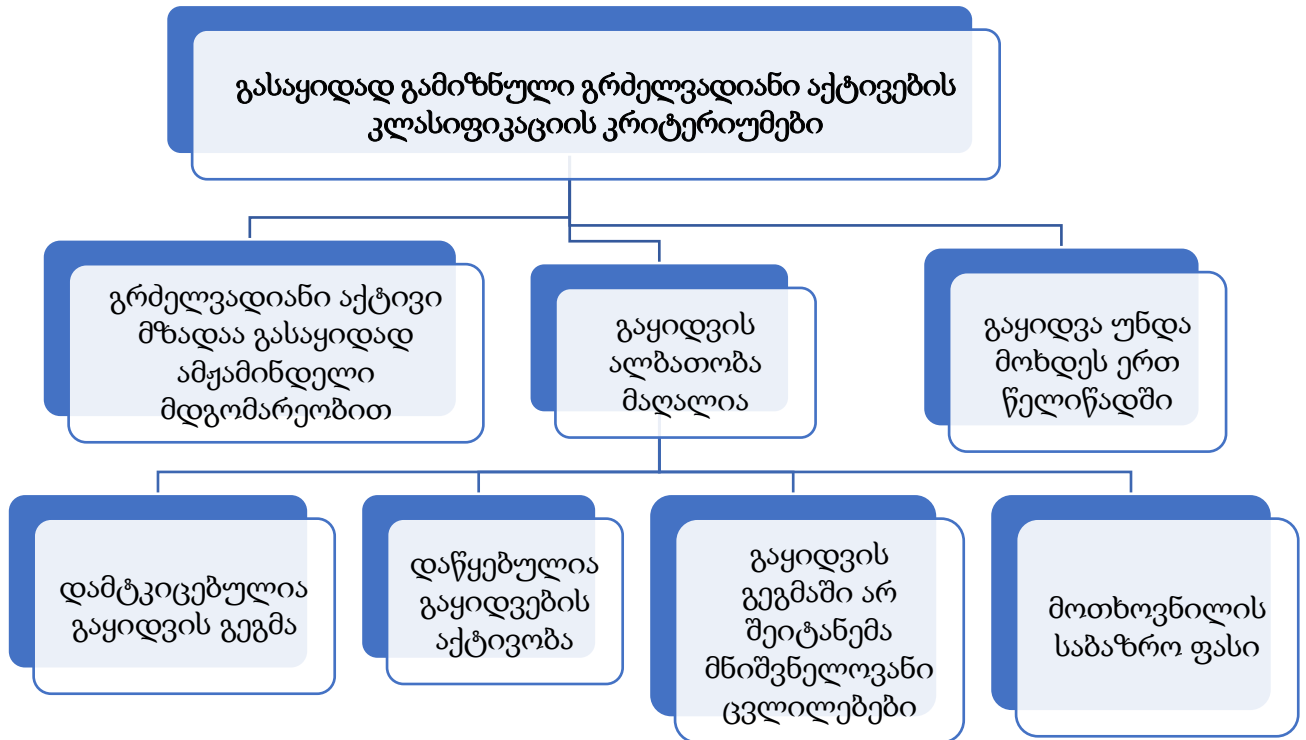
მაგალითი 1. გასაყიდად კლასიფიცირებული ავტომობილი

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

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

მაგალითი 2. გასაცვლელი აქტივის „გასაყიდად გამიზნულად“ კლასიფიცირება

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



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

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

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

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

გაყიდვის დასრულებისათვის საჭირო პერიოდის გაგრძელება

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

მაგალითი 4. „გასაყიდად გამიზნულად“ კლასიფიკაციის თარიღის გაგრძელება საწარმომ გადაწყვიტა გაყიდოს საწარმოო ქვეგანყოფილება. სასაქონლო ბაზარი დეპრესიულ მდგომარეობაშია, რის გამოც ქვეგანყოფილება შეიძლება გაიყიდოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგება შესაძლებლობა მასში აღებული იქნეს თუნდაც მინიმალური ანაზღაურება. საწარმოს ხელმძღვანელობა არ ცვლის გეგმას და მას კვლავ სურს ქვედანაყოფის გაყიდვა და აგრძელებს მის გასაყიდად კლასიფიცირებას.

✓ შეფასება

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

გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) ფასდება:

- 1) უმცირესი ღირებულებით მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას შორის;
- 2) თუ ახლადშექმნილი აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) პასუხობს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, თავდაპირველი აღიარების დროს აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფის) შეფასდება უმცირესი ღირებულებით, მის საბალანსო ღირებულებასა (რომელიც ექნებოდა, თუ ასეთი კლასიფიცირება არ მოხდებოდა - მაგალითად, თვითღირებულება) და სამართლიან ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლების შემდეგ) შორის.
- 3) თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) შექმნილი იყო როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი, იგი უნდა შეფასდეს სამართლიანი ღირებულებით, გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით.

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

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

შესაბამისი ფასს-ის მიხედვით მანამ, სანამ გამსვლელი ჯგუფის სამართლიანი ღირებულება (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით) ხელახლა შეფასდება.

მაგალითი 5. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს

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

გაუფასურების ზარალისა და მისი ანულირების აღიარება

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

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

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

საწარმო ცვეთას არ დაარიცხავს გრძელვადიან აქტივს, სანამ იგი კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული, ან სანამ იგი გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გამსვლელი ჯგუფის ნაწილია. გამსვლელ ჯგუფში აღრიცხულმა

გაუფასურებით მიღებულმა ზარალმა ან შემდგომმა მოგებამ (ზარალის დაბრუნება) უნდა შეამციროს ან უნდა გაზარდოს მხოლოდ გასვლის ჯგუფის გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულება.

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

საწარმოს აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 100 ფე. პირველ წელს გაუფასურებით მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 10 ფე, შესაბამისად, საწარმომ უნდა შეამციროს საბალანსო ღირებულება 90 ფე-მდე. საწარმო იღებს აქტივის გაყიდვის გადაწყვეტილებას, ამასთან, სამართლიანი ღირებულება გაყიდვის ხარჯების გამოქვითვით შეადგენდა 110 ფე. მოცემულ შემთხვევაში ღირებულება შეიძლება გაიზარდოს მხოლოდ 100 ფე-დე. უფრო მაღალი ფასის გამოყენება დაუშვებელია, და ამდენად, გასაყიდად გამიზნული აქტივის საბალანსო ღირებულება ფასდება 100 ფე-ად.

მაგალითი 7. გასაყიდად გამიზნული აქტივის შემდგომი შეფასება (რეკლასიფიკაციის შემდეგ) და გაუფასურების ზარალის ანუღირება

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

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციამდე აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - გაუფასურების ზარალი (მოგება-ზარალი) 30

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 30

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

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - ძირითადი საშუალებები	30
კრედიტი - არასაოპერაციო შემოსავალი	30

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

მაგალითი 8. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის ჯართად გაყიდვა.

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

გასაყიდად გამიზნული აქტივების ჯართად გაყიდვა აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - ფული	10
კრედიტი - მარაგი	10

გასაყიდად გამიზნული აქტივების აღიარების შეწყვეტა აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 60

კრედიტი - მარაგი 60

ცვლილებები გაყიდვების გეგმაში

თუ საწარმოს აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული აქვს, როგორც გასაყიდად გამიზნული, მაგრამ აღიარების კრეტერიუმები უკვე აღარ არის დაკმაყოფილებული, საწარმომ უნდა შეწყვიტოს აქტივის (გამსვლელი ჯგუფის) კლასიფიცირება, როგორც გასაყიდად გამიზნული. გრძელვადიან აქტივს (ან გამსვლელი ჯგუფი), რომელსაც შეუწყდა კლასიფიკაცია, როგორც გასაყიდად გამიზნული, საწარმომ უნდა შეუცვალოს გაყიდვის გეგმა. ასეთ შემთხვევაში აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) რეკლასიფიკაცია (უკან დაბრუნება) უნდა მოხდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:

ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და
ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზღაურებადი ღირებულება.

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

მაგალითი 9. აღიარების შეწყვეტის შემდეგ აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირება

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

იმის გათვალისწინებით რომ აქტივების ჯგუფი უკვე არ არის გამიზნული გასაყიდად, აუცილებელია მისი საბალანსო ღირებულების კორექტირება - დაერიცხოს დამატებითი ცვეთა. აქტივების მოცემული ჯგუფი რომ არ ყოფილიყო გასაყიდად გამიზნული, მისი შემადგენელი აქტივების ცვეთის თანხა იქნებოდა 20 ფე. ამრიგად, მოცემული ჯგუფის კორექტირებული ღირებულება იქნება 60 ფე (80-20).

მაგალითი 10. აღიარების შეწყვეტის შემდეგ აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირება

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

საბალანსო ღირებულების კორექტირება აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 50

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 50

მაგალითი 11. აქტივების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა

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

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

მაგალითი 12. გასაყიდად გამიზნული ჯგუფიდან გამსვლელი აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება

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

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

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

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

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

თუ საწარმოს ცალკეული აქტივი ან ვალდებულება გამოაქვს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული ჯგუფიდან, გამსვლელ ჯგუფში დარჩენილი გასაყიდი აქტივები და ვალდებულებები მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეფასდება კვლავ როგორც ჯგუფი, თუ ჯგუფი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. ამის საპირისპიროდ, ჯგუფის დარჩენილი გრძელვადიანი აქტივები, რომელიც ინდივიდუალურად აკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს ინდივიდუალურად, მათ საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ამ დღეს.

მაგალითი 13. შეფასება ანაზღაურებადი ღირებულებით

გამსვლელი ჯგუფის ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს საწარმოო ქვეგანყოფილებას, შეადგენს 500 ფე. მიღებულია გადაწყვეტილება აქტივების არგაყიდვის და სხვა ქვეგანყოფილებასთან გაერთიანების შესახებ, თუმცა ზოგიერთი მათგანი ჩაბარდება ჯართად. სხვა ქვეგანყოფილებაში გადასაცემი აქტივების საერთო ღირებულება შეადგენს 340 ფე. აქტივების ჯართად გაყიდვით მიღებული შემოსავალი შეადგენს 30 ფე, ანაზღაურებადი ღირებულება იქნება 370 ფე (340+30). ვინაიდან ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია გამსვლელი ჯგუფის ღირებულებაზე, სწორედ იგი იქნება გამოყენებული ახალ ღირებულებად აქტივების

შეფასებისას.

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

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

მაგალითი 14. რეკლასიფიკაციის შეფასება

გამსვლელი აქტივის ღირებულება შეადგენს 500 ფე. მიღებულია გადაწყვეტილება აქტივების არგაყიდვს შესახებ, ანუ რეკლასიფიკაციის (უკან დაბრუნების) შესახებ. გასაყიდად კლასიფიკაციის დღიდან რეკლასიფიკაციის თარიღამდე პერიოდში დასარიცხი ცვეთა შეადგინს 40 ფე. რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს:

ა) 400 ფე. ბ) 520 ფე.

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

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

აქტივის რეკლასიფიკაციის ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება (ფე):

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი	40
კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა	40

2) გაუფასურების ზარალის აღიარება (ფე):

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 60

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 60

3) გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში (ფე):

დებეტი - ძირითადი საშუალებები 500

კრედიტი - მარაგი 500

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

ბ) საბალანსო ღირებულება შეადგენს 460 ფე (500-40), ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 520 ფე, ვინაიდან საბალანსო ღირებულება ნაკლებია ანაზღაურებად ღირებულებაზე, აქტივი შეფასდება საბალანსო ღირებულებით (460 ფე).

აქტივის რეკლასიფიკაციის ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით :

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება (ფე):

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 40

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 40

2) გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში

(ფე):

დებეტი - ძირითადი საშუალებები 500

კრედიტი - მარაგი 500

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

მაგალითი 15. ჯგუფში დარჩენილი აქტივების შეფასება

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

4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა

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

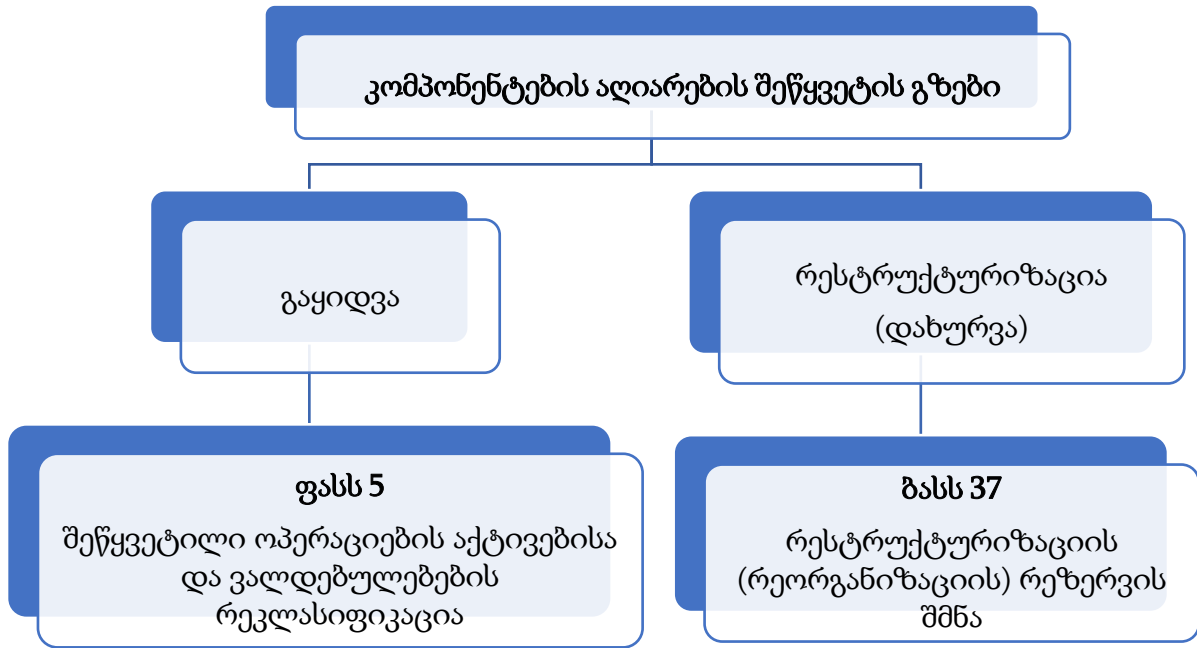
- ა) წარმოადგენს საწარმოს განცალკევებულ ძირითად საქმიანობას ან ოპერაციების გეოგრაფიულ არეალს;
- ბ) არის განცალკევებული ძირითადი საქმიანობის ან ოპერაციების გეოგრაფიული არეალის გაყიდვის ერთიანი კოორდინირებული გეგმის ნაწილი; ან
- გ) არის კონკრეტულად შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი შვილობილი კომპანია.

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

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

როდესაც წყდება კომპონენტის (საქმიანობის ნაწილის, მიმართულების, სეგმენტის) აღიარება გაყიდვის გზით, საწარმომ უნდა მოახდინოს ამ კომპონენტის

(შეწყვეტილი ოპერაციების) აქტივებისა და ვალდებულებების რეკლასიფიკაცია და ასახოს ის ბალანსში ცალკე მუხლით „შესყვეტილი ოპერაციების აქტივები და ვალდებულებები“.



გასაუქმებელი გრძელვადიანი აქტივები

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

- ა) წარმოადგენს საწარმოს განცალკევებულ ძირითად საქმიანობას ან ოპერაციების გეოგრაფიულ არეალს;
- ბ) არის განცალკევებული ძირითადი საქმიანობის ან ოპერაციების გეოგრაფიული

არეალის გაყიდვის ერთიანი კოორდინირებული გეგმის ნაწილი; ან

გ) არის კონკრეტულად შემდგომი გაყიდვის მიზნით შეძენილი შვილობილი საწარმო.

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

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

საწარმომ უნდა გახსნას :

ა) სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ერთიანი თანხა, რომელიც შედგება შემდეგი სიდიდეების ჯამისაგან:

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

ბ) (ა) პუნქტით განსაზღვრული მთლიანი თანხის ანალიზი.

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

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

5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების და გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა

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

დამატებითი განმარტებები

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

- ა) გრძელვადიანი აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღწერა;
- ბ) გაყიდვის მონაცემებისა და გარემოებების, ან მოსალოდნელ ლიკვიდაციაზე მიმანიშნებელი გარემოებების, აგრეთვე ლიკვიდაციის მოსალოდნელი ვადებისა და ტიპის აღწერა;
- გ) აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი, ხოლო თუ ეს თანხები არ იქნება ცალკე

წარმოდგენილი სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, მაშინ სრული შემოსავლის ანგარიშგების იმ პუნქტზე მითითება, რომელიც მოიცავს ამ შემოსულობას ან ზარალს;

დ) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელშიც წარდგენილია მოცემული გრძელვადიანი აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) ფასს 8-ის – "საოპერაციო სეგმენტები" – მიხედვით, თუ ასეთი არსებობს.

ფთემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

ტერმინების განმარტება

1. დარგობრივი თავისებურებები, სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო.
2. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება და შეფასება
3. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების აღიარება და შეფასება
4. მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა

მინერალური რესურსები - სამრეწველო გამოყენებისთვის წიაღისეულის მარაგების ერთობლიობა.

✓ ტერმინების განმარტება

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

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

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები

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

1. დარგობრივი თავისებურებები, სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

✓ დარგობრივი თავისებურებები

სამთო-მომპოვებელ კომპანიების საქმიანობაა მუდმივად მინერალური რესურსების მარაგების ახალი რეზერვების (საბადოების) ძიება, რადგან წიაღისეულის მარაგები დროთა განმავლობაში იწურება. კვლევა-ძიება ძალიან ძვირი პროცესია და ის ყოველთვის არ სრულდება მინერალური მარაგების კომერციული აღმოჩენით. საკმაოდ მაღალია განუსაზღვრელობა - შესაძლებელია დახარჯოს დიდი ოდენობით ფულადი სახსრები და დრო, მაგრამ არაფერი იყოს აღმოჩენილი. რა ხარჯები უნდა გაიღოს კომპანიამ ნავთობისა და გაზის საბადოების ძიების პროცესში? ამ დარგის ტრანზაქციების აღრიცხვის საკითხების უკეთ გაგებისათვის განხილულია მინერალური რესურსების მარაგის ძიების პროცესი.

საწყის ეტაპზე შეირჩევა პერსპექტიული ტერიტორია, სადაც ტარდება გეოლოგიური, გეოქიმიური და გეოფიზიკური კვლევები, რაც იძლევა ტერიტორიაზე ნავთობისა და გაზის არსებობის პოტენციური შეფასების საშუალებას. ამ ეტაპზე ხდება ობიექტების (ადგილების) იდენტიფიცირება და მომზადება ნავთობისა და გაზის საძიებო ბურღვისთვის.

ძიება (exploration) თავისთავად მოიცავს მრავალი ჭაბურღილების გაბურღვას, რომელიც ხანგრძლივი და ძვირადღირებული პროცესია. თუ ტერიტორია ძნელად მისადგომია, მაშინ საბურღი სამუშაოების ჩასატარებლად აუცილებელია გზების აშენება, რათა შესაძლებელი იყოს მომუშავეების გადაადგილება, აღჭურვილობისა და მასალების მიწოდება, ასევე საჭიროა ადგილზე საბურღი დანადგარის დაყენება, დამხმარე კომუნიკაციებით უზრუნველყოფა და საცხოვრებელი სექტორის მოწყობა. ყველაფერი ეს მოითხოვს მნიშვნელოვან დანახარჯებს. ამასთან ერთად, როგორც წესი,

გაბურღული ჭაბურღილების მნიშვნელოვანი ნაწილი შეიძლება ცარიელი აღმოჩნდეს და მხოლოდ ზოგიერთმა ჭაბურღილმა გამოავლინოს ნავთობისა და გაზის შესაძლო არსებობა და კვლავ საჭირო ხდება ახალი საძიებო სამუშაოების ჩატარება.

თუ შესაძლებელი გახდა ნავთობის შრეებამდე მიღწევა და ახალი საბადოს აღმოჩენა, მაშინ შემდეგი ნაბიჯია დამატებითი ჭაბურღილების გაბურღვა, რათა შეფასდეს ნავთობისა და გაზის პოტენციური მარაგების მოცულობა და მათი მოპოვების სირთულეები. მარაგის შეფასების (evaluation) სამუშაოებით უნდა გაეცეს პასუხი კითხვაზე მოცემულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მოპოვების კომერციულ მიზანშეწონილობის შესახებ. მხოლოდ მას შემდეგ, რაც დასრულდება ყველა საძიებო და შეფასების სამუშაოები, შესაძლებელი იქნება საბადოს ფაქტობრივი განვითარების (დამუშავების) დაწყება და მინერალური რესურსების მოპოვება, რომლის გაყიდვაც შესაძლებელია.

ამდენად, მინერალური რესურსების მარაგის მოპოვების პროექტები საწყის ეტაპზე მოითხოვს დიდ კაპიტალდაზღვრებას და ფულადი სახსრების დიდ გადინებას მრავალი წლის განმავლობაში, სანამ მინერალური რესურსების მარაგის გაყიდვიდან მოხდება ფულადი სახსრების შემოდიდება.

✓ სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

ფასს 6 „მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასების“ მიზანია, ზუსტად განსაზღვროს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ფინანსური ანგარიშგება. კერძოდ, მოცემული სტანდარტი მოითხოვს:

- ა) მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების ამჟამად არსებული საადრიცხვო წესების გარკვეულწილად გაუმჯობესებას;
- ბ) საწარმოებმა, რომლებიც მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებს აღიარებენ, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განიხილონ ასეთი აქტივების გაუფასურება და ნებისმიერი გაუფასურება შეაფასონ ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ _შესაბამისად;

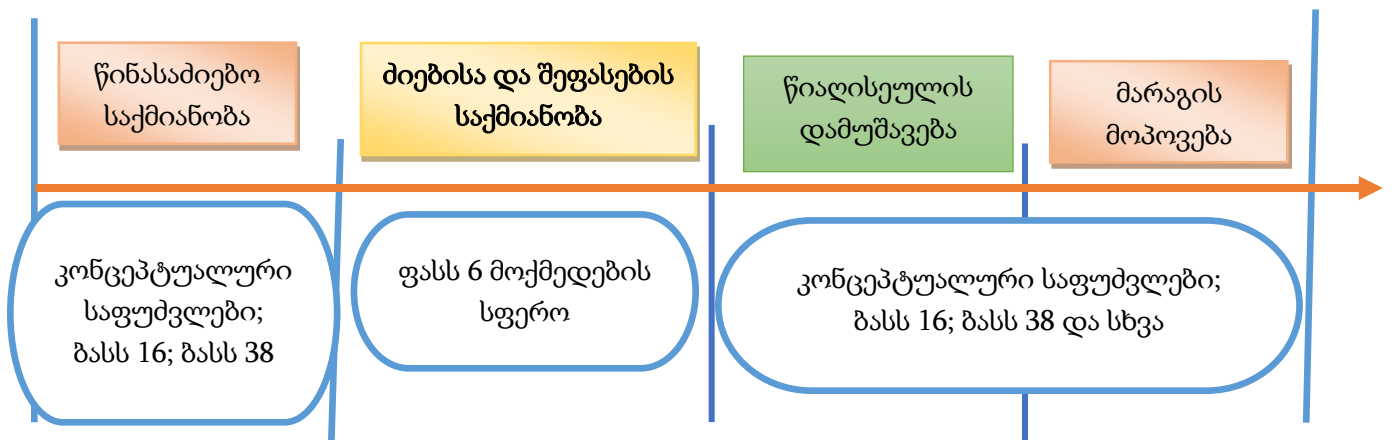
გ) განმარტებით ინფორმაციას, რომლითაც დადგინდება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების შედეგად წარმოქმნილი თანხები და ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება აღიარებული ძიებისა და შეფასების აქტივების შედეგად წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდის, მათი წარმოქმნის დროისა და დამაჯერებლობის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში.

საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების მიმართ, რომელსაც ეწევა. ეს სტანდარტი არ ეხება მინერალური რესურსების მარაგის ძიებითა და შეფასებით დაკავებული საწარმოების აღრიცხვის სხვა ასპექტებს. საწარმომ მოცემული სტანდარტი არ უნდა გამოიყენოს ისეთი დანახარჯებისათვის, რომლებიც გაწეულია:

ა) მინერალური რესურსების მარაგის ძიების დაწყებამდე და შეფასებამდე, როგორცაა, დანახარჯები, რომლებიც მანამ წარმოიშობა, სანამ საწარმო გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების კვლევა-ძიების იურიდიულ უფლებას მოიპოვებს.

