

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველს, რაც უზრუნველყოფს როგორც ცალკეული საწარმოს წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების, ასევე სხვადასხვა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესადარისობას. სტანდარტში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგადი მოთხოვნები, მეთოდური მითითებები ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისა და შინაარსის მინიმალური მოთხოვნების შესახებ.

მოქმედების სფერო

2. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და წარსადგენად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.
3. სხვა სტანდარტები განსაზღვრავს ცალკეული სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის მოთხოვნებს.
4. წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება შემოკლებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისა და შინაარსის მიმართ, რომელიც მომზადებულია ბასს 34-ის - „შუალედური ფინანსური ანგარიშგება“ - შესაბამისად. თუმცა, 15-35-ე პუნქტები სწორედ ამგვარ ფინანსურ ანგარიშგებებს ეხება. სტანდარტი განკუთვნილია ყველა საწარმოსთვის, მათ შორის, საწარმოებისთვის, რომლებიც წარადგენენ კონსოლიდირებულ ფინანსური ანგარიშგებას ფასს 10-ის - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ - შესაბამისად და ასევე რომლებიც წარადგენენ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ბასს 27-ის - „ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ - შესაბამისად.
5. წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებული ტერმინოლოგია მისაღებია იმ საწარმოთათვის, რომელთა საქმიანობის მიზანი მოგების მიღებაა, მათ შორის სახელმწიფო სექტორის საწარმოთათვის. როგორც კერძო, ასევე სახელმწიფო სექტორის არაკომერციულ საწარმოებს, რომლებიც აღნიშნულ სტანდარტს გამოიყენებენ, შესაძლოა დასჭირდეთ განმარტებითი ინფორმაციის დამატება ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული მუხლების ან თვით ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.
6. ანალოგიურად, საწარმოებს, რომლებსაც არ გააჩნიათ საკუთარი კაპიტალი, როგორც ეს განმარტებულია ბასს 32-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ (მაგ., ზოგიერთი ერთობლივი ფონდი) და საწარმოებს, რომელთა სააქციო კაპიტალი არ წარმოადგენს საკუთარ კაპიტალს (მაგ., ზოგიერთი კოოპერაციული საწარმო), შესაძლოა დასჭირდეთ ფინანსური ანგარიშგების მისადაგება წევრების ან მეპაიეების ინტერესებთან.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:
საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება (ე.წ. „ფინანსური ანგარიშგება“) არის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც განკუთვნილია იმ მომხმარებელთა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, რომლებსაც მდგომარეობა არ აძლევს იმის საშუალებას, რომ საწარმოს მოსახოვონ მათ საკუთარ საინფორმაციო მოთხოვნილებებზე მორგებული ანგარიშგების მომზადება.

შეუძლებელი - მოთხოვნის შესრულება შეუძლებელია მაშინ, როდესაც საწარმოს არ შეუძლია მისი დაკმაყოფილება ყველა გონივრული მცდელობის მიუხედავად.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები) არის სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ. მოიცავს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- გ) ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის მიერ გამოცემულ ინტერპრეტაციებს; და
- დ) ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის მიერ გამოცემულ ინტერპრეტაციებს¹.

არსებითი - აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე. არსებითობა დამოკიდებულია გამოტოვებული აღრიცხვის ელემენტის ან უზუსტობის სიდიდესა და ბუნებაზე, გარემო პირობების ან კონტექსტის გათვალისწინებით. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შესაძლოა იყოს ელემენტის სიდიდე ან ბუნება, ან ორივე ერთად.

იმის შეფასებისას, შეუძლია თუ არა ინფორმაციის გამოტოვებას ან დაშვებულ უზუსტობას, გავლენა მოახდინოს მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე და, ამგვარად, არსებითია თუ არა, საჭიროა გაანალიზდეს ამ მომხმარებელთა მახასიათებლები. *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების* 25-ე პუნქტში აღნიშნულია „იგულისხმება, რომ მომხმარებელს აქვს ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციის გულდასმით შესწავლის სურვილი“. მაშასადამე, შეფასებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რა სახით შეიძლება განხორციელდეს გავლენა, გონივრულობის ფარგლებში, ამ თვისებების მქონე მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს დამატებით ინფორმაციას, გარდა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციისა. განმარტებით შენიშვნებში მოცემულია ამ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი მუხლების სიტყვიერი დახასიათება, ან მათ შესახებ დეტალიზებული მონაცემები, ასევე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემოსავლებისა და ხარჯების იმ ელემენტებისაგან (მათ შორის, რეკლასიფიკაციით გამოწვეული კორექტირებებისგან), რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებაში ან ზარალში, როგორც მოითხოვება ან დაშვებულია სხვა ფასს სტანდარტებით.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემდეგი ელემენტებისგან:

- ა) გადაფასების ნამეტის ცვლილებები (იხ. ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 38 - „არამატერიალური აქტივები“);
- ბ) დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამების გადაფასებული თანხები (იხ. ბასს 19 - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“);
- გ) უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაყვანით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი (იხ. ბასს 21 - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“);

¹. სტანდარტების განმარტება შეიცვალა მას შემდეგ, რაც ცვლილებები შევიდა ფასს სტანდარტების ფონდის წესდებაში 2010 წელს.

². 2010 წლის სექტემბერში ბასსს-მა *სტრუქტურული საფუძვლები* ჩაანცვლა ფინანსური ანგარიშგების *კონცეპტუალური საფუძვლებით*. 25-ე პუნქტი შეიცვალა კონცეპტუალური საფუძვლების მე-3 თავით.

- დ) წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციებიდან წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი, რომელიც ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - 5.7.5 პუნქტის შესაბამისად შეფასებულია რეალური ღირებულებით, სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით;
- და) იმ ფინანსური აქტივებიდან წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი, რომელიც ფასს 9-ის 4.1.2ა პუნქტის შესაბამისად შეფასებულია რეალური ღირებულებით, სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით;
- ე) ჰეჯირების ინსტრუმენტების შემოსულობისა და ზარალის ეფექტური ნაწილი ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას და ჰეჯირების ინსტრუმენტების შემოსულობა და ზარალი ისეთი წილობრივი ინსტრუმენტების ჰეჯირებისას, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით, ფასს 9-ის 5.7.5 პუნქტის შესაბამისად (იხ. ფასს 9-ის მე-6 თავი);
- ვ) ზოგიერთი ვალდებულებისთვის, რომლებიც საწარმოს კლასიფიცირებული აქვს, როგორც რეალური ღირებულებით შეფასებული, მოგებაში ან ზარალში ასახვით - რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილების თანხა, რომელიც განეკუთვნება ვალდებულების საკრედიტო რისკის ცვლილებას (იხ. ფასს 9-ის 5.7.7 პუნქტი);
- ზ) ოფციონების დროით ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, როდესაც ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარი ღირებულება და დროითი ღირებულება განცალკევდება და ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება მხოლოდ საკუთარი ღირებულების ცვლილება (იხ. ფასს 9-ის მე-6 თავი);
- თ) ფორვარდული ხელშეკრულებების ფორვარდულ ელემენტებში მომხდარი ცვლილებები, როდესაც ფორვარდული ხელშეკრულების ფორვარდული ელემენტი და სპოტ ელემენტი განცალკევდება და ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება მხოლოდ სპოტ ელემენტის ცვლილებები, ასევე ფინანსური ინსტრუმენტის უცხოური ვალუტის საბაზისო სპრედის ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, როდესაც ის გამოცალკევდება ფინანსური ინსტრუმენტიდან და ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება ფინანსური ინსტრუმენტის დანარჩენი ნაწილი (იხ. ფასს 9-ის მე-6 თავი).

მესაკუთრეები არიან საკუთარ კაპიტალად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელები.

მოგება ან ზარალი არის შემოსავლების ჯამს გამოკლებული ხარჯები, სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტების გარეშე.

რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არის თანხები, რომლებიც ახალი კლასიფიკაციით მიმდინარე პერიოდში გადატანილია მოგებაში ან ზარალში და მანამდე, მიმდინარე ან წინა პერიოდებში, აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში.

მთლიანი სრული შემოსავალი არის პერიოდის მანძილზე სამეურნეო ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით განპირობებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილება, იმ ცვლილებების გარდა, რომლებიც გამოწვეულია მესაკუთრეებთან, როგორც აქციონერებთან შესრულებული ოპერაციებით.

მთლიანი სრული შემოსავალი მოიცავს „მოგების ან ზარალის“ და „სხვა სრული შემოსავალი“ მუხლების ყველა კომპონენტს.

- 8. მართალია, ამ სტანდარტში გამოიყენება ტერმინები „სხვა სრული შემოსავალი“, „მოგება ან ზარალი“ და „მთლიანი სრული შემოსავალი“, მაგრამ საწარმოს ჯამური მუხლების აღსანიშნავად შეუძლია სხვა ტერმინების გამოყენება, თუ მათი შინაარსი ნათელი იქნება. მაგალითად, საწარმოს მოგების ან ზარალის აღსანიშნავად შეუძლია ტერმინის „წმინდა შემოსავალი“ გამოყენება.
- 8ა. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია ბასს 32-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ და ამ სტანდარტშიც იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რომელიც მინიჭებული აქვს ბასს 32-ში:

- ა) დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად (აღწერილია ბასს 32-ის 16(ა) და 16(ბ) პუნქტებში);
- ბ) ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში სხვა მხარეს გადასცეს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად (აღწერილია ბასს 32-ის 16(გ) და 16(დ) პუნქტებში);

ფინანსური ანგარიშგება

ფინანსური ანგარიშგების მიზანი

9. ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ ისეთი ინფორმაციის წარმოდგენა, რომელიც გამოადგება მომხმარებელთა ფართო წრეებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება ასევე გვიჩვენებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს. ამ მიზნით, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- ა) საწარმოს აქტივები;
- ბ) საწარმოს ვალდებულებები;
- გ) საკუთარი კაპიტალი;
- დ) შემოსავლები და ხარჯები, მათ შორის, შემოსულობები და დანაკარგები;
- ე) მესაკუთრეთა შენატანები საკუთარ კაპიტალში და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებები; და
- ვ) საწარმოს ფულადი ნაკადები.

ეს ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მოცემულ ინფორმაციასთან ერთად, მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, წინასწარ განჭვრიტოს საწარმოს ფულადი ნაკადები, კერძოდ მათი რეალურობა და მოძრაობის დრო.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი

10. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის;
- ბ) პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;
- გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;
- ეა) წინა პერიოდის შესადარის ინფორმაციას, როგორც ეს განსაზღვრულია 38-ე და 38ა პუნქტებში; და
- ვ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას წინა პერიოდის დაწყების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ის სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს რეტროსპექტულად, ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს გადაიანგარიშებს რეტროსპექტულად, ან როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსური ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაციას 40ა-40დ პუნქტების შესაბამისად.

საწარმოს შეუძლია არ გამოიყენოს ამ სტანდარტში გამოყენებული სახელწოდებები ზემოთ ჩამოთვლილი ანგარიშგებებისთვის. მაგალითად, საწარმოს მოგება-ზარალისა და სხვა სრული

შემოსავლის ანგარიშგება“ ტერმინის ნაცვლად შეუძლია გამოიყენოს სახელწოდება „სრული შემოსავლის ანგარიშგება“.

- 10ა. საწარმოს უფლება აქვს, წარადგინოს ერთი, მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება, სადაც მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი წარდგენილი იქნება ორ განყოფილებაში. ეს განყოფილებები ერთად უნდა იყოს წარმოდგენილი: ჯერ მოგებისა და ზარალის განყოფილება და ზუსტად მის შემდეგ - სხვა სრული შემოსავლის განყოფილება. საწარმოს უფლება აქვს, მოგება ან ზარალი წარმოადგინოს განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. თუ ასეა, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უშუალოდ წინ უნდა უსწრებდეს ანგარიშგებას, სადაც წარმოდგენილია სრული შემოსავალი და უნდა იწყებოდეს მოგებით, ან ზარალით.
11. საწარმომ ყველა ფინანსური ანგარიშგება ერთნაირი პასუხისმგებლობით უნდა წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტში.
12. [გაუქმებულია]
13. მრავალი საწარმო, ფინანსური ანგარიშგების გარდა, წარადგენს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ფინანსურ მიმოხილვას, რომელშიც აღწერილი და ახსნილია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ძირითადი საკითხები, აგრეთვე ძირითადი განუსაზღვრელობები, რასაც ადგილი ჰქონდა საწარმოს საქმიანობის პროცესში. ამგვარ მიმოხილვაში შეიძლება აისახოს:
 - ა) ფინანსური შედეგების განმსაზღვრელი მთავარი ფაქტორები და პირობები, მათ შორის საწარმოს საქმიანობის გარემო პირობებში მომხდარი ცვლილებები, საწარმოს რეაგირება ამ ცვლილებებზე და მათი შედეგები, ასევე ინვესტიციების შენარჩუნებისა და ეფექტიანობის ამაღლების პოლიტიკა, დივიდენდების პოლიტიკის ჩათვლით;
 - ბ) საწარმოს დაფინანსების წყაროები და ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალთან ფარდობის მისთვის სასურველი (საწარმოს მიერ დასახული) კოეფიციენტი; და
 - გ) საწარმოს რესურსები, რომლებიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ აისახა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.
14. მრავალი საწარმო, ფინანსური ანგარიშგების გარდა, სხვა სახის ანგარიშგებას წარადგენს, მაგალითად, ანგარიში გარემოს დაცვის საკითხებზე და ანგარიშგება დამატებული ღირებულების შესახებ, განსაკუთრებით იმ დარგებში, სადაც გარემოს ფაქტორი არსებითია, ან მომხმარებელთა მნიშვნელოვანი ნაწილი საწარმოს თანამშრომლები არიან. ფინანსური ანგარიშგების გარდა, სხვა წარდგენილი ანგარიშები და ანგარიშგებები სცდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოქმედების სფეროს.

ზოგადი მიმოხილვა

სამართლიანი წარდგენა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობა

15. ფინანსურმა ანგარიშგებამ სამართლიანად უნდა წარმოადგინოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი ნაკადები. სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების კეთილსინდისიერად ასახვას, აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც განსაზღვრულია *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში*³. იგულისხმება, რომ ფასს სტანდარტების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებით განმარტებებთან ერთად, აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის კრიტერიუმებს.

³. მითითებული 15-24-ე პუნქტები ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიზნის შესაბამის პუნქტებს. 2010 წლის სექტემბერში ბასს-მა სტრუქტურული საფუძვლები ჩაანაცვლა ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით, რომლის შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მიზანი ჩანაცვლებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნით: იხ. კონცეპტუალური საფუძვლების 1-ლი თავი.

16. საწარმომ, რომლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად, ნათლად და უპირობოდ უნდა განაცხადოს ამის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებას არ უნდა უწოდოს ფასს სტანდარტების შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება ფასს სტანდარტების ყველა მოთხოვნას.
17. სათანადო სტანდარტთან შესაბამისობით, ფაქტობრივად, ნებისმიერ შემთხვევაში მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა. სამართლიანი წარდგენა ასევე მოითხოვს, რომ საწარმომ:
 - ა) შეარჩიოს და გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად; ბასს 8-ში იერარქიულად არის მოცემული ყველა ოფიციალური მითითება, რომელსაც ხელმძღვანელობა განიხილავს რომელიმე მუხლთან დაკავშირებული სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში;
 - ბ) ინფორმაცია იმდაგვარად წარადგინოს (მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ), რომ უზრუნველყოფილი იყოს ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმადობა;
 - გ) უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც სტანდარტის კონკრეტული მოთხოვნები საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.
18. არასათანადოდ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკით გამოწვეული შეცდომების გასწორება არ შეიძლება გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებით, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ან სხვა განმარტებითი მასალის საშუალებით.
19. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობა დაასკვნის, რომ რომელიმე სტანდარტის მოთხოვნებთან შესაბამისობა ეწინააღმდეგება *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, საწარმომ ამ კონკრეტული მოთხოვნიდან უნდა გადაუხვიოს მე-20 პუნქტში დადგენილი წესის შესაბამისად, თუ შესაბამისი მარეგულირებელი ბაზა მოითხოვს ან არ კრძალავს ასეთ გადახვევას.
20. როდესაც საწარმო, მე-19 პუნქტის შესაბამისად, გადაუხვევს რომელიმე სტანდარტის მოთხოვნებს, მან შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს:
 - ა) ხელმძღვანელობამ დაასკვნა, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება ყველა სათანადო სტანდარტს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართლიანი წარდგენის უზრუნველსაყოფად მან გადაუხვია კონკრეტული მოთხოვნიდან;
 - გ) იმ სტანდარტის სახელწოდება, რომელსაც საწარმომ გადაუხვია, ამ გადახვევის არსი, რაც, თავის მხრივ, უნდა მოიცავდეს ამ სტანდარტის მიერ მოთხოვნილი მიდგომის აღწერას, მიზეზის ახსნას, თუ რატომ არ აკმაყოფილებს და ეწინააღმდეგება ეს მიდგომა მოცემულ კონკრეტულ სიტუაციაში *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს და ასევე მიდგომა, რომელიც გამოყენებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
 - დ) ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ამგვარი გადახრის ფინანსური გავლენა ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ მუხლზე, რომელიც წარდგენილი იქნებოდა სტანდარტის მოთხოვნების დაცვის შემთხვევაში.
21. თუ საწარმომ რომელიმე სტანდარტის მოთხოვნას გადაუხვია გასულ პერიოდში და ეს გადახვევა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ თანხებზე, განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაკეთდეს განმარტებები მე-20 (გ) და (დ) პუნქტების შესაბამისად.
22. მაგალითად, 21-ე პუნქტი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა საწარმომ რომელიმე წინა პერიოდში გადაუხვია ამა თუ იმ სტანდარტის მოთხოვნას აქტივების ან ვალდებულებების შეფასების დროს და ეს გადახვევა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ აქტივებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილების შეფასებაზე.

23. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობა დაასკვნის, რომ ამა თუ იმ სტანდარტის მოთხოვნასთან შესაბამისობა ეწინააღმდეგება *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, მაგრამ შესაფერისი მარეგულირებელი ზაზა კრძალავს მისგან გადახვევას, საწარმო ვალდებულია, ყველა ღონე იხმაროს, რათა შეამციროს ამგვარი შეუსაბამობის მცდარად აღქმის შესაძლებლობა და განმარტებით შენიშვნებში აღნიშნოს:
- ა) ამ სტანდარტის სახელწოდება, მისი მოთხოვნის არსი და მიზეზი, რის გამოც ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, რომ ამ მოთხოვნის შესრულება მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში შეცდომაში შეიყვანდა მომხმარებელს და ეწინააღმდეგება *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს; და
 - ბ) ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლის შესწორება, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.
24. 19-23-ე პუნქტების მიზნებისათვის, ინფორმაციის რომელიმე მუხლი ეწინააღმდეგება ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, თუ ის სამართლიანად არ ასახავს სამეურნეო ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს, რომლის წარმოდგენასაც მიზნად ისახავს, ან რომელსაც უნდა წარმოადგენდეს გონივრულობის ფარგლებში და ამიტომ, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. იმის დასადგენად, ამა თუ იმ სტანდარტის რომელიმე მოთხოვნის შესრულება ეწინააღმდეგება თუ არა *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, ხელმძღვანელობამ უნდა განიხილოს:
- ა) რატომ ვერ მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების მიზანი ამ კონკრეტულ სიტუაციაში; და
 - ბ) რითი განსხვავდება ამ საწარმოს კონკრეტული პირობები სხვა საწარმოთა პირობებისაგან, რომლებიც იცავენ ამ მოთხოვნას. თუ ანალოგიურ პირობებში მყოფი სხვა საწარმოები ასრულებენ ამ მოთხოვნას, არსებობს უარყოფადი ვარაუდი იმისა, რომ მოცემული საწარმოს მიერ აღნიშნული მოთხოვნის შესრულება შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებელს და წინააღმდეგობაში არ მოვა *სტრუქტურულ საფუძვლებში* განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანთან.

ფუნქციონირებადი საწარმო

25. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. თუ შეფასების დროს საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობები, რაც საფუძვლიან ეჭვს ბადებს საწარმოს შესაძლებლობაზე, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას ეს არსებითი განუსაზღვრელობები. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, საწარმომ შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და საფუძველი, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ.
26. ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან სულ მცირე თორმეტ თვეს მაინც, მაგრამ შეზღუდული არ არის ამ ვადით. აღნიშნული ფაქტების განხილვის ხარისხი დამოკიდებულია კონკრეტულ სიტუაციაზე. თუ საწარმო წარსულში მომგებიანი იყო და ფინანსური რესურსები მისთვის ხელმისაწვდომია, დასკვნა ფუნქციონირებადობის შესახებ შესაძლოა მომზადდეს დეტალური ანალიზის გარეშე. სხვა შემთხვევაში, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის ფუნქციონირებადობის საფუძველი რეალურად რომ ჩაითვალოს, საწარმოს ხელმძღვანელობას შეიძლება მთელი რიგი ფაქტორების განხილვა დასჭირდეს, რომლებიც დაკავშირებული იქნება სა-

წარმოს მიმდინარე და მოსალოდნელ მოგებიანობასთან, ვალების დაფარვის გრაფიკებთან და დაფინანსების შესაძლო წყაროებთან.

დარიცხვის მეთოდი

27. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა.
28. ბუღალტრულ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების (ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები) აღიარება ხდება მაშინ, როცა ისინი დააკმაყოფილებენ *სტრუქტურულ საფუძვლებში*⁴ მოცემულ განმარტებასა და აღიარების კრიტერიუმებს.

არსებითობა და აგრეგირება

29. ყველა არსებითი მუხლი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ უნდა იქნეს განცალკევებით. არაარსებითი თანხები უნდა გაერთიანდეს ფუნქციების ან შინაარსის ერთგვაროვნების მიხედვით და საჭირო არ არის მათი ცალ-ცალკე წარდგენა.
30. ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება დიდი რაოდენობის სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების დამუშავების რაოდენობრივი შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია შინაარსის ან ფუნქციების მიხედვით. მონაცემთა აგრეგირებისა და კლასიფიცირების საბოლოო სტადიას წარმოადგენს დაჯგუფებული და კლასიფიცირებული მონაცემების წარდგენა, რომლებიც წარმოქმნიან უშუალოდ ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს. თუ ცალკე აღებული რომელიმე მუხლი არაა არსებითი, იგი აგრეგირდება სხვა მუხლებთან და აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში. ნაკლებად არსებითი მუხლი, რომლის ცალკე მუხლად ასახვა არ მოითხოვება უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, შესაძლოა იმდენად არსებითი შინაარსის მქონე იყოს, რომ განმარტებით შენიშვნებში იმსახურებდეს ცალკე წარმოდგენას.
- 30ა. წინამდებარე და სხვა სტანდარტების გამოყენებისას საწარმომ ყველა შესაფერისი ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით უნდა გადაწყვიტოს, როგორ განახორციელებს ინფორმაციის აგრეგირებას ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის შენიშვნებში. საწარმომ არ უნდა შეასუსტოს ფინანსური ანგარიშგების აღქმადობა იმით, რომ არსებითი ინფორმაცია გაუგებარი გახადოს არაარსებითი ინფორმაციის ჩართვით, ან ხასიათით ან ფუნქციებით განსხვავებული ინფორმაციის აგრეგირებით.
31. ზოგიერთი სტანდარტი განსაზღვრავს კონკრეტულ ინფორმაციას, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, მათ შორის შენიშვნებში. საწარმოს არ ევალება ამა თუ იმ სტანდარტით მოთხოვნილი კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნება, თუ ეს ინფორმაცია არსებითი არ არის. ზემოაღნიშნული ეხება ისეთ შემთხვევასაც, როდესაც სტანდარტი მოიცავს კონკრეტული მოთხოვნების ჩამონათვალს, ან სტანდარტის მოთხოვნები მოიხსენიება, როგორც მინიმალური მოთხოვნები. საწარმომ ასევე უნდა განიხილოს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების აუცილებლობის საკითხი, თუ სტანდარტის კონკრეტული მოთხოვნების შესრულება საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან კონკრეტული ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების გავლენის შესახებ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე.

ურთიერთგადაფარვა

32. არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სტანდარტით.
33. დიდი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე იყოს წარდგენილი აქტივები და ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები. თუ ურთიერთგადაფარვა არ ასახავს ოპერაციის ან მოვლენის შინაარსს, მაშინ მუხლების ურთიერთგადაფარვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (თუ წარდგენილია) ინფორმაციის მომხმარებელს მცირე შესაძლებლობას

⁴ 2010 წლის სექტემბერში ჩანაცვლდა *კონცეპტუალური საფუძვლებით*.

ამლევს იმისათვის, რომ გაერკვეს განხორციელებულ ოპერაციებში, სხვა მოვლენებსა და პირობებში და შეაფასოს საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადები. აქტივების შეფასება შეფასებითი ხასიათის შესწორებების გარეშე (მაგალითად, მარაგისთვის - დაძველებით გამოწვეული ფასშესწორება, ხოლო მოთხოვნებისთვის - საექვო ვალების ანარიცხები) არ არის ურთიერთგადაფარვა.

34. ფასს 15-ის - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - შესაბამისად, საწარმოს მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან მიღებული ამონაგების შეფასება ევალუა იმ ანაზღაურების ოდენობით, რომლის მიღების უფლებასაც საწარმო მოელის დაპირებული საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. მაგალითად, აღიარებული ამონაგების თანხა ასახავს საწარმოს მიერ გაცემულ ყოველგვარ სავაჭრო დათმობასა და შენაძენის მოცულობაზე დამოკიდებულ ფასდათმობის თანხებს. საწარმო ჩვეულებრივი საქმიანობის დროს ისეთ ოპერაციებსაც ახორციელებს, რომლებსაც არ მოაქვს ამონაგები, მაგრამ დაკავშირებულია ამონაგების მომტან ძირითად საქმიანობასთან. ასეთი ოპერაციების შედეგების წარდგენა შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვით მაშინ ხდება, როდესაც ამგვარი წარდგენა ოპერაციის ან მოვლენის შინაარსს ასახავს. მაგალითად:

- ა) გრძელვადიანი აქტივების, მათ შორის ინვესტიციებისა და საოპერაციო აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობის ან ზარალის წარდგენა ხდება აქტივის გაყიდვის შედეგად მიღებული ანაზღაურების თანხიდან მისი საბალანსო ღირებულებისა და გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვით; და
- ბ) იმ ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც აღიარებულია ბასს 37-ის - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - შესაბამისად და იფარება მესამე მხარესთან დადებული სახელშეკრულებო პირობების მიხედვით (მაგალითად, მომწოდებლის საგარანტიო ხელშეკრულება), შესაძლოა გამოიქვითოს მიღებული ანაზღაურებიდან.

35. გარდა ამისა, ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოქვითვის პრინციპის საფუძველზე აისახება მსგავსი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი, მაგალითად, უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსულობა და ზარალი, ან სავაჭროდ გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი. ამასთან, ასეთი ტიპის შემოსულობა და ზარალი ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე აისახება, თუ ისინი არსებითია.

ანგარიშგების წარდგენის სიხშირე

36. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი (მათ შორის შესადარისი ინფორმაცია) უნდა წარადგინოს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც. როდესაც საწარმო ცვლის საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღს და წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში, მან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა მიუთითოს ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი და გააკეთოს შემდეგი დამატებითი განმარტებები:

- ა) მიზეზი, რატომ გამოიყენა ერთი წელიწადისაგან განსხვავებული პერიოდი; და
- ბ) ფაქტი, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები მთლიანად შესადარისი არ არის.

37. როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგება სისტემატურად, ყოველ წელს მზადდება. თუმცა, ზოგიერთი საწარმო, პრაქტიკული მიზეზებიდან გამომდინარე, ამჯობინებს, რომ ანგარიშგება აწარმოოს 52-კვირიანი პერიოდით. წინამდებარე სტანდარტი არ ეწინააღმდეგება ამგვარ პრაქტიკას.

ინფორმაციის შესადარისობა

მინიმალური შესადარისი ინფორმაცია

38. თუ სტანდარტებით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან არ არის ნებადართული, საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველა რიცხობრივი მონაცემის შესაბამისად. შესადარისი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს თხრობითი და აღწერილობითი ხასიათის ინფორმა-

ცისაც, თუ ამის გაკეთება აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უკეთ გასაგებად.

- 38ა. საწარმომ უნდა წარმოადგინოს, როგორც მინიმუმი, ორი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, ორი მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება, ორი განცალკევებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (თუ ასეთი წარდგენილი აქვს), ორი ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და ორი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები.
- 38ბ. ზოგ შემთხვევაში, წინა პერიოდ(ებ)ის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაცია მიმდინარე პერიოდისთვისაც ისევ შესაფერისია. მაგალითად, საწარმო მიმდინარე პერიოდში განმარტავს დაუმთავრებელი სასამართლო საქმის დეტალებს, რომლის შედეგი წინა პერიოდის ბოლოს გაურკვეველი იყო და ჯერ ისევ არ არის გადაწყვეტილი. მომხმარებლებისთვის სასარგებლოა ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ წინა პერიოდის ბოლოს განუსაზღვრელობა არსებობდა და ასევე იმის შესახებ, მიმდინარე პერიოდში რა ზომები გატარდა მის გადასაჭრელად.

დამატებითი შესადარისი ინფორმაცია

- 38გ. საწარმოს შეუძლია, ფასს სტანდარტებით მოთხოვნილი მინიმალური შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების გარდა, წარმოადგინოს დამატებითი შესადარისი ინფორმაცია, თუ აღნიშნული ინფორმაცია მომზადებული იქნება ფასს სტანდარტების შესაბამისად. ამგვარი შესადარისი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ერთ ან რამდენიმე ანგარიშგებას, რომლებიც მითითებულია მე-10 პუნქტში, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ ეს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი იყოს. თუ საწარმო წარმოადგენს ამგვარ დამატებით შესადარის ინფორმაციასაც, მან ასევე უნდა წარმოადგინოს ამ დამატებითი ანგარიშგებების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნებიც.
- 38დ. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია წარმოადგინოს მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის მესამე ანგარიშგება (ამგვარად, წარმოადგენს მიმდინარე პერიოდის, გასული პერიოდისა და ერთი დამატებითი შესადარისი პერიოდის ანგარიშგებას). თუმცა, საწარმო ვალდებული არ არის, რომ წარმოადგინოს მესამე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, მესამე ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, ან მესამე საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება (ე.ი. დამატებითი შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებები). საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს შესადარისი ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია დამატებით მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებასთან.

- 39- [გაუქმებულია]
40.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა, რეტროსპექტული გადაანგარიშება ან რეკლასიფიკაცია

- 40ა. საწარმომ, 38ა პუნქტის თანახმად მოთხოვნილი მინიმალური რაოდენობის შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებების გარდა, უნდა წარმოადგინოს მესამე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით, თუ:

- ა) სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს რეტროსპექტულად, რეტროსპექტულად აწარმოებს ფინანსური ანგარიშგების მუხლების გადაანგარიშებას, ან რეკლასიფიკაციას; და
- ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ფინანსური ანგარიშგების მუხლების რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, ან რეკლასიფიკაცია არსებით გავლენას ახდენს წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციაზე.

- 40ბ. ისეთ სიტუაციაში, რომელიც აღწერილია 40ა პუნქტში, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს სამი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომლებიც მომზადებული იქნება შემდეგი თარიღებისთვის:

- ა) მიმდინარე პერიოდის დასასრული;
- ბ) წინა პერიოდის დასასრული; და
- გ) წინა პერიოდის დასაწყისი.

- 40გ. თუ საწარმოს 40ა პუნქტის თანახმად ევალება დამატებითი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ბასს 8-ის 41-44-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია. თუმცა, იგი ვალდებული არ არის, წარმოადგინოს წინა პერიოდის დასაწყისისთვის მომზადებული საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები.
- 40დ. ზემოაღნიშნული საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თარიღი უნდა იყოს წინა პერიოდის დაწყების თარიღი, იმის მიუხედავად, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა უფრო ადრინდელი პერიოდების შესადარის ინფორმაციას (როგორც ეს ნებადართულია 38გ პუნქტით).
41. როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენას ან კლასიფიკაციას, მან ხელახლა უნდა მოახდინოს შესადარისი თანხების კლასიფიკაცია, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ეს შეუძლებელია. თუ შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაცია ხდება, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია (მათ შორის წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით):
- ა) რეკლასიფიკაციის ხასიათი;
 - ბ) თითოეული მუხლის ან მუხლების ჯგუფის თანხა, რომლის რეკლასიფიკაციაც მოხდა; და
 - გ) რეკლასიფიკაციის მიზეზი.
42. როდესაც შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაციის განხორციელება შეუძლებელია, საწარმომ უნდა ახსნას:
- ა) ამის უშუალო მიზეზი; და
 - ბ) იმ შესწორებების ხასიათი, რომლებიც საჭირო იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მოხდებოდა თანხების რეკლასიფიკაცია.
43. სხვადასხვა პერიოდის ინფორმაციის შესადარისობა მომხმარებელს ეხმარება ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში, განსაკუთრებით იმ მხრივ, რომ ეძლევა პროგნოზირებისათვის აუცილებელი ფინანსური ინფორმაციის ტენდენციების შეფასების საშუალება. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეუძლებელია რომელიმე კონკრეტული წინა პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის რეკლასიფიკაცია მიმდინარე პერიოდთან შესადარისობის მისაღწევად. მაგალითად, შესაძლოა წინა პერიოდში (პერიოდებში) ვერ მოხერხდა მონაცემების იმგვარად შეგროვება, რომელიც მოგვცემდა რეკლასიფიკაციის საშუალებას და ინფორმაციის ხელახალი შექმნაც შეუძლებელი იყოს.
44. ბასს 8 ეხება შესადარისი ინფორმაციის ისეთ კორექტირებებს, რომლებიც მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო ცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას ან შეცდომას ასწორებს.

წარდგენის უცვლელობა

45. ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა უნდა შენარჩუნდეს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა:
- ა) საწარმოს საქმიანობის შინაარსი მნიშვნელოვნად იცვლება ან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ სხვაგვარი წარდგენა ან კლასიფიკაცია უფრო მეტად შეესაბამება ბასს 8-ში მოცემულ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების კრიტერიუმებს; ან
 - ბ) რომელიმე სტანდარტი მოითხოვს წარდგენის შეცვლას.
46. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შესაძლოა სხვა სახითაც მოხდეს, თუ ამის აუცილებლობას გვკარნახობს რომელიმე მნიშვნელოვანი შეძენა ან გაყიდვა, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმის მიმოხილვა. საწარმო ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმას მხოლოდ იმ შემთხვევაში ცვლის, თუ შეცვლილი სტრუქტურა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას მიაწვდის და შემდგომშიც ისე იქნება გამოყენებული, რომ უარყოფით გავლენას არ იქონიებს შესადარისობაზე. ანგარიშგებაში ასეთი ცვლილებების დროს, საწარმო ახდენს შესადარისი ინფორმაციის ხელახალ კლასიფიკაციას, 41-ე და 42-ე პუნქტების მიხედვით.

სტრუქტურა და შინაარსი

შესავალი

47. წინამდებარე სტანდარტი გარკვეული ინფორმაციის განმარტებას მოითხოვს ფინანსური მდგომარეობის ან სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (თუ წარდგენილია) ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ხოლო დანარჩენი მუხლების განმარტებას მოითხოვს ან ამავე ანგარიშგებებში, ან მათ განმარტებით შენიშვნებში. *ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენის* მოთხოვნები აღწერილია ბასს 7-ში.
48. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „განმარტება“ ზოგჯერ გამოყენებულია ამ სიტყვის ფართო მნიშვნელობით და მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ მუხლებსაც. განმარტებების გაკეთება სხვა სტანდარტითაც მოითხოვება. თუ წინამდებარე სტანდარტის ან სხვა სტანდარტების მოთხოვნებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ასეთი განმარტებები კეთდება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაცია

49. ფინანსური ანგარიშგება გასაგებად უნდა იყოს იდენტიფიცირებული და გამოკვეთილი იმავე ოფიციალურ დოკუმენტში გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაციისაგან.
50. სტანდარტი ვრცელდება მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არა საწარმოს საქმიანობის წლიურ ანგარიშში წარდგენილ სხვა ინფორმაციაზე, ან რომელიმე სხვა ოფიციალურ დოკუმენტზე. ამიტომ მომხმარებელმა უნდა შეძლოს ფასს სტანდარტების საფუძველზე მომზადებული ინფორმაციის გარჩევა სხვა ინფორმაციისაგან, რომელიც ასევე შესაძლოა საჭირო იყოს მათთვის, მაგრამ არ არის ფასს სტანდარტების ობიექტი.
51. თითოეული ფინანსური ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა გარკვევით უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა, ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმულირებული შემდეგი ინფორმაცია (საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია ინფორმაციის გამეორება წარმოდგენილი ინფორმაციის სათანადოდ გაგების მიზნით):
 - ა) ანგარიშვალდებული საწარმოს დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო მონაცემები და წინა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ამ ინფორმაციაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება;
 - ბ) ფინანსური ანგარიშგება ერთ საწარმოს ეხება თუ საწარმოთა ჯგუფს;
 - გ) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი, ან ფინანსური ანგარიშგების პაკეტით და განმარტებითი შენიშვნებით მოცული პერიოდი;
 - დ) წარსადგენი ვალუტა, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 21-ში; და
 - ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი რიცხვების სიზუსტის ხარისხი.
52. 51-ე პუნქტის მოთხოვნების დაკმაყოფილების მიზნით, ფინანსური ანგარიშგების გვერდები, თვითონ ანგარიშგებები, განმარტებითი შენიშვნები, ცხრილის სვეტები და ა.შ. დასათაურებული უნდა იყოს. ამგვარი ინფორმაციის წარდგენის საუკეთესო გზის დასადგენად, საჭიროა განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება. მაგალითად, როდესაც საწარმო ფინანსური ანგარიშგების ელექტრონულ ვერსიას წარადგენს, ყოველთვის არ გამოიყენება ცალკეული გვერდები. ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სათანადოდ გასაგებად საკმარისი იქნება ზემოთ ნახსენები პუნქტების უბრალოდ ჩამოთვლა.
53. ხშირად ფინანსური ანგარიშგება უფრო გასაგები ხდება, როდესაც რიცხვები დამრგვალებულია და წარსადგენი ვალუტა ათასებში ან მილიონებშია გამოსახული. ეს მისაღებია, რადგან სიზუსტის ხარისხი ახსნილია ანგარიშგებაში და არც არსებითი ინფორმაცია იკარგება.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში

54. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:
- ა) ძირითადი საშუალებები;
 - ბ) საინვესტიციო ქონება
 - გ) არამატერიალური აქტივები;
 - დ) ფინანსური აქტივები ე), თ) და ი) პუნქტებში მითითებული თანხების გარდა;
 - ე) ინვესტიციები, რომლებიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით;
 - ვ) ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის - „სოფლის მეურნეობა“ - მოქმედების სფეროს;
 - ზ) მარაგი;
 - თ) სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები;
 - ი) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
 - კ) ჯამური თანხა ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“- შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივებისა და გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში ჩართული აქტივების;
 - ლ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები;
 - მ) ანარიცხები;
 - ნ) ფინანსური ვალდებულებები (გარდა (ლ) და (მ) პუნქტებში მოცემული თანხებისა);
 - ო) მიმდინარე საგადასახადო აქტივები ან ვალდებულებები, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 12-ში - „მოგებიდან გადასახადები“.
 - პ) გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები, როგორც ეს განმარტებულია ბასს 12-ში;
 - ჟ) ფასს 5-ის შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში შემავალი ვალდებულებები;
 - რ) არამაკონტროლებელი წილი, რომელიც წარმოდგენილია საკუთარ კაპიტალში; და
 - ს) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებზე მისაკუთვნილებელი რეზერვები.
55. საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, უნდა წარადგინოს დამატებითი მუხლები (მათ შორის, 54-ე პუნქტში ჩამოთვლილი მუხლების დეზაგრეგირებით მიღებული) ქვესათაურები და შუალედური ჯამური თანხები, თუ ამგვარი წარდგენა მიზანშეწონილია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად.
- 55ა. თუ საწარმო 55-ე პუნქტის შესაბამისად წარადგენს შუალედურ ჯამურ თანხებს, ამგვარი შუალედური ჯამური თანხები:
- ა) უნდა მოიცავდეს ისეთ მუხლებს, რომლებიც შედგება ფასს სტანდარტების შესაბამისად აღიარებული და შეფასებული თანხებისგან;
 - ბ) წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს იმგვარად, რომ ნათელი და გასაგები იყოს შუალედური ჯამური თანხის შემადგენელი მუხლები;
 - გ) უნდა იყოს თანმიმდევრული პერიოდიდან პერიოდამდე, 45-ე პუნქტის შესაბამისად; და

- დ) უფრო მეტად თვალსაჩინოდ არ უნდა იყოს გამოყოფილი იმ შუალედურ ჯამურ თანხებთან და ჯამურ თანხებთან შედარებით, რომელთა წარდგენაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მოითხოვება ფასს სტანდარტებით.
56. როდესაც საწარმო ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე ასახავს მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებს, ასევე მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებს, მან გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები არ უნდა ასახოს როგორც მოკლევადიანი აქტივები ან მოკლევადიანი ვალდებულებები.
57. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს ამ ელემენტების წარდგენის ფორმატს ან თანამიმდევრობას. 54-ე პუნქტში მოცემულია მხოლოდ იმ მუხლების ჩამონათვალი, რომლებიც იმდენად განსხვავდებიან შინაარსით ან ფუნქციებით, რომ აუცილებელია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მათი ცალ-ცალკე წარდგენა. გარდა ამისა:
- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მუხლების დამატება ხდება მაშინ, როდესაც დასამატებელი დამოუკიდებლად წარსადგენი მუხლის ან აგრეგირებული მსგავსი მუხლების შინაარსი, სიდიდე ან ფუნქცია იმგვარია, რომ მათი ცალკე წარდგენა საჭიროა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად; და
 - ბ) საწარმოსა და მისი სამეურნეო ოპერაციების თავისებურებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია შეიცვალოს ანგარიშგების მუხლების, ან აგრეგირებული მსგავსი მუხლების ჩამონათვალი და თანამიმდევრობა, თუ ეს აუცილებელია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად. მაგალითად, ბანკი ცვლის ზემოთ ჩამოთვლილ მუხლებს, რათა წარმოაჩინოს საფინანსო დაწესებულების საქმიანობის შესაფერისი ინფორმაცია.
58. იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა დამატებითი მუხლების ცალკე წარდგენა, საწარმომ უნდა შეაფასოს:
- ა) აქტივების შინაარსი და ლიკვიდობა;
 - ბ) აქტივების ფუნქციები საწარმოში; და
 - გ) ვალდებულებების შინაარსი, მათი სიდიდე და დაფარვის ვადები.
59. როდესაც შეფასების განსხვავებული საფუძველი გამოიყენება სხვადასხვა კლასის აქტივებისთვის, ეს იმას ნიშნავს, რომ ისინი ერთმანეთისაგან განსხვავდება შინაარსით ან ფუნქციებით და, შესაბამისად, ცალ-ცალკე მუხლების სახით უნდა იყოს წარდგენილი. მაგალითად, ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები” - შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ჯგუფი შეიძლება აისახოს თვითღირებულებით, ზოგიერთი - გადაფასებული ღირებულებით.

მიმდინარე და გრძელვადიანი მუხლები

60. ყოველმა საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში განცალკევებულად უნდა ასახოს გრძელვადიანი და მოკლევადიანი აქტივები და მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები, წინამდებარე სტანდარტის 66-76-ე მუხლების შესაბამისად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ლიკვიდობის მიხედვით წარდგენილი ინფორმაცია უფრო საიმედო და შესაბამისია. როდესაც საწარმო ამგვარ გამონაკლისს მიმართავს, მაშინ ყველა აქტივისა და ვალდებულების წარდგენა ლიკვიდობის მიხედვით უნდა მოხდეს.
61. ნებისმიერი მეთოდის შერჩევისას საწარმო ვალდებულია, აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია თორმეტი თვის შემდეგ, რომელშიც გაერთიანებული იქნება თანხები, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია:
- ა) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არა უმეტეს თორმეტ თვეში; და
 - ბ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტ თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში.
62. როდესაც საწარმო საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას ზუსტად განსაზღვრული საოპერაციო ციკლის ფარგლებში ახორციელებს, გრძელვადიანი და მოკლევადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების ცალ-ცალკე კლასიფიცირება და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახვა სასარგებლოა იმით, რომ წმინდა აქტივები, რომლებიც მუდმივად იმყოფება მიმოქცევის პროცესში საბრუნავი კაპიტალის სახით, ცალკე გამოიყოფა იმ წმინდა აქტივებისაგან, რო-

მღებსაც საწარმო გრძელვადიანი საქმიანობისათვის იყენებს. ამასთან, ნათლად გამოიკვეთება ის აქტივები, რომელთა გამოყენებაც ივარაუდება მიმდინარე საოპერაციო ციკლში და ის ვალდებულებები, რომლებიც უნდა დაიფაროს იმავე პერიოდში.

63. ზოგიერთი საწარმოსათვის, როგორცაა, მაგალითად, საფინანსო დაწესებულებები, აქტივებისა და ვალდებულებების ასახვა ზრდადი ან კლებადი ლიკვიდობის მიხედვით უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას წარმოადგენს, ვიდრე მიმდინარე და გრძელვადიანი ნიშნის მიხედვით ასახვა. ეს იმით არის განპირობებული, რომ საფინანსო დაწესებულება მკაფიოდ განსაზღვრულ საოპერაციო ციკლში არ აწარმოებს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას.
64. მე-60 პუნქტის შესაბამისად, საწარმოს უფლება აქვს ზოგიერთი აქტივი და ვალდებულება წარმოადგინოს მიმდინარე და გრძელვადიანი კლასიფიკაციით და ზოგიერთი - ლიკვიდობის მიხედვით, თუ ამგვარი წარდგენა უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა. ასეთი კომბინირებული ანგარიშგების საჭიროება წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, როცა საწარმო სხვადასხვა სახის ოპერაციას ახორციელებს.
65. ინფორმაცია აქტივებისა და ვალდებულებების გადახდის ვადების შესახებ სასარგებლოა საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად. ფასს 7 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ - მოითხოვს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების განაღდების ვადების ასახვას. ფინანსური აქტივები მოიცავს ვაჭრობიდან და სხვა საქმიანობიდან მისაღებ მოთხოვნებს, ხოლო ფინანსური ვალდებულებები - ვაჭრობიდან და სხვა საქმიანობიდან წარმოშობილ ვალდებულებებს. ასევე სასარგებლოა ინფორმაცია ისეთი არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების მიღებისა და დაფარვის ვადების შესახებ, როგორცაა მარაგი და ანარიცხები, იმის მიუხედავად, კლასიფიცირებულია თუ არა აქტივები და ვალდებულებები მიმდინარე (მოკლევადიანი) და გრძელვადიან აქტივებად და ვალდებულებებად. მაგალითად, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს იმ მარაგის ღირებულებას, რომლის ამოღება მოსალოდნელია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტ თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში.

მოკლევადიანი აქტივები

66. საწარმომ აქტივი უნდა განიხილოს, როგორც მოკლევადიანი აქტივი, თუ იგი:
 - ა) აქტივის ღირებულების რეალიზებას ვარაუდობს, ან მიზნად ისახავს მის გაყიდვას ან მოხმარებას ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში;
 - ბ) აქტივს ძირითადად ფლობს სავაჭრო დანიშნულებით;
 - გ) აქტივის ღირებულების რეალიზებას ვარაუდობს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტი თვის განმავლობაში; ან
 - დ) აქტივი არის ფულადი სახსრები ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტი (ბასს 7-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მისი გაცვლა ან ვალდებულების დასაფარად გამოყენება შეზღუდულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე თორმეტი თვით მაინც.

საწარმომ ყველა სხვა აქტივი უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს.

67. წინამდებარე სტანდარტში ცნება „გრძელვადიანი აქტივები“ მოიცავს ყველა გრძელვადიან მატერიალურ, არამატერიალურ და ფინანსურ აქტივს, რომლებიც გამოიყენება გრძელვადიანი დანიშნულებით. აკრძალული არ არის ალტერნატიული კლასიფიკაციის გამოყენება, თუკი მისი მნიშვნელობა (შინაარსი) ნათელია.
68. საწარმოო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო აქტივების შეძენით და მთავრდება მზა პროდუქციის გაცვლით ფულად სახსრებზე ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტზე. როდესაც საწარმოს ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს. მოკლევადიანი აქტივები მოიცავს აქტივებს (როგორცაა მარაგები და სავაჭრო მოთხოვნები), რომლებიც გაყიდული, მოხმარებული ან რეალიზებულია, როგორც ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის შემადგენელი ნაწილი, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მათი რეალიზება მოსალოდნელი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეში. მოკლევადიანი აქტივები ასევე მოიცავს აქტივებს, რომლებიც უშუალოდ განკუთვნილია სავაჭრო მიზნებისთვის (ამ კატეგორიაში შედის

ზოგიერთი ფინანსური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს ფასს 9-ში მოცემულ სავაჭროდ გამოიწველი ფინანსური აქტივის განმარტებას) და ასევე გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების მიმდინარე ნაწილს.

68. საოპერაციო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო აქტივების შეძენით და მთავრდება მზა პროდუქციის გაცვლით ნაღდ ფულზე ან ფულის ეკვივალენტზე. როდესაც საწარმოს ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლი ზუსტ განსაზღვრას არ ექვემდებარება, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს. მოკლევადიანი აქტივები მოიცავს აქტივებს (როგორიცაა მარაგი და სავაჭრო მოთხოვნები), რომლებიც გაყიდული, მოხმარებული ან რეალიზებულია ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის ფარგლებში, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მათი ღირებულების რეალიზება მოსალოდნელი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეში. მოკლევადიანი აქტივები ასევე მოიცავს უშუალოდ სავაჭრო მიზნებისთვის განკუთვნილ აქტივებს (ამ კატეგორიაში შედის ზოგიერთი ფინანსური აქტივი, რომელიც ბასს 39-ის შესაბამისად კლასიფიცირებულია, როგორც სავაჭროდ გამოიწველი ფინანსური აქტივი) და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების მიმდინარე ნაწილს.

მოკლევადიანი ვალდებულებები

69. საწარმომ ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად უნდა მიიჩნიოს, თუ:
- ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში;
 - ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
 - გ) უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში; ან
 - დ) საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში (იხ. პ.73). ვალდებულების სახელშეკრულებო პირობები, რომლებიც კონტრაპენტს არჩევანის უფლებას აძლევს, ანგარიშსწორება აწარმოოს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებით, გავლენას არ ახდენს მის კლასიფიკაციაზე.

ყველა სხვა ვალდებულება მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებად.

70. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, მაგალითად, სავაჭრო ვალდებულებები, ზოგიერთი ტიპის დარიცხვა დაქირავებულ პირთათვის და სხვა საწარმოო დანახარჯები, საბრუნავი კაპიტალის ნაწილია, რომელიც გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივ ციკლში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ისინი უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში. საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციის მიზნებისთვის ერთი და იგივე ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლი უნდა გამოიყენოს. როცა საწარმოს საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.
71. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება არ წარმოადგენს მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილს და გადასახდელია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეში ან, ძირითადად, სავაჭრო დანიშნულებით გამოიყენება. მაგალითად, ფასს 9-ის შესაბამისად, სავაჭროდ გამოიწველად კლასიფიცირებული ფინანსური ვალდებულებები, საბანკო ოვერდრაფტები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი, გადასახდელი დივიდენდები, მოგებიდან გადასახადები და სხვა არასავაჭრო ვალდებულებები. ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც გრძელვადიან დაფინანსებას უზრუნველყოფს (ე.ი. არ წარმოადგენს საბრუნავი კაპიტალის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში) და დასაფარი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეში, მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებებად 74-ე და 75-ე პუნქტების შესაბამისად.
72. საწარმომ ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, თუ ისინი გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა:
- ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო; და

- ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მთავრდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე.
73. თუ საწარმო ვარაუდობს და მის სურვილზეა დამოკიდებული ვალის რეფინანსირება ან გადავადება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ ცოტა 12 თვით, მან ვალდებულების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც გრძელვადიანი მაშინაც კი, თუ ამის გარეშე ისინი დასაფარი იქნებოდა მოკლევადიან პერიოდში. თუმცა, როდესაც ვალის რეფინანსირება ან გადავადება დამოკიდებული არ არის საწარმოს სურვილზე (მაგალითად, როცა არ არსებობს რეფინანსირების ხელშეკრულება), რეფინანსირების პოტენციური შესაძლებლობა მხედველობაში არ მიიღება და ვალდებულება განიხილება, როგორც მოკლევადიანი.
74. თუ საწარმო არღვევს გრძელვადიანი სესხის ხელშეკრულების პირობას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას ან მანამდე, რის შემდეგაც ვალდებულება მოთხოვნისთანავე გადასახდელი ხდება, ვალდებულების კლასიფიცირება უნდა მოხდეს როგორც მოკლევადიანი იმ შემთხვევაშიც კი, როცა კრედიტორი საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე თანხმდება, რომ ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო არ მოითხოვს ვალდებულების დაფარვას. ამგვარი ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმის გამო, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს არ გააჩნია უპირობო უფლება, ვალდებულების დაფარვა გადაავადოს ამ თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვით მაინც.
75. თუმცა, ვალდებულება კლასიფიცირდება, როგორც გრძელვადიანი, თუ კრედიტორი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას თანხმდება ვალის გადავადებაზე, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ ცოტა 12 თვით, რომლის განმავლობაშიც საწარმოს საშუალება ეძლევა გამოასწოროს ხელშეკრულების პირობის დარღვევა და, ამავდროულად, კრედიტორს არ შეეძლება ვალის ანაზღაურების დაუყოვნებლივ მოთხოვნა.
76. რაც შეეხება მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირებულ სესხებს, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილ მოვლენებს ადგილი აქვს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღს შორის, ეს მოვლენები მიიჩნევა არამაკორექტირებელ მოვლენებად და განიმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ბასს 10-ის - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ - მიხედვით:
- ა) რეფინანსირება ვადის გახანგრძლივებით;
 - ბ) გრძელვადიანი სესხის ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გასწორება; და
 - გ) კრედიტორის მიერ საშელავათო პერიოდის მიცემა გრძელვადიანი სასესხო ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გამოსასწორებლად.
- ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში**
77. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გაშიფროს ანგარიშგებაში წარდგენილი მუხლების ქვეჯგუფები და ისინი დააჯგუფოს საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით.
78. ქვეჯგუფებში კლასიფიცირებული დეტალური ინფორმაცია დამოკიდებულია ფასს სტანდარტების მოთხოვნებსა და თანხის სიდიდეზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. 58-ე პუნქტში განხილული ფაქტორები გამოიყენება აგრეთვე ქვეჯგუფებად კლასიფიკაციის საფუძვლად. განმარტებები თითოეული მუხლისათვის განსხვავებულია, მაგალითად:
- ა) ძირითადი საშუალებების ელემენტები უნდა დაჯგუფდეს ბასს 16-ში მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით;
 - ბ) მოთხოვნები შეიძლება დაიყოს: სავაჭრო შემკვეთებისაგან (მომხმარებლებისაგან), დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღებ მოთხოვნებად, გადახდილ ავანსებად და სხვა თანხებად;
 - გ) მარაგების ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება ბასს 2-ის - „მარაგები“ - მიხედვით: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია;

- დ) ანარიცხები იყოფა დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ანარიცხებად და სხვა მუხლებად; და
- ე) საკუთარი კაპიტალი და რეზერვები იყოფა სხვადასხვა კლასებად, როგორცაა, სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილი, საემისიო კაპიტალი და რეზერვები.
79. შემდეგი ინფორმაცია უნდა განიმარტოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში:
- ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:
- (i) ნებადართული აქციების რაოდენობა;
 - (ii) გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა და გამოშვებული, მაგრამ ნაწილობრივ ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა;
 - (iii) ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
 - (iv) მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რაოდენობის შეჯერება პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოსათვის;
 - (v) უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მოცემული ტიპის სააქციო კაპიტალს, მათ შორის, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები;
 - (vi) საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, მისი შვილობილი ან მეკავშირე საწარმოების საკუთრებაშია; და
 - (vii) აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და
- ბ) საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.
80. საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი, როგორცაა, მაგალითად, ამხანაგობა ან სატრასტო ორგანიზაცია, უნდა წარადგინოს 79 (ა) პუნქტში მოცემული მოთხოვნების ეკვივალენტური ინფორმაცია, სადაც ნაჩვენები იქნება პერიოდის განმავლობაში თითოეული კატეგორიის სააქციო წილში მომხდარი ცვლილება, ასევე თითოეული კატეგორიის სააქციო წილთან დაკავშირებული უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.
- 80ა. თუ საწარმომ მოახდინა რეკლასიფიკაცია:
- ა) წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის; ან
- ბ) წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტის, რომელიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში სხვა მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი
- და ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაცია მიაჩნია ან პირიქით, მან უნდა განმარტოს თანხა, რომელიც წარმოიშობა ფინანსური ინსტრუმენტის თითოეულ კატეგორიაში (ფინანსური ვალდებულებები ან საკუთარი კაპიტალი) ჩართვისა და თითოეული კატეგორიიდან ამოღების შედეგად, რეკლასიფიკაციის თარიღი და მიზეზი.
- მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება**
81. [გაუქმებულია]
- 81ა. მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში), მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებების გარდა, წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები:
- ა) მოგება ან ზარალი;
- ბ) სხვა სრული შემოსავლის მთლიანი თანხა;

- გ) პერიოდის სრული შემოსავალი, რომელიც ასახავს მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის მთლიან თანხას.

თუ საწარმო განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს, ამ შემთხვევაში მას არ ევალება მოგების ან ზარალის განყოფილების გათვალისწინება იმ ანგარიშგებაში, სადაც წარმოდგენილია სრული შემოსავალი.

- 81ბ. საწარმო, მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებების გარდა, უნდა წარმოადგინოს შემდეგი მუხლები, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის მოგების, ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის განაწილებას:

- ა) პერიოდის მოგება ან ზარალი, რომელიც მისაკუთვნებელია:

- (i) არამაკონტროლებელ წილზე; და
- (ii) მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებზე.

- ბ) პერიოდის სრული შემოსავალი, რომელიც მისაკუთვნებელია:

- (i) არამაკონტროლებელ წილზე; და
- (ii) მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებზე.

თუ საწარმო მოგებასა და ზარალს განცალკევებულ ანგარიშგებაში წარადგენს, ამ შემთხვევაში მან ამ ანგარიშგებაში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს მხოლოდ (ა) ქვეპუნქტის შესაბამისად.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება მოგების ან ზარალის განყოფილებაში, ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

82. სხვა სტანდარტებით მოთხოვნილი მუხლების გარდა, მოგების ან ზარალის ნაწილი, ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მუხლებს, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის შემდეგ თანხებს:

- ა) ამონაგები, რომელშიც გამოყოფილი უნდა იყოს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით გამოთვლილი საპროცენტო ამონაგები;

- აა) ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;

- ბ) ფინანსური დანახარჯები;

- ბა) გაუფასურების ზარალი (მათ შორის, გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხები, ან გაუფასურების შემოსულობა), რომელიც განსაზღვრულია ფასს 9-ის 5.5 ნაწილის შესაბამისად;

- გ) წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების მოგების ან ზარალის წილი;

- გა) თუ ფინანსური აქტივი ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული კატეგორიიდან რეკლასიფიცირებულია და რეკლასიფიკაციის შედეგად შეფასებულია რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით - სხვაობა ფინანსური აქტივის ადრინდელ ამორტიზებულ ღირებულებასა და რეკლასიფიკაციის თარიღის მდგომარეობით განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებას შორის განსხვავების თანხა (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 9-ში);

- გბ) თუ ფინანსური აქტივი „რეალური ღირებულებით შეფასებული, სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით“ კატეგორიიდან რეკლასიფიცირებულია და შეფასებულია რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით - ადრე სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული დაგროვილი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც რეკლასიფიცირებულია მოგებაში ან ზარალში;

- დ) საგადასახადო ხარჯი;

- ე) [გაუქმებულია]

- ეა) შეწყვეტილი ოპერაციების ჯამური, ერთიანი თანხა (იხ. ფასს 5);

(ვ-ი) [გაუქმებულია]

ინფორმაცია, რომელიც აისახება სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებაში

82ა. სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს მუხლები მოცემული პერიოდის შემდეგ თანხებთან მიმართებით:

ა) სხვა სრული შემოსავლის შემადგენელი მუხლები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ((ბ) ქვეპუნქტში მითითებული თანხების გარდა) და გაერთიანებულია მუხლების ისეთ ჯგუფებად, რომლებიც სხვა სტანდარტების შესაბამისად:

(i) არ შეიძლება, რომ შემდგომში რეკლასიფიცირებული იყოს მოგებაში, ან ზარალში; და

(ii) შემდგომში რეკლასიფიცირებული იქნება მოგებაში ან ზარალში, როდესაც შესრულდება გარკვეული პირობები.

ბ) წილი წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების სხვა სრულ შემოსავალში, ისე, რომ ცალ-ცალკე იყოს წარმოდგენილი საწარმოს წილი ისეთ მუხლებში, რომლებიც სხვა სტანდარტების შესაბამისად:

(i) არ შეიძლება, რომ შემდგომში რეკლასიფიცირებული იყოს მოგებაში, ან ზარალში; და

(ii) შემდგომში რეკლასიფიცირებული იქნება მოგებაში ან ზარალში, როდესაც შესრულდება გარკვეული პირობები.

83-

84. [გაუქმებულია]

85. საწარმომ უნდა წარადგინოს დამატებითი მუხლები (მათ შორის, 82-ე პუნქტში ჩამოთვლილი მუხლების დეზაგრეგირებით მიღებული), ქვესათაურები და შუალედური ჯამური თანხები ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი, თუ ამგვარი წარდგენა მიზანშეწონილია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების გასაგებად.

85ა. თუ საწარმო 85-ე პუნქტის შესაბამისად წარადგენს შუალედურ ჯამურ თანხებს, ამგვარი შუალედური ჯამური თანხები:

ა) უნდა მოიცავდეს ისეთ მუხლებს, რომლებიც შედგება ფასს სტანდარტების შესაბამისად აღიარებული და შეფასებული თანხებისგან;

ბ) წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს იმგვარად, რომ ნათელი და გასაგები იყოს შუალედური ჯამური თანხის შემადგენელი მუხლები;

გ) უნდა იყოს თანმიმდევრული პერიოდიდან პერიოდამდე, 45-ე პუნქტის შესაბამისად; და

დ) უფრო მეტად თვალსაჩინოდ არ უნდა იყოს გამოყოფილი იმ შუალედურ ჯამურ თანხებთან და ჯამურ თანხებთან შედარებით, რომელთა წარდგენაც ფასს სტანდარტებით მოითხოვება ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი.

85ბ. საწარმომ ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი, უნდა წარმოადგინოს ისეთი მუხლები, რომლებიც 85-ე პუნქტის შესაბამისად წარდგენილი შუალედური ჯამური თანხების შეჯერების საშუალებას იძლევა იმ შუალედურ ჯამურ თანხებთან ან ჯამურ თანხებთან, რომლებიც ამგვარ ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში) წარდგენილი უნდა იყოს ფასს სტანდარტების შესაბამისად.

86. ვინაიდან საწარმოს სხვადასხვა სახის საქმიანობის, სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგები განსხვავდება სტაბილურობით, შემოსავლების ან ზარალის მიღების პოტენციალითა და პროგნოზირების შესაძლებლობით, საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ელემენტების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებლებს ეხმარება მიღწეული ფინანსური

შედეგების აღქმასა და მომავალი საქმიანობის ფინანსური შედეგების პროგნოზირებაში. ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი, ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, შეიძლება დამატებითი მუხლებისა და ქვესათაურების გათვალისწინება და მუხლების წარდგენის თანამიმდევრობის შეცვლა, როდესაც ეს აუცილებელია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ელემენტების ასახვასთან. ამ დროს საწარმო ითვალისწინებს არსებითობის ფაქტორს, შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების შინაარსსა და ფუნქციებს. მაგალითად, საფინანსო დაწესებულებას შეუძლია ამ მუხლების ჩამონათვალის შეცვლა საფინანსო დაწესებულების ოპერაციების სპეციფიკის შესაბამისად. შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების გამოქვეყნება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია 32-ე პუნქტში აღწერილი კრიტერიუმები.

87. საწარმომ შემოსავლების ან ხარჯების მუხლები არ უნდა წარმოადგინოს განსაკუთრებული მუხლის სახით ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი, არც განმარტებით შენიშვნებში.

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ან ზარალი

88. საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, თუ რომელიმე სტანდარტით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან ნებადართული არ არის.
89. ზოგიერთ სტანდარტში ზუსტად არის განსაზღვრული გარემოებები, როდესაც საწარმო კონკრეტულ მუხლებს მიმდინარე პერიოდის მოგების ან ზარალის გარეთ აღიარებს. ბასს 8 ორ ასეთ გარემოებას განიხილავს: შეცდომების გასწორებასა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების შედეგს. სხვა სტანდარტებით მოითხოვება ან ნებადართულია, რომ სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები, რომლებიც აკმაყოფილებს *სტრუქტურულ საფუძვლებში*⁵ მოცემულ შემოსავლის ან ხარჯის განმარტებას, გამოიქვეყნოს მოგებიდან ან ზარალიდან. (იხ. მე-7 პუნქტი)

საანგარიშგებო პერიოდის სხვა სრული შემოსავალი

90. საწარმომ სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ კომპონენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი, მათ შორის რეკლასიფიკაციის კორექტირებები, უნდა აჩვენოს მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში.
91. საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები წარმოადგინოს:
- ა) დაბეგვრის შედეგების გამოკლებით; ან
 - ბ) დაბეგვრამდელი მდგომარეობით და ერთი თანხით, რომელიც გვიჩვენებს ამ კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის აგრეგირებულ სიდიდეს.
- თუ საწარმო ირჩევს (ბ) ვარიანტს, მან გადასახადი უნდა გაანაწილოს შემდეგ მუხლებზე: მუხლები, რომელთა რეკლასიფიკაციაც შემდგომში შესაძლებელია მოგების ან ზარალის განყოფილებაში და მუხლები, რომელთა რეკლასიფიკაცია შემდგომში არ მოხდება მოგების, ან ზარალის განყოფილებაში.
92. საწარმომ უნდა აჩვენოს სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტებთან დაკავშირებული რეკლასიფიკაციის კორექტირებები.
93. სხვა სტანდარტები კონკრეტულად განსაზღვრავს, როდის შეიძლება შემოსავალში ადრე სხვა სრულ აღიარებული თანხების რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში. ამ ტიპის რეკლასიფიკაციის წინამდებარე სტანდარტში რეკლასიფიკაციის კორექტირებები ეწოდება. რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა ჩაირთვება სხვა სრული შემოსავლის მუხლის შესაბამის კომპონენტში იმ პერიოდში, როდესაც კორექტირების თანხა რეკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში. ამ თანხების აღიარება არარეალიზებული შემოსულობის სახით სხვა სრულ შემოსავალში შესაძლებელია მიმდინარე ან წინა პერიოდებში. ეს არარეალიზებული შემოსულობა უნდა გამოიქვეყნოს სხვა სრული შემოსავლიდან იმ პერიოდში, როდესაც რეალიზებული

5. 2010 წლის სექტემბერში ბასსს-მა *სტრუქტურული საფუძვლები* ჩაანაცვლა *ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით*.

შემოსულობა რეკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში, რათა თავიდან იქნეს აცილებული სრული შემოსავლის მთლიან თანხაში მათი ორჯერ ასახვა.

94. რეკლასიფიკაციის კორექტირებების წარდგენა შეიძლება მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), ან განმარტებით შენიშვნებში. საწარმომ, რომელიც განმარტებით შენიშვნებში წარადგენს რეკლასიფიკაციის კორექტირებებს, ასევე უნდა წარმოადგინოს სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები, მასთან დაკავშირებული რეკლასიფიკაციის კორექტირებების შეტანის შემდეგ.
95. რეკლასიფიკაციის კორექტირებები წარმოიშობა, მაგალითად, უცხოური ქვედანაყოფის გაყიდვის შემდეგ (იხ. ბასს 21) და როდესაც პროგნოზირებული ფულადი ნაკადის ჰეჯირება გავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე (ფულადი ნაკადების ჰეჯირებასთან დაკავშირებით იხილეთ ფასს 9-ის 6.5.11(დ) პუნქტი).
96. რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არ წარმოიშობა ბასს 16-ის ან ბასს 38-ის შესაბამისად აღიარებულ გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების შედეგად, ან ბასს 19-ის შესაბამისად დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამასთან დაკავშირებით აღიარებული გადაფასებული თანხებიდან. ეს ელემენტები სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება და შემდგომ პერიოდებში არ ხდება მათი რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში. გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების გადატანა შემდგომ პერიოდებში შესაძლებელია გაუნაწილებელ მოგებაში, თუ აქტივი გამოიყენება, ან როდესაც შეწყდება მისი აღიარება (იხ. ბასს 16 და ბასს 38). ფასს 9-ის შესაბამისად, რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არ წარმოიშობა ფულადი ნაკადების ჰეჯირების, ან ოფციონის დროითი ღირებულების (ან ფორვარდული ხელშეკრულების ფორვარდული ელემენტის, ან ფინანსური ინსტრუმენტების უცხოური ვალუტის საბაზისო სპრედის) აღრიცხვის შედეგად, რაც იწვევს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების რეზერვის ანგარიშიდან, ან საკუთარი კაპიტალის განცალკევებული კომპონენტიდან (შესაბამისად) თანხების პირდაპირ გადატანას აქტივის ან ვალდებულების საწყის თვითღირებულებაში, ან სხვა ტიპის საბალანსო ღირებულებაში. აღნიშნული თანხები პირდაპირ გადაიტანება აქტივებში ან ვალდებულებებში.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება მოგებისა ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში

97. როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლი არსებითია, საწარმომ მათი შინაარსი და თანხა განცალკევებულად უნდა განმარტოს.
98. გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს შემოსავლისა და ხარჯების მუხლების განცალკევებული ასახვა:
 - ა) მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, ან ძირითადი საშუალებების ჩამოფასება ანაზღაურებად ღირებულებამდე, ასევე ძირითადი საშუალებების ადრე ჩამოფასებული თანხების ანუღირება (კომპენსირება);
 - ბ) საწარმოს საქმიანობის რესტრუქტურიზაცია და რესტრუქტურიზაციის დანახარჯებისათვის შექმნილი ანარიცხების ანუღირების შედეგები;
 - გ) ძირითადი საშუალებების გასვლა;
 - დ) ინვესტიციების გასვლა;
 - ე) შეწყვეტილი ოპერაციები;
 - ვ) სასამართლო დავების შედეგები;
 - ზ) სხვა ანარიცხების ანუღირების შედეგები.
99. საწარმომ მოგებაში ან ზარალში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს მათი ეკონომიკური შინაარსის, ან საწარმოში მათი ფუნქციების მიხედვით. არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.

100. სასურველია, რომ საწარმოებმა 99-ე პუნქტში მითითებული ანალიზი წარმოადგინონ ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), რომელშიც წარდგენილია მოგება და ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი.
101. ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად, რათა ნათლად გამოიკვეთოს საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ისეთი კომპონენტები, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს სტაბილურობის, შემოსულობისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. არსებობს ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა.
102. პირველი ტიპის სტრუქტურა მოიხსენიება, როგორც ხარჯების „ეკონომიკური შინაარსის“ მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი. ხარჯები მოგების ან ზარალის ფარგლებში აგრეგირდება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები, სარეკლამო დანახარჯები) და არ ხდება მათი გადანაწილება ფუნქციების მიხედვით. ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია იმდენად, რამდენადაც საჭირო არ არის მიმდინარე ხარჯების განაწილება ფუნქციონალური საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით. ქვემოთ მოცემული კლასიფიკაცია ეყრდნობა ხარჯების დაჯგუფებას მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით:
- | | | |
|---|---|-----|
| ამონაგები | | X |
| სხვა შემოსავლები | | X |
| ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში | | |
| წარმოების მარაგში | X | |
| გამოყენებული ნედლეული და მასალები | X | |
| პერსონალის შენახვის ხარჯები | X | |
| ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები | X | |
| სხვა ხარჯები | X | |
| სულ ხარჯები | | (X) |
| მოგება დაბეგვრამდე | | X |
103. მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება „ხარჯების ფუნქციებს“ ანუ „მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების“ მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად, ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით, როგორც გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულების ნაწილი, ან, მაგალითად, როგორც კომერციული ან ადმინისტრაციული საქმიანობის ნაწილი. ამგვარი წარდგენით, საწარმო, როგორც მინიმუმ, გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულებას გამოყოფს სხვა ხარჯებისაგან. ამ მეთოდით მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაცია მიეწოდება, ვიდრე ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის მეთოდით, მაგრამ ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად ხდებოდეს და დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას მოითხოვდეს. ქვემოთ მოცემულია ხარჯების კლასიფიკაციის მაგალითი ფუნქციების მიხედვით:
- | | | |
|------------------------------------|--|-----|
| ამონაგები | | X |
| გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულება | | (X) |
| საერთო მოგება | | X |
| სხვა შემოსავლები | | X |
| კომერციული დანახარჯები | | (X) |
| ადმინისტრაციული ხარჯები | | (X) |
| სხვა ხარჯები | | (X) |
| მოგება დაბეგვრამდე | | X |

104. საწარმომ, რომელიც ფუნქციების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციას იყენებს, უნდა გაამჟღავნოს დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ, მათ შორის აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი და დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ხარჯი.
105. ხარჯების აღრიცხვის მეთოდებს შორის არჩევანი დამოკიდებულია ისტორიულ და სამრეწველო ფაქტორებსა და საწარმოს თავისებურებებზე. ორივე მეთოდი უზრუნველყოფს იმ ხარჯების დახასიათებას, რომელთა პირდაპირი ან არაპირდაპირი ცვალებადობაც მოსალოდნელია საწარმოს წარმოების ან რეალიზაციის დონის ცვლილებების შესაბამისად. ვინაიდან წარდგენის თითოეულ მეთოდს თავისებური ღირსება ახასიათებს სხვადასხვა ტიპის საწარმოთა პოზიციიდან, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ დანახარჯების კლასიფიკაციის მეთოდის შერჩევა მოხდეს ინფორმაციის საიმედოობისა და შესაბამისობის კრიტერიუმების გათვალისწინებით. ამასთან, რადგან ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ სასარგებლოა ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის, საწარმომ, რომელიც ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით ახდენს, მოეთხოვება დამატებითი განმარტებები. 104-ე პუნქტში „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებს“ იგივე მნიშვნელობა აქვს, რაც ბასს 19-ში.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

ინფორმაცია, რომელიც აისახება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში

106. საწარმომ უნდა წარადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, როგორც ეს მოითხოვება მე-10 პუნქტით. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება მოიცავს შემდეგ ინფორმაციას:
- ა) საანგარიშგებო პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი, მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ წილებზე მისაკუთვნილები მთლიანი თანხების ცალკე გამოყოფით;
 - ბ) საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის, სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენების ან თანხების რეტროსპექტულად გადაანგარიშების შედეგები, ბასს 8-ის შესაბამისად;
 - გ) [გაუქმებულია]
 - დ) საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის, წლის დასაწყისსა და წლის ბოლოს არსებული საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები (სულ მცირე) ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია:
 - (i) მოგების ან ზარალის ცვლილებით;
 - (ii) სხვა სრული შემოსავლის ცვლილებით; და
 - (iii) მესაკუთრეებთან, როგორც აქციების მფლობელებთან განხორციელებული ოპერაციებით, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები მესაკუთრეების შენატანები და მესაკუთრეებზე განხორციელებული განაწილებები და შვილობილ საწარმოებში მისი საკუთრების წილების ცვლილებები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის უფლების დაკარგვას.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში

- 106ა. საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის საწარმომ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს სხვა სრული შემოსავლის თანხის მუხლობრივი ანალიზი (იხ. 106 (დ) (ii) პუნქტი).
107. საწარმომ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს მესაკუთრეებზე განაწილებული დივიდენდების ოდენობა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია, როგორც მესაკუთრეებზე გაცემული განაწილება და ასევე ერთ აქციაზე დივიდენდის შესაბამისი ოდენობა.

108. 106-ე პუნქტში საკუთარი კაპიტალის კომპონენტები მოიცავს, მაგალითად, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ ნებისმიერი ტიპის შენატანს, სხვა სრული შემოსავლის თითოეული კატეგორიის აკუმულირებულ ნაშთს და გაუნაწილებელ მოგებას.
109. საანგარიშგებო პერიოდის დაწყებისა და დამთავრების თარიღებს შორის პერიოდში საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარი ცვლილებები გვიჩვენებს საწარმოს წმინდა აქტივების ზრდას ან შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში. პერიოდის მანძილზე საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარი ჯამური ცვლილება, გარდა იმისა, რომელიც გამოწვეულია მესაკუთრეებთან, როგორც აქციების მფლობელებთან განხორციელებული ოპერაციებითა (როგორცაა, წილის შენატანები, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოსყიდვა და დივიდენდების განაწილება) და უშუალოდ ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული საოპერაციო დანახარჯებით, გვიჩვენებს საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს საქმიანობიდან მიღებულ მთლიან შემოსავლებსა და ხარჯებს, მათ შორის, მიღებულ შემოსულობებსა და დანაკარგებს.
110. ბასს 8 მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების შედეგის რეტროსპექტულ კორექტირებას, შესაძლებლობის ფარგლებში, თუ სხვა სტანდარტებით სხვა რამ არ მოითხოვება. ბასს 8 ასევე მოითხოვს, რომ შეცდომების გასასწორებლად თანხების გადაანგარიშებაც რეტროსპექტულად განხორციელდეს, შესაძლებლობის ფარგლებში. რეტროსპექტული კორექტირება და რეტროსპექტული გადაანგარიშება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებას არ წარმოადგენს, არამედ გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირებაა, თუ რომელიმე სხვა სტანდარტით არ მოითხოვება საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტის რეტროსპექტული კორექტირება. 106(ბ)-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში საკუთარი კაპიტალის თითოეული ელემენტისთვის ცალკე იყოს ნაჩვენები სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული მთლიანი კორექტირების თანხა და ცალკე - შეცდომების გასწორებით გამოწვეული. კორექტირებები ნაჩვენები უნდა იყოს თითოეული წინა პერიოდისთვის და საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

111. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, რომ შეაფასონ საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი და საწარმოს მოთხოვნილებები, ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენისა და სათანადო განმარტებების მოთხოვნებს განსაზღვრავს ბასს 7.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

სტრუქტურა

112. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:
- ა) ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და საწარმოს მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკების შესახებ, 117-124-ე პუნქტების შესაბამისად;
 - ბ) ფასს სტანდარტების მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვაგან ასახული არ არის; და
 - გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვაგან ასახული არ არის, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.
113. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები უნდა მოამზადოს შეძლებისდაგვარად სისტემატიზებული სახით. სისტემატიზების მეთოდის დადგენისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს მისი გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აღქმადობასა და შესადარისობაზე. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების, განცალკევებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების (თუ წარდგენილია), საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების თითოეული მუხლი, ურთიერთმითითების გამოყენებით უნდა იქნეს დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახულ შესაბამის ინფორმაციასთან.

114. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების სისტემატიზებული წარდგენის ან დაჯგუფების მაგალითებია:
- ა) საქმიანობის ისეთი სფეროების თვალსაჩინოდ წარმოდგენა, რომლებსაც საწარმო ყველაზე შესაფერისად მიიჩნევს მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად, მაგალითად კონკრეტული საოპერაციო საქმიანობის შესახებ არსებული ინფორმაციის ერთად დაჯგუფება;
 - ბ) ინფორმაციის ერთად დაჯგუფება ანალოგიური მეთოდით შეფასებული მუხლების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივები; ან
 - გ) შენიშვნების წარდგენა მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებასა (ანგარიშგებებსა) და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენის თანამიმდევრობის შესაბამისად. ასე, მაგალითად:
 - (i) განცხადება იმის თაობაზე, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ფასს სტანდარტების შესაბამისად; (იხ. პუნქტი 16)
 - (ii) ყველა გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვა; (პუნქტი 117);
 - (iii) დამხმარე (დამადასტურებელი) ინფორმაცია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), ასევე საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებში წარდგენილი მუხლების განმარტებისთვის ისეთივე თანამიმდევრობით, როგორც წარდგენილია თითოეული ზემოაღნიშნული ანგარიშგება და მისი თითოეული მუხლი; და
- სხვა გასამჟღავნებელი ინფორმაცია, მათ შორის:
- (1) პირობითი ვალდებულებები (იხ. ბასს 37) და აუდიარებული სახელშეკრულებო ვალდებულებები სამომავლო ოპერაციების მიხედვით; და
 - (2) არაფინანსური ინფორმაცია, მაგალითად, საწარმოს ფინანსური რისკების მართვის მიზნებისა და პოლიტიკის შესახებ. (იხ. ფასს 7)
115. [გაუქმებულია]
116. ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის შესახებ და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა შესაძლოა წარდგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე განყოფილების სახით.
- სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება**
117. მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მიმოხილვაში საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძველი (ან საფუძვლები); და
 - ბ) თითოეული გამოყენებული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გასაგებად.
118. მნიშვნელოვანია, რომ საწარმომ მომხმარებლებს ინფორმაცია მიაწოდოს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული შეფასების საფუძვლის ან საფუძვლების შესახებ (მაგალითად, პირვანდელი, მიმდინარე, ნეტო სარეალიზაციო, რეალური და ანაზღაურებადი ღირებულება), რადგან ის საფუძველი, რომლის მიხედვითაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მომხმარებლების მიერ ჩატარებულ ანალიზზე. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოიყენება ერთზე მეტი შეფასების მეთოდი, მაგალითად, როდესაც გადაფასებულია აქტივების კონკრეტული ჯგუფები, საკმარისია აქტივებისა და ვალდებულებების იმ კატეგორიების ჩვენება, რომელთა შეფასებისთვისაც გამოყენებული იყო გადაფასების მეთოდი.

119. როდესაც საწარმო გადაწყვეტილებას იღებს იმის თაობაზე, აუცილებელია თუ არა ამა თუ იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, დაეხმარება თუ არა ეს ინფორმაცია მომხმარებლებს იმის გაგებაში, როგორ აისახა საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, სხვა მოვლენები და პირობები საწარმოს საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობაში, რომელიც ანგარიშგებაში არის წარმოდგენილი. თითოეული საწარმო ითვალისწინებს თავისი საქმიანობისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის სპეციფიკას, რომელიც დაინტერესებს მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მოცემული ტიპის საწარმოს შემთხვევაში. კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, როცა ამ პოლიტიკის არჩევა ხდება ფასს სტანდარტების მიერ დაშვებული ალტერნატივებიდან. მაგალითად, საწარმო საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისთვის რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს თუ თვითღირებულების მოდელს (იხ. ბასს 40 – „*საინვესტიციო ქონება*“). ზოგიერთი სტანდარტი სპეციალურად მოითხოვს კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნას, ხელმძღვანელობის მიერ სხვადასხვა შესაძლო სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის გაკეთებული არჩევანის მითითებით. მაგალითად, ბასს 16 მოითხოვს ძირითადი საშუალებების სხვადასხვა კატეგორიისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძვლის განმარტებას.
120. [გაუქმებულია]
121. საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მაშინაც, როდესაც მიმდინარე და განვლილი პერიოდის თანხები არსებითი არ არის. ასევე მიზანშეწონილია ყველა ისეთი მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნა, რომელიც ფასს სტანდარტებით არ მოითხოვება, მაგრამ შერჩეული და გამოყენებულია ბასს 8-ის შესაბამისად.
122. **საწარმომ მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მიმოხილვასთან ერთად, ან სხვა განმარტებით შენიშვნებში, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გარდა (იხ. პუნქტი 125), უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია იმ გადაწყვეტილებების შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობამ მიიღო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში და ყველაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე.**
123. სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას, ხელმძღვანელობას უხდება სხვადასხვა საკითხის განსჯა, იმის გარდა, რაც დაკავშირებულია სააღრიცხვო შეფასებებთან. ამან შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებზე. მაგალითად, ხელმძღვანელობა მიმართავს მსჯელობას, რათა დაადგინოს:
- ა) [გაუქმებულია]
 - ბ) როდის ხდება საწარმოს ფინანსური აქტივებისა და, მეიჯარეების შემთხვევაში, საიჯარო აქტივების საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა სხვა საწარმოებზე;
 - გ) საქონლის გაყიდვის რომელიმე ოპერაცია, თავისი შინაარსით, წარმოადგენს თუ არა დაფინანსებას და, მაშასადამე, არ წარმოქმნის ამონაგებს; და
 - დ) ფინანსური აქტივის სახელშეკრულებო პირობები კონკრეტულ თარიღებს ადგენს თუ არა ისეთი ფულადი ნაკადების მიღებისთვის, რომლებიც წარმოადგენს მხოლოდ ძირითანისა და ძირითანის დაუფარავ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტების გადახდას.
124. 122-ე პუნქტით გათვალისწინებული ზოგიერთი ინფორმაციის განმარტებას სხვა სტანდარტები მოითხოვს. მაგალითად, ფასს 12 – „*განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ*“ – მოითხოვს ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვის აღწერას, რის საფუძველზეც საწარმომ დაადგინა, აკონტროლებს თუ არა სხვა საწარმოს. როდესაც ქონების კლასიფიცირება რთული გასაკეთებელია, ბასს 40 – „*საინვესტიციო ქონება*“ – მოითხოვს საწარმოს მიერ დამუშავებული კრიტერიუმების განმარტებას, რომელთა საშუალებითაც მან განასხვავა საინვესტიციო ქონება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში გასაყიდად გამიზნული ქონებისგან.

განუსაზღვრელობის შეფასების ძირითადი წყაროები

125. საწარმო განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია, მომავალთან დაკავშირებით გამოყენებული ძირითადი დაშვებებისა და აგრეთვე განუსაზღვრელობის შეფასებისთვის გამოყენებული სხვა ძირითადი წყაროების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღისათვის, რომელთა გამოც არსებობს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების არსებითი კორექტირების რისკი მომავალ საფინანსო წელს. ამ აქტივებთან და ვალდებულებებთან მიმართებით, განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს დეტალურ ინფორმაციას:
- ა) მათი ბუნების შესახებ; და
 - ბ) მათი საბალანსო ღირებულების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის.
126. ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა მოითხოვს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღისათვის ამ აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების შედეგების შეფასებას. მაგალითად, როდესაც არ არსებობს აქტივებისა და ვალდებულებების ბოლო დროს გამოკვეთული საბაზრო ფასი, საჭიროა მომავლის შეფასება, რათა დადგინდეს ძირითადი საშუალებების ჯგუფების ანაზღაურებადი ღირებულება, ტექნოლოგიური მოძვლებების გავლენა მარაგზე, სასამართლო დავების შედეგად მოსალოდნელი ხარჯების ანარიცხები, დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებთან დაკავშირებით წარმოშობილი გრძელვადიანი ვალდებულებები, როგორცაა, მაგალითად, საპენსიო ვალდებულებები. ამგვარი შეფასებები ეყრდნობა ისეთ დაშვებებს, როგორცაა ფულად ნაკადებთან და დისკონტირების განაკვეთებთან დაკავშირებული რისკის კორექტირება, ხელფასებისა და ფასების ცვლილება მომავალში, რაც გავლენას ახდენს სხვა დანახარჯებზე.
127. ინფორმაციის მომზადება 125-ე პუნქტის შესაბამისად ძირითადი დაშვებებისა და განუსაზღვრელობის შეფასების სხვა ძირითადი წყაროების შესახებ, ხელმძღვანელობის მხრიდან მოითხოვს ძალიან რთულ, სუბიექტურ ან კომპლექსურ განსჯას. იმ ცვლადებისა და დაშვებების რაოდენობის ზრდასთან ერთად, რომლებიც გავლენას ახდენს მომავლის განუსაზღვრელობებზე, აღნიშნული განსჯაც უფრო სუბიექტური და რთული ხდება და, შესაბამისად, იზრდება აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების არსებითი კორექტირების საჭიროების პოტენციური შესაძლებლობა.
128. 125-ე პუნქტის განმარტებები არ მოითხოვება იმ აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის, რომლებიც ექვემდებარება მნიშვნელოვან რისკს იმისა, რომ მათი საბალანსო ღირებულება შესაძლოა არსებითად შეიცვალოს მომდევნო ფინანსური წლის განმავლობაში, თუ ისინი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შეფასებულია იდენტური აქტივის, ან ვალდებულების აქტიური ბაზრის კოტირებულ ფასზე დაყრდნობით. ამგვარი რეალური ღირებულება შესაძლოა არსებითად შეიცვალოს მომდევნო ფინანსურ წელს, მაგრამ ეს ცვლილება არ წარმოიშობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებული დაშვებებიდან, ან განუსაზღვრელობის შეფასების სხვა წყაროებიდან.
129. საწარმო 125-ე პუნქტით გათვალისწინებულ განმარტებებს წარმოადგენს იმგვარი სახით, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს დაეხმაროს, ხელმძღვანელობის მიერ მომავლის შესახებ გაკეთებული დაშვებებისა და განუსაზღვრელობის შეფასებისთვის გამოყენებული სხვა წყაროების გაგებაში. განმარტებით შენიშვნებში გადმოცემული ინფორმაციის მოცულობა და ხასიათი განსხვავებული იქნება დაშვების ხასიათისა და სხვა გარემოებების მიხედვით. ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული განმარტებების ტიპური მაგალითებია:
- ა) დაშვების ხასიათი ან განუსაზღვრელობის შეფასების ხასიათი;
 - ბ) საბალანსო ღირებულებების მგრძნობელობა მათი გამოთვლის მეთოდებთან, დაშვებებთან და შეფასებებთან, მათ შორის ამ მგრძნობელობის გამომწვევი მიზეზები;
 - გ) განუსაზღვრელობის მოსალოდნელი გადაწყვეტა და მომდევნო ფინანსურ წელს მისი სავარაუდო შედეგები იმ აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებთან მიმართებით, რომელზედაც ამ განუსაზღვრელობებმა იქონიეს გავლენა; და
 - დ) აქტივებსა და ვალდებულებებთან მიმართებით უწინ გაკეთებულ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების განმარტება იმ შემთხვევაში, თუ განუსაზღვრელობა ისევ არსებობს.

130. წინამდებარე სტანდარტი საწარმოს არ ავალდებულებს საბიუჯეტო ან საპროგნოზო ინფორმაციის განმარტებას, 125-ე პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებების ფარგლებში.
131. ზოგჯერ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას შეუძლებელია რომელიმე დაშვების ან განუსაზღვრელობის შეფასების სხვა წყაროს შესაძლო შედეგების განმარტება. ამ შემთხვევაში საწარმო მიუთითებს, რომ არსებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, სავსებით შესაძლოა, მომავალ ფინანსურ წელს მიღებული შედეგები განსხვავებული იყოს გაკეთებული დაშვებებისაგან, რის გამოც შეიძლება საჭირო გახდეს შესაბამისი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების არსებითი კორექტირება. ყველა შემთხვევაში, საწარმო განმარტავს იმ კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულების (ან აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფის) ხასიათსა და საბალანსო ღირებულებას, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაკეთებულმა დაშვებებმა.
132. 122-ე პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში მიღებულ გადაწყვეტილებებს, დაკავშირებული არ არის 125-ე პუნქტით გათვალისწინებულ განმარტებებთან, განუსაზღვრელობის შეფასების წყაროების შესახებ.
133. ზოგიერთი დაშვების განმარტება, რომელიც სხვა შემთხვევაში საჭირო იქნებოდა 125-ე პუნქტის შესაბამისად, სხვა სტანდარტებით მოითხოვება. მაგალითად, ზოგიერთ გარემოებაში, ბასს 37 მოითხოვს იმ ძირითადი დაშვებების შესახებ განმარტებებს, რომლებიც შეეხება მომავალი მოვლენების ზემოქმედებას ანარიცხვების კატეგორიებზე. ფასს 13 - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - მოითხოვს განმარტებებს, რეალური ღირებულებით ასახული აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებების შესახებ (მათ შორის, შეფასებისთვის გამოყენებული მეთოდ(ებ)ისა და ამოსავალი ინფორმაციის შესახებ.).

კაპიტალი

134. საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს კაპიტალის მართვასთან დაკავშირებული საწარმოს მიზნების, პოლიტიკისა და პროცედურების შეფასება.
135. 134-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:
- ა) ხარისხობრივი ინფორმაცია კაპიტალის მართვასთან დაკავშირებული თავისი მიზნების, პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, მათ შორის:
 - (i) დახასიათება იმისა, რას მართავს საწარმო, როგორც კაპიტალს;
 - (ii) როდესაც საწარმო კაპიტალის შესახებ გარე სავალდებულო მოთხოვნებს ექვემდებარება, ამ მოთხოვნების შინაარსი და როგორ უკავშირდება ისინი კაპიტალის მართვას; და
 - (iii) როგორ არის შესრულებული საწარმოს მიზნები კაპიტალის მართვის შესახებ.
 - ბ) მოკლედ რაოდენობრივი მონაცემები იმის შესახებ, რასაც ის მართავს როგორც კაპიტალს. ზოგიერთი საწარმო კაპიტალის ნაწილად განიხილავს ზოგიერთი სახის ფინანსურ ვალდებულებას (მაგ., გარკვეული ფორმის სუბორდინირებულ ვალს). სხვები კაპიტალად მიიჩნევენ საკუთარ კაპიტალს ზოგიერთი კომპონენტის (მაგ., კომპონენტები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი ნაკადების ჰეჯირებიდან) გარეშე;
 - გ) წინა პერიოდის შემდეგ (ა) და (ბ) პუნქტებში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება;
 - დ) შეასრულა თუ არა მან საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში კაპიტალის შესახებ გარე სავალდებულო მოთხოვნა;
 - ე) თუ საწარმომ არ შეასრულა კაპიტალის შესახებ ამგვარი გარე სავალდებულო მოთხოვნები, მაშინ ამ დარღვევების შედეგები.

ამგვარი განმარტებები უნდა ეყრდნობოდეს ინფორმაციას, რომელიც მომზადდა საწარმოში, საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისათვის.

136. საწარმოს კაპიტალის მართვა სხვადასხვა გზით შეუძლია. ასევე შესაძლებელია, რომ საწარმო კაპიტალის შესახებ სხვადასხვანაირ მოთხოვნებს ექვემდებარებოდეს. მაგალითად, გაერთიანება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ საწარმოებს, რომლებიც სადაზღვევო და საბანკო საქმიანობას ეწევიან და ამავე დროს ისინი შეიძლება სხვადასხვა იურისდიქციაში ფუნქციონირებდნენ. როდესაც აგრეგირებული განმარტებები კაპიტალთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა და კაპიტალის მართვის მეთოდების შესახებ სასარგებლო ინფორმაციას არ იძლევა, ან ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ხელს უშლის საწარმოს კაპიტალის რესურსების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია კაპიტალთან დაკავშირებული თითოეული სავალდებულო მოთხოვნის შესახებ.

წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები

- 136ა. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია (იმ ფარგლებში, რაც სხვაგან არ არის მოცემული):
- ა) მოკლე რაოდენობრივი მონაცემები წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული თანხის ირგვლივ;
 - ბ) საწარმოს მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ამ ინსტრუმენტების გამოსყიდვის ვალდებულების მართვას, როდესაც ამის გაკეთებას ითხოვენ ინსტრუმენტების მფლობელები, მათ შორის წინა პერიოდის შემდეგ ამ მიზნებში, პოლიტიკასა და პროცედურებში მომხდარი ცვლილებები;
 - გ) მოცემული კატეგორიის ფინანსური ინსტრუმენტების გამოსასყიდად საწარმოს მიერ გასაცემი მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ოდენობა; და
 - დ) ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ განისაზღვრა ამ ინსტრუმენტების გამოსასყიდად საჭირო სავარაუდო ფულადი სახსრების ოდენობა.

სხვა განმარტებები

137. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
- ა) ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერამდე შეთავაზებული ან გამოცხადებული დივიდენდების ოდენობა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში ჯერ კიდევ არ იყო აღიარებული როგორც მესაკუთრეებზე გასანაწილებელი თანხები და შესაბამისი შემოსავალი ერთ აქციაზე; და
 - ბ) ყველა აუდიარებული კუმულაციური პრივილეგიური დივიდენდის ოდენობა.
138. თუ ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში ასახული არ არის, საწარმომ უნდა აღწეროს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) საწარმოს ადგილმდებარეობა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, ქვეყანა, სადაც რეგისტრირებულია საწარმო და რეგისტრირებული ოფისის მისამართი (ან საქმიანობის ძირითადი ადგილი, თუ იგი განსხვავდება რეგისტრირებული ოფისის მისამართისაგან);
 - ბ) საწარმოს ოპერაციების შინაარსი და ძირითადი საქმიანობები;
 - გ) მისი მშობელი საწარმოსა და საწარმოთა ჯგუფის მშობელი საწარმოს დასახელება; და
 - დ) თუ შეზღუდულია საწარმოს საქმიანობის ხანგრძლივობა, ინფორმაცია მისი ხანგრძლივობის შესახებ.

სტანდარტზე გადასვლა და ძალაში შესვლის თარიღი

139. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

- 139ა. ბასს 27-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 106-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 27-ს (შეცვლილი 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებაც რეტროსპექტულად.
- 139ბ. 2008 წლის თებერვალში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებები*“ (ბასს 32-ისა და ბასს 1-ის შესწორებები) გამოიწვია 138-ე პუნქტის შეცვლა და 8(ა), 80(ა) და 136(ა) პუნქტების დამატება. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს 2009 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ბასს 32-ში, ბასს 39-ში, ფასს 7-სა და ფასიკ 2-ში - „*კოორპერაციული საწარმოების წევრების წილები და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები*“ - შეტანილი ცვლილებებიც.
- 139გ. 68-ე და 71-ე პუნქტები შეიცვალა 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - *ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება* - შედეგად. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს 2009 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 139დ. 2009 წლის აპრილში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - განაპირობა 69-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს 2010 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
- 139ე. [გაუქმებულია]
- 139ვ. 2010 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - შედეგად შეიცვალა 106-ე და 107-ე პუნქტები და დაემატა 106ა პუნქტი. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
- 139ზ. [გაუქმებულია]
- 139თ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 12-მა გამოიწვია მე-4, 119-ე, 123-ე და 124-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 12-ს.
- 139ი. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია 128-ე და 133-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 139კ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-7, მე-10, 82-ე, 85-87-ე, 90-ე, 91-ე, 94-ე, მე-100 და 115-ე პუნქტების შეცვლა, ასევე 10ა, 81ა, 81ბ და 82ა პუნქტების დამატება და მე-12, 81-ე, 83-ე და 84-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2012 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს 2012 წლის 1 ივლისამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 139ლ. ბასს 19-მა - „*დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები*“ (2011 წლის ივნისის შეცვლილი ვერსია) - გამოიწვია მე-7 პუნქტში მოცემული ტერმინის „სხვა სრული შემოსავალი“ და 96-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 19-ის 2011 წლის ივნისის შეცვლილ ვერსიას.

- 139მ. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი“ - გამოიწვია მე-10, 38-ე და 41-ე პუნქტების შეცვლა, 39-40-ე პუნქტების გაუქმება და 38ა-38დ და 40ა-40დ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 139ნ. [გაუქმებულია]
- 139ო. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია 34-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 139პ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-7, 68-ე, 71-ე, 82-ე, 93-ე, 95-ე, 96-ე, 106-ე და 123-ე პუნქტების შეცვლა და 139ე, 139ზ და 139წ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 139ჟ. 2014 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ინიციატივა ინფორმაციის გამჟღავნების სფეროში“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-10, 31-ე, 54-55-ე, 82ა, 85-ე, 113-114-ე, 117-ე, 119-ა და 122-ე პუნქტების შეცვლა, 30ა, 55ა და 85ა-85ბ პუნქტების დამატება და 115-ე და 120-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. საწარმოს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებთან დაკავშირებით არ ევალება ბასს 8-ის 28-30-ე პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად ინფორმაციის გამჟღავნება.
- 139რ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია 123-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 139ს. [ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]
- 139ტ. [ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]

ბასს 1-ის (გადასინჯული 2003 წელს) გაუქმება

140. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - 2003 წლის გადასინჯულ ვერსიას, რომელშიც გათვალისწინებულია 2005 წლის შესწორებები.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 2

მარაგები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს მარაგის აღრიცხვის წესი. მარაგის აღრიცხვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია მისი თვითღირებულების განსაზღვრა. მარაგი აღირიცხება, როგორც აქტივი მანამ, სანამ არ მოხდება მასთან დაკავშირებული ამონაგების მიღება. სტანდარტში აღწერილია მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრისა და შემდგომში მისი ხარჯებად აღიარების, აგრეთვე ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის პრაქტიკული რეკომენდაციები. სტანდარტში მოცემულია აგრეთვე მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრის წესები.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი განკუთვნილია ყველა სახის მარაგის აღრიცხვისთვის, გარდა:
 - ა) [გაუქმებულია]
 - ბ) ფინანსური ინსტრუმენტებისა (იხ. ბასს 32 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ და ფასს 9 - „ფინანსური ინსტრუმენტები“); და
 - გ) ბიოლოგიური აქტივებისა, რომლებიც დაკავშირებულია სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან და სოფლის მეურნეობის პროდუქციასთან ნაყოფის მიღების მომენტში (იხ. ბასს 41 „სოფლის მეურნეობა“).
3. წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება იმ მარაგის შეფასებისათვის, რომელსაც ფლობს:
 - ა) სოფლის მეურნეობისა და სატყეო მეურნეობის პროდუქტების მწარმოებელი, ასევე ნაყოფის მიღების შემდეგ გადამუშავებით მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქტისათვის, სასარგებლო წიაღისეულისა და სასარგებლო წიაღისეულის პროდუქტებისთვის, რამდენადაც ეს პროდუქტები ფასდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ამ დარგებში დამკვიდრებული მეთოდების შესაბამისად. როდესაც მოცემული მარაგი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით აღირიცხება, მასში მომხდარი ცვლილებები აისახება იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ცვლილებას ჰქონდა ადგილი;
 - ბ) საქონლით მოვაჭრე ბროკერები, რომლებიც თავისი მარაგის ღირებულების შეფასებას ახორციელებენ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამ მეთოდით შეფასებული მარაგის რეალური ღირებულების ცვლილება აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში ან ზარალში.
4. 3-(ა) პუნქტში ჩამოთვლილი მარაგი წარმოების ზოგიერთ სტადიაზე აღირიცხება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით. კერძოდ, როდესაც მარცვლეული კულტურების მოსავალი უკვე აღებულია ან წიაღისეული მადანი უკვე მოპოვებულია, ხოლო მათი გაყიდვა უზრუნველყოფილია ფორვარდული ხელშეკრულებებით ან სახელმწიფო გარანტიებით, ან, როდესაც აქტიური ბაზარი არსებობს და საქონლის არგაყიდვის რისკი უმნიშვნელოა. აღნიშნული მარაგი არ ექვემდებარება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნებს მხოლოდ შეფასების ნაწილში.
5. საქონლით მოვაჭრე ბროკერები მოხმარების საგნებს ყიდულობენ ან ყიდიან სხვებისათვის ან საკუთარი მიზნებისათვის. 3-(ბ) პუნქტში ხსენებული მარაგი ძირითადად შესყიდულია იმ მიზნით, რომ მოხდეს მათი ახლო მომავალში გაყიდვა და მოგების მიღება ფასების ცვალებადობის ან მოვაჭრე-ბროკერის მარჟიდან. იმ შემთხვევაში, როდესაც მოცემული მარაგის შეფასება ხორციელდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, მაშინ ეს მარაგი არ ექვემდებარება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნებს მხოლოდ შეფასების ნაწილში.

განმარტებები

6. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:
- მარაგი* ისეთი აქტივებია, რომლებიც:
- ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
 - ბ) მონაწილეობს ამგვარი გაყიდვისათვის გამოზნული მარაგის წარმოების პროცესში;
 - გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.
- ნეტო (წმინდა) გასაყიდი ღირებულება* არის ჩვეულებრივი სამეურნეო პროცესისათვის შეფასებითი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით.
- რეალური ღირებულება* არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნება აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 - „რეალური ღირებულების შეფასება“).
7. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის წმინდა თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში მარაგის გაყიდვის შემდეგ. რეალური ღირებულება ასახავს იმ თანხას, რომელზეც იგივე მარაგი შეიძლება გაიცვალოს ბაზრის მონაწილეებს შორის, ამ მარაგის ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. პირველი არის საწარმოსათვის სპეციფიკური ღირებულება, უკანასკნელი კი არა. მარაგისათვის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შეიძლება არ უდრიდეს რეალურ ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვის დანახარჯები.
8. მარაგი მოიცავს იმ შემენილ საქონელს, რომელიც ინახება ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. მათ შორის, მაგალითად, საცალო ვაჭრობის ქსელის მიერ შემენილ საქონელს, რომელიც განკუთვნილია ხელმეორედ გაყიდვისათვის, ან მიწას და სხვა ქონებას, რომლებიც ასევე ინახება და გათვალისწინებულია გასაყიდად. მარაგს მიეკუთვნება მზა პროდუქცია ან საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები, აგრეთვე ის ნედლეული და დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის. მომხმარებელთან გაფორმებული ისეთი ხელშეკრულების შესრულებისთვის გაწეული დანახარჯები, რომელიც არ წარმოქმნის მარაგს (ან აქტივებს, რომლებიც განეკუთვნება სხვა სტანდარტის მოქმედების სფეროს), აისახება ფასს 15-ის - „ამონაგები მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - შესაბამისად.

მარაგის შეფასება

9. მარაგის შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.
- მარაგის თვითღირებულება*
10. მარაგის თვითღირებულება მოიცავს: მათ შემენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისათვის და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.
- შემენის დანახარჯები*
11. მარაგის შემენის დანახარჯები მოიცავს: მათი შემენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (გარდა იმ გადასახადებისა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნოს), სატრანსპორტო, დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯებს და, საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალებისა და მომსახურების შემენასთან. შემენის დანახარჯების დათვლისას გაანგარიშებული თანხა შემცირდება სავაჭრო დათმობის, სხვადასხვა სახის ფასდათმობისა და სხვა ანალოგიური მუხლების ღირებულებით.

