

## დ.ჯალალონია

ლექციების კურსი მომზადებულია ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამის მიხედვით, საგანში „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“. მასში განხილულია საქართველოში დღეის მდგომარეობით გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი ფასს (ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, ფასს-ს შემუშავებული ორგანოები, ფასს 1,2,4,5,6,7,8,13).

ლექციების კურსი მომზადებულია ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის პროფესორების მიერ. ნაშრომი განკუთვნილია თსუ მაგისტრანტებისათვის, ასევე ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების აკადემიური პერსონალისა და სტუდენტებისათვის, პრაქტიკოს-მუშაკთათვის, ფინანსური ანგარიშგების საკითხებით დაინტერესებული პირებისათვის.

### ავტორები: დ. ჯალალონია

თემა 1, 2, 6 – ასოცირებული პროფესორი **იზოლდა ჭილაძე**;

თემა 3,4 – ასოცირებული პროფესორი **მარინა მაისურაძე**;

თემა 5 – ასოცირებული პროფესორი **ნანა სრესელი**;

თემა 7 – ასოცირებული პროფესორი **ლევან საბაური**;

თემა 8, სავარჯიშოები – ასოცირებული პროფესორი **ნადეჟდა კვატაშიძე**;

თემა 9 – ასოცირებული პროფესორი **მერაბ ჯიქია**;

თემა 10 – ასისტენტ-პროფესორი **მარიამ ვარდიაშვილი**.

რედაქტორი: პროფესორი **ელენე ხარაბაძე**

# სარჩევი

|  |           |
|--|-----------|
| <b>ნაწილი 1.</b>   | <b>6</b>  |
| <b>თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შემუშავებული ორგანოები</b>  | <b>6</b>  |
| 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდი და მისი წესდება...  | 7         |
| 2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს).....   | 8         |
| 3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები (ნამ) .....  | 11        |
| 4. მონიტორინგის საბჭო .....  | 12        |
| 5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების კომიტეტი .....  | 12        |
| 6. ფინანსურ ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) მრჩეველთა საბჭო.....   | 14        |
| 7. აღმასრულებელი დირექტორი, თანამშრომლები და ადმინისტრირება .....  | 14        |
| <br>   |           |
| <b>თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო</b>   | <b>16</b> |
| სტანდარტების კონცეპტუალური საფუძვლები .....  | 16        |
| შესავალი .....   | 16        |
| ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების შესავალი .....  | 16        |
| 1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.....  | 17        |
| 2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების განახლებული კლასიფიკაცია .....  | 19        |
| 3. ცვლილებები სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლების კლასიფიკაციაში.....  | 23        |
| 4. ცვლილება ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებებში.....   | 29        |
| 5. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და ელემენტები.....  | 31        |
| <br>   |           |
| <b>თემა 3. ფასს 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება</b>  | <b>36</b> |
| 1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო.....  | 36        |
| 2. სტანდარტის ძირითადი შინაარსი: აღიარება და შეფასება, წარდგენა და განმარტებითი შენიშვნები.....  | 37        |
| 3. დასკვნის საფუძველი .....  | 45        |
| <br>   |           |
| <b>თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება</b>  | <b>53</b> |
| 1. რეალური ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო .....  | 53        |
| 2. რეალური ღირებულების განმარტება.....   | 54        |
| 3. შეფასების მეთოდები .....  | 58        |
| 4. რეალური ღირებულების გამოყენება არაფინანსურ აქტივებთან, ვალდებულებებთან და სანარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან მიმართებაში ..... | 60        |
| 5. რეალური ღირებულების იერარქია .....  | 63        |
| <br>   |           |
| <b>თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები</b>   | <b>67</b> |



|   |            |
|---|------------|
| 1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო სტანდარტის მიზანი.....   | 67         |
| 2. გასაყიდად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის )<br>ალიარება და შეფასება ალიარება ..... | 68         |
| 4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა.....  | 78         |
| 5. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების და გამსვლელი ჯგუფის წარდგენა ....                                   | 80         |
| <b>თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება.....</b>  | <b>82</b>  |
| შესავალი .....  | 82         |
| 1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო.....   | 83         |
| 2. სტანდარტის ძირითადი შინაარსი .....   | 84         |
| 2.1. მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ალიარება და<br>შეფასება .....                   | 84         |
| 2.2. ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულების ელემენტები .....  | 85         |
| 2.3. გაუფასურების ალიარება და შეფასება.....   | 86         |
| 3. დასკვნის საფუძველი .....   | 87         |
| 4. განსხვავებული მოსაზრებები .....  | 92         |
| 5. ინტერპრეტაციები.....   | 92         |
| <b>თემა 7. ფასს 2 ნილობრივი გადახდა.....</b>  | <b>96</b>  |
| 1. ნილობრივი გადახდების გარიგებები.....   | 96         |
| 2. ნილობრივი გადახდების გარიგებების შეფასება და ალიარება .....  | 96         |
| 2.1. ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები .....  | 96         |
| 2.2. ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები .....  | 100        |
| 2.3. ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები .....   | 101        |
| 2. ცვლილებები ფასს (IFRS) 2-ში .....  | 104        |
| 5. პროექტის მიმდინარე სტატუსი.....  | 112        |
| <b>თემა 8. ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები .....</b>   | <b>118</b> |
| 1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო .....  | 118        |
| 2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება .....  | 119        |
| 2.1. სადაზღვევო რისკი.....  | 120        |
| 2.2. განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა .....   | 124        |
| 2.3. უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე .....  | 126        |
| 2.4. ცვლილებები სადაზღვევო რისკის დონეში.....   | 131        |
| 3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები .....  | 132        |
| 3.1. ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები.....  | 132        |
| 3.2. დეპოზიტური კომპონენტების განცალკევება.....   | 133        |
| 4. სადაზღვევო ხელშეკრულებების ალიარება და შეფასება .....  | 134        |
| 5. ალიარებული თანხების განმარტება .....   | 137        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>თემა 9. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები).....</b>         | <b>138</b> |
| 1. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე.....                        | 138        |
| 2. საბაზრო რისკი .....  | 139        |
| 2.1. სავალუტო რისკი .....   | 140        |
| 2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი.....   | 143        |
| 3. საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკი .....  | 145        |
| <br>  |            |
| <b>თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები .....</b>  | <b>147</b> |
| შესავალი .....  | 147        |
| შესავალი .....  | 147        |
| 1. სტანდარტის მოქმედების სფერო.....   | 148        |
| 2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები.....  | 149        |
| 2.1. საოპერაციო სეგმენტები .....  | 149        |
| 2.2. საანგარიშგებო სეგმენტები .....   | 150        |
| 2.3. აგრეგირების კრიტერიუმები .....   | 150        |
| 2.4. რაოდენობრივი ზღვრები.....  | 151        |
| 3. განმარტებითი შენიშვნები.....   | 153        |
| 3.1. ზოგადი ინფორმაცია.....   | 154        |
| 3.2. ინფორმაცია მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ.....                 | 154        |
| 4. შეფასება .....   | 155        |
| 4.1. შემაჯერებელი მონაცემები .....  | 156        |
| 4.2. ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება.....  | 157        |
| 5. საწარმოს დონის ინფორმაცია.....   | 157        |
| 5.1. ინფორმაცია პროდუქციისა და მომსახურების შესახებ.....                                      | 158        |
| 5.2. ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ .....  | 158        |
| 5.3. ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ .....  | 159        |
| <b>ნაწილი II. სავარჯიშოები.....</b>   | <b>165</b> |
| <b>თემა 3. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება.....</b>      | <b>165</b> |
| <b>თემა 4. ფასს 13. რეალური ღირებულების განსაზღვრა .....</b>                                  | <b>171</b> |
| <b>თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები.....</b> | <b>176</b> |
| <b>თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება.....</b>                    | <b>181</b> |
| <b>თემა 7. წილობრივი გადახდა.....</b>   | <b>185</b> |
| <b>თემა 8. სადაზღვევო ხელშეკრულებები .....</b>  | <b>190</b> |
| <b>თემა 9. ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები).....</b>                | <b>194</b> |
| <b>თემა 10. ფასს 8. საოპერაციო სეგმენტი.....</b>  | <b>197</b> |
| გამოყენებული ლიტერატურა.....  | 203        |

## ნაწილი 1.

### თემა 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შემუშავებული ორგანოები

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

საერთაშორისო სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარების შედეგად, მეოცე საუკუნის 50-იანი წლებიდან თანდათან ჩამოყალიბდნენ ტრანსნაციონალური კომპანიები, როცა სათაო სანარმო ერთ სახელმწიფოში მდებარეობს, შვილობილი სანარმოები 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 ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი, რომელსაც დაევალა შეესწავლა მსოფლიოში არსებული სააღრიცხვო წესები და მიდგომები და მათგან საუკეთესო, გამოეცა როგორც საერთაშორისო სტანდარტი (მეთოდოკა). თავდაპირველად ბასს კომიტეტში შედიოდნენ: ავსტრალიის, კანადის, საფრანგეთის, გერმანიის, იაპონიის, მექსიკის, ნიდერლანდების, გაერთიანებული სამეფოს, აშშ-ს ბულალტრული პროფესიული ორგანიზაციები.

ბასს-მა 1975 წლიდან დაიწყო ბულალტრული 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 ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს).

ამჟამად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორ-

ისო სტანდარტების გამოყენება ევალუა გავრცელებულია 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 (მოკლედ, ინტერპრეტაციების კომიტეტი);
6. ფასს-ების მრჩეველთა საბჭო;
7. აღმასრულებელი დირექტორი, თანამშრომლები და ადმინისტრირება.

## **1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდი და მისი წესდება**

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 შესაადარისი ინფორმაციის წარდგენას საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- აღიშნული სტანდარტების გამოყენებისა და დაცვის ხელშეწყობა;
- უზრუნველყოს ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული და საერთაშორისო სტანდარტების ერთმანეთთან დაახლოება.

## 2. ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს)

ბასსს დაფუძნდა ქ. ლონდონში 2001 წელს. ბასს საბჭოს ირჩევს, ზედამხედველობას უწევს და აფინანსებს ფასს-ის ფონდი. ამჟამად ბასს საბჭოს თავმჯდომარეა ჰანს ჰუგერვორსტი.

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

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

ბასსს თექვსმეტი წევრისაგან შედგება. ბასსს-ის წევრებს უპირველესად მოეთხოვებათ პროფესიული კომპეტენციისა და პრაქტიკული გამოცდილების ქონა. მათ უნდა გააჩნდეთ ტექნიკური უნარ-ჩვევების, შესაფერისი 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 მეთვალყურე 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: ბულალტრის, ფინანსური ანგარიშგების მომმზადებლის, 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 ფი-



ნანსურ 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, შესაძარისი და გამჭვირვალე ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება. ამასთან, ყოველთვის საზოგადოების ინტერესების ერთგული უნდა იყვნენ.

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

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

### **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 სტანდარტების 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 მეთვალყურეებთან, 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. სტანდარტების მრჩეველთა საბჭოსთან კონსულტაციები გამართოს 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 (მუხლები: 2,7, 8, 9, 10).<sup>1</sup>

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

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

ბასსს-ს ტექნიკური პერსონალი, რომელსაც ბასსს-ს თავამჯდომარე ხელმძღვანელობს, დაკომპლექტებული 30 ქვეყნის წარმომადგენლებისაგან და იმყოფება ლონდონში.

ბასსს ყოველი სხდომის შემდეგ აქვეყნებს საკუთარი გადაწყვეტილებების მოკლე მიმოხილვას. ინფორმაცია სიახლეების შესახებ ქვეყნდება ელექტრონული ფორმატით ვებგვერდზე ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)).

<sup>1</sup> ფასსს-ის ფონდის წესდება.

### 3. ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები (ნამ)

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-ს ინტერპრეტაციების კომიტეტის წევრების დანიშვნა;
- ბასს-ს საბჭოს საქმიანობის ეფექტიანობის კონტროლი და მონიტორინგი, ასევე მისი პროცედურული პროცესისა და საკონსულტაციოს პროცედურების დაცვა;
- სათანადო ფინანსური ღონისძიებების განსაზღვრა და გატარება;
- ფასს-ის ფონდის ბიუჯეტის დამკვიცება და პასუხისმგებლობა წესდებებში 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 მეთვალყურეების 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.

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 დასრულად 2010 წელს. 2013 წელს შეიტანეს ახალი ცვლილება, რომლითაც ერთმანეთისაგან გამოყვეს ბასსს-ოს

თავმჯდომარის და აღამსრულებელი დირექტორის თანამდებობები.

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

#### **4. მონიტორინგის საბჭო**

მონიტორინგის საბჭო ოფიციალური დამაკავშირებელი რგოლია ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებსა და სახელისუფლო ორგანოებს შორის. მონიტორინგის საბჭოს პასუხისმგებლობის სფეროს განეკუთვნება:

- მონაწილეობის მიღება ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების დანიშვნის პროცესში და მათი დამტკიცება კონსესუსის მიღწევის გზით;
- ნდობით აღჭურვილ მეთვალყურეებთან შეთანხმებით შეარჩიოს ახალი წევრის კანდიდატები. ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურეებმა მონიტორინგის საბჭოს ყოველწლიურად უნდა წარუდგინოს ანგარიში;
- შეკრიბოს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ან მათი ქვეჯგუფი წელიწადში ერთხელ მაინც. ამ შეხვედრებზე შეიძლება განხილულ იქნეს ნებისმიერი 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 (ბაზელის კომიტეტი არის საერთაშორისო მასშტაბით, საბანკო სისტემის მარეგულირებელი ღონისძიებების შემმუშავებელი ორგანო).

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

#### **5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების კომიტეტი**

როგორც ადრე ღვნიშნეთ, 2002 წელს ნდობით აღჭურვილმა მეთვალყურეებმა დააფუძნეს ინტერპრეტაციების კომიტეტი (ფასსიკ), რომელმაც ჩაანაცვლა წინა ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტი (იმკ).

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების კომიტეტში შედის ხმის უფლების მქონე თოთხმეტი წევრი, რომლებსაც ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები ნიშნავენ სამწლიანი განახლებადი ვადით. თავმჯდომარედ უნდა დაინიშნოს ბასსს-ის წევრი (ამჟამად თავმჯდომარეა ვეინ აპტონი). თავმჯ-

დომარე 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-ში;
- თავისი საქმიანობის განხორციელებისას გაითვალისწინოს ბასსს-ის მიზანი და ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებთან აქტიური თანამშრომლობით ეროვნული სტანდარტებისა და ფასსს-ის შეჯერებით შექმნას მაღალი ხარისხის სტანდარტები;
- ბასსს-ის საბჭოს მიერ განხილვის შემდეგ, საჯარო განხილვისათვის გამოაქვეყნოს ინტერპრეტაციების პროექტი და მიღებული კომენტარები დროულად გაითვალისწინოს ინტერპრეტაციების საბოლოო ვარიანტების შემუშავებისას;
- ანგარიში წარუდგინოს ბასსს-ის საბჭოს და მისგან მიიღოს ინტერპრეტაციების საბოლოო ვარიანტის დამტკიცება.

#### **ფასსს-ის ინტერპრეტაციების შემუშავება ფასიკ-ის მიერ ხორციელდება შემდეგი პროცედურების გავლით:**

1. მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით ყველა პრობლემის განხილვა თანამშრომლების მიერ;

2. ბასსს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – იერარქიასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვა;

3. ინტერპრეტაციების პროექტის გამოქვეყნება საჯარო განხილვისათვის, თუ ფასიკ-ის ოთხ წევრზე მეტი არაა წინააღმდეგი.

4. ფასსს-ის ფონდის წესდებით სავალდებულოა ინტერპრეტაციების პროექტებთან დაკავშირებით მიღებული ყველა კომენტარის განხილვა;

5. მიღებული კომენტარების განხილვის შემდეგ ინტერპრეტაციების პროექტის დამტკიცება, თუ ფასიკ-ის ოთხ წევრზე მეტი არაა წინააღმდეგი;

6. ინტერპრეტაციების დამტკიცება ბასსსს-ს მინიმუმ ცხრა წევრის მიერ.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები დროთა განმავლობაში ვითარდება და იცვლება. ახალი ცვლილებები ძალაში შედის სტანდარტში მითითებული თარიღიდან და მოცემულია აგრეთვე გარდამავალი დებულებები.

ინტერპრეტაციების კომიტეტი ყოველი სხდომის შემდეგ აქვეყნებს საკუთარ გადანყვეტილებებს და სიახლეებს იმავე ვებგვერდზე: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)



## **6. ფინანსურ ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) მრჩეველთა საბჭო**

ფასს-ს 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-ს საბჭოს რჩევები მისცეს დღის წესრიგის საკითხებისა და ბასს-ის საბჭოს საქმიანობის პრიორიტეტების შესახებ;
- ბასს-ს საბჭოს აცნობოს აღნიშნული ორგანიზაციებისა და პიროვნებების შეხედულებები სტანდარტების შემუშავებასთან დაკავშირებულ ძირითად პროექტებზე;
- ბასს-ს 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, რომლებიც 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.

მრჩეველთა საბჭოს წევრების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია ვებგვერდზე: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

## **7. აღმასრულებელი დირექტორი, თანამშრომლები და ადმინისტრირება**

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

ფასს-ს აღმასრულებელი დირექტორი პასუხისმგებელია ზედამხედველობა გაუწიოს საოპერაციო საქმიანობის განხორციელებას, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფასს-ს 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-ს ფონდის ადმინისტრაციის ოფისის ადგილმდებარეობა განისაზღვრება ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეების მიერ. ფასს-ს ფონდის ორგანიზაციულ-სამართლებრივ სტატუსს ნდობით აღჭურვილი მეთვალყურეები განსაზღვრავენ, ხოლო მმართველობის განხორციელება ხდება ფასს ფონდის წესდების და იმ კანონების შე-

ბამისად, რომლებიც მოცემული სამართლებრივი ფორმის სუბიექტებზე ვრცელდება. ფასს-ს 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.

ბასსს თავის მიზნებს ძირითადად ახორციელებს ფასს-ის შემუშავებითა და გამოქვეყნებით, ასევე ყველანაირად უწყობს ხელს ამ სტანდარტების გამოყენებას საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში და სხვა ფინანსურ ანგარიშში. სხვა ფინანსური ანგარიშში მოიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში და ეხმარება მომხმარებელს ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის ინტერპრეტაციაში. ან ეფექტური ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში. ფასს-ის შემუშავების დროს, ბასსს თანამშრომლობს ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელ ორგანოებთან რათა მაქსიმალურ კონვერგენციას მიაღწიოს ფასსს-სა და ეროვნულ სტანდარტებს შორის.

ფასსს ადგენს აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის ასახვის მოთხოვნებს, რომელიც ეხება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისათვის მნიშვნელოვან ოპრაციებსა და მოვლენებს. ასევე, შეიძლება განსაზღვრული იყოს დებულებები ისეთი ოპრაციებისა და მოვლენებისათვის, რომელიც რომელიმე კონკრეტულ დარგში წარმოიშობა.

ფასსს ეყრდნობა კონცეპტუალურ საფუძვლებს, სადაც განსაზღვრულია ამოსავალი კონცეფციები, რომელიც საფუძვლად ედება საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის წარდგენას.



## **თემა 2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კონცეპტუალური საფუძვლები შესავალი**

1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების განახლებული კლასიფიკაცია
3. ცვლილებები სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლების კლასიფიკაციაში
4. ცვლილება ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებებში
5. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები და კომპონენტები

### **ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების შესავალი**

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებს ადრე ეწოდებოდა „სტრუქტურული საფუძვლები“. მისი შესავალი ნაწილი, სადაც გადმოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) და თვით „კონცეპტუალური საფუძვლების“ მიზანი და ამ უკანასკნელის მოქმედების სფერო, იგივეა რაც იყო „სტრუქტურულ საფუძვლებში“. დანარჩენი ტექსტი კი წარმოდგენილია ოთხ თავად (რაც ადრე ამგვარად არ იყო):

- თავი 1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი;
- თავი 2. ანგარიშგებულის საწარმო (მასზე მუშაობა ჯერ არ დამთავრებულა);
- თავი 3. სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები;
- თავი 4. სტრუქტურული საფუძვლები (დარჩენილი ტექსტი, დამტკიცებული 1989 წ.).

კონცეპტუალურ საფუძვლებს თან ახლავს თითოეული თავის დასკვნის საფუძვლები (დს), სადაც გადმოცემულია ზოგიერთი ალტერნატივის მიღების და ზოგიერთი ალტერნატივის უარყოფის არგუმენტები. აღნიშნულია, რომ საბჭო მიიღებს იმ ალტერნატივებს, რაც ხელს შეუწყობს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნის მიღწევას.

კონცეპტუალური საფუძვლების შესავალში აღნიშნულია, რომ სხვადასხვა ქვეყნების საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგება მსგავსია, მაგრამ, მაინც არსებობს განსხვავებები, რაც გამოწვეულია მრავალი სოციალური, ეკონომიკური და საკანონმდებლო ფაქტორებით. აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების განსხვავებული მოთხოვნებით. ამ განსხვავებულმა ფაქტორებმა გამოიწვია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების: აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებების მრავალფეროვნება და ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარებისა და შეფასებისადმი განსხვავებული კონცეპტუალური მიდგომების გამოყენება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიზანია შეამციროს სწორედ ეს განსხვავებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის წესების, პროცედურებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების

ჰარმონიზაციის მეშვეობით.

საბჭოს მიაჩნია, რომ ზემოაღნიშნული მიზნების გათვალისწინებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნილებებს. ამავე დროს, ცალკეული ქვეყნის მთავრობებს შეუძლიათ განსხვავებული ან დამატებითი მოთხოვნები შეიტანონ, საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე, ოღონდ ისე, რომ ეს ცვლილებები არ ეწინააღმდეგებოდეს საზოგადოების ერთი ჯგუფის ინტერესებს სხვა ჯგუფის ინტერესებისათვის უპირატესობის მინიჭების ხარჯზე.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების მიზანია (როგორც სტრუქტურულ საფუძვლებში იყო) დაეხმაროს:

1. ბასსს-ს სამომავლო ფასს-ების შემუშავებასა და სრულყოფაში; ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული პროცედურების, არსებული წესებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების ჰარმონიზაციაში;

2. სხვადასხვა ქვეყნების შესაბამის ეროვნულ ორგანოებს ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაში;

3. ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებს ფასს-ის შედგენის წესების შესწავლასა და გამოყენებაში;

4. აუდიტორებს ფინანსური ანგარიშგების ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაში;

5. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის აღქმაში;

6. ინფორმაცია მიაწოდოს დაინტერესებულ პირებს ფასს-ების შემუშავების მეთოდოლოგიის შესახებ.

ამასთან, აღნიშნულია, რომ კონცეპტუალური საფუძვლები არაა ფასს და წინააღმდეგობის შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება ფასს-ს. საბჭო მუშაობს იმაზე, რომ არსებული განსხვავებები თანდათან შემცირდეს.

## 1. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

კონცეპტუალურ საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ **საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება**, იგივეა რაც ჩვეულებრივ ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური ანგარიშგები. სანარმო, რომელიც ვალდებულია წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგება, მოიხსენიება, როგორც **ანგარიშვალდებული სანარმო**.

კონცეპტუალურ საფუძვლებში ერთმანეთისაგან გამოყოფილია ფინანსური ანგარიშგების მიზანი და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი.

**ფინანსური ანგარიშგების მიზანია** ინფორმაციის მომხმარებლებს (ინვესტორები, კრედიტორები, თანამშრომლები და საზოგადოება) მიაწოდოს ინფორმაცია სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ, რომელიც გამოადგება მათ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> ფასს შესავალი.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანი არის ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების ფუნდამენტი. „კონცეპტუალური საფუძვლების“ სხვა ასპექტები: ანგარიშვალდებული საწარმოს ცნება, ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები და მასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება, შეფასება, წარდგენა და ინფორმაციის გახსნა განმარტებით შენიშვნებში – ლოგიკურად გამომდინარეობს კონცეპტუალური საფუძვლების მიზნიდან.

„კონცეპტუალური საფუძვლები“ ზოგადად განმარტავს, რომ **ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს** ინფორმაციას ანგარიშვალდებულ საწარმოში რესურსების, საწარმოს მიმართ არსებული მოთხოვნებისა და ამ რესურსებსა და საწარმოს მიმართ მოთხოვნებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ.

**საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანია**, მის მომხმარებლებს (პოტენციური ინვესტორები, გამსესხებლები და კრედიტორები) მიანოდოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება მათთვის, მოცემული საწარმოს რესურსებით უზრუნველყოფის შესახებ გადანყვეტილებების მისაღებად. აღნიშნული გადანყვეტილებები ეხება წილობრივი და სავალო ინსტრუმენტების ყიდვას, გაყიდვას ან დატოვებას და ასევე სესხების გაცემას ან დაფარვას და დაკრედიტების სხვა ფორმებს.

მაშასადამე, ფინანსური ანგარიშგების მიზანსა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანს შორის განსხვავება მდგომარეობს მომხმარებლების სპექტრში. როგორც მოცემული განმარტებებიდან ჩანს, ფინანსური ანგარიშგების მიზანი ყველა ტიპის მომხმარებლის ინფორმაციით უზრუნველყოფაა. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი კი მხოლოდ ძირითადი მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნებზეა ორიენტირებული. თუმცა, ძირითადი მომხმარებლების მიმართაც მითითებულია: „საწარმოები უმრავლეს შემთხვევაში გამოყოფილია მისი მესაკუთრეებისაგან. ფინანსურ ანგარიშგებაში ეს დაყოფა წარმოდგენილი უნდა იყოს საწარმოს პოზიციიდან და არა მისი ძირითადი მომხმარებლებისა და ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან მიმართებით მათი ინტერესების გათვალისწინებით“.

„კონცეპტუალურ საფუძვლებზე“ მუშაობის დროს ბასს-ის საბჭოს მიერ განხილულ იქნა საკითხი იმის შესახებ, უნდა განსხვავდებოდეს თუ არა სხვადასხვა ტიპის საწარმოთა საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი. შესაძლო ვარიანტები იყო<sup>3</sup>:

- შედარებით მცირე ზომისა და მსხვილი საწარმოები;
- საწარმოები, რომელთაც გააჩნიათ კოტირებული (რეგისტრირებული) სავალო ან წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტები და საწარმოები, რომელთაც არ გააჩნიათ ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტები;
- საწარმოები, რომლებსაც ძალიან ცოტა მესაკუთრე ჰყავთ და საწარმოები, რომლებსაც მრავალრიცხოვანი მესაკუთრე ჰყავთ.

გამომდინარე იქედან, რომ ფინანსური ანგარიშგების გარე მომხმარებლებს მსგავსი მიზნები აქვთ, მიუხედავად საწარმოს ტიპისა, რომელშიც დებენ ინვესტიციებს,

<sup>3</sup> ფასს კონცეპტუალური საფუძვლები, დს 1,29.

საბჭომ დაასკვნა, რომ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი ყველა სანარმოსათვის ერთი და იგივეა. თუმცა, დანახარჯების შემზღვეველი ფაქტორისა და სანარმოთა განსხვავებული საქმიანობის არსებობის გამო, საბჭომ ზოგჯერ შეიძლება დაუშვას ან მოითხოვოს განსხვავებული ანგარიშგების წარდგენა განსხვავებული ტიპის სანარმოებისათვის.

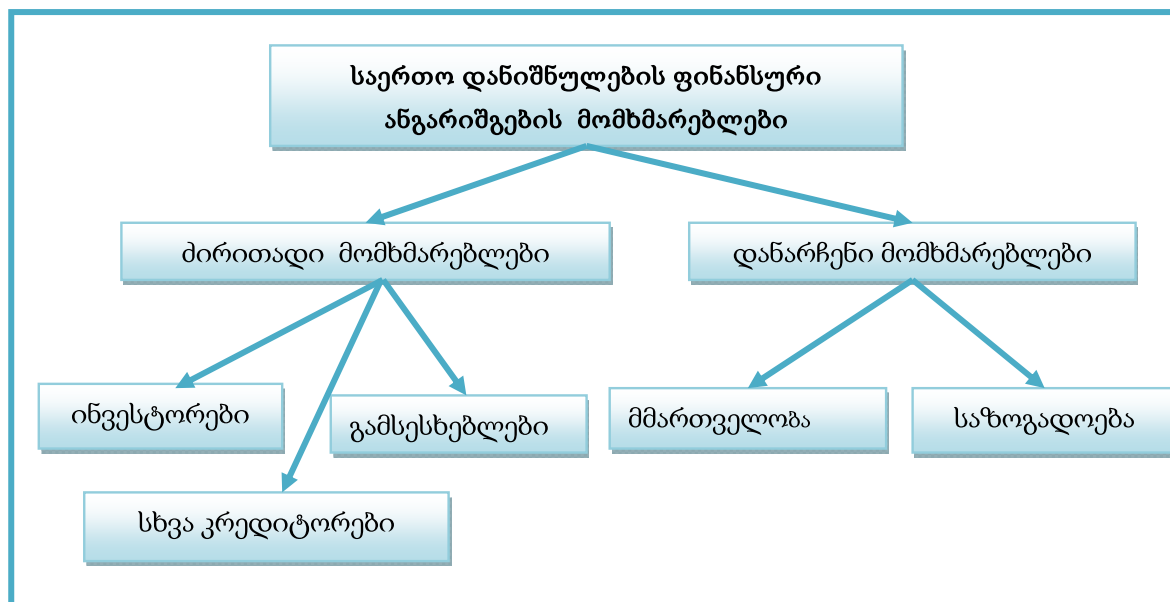
## 2. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების განახლებული კლასიფიკაცია

სტრუქტურულ საფუძვლებში, როგორც ცნობილია, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა შემდეგი კატეგორიები იყო გამოყოფილი: ინვესტორები, დაქირავებული მომუშავეები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, მომხმარებლები (ანუ მყიდველები), მთავრობები და მათი უწყებები, საზოგადოება.

კონცეპტუალურ საფუძვლებში კი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დაყოფილია ორ კატეგორიად:

1. ძირითადი მომხმარებლები – ინვესტორები, გამსესხებლები და სხვა კრედიტორები, რომელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებებზეა ორიენტირებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება.

2. დანარჩენი მომხმარებლები: სანარმოს მმართველობა და საზოგადოება (იხ. სქემა 1).



**სქემა 1. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების კლასიფიკაცია**

ფასს კონცეპტუალური საფუძვლებით აღიარებულია, რომ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებულია ძირითად მომხმარებლებზე,



რადგან, არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს ყველაზე გადამწყვეტი მნიშვნელობის მქონე და გადაუდებელი მოთხოვნილებები აქვთ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციასთან დაკავშირებით და ბევრ მათგანს არ შეუძლია საწარმოს მოსთხოვოს უშუალოდ მათ მიანოდოს ეს ინფორმაცია. ამასთან, ინფორმაცია რომელიც პასუხობს ზემოლნიშნულ მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს, დააკმაყოფილებს მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს ისეთ საწარმოებშიც, რომელთაც გააჩნიათ ნებისმიერი ტიპის კორპორატიული მართვის მოდელი, აღნიშნულია პირველი თავის დასკვნის საფუძვლებში<sup>4</sup>.

არსებული და პოტენციური ინვესტორების გადამწყვეტილებები დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა უკუგებას მოელიან ისინი ფინანსურ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციიდან. მაგ. დივიდენდები და პროცენტები. ინვესტიციებიდან უკუგების მიღების პერსპექტივის შეფასებისათვის, მათ უნდა შეისწავლონ საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსულობების ოდენობა და მათი მიღების ვადები. ხოლო, იმისათვის რომ შეაფასონ საწარმოს პერსპექტივა მომავალი წმინდა ფულადი სახსრების შემოსულობების პოზიციიდან, არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს ესაჭიროებათ ინფორმაცია საწარმოს რესურსების და მასზე მოთხოვნების შესახებ. აგრეთვე, როგორ შეასრულა საწარმოს ხელმძღვანელობამ მასზე დაკისრებული ვალდებულებები.

საწარმოს შესახებ ფინანსური ინფორმაცია აინტერესებს აგრეთვე მის ხელმძღვანელობასაც. თუმცა ამ უკანასკნელს, არა აქვს იმის აუცილებლობა რომ დაეყრდნოს საერთო დანიშნულების ანგარიშგებას, რადგან საჭიროების შემთხვევაში შეუძლია ინფორმაციის შიგა წყაროების განოყენებაც, ნათქვამია კონცეპტუალურ საფუძვლებში. საბჭომ დაადგინა, რომ ძირითად მომხმარებლებზე ორიენტირებული ზოგიერთი ინფორმაცია სავარაუდოდ უპასუხებს ხელმძღვანელობის მოთხოვნილებებსაც, თუმცა ყველას არა. მეორე მხრივ, ხელმძღვანელობას შეუძლია დამატებითი ფინანსური ინფორმაციის მოპოვება, რაც დაჭირდებათ. ამდენად, აუცილებელი არაა საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებული იყოს უშუალოდ ხელმძღვანელობაზე.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია ასევე შეიძლება საინტერესო აღმოჩნდეს საკანონმდებლო მარეგულირებელი ორგანოებისა და საზოგადოების სხვა წევრებისათვის, თუმცა ანგარიშგება მათზე არაა ორიენტირებული.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებულია ძირითად მომხმარებლებზე (არსებული და პოტენციური ინვესტორები, გამსესხებლები და სხვა კრედიტორები). და არა სხვა პოტენციურ მომხმარებლებზე (მთავრობები, საზოგადოება), რომლებიც შეიძლება დაინტერესდნენ ფინანსური ანგარიშგებით, მაგრამ ანგარიშგება მათზე ორიენტირებულს არაა. სტრუქტურულ საფუძვლებში არ იყო მითითებული „ძირითადი მომხმარებლები“. თუ არ დადგინდებოდა ინფორმაციის „ძირითადი მომხმარებლების ჯგუფი“, მაშინ წარმოიქმნებოდა რისკი, რომ ფინანსური ანგარიშგება ძალიან ბუნდოვანი და აბსტრაქტული იქნებოდა. აღნიშნულია დასკვნის საფუძვლებში.

<sup>4</sup> კონცეპტუალური საფუძვლები, 2. დს 1,16.

საბჭომ დაადგინა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ფენების გაზრდით ფინანსური ანგარიშგება გადაიტვირთება მრავალი ინფორმაციით. საბჭომ აღნიშნა, რომ სხვადასხვა მომხმარებელს შეიძლება სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნები გააჩნია, მაგრამ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებლებს აწვდის საერთო ინფორმაციას და ვერ დააკმაყოფილებს ნებისმიერ საინფორმაციო მოთხოვნებს. საბჭო ეცდება იპოვოს ინფორმაციის ისეთი ნაკრები, რომელიც უპასუხებს მომხმარებელთა მაქსიმალური რაოდენობის საინფორმაციო მოთხოვნებს და მისაღები იქნება დანახარჯები/სარგებლის თანაფარდობის გათვალისწინებით.

ზოგიერთი რესპოდენტის აზრით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანია კაპიტალის ბაზარზე ფინანსური სტაბილურობის შენარჩუნება (ქვეყნის ან რეგიონის ფინანსური ან ეკონომიკური სისტემის სტაბილურობა). ამიტომ, მათ განაცხადეს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მიმართული უნდა იყოს მარეგულირებელი ორგანოებისა და ფისკალურ პოლიტიკასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების მიმღებთა მოთხოვნილებებზე, რომელთაც პასუხისმგებლობა ეკისრებათ ფინანსური სტაბილურობის შენარჩუნებაზე. სხვები წინაღმდეგნი იყვნენ, რომ მიზნად დაესახათ ფინანსური სტაბილურობის მიღწევა. მათი აზრით, მთავარია ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია მიუკერძოებელი იყოს.

ფინანსური კრიზისის საკონსულტაციო ჯგუფის მხარდამჭერებმა ურჩიეს საბჭოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების ახალი სტანდარტების შედეგები განეხილა მსოფლიო ეკონომიკური და ფინანსური სისტემების სტაბილურობის გათვალისწინებით და დროდადრო უფრო მეტი მნიშვნელობა მიენიჭებინა ამ მიზნისათვის, ვიდრე ინვესტორების, გამსესხებლების და კრედიტორების საინფორმაციო მოთხოვნილებებისათვის (ფინანსური კრიზისის საკონსულტაციო ჯგუფი ჩამოყალიბდა 2009 წელს, რომლის მიზანია რჩევები მისცეს საბჭოს, თუ რა გავლენის მოხდენა შეუძლია სტანდარტების შემუშავებაზე ფინანსურ კრიზისსა და გლობალური მარეგულირებელი გარემოს პოტენციურ ცვლილებებს).

საბჭომ აღიარა, რომ ინვესტორების, გამსესხებლებისა და კრედიტორების ინტერესები ხშირად ემთხვევა მარეგულირებლების ინტერესებს. მეორე მხრივ, ანგარიშგების მიზნის იმგარად გაფართოება, რომ ითვალისწინებდეს ფინანსური სტაბილურობის შეარჩუნებასაც, შეიძლება ზოგჯერ კონფლიქტი წამოშვას მიზნებს შორის, რომელსაც საბჭო ვერ მოაგვარებს. მაგალითად, ზოგიერთმა შეიძლება გადაწყვიტოს, რომ ფინანსური სტაბილურობისათვის უკეთესი იქნება სანარმომ არ წარადგინოს ან დააყოვნოს აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები. ამიტომ, საბჭომ აღნიშნა, რომ შესაბამისად და სამართლიანად წარდგენილმა ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციამ შეიძლება აამაღლოს მომხმარებელთა ნდობა ინფორმაციის მიმართ, რაც ხელს შეუწყობს ფინანსურ სტაბილურობას.

ფინანსური ანგარიშგები, მნიშვნელოვანწილად შეფასებებს, მსჯელობებსა და მოდელს ეყრდნობა და არა ეკონომიკური მოვლენების ზუსტ ასახვას. კონცეპტუალური საფუძვლები ადგენს პრინციპებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს ამგვარ შეფასებებს, მსჯელობებსა და მოდელს, რათა ამაღლდეს ანგარიშგების სარგებლიანობა.



კონცეპტუალურ საფუძვლებში ასევე გადმოცემულია ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტების (ბუღალტრული ბალანის, სრული შემოსავლების, ფულადი ნაკადების და საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების) ინფორმაციის ანალიზური მნიშვნელობა გადაწყვეტილებების მიღების დროს. აღნიშნულია, რომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბუღალტრული ბალანსი) ინფორმაციას იძლევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ანუ ინფორმაციას საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნილებების შესახებ. გარდა ამისა იგი შეიცავს ინფორმაციას ისეთი ტიპის ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგების შესახებ, რომლებიც ინვევენ საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და საწარმოს მიმართ მოთხოვნების ცვლილებას. ორივე ტიპის ინფორმაცია შეიცავს საწარმოსათვის რესურსების მიწოდების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად სასარგებლო ამოსავალ მონაცემებს.

ინფორმაცია საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ხასიათისა და სიდიდის შესახებ, მომხმარებელს დაეხმარება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ძლიერი და სუსტი მხარეების დადგენაში; მისი ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის, დაფინანსების დამატებით წყაროებზე მოთხოვნილებების შეფასებაში. იმის განჭვრეტაში, როგორ განაწილდება მომავალი ფულადი ნაკადები მათ შორის, ვისაც გააჩნია მოთხოვნები ანგარიშვალდებული საწარმოს მიმართ.

საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ცვლილებებს ინვესს მოცემული საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ასევე სხვა ოპერაციები, როგორცაა სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება. იმისათვის რომ სწორად იქნეს შეფასებული საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადები, აუცილებელია ამ ორი ტიპის ცვლილების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა.<sup>5</sup>

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური შედეგების შესახებ ანუ მოგება/ზარალის ანგარიშგების ინფორმაცია მომხმარებელს ეხმარება იმის გარკვევაში, როგორი უკუგება მიიღო საწარმომ მის განკარგულებაში არსებული ეკონომიკური რესურსებიდან; რამდენად კარგად შეასრულა მმართველობამ მასზე დაკისრებული ვალდებულებები; რაციონალურად და ეფექტიანად გამოიყენოს საწარმოს რესურსები; შეაფასოს მომავალი ფულადი ნაკადების განუსაზღვრელობა და მომავალი ეკონომიკური უკუგების განსაზღვრა.

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური შედეგების შესახებ იმაზეც მიუთითებს, რამდენად გაიზარდა საწარმოს განკარგულებაში მყოფი რესურსები და შესაბამისად, მისი შესაძლებლობა, უზრუნველყოს საწარმოს წმინდა ფულადი სახსრების შემოსვლა თავისი საქმიანობიდან და არა ინვესტორებისა და კრედიტორებისაგან მოპოვებული დამატებითი რესურსებით.

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური შედეგების შესახებ შეიძლება იმაზეც მიუთითებდეს, რა გავლენა იქონია საწარმოს ეკონომიკური რესურსების და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების გაზრდაზე ან შემცირებაზე ისეთმა მოვლენებმა, როგორცაა საბაზრო ფასების ან საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება და აქედან

<sup>5</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, 2. მ. 15.

გამომდინარე, რა გავლენა მოახდინეს ამ მოვლენებმა მის შესაძლებლობაზე – უზრუნველყოს საწარმოში წმინდა ფულადი ნაკადების შემოსვლა.

ინფორმაცია ანგარიშვალდებული საწარმოს ფულადი ნაკადების შესახებ მომხმარებელს ეხმარება შეაფასოს საწარმოს მომავალი შესაძლებლობა წმინდა ფულადი სახსრების შემოსვლის შესახებ. იგი იძლევა ინფორმაციას, თუ როგორ ხარჯავს და მოიპოვებს საწარმო ფულად სახსრებს; როგორია მისი ნასესხები სახსრებისა და სხვა დავალიანებების დაფარვის მდგომარეობა; ინვესტორებზე გაცემული დივიდენდის თანხების სიდიდე; სხვა გადახდები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ საწარმოს ლიკვიდურობასა და გადახდისუნარიანობაზე. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მომხმარებელს ეხმარება წარმოდგენა შეიქმნან საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციების მასშტაბებზე, შეაფასონ მისი საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობა და სხვა ფინანსური ოპერაციები.

ანგარიშვალდებული საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების ცვლილებები, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების გარდა, შეიძლება გამოიწვიოს ისეთმა მიზეზებმაც, როგორცაა საკუთარი კაპიტალის დამატებითი აქციების გამოშვება. ეს ინფორმაცია საშუალებას იძლევა შეფასდეს რა გავლენას იქონიებს ეს ოპერაციები საწარმოს მომავალ ფინანსურ შედეგებზე.

არსებობდა თვალსაზრისი, რომ ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის ყველაზე მნიშვნელოვანია საწარმოს ფინანსური შედეგების ინფორმაციის ამსახველი ანგარიშგება. მაგრამ, ბასს-ის საბჭომ დააგინა, რომ სწორი გადანყვეტილებების მისაღებად, ფინანსური ანგარიშგების ყველა სახის (ყველა კომპონენტის) ინფორმაცია თანაბრად მნიშვნელოვანია. „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას არასწორი იქნება ერთი სახის ინფორმაციაზე მთავარი ყურადღების გადატანა“<sup>6</sup>.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლების პირველ თავში განხილულია ფინანსური ინფორმაციის ძირითადი და დანარჩენი მომხმარებლები, მათი ინტერესები და მოკლედ ახსნილია ფინანსური ანგარიშგების (ბალანსის, მოგება/ზარალის, ფულადი ნაკადების და საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების) ანალიზური მნიშვნელობა, თუ როგორ ეხმარება იგი ინფორმაციის მომხმარებლებს საჭირო გადანყვეტილებების მიღებაში.

### **3. ცვლილებები სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლების კლასიფიკაციაში**

„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 გადანყვეტილებების მისაღებად მათ ფინანსურ

<sup>6</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. 2. დს. 1, 32.

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.<sup>7</sup>

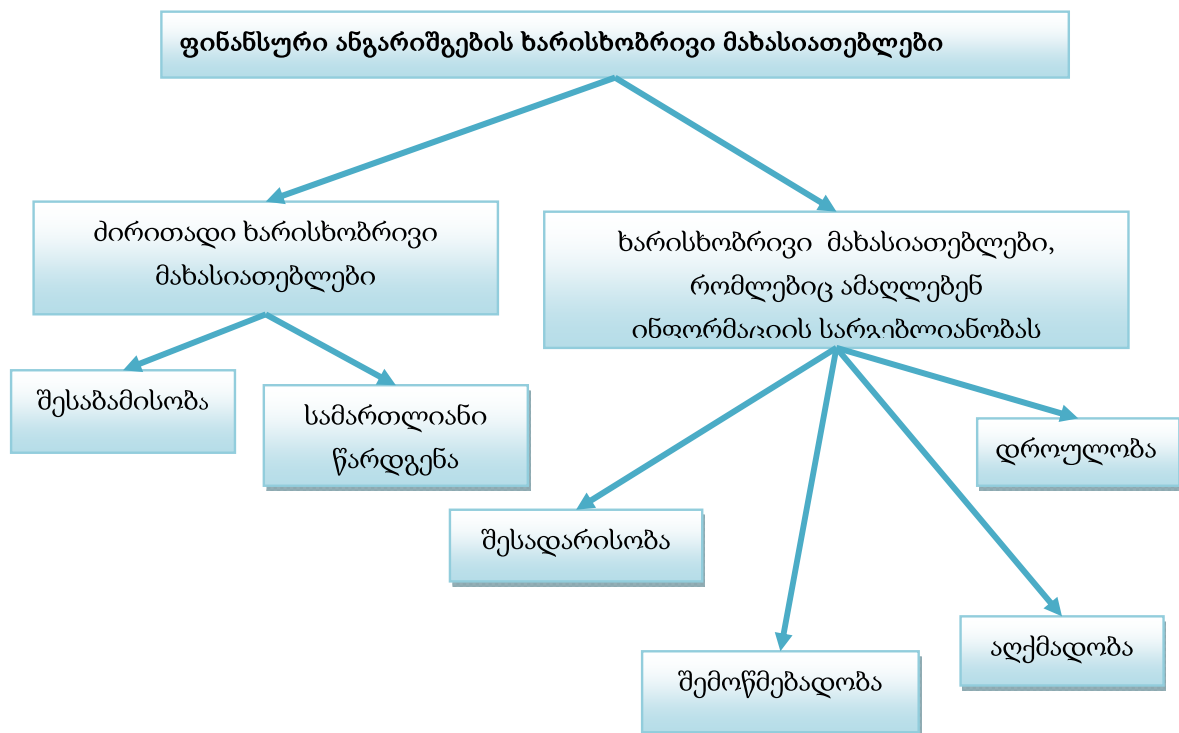
ამრიგად, თუ ადრე, სტრუქტურულ საფუძვლებში ოთხი ტიპის ხარისხობრივი მახასიათებელი იყო გამოყოფილი: შესაბამისობა, შესადარისობა, საიმედოობა და აღქმადობა. ამჟამად, კონცეპტუალურ საფუძვლებში, ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები დაყოფილია ორ ჯგუფად:

**I. ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები:**

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).



**სქემა 2. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები**

<sup>7</sup> იგივე, 2, სმ. 4.

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 შესაბამისობის 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<sup>8</sup>. ამიტომ იგი მართალია არის შესაბამისობის ასპექტი, მაგრამ საბჭო არ განიხილავს მას და ამით, არ მცირდება ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობა.

ახალი თვალსაზრისით, ინფორმაციის **შესაბამისობა ნიშნავს** იმას, რომ იგი უნდა იყოს საწარმოში მომხდარი ეკონომიკური მოვლენების შესაბამისი.

შესაბამისი ინფორმაცია გავლენას ახდენს გადაწყვეტილების მიღებაზე, თუმცა ინფორმაციას მაშინაც შეუძლია გავლენა მოახდინოს გადაწყვეტილებებზე, თუ მომხმარებელი გადაწყვეტს, რომ იგი არ გამოიყენოს.

ამიტომ აღნიშნულია, რომ **შესაბამისია ინფორმაცია, თუ მას გააჩნია** საპროგნოზო ან დამადასტურებელი თვისება, ან ორივე ერთად. მხოლოდ ამ შემთხვევაში შეუძლია მას გავლენა მოახდინოს მომხმარებლის გადაწყვეტილებებზე.

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

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. მაშასადამე, აღარაა აუცილებელი, შესადარისობის ძირითად მახასიათებლად გამოყოფა.

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

<sup>8</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. 2. სმ.11.



ული მიდგომით მომზადებული ინფორმაცია ვერ იქნება ნეიტრალური, მითითებულია „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“<sup>9</sup>.

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

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

**1. სრულყოფილება** გულისხმობს ყველა აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდებას, რაც ნათელ წარმოდგენას შექმნის სანარმოს ეკონომიკური მოვლენების შესახებ;

**2. ნეიტრალური** ასახვა გულისხმობს ინფორმაციის წარდგენას მიუკერძოებლად, ტენდენციურობის გარეშე. იგი არ უნდა იყოს რაიმე წინასწარ განზრახული თვალსაზრისით მომზადებული;

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

**ამრიგად, სასარგებლო ინფორმაცია** უნდა იყოს როგორც შესაბამისი, ასევე სამართლიანად წარმოდგენილი ანუ ობიექტური. მომხმარებლებს გადანყვეტილებების მიღებაში ვერ დაეხმარება ვერც სამართლიანად წარდგენილი ინფორმაცია შეუსაბამო ეკონომიკური მოვლენების შესახებ და ვერც არასამართლიანად წარდგენილი ინფორმაცია შესაბამისი ეკონომიკური მოვლენების შესახებ<sup>10</sup>. 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, არსებობს თუ არა ეს ინფორმაცია და შესაძლებელია თუ არა მისი სამართლიანად წარდგენა

**ხარისხობრივი მახასიათებლების მეორე ჯგუფს**, რომელიც ამაღლებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, მიეკუთვნება: შესადაარისობა, შემონმებადობა, დროულობა და აღქმადობა.

გადაწყვეტილებების მიღება, როგორც წესი, რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთებასთანაა დაკავშირებული. ამ მიზნით, უფრო სასარგებლოა, თუ სანარმოს ინფორმაციის შედარება შესაძლებელია სხვა სანამოს ანალოგიურ ინფორ-

<sup>9</sup> იგივე, 2. სმ. 12-16.