ბ) მას შემდეგ, რაც აშკარა ხდება მინერალური რესურსის მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა.

მინერალური რესურსების მარაგის კვლევის, ძიებისა და მოპოვების საქმიანობა



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

მინერალური რესურსების მოპოვების პროცესი მოიცავს შემდეგ ფაზებს: საექსპლუატაციო ობიექტის კვლევა-ძიებას; მინერალური რესურსების ტექნიკური მოპოვებისა და სიცოცხლისუნარიანობის კომერციულ შეფასებას; ობიექტის ექსპლუატაციისათვის მომზადებას; რესურსების მოპოვებას; ობიექტის დახურვას და რეაბილიტაციას. ფასს 6 არეგულირებს პირველი ორი ფაზის აღრიცხვა-ანგარიშგებას.

კვლევა-ძიების ფაზა გულისხმობს კომერციული ექსპლუატაციისათვის განკუთვნილი რესურსების შეძენასა და ძიებას. ეს შეიცავს: საძიებო ფართობის ისტორიული მონაცემების კვლევასა და ანალიზს; ტოპოგრაფიული, გეოლოგიური, გეოქიმიური და გეოფიზიკური კვლევების ჩატარებას; საძიებო საბურღი და გათხრით სამუშაოებს და ნიმუშების აღებას.

შეფასების ფაზა მოიცავს კვლევას და გაწეული დანახარჯების შეფასებას - მინერალური რესურსების ტექნიკური მოპოვებისა და სიცოცხლისუნარიანობის კომერციულ შეფასებას, ასევე მარაგის სიდიდისა და ხარისხის განსაზღვრას.

ფასს 6 არ განსაზღვრავს რა პოლიტიკა უნდა იქნეს გამოყენებული მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯებთან დაკავშირებით - აღიარდეს ხარჯად თუ აქტივად. საწარმოს შეუძლია მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების მიმართ გამოიყენოს კაპიტალიზების (აქტივად) ან პერიოდის ხარჯად აღიარების პოლიტიკა.

საწარმომ, რომელიც აღიარებს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების მარაგებს, ბასს 6-ის შესაბამისად, სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის დროს უნდა იხელმძღვანელოს 8 ბასს-ის მოთხოვნებით. ეს სტანდარტი ადგენს, რომ იმ შემთხვევაში თუ არ არსებობს სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის გამოიყენება, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებასა და

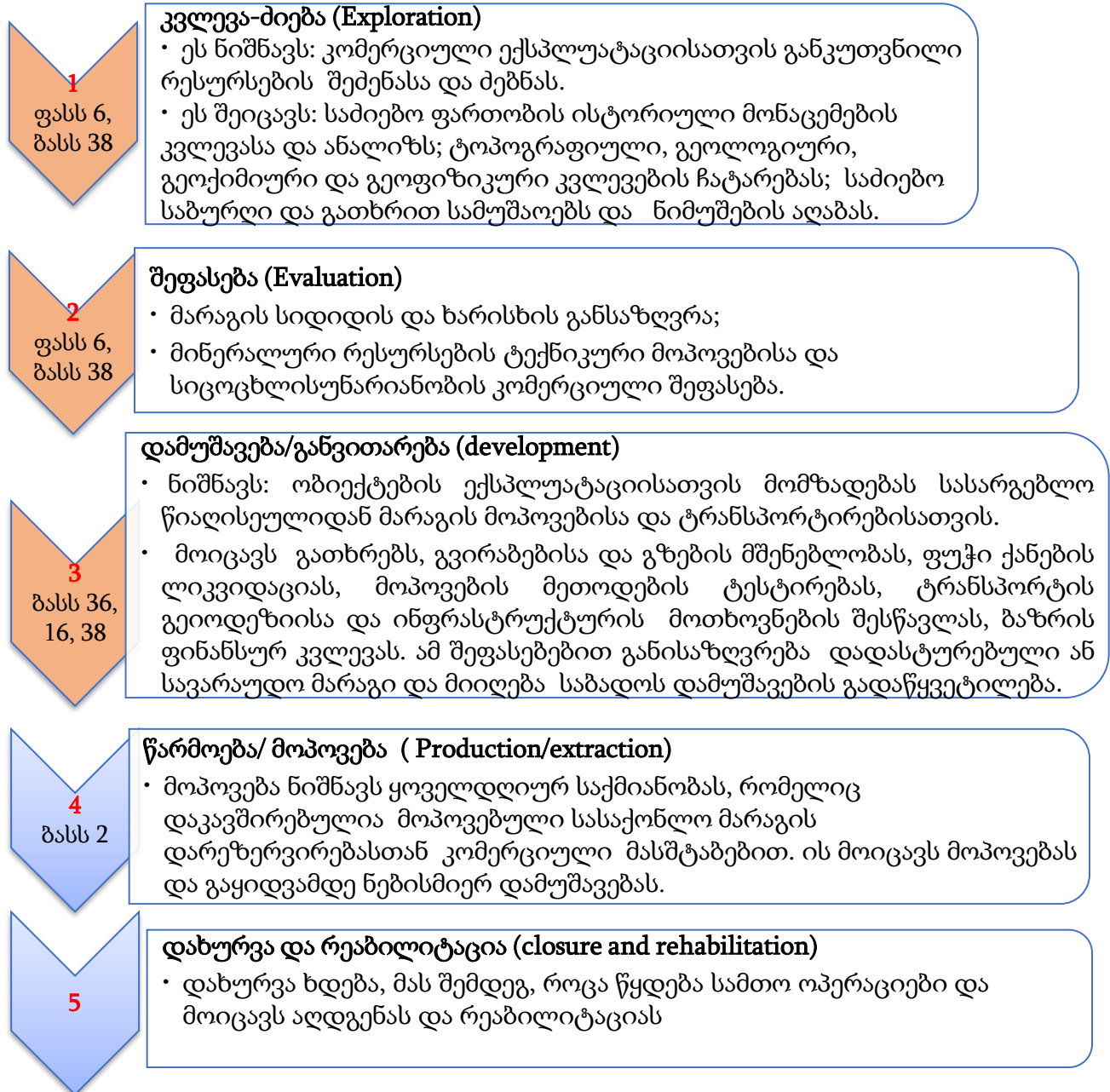
გამოყენებაზე, რომლის საფუძველზეც მიიღება ინფორმაცია, რომელიც:

- შეესაბამება მომხმარებლის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების საჭიროებას; და
- სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას, გამოხატავს მომხდარი ოპერაციების შინაარსსა და არა ფორმას, ნეიტრალურია და არის დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.

როდესაც საწარმო ირჩევს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების კაპიტალიზების პოლიტიკას, მან უნდა განსაზღვროს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც დაადგენს, რომელი დანახარჯები იქნება აღიარებული მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებად და შემდეგ ამ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად იმოქმედოს. სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის დროს, საწარმო ითვალისწინებს იმ დონეებს, რომლის მიხედვითაც შეიძლება დანახარჯების დაკავშირება გარკვეული მინერალური რესურსის მოძიებასთან. ქვემოთ მოცემულია ისეთი დანახარჯების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება ჩაირთოს ძიებისა და შეფასების აქტივების თავდაპირველ შეფასებაში (ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი):

- ა) მინერალური რესურსების ძიების უფლების შეძენა;
- ბ) ტოპოგრაფიული, გეოლოგიური, გეოქიმიური და გეოფიზიკური კვლევები;
- გ) საძიებო ბურღვა;
- დ) გათხრების სამუშაოები;
- ე) სინჯების აღება; და
- ვ) მინერალური რესურსის მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის შეფასებასთან დაკავშირებული საქმიანობები.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ფაზები¹



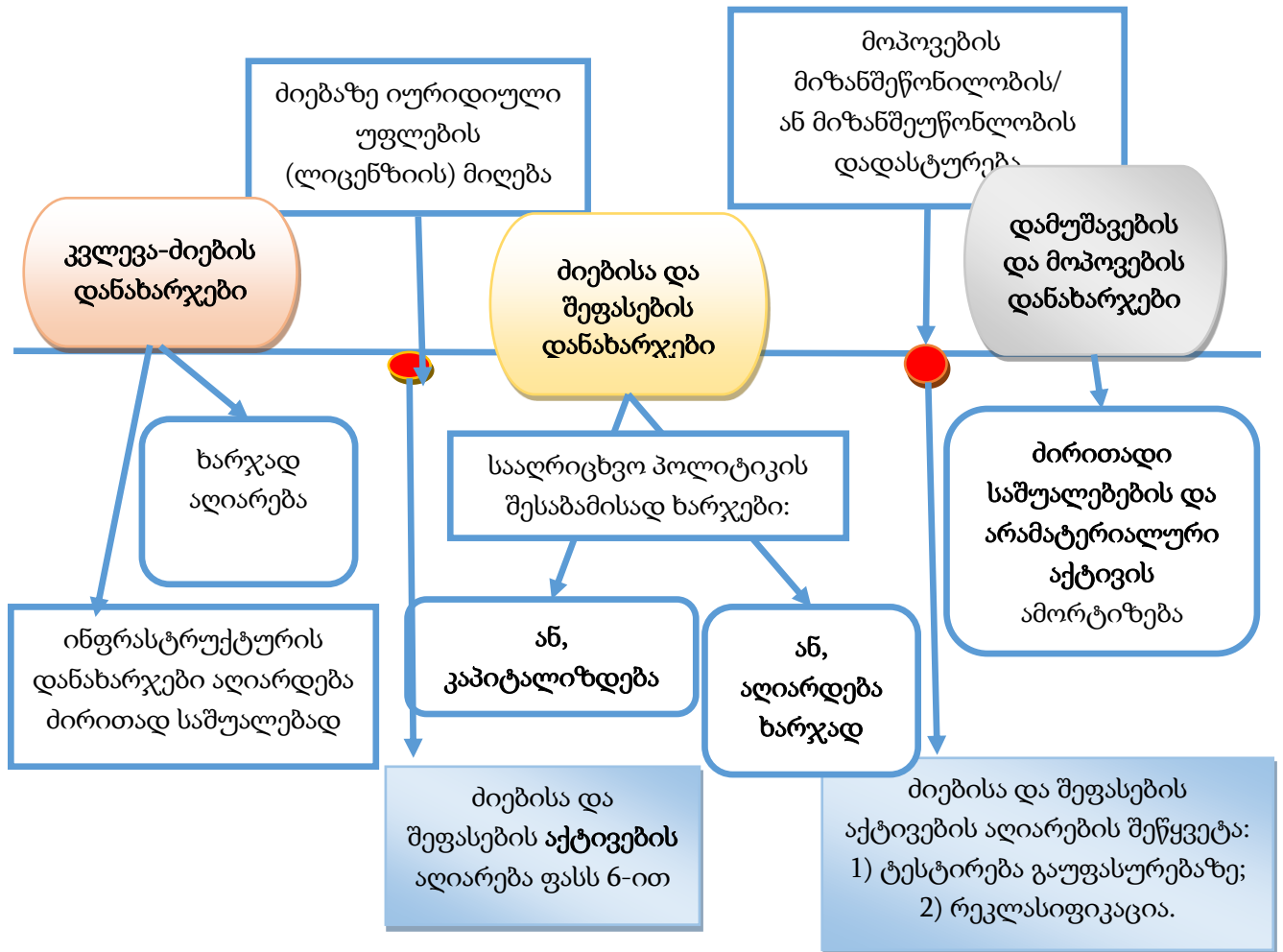
¹ PricewaterhouseCoopers.Financial reporting in the mining industry. International Financial Reporting Standards. <http://www.pwc.com/gx/en/mining/publications/assets/pwc-financial-reporting-in-the-mining-industry>

ამდენად, მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების დანახარჯების (Exploration&Evaluation - E&E assets) თავდაპირველი აღიარება დამოკიდებულია სააღრიცხვო პოლიტიკაზე: ან კაპიტალიზდება (აღიარდება აქტივად) ან აღიარდება პერიოდის ხარჯად. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. დანახარჯების კაპიტალიზება აისახება შესამაბისი სახელწოდების ანგარიშზე გატარებით:

დებეტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები (E&E assets).

კრედიტი - ფულადი სახსრები, ვალდებულებები და სხვა

მინერალური რესურსების მარაგის ძიების, შეფასების და მოპოვების საქმიანობა



საწარმომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები უნდა დააჯგუფოს მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებად, შეძენილი აქტივების თავისებურებებიდან გამომდინარე და უცვლელად იხელმძღვანელოს ამ კლასიფიკაციით. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ზოგიერთ აქტივებს მიაკუთვნებენ არამატერიალურ აქტივებს (მაგ. ბურღვის ნებართვა), სხვებს კი - მატერიალურ აქტივებს (მაგ., სატრანსპორტო საშუალებები და ჭაბურღილები)².

მაგალითი 1. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება

მიმდინარე წლის 2 იანვარს კომპანიამ მინერალური მარაგის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობის შესაფასებლად დაიწყო საძიებო გეოლოგიური სამუშაოები. ამ პროექტთან დაკავშირებით საჭირო გახდა შემდეგი ხარჯების გაწევა:

- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად ლიცენზიის შეძენა მიმდინარე წლის 1 მარტს - 400 ფე;
- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად მოწყობილობის შეძენა, რომლის მომსახურების ვადა განისაზღვრა 4 წლით - 1,000 ფე;
- საძიებო გეოლოგიური სამუშაოებით დაკავებულ მომუშავეთა ყოველთვიური შრომის ანაზღაურება - 40 ფე;
- მარაგის ნიმუშების ანალიზისა და ტექნიკური პროექტის შემუშავება - 600 ფე.

² არსებობს მოსაზრება, რომ საძიებო ჭაბურღილების აშენების დანახარჯები, გეოლოგიური და გეოფიზიკური სამუშაოების მსგავსად, უნდა იქნეს მიკუთვნებული არამატერიალურ აქტივებს, ვინაიდან ის გამოიყენება ცოდნის (ინფორმაციის) მისაღებად. KPMG. Accounting for Extractive Industries: IFRS 6 First Impressions p.16

ამონარიდი მიმდინარე წლის ფინანსური ანგარიშგებიდან

31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფე)

დანახარჯები	პერიოდის ხარჯი (მოგება-ზარალი) ლიცენზიის შეძენამდე	არამატერიალური აქტივი (მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივი)	ძირითადი საშუალება
გეოლოგიური სამუშაოების შრომის ანაზღაურება	$40\text{ფე} \times 2\text{ თვე} = 80$ (იანვარი- თებერვალი)	ლიცენზიის შეძენის შემდეგ: $40\text{ფე} \times 10\text{ თვე} = 400$ (მარტი-დეკემბერი)	
ლიცენზია		400	
მოწყობილობა			1,000
მოწყობილობის ამორტიზაცია	$1,000/4წ. \times 2/12 = 42$	$1,000/4წ. \times 10/12 = 250$	(250)
ტოპოგრაფიული და გეოლოგიური	10		
ინფრასტრუქტურის ხარჯები		5	
ნიმუშების ანალიზი		600	
სულ	132	1,650	750

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

საწარმოს შეუძლია შეცვალოს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების სააღრიცხვო პოლიტიკა, თუ ამ ცვლილების შედეგად ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტად შესაბამისი გახდება ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

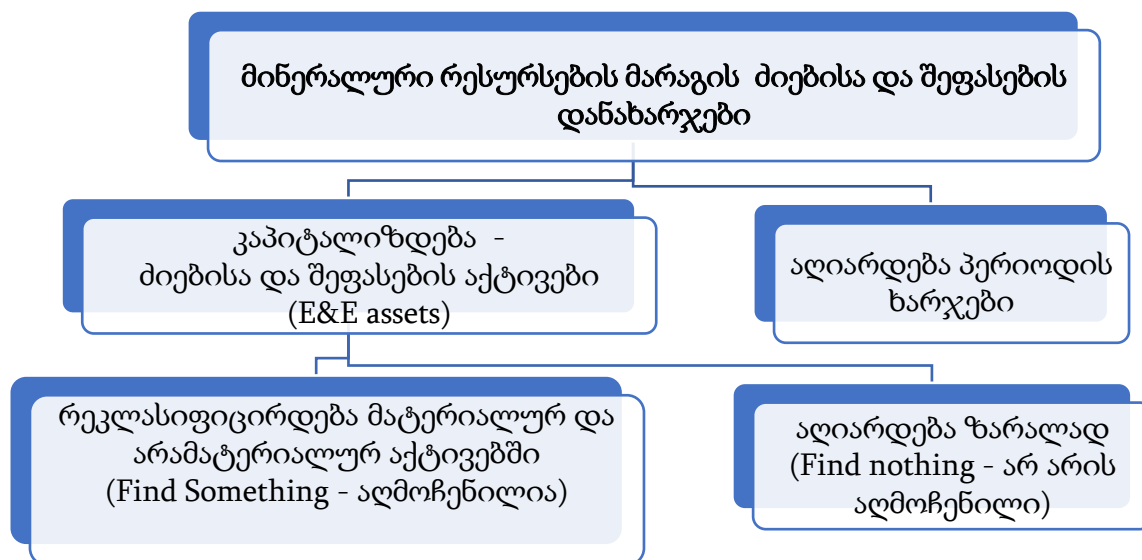
3. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების

გაუფასურების აღიარება და შეფასება

კლასიფიკაციის შეცვლა

საძიებო სამუშაოების დასრულების შემდეგ სათანადო ტექნიკური

დოკუმენტაციის საფუძველზე კეთდება შეფასება მარაგის სამრეწველო მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობებისა და კომერციული მიზანშეწონილების შესახებ. როდესაც წიაღისეულის დამუშავების და მარაგის მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის გადაწყვეტილება უარყოფითია (მაგალითად, ე.წ. „ცარიელი“ საბადოს შემთხვევაში), წყდება ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება და კაპიტალიზებული ხარჯები აღიარდება ზარალად. ხოლო, როდესაც მინერალური რესურსის მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა აშკარა ხდება, ძიებისა და შეფასების აქტივები აღარ უნდა იყოს კლასიფიცირებული ასეთად. განხილულ უნდა იქნეს ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურება და კლასიფიკაციის შეცვლამდე უნდა აღიარდეს ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი. გაუფასურებაზე ტესტირების შემდეგ, ძიებისა და შეფასების აქტივები, რეკლასიფიცირდება მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებად მათი მახასიათებლებისა და დანიშნულების შესაბამისად.



მაგალითი 2. ძიებისა და შეფასების აქტივების კლასიფიკაციის შეცვლა

კომპანია აწარმოებდა საძიებო სამუშაოების A და B უბანზე, რაზედაც გაწეული და კაპიტალიზებული აქვს 6,900 ფე და 5,000 ფე დანახარჯები, შესაბამისად. საძიებო სამუშაოების დასრულების შემდეგ, ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული

სიცოცხლისუნარიანობის შეფასებით დადგინდა, რომ უბანი B იხურება და დაიწყება A უბნის დამუშავება.

A უბნის აქტივები არ იყო გაუფასურებული და რეკლასიფიცირებულია სპეციალიზებული მოწყობილობა - 3,000 ფე; ლიცენზია 500 ფე; განვითარების³ (დამუშავების) პროექტი - 2,900 ფე.

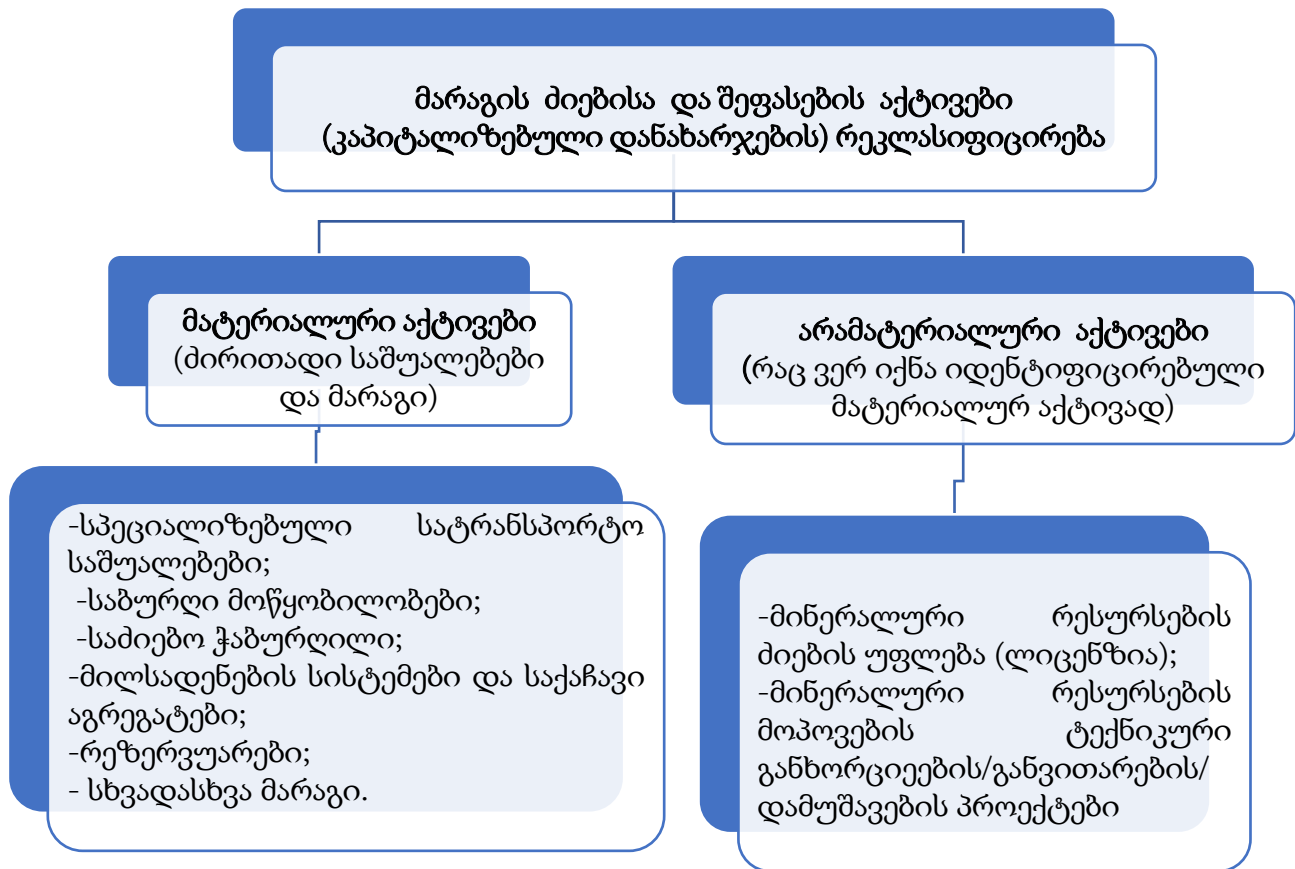
უბანი A	უბანი B
მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების თავდაპირველი აღიარება - კაპიტალიზება	
დებეტი - მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები 6,900 კრედიტი - ფულადი სახსრები 6,900	დებეტი - მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები 5,000 კრედიტი - ფულადი სახსრები 5,000
მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების კლასიფიკაციის შეცვლა	
დებეტი - ლიცენზია 500 დებეტი - განვითარების პროექტი 3,400 დებეტი - მოწყობილობა 3,000 კრედიტი - მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები 6,900	დებეტი - ზარალი 5,000 კრედიტი - მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები 5,000

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივი რეკლასიფიცირდება მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებში. მატერიალური აქტივები შემდგომში შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ამ ობიექტის სამუშაოების მომდრვნო ეტაპებზე, გადატანილ იქნეს სხვა ობიექტებზე ან გაიყიდოს, ხოლო არამატერიალური აქტივები გამოიყენება მომდევნო ეტაპებზე - დამუშავების/განვითარების და მოპოვების, მათი აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 38-ით. ამ აქტივების თვითღირებულება ამორტიზირდება და

³ განვითარება არის სამეცნიერო გამოკვლევების შედეგების ან სხვა ცოდნის გამოყენება ახალი ან არსებითად გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობის, საქონლის, პროცესების, სისტემების ან მომსახურების წარმოების დაგეგმვასა და პროგნოზირებაში, მათი კომერციული წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“

ჩართვება დამუშავების აქტივის (თუ ასეთი რამ იქნა შექმნილი) და მოპოვებული მარაგის თვითღირებულებაში.



მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შეფასება ხდება მაშინ, როდესაც ფაქტები და გარემოებები მიანიშნებენ, რომ ძიებისა და შეფასების აქტივების **საბალანსო ღირებულება შეიძლება აღემატებოდეს ანაზღაურებად ღირებულებას**. როდესაც ფაქტები და გარემოებები იმაზე მიანიშნებენ, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებას აღემატება, საწარმომ ნებისმიერი გამოწვეული გაუფასურების ზარალი უნდა შეაფასოს, წარადგინოს და განმარტოს ბასს 36-ის შესაბამისად.

ქვემოთ ჩამოთვლილი ერთი ან მეტი ფაქტისა და გარემოების არსებობა იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმომ უნდა ჩაატაროს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა

და შეფასების აქტივების გაუფასურების ტესტირება (ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი):

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

ბ) გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების გაწევა მომავალში არც ბიუჯეტშია გათვალისწინებული და არც დაგეგმილი არ არის;

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

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

ყოველ ასეთ ან მსგავს შემთხვევაში, საწარმომ უნდა ჩაატაროს გაუფასურების ტესტი ბასს 36-ის შესაბამისად. ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი ხარჯად აღიარდება ბასს 36-ის მიხედვით.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შესამოწმებელი დონის დადგენა

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შესაფასებლად, საწარმომ უნდა განსაზღვროს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფებზე ძიებისა

და შეფასების აქტივების მიკუთვნების სააღრიცხვო პოლიტიკა. თითოეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული ან ერთეულების ჯგუფი, რომელსაც ძიებისა და შეფასების აქტივებს მიაკუთვნებენ, არ უნდა აღემატებოდეს ფასს 8-ის - „საოპერაციო სემენტები“ - მიხედვით განსაზღვრულ საოპერაციო სემენტს.

ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურების შემოწმების მიზნით, საწარმოს მიერ დადგენილი დონე შეიძლება მოიცავდეს ერთ ან რამდენიმე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს

მაგალითი 3. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების (E&E assets) ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიცირება

მიმდინარე წლის 31 მარტს კომპანიამ გააკეთა დასკვნა და მიიღო გადაწყვეტილება, რომ უბანზე, სადაც ტარდება საძიებო სამუშაოები, მინერალური მარაგის მოპოვება ტექნიკურად განხორციელებადია და კომერციულად სიცოცხლისუნარიანია.

მატერიალური აქტივების (მოწყობილობების) საბალანსო ღირებულება 600 ფე, ხოლო მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების - 1,030 ფე, სულ 1,630 ფე. მათი წმინდა ანაზღაურებადი ღირებულება მიმდინარე წლის 31 მარტისათვის შეადგენდა 1,250 ფე.

მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების⁴ (E&E assets) ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია მიმდინარე წლის 31 მარტის მდგომარეობით (ფე)

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება	მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება	აღიარებული გაუფასურების ზარალი
1,030 + 600 = 1,630	1,250	1,250 - 1,630 = 380
		ზარალის მიკუთვნება:

⁴ ტერმინი „აქტივები“ ერთნაირად ეხება მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების განცალკევებულ აქტივებს და ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულსაც (ფასს 6. 3.19)

		არამატერიალურ აქტივებზე $380 \times 1,030/1,630 = 240$
		მატერიალურ აქტივებზე $380 \times 600/1,630 = 140$

მიმდინარე წლის 31 მარტს წყდება მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება. უნდა მოხდეს გაუფასურების შემდგომ მისი საბალანსო ღირებულების რეკლასიფიცირება 790 ფე (1,030-240) განვითარების პროექტში და მისი შემდგომი აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 38-ით. ხოლო, მოწყობილობის აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 16-ით, რომლის ამორტიზება იქნება მიკუთვნებული განვითარების პროექტს (არამატერიალურ აქტივს) იმ დრომდე, ვიდრე პროექტი არ იქნება გაშვებული ექსპლუატაციაში.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულების რეკლასიფიკაცია განვითარების პროექტში		
არამატერიალური აქტივი	$1,030 - 240 = 790$ ფე	რეგულირდება ბასს 38
ძირითადი საშუალებები	$600 - 140 = 460$ ფე	რეგულირდება ბასს 16

გაუფასურების გატარებები (ფე):

დებეტი - გაუფასურების ზარალი 380
კრედიტი - ძირითადი საშუალებები 140
კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები (E&E assets) 240

რეკლასიფიკაციის გატარებები (ფე):

დებეტი - არამატერიალური აქტივი (განვითარების პროექტი) 790
კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები (E&E assets) 790

მაგალითი 4. მინერალური მარაგის მოპოვება

მინერალური რესურსების მომპოვებელი კომპანიის მარაგის ძიებისა და შეფასების კაპიტალიზებული ხარჯებია 40,000 ფე, დანადგარები შეფასებულია 350,000 ფე, რომელთა გამოყენების ვადა განისაზღვრა 5 წლით. საბადოს მარაგის რეზერვი 150,000 ერთეულია. მოცემული დროისათვის მოპოვებულია 4,500 ერთეული. მარაგის ერთეულის მოპოვების ანაზღაურებაა 35 ფე.

მარაგის ერთეულის გასაყიდი ფასია 70 ფე, გაიყიდა 3,500 ერთეული.

მინერალური მარაგის მოპოვების თვითღირებულება

თვითღირებულების კომპონენტები	გაანგარიშება	ფე
დანადგარის ცვეთის ხარჯები	350,000 ფე/5წ.	70,000
შრომის ანაზღაურების ხარჯები	4,500 ერთეული × 35 ფე	157,500
ძიებისა და შეფასების აქტივების ამორტიზაციის ხარჯები	40,000 ფე × 4,500/150,000 ერთეული	<u>1,200</u>
		228,700

მარაგის მოპოვებზე გაწეული დანახარჯები აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - მარაგი	228,700
კრედიტი - დანადგარის დაგროვილი ცვეთა	70,000
კრედიტი - გადასახდელი ხელფასები	157,500
კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივების დაგროვილი ამორტიზაცია	1,200

მარაგის გაყიდვა (3,500 ერთეული × 70 ფე) აისახება გატარებით (ფე):

დებეტი - ფულადი სახსრები	245,000
--------------------------	---------

კრედიტი - შემოსავალი რეალიზაციიდან 245,000

გაყიდული მარაგის თვითღირებულების ჩამოწერა აისახება გატარებით (ფე):

- მარაგის ერთეულის თვითღირებულება: 228,700 ფე/4,500 ერთეული = 50.82 ფე;
- გაყიდული მარაგის თვითღირებულება: 3,500 ერთეული × 50.82 ფე = 177,877 ფე

დებეტი - გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულება 177,877

კრედიტი - მარაგი 177,877

4. მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა⁵

საერთაშორისო პრაქტიკაში მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს აღრიცხავენ „წარმატებული ძალისხმევის“ მეთოდით (Successful Efforts Method - SE) და „სრული დანახარჯების“ მეთოდით (Full Cost Method - FC). ასე მაგალითად, ნავთობისა და გაზის ინდუსტრიაში გარკვეული საოპერაციო ხარჯების აღრიცხვისათვის ძირითადად გამოიყენება „წარმატებული ძალისხმევის მეთოდი“ - დანახარჯები კაპიტალიზდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღმოჩენილია მარაგი, სხვა შემთხვევაში აღიარდება ხარჯად. ზოგიერთი კომპანია იყენებს „სრული დანახარჯების“ მეთოდს, სადაც ყველა ხარჯი კაპიტალიზდება შედეგების მიუხედავად.

⁵ Successful Efforts vs Full Cost Accounting: An Introduction. <https://copas.org/successful-efforts-vs-full-cost-accounting-an-introduction/>

Successful Efforts vs Full Cost Accounting: An Introduction Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. ACCA. accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/ifrs6.htm
Differences Between Successful Efforts and Full Cost Methods. <https://www.indeed.com/career-advice/career-development/successful-efforts-method-vs-full-cost>

Successful efforts method definition. <https://www.accountingtools.com/articles/successful-efforts-method.html>
https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifr-rus/exam_structure/technical-articles/IFRS6.html
<http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifrs-6-razvedka-i-ocenka-poleznyx-iskopaemyx-materialnye-i-nematerialnye-poiskovye-aktivy/>

ამდენად, საერთაშორისო პრაქტიკაში რეალურად მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების ასახვის სამი ვარიანტი გამოიყენება:

- 1) ზარალად აღიარება;
- 2) აქტივად კაპიტალიზება;
- 3) აქტივად კაპიტალიზდება მხოლოდ გაწეული ხარჯების გარკვეული ნაწილი.

პირველი ვარიანტი ნაკლებად გამოიყენება, ვინაიდან ზარალის ასახვას ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ასახვა ურჩევნიათ. ძირითადად გამოიყენება მეორე და მესამე ვარიანტი. მეორე ვარიანტს იყენებენ პატარა კომპანიები ან კომპანიები, რომლებიც სპეციალიზებულია მხოლოდ საძიებო სამუშაოებით. მესამე ვარიანტს იყენებენ მსხვილი ტრანსნაციონალური კომპანიები (მაგალითად, British Petroleum, Shell)

ზოგადად განსხვავება ამ ორ მეთოდს შორის არის იმ დანახარჯების მოცულობაში, რომელიც მიეკუთვნება მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივს. „სრული დანახარჯების“ მეთოდით (FC) კაპიტალიზდება ყველა დანახარჯი, ხოლო „წარმატებული ძალისხმევის“ მეთოდით (SC) კაპიტალიზდება მხოლოდ ის დანახარჯები, რომლითაც მოძიებულია ეკონომიკურად მომგებიანი მარაგები. „სრული დანახარჯების“ მეთოდით კაპიტალიზდება აბსოლუტურად ყველა დანახარჯი, მათ შორის ადმინისტრაციულიც. ხოლო „წარმატებული ძალისხმევის“ მეთოდით ადმინისტრაციულ ხარჯებს აღიარებენ პერიოდის ხარჯად მათი გაწევისთანავე. ორივე მეთოდით, როდესაც მარაგი არ არის აღმოჩენილი, აქტივი აღიარდება ზარალად. თუ მარაგის არსებობა დასტურდება და კომერციულად სიცოცხლისუნარიანია, იწყება დამუშავების ეტაპი.

ფასს 6-ით ნებადართულია ხარჯების კაპიტალიზება და შესაბამისად, ამ სექტორის საწარმოების მიერ ხარჯების კაპიტალიზების პრინციპი ჯერ კიდევ შენარჩუნებულია, იმის მიუხედავად, რომ ასეთი მიდგომა ეწინააღმდეგება კონცეპტუალური საფუძვლების მოთხოვნებს. კერძოდ, ძიებისა და შეფასების დანახარჯები კაპიტალიზება მაშინ, როდესაც ჯერ კიდევ არ არის ცნობილი იქნება თუ არა მომავალში მიღებული ეკონომიკური სარგებელი, რაც არ შეესაბამება აქტივების აღიარების კრიტერიუმებს. ეს

„შეუსაბამობა“ საბჭოს მიერ არის დასაბუთებული დარგის თავისებურებებით და პრაქტიკაში დამკვიდრებული მიდგომებით. საწარმოები ინარჩუნებენ კაპიტალიზებულ ხარჯებს აქტივების სახით იმ დრომდე, ვიდრე არ გაირკვევა **ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობა** - მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების შემოდინება.

პრაქტიკაში მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების აღრიცხვის ორივე მეთოდის დროს, აქტივი განიხილება, როგორც რესურსი, რომელიც მომავალში მოიტანს ეკონომიკურ სარგებელს. ასეთი მიდგომა გაძლიერებულია ფასს 6-ით მოთხოვნით აქტივების სავალდებულო ტესტირებით გაუფასურებაზე.

ამასთან დაკავშირებით სტანდარტი მიუთითებს იმ გარემოებს, რომლის დროს საწარმოებმა უნდა შეამოწმონ ძიებისა და შეფასების დანახარჯები გაუფასურებაზე და როდის არის საჭირო ასეთი აქტივების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება. ფასს 6 საშუალებას აძლევს საწარმოებს გააგრძელონ არსებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, იმ პირობით, რომ ისინი შეესაბამება ბასს 8-ის მე-10 პუნქტს მოთხოვნებს, რათა იმ ოპერაციებისათვის, რომელთათვის არ არსებობს სტანდარტი, ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა შემუშავდეს, რომლის საფუძველზე წარდგენილი ინფორმაცია შეესაბამება მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების საჭიროებას და საიმედოა.

თემა 7. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა

1. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები
2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებების ოპერაციების შეფასება და აღიარება
 - 2.1 წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.2 ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
 - 2.3 ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები
3. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში

1. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები

კომპანიაში უმაღლესი რგოლის მენეჯმენტის სტიმულირებისა და შენარჩუნების პოპულარული ინსტრუმენტი არის მათთვის ბონუსის სახით საწარმოს აქციების ნაწილის გადაცემა. ამგვარი ოპერაციის აღრიცხვას არეგულირებს ფასს (IFRS) 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. მოცემულ თავში განხილულია მსგავსი ოპერაციების, ასევე სხვა, ნაკლებად გავრცელებული გარიგებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებებიც აქციებს ეფუძნება.

სტანდარტი, რომელიც იხილავს აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს, განიხილავს ოპერაციების სამ ტიპს (ფასს(IFRS) 2,პ.2):

- ა) აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტებით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებები;
- ბ) ფულით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებები;
- გ) გარიგებები, რომლის დროსაც საწარმო საქონელს ან მომსახურებას იძენს და შეთანხმების პირობები უზრუნველყოფს საწარმოს, ან ამ საქონლის, ან მომსახურების მომწოდებელს არჩევანით - ფულით (ან სხვა აქტივებით) გადაიხდის ამ გარიგებისათვის საწარმო თუ წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებით.

პირველ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებშიც მუშაკს ან

კონტრაგენტს მისი მომსახურების ან საქონლის სანაცვლოდ გადაეცემა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტები (აქციები ან ოფციონი აქციებზე).

კომპანია ვალდებულია, სამართლიანი ღირებულების მიხედვით აღიაროს ხარჯები გაწეულ მომსახურებაზე ან შეძენილ საქონელზე, რომლებიც მიღებულია აქციების სანაცვლოდ და ასახოს შესაბამისი ზრდა საკუთარ კაპიტალში. ([ფასს \(IFRS\) 2,პ.10](#)).

სტანდარტი უთითებს საკუთარი კაპიტალის ანგარიშს, მაგრამ პრაქტიკაში როგორც წესი, გამოიყენება კაპიტალის, სხვა სპეციალური ანგარიში, რომელიც ოპერაციის დასრულებისას იხურება ანგარიშზე „სააქციო კაპიტალი“.

ამასთან შესაძლებელია შემდეგი ვარიანტები.

კომპანია კისრულობს ვალდებულებას, გადასცეს მუშაკს წილობრივი ინსტრუმენტები. მაგალითად, ბონუსის სახით ეფექტური მუშაობისთვის. ამ შემთხვევაში, როგორც განმარტავს ფასს (IFRS) 2-ის პ.12, მუშაკის მიერ გაწეული მომსახურების სამართლიანი ღირებულების შეფასება პრაქტიკულად შეუძლებელია, ამიტომ ხარჯები აღიარდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით.

2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების გარიგებების შეფასება და აღიარება

2.1. წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით ოპერაციები

გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის არსებული საბაზრო ფასების საფუძველზე (თუკი ეს მონაცემები ხელმისაწვდომია), იმ ვადებისა და პირობების გათვალისწინებით, რომლის მიხედვითაც მოხდა ამ წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყოფა გადასაცემად ([ფასს \(IFRS\) 2,პ.16](#)) :

- აქციებისთვის სამართლიანი ღირებულება არის კომპანიის აქციების საბაზრო ღირებულება, რომელიც ორიენტირებულია იმ პირობებზე, რომლის მიხედვითაც ხდება აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების გადაცემა (მაგალითად, პირობა დივიდენდების მიღების უფლების შესახებ, შეთანხმების მიხედვით მუშაკთან განსაზღვრული პერიოდის ამოწურვის შემდეგ) ;

- ოფციონებისთვის საბაზრო ფასების არარსებობის შემთხვევაში ოფციონებზე ანალოგიური პირობებით გამოიყენება ოფციონის სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის მოდელები.

გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის. მუშაკთან დაკავშირებული ოპერაციისთვის თარიღია, მასთან აქციების გამოყენებით გადახდის შესახებ დადებული შეთანხმება.

თუ მუშაკთან შეთანხმება უნდა დაამტკიცონ აქციონერებმა, მაშინ სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება იმ თარიღისთვის, როდესაც შეთანხმებას დაამტკიცებენ აქციონერები.

წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემის პირობები (**vesting conditions**). შეთანხმება მუშაკთან შეიძლება იყოს უპირობო ან ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს გადაეცემა უფლებები წილობრივ ინსტრუმენტებზე, კერძოდ:

- სამსახურის ვადის პირობა (service condition) – სპეციალისტმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს დროის გარკვეული პერიოდი;

მაგალითი 1. წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემა სამსახურის ვადის პირობით

კომპანია 20 თანამშრომელს გადასცემს გასამრჯელო პაკეტს, რომელიც შეიცავს 10 ოფციონს აქციებზე, იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში კიდევ ორ წელიწადს იმუშავებს. შეთანხმება მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადაცემის შესახებ დამტკიცებულია აქციონერების მიერ 20X3 წლის 30 ივნისს. ამ თარიღისთვის კომპანიის ხელმძღვანელობა აფასებს, რომ არც ერთი მუშაკი არ წავა კომპანიიდან ორი წლის განმავლობაში და ყველა ოფციონი რეალიზებული იქნება.

შემდეგ წელს ხელმძღვანელობამ გადასინჯა შეფასება და ვარაუდობს, რომ ერთი თანამშრომელი წავა კომპანიიდან (იმ მუშაკების საერთო რაოდენობის 5%, რომლებსაც გადაეცემათ ოფციონები). მეორე წლის ბოლოსთვის ფაქტობრივად წავიდა ორი

მუშაკი (10%). ერთი ოფციონის სამართლიანი ღირებულება შეადგენს 100 დოლარს. ანგარიშგებაში იმ წელზე, რომელიც სრულდება 20X3 წლის 31 დეკემბერს, ხარჯები აღიარებულია 5,000 დოლარის ოდენობით ($10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი} \times 20 \text{ კაც.} \times 1/4^2$). კოეფიციენტი $3 \frac{1}{4}$ გამოყენებულია ხარჯების თანაბარზომიერი აღიარების მიზნით, რადგან საანგარიშო თარიღისათვის ორი წლიდან გავიდა ნახევარი წელი. ოპერაცია აისახება შემდეგი საჯურნალო გატარებით (დოლარი):

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი
31.12.20X3წ.	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	5,000	
	კაპიტალი		5,000

იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 20X4 წლის 31 დეკემბერს, აღიარებული იქნება ხარჯები 9,250 დოლარის ოდენობით [$(10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი.} \times 20 \text{ კაც.} \times 95\% \times 3/4) - 5,000 \text{ დოლარი}$]. 20X3 და 20X4 წლების ხარჯი შეადგენს 14,250 დოლარს ($5,000+9,250$). 20X5 წლისათვის ხარჯების ფაქტობრივი თანხა შეადგენს 18,000 დოლარს ($10 \text{ ოფციონი} \times 100 \text{ დოლარი.} \times 20 \text{ კაც.} \times 90\%$). მაგრამ, რადგანაც 14,250 დოლარი თანხა

² სულ 2 წელია, ანუ 24 თვე, აქედან 20X3 წელი მოიცავს 6/24, 20X4 წელი - 12/24, ხოლო 20X5 წ. - 6/24.;

20X3წ. 31,12 $10 \times 100 \times 20 \times 6/24 = 5,000$; პერიოდის ხარჯი: 5,000 .

20X4 წ. 31,12. $10 \times 100 \times 19 \times 18/24 = 14,250$; პერიოდის ხარჯი: $14,250 - 5,000 = 9,250$.

20X5წ. 31,12 $10 \times 100 \times 18 = 18,000$; პერიოდის ხარჯი: $18,000 - 14,250 = 3,750$.

უკვე აღიარებულია წინა პერიოდებში, იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 20X5 წლის 31 დეკემბერს, აისახება ხარჯების თანხა 3,750 დოლარის ($18,000 - 14,250$) ოდენობით.

- საქმიანობის პირობა (performance condition) – სპეციალისტმა ორგანიზაციაში

უნდა იმუშაოს დროის გარკვეული პერიოდი და ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტიანობის მაჩვენებლები დადგენილ დონემდე უნდა ამაღლდეს;

- საბაზრო პირობა (market condition) - საქმიანობის პირობის სახესხვაობა. პირობა, რომელზეც დამოკიდებულია შესრულების ფასი, წილობრივი ინსტრუმენტის შესრულების შესაძლებლობა ან გადასვლა და დაკავშირებულია საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასთან.

საბაზრო პირობებისგან განსხვავებული პირობები გავლენას არ უნდა ახდენდეს აქციების ან ოფციონების სამართლიანი ღირებულებით შეფასებაზე, მაგრამ გავლენას ახდენს წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც საბოლოო ჯამში იქნება გადაცემული ([ფასს\(IFRS\) 2,პ.19](#)).

ფასს (IFRS) 2 პ.20-ის თანახმად, გადასვლის პერიოდის განმავლობაში (vesting period) კომპანიამ უნდა შეაფასოს წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომელზეც გადაცემული იქნება უფლება. საჭიროების შემთხვევაში ეს შეფასება შესწორდება, თუკი შემდგომი ინფორმაცია იმაზე მიუთითებს, რომ იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომლებზეც უფლების გადაცემაა მოსალოდნელი, განსხვავდება წინა გაანგარიშებებისაგან. უფლების გადაცემის თარიღისთვის საწარმომ უნდა შეასწოროს ეს შეფასება, რათა იგი უტოლდებოდეს წილობრივი ინსტრუმენტების იმ რაოდენობას, რომელზეც საბოლოოდ მოხდა უფლების გადაცემა.

იშვიათ შემთხვევებში წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულება შეიძლება საიმედოდ ვერ შეფასდეს. ასეთ სიტუაციაში წილობრივი ინსტრუმენტები უნდა შეფასდეს კომპანიის შიდა (საკუთარი) ღირებულებით (intrinsic value) და შემდეგ ხელახლა შეფასდეს ყოველი საანგარიშგებო თარიღისა და ასევე საბოლოო ანგარიშსწორების თარიღისათვის. ხელახალი შეფასებისას წარმოქმნილი სხვაობა უნდა აღიარდეს მოგების ან ზარალის ანგარიშში ([ფასს\(IFRS\) 2, 24ა](#)).

შიდა ღირებულება არის სხვაობა იმ აქციების, რომლებზე ხელმოწერის უფლებაც აქვს კონტრაგენტს, სამართლიან ღირებულებასა და იმ ფასს შორის, რომელიც კონტრაგენტმა უნდა გადაიხადოს აქციებში.

2. კომპანია კონტრაგენტს გადასცემს წილობრივ ინსტრუმენტებს მიწოდებული საქონლის სანაცვლოდ (გაწეული მომსახურება, შესრულებლი სამუშაო). ამ შემთხვევაში მიღებული საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) აღრიცხვაში აისახება მათი სამართლიანი ღირებულებით. თუ სამართლიანი ღირებულებით შეფასება შეუძლებელია, მაშინ შეფასება ხდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით (როგორც ეს ხდება ორგანიზაციის მუშაკების შემთხვევაში). მიმწოდებლისათვის წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემისას შეფასების თარიღია, მიმწოდებლისათვის საქონლის გადაცემის ან მომსახურების გაწევის თარიღი ([ფასს\(IFRS\) 2,პ.13](#)).

მაგალითი 2. საქონლის შეძენისათვის ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტით
 მიმწოდებელთან შეთანხმებით საქონლის სანაცვლოდ კომპანია გადასცემს 100 აქციას, თითოეულის სამართლიანი ღირებულება საქონლის მიწოდების თარიღისთვის შეადგენს 2,000 დოლარს.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით (დოლარი):

ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი
საქონელი	200,000	
კაპიტალი		200,000
განგარიშება: 100 აქცია × \$2,000		

თუ საწარმოს მიერ მიღებული იდენტიფიცირებადი ანაზღაურება (საქონლის ან მომსახურების სამართლიანი ღირებულება) აღმოჩნდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიან ღირებულებაზე ნაკლები, ამგვარი სიტუაცია იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმომ მიიღო (ან მიიღებს) სხვა ანაზღაურება, ესე იგი არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება. ამ შემთხვევაში საწარმომ უნდა

შეაფასოს მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება მათი სამართლიანი ღირებულებით, ასევე აღიაროს არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება, როგორც სხვაობა აქციებზე დაფუძნებული გადასახადის სამართლიან ღირებულებასა და მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონლის ან მომსახურების სამართლიან ღირებულებას შორის. არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება ფასდება მათი გადაცემის თარიღისთვის ([პ. 13ა,ფასს \(IFRS\) 2](#)).