გადამუშავების დანახარჯები

12. მარაგის გადამუშავების დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე სისტემატურად გასანაწილებელ მუდმივ და ცვლად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: საწარმოო პროცესში გამოყენებული შენობების, მოწყობილობებისა და აქტივების გამოყენების უფლების ცვეთა და ექსპლუატაციის დანახარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების დანახარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.
13. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებზე ხდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს უწოდებენ წარმოების ისეთ დონეს, რომლის მიღწევაც საშუალოდ მოსალოდნელია რამდენიმე საწარმოო პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში წარმოების ნორმალურ პირობებში, საწარმოო სიმძლავრეების გეგმური შენახვის ზარალის გათვალისწინებით. შესაძლოა წარმოების ფაქტობრივი დონის გამოყენებაც, თუ იგი უახლოვდება წარმოების საშუალო სიმძლავრეს. წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე მისაკუთვნებელი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა არ იზრდება დაბალი მწარმოებლურობის ან მოწყობილობების მოცდენების გამო. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იქნა გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც დამახასიათებელია წარმოების არაჩვეულებრივად მაღალი დონე, პროდუქციის ერთეულზე მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა იმ ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს მარაგის შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.
14. საწარმოო პროცესი შესაძლოა გულისხმობდეს არა ერთი, არამედ რამდენიმე სახეობის პროდუქციის წარმოებას. ეს ხდება მაშინ, როცა იწარმოება კომბინირებული პროდუქცია, ან, როცა არსებობს ძირითადი და არაძირითადი (თანმდევრი) პროდუქცია. თუ საწარმოში გადამუშავების დანახარჯები თითოეული სახეობის პროდუქციისთვის ცალ-ცალკე არ აღირიცხება, მაშინ მისი განაწილება სხვადასხვა პროდუქციაზე ხდება სათანადო ნორმატივების საფუძველზე. მაგალითად, გადამუშავების დანახარჯების განაწილების საფუძველად შეიძლება აღებულ იქნეს თითოეული პროდუქციის შესაბამისი გასაყიდი ფასი წარმოების იმ ეტაპზე, როცა უკვე შესაძლებელია პროდუქციის ცალ-ცალკე აღრიცხვა, ან წარმოების საბოლოო ეტაპზე. თანმდევრი პროდუქციის უმრავლესობა უმნიშვნელო ხასიათისაა. ასეთ შემთხვევაში, მათი შეფასება ხშირად ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ხდება. ეს თანხა შემდგომ აკლდება ძირითადი პროდუქციის თვითღირებულებას. შედეგად, ძირითადი პროდუქტის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდება მისი ღირებულებისაგან.

სხვა დანახარჯები

15. „სხვა დანახარჯები“ მარაგის თვითღირებულებაში ჩაირთვება მხოლოდ იმ ოდენობით, რამდენადაც იგი დაკავშირებულია მარაგის მოცემულ ადგილამდე მიტანასა და მოცემულ მდგომარეობაში მოყვანასთან. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯების ჩართვა მარაგის თვითღირებულებაში.
16. ამ პუნქტში განხილულია ისეთი სახის დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება მარაგის თვითღირებულებაში, მაგრამ მათი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებში, რომელშიც იყო გაწეული. ეს დანახარჯებია:
 - ა) ნედლეულისა და მასალების დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები;

- ბ) მარაგის შენახვის დანახარჯები, იმ შენახვის დანახარჯების გარდა, რომლის გაწევა აუცილებელია საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მომდევნო სტადიაზე გადასასვლელად;
 - გ) ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის მარაგის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან; და
 - დ) გაყიდვის დანახარჯები.
17. ზოგიერთ გამოწვევებში, მარაგის თვითღირებულებაში ჩაირთვება აგრეთვე ნასესხებ საშუალებებთან დაკავშირებული დანახარჯებიც. ეს შემთხვევები აღწერილია ბასს 23-ში - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“.
18. საწარმომ შეიძლება მარაგი შეისყიდოს განვადების პირობით. როდესაც ხელშეკრულება ფინანსურ ელემენტს შეიცავს რეალურად, ეს ელემენტი, მაგალითად, განსხვავდება ნორმალური საკრედიტო პირობების შესაფერის შემენის ფასსა და გადახდილ თანხას შორის, აღიარდება როგორც საპროცენტო ხარჯი დაფინანსების პერიოდში.

მომსახურების სფეროს საწარმოთა მარაგის თვითღირებულება

19. [გაუქმებულია]

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თვითღირებულება

20. ბასს 41-ის - „სოფლის მეურნეობა“ - მიხედვით, მარაგი, რომელიც შედგება ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციისაგან, თავდაპირველი აღიარებისას ფასდება ნაყოფის მიღების მომენტში გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების მიზნებისათვის ეს არის მარაგის თვითღირებულება მოცემული თარიღისათვის.

მარაგის თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები

21. პრაქტიკული მოსაზრებით, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს თვითღირებულების განსაზღვრის ისეთი მეთოდები, როგორიცაა, ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი, თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები. ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.
22. საცალო ფასების მეთოდს უფრო ხშირად საცალო ვაჭრობაში იყენებენ; აქ მარაგი შედგება სწრაფად ცვალებადი დიდი რაოდენობის ელემენტებისაგან, რომლებსაც ერთნაირი მარჟა (სხვაობა გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის) აქვთ და მათთვის შეუძლებელია თვითღირებულების გაანგარიშების სხვა მეთოდების გამოყენება. მარაგის თვითღირებულება განისაზღვრება მარაგის გასაყიდი ფასის მიხედვით, რომელსაც აკლდება საერთო მოგებიანობის დონისათვის დადგენილი გარკვეული პროცენტის შესაბამისი თანხა (მარჟა). პროცენტულ თანაფარდობას იყენებენ იმ მარაგისათვის, რომელთა შეფასება მოხდა ფასდაკლებით, თავდაპირველ გასაყიდ ფასთან შედარებით. საცალო ვაჭრობის ქვედანაყოფებში უფრო ხშირად იყენებენ საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

თვითღირებულების ფორმულები

23. ცალკეული სახის მარაგის თვითღირებულება, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელი, აგრეთვე სპეციფიკური პროექტისათვის წარმოებული საქონლისა და მომსახურების თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციით.
24. დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაცია გულისხმობს, რომ სპეციფიკური დანახარჯები მიეკუთვნება მარაგის იდენტიფიცირებულ ერთეულს. ეს არის შესაფერისი მიდგომა მარაგის ისეთი ელემენტებისათვის, რომლებიც სპეციალური დანიშნულებისაა, მათი წარმოშობის ხასიათის მიუხედავად (შემენილია, თუ წარმოებულია ადგილზე). თვითღირებულების განსაზღვრის სპეციალური მეთოდი არ გამოიყენება მაშინ, როცა მარაგი შედგება დიდი რაოდენობის ურთიერთშემცვლელი ელემენტებისაგან. ასეთ შემთხვევაში, პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის წინასწარ

განსაზღვრული შედეგის მიღების მიზნით, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს იმ მუხლების შერჩევის მეთოდი, რომელიც რჩება მარაგის შემადგენლობაში.

25. იმ მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, რომლებიც აღწერილი არ არის მოცემული სტანდარტის 23-ე პუნქტში, გამოყენებულ უნდა იქნეს „ფიფო“ (პირველი შემოსავალში - პირველი გასავალში), ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. საწარმომ თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა მარაგისათვის, რომლებსაც საწარმოსათვის მსგავსი ბუნება და გამოყენება აქვს. განსხვავებული ბუნების ან გამოყენების მარაგისათვის, შეიძლება თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენება.
26. მაგალითად, მარაგს რომლებიც ერთ საოპერაციო სეგმენტში გამოიყენება, საწარმოსათვის შეიძლება სულ სხვა გამოყენება ჰქონდეს, ვიდრე იმავე ტიპის მარაგს, რომლებიც სხვა საოპერაციო სეგმენტში გამოიყენება. ამავე დროს, მარაგის განსხვავებული გეოგრაფიული განლაგება (ან შესაბამისი განსხვავებული საგადასახადო წესების არსებობა), თავისთავად არ განაპირობებს თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენებას.
27. „ფიფო“ ფორმულის გამოყენება გულისხმობს, რომ მარაგის ის ელემენტები, რომლებიც პირველად შეიძინეს, იყიდება პირველად. ცხადია, სამეურნეო წლის ბოლოს შეიძლება დარჩეს ის მარაგი, რომლებიც შეიძინეს ან აწარმოეს ბოლოს. საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულის თანახმად, მარაგის თითოეული ელემენტის ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საშუალო შეწონილი სიდიდისა და იმ ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საფუძველზე, რომლებიც აწარმოვეს ან შეიძინეს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ღირებულების საშუალო სიდიდის გაანგარიშება შესაძლებელია პერიოდულად, ან ყოველი ახლადმიღებული პარტიისათვის, მოცემული საწარმოსათვის დამახასიათებელი კონკრეტული ვითარების შესაბამისად.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება

28. თუ მარაგი დაზიანდა, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველდა, ან მათი გასაყიდი ფასი დაეცა, შეუძლებელია მათი ღირებულების კომპენსაცია. ასევე შეუძლებელია იმ მარაგის ღირებულების კომპენსაცია, რომელთა დასრულებისთვის საჭირო დანახარჯები ან გაყიდვის მოსალოდნელი დანახარჯები გაიზარდა. მარაგის თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ლოგიკურად გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტი თანხით, რომლის მიღება შესაძლებელია მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად.
29. როგორც წესი, მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერა ხდება მუხლობრივად. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, უფრო მიზანშეწონილია მსგავსი ან ერთმანეთთან დაკავშირებული მუხლების დაჯგუფება. აქ იგულისხმება ის შემთხვევა, როცა მარაგი პროდუქციის ერთსა და იმავე ასორტიმენტს მიეკუთვნება და ერთნაირი დანიშნულება აქვთ, ან, რომლებიც იწარმოება და იყიდება ერთი და იმავე გეოგრაფიულ სივრცეში და რომელთა შეფასება შეუძლებელია მოცემული ასორტიმენტის სხვა პროდუქციისაგან დამოუკიდებლად. მიზანშეწონილი არ არის რომელიმე კატეგორიის მარაგის, მაგალითად მზა პროდუქციის ჯგუფურად ჩამოწერა, ან რომელიმე საოპერაციო სეგმენტის მარაგის ერთად ჩამოწერა.
30. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშების მეთოდი ეყრდნობა იმ ყველაზე საიმედო მონაცემების გამოყენებას, რომლებიც ხელმისაწვდომია გაანგარიშების ჩატარების პერიოდში მოცემული მარაგის მოსალოდნელი გასაყიდი თანხის შესახებ. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ფასების ან ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილებები, რომელიც უშუალოდაა დაკავშირებული იმ სამეურნეო მოვლენებთან, რომლებიც მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, რადგან ეს მოვლენები ადასტურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის არსებულ პირობებს.
31. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება აგრეთვე ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული მარაგი. მაგალითად, თუ მარაგი განკუთვნილია პროდუქციის გაყიდვის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით. თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფრო მცირე მოცულობის გაყიდვა, ვიდრე საწარმოში არსებული მარაგია, ჭარბი მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასების მიხედვით. გაყიდვასთან დაკავშირებული ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა წარმოიშვას ფიქსირებულფასიანი გაყიდვის ხელშეკრუ-

ლებიდან, რომელიც აჭარბებს არსებული მარაგის რაოდენობას, ან შესყიდვების ხელშეკრულებიდან. ამგვარი ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები განხილულია ბასს 37-ში - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“.

32. ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია მარაგის საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში. თუ ნედლეულსა და მასალებზე ფასები ისე დაეცემა, რომ მზა პროდუქციის თვითღირებულება გადააჭარბებს მის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, ნედლეული და მასალები უნდა ჩამოფასდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ასეთ შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესაფასებლად, სხვა დანარჩენებთან შედარებით, შესაძლოა საუკეთესო იყოს ჩანაცვლების ღირებულება.
33. ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ხელახლა გაიანგარიშება. თუ აღარ არსებობს გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს მარაგის თავდაპირველი ჩამოფასება თვითღირებულებაზე დაბლა, ან არსებობს აშკარა მტკიცებულება იმისა, რომ შეცვლილი ეკონომიკური გარემოებების გამო გაიზარდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, უნდა მოხდეს ჩამოწერილი თანხის კომპენსირება (ე.ი. კომპენსირება შეზღუდულია თავდაპირველად ჩამოწერილი თანხით). სახელდობრ, მარაგის ახალ საბალანსო ღირებულებად აიღება თვითღირებულებასა და შეცვლილ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი. ეს ხდება მაშინ, როდესაც წინა პერიოდში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით აღრიცხული მარაგი, მათი გასაყიდი ფასის დაცემის გამო, საწარმოში ინახება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდშიც, როცა მათი გასაყიდი ფასი უკვე გაზრდილია.

ხარჯებად აღიარება

34. როცა მარაგები გაიყიდება, მათი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც აღიარდება შესაბამისი შემოსავალი. მარაგების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის ნებისმიერი თანხა, აგრეთვე მარაგის დანაკარგის თანხები, შესაბამისად, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს. მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაზრდით გამოწვეული ნებისმიერი შემცირება ჩამოწერაში უნდა აღიარდეს იმ მარაგის თანხის შემცირებად, რომელიც ხარჯადაა აღიარებული პერიოდში, როდესაც მოხდა შემცირება.
35. ზოგიერთი მარაგი შეიძლება აღიარდეს სხვა აქტიურ ანგარიშებში, მაგალითად, საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებების კომპონენტის სახით გამოყენებული მარაგი. ასეთი მარაგის ღირებულება ხარჯებად იქნება აღიარებული მოცემული აქტივების სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

განმარტებითი შენიშვნები

36. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული უნდა იყოს:
 - ა) მარაგის მიმართ გამოყენებული საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
 - ბ) მარაგის მთლიანი საბალანსო ღირებულება და საბალანსო ღირებულებები მოცემული საწარმოს შესაბამისი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
 - გ) იმ მარაგის თვითღირებულება, რომელიც ასახულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;
 - დ) იმ მარაგის თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად;
 - ე) მარაგის ჩამოფასების ნებისმიერი ცვლილების თანხა, რომელიც ხარჯებში იყო აღიარებული პერიოდის განმავლობაში, 34-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - ვ) ნებისმიერი ჩამოფასების ნებისმიერი უკუგატარების თანხა, რომელიც 34-ე პუნქტში განხილული წესის თანახმად აღიარებულია როგორც ხარჯად აღიარებული მარაგის თანხის შემცირება;

ზ) ის გარემოებები ან სამეურნეო მოვლენები, რომლებმაც გამოიწვიეს მარაგის ჩამოფასების თანხის უკუგატარება, 34-ე პუნქტის შესაბამისად; და

თ) იმ მარაგის საბალანსო ღირებულება, რომელიც გაცემულია გირაოს სახით ვალდებულებების დაფარვის უზრუნველსაყოფად.

37. ინფორმაცია მარაგის სხვადასხვა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებებისა და ამ აქტივების ცვლილებების სიდიდის შესახებ, სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის. მარაგის კლასიფიკაცია, ჩვეულებრივ, ხდება შემდეგ ჯგუფებად: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია.
38. მოცემულ პერიოდში ხარჯად აღიარებული მარაგის თანხა, რასაც ხშირად რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას უწოდებენ, შედგება: დანახარჯებისაგან, რომლებიც თავდაპირველადვე იყო ჩართული გაყიდული მარაგის შეფასებაში, გაუნაწილებელი ზედნადები საწარმოო ხარჯებისაგან, აგრეთვე მარაგის ზენორმატიული საწარმოო დანახარჯებისაგან. ზოგიერთი საწარმოს კონკრეტულ პირობებში შეიძლება გამართლებული იყოს თვითღირებულებაში სხვა დანახარჯების ჩართვაც, მაგალითად, მიმოქცევის დანახარჯების.
39. ზოგიერთი საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების განსხვავებულ ფორმას იყენებს. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა სხვა სახის თანხების გაშიფვრა მარაგის თვითღირებულების იმ თანხის ნაცვლად, რომელიც აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად. სახელდობრ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ამგვარი განსხვავებული ფორმის დროს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ხარჯების ანალიზი, რომელიც კლასიფიცირებული იქნება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, აგრეთვე დანახარჯები, რომლებიც აღიარებულია მოცემული პერიოდის ხარჯებად ნედლეულისა და სამომხმარებლო საქონლისათვის, სამუშაო ძალის დანახარჯებისათვის და სხვა მიმდინარე დანახარჯები, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში მარაგის ცვლილების ნეტო თანხასთან ერთად.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

40. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 40ა. [გაუქმებულია]
- 40ბ. [გაუქმებულია]
- 40გ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-6 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტების შეცვლა და ასევე მე-7 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 40დ. [გაუქმებულია]
- 40ე. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-2, მე-8, 29-ე და 37-ე პუნქტების შეცვლა და მე-19 პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ეს ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 40ვ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა და 40ა, 40ბ და 40დ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 40ზ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა – „იჯარა“ - გამოიწვია მე-12 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

41. ეს სტანდარტი ცვლის ბასს 2-ს - „მარაგი“ (გადასინჯული 1993 წელს).
42. მოცემული სტანდარტი ცვლის იმპ-1-ს - უცვლელობა - მარაგის თვითღირებულების გამოსათვლელი სხვადასხვა ფორმულა“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება¹

მიზანი

ინფორმაცია საწარმოთა ფულადი ნაკადების შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალება ექნებათ შეაფასონ საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა და გამოყენების მოთხოვნილება. მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღება საჭიროებს შეფასებას, თუ რა შესაძლებლობები აქვს საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავებისათვის, აგრეთვე რამდენად დროული და საიმედოა მათი გამომუშავება.

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია მომხმარებლის უზრუნველყოფა ინფორმაციით, რომელიც ეხება საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ცვლილებებს, ფულადი ნაკადების კლასიფიცირებას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან გამომდინარე, გარკვეულ პერიოდში.

მოქმედების სფერო

1. საწარმომ უნდა მოამზადოს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა შესაბამისად და წარმოადგინოს იგი, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.
2. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 7-ს - „ანგარიშგება ფინანსურ მდგომარეობაში ცვლილებების შესახებ“, რომელიც დამტკიცებული იყო 1977 წლის ივლისში.
3. საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციის მიღებით იმის შესახებ, თუ როგორ გამოიმუშავენ და გამოიყენებენ საწარმო ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს საწარმოს საქმიანობის ხასიათს და იმას, განიხილება თუ არა ფულადი სახსრები საწარმოს პროდუქციად, როგორც ეს ხდება საფინანსო დაწესებულებებში. საწარმოებს ფულადი სახსრები, ძირითადად, სჭირდებათ ერთი და იმავე მიზნისათვის, მიუხედავად იმისა, თუ რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისაგან შემოსავლის მომტანი საქმიანობის სახეები. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები თავიანთი ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარად და ინვესტირებთან ანგარიშსწორებისათვის. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი ყველა საწარმოსაგან მოითხოვს ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენას.

ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა

4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, როდესაც განიხილება დანარჩენ ფინანსურ ანგარიშგებებთან ერთად, მომხმარებელს საშუალებას აძლევს შეაფასოს საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხდარი ცვლილებები, მისი ფინანსური სტრუქტურა (ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით) და საწარმოს შესაძლებლობა - დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე, შეცვლილი ვითარებისა და პირობების შესაბამისად. ინფორმაცია ფულადი ნაკადების შესახებ აუცილებელია იმისათვის, რომ მომხმარებელმა შეაფასოს საწარმოში ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა, აგრეთვე შეაფასოს და ერთმანეთს შეუდაროს სხვადასხვა საწარმოს მომავალი პერიოდის ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება. იგი ასევე აუმჯობესებს სხვადასხვა საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესადარისობას, რადგან იგი გამორიცხავს იმ გავლენას, რაც შეიძლება მოჰყვეს ერთი და იმავე ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებული მიდგომების გამოყენებას.

1. 2007 წლის სექტემბერში ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - გადასინჯვის შედეგად ბასსს-მა შეცვალა ბასს 7-ის სახელწოდება და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ნაცვლად უწოდა ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.

5. გასული პერიოდების ინფორმაცია ფულადი ნაკადების შესახებ, ხშირად ინდიკატორის როლს თამაშობს, რის საფუძველზეც მომხმარებელი განსაზღვრავს მომავალი პერიოდებისათვის ფულადი ნაკადების სიდიდეს, დროულობასა და საიმედოობას. ეს ინფორმაცია ასევე სასარგებლოა წარსულში გაკეთებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებების სიზუსტის შესამოწმებლად, ასევე მოგებიანობასა და ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადებს შორის დამოკიდებულებისა და ცვლადი ფასების გავლენის შესასწავლად.

განმარტებები

6. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:
ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.
ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.
ფულადი ნაკადები ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლასა და გასვლას.
საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი და სხვა საქმიანობა, რომელიც არ არის საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.
საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და იმ სხვა ინვესტიციათა შეძენა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.
საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები სახსრები.

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

7. ფულადი სახსრების ეკვივალენტები უფრო მეტად გამიზნულია მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისათვის ან სხვა მიზნით. იმისათვის, რომ ინვესტიცია კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, იგი ადვილად გადაცვლადი უნდა იყოს წინასწარ ცნობილ ნაღდი ფულის ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელო იყოს. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კვალიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, ვთქვათ შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ ჩაითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ისინი, თავისი შინაარსით, ფულადი სახსრების ეკვივალენტს წარმოადგენს, მაგალითად, პრივილეგიურ აქციას, რომელიც შეძენილია განაღდების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და რომელზეც მოითხოვება განაღდების თარიღი.
8. საბანკო სესხები, როგორც წესი, საფინანსო საქმიანობად ითვლება. თუმცა ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები, რომლებიც მოთხოვნისთანავე ექვემდებარება განაღდებას, საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილია. ასეთ შემთხვევაში საბანკო ოვერდრაფტები ჩაითვლება ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად. ამგვარი საბანკო შეთანხმებისათვის დამახასიათებელია ბანკის ნაშთის ხშირი მერყეობა დადებითიდან ოვერდრაფტისკენ.
9. ფულადი ნაკადები არ მოიცავს სახსრების გადასვლას ფულადი სახსრებიდან მათ ეკვივალენტებში და პირიქით, რადგან ისინი უფრო მეტად საწარმოს ფულადი სახსრების მართვის შემადგენელი ნაწილია, ვიდრე საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობისა. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

ფულადი ნაკადების ანგარიშების წარდგენა

10. ფულადი ნაკადების ანგარიშებაში უნდა აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ფულადი ნაკადები, რომელიც დაჯგუფებული იქნება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.
11. საწარმო ანგარიშგებაში ფულად ნაკადებს წარადგენს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან გამომდინარე ისეთი ფორმით, რომელიც ყველაზე მეტად მისაღებია მისი საქმიანობისათვის. დაჯგუფება საქმიანობის მიხედვით იძლევა ინფორმაციას, რომელიც მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, შეაფასოს მოცემული საქმიანობის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეო-

ბაზე და საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები. ამ ინფორმაციის გამოყენება ასევე შესაძლებელია საქმიანობის სახეებს შორის თანაფარდობის შეფასების მიზნით.

12. ერთი ოპერაცია შეიძლება ფულადი სახსრების ისეთ ნაკადებს მოიცავდეს, რომლებიც სხვადასხვანაირად კლასიფიცირდება. მაგალითად, თუ სესხის დაფარვა მოიცავს დარიცხულ პროცენტებსა და ძირითად თანხას, პროცენტების გადახდა შეიძლება კლასიფიცირდეს საწარმოო საქმიანობად, ხოლო ძირითადი თანხის გადახდა - საფინანსო საქმიანობად.

საოპერაციო საქმიანობა

13. საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ოდენობა ითვლება საწარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარ ინდიკატორად, რადგან აქედან ჩანს, საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან შემოვიდა თუ არა საკმარისი ფულადი სახსრები სესხების დასაფარად, საწარმოო სიმძლავრის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალ ინვესტიციათა განსახორციელებლად, დაფინანსების გარე წყაროთა მოზიდვის გარეშე. ინფორმაცია წარსული საოპერაციო საქმიანობის შედეგად მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკეული ელემენტის შესახებ, სხვა ინფორმაციასთან ერთად, სასარგებლოა საოპერაციო საქმიანობიდან მისაღები ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის.

14. საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები უმეტესად საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობიდან წარმოიშობა. ამგვარად, იგი, საზოგადოდ, წარმოიშობა ისეთი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად, რომლებიც მონაწილეობენ მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:

- ა) საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- ბ) როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- გ) საქონლისა და მომსახურების მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;
- დ) თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;
- ე) სადაზღვევო საწარმოს მიერ სადაზღვევო პრემიებითა და მოთხოვნებით, ანუიტეტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;
- ვ) მოგების გადასახდთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან; და
- ზ) კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული ხელშეკრულებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

ზოგიერთმა ოპერაციამ, როგორცაა მოწყობილობის ერთეულის გაყიდვა, შეიძლება მოგება ან ზარალი გამოიწვიოს, რაც ჩართულია მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში. ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ითვლება საინვესტიციო საქმიანობიდან შემოსულ ფულად ნაკადებად. თუმცა, ფულადი სახსრების გადახდა სხვებზე იჯარით გასაცემად განკუთვნილი აქტივების წარმოებაზე ან შეძენაზე, რომელიც შემდგომში გახდება გასაყიდად გამიზნული, როგორც აღწერილია ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ - 68(ა) პუნქტში, მიიჩნევა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად. ამგვარი აქტივების საიჯარო ქირიდან და შემდგომში მისი გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრებიც ასევე მიიჩნევა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად.

15. საწარმოს შეიძლება ფასიანი ქაღალდები და სესხები ჰქონდეს კომერციული გარიგების ან სავაჭრო საქმიანობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, ისინი განიხილება იმ სასაქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა. ასევე, საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაცემული ავანსები და სესხები, ჩვეულებრივ, კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა, რადგან ეხება ამ საწარმოს ძირითადი შემოსავლის მომტან საქმიანობას.

საინვესტიციო საქმიანობა

16. მნიშვნელოვანია საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნან მომავალი შემოსავალი და ფულადი ნაკადები. მხოლოდ ისეთი დანახარჯების კლასიფიცირება შეიძლება საინვესტიციო საქმიანობის დანახარჯებად, რომლის გაწევაც იწვევს აქტივის აღიარებას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:
- ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ამაში ასევე შედის სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები და საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებები;
 - ბ) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
 - გ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საწარმოების წილების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები მიიჩნევა ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილია კომერციული გარიგების და სავაჭრო მიზნით);
 - დ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საწარმოების წილების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებული სახსრების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები მიიჩნევა ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილი იყო კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით);
 - ე) სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც გაცემულია საფინანსო დაწესებულებების მიერ);
 - ვ) სხვა პირებზე გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც მიიღეს საფინანსო დაწესებულებებმა);
 - ზ) ფიზიკური, ფორვარდული, ოფციონებისა და სვოპის ხელშეკრულებებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ხელშეკრულებები შეძენილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით, ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა; და
 - თ) ფიზიკური, ფორვარდული, ოფციონებისა და სვოპ-ხელშეკრულებებით მიღებული ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ხელშეკრულებები შეძენილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა.
- იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულება განიხილება გარკვეული პოზიციის ჰეჯირებად, მაშინ ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები კლასიფიცირდება იმავე წესით, როგორც ჰეჯირებული პოზიციის ფულადი ნაკადები.

საფინანსო საქმიანობა

17. მნიშვნელოვანია საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი სასარგებლოა საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის შესაძლო პრეტენზიების შესაფასებლად, მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ. საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:
- ა) აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
 - ბ) მესაკუთრეთათვის აქციების შეძენის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;
 - გ) სავალლო ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

- დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები; და
- ე) მოიჯარის მიერ საიჯარო ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენა

18. საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები საწარმომ უნდა წარადგინოს:
 - ა) პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით; ან
 - ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვითაც წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე იმ შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან.
19. საწარმომ რეკომენდაცია ეძლევა, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. პირდაპირი მეთოდი იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად, რის საშუალებასაც ვერ იძლევა არაპირდაპირი მეთოდი. პირდაპირი მეთოდის თანახმად, ინფორმაცია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი მუხლების შესახებ შეიძლება მიღებულ იქნეს:
 - ა) საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან; ან
 - ბ) რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების (საპროცენტო და მსგავსი შემოსავალი და საპროცენტო და მსგავსი ხარჯი საფინანსო დაწესებულებებისათვის) და სრული შემოსავლის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე, შემდეგის გათვალისწინებით:
 - (i) საანგარიშგებო პერიოდში მარაგებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
 - (ii) სხვა არაფულადი მუხლები; და
 - (iii) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.
20. არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი ნაკადები განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით, შემდეგი მუხლების საფუძველზე:
 - ა) საანგარიშგებო პერიოდში მარაგებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
 - ბ) არაფულადი მუხლები, როგორიცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, მეკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება; და
 - გ) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

სხვაგვარად, საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს არაპირდაპირი მეთოდით, თუ მითითებული იქნება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული შემოსავლები და ხარჯები და საანგარიშგებო პერიოდში მარაგებსა და საწარმოო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები.

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენა

21. საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, გარდა ნეტო საფუძველზე წარმოდგენილი ფულადი ნაკადებისა, რომელიც აღწერილია 22-ე და 24-ე პუნქტებში.

ფულადი ნაკადების წარდგენა ნეტო მეთოდით

22. საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობით წარმოქმნილი შემდეგი ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე:
 - ა) კლიენტის სახელით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, როდესაც ფულადი ნაკადები ასახავს უფრო კლიენტის, ვიდრე საწარმოს საქმიანობას; და
 - ბ) ფულადი სახსრების მიღება და გაცემა იმ მუხლების მიხედვით, რომელთათვისაც დამახასიათებელია სწრაფი ბრუნვა, თანხების დიდი ოდენობა და განაღდების მოკლე ვადები.
23. 22(ა) პუნქტში განხილული მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების მაგალითებია:
 - ა) ბანკის მიერ მოთხოვნამდე დეპოზიტის მიღება და განაღდება;
 - ბ) კლიენტთა კუთვნილი თანხები საინვესტიციო საწარმოში; და
 - გ) ქონების მესაკუთრის სახელზე მიღებული და მისთვის გადაცემული საიჯარო ქირა.
- 23ა. 22(ბ) მუხლში განხილული მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების მაგალითებია ავანსად გადახდა და ვალდებულებების დაფარვა:
 - ა) საკრედიტო ბარათების მომხმარებელთა ძირითადი თანხების;
 - ბ) ინვესტიციების ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული თანხების; და
 - გ) სხვა მოკლევადიანი სესხების, მაგალითად, რომელთა დაფარვის ვადა არის სამი თვე ან უფრო ნაკლები.
24. ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე, საფინანსო დაწესებულებების შემდეგ საქმიანობასთან დაკავშირებით:
 - ა) მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები იმ დეპოზიტების მისაღებად და გადასახდელად, რომლებსაც ფიქსირებული განაღდების ვადა აქვთ;
 - ბ) დეპოზიტების განთავსება და უკან ამოღება სხვა საფინანსო დაწესებულებებიდან; და
 - გ) კლიენტებისათვის გაცემული ფულადი ავანსები და სესხები და ამ ავანსებისა და სესხების დაფარვა.

ფულადი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში

25. უცხოური ვალუტით შესრულებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნეს საწარმოს სამუშაო ვალუტით. მონაცემების გადასაყვანად გამოყენებულ უნდა იქნეს სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსი, ფულადი ნაკადების დღისათვის.
26. უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადები გადაყვანილ უნდა იქნეს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსით, ფულადი ნაკადების თარიღებისთვის.
27. უცხოური ვალუტით გამოხატული ფულადი ნაკადების წარდგენა ანგარიშგებაში ხორციელდება ბასს 21-ის - „*უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები*“ - შესაბამისად. ამ სტანდარტით ნებადართულია ისეთი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება, რომელიც ახლოს არის ფაქტობრივ კურსთან. მაგალითად, მოცემული პერიოდის საშუალო შეწონილი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება შესაძლებელია უცხოური ვალუტით შესრულებული ოპერაციების ასახვისათვის, ან უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადების გადანგარიშებისათვის. ამასთან, ბასს 21-ით ნებადართული არ არის საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადების გადანგარიშების დროს.
28. არარეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა გასაცვლელი სავალუტო კურსების ცვლილების შედეგად, არ ითვლება ფულად ნაკადებად. ამასთან, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება უკვე შემოსული ან შემოსასვლელი უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობა.

ბის გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე, რათა შესაბამისობაში მოვიდეს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში და დასასრულისთვის არსებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები. ეს თანხები აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებულად და შეიცავს საკუროს სხვაობას, თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი, იმ შემთხვევებში, როდესაც ფულადი ნაკადები ანგარიშგებაში ნაჩვენებია გასაცვლელი სავალუტო კურსით, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

29. [გაუქმებულია]

30. [გაუქმებულია]

პროცენტები და დივიდენდები

31. პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.
32. საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება იმისდა მიუხედავად, აღიარებულია ისინი როგორც ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ კაპიტალიზებულია ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად, ბასს 23-ის - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - მიხედვით.
33. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები საფინანსო დაწესებულებებისათვის, ძირითადად, კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები. თუმცა, სხვა საწარმოებისათვის არ არსებობს ერთიანი მოსაზრება ამგვარი ფულადი ნაკადების კლასიფიცირების შესახებ. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც საოპერაციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრაში. ამის საპირისპიროდ, გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები ასევე შეიძლება კლასიფიცირდეს, შესაბამისად, როგორც ფინანსური და საინვესტიციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას.
34. გადახდილი დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ფინანსური ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს. ამასთან, გადახდილი დივიდენდები ასევე შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების შემადგენელი ნაწილი, რათა მომხმარებელს დაეხმაროს, განსაზღვროს საწარმოს შესაძლებლობა, დივიდენდები გადაიხადოს საოპერაციო ნაკადების ფულადი სახსრებიდან.

მოგების გადასახადი

35. მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ცალკე აისახება და კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განისაზღვრება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად.
36. მოგებიდან გადასახადები წარმოიშობა იმ ოპერაციების შედეგად, რომლებიც წარმოშობს ფულად ნაკადებს და კლასიფიცირდება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. საგადასახადო ხარჯი ადვილად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, მაგრამ შესაბამისი საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ხშირად მიზანშეუწონელია და შეიძლება წარმოიშვას განსხვავებულ პერიოდში, ვიდრე მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები. ამიტომ გადახდილ გადასახადებს, როგორც წესი, მიაკუთვნებენ საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს. თუ მიზანშეუწონელია საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ცალკეული ოპერაციისათვის, რომელიც წარმოშობს ფულად ნაკადებს და, თავის მხრივ, მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ფულადი ნაკადები შესაბამისად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას. როდესაც საგადასახადო ფულადი ნაკადები განაწილებულია ერთზე მეტი სახეობის საქმიანობაზე, ნაჩვენები უნდა იყოს გადახდილი გადასახადების მთლიანი თანხა.

ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში, მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საწარმოებში

37. როდესაც მეკავშირე საწარმოში, ერთობლივ საწარმოში ან შვილობილ საწარმოში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება წილობრივი მეთოდი ან დანახარჯ-მეთოდი, ინვესტორი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში შემოიფარგლება მხოლოდ ფულადი ნაკადებით მასსა (ინვესტორსა) და ინვესტირებულ საწარმოს შორის, მაგალითად, დივიდენდები და ავანსები.
38. საწარმო, რომელიც მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში ფლობს თავის წილს წარადგენს წილობრივი მეთოდით, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ჩართავს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში განხორციელებულ ინვესტიციებთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს, აგრეთვე თანხების განაწილებასა და სხვა გადასახდელებს, ან შემოსავალს მასსა და მეკავშირე საწარმოს, ან ერთობლივ საწარმოს შორის.

ცვლილებები შვილობილი საწარმოებისა და სხვა სამეურნეო ერთეულების საკუთრების წილებში

39. ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომელიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებით, ცალკე უნდა იქნეს წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.
40. საწარმომ, საანგარიშგებო პერიოდში შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აგრეგირებულად უნდა ასახოს თითოეული შემდეგი:
- ა) გადახდილი ან მიღებული მთლიანი ანაზღაურება;
 - ბ) ფულადი სახსრებით და მათი ეკვივალენტებით ანაზღაურებული ნაწილი;
 - გ) ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ოდენობა შვილობილ საწარმოში ან სხვა სამეურნეო ერთეულში, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა; და
 - დ) იმ შვილობილი საწარმოების ან სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტებისაგან განსხვავებული აქტივები და ვალდებულებები, დაჯამებული ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა.
- 40ა. საინვესტიციო საწარმოს, როგორც ეს განმარტებულია ფასს 10-ში - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“, არ ევალება 40(გ), ან 40(დ) პუნქტების გამოყენება შვილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის მიმართ, რომლის შეფასება მოითხოვება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით.
41. შვილობილ საწარმოებზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების შედეგების განცალკევებით წარდგენა, ასევე განცალკევებით განმარტებული, შეძენილი ან გაყიდული აქტივებისა და ვალდებულებების თანხები, მომხმარებელს ეხმარება, ამგვარი ფულადი ნაკადები განასხვავოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან. არ შეიძლება კონტროლის დაკარგვით წარმოშობილი ფულადი ნაკადების გამოქვითვა კონტროლის აღებით გამოწვეული ფულადი ნაკადებიდან.
42. შვილობილ საწარმოზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღების ან დაკარგვის სახით გადახდილი ან მიღებული აგრეგირებული ფულადი სახსრები წარიდგინება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნეტო საფუძველზე, ამგვარი ოპერაციების, მოვლენების ან გარემოებების ცვლილებისას შეძენილი ან გაცემული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოკლებით.
- 42ა. შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილების შედეგად წარმოშობილი ფულადი ნაკადები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, კლასიფიცირებული უნდა იყოს საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შვილობილი საწარმო საინვესტიციო საწარმოს (ფასს 10-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად) საკუთრებაში იმყოფება და მისი შეფასება მოითხოვება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით.

- 42ბ. შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილება, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, როგორცაა შემდგომში მშობელი საწარმოს მიერ შვილობილი საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების ყიდვა ან გაყიდვა, აისახება როგორც საკუთარ კაპიტალზე შესრულებული ოპერაცია (იხ. ფასს 10), იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შვილობილი საწარმო საინვესტიციო საწარმოს საკუთრებაში იმყოფება და მისი შეფასება მოითხოვება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით. შესაბამისად, ამის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები ისეთივე წესით კლასიფიცირდება, როგორც შვილობილი საწარმოს მესაკუთრეებთან შესრულებული სხვა ოპერაციები, რომელიც აღწერილია მე-17 პუნქტში.

არაფულადი ოპერაციები

43. ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებს ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ეს ოპერაციები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში ისეთი ფორმით უნდა აისახოს, რომ მომხმარებელი უზრუნველყოს შესაბამისი ინფორმაციით, ამგვარი საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შესახებ.
44. ზოგჯერ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა პირდაპირ გავლენას არ ახდენს მიმდინარე ფულად ნაკადებზე, თუმცა მოქმედებს საწარმოს კაპიტალისა და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულად ნაკადებს. არაფულადი ოპერაციების მაგალითებია:
- ა) აქტივების შეძენა შესაბამის ვალდებულებათა უშუალო აღებით ან იჯარის მეშვეობით;
 - ბ) საწარმოს შეძენა აქციათა ემისიით; და
 - გ) სასესხო ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

ცვლილებები საფინანსო საქმიანობიდან წარმოქმნილ ვალდებულებებში

- 44ა. საწარმომ ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, შეაფასონ საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილ ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები, მათ შორის ცვლილებები, რომლებიც განპირობებულია ფულადი ნაკადებით, ასევე ცვლილებები, რომლებიც განპირობებული არ არის ფულადი ნაკადებით.
- 44ბ. საწარმომ საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილ ვალდებულებებში მომხდარ ცვლილებებთან დაკავშირებით ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ცვლილებების შესახებ ისეთი მოცულობით, რაც აუცილებელია 44ა პუნქტის მოთხოვნის შესასრულებლად:
- ა) საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადებით განპირობებული ცვლილებები;
 - ბ) შვილობილ საწარმოებზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებით ან დაკარგვით გამოწვეული ცვლილებები;
 - გ) სავალუტო კურსების ცვლილებების გავლენა;
 - დ) რეალურ ღირებულებებში მომხდარი ცვლილებები; და
 - ე) სხვა ცვლილებები.
- 44გ. საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებები ისეთი ვალდებულებებია, რომელთა ფულადი ნაკადები ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში კლასიფიცირებული იყო, ან მომავალში კლასიფიცირებული იქნება როგორც „ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან“. გარდა ამისა, ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ 44ა პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნა ეხება ფინანსურ აქტივებში (როგორცაა, მაგალითად აქტივები, რომლებიც გამოიყენება საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ჰეჯირებისთვის) მომხდარ ცვლილებებსაც, თუ ამგვარი ფინანსური აქტივებიდან წარმოშობილი ფულადი ნაკადები ასახული იყო, ან ამგვარ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადები მომავალში აისახება საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილ ფულადი ნაკადების შემადგენლობაში.

- 44დ. ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ 44ა პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნის შესრულების ერთ-ერთი გზაა შემაჯერებელი ინფორმაციის გამჟღავნება საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებების საწყისი და საბოლოო ნაშთების შესახებ, რომლებიც ასახულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, მათ შორის ინფორმაცია 44ბ პუნქტით გათვალისწინებული ცვლილებების შესახებ. ამგვარი შემაჯერებელი ინფორმაციის გამჟღავნებისას საწარმომ საკმარისი ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ შემაჯერებელ ცხრილში შეტანილი მუხლების დაკავშირება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებასთან.
- 44ე. თუ საწარმო 44ა პუნქტით გათვალისწინებულ ინფორმაციას ამჟღავნებს სხვა აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილებების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, მან საფინანსო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ცვლილებების შესახებ ინფორმაცია ამგვარი სხვა აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილებებისგან განცალკევებით უნდა წარმოადგინოს.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტები

45. საწარმომ უნდა აჩვენოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თანხების შეჯერება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულ ეკვივალენტურ მუხლებთან.
46. იმის გამო, რომ მთელ მსოფლიოში გავრცელებულია ფულადი სახსრების მართვისა და საბანკო საქმის წარმოების სხვადასხვა სისტემა, ბასს 1-ის - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“, თანახმად, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ის პოლიტიკა, რომელსაც იგი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობის განსაზღვრის დროს ატარებს.
47. ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მიმართ გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება, მაგალითად, ცვლილება იმ საფინანსო ინსტრუმენტების კლასიფიკაციაში, რომელიც ადრე საწარმოს საინვესტიციო პორტფელის ნაწილად ითვლებოდა, ანგარიშგებაში აისახება ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - მიხედვით.

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

48. საწარმომ, ხელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად, უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები, რომლებიც საწარმოს ეკუთვნის, მაგრამ მათი გამოყენება ჯგუფს არ შეუძლია.
49. შეიძლება არსებობდეს ისეთი მიზეზები, რის გამოც საწარმოს ეკუთვნილი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენება არ შეეძლოს ჯგუფს. მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები ეკუთვნის შვილობილ საწარმოს, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც სავალუტო გაცვლა კონტროლდება ან სხვა სახის საკანონმდებლო შეზღუდვები კრძალავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთების საერთო მიზნებისათვის გამოყენებას, მშობელი საწარმოს ან სხვა შვილობილი საწარმოების მიერ.
50. მომხმარებლისათვის შეიძლება სასარგებლო იყოს დამატებითი ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა, ხელმძღვანელობის შენიშვნებთან ერთად, მისასალმებელია და შეიძლება მოიცავდეს:
- ა) გამოუყენებელ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალ საწარმოო საქმიანობაში და კაპიტალთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა დასაფარავად, ამ საშუალებათა გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით;
 - ბ) [გაუქმებულია]
 - გ) ფულადი სახსრების მთლიან ნაკადებს, რომელიც გვიჩვენებს საწარმოო მწარმოებლურობის ზრდას იმ ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო მწარმოებლურობის შენარჩუნებისათვის; და

- დ) ფულად ნაკადებს, რომელიც წარმოიშობა საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან ცალკეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით (იხ. ფასს 8 - „საოპერაციო სეგმენტები“).
51. საოპერაციო მწარმოებლურობის ზრდის ამსახველი ფულადი ნაკადების განცალკევებით ჩვენება იმ ფულადი ნაკადებისაგან, რომლებიც აუცილებელია საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, მომხმარებელს სჭირდება იმის შესაფასებლად, რაოდენ ადეკვატურად ახორციელებს საწარმო ინვესტიციებს საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად. საწარმომ, რომელიც ვერ ახორციელებს ადეკვატურ ინვესტირებას საოპერაციო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, შესაძლოა ზიანი მიაყენოს თავის მომავალ მოგებას, მიმდინარე ლიკვიდობის შესანარჩუნებლად და მესაკუთრეთათვის თანხების განაწილებისას.
52. ფულადი ნაკადების ასახვა სეგმენტების მიხედვით მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, უკეთესად აღიქვას ურთიერთკავშირი ერთიანი საწარმოსა და მისი ცალკეული ნაწილის ფულად ნაკადებს შორის, ასევე სეგმენტური ფულადი ნაკადების არსებობა და ცვალებადობა.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

53. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 1994 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან შემდგომ პერიოდებს.
54. ბასს 27-მა (შესწორებული 2008 წელს) გამოიწვია 39-42-ე პუნქტების შეცვლა და 42(ა) და 42(ბ) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 27-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც. აღნიშნული ცვლილებები გამოიყენება რეტროსპექტულად.
55. მე-14 პუნქტი შეიცვალა 2008 წლის მარტში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შედეგად. საწარმომ აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში და ამავე დროს გამოიყენოს ბასს 16-ის 68(ა) პუნქტი.
56. მე-16 პუნქტი შეიცვალა 2009 წლის აპრილში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შედეგად. საწარმომ აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში..
57. 2011 წლის მარტში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვიეს 37-ე, 38-ე და 42ბ პუნქტების შეცვლა და 50(ბ) პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
58. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები“ (ფასს 10-ში, ფასს 12-სა და ბასს 27-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია 42ა და 42ბ პუნქტების შეცვლა და 40ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავდროულად უნდა გამოიყენოს ყველა ცვლილება, რომელსაც ითვალისწინებს დოკუმენტი - „საინვესტიციო საწარმოები“.
59. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია მე-17 და 44-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

60. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ინიციატივა ინფორმაციის გამჟღავნების სფეროში“ (ბასს 7-ის შესწორებები) - გამოიწვია 44ა–44ე პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2017 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. მოცემული ცვლილებების პირველად გამოყენების შემთხვევაში საწარმოს არ ევალება წინა პერიოდების შესადარისი ინფორმაციის წარმოდგენა.
61. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 8

სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და მისი შეცვლის კრიტერიუმებს. ამასთანავე, განიხილავს იმ კრიტერიუმებსაც, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს სააღრიცხვო მიდგომებისა და განმარტებითი შენიშვნების შერჩევისას სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებისა და შეცდომების გასწორების დროს. სტანდარტი მიზნად ისახავს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობისა და საიმედოობის, ასევე ერთი და იმავე საწარმოს სხვადასხვა პერიოდისა და სხვადასხვა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებების შესადარისობის გაუმჯობესებას.
2. სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები, გარდა იმისა, რომელიც ეხება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებს, ასახულია ბასს 1-ში - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“.

მოქმედების სფერო

3. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენებისთვის, სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებების ასახვისა და წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისათვის.
4. წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული რეტროსპექტული კორექტირებების საგადასახადო ეფექტები აღირიცხება და განმარტებითი შენიშვნებში აისახება ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადები“ - შესაბამისად.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

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

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება ეს არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსიდან, ან აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულების შეფასებიდან. სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ინფორმაციით ან ახალი მოვლენებით, შესაბამისად, არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები) ეს არის სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც მიღებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ. ის მოიცავს:

 - ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;
 - ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;
 - გ) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის ინტერპრეტაციებს; და

დ) ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (იმკ) მიერ გამოცემულ ინტერპრეტაციებს¹.

არსებითი აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობა არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაყრდნობით მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვების ან უზუსტობის სიდიდესა და ბუნებაზე გარემო პირობების გათვალისწინებით. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შეიძლება იყოს ელემენტის სიდიდე და ბუნება, ან ორივე ერთად.

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

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

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

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

რეტროსპექტულად გადაანგარიშება არის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებების გასწორება იმგვარად, თითქოს წინა პერიოდში შეცდომა არასოდეს დაშვებულა.

შეუძლებელია - სტანდარტის მოთხოვნის გამოყენება შეუძლებელია, თუ საწარმო ვერ გამოიყენებს მას ყველა მართლზომიერი მცდელობის შემდეგ. შეუძლებელია კონკრეტული წინა პერიოდისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების გამოყენება რეტროსპექტულად, ან შეცდომის გასასწორებლად რეტროსპექტული გადაანგარიშება, თუ:

- ა) რეტროსპექტული გამოყენების ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშების ეფექტები დადგენას არ ექვემდებარება;
- ბ) რეტროსპექტულად გამოყენება ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშება ითხოვს დაშვების გაკეთებას იმის შესახებ, თუ როგორი იყო მოცემულ პერიოდში ხელმძღვანელობის განზრახვა; ან
- გ) რეტროსპექტულად გამოყენება ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშება ითხოვს თანხების მნიშვნელოვან შეფასებებს და შეუძლებელია სხვა ინფორმაციიდან ობიექტურად განვასხვაოთ ამ შეფასებების შესახებ ინფორმაცია, რომელიც:
 - (i) უზრუნველყოფს გარემოებათა შესახებ მტკიცებულებებს, რომლებიც არსებობდა იმ თარიღისათვის (თარიღებისათვის), როცა ეს თანხები იყო აღიარებული, შეფასებული და განმარტებით შენიშვნებში ასახული;
 - (ii) ხელმისაწვდომი იქნებოდა, როცა მოცემული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო საჯარო გამოქვეყნებისათვის.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების *პერსპექტიულად გამოყენება* და სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ცვლილებების ეფექტის აღიარება, შესაბამისად, წარმოადგენს:

¹ ფასს სტანდარტების განმარტება შეიცვალა 2010 წელს ფასს სტანდარტების ფონდის წესდებაში შესწორებების შეტანის შემდეგ.

- ა) ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ იმ თარიღის შემდეგ, როცა სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიცვალა; და
 - ბ) სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების ეფექტის აღიარებას მიმდინარე და იმ მომავალ პერიოდებში, რომლებიც ამ ცვლილების გავლენას განიცდიან.
6. იმის შეფასება, შეიძლება თუ არა, რომ გამოტოვებამ ან უზუსტობამ გავლენა მოახდინოს ინფორმაციის მომხმარებლების ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, ანუ იყოს არსებითი, მოითხოვს ამ ინფორმაციის მომხმარებლების მახასიათებლების გათვალისწინებას. *ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების* 25-ე² პუნქტში აღნიშნულია: "იგულისხმება, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლებს აქვთ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციის გულდასმით შესწავლის სურვილი". ამგვარად, შეფასებამ აუცილებლად უნდა გაითვალისწინოს, თუ როგორი ზემოქმედებაა მოსალოდნელი ამ მახასიათებლების მქონე მომხმარებლების ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაზე.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება

- 7. როდესაც სტანდარტი კონკრეტულად ეხება რომელიმე ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან გარემოებას, სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ამ შემთხვევაში გამოიყენება, უნდა განისაზღვროს ამ სტანდარტის გამოყენებით.
- 8. ფასს სტანდარტები ადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომლის საფუძველზეც, *ბასს-ის* გადაწყვეტილებით, მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შეიცავს შესაბამის და საიმედო ინფორმაციას ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომელთა მიმართაც მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება. ამ პოლიტიკის გამოიყენება სავალდებულო არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც მისი გამოყენების შედეგი არაარსებითია. თუმცა, მიზანშეწონილი არ არის, საწარმომ დაუშვას ან არ გაასწოროს ფასს სტანდარტებიდან არაარსებითი გადახვევები საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგების ან ფულადი ნაკადების რაიმე კონკრეტული სახით წარდგენის მისაღწევად.
- 9. ფასს სტანდარტებს ახლავს სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც განკუთვნილია მათი მოთხოვნების გამოყენებაში დასახმარებლად. ყველა ამგვარ მითითებაში აღნიშნულია, არის თუ არა ის ფასს სტანდარტების განუყოფელი ნაწილი. სავალდებულოა ისეთი მითითებების შესრულება, რომლებიც ფასს სტანდარტების განუყოფელი ნაწილია. მითითებები, რომლებიც არ წარმოადგენს შესაბამისი სტანდარტის განუყოფელ ნაწილს, არ შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნებს.
- 10. იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს სტანდარტი, რომელიც სპეციალურად მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის გამოიყენება, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენებისას, რომლის საფუძველზე მიიღება ინფორმაცია, რომელიც:
 - ა) შეესაბამება მომხმარებლების ეკონომიკური გადაწყვეტილებების საჭიროებას; და
 - ბ) საიმედოა იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგება:
 - (i) სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;
 - (ii) გამოხატავს ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების ეკონომიკურ შინაარსს და არა ფორმას;
 - (iii) ნეიტრალურია, ე.ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან;

². ბასს-ის მიერ გამოცემული *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები* ბასს-მა მიიღო 2001 წელს. 2010 წლის სექტემბერში ბასს-მა ზემოაღნიშნული *სტრუქტურული საფუძვლები* ჩაანაცვლა *ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით*. 25-ე პუნქტი ჩაანაცვლდა *კონცეპტუალური საფუძვლების* მე-3 თავით.