<sup>10</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. 4. სმ.17.

მაციასთან. 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.

ამდენად, შესადარისობა ნიშნავს სხვადასხვა საწარმოს მიერ ან ერთი საწარმოს მიერ სხვადასხვა პერიოდში, ერთი და იმავე მუხლების მიმართ ერთი და იმავე მეთოდების გამოყენებას<sup>11</sup>.

„დასკვნის საფუძვლებში“ მოცემულია განმარტებები იმის შესახებ, თუ რატომ არ არის შესადარისობა შეტანილი ინფორმაციის ძირითად ხარისხობრივ მახასიათებლებში. 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 წადგენილი ინფორმაცია, მაინც მნიშვნელოვანი იქნება. მეორე მხრივ, შესადარისი ინფორმაცია სასარგებლო არ არის, თუ იგი არ არის შესაბამისი და ამასთან, შეუძლია მომხმარებლების შცდომიში შეყვანა, თუ იგი სამართლიანად არაა წარდგენილი. ამიტომ, შესადარისობა მიიჩნევა ისეთ ხარისხობრივ მახასიათებლად, რომელიც ამაღლებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას და აღარაა აღიარებული ძირითად ხარისხობრივ მახასიათებლად.

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

მომხმარებელი უფრო თავდაჯერებულად გამოიყენებს იმ ინფორმაციას, რომლის შემონმება შესაძლებელია ე.ი. მომხმარებელს შეუძლია ენდოს ისეთ ინფორმაციას, რომ მასში არ არის არსებითი შეცდომები და მიკერძოება. ამიტომ, შემონმებადობა შეიძლება მიჩნეული ყოფილიყო სამართლიანი წარდგენის ასპექტად. მაგრამ, ოპონენტებმა აღნიშნეს, რომ შემონმებადობის ცნების, როგორც სამართლიანი წარდგენის ერთ-ერთი ასპექტის გათვალისწინება, გამოიწვევს იმ ინფორმაციის გამოთიშვას, რომელიც არ ექვემდებარება შემონმებას ან სრულყოფილი შემონმება შეუძლებელია (მაგ. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, სასარგებლო მომსახურების ვადა და სალიკვიდაციო ღირებულება). საბჭო დაეთანხმა ამ არგუმენტებს და შემონმებადობა

---

<sup>11</sup> იგივე, სმ. 22.



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 შენაწილა 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 შემთვევაშიც, როდესაც იგი დროულად არ არის წარდგენილი. განსაკუთრებით დამადასტურებელი მიზნებისათვის ან ტენდენციების შესწავლისათვის (დს3.37-39).

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

ამასთან, კონცეპტუალურ საფუძვლებში მითითებულია, რომ 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<sup>12</sup>.

აღნიშნულია, რომ თუკი 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 ცოდანა და გულდასმით შეისწავლონ წარდგენილი ინფორმაცია. საჭიროების შემთვევაში კი კონსულტანტები გამოიყენონ, მითითებულია დასკვნის საფუძვლებში“.<sup>13</sup>

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 სამართლიანის წარდგენის გარეშე ფინანსური ინფორმაცია ვერ იქნება სასარგებლო და ვერც იმით გახდება სასარგებლო, თუ იქნება მხოლოდ უფრო შესადაარისი, შემონმებადი, დროული ან აღქმადი. მეორე მხრივ, ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც შესაბამისია და სამართლიანად არის წარდგენილი, შეიძლება

<sup>12</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები.

<sup>13</sup> იგივე, დს 40-42.

იყოს სასარგებლო, თუნდაც არ გააჩნდეს არცერთი ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც ამაღლებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას.<sup>14</sup>

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 გაუმჯობესებელია შესაბამისობით, სამართლიანი წარდგენით, შესაძარისობით, შემონმებადობით, დროულობით და აღთქმადობით. ზოგიერთი კი სასარგებლო ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებული სარგებლისა და დანახარჯების წონასწორობის ნაწილია.<sup>15</sup>

კონცეპტუალური საფუძვლების მესამე თავში აგრეთვე განხილულია სასარგებლო ინფორმაციის წარდგენაზე განეული დანახარჯებიც, რაც საწარმოს მნიშვნელოვან შეზღუდვას წარმოადგენს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას, ყოველთვის ესაჭიროება გარკვეული დანახარჯების გაწევა და მნიშვნელოვანია, რომ ეს დანახარჯები გამართლებული იყოს, მოცემული ინფორმაციის წარდგენით მიღებული სარგებლის თვალსაზრისით. არსებობს რამდენიმე ტიპის დანახარჯი და სარგებელი, რომელიც აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

დანახარჯებთან დაკავშირებული შეზღუდვის გათვალისწინებისას, საბჭო აფასებს, კონკრეტული ინფორმაციის წარდგენით განპირობებული სარგებელი ამართლებს თუ არა დანახარჯებს, რომლებიც მის მომზადებასა და წარდგენაზეა განეული. ეს დანახარჯი არ არის ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებელი, არამედ ინფორმაციის წარდგენისათვის საჭირო პროცესის მახასიათებელია. საბჭო ცდილობს ისეთი მეთოდების პოვნას, რომელიც დანახარჯებს შეამცირებს ისე, რომ არ დაეცეს ინფორმაციიდან მოსალოდნელი სარგებელი<sup>16</sup>.

კონცეპტუალური საფუძვლების მეოთხე თავი: სტრუქტურული საფუძვლები (1989 წ): დარჩენილი ტექსტი) – ჯერ არ შეცვლილა, მაგრამ დარჩენილი ტექსტიც განახლდება, როცა საბჭო დაამთავრებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების და მათი შეფასების საფუძვლების განხილვებს.

ამ თავში გადმოცემულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი დაშვება; ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და შეფასება; კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები. აქ ჯერ-ჯერობით ერთი ცვლილებაა ასახული.

#### **4. ცვლილება ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებებში**

„სტრუქტურულ საფუძვლებში“, როგორც ცნობილია მოცემული იყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ორი ძირითადი დაშვება: დარიცხვის პრინციპი და

<sup>14</sup> იგივე, 2 დს 3,10.

<sup>15</sup> იგივე, 2 დს 3,44-46.

<sup>16</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები.დს 3.

ფუნქციონირებადი სანარმოს პრინციპი. ამჟამად, კონცეპტუალური საფუძვლები ფინანსური ანგარიშგების **მომზადების ერთ ძირითად დაშვებას** – ფუნქციონირებადი სანარმოს პრინციპს აღიარებს, რომელიც გადმოცემულია მეოთხე თავში: ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მის დასაწყისში მოცემულია: ძირითადი დაშვება – ფუნქციონირებადი სანარმო.

„ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ჩვეულებრივ იგულისხმება რომ სანარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს საპროგნოზო მომავალშიც. ე.ი. **იგულისხმება**, რომ სანარმო არ აპირებს და არ საჭიროებს ლიკვიდაციას, ან თავისი საქმიანობის მასშტაბების საგრძნობლად შემცირებას. ხოლო თუ ასეთი განზრახვა ან აუცილებლობა არსებობს, მაშინ შესაძლოა საჭირო გახდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება სხვა საფუძველზე, რომელიც აღწერილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

დარიცხვის პრინციპი კი აღიარებულია არა ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებად, არამედ ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითად მეთოდად რომელიც სავალდებულოა ყველა სანარმოსათვის, შემოსავლებისა და ხარჯების ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენების შედეგად სანარმოს ეკონომიკური რესურსებსა და მის მიმართ მოთხოვნებზე სამეურნეო ოპერაციების გავლენის შედეგები აისახება იმავე პერიოდებში, როდესაც აღნიშნული შედეგები დაფიქსირდა, თუნდაც სხვა პერიოდებში მოხდეს ფულადი თანხების მიღება ან გადახდა. ეს საუკეთესო საშუალებაა სანარმოს წარსული და მომავალი შედეგების შესაფასებლად, ვიდრე ინფორმაცია ფულადი სახსრების მიღებისა და გასვლის შესახებ, აღნიშნულია კონცეპტუალურ საფუძვლებში.<sup>17</sup>

ასევე მნიშვნელოვანია, რომ დარიცხვის პრინციპით აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ანალიზი მომხმარებლებს ეხმარება შეაფასონ, რამდენად უზრუნველყო სანარმომ ფულადი სახსრების მიღება საკუთარი საქმიანობიდან და არა ინვესტორებიდან ან კრედიტორებიდან დამატებითი სახსრების მოპოვებით.<sup>18</sup>

ამდენად, დარიცხვის მეთოდი აღიარებულია როგორც სანარმოს ფინანსური შედეგების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომელიც სავალდებულოა საერთაშორისო მასშტაბით.

რაც შეეხება ანგარიშვალდებული სანარმოს განსაზღვრებასა და მასთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებს, განხილული იქნება კონცეპტუალური საფუძვლების მეორე თავში, რომელიც ჯერ დასრულებული არაა. ამ თავზე ბასს-ის საბჭო აგრძელებს მუშობას და გამოქვეყნდება მას შემდეგ, როცა მისი განახლება დამთავრდება.

<sup>17</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. 2 მ. 17.

<sup>18</sup> იგივე, 2, მ. 17.

## 5. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და ელემენტები

ფინანსური ანგარიშგების პაკეტი შეიცავს ხუთ კომპონენტს. ესენია: ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბუღალტრული ბალანსი), სრული შემოსავლების (მოგება/ზარალის) ანგარიშგება, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და წერილობითი განმარტებები.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხადარი ყველა სამეურნეო ოპერაციის და მოვლენის ფინანსური შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია ფართო კატეგორიებად, მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო კატეგორიებს უწოდებენ **ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს**. ანუ ესაა ზოგადი (მსხვილი, ჯამური) ეკონომიკური მაჩვენებლები.

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

### აქტივები

აქტივი არის რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხადარი მოვლენების შედეგად და რის საფუძველზეც საწარმო მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

აქტივებში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივის უნარი, ხელი შეუწყოს საწარმოში ფულადი სახრებისა და მათი ეკვივალენტების პირდაპირ ან არაპირდაპირ შემოსვლას. ეს შეიძლება იყოს საწარმოო ხასიათის უნარი, რადგან ის არის საოპერაციო საქმიანობის ნაწილი. ან შეიძლება იყოს ფულად სახსრებად გარდაქმნის უნარი, ან იმის უნარი, შეამციროს საწარმოდან ფულადი სახრების გასვლა, მაგალითად ალტერნატიული საწარმოო პროცესის შემოღების შემთხვევაში.

დანახარჯების განევასა და აქტივების წარმოშობას შორის მჭიდრო კავშირი არსებობს. თუმცა ეს ორი მოვლენა ყოველთვის არ ემთხვევა ერთმანეთს. მაგალითად, საწარმოს მიერ განეული დანახარჯები შეიძლება იმის დასტური იყოს, რომ ივარაუდება ეკონომიკური სარგებლის მიღება მომავალში. ამასთან, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ განეულო დანახარჯები აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას და შესაძლებელია ბალანსში მათი აქტივებადა აღიარება. მსგავსად ამისა, დანახარჯების არარსებობა ხელს არ უშლის ობიექტის აქტივად აღიარებას. მაგ. საწარმოს მიერ უსასყიდლოდ მიღებული ობიექტები აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას.

### ვალდებულებები

ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხადარი მოვლენების შედეგად, და რომლის დაფარვა გამოიწვევს საწარმოდან რესურსების გასვლას. რომელშიც განივთებულია ეკონომიკური სარგებელი.

ამდენად, ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულება შეიძლება ძალაში შევიდეს ხელშეკრულების ან საკანონმდებლო მოთხოვნის ძალით.



მაგალითად, ვალდებულება წარმოიშობა მასალის, საქონლის ან მომსახურების მიღების დროს, თუკი გადახდა არ ხდება წინასწარ ან მიწოდებისთანავე. აგრეთვე სესხის აღების დროს.

ზოგიერთი ვალდებულების შეფასება მხოლოდ მიახლოებითი მნიშვნელობით შეიძლება. ზოგი საწარმო ამგვარ ვალდებულებას ასახავს როგორც ანარიცხებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ასეთი ანარიცხები ვალდებულებად არ მიიჩნევა, ვინაიდან ვალდებულების ცნება ვინრო მნიშვნელობით გამოიყენება და მოიცავს მხოლოდ იმ თანხებს, რომელთა გამოთვლა შესაძლებელია შეფასების გარეშე. სტანდარტში მოცემული განმარტება უფრო ფართო მიდგომას გულისხმობს. ამგვარად, როდესაც ანარიცხი მიმდინარე მოვალეობის არსებობას გულისხმობს და აკმაყოფილებს ვალდებულების განმარტების დანარჩენ კრიტერიუმებს, ის მიიჩნევა ვალდებულებად მაშინაც კი, როცა მისი სიდიდე მიახლოებით ფასდება. მაგალითად, გარანტიებთან დაკავშირებული ანარიცხები და ანარიცხები საპენსიო ვალდებულებათა დასაფარავად.

მოვალეობა წარმოიშობა ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში. აგრეთვე, თუ საწარმოს სურს გაყიდული საქონლის გარანტიის გასვლის შემდეგ გამოსწოროს წუნი, თანხები, რომელთა გადახდა არის მოსალოდნელი, არის ვალდებულებები.

აუცილებელია გაიმიჯნოს მიმდინარე მოვალეობა და მომავალი ვალდებულება. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომავალში აქტივის შექმნის შესახებ არ წარმოშობს ვალდებულებას. როგორც წესი, ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივი მიღებულია. ან, თუ საწარმო დადებს შეუქცევად ხელშეკრულებას აქტივების შექმნის შესახებ. ასეთ შემთხვევაში შეთანხმების შეუსრულებლობა წარმოშობს დიდი რაოდენობის ჯარიმებს, რაც საწარმოს არ მისცემს უფლებას რესურსები სხვა მიმართულებით გამოყენოს.

### **საკუთარი კაპიტალი**

საკუთარი კაპიტალი სტანდარტში განმარტებულია, როგორც აქტივების ნაწილი, რომელიც დარჩა ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ. ბალანსში იგი შეიძლება ქვეჯგუფებად დაიყოს: სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფს კაპიტალის შენარჩუნებას. ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება უფრო სასარგებლო იყოს ინფორმაციის მომხარებლებისათვის. ამგვარი სტრუქტურა ასახავს მესაკუთრეთა განსხვავებულ უფლებებს, დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან დაკავშირებით.

რეზერვების შექმნა ზოგჯერ მოითხოვება წესდებით, კანონმდებლობით, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების დამატებითი დაცვის მიზნით. რეზერვების შექმნა უფრო მიღებული შემოსავლების შენარჩუნებაა, ვიდრე დანახარჯების განევა.

ბალანსში არსებული საკუთარი კაპიტალის სიდიდე შემთხვევით შეიძლება უდრიდეს საწარმოს აქციათა ჯამურ საბაზრო ფასს ან თანხას, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს წმინდა აქტივების ცალ-ცალკე ან მთლიანად, საწარმოს როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს, გაყიდვით.

## **საწარმოს საქმიანობის შედეგები**

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შეფასებისათვის, ხშირად იყენებენ მოგების მაჩვენებელს. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: შემოსავლები და ხარჯები.

შემოსავლები და ხარჯები განიმარტება შემდეგნაირად:

შემოსავალი არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან.

ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში შეიძლება ნაჩვენები იყოს მთლიანი (ბრუტო) მოგება, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება, მოგება დაბეგვრამდე, მოგება დაბეგვრის შემდგომ და გაუნაწილებელი მოგება.

შემოსავლებს მიეკუთვნება ამონაგები (ამონაგები რეალიზაციიდან, მიღებული პროცენტები, დივიდენდი როიალტი და საიჯარო ქირა) და შემოსულობა – შემოსავალი, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას ან არ წარმოიშვას (შემოსავალი ძირითადი აქტივების გაყიდვიდან, არარეალიზებული შემოსულობები, როგორცაა ფასიანი ქაღალდების გადაფასებიდან, გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების ზრდა. შემოსულობები მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში აისახება მათთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოკლებით და ცალკე მუხლებად).

ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს (დანაკარგებს) და ასევე ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. მაგალითად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასები და ცვეთა. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა სახის აქტივების (ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, სასაქონლო-მატერიალური ფასულობები, ძირითადი საშუალებები), შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება.

ზარალი შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას და ამდენად, თავის ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან. ამიტომ კონცეპტუალურ საკითხებში ისინი ცალკე არ განიხილება.

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინალური მოვლენების შედეგად – წყალდიდობები, კატასტროფა, ხანძარი და სხვა. ფარული ზარალი უცხოური ვალუტის კურსის ზრდის გამო.

## **ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება**

აღიარება არის საწარმოს ბალანსში ან მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში იმ მუხლის სიტყვიერ და თანხობრივი ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილება მოცემული ელემენტის განსაზღვრებას და აღიარების კრიტერიუმებს.

აღნიშნული მუხლების აღიარებაში დაშვებული შეცდომების გასწორება არ შეიძლება არც გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებით და არც მათი ასახვით ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები უნდა აღიარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ:

ა. მოსალოდნელია ამ მუხლით გამონვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა და

ბ. მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის აღიარების შესაძლებლობის დადგენისას აუცილებელია ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლის – არსებობის გათვალისწინება.

### **მომავალი ეკონომიკური სარგებლის აღბათობა**

ეს ცნება დაკავშირებულია იმ განსაზღვრულ გარემოსთან, რომელშიც საწარმოს უნევს საქმიანობა. მაგალითად, თუ მოსალოდნელია რომ საწარმოს მოთხოვნები დაიფარება (თუ ხელშეკრულებაში სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული), მართებულია ამოსაღები თანხების აქტივებად აღიარება. მაგრამ, თუ ეს თანხები ძალიან დიდია და მიიჩნევა, რომ მათი ნაწილის ამოღება შესაძლოა ვერ მოხერხდეს, მაშინ, ეკონომიკური სარგებლის მოსალოდნელი შემცირება ხარჯად აღიარდება.

### **შეფასების საიმედოობა**

აღიარების მეორე კრიტერიუმია ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება. გონივრული შეფასების საშუალება თუ არსებობს, ე.ი. საიმედოდ ითვლება. მაგალითად, თუ საწარმოს სასამართლო პროცესში მონაწილეობის შედეგად მისაღები ან გასაცემი თანხების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, იგი არ აღიარდება შემოსავლად ან ხარჯად. წერილობით განმარტებებში გადმოიცემა.

საწარმოს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლების აღიარება ხდება იმ შემთვევაში, თუ საწარმოს მომავალი ეკონომიკური ზრდა გამონვეულია აქტივების ზრდით ან ვალდებულებების შემცირებით და მათი საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

(საიმედოობა – როცა განსაზღვრულობის საკმარისი ხარისხი არსებობს)

ბუღალტრულ ბალანსში მოცემულია აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი. იგი ეყრდნობა კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციას.

მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში ასახულია შემოსავლები და ხარჯები. იგი ეყრდნობა კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციას.

ფინანსური მდგომარობის ცვლილების ანგარიშგებაში (ბუღალტრული ბალანსი) ასახულია ბალანსისა და მოგება/ზარალის ანგარიშგების ელემენტების ცვლილებები.

ზემოაღნიშნული ელემენტების ასახვა ბუღალტრულ ბალანსსა და მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, გულისხმობს მათი ქვეჯგუფებად დაყოფის პროცესს. მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები შეიძლება დაჯგუფდეს მათი დანიშნულების ან ფუნქციების მიხედვით.

ამრიგად, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ფინანსური ანგარიშგების არსებულ კონცეპტუალურ საფუძვლებში შეტანილი ცვლილებები პროგრესული და პოზიტიურია. კერძოდ, უფრო სრულყოფილია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი. გამოკვეთილია ფინანსური ინფორმაციის ძირითად მომხმარებელთა ჯგუფი, რომელთა მოთხოვნილებებზეც არის ორიენტირებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება. ასევე, დახვეწილია სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლების სისტემა, რაც მათ უფრო სრულოფილ და მონესრიგებულ გააზრებას უზრუნველყოფს.



### **თემა 3. ფასს 1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება**

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

#### **1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო**

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

- ა) გამჭვირვალე იქნება მომხმარებლებისათვის 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.

**სტანდარტის მოქმედების სფერო.** საწარმომ ფასს 1 უნდა გამოიყენოს:

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

საწარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ის შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგება მაშინ არის პირველი წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც საწარმომ ფასს-ს იყენებს და მის მიერ გაკეთებულია აშკარა და უპირობო განაცხადი ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ. [ფასს 1, პ.3]

ფასს-თ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ფასს-ს შესაბამის პირველ ფინანსურ ანგარიშგებად მიიჩნევა, თუ მაგალითად, საწარმომ:

- ა) წინა პერიოდების ყველაზე ბოლო ფინანსური ანგარიშგება წარადგინა:
  - ეროვნული მოთხოვნების თანახმად, რომლებიც არ შეესაბამება ფასს-ს ყველა ასპექტში;
  - ფასს-ს შესაბამისად ყველა საკითხში, გარდა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავდა აშკარა და უპირობო განაცხადს ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ;
  - რომელიც შეიცავდა ფასს-თან შესაბამისობის შესახებ ზოგირთ 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-ს შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა მხოლოდ შიდა მოხმარებისათვის და ხელმისაწვდომი არ გახადა საწარმოს მესაკუთრეთა ან სხვა გარე მომხმარებელთათვის;

გ) ანგარიშგების პაკეტი ფასს-ს 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-ს. იგი არ გამოიყენება, როცა, მაგალითად, საწარმომ:

ა) შეწყვიტა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ეროვნული მოთხოვნების შესაბამისად, რომელსაც ადრე წარადგენდა ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპლექტთან 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-თან შესაბამისობის შესახებ, უნდა გამოიყენოს ან ფასს 1, ან ფასს-ი გამოიყენოს რეტროსპექტულად ბასს 8-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – შესაბამისად იმგვარად, თითქოს საწარმოს არასდროს შეუწყვეტია ფასს-ს გამოყენება. [ფასს 1, პ. 4ა]

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

## **2. სტანდარტის ძირითადი შინაარსი: აღიარება და შეფასება, წარდგენა და განმარტებითი შენიშვნები**

### **– აღიარება და შეფასება**

ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება.

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

## **სააღრიცხვო პოლიტიკა**

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

### **მაგალითი 1**

#### **ფასების ბოლო ვერსიის გამოყენება:**

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

სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენება:

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

ა) ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მოსამზადებლად 2014 წლის 1 იანვრისათვის; და

ბ) 2015 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, 2015 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის სრული შემოსავლის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, ასევე განმარტებითი შენიშვნების (2014 წლის შესადარისი ინფორმაციის გათვალისწინებით) მოსამზადებლად და წარსადგენად.

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

#### **საწარმომ ფასს-ს შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში:**

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

ბ) არ უნდა აღიაროს მუხლები აქტივებად და ვალდებულებებად, თუ ფასს-თ 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-ს თანახმად; და

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

სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც საწარმო იყენებს ფასს-ს 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-ზე გადასვლის თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან და ოპერაციებიდან. ამგვარად, საწარმომ ეს შესწორებები პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაში უნდა აღიაროს (ან, თუ მისაღებია, საკუთარი კაპიტალის სხვა კატეგორიაში) ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის. [ფასს 1, პ.11]

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

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

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

### **გამონაკლისები სხვა ფასს-ის რეტროსპექტულ გამოყენებაში**

#### **სააღრიცხვო შეფასებები**

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

საწარმომ ფასს-ზე გადასვლის თარიღის შემდეგ შეიძლება ინფორმაცია მიიღოს იმ შეფასებებზე, რომელიც განსაზღვრა ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით. საწარმო უნდა მიუდგეს ამ ინფორმაციის მიღებას, როგორც საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არამაკორექტირებელ მოვლენებს ბასს 10-ის – „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ – თანახმად. [ფასს 1, პ.15] მაგალითად, დავუშვათ საწარმოს ფასს-ზე გადასვლის თარიღი 2014 წლის 1 იანვარია, ხოლო 2014 წლის 15 ივლისის ახალი ინფორმაცია მოითხოვს 2013 წლის 31 დეკემბერს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით განსაზღვრული შეფასებების გადახედვას. საწარმომ ახალი ინფორმაცია არ უნდა ასახოს ფასს-ს შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც შეფასება საჭიროებს შესწორებას სააღრიცხვო პოლიტიკაში არსებული განსხვავების გამო ან, თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ შეფასება მცდარი იყო). ნაცვლად ამისა, საწარმომ ეს ახალი ინფორმაცია უნდა ასახოს 2014 წლის 31 დეკემბრით დამთავრებული წლის მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ არსებობს, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში).



### **ფასს-ზე გადასვლის ახსნა**

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

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

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

– ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის; და

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

ბ) საწარმოს ყველაზე ბოლოდროინდელ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი, ფასს-ს 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-ს შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში – რომლებიც მოთხოვნილი იქნებოდა ბასს 36-ით – „აქტივების გაუფასურება“, თუკი საწარმოს აღიარებული ან ანულირებული ექნებოდა გაუფასურების ეს ზარალი ფასს-ზე გადასვლის თარიღით დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდში.

### **რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენება**

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

ა) ამ რეალური ღირებულებების აგრეგირებული სიდიდე; და

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

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

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

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

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

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

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

### **გამონაკლისები სხვა ფასს-ს რეტროსპექტულ გამოყენებაში**

#### **ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტა**

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

#### **არამაკონტროლებელი წილი**

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

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

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

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

#### **სახელმწიფო სესხები**

საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ს, ყველა სახელმწიფო სესხის კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ბასს 32-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდ-

გენა“ შესაბამისად, იმის მიუხედავად, სესხი მიღებული აქვს როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ წილობრივი ინსტრუმენტი. საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს-ს, ფასს 9-ს – „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-ზე გადასვლის თარიღისთვის.

### **გამონაკლისები საწარმოთა გაერთიანებიდან**

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

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

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

### **განთავისუფლება სხვა ფასს-დან**

#### **პირობითი საწყისი ღირებულება**

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

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

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

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

### **რთული ფინანსური ინსტრუმენტები**

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

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

### **მომხმარებელთათვის სასარგებლო ინფორმაცია**

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

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

- ა) მომხმარებელთათვის ადვილად გასაგები (აღქმადობა);
- ბ) შესაბამისი მომხმარებელთა გადაწყვეტილების მიღების პროცესში წარმოშობილი საჭიროებების;
- გ) საიმედო:
  1. სარწმუნოდ უნდა წარმოაჩენდეს ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებს, რომლებსაც წარმოადგენენ ან მოსალოდნელია, რომ წარმოადგენენ;
  2. უნდა წარმოადგენდეს ოპერაციებს და სხვა მოვლენებს, მათი არსისა და ეკონომიკური შინაარსის შესაბამისად და არა უბრალოდ მათი იურიდიული ფორმის მიხედვით;
  3. უნდა იყოს ნეიტრალური, ანუ მიუკერძოებელი;
  4. უნდა ებრძოდეს გაურკვევლობებს, რომლებიც აუცილებლად ახლავს მრავალ მოვლენას და გარემოებას, წინდახედულობის გამოყენებით;
  5. უნდა იყოს დასრულებული არსებითობისა და ღირებულების ფარგლებში.



6. შესადარისი ერთი სანარმოს სხვადასხვა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციასთან და სხვა სანარმოების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციასთან.

### **ალიარება**

სანარმოს მიერ მომზადებული ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება არის საბუღალტრო საქმიანობის დასაწყისი ფასს-თ, რომელიც:

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

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

### **შეფასება**

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

ფასს-ს პირველად გამოიყენებელმა სანარმომ ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ალიარებული ყველა აქტივი და ვალდებულება უნდა შეაფასოს ფასს-ს მოთხოვნის საფუძველზე. ეს საჭიროა, რათა სანარმოს ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია გასაგები, შესაბამისი, საიმედო და შესადარისი იყოს.

სანარმოთა გაერთიანება

ფასს 1 მოითხოვს, რომ სანარმოთა გაერთიანების დროს, მყიდველმა სანარმომ ალიაროს შეძენილი აქტივები და ვალდებულებები და შეაფასოს ისინი იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შეძენილი სანარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

მიუხედავად იმისა, რომ ფასს 1 სანარმოთა წარსული გაერთიანებისას გუდვილზე, სხვა შეძენილ აქტივებსა და მიღებულ ვალდებულებებზე ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით მინიჭებულ სიდიდეებს განიხილავს, როგორც მათ პირობით საწყის ღირებულებას სანარმოთა გაერთიანების თარიღისათვის ფასს-ს თანახმად, სანარმო საჭიროებს მათი საბალანსო ღირებულებების შესწორებას ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შემდეგნაირად:

ა) ფასს-ს თანახმად რეალური ღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულების სხვა ფორმებით შეფასებული აქტივები და ვალდებულებები: გადაფასდეს რეალური ღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულებით;

ბ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებისთვისაც ფასს იყენებს დანახარჯებზე დაფუძნებულ შეფასებას: შესწორდეს სანარმოთა გაერთიანების თარიღიდან დაგროვილი ცვეთა ან ამორტიზაცია, თუ ის არ ეთანხმება ფასს-ს. ცვეთა ეფუძნება პირობით საწყის ღირებულებას, რომელიც წარმოადგენს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით უშუალოდ სანარ-

მოთა გაერთიანების შემდგომ არსებულ საბალანსო ღირებულებას;

გ) აქტივები (გუდვილის გარდა) და ვალდებულებები, რომლებიც აღიარებული არ იყო ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით: შეფასდეს იმ საფუძველზე, რომელსაც ფასს მოითხოვდა შექმნილი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;

დ) მუხლები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივებად და ვალდებულებებად აღიარების კრიტერიუმებს ფასს-ს თანახმად: ამოღებულ იქნეს ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან.

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

### **3. დასკვნის საფუძველი**

#### **მოქმედების სფერო**

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

საწარმოს ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება არის საბუღალტრო საქმიანობის დასაწყისი ფასს-თ.

#### **პირობითი საწყისი ღირებულება**

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

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

ბასს 16-ის – „ძირითადი საშუალებები“ – გადაფასების მოდელის თანახმად, თუ საწარმო გადააფასებს აქტივს, მაშინ მან უნდა გადააფასოს ამ კლასის ყველა აქტივი. ეს შეზღუდვა აბრკოლებს მხოლოდ იმ აქტივების შერჩევით გადაფასებას, რომელთა გადაფასებას კერძო შედეგებამდე მიყვავართ. თუმცა, ბასს 36 – „აქტივების გაუ-

ფასურება“ – მოითხოვს გაუფასურების შემოწმებას, თუ არსებობს აქტივის გაუფასურების მინიშნება. ამგვარად, თუ საწარმო რეალურ ღირებულებას იყენებს, როგორც პირობით საწყის ღირებულებას აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება მეტია მათთან დაკავშირებულ დანახარჯებზე, იგი ვერ უგულვებელყოფს მინიშნებებს, რომ სხვა აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება შესაძლოა მათ საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა დაეცეს. ამის გამო, ფასს არ ზღუდავს რეალური ღირებულების, როგორც პირობითი საწყისი ღირებულების გამოყენებას აქტივების მთლიანი კლასებისათვის.

### **მითითებები დანერგვაზე**

### **ბასს 10 „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“**

#### **სააღრიცხვო შეფასებები**

საწარმო იყენებს ბასს 10-ს იმის განსასაზღვრავად:

- ა) ასახავს თუ არა ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება მოვლენას, რომელიც ფასს-ზე გადასვლის თარიღის შემდეგ მოხდა; და
- ბ) შესადარისი საბალანსო თანხები ფასს-ს შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახავს თუ არა მოვლენას, რომელიც ამ შესადარისი პერიოდის დასრულების შემდეგ მოხდა.

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

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

- ა) გამოითვალა დარიცხული ხარჯებისა და ანარიცხების სააღრიცხვო შეფასებები ამ თარიღებისთვის;
- ბ) დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის აღრიცხვისათვის გამოიყენა საკასო მეთოდი; და
- გ) ანარიცხი არ აღიარა სასამართლო საქმისათვის, რომელიც გამოწვეული იყო 2014 წლის სექტემბერში მომხდარი მოვლენებით. როცა სასამართლო საქმე დასრულდა 2015 წლის 30 ივნისს, A საწარმოს დაეკისრა 1,000-ფე-ის გადახდა, რაც 2015 წლის 10 ივლისს გადაიხადა.

ფასს-ს შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას A საწარმო ასკვნის, რომ მისი შეფასებები დარიცხული ხარჯებისა და ანარიცხებისათვის 2013 და 2014 წლების 31 დეკემბრისათვის ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით, გაკეთდა ფასს-ს შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველზე. მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი დარიცხვისა და ანარიცხების შეფასებები გადაჭარბებული აღმოჩნდა, ხოლო ზოგიერთისა ნაკლები, A საწარმო ასკვნის, რომ მისი შეფასებები მართებული იყო და ამგვარად, შეცდომას ადგილი არ ჰქონია. შედეგად, ამ შეფასებების გადაჭარბება და ნაკლებობა, თავის მხრივ, იწვევს სააღრიცხვო შეფასებების ჩვეულებრივ შესწორებას ბასს 8-ის თანახმად.

## **მოთხოვნათა გამოყენება**

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

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

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

### **დაშვება 1.**

ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები შესამაბისობაში იყო ბასს 37-თან „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“. A საწარმომ დაასკვნა, რომ აღიარების კრიტერიუმი არ კმაყოფილდებოდა. ამ შემთხვევაში, A საწარმოს დაშვებები ფასს-ს თანახმად შესაბამისობაშია ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინებით გაკეთებულ დაშვებებთან. ამგვარად, A საწარმო ანარიცხს არ აღიარებს 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის.

### **დაშვება 2.**

ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები შეუსაბამო იყო ბასს 37-თან. ამგვარად, A საწარმო სააღრიცხვო შეფასებებს ითვლის ბასს 37-ის შესაბამისად. ბასს 37-ის თანახმად, საწარმო განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ყველა ხელმისაწვდომი მტკიცებულების გათვალისწინებით, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენებით უზრუნველყოფილი დამატებითი მტკიცებულებების ჩათვლით. ანალოგიურად, ბასს 10-ის, „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ თანახმად, სასამართლოს გადაწყვეტილება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მაკორექტირებელ მოვლენას, თუ იგი ადასტურებს, რომ საწარმოს ამ თარიღისათვის ჰქონდა მიმდინარე მოვალეობა. ამ მაგალითში სასამართლოს გადაწყვეტილება ადასტურებს, რომ A საწარმოს მოვალეობა ჰქონდა 2014 წლის სექტემბერში (როცა სასამართლო საქმის წარმომშობი მოვლენები განვითარდა). ამგვარად, A საწარმო ანარიცხს აღიარებს 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის. A საწარმო ამ ანარიცხს აფასებს 2015 წლის 10 ივლისს გადახდილი 1,000 ფე-ის დისკონტირებით, მის მიმდინარე ღირებულებამდე, ისეთი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც ექვემდებარება ბასს 37-ს და ასახავს საბაზრო პირობებს 2014 წ. 31 დეკემბრისათვის.

### **ბასს 12 მოგებიდან გადასახადი**

საწარმო ფასს-ს შესაბამის საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ბასს 12-ს „მოგებიდან გადასახადი“ გამოიყენებს აქტივებისა და ვალდებულებების



საბალანსო ღირებულებებსა და საგადასახადო ბაზას შორის დროებითი სხვაობები-სათვის.

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

### **ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები”**

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

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

### **ბასს 17 „იჯარა”**

ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის მოიჯარე ან მეიჯარე იჯარას განსაზღვრავს, როგორც საოპერაციოს ან ფინანსურს, იმ გარემოებების საფუძველზე, რომლებიც არსებობს იჯარის დასაწყისში. მოიჯარე და მეიჯარე შეიძლება შეთანხმდნენ იჯარის პირობების შეცვლაზე, გარდა ისეთი სახის იჯარის განახლებისა, რასაც შეიძლება გამოენვია სხვაგვარი კლასიფიკაცია ბასს 17-ის თანახმად, შეცვლილი პირობები ძალაში რომ ყოფილიყო იჯარის დასაწყისიდან. გადასინჯული შეთანხმება ახალ ხელშეკრულებად განიხილება მისი მოქმედების ვადის განმავლობაში. თუმცა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებაში, მაგალითად, ეკონომიკური მომსახურების ვადის ან საიჯარო ქონების ნარჩენი ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები ან მოიჯარის მიერ პირობების შეუსრულებლობა არ წარმოშობს იჯარის ახალ კლასიფიკაციას.

## **ამონაგები**

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

## **მაგალითი 2**

### **საწარმოთა გაერთიანება:**

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

ა) საწარმოთა გაერთიანებას „B“ საწარმოს მიერ შეძენის კლასიფიკაცია მიანიჭა.

ბ) ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით 2013 წლის 31 დეკემბერს (ფასს-ზე გადასვლის თარიღი) შეძენილი აქტივები და მიღებული ვალდებულებები შემდეგი თანხებით შეაფასა:

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

2. საპენსიო ვალდებულება (რომლისთვისაც ბასს 19-ის – „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ – მიხედვით შეფასებული, დადგენილი გასამრჯელოების ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება 130 ფე-ს შეადგენს და პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულებაა 100 ფე): ნული (ვინაიდან B საწარმო პენსიების აღრიცხვისათვის იყენებდა „მაშინვე გადახდის“ საკასო მეთოდს ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებით). საგადასახადო ბაზა საპენსიო ვალდებულებისათვის ასევე ნულია.

3. გუდვილი: 180 ფე.

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

### **ფასს 1-ის მოთხოვნათა გამოყენება**

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

ა) საწარმოთა გაერთიანებას „B“ საწარმოს მიერ შეძენის კლასიფიკაციას ანიჭებს მაშინაც კი, თუ საწარმოთა გაერთიანებას ფასს 3-ით „C“ შვილობილი საწარმოს მიერ უკუშეძენის კვალიფიკაცია მიეცემოდა (ფასს 2(ა) პუნქტი);

ბ) არ შეასწორებს გუდვილის დარიცხულ ამორტიზაციას. B საწარმო ამონებს გუდვილის გაუფასურებას ბასს 36-ის – „აქტივების გაუფასურება“ – თანახმად

და გაუფასურების შედეგად მიღებულ ნებისმიერ ზარალს აღიარებს იმ პირობების საფუძველზე, რომლებიც არსებობდა ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის. თუ გაუფასურებას ადგილი არ ჰქონია, გუდვილის საბალანსო ღირებულება რჩება 180 ფე;

გ) იმ შექმნილი წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივებისათვის, რომლისთვისაც ფასს მოითხოვს თვითღირებულებაზე დაფუძნებულ შეფასებას საწარმოთა გაერთიანების შემდგომი თარიღისათვის, ადრინდელი საყოველთაოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამის მათ საბალანსო ღირებულებას დაუყოვნებლივ აღრიცხავს საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ, როგორც პირობით საწყის ღირებულებას ამ თარიღისათვის (პუნქტი ბ2(ე));

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

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

ვ) აღიარებს საპენსიო ვალდებულებას და აფასებს მას დადგენილი გასამრჯელოს დავალიანების (130 ფე) დისკონტირებული ღირებულებით, მინუს პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება (100 ფე), აღრიცხავს რა საბალანსო ღირებულებით 30, შესაბამისი დებეტით 30 გაუნაწილებელ მოგებაში (პუნქტი B2(დ)). თუმცა, თუ შვილობილი საწარმო „C“ უკვე იყენებდა ფასს-ს წინა პერიოდში, „B“ საწარმოს უნდა შეეფასებინა საპენსიო ვალდებულება იმავე თანხით, რაც „C“ შვილობილი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაშია.

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

1) დასაბეგრი დროებითი სხვაობიდან 50 ფე (200 ფე მინუს 150 ფე), რომელიც უკავშირდება შექმნილ იდენტიფიცირებად აქტივებს და მიღებულ არასაპენსიო ვალდებულებებს, მინუს გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები 30 ფე (30 ფე მინუს ნული), რომელიც უკავშირდება საპენსიო ვალდებულებას.

საწარმო მიღებულ ზრდას აღიარებს გადავადებული გადასახადების ვალდებულებაში, როგორც გაუნაწილებელი მოგების შემცირებას (ფასს პუნქტი B2(ლ)). თუ დასაბეგრი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა გუდვილის საწყისი აღიარებიდან, „B“ საწარმო არ აღიარებს შედეგად მიღებულ გადავადებული გადასახადების ვალდებულებას (ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“ პუნქტი 15(ა)).

### **ბასს 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები**

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

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

ბ) საწარმოს უფლება აქვს აირჩიოს 2009 წლის 1 იანვრამდე ნებისმიერი თარიღი ან ფასს-ზე გადასვლის თარიღი (რომელიც უფრო გვიანია) და დაიწყოს სესხით ყველა იმ განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაცია, რომლისთვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღია ეს თარიღი ან შემდგომი.

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

### **ბასს 36 – აქტივების გაუფასურება**

#### **ბასს 37 – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები**

საწარმო იყენებს ბასს 36-ს:

ა) იმის განსაზღვრად, არსებობს თუ არა გაუფასურების ზარალი ფასს-ებზე გადასვლის თარიღისათვის; და

ბ) გაუფასურების ნებისმიერი ზარალის შესაფასებლად ამ თარიღისათვის და გაუფასურების ნებისმიერი ზარალის ანულირებისათვის, რომელიც ამ თარიღისათვის აღარ არსებობს.

### **ბასს 38 არამატერიალური აქტივები**

საწარმოს ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება:

ა) გამორიცხავს ყველა არამატერიალურ აქტივს და სხვა არამატერიალურ მუხლებს, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს ბასს 38-ის მიხედვით ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის; და

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

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

ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს აქტივთან დაკავშირებულ მომავალ



ეკონომიკურ სარგებელს; და

ბ) აქტივის ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

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

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

ა) ამ დასკვნის თარიღისათვის გაკეთებულ და დოკუმენტირებულ შეფასებაზე დაყრდნობით დაადგენს, რომ მოსალოდნელია აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;

ბ) გააჩნია საიმედო სისტემა შიდა წარმოშობის მქონე არამატერიალური აქტივის დანახარჯების მაშინვე ან მალევე დარიცხვისათვის, როცა ამ დანახარჯებს ადგილი აქვს.

### **ბასს 9 ფინანსური ინსტრუმენტები**

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

ფასს-ს შესაბამისი საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მომზადებისას საწარმო იყენებს ბასს 39-სა და ფასს 9-ის კრიტერიუმებს, რათა ფასს-ზე გადასვლის თარიღისათვის დაადგინოს ის ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით და იმათთვისაც, რომლებიც ამორტიზებადი ღირებულებითაა შეფასებული. მინიჭებული კლასიფიკაცია გამოიყენება რეტროსპექტიულად

## თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება

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

### 1. რეალური ღირებულების არსი, მიზანი, მოქმედების სფერო

#### მიზანი

#### წინამდებარე ფასს:

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

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

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

#### სტანდარტის მოქმედების სფერო

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

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

- ა) წილობრივი გადახდის გარიგებებს, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 2-ის – „წილობრივი გადახდა“ – მოქმედების სფეროს;
- ბ) საიჯარო ოპერაციებს, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 17-ის – „იჯარა“ – მოქმედების სფეროს; და
- გ) შეფასებებს, რომლებიც რალაციით რეალური ღირებულების შეფასების მს-

გავსია, მაგრამ არ არის რეალური ღირებულება, როგორცაა, მაგალითად ბასს 2-ით – „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ – გათვალისწინებული ნეტო სარეალ-იზაციო ღირებულება, ან ბასს 36-ით – „აქტივების გაუფასურება“ – გათვალისწინებული გამოყენების ღირებულება.

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

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

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

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

## 2. რეალური ღირებულების განმარტება

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

### აქტივი ან ვალდებულება

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

ა) აქტივის მდგომარეობა და ადგილმდებარეობა; და

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

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

რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივი ან ვალდებულება შეიძლება იყოს:

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

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

აღიარების, ან ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებისთვის, აქტივი ან ვალდებ-

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

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

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

ა) მოცემული აქტივის ან ვალდებულების ძირითად ბაზარზე; ან

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

აუცილებელი არ არის, საწარმომ სრულყოფილად გამოიკვლიოს ყველა შესაძლო ბაზარი ძირითადი ბაზრის დასადგენად, ან ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის დასადგენად, როდესაც არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, მაგრამ მან უნდა გაითვალისწინოს ყველაწარმო ინფორმაცია, რაც პრაქტიკულად არის ხელმისაწვდომი. თუ საწარმომდეგო 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**

### **აქტიური ბაზრის განსაზღვრა::**

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 რეალური ღირებულება შეფასდება იმ ფასით, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ ბაზარზე, ტრანსპორტირების დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ (24 ფე).

თუ არც ერთი ბაზარი არ არის აქტივის ძირითადი ბაზარი, აქტივის რეალ-



ური 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 სანარმო „ბ“ ბაზარზე გახდის მაქსიმალურს იმ ნეტო თანხას, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის გაყიდვიდან (22 ფე), აქტივის რეალური ღირებულება შეფასდება ამ ბაზრის ფასით (25 ფე), ტრანსპორტირების დანახარჯების გამოკლებით (2 ფე), რის შედეგადაც მივიღებთ რეალური ღირებულების შეფასებას 23 ფე-ს. მართალია, საოპერაციო დანახარჯები გაითვალისწინება იმის დასადგენად, რომელი ბაზარია ყველაზე ხელსაყრელი, მაგრამ ფასი, რომელიც აქტივის რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება, არ კორექტირდება ამ დანახარჯებით (თუმცა კორექტირდება ტრანსპორტირების დანახარჯებით).

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

შეფასების თარიღისთვის სანარმოს უნდა გააჩნდეს წვდომა ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე. ვინაიდან სხვადასხვა სანარმოს (და ამ სანარმოთა 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 სანარმოსთვის (და ამ სანარმოთა ფარგლებში ბიზნესის ცალკეული მიმართულებებისთვის) შეიძლება განსხვავებული იყოს. ამგვარად, ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზრის (და, მაშასადამე, ბაზრის მონაწილეთა) განხილვა უნდა ჩატარდეს მოცემული სანარმოს პოზიციიდან და გათვალისწინებული უნდა იყოს იმ სანარმოთა შორის და სანარმოთა ფარგლებში არსებული განსხვავებები, რომლებიც განსხვავებული საქმიანობით არიან დაკავებულნი.

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

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

### **რეალური ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას**

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

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

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

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

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

გ) ოპერაციის ფასით გათვალისწინებული სააღრიცხვო ერთეული განსხვავდება რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივის ან ვალდებულების სააღრიცხვო ერთეულისგან. მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივი ან ვალდებულება ოპერაციის მხოლოდ ერთ-ერთი ელემენტია (მაგალითად, სანარმოთა 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 გავლის ოპერაციისთვის არის სხვა დილერებთან განხორციელებული ოპერაცია დილერულ ბაზარზე.

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

### 3. შეფასების მეთოდები

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

შეფასების მეთოდის 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 მეთოდი: საბაზრო მიდგომა, დანახარჯების მიდგომა და შემოსავლების მიდგომა. საწარმომ რეალური ღირებულების შესაფასებლად ისეთი შეფასების მეთოდი უნდა გამოიყენოს, რომელიც თავსებადია ზემოაღნიშნული მიდგომებიდან ერთ-ერთთან, ან რამდენიმესთან.

ზოგ შემთხვევაში, მისაღები იქნება რომელიმე ერთი მეთოდის გამოყენება (მაგალითად, როდესაც აქტივის, ან ვალდებულების შეფასება ხდება იდენტური აქტივების, ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასებით). სხვა შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შეფასება ხდება). თუ რეალური ღირებულების შესაფასებლად რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, შედეგები (ე.ი. რეალური ღირებულების შესაბამისი მაჩვენებლები) უნდა შეფასდეს შეფასების მნიშვნელობების დიაპაზონის (მწკრივის) გონივრულობის განხილვით. რეალური ღირებულების შეფასება იქნება ამ დიაპაზონიდან ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულ გარემოებებში ყველზე ზუსტად ასახავს რეალურ ღირებულებას.

თუ თავდაპირველი აღიარებისას ოპერაციის ფასი წარმოადგენს რეალურ ღირებულებას და მომდევნო პერიოდებში რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება ისეთი შეფასების მეთოდი, რომელიც ეყრდნობა არაემპირიულ ამოსავალ მონაცემებს, მაშინ შეფასების ეს მეთოდი იმგვარად უნდა გაკორექტირდეს, რომ თავდა-

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

რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული შეფასების მეთოდი საწარმომ უცვლელად უნდა გამოიყენოს. თუმცა, მისაღებია შეფასების მეთოდში, ან მის გამოყენებაში ცვლილებების შეტანა (მაგალითად, მისი შენონილი მნიშვნელობის შეცვლა, როდესაც რამდენიმე შეფასების მეთოდი გამოიყენება, ან შეფასების მეთოდის განსხვავებულად კორექტირება), თუ ამგვარი ცვლილების შედეგად მიიღება ისეთი შეფასება, რომელიც რეალური ღირებულების ტოლია, ან ყველაზე უკეთ ასახავს რეალურ ღირებულებას მოცემულ გარემოებებში. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს ნებისმიერ შემდეგ სიტუაციაში:

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

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

### **ამოსავალი ინფორმაცია შეფასების მეთოდებისთვის**

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

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



სანარმომ ისეთი ამოსავალი მონაცემები უნდა შეარჩიოს, რომლებიც შეესაბამება აქტივის ან ვალდებულების იმ მახასიათებლებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებდნენ ამ აქტივით, ან ვალდებულებით განხორციელებული ოპერაციის დროს. ზოგ შემთხვევაში, ამ მახასიათებლებს კორექტირება ესაჭიროება, მაგალითად პრემიით, ან დისკონტით (როგორცაა, მაგალითად პრემია კონტროლისთვის, ან არამაკონტროლებელი წილის დისკონტი). თუმცა, რეალური ღირებულების შეფასებაში გათვალისწინებული არ უნდა იყოს პრემია ან დისკონტი, რომელიც არ შეესაბამება იმ ფასს-ის სააღრიცხვო ერთეულს, რომელიც რეალური ღირებულებით შეფასებას მოითხოვს, ან რეალური ღირებულებით შეფასების უფლებას იძლევა. ნებადართული არ არის რეალური ღირებულების შეფასებაში ისეთი პრემიების ან დისკონტების გათვალისწინება, რომლებიც ასახავს სანარმოს ფინანსური ინსტრუმენტების პაკეტის სიდიდეს, როგორც ამ პაკეტის მახასიათებელს (განსაკუთრებით, დამბლოკი კოფიციენტის, 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 სანარმოს გააჩნია, როგორც ეს აღწერილია მე-80 პუნქტში) და არა როგორც აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებელს (მაგალითად, პრემია კონტროლისთვის, როდესაც სანარმო აფასებს მაკონტროლებელი წილის რეალურ ღირებულებას). ყველა შემთხვევაში, თუკი არსებობს აქტივის, ან ვალდებულების აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი (ე.ი. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები), სანარმომ ეს ფასი უნდა გამოიყენოს რეალური ღირებულების შესაფასებლად, კორექტირების გარეშე.