2.2. ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

კომპანიის წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულებიდან გამომდინარე, ამ ტიპის ოპერაციებს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით.

მაგალითად, მუშაკებისათვის გადასახდელი ანაზღაურების ნაწილი შეიძლება იყოს კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატიდან სარგებლის მიღება. მუშაკი ასეთ შემთხვევაში მიიღებს თანხას, რომელიც ეკვივალენტურია კომპანიის აქციების ფასის ზრდისა.

მაგალითი 3. აქციების ღირებულების ნამატის ტოლი ფულადი თანხის გადახდა
გასამრჯელოს პაკეტის პირობებით გათვალისწინებულია ფულადი თანხის იმ თანამშრომლებისთვის გადახდა, რომლებმაც კომპანიაში იმუშავეს ორი წელი, ეს თანხა არის ამ პერიოდზე კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატის ეკვივალენტი. უფლებები გადაცემულია 20X3 წლის 30 სექტემბერს, გადახდა მოხდება 20X5 წლის 30 სექტემბერს.¹

საანგარიშო პერიოდისთვის (20X3 წლის 31 დეკემბერი) გადასაცემი უფლებების სამართლიანმა ღირებულებამ შეადგინა 100 პირობითი ერთეული, მუშაკების მიერ გასამრჯელოზე უფლებების გამოყენების შეფასება – 80 პროცენტი. საანგარიშო პერიოდისთვის კომპანიამ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს ვალდებულება 10 პირობითი ერთეულის (პ.ე.) ოდენობით ($100 \text{ პ.ე.} \times 80\% \times 1/8$).

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით (პ.ე.):

თარიღი	ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი
31.12.	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	10	
20X3წ	გადასახდელი ხელფასები		10

მომდევნო საანგარიშო თარიღისთვის გადასაცემი უფლებების სამართლიანმა ღირებულებამ შეადგინა 120 პ.ე., მენეჯმენტი ვარაუდობს, რომ ყველა მუშაკი ისარგებლებს თავისი უფლებით გასამრჯელოს მიღებაზე.

მუშაკების წინაშე ვალდებულების ღირებულება 20X4 წლის 31 დეკემბრისთვის შეადგენს 75 პ.ე.-ს ($120 \text{ პ.ე.} \times 100\% \times 5/8$); $75 - 10 = 65$.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჟურნალო გატარებით (პ.ე.):

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
31.12.	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	65	
20X4წ.	გადასახდელი ხელფასები		65

¹ სულ 24 თვე (3+12+9), მ.შ. 20X3 წ. – $3/24 = 1/8$; 20X4წ. (ნაზარდი ჯამით) – $15/24 = 5/8$.

ფასს–ის მიხედვით ანგარიშგებაში მუშაკისაგან მიღებული მომსახურების ღირებულება და წარმოქმნილი ვალდებულება ფასდება ვალდებულების სამართლიანი ღირებულებიდან გამომდინარე ([პ. 30, ფასს \(IFRS\) 2](#)).

რადგანაც ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება იცვლება აქციების კურსთან ერთად, კომპანია ვალდებულია, ყოველი საანგარიშო თარიღისთვის ხელახლა შეაფასოს ვალდებულების ღირებულება, ხოლო მიღებული სხვაობები ასახოს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ([პ. 30, ფასს \(IFRS\) 2](#)).

ამასთან, შესაძლებელია ისეთი ვარიანტის არსებობა, როდესაც ანაზღაურების მიღების უფლება მუშაკზე გადადის გარკვეული პირობის შესრულებისას (მაგალითად, მუშაკმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს გარკვეული ვადის განმავლობაში).

2.3. ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

ოპერაციების მესამე ტიპი წარმოადგენს სიტუაციას, როდესაც კომპანია მეორე მხარეს აძლევს შესაძლებლობას, აირჩიოს ანგარიშსწორების ხერხი: ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით. ამ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომელთა პირობებითაც ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის შესაძლებლობა რჩება კომპანიას. ფასს (IFRS) 2-ის 35-ე პუნქტის თანახმად, ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობის მქონე ოპერაციების აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ ირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს – კომპანია თუ მეორე მხარე.

თუ ანგარიშსწორების ხერხს ირჩევს მეორე მხარე, ასეთ შემთხვევაში არსებობს ოპერაციების ასახვის ასევე ორი ხერხი, იმის მიხედვით, არის თუ არა მეორე მხარე კომპანიის მუშაკი. იმ მხარესთან ანგარიშსწორების შემთხვევაში, რომელიც არ არის კომპანიის მუშაკი, როგორც წესი, შესაძლებელია შეფასდეს მიღებული საქონლის (მომსახურების) სამართლიანი ღირებულება. ორგანიზაციის მიერ მიღებული საქონელი (მომსახურება) აისახება აქტივებში (ან მიეკუთვნება ხარჯებს) სამართლიანი ღირებულებით. სხვაობა ვალდებულების კომპონენტის სამართლიან ღირებულებასა და მიღებული საქონლის (მომსახურების) სამართლიან ღირებულებას შორის წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს და მიეკუთვნება კაპიტალს

მაგალითი 4. მეორე მხარე ანგარიშსწორების ხერხად ირჩევს წილობრივ ინსტრუმენტებს

„ა“ ორგანიზაციამ გაუწია „ბ“ ორგანიზაციას საკონსულტაციო მომსახურება, რომლის სამართლიანი ღირებულებაც შეადგენს 90,000 ლარს. შეთანხმების პირობების მიხედვით, „ა“ ორგანიზაციას გადაეცა ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის უფლება: „ბ“

კომპანიის 100 აქციის მიღება, თითოეულის სამართლიანი ღირებულება 1,000 ლარი, ან ფულადი სახსრების მიღება 100,000 ლარის ოდენობით.

ოპერაცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით (ლარი):

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯები	90,000	
კაპიტალი	10,000	
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		100,000

კომპანიის მხრიდან დაქირავებით მომუშავე მუშაკის მიერ გაწეული მომსახურების სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა თითქმის შეუძლებელია. ამიტომ კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება, როგორც წილობრივი და სავალო კომპონენტების სამართლიანი ღირებულების თანხა. როგორც წესი, ამგვარი შეთანხმების პირობები ითვალისწინებს ორი ალტერნატივის თანაბარ ფასს (ფულადი სახსრების და წილობრივი ინსტრუმენტების). მაგალითად, იმისათვის, რომ მიიღოს წილობრივი ინსტრუმენტები, მუშაკმა უარი უნდა თქვას თავის უფლებაზე, მიიღოს ფულადი სახსრები (თუკი, რასაკვირველია, შეთანხმება არ ითვალისწინებს ფასდაკლებას ანგარიშსწორების ერთ-ერთი ფორმის გამოყენებისათვის). ასეთ შემთხვევაში წილობრივი კომპონენტის სამართლიანი ღირებულება ნულის ტოლია ([პ. 37 ფასს \(IFRS\) 2](#)). შესაბამისად, კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულება ტოლია ვალდებულების კომპონენტის სამართლიანი ღირებულებისა, ესე იგი, იმ ფულადი სახსრების თანხისა, რომელსაც მიიღებს მუშაკი.

თუკი ანგარიშსწორების ხერხს ირჩევს კომპანია. ასეთ შემთხვევაში მან უნდა განსაზღვროს, აქვს თუ არა მას უკვე არსებული ვალდებულება, აწარმოოს

ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით (პ. 41 ფასს (IFRS) 2). მაგალითად, ამგვარი ვალდებულება გააჩნია საწარმოს, თუკი მას სამართლებრივად აქვს აკრძალული აქციების გამოშვება, ან საწარმოს აქვს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების პრაქტიკა ან დადგენილი პოლიტიკა ან, როგორც წესი, აწარმოებს ანგარიშსწორებას ფულადი სახსრებით, თუკი ამას ითხოვს მეორე მხარე.

თუკი არსებობს ვალდებულება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების შესახებ, მაშინ მოცემული ოპერაციის აღრიცხვა და ანგარიშგებაში ასახვა ფასს–ის მიხედვით ხდება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობით ოპერაციების ანალოგიურად. იმ სიტუაციაში, როდესაც ორგანიზაციას არა აქვს ამგვარი ვალდებულება, ოპერაციების აღრიცხვა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება ისე, როგორც აისახებოდა გარიგებები წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შემთხვევაში.

თუკი კომპანია აირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს უფრო მაღალი სამართლიანი ღირებულებით, მაშინ მან უნდა აღიაროს ხარჯი დამატებით გადაცემული ღირებულების თანხაში. სიტუაციის მიხედვით ეს ხარჯი წარმოადგენს სხვაობას გადახდილ ფულად სახსრებსა და იმ წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიან ღირებულებას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოშვებული იქნებოდა, ან სხვაობას გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიან ღირებულებასა და იმ ფულადი სახსრების თანხას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში იქნებოდა გადახდილი (პ. 43გ, ფასს (IFRS) 2)).

3. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფასს (IFRS) 2–ის 44–ე პუნქტის თანახმად, კომპანიამ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა განმარტოს ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს მისცემს შესაძლებლობას, გაიგონ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შესახებ შეთანხმების ხასიათი და ზომა, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში.

მოცემული განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს (პ. 45 ფასს(IFRS) 2):

- თითოეული სახის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შესახებ შეთანხმების აღწერას, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში. აღწერა უნდა მოიცავდეს ყოველი შეთანხმების ზოგად პირობებს (უფლების გადაცემის მოთხოვნა, გამოყოფილი ოფციონების მაქსიმალური ვადა და ანგარიშსწორების მეთოდი (ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით));
- აქციის ოფციონების გამოყენების საშუალო შეწონილი ფასი და რაოდენობა ანალიტიკურ ჭრილში ოფციონების ჯგუფების მიხედვით;
 - პერიოდის განმავლობაში გამოყენებულ აქციებზე ოფციონებისათვის, აქციის საშუალო შეწონილ ფასს გამოყენების თარიღისათვის. თუკი ოფციონები რეგულარულად გამოიყენებოდა პერიოდის განმავლობაში, საწარმოს შეუძლია ამის ნაცვლად განმარტოს აქციების საშუალო შეწონილი ფასი პერიოდის განმავლობაში;
 - აქციებზე ოფციონებისთვის, რომლებიც არ არის გამოყენებული პერიოდის ბოლოსთვის, გამოყენების ფასების დიაპაზონი და ხელშეკრულებების მოქმედების დარჩენილი ვადების საშუალო შეწონილი მნიშვნელობა.

გარდა ამისა, ფასს–ის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს საქონლის, მომსახურების ან გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის ხერხი ფასს (IFRS) 2 3.47–ის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ფასს (IFRS) 2 3. 50 და 51 –ის შესაბამისად ორგანიზაციამ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების გავლენის შესახებ მოგებასა და ზარალზე და მის ფინანსურ მდგომარეობაზე.

ასევე უნდა გაშუქდეს პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ხარჯის საერთო თანხა, რომელიც გაჩნდა აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების შედეგად, რომლებშიც მიღებული საქონელი ან მომსახურება არ პასუხობდა აღიარების კრიტერიუმებს აქტივების სახით და ამიტომ მაშინვე აღიარებული იქნა ხარჯის სახით. ცალკე განმარტება იმ ხარჯის საერთო თანხის ნაწილი, რომელიც აღიარებულია იმ ოპერაციების შედეგად, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება

წილობრივი ინსტრუმენტებით.

ვალდებულებებისთვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს საერთო საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, ასევე ვალდებულებების საერთო შიდა ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, რომელთა მიხედვითაც კონტრაგენტის უფლება ფულად სახსრებზე ან სხვა აქტივებზე გადავიდა პერიოდის ბოლოსთვის.

✓ საგადასახადო ვალდებულებების ნეტო ანგარიშსწორება

რიგი ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებისას კომპანიამ უნდა დააკავოს გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულების ნაწილი და გადარიცხოს ის ბიუჯეტში (როგორც წესი, ფულადი სახსრებით). შედეგად, მეორე მხარეს გადაეცემა წილობრივი ინსტრუმენტები დაკავებული გადასახადის თანხის გამოკლებით, ესე იგი, ხდება ნეტო ანგარიშსწორება (net settlement). განმარტებულია, რომ თუკი ამგვარი გარიგება პირობის გარეშე ნეტო ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, ის სრულად კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

გარდა ამისა, განმარტებულია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებად. შესწორებების თანახმად, რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის ოპერაცია იზომება გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით. ამავდროულად, წყდება ადრე აღიარებული ვალდებულების აღიარება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებით. სხვაობა რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის ვალდებულების ღირებულებასა და კაპიტალში აღიარებულ თანხას შორის დაუყოვნებლივ მიეკუთვნება მოგებას ან ზარალს. ფასს-ის ფონდის ინტერპრეტაციების კომიტეტსა და ფასს-ის საბჭოში შევიდა რამდენიმე მოთხოვნა იმ გადახდებთან დაკავშირებული კონკრეტული ოპერაციების

აღრიცხვის წესის განმარტების შესახებ, რომლებიც დაფუძნებულია აქციებზე. ფასს–ის საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება სტანდარტში ცვლილებების შეტანის თაობაზე და გამოსცა ერთი დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს საჭირო დაზუსტებებს. შემოთავაზებული ცვლილებები ეხება შემდეგ ასპექტებს:

- აქციებზე დაფუძნებული გადახდების აღრიცხვა ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით, რომლებიც მოიცავს უფლების გადაცემის დამატებით პირობებს;
- აქციებზე დაფუძნებული გარიგებების კლასიფიკაცია, რომლებიც მოიცავს პირობას ნეტო ანგარიშსწორების შესახებ;
- აქციებზე დაფუძნებული გადახდების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდები უფლების გადაცემის დამატებითი პირობებით როგორც ცნობილია და თემის დასაწყისშიც აღვნიშნეთ, ოპერაციებს, რომლებიც გულისხმობს აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს, [ფასს \(IFRS\) 2](#) ყოფს სამ ტიპად:

- ოპერაციები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება წარმოებს წილობრივი ინსტრუმენტებით;
- ოპერაციები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება წარმოებს ფულადი სახსრებით;
- ოპერაციები არჩევანის შესაძლებლობით: ან წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება, ან ფულადი სახსრებით გადახდა.

ამასთან, შეთანხმება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შესახებ შეიძლება იყოს უპირობო, ან შეიძლება ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს ან მეორე მხარეს გადაეცემა უფლებები აქციებზე.

პირველი ტიპის ოპერაციების აღრიცხვისთვის (ანგარიშსწორებაწილობრივი ინსტრუმენტებით) სტანდარტში განხილულია გადაცემის სხვადასხვა პირობების აღრიცხვა (vesting conditions). გადაცემის პირობები შეიძლება დაკავშირებული იყოს

კომპანიაში თანამშრომლის მუშაობის ვადასთან (service conditions), მუშაკის ან ორგანიზაციის საქმიანობის მაჩვენებლებთან (performance conditions), კომპანიის საბაზრო მაჩვენებლებთან (market conditions).

ფასს (IFRS) 2-ის [პუნქტი 33](#) მოითხოვს, რომ კომპანია უნდა აღიარებდეს ვალდებულებას აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებით ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. მოცემული ვალდებულების შეფასება ხდება აქციების ღირებულების ნამატიდან სარგებლის მიღებაზე უფლების სამართლიანი ღირებულებით იმ პირობების გათვალისწინებით, რომელთა მიხედვითაც გადაცემული იყო ამგვარი უფლებები, და იმ მომსახურების მოცულობით, რომელიც მუშაკებმა გასწიეს საანგარიშო პერიოდის ბოლომდე. თუმცა, სტანდარტში არ არის განმარტებული, კერძოდ, როგორ ახდენს გავლენას გადასვლის პირობები აქციების ნამატიდან სარგებლის მიღებაზე უფლებების სამართლიანი ღირებულებით შეფასებაზე. ფასს-ის საბჭო განიხილავდა უფლებების სამართლიანი ღირებულებით განსაზღვრის ორ შესაძლო ვარიანტს:

- იმ ოპერაციებთან ანალოგიით, რომლებიც წარმოებს აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით, სამართლიანი ღირებულებით განზომილებაზე გავლენას ახდენს მხოლოდ გადასვლის საბაზრო პირობები და პირობები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული აქციებზე უფლებების გადასვლასთან;
- ყველა პირობა, გადასვლის არასაბაზრო პირობების ჩათვლით (როგორებიცაა სამსახურის ვადის პირობა ან პირობა საქმიანობის მაჩვენებლების შესახებ), გათვალისწინებულია სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრისას.

მოცემულ საკითხზე თავისი დასკვნის დასაბუთებისას ფასს-ის საბჭო ეყრდნობოდა იმ მოსაზრებას, რომ სამართლიანი ღირებულების ცნების განსაზღვრება საერთოა როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის, ისე ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის. ამასთან დაკავშირებით შესწორებები განმარტავს, რომ გადაცემის პირობების გავლენის აღრიცხვისთვის (გათვალისწინებისთვის), ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის

გამოიყენება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციების მსგავსი მიდგომა. გარდა ამისა, ფასს–ის საბჭოს აზრით, ამგვარი მიდგომის გამოყენება უფრო ადვილია პრაქტიკაში.

სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საბაზროსგან განსხვავებული გადაცემის პირობები არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული გადასაცემი უფლებების სამართლიანი ღირებულებით განსაზღვრისას. ამის ნაცვლად, ისინი გავლენას ახდენენ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც შედის ოპერაციის შეფასების თანხაში. გადაცემის საბაზრო პირობების გათვალისწინება, ისევე როგორც იმ პირობებისა, რომლებიც არ ახდენს გავლენას მუშაკზე ან კონტრაგენტზე უფლებების გადაცემაზე, ხდება გადაცემული აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების შეფასებისას მათი თავდაპირველი აღიარებისას საანგარიშო და ვალდებულების დაფარვის თარიღებისთვის.

განმარტებულია ასევე, რომ რომელიმე პირობის შეუსრულებლობამ მოგებისა და ზარალის გავლით უნდა მიგვიყვანოს ვალდებულებების ხელახლა ნულამდე შეფასებასთან .

გარდა ამისა, შემოთავაზებულია, რომ ფასს (IFRS) 2-ის გამოყენების სახელმძღვანელოს დაემატოს მაგალითი, რომელიც აჩვენებს საქმიანობის მაჩვენებლებთან (performance conditions) დაკავშირებული გადაცემის პირობების გავლენას იმ ოპერაციის გაზომვაზე, რომელიც დაკავშირებულია აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან, რომლებზეც ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით.

მაგალითი 5. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით

კომპანია თავისი 500 თანამშრომლიდან თითოეულს ანიჭებს 100 უფლებას გასამრჯელოზე, რომლებიც დაფუძნებულია აქციებზე, ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებებით იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში მუშაობას გააგრძელებს მომდევნო სამი წლის განმავლობაში და კომპანია მიზნობრივ ამონაგებს (1 მლრდ. ჰ.ე) მიაღწევს მესამე წლის ბოლოსთვის.

არც ერთი თანამშრომელი არ აპირებს სამსახურიდან წასვლას და არც ერთი მუშაკის ხელფასი არ კაპიტალიზდება, როგორც აქტივის ღირებულების ნაწილი.

პირველი წლის განმავლობაში, კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 40 პროცენტით. მეორე წლის განმავლობაში კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 70 პროცენტით. მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა სრულად შესრულდა და 150 მუშაკმა გამოიყენა თავისი უფლება გასამრჯელოს მიღებაზე, კიდევ 150 მუშაკი თავის უფლებას გამოიყენებს მეოთხე წლის ბოლოს და დარჩენილი 200 მუშაკი თავის გასამრჯელოს უფლებას გამოიყენებს მეხუთე წლის ბოლოს.

ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის გამოყენებით კომპანია აფასებს გასამრჯელოს უფლების სამართლიან ღირებულებას, ისე, რომ არ ითვალისწინებს ამონაგების გეგმის შესრულების პირობას ყოველი წლის ბოლოს იქამდე, ვიდრე აქციებზე დაფუძნებული გასამრჯელოს გადახდის ვალდებულებები (ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით) არ იქნება დაფარული. მესამე წლის ბოლოსთვის ყველა უფლება გასამრჯელოზე გადადის მუშაკებზე.

გასამრჯელოზე უფლებების შიდა ღირებულება დაფარვის თარიღისთვის (რომელიც შეესაბამება გადახდილ თანხებს) მესამე- მეხუთე წლების ბოლოსთვის მოყვანილია ცხრილში 1:

ცხრილი 1

წელი	უფლებების სამართლიანი ღირებულება, კ.ე	უფლებების შიდა ღირებულება, კ.ე
1	14,40	X
2	15,50	X
3	18,20	15,00
4	21,40	20,00
	X	25,00

ცხრილი 2

მოთხოვნების გამოყენება		
წელი	იმ მუშაკების რიცხვი, რომელთაგან მოსალოდნელია, რომ დააკმაყოფილებენ	საუკეთესო შეფასება იმისა, შესრულდება თუ არა ამონაგების გეგმა
1	500	არა
2	500	კი
3	500	კი

ცხრილი 3

(პირობითი ერთეული)

წელი	გამოთვლა	შუალედური შედეგი	ხარჯი	ვალდებულება
1	გადასვლის პირობის შესრულება არ არის მოსალოდნელი: ხარჯები არაა აღიარებული		x	x
2	გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: 500 მუშაკი × 100 უფლება × 15,50 × 2/3		516,667	516,667

3	გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: (500 – 150) მუშაკი × 100 უფლება × 18,20; 637,000 – 516,667; 150 მუშაკი × 100 უფლება × 15,00; 120,333 + 225 000	120,333 225,000	345,333	637,000
4	(350–150) მუშაკი × 100 უფლება × 21,40; 428,000 – 637,000; 150 მუშაკი × 100 უფლება × 20,00; 300 000 – 209 000	(209,000) 300,000	91,000	428,000
5	0–428000; 200 მუშაკი×100 უფლება×25,00; 500,000 – 428,000	(428,000) 500,000	72,000	
	სულ		1,025,000	

როგორც აჩვენებს ცხრილი 3, თუკი გადასვლის ერთ–ერთი პირობა არ არის დაკმაყოფილებული, ვალდებულება მუშაკების წინაშე აქციებზე დაფუძნებული გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებით, უტოლდება ნულს (იხ. ცხრილი 3, 1–ლი წელი) როდესაც გადასვლის პირობის შესრულება ამონაგების გეგმის შესრულების შესახებ უფრო მოსალოდნელი ხდება, მაშინ ვალდებულები აღიარდება 516,667 კ.ე-ის ოდენობით. აქ 15,50 კ.ე – უფლებების სამართლიანი ღირებულებაა, რომელიც განსაზღვრულია ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის საფუძველზე (იხ. ცხრილი 1, მე–2 წელი). კოეფიციენტი 2/3 გამოყენებულია იმასთან დაკავშირებით, რომ სამიდან ორი წელი გავიდა.

აქცია აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით: (პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
2	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	516,667	
	გადასახდელი ხელფასები		516,667

ვალდებულების სიდიდის გამოთვლაში მესამე წელზე მიღებულია მუშაკების

რაოდენობა 350 კაცი (500–150), რადგანაც პირობით 150 კაცმა მესამე წლის ბოლოს გამოიყენა თავისი გასამრჯელოს უფლება (იხ. ცხრილი 3, მე-3 წელი). 150 მუშაკზე ხარჯების თანხა განისაზღვრება უფლებების შიდა ღირებულებებიდან (იხ. ცხრილი 1, მე-3 წელი), რადგან დაფარვა ხდება სწორედ შიდა ღირებულების მიხედვით. მოცემული ოპერაცია (ცხრილი 4) აისახება შემდეგი საჭურნალო გატარებით:

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
3	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	345,333	
	გადასახდელი ხელფასები		120,333
	ფულადი სახსრები		225,000

მეოთხე წლიდან დაწყებული ხდება ვალდებულებების დაფარვა მუშაკების წინაშე, და მისი სიდიდე თანდათან მცირდება. ხარჯების გაზრდა მეოთხე და მეხუთე წლებში დაკავშირებულია უფლებების სამართლიანი და შიდა ღირებულებების ზრდასთან.