- (iv) არის წინდახედული; და
 - (v) არის დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.
11. მე-10 პუნქტში აღნიშნული მსჯელობის დროს ხელმძღვანელობამ უნდა მიმართოს და გაითვალისწინოს შემდეგი წყაროების გამოყენების შესაძლებლობა იერარქიულად:
- ა) სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან; და
 - ბ) *სტრუქტურულ საფუძვლებში*³ მოცემული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები, მათი აღიარების კრიტერიუმები და შეფასების კონცეფციები.
12. მე-10 პუნქტში აღწერილი მსჯელობის დროს ხელმძღვანელობას ასევე შეუძლია მხედველობაში მიიღოს უკანასკნელი ოფიციალური დოკუმენტები, რომლებიც ეკუთვნის სტანდარტების დამდგენ სხვა ორგანიზაციას, რომელიც იყენებს მსგავს კონცეპტუალურ ბაზას სააღრიცხვო სტანდარტების შექმნისას, ასევე სხვა სააღრიცხვო ლიტერატურა და დარგში მიღებული პრაქტიკა იმდენად, რამდენადაც ისინი არ ეწინააღმდეგება მე-11 პუნქტში ჩამოთვლილ წყაროებს.
- სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა**
13. საწარმომ უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, თუ რომელიმე სტანდარტი სპეციალურად არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებისთვისაც სხვადასხვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს. თუ სტანდარტი სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს, მოხდეს ელემენტების ამგვარი კატეგორიზაცია, უნდა შეირჩეს შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად იყოს გამოყენებული თითოეული კატეგორიისათვის.
- ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში**
14. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია, თუ ცვლილება:
- ა) მოითხოვება სტანდარტის მიერ; ან
 - ბ) უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების გავლენის შესახებ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, სამეურნეო საქმიანობის შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე.
15. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს სჭირდებათ საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედარება, რათა განსაზღვრონ *ფინანსური მდგომარეობის, სამეურნეო შედეგებისა და ფულადი ნაკადების* ცვლილებები. მაშასადამე, ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენებოდეს ყველა პერიოდში, იმ გამოწვევის გარდა, როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება აკმაყოფილებს მე-14 პუნქტში ჩამოთვლილ რომელიმე კრიტერიუმს.
16. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას არ წარმოადგენს:
- ა) ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომელთა ეკონომიკური შინაარსი განსხვავებულია მანამდე მომხდარი ანალოგიური მოქმედებისაგან; და
 - ბ) ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომლებიც აქამდე არ მომხდარა, ან არაარსებითი იყო.
17. აქტივების გადაფასების პოლიტიკის თავდაპირველი გამოყენება ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 38-ის - „არამატერიალური აქტივები“ - შესაბამისად განიხილება როგორც სა-

3. 2010 წლის სექტემბერში ბასსს-მა *სტრუქტურული საფუძვლები* ჩაანაცვლა *ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით*.

დრიცხო პოლიტიკის ცვლილება, რაც უნდა აღირიცხოს ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესაბამისად და არა ამ სტანდარტის მიხედვით.

18. პუნქტები 19-31 არ მიეკუთვნება ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას, რომელიც მე-17 პუნქტში არის განხილული.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანა

19. 23-ე პუნქტის შესაბამისად:

- ა) საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის თავდაპირველი დანერგვით, უნდა აღრიცხოს შესაბამისი სტანდარტის გარდამავალი დებულებების შესაბამისად, თუ ასეთი არსებობს; და
- ბ) საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის თავდაპირველი დანერგვით, როდესაც შესაბამისი სტანდარტი არ შეიცავს შესაბამის გარდამავალ დებულებებს ან ცვლილება ნებაყოფლობითია.

20. ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, სტანდარტის ვადამდელი გამოყენების დაწყება არ წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობით ცვლილებას.

21. თუ არ არსებობს სტანდარტი, რომელიც სპეციალურად ამა თუ იმ ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან პირობებს ეხება, მაშინ ხელმძღვანელობას, მე-12 პუნქტის შესაბამისად, შეუძლია გამოიყენოს სტანდარტების დამდგენი სხვა ორგანოს უკანასკნელი გამოცემები, რომელიც მსგავს კონცეპტუალურ ბაზას იყენებს სააღრიცხვო სტანდარტების შექმნისას. თუ საწარმო ასეთ ოფიციალურ დოკუმენტში ცვლილების შეტანის შემდეგ შეცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას, მაშინ ეს ცვლილება უნდა განიხილებოდეს როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობითი ცვლილება.

რეტროსპექტულად გამოყენება

22. 23-ე პუნქტის შესაბამისად, როცა სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები რეტროსპექტულად გამოიყენება მე-19 პუნქტის ა) და ბ) პუნქტების შესაბამისად, საწარმომ ცვლილება უნდა შეიტანოს საკუთარი კაპიტალის ყველა გავლენას დაქვემდებარებულ კომპონენტში, წარდგენილ პერიოდთაგან ყველაზე ადრეულის საწყის ნაშთში და ასევე თითოეული წინა პერიოდის შესაბამის სხვა შესაძარის თანხებში იმგვარად, თითქოს მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.

შეზღუდვები რეტროსპექტულად გამოყენებაზე

23. როცა მე-19 პუნქტის, ა) და ბ) ქვეპუნქტები მოითხოვს რეტროსპექტულ გამოყენებას, მაშინ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება უნდა გამოიყენებოდეს რეტროსპექტულად, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენის ან ცვლილების კუმულაციური შედეგის განსაზღვრა.

24. როდესაც შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, რა გავლენას ახდენს წარდგენილი წინა ერთი ან რამდენიმე პერიოდის შესადარის ინფორმაციაზე კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი, მაშინ საწარმომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებისათვის, წარდგენილ პერიოდთაგან ყველაზე ადრეულის დასაწყისისათვის, როცა ცვლილების გაკეთება რეტროსპექტულად შესაძლებელია, რაც შეიძლება მიმდინარე პერიოდიც იყოს. ამასთან, შესაბამისი შესწორებები უნდა განხორციელდეს მოცემული პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ყველა გავლენას დაქვემდებარებული კომპონენტის ნაშთში.

25. როდესაც მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში შეუძლებელია განისაზღვროს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების აგრეგირებული ეფექტი ყველა წინა პერიოდზე, საწარმომ უნდა შეცვალოს შესადარისი ინფორმაცია წარდგენილ პერიოდთაგან ყველაზე ადრეულიდან მოყოლებული, რომლიდანაც ეს შესაძლებელია.

26. როცა საწარმო ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას რეტროსპექტულად იყენებს, იგი გამოიყენებს ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას შესადარისი ინფორმაციისათვის, წარსულში წარდგენილ პერიოდთაგან ყველაზე ადრეულისათვის, როცა ეს შესაძლებელია. ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა

კის რეტროსპექტულად გამოყენება გასული პერიოდისათვის მაშინ არის შეუძლებელი, თუ შეუძლებელია ამ პერიოდის საწყისი და საბოლოო ნაშთებზე სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის კუმულაციური ეფექტის განსაზღვრა. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ პერიოდებამდე არსებულ პერიოდებთან დაკავშირებული შესწორების თანხით კორექტირდება საკუთარი კაპიტალის ყველა გავლენას დაქვემდებარებული კომპონენტის წარდგენილ პერიოდთან ყველაზე უფრო ადრეულის საწყისი ნაშთი. ჩვეულებრივ, კორექტირდება გაუნაწილებელი მოგებები. ამავე დროს, შეიძლება შეიცვალოს კაპიტალის სხვა კომპონენტებიც (მაგალითად, სტანდარტთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით). ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია წინა პერიოდების შესახებ, როგორცაა მაგალითად, წარსული ფინანსური მონაცემების რეზიუმე, ასევე უნდა შეიცვალოს შემდგომისდაგვარად.

27. როცა საწარმოსათვის შეუძლებელია, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, რადგან იგი ვერ დაადგენს პოლიტიკის გამოყენების აგრეგირებულ ეფექტს ყველა წინა პერიოდისათვის, მაშინ საწარმო 25-ე პუნქტის შესაბამისად გამოიყენებს ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას წარდგენილ პერიოდთან ყველაზე ადრეულიდან მოყოლებული, რომლიდანაც ეს შესაძლებელია. ამგვარად, იგი აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის რაღაც ნაწილის ცვლილების აგრეგირებული ეფექტის იგნორირებას ახდენს მოცემულ თარიღამდე. ნებადართულია სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა იმ შემთხვევაშიც, თუ შეუძლებელია პოლიტიკის პერსპექტიულად გამოყენება, ნებისმიერი წინა პერიოდიდან მოყოლებული. 50-53-ე პუნქტებში განსაზღვრულია, როდის არის შეუძლებელი ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება ერთი ან მეტი წინა პერიოდისათვის.

განმარტებითი შენიშვნები

28. როდესაც სტანდარტის თავდაპირველი შემოღება გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან რომელიმე წინა პერიოდზე (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კორექტირების თანხის განსაზღვრა), ან გავლენა ვრცელდება მომავალ პერიოდზე, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- ა) სტანდარტის სათაური;
- ბ) ის ფაქტი, რომ ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში ხორციელდება მისი გარდამავალი დებულებების მიხედვით;
- გ) სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
- დ) გარდამავალი დებულებების აღწერა, გამოყენების შემთხვევაში;
- ე) გარდამავალი დებულებები, რომლებიც გავლენას ახდენს მომავალ პერიოდებზე;
- ვ) მიმდინარე პერიოდისათვის და თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდისათვის, შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა:
 - (i) ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლისათვის, რომელზეც გავლენას ახდენს ცვლილება;
 - (ii) ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლისათვის, თუ საწარმოზე ვრცელდება ბასს 33 - "შემოსავალი აქციაზე";
- ზ) შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა წარდგენილ პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის; და
- თ) გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ისეთი ვითარება, რომ შეუძლებელია მე-19 (ა) ან (ბ) პუნქტით განსაზღვრული რეტროსპექტული გამოყენება კონკრეტული წინა პერიოდისათვის, ან წარდგენილ პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის და აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.

მომდევნო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის ამ ინფორმაციის გამეორება.

29. როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობითი ცვლილება გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან რომელიმე წინა პერიოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კორექტირების თანხის განსაზღვრა, ან გავლენა ვრცელდება მომავალ პერიოდზე, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს:

- ა) სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
 - ბ) მიზეზები, რის გამოც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა;
 - გ) მიმდინარე პერიოდისათვის და თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდისათვის, შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა:
 - (i) ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლისათვის, რომელზეც გავლენას ახდენს ცვლილება; და
 - (ii) ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლისათვის, თუ საწარმოზე ვრცელდება ბასს 33 - "შემოსავალი ერთ აქციაზე";
 - დ) შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა წარდგენილ პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის; და
 - ე) გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ისეთი ვითარება, რომ შეუძლებელია რეტროსპექტულად გამოყენება კონკრეტული წინა პერიოდისათვის, ან წარდგენილ პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის და იმის აღწერა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.
- მომდევნო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის ამ ინფორმაციის გამეორება.
30. როდესაც საწარმო არ იყენებს ახალ სტანდარტს, რომელიც გამოცემულია, მაგრამ მისი ძალაში შესვლის თარიღი არ დამდგარა, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:
- ა) ეს ფაქტი; და
 - ბ) ცნობილი ან რაციონალურ შეფასებას დაქვემდებარებული ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახალი სტანდარტის შემოღების შესაძლო გავლენის შესაფასებლად იმ პერიოდში, როცა მოხდება მათი პირველად გამოყენება.
31. 30-ე პუნქტის შესაბამისად, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ურთავს:
- ა) ახალი სტანდარტის სახელწოდებას;
 - ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მოსალოდნელი ცვლილების ან ცვლილებების ხასიათს;
 - გ) თარიღს, რომლისთვისაც მოითხოვება სტანდარტის შემოღება;
 - დ) თარიღს, რომლისთვისაც იგი გეგმავს სტანდარტის შემოღებას;
 - ე) ერთ-ერთს, ან
 - (i) ზეგავლენის განხილვას, რომელიც მოსალოდნელია, რომ ექნება სტანდარტის შემოღებას საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ან
 - (ii) ამ ეფექტის კონსტანტაციას, თუ გავლენა ცნობილი არ არის, ან არ ექვემდებარება მისაღებ ფარგლებში შეფასებას.

ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში

32. სამეწარმეო საქმიანობისათვის დამახასიათებელი გარკვეული განუსაზღვრელობისა და ცვალებადობის გამო, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლის ზუსტი გაანგარიშება, შესაძლებელია მხოლოდ მათი მიახლოებითი შეფასება. შეფასების პროცესი გულისხმობს უახლეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებულ მსჯელობას. მაგალითად, შესაძლოა საჭირო გახდეს შეფასდეს:
- ა) უიმედო ვალები;
 - ბ) დაძველებული მარაგი;
 - გ) ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება;

- დ) ცვეთადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების სქემა;
 - ე) საგარანტიო ვალდებულებები.
33. რაციონალური სააღრიცხვო შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი მომენტი და მის სანდოობას არ ამცირებს.
34. თუ, გარკვეულწილად, შეიცვლება გარემოებები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა შეფასება, ან თავს იჩენს ახალი ინფორმაცია, ან გაიზრდება გამოცდილება, შესაძლოა საჭირო გახდეს შეფასების გადასინჯვა. თავისი არსით შეფასების გადასინჯვა არ უკავშირდება წინა პერიოდებს და არ წარმოადგენს შეცდომის გასწორებას.
35. შეფასების საფუძვლების შეცვლა არის სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება და არა სააღრიცხვო შეფასების. როდესაც ძნელია სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, ასეთი ცვლილება განიხილება, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება.
36. სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების შედეგი, გარდა 37-ე პუნქტით განსაზღვრული ცვლილებისა, აისახება მოგებაში ან ზარალში პერსპექტიულად:
- ა) იმ პერიოდში, როდესაც ადგილი ჰქონდა ცვლილებას, თუ ეს ცვლილება ზემოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ პერიოდზე; ან
 - ბ) იმ პერიოდში, რომელშიც მოხდა ცვლილება და შემდგომ პერიოდებში, თუ ეს ცვლილება მომავალ პერიოდებზეც ახდენს ზემოქმედებას.
37. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის მუხლის საბალანსო ღირებულებაში იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში, ან ზემოქმედებს საკუთარი კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.
38. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების პერსპექტიული აღიარება ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი პერიოდების წმინდა მოგება-ზარალზე. მაგალითად, უიმედო ვალების შეფასებაში მომხდარი ცვლილება ზემოქმედებას ახდენს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის მოგება-ზარალზე და, ამდენად, იგი მოცემულ პერიოდში აღიარდება. მაგრამ ცვეთადი აქტივების ეკონომიკური სარგებლის შესაძლო ხასიათის ან აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები ზემოქმედებას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზე და აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველ მომდევნო პერიოდზე. ორივე შემთხვევაში, მიმდინარე პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ პერიოდებზე, შესაბამისად აღიარდება მომავალი პერიოდებში შემოსავლების ან ხარჯების სახით.

განმარტებითი შენიშვნები

39. განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა ასახოს სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ისეთი ცვლილების შინაარსი და მოცულობა, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან მოსალოდნელია, რომ მოახდენს მომავალ პერიოდებზე. თუ შეუძლებელია მომავალ პერიოდებზე ამ ცვლილების გავლენის განსაზღვრა, არ ხდება მისი განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.
40. თუ განმარტებით შენიშვნებში არ ხდება მომავალ პერიოდებზე სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების გავლენის სიდიდის ასახვა, რადგან მისი შეფასება შეუძლებელია, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს თავად ეს ფაქტი.

შეცდომები

41. შეცდომები შეიძლება დაშვებულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას, მისი ცალკეული ელემენტის აღიარებისას, შეფასებისას ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის თანდართვის დროს. ფინანსური ანგარიშგება არ აკმაყოფილებს ფასს სტანდარტების მოთხოვნებს, თუ შეიცავს განზრახ დაშვებულ არსებით შეცდომებს ან არაარსებით შეცდომებს, რათა მოხდეს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების ან ფულადი ნაკადების წინასწარ გამიჯნულად წარმოჩენა. მიმდინარე პერიოდის შესაძლო შეცდომები მანამ უნდა შესწორდეს, სანამ მოხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცება. ამასთან, ზოგჯერ არსებითი შეცდომები მხოლოდ მომდევნო პერიოდში გამოვლინდება. წინა პერიოდის ამგვარი შეცდომა უნდა გასწორდეს მომდევნო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესადარის ინფორმაციაში მათი გათვალისწინებით (იხილეთ 42-47-ე პუნქტები).
42. 43-ე პუნქტის შესაბამისად, საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა შეასწოროს წინა პერიოდის არსებითი შეცდომები გამოსაცემად ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებაში მას შემდეგ, რაც შეცდომები გამოვლინდა და ეს უნდა გაკეთდეს შემდეგი გზით:
- ა) იმ წარდგენილი პერიოდის (პერიოდების) შესადარის ინფორმაციის გადაანგარიშებით, რომელშიც დაშვებულ იქნა შეცდომა; ან
 - ბ) ყველაზე ადრეული პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით, თუ შეცდომა დაშვებულ იქნა წარდგენილ პერიოდთან ყველაზე წინა პერიოდამდე.

შეზღუდვები რეტროსპექტულად გადაანგარიშებაზე

43. წინა პერიოდის შეცდომა უნდა გასწორდეს რეტროსპექტულად გადაანგარიშების გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნებელი გავლენის განსაზღვრა, ან შეცდომის კუმულაციური გავლენის დადგენა.
44. როდესაც შეუძლებელია შეცდომის კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნებელი გავლენის განსაზღვრა ერთი ან მეტი წარდგენილი წინა პერიოდის შესადარის ინფორმაციაზე, საწარმომ უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთები პირველივე პერიოდისათვის, რომლისთვისაც შესაძლებელია რეტროსპექტულად გადაანგარიშება (ეს შეიძლება იყოს მიმდინარე პერიოდიც).
45. როდესაც მიმდინარე პერიოდში შეუძლებელია შეცდომის კუმულაციური გავლენის განსაზღვრა ყველა წინა პერიოდზე, საწარმომ უნდა გადაიანგარიშოს შესადარის ინფორმაცია, რათა პერსპექტიულად გაასწოროს შეცდომა, პირველივე პრაქტიკულად შესაძლებელი თარიღიდან.
46. წინა პერიოდის შეცდომის შესწორების თანხა არ ჩაირთვება იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აღმოჩენილ იქნა შეცდომა. წინა პერიოდებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ინფორმაცია, მათ შორის წარსული ფინანსური მონაცემების რევიზიუმე, უნდა შეიცვალოს წარდგენილი, ყველაზე ადრეული შესაძლებელი პერიოდისათვის.
47. როდესაც შეუძლებელია შეცდომის სიდიდის განსაზღვრა (მაგალითად, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული შეცდომა) ყველა წინა პერიოდისათვის, 45-ე პუნქტის თანახმად, საწარმო შესადარის ინფორმაციას გადაიანგარიშებს პერსპექტიულად პირველივე პრაქტიკულად შესაძლებელი თარიღიდან. ამდენად, ის არ ითვალისწინებს ამ თარიღამდე აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის აგრეგირებული გადაანგარიშების წილს. 50-53-ე პუნქტებში განსაზღვრულია, თუ როდის არის შეუძლებელი ერთი ან მეტი წინა პერიოდის შეცდომის გასწორება.
48. შეცდომის გასწორება განსხვავდება სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისაგან. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი არსით, მიახლოებითი მნიშვნელობებია, რომელთა გადახედვაც შეიძლება მოხდეს, თუ დამატებითი ინფორმაცია გახდება ცნობილი. მაგალითად, შემოსულობის ან ზარალის აღიარება, გაუთვალისწინებელი პირობითი გარემოების შედეგად, არ არის შეცდომის გასწორება.

წინა პერიოდის შეცდომების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა

49. 42-ე პუნქტის გამოყენების დროს, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი:
- ა) წინა პერიოდის შეცდომის ხასიათი;
 - ბ) თითოეული წინა პერიოდისათვის, შესაძლებლობის ფარგლებში, შესწორების თანხის მოცულობა:
 - (i) ფინანსური ანგარიშგების თითოეული შესაბამისი მუხლისათვის; და
 - (ii) ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლისთვის, თუ ბასს 33 ვრცელდება საწარმოზე.
 - გ) შესწორების თანხა წარდგენილ წინა პერიოდთან ყველაზე ადრეულის დასაწყისისათვის; და
 - დ) თუ კონკრეტული წინა პერიოდისათვის შეუძლებელია რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა. ამასთანავე, აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება.
- მომდევნო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის ამ ინფორმაციის გამეორება.

შეუძლებლობა რეტროსპექტულად გამოყენებასა და რეტროსპექტულად გადაანგარიშებასთან მიმართებით

50. ზოგ შემთხვევაში, შეუძლებელია წინა ერთი ან რამდენიმე პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის შეცვლა იმისათვის, რომ მიღწეულ იქნეს შესადარისობა მიმდინარე პერიოდთან. მაგალითად, შესაძლოა წინა პერიოდის (პერიოდების) მონაცემები არ იყოს იმგვარად შეგროვებული, რომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენების საშუალებას არ იძლეოდეს (51-53-ე პუნქტების მიზნებისათვის, წინა პერიოდებისათვის პერსპექტიულად გამოყენების ჩათვლით), ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშების საშუალებას არ იძლეოდეს, წინა პერიოდის შეცდომის გასწორების მიზნით, ასევე შესაძლოა ინფორმაციის აღდგენა შეუძლებელი იყოს.
51. ხშირად აუცილებელია შეფასება გაკეთდეს სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ელემენტების მიმართ, რომელთა აღიარება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მოხდა ოპერაციებთან, სხვა მოვლენებთან თუ პირობებთან დაკავშირებით. შეფასება, თავისი არსით, სუბიექტურია და შეიძლება განხორციელდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგაც. შეფასების განხორციელება პოტენციურად უფრო რთულია, როდესაც ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ან წინა პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, რადგან შეიძლება დიდი დრო იყოს გასული განსახილველი ოპერაციის, სხვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენიდან. ამასთანავე, გასულ პერიოდებთან დაკავშირებული შეფასებების მიზანი იგივე რჩება, რაც მიმდინარე პერიოდისათვის. სახელდობრ, შეფასებამ უნდა ასახოს გარემოებები, რომლებიც არსებობდა ოპერაციის, სხვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენისას.
52. ამიტომ, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენებისას, ან წინა პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად შესწორებისას, საჭიროა სხვა ინფორმაციისაგან განვასხვაოთ ინფორმაცია, რომელიც:
- ა) უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმ გარემოებებზე, რომლებიც არსებობდა ოპერაციის, სხვა მოვლენის თუ პირობის მოხდენის თარიღ(ებ)ისთვის; და
 - ბ) ხელმისაწვდომი უნდა ყოფილიყო შესაბამისი წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების დროს.

გარკვეული ტიპის შეფასებებისათვის (მაგალითად, რეალური ღირებულების შეფასება, რომელიც ეყრდნობა მნიშვნელოვან არადაკვირვებად (არაემპირიულ) ამოსავალ მონაცემებს) შეუძლებელია ამ ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან გამიჯვნა. როდესაც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენება ან შეცდომების გადაანგარიშება მოითხოვს მნიშვნელოვანი შეფასე-

ბის გაკეთებას, რომლისთვისაც შეუძლებელია ამ ორი ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან გამოიჯვანა, შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, ან წინა პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულად გასწორება.

53. წინა პერიოდის მიმართ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას, ან წინა პერიოდის თანხების შესწორებისას, არ უნდა იქნეს გამოყენებულ რეტროსპექტული ხედვა დასკვნების გამოტანისას იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორი იქნებოდა ხელმძღვანელობის განზრახვა გასულ პერიოდში, ან გასულ პერიოდში აღიარებული, შეფასებული თუ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული თანხების შეფასებისას. მაგალითად, როდესაც საწარმო ბასს 19-ის - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“ - შესაბამისად ასწორებს წინა პერიოდის შეცდომას დაქირავებულ პირთა ავადმყოფობის საშვებულებო აგრეგირებულ ვალდებულებაში, ის არ ითვალისწინებს ინფორმაციას მომდევნო პერიოდის უჩვეულოდ მკაცრი გრიპოზული სეზონის შესახებ, რაც ცნობილი გახდა წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების შემდეგ. ის ფაქტი, რომ ხშირად საჭიროა მნიშვნელოვანი შეფასებების გამოთვლა წინა პერიოდებში წარდგენილ შესადარის ინფორმაციაში ცვლილების შეტანისას, ხელს არ უშლის შესადარის ინფორმაციის კორექტირების ან შესწორების საიმედოობას.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

54. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. მისაღებია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 54ა. [გაუქმებულია]
- 54ბ. [გაუქმებულია]
- 54გ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - გამოიწვია 52-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 54დ. [გაუქმებულია]
- 54ე. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია 53-ე პუნქტის შეცვლა და 54ა, 54ბ და 54დ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 54ვ. [გაუქმებულია]
- ზ. [ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

55. ეს სტანდარტი ცვლის ბასს 8 - „საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში“ (გადასინჯული 1993 წელს).
56. მოცემული სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებს:
- ა) იმკ-2 - „უცვლელობა - ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია“; და
 - ბ) იმკ-18 - „უცვლელობა- ალტერნატიული მეთოდები“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 10

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები

მიზანი

- ამ სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს:
 - როდის უნდა მოახდინოს საწარმომ თავისი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენების გამო; და
 - განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია იმ თარიღის შესახებ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცდა და ასევე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენების შესახებ.

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

მოქმედების სფერო

- წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენების ბუღალტრული აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნებისათვის.

განმარტებები

- წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

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

 - მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ პირობებზე (*საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები*); და
 - მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რაც შეიძლება წარმოიშვას საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ პერიოდში (*საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები*).
- ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების პროცესი განსხვავებულია, რაც დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის სტრუქტურაზე, საწესდებო მოთხოვნებსა და პროცედურებზე, რომლებსაც იცავენ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და საბოლოოდ გაფორმების დროს.
- ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება, ფინანსური ანგარიშგება დასამტკიცებლად გადასცეს თავის აქციონერებს მას შემდეგ, რაც ფინანსური ანგარიშგება უკვე გამოშვებულია. ასეთ შემთხვევებში, ფინანსური ანგარიშგება წარდგენისათვის ნებადართულია მისი თავდაპირველი წარდგენის თარიღისათვის და არა თარიღისათვის, როდესაც იგი დამტკიცებულია აქციონერების მიერ.

მაგალითი

საწარმოს ხელმძღვანელობამ 20X1 წლის 31 დეკემბრით დაასრულა წლიური ფინანსური ანგარიშგების პროექტი 20X2 წლის 28 თებერვალს. 20X2 წლის 18 მარტს დირექტორთა საბჭომ განიხილა ფინანსური ანგარიშგება და გამოშვების ნება დართო. საწარმომ გამოაცხადა თავისი მოგება და სხვა შერჩეული ფინანსური ინფორმაცია 20X2 წლის 19 მარტს. ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომია აქციონერებისა და სხვებისათვის 20X2 წლის 1 აპრილისათვის. აქციონერების წლიურმა კრებამ დაამტკიცა ფინანსური ანგარიშგება 20X2 წლის 15 მაისს და შემდეგ წარადგინა მარეგულირებელ ორგანოში 20X2 წლის 17 მაისს.

ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცდა 20X2 წლის 18 მარტს (თარიღი, როდესაც დირექტორთა საბჭომ დაამტკიცა გამოსაცემად ფინანსური ანგარიშგება).

6. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს ხელმძღვანელობას ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა მოეთხოვება სამეთვალყურეო საბჭოსთვის (მხოლოდ არააღმასრულებლებისაგან შემდგარი) და-სამტკიცებლად. ასეთ შემთხვევებში, ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცების თარიღად მიიჩნევა თარიღი, როდესაც ხელმძღვანელობა *ფინანსურ ანგარიშგებას დაამტკიცებს სამეთვალყურეო საბჭოსთვის წარსადგენად.*

მაგალითი

20X2 წლის 18 მარტს საწარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვეტილება მიიღო სამეთვალყურეო საბჭოსათვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესახებ. სამეთვალყურეო საბჭო შედგება მხოლოდ არააღმასრულებლებისაგან და შესაძლოა მოიცავდეს დაქირავებულ პირთა წარმომადგენლებს და სხვა გარეშე მონაწილეებს. საზედამხებელო ორგანო საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას ამტკიცებს 20X2 წლის 26 მარტს. ფინანსური ანგარიშგება აქციონერებისა და სხვებისათვის ხელმისაწვდომია 20X2 წლის 1 აპრილისათვის. აქციონერების წლიურმა კრებამ ფინანსური ანგარიშგება დაამტკიცა 20X2 წლის 15 მაისს და 20X2 წლის 17 მაისს წარუდგინა მარეგულირებელ ორგანოს.

ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცდა 20X2 წლის 18 მარტს (თარიღი, როდესაც ხელმძღვანელობამ გადაწყვეტილება მიიღო სამეთვალყურეო საბჭოსთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესახებ).

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

აღიარება და შეფასება

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები

8. საწარმომ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით.
9. ქვემოთ მოყვანილია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რაც საწარმოსაგან ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირებას საჭიროებს, ან ისეთი მუხლების აღიარებას, რომელიც მანამდე არ იყო აღიარებული:
 - ა) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტა, რამდენადაც იგი ადასტურებს, რომ საწარმოს უკვე ჰქონდა მიმდინარე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. საწარმო ასწორებს სასამართლო პროცესთან დაკავშირებულ უკვე აღიარებულ ანარიცხებს, ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - შესაბამისად ან აღიარებს ახალ ანარიცხებს. საწარმო არ ახდენს პირობითი ვალდებულების უზრალოდ განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, რადგან სასამართლოს გადაწყვეტილება წარმო-

ადგენს დამატებით მტკიცებულებას, რომელიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ბასს 37-ის მე-16 პუნქტის შესაბამისად.

- ბ) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ისეთი ინფორმაციის მიღება, რომელიც მიუთითებს, რომ აქტივი გაუფასურებული იყო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მანამდე, საჭიროებს აქტივის გაუფასურების გამო აღიარებული ზარალის თანხის კორექტირებას. მაგალითად:
 - (i) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხმარებლის გაკოტრება, როგორც წესი, იმას ადასტურებს, რომ მოცემული მომხმარებელი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საკრედიტო რისკით გაუფასურებულ იყო; და
 - (ii) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მარაგის გაყიდვამ შესაძლოა მოგვცეს მტკიცებულება მათ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;
- გ) საანგარიშგებო თარიღამდე შეძენილი აქტივების თვითღირებულების, ან აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების განსაზღვრა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ;
- დ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მოგების განაწილების, ან საპრემიო გადახდების სიდიდის განსაზღვრა, თუ საწარმოს საანგარიშგებო თარიღამდე მომხდარი მოვლენების შედეგად ჰქონდა ამგვარი გადახდების განხორციელების იურიდიული ან კონსტრუქციული მიმდინარე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (იხ. ბასს 19 - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“); და
- ე) თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენა, რომელიც ადასტურებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არაკორექტული იყო.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები

- 10. საწარმომ არ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით.
- 11. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითია ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების დაცემა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღამდე. რეალური ღირებულების დაცემა, ჩვეულებრივ, არ ეხება ინვესტიციების პირობებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, არამედ ასახავს გარემოებებს, რომლებიც წარმოიშვა მომდევნო პერიოდში. აქედან გამომდინარე, საწარმო არ დააკორექტირებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციებისათვის აღიარებულ თანხებს. ანალოგიურად, საწარმო არ აახლებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს განმარტებული ინვესტიციების თანხებს, თუმცა შესაძლოა დასჭირდეს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით შენიშვნებში 21-ე პუნქტის შესაბამისად.

დივიდენდები

- 12. თუ დივიდენდები წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებისათვის (როგორც განსაზღვრულია ბასს 32-ით - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*“) გამოცხადებულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, საწარმომ ეს დივიდენდები ვალდებულების სახით არ უნდა აღიაროს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
- 13. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ ხდება იმ დივიდენდების ვალდებულების სახით აღიარება, რომლებიც გამოცხადებულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის თარიღამდე, ვინაიდან ამ თარიღისათვის არ არსებობს ვალდებულება. ასეთი დივიდენდები უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში ბასს 1-ის - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - შესაბამისად.

ფუნქციონირებადობა

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

15. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გაუარესება შესაძლოა მიუთითებდეს იმის აუცილებლობაზე, რომ საწარმომ განიხილოს, ისევ შესაფერისია თუ არა ფუნქციონირებადობის დაშვება. თუ ფუნქციონირებადობის დაშვება უკვე აღარ არის შესაფერისი, მისი ეფექტი იმდენად განვრცობადია, რომ მოცემული სტანდარტი ითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველში არსებით ცვლილებას და არა ბუღალტრული აღრიცხვის თავდაპირველი საფუძველით აღიარებული თანხების კორექტირებას.
16. ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – მოითხოვს გარკვეულ განმარტებით შენიშვნას, თუ:
 - ა) ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირებადობის საფუძველზე; ან
 - ბ) ხელმძღვანელობისათვის ცნობილია არსებითი განუსაზღვრელობები, რომლებიც ეხება მოვლენებს ან პირობებს, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეჭვი გამოიწვიოს საწარმოს უნარზე, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ შესაძლოა წარმოიშვას ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც საჭიროებს განმარტებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

განმარტებითი შენიშვნები

გამოსაცემად დამტკიცების თარიღი

17. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცდა და იმ ორგანოს სახელწოდება, რომელმაც დაამტკიცა. თუ საწარმოს მესაკუთრეებს ან სხვებს აქვთ უფლებამოსილება, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანონ დამატებები და ცვლილებები მისი გამოცემის შემდეგ, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
18. მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანია იცოდნენ, როდის იყო ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული გამოსაცემად, რადგან ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს აღნიშნული თარიღის შემდეგ მომხმარებელთა მოვლენებს.

განმარტებითი შენიშვნის განახლება საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებულ მდგომარეობასთან დაკავშირებით

19. თუ საწარმო საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ინფორმაციას იღებს საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებული მდგომარეობის შესახებ, მან ახალი ინფორმაციის საფუძველზე უნდა განახლოს განმარტებითი შენიშვნა, რომელიც ამ პირობებს ეხება.
20. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს ესაჭიროება ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებითი შენიშვნის განახლება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მიღებული ინფორმაციის ასახვად, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ინფორმაცია არ მოქმედებს თანხებზე, რომელსაც საწარმო აღიარებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. განმარტებითი შენიშვნის განახლების ერთ-ერთი მაგალითია, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ხელმისაწვდომი ხდება მტკიცებულება პირობითი ვალდებულების შესახებ, რომელიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამასთან, ბასს 37-ის შესაბამისად, ანარიცხის დაუყოვნებლივ აღიარების საკითხის განხილვისას, საწარმო აახლებს განმარტებით შენიშვნებს პირობითი ვალდებულების შესახებ, ამ მტკიცებულების გათვალისწინებით.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები

21. თუ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები იმდენად არსებითი იქნებოდა, რომ ზეგავლენას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობაზე, საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისათვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) მოვლენის ხასიათი; და
 - ბ) მისი ფინანსური ეფექტის წინასწარი შეფასება, ან განცხადება, რომ ასეთი წინასწარი შეფასების გაკეთება შეუძლებელია.
22. ქვემოთ მოყვანილია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლებიც, როგორც წესი, განმარტებით შენიშვნებში აისახება:

- ა) უმთავრეს საწარმოთა გაერთიანებები საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ (ასეთ შემთხვევებში ფასს 3 – „საწარმოთა გაერთიანება“ - მოითხოვს სპეციფიკურ განმარტებით შენიშვნას) ან უმთავრესი შვილობილი საწარმოს გასვლა;
- ბ) ოპერაციების შეწყვეტის გეგმის გამოცხადება;
- გ) აქტივების უმთავრესი შემენები, აქტივების „გასაყიდად გამიზნულ აქტივებად“ კლასიფიკაცია ფასს 5-ის – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად, აქტივების სხვა გაყიდვები ან სახელმწიფოს მიერ უმთავრესი აქტივების ექსპროპრიაცია;
- დ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ ძირითადი საწარმოო მოწყობილობების ხანძრის მიერ გაანადგურება;
- ე) უმთავრესი რესტრუქტურისაციის გამოცხადება ან დაწყება (იხ. ბასს 37);
- ვ) უმთავრესი გარიგებები ჩვეულებრივ აქციებსა და პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებზე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ (ბასს 33 – „შემოსავალი აქციაზე“ - საწარმოს ავალდებულებს, გაამჟღავნოს ამგვარი გარიგებების აღწერა, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც გარიგებები ითვალისწინებს კაპიტალიზაციას, ან აქციების ბონუსურ ემისიას და აქციების დანაწევრებას ან დანაწევრების ანულისრებას, რომელთა კორექტირება მოითხოვება ბასს 33-ის შესაბამისად);
- ზ) უჩვეულოდ დიდი ცვლილებები აქტივის ფასებში ან სავალუტო კურსებში საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ;
- თ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონმდებლობაში ძალაში შესული ან გამოცხადებული ცვლილებები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ეფექტი აქვს მიმდინარე და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებზე (იხ. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
- ი) მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების აღება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების გამოშვება; და
- კ) მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან წარმოშობილი მნიშვნელოვანი სასამართლო დავის დაწყება.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

- 23. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 23ა. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-11 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 23ბ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-9 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

ბასს 10-ის (გადასინჯული 1999 წელს) გაუქმება

- 24. ეს სტანდარტი ცვლის ბასს 10-ს – „ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები“ (გადასინჯული 1999 წელს).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12

მოგებიდან გადასახადები

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტით განისაზღვრება მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვის წესები. მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვის პრინციპული საკითხია მიმდინარე და მომავალი პერიოდის საგადასახადო დაბეგვრის შედეგების ასახვა, რომელიც გამოწვეულია:

- ა) საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებით (გადახდით) მომავალში; და
- ბ) საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული მიმდინარე ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით.

აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების პროცესში არსებითია ის, რომ ანგარიშვალდებული საწარმო ვარაუდობს აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას ან დაფარვას. თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მომავალში გამოიწვევს გადასახადების გაზრდას (შემცირებას), იმასთან შედარებით, რომ არ ხდებოდეს აქტივებისა და ვალდებულებების ანაზღაურება-დაფარვის დაბეგვრა, სტანდარტი საწარმოს ავალდებულებს აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (გადავადებული საგადასახადო აქტივი), გარკვეული მცირე გამონაკლისი შემთხვევების გარდა.

მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების საგადასახადო დაბეგვრის შედეგები ისევე ასახოს, როგორც თვითონ ოპერაციები და სხვა მოვლენები. ამგვარად, როგორც კი რომელიმე ოპერაცია ან მოვლენა აღიარებული და ასახული იქნება მოგებაში ან ზარალში, მაშინვე უნდა მოხდეს შესაბამისი საგადასახადო დაბეგვრის შედეგების აღიარება მოგებაში ან ზარალში. იმ ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის, რომლებიც აისახება მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში), შესაბამისი საგადასახადო დაბეგვრის შედეგებიც უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში, შესაბამისად). ანალოგიურად, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით, გავლენას ახდენს ამ საქმიანობიდან წარმოშობილი გუდვილის თანხაზე, ან ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოქმნილ აღიარებულ შემოსულობის სიდიდეზე.

წინამდებარე სტანდარტში განხილულია აგრეთვე გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარების წესები, მოგებიდან გადასახადებისა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხები.

მოქმედების სფერო

1. სტანდარტი გამოიყენება მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრულ აღრიცხვაში.
2. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებიდან გამომდინარე, მოგებიდან გადასახადებში იგულისხმება ყველა ადგილობრივი თუ უცხოური გადასახადი, რომლებიც გამოითვლება საგადასახადო მოგების საფუძველზე. მოგებიდან გადასახადები მოიცავს აგრეთვე ისეთი ტიპის გადასახადებს, როგორიცაა დაკავებული გადასახადები, რომელიც წარმოიქმნება შვილობილი და მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის მიერ ანგარიშვალდებულ საწარმოზე შედეგების განაწილებისას.
3. [გაუქმებულია]
4. სტანდარტი არ მოიცავს სახელმწიფო გრანტების (იხ. ბასს 20 – „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“) და ინვესტიციების საგადასახადო კრედიტის აღრიცხვის წესებს. თუმცა, მოიცავს ასეთი გრანტებისა და ინვესტიციე-

ბის საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი დროებითი სხვაობების აღრიცხვის მეთოდუკას.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება (საგადასახადო ზარალი) არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება) .

საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა.

მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) მოგებიდან გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში:

- ა) გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
- ბ) გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით; და
- გ) გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. დროებითი სხვაობის თანხა შეიძლება იყოს ორნაირი:

- ა) დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მოხდება;
- ბ) გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მოხდება.

აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

6. საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) შედგება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯისა (მიმდინარე საგადასახადო შემოსავლისა) და გადავადებული საგადასახადო ხარჯისაგან (გადავადებული საგადასახადო შემოსავლისაგან).

საგადასახადო ბაზა

7. აქტივის საგადასახადო ბაზა არის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან და საწარმო მიიღებს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

მაგალითები
1. მანქანა-დანადგარის თვითღირებულება 100 ფულადი ერთეულია. საგადასახადო დაბეგვრისათვის, აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან წინა და მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდებში უკვე გამოქვითულია ცვეთის თანხა - 30 ფე. ნარჩენი საბალანსო ღირებულება გამოიქვითება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში, ცვეთის ანარიცხების სახით ან აქტივის გაყიდვასთან დაკავშირებით. მანქანის გამოყენებით მიღებული შემოსავალი იბეგრება. ასევე იბეგრება მანქანის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები, ხოლო მანქანის გაყიდვიდან მიღებული ზარალი უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო დაბეგვრის დროს. <i>მანქანა-დანადგარის საგადასახადო ბაზა იქნება 70 ფე.</i> 2. პროცენტის სახით მისაღები შემოსავალი 100 ფე-ს უდრის. საპროცენტო შემოსავალი უნდა დაიბეგროს საკასო მეთოდით (ე.ი. ფულადი სახსრების მიღების შემდეგ). ამიტომ <i>მისაღები საპროცენტო შემოსავლისათვის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.</i> 3. დებიტორული დავალიანების თანხების საბალანსო ღირებულებაა - 100 ფე შესაბამისი შემოსავლები უკვე ჩართულია საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხაში. <i>დებიტორული დავალიანების საგადასახადო ბაზა იქნება 100.</i> 4. შვილობილი საწარმოდან მისაღები დივიდენდების საბალანსო ღირებულებაა 100 ფე დივიდენდები არ იბეგრება. <i>ამიტომ აქტივის საბალანსო ღირებულების მთლიანი თანხა უნდა გამოიქვითოს ეკონომიკური სარგებლის თანხიდან. შესაბამისად, მისაღები დივიდენდების საგადასახადო ბაზა იქნება 100 ფე.^(ა)</i> 5. მისაღები სესხის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაა 100 ფე სესხის დაფარვისათვის მნიშვნელობა არა აქვს საგადასახადო ბეგარას. <i>ამიტომ სესხის საგადასახადო ბაზა ტოლია 100 ფე-ს.</i> (ა) ამ მაგალითში არ არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. ალტერნატიული მაგალითი იქნება მაშინ, თუ დარიცხულ მისაღები დივიდენდების თანხას ექნებოდა ნულოვანი საგადასახადო ბაზა და დასაბეგრი დროებითი სხვაობის 100 ფე-ის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა ნულოვანი საგადასახადო განაკვეთი. არც ერთ განხილულ შემთხვევაში საქმე არა გვაქვს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებასთან.

8. ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის მისი საბალანსო ღირებულება, იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებით. შემოსავლების ავანსის სახით მიღების შემთხვევაში წარმოშობილი ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ტოლია მისი საბალანსო ღირებულებისა, შემოსავლების იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც მომავალ პერიოდებში არ დაიბეგრება.

მაგალითები
1. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებით. მათთან დაკავშირებული ხარჯი საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება საკასო მეთოდით. <i>დარიცხული ხარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.</i> 2. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს ავანსის სახით მიღებულ საპროცენტო შემოსავლებს 100 ფე-ის ტოლი საბალანსო ღირებულებით. შესაბამისი საპროცენტო შემოსავალი დაბეგრილი იყო საკასო მეთოდით. <i>ავანსის სახით მიღებული საპროცენტო შემოსავლის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.</i> 3. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებით. დანახარჯი უკვე გამოქვითულია საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის. <i>დარიცხული დანახარჯების საგადასახადო ბაზა უდრის 100 ფე-ს.</i>

მაგალითები
4. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ჯარიმებს 100 ფე-ის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით. ჯარიმები არ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის. დარიცხული ჯარიმების საგადასახადო ბაზა 100 ფე-ის ტოლია.^(ა) 5. გადასახდელია 100 ფე-ის ტოლი საბალანსო ღირებულების სესხი. სესხის დაფარვა არ გამოიწვევს არავითარ საგადასახადო შედეგებს. სესხის საგადასახადო ბაზა 100 ფე-ის ტოლია. ^(ა) ამ მაგალითში არ არსებობს გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა. ალტერნატიული მაგალითი იქნება მაშინ, თუ დარიცხულ ჯარიმებს ექნებოდა ნულის ტოლი საგადასახადო ბაზა და გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის 100 ფე-ის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა ნულოვანი საგადასახადო განაკვეთი. არც ერთ განხილულ შემთხვევაში საქმე არა გვაქვს გადავადებულ საგადასახადო აქტივთან.

9. ზოგიერთ ელემენტს გააჩნია საგადასახადო ბაზა, მაგრამ მისი აღიარება არ ხდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. მაგალითად, კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების ხარჯის სახით აღიარება ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როდესაც ისინი იქნა გაწეული, მაგრამ დაშვებული არ არის ამ თანხების გამოქვითვა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდამდე. განსხვავება კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების (რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში) საგადასახადო ბაზასა და ნულოვან საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც იწვევს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას.
10. თუ აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არ არის ნათლად გარკვეული, მიზანშეწონილია, რომ საწარმომ მიმართოს მოცემული სტანდარტის ძირითად პრინციპს: საწარმომ, შეზღუდული გამოწვევის სახით, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი) უნდა აღიაროს მაშინ, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მომავალში გამოიწვევს უფრო დიდი (მცირე) გადასახადის გადახდას, ისეთ პირობებთან შედარებით, როდესაც საბალანსო ღირებულების დაფარვა ან ანაზღაურება არ წარმოქმნის არანაირ საგადასახადო შედეგებს. 51ა პუნქტის (გ) მაგალითში განხილულია ისეთი შემთხვევა, როდესაც მიზანშეწონილია მოცემული სტანდარტის ზემოთ აღნიშნული ძირითადი პრინციპის გამოყენება, მაგალითად, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა დამოკიდებულია აქტივის ან ვალდებულების ანაზღაურება-დაფარვის წესზე.
11. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში დროებითი სხვაობები განისაზღვრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების შედარებით შესაბამის საგადასახადო ბაზასთან. საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისას გაითვალისწინება კონსოლიდირებული საგადასახადო დეკლარაცია, თუკი ამას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა. სხვა შემთხვევაში კი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისას გაითვალისწინება საწარმოთა ჯგუფში შემავალი თითოეული საწარმოს საგადასახადო დეკლარაცია.

მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებებისა და საგადასახადო აქტივების აღიარება

12. თუ გადახდილი არ არის მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი, იგი უნდა აღიარდეს ვალდებულების სახით. თუ მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების გადახდილი გადასახადების თანხა აღემატება საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელ გადასახადების თანხას, ეს ნამეტი (სხვაობა) უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.
13. საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.

14. თუ საგადასახადო ზარალი გამოიყენება წინა საანგარიშგებო პერიოდის მიმდინარე გადასახადის გადასახდელად, საწარმომ აღნიშნული სარგებელი უნდა აღიაროს იმ საანგარიშგებო პერიოდის აქტივის სახით, როდესაც დაფიქსირდა საგადასახადო ზარალის მიღების ფაქტი. ეს იმიტომ, რომ შესაძლებელია ამ სარგებლის მიღება საწარმოში და მისი სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარება

დასაბეგრი დროებითი სხვაობები

15. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობის მიხედვით, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია:

- ა) გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით; ან
- ბ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების გამო ისეთი ოპერაციების დროს, რომელიც:
 - (i) არ მიიჩნევა საწარმოთა გაერთიანებად და
 - (ii) ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არ მოქმედებს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხის სიდიდეზე.

ამასთან, დასაბეგრი დროებითი სხვაობებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარება უნდა მოხდეს 39-ე პუნქტის შესაბამისად.

16. აქტივების აღიარების პროცესისათვის არსებითია ის გარემოება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებულ იქნეს საწარმოში მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის გზით. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახადო ბაზას, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს დაბეგვრის მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც უწოდებენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას აინაზღაურებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ანუღირდება (აღარ იარსებებს) და საწარმოს გაუჩნდება დასაბეგრი მოგება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებელი გავა გადასახადის გადახდის სახით. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს, იმ გამონაკლისის შემთხვევების გარდა, რომლებიც განხილულია მე-15 და 39-ე პუნქტებში.

მაგალითი

აქტივის თვითღირებულება 150 ფე-ია, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება უდრის 100 ფე-ს საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის აკუმულირებული ცვეთის ანარიცხები 90 ფე-ის ტოლია და საგადასახადო განაკვეთი - 25 %-ის.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის 60 ფე (150 - 90). იმისათვის, რომ აინაზღაუროს აქტივის საბალანსო ღირებულება 100 ფე, საწარმომ უნდა მიიღოს 100 ფე-ის შემოსავალი, მაგრამ მაშინ საწარმო შეძლებს მხოლოდ 60 ფე-ის ცვეთის ანარიცხების გამოქვითვას. შესაბამისად, საწარმომ უნდა გადაიხადოს მოგებიდან გადასახადი 10 ფე (40-ის 25 %), როდესაც იგი აინაზღაურებს აქტივის საბალანსო ღირებულებას. განსხვავება აქტივის საბალანსო ღირებულებასა (100 ფე) და საგადასახადო ბაზას (60 ფე) შორის არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა (40 ფე). ამიტომ, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 10 ფე-ის ოდენობით (40 ფე-ის 25 %), რომელიც წარმოადგენს მოგებიდან გადასახადს, რომლის გადახდაც მოხდება მაშინ, როდესაც საწარმო აინაზღაურებს აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

17. ზოგიერთი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც რაიმე შემოსავალი ან ხარჯი ჩართულია ერთი საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგებაში, ხოლო საგადასახადო მოგებაში გაითვალისწინება სხვა საანგარიშგებო პერიოდში. ამგვარი დროებითი სხვაობები ცნობილია ქრონომეტრული სხვაობის სახელწოდებით. ქვემოთ ჩამოთვლილია ამგვარი დასაბეგრი დროებითი სხვაობების მაგალითები, რომლებიც, შესაბამისად, წარმოშობენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებს:
- ა) საპროცენტო შემოსავალი სააღრიცხვო მოგებაში გაითვალისწინება დროის პროპორციულად. მაგრამ ზოგიერთი კანონმდებლობით, მისი ჩართვა საგადასახადო მოგებაში შეიძლება მაშინ, როდესაც ფული შემოვა საწარმოში (საკასო მეთოდი). ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული და ასახული დებიტორული დავალიანების საგადასახადო ბაზა, საპროცენტო შემოსავალთან მიმართებაში, ნულის ტოლია, რადგან აღნიშნული შემოსავალი გავლენას არ ახდენს საგადასახადო მოგების თანხის სიდიდეზე, ვიდრე არ მოხდება ფულის მიღება;
 - ბ) საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) განსაზღვრისათვის გამოყენებული ცვეთის ანარიცხების თანხა შეიძლება განსხვავდებოდეს სააღრიცხვო მოგების გაანგარიშებისას გამოყენებული ცვეთის თანხისაგან. ამ შემთხვევაში, დროებითი სხვაობა არის აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხა, სადაც საგადასახადო ბაზა არის აქტივის თავდაპირველი ღირებულება (თვითღირებულება), ყველა გამოქვითვის გათვალისწინებით, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით, მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისათვის. ამგვარად, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს დაჩქარებულ ცვეთას (თუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ცვეთის ნორმები უფრო ნაკლებია, ვიდრე საბალანსო ცვეთა, მაშინ წარმოიშობა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო აქტივი); და
 - გ) როგორც ვიცით, შესაძლებელია განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია და მისი ჩამოწერა მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, სააღრიცხვო მოგების გაანგარიშებისას. ამასთან, საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას ამ დანახარჯების გამოქვითვა ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი იქნა გაწეული. ასეთ განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია, რადგან მათი გამოქვითვა უკვე მოხდა საგადასახადო მოგების გამოანგარიშების დროს. ამ შემთხვევაში დროებითი სხვაობა არის განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საბალანსო ღირებულებასა და მის ნულოვან საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხა.
18. დროებითი სხვაობები ასევე შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც:
- ა) საწარმოთა გაერთიანების თვითღირებულება (როდესაც საქმე ეხება შეძენას) განაწილებულია რეალური ღირებულებით აღიარებულ მატერიალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული შესაბამისი კორექტირება (იხ. პუნქტი 19);
 - ბ) აქტივები გადაფასებულია, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული კორექტირება (იხ. პუნქტი 20);
 - გ) გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი წარმოშობილია კონსოლიდაციის საფუძველზე (იხ. პუნქტი 21);
 - დ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განსხვავდება მისი თავდაპირველი საბალანსო ღირებულებისაგან; მაგალითად, როდესაც საწარმომ სარგებელი მიიღო აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების შედეგად (იხ. პუნქტები 22 და 33); ან
 - ე) შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან მონაწილეობის წილის საგადასახადო ბაზისაგან (იხ. პუნქტები 38-45).