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

##### **არაფინანსური აქტივების შეფასების წინაპირობა**

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

- არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება შეიძლება ბაზრის მონაწილეებისთვის მაქსიმალური ღირებულების მიღებას უზრუნველყოფდეს მისი გამოყენებით სხვა აქტივებთან ერთად, როგორც აქტივების ჯგუფის (მისი დამონტაჟებისას, ან დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში რაიმე სხვა გზით მოყვანის შემთხვევაში), ან სხვა აქტივებთან ან ვალდებულებებთან ერთად (მაგალითად, როგორც სანარმო);
- თუ აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება მდგომარეობს აქტივის გამოყენებაში სხვა აქტივებთან ერთად, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად, აქტივის რეალური ღირებულება იქნება ფასი, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე მომენტში განხორციელებული ოპერაციიდან. ამასთან, მხედველობაში მიიღება დაშვება იმის შესახებ, რომ მოცემული აქტივი გამოყენებული იქნება სხვა

აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად და, ამასთან, ეს აქტივები და ვალდებულებები ხელმისაწვდომია ბაზრის მონაწილეებისთვის (ე.ი. დამატებითი აქტივები და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებები);

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

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

### **გამოყენება ვალდებულებებსა და სანარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან მიმართებით**

#### **საერთო პრინციპები**

რეალური ღირებულების შეფასება ეყრდნობა დაშვებას იმის შესახებ, რომ ფინანსური ან არაფინანსური ვალდებულება, ან სანარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტი (მაგალითად, სანარმოთა გაერთიანებისას გამოშვებული საკუთარი კაპიტალის აქციები) ბაზრის მონაწილეს გადაეცემა შეფასების თარიღისთვის. ვალდებულების, ან სანარმოს 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) სანარმოს 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 სანარმოს 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 ემ-

პირიული ბაზარი, თუ ამ ერთეულებს სხვა მხარეები ფლობენ, როგორც აქტივებს (მაგალითად, კორპორაციული ობლიგაცია, ან სანარმოს აქციების ქოლ-ოფციონი).

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

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

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

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

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

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

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.

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

ა) აქტივის კოტირებული ფასი დაკავშირებულია ანალოგიურ (და არა იდენტურ)



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

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

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

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

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

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

ბ) თანხა, რომელსაც ბაზრის მონაწილე მიიღებდა იდენტიური ვალდებულების აღებისთვის, ან იდენტიური წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებისთვის, ისეთი დამკვეთების გამოყენებით, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ იდენტიური ერთეულის ფასის დასადგენად ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე, ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებისთვის იმავე სახელშეკრულებო პირობებით.

## 5. რეალური ღირებულების იერარქია

იმისათვის, რომ უფრო მეტი თავსებადობა და შესადაარისობა იქნეს მიღწეული რეალური ღირებულების შეფასებებსა და სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებაში,



წინამდებარე ფასს ადგენს რეალური ღირებულების იერარქიას, რომლის თანახმად რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდებში გამოსაყენებელი ამოსავალი მონაცემები სამ დონედ იყოფა. რეალური ღირებულების იერარქიაში ყველაზე მეტი პრიორიტეტი მინიჭებული აქვს იდენტური აქტივების ან ვალდებულებების აქტიური ბაზრების კოტირებულ ფასებს (გაუკორექტირებელს) (1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები) და 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 სანარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისთვის.

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

1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები ხელმისაწვდომი იქნება ბევრი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებისთვის, რომელთაგან ზოგიერთი შეიძლება ბევრ აქტიურ ბაზარზე იცვლებოდეს (მაგალითად, სხვადასხვა საფონდო ბირჟაზე). ამგვარად, 1-ლი დონის ფარგლებში განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა შემდეგი საკითხების დადგენას:

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

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

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

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

ბ) როდესაც აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი არ ასახავს რეალურ ღირებულებას შეფასების თარიღისთვის. ასე შეიძლება მოხდეს, მაგალითად მაშინ, როდესაც

ბაზრის დახურვის შემდეგ, მაგრამ შეფასების თარიღამდე მნიშვნელოვანი მოვლენები მოხდება (როგორცაა, ოპერაციების განხორციელება „მარნმუნებლიდან მარნმუნებლამდე“ ბაზარზე, საჯარო ვაჭრობა საშუამავლო ბაზარზე ან ფინანსური ბაზრების ოფიციალური განცხადებები). სანარმომ უნდა განსაზღვროს და უცვლელად გამოიყენოს პოლიტიკა იმ მოვლენების დასადგენად, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა რეალური ღირებულების შეფასებებზე. თუმცა, თუ სანარმო კოტირებულ ფასს გააკორექტირებს ახალი ინფორმაციის გათვალისწინებით, რეალური ღირებულების კორექტირებული შეფასებები მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის უფრო დაბალ დონეს;

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

თუ სანარმოს აქტივის ან ვალდებულების ერთი პოზიცია გააჩნია (მათ შორის, პოზიცია, რომელიც შედგება დიდი რაოდენობის იდენტური აქტივების ან ვალდებულებებისგან, როგორცაა, მაგალითად ფინანსური ინსტრუმენტების პაკეტი) და ეს აქტივი ან ვალდებულება იყიდება აქტიურ ბაზარზე, აქტივის ან ვალდებულების რეალური ღირებულების შეფასება უნდა განხორციელდეს 1-ლი დონის ფარგლებში, ინდივიდუალური აქტივის ან ვალდებულების კოტირებული ფასის გამრავლებით სანარმოს განკარგულებაში არსებული ერთეულების რაოდენობაზე. სანარმო ასე უნდა მოიქცეს მაშინაც კი, თუ ბაზრის ჩვეულებრივი დღიური ბრუნვა საკმარისი არ არის აქტივებისა თუ ვალდებულებების იმ რაოდენობის ასათვისებლად („შთანქთმისთვის“), რომელიც სანარმოს 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 ინტერვალში;

დ) ბაზრის მიერ დადასტურებული ამოსავალი მონაცემები.

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

ა) აქტივის მდგომარეობა, ან ადგილმდებარეობა;

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

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

### **მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები**

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

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

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

1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო;
2. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (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.

ბასს 1-ის – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – მიხედვით გრძელვადიან აქტივებად კლასიფიცირებული აქტივების კლასიფიკაციის შეცვლა მიმდინარე აქტივებად არ შეიძლება, სანამ ისინი არ დააკმაყოფილებენ ამ ფასს-ის კრიტერიუმებს მათი კლასიფიცირებისათვის, როგორც გასაყიდად გამიზნული. აქტივების ჯგუფი, რომელსაც საწარმო, როგორც წესი, გრძელვადიან აქტივად განიხილავს და შექმნილია მხოლოდ და მხოლოდ ისევ გაყიდვის მიზნით, კლასიფიცირებული არ უნდა იყოს როგორც მიმდინარე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ისინი პასუხობენ 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 მისი 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.

**გრძელვადიან 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

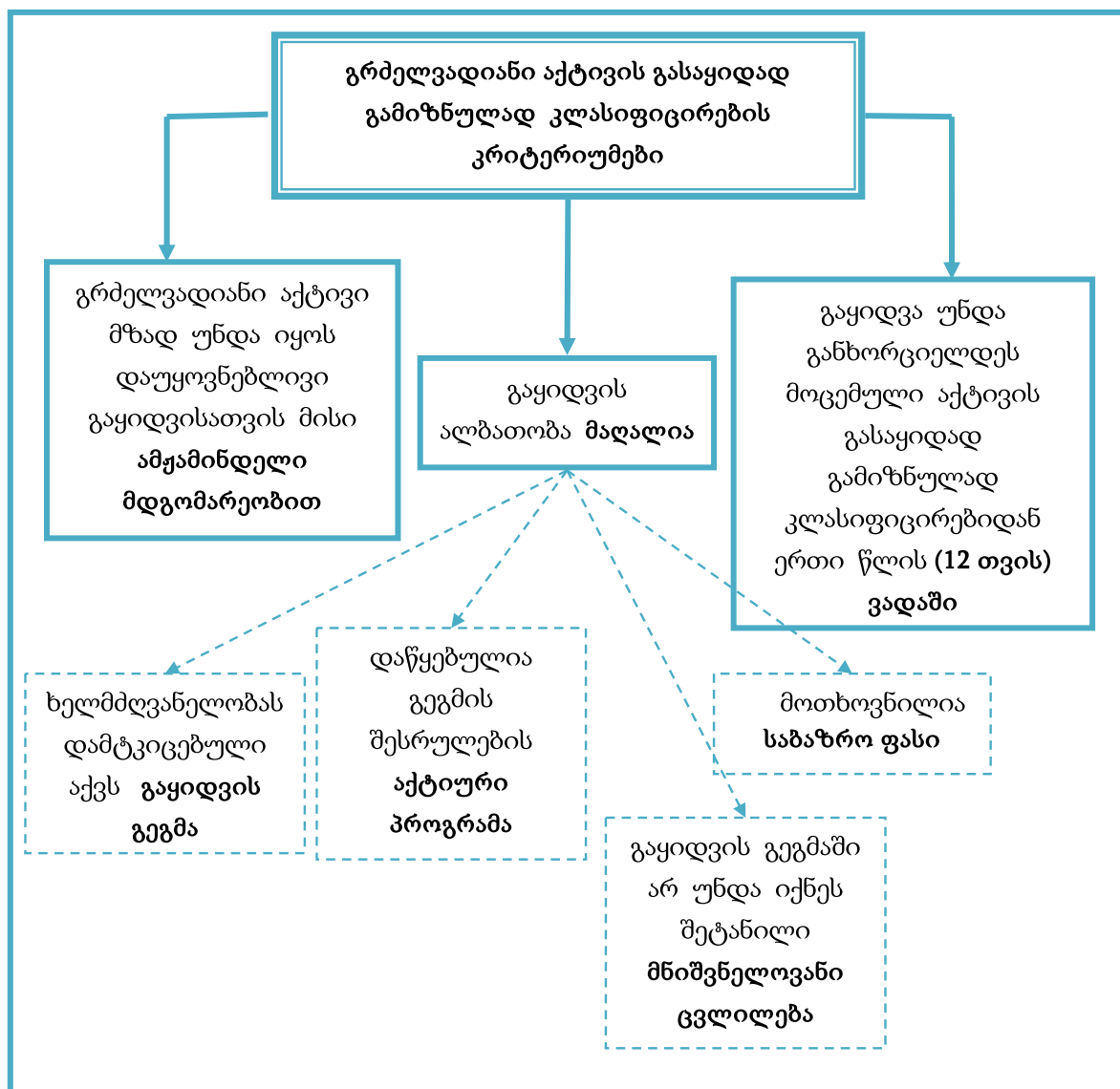
საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა დაამტკიცოს აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) გაყიდვის გეგმა. აქტივის ან გამსვლელი ჯგუფის გაყიდვის ორგანიზება საჭიროებს ენერგიულ ძალისხმევას, რაც საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვს შესაბამისი გადანყვეტილებების მიღებას: მოცემული გრძელვადიანი აქტივის გაყიდვის რეკლამას ბაზარზე,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

აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფები) მზად უნდა იყოს დაუყოვნებლივი გაყიდვისათვის მისი ამჟამინდელი მდგომარეობით, ხოლო გაყიდვის აღბათობა 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 შექმნილია 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 აღბათობა, რომ ყველა სხვა კრიტე-

რიუმი, რომლებიც შექმნის მომენტისათვის შესრულებული არ არის, შესრულება 3 თვის განმავლობაში.



### მაგალითი 1

#### გასაყიდად კლასიფიცირებული ავტომობილი:

სანარმომ გადანყვიტა ავტომობილის გაყიდვა. ავტომობილის საბალანსო ღირებულება მეტწილად ანაზღაურდება გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით, და არა სანარმოში 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 იქნეს ახალ დანადგარებს და გეგმავს ძველი აღჭურვილობის გადაცემას შენაძენის საფასურის ნაწილის საწარმოოდ. 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**

მონყობილობის გაყიდვა საანგარიშო თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე:

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

ასეთ შემთხვევაში საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, კერძოდ კი, საანგარიშო თარიღის შემდეგ მომხდარ მოვლენებში, ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ აპირებს მონყობილობის 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 გამონვეული 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 გადანყვიტა გაყიდოს საწარმოო ქვეგანყოფილება. სასაქონლო ბაზარი დეპრესიულ მდგომარეობაშია, რის გამოც ქვეგანყოფილება შეიძლება გაიყიდოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დადგება შესაძლებლობა მასში აღებული იქნეს თუნდაც მინიმალური ანაზღაურება. საწარმოს ხელმძღვანელობა არ ცვლის გეგმას და მას

კვლავ სურს ქვედანაყოფის გაყიდვა და აგრძელებს მის გასაყიდად კლასიფიცირებას.

## შეფასება

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

**გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) ფასდება:**

1. უმცირესი ღირებულებით მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის;

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

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

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

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

## მაგალითი 5

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს:



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

### **გაუფასურების ზარალისა და მისი ანულირების აღიარება**

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

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

ა) იმ მოცულობით, რაც აღიარებული არ იყო, მაგრამ

ბ) არა უმეტეს ჯამური გაუფასურების ზარალისა, რომელიც უკვე იყო აღიარებული ან ამ ფასს-ის მიხედვით, ან ბასს 36-ის მიხედვით.

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

### **მაგალითი 6**

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შემდგომი შეფასება (რეკლასიფიკაციის შემდეგ) და გაუფასურების ზარალის ანულირება:

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

### **მაგალითი 7**

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივის შემდგომი შეფასება (რეკლასიფიკაციის შემდეგ) და გაუფასურების ზარალის ანულირება:

აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 400 ფე. საწარმო იღებს აქტივის გაყიდვის გადანყვეტილებას, რისთვისაც გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირე-

ბამდე ჩატრდა აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირება. შედეგად დადგინდა აქტივს გაუფასურება, მიღებულმა ზარალმა შეადგინა 30 ფე, შესაბამისად, შემცირდა აქტივის საბალანსო ღირებულება 370 ფე-დე.

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციამდე აისახება ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება               | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|------------------------------------|----------|--------|---------|
|        | გაუფასურების ზარალი                | 8200     | 30     |         |
|        | დაგროვილი ცვეთა                    | 2200     |        | 30      |
|        | აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციამდე |          |        |         |

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

აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს აისახება ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება                  | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|---------------------------------------|----------|--------|---------|
|        | ძირითადი საშუალებები                  | 2100     | 30     |         |
|        | არასაოპერაციო შემოსავალი              | 8100     |        | 30      |
|        | აქტივის შეფასება რეკლასიფიკაციის დღეს |          |        |         |

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.

ა) გასაყიდად გამიზნული აქტივების ჯართად გაყიდვა აისახება ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება                         | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|--|----------|--------|---------|
|        | ფული   | 1100     | 10     |         |
|        | მარაგი                                       | 1600     |        | 10      |
|        | გასაყიდად გამიზნული აქტივების ჯართად გაყიდვა |          |        |         |

ბ) გასაყიდად გამიზნული აქტივების აღიარების შეწყვეტა აისახება გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება                             | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|--|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი                             | 8200     | 60     |         |
|        | მარაგი   | 1600     |        | 60      |
|        | გასაყიდად გამიზნული აქტივების აღიარების შეწყვეტა |          |        |         |

### ცვლილებები გაყიდვების გეგმაში

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

ა) მისი საბალანსო ღირებულება, საწარმომ 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

ალიარების 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 გადანყვეტილება 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 ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება              | ანგარიში | დებიტი | კრედიტი |
|--------|-----------------------------------|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი              | 8200     | 50     |         |
|        | დაგროვილი ცვეთა                   | 2200     |        | 50      |
|        | საბალანსო ღირებულების კორექტირება |          |        |         |

### მაგალითი 11

აქტივების გასაყიდად კლასიფიკაციის ალიარების 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 ალიარების 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 გადანყვეტილება, 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 ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება  | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|---|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი  | 8200     | 5      |         |
|        | ფული  | 1100     | 5      |         |
|        | ძირითადი საშუალებები  | 2100     | 90     |         |
|        | მარაგი  | 1600     |        | 100     |
|        | ქვეგანყოფილების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა და სხვა განყოფილებასთან შეერთება |          |        |         |

თუ სანარმოს 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 რეალური ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ამ დღეს.

### მაგალითი 13

შეფასება ანაზღაურებადი ღირებულებით:

გამსვლელი ჯგუფის ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს სანარმოო 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 ბუღალტრული გატარებით (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება   | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|--|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი   | 8200     | 100    |         |
|        | ფული   | 1100     | 30     |         |
|        | ძირითადი საშუალებები   | 2100     | 370    |         |
|        | მარაგი   | 1600     |        | 500     |
|        | ქვეგანყოფილების გასაყიდად კლასიფიკაციის აღიარების შეწყვეტა და სხვა ქვეგანყოფილებასთან შეერთება |          |        |         |

## მაგალითი 14

რეკლასიფიკაციის შეფასება:

გამსვლელი აქტივის ღირებულება შეადგენს 500 ფე. მიღებულია გადანყვეტილება აქტივების არგაციდეს 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 შეუდარდეს 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 ბუღალტრული გატარებებით:

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება         | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|------------------------------|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი         | 8200     | 40     |         |
|        | დაგროვილი ცვეთა              | 2200     |        | 40      |
|        | დაგროვილი ცვეთის კორექტირება |          |        |         |

2) გაუფასურების ზარალის აღიარება (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება          | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|-------------------------------|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი          | 8200     | 60     |         |
|        | დაგროვილი ცვეთა               | 2200     |        | 60      |
|        | გაუფასურების ზარალის აღიარება |          |        |         |

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

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება   | ანგარიში | დებეტი | კრედიტი |
|--------|--|----------|--------|---------|
|        | ძირითადი საშუალებები   | 2100     | 500    |         |
|        | მარაგი   | 1600     |        | 500     |
|        | გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში |          |        |         |

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 ანაზღაუ-

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

აქტივის რეკლასიფიკაციის ოპერაციები აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1) დაგროვილი ცვეთის კორექტირება (ფე):

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება         | ანგარიში | დებიტი | კრედიტი |
|--------|------------------------------|----------|--------|---------|
|        | არასაოპერაციო ზარალი         | 8200     | 40     |         |
|        | დაგროვილი ცვეთა              | 2200     |        | 40      |
|        | დაგროვილი ცვეთის კორექტირება |          |        |         |

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

| თარიღი | ანგარიშის დასახელება   | ანგარიში | დებიტი | კრედიტი |
|--------|--|----------|--------|---------|
|        | ძირითადი საშუალებები   | 2100     | 500    |         |
|        | მარაგები   | 1600     |        | 500     |
|        | გასაყიდად გამიზნული აქტივის რეკლასიფიკაცია გრძელვადიან აქტივებში |          |        |         |

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

### მაგალითი 15

ჯგუფში დარჩენილი აქტივების შეფასება:

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

## 4. შეწყვეტილი ოპერაციები და მათი წარდგენა

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

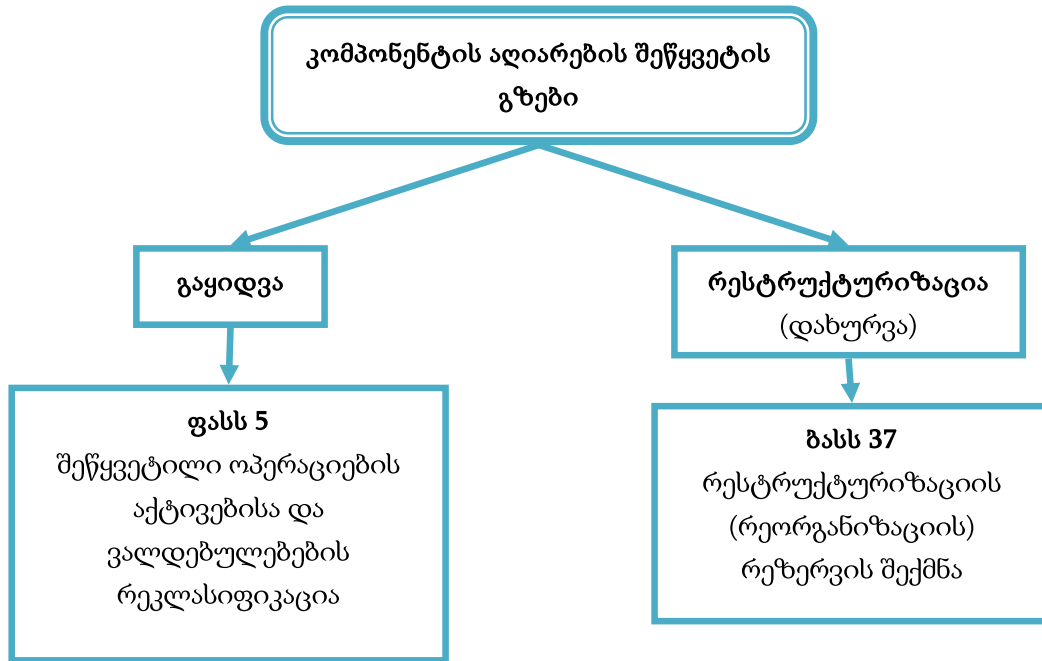
ა) წარმოადგენს საწარმოს განცალკევებულ ძირითად საქმიანობას ან ოპერაციების გეოგრაფიულ არეალს;

ბ) არის განცალკევებული ძირითადი საქმიანობის ან ოპერაციების გეოგრაფიული არეალის გაყიდვის ერთიანი კოორდინირებული გეგმის ნაწილი; ან

გ) არის კონკრეტულად შემდგომი გაყიდვის მიზნით შექმნილი შვილობილი კომპანია.

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

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



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

**გასაუქმებელი გრძელვადიანი აქტივები**

სანარმომ 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, სანარმომ შედეგები და გამსვლელი ჯგუფის ფულადი ნაკადები უნდა წარადგინოს, როგორც შეწყვეტილი ოპერაციები იმ თარიღიდან, როდესაც მისი გამოყენება შეწყდა:

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



საწარმო.

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

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

**საწარმომ უნდა გახსნას:**

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

შენყვეტილი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი დაბეგვრის შემდეგ; და

დაბეგვრის შემდგომი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებასთან დაკავშირებით, ან შენყვეტილი 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 შენყვეტილი ოპერაციების განყოფილებაში, ანუ განგრძობითი ოპერაციებისაგან განცალკევებით.

თუ საწარმო მოგებისა და ზარალის ელემენტებს წარადგენს განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ამავე ანგარიშგებაში უნდა წარმოადგინოს განყოფილება, რომელსაც ენოდება შენყვეტილი 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 სტანდარტით დაშვებული შემთხვევებისა. საწარმომ ცალკე უნდა წარადგინოს ნებისმიერი მთლიანი შემოსავალი ან ზარალი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირე-

ბულ გრძელვადიან აქტივთან (ან გამსვლელ ჯგუფთან) დაკავშირებით.

### **დამატებითი განმარტებები**

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

ა) გრძელვადიანი აქტივის (ან გამსვლელი ჯგუფის) აღწერა;

ბ) გაყიდვის მონაცემებისა და გარემოებების, ან მოსალოდნელ ლიკვიდაციაზე მიმანიშნებელი გარემოებების, აგრეთვე, ლიკვიდაციის მოსალოდნელი ვადებისა და ტიპის აღწერა;

გ) აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი, ხოლო თუ ეს თანხები არ იქნება ცალკე წარმოდგენილი სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, მაშინ სრული შემოსავლის ანგარიშგების იმ პუნქტზე მითითება, რომელიც მოიცავს ამ შემოსულობას ან ზარალს;

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

## თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

შესავალი

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

**ტერმინების განმარტება:**

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

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

### შესავალი

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯები მნიშვნელოვანია მომპოვებელი დარგის საწარმოებისათვის. სტანდარტი 6 – ბასს საბჭომ პირველად შექმნა 2004 წელს, რადგან მანამდე არ არსებობდა ასეთ საქმიანობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სტანდარტი. ეს საქმიანობები ამოღებულია ბასს 38-დან „არამატერიული აქტივები“ და მე-16 სტანდარტიდან – „ძირითადი საშუალებები“. ხოლო, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების მიმართ სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრა საწარმოებისაგან მოითხოვებოდა ბასს 8 – ის („სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“) 10-11 მუხლების მოთხოვნების შესაბამისად, რომლის თანახმადაც, თუ არ არსებობს სტანდარტი ან

ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად რომელიმე მოცემული ოპერაციის ან მოვლენისათვის გამოიყენება, მაშინ, ხელმძღვანელობამ უნდა შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, რაც უზრუნველყოფს ისეთი ანგარიშგების მომზადებას, რომელიც იქნება საიმედო და სასარგებლო მისი მომხმარებლებისათვის, იქნება მომხდარი ოპერაციების შესაბამისი და სამართლიანი. ხელმძღვანელობამ აგრეთვე უნდა მიმართოს მსგავს და მონათესავე საკითხებთან დაკავშირებული სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მითითებებს, კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემული აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შეფასებებისა და აღიარების კრიტერიუმებს. თუმცა, მე-6 სტანდარტი სანარმოებს უფლებას აძლევს, არ შეცვალონ სააღრიცხვო პოლიტიკა და დროებით ათავისუფლებს მათ მე-8 სტანდარტის ზემოთ მოტანილი მოთხოვნებისაგან.

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

ფასს-ის ძირითადი მახასიათებლები:

- ფასს 6 – სანარმოს უფლებას აძლევს გააუმჯობესოს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივების სააღრიცხვო პოლიტიკა, ბასს 8-ის ზემოთ მოტანილი მოთხოვნების გაუთვალისწინებლად. ამგვარად, სანარმომ, რომელიც მე-6 სტანდარტს ნერგავს, შეუძლია გააგრძელოს იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც დანერგვამდე იყენებდა;
- სტანდარტი მოითხოვს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივის ტესტირების ჩატარებას გაუფასურებაზე, როცა ფაქტები და გარემოებები ამაზე მეტყველებენ. როცა მათი საბალანსო ღირებულება შეიძლება აჭარბებდეს ანაზღაურებად ღირებულებას;
- გაუფასურების აღიარებისათვის ბასს ადგენს 36-ე სტანდარტით მოცემული პრინციპებისაგან განსხვავებულ პრინციპს, მაგრამ გაუფასურებას შეაფასებს 36-ე სტანდარტის შესაბამისად მაშინვე, როგორც კი გაუფასურება დადგინდება.

## 1. სტანდარტის მიზანი და მოქმედების სფერო

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

სტანდარტი მოითხოვს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების ამჟამად არსებული სააღრიცხვო წესების გაუმჯობესებას; აქტივების ნებისმიერი გაუფასურების შეფასებას 36-ე სტანდარტის (აქტივების გაუფასურება) შესაბამისად; აგრეთვე მოითხოვს განმარტებით ინფორმაციას, რომლითაც დადგ-



ინდება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი თანხები და რომელიც აგრეთვე ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება აღიარებული ძიებისა და შეფასების აქტივების შედეგად წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდის, დროისა და დამაჯერებლობის შესახებ წარმოდგენის შექმნაში.

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

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

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

## **2. სტანდარტის ძირითადი შინაარსი**

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

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

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

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

მიღებული პრაქტიკა.

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

## 2.2. ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულების ელემენტები

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

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

1. მინერალური რესურსის ძიების უფლების შეძენა;
2. ტოპოგრაფიული, გეოლოგიური, გეოქიმიური და გეოფიზიკური კვლევები;
3. საძიებო ბურღვა;
4. გათხრების სამუშაოები;
5. სინჯების აღება;

6. მინერალური რესურსის მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის შეფასებასთან დაკავშირებული საქმიანობები.

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

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

აღიარების შემდგომ საწარმომ, ძიებისა და შეფასების აქტივების მიმართ უნდა გამოიყენოს თვითღირებულების ან გადაფასების მოდელი. თუ გადაფასების მოდელს აირჩევს (ბასს 16-ში ან ბასს 38-ში მოცემულს), მოდელი აქტივების კლასიფიკაციის შესაბამისი უნდა იყოს. (დასკვნის საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ გადაფასების მეთოდი პრაქტიკაში იშვიათად გამოიყენება, მაგრამ მისი აკრძალვა სწორი არ იქნებოდა).

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

რამდენადაც მატერიალური აქტივი გამოიყენება არამატერიალური აქტივის

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

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

## ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

საწარმოს შეუძლია შეცვალოს მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების დანახარჯების სააღრიცხვო პოლიტიკა იმ შემთხვევაში, თუ ეს ინფორმაციას უფრო შესაბამისს გახდის და არ გადააქცევს მას ნაკლებად საიმედოდ ან პირიქით, უფრო საიმედოდ გახდის და არ შეასუსტებს მისი შესაბამისობის ხარისხს.

### 2.3. გაუფასურების აღიარება და შეფასება

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

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

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

საწარმომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების

გაუფასურების ტესტირება უნდა ჩაატაროს, ქვემოთ მოტანილი ერთი ან მეტი ფაქტებისა გარემოებების არსებობის შემთხვევაში:

- პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც გარკვეულ ტერიტორიაზე საწარმოს მინერალური რესურსების მარაგის ძიების სამუშაოების ჩატარების უფლება აქვს, დამთავრდა ან უახლოეს მომავალში დამთავრდება და მისი განახლება მოსალოდნელი არ არის;
- გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯების განწევა მომავალში გათვალისწინებული (დაგეგმილი) არაა;
- გარკვეულ ტერიტორიაზე მინერალური რესურსების მარაგის ძიებამ და შეფასებამ არ გამოიწვია კომერციულად სიცოცხლისუნარიანი მოცულობის მინერალური რესურსების აღმოჩენა და საწარმომ გადაწყვიტა ამ ტერიტორიაზე შეწყვიტოს ასეთი საქმიანობა;
- არსებობს საკმარისი მონაცემები იმისა, რომ გარკვეულ ტერიტორიაზე რესურსის ათვისების გაგრძელების შემთხვევაშიც კი საექვო იქნება მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივის საბალანსო ღირებულების სრულად აღდგენა, წარმატებული ათვისების ან გაყიდვის შედეგად.

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

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

საწარმოებმა ფასს 6 – უნდა გამოიყენონ 2006 წლის პირველი იანვრიდან.

### 3. დასკვნის საფუძველი

#### – რესპოდენტების მოთხოვნები

ბასს-ის საბჭომ 2004 წელს დაამტკიცა მომპოვებელი საქმიანობის საბუღალტრო აღრიცხვის კვლევითი პროექტი, რომელიც უნდა შეესრულებინა ავსტრალიის, კანადის, ნორვეგიისა და სამხრეთ აფრიკის ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებს.

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

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



საშუალებები“-ის და ბასს 38 - „არამატერიალური აქტივების“ აღიარების ზოგადი პრინციპები.

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

- დანახარჯები, რომელიც გარკვეულ ტერიტორიაზე საძიებო საქმიანობის განხორციელების იურიდიული უფლების მიღებამდე წარმოიშვა, არ წარმოადგენს მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების დანახარჯებს და ამიტომ ფასს-ის მოქმედების მიღმა რჩება<sup>19</sup>.
- ბასს 38-ის 27(ა) პუნქტის შესაბამისად, ცალკე შექმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება (მაგალითად, მოპოვების ლიცენზიის შექმნა) მოიცავს მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებელს და შესყიდვის არადაბრუნებად გადასახადებს, ასევე სხვა პირდაპირ დაკავშირებულ დანახარჯებს.
- მინერალური რესურსების ძიების დაწყებამდე წარმოქმნილი დანახარჯები არ შეიძლება დაუკავშირდეს რომელიმე კონკრეტული დასახელების სასარგებლო წიაღისეულს და ამიტომ ეს დანახარჯები განევისთანავე ხარჯად აღიარდება, თუმცა, ასეთი ხარჯი უნდა გაიმიჯნოს ინფრასტრუქტურაზე განეული დანახარჯებისაგან, როგორცაა, მაგალითად, საძიებო სამუშაოების გასაგრძელებლად საჭირო მისასვლელი გზები. ასეთი დანახარჯები უნდა აღირიცხოს როგორც ძირითადი საშუალებები ბასს 16-ის მე-3 პუნქტის შესაბამისად<sup>20</sup>.
- საბჭომ აღნიშნა, რომ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს 2000 წელს, მისი წინამორბედის, ბასს კომიტეტის მიერ გამოქვეყნებული პუბლიკაცია „მომპოვებელი მრეწველობა“. საბჭომ დაასკვნა, რომ რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების განცალკევება არ გააუმჯობესებს ფასს-ს, ვიანიდან ძიებისა და შეფასების აღრიცხვა ერთნაირად ხდება<sup>21</sup>.

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

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

საბჭომ აგრეთვე ჩათვალა, რომ რთულია ზუსტი საზღვრის გავლება ძიებასა და შეფასებას შორის, და, მეორე მხრივ, სამეცნიერო კვლევას შორის. ამიტომ ისინი არ განაცალკავა<sup>22</sup>.

- ზოგიერთი რესპოდენტის აზრით, საბჭოს უნდა მოეთხოვა მომპოვებელი

<sup>19</sup> ფასს 6, დს 11.

<sup>20</sup> ფასს 6, დს 13.

<sup>21</sup> ფასს 6, დს 15.

<sup>22</sup> ფასს 6, დს 20.

საწარმოებისათვის აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების გამოყენება, სანამ საბჭო დაამთავრებდა მომპოვებელი საქმიანობის აღრიცხვის ყოვლისმომცველ ანალიზს. მაგრამ საბჭომ დაადგინა, რომ ეს გაუგებრობას წარმოშობდა. ზოგიერთი საწარმო სხვა ქვეყნის აღრიცხვის სტანდარტებს იყენებს. ამიტომ, თავსმოხვევა საბჭოს მხრიდან, უფრო სადაოს გახდიდა არსებულ საკითხს.

ხოლო, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებში შემაჯავალი ხარჯების დაზუსტებული სია შეუძლებელი საბჭომ წარმოადგინოს მომპოვებელი საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ყოვლისმომცველი ანალიზის დასრულებამდე.

რაც შეეხება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებს, საბჭომ აღნიშნა, რომ როგორც კი მინერალური რესურსების მოპოვების ტექნიკური განხორციელება და კომერციული სისცოცხლისუნარიანობა განისაზღვრება, მინერალური რესურსების საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები წარმოადგენს შიდა პროექტის საცდელი ეტაპის ერთ-ერთ მაგალითს. ბასს 38-ის 57-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ საწარმოებმა ამ საქმიანობისთვის საჭირო სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას. კერძოდ: არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს: არამატერიალური აქტივის დასრულება ტექნიკურად განხორციელებადია ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი; აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის განზრახვა და უნარი; თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. აგრეთვე საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის ბაზის არსებობა და ან, თუკი მისი საწარმოში გამოყენებაა განზრახული, მისი ეკონომიკური სარგებლიანობა; საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შესრულებაზე განეული დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

საბჭომ დაადგინა, რომ მარაგის ძიებასა და შეფასების საქმიანობასთან პირდაპირ დაკავშირებული ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები შეიძლება შეტანილ იქნეს ან არ იქნეს შეტანილი ძიებისა და შეფასების აქტივების თვითღირებულებაში, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

ზოგიერთი რესპოდენტი არ ეთანხმება მინერალური რესურსების ძიებისა და შეფასების აქტივების გადაფასების მოდელის გამოყენებას.<sup>23</sup>

ძიებისა და შეფასების აქტივები აგრეთვე შეიძლება წარმოიქმნას საწარმოთა გაერთიანების შედეგად. საბჭომ აღნიშნა, რომ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენილი ძიებისა და შეფასების ნებისმიერი აქტივი უნდა აღრიცხვოს ფასს 3-ის (საწარმოთა გაერთიანება) შესაბამისად.

მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების წარდგენა: საწარმომ უნდა მოახდინოს კლასიფიცირება, ძიებისა და შეფასების აქტივი მატერიალურია თუ არამატერიალური, მისი სპეციფიკიდან გამომდინარე და უცვლელად გამოყენოს ეს კლასიფიკაცია.

<sup>23</sup> ფასს 6, დს 29, 30.

## – გაუფასურება

საბჭომ გადაწყვიტა, საწარმოები, რომლებიც ძიებისა და შეფასების აქტივებს აღიარებენ, უნდა ჩაატარონ ამ აქტივების გაუფასურების ტესტი ბასს 36-ის „აქტივების გაუფასურება“ – შესაბამისად. რესპოდენტები ზოგადად დაეთანხმნენ წინადადებას, რომ „მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებს ჩაუტარდეს გაუფასურების ტესტი, მაგრამ, საბჭოს წინადადებები „ძიებისა და შეფასების აქტივების სპეციალურ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან“ დაკავშირებით შეფასდა როგორც შეუსაბამო ან უსარგებლო“ (რასაც ჩვენც ვეთანხმებით).

ზოგიერთ შემთხვევაში, განსაკუთრებით კი იმ საწარმოებში, რომლებიც მხოლოდ საძიებო სამუშაოს ატარებენ, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები არ წარმოშობს ფულად ნაკადებს. ამიტომ, საწარმოს არ მოეპოვება საკმარისი ინფორმაცია გარკვეულ ტერიტორიაზე არსებული მინერალური რესურსების მარაგის შესახებ, რათა სათანადოდ შეაფასოს ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება. ასეთ შემთხვევაში შეუძლებელია აქტივის წმინდა რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების შეფასება. (დს 36)

საბჭომ ეს გაიზიარა და მომპოვებელი საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ყოვლისმომცველი ანალიზის დამთავრებამდე საბჭომ გადაწყვიტა შეეცვალა გაუფასურების აღიარების მიმართ მიდგომა. კერძოდ, საწარმოს საკმარისი მონაცემები გააჩნია მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული სიცოცხლისუნარიანობის დასადგენად, ძიებისა და შეფასების აქტივები არ საჭიროებენ გაუფასურების შეფასებას. მაგრამ, როდესაც ასეთი ინფორმაცია უკვე ხელმისაწვდომი გახდება ან სხვა ფაქტები მეტყველებენ იმაზე, რომ აქტივი შეიძლება გაუფასურებული იყოს, მაშინ უნდა შეფასდეს ძიებისა და შეფასების აქტივების გაუფასურება.

ფასს 6 საწარმოებს სთავაზობს გაუფასურების შეფასების რამდენიმე სავარაუდო ინდიკატორს.

გაუფასურების შეფასება უნდა მოხდეს სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ცალკეული აქტივის დონეზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აქტივის გამოყენებით არ მიიღება ისეთი ფულადი სახსრები, რომელთა მიღებაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივების ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე (ბასს 36, პ.22). გარდა ამისა, ბასს 36-ის 70-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ „თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მაშინ ეს აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნას ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად“. ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება ხდება, მაგ., ნავთობის სექტორში, პოტენციურად ყოველ ჭაბურღილს შეუძლია გახდეს ფულადი ნაკადების მიღების წყარო, რომლის საიმედო შეფასებაც შეიძლება, რადგან ნავთობის ნედლეულისათვის აქტიური ბაზარი არსებობს.

რესპოდენტთა უმრავლესობა მხარს უჭერდა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმებას. საბჭო ნუხდა, რომ სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმება საწარმოებს, რომლებიც ძიებისა და შეფასების აქტივებს აღიარებენ, გაუფასურების ტესტის ჩატარებას, ძალიან დაბალ

დონეზე აიძულებდა<sup>24</sup>.

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, 2004 წელს მასალები დაეგზავნა საბჭოს მკვლევართა ჯგუფს და სხვა მხარეებს. მიღებული იქნა შენიშვნების 16 წერილი.

რესპოდენტთა უმრავლესობა მხარს უჭერდა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმებას. ისინი, აგრეთვე მხარს უჭერდნენ იმ აზრს, რომ საწარმოებმა გაუფასურების ტესტი დანახარჯების ცენტრის დონეზე უნდა ჩაატარონ და ფიქრობდნენ, რომ საბჭოს „აქტივი“ ისე უნდა განემარტა, როგორც ეს ძიებისა და შეფასების აქტივებს მიესადაგებოდა. საბჭომ გადაწყვიტა, რომ საწარმოებს გარკვეული მოქნილობის საშუალებას მისცემდა ძიებისა და შეფასების აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე ან ერთეულთა ჯგუფებზე მიკუთვნების საკითხში, იმ პირობით, თუ ამ ერთეულებს ან ერთეულთა ჯგუფებს მათი სიდიდის განმსაზღვრელი ზედა ზღვარი ექნებოდათ.<sup>25</sup>

ფასს 8-საოპერაციო სეგმენტები – ითვალისწინებს, რომ სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული „არ უნდა იყოს სეგმენტზე დიდი“. შედეგად საბჭომ გადაწყვიტა, სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუქმება.

ზოგიერთი რესპოდენტი მოითხოვდა გაუფასურების ზარალის კომპენსაციის გაუქმებას, რაც საბჭომ არ მიიღო.

#### – კომერციული მარაგი

საბჭომ აღნიშნა, რომ კომერციული მარაგის მოცულობის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება ყველაზე უფრო მნიშვნელოვანი იყოს განმარტებით შენიშვნებში მინერალური რესურსების ძიებით და შეფასებით დაკავებული საწარმოებისათვის, მაგრამ, კომერციული მარაგი, ჩვეულებისამებრ, ძიებისა და შეფასების შემდგომი ეტაპია და ასეთი განმარტებები სცილდება ფასს 6-ის მოქმედების სფეროს.

#### – დასკვნა

ამდენად, საბჭომ ფასს 6-ის პროექტის განხილვების შედეგად, შეიტანა შემდეგი ცვლილებები:<sup>26</sup>

- გააუქმა მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების თავდაპირველ შეფასებაში ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯების შეტანის სპეციალური აკრძალვა;
- დაანესა მოთხოვნა, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების კლასიფიცირება მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებად საწარმომ მოახდინოს შექმნილი აქტივის ბუნებიდან გამომდინარე და ამ კლასიფიკაციით უცვლელად ისარგებლოს;
- შეცვალა გაუფასურების პრინციპი ისე, რომ გაუფასურება აღიარდება ფაქტებისა და გარემოებების შეფასების საფუძველზე, ხოლო მისი შეფასება, წარდგენა და განმარტება ბასს 36-ის საფუძველზე ხდება, იმ დონის სახეცვ-

<sup>24</sup> ფასს 6, დს 40-45.

<sup>25</sup> ფასს 6, დს 47.

<sup>26</sup> ფასს 6, დს 28, 32, 34, 36, 39.



- ლილების პირობით, რომელზეც უნდა შეფასდეს გაუფასურება;
- გააუქმა ფასს 6-ის პროექტით გათვალისწინებული გაუფასურების ინდიკატორები და შეცვალა ისინი ისეთი ფაქტებისა და გარემოებების მაგალითებით, რომლებიც მიუთითებენ, რომ მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივები გაუფასურდა;
  - გააუქმა სპეციალური ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივებისათვის. ამის ნაცვლად მოითხოვა, რომ საწარმომ დაადგინოს სააღრიცხვო პოლიტიკა მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების მისაკუთვნილად ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე ან ერთეულებზე, გაუფასურების ტესტის ჩატარების მიზნებისათვის;
  - დაადგინა, რომ ფასს 6 – ძალაში შევიდეს 2006 წლის 1 იანვრიდან (ნაცვლად 2005 წლისა);
  - გარდამავალ პერიოდში შეღავათები მისცა საწარმოებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე პირველად გადავლენ 2006 წლის პირველი იანვრამდე.

#### 4. განსხვავებული მოსაზრებები

საბჭოს წევრები: რობერტ ტ. გარნეტი, ჯეიმს ჯ. ლისენრინგი, უორენ ჯ. მაკგრეგორი და ჯონ. თ. სმისი არ დაეთანხმნენ ფასს 6-ის გამოცემას, რადგან, სტანდარტით, მათ არ შეუძლიათ სრულად გამოეყენებინათ ბასს 8-ის 11-12 პუნქტები. აგრეთვე, არ ეთანხმებიან მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივის გაუფასურების შეფასების მიზნით ბასს 36-ის 18-22 პუნქტების მოდიფიცირებას. მათი აზრით ბასს 36-ის მოთხოვნები მთლიანდ უნდა გამოიყენებოდეს ძიებისა და შეფასების აქტივების მიმართ.

საბჭოს დასახელებული ოთხი წევრის ინტერესი ამ საკითხების მიმართ ღრმავდება იმის გამო, რომ აქამდე არ არსებობს საბჭოს მიერ ჩამოყალიბებული ღონისძიებების გეგმა, მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების ბულალტრული აღრიცხვის პროექტთან დაკავშირებით.

#### 5. ინტერპრეტაციები

სასარგებლო წიაღისეულის საბადოს ღია წესით დამუშავებისას საწარმოს შეიძლება დაჭირდეს გრუნტის უსარგებლო (ფუჭი) ქანების მოცილება, რათა სასარგებლო წიაღისეულის მარაგამდე მიაღწიოს. ამ საქმიანობას გრუნტის ფუჭი ქანების მოცილების ანუ საბადოს „გადახსნის სამუშაოებს“ უწოდებენ.

საბადოს ათვისების ეტაპზე ანუ სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების დაწყებამდე, როგორც წესი საბადოს გადახსნის დანახარჯები კაპიტალიზდება საბადოს სამშენებლო, მოსამზადებელ და სამთოკაპიტალური სამუშაოების თავდაპირველ ამორტიზებად ღირებულებაში. საბადოს ექსპლოატაციის დაწყების შემდეგ ზემოაღნიშ-

ნული კაპიტალიზებული დანახარჯების ამორტიზირება ხდება სისტემატურ საფუძველზე, რისთვისაც ჩვეულებრივ, გამოიყენება გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი.

სამთო-მომპოვებელმა საწარმომ ფუჭი ქანების მოშორების სამუშაოები შეიძლება გააგრძელოს და საბადოს გადახსნის სამუშაოები გასწიოს საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზეც.

საბადოს გადახსნის სამუშაოების დროს ანუ ექსპლოატაციის ეტაპზე ხშირად მადნისა და მინარევების ერთობლიობაში მადნის თანაფარდობა მინარევებთან შეიძლება სხვადასხვა იყოს მ.შ. ისეთი დაბალი დონის, რომ მადნის მოპოვება ეკონომიკურად მიზანშეწონილი არ იყოს ან იმდენად მაღალი, რომ მადნის მოპოვება მომგებიანი იყოს.

ისეთი ქანების მოცილებით, რომლისთვისაც მადნისა და მინარევების თანაფარდობის კოეფიციენტი დაბალია, შეიძლება საწარმომ მიიღოს გარკვეული რაოდენობის სასარგებლო მასალა, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად. გარდა ამისა, შეიძლება შესაძლებელი გახდეს წვდომა ქანების უფრო ღრმა შრეებთან, რომლებსაც მადნისა და მინარევების კოეფიციენტები უფრო მაღალი ექნება.

ამგვარად, საწარმომ შეიძლება საბადოს გახსნის სამუშაოების ჩატარებით ორგვარი სარგებელი მიიღოს: მოიპოვოს ექსპლოატაციისათვის ვარგისი მადანი, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად და გააუმჯობესოს მისადგომი სასარგებლო წიაღისეულის სხვა დანარჩენ მარაგთან, რომლის მოპოვებაც მომავალ პერიოდში იქნება შესაძლებელი.

ამრიგად, წინამდებარე ინტერპრეტაციაში განხილულია როდის და როგორ უნდა აღრიცხოს საწარმომ ცალ-ცალკე ზემოაღნიშნული ორი სახეობის სარგებელი, რომელსაც იღებს საბადოს გადახსნის სამუშაოთა ჩატარების შედეგად. ასევე, როგორ უნდა შეაფასონ თითოეული ამგვარი სარგებელი თავდაპირველად და შემდგომში.

### **– ინტერპრეტაცია 20-ის მოქმედების სფერო**

მოცემული ინტერპრეტაცია გამოიყენება ფუჭი ქანების მოსაცილებელი სამუშაოების დანახარჯების მიმართ, რომელიც ტარდება ღია წესით დასამუშავებელი საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზე<sup>27</sup>.

მოცემული ინტერპრეტაცია ეხება შემდეგ საკითხებს:

1. საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზე განეული გადახსნის დანახარჯების აღიარება აქტივად;
2. საბადოს გადახსნის სამუშაოებთან დაკავშირებით აღიარებული აქტივის თავდაპირველი შეფასება;
3. საბადოს გადახსნის სამუშაოებთან დაკავშირებით აღიარებული აქტივის შემდგომი შეფასება.

### **– კონსენსუსი**

საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზე განეული გადახსნის დანახარჯების აღიარება

<sup>27</sup> ინტერპრეტაცია 20, საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზე განეული გადახსნის დანახარჯები. მ. 6.