მეოთხე წელს უნდა გაკეთდეს (იხ.ცხრილი 4) შემდეგი საჭურნალო გატარება:

(პირობითი ერთეული).

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
4	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	91,000	
	გადასახდელი ხელფასები	209,000	
	ფულადი სახსრები		300,000

მეხუთე წელს გატარებები იქნება შემდეგნაირი (იხ.ცხრილი 4):

(პირობითი ერთეული)

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
5	ხარჯები მუშაკებისთვის შრომის ანაზღაურებაზე	72,000	
	გადასახდელი ხელფასები	428,000	
	ფულადი სახსრები		500,000

ცხრილი 4 (პირობითი ერთეული)

წელი	მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებული	ვალდებულებები მუშაკების წინაშე გასამრჯელოს გადახდასთან	ფულადი სახსრები
1	-	-	
2	516,667	(516,667)	
3	345,333	(120,333)	(225,000)
4	91,000	209,000	(300,000)
5	72,000	428,000	(500,000)
სულ	1,025,000	0	(1,025,000)

ხარჯების საერთო თანხამ მოცემული პროგრამით ხუთ წელზე შეადგინა 1,025,000 ჰ.ე, რაც შეესაბამება მუშაკებისათვის გადახდილ თანხას: $100 \text{ უფლება} \times (150 \times 15 + 150 \times 20 + 200 \times 25)$.

ამ მოთხოვნის შესასრულებლად აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებული ზოგიერთი შეთანხმება ითვალისწინებს, რომ კომპანია შეამცირებს მეორე მხარესთან გათვალისწინებული აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების როდენობას იმ თანხის პროპორციულად, რომელიც ტოლია დასაკავებელი გადასახადის ფულადი სიდიდისა, ესე იგი, ხდება ნეტო ანგარიშსწორება (net-settlement). თუკი ამასთან ერთად ოპერაციასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტებით ხდება, ჩნდება კითხვა: როგორ უნდა კლასიფიცირდეს მოცემული გარიგება? თანხის ერთი ნაწილი (მეორე მხარისათვის გადასარიცხი) ხომ იფარება წილობრივი ინსტრუმენტებით, მაშინ, როცა მეორე ნაწილის დაფარვა (გადასახადის გადარიცხვა ბიუჯეტში) ხდება ფულადი სახსრებით.

ამასთან დაკავშირებით შესაძლებელია ორი მიდგომა.

მიდგომა 1. აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებული ოპერაციის თითოეული კომპონენტის აღრიცხვა ხდება იმის შესაბამისად, როგორ მოხდება ანგარიშსწორება მოცემულ კომპონენტთან დაკავშირებით. სხვაგვარად რომ ითქვას, ნაწილი, რომელსაც აკავებს კომპანია და რომელთან დაკავშირებითაც კომპანიამ უნდა გადარიცხოს ფულადი სახსრები, უნდა აისახოს ცალკე და კლასიფიცირებული იქნას, როგორც ოპერაცია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. მეორე ნაწილი, რომლის დაფარვასაც კომპანია აპირებს აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების გამოშვების დახმარებით, აღრიცხება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

მიდგომა 2. მთელი ოპერაცია კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, რადგან ნეტო ანგარიშსწორება ფასს (IFRS) 2-ის [29-ე პუნქტის](#) შესაბამისად განხილული უნდა იქნას, როგორც მუშაკისათვის გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების გამოსყიდვა.

პირველი მიდგომა იწვევს აღრიცხვაში ასახვის მრავალ გართულებას იმასთან დაკავშირებით, რომ კომპანიას ესაჭიროება საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების შეფასება, რომლებიც მოიცავს საგადასახადო განაკვეთების ცვლილებებს და სხვა ცვლილებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს მიერ დასაკავებელ თანხაზე.

იმისათვის, რომ არ გართულდეს სტანდარტის პრაქტიკული გამოყენება, ფასს-ის საბჭო გვთავაზობს შესწორების შეტანას, რომლის თანახმადაც, თუკი მთელი უპირობო ოპერაცია ნეტო ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირდებოდა, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, ის ასეც უნდა იქნას კლასიფიცირებული.

მოცემული დასკვნა მყარდება იმით, რომ ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება US GAAP-ში და მისი გამოყენება ფასს-ში ხელს უწყობს ამერიკულ სტანდარტებთან კონვერგენციას.

✓ **აქციებზე დაფუძნებული გადახდების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა**

[ფასს \(IFRS\) 2 -ის](#) მიმდინარე რედაქციაში არ არის განმარტებული ისეთი სიტუაციის აღრიცხვა, როდესაც აქციებზე დაფუძნებული გადახდების ოპერაცია შეთანხმების პირობების ცვლილებების გათვალისწინებით ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით - რეკლასიფიცირდება აქციებზე დაფუძნებული გადახდების ოპერაციად, რომელთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება წილობრივი ინსტრუმენტებით. პრინციპები, რომლებიც მოყვანილია ფასს (IFRS) 2-ის 27-ე პუნქტში და [ბ42-ბ44](#) პუნქტებში იმ შემთხვევებისთვის, როცა იცვლება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შეთანხმების პირობები, ფასს-ის საბჭოს აზრით, არ

შეიძლება იქნას გამოყენებული ანალოგიით. მართლაც, ფასს (IFRS) 2-ის 27-ე პუნქტის მოთხოვნა მიღებული მომსახურების აღიარების შესახებ აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით გაწევის თარიღისთვის ეწინააღმდეგება 30-ე პუნქტის მოთხოვნებს. ამ უკანასკნელის თანახმად, საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, ასევე ვალდებულებასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორების თარიღისთვის იქამდე, ვიდრე ის არ დაიფარება.

ამასთან დაკავშირებით შემოთავაზებულია სტანდარტში შესწორებების შეტანა, რომლებიც განმარტავს რეკლასიფიკაციის აღრიცხვას.

შესწორებების შემუშავებისას ფასს-ის საბჭო ეყრდნობოდა იმას, რომ მოცემულ სიტუაციაში ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებებთან დაკავშირებული თავდაპირველი ვალდებულება წყდება და იცვლება კომპანიის ვალდებულებით - გამოუშვას წილობრივი ინსტრუმენტები.

შეთანხმების პირობების ცვლილების თარიღიდან დაწყებული გარიგება კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია. ამასთან, წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია იზომება გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით შეთანხმების პირობების ცვლილების თარიღისთვის. წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციის ნაწილი, რომელზეც საქონელი ან მომსახურება უკვე მიღებული იქნა, ფასდება სამართლიანი ღირებულებით პირობების შეცვლის თარიღისთვის და აღიარდება, როგორც კაპიტალის ზრდა.

ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებებთან დაკავშირებული ვალდებულების აღიარება წყდება, რადგან კომპანია აღარაა ვალდებული, რომ კონტრაგენტს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა აქტივები. სხვაობა შეწყვეტილი ვალდებულების სამართლიან ღირებულებასა და წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიან ღირებულებას შორის მიეკუთვნება მოგებას ან ზარალს.

სიტუაციური ამოცანები ფასს (IFRS) 2 მაგალითი - სიტუაცია 1.

სიტუაცია:

ანგარიშსწორების ფორმა: წილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა: მუშაობის ვადა;

გადასვლის პირობის შეცვლა: აქციების რაოდენობის ზრდა.

კომპანია „ალფას“ 10 თანამშრომელმა 20X5 წლის 1 აპრილს ხელმძღვანელთან მოაწერა ხელი შეთანხმებას თითოეულისათვის 500 აქციის გადაცემაზე. აქციები თანამშრომლებს გადაეცემათ 20X8 წლის 31 მარტს იმ პირობით, რომ ისინი ამ სამი წლის განმავლობაში იმუშავენ კომპანია „ალფაში“.

პირველ 9 თვეში კომპანიის აქციების საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად დაეცა, რადგან კონკურენტმა კომპანიამ ბაზარზე გამოუშვა ახალი მიმართულების პროდუქტები. 20X6 წლის 1 იანვარს გადაწყდა შეიცვალოს გადახდის სქემა ისე, რომ თანამშრომლები, რომლებიც 20X8 წლის 31 მარტისათვის იმუშავენ კომპანიაში, მიიღებენ ორჯერ მეტ აქციებს, ვიდრე თავდაპირველად იყო გათვალისწინებული.

კომპანია „ალფას“ აქციების სამართლიანი ღირებულება გარკვეული თარიღებისათვის იყო შემდეგი:

01.04.15 – 8 ლარი;

01.01.16 - 3 ლარი;

31.03.16 - 4 ლარი.

კომპანიის ფინანსური წელი მთავრდება 31 მარტს. შეფასებების თანახმად, აქციების გადაცემის თარიღისათვის თანამშრომელთა 85 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში.

„ალფას“ 20X6 წლის 31 მარტს დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახული ხარჯები არის (ლარი):

ა) 0 ლარი;

- ბ) 12,750 ლარი;
- გ) 15,111 ლარი;
- დ) 15,583 ლარი.

ამოხსნა:

ხარჯების გაანგარიშებისას კომპანია „ალფა“ უნდა დაეყრდნოს ფასს (IFRS) 2-ის დებულებებს, მე-10 პუნქტის თანახმად, აქციებზე იმ განაცემების ოპერაციებისათვის, რომლებისთვისაც ანგარიშსწორება წარმოებს წილობრივი ინსტრუმენტებით, მომსახურება და კაპიტალში შესაბამისი ზრდა უნდა აღირიცხოს მიღებული მომსახურების სამართლიანი ღირებულებით. რადგან აქციები თანამშრომლებს ეძლევა იმ პირობით, რომ გააგრძელებენ მუშაობას მომდევნო სამი წლის განმავლობაში, კომპანია „ალფამ“ უნდა დაუშვას, რომ მუშაკი განახორციელებს მომსახურებას ამ ინსტრუმენტებზე უფლებების გადასვლის განმავლობაში. შესაბამისად, ხარჯები აღიარებული უნდა იქნეს იმავე პერიოდის მანძილზე.

აქციების სამართლიანი ღირებულება უნდა განისაზღვროს შეფასების თარიღისათვის არსებული საბაზრო ფასებით, თუ ისინი არსებობს, იმ პირობების გათვალისწინებით, რომლებითაც გადაეცათ წილობრივი ინსტრუმენტები (ფასს (IFRS) 2-ის მე-16 პუნქტი).

ფასს (IFRS) 2-ის 26-27 პუნქტების თანახმად, „ალფას“ შეუძლია შეცვალოს წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემის პირობები. ცვლილებების გამოყენების პირობები მოცემულია „ბ“ დანართში. მაგალითად, 43-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ თუ ცვლილება ზრდის გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობას, საწარმომ დამატებით გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულება, შეფასებული ცვლილების თარიღისათვის, უნდა შეიტანოს იმ თანხის შეფასებაში, რომელიც აღიარებულია გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების ასანაზღაურებლად მიღებული მომსახურების მიმართ, ცვლილების თარიღიდან იმ თარიღამდე, როდესაც მოხდება დამატებით წილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლებების

გადასვლა, და აღიაროს ის უფლებების გადაცემის თავდაპირველი პერიოდის დარჩენილი ვადის განმავლობაში.

ზემო აღნიშნულიდან გამომდინარე, კომპანია „ალფამ“ უნდა შეიტანოს ხარჯებში 12 750 ლარი, რომელიც შედგება ორი თანხისაგან:

- 01.04.15 - 03.31.16 პერიოდში თავდაპირველი პირობებით – 11,333 ლარი (8 ლარი × 500 აქცია × 10 თანამშრომელი × 0.85 ალბათობა × 1/3 წელი).
- 01.01.16 - 31.03.18 პერიოდში დამატებით აქციებზე – 1,417 ლარი (3 ლარი × 500 აქცია × 10 თანამშრომელი × 0.85 ალბათობა × 3 თვე / (3 თვე + 12 თვე + 12 თვე)).

სულ, $11,333 + 1,417 = 12,750$ ლარი.

მაგალითი - სიტუაცია 2. სიტუაცია:

ანგარიშსწორების ფორმა: წილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა: საბაზრო პირობა;

გადასვლის პირობების შეცვლა: საბაზრო პირობების გაუქმება, რაც მომგებიანი აღმოჩნდა მუშაკებისათვის.

კომპანია „ბეტამ“ გამოუშვა ოფციონები 20 თანამშრომლისთვის, თითოეულისთვის 50 ოფციონი. ოფციონების მიღების პირობები:

- თანამშრომლები გააგრძელებენ მუშაობას კომპანიაში მომდევნო ოთხი წლის განმავლობაში;
- ოთხ წლიანი პერიოდის დასრულებისას ერთი აქციის ფასი გაიზრდება 12 ლარამდე.

აქციის ფასი შეთანხმების ხელმოწერის თარიღისათვის (20X4 წლის 1 აპრილი) იყო 6 ლარი. ოფციონის სამართლიანი ღირებულება იყო დაახლოებით 4 ლარი.

მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 90 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში აქციების გადაცემის თარიღისათვის.

პერიოდის მეორე წლის დასაწყისში ოფციონების საბაზრო პირობა გაუქმდა.

გაუქმების დღისათვის ოფციონის სამართლიანი ღირებულება საბაზრო პირობით იყო 5 ლარი, საბაზრო პირობის გარეშე – 6,5 ლარი. მეორე წლის შედეგებით მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 92 პროცენტი იმუშავებს კომპანიაში ოთხივე წლის განმავლობაში. კომპანიის ფინანსური წელი მთავრდება 31 მარტს.

„ბეტას“ 20X6 წლის 31 მარტს დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახული ხარჯი არის (ლარი):

- ა) 940 ლარი;
- ბ) 900 ლარი;
- გ) 1,400 ლარი;
- დ) 1,495 ლარი.

ამოხსნა:

სიტუაციას არეგულირებს ფასს (IFRS) 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. კომპანიას შეუძლია შეცვალოს ოფციონის გადაცემის პირობები და ამ შემთხვევაში უნდა იხელმძღვანელოს (ბ42).

თუ საწარმო ცვლის გადაცემის პირობებს ისე, რომ ისინი ხელსაყრელია მუშაკისათვის, მაშინ საწარმომ ფასს (IFRS) 2-ის 19-21 პუნქტების გამოყენებისას უნდა გაითვალისწინოს გადაცემის შეცვლილი პირობები, გარდა საბაზრო პირობებთან დაკავშირებული ცვლილებებისა, რომელთა შეცვლა აღირიცხება ბ42 პუნქტის შესაბამისად. კერძოდ, თუ ცვლილება ხდება გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, მაშინ გადაცემული დამატებითი სამართლიანი ღირებულება შედის იმ თანხის შეფასებაში, რომელიც აღიარებულია ცვლილების თარიღიდან შეცვლილ წილობრივ ინსტრუმენტზე უფლების გადაცემის თარიღამდე მიღებული მომსახურების მიმართ, რაც ემატება თავდაპირველი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების შესაბამის თანხას გადაცემის თარიღისათვის, რომელიც აღიარებული იქნება გადაცემის თავდაპირველი პერიოდის დარჩენილი ვადის განმავლობაში (ბ.43ა

ფასს (IFRS 2).

ამგვარად, ხარჯების თანხა, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში 20X6 წლის 31 მარტისათვის, არის 1,400 ლარი, მათ შორის:

1) ძირითადი ნაწილი, თავდაპირველი სქემის მიხედვით – 940 ლარი [(20 თანამშრომელი × 50 ოფციონი × 4 ლარი × 0.92 ალბათობა × 2/4 წელი] – [20 თანამშრომელი × 50 ოფციონი × 4 ლარი × 0.9 ალბათობა × 1/4 წელი];

2) დამატებითი ნაწილი, დაკავშირებული საბაზრო პირობების გაუქმებასთან – 460 ლარი (20 თანამშრომელი × 50 ოფციონი × (6,5 - 5) ლარი × 0.92 ალბათობა × 1/3 წელი).
სულ: 940 + 460 = 1,400 ლარი.

ხარჯების პირველი შემადგენელი ნაწილი გამოიანგარიშება ფასს (IFRS) 2-ის მე-

15 პუნქტის საფუძველზე: რადგან კომპანია აქციებზე უფლებებს გადასცემს დადგენილი დროის განმავლობაში, ამიტომ მომსახურება და მასთან დაკავშირებული ხარჯები აისახება თანამშრომლების მიერ მომსახურების გაწევის კვალდაკვალ ოთხივე წლის განმავლობაში. კომპანიის ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს გასაცემი აქციების მოსალოდნელი რაოდენობა. შეფასება ტარდება ყოველწლიურად. კომპანია „ბეტას“ შემთხვევაში თანამშრომელთა მოსალოდნელი რაოდენობა გადახედული იყო პერიოდებს შორის (20X5 წლის 31 მარტი და 20X6 წლის 31 მარტი). მიმდინარე წლის ხარჯები წარმოადგენს განსხვავებას მთელ პერიოდის (ორი წელი) ხარჯებს შორის, მიმდინარე მახასიათებლების გათვალისწინებით, რასაც გამოაკლდება წინა პერიოდების (პირველიწელი) ასახული ხარჯი.

ხარჯების მეორე შემადგენელი ნაწილი გამოიანგარიშება 43ა პუნქტის საფუძველზე, როგორც სხვაობა სამართლიან ღირებულებას შორის, საბაზრო კომპონენტის გათვალისწინებით და მის გარეშე.

მაგალითი - სიტუაცია 3. სიტუაცია:

ანგარიშსწორების ფორმა: წილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა: მუშაობის ვადა; ერთ აქციაზე მოგების ზრდა.

გადასვლის პირობის შეცვლა: არასაბაზრო პირობების შეცვლა საბაზროთი პირობით
- აქციების ღირებულების ზრდით, რაც წამგებიანი აღმოჩნდა თანამშრომლებისათვის.

კომპანია „გამამ“ 20X4 წლის 1 აპრილს გამოუშვა ოფციონები 40 თანამშრომლისათვის, თითოეულისთვის 40 ოფციონი. ოფციონების მიღების პირობები:

- თანამშრომელი აგრძელებს მუშაობას კომპანიაში მომდევნო სამი წლის განმავლობაში;
- მოგება ერთ აქციაზე მესამე წლამდე იქნება არანაკლებ 2 ლარისა ერთ აქციაზე.

ოფციონის სამართლიანი ღირებულება შეთანხმების ხელმოწერის თარიღისათვის არის 4 ლარი. მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 95 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში სამი წლის განმავლობაში. სავარაუდოდ, 20X5 წლის 31 მარტს აქციაზე მოგების პირობა შესრულებული იქნება.

მეორე წლის დასაწყისში კომპანია „გამას“ ხელმძღვანელობამ გააუქმა აქციაზე მოგების პირობა და შეცვალა ის აქციის ღირებულების ზრდით –31.03.X7წ.-სათვის აქციის ღირებულებამ უნდა მიაღწიოს 8 ლარს. პირობის შეცვლის თარიღისათვის ოფციონის სამართლიანი ღირებულება აქციის ღირებულების მიხედვით საბაზრო პირობებით იყო 3 ლარი, საბაზრო პირობების გარეშე – 4,5 ლარი.

03.31.X6წ.-სათვის მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 95 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში დარჩენილი წლის განმავლობაში. კომპანია „გამას“ ფინანსური წელი მთავრდება 31 მარტს.

„გამას“ 20X6 წლის 31 მარტს დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის

ანგარიშგებაში ასახული ხარჯი არის (ლარი):

ა) 7,917 ლარი;

ბ) 5,067 ლარი;

გ) 0 ლარი;

დ) 2,533 ლარი.

ამოხსნა:

ხარჯების ოდენობის გამოსაანგარიშებლად კომპანია „გამამ“ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გამოიყენოს ფასს (IFRS) 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. ამ შემთხვევაში არა საბაზრო პირობები შეცვლილია საბაზრო პირობებით.

კომპანია „გამამ“ შეცვალა გადაცემული აქციებზე დაფუძნებული ინსტრუმენტების პირობები და შეცვალა ერთი პირობა მეორით, რის შედეგადაც სამართლიანი ღირებულება შემცირდა (4,5 ლარის ნაცვლად 3 ლარი) და გახდა წამგებიანი თანამშრომლისთვის. ფასს (IFRS) 2-ის გ44 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიამ უნდა განაგრძოს გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების ასანაზღაურებლად მიღებული მომსახურების აღრიცხვა ისე, თითქოს ცვლილება არ მომხდარა. (გარდა ზოგიერთი ან ყველა წილობრივი ინსტრუმენტების გაუქმებისა, რომლებიც უნდა აღრიცხოს 28-ე პუნქტის შესაბამისად).

ზემოაღნიშნულიდან მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მეორე წლის ხარჯები ოფციონების გამოშვების შემდეგ იქნება 5,067 ლარი ($40 \text{ თანამშრომელი} \times 100 \text{ ოფციონი} \times 4 \text{ ლარი} \times 0,95\% \text{ ალბათობა} \times 2/3 - 40 \text{ თანამშრომელი} \times 100 \text{ ოფციონი} \times 4 \text{ ლარი} \times 0,95\% \text{ ალბათობა} \times 1/3$).

თემა 8. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები)

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

1. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე

საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი ისეთი რისკების ბუნება და დონე, რომლებიც საწარმოზე გავლენას ახდენდა საანგარიშგებო თარიღისათვის. ფასს 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ მოცემული განმარტებებში აქცენტი გადატანილია ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილ რისკებზე და თუ როგორ ხორციელდება ამ რისკების მართვა. ეს რისკები, როგორც წესი, მოიცავს საკრედიტო რისკს, ლიკვიდობის რისკსა და საბაზრო რისკს, მაგრამ მართა ამით არ შემოიფარგლება.

რაოდენობრივ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ამ ინფორმაციის ერთმანეთთან დაკავშირების საშუალებას აძლევს და, მაშასადამე, მომხმარებლები შეძლებენ ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოქმნილი რისკების ხასიათისა და დონის შესახებ საერთო წარმოდგენის შექმნას. ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ინფორმაციის

ურთიერთქმედება ხელს უწყობს ისეთი ინფორმაციის მიწოდებას მომხმარებლებისათვის, რომლებიც მათი საწარმოს რისკების შეფასების საშუალებას მისცემს.

✓ ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია:

ა) საწარმოზე რისკის გავლენისა და მისი წარმოშობის შესახებ;

ბ) რისკის მართვის მიზნების, პოლიტიკის, პროცედურებისა და რისკის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების შესახებ;

გ) (ა) და (ბ)–ში მომხდარი ცვლილებები წინა პერიოდის შემდეგ.

✓ რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) რაოდენობრივი მონაცემების მოკლე მიმოხილვა, რომლებიც ეხება საანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმოზე ამ რისკის გავლენას. აღნიშნული განმარტებები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ინფორმაციას, რომელიც თვითონ საწარმოში მიეწოდება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელ პერსონალს. მაგალითად, საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან მთავარ აღმასრულებელ პირს.

ბ) ფასს–ში (ფასს 7-ის 36–42 პუნქტებით) მოთხოვნილი ინფორმაცია (საკრედიტო რისკი, ლიკვიდობის რისკი და საბაზრო რისკი) ისეთი დონით, რომელიც ნაჩვენები არ არის (ა) პუნქტის მიხედვით.

გ) რისკების კონცენტრაცია, თუ ეს არ ჩანს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაციიდან.

თუ საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით წარმოდგენილი რაოდენობრივი მონაცემები არ ასახავს საწარმოზე რისკის გავლენის იმავე ხარისხს, რასაც ადგილი

ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე, საწარმომ დამატებით უნდა წარმოადგინოს სხვა რეპრეზენტაციული ინფორმაცია.