საწარმოთა გაერთიანება

19. საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების განაწილება ხდება შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებით, გაცვლის ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით. დროებითი სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც აღიარებული აქტივებისა და შემენილი ვალდებულებების საგადასახადო ბაზებზე გავლენას არ ახდენს ან განსხვავებულ გავლენას ახდენს საწარმოთა გაერთიანება. მაგალითად, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გაზრდილია რეალურ ღირებულებამდე, მაგრამ აქტივის საგადასახადო ბაზა ისევ წინა მესაკუთრის საბალანსო ღირებულებაა, წარმოიშობა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. აღნიშნული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გავლენას ახდენს გუდვილის თანხის სიდიდეზე (იხ. პუნქტი 66).

რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები

20. ფასს სტანდარტებით დაშვებულია, ან მოითხოვება, რომ ზოგიერთი აქტივი აისახოს რეალური ღირებულებით ან გადაფასების ღირებულებით (იხ. ბასს 16 – „ძირითადი საშუალებები“, ბასს 38 – „არამატერიალური აქტივები“, ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“, ფასს 9 – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ და ფასს 16 – „იჯარა“). ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, აქტივის გადაფასება რეალურ ღირებულებამდე გავლენას ახდენს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხების სიდიდეზე. ამის შედეგად ხდება აქტივის საგადასახადო ბაზის კორექტირება და არ წარმოიშობა დროებითი სხვაობა. სხვა ქვეყნების კანონმდებლობით კი აქტივის გადაფასება გავლენას არ ახდენს გადაფასების შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების სიდიდეზე, ამიტომ არ ხდება აქტივის საგადასახადო ბაზის კორექტირება. მიუხედავად ამისა, აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მომავალში გამოიწვევს დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას საწარმოში. ამიტომ საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა არ დაემთხვევა აღნიშნულ ეკონომიკურ სარგებელს. განსხვავება გადაფასებული აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის წარმოადგენს დროებით სხვაობას და წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას ან გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. ასე ხდება მაშინაც კი, თუ:
- ა) საწარმო არ აპირებს აქტივის გაყიდვას. ამ შემთხვევაში, აქტივის გადაფასებული საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებული იქნება მისი გამოყენების მეშვეობით, რაც წარმოშობს დასაბეგრ შემოსავალს, რომელიც აღემატება საგადასახადო ცვეთის ანარიცხების იმ თანხას, რომელიც გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, საგადასახადო დაბეგვრის დროს; ან
 - ბ) კაპიტალის ღირებულების ზრდის შემთხვევაში გადასახდელი გადასახადი (რომელიც გადაიხდება აქტივების გაყიდვისას) გადავადებული იქნება, თუ აქტივის გაყიდვიდან მიღებული თანხა დაბანდებული იქნება სხვა ანალოგიურ აქტივებში. ამ შემთხვევაში, გადასახადის საბოლოო გადახდა მოხდება ამ ანალოგიური აქტივების გაყიდვისას ან გამოყენებისას.

გუდვილი

21. საწარმოთა გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილი განისაზღვრება როგორც შემდეგი (ა) პუნქტის თანხის გადამეტება (ბ) პუნქტის თანხაზე:
- ა) გაერთიანება შემდეგი თანხების:
 - (i) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც, საზოგადოდ, საჭიროებს შემენის თარიღით რეალური ღირებულებით შეფასებას;
 - (ii) შემენილ საწარმოში ფლობილი არამაკონტროლებელი წილის ოდენობა ფასს 3-ის შესაბამისად; და
 - (iii) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში, შემენილ საწარმოში შემენამდე მყიდველი საწარმოს კუთვნილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება შემენის თარიღისთვის.
 - ბ) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა თანხები შემენის თარიღისათვის.

მრავალი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით დაშვებული არ არის გუდვილის საბალანსო ღირებულების, როგორც გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას. უფრო მეტიც, ასეთი კანონმდებლობით გუდვილის თვითღირებულება ხშირად არ გამოიქვითება, როდესაც შვილობილი საწარმო გაყიდის თავის ძირითად საქმიანობას. ასეთ საგადასახადო სივრცეში გუდვილს აქვს ნულოვანი საგადასახადო ბაზა. გუდვილის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით ნებადართული არ არის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება, რადგან გუდვილი შეფასებულია როგორც ნარჩენი (სხვაობის) თანხა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება გამოიწვევდა გუდვილის საბალანსო ღირებულების გადიდებას.

- 21ა. გუდვილის თავდაპირველი აღიარებისას წარმოშობილი და პუნქტ 15(ა) -ის მიხედვით აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შემდგომი შემცირება არ აღიარდება. მაგალითად, პუნქტ 15(ა) ზღუდავს კომპანიის მიერ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარებას, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილით, რომლის თვითღირებულება არის 100 ფე ხოლო საგადასახადო ბაზა - ნული. თუ საწარმო შემდეგში აღიარებს გუდვილის 20 ფე გაუფასურებას, მაშინ ამ გუდვილთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის სიდიდე 100 ფე შემცირდება 80 ფე- მდე, შედეგად შემცირდება აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ასეთი სახით შემცირება ასევე განიხილება გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებულად და ამის გამო 15(ა) პუნქტის მიხედვით იკრძალება მისი აღიარება.
- 21ბ. გუდვილთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება აღიარდება იმ ოდენობით, რითაც იგი დაკავშირებული არ არის გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან. მაგალითად, გუდვილის შეძენა მოხდა საწარმოთა გაერთიანებისას. მისი თვითღირებულება განისაზღვრება 100 ფე რომელიც ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო მიზნებისათვის 20 % განაკვეთის მიხედვით, შეძენის წლის დასაწყისში. გუდვილის საგადასახადო ბაზა არის 100 ფე თავდაპირველი აღიარებისას და 80 ფე შეძენის წლის ბოლოს. იმ შემთხვევაში, თუ შეძენის წლის ბოლოს გუდვილის საბალანსო ღირებულება უცვლელი დარჩება 100-ის ტოლი, მაშინ წლის ბოლოს წარმოიქმნება დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 ფე ტოლი. იმის გამო, რომ დასაბეგრი დროებითი სხვაობა დაკავშირებული არ არის გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან, შედეგად აღიარდება წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

აქტივების ან ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარება

22. დროებითი სხვაობა შეიძლება წარმოიშვას აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, თუ აქტივის მთლიანი თვითღირებულება ან მისი ნაწილი არ გამოიქვითება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნით. ასეთი დროებითი სხვაობის სააღრიცხვო მეთოდი დამოკიდებულია იმ ოპერაციის ხასიათზე, რომელმაც გამოიწვია აქტივის თავდაპირველი აღიარება:
- ა) საწარმოთა გაერთიანების დროს საწარმომ უნდა აღიაროს ნებისმიერი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ან აქტივი. ეს კი გავლენას ახდენს გუდვილის ან იმ თანხის სიდიდეზე, რითაც მყიდველი საწარმოს წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების ნეტო რეალურ ღირებულებაში აღემატება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას (იხ. პუნქტი 19);
 - ბ) თუ ოპერაცია გავლენას ახდენს სააღრიცხვო ან საგადასახადო მოგებაზე, საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და აქტივი, აგრეთვე ამის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული ხარჯი ან შემოსავალი (იხ. პუნქტი 59-ე);
 - გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაცია არ არის საწარმოთა გაერთიანება, და იგი გავლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგების თანხაზე, საწარმო მოახდენდა (მე-15 და 24-ე პუნქტებში განხილული გამონაკლისი შემთხვევების გარდა) წარმოშობილ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას ან აქტივს და იმავე თანხით შეასწორებდა აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას, ამგვარი კორექტირება ნაკლებად გასაგებს გახდოდა ფინანსურ ანგარიშგებას. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტით ნებადართული არ არის, რომ საწარმომ აღიაროს თავდაპირველი აღიარებისას ან შემდგომში წარმოშობილი გადავა-

დებული საგადასახადო ვალდებულება ან აქტივი (იხ. მაგალითი ქვემოთ). უფრო მეტიც, საწარმომ არ უნდა აღიაროს არც აუდიარებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულები-სა და აქტივის შემდგომი ცვლილებები, თუ აქტივი ამორტიზებულია.

22 (გ) პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საწარმო აპირებს 1.000 ფე თვითღირებულების მქონე აქტივის გამოყენებას. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ხუთი წელია. შემდგომში გათვალისწინებულია აქტივის გაყიდვა ნულის ტოლი სალიკვიდაციო ღირებულებით. საგადასახადო განაკვეთი 40 %-ია. დაბეგვრის დროს ცვეთა გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აქტივის გაყიდვიდან მისაღები მოგება არ იბეგრება და ზარალი არ გამოიქვითება.

აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად, საწარმომ უნდა მიიღოს 1.000 ფე-ის საგადასახადო შემოსავალი და გადაიხადოს 400 ფე-ის გადასახადი. საწარმომ არ უნდა აღიაროს 400 ფე-ის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, რადგან ეს ვალდებულება წარმოშობილია აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგად.

მომდევნო წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება 800 ფე. 800 ფე-ის ტოლი საგადასახადო შემოსავლის მიღებისას, საწარმო გადაიხდის 320 ფე-ის გადასახადს. საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 320 ფე, რადგან ეს ვალდებულება წარმოიშვა აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს.

23. ბასს 32-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ - თანახმად, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების (მაგალითად, კონვერტირებადი ობლიგაციები) გამომშვებმა საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა დააჯგუფოს ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულების ტიპის ელემენტები - როგორც ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალის ტიპის წილობრივი ელემენტები - როგორც საკუთარი კაპიტალი. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულების ელემენტის თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განისაზღვრება ვალდებულებისა და წილობრივი ელემენტების თავდაპირველი საბალანსო ღირებულების თანხების შეკრებით. შედეგად წარმოიშობა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, კაპიტალის (წილობრივი) ელემენტის ვალდებულების ელემენტისაგან განცალკევებით თავდაპირველი აღიარების გამო. ამიტომ, 15 (ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული გამონაკლისი არ გაითვალისწინება. შესაბამისად, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. 61(ა) პუნქტის თანახმად, გადავადებული გადასახადი პირდაპირ დაერიცხება ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივ ელემენტს. 58-ე პუნქტის თანახმად, შემდგომი ცვლილებები გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებების თანხებში აღიარებული იქნება მოგებაში ან ზარალში, გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) სახით.

გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები

24. გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის მიხედვით, იმ პირობით, რომ მომავალში, მოსალოდნელია საგადასახადო მოგების წარმოშობა, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომელიც:

- ა) არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას და
- ბ) ოპერაციის შესრულების მომენტში გაგლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგებაზე (საგადასახადო ზარალზე).

თუმცა, შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებულ გამოსაქვითი დროებითი სხვაობებთან მიმართებით გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს 44-ე პუნქტის შესაბამისად.

25. ვალდებულებების აღიარებაში არსებითია ის მომენტი, რომ მათი საბალანსო ღირებულება უნდა დაიფაროს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკურ სარგებელში განსახიერებული რესურსების საწარმოდან გასვლის ხარჯზე. როდესაც გადის რესურსები საწარმოდან,

რესურსების შესაბამისი მთლიანი თანხა ან მისი ნაწილი საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას შეიძლება გამოქვითვას დაექვემდებაროს ვალდებულების აღიარების მომდევნო პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში, წარმოიშობა დროებითი სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. შესაბამისად, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომლის ანაზღაურება უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას მოხდება ვალდებულების შესაბამისი ნაწილის გამოქვითვა. ანალოგიურად, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ეს სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით, რომელიც უნდა ანაზღაურდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

მაგალითი

საწარმო აღიარებს 100 ფე-ის ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯებიდან. დაბეგვრის მიზნებისათვის, პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯები არ ექვემდებარება გამოქვითვას, ვიდრე საწარმო არ დაფარავს ვალდებულებებს. საგადასახადო განაკვეთი 25 %-ია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია (100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებას აკლდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ამ ვალდებულებიდან საგადასახადო მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა). ვალდებულების დასაფარავად საწარმომ უნდა შეამციროს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება 100 ფე-ით, შესაბამისად შეამცირებს თავის გადასახადებს 25 ფე-ით (100 ფე-ის 25 %). სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა (100 ფე) და ნულის ტოლ საგადასახადო ბაზას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (100 ფე). ამგვარად, საწარმო აღიარებს 25 ფე-ის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს (100 ფე-ის 25 %) , იმ პირობით, რომ საწარმოს საკმარისი ოდენობის საგადასახადო მოგება ექნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადის შემცირების წყალობით.

26. ქვემოთ განხილულია ისეთი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების მაგალითები, რომლებიც იწვევს საგადასახადო აქტივების წარმოშობას:

- ა) საპენსიო უზრუნველყოფის დანახარჯები შეიძლება გამოიქვითოს სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როგორც დამქირავებლის მიერ გაწეული მომსახურება, მაგრამ იგი საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას გამოიქვითება იმ შემთხვევაში, თუ საპენსიო თანხები გადახდილია საწარმოს მიერ ან გადარიცხულია ფონდში. დროებითი სხვაობა არსებობს ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის; ვალდებულების საგადასახადო ბაზა, როგორც წესი, ნულის ტოლია. ამგვარი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს იმ ეკონომიკური სარგებლის სახით, რომელსაც საწარმო მიიღებს საგადასახადო მოგების შემცირებით, როდესაც მოხდება საპენსიო უზრუნველყოფის თანხების გადახდა ან შენატანების გადახდა საპენსიო ფონდში;
- ბ) კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როდესაც მოხდა დანახარჯების გაწევა, თუმცა შესაძლოა გათვალისწინებული არ იყოს მათი გამოქვითვა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან მომავალ საანგარიშგებო პერიოდამდე. სხვაობა კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საგადასახადო ბაზასა (რომლის გამოქვითვა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში) და ნულის ტოლ საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს;
- გ) საწარმოთა გაერთიანების დროს, შეძენის ღირებულება უნდა განაწილდეს შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებზე გაცვლის ოპერაციის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულების აღიარების მიხედვით. თუ შეძენის ვალდებულება აღიარებულია, მაგრამ შესაბამისი დანახარჯები მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდამდე არ ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო მოგების თანხიდან, წარმოიშობა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო აქტივი. გადავადებული საგადასახადო

ხადო აქტივი წარმოიშობა აგრეთვე მაშინ, როცა შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივის რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე. ორივე შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო აქტივი გავლენას ახდენს გუდვილზე (იხ. 66-ე პუნქტი); და

- დ) გარკვეული ტიპის აქტივების საბალანსო ღირებულება შეიძლება აისახოს რეალური ღირებულებით, ან შესაძლოა გადაფასდეს ისე, რომ არ განხორციელდეს შესაბამისი ნაშთების კორექტირება დაბეგვრის მიზნებისთვის (იხ. მე-20 პუნქტი). გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, თუ აქტივის საგადასახადო ბაზა აჭარბებს მის საბალანსო ღირებულებას.

26(დ) პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების განსაზღვრა მე-2 წლის ბოლოს:

1-ლი წლის დასაწყისში A საწარმო 1,000 ფე-ად იძენს სავალო ინსტრუმენტს, რომლის ნომინალური ღირებულებაც 1,000 ფე და გადახდას ექვემდებარება დაფარვის ვადის დადგომისას, 5 წლის შემდეგ, 2%-იანი საპროცენტო განაკვეთით, რომლის შესაბამისად პროცენტის გადახდა ხდება ყოველი წლის ბოლოს. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 2%-ს. სავალო ინსტრუმენტის შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით.

მე-2 წლის ბოლოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის 5%-მდე გაზრდის შედეგად სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება შემცირდა 918 ფე-მდე. თუ A საწარმო შეინარჩუნებს ამ სავალო ინსტრუმენტს, მოსალოდნელია, რომ მიიღებს სავალო ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ ყველა სახელშეკრულებო ფულად ნაკადს.

სავალო ინსტრუმენტის შესაბამისი შემოსულობა (ზარალი) დაბეგვრას (გამოქვითვას) ექვემდებარება მხოლოდ რეალიზების შემთხვევაში. დაბეგვრის მიზნებისთვის, სავალო ინსტრუმენტის გაყიდვის ან დაფარვის შემთხვევაში წარმოქმნილი შემოსულობა (ზარალი) გამოითვლება, როგორც სხვაობა მიღებულ თანხასა და სავალო ინსტრუმენტის თავდაპირველ ღირებულებას შორის.

შესაბამისად, ამ სავალო ინსტრუმენტის საგადასახადო ბაზა არის მისი თავდაპირველი ღირებულება.

მე-2 წლის ბოლოს A საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში სხვაობა სავალო ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა (918 ფე) და მის საგადასახადო ბაზას (1,000 ფე) შორის წარმოშობს გამოსაქვით დროებით სხვაობას 82 ფე-ის ოდენობით (იხ. მე-20 და 26(დ) პუნქტები), იმის მიუხედავად, A საწარმო მოელის თუ არა სავალო ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად, ე.ი. მისი შენარჩუნებითა და სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მიღებით, ან ერთობლივად ორივე ზემოაღნიშნული გზით.

ეს იმით არის განპირობებული, რომ გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა არის სხვაობა (განსხვავება) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის, რაც წარმოშობს ისეთ თანხებს, რომელიც გამოქვითვას ექვემდებარება იმ მომავალი პერიოდების დასაბეგრი მოგების (საგადასახადო ზარალის) გამოთვლისას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ანაზღაურდება ან დაიფარება (იხ. მე-5 პუნქტი). A საწარმო აქტივის გაყიდვის ან დაფარვის შემთხვევაში დასაბეგრი მოგების (საგადასახადო ზარალის) გამოთვლისას მიიღებს აქტივის საგადასახადო ბაზის (1,000 ფე) ეკვივალენტური თანხის გამოქვითვას.

27. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების ამოწურვა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების საგადასახადო მოგების ოდენობის შემცირებას იწვევს. თუმცა, საწარმო, გადასახდელი გადასახადების შემცირების სახით, ეკონომიკურ სარგებელს, მხოლოდ მაშინ მიიღებს, თუ მიიღებს საკმარის საგადასახადო მოგებას იმისათვის, რომ დაბალანსდეს გამოსაქვითი თანხები.

ამგვარად, საწარმო გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს აღიარებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელია ისეთი ოდენობის საგადასახადო მოგების წარმოშობა, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება.

27ა. როდესაც საწარმო აფასებს, ექნება თუ არა დასაბეგრი მოგება, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, ის ითვალისწინებს, საგადასახადო კანონმდებლობა ზღუდავს თუ არა საგადასახადო მოგების წყაროებს, რომლის მიმართაც მას შეუძლია გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება. თუ საგადასახადო კანონმდებლობა ამგვარ შეზღუდვებს არ ითვალისწინებს, საწარმო გამოსაქვით დროებით სხვაობას აფასებს ერთობლივად, ყველა სხვა გამოსაქვით დროებით სხვაობასთან ერთად. თუმცა, თუ საგადასახადო კანონმდებლობა ზღუდავს ზარალის ჩათვლას გარკვეული სახის შემოსავლიდან გამოქვითვის სახით, გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა შეფასდება მხოლოდ შესაბამისი სახის გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან ერთად.

28. საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც არსებობს ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასთან და ერთსა და იმავე გადამხდელთან დაკავშირებული საკმარისი ოდენობის დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, რომელთა ამოწურვა მოსალოდნელია:

- ა) იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოსალოდნელია გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების ამოწურვა; ან
- ბ) იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლებშიც შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ზარალის გადმოტანა წინა ან მომდევნო პერიოდებიდან.

ამ შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც წარმოიშვა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა.

29. როდესაც არ არსებობს საკმარისი ოდენობის დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, რომლებიც დაკავშირებულია ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასა და ერთსა და იმავე გადამხდელთან, საგადასახადო აქტივი იმ შემთხვევაში აღიარდება, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმოს ექნება ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასა და ერთსა და იმავე გადამხდელთან დაკავშირებული საკმარისი საგადასახადო მოგება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის ამოწურვა (ან იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომელშიც შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივიდან წარმოშობილი საგადასახადო ზარალის გადმოტანა წინა ან მომდევნო პერიოდებიდან). იმის შესაფასებლად, ექნება თუ არა საწარმოს საკმარისი ოდენობის საგადასახადო მოგება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, საწარმო:

- (i) გამოსაქვით დროებით სხვაობებს უდარებს მომავალ დასაბეგრ მოგებას, რომელსაც გამოკლებული აქვს ამ დროებითი გამოსაქვითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო გამოქვითვები. ეს შედარება გვიჩვენებს, რამდენად საკმარისი მომავალი დასაბეგრი მოგება იმისათვის, რომ საწარმომ გამოქვითოს ამ გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის ამოწურვის შედეგად წარმოშობილი თანხები;
- (ii) საწარმო უგულებელყოფს იმ დასაბეგრ თანხებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გამოსაქვითი დროებითი სხვაობებიდან, რადგან ამგვარი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობიდან წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივი თვითონ მოითხოვს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების არსებობას, საკუთარი გამოყენებისთვის; ან

- ბ) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო დაგეგმვის შესაძლებლობა, რაც საგადასახადო მოგებას წარმოქმნის სათანადო საანგარიშგებო პერიოდებში.

29ა. მოსალოდნელი მომავალი საგადასახადო მოგების შეფასება შეიძლება ითვალისწინებდეს საწარმოს ზოგიერთი აქტივის ანაზღაურებას ისეთი ოდენობით, რომელიც აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, თუ არსებობს საკმარისი მტკიცებულებები იმის აღბათობის, რომ საწარმო მიიღებს მას. მაგალითად, როდესაც აქტივი რეალური ღირებულებითაა შეფასებული, საწარმომ უნდა გააანალიზოს, არსებობს თუ არა საკმარისი მტკიცებულებები დასკვნის

გამოსატანად იმის შესახებ, რომ საწარმო აქტივის ანაზღაურებას ისეთი ოდენობით მიიღებს, რომელიც აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, მაგალითად, როდესაც საწარმო ვარაუდობს ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტის შენარჩუნებას და მისგან სახელმწიფო ფულადი ნაკადების მიღებას.

30. საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა გულისხმობს იმას, რომ საწარმომ უნდა შექმნას ან გაზარდოს საგადასახადო შემოსავალი გარკვეულ საანგარიშგებო პერიოდებში, საგადასახადო ზარალის დაფარვამდე ან საგადასახადო კრედიტის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გადატანამდე. მაგალითად, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, საგადასახადო მოგება შეიძლება შეიქმნას ან გაიზარდოს:
 - ა) იმისდა მიხედვით, რას ბეგრავს საწარმო: უკვე მიღებულ თუ მისაღებ საპროცენტო შემოსავლებს;
 - ბ) საგადასახადო მოგებიდან გარკვეული გამოქვითვების მოთხოვნების გადატანით;
 - გ) ისეთი აქტივების გაყიდვისა და იჯარით უკან დაბრუნებით, რომლებიც შეიძლება გაძვირდეს, მაგრამ მათი საგადასახადო ბაზა არ იცვლება გაძვირების შედეგად; და
 - დ) ისეთი აქტივების გაყიდვით, რომელთაგან მიღებული შემოსავალიც არ იბეგრება (მაგალითად, სახელმწიფო ობლიგაციები, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად), რათა მოხდეს ისეთი საინვესტიციო აქტივების შეძენა, რომელთაგან მიღებული შემოსავალიც იბეგრება.
30. როდესაც საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა გამოიწვევს შორეული საანგარიშგებო პერიოდებიდან საგადასახადო მოგების გადმოწევას უახლოეს საანგარიშგებო პერიოდში, წინ გადაწეული საგადასახადო ზარალის ან საგადასახადო დავალიანების გამოყენება მაშინაც დამოკიდებულია მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგებაზე, მაგრამ ისეთზე, რომელიც არ წარმოიშობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების დროებითი სხვაობიდან.
31. თუ საწარმოს გააჩნია წარსული პერიოდების ზარალი, მან უნდა იხელმძღვანელოს 35-ე და 36-ე პუნქტებით.
32. [გაუქმებულია]

გუდვილი

- 32ა. თუ საწარმოთა გაერთიანების დროს წარმოშობილი გუდვილის საბალანსო ღირებულება მის საგადასახადო ბაზაზე ნაკლებია, განსხვავება წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომელიც წარმოიშობა გუდვილის თავდაპირველი აღიარების შედეგად, უნდა აღიარდეს საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვის პროცესის ნაწილის სახით, რადგან მოსალოდნელია საგადასახადო მოგების წარმოშობა და ამის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება.

აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარება

33. აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მაგალითია, როდესაც მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული დაუბეგრავი სახელმწიფო გრანტი გამოიქვითება აქტივის საბალანსო ღირებულების წარმოშობისთანავე, მაგრამ მისი გამოქვითვა არ ხდება აქტივის ცვეთადი ღირებულებიდან (სხვანაირად რომ ვთქვათ, მისი საგადასახადო ბაზიდან). ამ დროს აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე და ეს წარმოშობს გამოსაქვით დროებით სხვაობას. სახელმწიფო გრანტების ასახვა შეიძლება მოხდეს აგრეთვე გადავადებული შემოსავლის სახით. ამ შემთხვევაში სხვაობა გადავადებულ შემოსავალსა და მის ნულის ტოლ საგადასახადო ბაზას შორის წარმოადგენს გამოსაქვით დროებით სხვაობას. საწარმომ დროებითი სხვაობის ასახვისათვის გამოყენებული მეთოდის მიუხედავად, არ უნდა აღიაროს შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო აქტივი, 22-ე პუნქტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე.

გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტი

34. გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება, გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გადაწვევის მიზნით, შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის.
35. გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამო წარმოშობილი გადავადებული აქტივის აღიარების კრიტერიუმში იგივეა, რაც გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივისათვის. მაგრამ გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის არსებობის ფაქტი, თავისთავად, ადასტურებს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების არსებობას. ამგვარად, თუ საწარმოს გააჩნია წარსული წლების ზარალი, მან გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს აქვს საკმარისი დასაბეგრი დროებითი სხვაობები ან, როდესაც მოსალოდნელია ისეთი სიდიდის მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების არსებობა, რომელიც საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის. ასეთ სიტუაციაში 82-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს გადავადებული საგადასახადო აქტივის თანხა და განიმარტოს მისი აღიარების დამადასტურებელი საფუძველი.
36. იმის შესაფასებლად, იქნება თუ არა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგება საკმარისი გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის ან საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის, საწარმომ უნდა განიხილოს შემდეგი კრიტერიუმები:
- ა) გააჩნია თუ არა საწარმოს საკმარისი დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, ერთი და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იმავე დაბეგვრას დაქვემდებარებულ საწარმოსათვის, რომელიც მომავალში გამოიწვევს ისეთი საგადასახადო მოგების თანხის წარმოქმნას, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენება, ვიდრე ეს სხვაობები ამოიწურება;
 - ბ) მოსალოდნელია თუ არა, რომ საწარმომ მიიღოს საგადასახადო მოგება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის ან გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის ამოწურვამდე;
 - გ) წარმოშობილია თუ არა გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი ისეთი გარემოებების გამო, რომელთა განმეორებაც ნაკლებად არის მოსალოდნელი; და
 - დ) შეუძლია თუ არა საწარმოს საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა (იხ. პუნქტი 30), რის საფუძველზეც საწარმო მიიღებს საგადასახადო მოგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც შესაძლებელია გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენება.

თუ მოსალოდნელი არ არის, რომ საწარმო მიიღებს იმ ოდენობის საგადასახადო მოგებას, რომლის მიმართაც შეიძლება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამოყენება, მაშინ გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება არ ხდება.

აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო აქტივების ხელახალი შეფასება

37. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენის ყოველი თარიღისათვის საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო აქტივი. საწარმო წინა პერიოდის აუღიარებელ გადავადებულ საგადასახადო აქტივს აღიარებს იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მოგებით დაიფარება გადავადებული საგადასახადო აქტივი. მაგალითად, სავაჭრო პირობების გაუმჯობესებამ მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს საწარმოში საკმარისი საგადასახადო მოგების წარმოქმნა, იმ თვალსაზრისით, რომ გადავადებულმა საგადასახადო აქტივმა დააკმაყოფილოს 24-ე ან 34-ე პუნქტების კრიტერიუმები. მეორე მაგალითი: როდესაც საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს გადავადებული საგადასახადო აქტივები საწარმოთა გაერთიანების თარიღისათვის ან შემდგომ პერიოდში (იხ. პუნქტები 67 და 68).

**შვილობილ საწარმოებში, მეკავშირე საწარმოებსა და ფილიალებში
დაბანდებული ინვესტიციები და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა**

38. დროებითი სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის (კერძოდ, მშობელი საწარმოს ან ინვესტორის წილი შვილობილი საწარმოების, მეკავშირე საწარმოების, ფილიალების ან ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქტივებში, გუდვილის საბალანსო ღირებულების ჩათვლით) საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან მონაწილეობის წილის საგადასახადო ბაზისაგან, რომელიც ხშირად მათი თვითღირებულების ტოლია. ამგვარი სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას სხვადასხვა ვითარებაში:
- ა) შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებში, მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში გაუნაწილებელი მოგების არსებობისას;
 - ბ) სავალუტო კურსებში არსებული ცვლილებების გამო, როდესაც მშობელი საწარმო და მისი შვილობილი საწარმოები სხვადასხვა ქვეყნებშია განლაგებული; და
 - გ) მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების მათ ანაზღაურებად ღირებულებამდე შემცირების გამო.
- დროებითი სხვაობები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება განსხვავდებოდეს მშობელი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ინვესტიციასთან დაკავშირებით ასახული დროებითი სხვაობებისაგან, თუ მშობელი საწარმო ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციებს ასახავს თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით.
39. საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიაროს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:
- ა) მშობელი საწარმოს, ინვესტორს, ერთობლივ მეწილეს ან ერთობლივ ოპერატორს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობა; და
 - ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ დროებითი სხვაობა არ ამოიწურება უახლოეს მომავალში.
40. თუ მშობელი საწარმო აკონტროლებს შვილობილი საწარმოების დივიდენდების პოლიტიკას, მაშინ შესაძლებელია ინვესტიციებთან დაკავშირებული სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობაზე კონტროლის განხორციელება (მათ შორის, არა მარტო გაუნაწილებელი მოგების გამო წარმოშობილი დროებითი სხვაობების, არამედ საგარეო გაცვლითი ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი დროებითი სხვაობების კონტროლი). უფრო მეტიც, ხშირად შეუძლებელია მოგებიდან გადასახადის ვალდებულების თანხის განსაზღვრა, როდესაც დროებითი სხვაობა აღარ არსებობს. ამგვარად, თუ მშობელი საწარმო დაადგენს, რომ მოგების თანხების განაწილება არ მოხდება უახლოეს მომავალში, მშობელმა საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება ფილიალებში ინვესტიციების მიმართ.
41. საწარმო არაფულად აქტივებსა და ვალდებულებებს აღრიცხავს თავის სამუშაო ვალუტაში (იხ. ბასს 21 – „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“). როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმოს საგადასახადო მოგება ან საგადასახადო ზარალი (და შესაბამისად, მათი არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა) განისაზღვრება განსხვავებულ ვალუტაში, გასაცვლელ სავალუტო კურსში მომხდარი ცვლილებების შედეგად წარმოიშობა დროებითი სხვაობები. ანგარიშვალდებულმა საწარმომ უნდა აღიაროს წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ან აქტივი (24-ე პუნქტის მიხედვით). წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი დადებეტდება ან დაკრედიტდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 58).
42. მეკავშირე საწარმოში ინვესტორი არ აკონტროლებს ამ საწარმოს და, როგორც წესი, არ მონაწილეობს მისი დივიდენდების პოლიტიკის განსაზღვრაში. შესაბამისად, თუ არ არსებობს შეთანხმება იმის შესახებ, რომ მეკავშირე საწარმომ არ უნდა გაანაწილოს დივიდენდები უახლოეს მომავალში, ინვესტორმა უნდა აღიაროს მეკავშირე საწარმოში ინვესტიციებთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულება. ზოგჯერ, ინვესტორს არ შეუძლია გადასახადი თანხის განსაზღვრა, რომელიც მაშინ უნდა იქნეს გადახდილი, როდესაც იგი აინაზღაურებს მეკავშირე საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციების თვითღირებუ-

ლებას, მაგრამ მას შეუძლია განსაზღვროს მინიმალური გადასახდელი თანხის ან მისი გადამეტების სიდიდე. ამ შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება აღნიშნული თანხით.

43. როგორც წესი, ერთობლივ საქმიანობაში მხარეთა შორის შეთანხმებით განსაზღვრული უნდა იყოს მოგების განაწილების წესი (მოგებიდან წილის მიღების წესი), აგრეთვე უნდა დადგინდეს, ამგვარ საკითხებზე გადაწყვეტილების მიღებისას როდის არის საჭირო ყველა მონაწილე მხარის ან მხარეთა ჯგუფის ერთსულოვანი თანხმობა. როდესაც ერთობლივი მეწილე, ან ერთობლივი ოპერატორი აკონტროლებს ერთობლივი საქმიანობის მოგებაში მისი კუთვნილი წილის განაწილების წესს და მოსალოდნელია, რომ მოგებიდან მისი კუთვნილი წილი არ განაწილდება უახლოეს მომავალში, მაშინ არ უნდა აღიარდეს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.
44. საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციებიდან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის შედეგად, მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ:
 - ა) დროებითი სხვაობა ამოიწურება უახლოეს მომავალში; და
 - ბ) იარსებებს საგადასახადო მოგება, რომლის მიმართ შესაძლებელი იქნება დროებითი სხვაობების გამოყენება.
45. იმის დასადგენად, საწარმომ უნდა აღიაროს თუ არა გადავადებული საგადასახადო აქტივი შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებულ გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან მიმართებით, მან უნდა იხელმძღვანელოს წინამდებარე სტანდარტის 28-31-ე პუნქტების მითითებებით.

შეფასება

46. მიმდინარე და გასული პერიოდის საგადასახადო ვალდებულებები (აქტივები) უნდა შეფასდეს იმ თანხით, რომელიც ექვემდებარება გადახდას (ანაზღაურებას) შესაბამისი საგადასახადო განაკვეთებისა და საგადასახადო კანონის გამოყენების საფუძველზე, რომლებიც უკვე შესულია ძალაში ან ამოქმედდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
47. გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომელთა გამოყენებაც მოსალოდნელია იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოხდება აქტივის გაყიდვა, ან ვალდებულების დაფარვა, იმ საგადასახადო განაკვეთებისა (და საგადასახადო კანონმდებლობის) საფუძველზე, რომლებიც უკვე შესულია ძალაში ან არსებითად ძალაში შესულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
48. როგორც წესი, მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის განსაზღვრისას იყენებენ იმ საგადასახადო განაკვეთებს, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით. თუმცა, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობაში, სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო განაკვეთების (საგადასახადო კანონების) გამოქვეყნება არსებით გავლენას ახდენს მათ ფაქტობრივ ძალაში შესვლაზე, რაც შეიძლება თვეობით გაგრძელდეს. ასეთ სიტუაციაში, საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების გაანგარიშებისას გამოიყენება უკვე გამოქვეყნებული საგადასახადო განაკვეთები (და საგადასახადო კანონები).
49. როდესაც სხვადასხვა დონის საგადასახადო შემოსავლისათვის გამოიყენება სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთები, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების გაანგარიშება (შეფასება) უნდა მოხდეს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) მიმართ გამოსაყენებელი განაკვეთების საშუალო სიდიდით, იმ საანგარიშგებო პერიოდების შესაბამისად, როდესაც მოსალოდნელია დროებითი სხვაობების ამოწურვა.
50. [გაუქმებულია]
51. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის გაანგარიშებებმა უნდა ასახოს ის საგადასახადო შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს საწარმოს აქტივების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებისა და ვალდებულებების დაფარვის წესიდან, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

51ა. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, ის წესი, რომლის მიხედვითაც საწარმო ანაზღაურებს (ფარავს) აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულებას, გავლენას ახდენს:

- ა) საწარმოს მიერ აქტივის (ვალდებულების) საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების (დაფარვის) შესაბამის საგადასახადო განაკვეთზე; და/ან
- ბ) აქტივის (ვალდებულების) საგადასახადო ბაზაზე.

ასეთ სიტუაციაში, საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების გაანგარიშებისას უნდა გამოიყენოს ის საგადასახადო განაკვეთი და საგადასახადო ბაზა, რომელიც შეესაბამება მათი ანაზღაურების ან დაფარვის წესს.

მაგალითი ა

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება 100 ფე-ია და საგადასახადო ბაზა - 60 ფე. საგადასახადო განაკვეთი 20% გამოყენებულ უნდა იქნეს მაშინ, თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება, ხოლო ყველა სხვა შემოსავლისათვის დადგენილი საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 30%-ს.

საწარმომ უნდა აღიაროს 8 ფე-ის ტოლი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (40-ის 20%), თუ იგი ვარაუდობს აქტივის გაყიდვას ისე, რომ იგი მომავალში აღარ იყოს გამოყენებული; თუ გათვალისწინებულია აქტივის დატოვება საწარმოში და საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მისი შემდგომი გამოყენებით, მაშინ საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 12 ფე (40-ის 30%).

მაგალითი ბ

ძირითადი საშუალების თვითღირებულებაა 100 ფე, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება 80 ფე გადაფასდა 150 ფე-მდე. საგადასახადო მიზნებისათვის არ განხორციელებულა სათანადო კორექტირება. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნების დაგროვილი ცვეთის თანხა 30 ფე-ია, ხოლო საგადასახადო განაკვეთი - 30 %. თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა 30 ფე უნდა ჩაირთოს საგადასახადო (დასაბეგრი) შემოსავლის თანხაში, მაგრამ დადებითი სხვაობა გასაყიდ ფასსა და ძირითადი საშუალების თვითღირებულების შორის არ იბეგრება.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის 70 ფე, ხოლო 80 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი გამოყენებით, მან უნდა მიიღოს 150 ფე საგადასახადო შემოსავალი, მაგრამ შესაძლებელი იქნება მხოლოდ 70 ფე ცვეთის გამოქვითვა. აქედან გამომდინარე, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უდრის 24 ფე-ს (80-ის 30%). თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი დაუყოვნებლივ გაყიდვით 150 ფე-ად, მაშინ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გამოითვლება შემდეგნაირად:

	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	საგადასახადო განაკვეთი	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებ
დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა	30	30%	9
შემოსავლის ნამეტო თვითღირებულებაზე	50	ნული	-
სულ:	80		9

შენიშვნა: (61ა) პუნქტის შესაბამისად, დამატებითი გადავადებული გადასახადი, რომელიც წარმოიშვა გადაფასების შედეგად, აისახება სხვა სრულ შემოსავალში.

მაგალითი გ

მონაცემები ისეთივეა, როგორც (ბ) მაგალითში. განსხვავება მხოლოდ ისაა, რომ თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი ცვეთის თანხა ჩაირთვება საგადასახადო შემოსავლის თანხაში (საგადასახადო განაკვეთია 30%) და გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი იბეგრება 40%-ით, ინფლაციის გათვალისწინებით კორექტირებული თვითღირებულების, 110 ფე-ის გამოქვითვის შემდეგ.

თუ საწარმო ვარაუდობს ძირითადი საშუალების გამოყენებას მისი საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად, მან უნდა მიიღოს 150 ფე დასაბეგრი შემოსავალი, მაგრამ შესაძლებელი იქნება მხოლოდ 70 ფე ცვეთის გამოქვითვა. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ბაზა უდრის 70-ს. 80 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და 24 ფე (80-ის 30%) - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, როგორც (ბ) მაგალითში.

თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საგადასახადო ღირებულების ანაზღაურებას მისი დაუყოვნებლივ გაყიდვით 150 ფე-ად, საწარმოს შეუძლია გამოქვითოს 110 ფე ინდექსირებული თვითღირებულება. 40 ფე-ის ტოლი წმინდა შემოსავალი დაიბეგრება 40%-ით. გარდა ამისა, 30 ფე დაგროვილი ცვეთის თანხა ჩაირთვება საგადასახადო შემოსავალში და დაიბეგრება 30%-ით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ბაზა უდრის 80 ფე-ს (110-30), 70 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და 25 ფე - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (40-ის 40% + 30-ის 30%). თუ მოცემულ მაგალითში საგადასახადო ბაზის გაანგარიშება გასაგები არ არის, იხ. მე-10 პუნქტში განხილული ძირითადი პრინციპი.

შენიშვნა: (61ა) პუნქტის თანახმად, გადაფასების შედეგად წარმოშობილი დამატებითი გადავადებული გადასახადი აისახება სხვა სრულ შემოსავალში.)

- 51ბ. თუ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა არაცვეთად აქტივთან დაკავშირებით, რომელიც შეფასებულია ბასს 16-ით განსაზღვრული გადაფასების მოდელის მიხედვით, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შეფასებამ უნდა ასახოს გაყიდვის მეშვეობით არაცვეთადი აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგები, ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების შეფასების საფუძვლის მიუხედავად. შესაბამისად, თუ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, აქტივის გაყიდვის შედეგად მიღებული დასაბეგრი თანხისთვის დადგენილი საგადასახადო განაკვეთი განსხვავდება საგადასახადო განაკვეთისგან, რომელიც გამოიყენება აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებული დასაბეგრი თანხის მიმართ, არაცვეთად აქტივთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შესაფასებლად გამოიყენება ზემოთ მითითებული საგადასახადო განაკვეთებიდან პირველი.
- 51გ. თუ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებით, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენებით ბასს 40-ის შესაბამისად, არსებობს უარყოფადი დაშვება იმისა, რომ საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება გაყიდვის მეშვეობით. შესაბამისად, თუ აღნიშნული დაშვება არ არის უარყოფადი, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შეფასებამ უნდა ასახოს საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგები მხოლოდ მისი გაყიდვის მეშვეობით. აღნიშნული დაშვება მაშინ არის უარყოფადი, თუ საინვესტიციო ქონება არის ცვეთადი და საწარმო ინარჩუნებს მას ისეთი ბიზნესმოდელის ფარგლებში, რომლის მიზანია პრაქტიკულად მთელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება, რომელიც მიიღება გარკვეული დროის განმავლობაში საინვესტიციო ქონების გამოყენებით და არა მისი გაყიდვის შედეგად. თუ მოცემული დაშვება უარყოფადია, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 51-ე და 51ა პუნქტების მოთხოვნები.

51გ პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საინვესტიციო ქონების თვითღირებულებაა 100, ხოლო მისი რეალური ღირებულება - 150. ქონება შეფასებულია რეალური ღირებულების მოდელით, ბასს 40-ის შესაბამისად. იგი შედგება მიწის ნაკვეთისგან, რომლის თვითღირებულებაა 40 და რეალური ღირებულება - 60 და შენობისგან, რომლის თვითღირებულებაა 60 და რეალური ღირებულება - 90. მიწას გააჩნია განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა.

საგადასახადო მიზნებისთვის შენობის დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 30-ს. საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების არარეალიზებული ცვლილებები გავლენას არ ახდენს საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგებაზე. თუ საინვესტიციო ქონება გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე უფრო მაღალი ფასით, მაშინ 30-ის ტოლი დაგროვილი საგადასახადო ცვეთის აღდგენა ჩაირთვება საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგების თანხაში და დაიბეგრება ჩვეულებრივი საგადასახადო განაკვეთით ანუ 30%-ით. რაც შეეხება მისი გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობის თანხას: საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, 25%-იანი საგადასახადო განაკვეთი გამოიყენება აქტივებისთვის, რომლებსაც საწარმო ფლობდა ორ წელზე ნაკლები პერიოდის განმავლობაში და 20%-იანი განაკვეთი აქტივებისთვის, რომლებსაც ორი წლის, ან უფრო მეტი ხნის განმავლობაში ფლობდა.

ვინაიდან საინვესტიციო ქონება შეფასებულია ბასს 40-ის რეალური ღირებულების მოდელის მიხედვით, არსებობს უარყოფადი დაშვება იმისა, რომ საწარმო საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებას აინაზღაურებს მხოლოდ გაყიდვის შედეგად. თუ ეს დაშვება არ არის უარყოფადი, გადავადებული გადასახადი ასახავს საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების

საგადასახადო შედეგებს მხოლოდ ქონების გაყიდვის მეშვეობით, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საწარმო ვარაუდობს ქონებიდან საიჯარო შემოსავლის მიღებას მის გაყიდვამდე.

მიწის საგადასახადო ბაზა არის 40, მისი გაყიდვის შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 (60-40). შენობის საგადასახადო ბაზა არის 30 (60-30), მისი გაყიდვის შემთხვევაში და ამასთან არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 60 (90-30). მაშასადამე, საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული მთლიანი დასაბეგრი დროებითი სხვაობა იქნება 80 (20+60).

47-ე პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომლის გამოყენებაც მოსალოდნელია იმ პერიოდში, როდესაც საინვესტიციო ქონება გაიყიდება. ამგვარად, თუ საწარმო ვარაუდობს ქონების გაყიდვას მას შემდეგ, რაც ორ წელზე მეტი პერიოდის განმავლობაში გამოიყენებს მას, შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გამოითვლება შემდეგნაირად:

	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	საგადასა- ხადო განაკვე- თი	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება
დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა	30	30%	9
შემოსავლის ნამეტი თვითღირებულებაზე	50	20%	10
სულ:	80		19

გაგრძელება

თუ საწარმო ვარაუდობს ქონების გაყიდვას მისი ორ წელზე ნაკლები პერიოდის განმავლობაში გამოყენების შემდეგ, ზემოთ ნაჩვენებ გაანგარიშებებში 20% განაკვეთის ნაცვლად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 25% განაკვეთი, თვითღირებულებაზე ნამეტი შემოსავლის მიმართ.

თუ ამის ნაცვლად საწარმო ინარჩუნებს შენობას ისეთი ბიზნესმოდელის ფარგლებში, რომლის მიზანია, პრაქტიკულად მთელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება, რომელიც მიიღება გარკვეული დროის განმავლობაში შენობის გამოყენებით და არა მისი გაყიდვით, ზემოაღნიშნული დაშვება შენობისთვის უნდა უარყოფილი იქნას. თუმცა, მიწის ნაკვეთი არ არის ცვეთადი აქტივი. ამგვარად, მიწისთვის არ უნდა უარყოფილი იქნას, რომ მისი საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება გაყიდვის შედეგად. ეს იმას ნიშნავს, რომ გადავადებული ყიდვის მეშვეობით, საგადასახადო ვალდებულება უნდა ასახავდეს შენობის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგებს მისი გამოყენების მეშვეობით, ხოლო მიწის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგებს - მისი გაყიდვის მეშვეობით.

შენობის საგადასახადო ბაზა არის 30 (60 – 30), მისი გამოყენების შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 60 (90-30), რის შედეგადაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 18 (60-ის 30%).

მიწის საგადასახადო ბაზა არის 40, მისი გაყიდვის შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 (60-40), რის შედეგადაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 4 (20-ის 20%).

მაშასადამე, თუ შენობის მიმართ უარყოფილი იქნება დაშვება იმისა, რომ საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება მისი გაყიდვის მეშვეობით, საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 22 (18+4).

- 51დ. 51გ პუნქტში აღწერილი უარყოფადი დაშვება იმ შემთხვევაშიც გამოიყენება, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა საინვესტიციო ქონების შეფასების შედეგად საწარმოთა გაერთიანების დროს, თუ საწარმო რეალური ღირებულების მოდელს გამოიყენებს, როდესაც შემდგომში შეაფასებს ამ საინვესტიციო ქონებას.
- 51ე. 51ბ-51დ პუნქტები არ ცვლის მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარებისა და შეფასებისას უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის 24-33-ე პუნქტებში აღწერილი პრინციპები (გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები) და 34-36-ე პუნქტებში აღწერილი პრინციპები (გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტები).
52. [გადატანილია და მიენიჭა ახალი ნომერი - 51ა]
- 52ა. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, მოგებიდან გადასახადის გადახდა ხორციელდება მაღალი ან დაბალი განაკვეთით, თუ ხდება წმინდა მოგების ან გაუნაწილებელი მოგების მთლიანად ან ნაწილობრივ გაცემა დივიდენდის სახით საწარმოს აქციონერებზე. ზოგიერთი სხვა ქვეყნების კანონმდებლობით, შესაძლოა დაშვებული იყოს მოგებიდან გადასახადის თანხის უკან დაბრუნება ან ანაზღაურება, თუ ხდება წმინდა მოგების ან გაუნაწილებელი მოგების მთლიანად ან ნაწილობრივ გაცემა დივიდენდის სახით საწარმოს აქციონერებზე. ასეთ გარემოებებში, მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომლებიც გამოიყენება გაუნაწილებელი მოგებისათვის.
- 52ბ. [გაუქმებულია]

52ა და 57ა პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი

მოცემული მაგალითი განიხილავს მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების შეფასებას იმ საწარმოსათვის, რომლის ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად მოგებიდან გადასახადის გადახდა გაუნაწილებელ მოგებაზე ხდება მაღალი (50%) განაკვეთით და ამ თანხის უკან დაბრუნება ხორციელდება მოგების განაწილების დროს. გადასახადის განაკვეთი განაწილებულ მოგებაზე არის 35%. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, 20X1 წლის 31 დეკემბერს, საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებად საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ შეთავაზებულ ან გამოცხადებულ დივიდენდებს. ამდენად, არ ხდება დივიდენდების აღიარება 20X1 წელს. დასაბეგრი შემოსავალი 20X1 წლისათვის არის 100 000 ფე წმინდა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20X1 წლისათვის არის 40 000 ფე.

საწარმო აღიარებს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებას და მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის ხარჯს 50 000 ფე-ის ოდენობით. არ ხდება აქტივის აღიარება იმ თანხისათვის, რომელიც პოტენციურად ექვემდებარება უკან დაბრუნებას მომავალში დივიდენდების შესაბამისად. საწარმო ასევე აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას და გადავადებულ საგადასახადო ხარჯს 20 000 ფე-ის ოდენობით (40 000-ის 50%), რომელიც წარმოადგენს მოგების გადასახადს და საწარმომ უნდა გადაიხადოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების ანაზღაურებისას ან დაფარვისას, გაუნაწილებელი მოგებისათვის გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთების შესაბამისად.

მოგვიანებით, 20X2 წლის 15 მარტს, საწარმო წინა საოპერაციო მოგებიდან ვალდებულების სახით აღიარებს დივიდენდებს 10 000 ფე-ის ოდენობით.

20X2 წლის 15 მარტს საწარმო აღიარებს მოგებიდან გადასახადის ანაზღაურებას 1500 ფე-ის ოდენობით (ვალდებულებად აღიარებული დივიდენდების 15%), როგორც მიმდინარე საგადასახადო აქტივის და როგორც მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის შემცირებას 20X2 წლისთვის.

53. არ შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირება.
54. გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების საიმედოდ განსაზღვრა დისკონტირების საფუძველზე მოითხოვს თითოეული ქრონომეტრული დროებითი სხვაობის ამოწურვის ქრონომეტრულობის დეტალურ გრაფიკს. უმრავლეს შემთხვევაში, ეს პრაქტიკულად მიუწვდომელია ან ძალიან შრომატევადია. ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირების მოთხოვნა. დისკონტირების დაშვება და არა მოთხოვნა გამოიწვევდა ისეთ გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც შესადარისი არ იქნებოდა სხვა საწარმოების შესაბამის მაჩვენებლებთან. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება და არც დაიშვება გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირება.
55. დროებითი სხვაობები განისაზღვრება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების მიხედვით. ეს ხდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა თავისთავად ხდება დისკონტირების საფუძველზე. მაგალითად, საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულების შემთხვევაში (იხ. ბასს 19 - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“).
56. გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გადაისინჯოს ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. საწარმომ უნდა შეამციროს გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ დიდხანს მოსალოდნელი არ არის საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება, რათა შესაძლებელი იყოს ყველა გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან მისი ნაწილის გამოყენებით გარკვეული შეღავათის განხორციელება. ამგვარი შემცირება უნდა დასრულდეს მაშინ, როდესაც მოსალოდნელი იქნება საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება.

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება

57. რომელიმე ოპერაციასთან ან მოვლენასთან დაკავშირებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის ბუღალტრული აღრიცხვა უშუალოდ უკავშირდება თვითონ ოპერაციის ან მოვლენის ბუღალტრულ აღრიცხვას. აღნიშნული პრინციპის გამოყენება განხილულია 58-68 პუნქტებში.