აქტივად თუ საბადოს გადახსნის სამუშაოებიდან მიღებული სარგებელი რეალიზდება წარმოებული/მოპოვებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ფორმით, საწარმომ საბადოს გადახსნის სამუშაოებზე განეული დანახარჯები უნდა აღრიცხვოს ბასს 2-ის პრინციპებს შესაბამისად.<sup>28</sup>

თუ მიღებული სარგებელი წარმოადგენს მადნის სხეულთან მისადგომის გაუმჯობესებას, საწარმომ ეს დანახარჯები უნდა აღიაროს როგორც გრძელვადიანი აქტივი იმ პირობით, თუ დაკმაყოფილებულია მომდევნო მე-9 პუნქტის კრიტერიუმები. წინამდებარე ინტერპრეტაციაში ამგვარ აქტივს ეწოდება „საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივი“.

საწარმომ გადახსნის სამუშაოების აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ უნდა აღიაროს, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება შემდეგი კრიტერიუმები: დიდი ალბათობით მოსალოდნელია რომ საწარმო მიიღებს საბადოს გადახსნის სამუშაოებთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს (მადნის სხეულთან მისადგომის გაუმჯობესება); შესაძლოა მადნის სხეულის იდენტიფიკაცია, რომლის მისადგომიც გაუმჯობესდა და საწარმოს შეუძლია საბადოს გადახსნის სამუშაოების დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივი უნდა აისახოს, როგორც არსებული აქტივის გადიდება ანუ არსებული აქტივის ნაწილი.

საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივის თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით. მას მიეკუთვნება:

- პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც განეულია საბადოს გადახსნის სამუშაოებზე მადნის სხეულის მისადგომების გაუმჯობესების მიზნით
- ამ სამუშაოებზე უშუალოდ მისაკუთვნილებელი ზედნადები ხარჯები.

დამხმარე სამუშაოებზე განეული დანახარჯები (ვთქვათ, რომ გაგრძელდეს გეგმის შესაბამისად), თვითღირებულებაში არ შედის.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია გადახსნის სამუშაოების აქტივზე განეული დანახარჯებისა და სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ცალ-ცალკე იდენტიფიკაცია, მაშინ საბადოს გადახსნის დანახარჯები უნდა გადანაწილდეს მოპოვებულ სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებსა და საბადოს გადახსნის სამუშაოების აქტივზე ისეთი მეთოდით, რომელიც ეყრდნობა გამომუშავების შესაფერის მაჩვენებელს.

გამომუშავების მაჩვენებელი საწარმომ უნდა გამოითვალოს მადნის სხეულის იდენტიფიცირებულ კომპონენტთან მიმართებით. ასეთი მაჩვენებლებია:

1. მოპოვებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ღირებულება ნავარაუდევ ღირებულებასთან მიმართებით;

2. მოპოვებული ფუჭი ქანების მოცულობა ნავარაუდევ მოცულობასთან შედარებით, მოპოვებული მადნის რაოდენობაზე გაანგარიშებით.

3. მოპოვებულ მადანში სასარგებლო წიაღისეულის შემცველობა ნავარაუდევ შემცველობასთან შედარებით, მოპოვებული მადნის რაოდენობაზე გაანგარიშებით.

თავდაპირველი აღიარების შემდეგ გადახსნის სამუშაოების აქტივი უნდა აისახ-

---

<sup>28</sup> იგივე, პ. 8.

ოს თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით ცვეთის ან ამორტიზაციის და გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

გადახსნის სამუშაოების აქტივზე ცვეთის ან ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა ხდებოდეს სისტემატურად, მადნის სხეულის იმ იდენტიფიცირებული კომპონენტის სასარგებლო მომსახურების ვადის მიხედვით, რომლის მისადგომიც გაუმჯობესდა გადახსნის სამუშაოების ჩატარების შედეგად. ამ მიზნით საწარმომ უნდა გამოიყენოს გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი, თუ რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი არ არის.

#### **– დანართი**

##### **დანართი ა:**

ეს ინტერპრეტაცია საწარმომ უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვრიდან.

ადრე ჩატარებული „გადახსნის სამუშაოების აქტივი“ – საწარმომ უნდა გადაიტანოს არსებული აქტივის შემადგენლობაში.

თუ აღარ არსებობს მადნის სხეულის იდენტიფიცირებული კომპონენტი, რომელთანაც დაკავშირებულია ადრე ჩატარებული გადახსნის სამუშაოების აქტივი, იგი უნდა აღიარდეს ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველაზე ადრეული პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში.

##### **დანართი ბ.**

**ეს ცვლილება შეტანილია ფასს 1 -ში „ფასს პირველად გამოყენება“.**

#### **– დასკვნის საფუძველი ფასიკ-ის მე-20 ინტერპრეტაციაზე**

კომიტეტის ცალკეულმა წევრმა სხვადასხვა ფაქტორს სხვადასხვა მნიშვნელობა მიანიჭა

კომიტეტმა მიიღო მოთხოვნა, გამოეცა სახელმძღვანელო მითითებები .ფუჭი ქანების მოცილებასთან დაკავშირებული დანახარჯების შესახებ, რომელიც საწარმომ გასწია ღია წესით დასამუშავებელი საბადოს ექსპლოატაციის ეტაპზე ანუ საბადოს გადახსნის დანახარჯების აღრიცხვის წესის შესახებ.

**პრქატიკაში** გამოიყენება სხვადასხვა მეთოდი:

1. მათი აღრიცხვა საწარმოო დანახარჯებში  
2. კაპიტალიზაცია საბადოს სამშენებლო, მოსამზადებელი და სამთო-კაპიტალური სამუშაოების თავდაპირველ ამორტიზებად ღირებულებაში

3. გაანგარიშება გადახსნის კოეფიციენტის გამოთვლის საფუძველზე  
ინტერპრეტაცია 20 – განსაზღვრავს, რომ მხოლოდ საბადოს (მინერალური რესურსების) ღია წესით დამუშავების დროს (და არა დახურული, მინისქვეშა მოპოვებისას) საბადოს გადახსნის დანახარჯები კაპიტალიზდება სამუშაოების თავდაპირველ ამორტიზებად ღირებულებაში, თუ მოსალოდნელია, რომ ამ დანახარჯების ამოღება მოხდება მომავალი სამთო-მოპოვებელი სამუშაოების შედეგად, საბადოს ექსპლოატაციის დაწყების შემდეგ. ზემოაღნიშნული კაპიტალიზებული დანახარჯების ამორტიზება ხდება სისტემატურ საფუძველზე, რისთვისაც გამოიყენება გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდი. კონცეპტუალური საფუძველების 4.44. მუხლი შეეხება გადახსნის სამუშაოების აქტივად აღიარების საკითხებს.



## თემა 7. ფასს 2 ნილობრივი გადახდა

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

### 1. ნილობრივი 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 „ნილობრივი გადახდა“. მოცემულ თავში განხილულია მსგავსი ოპერაციების, ასევე სხვა, ნაკლებად გავრცელებული გარიგებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებებიც აქციებს ეფუძნება.

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

- ა) ნილობრივი ინსტრუმენტებით განსაზღვრული ნილობრივი გადახდის გარიგებები;
- ბ) ფულით განსაზღვრული ნილობრივი 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 ნილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებით.

### 2. ნილობრივი გადახდების გარიგებების შეფასება და აღიარება

#### 2.1. ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

ოპერაციების პირველ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებშიც მუშაკს ან კონტრაგენტს მისი მომსახურების ან საქონლის სანაცვლოდ გადაეცემა საწარმოს ნილობრივი ინსტრუმენტები (აქციები ან ოფციონი აქციებზე).

კომპანია ვალდებულია, რეალური ღირებულების მიხედვით აღიაროს ხარჯები განუღებ 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 დას-

რულებისას იხურება და გადაიტანება ანგარიშზე „სააქციო კაპიტალი“.

**ამასთან, შესაძლებელია შემდეგი ვარიანტები:**

**1. კომპანია კისრულობს ვალდებულებას, გადასცეს მუშაკს წილობრივი ინსტრუმენტები,** მაგალითად, ბონუსის სახით ეფექტური მუშაობისთვის. ამ შემთხვევაში, როგორც ფასს (IFRS) 2 განმარტავს, მუშაკის მიერ განეული მომსახურების რეალური ღირებულების შეფასება პრაქტიკულად შეუძლებელია, ამიტომ ხარჯები აღიარდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით<sup>29</sup>.

გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის არსებული საბაზრო ფასების საფუძველზე (თუკი ეს მონაცემები ხელმისაწვდომია), იმ ვადებისა და პირობების გათვალისწინებით, რომლის მიხედვითაც მოხდა ამ წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყოფა გადასაცემად<sup>30</sup>:

- აქციებისთვის რეალური ღირებულება არის კომპანიის აქციების საბაზრო ღირებულება, რომელიც ორიენტირებულია იმ პირობებზე, რომლის მიხედვითაც ხდება მოცემული წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა (მაგალითად, პირობა დივიდენდების მიღების უფლების შესახებ, შეთანხმების მიხედვით მუშაკთან განსაზღვრული პერიოდის ამონურვის შემდეგ);
- ოფციონებისთვის საბაზრო ფასების არარსებობის შემთხვევაში ოფციონებზე ანალოგიური პირობებით გამოიყენება ოფციონის რეალური ღირებულების განსაზღვრის მოდელები. ფასს (IFRS) 2-ში ნახსენებია ბლექ-შოულზ-მერტონის მოდელი, თუმცა იმის გამო, რომ მისი გამოყენება ყველა შემთხვევაში ვერ მოხერხდება, შესაძლებელია სხვა მოდელების გამოყენებაც (როსის, კოქსისა და რუბინშტიინის ბინომური მოდელები ან მონტე-კარლოს მოდელი)<sup>31</sup>.

გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება განისაზღვრება შეფასების თარიღისთვის. მუშაკთან დაკავშირებული ოპერაციისთვის თარიღია, მასთან აქციების გამოყენებით გადახდის შესახებ დადებული შეთანხმების თარიღი.

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

**– წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემის პირობები (vesting conditions).**

შეთანხმება მუშაკთან შეიძლება იყოს უპირობო ან ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს გადაეცემა უფლებები წილობრივი ინსტრუმენტებზე, კერძოდ:

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

<sup>29</sup> ფასს 2 პ.12

<sup>30</sup> ფასს 2 პ.16

<sup>31</sup> ფასს 2 პ.17

**მაგალითი 1.**

**წილობრივი ინსტრუმენტის გადაცემა სამსახურის ვადის პირობით:**

კომპანია 20 თანამშრომელს გადასცემს გასამრჯელო პაკეტს, რომელიც შეიცავს 10 ოფციონს აქციებზე, იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში კიდევ ორ წელიწადს იმუშავებს. შეთანხმება მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადაცემის შესახებ დამტკიცებულია აქციონერების მიერ 2013 წლის 30 ივნისს. ამ თარიღისთვის კომპანიის ხელმძღვანელობა აფასებს, რომ არც ერთი მუშაკი არ წავა კომპანიიდან ორი წლის განმავლობაში და ყველა ოფციონი რეალიზებული იქნება.

შემდეგ წელს ხელმძღვანელობამ გადასინჯა შეფასება და ვარაუდობს, რომ ერთი თანამშრომელი წავა კომპანიიდან (იმ მუშაკების საერთო რაოდენობის 5%, რომლებსაც გადაეცემათ ოფციონები). მეორე წლის ბოლოსთვის ფაქტობრივად წავიდა ორი მუშაკი (10%). ერთი ოფციონის რეალური ღირებულება შეადგენს 100 ლარს.

ანგარიშგებაში იმ წელზე, რომელიც სრულდება 2013 წლის 31 დეკემბერს, ხარჯები აღირებულია 5,000 ლარის ოდენობით (10 ოფციონი × 100 ლარი × 20 კაც. × 1/4). კოეფიციენტი 1/4 გამოყენებულია ხარჯების თანაბარზომიერი აღიარების მიზნით, რადგან საანგარიშო თარიღისათვის ორი წლიდან გავიდა ნახევარი წელი.

**ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (ლარი):**

| თარიღი       | ანგარიშის დასახელება        | დებიტი | კრედიტი |
|--------------|-----------------------------|--------|---------|
| 31.12.2013წ. | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 5,000  |         |
|              | კაპიტალი                    |        | 5,000   |

იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 2014 წლის 31 დეკემბერს, აღიარებული იქნება ხარჯები 9,250 ლარის ოდენობით [(10 ოფციონი × 100 ლარი. × 20 კაც. × 95% × 3/4) - 5,000 ლარი]. 2013 და 2014 წლების ხარჯი შეადგენს 14,250 ლარს (5,000+9,250). 2015 წლისათვის ხარჯების ფაქტობრივი თანხა შეადგენს 18,000 ლარს (10 ოფციონი × 100 ლარი. × 20 კაც. × 90%). მაგრამ რადგანაც 14,250 ლარი უკვე აღიარებულია წინა პერიოდებში, იმ წლის ანგარიშგებაში, რომელიც მთავრდება 2015 წლის 31 დეკემბერს, აისახება ხარჯების თანხა 3,750 ლარის (18,000- 14,250) ოდენობით.

- საქმიანობის პირობა (performance condition) - სპეციალისტმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს დროის გარკვეული პერიოდი და ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტურობის მაჩვენებლები დადგენილ დონემდე უნდა ამაღლდეს;
- საბაზრო პირობა (market condition) – საქმიანობის პირობის სახესხვაობა. პირობა, რომელზეც დამოკიდებულია შესრულების ფასი, წილობრივი ინსტრუმენტის შესრულების შესაძლებლობა ან გადასვლა და დაკავშირებულია სანარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასთან.

საბაზრო პირობებისგან განსხვავებული პირობები გავლენას არ უნდა ახდენდეს

აქციების ან ოფციონების რეალური ღირებულებით შეფასებაზე, მაგრამ გავლენას ახდენს ნილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც საბოლოო ჯამში იქნება გადაცემული<sup>32</sup>.

ფასს (IFRS) 2-ს თანახმად, გადაცემის პერიოდში (vesting period) კომპანიამ უნდა შეაფასოს ნილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომელზეც გადაცემული იქნება უფლება<sup>33</sup>. საჭიროების შემთხვევაში ეს შეფასება შესწორდება, თუკი შემდგომი ინფორმაცია იმაზე მიუთითებს, რომ იმ ნილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა, რომლებზეც უფლების გადაცემაა მოსალოდნელი, განსხვავდება წინა გაანგარიშებისაგან. უფლების გადაცემის თარიღისთვის სანარმოო უნდა შეასწოროს ეს შეფასება, რათა იგი უტოლდებოდეს ნილობრივი ინსტრუმენტების იმ რაოდენობას, რომელზეც საბოლოოდ მოხდა უფლების გადაცემა.

იშვიათ შემთხვევებში ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ ვერ შეფასდეს. ასეთ სიტუაციაში ნილობრივი 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<sup>34</sup>.

შიდა ღირებულება არის სხვაობა აქციების (რომელზე ხელმოწერის უფლებაც აქვს კონტრაგენტს) რეალურ ღირებულებასა და იმ ფასს შორის, რომელიც კონტრაგენტმა უნდა გადაიხადოს აქციებში.

**2. კომპანია კონტრაგენტს გადასცემს ნილობრივ ინსტრუმენტებს მიწოდებული საქონლის სანაცვლოდ (განუული მომსახურება, შესრულებლი სამუშაო).** ამ შემთხვევაში მიღებული საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) **ბუღალტრულ** აღრიცხვაში აისახება მათი რეალური ღირებულებით.

თუ რეალური ღირებულებით შეფასება შეუძლებელია, მაშინ შეფასება ხდება გადაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით (როგორც ეს ხდება ორგანიზაციის მუშაკების შემთხვევაში). მიმწოდებლისათვის ნილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემისას შეფასების თარიღია მიმწოდებლისათვის საქონლის გადაცემის ან მომსახურების განევის თარიღი<sup>35</sup>.

## **მაგალითი 2.**

საქონლის შეძენისათვის ანგარიშსწორება ნილობრივი ინსტრუმენტით:

მიმწოდებელთან შეთანხმებით, საქონლის სანაცვლოდ, კომპანია გადასცემს 100 აქციას, თითოეულის რეალური ღირებულება საქონლის მიწოდების თარიღისთვის შეადგენს 2,000 ლარს.

---

<sup>32</sup> ფასს 2 პ.19

<sup>33</sup> ფასს 2 პ.20

<sup>34</sup> ფასს 2 პ.24ა

<sup>35</sup> ფასს 2 პ.13



ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (ლარი):

| ანგარიშის დასახელება                 | დებიტი  | კრედიტი |
|--------------------------------------|---------|---------|
| საქონელი                             | 200,000 |         |
| კაპიტალი                             |         | 200,000 |
| გაანგარიშება: 100 აქცია × 2,000 ლარი |         |         |

თუ საწარმოს მიერ მიღებული იდენტიფიცირებადი ანაზღაურება (საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულება) აღმოჩნდება გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები, ამგვარი სიტუაცია იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმომ მიიღო (ან მიიღებს) სხვა ანაზღაურება, ესე იგი არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება. ამ შემთხვევაში საწარმომ უნდა შეაფასოს მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება მათი რეალური ღირებულებით, ასევე, აღიაროს არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება, როგორც სხვაობა აქციებზე დაფუძნებული გადასახადის რეალურ ღირებულებასა და მიღებული იდენტიფიცირებადი საქონლის ან მომსახურების რეალურ ღირებულებას შორის. არაიდენტიფიცირებადი საქონელი ან მომსახურება ფასდება მათი გადაცემის თარიღისთვის<sup>36</sup>.

## 2.2. ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

კომპანიის წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულებიდან გამომდინარე, ამ ტიპის ოპერაციებს მიეკუთვნება გარიგებები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით. მაგალითად, მუშაკებისათვის გადასახდელი ანაზღაურების ნაწილი შეიძლება იყოს კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატიდან სარგებლის მიღება. მუშაკი ასეთ შემთხვევაში მიიღებს თანხას, რომელიც ეკვივალენტურია კომპანიის აქციების ფასის ზრდისა.

### მაგალითი 3.

აქციების ღირებულების ნამატის ტოლი ფულადი თანხის გადახდა:

გასამრჯელოს პაკეტის პირობებით გათვალისწინებულია ფულადი თანხის იმ თანამშრომლებისთვის გადახდა, რომლებმაც კომპანიაში იმუშავეს ორი წელი, ეს თანხა არის ამ პერიოდზე კომპანიის აქციების ღირებულების ნამატის ეკვივალენტი. უფლებები გადაცემულია 2013 წლის 30 სექტემბერს, გადახდა მოხდება 2015 წლის 30 სექტემბერს.<sup>37</sup>

საანგარიშო პერიოდისთვის (2013 წლის 31 დეკემბერი) გადასაცემი უფლებების რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 100 ლარი, მუშაკების მიერ გასამრჯელოზე უფლებების გამოყენების შეფასება - 80 %.

საანგარიშო პერიოდისთვის კომპანიამ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს

<sup>36</sup> ფასს 2 პ.13ა

<sup>37</sup> სულ 24 თვე (3+12+9), მ.შ. 2013 წ. —  $3/24 = 1/8$ ; 2014წ. (ნაზარდი ჯამით) —  $15/24 = 5/8$ .

ვალდებულება 10 ლარის ოდენობით ( $100 \text{ ლარი} \times 80\% \times 1/8$ ).

ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (ლარი):

| თარიღი      | ანგარიშის დასახელება        | დებეტი | კრედიტი |
|-------------|-----------------------------|--------|---------|
| 31.12.2013წ | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 10     |         |
|             | გადასახდელი ხელფასები       |        | 10      |

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

მუშაკების წინაშე ვალდებულების ღირებულება 2014 წლის 31 დეკემბრისთვის შეადგენს 75 ლარს ( $120 \text{ ლარი} \times 100\% \times 5/8$ );  $75 - 10 = 65$ .

ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (ლარი):

| თარიღი       | ოპერაციის შინაარსი          | დებეტი | კრედიტი |
|--------------|-----------------------------|--------|---------|
| 31.12.2014წ. | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 65     |         |
|              | გადასახდელი ხელფასები       |        | 65      |

ფასს-ს მიხედვით, ანგარიშგებაში მუშაკისაგან მიღებული მომსახურების ღირებულება და წარმოქმნილი ვალდებულება ფასდება ვალდებულების რეალური ღირებულებიდან გამომდინარე<sup>38</sup>.

რადგანაც ვალდებულების რეალური ღირებულება იცვლება აქციების კურსთან ერთად, კომპანია ვალდებულია, ყოველი საანგარიშო თარიღისთვის ხელახლა შეაფასოს ვალდებულების ღირებულება, ხოლო მიღებული სხვაობები ასახოს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში<sup>39</sup>. ამასთან, შესაძლებელია ისეთი ვარიანტის არსებობა, როდესაც ანაზღაურების მიღების უფლება მუშაკზე გადადის გარკვეული პირობის შესრულებისას (მაგალითად, მუშაკმა ორგანიზაციაში უნდა იმუშაოს გარკვეული ვადის განმავლობაში).

### 2.3. ფულადი ალტერნატივებით ანგარიშსწორების ოპერაციები

ოპერაციების მესამე ტიპი წარმოადგენს სიტუაციას, როდესაც კომპანია კონტრაგენტს აძლევს შესაძლებლობას, აირჩიოს ანგარიშსწორების ხერხი: ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით. ამ ტიპს მიეკუთვნება გარიგებები, რომელთა პირობებითაც ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის შესაძლებლობა რჩება კომპანიას.

ფასს (IFRS) 2-ის თანახმად, ამგვარი ოპერაცია წარმოადგენს კომბინირებულ

<sup>38</sup> ფასს 2 პ.30

<sup>39</sup> ფასს 2 პ.30

ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც მოიცავს ორ კომპონენტს: ნილობრივს (ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების უფლება) და ვალდებულების (ფულადი სახსრებით გადახდის მოთხოვნის უფლება)<sup>40</sup>.

ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობის მქონე ოპერაციების აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ ირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს - კომპანია თუ კონტრაგენტი.

თუ ანგარიშსწორების ხერხს ირჩევს კონტრაგენტი, ასეთ შემთხვევაში არსებობს ოპერაციების ასახვის ასევე ორი ხერხი, იმის მიხედვით, არის თუ არა კონტრაგენტი კომპანიის მუშაკი. იმ მხარესთან ანგარიშსწორების შემთხვევაში, რომელიც არ არის კომპანიის მუშაკი, როგორც წესი, შესაძლებელია შეფასდეს მიღებული საქონლის (მომსახურების) რეალური ღირებულება. ორგანიზაციის მიერ მიღებული საქონელი (მომსახურება) აისახება აქტივებში (ან მიეკუთვნება ხარჯებს) რეალური ღირებულებით. სხვაობა ვალდებულების კომპონენტის რეალურ ღირებულებასა და მიღებული საქონლის (მომსახურების) რეალურ ღირებულებას შორის წარმოადგენს ნილობრივ ინსტრუმენტს და მიეკუთვნება კაპიტალს<sup>41</sup>.

**მაგალითი 4.**

კონტრაგენტი ანგარიშსწორების ხერხად ირჩევს ნილობრივ ინსტრუმენტებს:

„ა“ ორგანიზაციამ გაუწია „ბ“ ორგანიზაციას საკონსულტაციო მომსახურება, რომლის რეალური ღირებულებაც შეადგენს 90,000 ლარს. შეთანხმების პირობების მიხედვით, „ა“ ორგანიზაციას გადაეცა ანგარიშსწორების ხერხის არჩევის უფლება: „ბ“ კომპანიის 100 აქციის მიღება, თითოეულის რეალური ღირებულება 1,000 ლარი, ან ფულადი სახსრების მიღება 100,000 ლარის ოდენობით.

ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (ლარი):

| ოპერაციის შინაარსი                                      | დებიტი | კრედიტი |
|---|--------|---------|
| საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯები                      | 90,000 |         |
| კაპიტალი  | 10,000 |         |
| მონოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები |        | 100,000 |

კომპანიის მხრიდან დაქირავებით მომუშავე მუშაკის მიერ განეული მომსახურების რეალური ღირებულების განსაზღვრა თითქმის შეუძლებელია. ამიტომ კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება განისაზღვრება, როგორც ნილობრივი და სავალო კომპონენტების რეალური ღირებულების თანხა. როგორც წესი, ამგვარი შეთანხმების პირობები ითვალისწინებს ორი ალტერნატივის თანაბარ ფასს (ფულადი სახსრების და ნილობრივი ინსტრუმენტების). მაგალითად, იმისათვის, რომ მიიღოს ნილობრივი ინსტრუმენტები, მუშაკმა უარი უნდა თქვას თავის უფლებაზე, მიიღოს ფულადი სახსრები (თუკი, რასაკვირველია, შეთანხმება

<sup>40</sup> ფასს 2 პ.35

<sup>41</sup> ფასს 2 პ.35

არ ითვალისწინებს ფასდაკლებას ანგარიშსწორების ერთ-ერთი ფორმის გამოყენების (სათვის). ასეთ შემთხვევაში, წილობრივი კომპონენტის რეალური ღირებულება ნულის ტოლია<sup>42</sup>. შესაბამისად, კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ტოლია ვალდებულების კომპონენტის რეალური ღირებულებისა, ე.ი. 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<sup>43</sup>. მაგალითად, ამგვარი ვალდებულება გააჩნია სანარმოს, თუკი მას სამართლებრივად აქვს აკრძალული აქციების გამოშვება, ან სანარმოს აქვს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების პრაქტიკა, ან დადგენილი პოლიტიკა ან, როგორც წესი, აწარმოებს ანგარიშსწორებას ფულადი სახსრებით, თუკი ამას ითხოვს კონტრაგენტი.

თუკი არსებობს ვალდებულება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების წარმოების შესახებ, მაშინ მოცემული ოპერაციის აღრიცხვა და ანგარიშგებაში ასახვა ფასის მიხედვით ხდება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების შესაძლებლობით ოპერაციების ანალოგიურად. იმ სიტუაციაში, როდესაც ორგანიზაციას არა აქვს ამგვარი ვალდებულება, ოპერაციების აღრიცხვა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება ისე, როგორც აისახებოდა გარიგებები წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შემთხვევაში.

თუკი კომპანია აირჩევს ანგარიშსწორების ხერხს უფრო მაღალი რეალური ღირებულებით, მაშინ მან უნდა აღიაროს ხარჯი დამატებით გადაცემული ღირებულების თანხაში. სიტუაციის მიხედვით, ეს ხარჯი წარმოადგენს სხვაობას გადახდილ ფულად სახსრებსა და იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოშვებული იქნებოდა, ან სხვაობას გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებასა და იმ ფულადი სახსრების თანხას შორის, რომლებიც წინააღმდეგ შემთხვევაში იქნებოდა გადახდილი<sup>44</sup>.

#### **1. განმარტებითი შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში**

ფასს (IFRS) 2-ის თანახმად, კომპანიამ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა განმარტოს ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს მისცემს შესაძლებლობას, გაიგოს წილობრივი გადახდის შესახებ შეთანხმების ხასიათი და ზომა, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში<sup>45</sup>. მოცემული განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს:

- თითოეული სახის წილობრივი გადახდის შესახებ შეთანხმების აღწერას, რომელიც არსებობდა პერიოდის განმავლობაში. აღწერა უნდა მოიცავდეს ყოველი შეთანხმების ზოგად პირობებს (უფლების გადაცემის მოთხოვნა, გამოყოფილი ოფციონების მაქსიმალური ვადა და ანგარიშსწორების მეთოდი (ფულადი სახსრებით ან წილობრივი ინსტრუმენტებით));

<sup>42</sup> ფასს 2 პ.37

<sup>43</sup> ფასს 2 პ.41

<sup>44</sup> ფასს 2 პ.43გ

<sup>45</sup> ფასს 2 პ.44



- აქციის ოფციონების გამოყენების საშუალო შენონილი ფასი და რაოდენობა ანალიტიკურ ქრილში ოფციონების ჯგუფების მიხედვით;
- პერიოდის განმავლობაში გამოყენებულ აქციებზე ოფციონებისათვის, აქციის საშუალო შენონილი ფასს გამოყენების თარიღისათვის. თუკი ოფციონები რეგულარულად გამოიყენებოდა პერიოდის განმავლობაში, საწარმოს შეუძლია ამის ნაცვლად განმარტოს აქციების საშუალო შენონილი ფასი პერიოდის განმავლობაში;
- აქციებზე ოფციონებისთვის, რომლებიც არ არის გამოყენებული პერიოდის ბოლოსთვის, გამოყენების ფასების დიაპაზონი და ხელშეკრულებების მოქმედების დარჩენილი ვადების საშუალო შენონილი მნიშვნელობა.

გარდა ამისა, ფასს-ს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს საქონლის, მომსახურების ან გადაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების განსაზღვრის ხერხი სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით<sup>46</sup>.

ფასს (IFRS) 2-ის შესაბამისად, ორგანიზაციამ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციების გავლენის შესახებ მოგებასა და ზარალზე და მის ფინანსურ მდგომარეობაზე<sup>47</sup>.

ასევე, უნდა გაშუქდეს პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ხარჯის საერთო თანხა, რომელიც გაჩნდა ნილობრივი 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 ნილობრივი ინსტრუმენტებით.

ვალდებულებებისთვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაშუქდეს მათი საერთო საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, ასევე, ვალდებულებების საერთო შიდა ღირებულება პერიოდის ბოლოსთვის, რომელთა მიხედვითაც კონტრაგენტის უფლება ფულად სახსრებზე ან სხვა აქტივებზე გადავიდა პერიოდის ბოლოსთვის.

## 2. ცვლილებები ფასს (IFRS) 2-ში

2014 წლის ნოემბერში ფასს-ს საბჭომ გამოაქვეყნა ფასს (IFRS) 2 შესწორებების წინასწარი ვარიანტი „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. ცვლილებების შეტანის საჭიროება მოტივირებულია იმით, რომ ცალკეული სიტუაციების აღრიცხვა სტანდარტში არ არის განმარტებული, რაც იწვევს განსხვავებებს სტანდარტის პრაქტიკაში გამოყენებისას. განვიხილოთ, რა ცვლილებებს გვთავაზობს საერთაშორისო ინსტიტუცია. რიგი ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებისას კომპანიამ უნდა დააკავოს გადასაცემი ნილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულების ნაწილი და გადარიცხოს ის ბიუჯეტში (რო-

<sup>46</sup> ფასს 2 პ.47

<sup>47</sup> ფასს 2 პ.50-51

გორც წესი, ფულადი სახსრებით). შედეგად, კონტრაგენტს გადაეცემა ნილობრივი ინსტრუმენტები დაკავებული გადასახადის თანხის გამოკლებით, ე.ი. ხდება ნეტო-ანგარიშსწორება (net settlement). განმარტებულია, რომ თუკი ამგვარი გარიგება პირობის გარეშე ნეტო-ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, ის სრულად კლასიფიცირდება, როგორც ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

გარდა ამისა, განმარტებულია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციების რეკლასიფიკაციის აღრიცხვა ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებად. შესწორებების თანახმად, რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის ოპერაცია იზომება გადასაცემი ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით. ამავედროულად, 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-ს ფონდის ინტერპრეტაციების კომიტეტსა და ფასს-ის საბჭოში შევიდა რამდენიმე მოთხოვნა იმ გადახდებთან დაკავშირებული კონკრეტული ოპერაციების აღრიცხვის წესის განმარტების შესახებ, რომლებიც დაფუძნებულია აქციებზე. ფასს-ს 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 ნილობრივი ინსტრუმენტებით;
- ოპერაციები, რომლებთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება წარმოებს ფულადი სახსრებით;
- ოპერაციები არჩევანის შესაძლებლობით: ან ნილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება, ან ფულადი სახსრებით გადახდა.

ამასთან, შეთანხმება ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შესახებ შეიძლება იყოს უპირობო, ან შეიძლება ითვალისწინებდეს გარკვეულ პირობებს, რომელთა შესრულების შემდეგაც თანამშრომელს ან კონტრაგენტს გადაეცემა უფლებები აქციებზე.

პირველი ტიპის ოპერაციების აღრიცხვისთვის (ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტებით) სტანდარტში განხილულია გადაცემის სხვადასხვა პირობების აღრიცხვა (vesting conditions). გადაცემის პირობები შეიძლება დაკავშირებული იყოს კომპანიაში თანამშრომლის მუშაობის ვადასთან (service conditions), მუშაკის ან ორგანიზაციის საქმიანობის მაჩვენებლებთან (performance conditions), კომპანიის საბაზრო მაჩვენებლებთან (market conditions).

თუმცა, მეორე ტიპის ოპერაციების აღრიცხვისთვის (ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორება) სტანდარტი გადასვლის პირობებს არ განიხილავს.

ამასთან, წინამდებარე რედაქციაში ფასს (IFRS) 2 მოითხოვს, რომ კომპანია უნდა აღიარებდეს ვალდებულებას აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებით ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით<sup>48</sup>. მოცემული ვალდებულების შეფასება ხდება აქციების ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღებაზე უფლების რეალური ღირებულებით იმ პირობების გათვალისწინებით, რომელთა მიხედვითაც გადაცემული იყო ამგვარი უფლებები, და იმ მომსახურების მოცულობით, რომელიც მუშაკებმა გასწიეს საანგარიშო პერიოდის ბოლომდე. თუმცა, სტანდარტში არ არის განმარტებული, კერძოდ, როგორ ახდენს გავლენას აქციების ნამეტიდან სარგებლის მიღებაზე უფლებების რეალური ღირებულებით შეფასებაზე გადასვლის პირობები.

ფასს-ს საბჭო განიხილავდა უფლებების რეალური ღირებულებით განსაზღვრის ორ შესაძლო ვარიანტს:

- იმ ოპერაციებთან ანალოგიით, რომლებიც წარმოებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით, რეალური ღირებულებით განზომილებაზე გავლენას ახდენს მხოლოდ გადაცემის საბაზრო პირობები და პირობები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული აქციებზე უფლებების გადაცემასთან;
- ყველა პირობა, გადაცემის არასაბაზრო პირობების ჩათვლით (როგორებიცაა სამსახურის ვადის პირობა ან პირობა საქმიანობის მაჩვენებლების შესახებ), გათვალისწინებულია რეალური ღირებულების განსაზღვრისას.

მოცემულ საკითხზე თავისი დასკვნის დასაბუთებისას ფასს-ს საბჭო ეყრდნობოდა იმ მოსაზრებას, რომ რეალური ღირებულების ცნების განსაზღვრება საერთოა როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის, ისე ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის. ამასთან დაკავშირებით შესწორებები განმარტავს, რომ გადაცემის პირობების გავლენის აღრიცხვისთვის (გათვალისწინებისთვის), ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ოპერაციებისთვის გამოიყენება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციების მსგავსი მიდგომა. გარდა ამისა, ფასს-ს საბჭოს აზრით, ამგვარი მიდგომის გამოყენება პრაქტიკაში უფრო ადვილია.

სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საბაზროსგან განსხვავებული გადაცემის პირობები არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული გადასაცემი უფლებების რეალური ღირებულებით განსაზღვრისას. ამის ნაცვლად, ისინი გავლენას ახდენენ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებიც შედის ოპერაციის შეფასების თანხაში.

---

<sup>48</sup> ფასს 2 პ.33

გადაცემის საბაზრო პირობების გათვალისწინება, ისევე, როგორც იმ პირობებისა, რომლებიც არ ახდენს გავლენას მუშაკზე ან კონტრაგენტზე უფლებების გადაცემაზე, ხდება გადაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებისას, მათი თავდაპირველი აღიარებისას, საანგარიშო და ვალდებულების დაფარვის თარიღებისთვის.

განმარტებულია ასევე, რომ რომელიმე პირობის შეუსრულებლობამ მოგებისა და ზარალის გავლით უნდა მიგვიყვანოს ვალდებულებების ხელახლა 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 ანგარიშსწორების იმ პირობით, რომ თანამშრომელი კომპანიაში მუშაობას გააგრძელებს მომდევნო სამი წლის განმავლობაში და კომპანია მიზნობრივ ამონაგებს (1 მლრდ. ლარი) მიაღწევს მესამე წლის ბოლოსთვის.

არც ერთი თანამშრომელი არ აპირებს სამსახურიდან წასვლას და არც ერთი მუშაკის ხელფასი არ კაპიტალიზდება, როგორც აქტივის ღირებულების ნაწილი.

პირველი წლის განმავლობაში, კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 40 პროცენტით. მეორე წლის განმავლობაში კომპანიის შეფასებით, მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა შესრულდება 70 პროცენტით.

მესამე წლის ბოლოსთვის ამონაგების გეგმა სრულად შესრულდა და 150 მუშაკმა გამოიყენა თავისი უფლება გასამრჯელოს მიღებაზე, კიდევ 150 მუშაკი თავის უფლებას გამოიყენებს მეოთხე წლის ბოლოს და დარჩენილი 200 მუშაკი თავის გასამრჯელოს უფლებას გამოიყენებს მეხუთე წლის ბოლოს.

ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის გამოყენებით კომპანია აფასებს გასამრჯელოს უფლების რეალურ ღირებულებას, ისე, რომ არ ითვალისწინებს ამონაგების გეგმის შესრულების პირობას ყოველი წლის ბოლოს იქამდე, ვიდრე აქციებზე დაფუძნებული გასამრჯელოს გადახდის ვალდებულებები (ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით) არ იქნება დაფარული. მესამე წლის ბოლოსთვის ყველა უფლება გასამრჯელოზე გადადის მუშაკებზე.

გასამრჯელოზე უფლებების შიდა ღირებულება დაფარვის თარიღისთვის (რომელიც შეესაბამება გადახდილ თანხებს) მესამე-მეხუთე წლების ბოლოსთვის მოტანილია ცხრილში 1:



ცხრილი 1

(ლარი)

| ნელი | უფლებების რეალური ღირებულება | უფლებების შიდა ღირებულება |
|------|------------------------------|---------------------------|
| 1    | 14,40                        | X                         |
| 2    | 15,50                        | X                         |
| 3    | 18,20                        | 15,00                     |
| 4    | 21,40                        | 20,00                     |
| 5    | X                            | 25,00                     |

ცხრილი 2

| მოთხოვნების გამოყენება |  |  |
|------------------------|--|--|
| ნელი                   | იმ მუშაკების რიცხვი, რომელთაგან მოსალოდნელია, რომ დააკმაყოფილებენ სამსახურის ვადის პირობას | საუკეთესო შეფასება იმისა, შესრულდება თუ არა ამონაგების გეგმა |
| 1                      | 500  | არა  |
| 2                      | 500  | კი   |
| 3                      | 500  | კი   |

ცხრილი 3  
(ლარი)

| ნელი | გამოთვლა   | შუალედური შედეგი         | ხარჯი     | ვალდებულება |
|------|--|--------------------------|-----------|-------------|
| 1    | გადასვლის პირობის შესრულება არ არის მოსალოდნელი: ხარჯები არაა აღიარებული   |                          | ×         | ×           |
| 2    | გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: $500 \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 15,50 \times 2/3$   |                          | 516,667   | 516,667     |
| 3    | გადასვლის პირობის შესრულება მოსალოდნელია: $(500 - 150) \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 18,20$ ;<br>$637,000 - 516,667$ ;<br>$150 \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 15,00$ ;<br>$120,333 + 225,000$ | $120,333 \times 225,000$ | 345,333   | 637,000     |
| 4    | $(350-150) \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 21,40$ ;<br>$428,000 - 637,000$ ;<br>$150 \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 20,00$ ;<br>$300,000 - 209,000$   | $(209,000) 300,000$      | 91,000    | 428,000     |
| მე-5 | $0-428000$ ;<br>$200 \text{ მუშაკი} \times 100 \text{ უფლება} \times 25,00$ ;<br>$500,000 - 428,000$   | $(428,000) 500,000$      | 72,000    |             |
|      | სულ  |                          | 1,025,000 |             |

როგორც მე-3 ცხრილიდან ჩანს, 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 ლარის ოდენობით. აქ 15,50 ლარი - უფლებების რეალური ღირებულებაა, რომელიც განსაზღვრულია ოფციონის ფასის განსაზღვრის მოდელის საფუძველზე (იხ. ცხრილი 1, მე-2 წელი). კოეფიციენტი 2/3 გამოყენებულია იმასთან დაკავშირებით, რომ სამიდან ორი წელი გავიდა.

მეორე წლის ბოლოს (ცხრილი 4) ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

(ლარი)

| წელი | ოპერაციის შინაარსი          | დებეტი  | კრედიტი |
|------|-----------------------------|---------|---------|
| 2    | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 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 ბუღალტრული გატარებით:

(ლარი)

| წელი | ოპერაციის შინაარსი          | დებეტი  | კრედიტი |
|------|-----------------------------|---------|---------|
| 3    | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 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 ბუღალტრული გატარება:

(ლარი)

| ნელი | ოპერაციის შინაარსი          | დებეტი  | კრედიტი |
|------|-----------------------------|---------|---------|
| 4    | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 91,000  |         |
|      | გადასახდელი ხელფასები       | 209,000 |         |
|      | ფულადი სახსრები             |         | 300,000 |

მეხუთე წელს ბუღალტრული გატარებები იქნება შემდეგნაირი (იხ. ცხრილი 4):

(ლარი)

| ნელი | ოპერაციის შინაარსი          | დებეტი  | კრედიტი |
|------|-----------------------------|---------|---------|
| 5    | შრომის ანაზღაურების ხარჯები | 72,000  |         |
|      | გადასახდელი ხელფასები       | 428,000 |         |
|      | ფულადი სახსრები             |         | 500,000 |
|      |                             |         |         |

ცხრილი 4

(ლარი)

| ნელი | მუშაკებისათვის გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებული ხარჯები | ვალდებულებები მუშაკების წინაშე გასამრჯელოს გადახდასთან დაკავშირებით | ფულადი სახსრები |
|------|--|---|-----------------|
| 1    | -  | -   |                 |
| 2    | 516,667  | (516,667)   |                 |
| 3    | 345,333  | (120,333)   | (225,000)       |
| 4    | 91,000   | 209,000   | (300,000)       |
| 5    | 72,000   | 428,000   | (500,000)       |
| სულ  | 1,025,000  | 0   | (1,025,000)     |

ხარჯების საერთო თანხამ, მოცემული პროგრამით, ხუთ წელზე შეადგინა 1,025,000 ლარი, რაც შეესაბამება მუშაკებისათვის გადახდილ თანხას:  $100 \text{ უფლება} \times (150 \times 15 + 150 \times 20 + 200 \times 25)$ .

ნეტო-ანგარიშსწორებებთან დაკავშირებული გარიგებების კლასიფიკაცია:

საგადასახადო კანონმდებლობა შეიძლება ავალდებულებდეს კომპანიას, რომ მან დააკავოს იმ ოპერაციებთან დაკავშირებული კონტრაგენტის ან მუშაკისათვის გადასაცემი აქციების ღირებულების ნაწილი, რომლებიც ეხება აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს, ან გადარიცხოს ეს თანხა ბიუჯეტში.

ამ მოთხოვნის შესასრულებლად აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებთან დაკავშირებული ზოგიერთი შეთანხმება ითვალისწინებს, რომ კომპანია შეამცირობს კონტრაგენტისათვის გათვალისწინებული წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობას იმ თანხის პროპორციულად, რომელიც ტოლია დასაკავებელი გადასახადის ფულადი სიდიდისა, ე.ი. ხდება ნეტო-ანგარიშსწორება (net-settlement).

თუკი ამასთან ერთად, ოპერაციასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორება წილობრივი ინსტრუმენტებით ხდება, ჩნდება კითხვა: როგორ უნდა კლასიფიცირდეს მოცემული გარიგება? თანხის ერთი ნაწილი (კონტრაგენტისთვის გადასარიცხი) ხომ

იფარება ნილობრივი 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, თუ 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 ნილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვების დახმარებით, აღრიცხება, როგორც ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია.

**მიდგომა 2.** მთელი ოპერაცია კლასიფიცირდება, როგორც ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაცია, რადგან ნეტო-ანგარიშსწორება ფასს (IFRS) 2-ის შესაბამისად განხილული უნდა იქნას, როგორც მუშაკისათვის გადაცემული ნილობრივი 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 სანარმოს მიერ დასაკავებელ თანხაზე.

იმისათვის, რომ არ გართულდეს სტანდარტის პრაქტიკული გამოყენება, ფასს-ს საბჭო გეთავაზობს შესწორების შეტანას, რომლის თანახმადაც, თუკი მთელი უპირობო ოპერაცია ნეტო-ანგარიშსწორების შესახებ კლასიფიცირდებოდა, როგორც ნილობრივი 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, რომლის ანგარიშსწორება ხდება ფულადი სახსრებით – რეკლასიფიცირდება აქციებზე დაფუძნებული გადახდების ოპერაციად, რომელთან დაკავშირებითაც ანგარიშსწორება ხდება ნილობრივი ინსტრუმენტებით.

პრინციპები, რომლებიც მოყვანილია სტანდარტში იმ შემთხვევებისთვის, როცა იცვლება ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების შეთანხმების პირობები, ფასს-ს საბჭოს აზრით, არ შეიძლება იქნას გამოყენებული ანალოგიით. მართლაც, ფასს (IFRS) 2-ის 27-ე პუნქტის მოთხოვნა მიღებული მომსახურების აღიარების შეს-



ახებ წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით განვევის თარიღისთვის ეწინააღმდეგება 30-ე პუნქტის მოთხოვნებს. ამ უკანასკნელის თანახმად, საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს ვალდებულების რეალური 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-ს 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 რეალური ღირებულებით შეთანხმების პირობების ცვლილების თარიღისთვის. წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორების ოპერაციის ნაწილი, რომელზეც საქონელი ან მომსახურება უკვე მიღებული იქნა, ფასდება რეალური 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 რეალურ ღირებულებასა და წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას შორის მიეკუთვნება მოგებას ან ზარალს.

## 5. პროექტის მიმდინარე სტატუსი

ცვლილებების ძალაში შესვლის თარიღი შუალედურ პროექტში მითითებული არ არის. თუმცა, სავარაუდოა, რომ ყველა შესწორება გამოყენებული იქნება პერსპექტიულად. ამასთან, ნებადართულია რეტროსპექტიული გამოყენება იმ შემთხვევაში, თუკი კომპანიას გააჩნია ინფორმაცია, რომელიც უნდა გაშუქდეს რეტროსპექტიულად და ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომია წინა რიცხვით შესწორებების შეტანის გარეშე.

შესწორებების პროექტი ჯერ-ჯერობით შუალედური სახისაა, 2015 წლის 25 მარტამდე გრძელდებოდა კომენტარების შეგროვება მოცემულ დოკუმენტთან დაკავშირებით. ამის შემდეგ ფასს-ს საბჭომ დაიწყო პროექტის საბოლოო ვარიანტის შემუშავება.

მოცემული მომენტისთვის ფინანსური ანგარიშგების ევროპულმა საკონსულტაციო ჯგუფმა (EFRAG) უკვე წარმოადგინა კომენტარები პროექტთან დაკავშირებით. საერთო ჯამში, EFRAG დაეთანხმა ფასს-ს საბჭოს შეფასებას აღნიშნულ საკითხებთან დაკავშირებით და დარწმუნებულია, რომ წარმოდგენილი ცვლილებები ხელს შეუწყობს განსხვავებების აღმოფხვრას პრაქტიკულ ფასს (IFRS) 2-ის გამოყენებაში.

ამასთან, მან გამოთქვა შეშფოთება იმასთან დაკავშირებით, რომ აქციებზე დაფუძნებული სხვადასხვა გადახდების სქემების ყველა, უფრო სპეციფიკური პირობა იწვევს სირთულეების გაზრდას ფასს (IFRS) 2-ში. ფინანსური ანგარიშგების ევროპულმა საკონსულტაციო ჯგუფმა ფასს-ს საბჭოს ურჩია, განახორციელოს ფასს (IFRS) 2-ის მთლიანად გადასინჯვა ისე, რომ სტანდარტი იძლეოდეს გადაწყვეტის შესაძლებლობას პრინციპების ფართო კონტექსტში იმის ნაცვლად, რომ გამოქვეყნდეს ცალკეული შესწორებები.

ძნელია, არ დაეთანხმო ფინანსური ანგარიშგების ევროპულ საკონსულტაციო ჯგუფს. მართლაც, აქციებზე დაფუძნებული გადახდების შესახებ შეთანხმებების მრავალფეროვნების გათვალისწინებით პრაქტიკულად შეუძლებელია გათვალისწინდებული ვარიანტი და განერო ისინი სტანდარტში. რაც არ უნდა დეტალური იყოს სტანდარტი, საკითხების ნაწილი ყოველთვის მის გარეთ დარჩება.

საინტერესოა, რომ ფინანსური ანგარიშგების ევროპული საკონსულტაციო ჯგუფი ასევე, გვთავაზობს შესწორებების გამოყენებას სტანდარტის მიმართ რეტროსპექტულად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა რეტროსპექტული გამოყენება ფაქტობრივად შეუძლებელია. მოცემული დასკვნა ეფუძნება ბასს (IAS) 8-ის 22-ე პუნქტს „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“, რომლის თანახმადაც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა რეტროსპექტულად უნდა იქნას გამოყენებული. ამასთან, ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, რომ სამივე შესწორება გამოყენებული უნდა იქნას ერთდროულად, მიუხედავად იმისა, გამოყენება პერსპექტიული იქნება თუ რეტროსპექტიული.

## **სიტუაციური ამოცანები ფასს (IFRS) 2**

### **მაგალითი 1.**

#### **სიტუაცია:**

ანგარიშსწორების ფორმა – წილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა – მუშაობის ვადა;

გადაცემის პირობის შეცვლა – აქციების რაოდენობის ზრდა.

კომპანია „ალფას“ 10 თანამშრომელმა 2015 წლის 1 აპრილს ხელმძღვანელთან მოაწერა ხელი შეთანხმებას თითოეულისათვის 500 აქციის გადაცემაზე. აქციები თანამშრომლებს გადაეცემათ 2018 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. 2016 წლის 1 იანვარს გადაწყდა შეიცვალოს გადახდის სქემა ისე, რომ თანამშრომლები, რომლებიც 2018 წლის 31 მარტისათვის იმუშავენ კომპანიაში, მიიღებენ ორჯერ მეტ აქციებს, ვიდრე თავდაპირველად იყო გათვალისწინებული.

კომპანია „ალფას“ აქციების რეალური 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“ 2016 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 რეალური 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 რეალური 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 რეალური 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.