2. საბაზრო რისკი

საბაზრო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები განიცდის ცვლილებას საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო. საბაზრო რისკი სამი ტიპის რისკისაგან შედგება: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და სხვა ფასების რისკი. მგრძნობელობის ანალიზი (პ.40)

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) მგრძნობელობის ანალიზი თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისათვის, რომელიც გავლენას ახდენდა საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ამასთან ისე, რომ ჩანდეს, რა უარყოფით გავლენას იქონიებდა მოგებაზე ან ზარალზე და საკუთარ კაპიტალზე რისკის შესაფერისი ცვლადის იმგვარი ცვლილება, რაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო ამ თარიღისათვის;

ბ) მგრძნობელობის ანალიზში გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები;

გ) ამ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები და მათი შეცვლის მიზეზები;

თუ საწარმო ამზადებს მგრძნობელობის ანალიზს, როგორცაა შეფასება რისკის საფუძველზე, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას (მაგ., საპროცენტო განაკვეთსა და სავალუტო კურსებს შორის) და ამ ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების მართვისათვის. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა:

ა) განმარტოს ამ ანალიზის დროს გამოყენებული მეთოდები, ასევე ძირითადი პარამეტრები და დაშვებები, რომლებიც ამოსავალ ბაზად გამოიყენება;

ბ) ახსნას გამოყენებული მეთოდების მიზანი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რის გამოც მიღებული ინფორმაცია შეიძლება სრულყოფილად არ ასახავდეს შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების სამართლიან ღირებულებას.

როდესაც მომზადებული მგრძობელობის ანალიზი არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგებისათვის დამახასიათებელ რისკს (მაგალითად, იმიტომ, რომ რისკის გავლენა საანგარიშგებო წლის ბოლოს არ ასახავს რისკის გავლენას წლის მანძილზე), საწარმომ უნდა დააფიქსიროს თავად ეს ფაქტი და მიზეზი, რომელიც, მისი აზრით, მგრძობელობის ანალიზს არარეპრეზენტაციულს ხდის.

2.1. სავალუტო რისკი

სავალუტო რისკი წარმოიქმნება იმ კომპანიებისათვის, რომლებიც საგარეო ვაჭრობას ეწევიან. როდესაც ხდება უცხოური ვალუტის გაუფასურება, იგი უფრო ნაკლებად ღირებულია ადგილობრივ ვალუტასთან მიმართებაში.

✓ სავალუტო პრობლემები

ვალუტის გამყარების დროს კომპანიები ჩივიან, რომ თავიანთ პროდუქციას ვეღარ ყიდიან საზღვარგარეთ, ხოლო მუშებს ადევნებთ სამუშაოს დაკარგვის საშიშროება.

ვალუტის გაუფასურების დროს უკვე მომხმარებლები არ არიან ბედნიერები, რადგან მათ ქვეყანაში ინფლაციის იმპორტი ხდება, ხოლო მათ საზღვარგარეთ ყოფნისას ფული ბევრად ნაკლები მოგზაურობის საშუალებას აძლევს.

მაგალითი 1. სავალუტო კურსის ცვლილება¹.

დავუშვათ, რომ მიმდინარე სავალუტო კურსი აშშ დოლარსა და დიდი ბრიტანეთის გირვანქა სტერლინგს შორის არის – \$1.60/£. ეს ნიშნავს, რომ \$10 მლნ ფულადი სახსრების ნაკადი ტოლია £6,25 მლნ–ის (10 მლნ/1.60£).

¹ ACCA. Paper F 9. Financial Management. 2022.

ახლა დავუშვათ, რომ სავალუტო კურსი გახდა \$1.5/£. ამ შემთხვევაში, მოხდა დოლარის გამყარება, (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო ნაკლები დოლარის გაყიდვა). ახლა იგივე \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £6,67 მლნ–ს (10 მლნ/1.50£). თუ კომპანია დიდ ბრიტანეთშია, რომელიც \$10 მლნ–ს იღებს, ეს აშკარად კარგი სიახლეა, თუმცა \$10 მლნ–ის გადახდის შემთხვევაში, დანახარჯი უფრო მეტი იქნება.

სავალუტო კურსის საპირისპირო მიმართულებით ცვლილება, ვთქვათ \$1.70/£, ასახავს დოლარის გაუფასურებას (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო მეტი დოლარის გაყიდვა). ახლა \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £5.88 მლნ–ს (10 მლნ/1.70£). დიდ ბრიტანეთში არსებული კომპანიისთვის, რომელმაც ეს ფულადი სახსრები უნდა მიიღოს, არასასიამოვნო სიახლე იქნება, მაგრამ გადახდის შემთხვევაში უკვე კარგი სიახლეა.

✓ სავალუტო კურსის სისტემები

მსოფლიოს ისეთი წამყვანი ვალუტის კურსები, როგორცაა:

- ამერიკული დოლარი;
- იაპონური იენა;
- დიდი ბრიტანეთის გირვანქა სტერლინგი;
- ევროპული ევრო.

მუდმივად იცვლებიან ერთმანეთთან მიმართებაში. თუმცა, ვალუტათა მხოლოდ მცირე რაოდენობა იყენებს ამ სისტემას.

სხვა სისტემებია:

- ფიქსირებული სავალუტო კურსები;
- თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები;
- სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით.

ა) ფიქსირებული სავალუტო კურსები გულისხმობს კონკრეტული ვალუტის (ან ვალუტების ნაკრების) მიმართ მიზნობრივი პარიტეტის გამოქვეყნებას და მონეტარული პოლიტიკის (საპროცენტო განაკვეთები) და სავალუტო რეზერვების იმგვარად გამოყენების ვალდებულებას, რომ საკუთარი ვალუტის სპოტ-კურსი შენარჩუნებული იყოს ამ მიზნობრივი კურსის მახლობელ გარკვეულ სავაჭრო საზღვრებში.

ფიქსირებული სავალუტო კურსი ერთ ვალუტასთან მიმართებაში - ასეთ დროს ქვეყანა თავის სავალუტო კურსს აფიქსირებს სხვა ქვეყნის ვალუტასთან მიმართებაში. ამგვარი მეთოდით 50–ზე მეტი ქვეყანა აფიქსირებს თავის სავალუტო კურსს, უმთავრესად ამერიკულ დოლართან მიმართებაში. ფიქსირებული კურსები მუდმივად ფიქსირებული არ არის და, პერიოდულად, ქვეყნის ეკონომიკური საფუძვლების ძლიერი ცვლილებების (მაგ., ინფლაციის მაჩვენებლების ცვლილება) დროს, ხდება საკუთარი კაპიტალის გამყარება/ან გაუფასურება.

ფიქსირებული სავალუტო კურსი ვალუტების ნაკრებთან მიმართებაში - ვალუტების ნაკრების გამოყენების მიზანია ვალუტის კურსის დაფიქსირება, უფრო მდგრად სავალუტო ბაზასთან მიმართებაში, ვიდრე ეს შესაძლებელი იქნებოდა, მხოლოდ ერთ ვალუტასთან მიმართებაში დაფიქსირების შემთხვევაში, ხშირად ეს ნაკრები ისეა შედგენილი, რომ აისახოს ქვეყნის უმთავრესი სავაჭრო კავშირები.

ბ) თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები (ხანდახან მოიხსენიებენ, როგორც „თავისუფალი რხევა“)

ნამდვილი თავისუფალი რხევა გულისხმობს, რომ სავალუტო კურსი მხოლოდ და მხოლოდ სავალუტო ბაზარზე არსებული მოთხოვნა-მიწოდებით რეგულირდება და მასზე გავლენის მოხდენის მიზნით, არ ხდება როგორც საბაზრო პროცესებში ჩარევა ოფიციალური სავალუტო რეზერვებით, ასევე სავალუტო კურსის გათვალისწინება

საპროცენტო განაკვეთებთან მიმართებაში გადაწყვეტილებების მიღებისას. მაგალიტად, ინგლისის ბანკის მონეტარული პოლიტიკის კომიტეტი გადაწყვეტილების მიღებისას აშკარად ითვალისწინებს გირვანქა სტერლინგის საგარეო ღირებულებას. ამგვარად, მიუხედავად იმისა, რომ გირვანქა სტერლინგი უკვე აღარ არის ფიქსირებული სავალუტო კურსის სისტემაში, არც იმის მტკიცება იქნება სწორი რომ იგი სრულად ექვემდებარება თავისუფალ რხევას.

გ) **სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით** (ხანდახან მოიხსენიებენ როგორც „უსუფთაო რხევა“)

სხვადასხვა ქვეყნის ცენტრალური ბანკი იყენებს რა კონტროლირებადი რხევების სისტემას, ცდილობს სავალუტო ურთიერთდამოკიდებულებების შენარჩუნებას ღირებულებების წინასწარ დადგენილ (ჩვეულებრივ, ფართო საზოგადოებისათვის უცნობ) საზღვრებში და ხშირად ახორციელებს სავალუტო ბაზრებზე საკუთარი ვალუტის ყიდვა–გაყიდვის ოპერაციებს, სავალუტო კურსის დადგენილ საზღვრებში შენარჩუნების მიზნით.

სავალუტო რისკის ტიპები: საოპერაციო და ეკონომიკური რისკი.

სავალუტო კურსის ცვლილებები დაკავშირებულია საოპერაციო და ეკონომიკურ რისკებთან. საოპერაციო რისკი არის ოპერაციის ჩატარებისა და შესაბამისი ანგარიშსწორების თარიღებს შორის დროის პერიოდში სავალუტო კურსის ცვლილების რისკი. ე.ი. ეს არის ვალუტის კონვერტაციისაგან წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი.

მაგალითი 2. საოპერაციო რისკი (ACCA. Paper F 9. Financial Management. 2022)

დიდი ბრიტანეთის კომპანიამ 1 იანვარს კონტრაქტი დადო ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებულ კომპანიასთან დანადგარის შესყიდვაზე \$300,000–ად. ანგარიშსწორება უნდა მოხდეს 31 მარტს.

პირველ იანვარს სავალუტო კურსია \$1.6/£ (ე.ი. \$1.6 = 1£) თუმცა 31 მარტისათვის

გირვანქა სტერლინგი: (ა) გამყარდეს \$1.75/£ – მდე;
(ბ) გაუფასურდეს \$1.45/£–მდე.

ავხსნათ რისკი, რომლის წინაშეც შეიძლება აღმოჩნდეს დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა.

31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გამყარების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს მოგებას 16,071 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება: $(300,000:1.6=187,500) - (300,000:1.75=171,429) = 16,071£$.

31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გაუფასურების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს ზარალს 19,397 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება: $(300,000:1.45=206,897) - (300,000:1.6=187,500) = 19,397£$.

ფირმამ შეიძლება გადაწყვიტოს რისკის ჰეჯირება (მინიმუმამდე შემცირება),
თუ საქმეებზე:

- მნიშვნელოვან მოცულობას;
- დროის მნიშვნელოვან პერიოდს;
- მოსაზრებას, რომ სავარაუდოდ, სავალუტო კურსი მნიშვნელოვნად შეიცვლება.

ეკონომიკური რისკი არის, სავალუტო კურსების მოულოდნელი ცვლილებების გამო, საქმიანობის (ფულადი სახსრების სამომავლო ნაკადის მიმდინარე ღირებულება) ღირებულების ცვალებადობა. ეს არის საოპერაციო რისკის გრძელვადიანი ვერსია.

იმ კომპანიისათვის, რომელიც ექსპორტს ეწევა, ამ რისკს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც:

- ადგილობრივი ვალუტა გამყარდება იმ ვალუტასთან მიმართებაში, რომელშიც ეს კომპანია ვაჭრობს;
- კონკურენტების ადგილობრივი ვალუტა გაუფასურდება იმ ვალუტასთან მიმართებაში, რომელშიც ეს კომპანია ვაჭრობს.

მაგალითი 3. ეკონომიკური რისკი.

ამერიკის შეერთებული შტატებიდან ექსპორტიორი კომპანია ერთ-ერთ პროდუქტს ყიდის ევროპაში თვითღირებულებას დამატებული ფასნამატით. გასაყიდი ფასის საფუძველია აშშ-ის ფასი, \$16, რომელიც უზრუნველყოფს დანახარჯების დაფარვას და მოგების მარჟას.

მიმდინარე სავალუტო კურსია €1.26/\$

რა გავლენა ექნება ექსპორტიორის საქმიანობაზე დოლარის გამყარებას €1.31/\$-მდე? ამერიკული ფირმა, რომელიც ევროპაში ყიდის საქონელს 16 აშშ დოლარად მისი ღირებულება მიმდინარე სავალუტო კურსით ევროში შეადგენს 20.16 ევროს ($\$16 \times €1.26$), ხოლო თუ დოლარის კუსი გამყარდება 1,31-მდე, მაშინ, საქონლის ღირებულება ევროში იქნება 20.96 ევრო ($\$16 \times €1.31$). მაშასადამე, დოლარის გამყარება ექსპორტიორს ყოველ ერთეულ პროდუქციაზე მოუტანს მოგებას 0.80 ევროს ოდენობით ($20.96 - 20.16$).

2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი

ფინანსური მენეჯერი უპირისპირდება საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებისგან წარმოქმნილ რისკს, ე.ი. საქმე აქვს გაურკვეველობასთან, ფულადი სახსრების შემოსავლებისა (შემოსულობასა) და გასავლების მოცულობასა და ვადებთან დაკავშირებით.

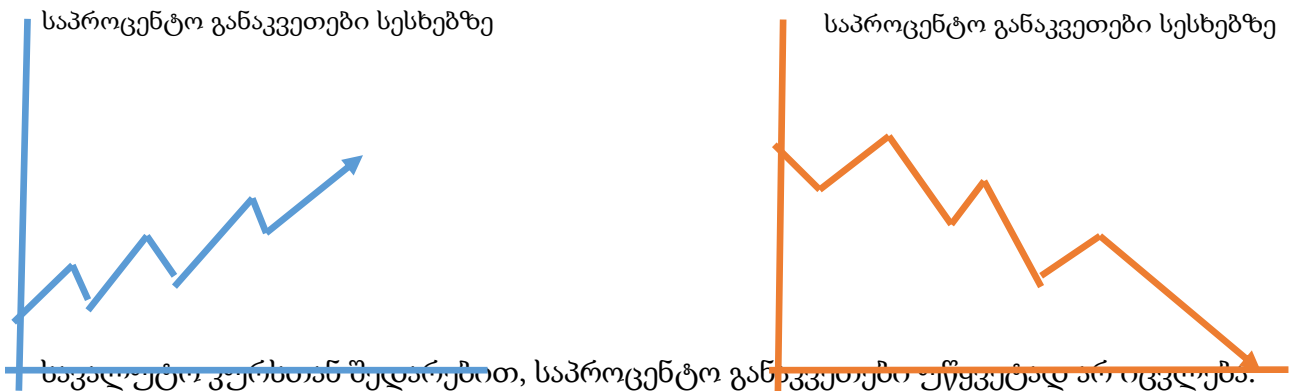
მრავალი კომპანია იღებს სესხს და, ასეთ დროს, მათ უნდა გააკეთონ არჩევანი ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით (ჩვეულებრივ, ობლიგაციების ემისიის გზით), ან მცოცავი (ცვლადი) საპროცენტო განაკვეთით სესხის აღებას შორის (შესაძლოა, საბანკო სესხების მეშვეობით). არსებობს გარკვეული რისკი მცოცავგანაკვეთებიანი და ფიქსირებულგანაკვეთებიანი სესხების დაბალანსებაზე ან მათ შერევაზე გადაწყვეტილების მიღებაში. ძალიან დიდი მოცულობის ფიქსირებულგანაკვეთიანი სესხის შემთხვევაში, იქმნება საფრთხე, რომ მომავალში

გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთები შეიძლება შემცირდეს, ხოლო ძალიან დიდი მოცულობის მცოცავგანაკვეთიანი სესხის შემთხვევაში, იქმნება მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების გაზრდის საფრთხე.

დამატებით, კომპანიების წინაშეა რისკი, რომ იმ მომენტიდან, როდესაც კომპანია დაადგენს სესხის ალების ან ინვესტირების საჭიროებას, იმ მომენტამდე, როდესაც დაიდება შესაბამისი გარიგება, შეიძლება შეიცვალოს საპროცენტო განაკვეთები. ხელმძღვანელი პერსონალი, ჩვეულებრივ, რისკის მოწინააღმდეგეა. ამდენად, ისინი ეძებენ ამ რისკების მართვისა და შემცირების საშუალებებს.

- ✓ განსხვავება საპროცენტო განაკვეთებში/საპროცენტო საფრთხე საპროცენტო რისკი მიეკუთვნება საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებების და, ამგვარად, კომპანიის წმინდა ფულადი ნაკადის შემცირების რისკს.

საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებები



- სავალუტო კურსები დღის განმავლობაში იცვლება;
- საპროცენტო განაკვეთები სტაბილურია ბევრად უფრო ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში.

მაგრამ საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება შეიძლება ბევრად უფრო არსებითი იყოს.

კომპანიის საპროცენტო რისკის საფრთხის შემცირება (ჰეჯირება) კორპორაციის ხაზინადარის მოვალეობაა.

განვიხილოთ საპროცენტო რისკის პრაქტიკული მაგალითები:

კომპანიამ შეიძლება სესხი აიღოს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთით, ყოველ ექვს თვეში პროცენტის გადახდით და ყოველი წინა პროცენტის გადახდის თარიღიდან მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების გაზრდა/დაკლების შესაბამისად შეცვლილი პროცენტის დარიცხვით.

ზოგიერთი კომპანია სესხის ასაღებად ახორციელებს ობლიგაციების ემისიას. თუ კომპანია აკეთებს სამომავლო პროგნოზს ობლიგაციების ემისიის გზით სესხის აღების საჭიროებაზე, ობლიგაციების ემისიის რეალურად განხორციელებამდე მას ექმნება საპროცენტო რისკის საფრთხე.

ზოგიერთ კომპანიას ბიუჯეტით გათვალისწინებული აქვს დიდი მოცულობით ფულადი სახსრების მიღება და, ამგვარად, ბიუჯეტით უჩნდება დიდი მოცულობით ფულადი სახსრების დროებითი ნამეტი, რომლის მოკლევადიანი ინვესტირებაც უნდა მოხდეს. ამ დროებითი ინვესტიციიდან შემოსავალი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა მოხდება საპროცენტო განაკვეთებთან დაკავშირებით იმ დროს, როდესაც ფულადი სახსრები ხელმისაწვდომი იქნება დეპოზიტზე განთავსებისათვის.

ზოგიერთ ინვესტიციას საპროცენტო შემოსავლები მოაქვს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთებით (მაგ: ფულადი სახსრები ბანკის სადეპოზიტო ანგარიშზე), ხოლო ზოგიერთი მოკლევადიანი ინვესტიციის ღირებულება იზრდება ან კლებულობს საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებასთან ერთად (მაგ.: სახაზინო ვალდებულებები და სხვა მოკლევადიანი სასესხო ფასიანი ქაღალდები).

ზოგიერთ კომპანიას ინვესტიციები ისეთ ობლიგაციებში აქვს განხორციელებული, რომლებიც იყიდება საფონდო ბირჟებზე. მაგ., სამთავრობო და კორპორაციული ობლიგაციები. მათი ღირებულებები იცვლება გრძელვადიანი საპროცენტო

განაკვეთების ცვლილებებთან ერთად. საპროცენტო რისკი შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს.

მაგალითი 4. საპროცენტო განაკვეთის რისკი

კომპანიას სურს ისესხოს \$10 მილიონი ერთი წლით. მაგრამ ფული არ სჭირდება უახლოესი სამი კვირის განმავლობაში. საჭირო დროზე ადრე ფულადი სახსრების სესხად აღება ამ სესხს გააძვირებდა, რადგან ამ პერიოდში დაერიცხებოდა საპროცენტო დანახარჯები. მეორე მხრივ, საპროცენტო დანახარჯები გაიზრდება, ფულადი სახსრების რეალურად სესხებამდე პერიოდში საპროცენტო განაკვეთების გაზრდის შემთხვევაშიც. მაგალითად: ერთწლიან \$10 მილიონ სესხზე საპროცენტო განაკვეთის თუნდაც 0,25%-ით (25 საბაზისო პუნქტით) გაზრდის შემთხვევაში, წლის განმავლობაში გვექნებოდა დამატებითი \$25,000 საპროცენტო დანახარჯი.

3. საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკი

საკრედიტო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ერთი მხარის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა გამოიწვევს მეორე მხარის ფინანსურ ზარალს. ფინანსური ინსტრუმენტების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა აჩვენოს:

ა) თანხა, რომელიც ყველაზე უკეთ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმოს მიერ ფლობილი ყოველგვარი უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების გაუთვალისწინებლად (მაგ. ურთიერთჩათვლის შეთანხმება, რომელიც არ აკმაყოფილებს ურთიერთგადაფარვის კრიტერიუმს ბასს 32-ის შესაბამისად); ამ ინფორმაციის გამჟღავნება არ მოითხოვება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომელთა საბალანსო ღირებულება საუკეთესოდ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას;

ბ) კრედიტის გარანტიის სახით ფლობილი უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები და მათი ფინანსური ეფექტის აღწერა (მაგალითად, რაოდენობრივი შეფასება იმისა, რამდენად ამცირებენ საკრედიტო რისკს უზრუნველყოფა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები) იმ თანხასთან მიმართებით, რომლებიც საუკეთესოდ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას (რაც გამჟღავნებული იქნება ან (ა) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ან გამოსახული იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებით);

გ) ინფორმაცია ისეთი ფინანსური აქტივების საკრედიტო ხარისხის შესახებ, რომლებიც არც ვადაგადაცილებულია და არც გაუფასურებული.

ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) ასაკობრივი ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ვადაგადაცილებულია, მაგრამ არ არის გაუფასურებული;

ბ) ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ცალ-ცალკე გაუფასურებულად იქნა მიჩნეული.

მიღებული უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები როდესაც საწარმო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოიპოვებს ფინანსურ ან არაფინანსურ აქტივებს, იმ თვალსაზრისით, რომ მის მფლობელობაში გადადის კრედიტის უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები (მაგ., გარანტიები) და ეს აქტივები აკმაყოფილებს სხვა ფასს-ების აღიარების კრიტერიუმებს, მან საანგარიშგებო თარიღისათვის მის მფლობელობაში მყოფი ამგვარი აქტივების შესახებ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) მიღებული აქტივების ბუნება და საბალანსო ღირებულება;

ბ) აქტივების გასხვისების ან საწარმოს საქმიანობაში გამოყენების პოლიტიკა, თუ

ზემოაღნიშნული აქტივები არ არის ადვილად კონვერტირებადი ნაღდ ფულში. ლიკვიდობის რისკი არის რისკი იმისა, რომ საწარმო სიმძნელებს წააწყდება ისეთ ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებისას, რომლებიც იფარება ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით.

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

- ა) არაწარმოებრივი ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი (მათ შორის გაცემული ფინანსური გარანტიების კონტრაქტების), საიდანაც გამოჩნდება დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები;
- ბ) წარმოებული ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი. დაფარვის ვადების ანალიზმა უნდა მოიცვას დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები იმ წარმოებული ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომელთა სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები მნიშვნელოვანია ფულადი ნაკადების მოძრაობის დროის გასაგებად.
- გ) აღწეროს, როგორ მართავს (ა) და (ბ) პუნქტებში ხსენებული ვალდებულებებისათვის დამახასიათებელ ლიკვიდობის რისკს.

თემა 9. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები

შინაარსი

შესავალი

1. მოქმედების სფერო

2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

- საოპერაციო სეგმენტები
- საანგარიშგებო სეგმენტები
- აგრეგირების კრიტერიუმები
- რაოდენობრივი ზღვრები

3. განმარტებითი შენიშვნები

- ზოგადი ინფორმაცია
- ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ

4. შეფასება

- შემაჯერებელი მონაცემები
- ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება

5. საწარმოს დონის ინფორმაცია

- ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ
- ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ
- ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ

შესავალი

ინფორმაცია საწარმოს კომპონენტების, მისი პროდუქციისა და მომსახურების, უცხოური ქვედანაყოფებისა და მთავარი მომხმარებლების შესახებ საშუალებას იძლევა შეფასდეს სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათი, ფინანსური შედეგები და ის ეკონომიკური გარემო, რომელშიც საწარმო ეწევა საქმიანობას. ამ ინფორმაციის ასახვას მოითხოვს ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტები“, რომლითაც განსაზღვრულია ფინანსურ ანგარიშგებაში საოპერაციო სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენის წესები და მოთხოვნები შენიშვნებში გასათვალისწინებელი განმარტებითი ინფორმაციისათვის,

პროდუქციისა და მომსახურების, გეოგრაფიული რეგიონებისა და ძირითადი მომხმარებლების მიხედვით. აგრეთვე, ბასს 34-ის „შუალედური ფინანსური ანგარიშგება“ ცვლილებებიდან გამომდინარე, განსაზღვრულია შუალედურ ფინანსურ ანგარიშებში წარსადგენი ინფორმაცია.