- 57ა. საწარმომ უნდა აღიაროს მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები დივიდენდებზე (ფასს 9-ის განმარტების მიხედვით) მაშინ, როდესაც ის აღიარებს დივიდენდების გადახდის ვალდებულებას. მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები დივიდენდებზე უფრო მეტად დაკავშირებულია იმ წარსულ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან, რომლებმაც წარმოქმნეს გასანაწილებელი მოგება, ვიდრე უშუალოდ მესაკუთრეებისთვის განაწილებასთან. ამგვარად, საწარმომ მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, სხვა სრულ შემოსავალში ან საკუთარ კაპიტალში, იმისდა მიხედვით, სად ჰქონდა საწარმოს თავდაპირველად აღიარებული შესაბამისი წარსული ოპერაციები ან მოვლენები.

მუხლები, რომლებიც აღიარდება მოგებაში ან ზარალში

58. მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგების ან ზარალის თანხაში, იმ გამოწვევის შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა:
- ა) ისეთი მოვლენის ან ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე, ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგებისა და ზარალის გარეთ სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში; (იხ. პუნქტები 61ა-65) ან
 - ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საინვესტიციო საწარმო (ფასს 10-ში - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად) იძენს შვილობილ საწარმოს, რომლის შეფასებაც მოითხოვება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით). (იხ. პუნქტები 66-68)
59. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების უმრავლესობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც შემოსავალი ან ხარჯი ჩაირთვება ერთ საანგარიშგებო სააღრიცხვო მოგებაში, მაგრამ მონაწილეობს სხვა საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) გაანგარიშებაში. წარმოშობილი გადავადებული გადასახადის აღიარება ხდება მოგებაში და ზარალში. მაგალითად:
- ა) პროცენტების, როიალტების ან დივიდენდების ტიპის ამონაგებს საწარმო პერიოდის ბოლოს იღებს და სააღრიცხვო მოგებაში ასახავს ფასს 15-ის - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“, ბასს 39-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“, ან ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - შესაბამისად, საჭიროებისამებრ, ხოლო საგადასახადო მოგებაში (საგადასახადო ზარალში) აისახება საკასო მეთოდით; და
 - ბ) არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება ბასს 38-ის - „არამატერიალური აქტივები“- თანახმად და მათი ამორტიზება ხდება მოგებაში ან ზარალში, მაგრამ დაბეგვრის მიზნებისათვის მათი გამოქვითვა ხდება აღნიშნული დანახარჯების გაწევისთანავე.
60. გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს მაშინაც, როდესაც შესაბამისი დროებითი სხვაობები უცვლელი რჩება. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს:
- ა) საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონებში მომხდარი ცვლილებებით;
 - ბ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობის ხელახალი შეფასებით; ან
 - გ) აქტივის ღირებულების ანაზღაურების წესში მომხდარი ცვლილებებით.

ამის შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, იმ გამოწვევის შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი უკავშირდება წინა საანგარიშგებო პერიოდებში მოგების ან ზარალის გარეთ აღიარებულ მუხლებს (იხ. პუნქტი 63).

მუხლები, რომლებიც აღიარდება მოგების ან ზარალის გარეთ

61. [გაუქმებულია]
- 61ა. მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის გარეთ, თუ ეს გადასახადი ისეთ მუხლებს ეხება, რომლებიც იმავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგებისა და ზარალის გარეთ. ამგვარად, მიმდინარე გადასახადი და

გადავადებული გადასახადი, დაკავშირებული ისეთ მუხლებთან, რომლებიც იმავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია:

- ა) სხვა სრულ შემოსავალში, უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში (იხ. 62-ე პუნქტი);
- ბ) პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, უნდა აღიარდეს პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში (იხ. პუნქტი 62(ა)).

62. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს, ან უშვებს გარკვეული ელემენტების პირდაპირ ასახვას სხვა სრულ შემოსავალში. მაგალითად:

- ა) ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ცვლილებები (იხ. ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“); და
- ბ) [გაუქმებულია]
- გ) საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების გადანაწილებისას (იხ. ბასს 21); და
- დ) [გაუქმებულია]

62ა. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს, ან უშვებს გარკვეული ელემენტების ასახვას საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში კრედიტში ან დებეტში. ამგვარი მუხლების მაგალითებია:

- ა) გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება, რომელიც განპირობებულია ან სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით, რაც რეტროსპექტულად გამოიყენება, ან შეცდომის გასწორებით (იხ. ბასს 8 - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“); და
- ბ) რთული ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივი ელემენტის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი თანხები (იხ. 23-ე პუნქტი).

63. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, შესაძლებელია სირთულეს წარმოადგენდეს მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის თანხის დადგენა იმ ელემენტებისათვის, რომლებიც აღიარდება მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში). მაგალითად, როდესაც:

- ა) მოგებიდან გადასახადები დიფერენცირებულია და შეუძლებელია იმ საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც მოხდა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) რომელიმე ელემენტის დაბეგვრა;
- ბ) საგადასახადო განაკვეთების ან მოგებიდან გადასახადის გადახდის წესების შეცვლა გავლენას ახდენს გადავადებულ საგადასახადო აქტივზე ან ვალდებულებაზე, რომელიც დაკავშირებულია (მთლიანად ან ნაწილობრივ) ისეთ ელემენტთან, რომელიც წინა პერიოდში აღიარებული იყო მოგებისა და ზარალის გარეთ; ან
- გ) საწარმო დაადგენს, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ან საერთოდ აღარ უნდა აღიარდეს და გადავადებული საგადასახადო აქტივი დაკავშირებულია (მთლიანად ან ნაწილობრივ) ისეთ ელემენტთან, რომელიც წინა პერიოდში აღიარებული იყო მოგებისა და ზარალის გარეთ.

ასეთ შემთხვევაში, იმ ელემენტებთან დაკავშირებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადი, რომლებიც აღიარდება მოგებისა და ზარალის გარეთ, ექვემდებარება პროპორციულ განაწილებას საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, ან გულისხმობს რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენებას, რომლის საფუძველზეც მიიღწევა ამ გადასახადის უფრო მისაღები და ეფექტური განაწილება მოცემულ სიტუაციაში.

64. ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“ - არ განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა გადაიტანოს საწარმომ ყოველწლიურად გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე აქტივების გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ნამეტო თანხები, რომლებიც ტოლია გადაფასებული აქტივის ცვეთასა და აქტივის თვითღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთას შორის სხვაობის. თუ საწარმო ახდენს ასეთ გადა-

ტანას, გადატანილი თანხა არ შეიცავს მასთან დაკავშირებულ გადავადებულ გადასახადებს. ანალოგიური მსჯელობა მიესადაგება შენობა-ნაგებობებისა და მანქანა-დანადგარების ან ინვესტიციების რომელიმე ელემენტის გაყიდვისას წარმოშობილი ნამეტი თანხების გადატანას.

65. როდესაც აქტივის გადაფასება ხდება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის და ეს გადაფასება უკავშირდება წინა პერიოდის საბალანსო გადაფასებას ან მომავალი პერიოდის გადაფასებას, ორივე - გადაფასებული აქტივის დაბეგვრის შედეგები და საგადასახადო ბაზის კორექტირების თანხები აისახება სხვა სრულ შემოსავალში მათი მოხდენის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებში. მაგრამ თუ საგადასახადო დაბეგვრის მიზნით ჩატარებული გადაფასება დაკავშირებული არ არის წინა პერიოდის მიმდინარე საბალანსო გადაფასებასთან ან მომავალ გადაფასებასთან, აქტივების საგადასახადო ბაზის კორექტირების დაბეგვრის შედეგები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.
- 65ა. როდესაც საწარმო დივიდენდებს გასცემს აქციონერებზე, მას შეიძლება მოსთხოვონ აქციონერთა სახელით დივიდენდების ნაწილის საგადასახადო ორგანოებისათვის გადახდა. მრავალი ქვეყნის კანონმდებლობით ამ თანხას დაკავებული გადასახადი ეწოდება. ასეთი თანხა, რომელიც გადაიხდება ან ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო ორგანოებისათვის, აისახება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის დებეტის მხარეს, როგორც დივიდენდების ნაწილი.

საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი

66. როგორც მე-19 და 26-ე (გ) პუნქტებში იყო აღნიშნული, დროებითი სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას საწარმოთა გაერთიანების პროცესში. ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - შესაბამისად, საწარმომ უნდა აღიაროს ყველა გადავადებული საგადასახადო აქტივი (თუკი ისინი აკმაყოფილებს 24-ე პუნქტში განხილულ აღიარების კრიტერიუმებს), ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, როგორც იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები, შეძენის თარიღით. შესაბამისად, ამგვარი გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები გავლენას ახდენს გუდვილის სიდიდეზე, ან ხელსაყრელი შესყიდვის შედეგად მიღებული შემოსულობის სიდიდეზე, რომელსაც საწარმო აღიარებს. ამასთან, 15(ა) პუნქტის შესაბამისად, საწარმომ არ უნდა აღიაროს გუდვილის თავდაპირველ აღიარების შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები.
67. საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შესაძლოა შეიცვალოს იმის ალბათობა, რომ მყიდველი შეძლებს შეძენამდელი გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენებას (რეალიზებას). მყიდველმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ იგი აინაზღაურებს თავის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, რომელიც არ იყო აღიარებული საწარმოთა გაერთიანებამდე. მაგალითად, მყიდველმა შეღავათი, რომელიც არსებობს მისი გამოყენებელი საგადასახადო ზარალის სახით, შეიძლება გამოიყენოს მომავალ პერიოდში შეძენილი საწარმოს საგადასახადო მოგების გაანგარიშების დროს. მეორე მხრივ, საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგებამ შესაძლოა საწარმოს არ მისცეს იმის საშუალება, რომ აინაზღაუროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველი აღიარებს გადავადებული საგადასახადო აქტივის ცვლილებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოხდა საწარმოთა გაერთიანება, მაგრამ არ რთავს მას საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვაში. შესაბამისად, მხედველობაში არ მიიღებს შეძენის შედეგად წარმოშობილი გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოქმნილი შემოსულობის თანხის განსაზღვრისას, რომელსაც აღიარებს საწარმოთა გაერთიანებაში.
68. შესაძლოა, რომ შეძენილი საწარმოს გადავადებული საგადასახადო ზარალით განპირობებული პოტენციური სარგებელი (შემოსავალი), ან სხვა გადავადებული საგადასახადო აქტივები არ აკმაყოფილებდეს განცალკევებით აღიარების მოთხოვნებს საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველი აღრიცხვის მომენტში, მაგრამ მოგვიანებით დააკმაყოფილოს. მყიდველმა საწარმომ შეძენილი გადავადებული საგადასახადო შემოსავალი, რომელსაც იყენებს საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ, უნდა აღიაროს შემდეგნაირად:
 - ა) შეფასების პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შეძენილი გადავადებული გადასახადი, რომელიც ეყრდნობა ახალ ინფორმაციას შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და პირობების შესახებ, გამოიყენება ამ შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილის საბალანსო ღირებულების შესამცირებლად. თუ ამ გუდვილის საბალანსო ღირებულება ნულია, მაშინ მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს ნებისმიერი დარჩენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი;

- ბ) ყველა სხვა გამოყენებული შეძენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ მოცემული სტანდარტი ასე მოითხოვს, მოგებისა და ზარალის გარეთ).

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებით განპირობებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადები

- 68ა. ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით, საწარმო იღებს საგადასახადო გამოქვითვის უფლებას (ე.ი. თანხა, რომელიც აკლდება დასაბეგრ მოგებას), რომელიც უკავშირდება გადახდას აქციებით, აქციის ოფციონებით და საწარმოს სხვა წილობრივი ინსტრუმენტებით. აღნიშნული საგადასახადო გამოქვითვის თანხა შეიძლება განსხვავდებოდეს ანაზღაურების კუმულაციური ხარჯისაგან და შესაძლოა წარმოიშვას უფრო გვიანდელ სააღრიცხვო პერიოდში. მაგალითად, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, საწარმოს შეუძლია ხარჯად აღიაროს იმ დაქირავებული პირის მომსახურების მოხმარება, რომლის ანაზღაურება ხდება აქციის ოფციონებით, ფასს 2-ის - „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“ - შესაბამისად, მაგრამ საგადასახადო გამოქვითვას მიიღებს მხოლოდ აქციის ოფციონების გამოყენების შემდეგ, თანაც იმ ოდენობით, რომელიც შეესაბამება საწარმოს აქციის ფასს მოცემული თარიღისათვის.
- 68ბ. ისევე როგორც მე-9 და 26(ბ) პუნქტებში განხილულ კვლევით სამუშაოებთან დაკავშირებით, განსხვავება დაქირავებული პირებისგან დღემდე მიღებული სამუშაოს საგადასახადო ბაზასა (რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში) და ნულოვან საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც იწვევს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას. თუ ცნობილი არ არის თანხა, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, მისი შეფასება უნდა მოხდეს პერიოდის ბოლოს არსებული ინფორმაციის საფუძველზე. მაგალითად, თუ თანხა, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად შეიძლება გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში, დამოკიდებულია მომავალში საწარმოს აქციის ფასზე, გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის შეფასება უნდა დაეფუძნოს პერიოდის ბოლოს საწარმოს აქციის ფასს.
- 68გ. როგორც აღინიშნა 68ა პუნქტში, საგადასახადო გამოქვითვის სიდიდე (ან მომავალი საგადასახადო გამოქვითვის თანხის შეფასება, გამოთვლილი 68ბ პუნქტის შესაბამისად) შეიძლება განსხვავდებოდეს შესაბამისი ანაზღაურების (გადახდის) კუმულაციური ხარჯისაგან. წინამდებარე სტანდარტის 58-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა (ა) ისეთი მოვლენის ან ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე, ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგების ან ზარალის გარეთ, ან (ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საინვესტიციო საწარმო იძენს შვილობილ საწარმოს, რომლის შეფასებაც მოითხოვება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით). თუ საგადასახადო გამოქვითვის სიდიდე (ან მომავალი პერიოდისათვის შეფასებული საგადასახადო გამოქვითვის თანხა) აღემატება შესაბამისი ანაზღაურების კუმულაციურ ხარჯს, ეს მიუთითებს, რომ საგადასახადო გამოქვითვა უკავშირდება არა მარტო ანაზღაურების ხარჯს, არამედ საკუთარი კაპიტალის კომპონენტსაც. ასეთ შემთხვევაში, შესაბამისი მიმდინარე ან გადავადებული გადასახადის ნამეტი თანხა პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში.

წარდგენა

საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები

- 69-
70. [გაუქმებულია]
- ურთიერთგადაფარვა**
71. საწარმოს მხოლოდ მაშინ შეუძლია მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა, როდესაც:
- ა) აღიარებული თანხების ჩათვლას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა; და

ბ) საწარმო აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას აპირებს ერთდროულად ან, როდესაც საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ასახულია ნეტო სიდიდით.

72. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად ხდება, ისინი ექვემდებარება ურთიერთჩათვლას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში იმავე კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც დადგენილია ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის ბასს 32-ის მიხედვით. როგორც წესი, საწარმოს მაშინ აქვს კანონმდებლობით მინიჭებული მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება, როდესაც ისინი უკავშირდება ერთი და იმავე საგადასახადო კანონით განსაზღვრულ მოგებიდან გადასახადს და ამ კანონით ნებადართულია მხოლოდ ერთი წმინდა გადასახადის მიღება ან გადახდა.
73. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, საწარმოთა ჯგუფში შემავალი ერთი საწარმოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივის ჩათვლა მეორე საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების მეშვეობით შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოებს კანონმდებლობით აქვთ მინიჭებული მხოლოდ ერთი წმინდა გადასახადის მიღების ან გადახდის უფლება და საწარმოებში საგადასახადო აქტივის ანაზღაურებასა და საგადასახადო ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად ახორციელებენ.
74. **გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა საწარმოს შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:**
 - ა) საწარმოს იურიდიული უფლება აქვს, მიმდინარე საგადასახადო აქტივებით გადაფაროს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები; და
 - ბ) მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებულია მოგებიდან გადასახადთან, რომელსაც ერთი და იგივე საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს:
 - (i) ერთი და იმავე გადამხდელისათვის, ან
 - (ii) სხვადასხვა გადამხდელისათვის, რომელთაც განსაზღვრული აქვთ, რომ მიმდინარე საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები დაფარონ განაშთების საფუძველზე, ან აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა განახორციელონ ერთდროულად ყოველ მომდევნო პერიოდში, რომელშიც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების მნიშვნელოვანი თანხების ანაზღაურება და დაფარვა.
75. ცალკეული დროებითი სხვაობისათვის თანდათანობითი ამოწურვის დეტალური გრაფიკის საჭიროების თავიდან აცილების მიზნით, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ერთი და იმავე საგადასახადო ელემენტთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა განახორციელოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოგებიდან გადასახადი უკავშირდება ერთი და იმავე საგადასახადო კანონს და საწარმოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული.
76. იშვიათია ისეთი შემთხვევები, როდესაც საწარმოს საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება და მათი წმინდა ღირებულებით ასახვის სურვილი აქვს რომელიმე ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, სხვა საანგარიშგებო პერიოდში კი - არა. ასეთ დროს, შეიძლება საწარმოს მოეთხოვოს დროებითი სხვაობების თანდათანობითი ამოწურვის გრაფიკის შედგენა, რათა დადგინდეს, გამოიწვევს თუ არა ერთი და იმავე საგადასახადო ელემენტის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის ზრდას იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი სხვა საგადასახადო ელემენტისათვის იწვევს გადასახდელი გადასახადების შემცირებას.

საგადასახადო ხარჯი

ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებასა და ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი)

77. ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებასა და ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი) წარდგენილ უნდა იქნეს, როგორც მოგების ან ზარალის კომპონენტი მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში).
- 77ა. [გაუქმებულია]

გადავადებულ უცხოურ საგადასახადო ვალდებულებთან ან საგადასახადო აქტივებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები

78. ბასს 21 მოითხოვს, რომ გარკვეული ტიპის საკურსო სხვაობები აღიარდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით. მაგრამ სტანდარტით ზუსტად არ არის განსაზღვრული, სად უნდა იყოს ისინი წარდგენილი სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. შესაბამისად, როდესაც უცხოურ საგადასახადო ვალდებულებებსა და საგადასახადო აქტივებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები აღიარებულია სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ამგვარი საკურსო სხვაობები შეიძლება მიეკუთვნოს გადავადებულ საგადასახადო ხარჯებს (შემოსავლებს), თუ ამგვარი წარდგენა უფრო სასარგებლო იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის.

განმარტებითი შენიშვნები

79. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) ძირითადი კომპონენტები ცალ-ცალკე უნდა აისახოს.
80. საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) კომპონენტებია:
- ა) მიმდინარე საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი);
 - ბ) მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში აღიარებული, წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადების ნებისმიერი კორექტირება;
 - გ) დროებითი სხვაობების წარმოშობასა და ამოწურვასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;
 - დ) საგადასახადო განაკვეთის ცვლილებასთან ან ახალი გადასახადების წარმოშობასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;
 - ე) წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აუღიარებელ საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათებსა და დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით წარმოშობილი შეღავათის თანხა, რომელიც გამოიყენება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;
 - ვ) სარგებლის თანხა, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათსა (კრედიტსა) და დროებით სხვაობასთან, რომელიც არ აღიარდა წინა საანგარიშგებო პერიოდებში და გამოიყენება გადავადებული საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;
 - ზ) გადავადებული საგადასახადო ხარჯი, რომელიც წარმოიშობა 56-ე პუნქტში განხილული გადავადებული საგადასახადო აქტივის ჩამოწერის ან ადრე ჩამოწერილი თანხის აღდგენის შემდეგ; და
 - თ) საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა, რომელიც უკავშირდება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებს და შეცდომებს და ბასს 8-ით გათვალისწინებულია მათი ჩართვა მოგებაში ან ზარალში, რადგან შეუძლებელია მათი რეტროსპექტულად ასახვა.
81. განმარტებით შენიშვნებში ცალკე უნდა აისახოს ასევე შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის მთლიანი თანხა იმ ელემენტებისათვის, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტში ან კრედიტში (იხ. პუნქტი 62 (ა));
 - აბ) სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ ელემენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის თანხა (იხ. ბასს 1-ის (შესწორებული 2007 წელს) 62-ე პუნქტი);
 - ბ) [გაუქმებულია]

- გ) განმარტება საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის არსებული თანაფარდობის შესახებ ქვემოთ განხილული რომელიმე ან ორივე ფორმით:
- (i) რიცხობრივი თანაფარდობის ჩვენება საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებისა და გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთის ნამრავლს შორის, საგადასახადო განაკვეთის გამოთვლის საფუძვლის შესაბამის განმარტებებთან ერთად;
 - (ii) რიცხობრივი თანაფარდობის ჩვენება საშუალო საგადასახადო განაკვეთსა და გამოყენებულ საგადასახადო განაკვეთს შორის, აგრეთვე საგადასახადო განაკვეთის გამოთვლის საფუძვლის შესაბამის განმარტებებთან ერთად.
- დ) გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთის (განაკვეთების) ცვლილებების შედარება წინა საანგარიშგებო პერიოდთან და შესაბამისი განმარტება;
- ე) გამოსაქვეითი დროებითი სხვაობების თანხები (მათი ამოწურვის თარიღი), გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის თანხები, რომელთათვისაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული არ არის გადავადებული საგადასახადო აქტივი;
- ვ) იმ დროებითი სხვაობების მთლიანი თანხა, რომლებიც უკავშირდება ინვესტიციებს შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებში, მეკავშირე საწარმოებში და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობას და რომელთათვისაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები არ არის აღიარებული (იხ. პუნქტი 39);
- ზ) თითოეული ტიპის დროებითი სხვაობისათვის და ასევე თითოეული ტიპის გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტისთვის:
- (i) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების თანხები თითოეული წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის;
 - (ii) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გადავადებული საგადასახადო შემოსავლის ან ხარჯის თანხა, თუ ეს არ ჩანს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების ცვლილებიდან;
- თ) შეწყვეტილი ოპერაციების მიხედვით - საგადასახადო ხარჯი, რომელიც უკავშირდება:
- (i) შეწყვეტილი საქმიანობიდან მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს; და
 - (ii) შეწყვეტილი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგების ან ზარალის თანხა მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდის შესაბამისი თანხების ჩვენებით;
- ი) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ნებართვის თარიღამდე საწარმოს აქციონერებისათვის შეთავაზებული ან გამოცხადებული დივიდენდების გავლენა მოგებიდან გადასახადის თანხაზე, როცა ჯერ არ მომხდარა მათი ვალდებულების სახით აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- კ) თუ საწარმოთა გაერთიანება, რომელშიც საწარმო წარმოადგენს მყიდველს, იწვევს შეძენამდელი გადავადებული საგადასახადო აქტივისთვის აღიარებული თანხის ცვლილებას (იხ. 67-ე პუნქტი), ამ ცვლილების თანხა; და
- ლ) თუ საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი არ აღიარდება შეძენის თარიღისათვის, მაგრამ აღიარდება შეძენის თარიღის შემდეგ (იხ. 68-ე პუნქტი), იმ მოვლენის ან შეცვლილი გარემოებების აღწერა, რომელმაც განაპირობა გადავადებული საგადასახადო სარგებლის აღიარება.
82. გადავადებული საგადასახადო აქტივის თანხას და ინფორმაციას მათი აღიარების დასაბუთებული მტკიცებების შესახებ, საწარმო მაშინ ასახავს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, როდესაც:

- ა) გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, გადაამეტებს თუ არა მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების თანხები მოგების იმ თანხას, რომელიც წარმოიშობა არსებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად; და
 - ბ) საწარმოს გააჩნია მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების ზარალი იმ საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, რომელსაც უკავშირდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი.
- 82ა. 52ა პუნქტში აღნიშნული გარემოებების არსებობისას, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გამჟღავნოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. დამატებით, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომელიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადია და მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომლებიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადი არ არის.
83. [გაუქმებულია]
84. 81 (გ) პუნქტში გათვალისწინებული განმარტებები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეხმარება გაეცნოს, თუ როგორია თანაფარდობა საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის საანგარიშგებო თარიღისათვის და რა სახის მნიშვნელოვანი ფაქტორები მოახდენს გავლენას ამ თანაფარდობაზე მომავალში. საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის თანაფარდობაზე შეიძლება ზემოქმედება მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა: დაუბეგრავი შემოსავალი; ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან); საგადასახადო ზარალის თანხა და უცხოური საგადასახადო განაკვეთების სიდიდე.
85. საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის თანაფარდობის განსაზღვრის დროს, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ისეთი მისაღები საგადასახადო განაკვეთები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს მიაწვდის მაქსიმალურად მიზანშეწონილ ინფორმაციას. ხშირად, ამგვარ მიზანშეწონილ საგადასახადო განაკვეთად შეიძლება მიჩნეული იყოს იმ ქვეყნის ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთი, სადაც განთავსებულია საწარმო. მასში გაერთიანებულია მოცემული ქვეყნის ის საერთო და ადგილობრივი გადასახადების განაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება ანალოგიური დონის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) მიმართ. მაგრამ საწარმოსათვის, რომელიც იყენებს რამდენიმე ქვეყნის კანონმდებლობას, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს გააერთიანოს სხვადასხვა ქვეყნის ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთებით გამოთვლილი გადასახადების თანხები. ქვემოთ განხილული მაგალითი გვიჩვენებს, თუ როგორ უნდა მოხდეს მისაღები საგადასახადო განაკვეთის შერჩევა და მათი პრაქტიკული გამოყენება რიცხობრივი გაანგარიშებისათვის.

მაგალითი 85-ე პუნქტისათვის

19X2 წელს საწარმოს სააღრიცხვო მოგება შეადგენს 1500 ფე-ს (19X1:2000 ფე)-საკუთარ „ა“ ქვეყანაში და 1500 ფე-ს (19X1:500)- „ბ“ ქვეყანაში. „ა“ ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთი უდრის 30%-ს და „ბ“ ქვეყანაში-20%-ს. „ა“ ქვეყანაში ხარჯები 100ფ.ე. (19X1:200 ფე) დაბეგვრის დროს გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ქვემოთ განხილულია ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთებზე გადასვლის მაგალითი.

	19X1 წ.	19X2წ.
სააღრიცხვო მოგება	2,500	3,000
გადასახადი რეზიდენტი ქვეყნის 30%-იანი საგადასახადო განაკვეთით	750	900
საგადასახადო შედეგი იმ ხარჯებისა, რომლებიც არ გამოიქვითება დაბეგვრის დროს	60	30
დაბალი საგადასახადო განაკვეთების გამოყენების შედეგები „ბ“ ქვეყანაში	(50)	(150)
საგადასახადო ხარჯი	760	780

გაგრძელება

აღნიშნული მაგალითი გამოდგება იმ შემთხვევის თვალსაჩინოებისათვის, როდესაც ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთზე გადასვლა ხდება ცალკეული ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობით გამოთვლილი გადასახადების თანხებიდან. აღნიშნული მეთოდის მიხედვით ცალკე მუხლის სახით არ ჩანს, თუ როგორ გამოიყენება ანგარიშვალდებული საწარმოს რეზიდენტი ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთსა და სხვა ქვეყნის ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთს შორის სხვაობა საკუთარი ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთზე გადასასვლელად. მაგრამ ზოგჯერ შეიძლება საჭირო იყოს საგადასახადო განაკვეთების მნიშვნელოვანი ცვლილებების ან სხვადასხვა ქვეყანაში მიღებული მოგების საერთო თანხის ცვლილებების ჩვენება, რათა განიმარტოს ცვლილებები გამოყენებულ საგადასახადო განაკვეთებში და მათი შედეგები, 81 დ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

სააღრიცხვო მოგება	2500	3,000
გადასახადი ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთით მოცემულ ქვეყანაში მიღებულ მოგებაზე	700	750
საგადასახადო ხარჯი, რომელიც არ გამოიქვითება დაბეგვრის დროს	60	30
საგადასახადო ხარჯი	760	780

86. საშუალო საბოლოო საგადასახადო განაკვეთი გამოითვლება საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხის გაყოფით სააღრიცხვო მოგების თანხაზე.
87. ხშირად შეუძლებელია იმ აუდიარებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რომლებიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი 39). ამასთან დაკავშირებით, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს დროებითი სხვაობების მთლიანი თანხა და არა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, თუკი ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია, უმჯობესია საწარმომ აჩვენოს აუდიარებული საგადასახადო ვალდებულებების თანხები, რადგან ამგვარი ინფორმაცია სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის.

- 87ა. პუნქტი 82(ა) მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოგებიდან გადასახადზე პოტენციური შედეგების ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის სისტემის მნიშვნელოვანი მახასიათებლები და ფაქტორები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს დივიდენდების მოგებიდან გადასახადის პოტენციურ შედეგებზე.
- 87ბ. ზოგჯერ შეუძლებელია მოგებიდან გადასახადზე იმ პოტენციური შედეგების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. ასეთ შემთხვევებს ადგილი აქვს, როდესაც საწარმოს გააჩნია ზევრი უცხოური შვილობილი საწარმო. თუმცა, ასეთ გარემოებების არსებობის დროსაც კი შესაძლებელია მთლიანი თანხის ცალკეული ნაწილების ადვილად განსაზღვრა. მაგალითად, კონსოლიდირებული ჯგუფის შემთხვევაში, მშობელ და ზოგიერთ შვილობილ საწარმოს შეიძლება უკვე გადახდილი ჰქონდეს მაღალი განაკვეთებით მოგებიდან გადასახადი გაუნაწილებელ მოგებაზე და იცოდნენ თანხა, რომელიც ანაზღაურდება მომავალში კონსოლიდირებული გაუნაწილებელი მოგებიდან აქციონერებზე დივიდენდების გადახდისას. ამ შემთხვევაში ხდება ასეთი ანაზღაურებული თანხის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. გამოყენებადობის შემთხვევაში, საწარმო განმარტებებში ასევე ასახავს მოგებიდან გადასახადზე დამატებით პოტენციურ შედეგებს, რომელთა განსაზღვრა შეუძლებელია შენიშვნებში. მშობელი საწარმოს ცალკე ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუკი ასეთი არსებობს, პოტენციური მოგების გადასახადის შედეგის განმარტებითი შენიშვნა უკავშირდება მშობელი საწარმოს გაუნაწილებელ მოგებას.
- 87გ. საწარმოს, რომელსაც მოეთხოვება განმარტებები 82ა პუნქტის მიხედვით, ასევე შესაძლოა მოეთხოვოს განმარტებების გაკეთება დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით, რომლებიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან. ასეთ შემთხვევებში, საწარმო ამას ითვალისწინებს იმ ინფორმაციის დასადგენად, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება 82ა პუნქტის თანახმად განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, საწარმოს განმარტებით შენიშვნაში შეიძლება მოეთხოვოს შვილობილ საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებული დროებითი სხვაობების აგრეგირებული თანხის ასახვა, რომელთან მიმართებაშიც აღიარებული არ არის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები (იხ. 81 (ვ) პუნქტი). იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების გამოთვლა (იხ. 87-ე პუნქტი), მაშინ შეიძლება ასევე შეუძლებელი აღმოჩნდეს მოგების გადასახადით დაბეგვრის პოტენციური საგადასახადო შედეგების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რაც უკავშირდება აქციონერებზე დივიდენდების გაცემას ამ შვილობილ საწარმოებში.
88. საწარმომ უნდა აჩვენოს გადასახადებთან დაკავშირებული პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები ბასს 37-ის - „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*“ - შესაბამისად. პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები შესაძლოა წარმოიშვას საგადასახადო ორგანოებთან რაიმე გაუგებრობის წარმოშობის ნიადაგზე, საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით. ამის ანალოგიურად, თუ ცვლილებები საგადასახადო განაკვეთებსა და საგადასახადო კანონებში დაფიქსირდა ან გამოქვეყნდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, საწარმო ვალდებულია განმარტებით შენიშვნებში აჩვენოს და განმარტოს საგადასახადო განაკვეთებში მომხდარი ცვლილებებით გამოწვეული ცვლილებები საწარმოს მიმდინარე და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებში (იხ. ბასს 10 - „*საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები*“).

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

89. წინამდებარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ვრცელდება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს 1998 წლის 1 იანვარს დაწყებულ და მის შემდგომ პერიოდებს, გარდა 91-ე პუნქტში განხილული შემთხვევებისა. თუ საწარმო მოცემულ სტანდარტს გამოიყენებს 1998 წლის 1 იანვრის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მან უნდა გააკეთოს შესაბამისი განმარტება იმის თაობაზე, რომ მან წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენა 1979 წელს მიღებული ბასს 12-ის - „*მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა*“ - ნაცვლად.

90. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 1979 წელს მიღებულ ბასს 12-ს - „*მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა*“.
91. 52ა, 52ბ, 65ა, 81(ი), 82ა, 87ა, 87ბ, 87გ და მე-3 და 50-ე გაუქმებული პუნქტები ვრცელდება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹, რომელიც მოიცავს 2001 წლის 1 იანვარს დაწყებულ და მის შემდგომ პერიოდებს. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ სტანდარტის ვადამდელი გამოყენება გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, საწარმომ ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
92. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - (შესწორებული 2007 წელს) შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, განაპირობა 23-ე, 52-ე, 58-ე, 60-ე, 62-ე, 63-ე, 65-ე, 68(გ), 77 და 81 პუნქტების შეცვლა, 61-ე პუნქტის გაუქმება და 61(ა) , 62(ა) და 77(ა) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
93. 68-ე პუნქტი გამოიყენება პერსპექტიულად ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) ძალაში შესვლის თარიღიდან, საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარებისათვის.
94. ამგვარად, საწარმომ არ უნდა შეიტანოს კორექტირება ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვაში, თუ საგადასახადო სარგებელი შეძენის თარიღისათვის არ აკმაყოფილებს ცალკე აღიარების კრიტერიუმებს და აღიარდება შეძენის თარიღის შემდეგ, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ეს სარგებელი აღიარებულია შეფასების პერიოდის განმავლობაში და ეყრდნობა ახალ ინფორმაციას შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და პირობების შესახებ. სხვა აღიარებული საგადასახადო სარგებელი უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, მოგების ან ზარალის გარეთ).
95. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 21-ე და 67-ე პუნქტების შეცვლა და 32(ა) და 81(კ) და (ლ) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
96. [გაუქმებულია]
97. [გაუქმებულია]
98. 2010 წლის დეკემბერში გამოცემული დოკუმენტის - „*გადავადებული გადასახადი: დაკავშირებული აქტივების ამოღება*“ - გათვალისწინებით, 52-ე პუნქტს შეეცვალა ნომერი და გახდა 51ა, შეიცვალა მე-10 პუნქტი და 51-ე პუნქტის მომდევნო მაგალითი, დაემატა 51ბ და 51გ პუნქტები და მომდევნო მაგალითი, ასევე დაემატა 51დ, 51ე და 99-ე პუნქტები. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2012 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 98ა. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 11-მა - „*ერთობლივი საქმიანობა*“ - გამოიწვია მე-2, მე-15, 18(ე), 24-ე, 38-ე, 39-ე, 43-45-ე, 81(კ), 87-ე და 87გ პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 11-ს.
- 98ბ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია 77-ე პუნქტის შეცვლა და 77ა პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.

¹. 91-ე პუნქტი ეხება „წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას“, რომელთა ძალაში შესვლის თარიღი იყო 1998 წელი. 89-ე პუნქტი ეხება „ფინანსურ ანგარიშგებას“.

- 98გ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები“ (ფასს 10-ში, ფასს 12-სა და ბასს 27-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია 58-ე და 68გ პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია დოკუმენტის - „საინვესტიციო საწარმოები“ - ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან იმავდროულად უნდა გამოიყენოს ამ დოკუმენტით გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.
- 98დ. [გაუქმებულია]
- 98ე. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია 59-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 98ვ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-20 პუნქტის შეცვლა და 96-ე, 97-ე და 98დ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 98ზ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია მე-20 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 98თ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „არარეალიზებულ ზარალთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარება“ (ბასს 12-ის შესწორებები) - გამოიწვია 29-ე პუნქტის შეცვლა და 27ა, 29ა პუნქტების დამატება, ასევე 26-ე პუნქტის შემდეგ მაგალითის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2017 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად. თუმცა, მოცემული ცვლილებების თავდაპირველად გამოყენებისას, საწარმოს უფლება აქვს, ყველაზე ადრინდელი შესაძარისი პერიოდის საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთის ცვლილება აღიაროს საწყის გაუნაწილებელ მოგებაში (ან საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტის შემადგენლობაში, შესაბამისად) ისე, რომ ეს ცვლილება არ განაწილდეს გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთსა და საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტებზე. თუ საწარმო ამ მიდგომას გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
- 98ი. 2017 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2015-2017 წლების ციკლი“ - გამოიწვია 57ა პუნქტის დამატება და 52ბ პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. თავდაპირველი გამოყენებისას საწარმომ მოცემული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ დივიდენდების მოგების გადასახადით დაბეგრასთან მიმართებით, რომლებიც აღიარებულია ყველაზე ადრინდელი შესაძარისი პერიოდის დაწყების თარიღისთვის ან ამ თარიღის შემდგომ.

იმკ-21-ის გაუქმება

99. 2010 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „გადავადებული გადასახადი: დაკავშირებული აქტივების ამოღება“ - შეცვალა ინტერპრეტაცია იმკ-21 - „მოგებიდან გადასახადები - გადაფასებული არაცვეთადი აქტივების ამოღება“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 16

ძირითადი საშუალებები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის წესი ისე, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შეეძლოთ ინფორმაციის მიღება საწარმოს ინვესტიციის შესახებ ძირითად საშუალებებში და ამ ინვესტიციაში მომხდარი ცვლილებების თაობაზე. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის მთავარი საკითხებია: აქტივების აღიარების მომენტი, მათი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მათთან დაკავშირებული ცვეთის თანხებისა და გაუფასურების ზარალის აღიარება.

მოქმედების სფერო

2. ეს სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე სხვა საერთაშორისო სტანდარტი მოითხოვს ან უშვებს ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებულ მიდგომას.
3. სტანდარტი არ გამოიყენება:
 - ა) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - მიხედვით გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული ძირითადი საშუალებებისათვის;
 - ბ) სასოფლო-სამეურნეო წარმოებასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივებისთვის, ნაყოფის მომცემი კულტურების გარდა (იხ. ბასს 41 - „სოფლის მეურნეობა“). მოცემული სტანდარტი გამოიყენება ნაყოფის მომცემ კულტურებთან მიმართებით, მაგრამ არ გამოიყენება ნაყოფის მომცემი კულტურების ნაყოფის (პროდუქტის) მიმართ;
 - გ) მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარებისა და შეფასებისათვის (იხ. ფასს 6 - „მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება“);
 - დ) ნავთობის, ბუნებრივი გაზის და ამგვარი არაკვლავწარმოებადი რესურსების მოპოვება-გადამუშავების შემთხვევებში.

თუმცა, ეს სტანდარტი გამოიყენება იმ ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისათვის, რომლებიც გამოიყენება (ბ) - (დ) პუნქტებში აღწერილი აქტივების შესაძენად ან ექსპლუატაციისათვის.
4. [გაუქმებულია]
5. საწარმომ, რომელიც თვითღირებულების მოდელს იყენებს საინვესტიციო ქონებისთვის ბასს 40-ის - „საინვესტიციო ქონება“ - შესაბამისად, მოცემული სტანდარტით გათვალისწინებული თვითღირებულების მოდელი უნდა გამოიყენოს მის საკუთრებაში მყოფი საინვესტიციო ქონების მიმართ.

განმარტებები

6. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ნაყოფის მომცემი კულტურა არის ცოცხალი მცენარე:

 - ა) რომელიც გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საწარმოებლად, ან მისაღებად (მისაწოდებლად);
 - ბ) მოსალოდნელია, რომ ერთზე მეტი პერიოდის განმავლობაში მოიწვევს ნაყოფს; და
 - გ) მცირეა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით მისი გაყიდვის ალბათობა, ნარჩენების სახით თანმდევი გაყიდვების გარდა.

(ნაყოფის მომცემი კულტურის განმარტება უფრო დეტალურად განხილულია ბასს 41-ის 5ა-5ბ პუნქტებში)

საბალანსო ღირებულება ის თანხაა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.

აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შეძენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა ან, სადაც შესაფერისია, ასეთ აქტივთან დაკავშირებული თანხა, როდესაც თავდაპირველი აღიარება ხდება სხვა სტანდარტების განსაკუთრებული მოთხოვნების შესაბამისად, მაგ., ფასს 2 – „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“.

ცვეთადი ღირებულება არის აქტივის თვითღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

ცვეთა არის აქტივის ცვეთადი ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში.

საწარმოსათვის სპეციფიკური ღირებულება არის იმ ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება, რომელსაც საწარმო ელოდება აქტივის გამოყენებიდან და გასვლიდან სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს ან ვალდებულებების გასტუმრების შემთხვევაში.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნება აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 – „*რეალური ღირებულების შეფასება*“.)

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

- ა) იმყოფება საწარმოს მფლობელობაში და გამოიყენება: საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში ან მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და
- ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ აქტივის რეალურ ღირებულებასა და მის გამოყენების ღირებულებას შორის.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით.

აღიარება

7. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და
- ბ) საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

8. სათანადო ნაწილები და დამხმარე მოწყობილობა აღიარდება წინამდებარე ბასს-ის შესაბამისად, როდესაც ისინი აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალების განმარტებას. სხვა შემთხვევაში კლასიფიცირდება, როგორც მარაგი.

9. მოცემული სტანდარტი არ ადგენს აღიარების საზომ ერთეულს, ე.ი. რას მოიცავს ძირითადი საშუალების ერთეული. ამგვარად, საჭიროა განსჯა, აღიარების კრიტერიუმის გამოსაყენებლად ამა თუ იმ საწარმოს კონკრეტული ვითარების მიმართ. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიზანშეწონილია, ინ-

დივიდულურად უმნიშვნელო ერთეულების გაერთიანება და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის.

10. საწარმო ყველა ძირითად საშუალებას აფასებს აღიარების ზემოაღნიშნული პრინციპის მიხედვით, რომელი თარიღითაც ისინი იქნა შეძენილი. ეს ღირებულება მოიცავს ძირითადი საშუალების თავდაპირველი შეძენის ან შექმნის დროს გაწეულ დანახარჯებს და შემდგომში ნაწილების შეცვლის ან მისი მომსახურებისთვის დამატებით გაწეულ დანახარჯებს. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება შეიძლება მოიცავდეს იმ აქტივების იჯარასთან დაკავშირებით გაწეულ დანახარჯებს, რომლებიც გამოიყენება ძირითადი საშუალების მშენებლობის, გაუმჯობესების, მისი ნაწილის შეცვლის, ან მომსახურებისთვის, როგორცაა, მაგალითად აქტივების გამოყენების უფლებების ცვეთა.

საწყისი დანახარჯები

11. ძირითადი საშუალებები შეიძლება შეძენილ იქნეს უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი აქტივების შეძენა პირდაპირ არ უკავშირდება საწარმოს მიერ ამ აქტივების გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, ეს აქტივები შეიძლება აუცილებელი იყოს საწარმოს მიერ სხვა აქტივებით ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ერთეულების აღიარება აქტივების სახით იმის გამო ხდება, რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა, საწარმომ მომავალი ეკონომიკური სარგებელი მიიღოს სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო ამ აქტივების გარეშე. მაგალითად, ქიმიური ნივთიერებების მწარმოებელ საწარმოს შეიძლება ახალი ტიპის გამონაბოლქვის გამწმენდი დანადგარის შეძენა დასჭირდეს, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნები; ეს დანადგარი უნდა აღიარდეს აქტივად, რადგან მის გარეშე საწარმოს მოუწევდა საწარმოო პროცესის შეწყვეტა. ამასთან, ასეთი და მსგავსი აქტივის საბალანსო ღირებულება გაუფასურების კუთხით გადასინჯვას საჭიროებს ბასს 36-ის - „*აქტივების გაუფასურება*“ - შესაბამისად.

შემდგომი დანახარჯები

12. მე-7 პუნქტის აღიარების პრინციპის მიხედვით, საწარმო არ აღიარებს ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს, ეს დანახარჯები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები, ძირითადად, მოიცავს შრომითი და სხვა რესურსების დანახარჯებს, ასევე მასში შეიძლება შედიოდეს მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულება. ეს დანახარჯები ხშირად აისახება როგორც ძირითადი საშუალებების „რემონტი და მომსახურება“.
13. ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ერთეულის მთავარი დეტალები შესაძლოა მოითხოვდეს რეგულარულ შეცვლას. მაგალითად, ღუმელი შეიძლება საჭიროებდეს რეგულირებას განსაზღვრული ნამუშევარი საათების შემდეგ, ან თვითმფრინავის შიდა აღჭურვილობა, როგორცაა სკამები და სამზარეულო თვითმფრინავის ბორტზე, შეიძლება მრავალჯერ შეიცვალოს მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. ასევე, ძირითად საშუალებათა შემადგენელი ნაწილი შეიძლება შეძენილ იქნეს შეცვლადობის სიხშირის შესამცირებლად (მაგალითად, შენობის შიდა კედლების შეცვლა), ან ერთჯერადი შეცვლის მიზნით. მე-7 პუნქტის აღიარების პრინციპის შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში შემცვლელი ნაწილების ღირებულებას, თუ იგი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შემცვლელი ნაწილების საბალანსო ღირებულების აღიარება შეწყდება ამ სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნების შესაბამისად (იხ. 67-72-ე პუნქტები).
14. ძირითადი საშუალების ერთეულის (მაგალითად, თვითმფრინავი) უწყვეტი გამოყენების პირობა მოითხოვს პერიოდულ სრულმასშტაბიან შემოწმებებს დეფექტების გამოსააშკარავებლად, იმის მიუხედავად, ამ ერთეულის ნაწილები შეიცვლება თუ არა. როდესაც ასეთი სრულმასშტაბიანი შემოწმებები ტარდება, მისი ღირებულება აისახება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი, თუ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შესაბამისად, წყდება წინა შემოწმების ღირებულების ნარჩენი საბალანსო ღირებულების (როგორც ფიზიკური ნაწილებისაგან განსხვავებული) აღიარება. ამას ადგილი აქვს იმის მიუხედავად, წინა შემოწმების ღირებულება აისახა თუ არა ერთეულის შეძენის ან შექმნის ოპერაციის ღირებულებაში. თუ აუცილებელია, მომავალი მსგავსი შემოწმების მოსალოდნელი ღირებულება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმის ინდიკატორად, თუ რა იყო მიმდინარე შემოწმების კომპონენტის ღირებულება, ერთეულის შეძენის ან შექმნის მომენტში.

ძირითადი საშუალებების შეფასება აღიარებისას

15. ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით.
თვითღირებულების კომპონენტები
16. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:
 - ა) მისი ნასყიდობის ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადებისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობებისა და შეღავათების გამოკლების შემდეგ;
 - ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია აქტივის გამოსაყენებლად ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის;
 - გ) აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რის ვალდებულებასაც საწარმო იღებს შეძენის მომენტში ან, შემდეგში, როდესაც გარკვეული დროის განმავლობაში საწარმო აქტივს იყენებს სხვა საქმიანობისათვის, გარდა მარაგის წარმოებისა.
17. აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯების მაგალითებია:
 - ა) დანახარჯები დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებზე (როგორც ეს ტერმინი განმარტებულია ბასს 19-ში - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“), რომელიც წარმოიშობა პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შეძენასთან ან შექმნასთან დაკავშირებით;
 - ბ) აქტივისათვის ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები;
 - გ) აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები;
 - დ) მონტაჟის დანახარჯები;
 - ე) ტესტირების დანახარჯები, რომელიც გაიწევა იმის დასადგენად, მუშაობს თუ არა აქტივი გამართულად, წმინდა ამონაგების გამოკლებით, რაც წარმოიშობა აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანის პროცესში შექმნილი პროდუქციის გაყიდვიდან (მაგ., დანადგარის გამოცდისას გამოშვებული პროდუქცია); და
 - ვ) პროფესიული მომსახურების დანახარჯები.
18. საწარმო ბასს 2-ს - „მარაგები“ - იყენებს აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულებებზე დანახარჯებისათვის, რომელიც გარკვეულ პერიოდში იქნება გაწეული, იმის გამო რომ მოცემული აქტივი ამ პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული იყო მარაგის საწარმოებლად. ბასს 2-ის ან ბასს 16-ის შესაბამისად აღრიცხული დანახარჯების ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ხდება ბასს 37-ის - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - თანახმად.
19. ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება არ მოიცავს:
 - ა) ახლი სიმძლავრეების ათვისების დანახარჯებს;
 - ბ) ახალი პროდუქციისა და მომსახურების ათვისების დანახარჯებს (სარეკლამო საქმიანობის დანახარჯების ჩათვლით);
 - გ) ახალ ადგილზე ან მომხმარებელთა ახალ კლასთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯებს (პერსონალის სწავლების ჩათვლით);
 - დ) ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნადებ დანახარჯებს.
20. დანახარჯების აღიარება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში წყდება, როდესაც იგი მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ამიტომ დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია აქტივის გამოყენებასთან ან ხელახალ გადაადგილებასთან, არ შეიტანება საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში არ შევა შემდეგი დანახარჯები:

- ა) დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია მაშინ, როდესაც აქტივს უკვე შეუძლია მუშაობა ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნების შესაფერისად, მაგრამ ჯერ არ არის გაშვებული ექსპლუატაციაში, ან ფუნქციონირებს სრულზე ნაკლები დატვირთვით;
 - ბ) თავდაპირველი საწარმოო დანაკარგები, როგორიცაა დანახარჯები, რომლებსაც ადგილი აქვს მანამ, სანამ ძირითადი საშუალების პროდუქციაზე მოთხოვნა იზრდება.
 - გ) საწარმოს ოპერაციების მთლიანი ან ნაწილობრივი რეორგანიზაციის ან ადგილმდებარეობის შეცვლის დანახარჯები.
21. ძირითადი საშუალებების შექმნასთან ან მოდერნიზაციასთან დაკავშირებით ადგილი აქვს ზოგიერთ ოპერაციას, რომელიც საჭირო არ არის აქტივის დანიშნულების ადგილას მისატანად ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ასეთ შემთხვევით ოპერაციებს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ძირითადი საშუალებების შექმნამდე ან მოდერნიზაციამდე, ან მისი შექმნის ან მოდერნიზაციის პროცესში. მაგალითად, შემოსავალი შეიძლება მიღებულ იქნეს მშენებლობის დაწყებამდე სამშენებლო ტერიტორიის საავტომობილო სადგომად გამოყენებით. ვინაიდან ამგვარი შემთხვევითი დანახარჯები აუცილებელი არ არის ძირითადი საშუალების დანიშნულების ადგილამდე მისატანად და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად, ამგვარ შემთხვევით ოპერაციებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში და მიეცემა შემოსავლისა და ხარჯის შესაბამისი კლასიფიკაცია.
22. საწარმოს მიერ შექმნილი აქტივის თვითღირებულების განსაზღვრა შეძენილი აქტივის ანალოგიურად ხდება. თუ საწარმო ანალოგიურ აქტივებს გასაყიდად აწარმოებს, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქტივის საბალანსო ღირებულება გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია (იხ. ბასს 2). ამგვარად, საწარმომ მის მიერ შექმნილი აქტივის გამოყენების შემთხვევაში, ამ აქტივის ღირებულებაში არ უნდა აღრიცხოს მოსალოდნელი შიდა მოგების თანხა. ანალოგიურად, საწარმოს მიერ აქტივის შექმნის შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების ზენორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. ბასს 23 – „*ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები*“ – განსაზღვრავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პროცენტი შეიძლება აღიარდეს საწარმოს მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების ელემენტის სახით.
- 22ა. ნაყოფის მომცემი კულტურები იმავე მეთოდით აღირიცხება, როგორც საწარმოს მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალებები, იმ მომენტამდე, სანამ არ მიიტანენ იმ ადგილას და არ მოიყვანენ ისეთ მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია მათ გამოსაყენებლად ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის. შესაბამისად, ამ სტანდარტში აუცილებელია იგულისხმოდეს, რომ ტერმინი „მშენებლობა“ ისეთ საქმიანობებსაც მოიცავს, რაც აუცილებელია ნაყოფის მომცემი კულტურების მოსაყვანად (მოსაშენებლად), იმ მომენტამდე, სანამ არ მიიტანენ იმ ადგილას და არ მოიყვანენ ისეთ მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია მათ გამოსაყენებლად ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის.

თვითღირებულების განსაზღვრა

23. ძირითადი საშუალებების ერთეულის თვითღირებულება განისაზღვრება აღიარების დღისათვის მიმდინარე გადასახდელი თანხის ეკვივალენტით. თუ გადახდა გადავადებულია და საკრედიტო პირობა სცილდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ ამ თანხასა და მთლიან გადასახდელ თანხას შორის სხვაობა აღიარებული იქნება, როგორც საპროცენტო ხარჯი კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუკი არ მოხდა მისი კაპიტალიზაცია ბასს 23-ის შესაბამისად.
24. ძირითადი საშუალების ერთი ან რამდენიმე ერთეული შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე გაცვლით, ან ერთობლივად, როგორც ფულად, ისე არაფულად აქტივებზე გაცვლის გზით. შემდგომი განხილვა ეხება ერთი არაფულადი აქტივის გაცვლას მეორეზე, თუმცა მოიცავს ისეთ შემთხვევებსაც, რაც წინა წინადადებაში განვიხილეთ. ასეთი ძირითადი საშუალებები ფასდება რეალური ღირებულებით გარდა იმისა, როდესაც (ა) ასეთ გაცვლას არა აქვს კომერციული შინაარსი, ან (ბ) არც მიღებული და არც გაცემული აქტივების რეალური ღირებულება არ არის საიმედოდ შეფასებადი. შეძენილი ერთეული ამგვარად მაშინაც კი ფასდება, როდესაც საწარმოს არ შეუძლია გაცემული აქტივის აღიარების დაუყოვნებლივ შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივი

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

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

- ა) მიღებული აქტივის ფულადი ნაკადების კონფიგურაცია (რისკი, დრო და თანხა) განსხვავდება გაცემული აქტივის ფულადი ნაკადების კონფიგურაციისგან; ან
- ბ) ამ ნაწილში საწარმოს ოპერაციები გავლენას ახდენს საწარმოსათვის სპეციფიკურ ღირებულებაზე, რაც გაცვლის შედეგია; და
- გ) (ა) ან (ბ) პუნქტი მნიშვნელოვნად განსხვავებულია გაცვლილი აქტივების რეალურ ღირებულებასთან შედარებით.