ზემოაღნიშნულიდან 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 2**

### **სიტუაცია:**

ანგარიშსწორების ფორმა – წილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა – საბაზრო პირობა;

გადაცემის 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 (2014 წლის 1 აპრილი) იყო 6 ლარი. ოფციონის რეალური 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 რეალური ღირებულება საბაზრო პირობით იყო 5 ლარი, საბაზრო პირობის გარეშე - 6,5 ლარი. მეორე წლის შედეგებით მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 92 პროცენტი იმუშაებს კომპანიაში ოთხივე წლის განმავლობაში.

კომპანიის ფინანსური წელი მთავრდება 31 მარტს.

„ბეტას“ 2016 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 „წილობრივი გადახდა“. კომპანიას შეუძლია შეცვალოს ოფციონის გადაცემის პირობები და ამ შემთხვევაში უნდა იხელმძღვანელოს „გ“ დანართით (26-27 პუნქტები).

თუ საწარმო ცვლის გადასვლის პირობებს ისე, რომ ისინი მომგებიანია მუშაკისათვის, მაშინ საწარმომ ფასს (IFRS) 2-ის 19-21 პუნქტების გამოყენებისას უნდა გაითვალისწინოს გადაცემის შეცვლილი პირობები, გარდა საბაზრო პირობებთან დაკავშირებული ცვლილებებისა, რომელთა შეცვლა აღირიცხება 43ა პუნქტის შე-



საბამისად („გ“ დანართის 43ს პუნქტი). კერძოდ, თუ ცვლილება ხდება გადასვლის პერიოდის განმავლობაში, მაშინ გადაცემული დამატებითი რეალური ღირებულება შედის იმ თანხის შეფასებაში, რომელიც აღიარებულია ცვლილების თარიღიდან შეცვლილ ნილობრივ ინსტრუმენტზე უფლების გადაცემის თარიღამდე მიღებული მომსახურების მიმართ, რაც ემატება თავდაპირველი ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შესაბამის თანხას გადაცემის თარიღისათვის, რომელიც აღიარდება გადასვლის თავდაპირველი პერიოდის დარჩენილი ვადის განმავლობაში (პ.43ა ფასს (IFRS 2)).

ამგვარად, ხარჯების თანხა, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში 2016 წლის 31 მარტისათვის, არის 1,400 ლარი, მათ შორის:

1) ძირითადი ნაწილი, თავდაპირველი სექემის მიხედვით - 940 ლარი [(20 თანამშრომელი  $\times$  50 ოფციონი  $\times$  4 ლარი  $\times$  0.92 ალბათობა  $\times$  2/4 წელი] - [20 თანამშრომელი  $\times$  50 ოფციონი  $\times$  4 ლარი  $\times$  0.9 ალბათობა  $\times$  1/4 წელი];

2) დამატებითი ნაწილი, დაკავშირებული საბაზრო პირობების გაუქმებასთან - 460 ლარი (20 თანამშრომელი  $\times$  50 ოფციონი  $\times$  (6,5 - 5) ლარი  $\times$  0.92 ალბათობა  $\times$  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 განწევის 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 (2015 წლის 31 მარტი და 2016 წლის 31 მარტი). მიმდინარე წლის ხარჯები წარმოადგენს განსხვავებას მთელ პერიოდის (ორი წელი) ხარჯებს შორის, მიმდინარე მახასითებლების გათვალისწინებით, რასაც გამოაკლდება წინა პერიოდების (პირველი წელი) ასახული ხარჯი.

ხარჯების მეორე შემადგენელი ნაწილი გამოიანგარიშება 43ა პუნქტის საფუძველზე, როგორც სხვაობა რეალურ ღირებულებას შორის, საბაზრო კომპონენტის გათვალისწინებით და მის გარეშე.

### **მაგალითი 3**

#### **სიტუაცია:**

ანგარიშსწორების ფორმა – ნილობრივი ინსტრუმენტებით;

პირობა – მუშაობის ვადა; ერთ აქციაზე მოგების ზრდა.

გადაცემის პირობის შეცვლა – არასაბაზრო პირობების შეცვლა საბაზრო პირობით – აქციების ღირებულების ზრდით, რაც წამგებიანი აღმოჩნდა თანამშრომლებისათვის.

კომპანია „გამამ“ 2014 წლის 1 აპრილს გამოუშვა ოფციონები 40 თანამშრომ-

ლისათვის, 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 რეალური ღირებულება შეთანხმების ხელმოწერის თარიღისათვის არის 4 ლარი. მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 95 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში სამი წლის განმავლობაში. სავარაუდოდ, 2015 წლის 31 მარტს აქციაზე მოგების პირობა შესრულებული იქნება.

მეორე წლის დასაწყისში კომპანია „გამას“ ხელმძღვანელობამ გააუქმა აქციაზე მოგების პირობა და შეცვალა ის აქციის ღირებულების ზრდით - 31.03.17წ.- სათვის აქციის ღირებულებამ უნდა მიაღწიოს 8 ლარს. პირობის შეცვლის თარიღისათვის ოფციონის რეალური ღირებულება აქციის ღირებულების მიხედვით საბაზრო პირობებით იყო 3 ლარი, საბაზრო პირობების გარეშე - 4,5 ლარი.

03.31.16წ.-სათვის მოსალოდნელია, რომ თანამშრომელთა 95 პროცენტი გააგრძელებს მუშაობას კომპანიაში დარჩენილი წლის განმავლობაში. კომპანია „გამას“ ფინანსური წელი მთავრდება 31 მარტს.

„გამას“ 2016 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 „წილობრივი გადახდა“. ამ შემთხვევაში არასაბაზრო პირობები შეცვლილია საბაზრო პირობებით.

კომპანია „გამამ“ შეცვალა გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების პირობები და შეცვალა ერთი პირობა მეორით, რის შედეგადაც რეალური 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).

ზემოაღნიშნული მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მეორე წლის ხარჯები ოფციონების გამოშვების შემდეგ იქნება 5,067 ლარი (40 თანამშრომელი × 100 ოფციონი × 4 ლარი × 0,95% ალბათობა × 2/3 - 40 თანამშრომელი × 100 ოფციონი × 4 ლარი × 0,95% ალბათობა × 1/3).

## თემა 8. ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებაზე

1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო;
2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება:
  - 2.1. სადაზღვევო რისკი;
  - 2.2. განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა;
  - 2.3. უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე;
  - 2.4. ცვლილებები სადაზღვევო რისკის დონეში.
3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები:
  - 3.1. ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები;
  - 3.2. დეპოზიტური კომპონენტის განცალკევება.
4. სადაზღვევო ხელშეკრულების აღიარება და შეფასება;
5. აღიარებული თანხების განმარტებები.

### 1. სტანდარტის მიზანი, მოქმედების სფერო

2005 წელს ძალაში შევიდა I ფაზა ფასს „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“, ხოლო 2013 წელს გამოქვეყნდა ფაზა II პროექტი, რომლის ფინალური ვარიანტი გამოქვეყნდა 2014 წლის მეორე ნახევარში. ფასს 4-ის ფაზა II სავარაუდოდ ძალაში შევა 2018 წლის იანვარში, რომელიც მნიშვნელოვან ცვლილებებს შეიტანს სადაზღვევო კომპანიების ვალდებულებების შეფასებაში და საინფორმაციო სისტემებში.

წინამდებარე ფასს წარმოადგენს მოცემული პროექტის მეორე ფაზაზე გადასასვლელ აუცილებელ გარდამავალ საფეხურს.

ფასს 4 „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“-ს მიზანია გარკვეულ ჩარჩოებში მოაქციოს იმ სამეურნეო სუბიექტების სადაზღვევო ხელშეკრულებების ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც გამოსცემენ ამგვარ ხელშეკრულებებს (ამ სტანდარტში იწოდება, როგორც მზღვეველი), სანამ საბჭო დაამთავრებს სადაზღვევო ხელშეკრულების შესახებ თავისი პროექტის მეორე ფაზას. კერძოდ, სტანდარტი მოითხოვს:

ა) მზღვეველის მიერ სადაზღვევო ხელშეკრულებების ბუღალტრული აღრიცხვის რამდენადმე გაუმჯობესებას;

ბ) ინფორმაციის გაშუქებას, სადაც განსაზღვრული და ახსნილი იქნება მზღვეველის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი თანხები და ამ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს დაეხმარება სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდის, მათი მიღების ვადებისა და განუსაზღვრელობის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში.

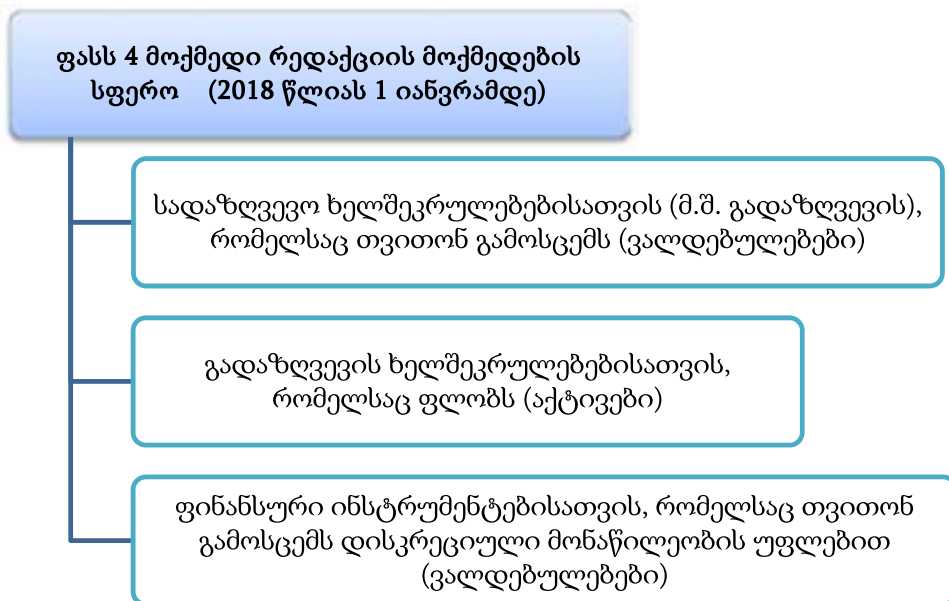
### მოქმედების სფერო

სამეურნეო სუბიექტი წინამდებარე ფასს-ს გამოიყენებს:

- ა) სადაზღვევო ხელშეკრულებებისათვის (მათ შორის გადაზღვევის ხელშეკ-

რულებებისათვის), რომლებსაც თვითონ გამოსცემს და გადაზღვევის ხელშეკრულებებისათვის, რომლებსაც ფლობს;

ბ) ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომლებსაც თვითონ გამოსცემს, თუ ეს ინსტრუმენტები მოიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრს. ბასს ფასს 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ მოითხოვს ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ ინფორმაციის გაშუქებას განმარტებით შენიშვნებში, მათ შორის ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებაც, რომლებიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრებს.



წინამდებარე ფასს არ ეხება მზღვეველის ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა ასპექტებს, როგორცაა მზღვეველების მფლობელობაში მყოფი ფინანსური აქტივებისა და მზღვეველების მიერ გამოშვებული ფინანსური ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა, იმის გარდა, რაზედაც საუბარია გარდამავალ დებულებებში.

## 2. სადაზღვევო ხელშეკრულების იდენტიფიცირება

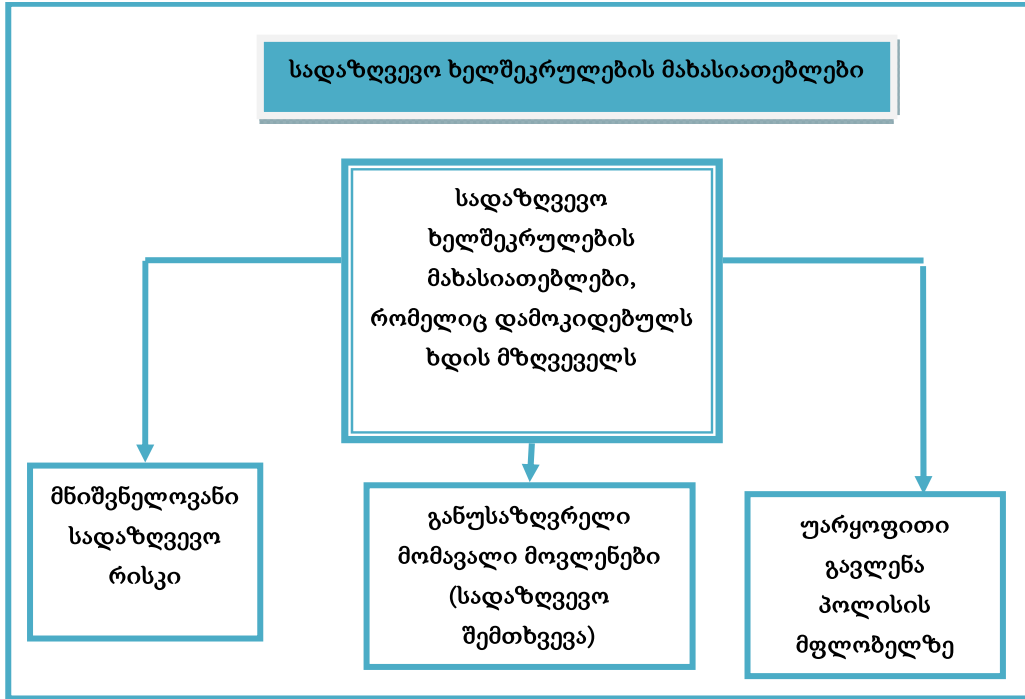
**სადაზღვევო ხელშეკრულება** არის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით ერთი მხარე (**მზღვეველი**) თავის თავზე იღებს მეორე მხარის (**პოლისის მფლობელის**) **მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს**, შეთანხმების თანახმად, კომპენსაცია გადაუხადოს პოლისის მფლობელს, თუ ესა თუ ის კონკრეტული განუსაზღვრელი მოვლენა (**სადაზღვევო შემთხვევა**) უარყოფითად იმოქმედებს პოლისის მფლობელზე. **მზღვეველი** არის მხარე, რომელსაც სადაზღვევო ხელშეკრულების თანახმად აქვს ვალდებულება, კომპენსაცია გადაუხადოს პოლისის მფლობელს, თუ მოხდება სადაზღვევო შემთხვევა. სიმარტივისათვის, წინამდებარე ფასს-ში სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებს გასცემს, მზღვეველი ეწოდება. პოლისის მფლობელი არის მ-



არე, რომელსაც აქვს კომპენსაციის მიღების უფლება სადაზღვევო ხელშეკრულების თანახმად, თუ სადაზღვევო შემთხვევა მოხდება.

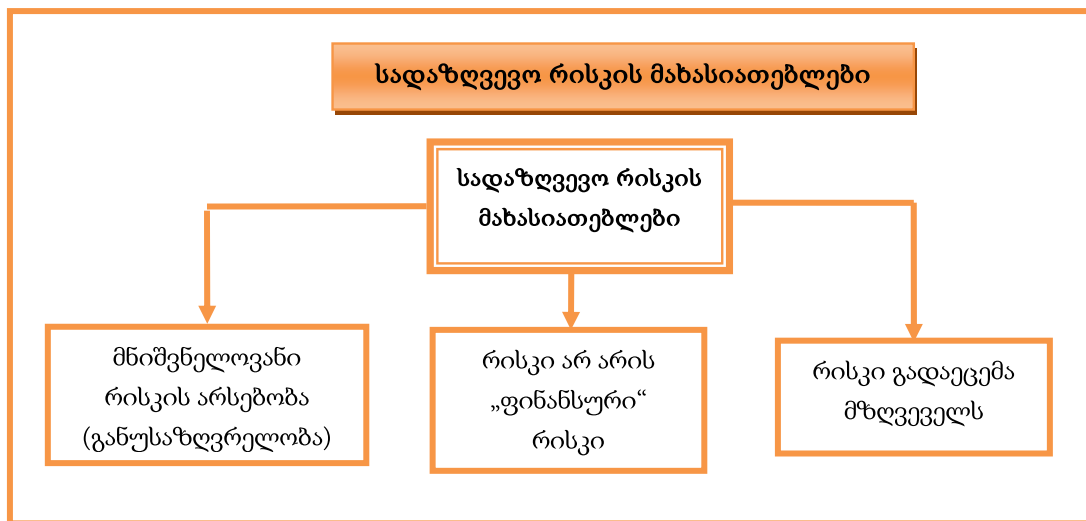
სადაზღვევო ხელშეკრულების მახასიათებლები წარმოდგენილია სქემის სახით (იხ.სქემა 1).

სქემა 1.



## 2.1. სადაზღვევო რისკი

სადაზღვევო ხელშეკრულებების განმარტება უკავშირდება სადაზღვევო რისკს. სადაზღვევო რისკი არის რისკი, ფინანსური რისკის გარდა, რომელიც ხელშეკრულების მფლობელისაგან გადაეცემა ხელშეკრულების გამცემს. **სადაზღვევო შემთხვევა** არის მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენა, რომელსაც მოიცავს სადაზღვევო ხელშეკრულება და რომელიც წარმოქმნის სადაზღვევო რისკს. ამდენად, **სადაზღვევო რისკი მოცემულ ფასს-ში** განმარტებულია, როგორც რისკი, ფინანსური რისკის გარდა, რომელიც და გადაეცემა ხელშეკრულების მფლობელისაგან ხელშეკრულების გამცემს (იხ.სქემა 2).



ხელშეკრულება მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ ის გადასცემს მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს. სადაზღვევო რისკი მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ არის მნიშვნელოვანი, თუ სადაზღვევო შემთხვევას შეუძლია გამოიწვიოს მზღვეველის მხრიდან **მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებლის გადახდა რაიმე სცენარით**, საიდანაც გამორიცხულია სცენარი, რომელსაც კომერციული შინაარსი არა აქვს (ანუ არა აქვს ხილვადი გავლენა ოპერაციის ეკონომიკურ მხარეზე). თუ მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებელი გადასახდელი იქნება ისეთი სცენარით, რომელსაც კომერციული შინაარსი აქვს, წინა წინადადების პირობა შეიძლება მაშინაც დაკმაყოფილდეს, თუ სადაზღვევო შემთხვევა უკიდურესად საეჭვოა, ან თუ პირობითი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელ დისკონტირებულ ღირებულებას (ანუ ალბათობებით შეწონილ ღირებულებას) მცირე ხვედრითი წილი უკავია დარჩენილი სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მოსალოდნელ დისკონტირებულ ღირებულებაში.

**დამატებით სარგებლის** ქვეშ მოიაზრება თანხები, რომელიც გადაიხდება იმის ზევით, რომელიც დაექვემდებარებოდა გადახდას, თუ სადაზღვევო შემთხვევას არ ექნებოდა ადგილი. ასეთ დამატებით თანხებს მიეკუთვნება პრეტენზიების დარეგულირებისა და განაცემების შეფასების თანხები.

### მაგალითი 1

#### სადაზღვევო რისკი:

ქონების დაზღვევის ხელშეკრულების დადების დროს პოლისის ფლობელი იღებს რისკს, რომელიც დაკავშირებულია ამ ქონებასთან (ხანძრის, მოპარვის, დაზიანების გამო და სხვა), მაგრამ დაზღვევის ხელშეკრულება აძლევს მას ამ რისკების მზღვეველზე გადატანის საშუალებას. ამდენად, ასეთი ხელშეკრულება არის დაზღვევის ხელშეკრულება.

ფასს-ში არის მითითება, რომ ხელშეკრულება, რომელიც ხელშეკრულების გამ-

ცემს დამოკიდებულს ხდის **ფინანსურ რისკზე, მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გარეშე**, არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება. **ფინანსური რისკი** არის შესაძლო სამომავლო ცვლილებების რისკი შემდეგ ცვლადებში: განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთში, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასში, საქონლის ფასში, ვალუტის გაცვლით კურსში, ფასების ინდექსში ან განაკვეთებში, საკრედიტო რეიტინგში ან კრედიტის ინდექსში, ან სხვა ცვლადში, იმ პირობით, რომ (არაფინანსურ ცვლადებთან დაკავშირებით) ეს ცვლადი სპეციფიკური არ არის ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეებისათვის.

## **მაგალითი 2**

### **ფინანსური რისკი:**

ბანკმა დადო ფიქსირებული კონტრაქტი სამი თვის შემდეგ 1 მლნ. ევროს კონვერტაციაზე ლარში კონტრაქტის დღეს დაფიქსირებული კურსით. ბანკი იღებს თავის თავზე ფინანსურ რისკს, რომელიც დაკავშირებულია ვალუტის კურსის ცვლილებასთან, მაგრამ სადაზღვევო რისკი ამ დროს არ წარმოიქმნება. შესაბამისად, ასეთი ხელშეკრულება არ არის დაზღვევის ხელშეკრულება, ის განიხილება ფასს 9-ით.

ფინანსური რისკი (განმარტებული „ა“ დანართში) მოიცავს მთელ რიგ ფინანსურ და არაფინანსურ ცვლადებს. ამ სიაში შედის არაფინანსური ცვლადები, რომლებიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის, როგორცაა: ამა თუ იმ რეგიონში მიწისძვრის ზარალის ინდექსი, ან ამა თუ იმ კონკრეტულ ქალაქში ტემპერატურის ინდექსი. **რისკის განმარტება გამოორიცხავს ისეთ არაფინანსურ ცვლადებს**, რომლებიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის, მაგალითად, ხანძრის მოხდენა ან არმოხდენა, რომელიც აზიანებს ან ანადგურებს მის აქტივს.

## **მაგალითი 3**

### **ფინანსური რისკი:**

ინვესტორი ფლობს იაპონიაში რამდენიმე ოფისს. მან იცის, რომ ამ რეგიონში ხშირად ხდება მიწისძვრა და დადო ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს 2 მლნ. აშშ დოლარის კომპენსაციას მიმდინარე წელს ამ რეგიონში მიწისძვრის შემთხვევაში.

ასეთი ხელშეკრულება არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან ინვესტორს არ გააჩნია დაზღვევას დაქვემდებარებული დაზიანებული ქონების ინტერესი.

არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეცვლის რისკი არ წარმოადგენს ფინანსურ რისკს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს არა მარტო ამ აქტივების საბაზრო ფასების ცვლილებებს (ფინანსური ცვლადი), არამედ ასევე, ხელშეკრულების მონაწილე მხარის მფლობელობაში მყოფი ამა თუ იმ სპეციფიკური არაფინანსური აქტივის მდგომარეობასაც (არაფინანსური ცვლადი). მაგალითად, თუ ამა თუ იმ კონკრეტული ავტომანქანის ნარჩენი ღირებულების გარანტიის მიმღები, გარანტიის გამცემს დამოკიდებულს ხდის ავტომანქანის ფიზიკური მდგომარეობის ცვლილებების რისკზე, **ასეთი რისკი სადაზღვევო რისკია და არა ფინანსური.**

ზოგიერთი ხელშეკრულება, მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გარდა, ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზეც. მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის მრავალი ხელშეკრულება პოლისის მფლობელს აძლევს მინიმალური დონის უკუგების გარანტიას (ფინანსური რისკის წარმოქმნა) და დათქმულ სარგებელს გარდაცვალების შემთხვევაში, რაც ზოგჯერ მნიშვნელოვნად აღემატება პოლისის მფლობელის ანგარიშის ნაშთს (სადაზღვევო რისკის წარმოქმნა სიკვდილიანობის რისკის ფორმით). ამგვარი ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებია.

#### **მაგალითი 4**

##### **სადაზღვევო რისკი, პლიუს ფინანსური რისკი:**

სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დადებისას დაზღვეულს შესთავაზეს:

- მინიმალური საინვესტიციო შემოსავალი (ფინანსური რისკი);
- დათქმული სარგებელი დაზღვეულის გარდაცვალების შემთხვევაში (სადაზღვევო რისკი).

მოცემულ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ სარგებლის სიდიდე მნიშვნელოვნად აღემატებოდეს ყველა სადაზღვევო პრემიის შენატანებს, შესაბამისად, ასეთი ხელშეკრულება არის სადაზღვევო ხელშეკრულება.

ზოგიერთ ხელშეკრულებაში სადაზღვევო შემთხვევა ითვალისწინებს ისეთი თანხის გადახდას, **რომელიც დაკავშირებულია (მიბმულია) ფასის ინდექსთან**. ამგვარი ხელშეკრულება სადაზღვევო ხელშეკრულება იქნება მაშინ, თუ გადახდა, რომელიც პირობითია სადაზღვევო შემთხვევაზე დამოკიდებულებით, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. მაგალითად, მუდმივი პირობითი ანუიტეტი დაკავშირებულია სიცოცხლის ღირებულების ინდექსთან და გადასცემს სადაზღვევო რისკს, ვინაიდან გადახდა დამოკიდებულია **განუსაზღვრელ მოვლენაზე** – წლიური რენტის მიმღების სიცოცხლის ხანგრძლივობაზე.

#### **მაგალითი 5**

##### **ფასების ინდექსთან დაკავშირებული ხელშეკრულებები:**

ბენიფიციარმა იყიდა ანუიტეტი 100 ფე-ად. ყოველწლიურად, საპენსიო ასაკიდან დაწყებული, ის მიიღებს პენსიას. პირველ წელს გადახდები შეადგენს 6 ფე, მეორე წელს – 6-ს პლიუს სიცოცხლის ღირებულების ინდექსის ზრდა. გადახდები შეწყდება ბენიფიციარის გარდაცვალებასთან დაკავშირებით. მზღვეველი იღებს თავის თავზე პირველადი გადახდის რისკს 100 ფე.

ფასის ინდექსთან კავშირი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტია, მაგრამ ისიც ასევე, გადასცემს სადაზღვევო რისკს. თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემის შედეგი მნიშვნელოვანია, მაშინ ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას და ასეთ შემთხვევაშიც საჭირო არ არის მისი გამოცალკევება და რეალური ღირებულებით შეფასება.<sup>49</sup>

<sup>49</sup> ბასს4 სადაზღვევო ხელშეკრულება, თბ., 2014. პ. 37.



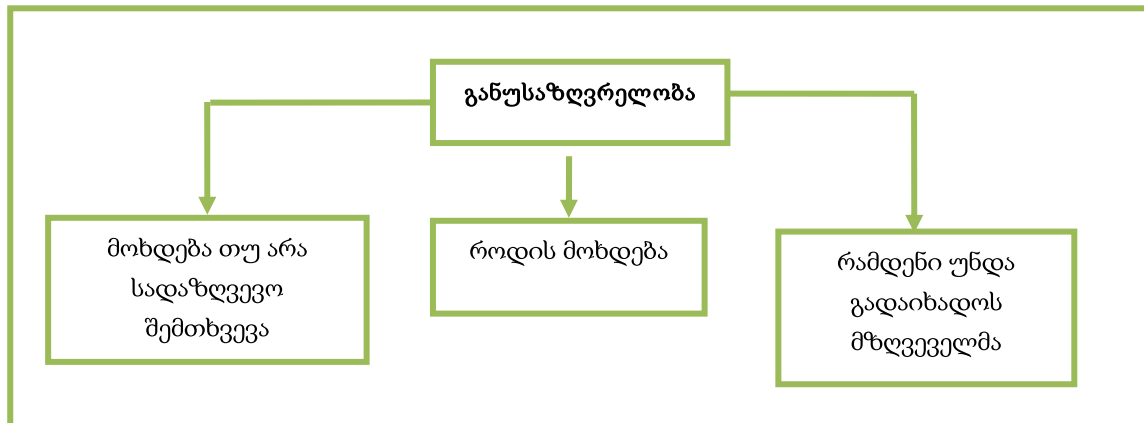
სადაზღვევო რისკის განსაზღვრება უკავშირდება რისკს, რომელსაც მზღვეველი იღებს პოლისის მფლობელისაგან. სხვა სიტყვებით, **სადაზღვევო რისკი არის წარმოქმნამდე არსებული რისკი**, რომელიც პოლისის მფლობელისაგან მზღვეველს გადაეცემა. ამგვარად, ახალი რისკი, რომელიც წარმოიქმნება ხელშეკრულებით, არ არის სადაზღვევო რისკი.

## 2.2. განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენა

განუსაზღვრელობა (ან რისკი) არის სადაზღვევო ხელშეკრულების არსი. შესაბამისად, სადაზღვევო ხელშეკრულების დასაწყისში, ქვემოთ ჩამოთვლილიდან სულ მცირე ერთ-ერთი მაინც გაურკვეველია:

- ა) მოხდება თუ არა სადაზღვევო შემთხვევა;
- ბ) როდის მოხდება; ან
- გ) რამდენი უნდა გადაიხადოს მზღვეველმა, თუ სადაზღვევო შემთხვევა მოხდება (იხ.სქემა 3).

სქემა 3.



ზოგიერთ სადაზღვევო ხელშეკრულებაში, სადაზღვევო შემთხვევა არის ზარალის (დანაკარგის) გამოვლენა ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში, თუნდაც ეს ზარალი ისეთი მოვლენისაგან იყოს წარმოშობილი, რომელიც ხელშეკრულების დაწყებამდე მოხდა.

### მაგალითი 6

#### ზარალი გამოწვეული ხელშეკრულების დაწყებამდე არსებული მოვლენებით:

დაზღვევის ხელშეკრულება ითვალისწინებს ეკოლოგიური ზარალის ანაზღაურებას. დამზღვევისთვის არ იყო ცნობილი, რომ ხელშეკრულების დაწყებამდე დაზღვეულის მალაროდან ადგილი ჰქონდა დაბინძურებული წყლის გაჟონვას. ამჟამად ჩამდინარე წყალი აბინძურებს მდინარეს და კლიენტი მოითხოვს ანაზღაურების გაცემას ხელშეკრულების მიხედვით.

სხვა სადაზღვევო ხელშეკრულებებში სადაზღვევო შემთხვევა არის მოვლენა,

რომელიც მოხდება ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში, თუნდაც ამის შედეგად გამოწვეული ზარალი ხელშეკრულების ვადის შემდეგ გამოვლინდეს.

## **მაგალითი 7**

### **ზარალი გამოვლენილი ხელშეკრულების ვადის შემდეგ:**

ოფისის დაზღვევის ვადა ამოიწურა 31 დეკემბერს. სადღესასწაულო დღეებთან დაკავშირებით ოფისი დაკეტილი იყო 28 დეკემბრიდან 2 იანვრის ჩათვლით. 29 დეკემბერს ოფისი გაქურდეს. ეს ფაქტი გამოვლინდა მხოლოდ მომდევნო წლის 3 იანვარს, როდესაც ამოიწურა ხელშეკრულების მოქმედების ვადა. გაქურდვის ფაქტი და თარიღი დაფიქსირებულია ვიდეოკამერით.

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება მოიცავს ისეთ მოვლენებს, რომლებიც უკვე მომხდარია, მაგრამ რომელთა ფინანსური შედეგი ჯერ კიდევ გაურკვეველია. მაგალითად, გადაზღვევის ხელშეკრულება, რომელიც ეხება პირდაპირ მზღვეველს, პოლისის მფლობელის მიერ სადაზღვევო მოთხოვნების უარყოფითი განვითარების შესახებ უკვე წარდგენილი ანგარიშის გამო. ამგვარ ხელშეკრულებებში სადაზღვევო შემთხვევა არის ამ მოთხოვნების საბოლოო ღირებულების გამოვლენა.

## **მაგალითი 8**

### **მოვლენები, რომლის ფინანსური შედეგები ჯერ კიდევ გაურკვეველია:**

გადაზღვევის ხელშეკრულება ითვალისწინებს მზღვეველის რისკის დაფარვას, რომელიც დაკავშირებულია დაზღვეულის მიერ ადრე გაცხადებული ზარალის ზრდასთან. ასეთი ხელშეკრულების ფარგლებში სადაზღვევო შემთხვევა არის ზარალის საბოლოო სიდიდის გამოვლენა.

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება ნატურით გადახდას მოითხოვს ან ნატურით გადახდის უფლებას იძლევა. მაგალითად, როდესაც მზღვეველი შეცვლის მოპარულ მუხლს პირდაპირ, ნაცვლად იმისა, რომ პოლისის მფლობელს აუნაზღაუროს დანაკარგი. მეორე მაგალითი, როდესაც მზღვეველი თავის საავადმყოფოებსა და მედპერსონალს იყენებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამედიცინო მომსახურების გასანევადად.

ზოგიერთი ფიქსირებულ ანაზღაურებაზე დაფუძნებული მომსახურების ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც მომსახურების დონე დამოკიდებულია განუსაზღვრელ მოვლენაზე, აკმაყოფილებს წინამდებარე ფასს-ში მოცემულ სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, **მაგრამ ზოგიერთ ქვეყანაში არ რეგულირდება, როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულება.** ამგვარი სიტუაციის ერთ-ერთი მაგალითი არის ხელშეკრულება ტექნიკურ მომსახურებაზე, რომლის თანახმად მომსახურების მიმწოდებელი მხოლოდ გარკვეული მოწყობილობის მწყობრიდან გამოსვლის შემდეგ არის შეთანხმებული რემონტის ჩატარებაზე. ფიქსირებულ ანაზღაურებაზე დაფუძნებული მომსახურება ითვალისწინებს მოწყობილობების გაფუჭების სავარაუდო რაოდენობას, მაგრამ გაურკვეველია, ესა თუ ის კონკრეტული მანქანა გატყდება თუ არა. მოწყობილობის ავარია უარყოფით გავლენას ახდენს მის მფლობელზე და ხელშეკრულება მის მფლობელს ზარალს უნაზღაურებს (ნატურით და არა ფულით). შემდეგი მაგალითია

ხელშეკრულება, რომელიც ეხება ავტომანქანის დამტვირთვის დროს მომსახურებას, როდესაც ხელშეკრულებით მომსახურების მიმწოდებელი ათანხმებს წლიურ ფიქსირებულ საზღაურს, რათა ავტომანქანას გზაზე დახმარება გაუწიოს, ან ბუქსირით წაიყვანოს უახლოეს ავტოგასამართ სადგურამდე. ეს უკანასკნელი ხელშეკრულება დააკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას მაშინაც კი, თუ მომსახურების მიმწოდებელი არ შეათანხმებს რემონტის ჩატარებას ან ნაწილების შეცვლას.

მომსახურების მიმწოდებელი განიხილავს, აღემატება თუ არა წინასწარ მიღებულ ამონაგებს მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული მისი სახელშეკრულებო ვალდებულებების დაკმაყოფილების ღირებულება. ამ მიზნით, ის იყენებს **ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტს**. თუ ზემოაღნიშნული ხელშეკრულებისათვის არ გამოიყენება წინამდებარე ფასს, მაშინ მომსახურების მიმწოდებელმა უნდა გამოიყენოს ბასს 37 „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – იმის დასადგენად, არის თუ არა ხელშეკრულება კაბალური (წამგებიანი).

ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ამ ხელშეკრულებებისათვის გათვალისწინებულმა, მოცემული ფასს-ს განმარტებითმა მოთხოვნებმა რაიმე მნიშვნელოვანი შემატოს სხვა ფასს-თ მოთხოვნილ შენიშვნების სახით მისაწოდებელ განმარტებებს.

## **მაგალითი 9**

### **ხარჯები აღემატება ამონაგებს:**

ფირმა ეწევა მომსახურებას ავტომანქანების გაუმართაობის შემთხვევაში. ამონაგები განისაზღვრება კლიენტების რიცხვისა და ანაზღაურების სიდიდის ნამრავლით. მომსახურების განვეის დანახარჯებია – ინფრასტრუქტურული (პესონალი, სატრანსპორტო საშუალებები) და ცვლადი (სანავავი, სათადარიგო ნაწილები). კლიენტები იხდიან ავანსად ფიქსირებულ თანხას. თუ დანახარჯები გაიზრდება, ისინი გადააჭარბებენ ამონაგებს.

## **2.3. უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე**

სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტება უკავშირდება **უარყოფით გავლენას პოლისის მფლობელზე**. ეს განმარტება არ ზღუდავს მზღვეველის მხრიდან გადასახდელ თანხას იმ ოდენობით, რომელიც უარყოფითი მოვლენის ფინანსური შედეგის ტოლი იქნება. მაგალითად, ეს განმარტება არ გამოორიცხავს „ახალი ძველისათვის“ ტიპის დაფარვას, რომელსაც იხდის მფლობელი, რაც საკმარისია იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს დაზიანებული ძველი აქტივის ახლით შეცვლა. ანალოგიურად, ეს განმარტება, ვადიანი სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დროს, არ ზღუდავს იმ ფინანსური ზარალის კომპენსაციისათვის გადახდას, რომელიც განიცადეს გარდაცვლილის კმაყოფაზე მყოფმა პირებმა, ასევე, არც წინასწარგანსაზღვრული თანხის გადახდას, სიკვდილით ან უბედური შემთხვევით გამოწვეული ზარალის რაოდენობის დასადგენად.

ზოგიერთი ხელშეკრულება მაშინ მოითხოვს გადახდას, თუ კონკრეტული განუსაზღვრელი მოვლენა მოხდება, მაგრამ გადახდის წინაპირობად არ მოითხოვს უარყოფით გავლენას პოლისის მფლობელზე. ამგვარი ხელშეკრულება არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება მაშინაც კი, **თუ მფლობელი ხელშეკრულებას იყენებს საფუძვლად აღებული რისკის შესასუსტებლად**. მაგალითად, თუ მფლობელი წარმოებულ ინსტრუმენტს იყენებს ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული არაფინანსური ცვლადის ჰეჯირებისათვის, რომელიც დაკავშირებულია სამეურნეო სუბიექტის აქტივიდან მისაღებ ფულად ნაკადებთან, ეს წარმოებული ინსტრუმენტი არ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან გადახდა არ არის დამოკიდებული იმაზე, უარყოფით გავლენას იქონიებს თუ არა მფლობელზე აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების შემცირება. პირიქით, სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტება უკავშირდება განუსაზღვრელ მოვლენას, რომლისთვისაც უარყოფითი გავლენა პოლისის მფლობელზე წარმოადგენს გადახდის სახელშეკრულებო წინაპირობას. ეს სახელშეკრულებო წინაპირობა მზღვეველს არ ავალდებულებს, რომ გამოიკვლიოს, იწვევს თუ არა მოცემული მოვლენა უარყოფით შედეგს ფაქტობრივად, არამედ უფლებას აძლევს მას, უარი თქვას გადახდაზე, თუ არ დარწმუნდება, რომ მოცემული მოვლენა იწვევს უარყოფით შედეგს.

**ხელშეკრულების ძალის დაკარგვის ან გახანგრძლივების რისკი** (ე.ი. რისკი იმისა, რომ კონტრაგენტი იმაზე ადრე ან გვიან გააუქმებს ხელშეკრულებას, ვიდრე ხელშეკრულების გამცემი მოელოდა ხელშეკრულების ფასწარმოქმნის პირობებით) **არ არის სადაზღვევო რისკი**, ვინაიდან კონტრაგენტისათვის გადახდა არ არის პირობითი და დამოკიდებული მომავალ განუსაზღვრელ მოვლენაზე, რომელიც უარყოფით გავლენას ახდენს კონტრაგენტზე. ანალოგიურად, ხარჯის რისკი (ანუ ხელშეკრულების მომსახურებასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული დანახარჯების მოულოდნელი ზრდის რისკი და არა დაზღვეულ მოვლენებთან დაკავშირებული დანახარჯებისა) არ არის სადაზღვევო რისკი, ვინაიდან ხარჯების მოულოდნელი ზრდა უარყოფით გავლენას არ ახდენს კონტრაგენტზე.

ამგვარად, ხელშეკრულება, რომელიც ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს ხდის ძალის დაკარგვის რისკზე, გახანგრძლივების რისკზე ან ხარჯის რისკზე, არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ ეს ხელშეკრულება იმავდროულად ხელშეკრულების გამცემს დამოკიდებულს არ ხდის სადაზღვევო რისკზეც. თუმცა, თუ ხელშეკრულების გამცემი ამ რისკს ასუსტებს მეორე ხელშეკრულებით, რომელიც მოცემული რისკის ნაწილს სხვა მხარეს გადასცემს, მაშინ მეორე ხელშეკრულება სხვა მხარეს დამოკიდებულს ხდის სადაზღვევო რისკზე.

მზღვეველს პოლისის მფლობელისაგან მხოლოდ მაშინ შეუძლია მნიშვნელოვანი რისკის მიღება, თუ მზღვეველი არის პოლისის მფლობელისაგან განცალკევებული სამეურნეო სუბიექტი. როდესაც მზღვეველი წარმოადგენს პოლისის მფლობელთა ერთობლივი სახსრების მენეჯერს, ის რისკს იღებს თითოეული პოლისის მფლობელისაგან და აერთიანებს ამ რისკს. მართალია, პოლისის მფლობელები ერთობლივად არიან გაერთიანებული რისკის მატარებლები თავიანთ შესაძლებლობებში, როგორც მესაკუთრეები, მაგრამ გაერთიანებული კომპანია მაინც ისეთ რისკს იღებს, რომელიც წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულების არსს.



სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების უდიდესი ნაწილი – სატრანსპორტო საშუალებების, მოგზაურობის, სიცოცხლის, რენტის, სამედიცინო, ქონების, გადაზღვევისა და პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევა. ამავდროულად, პოლისები, რომელიც არ ითვალისწინებს მნიშვნელოვანი სადაზღვევო რისკის გადაცემას (მაგალითად, შემნახველი და საპენსიო პროგრამების ზოგიერთი ნაირსახეობა), უნდა იქნეს კლასიფიცირებული როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები და მათი აღრიცხვა, სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად, რეგულირდება ფასს 9-ით.

#### **სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები<sup>501</sup>.**

ქვემოთ განხილულია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც მაშინ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემა მნიშვნელოვანი იქნება:

- ა) ქონების დაზღვევა ქურდობისაგან ან დაზიანებისაგან;
- ბ) დაზღვევა პროდუქციის ვალდებულებისაგან, პროფესიული ვალდებულებისაგან, მოქალაქეობრივი ვალდებულებისაგან ან იურიდიული ხარჯებისაგან;
- გ) სიცოცხლის დაზღვევა და დაკრძალვის პროცესის მომზადება (მართალია, სიკვდილი გარკვეულია, მაგრამ განუსაზღვრელია, როდის მოხდება სიკვდილი, ან ზოგიერთი ტიპის სიცოცხლის დაზღვევისათვის, როდის მოხდება სიკვდილი დაზღვევით მოცული პერიოდის განმავლობაში);
- დ) მუდმივი პირობითი ანუიტეტები და პენსიები (ე.ი. ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას ითვალისწინებს მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენისათვის – რენტის მიმღების ან პენსიონერის სიცოცხლის ხანგრძლივობა – რენტის მიმღებს (ანუიტენტს) ან პენსიონერს ეხმარება შეინარჩუნოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცხოვრების სტანდარტი, რაზედაც სხვა შემთხვევაში უარყოფით გავლენას იქონიებდა მისი სიცოცხლის ხანგრძლივობა);
- ე) შრომისუუნარობა და სამედიცინო დახმარება;
- ვ) სხვადასხვა სახის საგარანტიო ვალდებულებები, საიმედოობის ვალდებულებები, შესრულების ვალდებულებები და შეთავაზების ვალდებულებები (ანუ ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას მაშინ უზრუნველყოფს, თუ მეორე მხარე არ შეასრულებს ამა თუ იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მაგალითად, პენობის აშენების ვალდებულებას);
- ზ) კრედიტის დაზღვევა, როდესაც ხელშეკრულების მფლობელს გარკვეული თანხა გადაეხდება, თუ ის ზარალს მიიღებს წინასწარ განსაზღვრული დებიტორისაგან ვალის გადაუხდელობის გამო, როდესაც დადგება სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის თავდაპირველი ან შეცვლილი ვადა. ამ ხელშეკრულებებს შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა ფინანსური გარანტია, აკრედიტივი, ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. ამასთან, მართალია აღნიშნული ხელშეკრულებები აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ ასევე აკმაყოფილებს ფასს 9-ში მოცემულ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას და ხვდება ბასს 32-სა და ფასს 9-ს და არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. მიუხე-

<sup>50</sup> ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2014. პ.18-21.

დავად ამისა, თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტმა ადრე ამკარად დაასაბუთა, რომ იგი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევს და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, მას ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების აღრიცხვისათვის შეუძლია აირჩიოს ბასს 32-ს, ფასს 9-ს, ან წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

თ) პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები. პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები, რომლებიც გაცემული აქვს სხვა მხარეს მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ გაყიდული საქონლისათვის, თავსდება წინამდებარე ფასს-ს მოქმედების სფეროში. თუმცა, თუ პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები უშუალოდ მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ არის გაცემული, ამგვარი ხელშეკრულებები სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს, ვინაიდან შედის ბასს 18-ის – „ამონაგები“ და ბასს 37-ის – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – მოქმედების სფეროში;

ი) უფლებების დაზღვევა (ანუ მინის უფლებაში ნაკლოვანებების გამოვლენის დაზღვევა, რაც სადაზღვევო ხელშეკრულების დადების დროს არ იყო გამოვლენილი). ასეთ შემთხვევაში, სადაზღვევო შემთხვევა იქნება მინის უფლებაში გამოვლენილი ნაკლოვანება და არა თავისთავად მინის დეფექტი;

კ) დახმარება მოგზაურობის დროს (ანუ პოლისის მფლობელისათვის კომპენსაციის გადახდა ფულადი სახსრებით ან ნატურით იმ ზარალისთვის, რომელსაც მიიღებს მოგზაურობის დროს);

ლ) მარცხის სავალო ვალდებულებები, რომელიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულ გადახდას, თუ ესა თუ ის კონკრეტული მოვლენა უარყოფითად იმოქმედებს სავალო ვალდებულებების ემიტენტზე (თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრული მოვლენა წარმოქმნის მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, მაგალითად, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა არის საპროცენტო განაკვეთის ან ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილება);

მ) სადაზღვევო სვოპები და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს გადახდას კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ისეთი ფიზიკური ცვლადების ცვლილებებზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების რომელიმე მონაწილე მხარისათვის;

ნ) გადაზღვევის ხელშეკრულებები.

## **მაგალითი 10**

### **სადაზღვევო ხელშეკრულებები:**

#### **1. პროფესიული ვალდებულების კეთილსინდისიერად შესრულება:**

კლიენტი არის კომპანიის მესაკუთრე. მზღვეველი დებს დაზღვევის ხელშეკრულებას პროფესიული ვალდებულების კეთილსინდისიერად შესრულებაზე, რომელიც ითვალისწინებს პერსონალის მხრიდან თაღლითობით ან მართზომიერი ქმედებებით მიყენებული ზარალის კომპენსაციას.

#### **2. ხელშეკრულების ვალდებულებების შესრულების გარანტია:**

კლიენტი აშენებს სავაჭრო ცენტრს. მზღვეველი იძლევა სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების გარანტიას – კლიენტის მიერ მშენებლობის დასრულებას.

### 3. კლიმატის ცვლილება, სპეციფიური ხელშეკრულების მონაწილეთა ერთი მხარისათვის:

ფერმერმა დადო ხელშეკრულება ამინდის დაზღვევაზე. ცვლადი დამახასიათებელია ერთი მხარისათვის.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას<sup>51</sup>:

ა) საინვესტიციო ხელშეკრულებები, რომლებსაც იურიდიულად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ მზღვეველი დამოკიდებული არ ხდება მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკზე, მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი არ არის მნიშვნელოვანი სიკვდილიანობის რისკის მატარებელი (ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები;

ბ) ხელშეკრულებები, რომლებსაც სამრთლებრივად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ ყველა მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს გადასცემენ პოლისის მფლობელს, არაგაუქმებადი და იძულებითი მექანიზმის მეშვეობით, რომლითაც პოლისის მფლობელისათვის გადახდა ხდება მომავალში მიღებული ზარალის პირდაპირი შედეგის სახით (როგორც წესი, ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები;

გ) თვითდაზღვევა, სხვა სიტყვებით, იმ რისკის შენარჩუნება, რომელიც უნდა მოეცვა დაზღვევას (ეს არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან არ არსებობს ხელშეკრულება სხვა მხარესთან);

დ) ხელშეკრულებები (როგორცაა სპეკულაციური თამაშები ბირჟაზე), რომლებიც მოითხოვს გადახდას, თუ მოხდება კონკრეტული მომავალი განუსაზღველი მოვლენა, მაგრამ არ მოითხოვს როგორც სახელშეკრულებო გადახდის წინაპირობას, რომ ამ მოვლენამ უარყოფითი გავლენა იქონიოს პოლისის მფლობელზე. თუმცა, ეს ხელს არ უშლის გადახდის პარამეტრის წინასწარ განსაზღვრას, რომელიც საჭიროა ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენით, როგორცაა სიკვდილი ან უბედური შემთხვევა, გამონვეული ზარალის რაოდენობრივი შეფასების გასაკეთებლად;

ე) წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც ერთ-ერთ მხარეს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზე, მაგრამ არა სადაზღვევო რისკზე, ვინაიდან ეს ინსტრუმენტები მოითხოვს, რომ ამ მხარემ მხოლოდ მაშინ გადაუხადოს მეორეს, თუ შეიცვლება ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ცვლადებიდან: დადგენილი საპროცენტო განაკვეთი, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი, საქონლის ფასი, ვალუტის გაცვლითი კურსი, ფასების ინდექსი ან განაკვეთი, კრედიტის რეიტინგი ან კრედიტის ინდექსი, ან სხვა ცვლადები, რომლებიც გაითვალისწინება ისეთი არაფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის;

ვ) კრედიტთან დაკავშირებული გარანტიები (ან აკრედიტივი, ან კრედიტის წარმოებული ხელშეკრულების პირობების შეუსრულებლობაზე, ან ხელშეკრულება

<sup>51</sup> ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2015. ბ13; ბ18; ბ20; ბ21.

კრედიტის დაზღვევაზე), რომელიც გადახდას მაშინაც მოითხოვს, თუ მფლობელს ზარალი არ განუცდია დებიტორისგან ვალის გადაუხდელობის გამო, გადახდის ვადის დადგომის დროს;

ზ) ხელშეკრულებები, რომლებიც გადახდას მოითხოვს კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ფიზიკური ცვლადის მიხედვით, რომელიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (საერთოდ, მათ უწოდებენ ამინდის წარმოებულებს);

თ) სტიქიური უბედურებების ვალდებულებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულად გადახდას კლიმატურ, გეოგრაფიულ ან სხვა ფიზიკურ ცვლადზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის.