სტანდარტის შემუშავების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მისცეს საშუალება განსაზღვრონ ბიზნესის სხვადასხვა სეგმენტის რისკის ფაქტორები, გაანალიზონ სეგმენტის მომგებიანობა, ზრდის შესაძლებლობები და მიიღონ გადაწყვეტილება საწარმოში აქციებზე დაფუძნებული მონაწილეობის შესახებ.

ინფორმაცია საოპერაციო სეგმენტების შესახებ, კომპანიების ხელმძღვანელობას და მის მფლობელებს, შესაძლებლობას აძლევს შეაფასონ რამდენად რენტაბელურია ბიზნესის ესა თუ ის მიმართულება.

სწარმოს სხვადასხვა სეგმენტები განსხვავებულ ფულად ნაკადებს გამოიმუშავენ, რომელთაც განსხვავებული რისკები უკავშირდება და რომლებიც კონკრეტულ ღირებულებებს ეხება. შესაბამისად, ინფორმაციის დეზაგრეგირების გარეშე არ არსებობს მთლიანად საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადების მთლიანი თანხების, მათი წარმოშობის დროის ჩარჩოების ან რისკების პროგნოზირების რაციონალური გზა.

სტანდარტის ძირითადი პრინციპის მიხედვით:

სტანდარტის შემუშავების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მისცეს საშუალება განსაზღვრონ ბიზნესის სხვადასხვა სეგმენტის რისკის ფაქტორები, გაანალიზონ სეგმენტის მომგებიანობა, ზრდის შესაძლებლობები და მიიღონ გადაწყვეტილება საწარმოში აქციებზე დაფუძნებული მონაწილეობის შესახებ.

1. მოქმედების სფერო

ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტები“ ვრცელდება იმ კომპანიების განცალკევებულ ან ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებზე:

- რომელთა სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები იყიდება საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე (საშინაო ან უცხოურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების მეორად ბაზარზე, მათ შორის ადგილობრივ და რეგიონალურ ბაზრებზე); ან
- რომელიც საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე რომელიმე კლასის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანიზაციაში.

სტანდარტი გამოიყენება აგრეთვე იმ კონსოლიდირებული ჯგუფების ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელთა სათავო საწარმოს ფინანსური ინსტრუმენტები წარდგენილია (ან და წარდგენის პროცესში იმყოფება) საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე:

- თუ საწარმო, რომელსაც არ მოეთხოვება ფასს 8-ის გამოყენება, გადაწყვეტს, ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტების შესახებ ისეთი ინფორმაცია გააშუქოს, რომელიც არ შეესაბამება მოცემულ ფასს-ს, მან ამ ინფორმაციას არ უნდა უწოდოს სეგმენტური ინფორმაცია.
- თუ ფინანსური ანგარიში მოიცავს სათავო საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც ფასს 8-ის მოქმედების სფეროში ხვდება და

ამავე დროს სათავო საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებასაც, მაშინ სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

საოპერაციო სეგმენტები

სტანდარტი საოპერაციო სეგმენტს განსაზღვრავს სამი ძირითადი მახასიათებლით. ეს არის საწარმოს კომპონენტი:

ა) რომელსაც უკავია ბიზნესის ისეთი ნაწილი, სადაც ეწევა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება (იმ ამონაგებისა და ხარჯების ჩათვლით, რომელიც დაკავშირებულია იმავე საწარმოს სხვა კომპონენტებთან);

ბ) რომლის საოპერაციო შედეგებს რეგულარულად იხილავს საწარმოში საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად და მისი საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად; და

გ) რომლის შესახებაც არსებობს გაცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია.

საოპერაციო სეგმენტი შეიძლება ბიზნესის ისეთი ნაწილი იყოს, საიდანაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია ამონაგები, მაგალითად, ახლად ამოქმედებული ქვედანაყოფი შეიძლება იყოს საოპერაციო სეგმენტი ამონაგების მიღებამდე. იმავდროულად უნდა აღინიშნოს, რომ აუცილებელი არ არის, რომ საწარმოს ყველა შემადგენელი ნაწილი საოპერაციო სეგმენტი ან საოპერაციო სეგმენტის ნაწილი იყოს. შეიძლება ქვედანაყოფი ქმნიდეს ისეთი სახის ამონაგებს, რომელსაც შემთხვევითი ხასიათი გააჩნია და საწარმოს საქმიანობის თანმდევია. ამ შემთხვევაში იგი არ წარმოადგენს საოპერაციო სეგმენტს.

ზოგადად, საოპერაციო სეგმენტს ჰყავს სეგმენტის მენეჯერი, რომელიც უშუალოდ არის ანგარიშვალდებული საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის წინაშე და მასთან რეგულარულად თანამშრომლობს საოპერაციო

საქმიანობის, ფინანსური შედეგების, სეგმენტის პროგნოზების ან გეგმების განსახილველად.

უნდა აღინიშნოს, რომ ტერმინები „საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი“ და „სეგმენტის მენეჯერი“ განსაზღვრავენ ფუნქციას და არა მაინცდამაინც სპეციალური უფლებამოსილების მქონე მენეჯერს. ეს ფუნქცია განკუთვნილია საწარმოს საოპერაციო სეგმენტებზე რესურსების განაწილებისა და მათი საქმიანობის შედეგების შეფასებისათვის.

ერთი პიროვნება შეიძლება იყოს ერთზე მეტი სეგმენტის მენეჯერი. ზოგჯერ ფასს-ით განსაზღვრული მახასიათებლები მიეყენება ორგანიზაციის კომპონენტების ერთზე მეტ სხვადასხვანაირ ნაკრებს, რომელზეც სეგმენტის მენეჯერებს აქვთ დაკისრებული პასუხისმგებლობა.

ამგვარ სტრუქტურას ორგანიზაციის მატრიცულ ფორმას უწოდებენ, რომელიც ძირითადად, მსხვილ და რთული სტრუქტურის მქონე საწარმოებში გამოიყენება.

მაგალითად, ზოგიერთ საწარმოში ზოგი მენეჯერი მსოფლიო მასშტაბით არის პასუხისმგებელი პროდუქციისა და მომსახურების სხვადასხვა ასორტიმენტზე, ხოლო ზოგი - მხოლოდ გარკვეული რეგიონის ფარგლებში. საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი რეგულარულად იხილავს კომპონენტების ორივე ნაკრების საოპერაციო შედეგებს და ფინანსური ინფორმაციაც ორივეს შესახებ არსებობს. ასეთ შემთხვევაში, სეგმენტის იდენტიფიცირება და შესაბამისად იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის ნაკრები წარმოადგენს საწარმოსთვის საოპერაციო სეგმენტს უნდა მოხდეს ფასს-ის ძირითადი პრინციპის გათვალისწინებით.

ამრიგად, სეგმენტის იდენტიფიკაციის საფუძველი ფასს 8-ის მიხედვით არის შიდა ინფორმაცია, რომლის მიხედვით მენეჯერი იღებს საოპერაციო გადაწყვეტილებებს. სტანდარტი მოითხოვს შიდა მმართველობითი ანგარიშების ანალიზს, რომელიც რეგულარულად წარედგინება ხელმძღვანელებს, საოპერაციო

გადაწყვეტილებების მიმღებ პირებს. ყურადღება უნდა გავამახვილოთ იმაზეც, რომ ფასს 8-ით შეიცვალა სეგმენტების დაყოფა გეოგრაფიული და სამეურნეო ნიშნით.

სტანდარტით, სეგმენტის იდენტიფიცირების ძირითადი განმსაზღვრელი საწარმოს შიდა სტრუქტურაა, რომლის მიხედვითაც ხდება საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღება.

საანგარიშგებო სეგმენტები

მას შემდეგ, როდესაც მოხდება საოპერაციო სეგმენტის იდენტიფიცირება უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტები. ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია, თითოეული საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, ცალკე არ აისახება. ინფორმაციის წარდგენა ხდება საანგარიშგებო სეგმენტების მიხედვით.

საანგარიშგებოა - ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტები, რომლებიც აკმაყოფილებს გარკვეულ კრიტერიუმებს.

საწარმომ ცალკე უნდა წარმოადგინოს ფინანსური და აღწერილობითი ინფორმაცია იმ ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, რომელიც ფასს-ში მოცემული მახასიათებლებით საანგარიშგებო სეგმენტად განისაზღვრა.

აგრეგირების კრიტერიუმები

სტანდარტით დაშვებულია ორი ან მეტი საოპერაციო სეგმენტის აგრეგირება, გაერთიანება ერთ სეგმენტად, თუ მათ აქვთ მსგავსი ეკონომიკური მახასიათებლები (მაგ. მოსალოდნელია, რომ ორ საოპერაციო სეგმენტს ექნება მსგავსი გრძელვადიანი საშუალო საერთო მარჟა) და შეესაბამება სპეციფიურ კრიტერიუმებს, კერძოდ თუ ეს სეგმენტები მსგავსია თითოეული ქვემოთ ჩამოთვლილი ასპექტის მიხედვით:

ა) პროდუქციისა და მომსახურების ხასიათი;

- ბ) საწარმოო პროცესების ხასიათი;
- გ) პროდუქციისა და მომსახურების მომხმარებლების ტიპი ან კატეგორია;
- დ) პროდუქციის განაწილების ან მომსახურების გასაწევად გამოყენებული მეთოდები;
- ე) მარეგულირებელი გარემოს ხასიათი, მაგალითად, საბანკო საქმე, დაზღვევა ან კომუნალური მომსახურება.

მაგალითად, გენერალური დირექტორის ანგარიშგება შეიძლება მოიცავდეს ცალკეულ მონაცემებს ორ იდენტურ პროდუქტზე, რომელიც დამზადებულია მსგავსი ეკონომიკური პირობების ქვეყნებში.

მაგალითად, საცალო ვაჭრობის ქსელს შეიძლება გააჩნდეს 10 მაღაზია, რომელიც ცალ-ცალკე შეიძლება პასუხობდნენ საოპერაციო სეგმენტის განმარტებას, მაგრამ თითოეული მაღაზია შეიძლება პრინციპულად ისეთივე იყოს, როგორც სხვა დანარჩენები.

ორივე ამ შემთხვევაში, ეს სეგმენტები ფასს 8-ის მიზნებისათვის შეიძლება გაერთიანდეს ერთ სეგმენტად.

რით განსხვავდება საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტი?
განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ ყველა საოპერაციო სეგმენტი არ წარმოადგენს საანგარიშგებოს.

იმისათვის, რომ ცალკეული ან აგრეგირებული საოპერაციო სეგმენტები აღიარდეს საანგარიშგებოდ, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ მან გარკვეული კრიტერიუმები უნდა დააკმაყოფილოს. საანგარიშგებო სეგმენტის ერთ-ერთი ძირითადი განმსაზღვრელი კრიტერიუმი რაოდენობრივი ზღვრებია.

რაოდენობრივი ზღვრები

სტანდარტი ადგენს შემოსავლების, მოგება-ზარალისა და სეგმენტის აქტივების რაოდენობრივ ზღვრებს, რომლის მიხედვითაც ხდება საანგარიშგებო სეგმენტის გამოყოფა.

საწარმომ ცალკე ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგი რაოდენობრივი ზღვრებიდან რომელიმეს:

ა) მისი საანგარიშგებო ამონაგები (როგორც გარე, ისე სეგმენტშიშორისო) შეადგენს ყველა საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული ამონაგების 10 %-ს ან მეტს.

ბ) მისი საანგარიშგებო მოგების ან ზარალის აბსოლუტური თანხა შეადგენს შემდეგი ორი აბსოლუტური სიდიდიდან უდიდესის 10%-ს ან მეტს:

- ყველა მომგებიანი სეგმენტის გაერთიანებული მოგების, და
- ყველა ისეთი საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული საანგარიშგებო

ზარალის, რომელიც წამგებიანია.

გ) მისი აქტივები შეადგენს ყველა საოპერაციო სეგმენტის გაერთიანებული აქტივების 10 %-ს ან მეტს.

იმავედროულად თუ საოპერაციო სეგმენტი არ აკმაყოფილებს რომელიმე რაოდენობრივ ზღვარს, მაგრამ, ხელმძღვანელობის აზრით ინფორმაცია ამ სეგმენტის შესახებ სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის, შეიძლება მიჩნეული იყოს საანგარიშგებო სეგმენტად.

ინფორმაციის გაერთიანება იმ სეგმენტების შესახებ რომლებიც ცალკე არ აკმაყოფილებს სტანდარტთა განსაზღვრულ რაოდენობრივ ზღვრებს, დაშვებულია მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ საოპერაციო სეგმენტებს მსგავსი ეკონომიკური მახასიათებლები აქვთ და აკმაყოფილებენ განხილულ აგრეგირების კრიტერიუმებს.

თუ საოპერაციო სეგმენტების მიხედვით წარდგენილი მთლიანი გარე ამონაგები საწარმოს ამონაგების 75%-ზე ნაკლებია, მაშინ დამატებით სხვა საოპერაციო სეგმენტებიც უნდა განისაზღვროს, როგორც საანგარიშგებო სეგმენტები (მაშინაც კი,

თუ ისინი არ აკმაყოფილებენ რაოდენობრივ ზღვრებს), სანამ საწარმოს ამონაგების სულ მცირე 75% მაინც არ მოხვდება საანგარიშგებო სეგმენტებში.

სხვა სამეწარმეო საქმიანობებისა და საოპერაციო სეგმენტების შესახებ ინფორმაცია, რომელიც ფასს-ის მიხედვით საანგარიშგებო სეგმენტს არ წარმოადგენას, უნდა გაერთიანდეს და აისახოს სხვა მუხლებისაგან განცალკევებით, კატეგორიაში „ყველა სხვა სეგმენტი“. ინფორმაციაში უნდა აღიწეროს „ყველა სხვა სეგმენტი“ შესული ამონაგების წყაროები.

თუ სეგმენტი წინა პერიოდში არ აკმაყოფილებდა საანგარიშგებო სეგმენტისათვის დადგენილ კრიტერიუმებს და მიმდინარე პერიოდში რაოდენობრივი ზღვრების შესაბამისად, კლასიფიცირდება საანგარიშგებო სეგმენტად, მაშინ შესადარისობის მიზნით წინა პერიოდის წარდგენილი მონაცემები ხელახლა უნდა გადაანგარიშდეს, რათა ახალი საანგარიშგებო სეგმენტი ცალკე სეგმენტად აისახოს, თუკი არსებობს აუცილებელი ინფორმაცია და მისი მომზადების დანახარჯები გადაჭარბებული არ არის.

სტანდარტით არ არის დადგენილი საანგარიშგებო სეგმენტების რაოდენობის ზუსტი ზღვარი, მაგრამ როდესაც საანგარიშგებო სეგმენტების რაოდენობა ათზე მეტი ხდება, საწარმომ უნდა განიხილოს, ხომ არ მიაღწია პრაქტიკულ ზღვარს, რომლის მიღმაც სეგმენტური ინფორმაცია შეიძლება ძალიან დეტალური გახდეს.

საოპერაციო და საანგარიშგებო

სეგმენტების განსაზღვრის წესი განვიხილოთ პრაქტიკულ მაგალითებზე:

მაგალითი 1.

საწარმოს ბიზნესი ექვსი მიმართულებით აქვს A, B, C, D, E და F, აქედან სამი ბიზნეს კომპონენტი A, B, C გერმანიაშია და თითოეული მათგანი სხვადასხვა სახის პროდუქციას აწარმოებს და ყიდის. გენერალური დირექტორი, რომელიც მათ საქმიანობას აფასებს, საოპერაციო გადაწყვეტილებებს იღებს და რესურსებს ამ ბიზნეს კომპონენტებს შორის ანაწილებს, ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც

წარმოდგენილია საწარმოო ჭრილში (ე.ი. A, B, C ცალკე-ცალკე წარადგენს ფინანსურ ინფორმაციას). დანარჩენი სამი ბიზნეს კომპონენტი D, E და F ფუნქციონირებს ამერიკაში და თითოეული მათგანი ისევე როგორც გერმანიაში სხვადასხვა სახის პროდუქციას აწარმოებს და ყიდის. მაგრამ ამ შემთხვევაში გენერალური დირექტორი საქმიანობის შედეგებს აფასებს და გადაწყვეტილებებს იღებს რესურსების განაწილებაზე ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე, რომელსაც მას წარუდგენს ამერიკის მიმართულების მენეჯერი მთლიანად ყველა ოპერაციაზე.

ამრიგად საწარმოს აქვს ოთხი საოპერაციო სეგმენტი A, B, C საწარმოო ჭრილში, და D, E და F ერთ სეგმენტად განიხილება, გეოგრაფიულ ჭრილში. თითოეული მათგანი აკმაყოფილებს საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრის სამ ძირითადი მახასიათებლს.

მაგალითი 2.

საწარმო ანგარიშგებაში აჩვენებს, რომ ბიზნესს ერთი დარგის, მოპოვებითი მრეწველობის მიმართულებით აწარმოებს, მაგრამ ფინანსურ ინფორმაციას წარადგენენ შემდეგ ბიზნეს კომპონენტებზე, ოქრო, სპილენძი და ნახშირი. საწარმოს მენეჯერი გადაწყვეტილებებს რესურსების განაწილებაზე იღებს თითოეული ბიზნეს კომპონენტის ფინანსური შედეგების მიხედვით. შესაბამისად საწარმოს აქვს სამი საოპერაციო სეგმენტი, მიუხედავად იმისა, რომ ყველა მიეკუთვნება მოპოვებით მრეწველობას.

მაგალითი 3.

სამკერვალო კომპანიას, რომელიც აწარმოებს მამაკაცის კოსტუმებს, აქვს შერეული წარმოება.

მთლიანი წარმოების სტრუქტურა მოცემულია ცხრილში.

საოპერაციო სეგმენტები	წილი მთლიან ამონაგებში (%)
-----------------------	----------------------------

1. მამაკაცის კოსტუმების წარმოება	46
2. ლოჯისტიკა	3
3. ქუდების წარმოება	20
4. ნარჩენების გატანა	5
5. საფოსტო მომსახურება	1
6. საქმისწარმოება	8
7. საწყობი	7
8. ჰალსტუხების წარმოება	10
სულ:	100

მოვახდინოთ აგრეგირება და განვსაზღვროთ საანგარიშგებო სეგმენტები.

სტანდარტის მიხედვით აგრეგირების კრიტერიუმებს, მსგავსი საწარმოო პროცესებით, აკმაყოფილებენ 1, მე-3 და მე-8 საოპერაციო სეგმენტები. საანგარიშგებო სეგმენტის მთლიანი პროცენტული შემოსავალი იქნება 76% (46 + 20 + 10), რაც აღემატება 75%-იან არსებითობის ზღვარს.

დამატებით შეიძლება კიდევ ორი - მე-2 და მე-7 სეგმენტის აგრეგირება ერთნაირი ტექნოლოგიური პროცესების ნიშნით, ამ სეგმენტების შემოსავლის საერთო ჯამი 10% (3+7).

3. განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მისი სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათის, ფინანსური შედეგებისა და იმ ეკონომიკური გარემოს შეფასება, რომელშიც ის ეწევა საქმიანობას.

ამ პრინციპის შესაბამისად საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში თითოეული პერიოდისათვის, რომლისთვისაც წარდგენილი იყო სრული შემოსავლის ანგარიშგება, უნდა გააშუქოს:

- ზოგადი ინფორმაცია;

- ინფორმაცია ანგარიშგებაში წარდგენილი სეგმენტის მოგების ან ზარალის, ამონაგებისა და ხარჯების, სეგმენტის აქტივების, ვალდებულებების და შეფასების საფუძველების შესახებ;

- შემაჯერებელი ცხრილი, სადაც შემდეგი მონაცემები: სეგმენტის ამონაგები, ანგარიშგებაში წარდგენილი სეგმენტის მოგება ან ზარალი, სეგმენტის აქტივები, სეგმენტის ვალდებულებები და სეგმენტის სხვა არსებითი მუხლები - შესაბამისობაში არის მოყვანილი მთლიან საწარმოო მონაცემებთან.

ზოგადი ინფორმაცია

ზოგადი ინფორმაციაში - საწარმომ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია:

- იმ ფაქტორების შესახებ, რომლებიც გამოყენებული იყო საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების დასადგენად, მათ შორის მათი ფორმირების საფუძველი. მაგალითად, რა აირჩია ხელმძღვანელობამ საწარმოს ორგანიზებისათვის: პროდუქციასა და მომსახურებაში, გეოგრაფიულ რეგიონებში, მარეგულირებელ გარემოში არსებული განსხვავებები, თუ ფაქტორების რომელიმე კომბინაცია და აგრეგირებულია თუ არა საოპერაციო სეგმენტები;

- აგრეთვე უნდა გააშუქოს პროდუქციისა და მომსახურების ტიპები, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს.

ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების

შესახებ

საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის უნდა წარადგინოს ინფორმაცია:

- მოგების ან ზარალის და
- მთლიანი აქტივების შესახებ.

ხოლო ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციას წარადგენს იმ შემთხვევაში თუ ეს თანხები რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს (ფასს. 8. 23).

გარდა ამისა საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის ასევე უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, გარე მომხმარებლიდან და იმავე საწარმოს სხვა საოპერაციო სეგმენტებთან შესრულებული ოპერაციებიდან მიღებული ამონაგების, პროცენტის სახით მიღებული ამონაგების და ხარჯის; ცვეთისა და ამორტიზაციის და ყველა იმ მაჩვენებლის შესახებ, რომელიც გაითვალისწინება სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლის ანალიზში, ან ეს ინფორმაცია რაიმე სხვა მიზნით რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს თუნდაც ისინი გათვალისწინებული არ იყოს სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებელში, ხოლო როდესაც სეგმენტის ამონაგების უდიდესი ნაწილი პროცენტის სახით მიღებული ამონაგებია და გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი გადაწყვეტილების მისაღებად, ძირითადად, წმინდა საპროცენტო ამონაგებს ეყრდნობა, საწარმოს შეუძლია ამგვარი სეგმენტის საპროცენტო ამონაგები აჩვენოს საპროცენტო ხარჯის გამოკლებით და მიუთითოს, რომ ასე მოიქცა.

სტანდარტის მიხედვით საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის, უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია მთლიანი აქტივების შესახებ.

აქტივებთან მიმართებაში საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის აგრეთვე უნდა აჩვენოს ინფორმაცია:

- მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში ჩადებული ისეთი ინვესტიციების სიდიდის შესახებ (რომელიც კაპიტალ-მეთოდით აღირიცხება); და
- სხვა გრძელვადიანი აქტივების მატების შესახებ, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აქტივებისა (იხ. ბასს 19 - „დაქირავებულ

მომუშავეთა **გასამრჯელოები**“, კ.პ. 54-58) და სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი უფლებებისა.

ეს ინფორმაცია აისახება ანგარიშგებაში იმ შემთხვევაში თუ აღნიშნული თანხები გათვალისწინებული აქვს გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში, ან რაიმე სხვა მიზნით, რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს თუნდაც ისინი არ იყოს გათვალისწინებული სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში.

4. შეფასება

წარმოდგენილი საანგარიშგებო სეგმენტის თითოეული მუხლი შეფასებული უნდა იქნას იმავე მაჩვენებლებში, რომელიც გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს წარედგინება ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად და სეგმენტის შედეგების შესაფასებლად.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გაკეთებული კორექტირებები და ელიმინირება (აღმოფხვრა), ასევე ამონაგების, ხარჯების, შემოსულობებისა და ზარალის მიკუთვნება სეგმენტებზე მხოლოდ მაშინ უნდა იყოს გათვალისწინებული სეგმენტის საანგარიშგებო მოგებაში ან ზარალში, თუ ისინი გათვალისწინებული იყო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებში.

ანალოგიურად, მოცემული სეგმენტის ინფორმაციაში მხოლოდ ის აქტივები და ვალდებულებები წარედგინება, რომლებიც გაითვალისწინა გადაწყვეტილებების მიმღებმა მთავარმა პირმა სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების მაჩვენებლებში. თუ სეგმენტის საანგარიშგებო მოგებაზე ან ზარალზე, აქტივებსა და ვალდებულებებზე თანხების მიკუთვნება ხდება, თანხების განაწილებისათვის უნდა გამოიყენებოდეს რაიმე დასაბუთებული საფუძველი. მაგრამ, თუ გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების

შეფასებისათვის ერთზე მეტი მაჩვენებელს იყენებს, მაშინ სეგმენტის ინფორმაციაში წარმოდგენილი უნდა იყოს ის მაჩვენებლები, რომლებიც ყველაზე მეტად შეესაბამება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი თანხების შესაფასებლად გამოყენებულ პრინციპებს. საანგარიშგებო სეგმენტის მუხლების ამგვარად შეფასებისას, არ იქნება საჭირო მათი კორექტირება ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის.

საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის შენიშვნებში უნდა განმარტოს სეგმენტის მოგების ან ზარალის, სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებები. როგორც მინიმუმი, საწარმომ უნდა აჩვენოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) საანგარიშგებო სეგმენტებს შორის შესრულებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი;

ბ) საანგარიშგებო სეგმენტების მოგება/ზარალისა და მოგების გადასახადის ხარჯამდე არსებული საწარმოს მოგება/ზარალის ან შემოსავლისა და შეწყვეტილი ოპერაციების შეფასებებში არსებული განსხვავებების ხასიათი;

გ) საანგარიშგებო სეგმენტების აქტივებისა და ვალდებულებების და საწარმოს აქტივების და ვალდებულებების შეფასებებში არსებული განსხვავებების ხასიათი (თუ ეს არ ჩანს შემაჯერებელი ცხრილიდან);

ე) საანგარიშგებო სეგმენტის მოგების ან ზარალის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მეთოდებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების დახასიათება და სეგმენტის მოგების ან ზარალის შეფასებაზე ამ ცვლილებების გავლენის აღწერა;

ვ) ასიმეტრიული განაწილებების დახასიათება და მათი გავლენა საანგარიშგებო სეგმენტებზე. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება ცვეთის ხარჯი რომელიმე სეგმენტს მიაკუთვნოს, მაგრამ შესაბამისი ცვეთადი აქტივები ამ სეგმენტს არ მიაკუთვნოს.

შემაჯერებელი მონაცემები

სტანდარტის მიხედვით სეგმენტების ინფორმაციაში ნაჩვენები თითოეული არსებითი მუხლისა და სეგმენტების მთლიანი თანხების ჯამი შეჯერებული უნდა იქნას საწარმოს მიერ ფასს-ის შესაბამისად აღიარებულ მთლიანი საწარმოო მონაცემებთან.

სეგმენტების ინფორმაციაში ნაჩვენები თითოეული არსებითი მუხლისა და სეგმენტების მთლიანი თანხების ჯამის, მთლიანი საწარმოო მონაცემებთან შეჯერების მიზნით, საწარმო ვალდებულია წარმოადგინოს შემაჯერებელი მონაცემები:

- ა) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ამონაგებისა - საწარმოს ამონაგებთან;
- ბ) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებისა - საწარმოს საგადასახადო ხარჯამდე (საგადასახადო შემოსავლამდე) და შეწყვეტილ ოპერაციებამდე არსებულ საწარმოს მოგებასთან ან ზარალთან. თუმცა, თუ საწარმო საანგარიშგებო სეგმენტებზე ისეთ მუხლებსაც ანაწილებს, როგორცაა, საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი), მაშინ საწარმოს შეუძლია აჩვენოს სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლების შეჯერება საწარმოს მოგების ან ზარალის იმ მაჩვენებლებთან, რომლებიც ამ მუხლების შემდეგ რჩება;
- გ) საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი აქტივებისა - საწარმოს აქტივებთან;
- დ) საანგარიშგებო სეგმენტების ვალდებულებების მთლიანი თანხისა - საწარმოს ვალდებულებებთან, თუ სეგმენტის ვალდებულებები წარმოდგენილია.

ყველა შესაჯერებელი არსებითი მუხლი ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები და დახასიათებული. ურთიერთკავშირში მყოფი მუხლების განსხვავების მიზეზი შეიძლება იყოს განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება საოპერაციო სეგმენტისა და საწარმოს მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. მაგალითად, მარაგების თვითღირებულების შეფასება ფიფო და საშუალო შეწონილი მეთოდით. სააღრიცხვო პოლიტიკაში არსებული განსხვავებით გამოწვეული თითოეული არსებითი კორექტირების თანხა, რომელიც საჭიროა საანგარიშგებო

სეგმენტის მოგების ან ზარალის შესაბამისობაში მოსაყვანად საწარმოს მოგებასთან ან ზარალთან, ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები და დახასიათებული.

ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება

თუ საწარმოს შიდა ორგანიზაციულ სტრუქტურის ცვლილება, იწვევს მისი საანგარიშგებო სეგმენტების შემადგენლობის ცვლილებას, მაშინ ხელახლა უნდა გადაანგარიშდეს წინა პერიოდების შესაბამისი ინფორმაცია, მათ შორის შუალედური პერიოდების ინფორმაციაც, თუ ეს ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება.

მაგრამ, თუ ამ ცვლილებების ასასახად გადაანგარიშებული არ არის წინა პერიოდების სეგმენტის ინფორმაცია, მათ შორის შუალედური პერიოდების ინფორმაცია, საწარმომ იმ წელს, როდესაც ცვლილებები განხორციელდა, მიმდინარე პერიოდის სეგმენტის ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს სეგმენტიზაციის ორივე საფუძვლით - ძველით და ახლით, თუ აუცილებელი ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება.

საანგარიშგებო სეგმენტების შემადგენლობის შეცვლის შემდეგ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს, გადაანგარიშებული აქვს თუ არა წინა პერიოდების მონაცემები სეგმენტის ინფორმაციის შესაბამისი მუხლებისათვის.

5. საწარმოს დონის ინფორმაცია

საწარმოს მასშტაბით ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების, გეოგრაფიული რეგიონებისა და ძირითადი მომხმარებლების შესახებ, ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს მიუხედავად იმისა სარგებლობს თუ არა გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი ამ ინფორმაციით. ეს მოთხოვნა ეხება ყველა საწარმოს, რომელიც მოცემულ სტანდარტს ექვემდებარება, მათ შორის იმ საწარმოებსაც, რომლებსაც ერთი საანგარიშგებო სეგმენტი აქვთ. ინფორმაცია საწარმოს მასშტაბით მხოლოდ მაშინ უნდა იყოს წარდგენილი, თუ ეს ინფორმაცია მოცემული არ იყო საანგარიშგებო სეგმენტის ინფორმაციაში.

წარდგენილი თანხები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც გამოყენებული იყო საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ამ ინფორმაციით გამჟღავნებული ამონაგების სიდიდე უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მთლიანი ამონაგების სიდიდეს.

ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ

გარე მომხმარებლებიდან მიღებული ამონაგები საწარმომ უნდა აჩვენოს თითოეული სახეობის პროდუქტისა და მომსახურებისათვის, ან მსგავსი პროდუქტებისა და მომსახურების თითოეული ჯგუფისათვის, თუ აუცილებელი ინფორმაცია არსებობს და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯები გადაჭარბებული არ იქნება. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში განმარტებით შენიშვნებში თვითონ ეს ფაქტი უნდა განიმარტოს.

ზოგიერთ საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტებში წარდგენილი ამონაგები შეიძლება მიღებული იყოს ფართო სპექტრის არსებითად განსხვავებული პროდუქციისა და მომსახურებიდან, ან მისი ერთზე მეტი საანგარიშგებო სეგმენტი შეიძლება წარმოაჩენდეს არსებითად ერთსა და იმავე პროდუქციასა და მომსახურებას. ანალოგიურად, საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტები შეიძლება აქტივებს ფლობდეს სხვადასხვა გეოგრაფიულ რეგიონში და აჩვენებდეს სხვადასხვა გეოგრაფიული რეგიონის მომხმარებლებიდან მიღებულ ამონაგებს, ან შეიძლება ერთზე მეტი საანგარიშგებო სეგმენტი ეწეოდეს საქმიანობას ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში.

ანგარიშგებაში ნაჩვენები ამონაგების თანხები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად იყო გამოყენებული.

ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ

საწარმოს დონის განმარტებითი შენიშვნები, საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის მიუხედავად, ითვალისწინებს ინფორმაციას საწარმოს გეოგრაფიული რეგიონებისა და მთავარი მომხმარებლების შესახებ.

ფასს-ი მოითხოვს გარე მომხმარებლებიდან მიღებული მთლიანი ამონაგების შესახებ ინფორმაციას რომელიც მიკუთვნებული იყო:

- იმ ქვეყანაზე, სადაც რეგისტრირებულია საწარმო, და
- ყველა საზღვარგარეთის ქვეყანაზე.

რეგიონების მიხედვით უნდა იქნეს წარდგენილი ინფორმაცია გრძელვადიანი აქტივების შესახებაც, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აქტივებისა და სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი უფლებებისა.

მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება აგრეგირებული თანხით იქნეს წარდგენილი საზღვარგარეთის ყველა ქვეყანაზე, მაგრამ თუ რომელიმე ინდივიდუალურ საზღვარგარეთის ქვეყანაში განთავსებული აქტივები არსებითია, ეს აქტივები ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები.

ამონაგებისა და აქტივების შესახებ ინფორმაციის განმჟღავნება, გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით, ანალიტიკოსებს საშუალებას აძლევს დაადგინონ ეკონომიკური პირობების უარყოფითი ცვლილებებით გამოწვეული რისკების კონცენტრაცია და დადებითი ეკონომიკური ცვლილებებით გამოწვეული ზრდის პერსპექტივა.

ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ

საწარმომ იმის შესახებაც უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, თუ რამდენად ეყრდნობა მთავარ მომხმარებლებს, ვინაიდან იგი გვიჩვენებს მნიშვნელოვანი რისკის ადგილმდებარეობას. თუ ერთი გარე მომხმარებლიდან მიღებული ამონაგები საწარმოს ამონაგების 10 %-ს ან მეტს შეადგენს, მაშინ საწარმომ უნდა განმარტოს თავად ეს ფაქტი,

ასევე აჩვენოს თითოეული ამგვარი მომხმარებლიდან მიღებული ამონაგების მთლიანი თანხა და დაასახელოს სეგმენტი ან სეგმენტები, რომლებიც ამ ამონაგებს აჩვენებენ ანგარიშგებაში. საწარმოს არ სჭირდება ისეთი მთავარი მომხმარებლის დასახელება ან ამონაგების თანხის გაშუქება, რომელსაც თითოეული სეგმენტი ანგარიშგებაში წარადგენს ამ მომხმარებლიდან. წინამდებარე ფასს-ის მიზნებისათვის, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ ერთ მომხმარებლად უნდა მიიჩნიოს საწარმოთა ჯგუფი, თუ იცის, რომ ის საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფება, ასევე ერთ მომხმარებლად უნდა მიიჩნიოს მთავრობა (ეროვნული, შტატის, პროვინციის, ტერიტორიის, ადგილობრივი ან უცხოური) და ის საწარმოები,

წინამდებარე მაგალითში განხილულია ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტის“ მითითებები დანერგვაზე.

მაგალითების საილუსტრაციო ფორმატები არ არის სავალდებულო ხასიათის. სტანდარტი აღიარებს ისეთ ფორმატს, რომელიც ყველაზე გასაგები ხერხით გადმოსცემს კონკრეტულ მდგომარეობასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას. შემდეგი ილუსტრაციები განკუთვნილია ერთი ჰიპოთეზური საწარმოსათვის, რომელიც მოიხსენიება როგორც მრავალდარგობრივი კომპანია.

აღწერილობითი ინფორმაცია საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების შესახებ

პროდუქციისა და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს (ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტი 22(ბ)).

#	საანგარიშგებო სეგმენტი	პროდუქციისა და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტი იღებს ამონაგებს
---	------------------------	--

1.	ავტომობილის ნაწილები	აწარმოებს მანქანის ნაწილებს საცალო ვაჭრობის საწარმოებზე გასაყიდად
2.	თბომავლები	აწარმოებს პატარა თბომავლებს ოფშორული ნავთობის მრეწველობისა და მსგავსი ბიზნესისათვის
3.	პროგრამული უზრუნველყოფა	აწარმოებს პროგრამულ უზრუნველყოფას კომპიუტერის მწარმოებელ საწარმოებსა და საცალო ვაჭრობის საწარმოებზე გასაყიდად.
4.	ელექტრონიკა	აწარმოებს ინტეგრირებულ ელექტროსქემებს და მსგავს პროდუქციას კომპიუტერის მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად
5.	ფინანსები	საფინანსო სეგმენტი პასუხისმგებელია კომპანიის ფინანსურ ოპერაციებზე, მათ შორის მომხმარებელთა მიერ სხვა სეგმენტების პროდუქციის შესყიდვების დაფინანსებასა და შენობების იჯარით გაცემის ოპერაციებზე.

საოპერაციო სეგმენტის მოგებისა და ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პ. 27)

საოპერაციო სეგმენტების სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება საწარმოსას. გარდა იმისა, რომ თითოეული საოპერაციო სეგმენტის საპენსიო ხარჯების აღიარება და შეფასება ხდება საპენსიო პროგრამებში გადახდილი ფულადი სახსრების საფუძველზე. მრავალდარგობრივი კომპანია შედეგს აფასებს ოპერაციებიდან მიღებული, დაბეგვრამდელი მოგების ან ზარალის საფუძველზე, ერთჯერადი შემოსულობისა და ზარალის და ასევე საკურსო სხვაობით გამოწვეული შემოსულობებისა და ზარალის გაუთვალისწინებლად.

მრავადარგობრივი კომპანია სეგმენტთაშორის გაყიდვებსა და ტრანსფერებს ისე აღრიცხავს, თითქოს გაყიდვა ან გადაცემა მესამე მხარეზე განხორციელებულიყოს, ე.ი. მიმდინარე საბაზრო ფასებით.

ფაქტორები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრად ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტი 22 (ა)).

მრავალდარგობრივი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტებს წარმოადგენს:

- სტრატეგიული ბიზნესერთეულები, რომლებიც სხვადასხვა სახის პროდუქციასა და მომსახურებას სთავაზობენ მომხმარებლებს;
- მათი მართვა ცალ-ცალკე ხორციელდება, რადგან თითოეული ბიზნესი განსხვავებულ ტექნოლოგიასა და სამარკეტინგო სტრატეგიას საჭიროებს;
- საწარმოების უმეტესობას შეეძინა იქნა როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შეეძინა დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

ინფორმაცია საანგარიშგებო სეგმენტის მოგებისა და ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ(ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, **პუნქტები 23 და 24**)

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია სარეკომენდაციო ფორმატი, რომელიც განკუთვნილია ინფორმაციის წარმოსადგენად საანგარიშგებო სეგმენტების:

- მოგებისა და ზარალის,
- აქტივებისა და
- ვალდებულებების შესახებ.

იმავე ტიპის ინფორმაცია მოითხოვება თითოეულ წელზე, რომლისთვისაც ხდება სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენა. მრავალდარგობრივი კომპანია საანგარიშგებო სეგმენტებს არ მიაკუთვნებს:

- საგადასახადო ხარჯებს (საგადასახადო შემოსავლებს), ან
- ერთჯერად შემოსულობებსა და ზარალს.

გარდა ამისა, ყველა საანგარიშგებო სეგმენტს არ გააჩნია მოგებაში ან ზარალში არსებითი არაფულადი მუხლები, ცვეთისა და ამორტიზაციის გარდა. იგულისხმება, რომ ამ ილუსტრაციაში მოცემული თანხები (რომელიც გამოსახულია ფულადი ერთეულებით (ფე)) ის თანხებია, რომელიც ასახულია საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ გამოყენებულ ანგარიშში.

(ფე)

დასახელება	ავტომობილის ნაწილები	თბომავე ლეები	პროგრამული უზრუნველყოფა	ელექტრონიკა	ფინანსები	ყველა დანარჩენი	სულ
ამონაგები გარე მომხმარებლიდან	3,000	5,000	9,500	12,000	5,000	1,000	35,500
სეგმენტთაშორისო ამონაგები	-	-	3,000	1,500	-	-	4,500
საპროცენტო ამონაგები	450	800	1,000	1,500	-	-	3,750
საპროცენტო ხარჯი	350	600	700	1,100	-	-	2,750
წმინდა საპროცენტო ამონაგები	-	-	-	-	1,000	-	1,000
ცვეთა და ამორტიზაცია	200	100	50	1,500	1,100	-	2,950
სეგმენტის მოგება	200	70	900	2,300	500	100	4,070
სხვა არსებითი არაფულადი მუხლები:							
აქტივების გაუფასურება	-	200	-	-	-	-	200
საანგარიშგებო სეგმენტის აქტივები	2,000	5,000	3,000	12,000	57,000	2,000	81,000
დანახარჯები საანგარიშგებო სეგმენტის გრძელვადიან აქტივებზე	300	700	500	800	600	-	2,900
საანგარიშგებო სეგმენტის ვალდებულებები	1,050	3,000	1,800	8,000	30,000	-	43,850

ა. რაოდენობრივ ზღვრებს ქვემოთ მყოფი სეგმენტებიდან მიღებული მოგება მისაკუთვნიებელია მრავალდარგობრივი კომპანიის ოთხ საოპერაციო სეგმენტზე. ეს სეგმენტები მოიცავს შენობების იჯარით გაცემის მცირე ბიზნესს, ელექტრონული მოწყობილობების დაგირავების ბიზნესს, პროგრამული უზრუნველყოფის კონსულტაციების პრაქტიკას და საწყობის გრძელვადიანი იჯარით გაცემის ოპერაციას. ამ

სეგმენტებიდან არც ერთს არასდროს არ დაუკმაყოფილებია საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრად დადგენილი რაოდენობრივი ზღვრების კრიტერიუმები.

ბ. ფინანსური სეგმენტი ამონაგების უდიდეს ნაწილს პროცენტებიდან იღებს. ამ სეგმენტის მართვის დროს ხელმძღვანებლობა, ძირითადად, ეყრდნობა წმინდა საპროცენტო ამონაგებს და არ იყენებს საერთო ამონაგებსა და ხარჯებს. ამგვარად, ფასს 8 -ის, 23-ე პუნქტის შესაბამისად, მხოლოდ წმინდა თანხებია წარმოდგენილი.

საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება

შემდეგ მაგალითში ილუსტრირებულია საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება საწარმოს შესაბამის თანხებთან ((ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“, პუნქტები 28(ა)-(დ)).

შეჯერება ასევე მოითხოვება სეგმენტის შესახებ წარმოდგენილი ყველა სხვა არსებითი მუხლისათვის. იგულისხმება, რომ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს შეწყვეტილ ოპერაციებს. როგორც სტანდარტშია აღნიშნული, საწარმო თავისი საანგარიშგებო სეგმენტის საპენსიო ხარჯს აღიარებს და აფასებს საპენსიო პროგრამაში ფულის გადახდის საფუძველზე და კონკრეტულ მუხლებს არ მიაკუთვნებს საანგარიშგებო სეგმენტებს.

ამონაგები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ამონაგები (3,000 + 5,000 + 9,500 + 12,000 + 5,000 + 4,500)	39,000
სხვა ამონაგები	1,000
სეგმენტთაშორისი ამონაგების ელიმინირება (3,000+1,500)	(4,500)
საწარმოს ამონაგები	35,500

მოგება ან ზარალი	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი მოგება ან ზარალი (4,070 – 100)	3,970
სხვა მოგება ან ზარალი	100
სეგმენტთაშორისი მოგების ელიმინირება	(500)

მიკუთვნიებული თანხები:	
●სასამართლოს გადაწყვეტილებით მიღებული სახსრები	500
●სხვა საერთო ხარჯები	(750)
საპენსიო ხარჯების კორექტირება კონსოლიდაციის დროს	(250)
შემოსავალი მოგების გადასახადის ხარჯის დარიცხვამდე	3,070

აქტივები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი აქტივები	79,000
სხვა აქტივები	2,000
მთავარი კორპორაციული გამგეობის დებიტორული დავალიანების ელიმინირება	(1,000)
სხვა მიუკუთვნიებული თანხები	1,500
საწარმოს აქტივები	81,500

ვალდებულებები	ფე
საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ვალდებულებები	43,850
მიუკუთვნიებული დადგენილ გადასახდელებზე დაფუძნებული საპენსიო ვალდებულებები	25,000
საწარმოს ვალდებულებები	68,850

(ფე)

სხვა არსებითი მუხლები	საანგარიშგებო სეგმენტის ჯამური შედეგები	კორექტირებები	საწარმოს ჯამური შედეგები
საპროცენტო ამონაგები	3,750	75	3,825
საპროცენტო ხარჯი	2,750	(50)	2,700

წმინდა საპროცენტო ამონაგები (მხოლოდ საფინანსო სეგმენტის)	1,000	-	1,000
აქტივებზე გაწეული დანახარჯები	2,900	1,000	3,900
ცვეთა და ამორტიზაცია	2,950	-	2,950
აქტივების გაუფასურება	200	-	200

აქტივებზე გაწეული დანახარჯების შემაჯერებელი მუხლი არის მთავარი კორპორაციული გამგეობის შენობაზე დახარჯული თანხა, რომელიც ჩართული არ არის სეგმენტის ინფორმაციაში. არც ერთი სხვა კორექტივა არ არის არსებითი.

გეოგრაფიული ინფორმაცია

შემდეგი მაგალითი წარმოადგენს სტანდარტის 33-ე პუნქტით მოთხოვნილი გეოგრაფიული ინფორმაციის ილუსტრაციას (ვინაიდან მრავალდარგობრივი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტები დაფუნდებულია პროდუქციისა და მომსახურების სახეობებს შორის განსხვავებებზე), პროდუქციისა და მომსახურების ამონაგების შესახებ სხვა დამატებითი განმარტებები არ მოითხოვება (ფასს 8. „საოპერაციო სეგმენტები“ პუნქტი 32).

გეოგრაფიული ინფორმაცია	ამონაგები	გრძელვადიანი აქტივები
აშშ	19,000	11,000
კანადა	4,200	-
ჩინეთი	3,400	6,500
იაპონია	2,900	3,500
სხვა ქვეყნები	6,000	3,000
სულ	35,500	24,000

ამონაგები ქვეყნებზე მიკუთვნებულია მომხმარებლის
ადგილმდებარეობის საფუძველზე

ინფორმაცია მთავარ მომხმარებელზე

შემდეგ მაგალითზე ილუსტრირებულია სტანდარტის 34-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ. არ მოითხოვება ინფორმაცია არც მომხმარებლის ვინაობისა და არც თითოეული საოპერაციო სეგმენტის ამონაგების შესახებ.

მრავალდარგობრივი კომპანიის პროგრამული უზრუნველყოფისა და ელექტრონიკის სეგმენტების ერთი მომხმარებლისგან მიღებული ამონაგები შეადგენს დაახლოებით კომპანიის მთლიანი ამონაგების 5,000 ფე-ს

გამოყენებული ლიტერატურა

ბასს და ფასს 2024 წლის მდგომარეობით. saras.gov.ge

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები.
2. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება.
3. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება.
4. ფასს 2. აქციებზე დაფუძნებული გადახდა.
5. ფასს 5. გასაყიდად გამოზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები.
6. ფასს 6. მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება.
7. ფასს 7. ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები.
8. ფასს 8. საოპერაციო სეგმენტები.
9. ფასს 13. სამართლიანი ღირებულების შეფასება.

ACCA

ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია. GFPAA

ბაფ, ქართულ ენაზე. 2022.

1. ACCA წიგნი 7. ფინანსური ანგარიშგება.
2. ACCA. Paper F 9. Financial Management.

სხვა ინტერნეტ-რესურსები

1. PricewaterhouseCoopers. Financial reporting in the mining industry. International Financial Reporting Standards.
<http://www.pwc.com/gx/en/mining/publications/assets/pwc-financial-reporting-in-the-mining-industry-2012.pdf>
2. KPMG. Accounting for Extractive Industries: IFRS 6 First Impressions

3. https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifrus/exam_structure/technical-articles/IFRS6.html
4. <http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifs-6-razvedka-i-ocenka-poleznyx-iskopaemyx-materialnye-i-nematerialnye-poiskovye-aktivy/>
5. Successful Efforts vs Full Cost Accounting: An Introduction. <https://copas.org/successful-efforts-vs-full-cost-accounting-an-introduction/>
6. Successful Efforts vs Full Cost Accounting: An Introduction Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. ACCA. accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/ifrs6.htm
7. Differences Between Successful Efforts and Full Cost Methods. <https://www.indeed.com/career-advice/career-development/successful-efforts-method-vs-full-cost>
8. Successful efforts method definition. <https://www.accountingtools.com/articles/successful-efforts-method.html>
9. https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifrus/exam_structure/technical-articles/IFRS6.html
10. <http://msfo-dipifr.ru/msfo-ifs-6-razvedka-i-ocenka-poleznyx-iskopaemyx-materialnye-i-nematerialnye-poiskovye-aktivy/>