გაცვლითი ოპერაციის კომერციული შინაარსის განსაზღვრისათვის, საწარმოს საქმიანობის იმ ნაწილის საწარმოსათვის სპეციფიკურმა ღირებულებამ, რომელზეც გავლენას ახდენს გაცვლითი ოპერაცია, უნდა ასახოს გადასახადების შემდგომი ფულადი ნაკადები. ამგვარი ანალიზის შედეგი შეიძლება ნათელი იყოს საწარმოს მიერ დეტალური გამოთვლების ჩატარების გარეშე.

26. აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ განისაზღვრება, თუ: (ა) აქტივის რეალური ღირებულების ცვალებადობა რეალური ღირებულებების გონივრული შეფასებების დიაპაზონში მნიშვნელოვანი არ არის, ან (ბ) შესაძლებელია ამ დიაპაზონში რეალური ღირებულების განსხვავებული მნიშვნელობების ალბათობების შეფასება და მათი გამოყენება რეალური ღირებულების შესაფასებლად. თუ საწარმოს შეუძლია, საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ მიღებული აქტივის თვითღირებულების დასადგენად გამოიყენება გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ზუსტად არის გამოხატული.

27. [გაუქმებულია]

28. ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება შეიძლება შემცირდეს სახელმწიფო გრანტების შემთხვევაში (იხილეთ ბასს 20 – „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“).

თავდაპირველი აღიარების შემდგომი შეფასება

29. საწარმომ უნდა აირჩიოს 30-ე პუნქტში მოცემული თვითღირებულების მოდელი, ან 31-ე პუნქტში მოცემული გადაფასების მოდელი, როგორც საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უნდა გამოიყენოს იგი ძირითადი საშუალებების მთელი ჯგუფის მიმართ.

29ა-

- 29ბ. [ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]

თვითღირებულების მოდელი

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

გადაფასება

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

- 32- [გაუქმებულია]

- 33.
34. გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია მისი შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი აქტივისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება სწრაფ და მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, აუცილებელია ყოველწლიური გადაფასება. შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე აქტივებისათვის, საკმარისია გადაფასების ჩატარება სამ-ხუთ წელიწადში ერთხელ.
35. როდესაც ძირითადი საშუალებების გადაფასება ტარდება, აქტივის საბალანსო ღირებულება კორექტირდება გადაფასებულ ღირებულებამდე. გადაფასების თარიღისათვის აქტივი აისახება შემდეგი ორი მეთოდიდან ერთ-ერთის გამოყენებით:
- ა) აქტივის პირვანდელი ღირებულება კორექტირდება იმგვარად, რომ შესაბამისობაში იყოს აქტივის საბალანსო ღირებულების გადაფასებასთან. მაგალითად, პირვანდელი ღირებულება შეიძლება გადაანგარიშდეს დაკვირვებადი საბაზრო მონაცემების საფუძველზე, ან საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად. გადაფასების თარიღისთვის არსებული დაგროვილი ცვეთა კორექტირდება შემდეგ ორ სიდიდეს შორის სხვაობის თანხით: აქტივის პირვანდელი ღირებულება და აქტივის საბალანსო ღირებულება დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით; ან
 - ბ) დაგროვილი ცვეთის თანხა აკლდება აქტივის პირვანდელ ღირებულებას.
- დაგროვილი ცვეთის კორექტირების თანხა შეადგენს აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების თანხის ნაწილს, რომელიც აისახება 39-ე და მე-40 პუნქტების შესაბამისად.
36. როდესაც ძირითადი საშუალებების რომელიმე ერთეულის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელსაც მოცემული ერთეული მიეკუთვნება.
37. ძირითადი საშუალებების თითოეულ ჯგუფში გაერთიანებულია მსგავსი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების აქტივები. ამ ჯგუფების მაგალითებია:
- ა) მიწა;
 - ბ) მიწა და შენობა-ნაგებობები;
 - გ) მანქანა-დანადგარები;
 - დ) გემები;
 - ე) თვითმფრინავები;
 - ვ) სატრანსპორტო საშუალებები;
 - ზ) ავეჯი და მოწყობილობა;
 - თ) საოფისე აღჭურვილობა; და
 - ი) ნაყოფის მომცემი კულტურები.
38. ერთი და იმავე ჯგუფის აქტივების გადაფასება ერთდროულად უნდა მოხდეს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში განსხვავებული თარიღებისათვის შეფასებული დანახარჯებისა და ღირებულებების ერთმანეთში არევა. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებულია ზოგიერთი აქტივის წინმსწრები გადაფასება, თუ გადაფასება ხდება მოკლე პერიოდის განმავლობაში და მუდმივად განახლებადია.
39. როდესაც გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, ნამეტი უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტი“ სახელწოდებით. ამასთან, გადაფასების ნამეტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს იმ ოდენობით, რამდენიც საჭიროა იმავე აქტივის ჩამოფასების თანხის საკომპენსაციოდ, რომელიც ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარდა.
40. თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს. ამასთან, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რა სიდიდის საკრედიტო ნაშთიც არსებობს გადაფასების

ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით. სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემცირების თანხა ამცირებს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ სათაურის ქვეშ დაგროვილ თანხას.

41. საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში ჩართული გადაფასების ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე, როდესაც წყდება აქტივის აღიარება. მან შეიძლება მოიცვას ნამეტის მთლიანი მოცულობა, მოცემული აქტივის გასვლის ან გაყიდვის შემთხვევაში, მაგრამ ზოგჯერ ეს გადატანა ხდება საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების პროცესში. ასეთ შემთხვევაში გადატანილი ნამეტის თანხა იქნება სხვაობა აქტივის გადაფასებული ღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთის თანხასა და მისი თავდაპირველი თვითღირებულების მიხედვით გაანგარიშებულ ცვეთის თანხას შორის. გადაფასების ნამეტის თანხის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე არ აისახება მოგებაში ან ზარალში.
42. ბასს 12 - „მოგებიდან გადასახადები“ - განსაზღვრავს ძირითადი საშუალებების გადაფასებით გამოწვეული ცვლილებების გავლენას მოგებიდან გადასახადზე.

ცვეთა

43. ძირითადი საშუალების ყოველი ერთეულის ნაწილს, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ერთეულის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში, ცვეთა ცალ-ცალკე უნდა დაერიცხოს.
44. საწარმო ადგენს ძირითადი საშუალებების ერთეულის თავდაპირველად აღიარებული მნიშვნელოვანი წილის მოცულობას და ცვეთას არიცხავს ცალ-ცალკე, თითოეულ ასეთ ნაწილს. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ თვითმფრინავის კორპუსსა და მის ძრავებს ცალ-ცალკე დაერიცხოს ცვეთა. ანალოგიურად, თუ საწარმო იძენს ძირითად საშუალებას, რომელიც ჩვეულებრივი იჯარის ობიექტია და იგი არის მეიჯარე, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს ცვეთის ცალკე დარიცხვა მის თვითღირებულებაში ასახულ ისეთ თანხებზე, რომლებიც მისაკუთვნებელია საბაზრო პირობებთან შედარებით ხელსაყრელ ან არახელსაყრელ საიჯარო პირობებზე.
45. ძირითადი საშუალებების არსებით ნაწილს შეიძლება სხვა ანალოგიური ძირითადი საშუალებების მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის მეთოდები ჰქონდეს. ამგვარი ნაწილები შეიძლება გაერთიანდეს ცვეთის ხარჯის განსაზღვრის დროს.
46. საწარმო ძირითადი საშუალების ერთეულის ზოგიერთ ნაწილს ცვეთას არიცხავს ცალკე, ასევე ცალკე არიცხავს ცვეთას ამ ერთეულის დარჩენილ ნაწილს. დარჩენილი ნაწილი შედგება აღნიშნული ერთეულის იმ ნაწილებისაგან, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის. თუ საწარმო ამ ნაწილში ცვლილებებს ელოდება, საჭიროა დარჩენილ ნაწილზე ცვეთის მიახლოებითი მეთოდების გამოყენება, რომლებიც სამართლიანად წარმოადგენენ აქტივის გამოყენების წესს და/ან ამ ნაწილის გამოყენების ვადას.
47. საწარმოს შეუძლია ამჯობინოს ცვეთის ცალკე დარიცხვა ძირითად საშუალებათა ერთეულთა იმ ნაწილებზე, რომელთა თვითღირებულება მნიშვნელოვანი არ არის ერთეულის მთლიან თვითღირებულებასთან მიმართებით.
48. ყოველი პერიოდის ცვეთის ხარჯი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ეს თანხა შედის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.
49. ყოველი პერიოდის ცვეთის თანხა, ჩვეულებრივ, აისახება მოგებაში ან ზარალში. აღსანიშნავია, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი საწარმოს მიერ გამოიყენება სხვა აქტივების საწარმოებლად. ამ შემთხვევაში, ცვეთის თანხა სხვა აქტივის ღირებულების ნაწილს შეადგენს და ჩართულია მის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთის თანხა ჩაირთვება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებში (იხ. ბასს 2). ანალოგიურად, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა შეიძლება ჩაირთოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაში, რომლის აღიარება ხდება ბასს 38-ის - „არამატერიალური აქტივები“ - თანახმად.

ცვეთადი ღირებულება და ცვეთის პერიოდი

50. აქტივის ცვეთადი ღირებულება უნდა განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

51. აქტივის ნარჩენი ღირებულება და სასარგებლო მომსახურების ვადა ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს მაინც უნდა გადაისინჯოს და თუ მოსალოდნელი მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინა შეფასებებისაგან, ცვლილებები უნდა აისახოს, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად.
52. ცვეთა დაირიცხება იმ შემთხვევაშიც, თუ აქტივის რეალური ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას მანამდე, სანამ ნარჩენი ღირებულება არ გადააჭარბებს მის საბალანსო ღირებულებას. აქტივის რემონტი არ მოქმედებს ცვეთის დარიცხვის მოთხოვნაზე.
53. აქტივის ცვეთადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ. პრაქტიკაში, აქტივის ნარჩენი ღირებულება ხშირად უმნიშვნელოა და, ამდენად, არაარსებითია ცვეთადი ღირებულების გაანგარიშებაში.
54. აქტივის ნარჩენი ღირებულება შეიძლება გაიზარდოს მოცულობამდე, რომელიც ტოლია ან აღემატება აქტივის საბალანსო ღირებულებას. თუ ეს მოხდება, აქტივის ცვეთის ხარჯი ნულს გაუტოლდება, მანამდე, სანამ ნარჩენი ღირებულება არ დაიწევს აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა.
55. აქტივზე ცვეთის დარიცხვა მაშინ იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება, ანუ, როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია აქტივის გამოყენებლად, ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის. აქტივის ცვეთის დარიცხვა წყდება იმ დღიდან, რაც იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად (ან ჩართულია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გამსვლელ ჯგუფში) ფასს 5-ის შესაბამისად და მის შემდეგ, რაც წყდება ამ აქტივის აღიარება. ამგვარად, არ წყდება ცვეთის დარიცხვა, როდესაც აქტივი ხდება გამოუყენებელი ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულად არ დაერიცხება ცვეთა. ამასთან, ცვეთის გამოყენების მეთოდების შესაბამისად, ცვეთის ხარჯი შეიძლება ნული იყოს, სანამ პროდუქცია არ იქნება გამოშვებული.
56. ძირითად საშუალებებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გამოყენება საწარმოს მიერ, ძირითადად, აქტივის ექსპლუატაციის გზით ხდება. თუმცა, ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა ტექნიკური მოძველება და ფიზიკური ცვეთა აქტივის გამოუყენებლობის პერიოდში, ხშირად იწვევს იმ ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას, რომელსაც მოელოდნენ აქტივისაგან. შესაბამისად, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი:
 - ა) საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენება. გამოყენებას განსაზღვრავს აქტივის სავარაუდო სიმძლავრე ან ფიზიკურად გამოშვებული პროდუქცია;
 - ბ) სავარაუდო ფიზიკური ცვეთა და ტექნიკური მოძველება, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო ფაქტორებზე, როგორიცაა: ცვლების რაოდენობა, საწარმოს სარემონტო სამუშაოების პროგრამა და გამოუყენებელი აქტივების შენახვისა და დაცვის წესი;
 - გ) ტექნიკური ან კომერციული მოძველება, რაც გამოწვეულია საწარმოო პროცესის ცვლილებით ან გაუმჯობესებით, ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებით. ამა თუ იმ აქტივის მეშვეობით წარმოებული პროდუქციის სამომავლო გასაყიდი ფასის მოსალოდნელი შემცირება შეიძლება აქტივის მოსალოდნელი ტექნოლოგიური ან კომერციული მოძველების მიმანიშნებელი იყოს, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება მოწმობდეს აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას;
 - დ) აქტივის გამოყენების საკანონმდებლო ან მსგავსი შეზღუდვები, მაგალითად, შესაბამისი იჯარის ვადის გასვლა.
57. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება ამ აქტივის მოსალოდნელი სარგებლობით საწარმოსათვის. საწარმოს აქტივების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გაყიდვას, გარკვეული დროის ან აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გარკვეული ნაწილის მოხმარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება მისი ეკონომიკური ვარგისიანობის ვადაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია საწარმოს

ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე საწარმოს გამოცდილებას.

58. მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღირიცხება ცალ-ცალკე, მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი. გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა, ისეთის, როგორიცაა კარიერი და მალარო, მიწას, ჩვეულებრივ, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, არ ხდება მისი ცვეთა. შენობები კი ცვეთადი აქტივებია, მათი შეზღუდული მომსახურების ვადის გამო. მიწის ღირებულების გაზრდა გავლენას არ ახდენს მასზე განლაგებული შენობების ცვეთის განსაზღვრაზე.
59. თუ მიწის ღირებულება მოიცავს მოედნის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და აღდგენის დანახარჯებს, მიწის ღირებულების ამ ნაწილს ცვეთა დაერიცხება ამ დანახარჯების გაწევიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების პერიოდში. ზოგ შემთხვევაში, მიწას თვითონ შეიძლება გააჩნდეს შეზღუდული მომსახურების ვადა, ამ შემთხვევაში მას დაერიცხება ცვეთა მისგან მისაღები სარგებლიანობის ხასიათის გათვალისწინებით.

ცვეთის მეთოდი

60. ცვეთის გაანგარიშებისთვის გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს საწარმოს მიერ ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი.
61. ძირითადი საშუალებებისათვის ცვეთის მეთოდი პერიოდულად, ფინანსური წლის ბოლოს მაინც, უნდა გადაისინჯოს და, თუ მნიშვნელოვანი ცვლილებები ხდება მოცემული აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათში, შესაბამისად უნდა შეიცვალოს ცვეთის მეთოდიც. ეს ცვლილება განიხილება და აისახება, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, ბასს 8-ის შესაბამისად.
62. აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მათი ცვეთადი ღირებულების სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა მეთოდი. ეს მეთოდები მოიცავს: წრფივი ცვეთის მეთოდს, კლებადი ნაშთის მეთოდს და გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდს. წრფივი მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მთელი მომსახურების ვადის მანძილზე, თუ არ შეიცვალა აქტივის ნარჩენი ღირებულება. კლებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება იწვევს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. გამომუშავებულ ერთეულთა მეთოდის გამოყენება ნიშნავს ცვეთის დარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი გამოყენების ან წარმოებული პროდუქციის მოცულობის საფუძველზე. საწარმო ირჩევს მეთოდს, რომელიც მეტად ასახავს აქტივში განივებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოდელს. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდად მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოსალოდნელი მოდელი.
- 62ა. დაუშვებელია ცვეთის ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომელიც აქტივის მონაწილეობით განხორციელებული საქმიანობიდან მიღებულ ამონაგებს ეყრდნობა. აქტივის მონაწილეობით განხორციელებული საქმიანობიდან მიღებული ამონაგები, როგორც წესი, სხვა ფაქტორებს ასახავს და არა აქტივში განივებული ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. მაგალითად, ამონაგებზე გავლენას ახდენს სხვა რესურსები (დანახარჯები) და პროცესები, გაყიდვის პროცესთან დაკავშირებული საქმიანობები, ასევე გაყიდვების მოცულობისა და გასაყიდი ფასების ცვლილებები. ამონაგების ფასის კომპონენტზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ინფლაციამ, რაც არანაირად არ არის დაკავშირებული აქტივის გამოყენების წესთან.

გაუფასურება

63. იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა ძირითადი საშუალებების ერთეული, საწარმო იყენებს ბასს 36-ს - „*აქტივების გაუფასურება*“. ეს სტანდარტი განსაზღვრავს, თუ როგორ გადასინჯავს საწარმო თავისი აქტივების საბალანსო ღირებულებას, როგორ განსაზღვრავს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას და როდის აღიარებს ან აუქმებს გაუფასურების ზარალს.
64. [გაუქმებულია]

გაუფასურების კომპენსირება

65. კომპენსაცია, რომელიც მიღებულია მესამე მხარეებისაგან ძირითადი საშუალების ერთეულის გაუფასურების, დაკარგვის ან გაცემის შემთხვევაში, უნდა შევიდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც წარმოიშვა კომპენსაციის მიღების მოთხოვნა.
66. ძირითადი საშუალების ერთეულის გაუფასურება ან დანაკარგი, მესამე მხარის მიმართ კომპენსაციასთან დაკავშირებული შესაბამისი მოთხოვნები ან გადახდები და შემცვლელი აქტივების ნებისმიერი შემდგომი შესყიდვები ან შექმნა დამოუკიდებელი ეკონომიკური მოვლენებია და დამოუკიდებლად აისახება შემდეგნაირად:
- ა) ძირითადი საშუალებების ერთეულთა გაუფასურების აღიარება ხდება ბასს 36-ის შესაბამისად;
 - ბ) ხმარებიდან ამოღებულ ან გასული ძირითადი საშუალებების ერთეულთა აღიარების შეწყვეტა წარმოებს ამ სტანდარტის შესაბამისად;
 - გ) მესამე მხარეებისაგან მისაღები კომპენსაციის ოდენობა ძირითადი საშუალების ერთეულზე, რომელიც გაუფასურდა, დაიკარგა ან გაცემულ იქნა, აისახება მოგებაში ან ზარალში, როდესაც გაჩნდება კომპენსაციის მიღების მოთხოვნის ვალდებულება; და
 - დ) ძირითადი საშუალების ერთეულთა ღირებულება, რომელიც აღდგენილ, შეძენილ ან შექმნილ იქნა, როგორც შემცვლელი, განისაზღვრება მოცემული სტანდარტით.

აღიარების შეწყვეტა

67. ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:
- ა) გაყიდვის შემთხვევაში; ან
 - ბ) როდესაც მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.
68. ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა აისახოს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც მისი აღიარება შეწყდა (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფასს 16 – „იჯარა“ – სხვა მოთხოვნებს ადგენს უკუიჯარის პირობით აქტივის გაყიდვისთვის). შემოსულობა არ კლასიფიცირდება ამონაგებად.
- 68ა. თუმცა, საწარმო, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში რეგულარულად ყიდის ძირითად საშუალებებს, რომელსაც ფლობს იჯარით გასაცემად, ამგვარი აქტივები უნდა გადაიტანოს მარაგის კატეგორიაში საბალანსო ღირებულებით, როდესაც შეწყდება მათი გაცემა იჯარით და ძირითადი საშუალება გადაიქცევა გასაყიდად გამიზნულად. ამგვარი აქტივებიდან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს როგორც ამონაგები ფასს 15-ის – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ – შესაბამისად. ფასს 5 არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც აქტივები, რომელსაც საწარმო ფლობს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში გაყიდვის მიზნით, გადაიტანება მარაგში.
69. ძირითადი საშუალების ერთეულის გასვლა შეიძლება მოხდეს მრავალი გზით (მაგალითად, გაყიდვით, ფინანსური იჯარით დატვირთვით, ან უსასყიდლოდ გადაცემით). ძირითადი საშუალების ერთეულის გასვლის თარიღი არის თარიღი, როდესაც მიმღები საწარმო კონტროლს მოიპოვებს ამ ერთეულზე ფასს 15-ში მოცემული იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება შესასრულებელი ვალდებულების დაკმაყოფილების მომენტის განსაზღვრას. ფასს 16 გამოიყენება აქტივის უკუიჯარის პირობით გასვლის შემთხვევებში.
70. მე-7 პუნქტის აღიარების მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალებების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში ერთეულის ნაწილის შემცვლელის ღირებულებას, როდესაც იგი წყვეტს შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას, იმის მიუხედავად, ხდებოდა თუ არა შეცვლილი ნაწილის ცვეთის დარიცხვა ცალკე. თუ საწარმოსათვის შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მან შეიძლება გამოიყენოს შემცვლელი აქტივის ღირებულება იმის მაჩვენებლად, თუ რა იყო შეცვლილი ნაწილის ღირებულება შეძენის ან შექმნის მომენტში.

71. შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების ერთეულის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა გასვლის ამონაგებსა (თუ ასეთი არსებობს) და მის საბალანსო ღირებულებას შორის.
72. ანაზღაურების თანხა უნდა აისახოს არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტიდან წარმოშობილ შემოსულობაში ან ზარალში, რომელიც განსაზღვრულია გარიგების ფასის დასადგენად ფასს 15-ის 47-72-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. შემოსულობაში ან ზარალში ასახული ანაზღაურების შეფასებული თანხის შემდგომი ცვლილებები უნდა აისახოს ფასს 15-ის იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება გარიგების ფასის ცვლილებებს.

განმარტებითი შენიშვნები

73. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფი-სათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) პირვანდელი ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
 - ბ) გამოყენებული ცვეთის მეთოდები;
 - გ) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
 - დ) პირვანდელი ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (დაგროვილ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს; და
 - ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ნაჩვენებია იქნება:
 - (i) შემოსვლა;
 - (ii) აქტივები, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული ან ჩართულია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში, ფასს 5-ის შესაბამისად და სხვა გასვლები;
 - (iii) შეძენა საწარმოთა გაერთიანების გზით;
 - (iv) ღირებულების მატება ან კლება, რომელიც გამოწვეულია გადაფასებების შედეგად 31-ე, 39-ე და მე-40 პუნქტების თანახმად და ბასს 36-ის შესაბამისად სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული ან გაუქმებული გაუფასურების ზარალით;
 - (v) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი ბასს 36-ის თანახმად;
 - (vi) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის გაუქმება ბასს 36-ის თანახმად;
 - (vii) ცვეთა;
 - (viii) წმინდა საკურსო სხვაობები, წარმოშობილი ფინანსური ანგარიშგების სამუშაო ვალუტიდან განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში გადაყვანის შედეგად, საწარმოს საგარეო ოპერაციების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების ჩათვლით; და
 - (ix) სხვა ცვლილებები.
74. საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასევე უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) საკუთრების უფლებაზე არსებული შეზღუდვები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება;
 - ბ) შექმნის პროცესში მყოფი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული დანახარჯების ოდენობა;
 - გ) ძირითადი საშუალებების შეძენის პოტენციური სახელშეკრულებო ვალდებულებების თანხა; და
 - დ) თუ უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე არ არის ნაჩვენები, კომპენსაციის მოცულობა მესამე მხარეებისაგან ძირითადი საშუალების ერთეულის გაუფასურების, დაკარგვის ან გაცემისათვის, რაც აისახა მოგებაში ან ზარალში.

75. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრა და ცვეთის მეთოდის შერჩევა განსჯის საგანია. აქედან გამომდინარე, არჩეული მეთოდისა და გამოთვლილი სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ცვეთის ნორმების შესახებ დართული ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, შეაფასონ საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ არჩეული პოლიტიკა და შედარება გააკეთონ სხვა საწარმოებთან. ამავე მიზნით აუცილებელია ინფორმაციის გამჟღავნება:
- ა) ცვეთის თანხის შესახებ, რომელიც აღიარდა პერიოდის მოგებაში ან ზარალში ან სხვა აქტივის თვითღირებულების ნაწილად; და
 - ბ) აკუმულირებული ცვეთის თანხა პერიოდის ბოლოს.
76. საწარმო სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილების ხასიათსა და შედეგს, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან მოახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე განმარტავს ბასს 8-ის შესაბამისად. ამგვარი ინფორმაციის საჭიროება შეიძლება გამოიწვიოს ისეთი შეფასებების ცვლილებებმა, როგორიცაა:
- ა) ნარჩენი ღირებულება;
 - ბ) დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ხარჯები;
 - გ) სასარგებლო მომსახურების ვადა; და
 - დ) ცვეთის მეთოდი.
77. როდესაც ძირითადი საშუალებები ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, ფასს 13-ით გათვალისწინებული ინფორმაციის გარდა, აუცილებელია შემდეგი ინფორმაციის გამჟღავნება:
- ა) გადაფასების თარიღი;
 - ბ) მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;
- გ-დ) [გაუქმებულია]
- ე) ძირითადი საშუალებების ცალკეული გადაფასებული ჯგუფისათვის საბალანსო ღირებულება, რომელიც აღიარდებოდა, თუ ისინი აისახებოდა თვითღირებულების მოდელით; და
 - ვ) გადაფასებით მიღებული ნამეტი, როგორც პერიოდში მომხდარი ცვლილების მაჩვენებელი და აქციონერებზე ამ რეზერვის ნაშთის განაწილების ნებისმიერი შეზღუდვა.
78. საწარმო, 73 (ე) (iv)-(vi) პუნქტის თანახმად მოთხოვნილი ინფორმაციის დამატებით, ამჟღავნებს ინფორმაციას ძირითადი საშუალებების გაუფასურების შესახებ ბასს 36-ის მიხედვით.
79. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შეიძლება გამოადგეთ ასევე შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) დროებით გამოუყენებელი ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება;
 - ბ) სრულად ამორტიზებული ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება, რომელთა გამოყენება ისევ გრძელდება;
 - გ) ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება, რომელიც გამოსულია აქტიური მოხმარებიდან და კვალიფიცირებული არ არის, როგორც გასაყიდად გამოზნული, ფასს 5-ის შესაბამისად; და
 - დ) თვითღირებულების მოდელის გამოყენებისას, ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება, როცა იგი არსებითად განსხვავდება საბალანსო ღირებულებისაგან.
- ამიტომ, რეკომენდებულია საწარმოების მიერ ამ თანხების მითითება.

გარდამავალი დებულებები

80. 24-26-ე პუნქტების მოთხოვნები, ძირითადი საშუალების ერთეულის საწყისი შეფასების მიმართ აქტივების გაცვლის ოპერაციებთან დაკავშირებით, გამოიყენება პერსპექტიულად, მხოლოდ მომავალი ოპერაციების მიმართ.
- 80ა. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2010-2012 წლების ციკლი“ - გამოიწვია 35-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს ყველა გადაფასების მიმართ, რომელიც აღიარებული იყო იმ წლიურ

პერიოდებში, რომელიც იწყება ამ ცვლილების თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის, ან მის შემდგომ და ასევე უშუალო წინა პერიოდში. საწარმოს ასევე უფლება აქვს, კორექტირებული შესადარისი ინფორმაცია წარმოადგინოს ნებისმიერი წინა წარდგენილი პერიოდისთვის, მაგრამ მას ამის გაკეთება არ ევალება. თუ საწარმო წარმოადგენს არაკორექტირებულ შესადარის ინფორმაციას რომელიმე წინა პერიოდის შესახებ, მან ნათლად უნდა მიუთითოს, რომელი ინფორმაცია არ არის კორექტირებული, აღნიშნოს, რომ ეს ინფორმაცია მომზადებულია სხვა საფუძველით და ახსნას, რა საფუძველია ეს.

- 80ბ. იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც საწარმო პირველად გამოიყენებს დოკუმენტს - „*სოფლის მეურნეობა: ნაყოფის მომცემი კულტურები*“ (ბასს 16-ისა და ბასს 41-ის შესწორებები), მას არ ევალება ბასს 8-ის 28(ვ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად რაოდენობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება მიმდინარე პერიოდის შესახებ. თუმცა, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბასს 8-ის 28(ვ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისი რაოდენობრივი ინფორმაცია თითოეული წინა წარდგენილი პერიოდისთვის.
- 80გ. საწარმოს უფლება აქვს, აირჩიოს შემდეგი მიდგომის გამოყენება: ნაყოფის მომცემი კულტურა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, რომელიც განსაზღვრული იქნება იმ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისისთვის, როდესაც საწარმო პირველად გამოიყენებს დოკუმენტს - „*სოფლის მეურნეობა: ნაყოფის მომცემი კულტურები*“ (ბასს 16-ისა და ბასს 41-ის შესწორებები) და ეს რეალური ღირებულება მიიჩნიოს ამ თარიღისთვის დასაშვებ საწყის ღირებულებად. სხვაობა ადრინდელ საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღიარდეს ყველაზე ადრეული წარდგენილი პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში.

ძალაში შესვლის თარიღი

81. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2005 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 81ა. საწარმომ მე-3 პუნქტში შეტანილი ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც, თუ საწარმო ფასს 6-ის გამოყენებას უფრო ადრეული პერიოდისათვის დაიწყებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ზემოაღნიშნული ცვლილებებიც.
- 81ბ. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს) განაპირობა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგიის შეცვლა. გარდა ამისა, გამოიწვია 39-ე, მე-40 და 73(ე) (iv) პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 81გ. ფასს 3-მა - „*საწარმოთა გაერთიანება*“ (შესწორებული 2008 წელს) შეცვალა 44-ე პუნქტი. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებაც.
- 81დ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია მე-6 და 69-ე პუნქტების შეცვლა და 68(ა) პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში და იმავე პერიოდისთვის გამოიყენოს ბასს 7-ში - „*ფულადი ნაკადების ანგარიშგება*“ - შეტანილი ცვლილებებიც.
- 81ე. 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - შედეგად შეიცვალა მე-5 პუნქტი. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც, თუ საწარმო ამავე დროს გამოიყენებს ბასს 40-ის მე-8, მე-9, 22-ე, 48-ე, 53-ე, 53(ა),

- 53(ბ) 54-ე, 57-ე და 85(ბ) პუნქტებში შეტანილ ცვლილებებსაც. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 81გ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-6 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტების შეცვლა, ასევე 26-ე, 35-ე და 77-ე პუნქტების შეცვლა და 32-ე და 33-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 81ზ. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია მე-8 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 81თ. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2010-2012 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია 35-ე პუნქტის შეცვლა და 80ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 81ი. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ცვეთისა და ამორტიზაციის დასაშვები მეთოდების განმარტება*“ (ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესწორებები) გამოიწვია 56-ე პუნქტის შეცვლა და 62ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2016 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 81კ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - გამოიწვია 68ა, 69-ე და 72-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 81ლ. 2014 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სოფლის მეურნეობა: ნაყოფის მომცემი კულტურები*“ (ბასს 16-ისა და ბასს 41-ის შესწორებები) გამოიწვია მე-3, მე-6 და 37-ე პუნქტების შეცვლა და 22ა და 80ბ-80გ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. საწარმომ ეს ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის შესაბამისად, 80გ პუნქტით განსაზღვრული გამონაკლისების გარდა.
- 81ბ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „*იჯარა*“ - გამოიწვია მე-4 და 27-ე პუნქტების გაუქმება და მე-5, მე-10, 44-ე და 68-69-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 81ფ. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ დოკუმენტში.]*

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

82. ეს სტანდარტი ცვლის 1998 წელს მიღებულ ბასს 16-ს - „*ძირითადი საშუალებები*“.
83. სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებს:

- ა) იმკ 6 – „არსებული პროგრამული უზრუნველყოფის მოდიფიცირების დანახარჯები“;
- ბ) იმკ 14 – „ძირითადი საშუალებები - გაუფასურების ან ზარალის კომპენსირება“; და
- გ) იმკ 23 – „ძირითადი საშუალებები - კაპიტალური რემონტის დანახარჯები“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 19

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათ შესახებ ინფორმაციის ასახვის წესი. საწარმო ვალდებულია აღიაროს:
 - ა) ვალდებულება მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა პირმა მომსახურება გასწია მომავალში გასამრჯელოს მიღების სანაცვლოდ; და
 - ბ) ხარჯი მაშინ, როდესაც საწარმო მოიხმარს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, რომელიც მიიღო დაქირავებული პირის მიერ გასამრჯელოს სანაცვლოდ გაწეული მომსახურებიდან.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება დამქირავებლის მიერ დაქირავებულ პირთა ყველა სახის გასამრჯელოს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, გარდა იმ გასამრჯელოებისა, რომლებსაც ეხება ფასს 2 – „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“.
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება შრომითი გასამრჯელოების პროგრამის ანგარიშგებას (იხ. ბასს 26 – „საპენსიო პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“).
4. სტანდარტი ეხება დაქირავებულ პირთა ყველა ტიპის გასამრჯელოს, რომელსაც ითვალისწინებს:
 - ა) ოფიციალური პროგრამა, ან საწარმოსა და ცალკეულ დაქირავებულ პირთან ან დაქირავებული პირების ჯგუფთან, ან მათ წარმომადგენლებთან დადებული ხელშეკრულება;
 - ბ) საკანონმდებლო ან შიდადარგობრივი მოთხოვნები, რომელთა შესაბამისად საწარმოები ვალდებული არიან, მონაწილეობა მიიღონ ეროვნულ, სახელმწიფო, დარგობრივ და სხვა პროგრამების განხორციელებაში; ან
 - გ) საწარმოში დამკვიდრებული არაოფიციალური პრაქტიკა, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ ვალდებულებას. არაოფიციალური პრაქტიკა კონსტრუქციულ ვალდებულებას მაშინ წარმოშობს, როდესაც საწარმოს დაქირავებულ პირთათვის გასამრჯელოების გაცემის გარდა, არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა. კონსტრუქციული ვალდებულების მაგალითია, როდესაც არსებული პრაქტიკის შეცვლა მიუღებელ ზიანს აყენებს დამქირავებელსა და დაქირავებულ პირებს შორის ურთიერთობას.
5. დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებს განეკუთვნება:
 - ა) დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოები, რომლებიც ჩამოთვლილია ქვემოთ, თუ მათი გადახდა მთლიანად ხდება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვეში, რომლის განმავლობაშიც დაქირავებული პირები გასწევენ შესაბამის მომსახურებას:
 - (i) ხელფასები, მოსამსახურეთა სარგოები და სოციალური დაზღვევის შენატანები;
 - (ii) წლიური ფასიანი შევებულებისა და ბიულეტენის ანაზღაურება;

- (iii) მოგებაში მონაწილეობის წილები და პრემიები; და
 - (iv) არაფულადი გასამრჯელოები (როგორიცაა, მაგალითად: სამედიცინო მომსახურება, ბინითა და ავტომანქანით უზრუნველყოფა, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) არსებულ დაქირავებულ პირთათვის;
- ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები, მაგალითად:
- (i) პენსიები და პენსიაზე გასვლისას გადასახდელი ერთჯერადი დახმარებები; და
 - (ii) სხვა შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები, როგორიცაა: სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება შრომითი საქმიანობის შემდგომ პერიოდში;
- გ) დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები, მათ შორის:
- (i) ანაზღაურებადი გრძელვადიანი შვებულებები, როგორიცაა: ანაზღაურებადი შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან ანაზღაურებადი შემოქმედებითი შვებულება;
 - (ii) საიუბილეო ან სხვა დახმარებები ხანგრძლივი სამსახურისათვის;
 - (iii) გასამრჯელოები შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვის შემთხვევისათვის; და
- დ) შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები.
6. დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები მოიცავს დაქირავებულ პირთათვის ან მათ კმაყოფაზე მყოფ პირთათვის განკუთვნილ გასამრჯელოებს, რომლებიც გაიცემა ფულადი, ან საქონლისა და მომსახურების სახით. გასამრჯელო შეიძლება მიიღოს უშუალოდ დაქირავებულმა პირმა, მისმა მეუღლემ, შვილებმა ან მათ კმაყოფაზე მყოფმა სხვა პირებმა, ან სხვებმა, მაგალითად სადაზღვევო კომპანიებმა.
7. საწარმოში დაქირავებული პირი შეიძლება დასაქმებული იყოს მთლიან ან ნახევარ განაკვეთზე, მუდმივად ან დროებით. ამ სტანდარტის მიზნებისათვის დაქირავებული პირი გულისხმობს დირექტორებსა და სხვა დონის მმართველ პერსონალსაც.

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების განმარტებები

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები გულისხმობს ყველა სახის ანაზღაურებას, რომელიც გაიცემა დაქირავებულ პირთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ, ან დაქირავებული პირის შრომითი საქმიანობის (შრომითი ურთიერთობის) შეწყვეტასთან დაკავშირებით.

დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოები არის დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებს გარდა), რომლებიც მთლიანად გადაიხდება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულმა პირმა გასწია შესაბამისი მომსახურება.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები არის დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებისა და დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოების გარდა), რომლებიც გადასახდელია შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ.

დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები მოიცავს დაქირავებული პირის ყველა ტიპის გასამრჯელოს, დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი

გასამრჯელოების, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოებისა და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოების გარდა.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელო არის გასამრჯელო, რომელიც გაიცემა დაქირავებული პირის დასაქმების შეწყვეტის სანაცვლოდ და წარმოიშობა:

- ა) საწარმოს გადაწყვეტილების შედეგად, დაქირავებულ პირს საპენსიო ასაკამდე შეუწყვიტოს დასაქმება; ან
- ბ) დაქირავებული პირის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, დაეთანხმოს საწარმოს მიერ შეთავაზებული გასამრჯელოს მიღებას, საწარმოში შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სანაცვლოდ.

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების პროგრამების კლასიფიკაციასთან დაკავშირებული განმარტებები

შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის გასამრჯელოს პროგრამა წარმოადგენს ოფიციალურ ან არაოფიციალურ შეთანხმებას, რომლის მიხედვითაც საწარმო შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოებით უზრუნველყოფს ერთ ან მეტ დაქირავებულ პირს.

დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამა არის შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის გასამრჯელოს პროგრამა, რომლის მიხედვით საწარმოს დამოუკიდებელ სამეურნეო ერთეულში (ფონდში) შეაქვს შენატანების განსაზღვრული რაოდენობა და მომავალში არ ეკისრება ფონდში დამატებითი შენატანების გადახდის იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება, თუ მიმდინარე ან წინა პერიოდებში დაქირავებული პირების მიერ გაწეული მომსახურებისათვის განკუთვნილი გასამრჯელოების გასაცემად ფონდში არ აღმოჩნდება საკმარისი აქტივები.

დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამა არის შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის გასამრჯელოს ყველა პროგრამა, გარდა დადგენილშენატანიანი პროგრამისა.

დამქირავებელთა ჯგუფის საპენსიო პროგრამა არის დადგენილშენატანიანი პროგრამა (სახელმწიფო პროგრამების გარდა), ან დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა (სახელმწიფო პროგრამების გარდა), რომელიც:

- ა) აერთიანებს იმ სხვადასხვა საწარმოს მიერ შეტანილ აქტივებს, რომლებიც არ ექვემდებარებიან საერთო კონტროლს; და
- ბ) ამ აქტივების საშუალებით ერთზე მეტი საწარმოს დაქირავებულ პირებს უზრუნველყოფს გასამრჯელოებით იმგვარად, რომ შენატანებისა და გასამრჯელოების დონე განსაზღვრება იმის გაუთვალისწინებლად, რომელ საწარმოში მუშაობენ ისინი.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული განმარტებები

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულება (აქტივი) არის პროგრამის დეფიციტი, ან პროფიციტი, რომელიც კორექტირებულია დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივების გარკვეულ ზღვრულ სიდიდემდე შეზღუდვის პირობის ნებისმიერი გავლენის გათვალისწინებით.

პროგრამის დეფიციტი ან პროფიციტი არის:

- ა) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელ ღირებულებას გამოკლებული
- ბ) პროგრამის აქტივების (თუ არსებობს) რეალური ღირებულება.

პროგრამის აქტივის ზღვრული სიდიდე არის იმ ეკონომიკური სარგებლის დღევანდელი ღირებულება, რომელსაც საწარმო იღებს პროგრამიდან სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით, ან მომავალში პროგრამაში გადასარიცხი შენატანების შემცირების სახით.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება არის დაქირავებული პირის მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი ვალდებულების დასაფარად მომავალში გადასახდელი თანხების დღევანდელი ღირებულება, პროგრამის აქტივების გამოქვითვის გარეშე.

პროგრამის აქტივები მოიცავს:

- ა) დაქირავებულ პირთა გრძელვადიანი გასამრჯელოების ფონდის მფლობელობაში არსებულ აქტივებს; და
- ბ) მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისებს.

დაქირავებულ პირთა გრძელვადიანი გასამრჯელოების ფონდის მფლობელობაში არსებული აქტივები არის აქტივები (ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ გამოშვებული არაგადაცემადი ფინანსური ინსტრუმენტების გარდა), რომლებიც:

- ა) იმყოფება ანგარიშვალდებული საწარმოსაგან იურიდიულად დამოუკიდებელი ერთეულის (ფონდის) განკარგულებაში და არსებობს მხოლოდ დაქირავებული პირის გასამრჯელოების გადასახდელად ან დასაფინანსებლად; და
- ბ) ხელმისაწვდომია მხოლოდ დაქირავებული პირის გასამრჯელოების გადასახდელად ან დასაფინანსებლად, ხელმისაწვდომი არ არის ანგარიშვალდებული საწარმოს საკუთარი კრედიტორებისათვის (გაკოტრების შემთხვევაშიც კი) და არ უბრუნდება ანგარიშვალდებულ საწარმოს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:
 - (i) ფონდში დარჩენილი აქტივები საკმარისია პროგრამის ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ყველა შესაბამისი ვალდებულების დასაფარად, რომლებიც ეხება დაქირავებულ პირთათვის გასამრჯელოების გადახდას; ან
 - (ii) ანგარიშვალდებულ საწარმოს ზემოაღნიშნული აქტივები უბრუნდება დაქირავებული პირისთვის უკვე გადახდილი გასამრჯელოების ასანაზღაურებლად.

მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისი წარმოადგენს მზღვეველის, რომელიც არ არის ანგარიშვალდებული საწარმოს დაკავშირებული მხარე (როგორც განსაზღვრულია ბასს 24-ში - „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“), მიერ გამოშვებულ სადაზღვევო პოლისს¹, თუ პოლისიდან მიღებული შემოსავალი:

- ა) გამოიყენება მხოლოდ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამით განსაზღვრული დაქირავებული პირის გასამრჯელოების გადასახდელად ან დასაფინანსებლად; და
- ბ) ხელმისაწვდომი არ არის ანგარიშვალდებული საწარმოს საკუთარი კრედიტორებისათვის (გაკოტრების შემთხვევაშიც კი) და არ უბრუნდება ანგარიშვალდებულ საწარმოს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:
 - (i) პოლისიდან მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს ჭარბ აქტივებს, რომლებიც საჭირო არ არის დაქირავებული პირის ყველა შესაბამისი გასამრჯელოს ვალდებულების დასაფარად პოლისით; ან
 - (ii) პოლისიდან მიღებული შემოსავალი უბრუნდება ანგარიშვალდებულ საწარმოს, დაქირავებული პირისთვის უკვე გადახდილი გასამრჯელოების ასანაზღაურებლად.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 -

¹ აუცილებელი არ არის მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისი იყოს სადაზღვევო ხელშეკრულება, როგორც განსაზღვრულია ფასს 4-ში - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“.

„რეალური ღირებულების შეფასება“.)

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დანახარჯებთან დაკავშირებული განმარტებები

მომსახურების ღირებულება (დანახარჯი) მოიცავს:

- ა) მიმდინარე მომსახურების ღირებულებას, რომელიც წარმოადგენს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულების ზრდას, რაც გამოიწვია დაქირავებული პირის მიერ მიმდინარე პერიოდში გაწეულმა მომსახურებამ;
- ბ) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას, რომელიც წარმოადგენს წინა პერიოდებში დაქირავებული პირის მიერ გაწეული მომსახურებისთვის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების ცვლილებას, რაც გამოწვეულია პროგრამის ცვლილებით (ახალი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის შემოღება, ან არსებულის გაუქმება ან შეცვლა), ან შეკვეცით (საწარმოს მიერ პროგრამის წევრთა რაოდენობის მნიშვნელოვანი შემცირება); და
- გ) პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილ შემოსულობას, ან ზარალს.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე - ეს არის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებაში (აქტივში) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მომხდარი ცვლილება, რაც წარმოიშობა დროთა განმავლობაში.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხა მოიცავს:

- ა) აქტუარულ მოგებასა და ზარალს;
- ბ) პროგრამის აქტივებიდან მიღებულ უკუგებას/შემოსავალს, იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხაში; და
- გ) პროგრამის აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარ ნებისმიერ ცვლილებას, იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხაში.

აქტუარული მოგება და ზარალი მოიცავს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულების ცვლილებებს, რაც გამოწვეულია:

- ა) წინა წლების გამოცდილების საფუძველზე განხორციელებული კორექტირებით (ადრინდელ აქტუარულ დაშვებებსა და ფაქტობრივ სიტუაციას შორის განსხვავების შედეგები); და
- ბ) აქტუარულ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებებით.

შემოსავალი/უკუგება პროგრამის აქტივებიდან არის პროგრამის აქტივებიდან მიღებული პროცენტები, დივიდენდები და სხვა სახის შემოსავალი, პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული რეალიზებული თუ არარეალიზებული შემოსულობის ან ზარალის ჩათვლით, რომელსაც აკლდება:

- ა) პროგრამის აქტივების მართვისთვის საჭირო დანახარჯები; და
- ბ) თვით პროგრამიდან გადასახდელი გადასახადები, იმ გადასახადების გარდა, რომლებიც გათვალისწინებულია დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების შესაფასებლად გამოყენებულ აქტუარულ დაშვებებში.

საბოლოო ანგარიშსწორება - ეს არის ოპერაცია, რომელიც აუქმებს დადგენილგადასახდელოანი პროგრამით გათვალისწინებულ ყველა გასამრჯელოსთან, ან გასამრჯელოების ნაწილთან დაკავშირებულ ყველა სხვა იურიდიულ თუ კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რაც არ გულისხმობს დაქირავებულ პირთათვის ან მათი სახელით პროგრამის პირობებით გათვალისწინებული გასამრჯელოების გადახდას, რომლებიც აქტუარულ დაშვებებში აისახება.

დაქირავებული პირის მოკლევადიანი გასამრჯელოები

9. დაქირავებული პირის მოკლევადიან გასამრჯელოებს განეკუთვნება ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლები, თუ მათი გადახდა მთლიანად ხდება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებული პირები გასწევნ შესაბამის მომსახურებას:
 - ა) ხელფასები, მოსამსახურეთა სარგოები და სოციალური დაზღვევის შენატანები;
 - ბ) წლიური ფასიანი შვებულებისა და ბიულეტენის ანაზღაურება;
 - გ) მოგებაში მონაწილეობის წილები და პრემიები; და
 - დ) არაფულადი გასამრჯელოები (როგორცაა, მაგალითად: სამედიცინო მომსახურება, ბინითა და ავტომანქანით უზრუნველყოფა, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება).
10. საწარმოს არ ევალება დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოს რეკლასიფიკაცია, თუ საბოლოო ანგარიშსწორების დროსთან დაკავშირებით საწარმოს მოლოდინები დროებით იცვლება. მეორე მხრივ, თუ გასამრჯელოს მახასიათებლები (როგორცაა, მაგალითად არადაგროვებადი გასამრჯელოს გადაქცევა დაგროვებად გასამრჯელოდ) იცვლება, ან საბოლოო ანგარიშსწორების დროსთან დაკავშირებული მოლოდინების ცვლილება დროებითი არ არის, მაშინ საწარმო განიხილავს, კვლავ პასუხობს თუ არა აღნიშნული გასამრჯელო დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოს განმარტებას.

აღიარება და შეფასება

დაქირავებული პირის ყველა სახის მოკლევადიანი გასამრჯელო

11. თუ დაქირავებულმა პირმა რომელიმე სააღრიცხვო პერიოდში საწარმოს გაუწია მომსახურება, დაქირავებული პირის მოკლევადიანი გასამრჯელოების არადისკონტირებული ოდენობა, რომლებიც გადასახდელია ამ მომსახურებისათვის, საწარმომ უნდა აღიაროს:
 - ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) ნებისმიერი, უკვე გადახდილი თანხის გამოკლების შემდეგ. თუ უკვე გადახდილი თანხა აღემატება გასამრჯელოების არადისკონტირებულ ღირებულებას, საწარმომ ნამეტი თანხა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარგაწეულ ხარჯად) იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც წინასწარგადახდა საწარმოს მიიყვანს, მაგალითად, მომავალში გადასახდელების შემცირებამდე ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებამდე; და
 - ბ) როგორც ხარჯი, თუ რომელიმე სხვა ფასს არ მოითხოვს ან საწარმოს უფლებას არ აძლევს, რომ გასამრჯელოები ჩაირთოს აქტივის თვითღირებულებაში (იხ. მაგალითად, ბასს 2 – „მარაგები“, ან ბასს 16 – „ძირითადი საშუალებები“).
12. მე-13, მე-16 და მე-19 პუნქტებში ახსნილია, როგორ უნდა გამოიყენოს საწარმომ მე-11 პუნქტი ანაზღაურებადი შვებულების, მოგებაში მონაწილეობის წილების ან პრემიების ფორმით გადასახდელ დაქირავებული პირის მოკლევადიან გასამრჯელოებთან მიმართებით.

მოკლევადიანი ანაზღაურებადი შვებულება

13. მე-11 პუნქტის შესაბამისად, ანაზღაურებადი შვებულების ფორმის დაქირავებული პირის მოკლევადიანი გასამრჯელოებისთვის მოსალოდნელი დანახარჯი საწარმომ უნდა აღიაროს:
- ა) დაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულებების შემთხვევაში - როდესაც დაქირავებული პირი გასწევს მომსახურებას, რომელიც ზრდის მის უფლებას მომავალში ანაზღაურებად შვებულებებზე; და
 - ბ) არადაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულების შემთხვევაში - როდესაც დაფიქსირდება სამუშაოზე არყოფნის ფაქტი.
14. საწარმომ დაქირავებულ პირებს კომპენსაცია შვებულებისთვის შეიძლება სხვადასხვა შემთხვევაში გადაუხადოს, მათ შორის შვებულების, ავადმყოფობისა და მცირე ხნით შრომისუუნარობის, დეკრეტული (დედის ან მამის) შვებულების, ნაფიც მსაჯულად ყოფნისა და სამხედრო ვალდებულების მოხდის დროს. ანაზღაურებადი შვებულება იყოფა ორ კატეგორიად:
- ა) დაგროვებადი შვებულება; და
 - ბ) არადაგროვებადი შვებულება.
15. დაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულება არის შვებულება, რომლის გადატანა და გამოყენება შესაძლებელია მომდევნო პერიოდებში, თუ მიმდინარე პერიოდის ანაზღაურებადი შვებულებები მთლიანად არ არის გამოყენებული. დაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულება შეიძლება იყოს გარანტირებული (სხვა სიტყვებით, დაქირავებულ პირს უფლება აქვს, საწარმოდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი შვებულებისთვის), ან არაანაზღაურებადი (ანუ, როდესაც მას უფლება არა აქვს, საწარმოდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი შვებულებისთვის). ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებული პირი გასწევს მომსახურებას, რომელიც გაზრდის მის უფლებას მომავალ ანაზღაურებად შვებულებაზე. ვალდებულება არსებობს და აღიარდება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ანაზღაურებადი შვებულება არ არის ანაზღაურებადი, თუმცა იმის შესაძლებლობა, რომ დაქირავებულმა პირმა შეიძლება საწარმო დატოვოს დაგროვებადი არაანაზღაურებადი უფლების გამოყენებამდე, გავლენას ახდენს ვალდებულების შეფასებაზე.
16. საწარმომ დაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულების მოსალოდნელი დანახარჯი უნდა შეაფასოს როგორც დამატებითი თანხა, რომლის გადახდასაც საწარმო ვარაუდობს იმ გამოუყენებელი უფლებისათვის, რომელიც დაგროვდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
17. წინა პუნქტში განსაზღვრული მეთოდით ვალდებულება ფასდება დამატებითი გადასახდელების ოდენობით, რომელიც წარმოიშობა მხოლოდ იმის გამო, რომ გასამრჯელოები გროვდება. ბევრ შემთხვევაში, შეიძლება საწარმოს არ დასჭირდეს დეტალური გამოთვლების ჩატარება იმის დასადგენად, რომ არ არსებობს გამოუყენებელი ანაზღაურებადი შვებულების გადახდის არსებითი ვალდებულება. მაგალითად, სავარაუდოდ, დაქირავებული პირის ბიულეტენზე ყოფნის დროს გასამრჯელოს გადახდის ვალდებულება არსებითია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იარსებებს ოფიციალური ან არაოფიციალური შეთანხმება გამოუყენებელი ფასიანი ბიულეტენის ფასიან შვებულებად ჩათვლის შესახებ.