თუ ხელშეკრულებები წარმოქმნის ფინანსურ აქტივებს ან ფინანსურ ვალდებულებებს, მაშინ ისინი თავსდება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროში. სხვასთან ერთად, ეს იმას ნიშნავს, რომ მხარეები ხელშეკრულებისათვის იყენებენ მეთოდს, რომელსაც ზოგჯერ სადეპოზიტო ბუღალტრულ აღრიცხვას უწოდებენ, რაც მოიცავს შემდეგს:

ა) ერთი მხარე მიღებულ კომპენსაციას აღიარებს ფინანსური ვალდებულების და არა ამონაგების სახით;

ბ) მეორე მხარე გადახდილ კომპენსაციას აღიარებს ფინანსური აქტივის და არა ხარჯის სახით.

თუ ხელშეკრულებები არ წარმოქმნის ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას, გამოიყენება ბასს 18. ბასს 18-ის თანახმად, ამონაგები, დაკავშირებული ისეთ გარიგებასთან, რომელიც მოიცავს მომსახურების მიწოდებას, აღიარდება გარიგების შესრულების სტადიის მიხედვით, თუ შესაძლებელია ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება.

## **მაგალითი 11**

### **სიცოცხლის დაზღვევა სიკვდილის რისკის გარეშე:**

დაზღვევის ხელშეკრულებები, რომლის მიხედვით მზღვეველს არ აქვს სიკვდილის მნიშვნელოვანი რისკი, არ არის ფინანსური ინსტრუმენტების ან მომსახურების განხილვის ხელშეკრულებები.

კლიენტი იხდის პრემიას და ღებულებს ერთჯერად განაცემს პოლისის ვადის დასრულების შემდეგ. მისი სიკვდილის შემთხვევაში დაბრუნებული იქნება მის მიერ გადახდილი პრემიები გარკვეული პროცენტის დამატებით.

ეს არის საინვესტიციო ხელშეკრულება.

## **2.4. ცვლილებები სადაზღვევო რისკის დონეში<sup>52</sup>**

ზოგიერთი ხელშეკრულება მხოლოდ შემდგომ პერიოდში გადასცემს რაიმე სადაზღვევო რისკს ხელშეკრულების გამცემს, ნაცვლად იმისა რომ დასაწყისში გადასცეს. მაგალითად, ხელშეკრულება, რომელიც იძლევა გარკვეულ საინვესტიციო

<sup>52</sup> ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2015. პ.22-30.



უკუგებას და მოიცავს პოლისის მფლობელის ოფციონს, ინვესტიციიდან მიღებული ამონაგები, ინვესტიციის ვადის გასვლისას, გამოიყენოს მუდმივი პირობითი ანუ-იტეტის საყიდლად, ანუიტეტის მიმდინარე განაკვეთით, რომელიც დარიცხული აქვს მზღვეველს სხვა ახალი რენტის მიმღებზე იმ დროს, როდესაც პოლისის მფლობელი ახორციელებს ოფციონს. სანამ ოფციონი არ განხორციელდება, ხელშეკრულება სადაზღვევო რისკს არ გადასცემს ხელშეკრულების გამცემს, ვინაიდან მზღვეველი თავისუფალი რჩება იმისაგან, რომ ანუიტეტის ფასი განსაზღვროს ისეთი მეთოდით, რომელიც ასახავს სადაზღვევო რისკის გადაცემას მზღვეველზე ამ დროისათვის. თუმცა, თუ ხელშეკრულება ადგენს ანუიტეტის განაკვეთს (ან მისი განსაზღვრის საფუძველს), მაშინ ხელშეკრულება დასაწყისშივე სადაზღვევო რისკს გადასცემს ხელშეკრულების გამცემს.

ხელშეკრულება, რომელიც კლასიფიცირებულია სადაზღვევო ხელშეკრულებად, სადაზღვევო ხელშეკრულებად რჩება მანამ, სანამ ყველა უფლება და ვალდებულება არ შესრულდება ან ამოიწურება.

### **3. სადაზღვევო ხელშეკრულების კომპონენტები**

#### **3.1. ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები<sup>53</sup>**

ფასს 9 სამეურნეო სუბიექტისაგან მოითხოვს, რომ მან:

- გამოაცალკევოს ზოგიერთი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი თავისი ძირითადი ხელშეკრულებიდან;
- შეაფასოს რეალური ღირებულებით;
- რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები ასახოს მოგებაში ან ზარალში.

სადაზღვევო ხელშეკრულებაში ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის ფასს 9 მაშინ გამოიყენება, თუ თვითონ ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი სადაზღვევო ხელშეკრულება არ არის.

ფასს 9-ის მოთხოვნებიდან, გამონაკლისის სახით, მზღვეველს არ მოეთხოვება, გამოაცალკევოს და რეალური ღირებულებით შეაფასოს პოლისის მფლობელის ოფციონი, უარი თქვას ვადაზე ადრე ფიქსირებულთანხიან სადაზღვევო ხელშეკრულებაზე (ან ისეთ თანხაზე დადებულ სადაზღვევო ხელშეკრულებაზე, რომელიც ეფუძნება ფიქსირებულ თანხასა და საპროცენტო განაკვეთს), მაშინაც კი, თუ ოფციონის განხორციელების ფასი განსხვავდება ძირითადი სადაზღვევო ვალდებულების საბალანსო ღირებულებისაგან. ამასთან, ფასს 9-ის მოთხოვნა სადაზღვევო ხელშეკრულებაში ჩართული ფუთ ოფციონის ან ფულად სახსრებზე უარის თქმის ოფციონისათვის მაშინ გამოიყენება, თუ სადაზღვევო პოლისზე თავის განებების შემთხვევაში პოლისის მფლობელისათვის უკანდასაბრუნებელი თანხა სხვადასხვანაირია და დამოკიდებულია რომელიმე ფინანსური ცვლადის ცვლილებაზე (როგორცაა ფასიანი ქალაქ-

<sup>53</sup> ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2015. პ.7-12.

დების კურსი, ან საქონლის ფასი ან ინდექსი), ან არაფინანსურ ცვლადზე, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების რომელიმე მხარისათვის. უფრო მეტიც, ზემოაღნიშნული მოთხოვნა მაშინაც გამოიყენება, თუ პოლისის მფლობელის უნარი, განახორციელოს ფუთ ოფციონი ან ფულად სახსრებზე უარის თქმის ოფციონი, დამოკიდებულია ამგვარ ცვლადებში მომხდარ ცვლილებაზე (მაგალითად, ფუთ-ოფციონი, რომლის განხორციელება მაშინ არის შესაძლებელი, თუ ფასიანი ქაღალდების ბაზრის ინდექსი მიაღწევს რაღაც დათქმულ, კონკრეტულ დონეს).

იმავენაირად გამოიყენება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტზე უარის თქმის ოფციონებისთვისაც, რომელიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრებს:

- აქციებისა და ობლიგაციების გამყიდველის ოფციონი;
- აქციებისა და ობლიგაციების მყიდველის ოფციონი;
- ობლიგაციის ვადის გაგრძელების ოფციონი;
- აქციების ინდექსთან მიბმული ძირითადი ან საპროცენტო თანხა;
- საქონლის ღირებულებასთან მიბმული ძირითადი ან საპროცენტო თანხა;
- ობლიგაციების აქციებში კონვერტაციის ოფციონი;
- საკრედიტო რისკებს მიკუთვნებული საკრედიტო დერევატივები, რომელიც გარანტს აძლევს საკუთარ თავზე რისკის მიღების შესაძლებლობას ისე, რომ არ შევიდეს შესაბამისი აქტივის მფლობელობაში.

### 3.2. დეპოზიტური კომპონენტების განცალკევება

ზოგიერთი სადაზღვევო ხელშეკრულება მოიცავს როგორც სადაზღვევო კომპონენტს, ასევე **დეპოზიტურ** კომპონენტსაც.

მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევა, სადაც დაზღვეულს სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას გადაეხდება სადაზღვევო პრემია და გარკვეული პროცენტი, ვინაიდან სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება ხანგრძლივი ვადისაა. მოცემულ შემთხვევაში დეპოზიტური კომპონენტია სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულების დაგროვებადი მახასიათებელი. სხვაგვარად, ხელშეკრულების ვადის დასრულებისას კლიენტი მიიღებს გარკვეულ საპროცენტო შემოსავალს.

**მზღვეველი ვალდებულია სადაზღვევო და დეპოზიტური კომპონენტების ცალკე გამოყოფა** მაშინ, თუ შემდეგი ორივე პირობა დაკმაყოფილებულია:

- მზღვეველს შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული უარის თქმის ოფციონის) შეფასება ცალკე (ე.ი. სადაზღვევო კომპონენტის გაუთვალისწინებლად);
- მზღვეველის სააღრიცხვო პოლიტიკით არ არის სავალდებულო დეპოზიტური კომპონენტიდან წარმოებული ყველა ვალდებულებებისა და უფლებების აღიარება.

**მზღვეველს აქვს უფლება, მაგრამ არა ვალდებულება**, დეპოზიტური კომპონენტის ცალკე შეფასება მაშინ, თუ შემდეგი ორივე პირობა დაკმაყოფილებულია:

- მზღვეველს შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული უარის თქმის ოფციონის) შეფასება ცალკე (ე.ი. სადაზღვევო კომპონენტის გაუთვალისწინებლად);
- მისი სააღრიცხვო პოლიტიკა მოითხოვს დეპოზიტური კომპონენტისაგან წარმომოხილი ყველა ვალდებულებისა და უფლების აღიარებას, იმის მიუხედავად, რა საფუძველი გამოიყენება ამ უფლებებისა და ვალდებულებების შესაფასებლად.

როდესაც მზღვეველს არ შეუძლია დეპოზიტური კომპონენტის სადაზღვევო კომპონენტისაგან ცალკე შეფასება, განცალკევებული აღრიცხვა აკრძალულია.

## **მაგალითი 12**

**მზღვეველის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ ითხოვს დეპოზიტური კომპონენტისაგან წარმომოხილი ყველა ვალდებულებისა და უფლების აღიარებას:**

გადაზღვევის პოლისის მფლობელი მიღებული ზარალისათვის კომპენსაციას იღებს გადამზღვეველისაგან, მაგრამ ხელშეკრულება გადაზღვევის პოლისის მფლობელს ავალდებულებს, მომავალ წლებში უკან დააბრუნოს კომპენსაცია.

ეს ვალდებულება წარმოიშობა დეპოზიტური კომპონენტისაგან. თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელის სააღრიცხვო პოლიტიკა სხვაგვარად უფლებას იძლევა, რომ კომპენსაცია აღიარდეს შემოსავლის სახით, მისგან გამოწვეული ვალდებულების აუღიარებლად, მაშინ მოითხოვება დეპოზიტური კომპონენტის გამოყოფა.

ხელშეკრულების გასაყოფად, მზღვეველი:

- ა) გამოიყენებს წინამდებარე ფასს-ს **სადაზღვევო კომპონენტისათვის;**
- ბ) ფასს 9-ს, **დეპოზიტური კომპონენტისათვის.**

**დეპოზიტური კომპონენტის განცალკევებას მოჰყვება შემდეგი შედეგები:**

ა) სადაზღვევო კომპონენტი შეფასდება როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულება;

ბ) დეპოზიტური კომპონენტი შეფასდება ფასს 9-ის შესაბამისად ამორტიზებული ღირებულებით ან რეალური ღირებულებით. ეს შეიძლება არ შეესაბამებოდეს სადაზღვევო ხელშეკრულებისათვის გამოყენებულ შეფასების საფუძველს;

გ) დეპოზიტური კომპონენტიდან მიღებული პრემია აღიარდება არა როგორც ამონაგები, არამედ აღიარდება სადეპოზიტო ვალდებულების ცვლილების სახით. სადაზღვევო ელემენტისაგან მიღებული პრემია, როგორც წესი, აღიარდება ამონაგების სახით;

დ) ხელშეკრულების დასაწყისში განეული საოპერაციო (გარიგების დადებასთან დაკავშირებული) დანახარჯების ნაწილი მიეკუთვნება დეპოზიტურ კომპონენტს, თუ ამ განაწილებას არსებითი შედეგი მოჰყვება.

## **4. სადაზღვევო ხელშეკრულებების აღიარება და შეფასება**

სადაზღვევო ხელშეკრულება, რომელიც არ არის გადაზღვევის ხელშეკრულება არის **პირდაპირი სადაზღვევო ხელშეკრულება**. გადაზღვევის ხელშეკრულება არის

სადაზღვევო ხელშეკრულება, რომელიც გასცა ერთმა მზღვეველმა (გადამზღვეველ-მა), რათა მეორე მზღვეველს (გადაზღვევის პოლისის მფლობელს) აუნაზღაუროს გადაზღვევის პოლისის მფლობელის მიერ გაცემული ერთი ან მეტი ხელშეკრულების ზარალი. გადამზღვევი არის გადაზღვევის ხელშეკრულების პოლისის მფლობელი.

- **დროებითი განთავისუფლება ზოგიერთი სხვა ფასს-საგან**

ბასს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – განსაზღვრავს კრიტერიუმებს, რომლებიც უნდა გამოიყენოს სამეურნეო სუბიექტმა სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავების დროს, თუ რომელიმე მუხლს არ მიესადაგება კონკრეტულად არც ერთი ფასს-ი. თუმცა, წინამდებარე ფასს მზღვეველს ანთავისუფლებს ამ კრიტერიუმების გამოყენებისაგან:

ა) სადაზღვევო ხელშეკრულების სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმართ, რომელსაც ის გასცემს (მათ შორის, შესაბამისი შექმნის დანახარჯებისათვის და შესაბამისი არამატერიალური აქტივებისათვის; და

ბ) გადაზღვევის ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმართ, რომელსაც ფლობს.

ამასთან, წინამდებარე ფასს მზღვეველს არ ანთავისუფლებს ბასს 8-ის მიერ მოცემული კრიტერიუმების ზოგიერთი შედეგისაგან. კერძოდ, მზღვეველი:

1. არ აღიარებს ვალდებულების სახით რაიმე ანარიცხებს შესაძლო სამომავლო სადაზღვევო მოთხოვნებისათვის, თუ ეს მოთხოვნები წარმოიშობა სადაზღვევო ხელშეკრულებებით, რომლებიც არ არსებობდა საანგარიშგებო თარიღისათვის (როგორცაა, ანარიცხები სტიქიური უბედურებისათვის და გამოსასწორებელი ანარიცხები);

2. ატარებს ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტს;

3. ამოიღებს სადაზღვევო ვალდებულებას (ან სადაზღვევო ვალდებულების ნაწილს) თავისი ბალანსიდან მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ვალდებულება გადახდილი იქნება – ე.ი. როდესაც ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვალდებულება დაიფარება, ან გაუქმდება ან ამოიწურება მისი გადახდის ვადა;

4. არ აკეთებს:

- გადაზღვეული აქტივების ჩათვლას შესაბამისი სადაზღვევო ვალდებულებებით; ან
- გადაზღვევის ხელშეკრულებების შემოსავლების ან ხარჯების ურთიერთჩათვლას, შესაბამისი სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი ხარჯებით ან შემოსავლებით.

5. განიხილავს, არის თუ არა გაუფასურებული გადაზღვეული აქტივები.

- **ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტი**

ვალდებულების ადეკვატურობის ტესტი ნიშნავს იმის შეფასებას, საჭიროებს თუ არა სადაზღვევო ვალდებულების საბალანსო ღირებულება გაზრდას, რომელიც ემყარება მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე შეფასებას. ამდენად, მზღვეველმა ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის უნდა შეაფასოს, ადეკვატურია თუ არა მისი,



ალიარებული სადაზღვევო ვალდებულებები, რისთვისაც იყენებს თავისი სადაზღვევო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე შეფასებებს. თუ აღნიშნული შეფასებებიდან ჩანს, რომ მზღვეველის სადაზღვევო ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება (შემცირებული შესაბამისი გადავადებული შექენის დანახარჯებითა და შესაბამისი არამატერიალური აქტივებით) ადეკვატური არ არის შეფასებული მომავალი ფულადი ნაკადების ფონზე, მთელი დეფიციტური თანხა აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.

- **გადაზღვეული აქტივების გაუფასურება**

თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელის გადაზღვეული აქტივი გაუფასურდება, პოლისის მფლობელი შესაბამისად ამცირებს მის საბალანსო ღირებულებას და აღიარებს გაუფასურების ზარალს მოგებაში ან ზარალში. გადაზღვეული აქტივი გაუფასურებულად მიიჩნევა მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ:

ა) არსებობს ობიექტური მტკიცებულება, გადაზღვეული აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდეგ მომხდარი მოვლენიდან გამომდინარე, იმის შესახებ, რომ გადაზღვევის პოლისის მფლობელი ვერ მიიღებს ყველა თანხას, რომელიც მას ეკუთვნის ხელშეკრულების პირობებით; და

ბ) ეს მოვლენა ისეთ გავლენას ახდენს გადაზღვევის შედეგად გადაზღვევის პოლისის მფლობელის მიერ მისაღებ თანხაზე, რომელიც საიმედოდ შეფასებას ექვემდებარება.

- **ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში**

მზღვეველს უფლება აქვს შეცვალოს სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკა მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ცვლილების შედეგად ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტად გახდება მომხმარებელთა ეკონომიკური გადანყვეტილების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებების შესაბამისი და არ გახდება ნაკლებად საიმედო, ან უფრო მეტად საიმედო გახდება და არ გახდება ამ მოთხოვნილებებთან ნაკლებად შესაბამისი. მზღვეველმა შესაბამისობა და საიმედოობა უნდა განსაჯოს ბასს 8-ის კრიტერიუმების მიხედვით.

სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის გასამართლებლად და დასასაბუთებლად მზღვეველმა უნდა აჩვენოს, რომ პოლიტიკის შეცვლით მისი ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტად აკმაყოფილებს ბასს 8-ის კრიტერიუმებს, მაგრამ არ არის აუცილებელი, რომ ცვლილების შედეგად მიიღწეოდეს სრული შესაბამისობა ამ კრიტერიუმებთან. ქვემოთ განხილულია შემდეგი სპეციფიკური საკითხები<sup>54</sup>:

- ა) მიმდინარე საპროცენტო განაკვეთები;
- ბ) არსებული პრაქტიკის გაგრძელება;
- გ) წინდახედულობა;
- დ) მომავალი ინვესტიციების მარეები; და
- ე) ჩრდილოვანი ბუღალტრული აღრიცხვა.

<sup>54</sup> ფასს 4 სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2015. პ.24-30.

## 5. აღიარებული თანხების განმარტება

მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია, რომელიც განსაზღვრავს და განმარტავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ იმ თანხებს, რომლებიც წარმოიშვა სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან.

კერძოდ, მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სადაზღვევო ხელშეკრულებების სააღრიცხვო პოლიტიკა და შესაბამისი აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი;
- სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი (და, თუ ის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას პირდაპირი მეთოდით წარადგენს, მაშინ ფულადი ნაკადებიც). გარდა ამისა, თუ მზღვეველი გადაზღვევის პოლისის მფლობელია, მან შენიშვნებში უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
- გადაზღვევის ყიდვასთან დაკავშირებით მოგებაში ან ზარალში აღიარებული შემოსულობები და ზარალი; და
- თუ გადაზღვევის პოლისის მფლობელი გადაავადებს და ამორტიზაციას არიცხავს გადაზღვევის ყიდვის შედეგად წარმოშობილ შემოსულობასა და ზარალს, მაშინ მოცემული პერიოდის ამორტიზაციის თანხა და ნარჩენი არაამორტიზებული სიდიდეები პერიოდის დასაწყისისათვის და პერიოდის ბოლოსათვის;
- პროცესი, რომელიც გამოიყენა ისეთი დაშვებების განსაზღვრისათვის, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აღიარებული თანხების შეფასებაზე. თუ შესაძლებელია, მზღვეველმა ასევე, უნდა აჩვენოს ამ დაშვებების რაოდენობრივი მნიშვნელობები;
- სადაზღვევო აქტივებისა და სადაზღვევო ვალდებულებების შესაფასებლად გამოყენებულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგები, ისე, რომ ცალცალკე ჩანდეს თითოეული ცვლილების შედეგი, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- სადაზღვევო ვალდებულებების, სადაზღვევო აქტივებისა და შესაბამისი გადავადებული შეძენის დანახარჯების (თუ ასეთს აქვს ადგილი) შესახებ შეჯერებული ინფორმაცია.

### სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და სიდიდე

მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებელს დაეხმარება, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან, მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების სიდიდეების, მიღების ვადებისა და მასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შესახებ.

კერძოდ, მზღვეველმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი რისკების მართვის მიზნები და ამ რისკების შემსუბუქების პოლიტიკა და პროცედურები;
- ინფორმაცია სადაზღვევო რისკის შესახებ (გადაზღვევის შედეგად რისკის შესუსტებამდე და გადაზღვევის შემდეგაც);
- ისეთი ინფორმაცია საკრედიტო რისკის, ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკის შესახებ, რომელიც მოითხოვებოდა ფასს 7-ით.

## **თემა 9. ფას 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. ფას 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ 32-42-ე პუნქტებში მოცემული განმარტებებში აქცენტი გადატანილია ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილ რისკებზე და თუ როგორ ხორციელდება ამ რისკების მართვა. ეს რისკები, როგორც წესი, მოიცავს საკრედიტო რისკს, ლიკვიდობის რისკსა და საბაზრო რისკს, მაგრამ მარტო ამით არ შემოიფარგლება.

რაოდენობრივ ინფორმაციასთან დაკავშირებული ხარისხობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ამ ინფორმაციის ერთმანეთთან დაკავშირების საშუალებას აძლევს და, მამასადამე, 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 საანგარიშ-

გებო 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 ნაჩვენებია არ არის (ა) პუნქტის მიხედვით.

გ) რისკების კონცენტრაცია, თუ ეს არ ჩანს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაციიდან.

თუ საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით წარმოდგენილი რაოდენობრივი მონაცემები არ ასახავს საწარმოზე რისკის გავლენის იმავე ხარისხს, რასაც ადგილი ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე, საწარმომ დამატებით უნდა წარმოადგინოს სხვა რეპრეზენტაციული ინფორმაცია.

## 2. საბაზრო რისკი

საბაზრო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები განიცდის ცვლილებას საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო. საბაზრო რისკი სამი ტიპის რისკისაგან შედგება: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და სხვა ფასების რისკი.

### მგრძობელობის ანალიზის მიზნებისათვის

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) მგრძობელობის ანალიზი თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისათვის, რომელიც გავლენას ახდენდა საწარმოზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ამასთან ისე, რომ ჩანდეს, რა უარყოფით გავლენას იქონიებდა მოგებაზე ან ზარალზე და საკუთარ კაპიტალზე რისკის შესაფერისი ცვლადის იმგვარი ცვლილება, რაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო ამ თარიღისათვის.

ა) მგრძობელობის ანალიზში გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები;

ბ) ამ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები და მათი შეცვლის მიზეზები;

თუ საწარმო ამზადებს მგრძობელობის ანალიზს, როგორცაა შეფასება რისკის საფუძველზე, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას (მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთსა და სავალუტო კურსებს შორის) და ამ ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების მართვისათვის. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა:

ა) განმარტოს ამ ანალიზის დროს გამოყენებული მეთოდები, ასევე ძირითადი პარამეტრები და დაშვებები, რომლებიც ამოსავალ ბაზად გამოიყენება;

ბ) ახსნას გამოყენებული მეთოდების მიზანი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რის გამოც მიღებული ინფორმაცია შეიძლება სრულყოფილად არ ასახავდეს შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას.

როდესაც მომზადებული მგრძობელობის ანალიზი არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგებისათვის დამახასიათებელ რისკს (მაგალითად, იმიტომ, რომ რისკის გავ-



ლენა 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 ველარ ყიდვიან საზღვარგარეთ, ხოლო მუშებს ალელვებთ 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 ცვლილება:

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£).

ახლა დავუშვათ, რომ სავალუტო კურსი გახდა \$1.5/£. ამ შემთხვევაში, მოხდა დოლარის გამყარება, (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო ნაკლები დოლარის გაყიდვა). ახლა იგივე \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £6,67 მლნ-ს (10 მლნ/1.50£). თუ კომპანია დიდ ბრიტანეთშია, რომელიც \$10 მლნ-ს იღებს, ეს აშკარად კარგი სიახლეა, თუმცა \$10 მლნ-ის გადახდის შემთხვევაში, დანახარჯი უფრო მეტი იქნება.

სავალუტო კურსის საპირისპირო მიმართულებით ცვლილება, ვთქვათ \$1.70/£, ასახავს დოლარის გაუფასურებას (ერთი გირვანქა სტერლინგის შესაძენად საჭირო იქნება უფრო მეტი დოლარის გაყიდვა). ახლა \$10 მლნ. ფულადი სახსრების ნაკადი უდრის £5.88 მლნ-ს (10 მლნ/1.70£). დიდ ბრიტანეთში არსებული კომპანიისთვის, რომელმაც ეს ფულადი სახსრები უნდა მიიღოს, არასასიამოვნო სიახლე იქნება, მაგრამ გადახდის შემთხვევაში უკვე კარგი სიახლეა.

### ✓ სავალუტო კურსის სისტემები

მსოფლიოს ისეთი წამყვანი ვალუტის კურსები, როგორცაა:

- ამერიკული დოლარი;
- იაპონური იენა;
- დიდი ბრიტანეთის გირვანქა სტერლინგი;

- ევროპული ევრო.

მუდმივად იცვლებიან ერთმანეთთან მიმართებაში. თუმცა, ვალუტათა მხოლოდ მცირე რაოდენობა იყენებს ამ სისტემას.

სხვა სისტემებია:

- ფიქსირებული სავალუტო კურსები;
- თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები;
- სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით.

#### **ა) ფიქსირებული სავალუტო კურსები**

**ფიქსირებული სავალუტო კურსები** გულისხმობს კონკრეტული ვალუტის (ან ვალუტების ნაკრების) მიმართ მიზნობრივი პარიტეტის გამოქვეყნებას და მონეტარული პოლიტიკის (საპროცენტო განაკვეთები) და სავალუტო რეზერვების იმგვარად გამოყენების ვალდებულებას, რომ საკუთარი ვალუტის სპოტ-კურსი შენარჩუნებული იყოს ამ მიზნობრივი კურსის მახლობელ გარკვეულ სავაჭრო საზღვრებში.

**ფიქსირებული სავალუტო კურსი ერთ ვალუტასთან მიმართებაში** – ასეთ დროს ქვეყანა თავის სავალუტო კურსს აფიქსირებს სხვა ქვეყნის ვალუტასთან მიმართებაში. ამგვარი მეთოდით 50-ზე მეტი ქვეყანა აფიქსირებს თავის სავალუტო კურსს, უმთავრესად ამერიკულ დოლართან მიმართებაში. ფიქსირებული კურსები მუდმივად ფიქსირებული არ არის და, პერიოდულად, ქვეყნის ეკონომიკური საფუძვლების ძლიერი ცვლილებების (მაგ., ინფლაციის მაჩვენებლების ცვლილება) დროს, ხდება საკუთარი კაპიტალის გამყარება/ან გაუფასურება.

**ფიქსირებული სავალუტო კურსი ვალუტების ნაკრებთან მიმართებაში** – ვალუტების ნაკრების გამოყენების მიზანია ვალუტის კურსის დაფიქსირება, უფრო მდგრად სავალუტო ბაზასთან მიმართებაში, ვიდრე ეს შესაძლებელი იქნებოდა, მხოლოდ ერთ ვალუტასთან მიმართებაში დაფიქსირების შემთხვევაში, ხშირად ეს ნაკრები ისეა შედგენილი, რომ აისახოს ქვეყნის უმთავრესი სავაჭრო კავშირები.

#### **ბ) თავისუფლად რხევადი სავალუტო კურსები (ხანდახან მოიხსენიებენ, როგორც „თავისუფალი რხევა“)**

ნამდვილი თავისუფალი რხევა გულისხმობს, რომ სავალუტო კურსი მხოლოდ და მხოლოდ სავალუტო ბაზარზე არსებული მოთხოვნა-მიწოდებით რეგულირდება და მასზე გავლენის მოხდენის მიზნით, არ ხდება როგორც საბაზრო პროცესებში ჩარევა ოფიციალური სავალუტო რეზერვებით, ასევე სავალუტო კურსის გათვალისწინება საპროცენტო განაკვეთებთან მიმართებაში გადაწყვეტილებების მიღებისას. მაგალიტად, ინგლისის ბანკის მონეტარული პოლიტიკის კომიტეტი გადაწყვეტილების მიღებისას აშკარად ითვალისწინებს გირვანქა სტერლინგის საგარეო ღირებულებას. ამგვარად, მიუხედავად იმისა, რომ გირვანქა სტერლინგი უკვე აღარ არის ფიქსირებული სავალუტო კურსის სისტემაში, არც იმის მტკიცება იქნება სწორი რომ იგი სრულად ექვემდებარება თავისუფალ რხევას.

**გ) სავალუტო კურსები კონტროლირებადი რხევებით (ხანდახან მოიხსენიებენ როგორც „უსუფთაო რხევა“)**

სხვადასხვა ქვეყნის ცენტრალური ბანკი იყენებს რა კონტროლირებადი რხევების სისტემას, ცდილობს სავალუტო ურთიერთდამოკიდებულებების შენარჩუნებას ღირებულებების წინასწარ დადგენილ (ჩვეულებრივ, ფართო საზოგადოებისათვის უცნობ) საზღვრებში და ხშირად ახორციელებს სავალუტო ბაზრებზე საკუთარი ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციებს, სავალუტო კურსის დადგენილ საზღვრებში შენარჩუნების მიზნით.

**სავალუტო რისკის ტიპები: საოპერაციო და ეკონომიკური რისკი.**

სავალუტო კურსის ცვლილებები დაკავშირებულია საოპერაციო და ეკონომიკურ რისკებთან. **საოპერაციო რისკი** არის ოპერაციის ჩატარებისა და შესაბამისი ანგარიშსწორების თარიღებს შორის დროის პერიოდში სავალუტო კურსის ცვლილების რისკი. ე.ი. ეს არის ვალუტის კონვერტაციისაგან წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი.

**მაგალითი 2**

**საოპერაციო რისკი:**

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.

აეხსნათ რისკი, რომლის წინაშეც შეიძლება აღმოჩნდეს დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა.

31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გამყარების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს მოგებას 16,071 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება:  $(300,000:1.6=187,500) - (300,000:1.75=171,429) = 16,071£$ . 31 მარტისთვის გირვანქა სტერლინგის გაუფასურების შემთხვევაში დიდ ბრიტანეთში არსებული ფირმა მიიღებს ზარალს 19,397 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით, რომელიც მიიღება:  $(300,000:1.45=206,897) - (300,000:1.6=187,500) = 19,397£$ .

ფირმამ შეიძლება გადაწყვიტოს რისკის ჰეჯირება (მინიმუმამდე შემცირება), თუ საქმე ეხება:

- მნიშვნელოვან მოცულობას;
- დროის მნიშვნელოვან პერიოდს;
- მოსაზრებას, რომ სავარაუდოდ, სავალუტო კურსი მნიშვნელოვნად შეიცვლება.

**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 ფასნამატიტ. 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 \* €1.26), ხოლო თუ დოლარის კუსი გამყარდება 1,31-მდე, მაშინ, საქონლის ღირებულება ევროში იქნება 20.96 ევრო (\$16 \* €1.31). მაშასადამე, დოლარის გამყარება ექსპორტიორს ყოველ ერთეულ პროდუქციაზე მოუტანს მოგებას 0.80 ევროს ოდენობით (20.96-20.16).

## 2.2. საპროცენტო განაკვეთის რისკი

ფინანსური მენეჯერი უპირისპირდება საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებისგან წარმოქმნილ რისკს, ე.ი. საქმე აქვს გაურკვეველობასთან, ფულადი სახსრების შემოსავლებისა და გასაღების მოცულობასა და ვადებთან დაკავშირებით.

მრავალი კომპანია იღებს სესხს და, ასეთ დროს, მათ უნდა გააკეთონ არჩევანი ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით (ჩვეულებრივ, ობლიგაციების ემისიის გზით), ან მცოცავი (ცვლადი) საპროცენტო განაკვეთით სესხის აღებას შორის (შესაძლოა, საბანკო სესხების მეშვეობით). არსებობს გარკვეული რისკი მცოცავ-განაკვეთებიანი 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 კომპა-



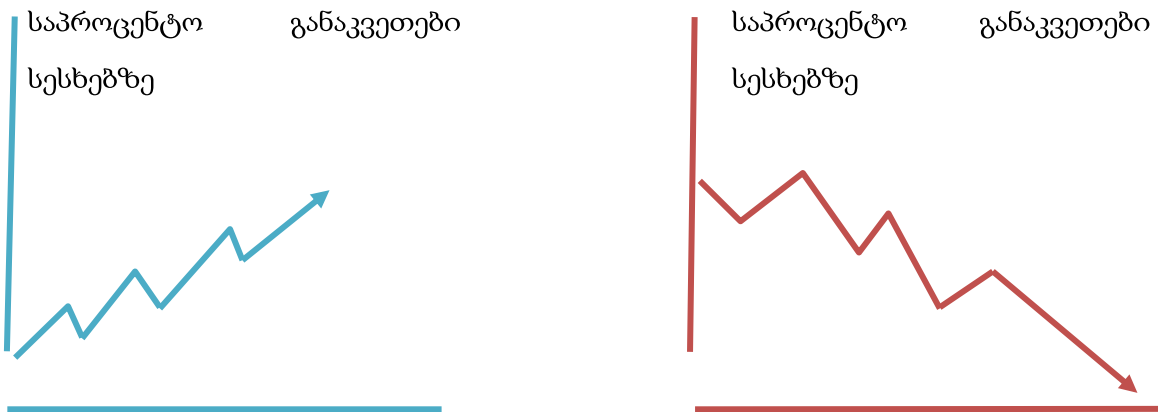
ნია დაადგენს სესხის ალების ან ინვესტირების საჭიროებას, იმ მომენტამდე, როდესაც დაიდება შესაბამისი გარიგება, შეიძლება შეიცვალოს საპროცენტო განაკვეთები.

ხელმძღვანელი პერსონალი, ჩვეულებრივ, რისკის მონინააღმდეგა. ამდენად, ისინი ეძებენ ამ რისკების მართვისა და შემცირების საშუალებებს.

- **განსხვავება საპროცენტო განაკვეთებში/საპროცენტო საფრთხე**

საპროცენტო რისკი მიეკუთვნება საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებების და, ამგვარად, კომპანიის წმინდა ფულადი ნაკადის შემცირების რისკს.

### საპროცენტო განაკვეთების არახელსაყრელი ცვლილებები



სავალუტო კურსთან შედარებით, საპროცენტო განაკვეთები უწყვეტად არ იცვლება:

- სავალუტო კურსები დღის განმავლობაში იცვლება;
- საპროცენტო განაკვეთები სტაბილურია ბევრად უფრო ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში.

მაგრამ საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება შეიძლება ბევრად უფრო არსებითი იყოს. კომპანიის საპროცენტო რისკის საფრთხის შემცირება (ჰეჯირება) კორპორაციის ხაზინადარის მოვალეობაა.

### განვიხილოთ საპროცენტო რისკის პრაქტიკული მაგალითები:

კომპანიამ შეიძლება სესხი აიღოს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთით, ყოველ ექვს თვეში პროცენტის გადახდით და ყოველი წინა პროცენტის გადახდის თარიღიდან მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების გაზრდა/დაკლების შესაბამისად შეცვლილი პროცენტის დარიცხვით.

ზოგიერთი კომპანია სესხის ასაღებად ახორციელებს ობლიგაციების ემისიას. თუ კომპანია აკეთებს სამომავლო პროგნოზს ობლიგაციების ემისიის გზით სესხის ალების 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 ალება 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, რა-

ოდენობრივი შეფასება იმისა, რამდენად ამცირებენ საკრედიტო რისკს უზრუნველყოფა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები) იმ თანხასთან მიმართებით, რომლებიც საუკეთესოდ ასახავს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას (რაც გამჟღავნებული იქნება ან (ა) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ან გამოსახული იქნება ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებით);

გ) ინფორმაცია ისეთი ფინანსური აქტივების საკრედიტო ხარისხის შესახებ, რომლებიც არც ვადაგადაცილებულია და არც გაუფასურებული.

#### **ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები**

ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) ასაკობრივი ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ვადაგადაცილებულია, მაგრამ არ არის გაუფასურებული;

ბ) ანალიზი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ცალ-ცალკე გაუფასურებულად იქნა მიჩნეული.

#### **მიღებული უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები**

როდესაც საწარმო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოიპოვებს ფინანსურ ან არაფინანსურ აქტივებს, იმ თვალსაზრისით, რომ მის მფლობელობაში გადადის კრედიტის უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები (მაგ., გარანტიები) და ეს აქტივები აკმაყოფილებს სხვა ფასს-ების აღიარების კრიტერიუმებს, მან საანგარიშგებო თარიღისათვის მის მფლობელობაში მყოფი ამგვარი აქტივების შესახებ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) მიღებული აქტივების ბუნება და საბალანსო ღირებულება;

ბ) აქტივების გასხვისების ან საწარმოს საქმიანობაში გამოყენების პოლიტიკა, თუ ზემოაღნიშნული აქტივები არ არის ადვილად კონვერტირებადი ნაღდ ფულში.

**ლიკვიდობის რისკი** არის რისკი იმისა, რომ საწარმო სიძნელეებს წააწყდება ისეთ ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებისას, რომლებიც იფარება ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით.

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

ა) არანარმოებრივი ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი (მათ შორის გაცემული ფინანსური გარანტიების კონტრაქტების), საიდანაც გამომჩნდება დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები;

ბ) წარმოებული ფინანსური ვალდებულებების დაფარვის ვადების ანალიზი. დაფარვის ვადების ანალიზმა უნდა მოიცვას დარჩენილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები იმ წარმოებული ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომელთა სახელშეკრულებო დაფარვის ვადები მნიშვნელოვანია ფულადი ნაკადების მოძრაობის დროის გასაგებად.

გ) აღწეროს, როგორ მართავს (ა) და (ბ) პუნქტებში ხსენებული ვალდებულებებისათვის დამახასიათებელ ლიკვიდობის რისკს.

## თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტები 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.

### 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.

სტანდარტის შემუშავების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, საშუალება მისცეს, განსაზღვრონ ბიზნესის სხვადასხვა სეგმენტის რისკის ფაქტორები, გაანალიზონ სეგმენტის მომგებიანობა, ზრდის შესაძლებლობები და მიიღონ გადაწყვეტილება საწარმოში წილობრივი მონაწილეობის შესახებ.

ინფორმაცია საოპერაციო სეგმენტების შესახებ, კომპანიების ხელმძღვანელობას და მის მფლობელებს, შესაძლებლობას აძლევს შეაფასონ რამდენად რენტაბელურია



ბიზნესის ესა თუ ის მიმართულება.

სწარმოს სხვადასხვა სეგმენტები განსხვავებულ ფულად ნაკადებს გამოიმუშავენ, რომელთაც განსხვავებული რისკები უკავშირდება და რომლებიც კონკრეტულ ღირებულებებს ეხება. შესაბამისად, ინფორმაციის დეზაგრეგირების გარეშე არ არსებობს მთლიანად სწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადების მთლიანი თანხების, მათი წარმოშობის დროის ჩარჩოების ან რისკების პროგნოზირების რაციონალური გზა.

**სტანდარტის ძირითადი პრინციპის მიხედვით:**

„სწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მისი სამეწარმეო საქმიანობის ხასიათის, ფინანსური შედეგებისა და იმ ეკონომიკური გარემოს შეფასება, სადაც ის ეწევა საქმიანობას“.

## 1. სტანდარტის მოქმედების სფერო

**ფასს 8 „საოპერაციო სეგმენტები“ ვრცელდება იმ კომპანიების განცალკევებულ ან ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებზე:**

- რომელთა საჯარო ან ნილობრივი 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 სწარმოს ფინანსური ინსტრუმენტები წარდგენილია (ან და წარდგენის პროცესში იმყოფება) საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე.

თუ სწარმო, 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. ხოლო თუ ფინანსური ანგარიში მოიცავს სათავო სწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც ფასს 8-ის მოქმედების სფეროში ხვდება, და ამავე დროს მოიცავს სათავო სწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებასაც, მაშინ სეგმენტური ინფორმაციის წარდგენა მოითხოვება მხოლოდ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

## 2. საოპერაციო და საანგარიშგებო სეგმენტები

### 2.1. საოპერაციო სეგმენტები

სტანდარტი საოპერაციო სეგმენტს განსაზღვრავს სამი ძირითადი მახასიათებლით. ეს არის სანარმოს კომპონენტი:

ა) რომელსაც უკავია ბიზნესის ისეთი ნაწილი, სადაც ეწევა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება (იმ ამონაგებისა და ხარჯების ჩათვლით, რომელიც დაკავშირებულია იმავე სანარმოს სხვა კომპონენტებთან);

ბ) რომლის საოპერაციო შედეგებს რეგულარულად იხილავს სანარმოში საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად და მისი საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად; და

გ) რომლის შესახებაც არსებობს განცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია.

საოპერაციო სეგმენტი შეიძლება ბიზნესის ისეთი ნაწილი იყოს, საიდანაც სანარმოს ჯერ არ მიუღია ამონაგები, მაგალითად, ახლად ამოქმედებული ქვედანაყოფი ამონაგების მიღებამდე, შეიძლება იყოს საოპერაციო სეგმენტი. იმავედროულად უნდა აღინიშნოს, რომ აუცილებელი არ არის, რომ სანარმოს ყველა შემადგენელი ნაწილი საოპერაციო სეგმენტი ან საოპერაციო სეგმენტის ნაწილი იყოს. შეიძლება ქვედანაყოფი ქმნიდეს ისეთი სახის ამონაგებს, რომელსაც შემთხვევითი ხასიათი გააჩნია და სანარმოს საქმიანობის თანმდევი. 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 მაინც-დამაინც სპეციალური უფლებამოსილების მქონე მენეჯერს. ეს ფუნქცია განკუთვნილია სანარმოს საოპერაციო სეგმენტებზე რესურსების განაწილებისა და მათი საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად.

ერთი პიროვნება შეიძლება იყოს ერთზე მეტი სეგმენტის მენეჯერი. ზოგჯერ სტანდარტით 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 სანარმოებში გამოიყენება.

მაგალითად, ზოგიერთ სანარმოში 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 არსე-

ბობს. ასეთ შემთხვევაში, სეგმენტის იდენტიფიცირება და შესაბამისად იმ კომპონენტების განსაზღვრა, რომლის ნაკრები წარმოადგენს საწარმოსთვის საოპერაციო სეგმენტს უნდა მოხდეს ფასს-ს 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.

## 2.2. საანგარიშგებო სეგმენტები

მას შემდეგ, როდესაც მოხდება საოპერაციო სეგმენტის იდენტიფიცირება, უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტები. ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია, თითოეული საოპერაციო სეგმენტის შესახებ, ცალკე არ ასახება. 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 სტანდარტით მოცემული მახასიათებლებით საანგარიშგებო სეგმენტად განისაზღვრა.

## 2.3. აგრეგირების კრიტერიუმები

დაშვებულია ორი ან მეტი საოპერაციო სეგმენტის აგრეგირება, გაერთიანება ერთ სეგმენტად, თუ მათ აქვთ მსგავსი ეკონომიკური მახასიათებლები (მაგალითად, მოსალოდნელია, რომ ორ საოპერაციო სეგმენტს ექნება მსგავსი გრძელვადიანი საშუალო საერთო მარჟა) და შეესაბამება ქვემოთ ჩამოთვლილ სპეციფიურ კრიტერიუმებს:

- 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: 1. გენერალური დირექტორის ანგარიშგება შეიძლება მოიცავდეს ცალკეულ მონაცემებს ორ იდენტურ პროდუქტზე, რომელიც დამზადებულია მსგავსი ეკონომიკური პირობების ქვეყნებში;

2. 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.

ამ ორივე 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.

### **2.4. 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 სეგმენტშიორისი) 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 იქნას საანგარიშგებო სეგმენტად.

ინფორმაციის გაერთიანება იმ სეგმენტების შესახებ, რომლებიც ცალკე არ აკმაყოფილებენ სტანდარტით განსაზღვრულ რაოდენობრივ ზღვრებს, დაშვებულია მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ საოპერაციო სეგმენტებს მსგავსი ეკონომიკური მახასი-



ათებლები 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.

ინფორმაცია იმ სამეწარმეო საქმიანობებისა და საოპერაციო სეგმენტების შესახებ, რომელიც სტანდარტის მიხედვით საანგარიშგებო სეგმენტს არ წარმოადგენას, უნდა გაერთიანდეს და ცალკე მუხლად აისახოს კატეგორიაში „ყველა სხვა სეგმენტი“. ინფორმაციაში უნდა აღინეროს „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 შესაძარისობის 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 გადანყვეტილებებს 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 გადანყვეტილებებს 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 რომლებიც ერთ სეგმენტად განიხილება გეოგრაფიულ ჭრილში. თითოეული მათგანი საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრის სამივე ძირითადი მახასიათებელს აკმაყოფილებს.

## მაგალითი 2.

საწარმო ანგარიშგებაში აჩვენებს, რომ ბიზნესს ერთი დარგის, მოპოვებითი მრეწველობის მიმართულებით აწარმოებს, მაგრამ ფინანსურ ინფორმაციას წარადგენენ შემდეგ ბიზნეს კომპონენტებზე, ოქრო, სპილენძი და ნახშირი. საწარმოს მენეჯერი გადაწყვეტილებებს რესურსების განაწილებაზე იღებს თითოეული ბიზნეს კომპონენტის ფინანსური შედეგების მიხედვით. შესაბამისად, საწარმოს აქვს სამი საოპერაციო სეგმენტი, მიუხედავად იმისა, რომ ყველა მიეკუთვნება მოპოვებით მრეწველობას.

## მაგალითი 3.

სამკერვალო კომპანიას, რომელიც აწარმოებს მამაკაცის კოსტუმებს, აქვს შერეული წარმოება.

მთლიანი წარმოების სტრუქტურა მოცემულია ცხრილში:

| საოპერაციო სეგმენტები            | წილი მთლიან ამონაგებში (%) |
|----------------------------------|----------------------------|
| 1. მამაკაცის კოსტუმების წარმოება | 46                         |
| 2. ლოჯისტიკა                     | 3                          |
| 3. ქულების წარმოება              | 20                         |
| 4. ნარჩენების გატანა             | 5                          |
| 5. საფოსტო მომსახურება           | 1                          |
| 6. საქმისწარმოება                | 8                          |
| 7. საწყობი                       | 7                          |
| 8. ჰალსტუხების წარმოება          | 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).

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 სამენარმეო 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, აქტივების, ვალდებულებების და შეფასების საფუძველების შესახებ;
- შემაჯერებელი ცხრილი, სადაც შემდეგი მონაცემები: სეგმენტის ამონაგები, ანგარიშგებაში წარდგენილი სეგმენტის მოგება ან ზარალი, სეგმენტის აქტივები, ვალდებულებები და სხვა არსებითი მუხლები – შესაბამისობაში არის მოყვანილი მთლიან საწარმოო მონაცემებთან.

### 3.1. ზოგადი ინფორმაცია

**ზოგად 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.

### 3.2. 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 გადაწყვეტილების მიმღებ მთავარ პირს.

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

საც სეგმენტის ამონაგების უდიდესი ნაწილი პროცენტის სახით მიღებული ამონაგებია და გადანყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი გადანყვეტილების მისაღებად, ძირითადად, წმინდა საპროცენტო ამონაგებს ეყრდნობა, საწარმოს შეუძლია ამგვარი სეგმენტის საპროცენტო ამონაგები აჩვენოს საპროცენტო ხარჯის გამოკლებით და მიუთითოს, რომ ასე მოიქცა.

სტანდარტის მიხედვით საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის, უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია მთლიანი აქტივების შესახებ.

აქტებთან მიმართებაში საწარმომ თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის აგრეთვე, უნდა აჩვენოს ინფორმაცია:

- მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში ჩადებული ისეთი ინვესტიციების სიდიდის შესახებ (რომელიც კაპიტალ-მეთოდით აღირიცხება); და
- სხვა გრძელვადიანი აქტივების მატების შესახებ, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტების, გადავადებული საგადასახადო აქტივების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აქტივებისა (იხ. ბასს 19 – „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“) და სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი უფლებებისა.

ეს ინფორმაცია აისახება ანგარიშგებაში იმ შემთხვევაში თუ აღნიშნული თანხები გათვალისწინებული აქვს გადანყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში, ან რაიმე სხვა მიზნით, რეგულარულად მიენოდება გადანყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს, თუნდაც ისინი არ იყოს გათვალისწინებული სეგმენტის აქტივების მაჩვენებელში.

#### 4. შეფასება

წარმოდგენილი საანგარიშგებო სეგმენტის თითოეული მუხლი შეფასებული უნდა იქნეს იმავე მაჩვენებლებში, რომელიც გადანყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს წარედგინება ამ სეგმენტზე რესურსების განაწილების შესახებ გადანყვეტილებების 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 გადანყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებში.

ანალოგიურად, მოცემული სეგმენტის ინფორმაციაში მხოლოდ ის აქტივები და ვალდებულებები წარედგინება, რომლებიც გაითვალისწინა გადანყვეტილებების 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 გადანყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებისათვის ერთზე მეტ მაჩვენებელს იყენებს, მაშინ სეგმენტის ინფორმაციაში წარმოდგე-



ნილი 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.

#### 4.1. შემაჯერებელი მონაცემები

სტანდარტის მიხედვით, სეგმენტების ინფორმაციაში ნაჩვენები თითოეული არსებითი მუხლისა და სეგმენტების მთლიანი თანხების ჯამი, შეჯერებული უნდა იქნეს საწარმოს მიერ ფასს-ს შესაბამისად აღიარებულ მთლიან 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 შეწყვეტილი 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 შენონილი 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.

## 4.2. ადრე წარდგენილი ინფორმაციის გადაანგარიშება

თუ საწარმოს შიდა ორგანიზაციულ სტრუქტურის ცვლილება, ინვესს მისი საანგარიშგებო სეგმენტების შემადგენლობის ცვლილებას, მაშინ ხელახლა უნდა გადაანგარიშდეს წინა პერიოდების შესაბამისი ინფორმაცია, მათ შორის შუალედური პერიოდების ინფორმაცია, 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 გადანყვეტილებების 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.

## 5.1. 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 წარმოაჩინდეს 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 ეწოდეს საქმიანობას ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ რეგიონში.

ანგარიშგებაში ნაჩვენები ამონაგების თანხები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად იყო გამოყენებული.

## 5.2. ინფორმაცია გეოგრაფიული რეგიონების შესახებ

საწარმოს დონის განმარტებითი შენიშვნები, საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის მიუხედავად, ითვალისწინებს ინფორმაციას საწარმოს გეოგრაფიული რეგიონებისა და მთავარი მომხმარებლების შესახებ.

სტანდარტი 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 გამჟღავნება, გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით, ანალიტიკოსებს საშუალებას აძლევს დაადგინონ ეკონომიკური პირობების უარყოფითი ცვლილებებით გამოწვეული რისკების კონცენტრაცია და დადებითი ეკონომიკური ცვლილებებით გამოწვეული ზრდის პერსპექტივა.

### 5.3. 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. 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, რომელთაც ეს მთავრობა აკონტროლებს.

**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

| №  | 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 | ანარმოებს 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**

საოპერაციო სეგმენტების სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება საწარმოსას. გარდა იმისა, რომ თითოეული საოპერაციო სეგმენტის საპენსიო ხარჯების აღიარება და შეფასება ხდება საპენსიო პროგრამებში გადახდილი ფულადი სახსრების საფუძველზე. მრავალდარგობრივი კომპანია შედეგს აფასებს ოპერაციებიდან მიღებული, დაბეგვრამდელი მოგების ან ზარალის საფუძველზე, ერთჯერადი შემოსულობისა და ზარალის და ასევე, საკურსო სხვაობით გამოწვეული შემოსულობებისა და ზარალის გაუთვალისწინებლად.

მრავალდარგობრივი კომპანია სეგმენტთშორის 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**

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 უმეტესობისა შექმნილ იქნა როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შექმნის დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

**ინფორმაცია საანგარიშგებო სეგმენტის მოგებისა და ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ**

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია სარეკომენდაციო ფორმატი, რომელიც განკუთვნილია ინფორმაციის წარმოსადგენად საანგარიშგებო სეგმენტების:

- მოგებისა და ზარალის;
- აქტივების; 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 გადანყვეტილებების მიმღები მთავარი პირის მიერ გამოყენებულ ანგარიშში.

(ფე)

| დასახელება  | ავტომობილის ნაწილები | თბომავლები | 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 |

|   |  |
|---|--|
| <p>ა. რაოდენობრივ ზღვრებს ქვემოთ მყოფი სეგმენტებიდან მიღებული მოგება მისაკუთვნიებულია მრავალდარგობრივი კომპანიის ოთხ საოპერაციო სეგმენტზე. ეს სეგმენტები მოიცავს შენობების იჯარით გაცემის მცირე ბიზნესს, ელექტრონული მოწყობილობების დაგირავების ბიზნესს, პროგრამული უზრუნველყოფის კონსულტაციების პრაქტიკას და სანყოფის გრძელვადიანი იჯარით გაცემის ოპერაციას. ამ სეგმენტებიდან არც ერთს არასდროს არ დაუკმაყოფილებია საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრად დადგენილი რაოდენობრივი ზღვრების კრიტერიუმები.</p> <p>ბ. ფინანსური სეგმენტი ამონაგების უდიდეს ნაწილს პროცენტებიდან იღებს. ამ სეგმენტის მართვის დროს ხელმძღვანელობა, ძირითადად, ეყრდნობა წმინდა საპროცენტო ამონაგებს და არ იყენებს საერთო ამონაგებსა და ხარჯებს. ამგვარად, ფასს 8-ის, შესაბამისად, მხოლოდ წმინდა თანხებია წარმოდგენილი.</p> |  |
|---|--|

**საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება**

შემდეგ მაგალითში ილუსტრირებულია საანგარიშგებო სეგმენტის ამონაგების, მოგების ან ზარალის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეჯერება სანარმოს შესაბამის თანხებთან.

შეჯერება ასევე, მოითხოვება სეგმენტის შესახებ წარმოდგენილი ყველა სხვა არსებითი მუხლისათვის. იგულისხმება, რომ სანარმოს ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს შეწყვეტილ ოპერაციებს. როგორც სტანდარტშია აღნიშნული, სანარმო თავისი საანგარიშგებო სეგმენტის საპენსიო ხარჯს აღიარებს და აფასებს საპენსიო პროგრამაში ფულის გადახდის საფუძველზე და კონკრეტულ მუხლებს არ მიაკუთვნებს საანგარიშგებო სეგმენტებს.

|  |           |
|--|-----------|
| <b>ამონაგები</b>   | <b>ფე</b> |
| საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ამონაგები<br>(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) |
| სანარმოს 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) |
| მიუკუთვნილებელი 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 მიუკუთვნილებელი თანხები                                       | 1,500   |
| სანარმოს აქტივები  | 81,500  |

|  |        |
|--|--------|
| ვალდებულებები  | ფე     |
| საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი ვალდებულებები                            | 43,850 |
| მიუკუთვნილებელი დადგენილ გადასახდელებზე დაფუძნებული საპენსიო ვალდებულებები | 25,000 |
| სანარმოს ვალდებულებები   | 68,850 |

(ფე)

| სხვა არსებითი მუხლები                                    | საანგარიშგებო სეგმენტის ჯამური შედეგები | კორექტირებები | სანარმოს 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 განეული დანახარჯები                            | 2,900                                   | 1,000         | 3,900                    |



|                       |       |   |       |
|-----------------------|-------|---|-------|
| ცვეთა და ამორტიზაცია  | 2,950 | - | 2,950 |
| აქტივების გაუფასურება | 200   | - | 200   |

აქტივებზე განეული დანახარჯების შემაჯერებელი მუხლი არის მთავარი კორპორაციული გამგეობის შენობაზე დახარჯული თანხა, რომელიც ჩართული არ არის სეგმენტის ინფორმაციაში. არც ერთი სხვა კორექტირება არ არის არსებითი.

### გეოგრაფიული ინფორმაცია

შემდეგი მაგალითი წარმოადგენს გეოგრაფიული ინფორმაციის ილუსტრაციას (ვინაიდან მრავალდარგობრივი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტები დაფუძნებულია პროდუქციისა და მომსახურების სახეობებს შორის განსხვავებებზე, პროდუქციისა და მომსახურების ამონაგების შესახებ სხვა დამატებითი განმარტებები არ მოითხოვება.

| 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

შემდეგი მაგალითით ილუსტრირებულია ინფორმაცია მთავარი მომხმარებლების შესახებ. სტანდარტით არ მოითხოვება ინფორმაცია არც მომხმარებლის ვინაობისა და არც თითოეული საოპერაციო სეგმენტის ამონაგების შესახებ.

მრავალდარგობრივი კომპანიის პროგრამული უზრუნველყოფისა და ელექტრონიკის სეგმენტების ერთი მომხმარებლისგან მიღებული ამონაგები შეადგენს დაახლოებით კომპანიის მთლიანი ამონაგების 5,000 ფე-ს.



## ნაწილი II. სავარჯიშოები

### თემა 3. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება

#### მაგალითი 1

##### ფასს-ზე გადასვლის თარიღი:

საწარმო, 2015 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ს შესაბამისად. მანამდე, ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით.

##### დავალემა:

დაადგინეთ ფასს-ზე გადასვლის თარიღი.

##### პასუხი:

ვინაიდან საწარმომ 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს ფასს-ს შესაბამისად, 2014 წლის ინფორმაცია უნდა იყოს შესაძარისი. ინფორმაციის შესაძარისობისათვის უნდა მომზადდეს ე.წ. „საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება“ 2014 წლის 1 იანვრისათვის. ამდენად, ფასს-ზე გადასვლის თარიღია 2014 წლის 1 იანვარი.

#### მაგალითი 2

##### ფასს-ზე გადასვლის მეთოდი (1-ლი მაგალითის გაგრძელება):

საწარმოს მენეჯმენტმა შეისწავლა ფასს-ზე გადასვლის საკითხები და მასთან დაკავშირებული სირთულეები, წინა პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შეგროვების, შენახვისა და დამუშავების მდგომარეობა, შეფასდა გადასვლის დანახარჯები და „დანახარჯებსა და სარგებლიანობას“ შორის ბალანსი. დადგინდა, რომ წინა პერიოდების ინფორმაციის სათანადოდ მოძიება და დამუშავება იქნება რთული, ძვირი და არასაიმედო.

##### დავალემა:

ფასს-ზე გადასვლის რომელი მეთოდი უნდა გამოიყენოს საწარმომ?

##### პასუხი:

მოცემული სიტუაცია ცხადყოფს, რომ საწარმოსთვის არც ერთ ასპექტში არ არის გამართლებული ფასს-ზე გადასვლა რეტროსპექტიული მეთოდის გამოყენებით. საწარმომ ფასს-ზე გადასვლა უნდა მოახდინოს პერსპექტიული მეთოდით, რაც რეტროსპექტიულ მეთოდთან შედარებით უფრო მარტივია და მოითხოვს ნაკლებ შრომით

და მატერიალურ დანახარჯებს.

### მაგალითი 3

**ფასს-ს შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი (1-ლი და მე-2 მაგალითის გაგრძელება):**

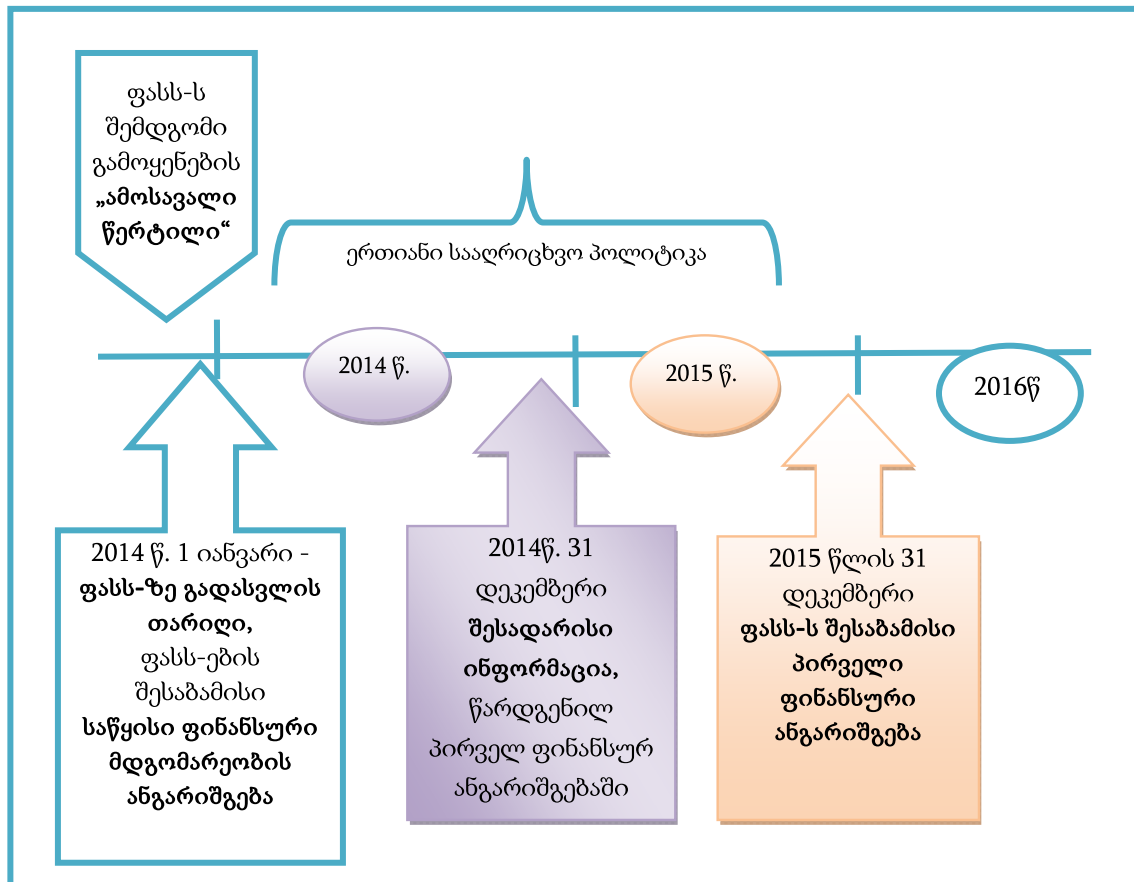
საწარმო, 2015 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ს შესაბამისად. მანამდე ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით. საწარმო იყინებს ფასს-ზე გადასვლის პერსპექტიულ მეთოდს.

### დავალება:

**დაადგინეთ ფასს-ს შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი.**

### პასუხი:

ფასს-თ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მინიმუმ ერთი საანგარიშგებო წლის შესადარის ინფორმაციას. ამდენად, 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს 2014 წლის შესადარის ინფორმაციას. ფასს-ზე გადასვლის თარიღია 2014 წლის 1 იანვარი, ხოლო პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი იქნება 2015 წლის 31 დეკემბერი.



**მაგალითი 4**

**საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა და აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულების კორექტირებები:**

საწარმოს ფასს-თ პირველი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღია 2015 წლის 31 დეკემბერი. 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შესადარის ინფორმაციას, ანუ 2014 წლის ინფორმაციას. ამისათვის უნდა მომზადდეს საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება – 2014 წლის 1 იანვრისათვის, რომელიც მომზადებული იქნება შემუშავებული ახალი ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად [ფასს 1, პ.7]. ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიწვევს აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებების კორექტირებას.

**დავალბა:**

იმსჯელეთ საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარსადგენად აქტივებისა და ვალდებულებების შესაძლო კორექტირებებზე.

**პასუხი:**

შესაძლებელია საწარმოს მიერ შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა მოითხოვდეს აქტივებისა და ვალდებულებების შემდეგი კორექტირებების გაკეთებას:

| ფასს-ზე გადასვლასთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებები |                       |  |
|---|-----------------------|--|
| კორექტირება   | ბასს/ფასს             | კორექტირების შინაარსი  |
| <b>აღიარება</b>   | ბასს 17               | ფინანსური იჯარა – აქტივისა და ვალდებულების აღიარება                                  |
|   | ბასს 37               | ძირითადი საშუალებების დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ანარიცხვების აღიარება |
|   | ბასს 37               | საგარანტიო მომსახურების ანარიცხვების აღიარება  |
| <b>აღიარების შეწყვეტა</b>   | ბასს 38               | საძიებო სამუშაოების კაპიტალიზებული ხარჯების ანულირება (ჩამონერა)                     |
|   | ბასს 39               | უიმედო მოთხოვნების ჩამონერა  |
| <b>რეკლასიფიკაცია</b>   | ბასს 16               | მარაგის გადატანა ძირითად საშუალებებში, ძირითადი საშუალებების გადატანა მარაგში        |
|   | ბასს 2                |  |
|   | ფასს 5                | ძირითადი საშუალებების გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირება                             |
|   | ბასს 32, 39<br>ფასს 7 | კაპიტალის გადატანა ვალდებულებებში, ვალდებულებების გადატანა კაპიტალში                 |



|                        |                            |   |
|------------------------|----------------------------|---|
| შეფასებების ცვლილებები | ბასს 16,38                 | ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის გადანგარიშება (გამოყენების ვადის, ცვეთისა და ამორტიზაციის მეთოდების შეცვლა, სალიკვიდაციო ღირებულების განსაზღვრა) |
|                        | ბასს 16,38                 | ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გაუფასურების აღიარება  |
|                        | ბასს 2                     | მარაგის ასახვა უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ფასს შორის   |
|                        | ბასს 39                    | მოთხოვნების გაუფასურების რეზერვის შექმნა  |
|                        | ბასს 39<br>ფასს 7          | ფინანსური აქტივების ასახვა რეალური და ამორტიზებული ღირებულებით  |
|                        | ფასს 40                    | საინვესტიციო ქონების შეფასება რეალური ღირებულებით   |
|                        | ბასს 16, 39.<br>40, ფასს 7 | შეფასებები დისკონტირებული ღირებულებით   |

### მაგალითი 5

#### გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება (მე-4 მაგალითის გაგვიძელება):

დავუშვათ, შემდგომში უარი ითქვა ზოგიერთი აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებაზე, რაც დაკავშირებული იყო გათვლების სირთულეებთან. ფასს 1-ით ნებადართულია გარკვეული გამოწვევების დაშვება ფასს-დან (დანართი „დ“), რათა შემცირდეს შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობა.

2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების წარსადგენად გაკეთდა შემდეგი კორექტირებები:

(ფე)

|   | ანგარიშის დასახელება  | დებიტი | კრედიტი | თანხა |
|---|---|--------|---------|-------|
| 1 | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310   |         | 7,000 |
|   | უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი                              |        | 1415    | 7,000 |
|   | უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის აღიარება                    |        |         |       |
| 2 | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310   |         | 4,500 |
|   | საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები                                |        | 4320    | 4,500 |
|   | საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების აღიარება                      |        |         |       |
| 3 | ნედლეული და მასალები (სათადარიგო ნაწილები)                        | 1620   |         | 1,000 |
|   | მანქანა-დანადგარები   |        | 2150    | 1,000 |
|   | მცირეფასიანი სათადარიგო ნაწილების რეკლასიფიცირება მარაგებში       |        |         |       |
|   | მანქანა-დანადგარების ცვეთა  | 2250   |         | 200   |
|   | გაუნაწილებელი მოგება  |        | 5130    | 200   |
|   | რეკლასიფიცირებული სათადარიგო ნაწილების დაგროვილი ცვეთის ანუღირება |        |         |       |

|   |   |      |       |       |
|---|---|------|-------|-------|
| 4 | საოფისე აღჭურვილობა   | 2160 |       | 5,500 |
|   | სხვა მარაგი (საოფისე აღჭურვილობა)                                   |      | 1690  | 5,500 |
|   | საოფისე აღჭურვილობის რეკლასიფიცირება მარაგიდან ძირითად საშუალებებში |      |       |       |
|   | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310 |       | 1,000 |
|   | საოფისე აღჭურვილობის ცვეთა  |      | 2260  | 1,000 |
|   | საოფისე აღჭურვილობის ცვეთის აღიარება                                |      |       |       |
| 5 | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310 |       | 8,300 |
|   | ნედლეული და მასალები  |      | 1620  | 1,300 |
|   | სატრანსპორტო საშუალებები  |      | 2180  | 4,300 |
|   | მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურები-დან                            |      | 1410  | 2,700 |
|   | აქტივების გაუფასურების აღიარება                                     |      |       |       |
| 6 | შენობები  | 2130 | 4,000 |       |
|   | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310 |       | 4,000 |
|   | საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების ზრდა                       |      |       |       |
| 7 | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310 |       | 2,200 |
|   | გრძელვადიანი სესხი  |      | 4140  | 2,200 |
|   | სესხის ამორტიზაცია ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით                   |      |       |       |

**დავალება:**

გაანალიზეთ ყველა კორექტირება და განსაზღვრეთ კორექტირების გავლენა გაუნაწილებელ მოგებაზე.

**პასუხი:**

ყველა სათანადო კორექტირების შედეგად 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით გაუნაწილებელი მოგება შემცირდა 18,800 ფე (დებეტის ბრუნვის ჯამია 23,000 ფე, კრედიტის – 4,200 ფე).

**მაგალითი 6**

კორექტირებული გაუნაწილებელი მოგების ასახვა სანყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (მე-5 მაგალითის გაგრძელება):

საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება 2014 წლის 1 იანვრისათვის კორექტირებამდე შეადგენდა 500,000 ფე. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%.

**დავალება:**

განსაზღვრეთ და ასახეთ გატარებით გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება მოგების გადასახადით.

**პასუხი:**

საწარმოს 2,820 ფე-ით ( $18,800 * 15\%$ ) ნაკლები უნდა ჰქონდეს გადახდილი მოგების გადასახადი. 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით მოგების გადასახადი შემდეგნაირად კორექტირდება:

|  |       |        |         |
|--|-------|--------|---------|
| ანგარიშის დასახელება   | თანხა | დებიტი | კრედიტი |
| წინასწარ გადახდილი გადასახადები (მოგების)                                | 1730  |        | 2,820   |
| გაუნაწილებელი მოგება   |       | 5310   | 2,820   |
| 2014 წლის 1 იანვრისათვის ზედმეტად გადახდილი მოგების გადასახადის აღიარება |       |        |         |

საბოლოოდ, გაუნაწილებელი მოგება მცირდება 15,980 ფე [18,800 – (18,800\* 0,15)].

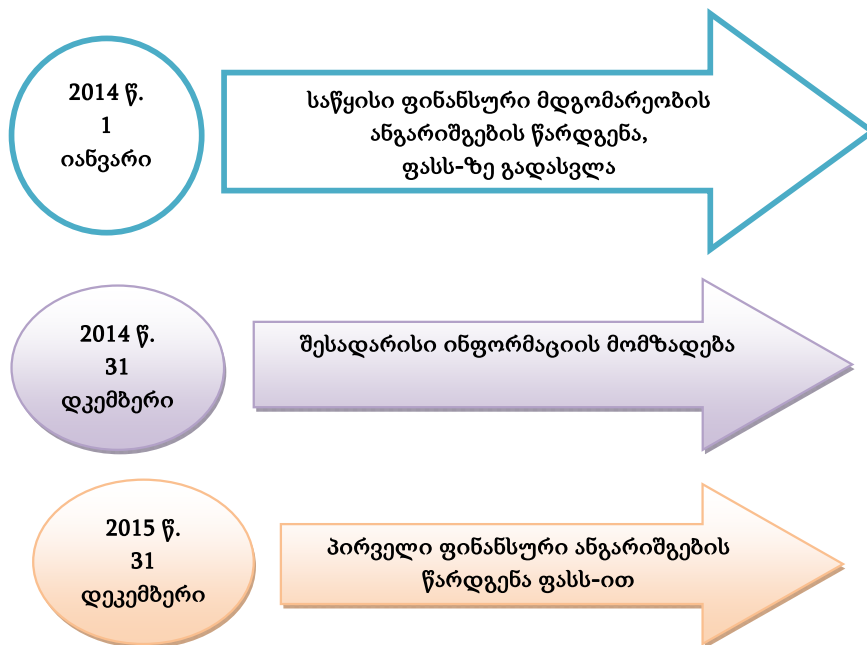
2014 წლის 1 იანვრის მონაცემებით კომპანიის გაუნაწილებელი მოგება შეადგენს 500,000 ფე.

|  |          |
|--|----------|
| გაუნაწილებელი მოგება 2014 წლის 1 იანვრისათვის (ფე) |          |
| კორექტირებამდე                                     | 500,000  |
| კორექტირებება                                      | (15,980) |
| კორექტირების შემდეგ                                | 484,020  |

ამდენად, საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული გაუნაწილებელი მოგება იქნება კორექტირებული ცვლილებების აგრეგირებული შედეგით (-15,980 ფე).

**დასკვნა:**

2014 წელი არის ფასს-ზე გადასვლის წელი, რისთვისაც მომზადდა საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით. შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად 2014 წლის განმავლობაში განხორციელდება აღრიცხვა ფასს-ით. ეს უზრუნველყოფს პირველი ფინანსური ანგარიშგებისათვის (2015 წ.) შესაძარისი ინფორმაციის წარდგენას.



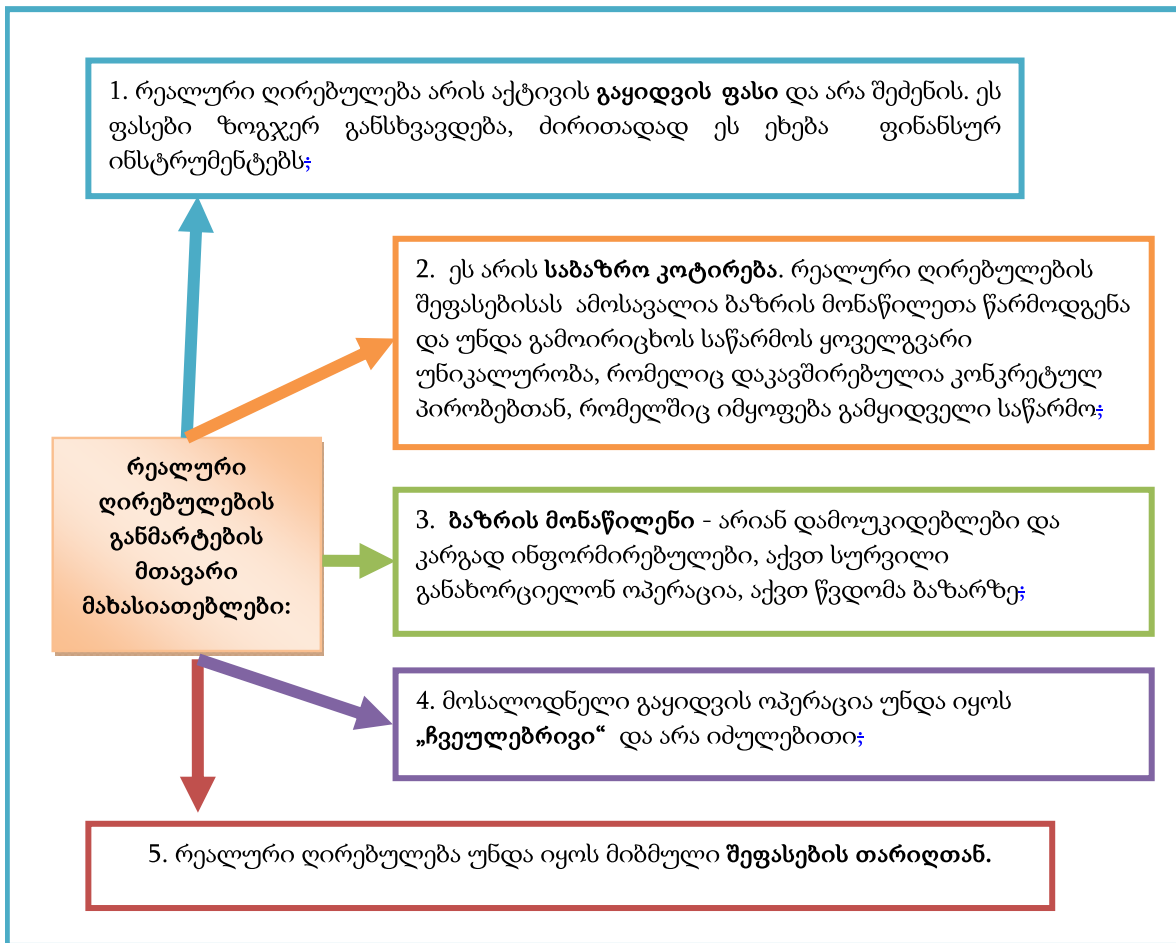
## თემა 4. ფასს 13. რეალური ღირებულების განსაზღვრა

### მაგალითი 1

რეალური ღირებულების მახასიათებლები.

ჩამოაყალიბეთ რეალური ღირებულების განმარტების მთავარი მახასიათებლები.

პასუხი:



### მაგალითი 2

ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზარი<sup>55</sup>:

საწარმოს აქვს აქტივები, რომელიც იყიდება ორ განსხვავებულ ბაზარზე მსგავსი მოცულობისა და აქტივობის დონის, მაგრამ განსხვავებული ფასებით. საწარმო ორივე ბაზარზე ახორციელებს ოპერაციებს და შეფასების თარიღისათვის აქვს წვდომა ორივე ბაზრის აქტივების ფასებზე (ფე):

<sup>55</sup> ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-6 მაგალითის მიხედვით.



| მაჩვენებლები           | ბაზარი T | ბაზარი N |
|------------------------|----------|----------|
| ფასი                   | 95       | 90       |
| სატრანსპორტო ხარჯები   | (20)     | (20)     |
|                        | 75       | 70       |
| საოპერაციო დანახარჯები | (15)     | (5)      |
|                        | 60       | 65       |

**დავალება:**

**განვსაზღვრეთ რეალური ღირებულება შემდეგი პირობით:**

- ა) ბაზარი T არის ძირითადი;
- ბ) აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი.

**პასუხი:**

**ა) ბაზარი T არის ძირითადი ბაზარი:**

რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტივზე ხელმისაწვდომი ფასებით, შემცირებული სატრანსპორტო ხარჯებით – 75 ფე. საოპერაციო დანახარჯები არ გაითვალისწინება.

**ბ) ძირითადი ბაზრის არარსებობა:**

ვინაიდან აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, რეალური ღირებულება განისაზღვრება ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ფასებით, სადაც ხდება ღირებულების მაქსიმიზაცია სატრანსპორტო და საოპერაციო დანახარჯების შემდეგ. საწარმოს შემოსულობების წმინდა მაქსიმიზაცია 65 ფე.

საოპერაციო დანახარჯები გაითვალისწინება იმის დასადგენად, რომელი ბაზარია ყველაზე ხელსაყრელი, მაგრამ არ გაითვალისწინება აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამდენად, მოცემული აქტივის რეალური ღირებულებაა 70 ფე.

**მაგალითი 3**

**შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება:<sup>56</sup>**

საწარმო იძენს მანქანა-დანადგარს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. მანქანა-დანადგარს დაიტოვებენ და გამოიყენებენ საწარმოს საქმიანობაში. შეძენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი თავდაპირველად შეიძინა გარე მომწოდებლისგან და, საწარმოთა გაერთიანებამდე, შეძენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი გარდაქმნა თავის საქმიანობაში გამოსაყენებლად, თუმცა მისი გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა. მყიდველი საწარმო ადგენს, რომ ეს აქტივი ბაზრის მონაწილეებს მაქსიმალურ ღირებულებას მისცემს იმ შემთხვევაში, თუ მას გამოიყენებენ სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად (დამონტაჟებული, ან რაიმე სხვა გზით მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ამ მანქანა-დანადგარის მიმდინარე გამოყენება არ არის მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება. **ამგვარად, მანქანა-დანადგარის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება არის მისი მიმდინარე გამოყ-**

<sup>56</sup> ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-4 საილუსტრაციო მაგალითი (სმ 10 – სმ 14).

**ენება სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად.**

საწარმო ადგენს, რომ არსებობს საკმარისი მონაცემები დანახარჯების მეთოდის გამოსაყენებლად და ვინაიდან მანქანა-დანადგარის დანიშნულებისამებრ გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა, შესაძლებელია საბაზრო მიდგომის გამოყენებაც. **შემოსავლების მიდგომის გამოყენება შეუძლებელია**, რადგან მანქანა-დანადგარს არ გააჩნია განცალკევებით იდენტიფიცირებადი შემოსავლების ნაკადი, რომლის მეშვეობით შესაძლებელი იქნებოდა მომავალი ფულადი ნაკადების საიმედო შეფასებების განსაზღვრა. ამასთან, არ არსებობს ინფორმაცია მოკლევადიანი და საშუალოვადიანი იჯარის განაკვეთების შესახებ ანალოგიურად გამოყენებული მანქანა-დანადგარისთვის, რომლის გამოყენება შესაძლებელი იქნებოდა შემოსავლების ნაკადის პროგნოზის (ე.ი. მისი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის საიჯარო გადასახდელების) გამოსათვლელად.

საწარმო რეალური ღირებულების შესაფასებლად **საბაზრო და დანახარჯების მიდგომებს შემდეგნაირად გამოიყენებს:**

**ა) საბაზრო მიდგომის დროს გამოიყენება ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები**, რომლებიც კორექტირდება მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის განსხვავებების გათვალისწინებით. შეფასება ასახავს ფასს, რომლის მიღებაც შესაძლებელია მანქანა-დანადგარის გაყიდვის შედეგად მის მიმდინარე მდგომარეობაში (გამოყენებული), ახლანდელ ადგილსამყოფელზე (დამონტაჟებული და მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). **ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს 40,000 ფე-დან 48,000 ფე-მდე დიაპაზონში;**

**ბ) დანახარჯების მიდგომის დროს შეფასდება თანხა, რომელიც მიმდინარე მომენტში საჭირო იქნებოდა შესადარისი სარგებლიანობის მქონე შემცვლელი** (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) **მანქანა-დანადგარის შესაქმნელად**. შეფასებაში გაითვალისწინება მანქანა-დანადგარის მდგომარეობა და ის გარემო, რომელშიც ის ფუნქციონირებს, მათ შორის მისი ფიზიკური ცვეთა (ე.ი. ფიზიკური დაზიანება), ტექნოლოგიური გაუმჯობესება (ე.ი. ფუნქციური მოძველება), მანქანა-დანადგარის მდგომარეობასთან დაკავშირებული გარე პირობები, როგორცაა ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებზე ბაზრის მოთხოვნის დაცემა (ე.ი. ეკონომიკური მოძველება) და დამონტაჟების დანახარჯები. **ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს 40,000 ფე-დან 52,000 ფე-მდე დიაპაზონში.**

საწარმო ადგენს, რომ საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონის უდიდესი ბოლო მნიშვნელობა **არის რეალური ღირებულების ყველაზე რეპრეზენტაციული მაჩვენებელი** და, მაშასადამე, საწარმომ მეტი მნიშვნელობა უნდა მიანიჭოს საბაზრო მიდგომის შედეგებს. ამგვარი გამოთვლა ეყრდნობა შედარებით სუბიექტურ ამოსავალ მონაცემებს, რომლებიც ითვალისწინებს მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის შესადარი-

სობის ხარისხს. კერძოდ:

ა) საბაზრო მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები (ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები) **საჭიროებს ცოტა და ნაკლებად სუბიექტურ კორექტირებას, ვიდრე დანახარჯების მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები;**

ბ) საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონი ნაწილობრივ ემთხვევა, თუმცა უფრო ვიწროა, ვიდრე დანახარჯების მიდგომის მეშვეობით განსაზღვრული დიაპაზონი;

გ) ამ შემთხვევაში რეალური ღირებულების დიაპაზონის ფარგლებში არ არსებობს აუხსნელი განსხვავებები (მოცემულ მანქანა-დანადგარსა და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის).

**შესაბამისად, საწარმო დაადგენს, რომ მანქანა-დანადგარის რეალური ღირებულება არის 48,000 ფე.**

#### **მაგალითი 4**

##### **აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება:<sup>57</sup>**

საწარმო იძენს მიწის ნაკვეთს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. ამჟამად მიწის ნაკვეთი დამუშავებულია სამრეწველო მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, როგორც ქარხნის ტერიტორია. მიწის ნაკვეთის ახლანდელი გამოყენება მიიჩნევა მის მაქსიმალურ და ყველაზე ეფექტიან გამოყენებად, თუ ბაზარი ან სხვა ფაქტორები არ გამოავლენს მის გამოყენებას განსხვავებულად.

მახლობლად მდებარე სხვა ნაკვეთები ახლახან დაამუშავეს საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, როგორც მრავალსართულიანი საცხოვრებელი კორპუსების სამშენებლო ნაკვეთი. საწარმო ადგენს, რომ მიწის ნაკვეთი, რომელიც ამჟამად გამოიყენება, როგორც ქარხნის ტერიტორია, შეიძლება დამუშავდეს საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად (ე.ი. მრავალსართულიანი საცხოვრებელი კორპუსების ასაშენებლად), რადგან ბაზრის მონაწილეები მიწის ნაკვეთის ფასის დადგენისას გაითვალისწინებენ ამ მიწის ნაკვეთის დამუშავების შესაძლებლობას საცხოვრებელი მიზნებისთვის.

**მიწის ნაკვეთის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება უნდა განისაზღვროს შემდეგი ორი ღირებულების შედარებით:**

ა) მიწის ნაკვეთის ღირებულება, როგორც ის ამჟამად დამუშავებულია სამრეწველო მიზნებისთვის გამოსაყენებლად (ე.ი. მიწის ნაკვეთი უნდა გამოიყენონ სხვა აქტივებთან ერთად, როგორცაა ქარხანა, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად);

ბ) მიწის ნაკვეთის, როგორც თავისუფალი ფართობის ღირებულება საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, ქარხნის დემონტაჟისა და სხვა დანახარჯების (მათ შორის, განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით, რომელიც დაკავშირებულია იმასთან, შეძლებს თუ არა საწარმო აქტივის გარდაქმნას ალტერნატიული გამოყ-

<sup>57</sup> ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-4 საილუსტრაციო მაგალითი (სმ 7 – სმ 8).

ენებისთვის) გათვალისწინებით, რომლის განწევა აუცილებელია მიწის ნაკვეთის თავისუფალ ფართობად გარდასაქმნელად (ე.ი. იმგვარად გარდასაქმნელად, რომ მიწის ნაკვეთი ბაზრის მონაწილეებმა ცალკე გამოიყენონ).

მიწის ნაკვეთის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება სანარმომ უნდა განსაზღვროს ამ **ორი ღირებულებიდან უდიდესის საფუძველზე**. უძრავი ქონების შეფასების შემთხვევაში, მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების დასადგენად შესაძლებელია ისეთი ფაქტორების გათვალისწინებაც, რომლებიც დაკავშირებულია ქარხნის საქმიანობასთან, მათ შორის მის აქტივებთან და ვალდებულებებთან.

**მაგალითი 5**

**რეალური ღირებულების იერარქია.**

**დავალება:**

იმსჯელეთ იერარქიის დონის განსაზღვრის კრიტერიუმებზე (ფასს 13, პ.76-90), მოიყვანეთ ემპირიული (დაკვირვებადი) და არაემპირიული (არადაკვირვებადი) ფასების შესაბამისი მაგალითები.

**პასუხი:**

**აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების განსაზღვრის იერარქია (ფასს 13, პ.76-90-ის შესაბამისად)**

| იერარქიის დონე | აქტივის და ვალდებულების შესადარისობა | აქტივის და ვალდებულების რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის ამოსავალი მონაცემები   | მაგალითი  |
|----------------|--------------------------------------|---|---|
| 1-ლი დონე      | იდენტური                             | დაკვირვებადი კოტირებული მონაცემები აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასები (არაკორექტირებული), რომლის მოპოვება სანარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისათვის   | უცხოური ვალუტა, კოტირებული აქციები და ობლიგაციები                                     |
| მე-2 დონე      | მსგავსი                              | დაკვირვებადი არაკოტირებული მონაცემები<br>პირდაპირ ან არაპირდაპირ (ირიბად) დაკვირვებადი მონაცემები, რომელიც განსხვავდება 1-ლი დონის აქტიური ბაზრის კოტირების მონაცემებისაგან   | ქონება  |
| მე-3 დონე      | არამსგავსი                           | არადაკვირვებადი მონაცემები რეალური ღირებულების შეფასების მიზანი ამ შემთხვევაშიც იგივე რჩება – განისაზღვროს გასვლის ფასი შეფასების თარიღისთვის, ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც განკარგავს აქტივს, ან გააჩნია ვალდებულება. | ინსტრუმენტები, რომელიც ფასდება ამორტიზირებული ღირებულებით; მსგავსი აქტივების შერჩევა. |



## თემა 5. შპსს 5 გასაყიდად გამიზნული ბრძანებადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები

### მაგალითი 1

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება.

დავალება:

იმსჯელეთ რა დროს და როგორ ფასდება გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივები?

| გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება   |  |
|--|--|
| <p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს:<br/>ა)</p>                                   | <p>აქტივი უნდა შეფასდეს ბასს 16 შესაბამისად – თვითღირებულებით, შემცირებული დაგროვილი ცვეთისა და გაუფასურების ზარალით. ამისათვის უნდა ჩატარდეს ტესტირება გაუფასურებაზე, აქტივი უნდა შეფასდეს უმცირესი სიდიდით:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• საბალანსო ღირებულებასა, და</li> <li>• ანაზრაურებად ღირებულებას შორის.</li> </ul>  |
| <p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს:<br/>ბ)</p>                                   | <p>გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარებით გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მიიღება დაზუსტებული საბალანსო ღირებულება. ამის შემდეგ აქტივი უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• საბალანსო ღირებულებასა, და</li> <li>• გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.</li> </ul>   |
| <p>საანგარიშგებო თარიღისათვის<br/>(თუ აქტივი ამ დროისათვის არ არის გაყიდული)</p>       | <p>უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• საბალანსო ღირებულებასა, და</li> <li>• გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.</li> </ul>   |
| <p>გაყიდვის გეგმის ცვლილების დროს<br/>(გადაწყვეტილება აქტივის არ გაყიდვის შესახებ)</p> | <p>უნდა დაწყვეტილებამ შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და</p> <p>ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზრაურებადი ღირებულება.</p> |

### მაგალითი 2

გასაყიდი ჩარხების შეფასება:

საწარმომ გადაწყვიტა რამდენიმე ჩარხის გაყიდვა. აქტივების საბალანსო ღირებულება 200 ფე, ხოლო გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება – 220 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის არ არის დამტკიცებული გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულა არანაირი სათანადო აქტიური ქმედებები.

**დავალება:**

**განსაზღვრეთ აქტივების ღირებულება.**

**პასუხი:**

ვინაიდან საწარმოს ჯერ არ დაუმტკიცებია გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულია ამ გეგმის შესრულების აქტიურობა, გამსვლელი ჯგუფი ვერ იქნება კლასიფიცირებული გასაყიდად. ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ის კვლავ შეფასდება საბალანსო ღირებულებით. როგორც კი, მოხდება გეგმის დამტკიცება და გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის სხვა კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, ჯგუფს კლასიფიცირებამდე ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე, რის შემდეგ ის შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის.

**მაგალითი 3**

**გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების შეფასება:**

საწარმომ დაამტკიცა დანადგარის გაყიდვის გეგმა. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს დანადგარის საბალანსო ღირებულება გაუფასურებაზე ტესტირების შემდეგ იყო 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 180 ფე.

დანადგარის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

**დავალება:**

**განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარის შეფასება**

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;**
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;**
- გ) კლასიფიცირებით გამონვეული საერთო ფინანსური შედეგი.**

**პასუხი:**

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე დანადგარს ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდა ტესტირება გაუფასურებაზე. შემდგომ, გასაყიდად კლასიფიცირებულ ჯგუფში გადასაყვანად, აქტივი შეფასდა უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის, შედეგად აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 – 220), ხოლო ბალანსში აქტივი იქნება ასახული 200 ფე.

ბ) ვინაიდან წლის ბოლოსათვის აქტივი არ იყო გაყიდული, ფასს 5-ის შესაბამისად, ის კვლავ შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალური ღირებულებას შორის, ანუ იასახება 180 ფე და 20 ფე აღიარდება ზარალად (180 – 200) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ზარალმა შეადგინა 40 ფე.

#### **მაგალითი 4**

##### **გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება:**

საწარმომ დაამტკიცა შენობის გაყიდვის გეგმა. შენობის საბალანსო ღირებულებამ გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარების შემდეგ შეადგინა 220 ფე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 210 ფე. დანადგარის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

##### **დავალება:**

##### **განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება:**

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

##### **პასუხი:**

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე შენობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-თ. ვინაიდან ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდება ზარალი 20 ფე (200 – 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ 210 ფე. ხოლო, 10 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ (ანულირებისათვის).

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ნულია.

#### **მაგალითი 5**

##### **გასაყიდად კლასიფიცირებული მონეობილობის შეფასება**

საწარმომ დაამტკიცა მონეობილობის გაყიდვის გეგმა. მონეობილობის საბალანსო ღირებულება ტესტირებაზე გაუფასურების შემდეგ შეფასდა 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 230 ფე.

მონეობილობის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

**დავალეზა:**

**განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული მონყობილობის შეფასება:**

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- გ) კლასიფიცირებით გამონვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

**პასუხი:**

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მონყობილობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება შეფასდა 220 ფე. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს აქტივი შეფასდა 200 ფე და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 – 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის, ანუ 220 ფე-ად და არა 230 ფე-ად, ხოლო 20 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ.

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ნულია.

**მაგალითი 6**

**გაყიდვის გეგმის შეცვლა – გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების აღიარების შეწყვეტა:**

საწარმომ იანვარში მოახდინა დანადგარის გასაყიდად კლასიფიცირება და შედეგად დანადგარის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-თ. დანადგარების გამოყენების ვადა 10 წელია. ექვსი თვის შემდეგ საწარმომ შეცვალა გეგმა და მიიღო გადაწყვეტილება დანადგარის არ გაყიდვის შესახებ. ამ დროისათვის დანადგარის ანაზრაურებადი ღირებულება იყო 215 ფე, ხოლო გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება – 210 ფე.

**დავალეზა:**

**განსაზღვრეთ დანადგარის საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაციის დროისათვის.**

**პასუხი:**

**ასეთ სიტუაციაში საწარმომ დანადგარი უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:**

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



ბ) შემდგომში არგაციდვის გადანყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზ-ლაურებადი ღირებულება.

საბალანსო ღირებულება:  $220 - (220/10\% * 6/12) = 220 - 11 = 209$  ფე;

ანაზრაურებადი ღირებულება 215 ფე;

უმცირესია 209 ფე და ამ თანხის აქტივი იქნება ასახული ბალანსში.

### მაგალითი 7

#### შენყვეტილი ოპერაციის ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში:

მიმდინარე წელს სამედიცინო კლინიკამ 200 ფე გაყიდა ერთ-ერთი ქვეგანაყოფი – დიაგნოსტიკური ცენტრი. ქვეგანაყოფის გაყიდვით წარმოიქმნა 20 ფე ტოლი ზარალი. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში განცალკევებულად აისახა შენყვეტილი საქმიანობით მიღებული შედეგი და მასთან დაკავშირებული შესაბამისი მაჩვენებლები:

#### წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

|   |            |
|---|------------|
| განგრძობითი საქმიანობა                  | ფე         |
| ამონაგები                               | 700        |
| გაყიდვების თვითღირებულება               | (100)      |
| <b>საერთო მოგება</b>                    | <b>600</b> |
| სხვა ხარჯები                            | (50)       |
| საპროცენტო ხარჯი                        | (10)       |
| მოგება დაბეგვრამდე                      | 540        |
| მოგების გადასახადი                      | (5)        |
| <b>მოგება განგრძობითი საქმიანობიდან</b> | <b>535</b> |
| შენყვეტილი საქმიანობის წმინდა შედეგი    | (20)       |
| სულ პერიოდის მოგება                     | 515        |
|   |            |
| <b>განმარტებები</b>                     |            |
| <b>შენყვეტილი საქმიანობა</b>            |            |
| ამონაგები                               | 200        |
| გაყიდვების თვითღირებულება               | (140)      |
| სხვა ხარჯები                            | (40)       |
| მოგება დაბეგვრამდე                      | 20         |
| მოგების გადასახადის ხარჯი               | (10)       |
| <b>მოგება შენყვეტილი საქმიანობიდან</b>  | <b>10</b>  |
| გაუფასურების ზარალი                     | (30)       |
| ზარალი შენყვეტილი საქმიანობიდან         | (20)       |

## თემა 6. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

მაგალითი <sup>58</sup>

**მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება:**

2015 წელს 3 იანვარს კომპანიამ მინერალური მარაგის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობის შესაფასებლად დაიწყო საძიებო გეოლოგიური სამუშაოები. ამ პროექტთან დაკავშირებით საჭირო გახდა შემდეგი ხარჯების განევა:

- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად ლიცენზიის შეძენა 2015 წლის 1 მარტს – 200 ფე;
- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად მოწყობილობის შეძენა, რომლის მომსახურების ვადა განისაზღვრა 4 წლით – 480 ფე;
- საძიებო გეოლოგიური სამუშაოებით დაკავებულ მომუშავეთა ყოველთვიური შრომის ანაზღაურება – 20 ფე;
- მარაგის ნიმუშების ანალიზისა და ტექნიკური პროექტის შემუშავება – 100 ფე 2015 წელს და 40 ფე – 2016 წლის პირველ კვარტალში;
- კომერციული მიზანშეწონილობის ეკონომიკური მოდელის შედგენა – 50 ფე 2016 წლის პირველ კვარტალში.

**დავალება:**

მოამზადეთ ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგება 2015 წლის 31 დეკემბრისა და 2016 წლის 31 მარტის მდგომარეობით.

### ფინანსური ანგარიშგება 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფე)

(ამონარიდი)

| დანახარჯები              | პერიოდის ხარჯი   | მარაგის ძიების და შეფასების არამატერიალური აქტივი                     | მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი (ძირითადი საშუალება) |
|--------------------------|--|---|---|
| შრომის ანაზღაურება       | ლიცენზიის შეძენამდე:<br>20ფე * 2 თვე = 40<br>(იანვარი-თებერვალი) | ლიცენზიის შეძენის შემდეგ:<br>20ფე * 10 თვე = 200<br>(მარტი-დეკემბერი) |   |
| ლიცენზია                 |  | 200   |   |
| მოწყობილობა              |  |   | 480   |
| მოწყობილობის ამორტიზაცია |  | 480/4წ. * 10/12 = 100   | (100)   |
| ნიმუშების ანალიზი        |  | 100   |   |
| სულ                      | 40   | 600   | 380   |

<sup>58</sup> მაგალითი მომზადებულია МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых в схемах и задачах» მიხედვით.. <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>

**ამონარიდი 2016 წლის 1 კვარტალის ფინანსური ანგარიშგებიდან**

**(31 მარტის მდგომარეობით) (ფე)**

**ტექნიკური შესაძლებლობისა და კომერციული მიზანშეწონილობის აღიარებამდე**

| დანახარჯები                    | მარაგის ძიების და შეფასების არამატერიალური აქტივი | მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი (ძირითადი საშუალება) |
|--------------------------------|---|---|
| შრომის ანაზღაურება             | 20ფე * 3 = 60<br>(იანვარი-მარტი)                  |   |
| მონეობილობის ამორტიზაცია       | 480/4წ. * 3/12 = 30                               | (30)  |
| ნიმუშების ანალიზი              | 40  |   |
| ეკონომიკური მოდელის შედგენა    | 50  |   |
| სულ 2016 წლის                  | 180   | (30)  |
| 2016 წ. 31 მარტის მდგომარეობით | 780<br>(600+180)                                  | 350<br>(380-30)   |

**მაგალითი 2**

**მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარების შეწყვეტა – ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია (1-ლი მაგალითის გაგრძელება):**

2016 წლის 31 მარტს კომპანიამ გააკეთა დასკვნა და მიიღო გადაწყვეტილება, რომ მოცემულ უბანზე მინერალური მარაგის მოპოვება ტექნიკურად განხორციელებადი და კომერციულად სიცოცხლისუნარიანია.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების წმინდა ანაზღაურებადი ღირებულება 2016 წლის 31 მარტისათვის შეადგენდა 1,000 ფე.

**დავალება:**

**ასახეთ მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია.**

**ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის 31 მარტის მდგომარეობით (ფე)**

| მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება | მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება | აღიარებული გაუფასურების ზარალი                    |
|---|---|---|
| 780 + 350 = 1,130   | 1,000   | 1,130 – 1,000 = 130                               |
|   |   | ზარალის მიკუთვნება:                               |
|   |   | არამატერიალურ აქტივებზე<br>$130 * 780/1,130 = 90$ |
|   |   | მატერიალურ აქტივებზე<br>$130 * 350/1,130 = 40$    |

2016 წლის 31 მარტს წყდება მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება. უნდა მოხდეს გაუფასურების შემდგომ მისი საბალანსო ღირებულების რეკლასიფიცირება 690 ფე (780-90) განვითარების პროექტში და მისი შემდგომი აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 38-ით. ხოლო, მოწყობილობის აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 16-ით, რომლის ამორტიზება იქნება მიკუთვნებული განვითარების პროექტს (არამატერიალურ აქტივს) იმ დრომდე, ვიდრე პროექტი არ იქნება გაშვებული ექსპლუატაციაში.

| მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაცია განვითარების პროექტში |                |                     |
|--|----------------|---------------------|
| არამატერიალური აქტივი  | 780 – 90 = 690 | რეგულირდება ბასს 38 |
| ძირითადი საშუალებები   | 350 – 40 = 310 | რეგულირდება ბასს 16 |

გაუფასურების გატარებები:

|   |     |
|---|-----|
| დებეტი – გაუფასურების ზარალი            | 130 |
| კრედიტი – ძირითადი საშუალებები          | 40  |
| კრედიტი – ძიებისა და შეფასების აქტივები | 90  |

რეკლასიფიკაციის გატარებები:

|   |     |
|---|-----|
| დებეტი – არამატერიალური აქტივი          | 690 |
| კრედიტი – ძიებისა და შეფასების აქტივები | 690 |

**მაგალითი<sup>59</sup>**

**მინერალური მარაგის კვლევა-ძიება და მოპოვება:**

საწარმო აწარმოებს ორ საბადოზე საძიებო სამუშაოებს. მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

**1-2. კვლევისა (exploration) და შეფასების (evaluation) ფაზა** – მინერალური რესურსების ტექნიკური მოპოვებისა და სიცოცხლის უნარიანობის კომერციული შეფასება, მარაგის სიდიდისა და ხარისხის განსაზღვრა. პირველ საბადოზე დაიხარჯა 2,000 ფე, ხოლო მეორეზე – 4,000 ფე. პირველი საძიებო სამუშაოების შედეგები

<sup>59</sup> მაგალითი მომზადებულია Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=eaetEfr3r-8> მიხედვით.



დადებითად შეფასდა, დადასტურდა ამ სამუშაოების გაგრძელების ტექნიკური შესაძლებლობა და კომერციული მიზანშეწონილობა. ხოლო მეორე სამუშაოების შედეგი იყო უარყოფითი და მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება მისი შეჩერების შესახებ.

**3. დამუშავების/განვითარების ფაზა (development) – ინფრასტრუქტურის დანახარჯები შეადგენს – 1,000 ფე, რომელიც მიეკუთვნა ძიებისა და შეფასების აქტივს და რომლის ღირებულება გახდა 3,000 ფე (2,000 + 1,000).**

**4. მოპოვების ფაზა (extraction) –** საწარმომ 200 ფე შეიძინა პორტატული ნაგებობა, რომლის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 10 წლით. საბადოს მარაგის რეზერვი 100 ერთეულია. მოცემული დროისათვის მოპოვებულია 40 ერთეული. მარაგის ერთეულის მოპოვების ანაზღაურებაა 2 ფე, გასაყიდი ფასია – 50 ფე. გაყიდულია მარაგის 30 ერთეული.

|  | ოპერაციის შინაარსი  | დებეტი | კრედიტი |
|--|---|--------|---------|
| <b>კვლევა-ძიებისა და შეფასების ფაზა</b>                      |   |        |         |
| 1-2  | ძიების და შეფასების აქტივი (პირველი) E&E Asset                              | 2,000  |         |
|  | ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset                                | 4,000  |         |
|  | ფული  |        | 6,000   |
|  | განეული დანახარჯების აქტივად აღიარება                                       |        |         |
| 3  | ზარალი  | 4,000  |         |
|  | ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset                                |        | 4,000   |
|  | მეორე ობიექტის ღირებულების ჩამოწერა და ზარალად აღიარება                     |        |         |
| 4  | ძირითადი საშუალებები (ნაგებობა)   | 200    |         |
|  | ფული  |        | 200     |
|  | ნაგებობის შეძენა  |        |         |
| <b>დამუშავების/განვითარების ფაზა</b>                         |   |        |         |
| <b>ძიების და შეფასების აქტივი</b>                            |   | 1,000  |         |
| 5  | ფული  |        | 1,000   |
|  | ინფრასტრუქტურის დანახარჯების მიკუთვნება ძიების და შეფასების აქტივს          |        |         |
| <b>მოპოვების ფაზა</b>  |   |        |         |
| 6  | მარაგი  | 1,300  |         |
|  | შრომის ანაზღაურება (2 ფე * 40)  |        | 80      |
|  | ძირითადი საშუალებები – საძიებო აქტივი და ინფრასტრუქტურა (40/100 * 3,000 ფე) |        | 1,200   |
|  | ძირითადი საშუალებები – ნაგებობა (1/10 * 200 ფე)                             |        | 20      |
|  | მარაგის მოპოვება  |        |         |
| <b>მარაგის რეალიზაციის აღრიცხვა არ რეგულირდება ფასს ნ-ით</b> |   |        |         |

## თემა 7. ნილოზრივი გადახდა

მაგალითი<sup>60</sup>

**ნილოზრივი ინსტრუმენტების გადაცემა გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ:**

2012 წლის 1 აპრილს კომპანია სთავაზობს თავის 500 თანამშრომელს ოფციონს აქციების შეძენაზე 20 დოლარად ერთი აქციაში. ყველა თანამშრომელს შეთავაზებული ჰქონდა 100 ოფციონი.

აღნიშნული უფლება შედის ძალაში 2015 წლის 31 მარტიდან იმ პირობით, რომ თანამშრომელი იმუშავებს სამი წლის განმავლობაში. მოსალოდნელია, რომ არც ერთი თანამშრომელი არ შეწყვეტავს მუშაობას.

(დოლარი)

| მაჩვენებლები          | 2012 01.04 | 2013 31.12 |
|-----------------------|------------|------------|
| აქციის საბაზრო ფასი   | 20         | 24         |
| ოფციონის საბაზრო ფასი | 5          | 5,50       |

**დავალება:**

**განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2012 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.**

**პასუხი:**

ვინაიდან ამ გარიგებით თანამშრომელს შეუძლია მომავალში მიიღოს ნილოზრივი ინსტრუმენტი, ოფციონის რეალური ღირებულება განისაზღვრება, როგორც ოფციონის ღირებულება გამოშვების თარიღით და შეადგენს 5 დოლარს.

ყველა თანამშრომლის ანაზღაურება შეადგენს:

$$500 * 100 * \$5 = \$250,000 * 9/36 = \$62,500.$$

ოპერაცია აისახება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – შრომოს ანაზღაურების ხარჯები 62,500

კრედიტი – საკუთარი კაპიტალი 62,500

**დაშვება<sup>61</sup>:** ყველა თანამშრომელმა იმუშავა სამი წლის განმავლობაში; ოფციონის შესრულების დღეს აქციის საბაზრი ფასია 22 დოლარი.

როდესაც დადგება ოფციონის შესრულების დღე, თანამშრომლები ერთ აქციაში გადაიხდიან 17 დოლარს (22-5).

**თანამშრომლების მიერ გადახდილი თანხა:**

$$100 \text{ ოფციონი} * 500 \text{ თანამშრომელი} * \$17 = \$850,000.$$

<sup>60</sup> www.training.pwc.ru

<sup>61</sup> ავტორის დაშვება.

**კაპიტალის ღირებულება:**

100 ოფციონი \* 500 თანამშრომელი \* \$22 = 1,100,000.

**კომპანიის მიერ კომპენსირებული (3 წლის განმავლობაში ხარჯად აღიარებული)**

**თანხა:**

100 ოფციონი \* 500 თანამშრომელი \* 5 = \$250,000

სხვაობა, კაპიტალის ღირებულებასა (\$1,100,000) და მიღებულ თანხას (\$850,000) შორის, კომპანიას უკვე აქვს აღიარებული ხარჯად (\$250,000) შრომის ანაზღაურების სახით.

**მაგალითი<sup>62</sup>**

**გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას, გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ:**

2008 წლის 1 ოქტომბერს კომპანიამ თავის 500 თანამშრომელს შესთავაზა აქციების ოფციონი. უფლების გადაცემა, რომელიც სრულდება 2011 წლის 30 სექტემბერს, დამოკიდებულია სამი წლის განმავლობაში საერთო-საწარმოო მოჩვენებლების მიღწევების დონეზე.

**ოფციონის პირობებია:**

- 100 მლნ. დოლარზე ნაკლები გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 100 ოფციონს;
- 100-150 მლნ. დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 150 ოფციონს;
- 150-200 მლნ. დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 200 ოფციონს.

| მაჩვენებლები                   | 2008წ.01.10 | 2009წ. 30.10 | 2010წ. 30.10 |
|--------------------------------|-------------|--------------|--------------|
| ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი) | 1,20        | 1,30         | 1,35         |
| საერთო გაყიდვები (მლნ დოლარი)  |             | 130          | 160          |

**დავალემა:**

**განვსაზღვრეთ 2010 წლის 30 ოქტომბრის ფინანსურ ანგარიშგებაში ამსახველი მაჩვენებლები.**

**პასუხი:**

- 1) ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას;
- 2) მოსალოდნელი გადახდები ფასდება ოფციონის რეალური ღირებულებით მათი გამოშვების თარიღით;
- 3) პერსონალის შენახვის ხარჯები აღიარდება ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა. საანგარიშგებო თარიღისათვის 30.09.2010 წლისათვის დასარიცხია მოსალოდნელი დანახარ-

<sup>62</sup> <http://msfo-dipifr.ru/ifrs-2-share-based-payment-na-ekzamene-dipifr/>

ჯების 2/3;

- 4) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარდება კაპიტალი;
- 5) ხარჯის დარიცხვა და კაპიტალის ზრდა:

| თარიღი     | გაანგარიშება   | დებეტი – პერსონალის შენახვის ხარჯი | კრედიტი -კაპიტალი         |
|------------|--|------------------------------------|---------------------------|
| 30.09.2009 | 500 თანამშრომელი × 150 ოფციონი × 1,20 × 1/3 = 30,000 | 30,000                             | 30,000                    |
| 30.09.2010 | 500 თანამშრომელი × 200 ოფციონი × 1,20 × 2/3 = 80,000 | 50,000<br>(80,000-30,000 = 50,000) | 80,000<br>(30,000+50,000) |

2010 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება: ბალანსში კაპიტალი 80,000 დოლარი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში - 50,000 დოლარის ხარჯი.

### მაგალითი 3

**გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას:**

2014 წლის 1 იანვარს კომპანიამ თავის თანამშრომლებს შესთავაზა აქციების შეძენის 300,000 ოფციონი, აქციების შეძენის ფასია 10 დოლარი. ოფციონი ძალაში შედის 2016 წლის 31 დეკემბერს, წარმოების მუშაკების მიერ სამი წლის განმავლობაში გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის შემთხვევაში, დაწყებული 2014 წლის იანვრიდან 2016 წლის 31 დეკემბრის პერიოდში.

| მაჩვენებლები:                     | 2014წ.0101 | 2014 31.12 | 2015წ. 31.12 |
|-----------------------------------|------------|------------|--------------|
| აქციის საბაზრო ფასი (დოლარი)      | 10         | 12,50      |              |
| ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი)    | 1,50       | 1,60       | 1,75         |
| ძალაში შესული ოფციონი (რაოდენობა) | 300,000    | 250,000    | 270,000      |

### დავალება:

შევაფასეთ წილობრივი გადახდები 2014 და 2015 საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

### პასუხი:

**წილობრივი გარიგების ოპერაციები შემდეგნაირად შეფასდება და აისახება:**

| თარიღი  | 01.01.2014წ. | 31.12.2014წ. | 31.12.2015წ. |
|---|--------------|--------------|--------------|
| 1 პერიოდი (წელი)                              | 0            | 1/3          | 2/3          |
| 2 ოფციონის რეალური ღირებულება                 | 1,50         | 1,50         | 1,50         |
| 3 ოფციონის რაოდენობა                          | 300,000      | 250,000      | 270,000      |
| 4 კრედიტი -კაპიტალი (სტრ.1×2 ×3)              | 0            | 125,000      | 270,000      |
| 5 დებეტი – ხარჯი (მიმდინარე წელი – წინა წელი) |              | 125,00       | 145,00       |



### მაგალითი<sup>63</sup>

**აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი. ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით:**

2012 წლის 1 აპრილს კომპანიამ შესთავაზა თავის 500 თანამშრომელს 100 ოფციონი აქციების კურსის ზრდის ნამეტიდან. ოფციონი იძლევა ფულადი სახსრების მიღების უფლებას 2015 წლის 31 მარტს, ამ თარიღისათვის არსებული კურსის ზრდის ნამეტიდან თანხით 20 დოლარი ერთ აქციაში. აღნიშნული უფლება შედის ძალაში იმ პირობით, რომ თანამშრომელი მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში იმუშავეს კომპანიაში.

2012 წლის 31 დეკემბრისათვის კომპანიაში მუშაობდა 490 თანამშრომელი, რომლებსაც ჰქონდათ უფლება იფციონზე. 2012 წლია 1 აპრილისათვის ოფციონის ფასი იყო 5 დოლარი, ხოლო 2012 წლის 31 დეკემბრისათვის – 5,5 დოლარი.

#### დავალება:

**განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2012 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.**

#### ამოხსნა:

მოცემული ოპერაცია არის აქციებზე დაფუძნებული გარიგება, რომლის ანგარიშსწორება განხორციელდება ფულადი სახრებით. გადახდების მოსალოდნელი თანხა ფასდება ბოლო საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება უფლების გადაცემის პერიოდში.

#### მთლიანი ანაზღაურების თანხა შეადგენს:

$490 \text{ თანამშრომელი} * 100 \text{ ოფციონი} * \$5,5 = \$269,500.$

2012 წელს აღიარდება:  $\$269,500 * 9/36 = \$67,375.$

ოპერაცია აისახება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – შრომოს ანაზღაურების ხარჯები 67,375

კრედიტი – გრძელვადიანი ვალდებულებები 67,375.

### მაგალითი 5

**აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი:**

2013 წლის 1 ნოემბერს კომპანიამ გადასცა თავის თანამშრომლებს აქციების საბაზრო ღირებულების ზრდის ნამეტიდან 10,000 ცალი აქციის ტოლი სარგებლის მიღების უფლება. ეს უფლება მომუშავეებს აძლევს გარანტიას, რომ მომავალში ისინი მიიღებენ სარგებელს აქციების ღირებულების ზრდის ნამეტიდან ფულადი სახსრების სახით, რომელიც იქნება გაანგარიშებული ამ უფლების გადაცემის თარიღით. უფლება გადადის 2015 წლის 1 დეკემბრიდან. აქციის რეალური ღირებულებაა: 2014 წლის 31 ოქტომბერი – 6 დოლარი, 2015 წლის 31 ოქტომბერი – 8 დოლარი, 2015 წლის 1 დეკემბერი – 9 დოლარი.

<sup>63</sup> www.training.pwc.ru

**დავალება:****შეაფასეთ და ავსახეთ წილობრივი გადახდები.****პასუხი:**

ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებას;

ოფციონი ფასდება აქციების რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება ვალდებულებად;

გადასახდელი თანხა აღიარდება პერსონალის შენახვის ხარჯად ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა;

ხარჯისა და ვალდებულების შეფასება:

| თრილი      | გაანგარიშება                          | დებეტი – პერსონალის შენახვის ხარჯი | კრედიტი – ვალდებულება     |
|------------|---------------------------------------|------------------------------------|---------------------------|
| 31.10.2014 | $6 \times 10,000 \times 1/2 = 30,000$ | 30,000                             | 30,000                    |
| 31.10.2015 | $8 \times 10,000 \times 2/2 = 80,000$ | 50,000<br>(80,000-30,000 = 50,000) | 80,000<br>(30,000+50,000) |

## თემა 8. სადაზღვევო ხელშეკრულებები

### მაგალითები 1

#### სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები (ფასს 4, პ18, 19).

ქვემოთ განხილულია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც მაშინ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემა მნიშვნელოვანი იქნება:

ა) ქონების დაზღვევა ქურდობისაგან ან დაზიანებისაგან;

ბ) დაზღვევა პროდუქციის ვალდებულებისაგან, პროფესიული ვალდებულებისაგან, მოქალაქეობრივი ვალდებულებისაგან ან იურიდიული ხარჯებისაგან;

გ) სიცოცხლის დაზღვევა და დაკრძალვის პროცესის მომზადება (მართალია, სიკვდილი გარკვეულია, მაგრამ განუსაზღვრელია, როდის მოხდება სიკვდილი, ან ზოგიერთი ტიპის სიცოცხლის დაზღვევისათვის, როდის მოხდება სიკვდილი დაზღვევით მოცული პერიოდის განმავლობაში);

დ) მუდმივი პირობითი ანუიტეტები და პენსიები (ე.ი. ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას ითვალისწინებს მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენისათვის – რენტის მიმღების ან პენსიონერის სიცოცხლის ხანგრძლივობა – რენტის მიმღებს (ანუიტენტს) ან პენსიონერს ეხმარება შეინარჩუნოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცხოვრების სტანდარტი, რაზედაც სხვა შემთხვევაში უარყოფით გავლენას იქონიებდა მისი სიცოცხლის ხანგრძლივობა);

ე) შრომისუუნარობა და სამედიცინო დახმარება;

ვ) სხვადასხვა სახის საგარანტიო ვალდებულებები, საიმედოობის ვალდებულებები, შესრულების ვალდებულებები და შეთავაზების ვალდებულებები (ანუ ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას მაშინ უზრუნველყოფს, თუ მეორე მხარე არ შეასრულებს ამა თუ იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მაგალითად, შენობის აშენების ვალდებულებას);

ზ) კრედიტის დაზღვევა, როდესაც ხელშეკრულების მფლობელს გარკვეული თანხა გადაეხდება, თუ ის ზარალს მიიღებს წინასწარ განსაზღვრული დებიტორისაგან ვალის გადაუხდელობის გამო, როდესაც დადგება სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის თავდაპირველი ან შეცვლილი ვადა. ამ ხელშეკრულებებს შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა: ფინანსური გარანტია, აკრედიტივი, ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. ამასთან, მართალია აღნიშნული ხელშეკრულებები აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ ასევე, აკმაყოფილებს ბასს 39-ში მოცემულ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას და ხვდება ბასს 32-სა<sup>64</sup> და ბასს 39-ის და არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. მიუხედავად ამისა, თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტმა ადრე აშკარად დაასაბუთა, რომ იგი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებად მიიჩნევს და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, მას ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების აღრიცხვისათვის

<sup>64</sup> როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს.

შეუძლია აირჩიოს ბასს 32-ის<sup>65</sup>, ბასს 39-ის, ან წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

**თ) პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები.** პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები, რომლებიც გაცემული აქვს სხვა მხარეს მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ გაცემული საქონლისათვის, თავსდება წინამდებარე ფასს-ს მოქმედების სფეროში. თუმცა, თუ პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები უშუალოდ მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ არის გაცემული, ამგვარი ხელშეკრულებები სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს, ვინაიდან შედის ბასს 18-ის – „ამონაგები“ და ბასს 37-ის – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – მოქმედების სფეროში;

**ი) უფლებების დაზღვევა** (ანუ მინის უფლებაში ნაკლოვანებების გამოვლენის დაზღვევა, რაც სადაზღვევო ხელშეკრულების დადების დროს არ იყო გამოვლენილი). ასეთ შემთხვევაში, სადაზღვევო შემთხვევა იქნება მინის უფლებაში გამოვლენილი ნაკლოვანება და არა თავისთავად მინის დეფექტი;

**კ) დახმარება მოგზაურობის დროს** (ანუ პოლისის მფლობელისათვის კომპენსაციის გადახდა ფულადი სახსრებით ან ნატურით იმ ზარალისთვის, რომელსაც მიიღებს მოგზაურობის დროს);

**ლ) მარცხის სავალო ვალდებულებები**, რომელიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულ გადახდას, თუ ესა თუ ის კონკრეტული მოვლენა უარყოფითად იმოქმედებს სავალო ვალდებულებების ემიტენტზე (თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრული მოვლენა წარმოქმნის მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, მაგალითად, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა არის საპროცენტო განაკვეთის ან ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილება);

**მ) სადაზღვევო სვოპები** და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს გადახდას კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ისეთი ფიზიკური ცვლადების ცვლილებებზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების რომელიმე მონაწილე მხარისათვის;

**ნ) გადაზღვევის ხელშეკრულებები.**

**ქვემოთ ჩამოთვლილია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას (ფასს 4, ბ.13, ბ20, ბ21):**

**ა) საინვესტიციო ხელშეკრულებები**, რომლებსაც იურიდიულად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ მზღვეველი დამოკიდებული არ ხდება მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკზე, მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი არ არის მნიშვნელოვანი სიკვდილიანობის რისკის მატარებელი (ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები);

**ბ) ხელშეკრულებები, რომლებსაც სამართლებრივად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ ყველა მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს გადასცემენ პოლისის მფლობელს**, არაგაუქმებადი და იძულებითი მექანიზმის მეშვეობით, რომლითაც პოლისის მფლობელისათვის გადახდა ხდება მომავალში მიღებული ზარალის პირდა-

<sup>65</sup> როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს



პირი შედეგის სახით (როგორც წესი, ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები);

**გ) თვითდაზღვევა,** სხვა სიტყვებით, იმ რისკის შენარჩუნება, რომელიც უნდა მოეცვა დაზღვევას (ეს არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან არ არსებობს ხელშეკრულება სხვა მხარესთან);

**დ) ხელშეკრულებები** (როგორცაა სპეკულაციური თამაშები ბირჟაზე), რომლებიც მოითხოვს გადახდას, თუ მოხდება კონკრეტული მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენა, მაგრამ არ მოითხოვს როგორც სახელშეკრულებო გადახდის წინაპირობას, რომ ამ მოვლენამ უარყოფითი გავლენა იქონიოს პოლისის მფლობელზე. თუმცა, ეს ხელს არ უშლის გადახდის პარამეტრის წინასწარ განსაზღვრას, რომელიც საჭიროა ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენით, როგორცაა სიკვდილი ან უბედური შემთხვევა, გამონწვეული ზარალის რაოდენობრივი შეფასების გასაკეთებლად;

**ე) წარმოებული ინსტრუმენტები,** რომლებიც ერთ-ერთ მხარეს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზე, მაგრამ არა სადაზღვევო რისკზე, ვინაიდან ეს ინსტრუმენტები მოითხოვს, რომ ამ მხარემ მხოლოდ მაშინ გადაუხადოს მეორეს, თუ შეიცვლება ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ცვლადებიდან: დადგენილი საპროცენტო განაკვეთი, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი, საქონლის ფასი, ვალუტის გაცვლითი კურსი, ფასების ინდექსი ან განაკვეთი, კრედიტის რეიტინგი ან კრედიტის ინდექსი, ან სხვა ცვლადები, რომლებიც გაითვალისწინება ისეთი არაფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (იხ. ბასს 39);

**ვ) კრედიტთან დაკავშირებული გარანტიები** (ან აკრედიტივი, ან კრედიტის წარმოებული ხელშეკრულების პირობების შეუსრულებლობაზე, ან ხელშეკრულება კრედიტის დაზღვევაზე), რომელიც გადახდას მაშინაც მოითხოვს, თუ მფლობელს ზარალი არ განუცდია დებიტორისგან ვალის გადაუხდელობის გამო, გადახდის ვადის დადგომის დროს (იხ. ბასს 39);

**ზ) ხელშეკრულებები, რომლებიც გადახდას მოითხოვს კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ფიზიკური ცვლადის მიხედვით,** რომელიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (საერთოდ, მათ უნოდებენ ამინდის წარმოებულს);

**თ) სტიქიური უბედურებების ვალდებულებები,** რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულად გადახდას კლიმატურ, გეოგრაფიულ ან სხვა ფიზიკურ ცვლადზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის.

## **მაგალითი 2**

### **სადაზღვევო რისკი (ფასს 4, ბ.23-25).**

თუ ხელშეკრულება დამზღვევის გარდაცვალების შემთხვევაში იმაზე მეტ თანხას იხდის, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა მისი გადარჩენის შემთხვევაში, ხელშეკრულება იქნება **სადაზღვევო ხელშეკრულება**, თუ გარდაცვალებასთან დაკავშირებული დამატებით გადასახდელი თანხა არ არის უმნიშვნელო.

ანალოგიურად, ანუიტეტის ხელშეკრულება, რომელიც რეგულარულ თანხებს

იხდის პოლისის მფლობელის სიცოცხლის დარჩენილი ნაწილისათვის, არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ მუდმივი პირობითი ანუიტეტის გადასახდელი თანხები ერთად აღებული არ არის უმნიშვნელო.

### **მაგალითი 3**

#### **დამატებითი სარგებელი (ფასს 4, ბ23, ბ27):**

დამატებითი სარგებელი შეიძლება ითვალისწინებდეს სარგებლის გადახდას სადაზღვევო შემთხვევის დადგომამდე და გადახდა არ კორექტირდებოდა ფულის დროითი ღირებულებით. ამის მაგალითია მთლიანი სიცოცხლის დაზღვევა ფიქსირებული თანხით (სხვა სიტყვებით, დაზღვევა, რომელიც უზრუნველყოფს ფიქსირებული სარგებლის გადახდას, პოლისის მფლობელის გარდაცვალების შემთხვევაში, ისე, რომ ხელშეკრულებას დასაფარად ამონურვის ვადა არა აქვს). უდავოა, რომ პოლისის მფლობელი მოკვდება, მაგრამ გაურკვეველია (განუსაზღვრელია) სიკვდილის თარიღი. მზღვეველი ზარალს იღებს ისეთი ინდივიდუალური ხელშეკრულებებიდან, როდესაც პოლისის მფლობელი ადრე მოკვდება, მაშინაც კი, თუ ხელშეკრულებების მთლიან წიგნში არ დაფიქსირდება საერთო ზარალი.

## თემა 9. ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (რისკები)

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის სავაჭრო დებიტორული დავალიანების, მყიდველებთან დადებული კონტრაქტებისა და საიჯარო დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ოდენობით უნდა აღიაროს შეფასებითი რეზერვი.

### მაგალითი 1

**შეფასებითი რეზერვი დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისათვის:**

მიმდინარე წლის ბოლოსათვის საწარმოს დებიტორული დავალიანების ნაშთი შეადგენს 100,000 ფე. საწარმო დებიტორული დავალიანების პორტფელის მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის დასადგენად იყენებს შეფასებითი რეზერვების ცხრილს. ცხრილი შედგენილია წინა პერიოდების სავაჭრო დებიტორული დავალიანების მოსალოდნელი სასიცოცხლო ვადის პერიოდში დეფლოტის<sup>66</sup> დაკვირვებადი დონეების ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც კორექტირდება პერსპექტივების პროგნოზების მიხედვით. ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის ხდება წინა პერიოდების დეფლოტის დაკვირვებადი დონეების მაჩვენებლების განახლება, შეიტანება საპროგნოზო მაჩვენებლების ცვლილებები. მოცემულ შემთხვევაში პროგნოზირდება მომავალ წელს ეკონომიკური პირობების გაუარესება. ამ პროგნოზის გათვალისწინებით საწარმომ ჩამოაყალიბა შეფასებითი რეზერვების შემდეგი ცხრილი:

|                      | ვადის გადაცილება   |                |                 |                 |                  |
|----------------------|--------------------|----------------|-----------------|-----------------|------------------|
|                      | ვადაარგადაცილებული | 1-30<br>დღემდე | 31-60<br>დღემდე | 61-90<br>დღემდე | 90 დღეზე<br>მეტი |
| დეფლოტის<br>დონე (%) | 1,0                | 3,2            | 5,6             | 8,5             | 10,5             |

### შეფასებითი რეზერვი (ფე)

| მაჩვენებლები             | დებიტორული დავალიანების საბალანსო ღირებულება | მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვი |
|--------------------------|--|---------------------------------------|
| არ არის ვადაგადაცილებული | 45,000                                       | 450                                   |
| 1-30 დღემდე              | 30,200                                       | 966                                   |
| 31-60 დღემდე             | 11,500                                       | 644                                   |
| 61-90 დღემდე             | 7,700  | 655                                   |
| 90 დღეზე მეტი            | 5,600  | 588                                   |
|                          | 100,000                                      | 3,303                                 |

<sup>66</sup> ინგლ. default - ვალდებულებების შეუსრულებლობა; ვადებში ვალდებულებების შეუსრულებლობა.

## მაგალითი 2

### საბაზრო რისკი<sup>67</sup>:

საწარმომ 2015 წლის 15 ნოემბერს შეიძინა სასესხო ინსტრუმენტი, რომლის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით იყო 2,000 ფე, ვადა 10 წელია, პროცენტი გადაიხდება ყოველწლიურად 5% ოდენობით. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 5%.

სასესხო ინსტრუმენტს საწარმო აღრიცხავს რეალური ღირებულებით სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახვით. თავდაპირველი აღიარების დროს საწარმო არ თვლიდა შეძენილ ინსტრუმენტს საკრედიტო გაუფასურების მქონე ფინანსურ აქტივად.

თავდაპირველი აღიარების დროს გაკეთდა ბუღალტრული გატარება:

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| დებეტი – ფინანსური აქტივები | 2,000 |
| კრედიტი – ფულადი სახსრები   | 2,000 |

2014 წლის 31 დეკემბრისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად სასესხო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება დაეცა 1,930 ფემდე. **რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალი აისახა ბუღალტრული გატარებით:**

|   |    |
|---|----|
| დებეტი – ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება) | 70 |
| კრედიტი – ფინანსური აქტივები                        | 70 |

საწარმოს მენეჯმენტმა მიიჩნია, რომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არ მომხდარა საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი ცვლილება და მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი უნდა შეფასდეს მოსალოდნელი 12-თვიანი საკრედიტო ზარალის ოდენობით, რამაც შეადგინა გათვლებით 20 ფე.

მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარება აისახა შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

|   |    |
|---|----|
| დებეტი – გაუფასურების ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) | 20 |
| კრედიტი – ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება)      | 20 |

მოხდა რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალის სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებიდან რეაკლასიფიცირება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში გაუფასურების თანხის ოდენობით. შედეგად, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აღიარებული ზარალის საერთო თანხა საანგარიშგებო თარიღისათვის შეადგენს 50 ფე (70-20), ეს არის რეალური ღირებულების ცვლილების თანხა, შემცირებული მოსალოდნელი გაუფასურების ზარალით (20).

2015 წლის 1 იანვარს საწარმომ გაყიდა სასესხო ინსტრუმენტი იმ დროისათვის არსებული რეალური ღირებულებით – 1,930 ფე-ად.

აქტივის გაყიდვა აისახება ბუღალტრული გატარებით:

|                            |       |
|----------------------------|-------|
| დებეტი – ფულადი სახსრები   | 1,930 |
| კრედიტი – ფინანსური აქტივი | 1,930 |

<sup>67</sup> www.training.pwc.ru მაგალითის მიხედვით.



ვინაიდან აქტივი გაიყიდა, რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალი, რომელიც აისახებოდა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ანულირდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში რეკლასიფიცირდებით ბუღალტრული გატარებით:

|  |    |
|--|----|
| დებიტი – ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) | 50 |
| კრედიტი – ზარალი (სხვა სრული შემოსავალი)     | 50 |

## თემა 10. ფასს 8. საოპერაციო სეგმენტი

მაგალითი 1, 2

ფასს 8. მითითება დანერგვაზე:

მაგალითი 1

**ფაქტორები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა სანარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსასაზღვრელად:**

მრავალდარგოვანი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტებს წარმოადგენს სტრატეგიული ბიზნეს-ერთეულები, რომლებიც სხვადასხვა სახის პროდუქციასა და მომსახურებას სთავაზობენ მომხმარებლებს. მათი მართვა ცალ-ცალკე ხორციელდება, რადგან თითოეული ბიზნესი განსხვავებულ ტექნოლოგიასა და სამარკეტინგო სტრატეგიას საჭიროებს. სანარმოების უმეტესობა შექმნილ იქნა, როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შექმნის დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

**დასკვნა:**

სახეზეა საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების ეკონომიკური მახასიათებლების კრიტერიუმები, მაგრამ საანგარიშგებო სეგმენტად ასაღიარებლად საჭიროა კიდევ ერთი კრიტერიუმის დაკმაყოფილება – რაოდენობრივი ზღვარის.

მაგალითი 2

**პროდუქცია და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საოპერაციო სეგმენტი ლეზულობს ამონაგებს:**

კომპანიას გააჩნია ხუთი საოპერაციო სეგმენტი:

- ველოსიპედების მაკომპლექტებელი ნაწილები;
- ძრავიანი ნაწილები;
- პროგრამული უზრუნველყოფა;
- ელექტრონული ხელსაწყოები;
- ფინანსური საქმიანობა.

მაკომპლექტებელი ნაწილების სეგმენტი აწარმოებს სათადარიგო ნაწილებს ველოსიპედებით საცალოდ მოვაჭრე დილერებზე გასაყიდად.

ძრავიანი ნაწილების სეგმენტი აწარმოებს პატარა ნაწილებს კურორტების სანაპირო ზონების მომსახურებისათვის.

პროგრამული უზრუნველყოფის სეგმენტი აწარმოებს პროგრამულ უზრუნველყოფას კომპიუტერების მწარმოებელ სანარმოებზე გასაყიდად.

ელექტრონული ხელსაწყოების სეგმენტი აწარმოებს ინტეგრალური სქემებსა და სხვა ანალოგიურ პროდუქტს კომპიუტერების მწარმოებელ სანარმოებზე გასაყიდად.

ფინანსური სეგმენტი პასუხისმგებელია კომპანიის ფინანსურ საქმიანობაზე, სხვა სეგმენტებისათვის შესყიდვების ჩათვლით და უძრავი ქონების იჯარით გაცემაზე.

**დასკვნა:**

საწარმოს საქმიანობის სხვადასხვა მიმართულებები შესაძლებელია მიჩნეულ იქნეს საოპერაციო სეგმენტებად, თუ დაკმაყოფილებული იქნება მისი ალიარების კრიტერიუმები (ენვეა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება, შედეგები რეგულარულად განიხილება, მათ შესახებ არსებობს განცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია. მაგრამ, იმისათვის, რომ ისინი წარდგენილ იქნენ საანგარიშგებო სეგმენტად, უნდა დაკმაყოფილდეს სეგმენტად წარდგენის რაოდენობრივი ზღვარი.

**მაგალითი 3**

**საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრა ამონაგების კრიტერიუმით.**

**სტამბა ენვეა სხვადასხვა სქმიანობას, რომლის მონაცემებია:**

|   | საქმიანობა                        | ამონაგები (%) |
|---|-----------------------------------|---------------|
| 1 | საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა       | 33            |
| 2 | სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა | 20            |
| 3 | პრესის ბეჭდვა                     | 15            |
| 4 | სარეკალმო პროდუქციის ბეჭდვა       | 8             |
| 5 | საბეჭდი მოწყობილობის იჯარა        | 11            |
| 6 | საწყობის იჯარით გაცემა            | 8             |
| 7 | მაკულატურის რეალიზაცია            | 5             |
|   | სულ                               | 100           |

საქმიანობის ამ მიმართულებების (კომპონენტების) მიხედვით სტამბა აწარმოებს ხარჯებისა და შემოსავლების აღრიცხვას, შესაბამისად, არსებობს განცალკევებული ინფორმაცია მათი ფინანსური შედეგების შესახებ, რომელიც რეგულარულად განიხილება ხელმძღვანელობის მიერ.

**დავალება:**

**მოვანდინოთ საწარმოს საქმიანობის კომპონენტების საანგარიშგებო სეგმენტებად დაჯგუფება/აგრეგირება ალიარების კრიტერიუმების საფუძველზე.**

**პასუხი:**

საანგარიშგებო სეგმენტებად ალიარების კრიტერიუმებია ეკონომიკური მახასიათებლები და რაოდენობრივი ზღვარი. მოცემულ შემთხვევაში რაოდენობრივი ზღვარის შესაფასებლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ამონაგების მაჩვენებელი.

**სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით:**

|  | საწარმოს საქმიანობა, რომლის მიხედვით ალიარდება შემოსავლები და ხარჯები | ამონაგები (%) | სეგმენტის ალიარების კრიტერიუმი – ეკონომიკური მახასიათებელი (იხ.ფასს 8, პ.12) |
|--|---|---------------|--|
|  |   |               |  |

|   |                                   |     |  |
|---|-----------------------------------|-----|--|
| 1 | საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა       | 33  | კრიტერიუმი „ბ“ -საწარ-<br>მოო პროცესის ხასიათი |
| 2 | სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა | 20  |  |
| 3 | პრესის ბეჭდვა                     | 15  |  |
| 4 | სარეკლამო პროდუქციის ბეჭდვა       | 8   |  |
| 5 | საბეჭდო მოწყობილობის იჯარა        | 11  | კრიტერიუმი „ა“ -მომსახ-<br>ურების ხასიათი      |
| 6 | სასაწყობო მომსახურება             | 8   |  |
| 7 | მაკულატურა                        | 5   |  |
|   | სულ                               | 100 |  |

**სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება რაოდენობრივი მახასიათებლების მიხედვით –  
არსებითობის ზღვარის დადგენა**

| ეკონომიკური მახასიათებლების<br>მიხედვით საოპერაციო სეგმენტის აღი-<br>არების კრიტერიუმები | სეგმენტის დასახელება | ამონაგების ჯამი<br>(%) |
|--|----------------------|------------------------|
| 2  | ბეჭდვითი საქმიანობა  | 76<br>(33+20+15+8)     |
| 1  | საიჯარო მომსახურება  | 19<br>(11+8)           |
| -  | მაკულატურა           | 5                      |

ამდენად, სტამბის საქმიანობა შეიძლება წარდგენილ იქნეს ორ საანგარიშგებო სეგმენტად: ბეჭდვითი და საიჯარო საქმიანობა.

**მაგალითი 4,5,6, მომზადებულია KPMG. IFRS 8 Operating segments. First impression.  
მასალების მიხედვით.**

**მაგალითი 4.**

საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების ამონაგებით:

| საოპერაციო სეგმენტი             | ამონაგები (ფე) |         |         |
|---------------------------------|----------------|---------|---------|
|                                 | შიდა           | გარე    | სულ     |
| სეგმენტი A, B, C (აგრეგირებული) | 4,000          | 1,000   | 5,000   |
| სეგმენტი D                      | 200            | 2,000   | 2,200   |
| სეგმენტი E                      | 500            | 100     | 600     |
| სეგმენტი F                      | 700            | -       | 700     |
| სულ                             | 5,400          | 3,100   | 8,500   |
| ურთიერთჩასათვლელი მუხლები       | (300)          | (3,100) | (3,400) |
| კონსოლიდირებული სიდიდე          | 5,100          | -       | 5,100   |



ურთიერთჩასათვლელი მუხლები მოიცავს შიდაკორპორაციულ ანგარიშსწორებას სეგმენტებს შორის. რაოდენობრივი კრიტერიუმი მოცემული შემონმების ტესტისათვის არის 850 ფე ( $8,500 * 10\%$ ). შესაბამისად, აგრეგირებული სეგმენტი A, B, C და ასევე, ოპერაციული სეგმენტი D, რომელიც აღემატება რაოდენობრივ ზღვარს, არის საანგარიშგებო სეგმენტები. სეგმენტები E და F უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებენ თუ არა ისინი რომელომე სხვა რაოდენობრივ კრიტერიუმებს: მოგება-ზარალისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

### მაგალითი 5

**საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების მოგება-ზარალით:**

კომპანიას აქვს ხუთი საოპერაციო სეგმენტი, რომელთა მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე გვრამდე წარმოდგენილია ცხრილში (ფე):

| საოპერაციო სეგმენტი       | მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე |
|---------------------------|---------------------------|
| სეგმენტი A                | 10,800                    |
| სეგმენტი B                | 8,100                     |
| სეგმენტი C                | (3,700)                   |
| სეგმენტი D                | 2,400                     |
| სეგმენტი E                | (800)                     |
|                           | 16,800                    |
| ურთიერთჩასათვლელი მუხლები | (1,800)                   |
| კონსოლიდირებული სიდიდე    | 15,000                    |

მომგებიანი სეგმენტების საერთო მოგების აბსოლუტური სიდიდე შეადგენს 2,130 ფე ( $10,800 + 8,100 + 2,400$ ), რომლის 10% შეადგენს 2,130 ფე. იმ სეგმენტების საერთო ზარალი, რომელშიც არ წარმოქმნილა მოგება, შეადგენს 4,500 ფე ( $3,700 + 800$ ), რომლის 10% შეადგენს 450 ფე. რადგან 2,130 არის უდიდესი მიღებულ ორ სიდიდეს შორის, ზუსტად ეს სიდიდე იქნება გამოყენებული როგორც სეგმენტის მოგება-ზარალის არსებითობის ზღვარი ანალიტიკური ტესტის ჩატარების დროს. შესაბამისად, სეგმენტი A, B, C და D არის საანგარიშგებო საოპერაციო სეგმენტები. სეგმენტი E უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებს თუ არა ის რაოდენობრივ კრიტერიუმს ამონაგებისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

### მაგალითი 6

**რაოდენობრივი ზღვარის ცვლილება აგრეგირების შედეგად:**

შემდეგი მაჩვენებლების მიხედვით (საოპერაციო მოგების საფუძველზე) ხდება სეგმენტის ტესტირება (ფე):

| საოპერაციო სეგმენტი | საოპერაციო მოგება |
|---------------------|-------------------|
| სეგმენტი A          | 1                 |
| სეგმენტი B          | (5)               |
| სეგმენტი C          | 2                 |

|                        |     |
|------------------------|-----|
| სეგმენტი D             | 9   |
| სეგმენტი E             | 9   |
| სეგმენტი F             | (1) |
| კონსოლიდირებული სიდიდე | 15  |

დავუშვათ, რომ სეგმენტების ამონაგებისა და აქტივების ანალიზური შეფასებით დადგინდა, რომ A, C და F სეგმენტები ვერც ერთი მაჩვენებლებით ვერ გადალახეს რაოდენობრივი ზღვარი. კომპანიამ გადაწყვიტა აგრეგირების კრიტერიუმების გამოყენება. აღმოჩნდა, რომ B და E აკმაყოფილებენ აგრეგირების ყველა კრიტერიუმს და სანარმომ გააერთიანა ისინი ერთ საოპერაციო სეგმენტად. იმის შემდეგ, როდესაც ჩატარდა რაოდენობრივი ზღვარის ანალიტიკური ტესტები, აღმოჩნდა, რომ სეგმენტი C (რომელმაც ადრე ვერ გადალახა რაოდენობრივი ზღვარი ვერც ერთი მაჩვენებლის მიხედვით), გადალახა 10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარი სეგმენტური მოგება-ზარალის მიხედვით.

**რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა სეგმენტის საერთო მოგება-ზარალის მიხედვით (ფე):**

| საოპერაციო სეგმენტის მაჩვენებლები    | აგრეგირებამდე | აგრეგირების შემდეგ |
|--------------------------------------|---------------|--------------------|
| სეგმენტის საერთო მოგება              | 21,0          | 16,0*              |
| სეგმენტის საერთო ზარალი              | (6,0)         | (1,0)**            |
| უდიდესი სიდიდე ორ მაჩვენებელთა შორის | 21,0          | 16,0               |
| რაოდენობრივი ზღვარი 10%-ის ოდენობით  | 2,1           | 1,6                |

\*  $B + E = 9 - 5 = 4$ ;  $C + D + A = 2 + 9 + 1 = 12$ ;

\*\*  $F = -1$ .

ის ფაქტი, რომ საოპერაციო სეგმენტს არც ერთი მაჩვენებლით არ ჰქონდა გადალახული არსებითობის ზღვარი სხვა საოპერაციო სეგმენტებთან აგრეგირებამდე, არ გამორიცხავს აგრეგირების შემდეგ ამ სეგმენტის, როგორც საანგარიშგებო სეგმენტის გამოყოფის შესაძლებლობას. ამის მიზეზია ის, რომ, როგორც წესი, სეგმენტები აგრეგირდებიან ანალიტიკური ტესტების ჩატარებამდე რაოდენობრივი კრიტერიუმების შესაბამისობაზე.

**მაგალითი 7**

**საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპები:**

**იმსჯელეთ როგორი თანმიმდევრობით უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტი?**

**პასუხი:**

საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპებია:

- საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრა ხელმძღვანელობის საანგარიშგებო სისტემაზე დაყრდნობით (ანალიზით);
- საოპერაციო სეგმენტების აგრეგირების კრიტერიუმების დადგენა;
- საოპერაციო სეგმენტების რაოდენობრივი (10%) ზღვარის დადგენა;
- ყველა სეგმენტის ჯამური ამონაგების შემოწმება (არანაკლებ მთლიანი ამონაგების 75%);
- დამატებითი სეგმენტების ფორმირება, თუ ყველა სეგმენტის მთლიანი გარე ამონაგები სანარმოს ამონაგების 75%-ზე ნაკლებია.

## გამოყენებული ლიტერატურა

### ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

1. ფასს წინამდებარე გამოცემაში შესული ცვლილებები. თბ., 2015.
2. ფასს წინამდებარე გამოცემის შესავალი. თბ., 2015.
3. ფასს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა. თბ., 2015.
4. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. თბ., 2015.
5. ფასს-ების ფონდის წესდება. თბ., 2015.
6. ფასს-ების ფონდის პროცედურული პროცესის ცნობარი. თბ., 2015.
7. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება. თბ., 2015.
8. ფასს 2 წილობრივი გადახდა. თბ., 2015.
9. ფასს 4. სადაზღვევო ხელშეკრულებები. თბ., 2015.
10. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები. თბ., 2015.
11. ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება. თბ., 2015.
12. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები. თბ., 2015.
13. ფასს 8 საოპერაციო სემენტები. თბ., 2015.
14. ფასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება. თბ., 2015.

### საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების მასალები

15. Price Water House Coopers (PWC). nFinancial reporting in the mining industry. <https://www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/pdf/ifrs-mining.pdf>
16. Price Water House Coopers (PWC). IFRS 2 . Выплаты, основанные на акциях \_ Учебное пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. 2013.
17. Price Water House Coopers [www.training.pwc.ru](http://www.training.pwc.ru)
18. Ernst & Young (EY). Особенности применения МСФО для компаний нефтегазового сектора. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_OG\\_2008\\_EN\\_/FILE/IFRS\\_OG\\_2008\\_EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_OG_2008_EN_/FILE/IFRS_OG_2008_EN.pdf)
19. Ernst & Young (EY) Accounting for share-based payments under IFRS 2 \_ the essential guide. 2015.
20. KPMG. IFRS 8 Operating segments. First impression. <https://home.kpmg.com>
21. KPMG. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»: первый опыт применения.

### ინტერნეტრესურსები

22. ACCA. F 9. Financial Management. 2010.
23. Accounting for share-based payments under IFRS 2 \_ the essential guide - EY 2015 \_ <http://>



- [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_Accounting\\_for\\_share-](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./$File/Applying-SBP-April2015.pdf)
24. Accounting for Extractive Industries: has IFRS 6 harmonized accounting practices by extractive industries? Dr Hafez Abdo. Nottingham Business School. [http://irep.ntu.ac.uk/id/eprint/14626/1/220189\\_PubSub2403\\_Abdo.pdf](http://irep.ntu.ac.uk/id/eprint/14626/1/220189_PubSub2403_Abdo.pdf)
  25. Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=>
  26. Asset management, A practical guide to IFRS 8 for real estate entities January 2010 , <https://www.pwc.com>
  27. Liang, L., and E. J. Riedl. (2014), The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy. *The Accounting Review* 89 (3): 1151-1177. <http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/accr-50687?code=aaan-site&journalCode=accr>
  28. Majdi Wael Alkababji. (2016) THE EXTENT OF COMPLIANCE WITH THE DISCLOSURE REQUIREMENTS FOR FAIR VALUE MEASUREMENT (IFRS-13): A STUDY ON THE ANNUAL REPORTS OF PALESTINIAN CORPORATIONS. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research* .(4) 4, pp.65-88, <http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/The-Extent-of->
  29. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых в схемах и задачах». <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>
  30. Электронный журнал МСФО на практике \_ <http://msfo-practice.ru/>
  31. Яговцева Анна Алексеевна. Сфера применения МСФО (IFRS) 6 и порядок учета расходов по разведке и оценке. <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>
  32. <http://msfo-dipifr.ru/ifrs-2-share-based-payment-na-ekzamene-dipifr/>
  33. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_Accounting\\_for\\_share-based\\_payments\\_under\\_IFRS\\_2\\_-\\_the\\_essential\\_guide./\\$File/Applying-SBP-April2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_Accounting_for_share-based_payments_under_IFRS_2_-_the_essential_guide./$File/Applying-SBP-April2015.pdf)
  34. <http://www.accaglobal.com/an/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p2/technical-articles/ifrs2.html>
  35. <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ifrs-2>
  36. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/arc/ifrs2/ifrs2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/ifrs2/ifrs2_en.pdf)