მე-16 და მე-17 პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითები

საწარმოში მუშაობს 100 კაცი, რომლებსაც ყოველ წელს უფლება აქვთ, ისარგებლონ ფასიანი ბიულეტენით, 5 სამუშაო დღის ოდენობით. გამოუყენებელი ბიულეტენი შეიძლება გადატანილ იქნეს ერთი კალენდარული წლით. ბიულეტენი, პირველ რიგში, აიღება მიმდინარე წლის კომპენსაციიდან, შემდეგ კი - წინა წლიდან გადმოტანილი ნაშთიდან (ლიფოს პრინციპი). 20X1 წლის 30 დეკემბრისათვის საშუალო გამოუყენებელი უფლება (ანაზღაურებად ბიულეტენზე ყოფნის) ერთ დაქირავებულ პირზე შეადგენს 2 დღეს. საწარმო ითვალისწინებს წარსულ გამოცდილებას და ვარაუდობს, რომ 20X2 წელს 92 მუშა 5-დღიან ბიულეტენზე მეტს არ აიღებს, დანარჩენი 8 დაქირავებული პირიდან თითოეული - საშუალოდ ექვს-ნახევარ დღეს.

საწარმო ვარაუდობს, რომ დამატებით გადაიხდის 12 დღის გასამრჯელოს (ერთ-ნახევარი დღე თითოეულ 8 დაქირავებულ პირზე) ავადმყოფობის შემთხვევაში, რომელიც დაგროვდა გამოუყენებელი ანაზღაურებადი შვებულებების შედეგად 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის. ამგვარად, საწარმო აღიარებს 12 დღის ტოლ ვალდებულებას ავადმყოფობისთვის გასაცემ გასამრჯელოსთან დაკავშირებით.

18. არადაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულება არ გადაიტანება მომდევნო პერიოდებში, რადგან მათი ვადა გადის იმ შემთხვევაში, თუ მიმდინარე პერიოდის უფლება მთლიანად არ არის გამოყენებული და დაქირავებულ პირს უფლება არა აქვს საწარმოდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი ანაზღაურებადი შვებულებებისათვის. ეს, ჩვეულებრივ, ხდება ავადმყოფობის (იმდენად, რამდენადაც წინა პერიოდში გამოუყენებელი უფლება არ ზრდის გასამრჯელოს მიღების უფლებას მომავალში), დეკრეტული შვებულების, ნაფიც მსაჯულად ყოფნის ან სამხედრო ვალდებულების მოხდისას გასაცემი გასამრჯელოს შემთხვევაში. საწარმო არ აღიარებს გასამრჯელოს გადახდის ვალდებულებას, არც ხარჯს შვებულებამდე, რადგან დაქირავებული პირის მომსახურება გასამრჯელოს ოდენობას არ ზრდის.

მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამები

19. მე-11 პუნქტის მიხედვით, საწარმომ მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიაროს მოგებაში მონაწილეობის წილებისა და პრემიების მოსალოდნელი დანახარჯი, თუ:

- ა) წარსული მოვლენების შედეგად საწარმოს აქვს ზემოაღნიშნული გასამრჯელოების გადახდის მიმდინარე იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება; და
- ბ) შესაძლებელია ვალდებულების საიმედოდ შეფასება.

მიმდინარე ვალდებულება მხოლოდ მაშინ არსებობს, როდესაც საწარმოს არა აქვს სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა იმისა, რომ გადაიხადოს ეს გასამრჯელოები.

20. მოგებაში მონაწილეობის ზოგიერთი პროგრამის მიხედვით, დაქირავებული პირი მოგებიდან წილს იღებს იმ შემთხვევაში, თუ ის საწარმოში იმუშავებს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. ასეთი პროგრამები წარმოშობს კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რადგან დაქირავებული პირი ეწევა მომსახურებას, რომელიც ზრდის გადასახდელ თანხას, თუ ისინი საწარმოში დარჩებიან გარკვეული პერიოდის ბოლომდე. ამგვარი კონსტრუქციული ვალდებულებების შეფასება გვიჩვენებს იმის შესაძლებლობას, რომ ზოგმა დაქირავებულმა პირმა საწარმო შეიძლება დატოვოს მოგებიდან წილის მიუღებლად.

მე-20 პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

მოგებაში მონაწილეობის პროგრამის მიხედვით, საწარმო ვალდებულია წლის მოგებიდან გარკვეული ნაწილი გადაუხადოს იმ დაქირავებულ პირებს, რომლებიც მთელი წლის განმავლობაში მუშაობდნენ საწარმოში. თუ ამ ხნის მანძილზე საწარმოს არავინ დატოვებს, მიმდინარე წელს გადასახდელი მთლიანი თანხა იქნება მოგების 3%. საწარმოს შეფასებით სამუშაო ძალის დენადობა გადასახდელ თანხას მოგების 2,5 %-მდე შეამცირებს.

საწარმო აღიარებს ვალდებულებას და ხარჯს, რომელიც მოგების 2,5%-ს უდრის.

21. საწარმოს შეიძლება არ ჰქონდეს პრემიების გადახდის იურიდიული ვალდებულება. მიუხედავად ამისა, ზოგჯერ საწარმოში დამკვიდრებულია მათი გადახდის პრაქტიკა. ასეთ შემთხვევაში, მას აქვს კონსტრუქციული ვალდებულება, რადგან არ გააჩნია პრემიების გადახდის გარდა სხვა რეალური ალტერნატივა. კონსტრუქციული ვალდებულების შეფასება მოწმობს, რომ ზოგმა დაქირავებულმა პირმა შესაძლოა საწარმო დატოვოს პრემიის მიღების გარეშე.
22. მოგებაში მონაწილეობის ან პრემიების პროგრამით გათვალისწინებული იურიდიული და კონსტრუქციული ვალდებულების საიმედოდ შეფასება საწარმოს შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - ა) პროგრამის ოფიციალური პირობები შეიცავს გასამრჯელოს ოდენობის განსაზღვრის ფორმულას;
 - ბ) საწარმო გადასახდელი თანხის ოდენობას განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებამდე; ან
 - გ) გასული პერიოდების პრაქტიკა კონსტრუქციული ვალდებულების სიდიდის ცალსახად განსაზღვრის საშუალებას იძლევა.
23. მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამების მიხედვით ვალდებულება წარმოიშობა დაქირავებული პირის მომსახურების საფუძველზე და არა საწარმოს მესაკუთრებთან განხორციელებული ოპერაციის შედეგად. ამიტომ მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამის დანახარჯს საწარმო აღიარებს არა როგორც მოგების განაწილებას, არამედ როგორც ხარჯს.
24. თუ მოგებაში მონაწილეობის წილებისა და პრემიების გადახდა მთლიანად არ ხდება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულმა პირმა გასწია შესაბამისი მომსახურება, ისინი მიიჩნევა სხვა გრძელვადიან გასამრჯელოდ (იხ. 153-158-ე პუნქტები).

განმარტებითი შენიშვნები

25. მართალია, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოების შესახებ განმარტებითი შენიშვნებში სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგრამ სხვა სტანდარტები შეიძლება ითვალისწინებდეს ასეთ მოთხოვნას. მაგალითად, ბასს 24-ით მოითხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალის გასამრჯელოების შესახებ, ხოლო ბასს 1-ით - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ხარჯის შესახებ.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები: განსხვავება დადგენილშენატანიან და დადგენილგადასახდელიან პროგრამებს შორის

26. შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოებს მიეკუთვნება:
 - ა) საპენსიო დახმარებები, მაგალითად, პენსიები და პენსიაზე გავლისას გადასახდელი

ერთჯერადი დახმარებები; და

- ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი სხვა გასამრჯელოები, მაგალითად: შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სიცოცხლის დაზღვევა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი უფასო სამედიცინო მომსახურება.

შეთანხმება, რომლის მიხედვითაც საწარმო უზრუნველყოფს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების გაცემას, წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამას. ამ სტანდარტს საწარმო იყენებს ყველა ასეთი შეთანხმების მიმართ, მიუხედავად იმისა, ითვალისწინებს თუ არა იგი შენატანების მისაღებად და გასამრჯელოების გადასახდელად დამოუკიდებელი იურიდიული პირის დაფუძნებას.

27. შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამები იყოფა დადგენილშენატანიან საპენსიო პროგრამად და დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამად. კლასიფიცირება დამოკიდებულია პროგრამის ეკონომიკურ შინაარსზე, რაც, თავის მხრივ, დამოკიდებულია მასში მოცემულ ძირითად პირობებსა და დებულებებზე.
28. დადგენილშენატანიანი პროგრამის მიხედვით, საწარმოს იურიდიული და კონსტრუქციული ვალდებულება განისაზღვრება შენატანების იმ ოდენობით, რომელზეც იგი თანახმაა გადარიცხოს ფონდში. ამგვარად, დაქირავებული პირის მიერ მიღებულ შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოებს საწარმო (შესაძლოა დაქირავებული პირებიც) განსაზღვრავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამაში, ან სადაზღვევო კომპანიაში გადახდილი შენატანების ოდენობით, შენატანებიდან წარმოქმნილ საინვესტიციო შემოსავლებთან ერთად. აქედან გამომდინარე, აქტუარულ რისკსა (გასამრჯელოები მოსალოდნელზე უფრო ნაკლები იქნება) და საინვესტიციო რისკს (ინვესტირებული აქტივები არასაკმარისი იქნება მოსალოდნელი გასამრჯელოების გადასახდელად) ექვემდებარებიან დაქირავებული პირები.
29. საწარმოს ვალდებულება არ შემოიფარგლება იმ შენატანების ოდენობით, რომელზეც იგი თანახმაა, რომ ფონდში შეიტანოს, იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს აქვს იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება:
- ა) პროგრამაში მოცემული გასამრჯელოების ფორმულის მიხედვით, რომელიც მხოლოდ შენატანების ოდენობასთან არ არის დაკავშირებული და მოითხოვს, რომ საწარმომ დამატებითი შენატანები შეიტანოს, თუ პროგრამის აქტივები საკმარისი არ იქნება პროგრამის ფორმულით გათვალისწინებული გასამრჯელოების გადასახდელად;
 - ბ) შენატანებიდან კონკრეტული სიდიდის შემოსავლის მიღების გარანტიის შედეგად, ან არაპირდაპირ პროგრამის მეშვეობით, ან პირდაპირ; ან
 - გ) იმ არაფორმალური პრაქტიკიდან გამომდინარე, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ ვალდებულებას. მაგალითად, ასეთი ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც საწარმოში არსებობს ყოფილ დაქირავებულ პირთათვის გასამრჯელოების გაზრდის ტრადიცია ინფლაციის გათვალისწინების მიზნით, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამგვარი ქმედების იურიდიული ვალდებულება არ არსებობს.
30. დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის მიხედვით:
- ა) საწარმო ვალდებულია არსებული და ყოფილი დაქირავებული პირები უზრუნველყოს შეთანხმებული გასამრჯელოებით; და
 - ბ) აქტუარულ რისკსა (როცა გასამრჯელოების ღირებულება მოსალოდნელზე უფრო მეტია) და საინვესტიციო რისკს, პრაქტიკულად, საწარმო ექვემდებარება. საწარმოს ვალდებულება შეიძლება გაიზარდოს იმ შემთხვევაში, თუ აქტუარული ან საინვესტიციო გამოცდილება მოსალოდნელზე უარესი აღმოჩნდება.

31. ქვემოთ, 32-49-ე პუნქტებში მოცემულია დადგენილშენატანიან და დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამებს შორის განსხვავება დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამების, სახელმწიფო პროგრამებისა და დაზღვეულგასამრჯელოებიანი პროგრამების კონტექსტში.

დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამები

32. საწარმომ დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის კლასიფიცირება დადგენილშენატანიან ან დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამად უნდა მოახდინოს პროგრამის პირობების გათვალისწინებით (მათ შორის, ნებისმიერი კონსტრუქციული ვალდებულების გათვალისწინებით, რაც სცილდება პროგრამის ოფიციალური პირობების ფარგლებს).
33. თუ საწარმო მონაწილეობს დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამაში, მან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც 34-ე პუნქტს იყენებს:
- ა) თავისი პროპორციული წილი დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამით გათვალისწინებულ ვალდებულებებში, პროგრამის აქტივებსა და პროგრამასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში უნდა აღრიცხოს ნებისმიერი სხვა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მსგავსად; და
 - ბ) განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს 135-148-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია (გარდა 148(დ) ქვეპუნქტით მოთხოვნილის).
34. როდესაც ხელმისაწვდომი არ არის საკმარისი ინფორმაცია იმისათვის, რომ დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამისთვის საწარმომ დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის აღრიცხვის მეთოდი გამოიყენოს, საწარმომ:
- ა) პროგრამა ისე უნდა ასახოს 51-ე და 52-ე პუნქტების შესაბამისად, თითქოს ეს არის დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამა; და
 - ბ) განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება 148-ე პუნქტით.
35. დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ერთ-ერთი მაგალითია:
- ა) პროგრამა, რომელიც ფინანსდება მიმდინარე შემოსავლიდან გადახდის პრინციპით: შენატანები განისაზღვრება იმ ოდენობით, რომელიც, სავარაუდოდ, საკმარისი იქნება ამავე პერიოდში გასაცემი გასამრჯელოებისათვის, ხოლო მიმდინარე პერიოდში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი მომავალში გადასახდელი გასამრჯელო გადაიხდება მომავალი შენატანებიდან; და
 - ბ) დაქირავებული პირის გასამრჯელო განისაზღვრება ნამსახურები წლების შესაბამისად და პროგრამის მონაწილე საწარმოებს არა აქვთ პროგრამიდან გასვლის რეალური შესაძლებლობა ისე, რომ პროგრამიდან გამოსვლის თარიღამდე არ გადაიხადონ დაქირავებულ პირთა მიერ გამომუშავებული გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილი შენატანები. ასეთი პროგრამა საწარმოს უქმნის აქტუარულ რისკს, რადგან თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული გასამრჯელოების დანახარჯი მოსალოდნელზე უფრო მეტია, საწარმოს მოუწევს შენატანების ოდენობის გაზრდა, ან დაქირავებულ პირთა დარწმუნება, დაეთანხმონ შემცირებული გასამრჯელოების მიღებას. ამგვარად, ასეთი პროგრამა კლასიფიცირდება როგორც დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა.
36. როდესაც არსებობს საკმარისი ინფორმაცია დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის შესახებ, საწარმო თავის პროპორციულ წილ დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამით გათვალისწინებულ ვალდებულებებში, პროგრამის აქტი-

ვებსა და პროგრამასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში აღრიცხავს ნებისმიერი სხვა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მსგავსად. თუმცა, ზოგჯერ საწარმოს შეიძლება არ ჰქონდეს პროგრამის საფუძვლად აღებულ ფინანსურ მდგომარეობასა და შედეგებში თავისი წილის იდენტიფიცირების შესაძლებლობა სააღრიცხვო მიზნებისათვის შესაფერისი საკმარისი საიმედოობით, რაც შეიძლება გამოიწვიოს შემდეგმა ფაქტორებმა:

- ა) მოცემული პროგრამა პროგრამაში მონაწილე საწარმოებს აქტუარული რისკის წინაშე აყენებს, რომელიც დაკავშირებულია სხვა საწარმოების დაქირავებულ პირებთან და ყოფილ დაქირავებულ პირებთან, რასაც შედეგად მოჰყვება ის, რომ არ იარსებებს პროგრამის ვალდებულებების, აქტივებისა და დანახარჯების ცალკეულ საწარმოებს შორის განაწილების საიმედო და ერთგვაროვანი საფუძველი; ან
- ბ) საწარმოს ხელი არ მიუწვდება პროგრამის შესახებ არსებულ ისეთ ინფორმაციაზე, რომელიც დააკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს.

ამ შემთხვევაში, საწარმო პროგრამას ასახავს დადგენილშენატანიანი პროგრამის სახით და განმარტებით შენიშვნებში ამჟღავნებს 148-ე პუნქტით მოთხოვნილ ინფორმაციას.

37. დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამასა და მის მონაწილეებს შორის შეიძლება არსებობდეს სახელშეკრულებო შეთანხმება, სადაც განსაზღვრული იქნება, როგორ უნდა მოხდეს პროგრამის ნამეტი თანხების (პროფიციტის) განაწილება პროგრამის მონაწილეებზე (ან დეფიციტის დაფინანსება). ამგვარი შეთანხმების შემცველი დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის მონაწილემ, რომელიც 34-ე პუნქტის შესაბამისად პროგრამას აღრიცხავს როგორც დადგენილშენატანიან პროგრამას, უნდა აღიაროს სახელშეკრულებო შეთანხმებიდან წარმოშობილი აქტივი ან ვალდებულება და შესაბამისი შემოსავალი ან ხარჯი მოგებაში ან ზარალში.

37-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საწარმო მონაწილეობს დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიან პროგრამაში, რომელიც პროგრამის შეფასებებს არ ამზადებს ბასს 19-ის საფუძველზე. ამდენად, იგი პროგრამას ისე აღრიცხავს, თითქოს იყოს დადგენილშენატანიანი პროგრამა. შეფასებები, რომლებიც გამოთვლილი არ არის ბასს 19-ის შესაბამისად, გვიჩვენებს პროგრამის 100 მლნ ფე-ის დეფიციტს^(ა). პროგრამა პროგრამის მონაწილე დაქირავებულ პირებთან შეთანხმებულია შენატანების გეგმის შესახებ დადებული ხელშეკრულებით, რომელიც ითვალისწინებს დეფიციტის აღმოფხვრას მომდევნო ხუთი წლის მანძილზე. საწარმოს მთლიანი შენატანების თანხა, ხელშეკრულების მიხედვით, შეადგენს 8 მლნ ფე-ს.

საწარმო აღიარებს ფულის დროითი ღირებულებით კორექტირებულ ვალდებულებას შენატანებისათვის და იმავე სიდიდის ხარჯს მოგებაში ან ზარალში.

- (ა) ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

38. დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამები განსხვავდება ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამებისაგან. ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამა წარმოადგენს ცალკეული დამქირავებლის პროგრამების უზრალო გაერთიანებას, რაც დამქირავებლებს საშუალებას აძლევს, აქტივები გააერთიანონ საინვესტიციო მიზნებისათვის და შეამცირონ ინვესტიციების მართვისა და ადმინისტრაციული დანახარჯები, მაგრამ სხვადასხვა დამქირავებლის მოთხოვნები განცალკევებულია მხოლოდ საწარმოს საკუთარი დაქირავებული პირების გასამრჯელოებისათვის. ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამები არ ქმნის განსაკუთრებულ სააღრიცხვო პრობლემებს, რადგან ინფორმაცია ადვილად ხელმისაწვდომია, რაც საშუალებას იძლევა, ასეთი პროგრამები ისეთივე წესით აისახოს, როგორც ერთი დამქირავებლის პროგრამა. ამასთან, ეს პროგრამები მონაწილე საწარმოებს არ უქმნის აქტუარულ რისკს, რომელიც დაკავშირებულია სხვა საწარმოების დაქირავებულ

პირებთან და ყოფილ დაქირავებულ პირებთან. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული განმარტებების შესაბამისად, საწარმოს ევალება ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამის კლასიფიცირება ან დადგენილგადასახდელიან საპენსიო პროგრამად, ან დადგენილშენატანთან საპენსიო პროგრამად, პროგრამის პირობების მიხედვით (მათ შორის, კონსტრუქციული ვალდებულების გათვალისწინებით, რომელიც პროგრამის ოფიციალურ პირობებში არ არის გათვალისწინებული).

39. იმის დასადგენად, როდის უნდა აღიარდეს, ან როგორ შეფასდეს ვალდებულება, რომელიც დაკავშირებულია დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ლიკვიდაციასთან, ან დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამიდან საწარმოს გამოსვლასთან, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“:

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები, სადაც რისკები განაწილებულია საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფ სხვადასხვა საწარმოს შორის

40. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა, რომლის დროსაც რისკები განაწილებულია საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სხვადასხვა საწარმოს შორის, მაგალითად, მშობელ საწარმოსა და მის შვილობილ საწარმოებს შორის, არ წარმოადგენს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამას.
41. ამგვარი პროგრამის მონაწილე საწარმომ ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს მთელი პროგრამის შესახებ, რომელიც შეფასებულია წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად ისეთი დაშვებების საფუძველზე, რომლებიც მთელი პროგრამის მიმართ გამოიყენება. თუ არსებობს სახელშეკრულებო შეთანხმება ან გაცხადებული პოლიტიკა ჯგუფის ცალკეული საწარმოსთვის მთელი პროგრამის წმინდა დადგენილი გასამრჯელოს ღირებულების/დანახარჯების (რომელიც შეფასებულია ბასს 19-ის შესაბამისად) მიკუთვნების შესახებ, საწარმომ თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ამგვარად დარიცხული წმინდა დადგენილი გასამრჯელოს ღირებულება/დანახარჯი. თუ ასეთი შეთანხმება ან პოლიტიკა არ არსებობს, წმინდა დადგენილი გასამრჯელოს ღირებულება/დანახარჯი უნდა აღიარდეს ჯგუფში შემავალი იმ საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც წარმოადგენს პროგრამის ოფიციალურ/იურიდიულ დამფინანსებელ-დამქირავებელს. ჯგუფში შემავალმა სხვა საწარმოებმა თავიანთ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიარონ მათ მიერ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გადასახდელი შენატანების ტოლი დანახარჯები.
42. ამგვარ პროგრამებში მონაწილეობა ჯგუფში შემავალი თითოეული საწარმოსათვის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციას წარმოადგენს. ამგვარად, საწარმომ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება 149-ე პუნქტით.

სახელმწიფო საპენსიო პროგრამები

43. საწარმომ სახელმწიფო საპენსიო პროგრამა უნდა აღრიცხოს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის მსგავსად (იხ. 32-39-ე პუნქტები).
44. სახელმწიფო პროგრამები შექმნილია კანონმდებლობის შესაბამისად, რათა მოიცვას ყველა საწარმო (ან ამა თუ იმ კატეგორიის ყველა საწარმო, მაგალითად, რომელიმე დარგიდან), რომელსაც განაგებს ეროვნული ან ადგილობრივი მთავრობა, ან სხვა ორგანო (მაგალითად, სპეციალურად ამ მიზნისათვის შექმნილი ავტონომიური უწყება), რომელიც გავლენას ახდენს კონტროლს არ განიცდის ანგარიშვალდებული საწარმოს მხრიდან. საწარმოს მიერ დაარსებული ზოგიერთი პროგრამა ითვალისწინებს როგორც სავალდებულო გასამრჯელოებს (რომელიც სხვა შემთხვევაში სახელმწიფო პროგრამიდან დაფინანსდებოდა), ასევე ნებაყოფლობით დამატებით გასამრჯელოებს. ასეთი პროგრამები არ არის სახელმწიფო პროგრამები.

45. სახელმწიფო პროგრამა, თავისი არსით, შეიძლება იყოს დადგენილშენატანიანი ან დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა, პროგრამით გათვალისწინებული საწარმოს ვალდებულებების შესაბამისად. ბევრი სახელმწიფო პროგრამა არ ფინანსდება მიმდინარე შემოსავლიდან: შენატანები განისაზღვრება იმ ოდენობით, რომელიც, სავარაუდოდ, საკმარისი იქნება ამავე პერიოდში გადასახდელი პენსიებისათვის, ხოლო მომავალში მისაღები გასამრჯელოები, რომლის მისაღებად დაქირავებულმა პირებმა მიმდინარე პერიოდში გასწიეს მომსახურება, გადაიხდება მომავალი შენატანებიდან. მიუხედავად ამისა, ბევრი სახელმწიფო პროგრამის მიხედვით, საწარმოს არ ეკისრება მომავალი გასამრჯელოების გადახდის იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება: მის ერთადერთ ვალდებულებას წარმოადგენს შენატანების დროულად გადახდა, ხოლო თუ საწარმო შეწყვეტს სახელმწიფო პროგრამის წევრების დასაქმებას, იგი ვალდებული არ იქნება, გასცეს წინა წლებში მისი დაქირავებული პირების მიერ გამოთხოვებული გასამრჯელოები. ამის გამო, სახელმწიფო პროგრამები, ჩვეულებრივ, დადგენილშენატანიანი პროგრამებია. თუმცა, იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც სახელმწიფო პროგრამა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამაა, საწარმოები მოქმედებენ 32-39-ე პუნქტებით განსაზღვრული წესების მიხედვით.

დაზღვეული გასამრჯელოები

46. შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამის დასაფინანსებლად საწარმო შეიძლება იხდიდეს სადაზღვევო შენატანებს. ასეთი პროგრამა საწარმომ უნდა განიხილოს როგორც დადგენილშენატანიანი პროგრამა, თუ მას არ ეკისრება (პირდაპირ, თუ არაპირდაპირ, პროგრამის მიხედვით) იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება, რომ:
- ა) დაქირავებულ პირს დაუყოვნებლივ გადაუხადოს გასამრჯელო, როდესაც გადახდის ვადა დადგება; ან
 - ბ) დამატებით გადარიცხოს შენატანები სადაზღვევო კომპანიაში, თუ მზღვეველი არ იხდის დაქირავებულ პირთა მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებულ სამომავლო გასამრჯელოებს მთლიანად.

თუ საწარმო ინარჩუნებს ასეთ იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, მან ეს პროგრამა უნდა განიხილოს, როგორც დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა.

47. სადაზღვევო ხელშეკრულებით დაზღვეული გასამრჯელოები პირდაპირ ან ავტომატურად არ უკავშირდება საწარმოს დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ვალდებულებებს. შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამები, რომლებიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებსაც მოიცავს, ისევე განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაფინანსების მხრივ, როგორც სხვა დაფინანსებული პროგრამები.
48. როდესაც საწარმო შრომითი საქმიანობის შემდგომ ვალდებულებას აფინანსებს სადაზღვევო პოლისისათვის თანხის შეტანის მეშვეობით და პროგრამის შესაბამისად ინარჩუნებს (პირდაპირ ან არაპირდაპირი პროგრამის მეშვეობით, ან სადაზღვევო შენატანების განსაზღვრის მექანიზმით, ან მზღვეველთან დაკავშირებული მხარის ურთიერთობით) იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, სადაზღვევო შენატანების ოდენობა დადგენილშენატანიანი პროგრამის ვალდებულების ეკვივალენტური არ არის. აქედან გამომდინარე, საწარმო:
- ა) მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისს აღიარებს, როგორც პროგრამის აქტივს (იხ. მე-8 პუნქტი); და
 - ბ) სხვა სადაზღვევო პოლისებს აღიარებს, როგორც კომპენსაციის უფლებებს (თუ პოლისები აკმაყოფილებს 116-ე პუნქტის კრიტერიუმს).

49. თუ სადაზღვევო პოლისი განკუთვნილია პროგრამის რომელიმე მონაწილის ან პროგრამის მონაწილეთა ჯგუფისათვის და საწარმოს არ აკისრია პოლისთან დაკავშირებული რაიმე ზარალის დაფარვის არანაირი იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება, იგი ვალდებული არ არის, დაქირავებულ პირებზე გასცეს გასამრჯელოები: მათ გადახდაზე მხოლოდ მზღვეველია პასუხისმგებელი. ამგვარი ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ფიქსირებული სადაზღვევო შენატანების გადახდა, პრაქტიკულად, უფრო დაქირავებული პირის გასამრჯელოს ვალდებულების დაფარვას წარმოადგენს, ვიდრე მის შესასრულებლად განხორციელებულ ინვესტიციას. აქედან გამომდინარე, საწარმოს აღარ აქვს აქტივი, არც ვალდებულება და ამიტომ ასეთ გადახდებს იგი მიიჩნევს დადგენილშენატანიან პროგრამაში განხორციელებულ შენატანებად.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები: დადგენილშენატანიანი პროგრამები

50. დადგენილშენატანიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა მარტივია, რადგან თითოეულ პერიოდში ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალდებულება განისაზღვრება ამ პერიოდში შესატანი თანხების შესაბამისად. ამგვარად, ვალდებულებების ან ხარჯების შესაფასებლად საჭირო არ არის აქტუარული დაშვებები და, შესაბამისად, არ არსებობს აქტუარული მოგების ან ზარალის წარმოშობის შესაძლებლობა. გარდა ამისა, ვალდებულებები ფასდება არადისკონტირებულ საფუძველზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ისინი მთლიანად არ უნდა დაიფაროს იმ პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულმა პირებმა გასწიეს შესაბამისი მომსახურება.

აღიარება და შეფასება

51. თუ დაქირავებულმა პირმა საწარმოს გარკვეულ პერიოდში მომსახურება გაუწია, საწარმო ვალდებულია აღიაროს გადასახდელი შენატანები, რომელიც გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ უნდა გადაირიცხოს დადგენილშენატანიან პროგრამაში:
- ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) უკვე გადახდილი შენატანების გამოკლებით. თუ გადახდილი შენატანები აღემატება საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გადასახდელი შენატანის ოდენობას, საწარმომ ნამეტო თანხა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარ გადახდილ ხარჯად) იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც წინასწარ გადახდა გამოიწვევს, მაგალითად, მომავალში გადასახდელუბის შემცირებას ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებას; და
 - ბ) როგორც ხარჯი, თუ სხვა ფასს არ მოითხოვს ან საწარმოს უფლებას არ აძლევს, რომ შენატანი ჩართოს აქტივის თვითღირებულებაში (იხ. მაგალითად, ბასს 2 და ბასს 16).
52. თუ დადგენილშენატანიანი პროგრამის შენატანები მთლიანად არ ექვემდებარება გადახდას იმ წლიური პერიოდის დასრულებიდან 12 თვეში, რომლის განმავლობაშიც დაქირავებულმა პირებმა გასწიეს შესაბამისი მომსახურება, მათ მიმართ საწარმომ უნდა გამოიყენოს 83-ე პუნქტში მითითებული დისკონტირების განაკვეთი.

განმარტებითი შენიშვნები

53. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს დადგენილშენატანიანი პროგრამებისთვის ხარჯად აღიარებული თანხა.
54. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგენს ინფორმაციას დადგენილშენატანიან პროგრამებში უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის სასარგებლოდ განხორციელებული შენატანების შესახებ, როდესაც ამას მოითხოვს ბასს 24.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები: დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები

55. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა რთულია, რადგან ვალდებულებისა და ხარჯის შესაფასებლად საჭიროა აქტუარული დაშვებები და, შესაბამისად, არსებობს აქტუარული მოგების ან ზარალის წარმოშობის შესაძლებლობა. გარდა ამისა, ვალდებულებები ფასდება დისკონტირების საფუძველზე, რადგან ისინი შეიძლება დაიფაროს დაქირავებული პირების მიერ მომსახურების გაწევიდან მრავალი წლის შემდეგ.

აღიარება და შეფასება

56. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები შეიძლება არ ფინანსდებოდეს, ან ფინანსდებოდეს მთლიანად ან ნაწილობრივ საწარმოს მიერ, ან ზოგჯერ დაქირავებულ პირთა შენატანებით დამოუკიდებელ ერთეულში ან ფონდში, რომელიც ანგარიშვალდებული საწარმოსაგან იურიდიულად დამოუკიდებლად არსებობს და საიდანაც ხდება დაქირავებული პირებისთვის გასამრჯელოების გადახდა. დაფინანსებული გასამრჯელოების გაცემა დამოკიდებულია არა მარტო ფონდის ფინანსურ მდგომარეობასა და საინვესტიციო შედეგებზე, არამედ საწარმოს უნარსა და სურვილზე, დაფაროს ფონდის აქტივების დეფიციტი. ამდენად, საწარმო, ფაქტობრივად, თავის თავზე იღებს პროგრამასთან დაკავშირებულ აქტუარულ და საინვესტიციო რისკებს. აქედან გამომდინარე, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამებისთვის აღიარებული ხარჯი ყოველთვის არ არის ამ პერიოდში გადასარიცხი შენატანების თანხის იდენტური.
57. საწარმოს მიერ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა ითვალისწინებს შემდეგ საფეხურებს:

- ა) განისაზღვრება დეფიციტი ან პროფიციტი. ეს პროცესი მოიცავს:
- (i) აქტუარული გამოთვლების მეთოდის, პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდის გამოყენებას დაქირავებული პირის მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ უკვე გამომუშავებული გასამრჯელოს თანხის საიმედოდ შესაფასებლად (იხ. 67-69-ე პუნქტები). ამისათვის საწარმომ უნდა განსაზღვროს, რა ოდენობის თანხა ეკუთვნის დაქირავებულ პირს მიმდინარე და წინა პერიოდებისათვის (იხ. 70-74-ე პუნქტები) და შეაფასოს (განსაზღვროს აქტუარული დაშვებები) დემოგრაფიული (მაგალითად, დაქირავებულ პირთა დენადობა, სიკვდილიანობა) და ფინანსური (მაგალითად, ხელფასებისა და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების ზრდა მომავალში) ცვლადები, რაც გავლენას მოახდენს გასამრჯელოს ღირებულებაზე (იხ. 75-98-ე პუნქტები);
 - (ii) ამ გასამრჯელოების დისკონტირებას პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდის გამოყენებით, რათა განისაზღვროს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულება და მიმდინარე მომსახურების ღირებულება (იხ. 67-69-ე და 83-86-ე პუნქტები);
 - (iii) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულებიდან პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გამოკლებას (იხ. 113-115-ე პუნქტები);
- ბ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) სიდიდის, როგორც (ა) პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული დეფიციტის ან პროფიციტის თანხის განსაზღვრას, რომელიც კორექტირებულია დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივების გარკვეულ ზღვრულ სიდიდემდე შეზღუდვის პირობის ნებისმიერი გავლენის გათვალისწინებით (იხ. 64-ე პუნქტი);
- გ) მოგებაში ან ზარალში ასაღიარებელი თანხების განსაზღვრას:

- (i) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება (იხ. 70-74-ე პუნქტები და პუნქტი 122ა);
 - (ii) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება და საბოლოო ანგარიშ-სწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი (იხ. 99-112-ე პუნქტები);
 - (iii) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე (იხ. 123-126-ე პუნქტები);
- დ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასებული თანხების განსაზღვრას, რომლებიც უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში და მოიცავს:
- (i) აქტუარულ მოგებასა და ზარალს (იხ. 128-ე და 129-ე პუნქტები);
 - (ii) პროგრამის აქტივებიდან მიღებულ შემოსავალს, იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხაში (იხ. 130-ე პუნქტი); და
 - (iii) აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარ ნებისმიერ ცვლილებას (იხ. 64-ე პუნქტი), იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხაში.

თუ საწარმოს ერთზე მეტი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა აქვს, იგი ამ პროცედურებს ცალ-ცალკე იყენებს თითოეული არსებითი პროგრამის მიმართ.

58. საწარმომ საკმარისი რეგულარობით უნდა განსაზღვროს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) სიდიდე, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხები არსებითად არ განსხვავდებოდეს იმ თანხებისგან, რომლებიც განისაზღვრებოდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
59. წინამდებარე სტანდარტი მხარს უჭერს, თუმცა საწარმოს არ ავალდებულებს, რომ მან ყველა არსებითი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების შეფასებაში ჩართოს პროფესიონალი (სერტიფიცირებული) აქტუარი. პრაქტიკული მოსაზრებით, საწარმომ შეიძლება საანგარიშგებო თარიღამდე სთხოვოს აქტუარს ვალდებულების დეტალური შეფასება. მიუხედავად ამისა, საანგარიშგებო თარიღამდე შესრულებული შეფასების შედეგები კორექტირდება არსებითი სამეურნეო ოპერაციებისა და გარემოებების სხვა არსებითი ცვლილებების (მათ შორის, საბაზრო ფასებისა და საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების) გათვალისწინებით, რომლებიც მოხდა საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდში.
60. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმაც შეიძლება უზრუნველყოს საიმედო მიახლოება ამ სტანდარტში ილუსტრირებულ დეტალიზებულ გამოთვლებთან.

კონსტრუქციული ვალდებულების ბუღალტრული აღრიცხვა

61. საწარმომ უნდა აღრიცხოს არა მატრო დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ფორმალური პირობებიდან წარმოშობილი იურიდიული ვალდებულება, არამედ საწარმოს არაოფიციალური პრაქტიკით წარმოშობილი კონსტრუქციული ვალდებულებაც. საწარმოში დამკვიდრებული არაოფიციალური პრაქტიკა კონსტრუქციულ ვალდებულებას იმ შემთხვევაში წარმოშობს, როდესაც საწარმოს არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა იმისა, რომ დაქირავებულ პირს გადაუხადოს გასამრჯელოები. კონსტრუქციული ვალდებულების მაგალითია, როდესაც საწარმოს არაფორმალური პრაქტიკის შეცვლა მიუღებელ ზიანს აყენებს მის ურთიერთობას დაქირავებულ პირებთან.

62. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ოფიციალური პირობები საწარმოს შეიძლება პროგრამის ვალდებულებების გაუქმების საშუალებას აძლევდეს. მიუხედავად ამისა, ჩვეულებრივ, საწარმოსათვის ძნელია პროგრამის გაუქმება, თუ მას დაქირავებული პირების შენარჩუნება სურს. ამგვარად, საწინააღმდეგო მტკიცებულების არარსებობის შემთხვევაში, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აღრიცხვა გულისხმობს, რომ საწარმო, რომელიც ამჟამად დაქირავებულ პირებს ასეთი გასამრჯელოების გადახდას ჰპირდება, მომავალშიც გააგრძელებს ამას, დაქირავებულ პირთა დარჩენილი შრომითი საქმიანობის ვადის განმავლობაში.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

63. საწარმომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულება (აქტივი) უნდა აღიაროს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.
64. თუ საწარმოს გააჩნია დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის პროფიციტი, მან დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივი უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესის მიხედვით:

- ა) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის პროფიციტის თანხა; და
- ბ) პროგრამის აქტივების ზღვრული სიდიდე, რომელიც განსაზღვრულია 83-ე პუნქტში მითითებული დისკონტირების განაკვეთით.

65. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივი შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა ზედმეტად დაფინანსდა, ან აქტუარული მოგების წარმოშობისას. ასეთ შემთხვევებში, საწარმო აღიარებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივს, რადგან:

- ა) საწარმო აკონტროლებს რესურსს, რაც წარმოადგენს ნამეტი თანხის გამოყენების საშუალებას მომავალი გასამრჯელოებისთვის;
- ბ) ეს კონტროლი წარსული მოვლენების შედეგია (საწარმოს მიერ გადარიცხული შენატანები და დაქირავებული პირის მიერ გაწეული მომსახურება); და
- გ) მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ხელმისაწვდომია საწარმოსათვის, მომავალი შენატანების შემცირების ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით, პირდაპირ საწარმოსათვის, ან არაპირდაპირ სხვა დეფიციტის პროგრამისათვის. აქტივების ზღვრული სიდიდე წარმოადგენს მომავალი გასამრჯელოების დღევანდელ ღირებულებას.

აღიარება და შეფასება: დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულება და მიმდინარე მომსახურების ღირებულება

66. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის საბოლოო დანახარჯზე გავლენას ახდენს მრავალი ცვლადი, მაგალითად: საბოლოო ხელფასები, დაქირავებულ პირთა დენადობისა და სიკვდილიანობის დონეები, სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების ტენდენციები, ხოლო დაფინანსებული პროგრამის შემთხვევაში - პროგრამის აქტივებიდან მიღებული საინვესტიციო შემოსავლები. პროგრამის საბოლოო დანახარჯი გაურკვეველია და ეს გაურკვეველობა გრძელდება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. იმისათვის, რომ მოხდეს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულებისა და მიმდინარე მომსახურების ღირებულების შეფასება, საჭიროა:

- ა) აქტუარული შეფასების მეთოდის გამოყენება (იხ. პუნქტები 67-69-ე);
- ბ) გასამრჯელოების გადანაწილება მომსახურების პერიოდებზე (იხ. პუნქტები 70-74-ე); და
- გ) აქტუარული დაშვებების განსაზღვრა (იხ. პუნქტები 75-98-ე).

აქტუარული შეფასების მეთოდი

67. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულებისა და დაკავშირებული მიმდინარე მომსახურების ღირებულების (საჭიროების შემთხვევაში კი - წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების) დასადგენად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდი.
68. პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდი (რასაც ხანდახან მომსახურების პერიოდზე პროპორციულად განაწილებული დარიცხული გასამრჯელოების მეთოდს ან გასამრჯელოები/მომსახურების ხანგრძლივობის მეთოდს უწოდებენ) მომსახურების თითოეულ პერიოდს განიხილავს, როგორც გასამრჯელოზე დამატებით უფლებას (იხ. 70-74-ე პუნქტები) და თითოეულ პირობით ერთეულს განცალკევებულად აფასებს პერიოდის ბოლოსათვის, საბოლოო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით (იხ. 75-98-ე პუნქტები).

68-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

ერთდროული გასამრჯელოს თანხა გადაიხდება მომსახურების შეწყვეტისას და უდრის საბოლოო ხელფასის 1%-ს, მომსახურების თითოეულ წელზე. პირველ წელს ხელფასი არის 10,000 და ვარაუდობენ, რომ ყოველ წელს 7%-ით გაიზრდება (რთული პროცენტი). დისკონტირების განაკვეთია წლიური 10%. შემდეგი ცხრილი გვიჩვენებს იმ დაქირავებული პირის გასამრჯელოს, რომელიც, სავარაუდოდ, 5 წლის ბოლოს დატოვებს საწარმოს, იმ პირობით, რომ აქტუარული დაშვებები არ იცვლება. მაგალითის გასაადვილებლად იგნორირებულია დამატებითი კორექტირების საჭიროება იმის აღბათობის გასათვალისწინებლად, რომ დაქირავებულმა პირმა შესაძლოა საწარმო დატოვოს უფრო ადრე ან მოგვიანებით.

წელი	1	2	3	4	5
	30	30	30	30	30
<i>გასამრჯელო განაკვეთი:</i>					
- წინა წლებს	0	131	262	393	524
- მიმდინარე წელს (ბოლო ხელფასის 1%)	131	131	131	131	131
- მიმდინარე და წინა წლებს	131	262	393	524	655
ვალდებულება პერიოდის დასაწყისში	-	89	196	324	476
საპროცენტო განაკვეთი 10%	-	9	20	33	48
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	89	98	108	119	131
ვალდებულება პერიოდის ბოლოს	89	196	324	476	655

შენიშვნა:

- ვალდებულება პერიოდის დასაწყისში არის წინა წლებზე განაწილებული გასამრჯელოს დღევანდელი ღირებულება.
- მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის მიმდინარე წელზე განაწილებული გასამრჯელოს დღევანდელი ღირებულება.
- ვალდებულება პერიოდის ბოლოს არის მიმდინარე და წინა წლებზე განაწილებული გასამრჯელოს დღევანდელი ღირებულება.

69. საწარმო ახდენს შრომითი საქმიანობის შემდგომი მთლიანი გასამრჯელოების დისკონტირებას იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ვალდებულებების ნაწილი უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვეში.

გასამრჯელოების განაწილება მომსახურების პერიოდებზე

70. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების, მიმდინარე მომსახურების ღირებულებისა და, სადაც მიზანშეწონილია, წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების განსაზღვრისას, საწარმომ მომსახურების პერიოდებზე გასამრჯელოები უნდა გაანაწილოს პროგრამის ფორმულის მიხედვით. თუმცა, თუ დაქირავებული პირის მიერ ბოლო წლებში გაწეული მომსახურება იწვევს არსებითად უფრო მაღალ გასამრჯელოს, ვიდრე ადრეულ წლებში გაწეული, საწარმომ გასამრჯელო უნდა გაანაწილოს წრფივი მეთოდით:
- ა) იმ თარიღიდან, როდესაც დაქირავებული პირის მიერ გაწეულმა მომსახურებამ პირველად წარმოშვა გასამრჯელო (მიუხედავად იმისა, გასამრჯელო დამოკიდებულია თუ არა დაქირავებული პირის შემდგომ მომსახურებაზე);
 - ბ) იმ თარიღამდე, როდესაც დაქირავებული პირის მიერ შემდგომში გაწეული მომსახურება არ წარმოშობს მომავალში გასაცემ არსებით გასამრჯელოს პროგრამის მიხედვით, გარდა ხელფასის შემდგომი ზრდის შემთხვევისა.
71. პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდის თანახმად, საწარმომ გასამრჯელო უნდა გაანაწილოს მიმდინარე პერიოდზე (მიმდინარე მომსახურების ღირებულების შეფასების მიზნით) და მიმდინარე და წინა პერიოდებზე (დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების შესაფასებლად). საწარმო გასამრჯელოს მიაკუთვნებს იმ პერიოდებს, როდესაც წარმოიშობა შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების გაცემის ვალდებულება. აღნიშნული ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებული პირი შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების მიღების სანაცვლოდ გასწევს მომსახურებას (რომელთა გადახდას საწარმო მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გეგმავს). აქტუარული ხერხები და მეთოდები საწარმოს საშუალებას აძლევს, საკმარისი საიმედოობით შეაფასოს ვალდებულება და დაასაბუთოს ვალდებულების აღიარება.

71-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითები

1. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა ითვალისწინებს პენსიაზე გასვლისას 100 ფე-ის ოდენობის ერთჯერადი გასამრჯელოს გადახდას თითო ნამსახურები წლისათვის.

თითოეულ წელს მიეკუთვნება 100 ფე-ის ოდენობის გასამრჯელო. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის 100 ფე-ის დღევანდელი ღირებულება. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება არის 100 ფე-ის დღევანდელი ღირებულება გამრავლებული საანგარიშგებო თარიღამდე ნამსახურები წლების რაოდენობაზე.

თუ გასამრჯელოს გადახდა დაქირავებული პირის საწარმოდან წასვლისთანავე უნდა მოხდეს, მაშინ მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება ასახავს დაქირავებული პირის საწარმოდან წასვლის სავარაუდო თარიღს. ამგვარად, დისკონტირების ეფექტის გამო, მათი ღირებულება უფრო ნაკლები იქნება, ვიდრე თანხა, რომელიც გამოითვლებოდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დაქირავებული პირის წასვლის შემთხვევისთვის.
2. პროგრამა უზრუნველყოფს ყოველთვიურ პენსიას საბოლოო ხელფასის 0.2%-ის ოდენობით, ყოველი ნამსახურები წლისათვის. პენსიების გადახდა იწყება 65 წლის ასაკიდან.

გასამრჯელო, რომელიც ტოლია საბოლოო ხელფასის 0.2%-ის ოდენობის ყოველთვიური პენსიის დღევანდელი ღირებულების (რომელიც განსაზღვრულია შრომითი საქმიანობის დასრულების სავარაუდო თარიღისთვის) და გაიცემა პენსი-

აზე გასვლის მოსალოდნელი თარიღიდან მოსალოდნელი გარდაცვალების თარიღამდე, ნაწილდება თითოეულ ნამსახურებ წელზე.

მიმდინარე პერიოდის მომსახურების ღირებულება ტოლია მოცემული გასამრჯელოს დღევანდელი ღირებულების. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება იქნება საბოლოო ხელფასის 0.2 %-ის ოდენობის ყოველთვიური პენსიის დღევანდელი ღირებულება გამრავლებული საანგარიშგებო თარიღამდე ნამსახურები წლების რაოდენობაზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება დისკონტირებას ექვემდებარება, რადგან პენსია გაიცემა 65 წლის ასაკიდან.

72. დაქირავებული პირის მომსახურება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მიხედვით წარმოშობს ვალდებულებას, თუნდაც ეს გასამრჯელოები დამოკიდებული იყოს დაქირავებული პირის მომავალ დასაქმებაზე (სხვა სიტყვებით, არაგარანტირებული გასამრჯელოების შემთხვევაში). დაქირავებული პირის მიერ გაწეული მომსახურება, გარანტირებული საპენსიო გასამრჯელოს მიღების უფლებამდე, წარმოშობს კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რადგან ყოველი მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მცირდება მომავალი მომსახურების ოდენობა, რომელიც დაქირავებულმა პირმა მომავალში საპენსიო გასამრჯელოს უფლების მისაღებად უნდა გასწიოს. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების შესაფასებლად, საწარმო ითვალისწინებს იმის ალბათობას, რომ ზოგიერთმა დაქირავებულმა პირმა შეიძლება ვერ დააკმაყოფილოს გარანტირებული საპენსიო გასამრჯელოს მისაღებად საჭირო მოთხოვნები. ანალოგიურად, მიუხედავად იმისა, რომ შრომითი საქმიანობის შემდგომი ზოგიერთი გასამრჯელო (მაგალითად, დაქირავებული პირის შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარება) გაიცემა მხოლოდ გარკვეული მოვლენების დადგომისას - როდესაც დაქირავებული პირი აღარ მუშაობს საწარმოში, ვალდებულება მაშინ წარმოიშობა, როდესაც დაქირავებული პირი ეწევა მომსახურებას, რომელიც მას გასამრჯელოს მიღების უფლებას ანიჭებს გარკვეული მოვლენების დადგომისას. გარკვეული მოვლენის დადგომის ალბათობა გავლენას მოახდენს ვალდებულების შეფასებაზე, მაგრამ იგი გავლენას არ ახდენს ამ ვალდებულების არსებობაზე.

72-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითები

1. პროგრამის მიხედვით, 100 ფე-ის ოდენობის ერთჯერადი გასამრჯელო გაიცემა თითოეული ნამსახურები წლისათვის. გასამრჯელოს გაცემა გარანტირებული ხდება 10 წლის მუშაობის შემდეგ.
თითოეულ ნამსახურებ წელზე გასამრჯელო ნაწილდება 100 ფე-ის ოდენობით. პირველი 10 წლის განმავლობაში მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება ასახავს იმის ალბათობას, რომ დაქირავებულმა პირმა შესაძლოა საწარმოში 10 წელი არ იმსახუროს.
2. პროგრამის მიხედვით, 100 ფე-ის ოდენობის გასამრჯელო გადაიხდება თითოეულ ნამსახურებ წელზე, 25 წლის ასაკამდე ნამსახურები წლების გამოკლებით. გასამრჯელოს გაცემა გარანტირებულია დაუყოვნებლივ.
გასამრჯელო არ მიეკუთვნება 25 წლის ასაკამდე ნამსახურებ წლებს, რადგან ამ პერიოდამდე შრომითი საქმიანობა არ წარმოშობს გასამრჯელოს არანაირ (პირობითს ან უპირობოს) ვალდებულებას. გასამრჯელო 100 ფე-ის ოდენობით ნაწილდება ყოველ მომდევნო წელზე.

73. ვალდებულება იზრდება იმ თარიღამდე, რომლიდანაც დაქირავებული პირის შემდგომი მომსახურება აღარ იწვევს გასამრჯელოს არსებითი ოდენობით ზრდას. ამიტომ გასამრჯელოები ნაწილდება იმ პერიოდებზე, რომლებიც მთავრდება ამ თარიღამდე ან ამ თარიღისათვის. გასამრჯელო ცალკეულ საადრიცხო პერიოდზე ნაწილდება პროგრამით დადგენილი ფორმულის მიხედვით. თუმცა, თუ დაქირავებული პირის მომსახურება ბოლო წლებში წინა წლებთან შედარებით არსებითად მეტ გასამრჯელოს ითვალისწინებს, საწარმო გასამრჯელოს ანაწილებს წრფივი მეთოდით იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც დაქირავებული პირის მიერ შემდგომში გაწეული მომსახურება აღარ გამოიწვევს გასამრჯელოს არსებითი ოდენობით ზრდას. ამის მიზეზია ის, რომ, საბოლოოდ, დაქირავებული პირის მიერ შრომითი საქმიანობის მთელი პერიოდის განმავლობაში გაწეული მომსახურება გახდება გაზრდილი გასამრჯელოს მიღების საფუძველი.

73-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითები

- პროგრამა ითვალისწინებს ერთდროული გასამრჯელოს გაცემას 1,000 ფე-ის ოდენობით, რომელიც გარანტირებული გახდება 10 წლის შრომითი საქმიანობის შემდეგ. პროგრამა არ ითვალისწინებს სხვა დამატებით გასამრჯელოს შემდგომში გაწეული მომსახურებისათვის.
გასამრჯელო 100 ფე-ის ოდენობით (1,000 ფე გაყოფილი 10-ზე) ნაწილდება შრომითი საქმიანობის პირველი ათი წლის ყოველ წელიწადზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება პირველი ათი წლის ყოველ წელიწადს ასახავს იმის ალბათობას, რომ დაქირავებულმა პირმა შეიძლება 10 წელი არ იმსახუროს. მომდევნო წლებზე გასამრჯელო არ ნაწილდება.
- პროგრამა ითვალისწინებს პენსიაზე გასვლისას ერთჯერადი გასამრჯელოს გაცემას 2,000 ფე-ის ოდენობით იმ დაქირავებულ პირებზე, რომლებსაც აქვთ საწარმოში მუშაობის არანაკლებ 20 წლის სტაჟი და 55 წლის ასაკშიც განაგრძობენ მუშაობას, ან, რომლებიც 65 წლის ასაკშიც განაგრძობენ მუშაობას, მათი ნამსახურების წლების რაოდენობის მიუხედავად.
დაქირავებულ პირებს, რომლებიც 35 წლის ასაკამდე იწყებენ შრომით საქმიანობას, პროგრამის მიხედვით გასამრჯელო პირველად ერიცხებათ 35 წლის ასაკიდან (დაქირავებულმა პირმა შეიძლება საწარმო დატოვოს 30 წლის ასაკში და დაბრუნდეს 33 წლის ასაკში, მაგრამ ამას არავითარი გავლენა არ ექნება გასამრჯელოების სიდიდესა და გაცემის დროზე). აღნიშნული გასამრჯელოები დამოკიდებულია შემდგომ მომსახურებაზე. ამასთან, 55 წლის შემდეგ მუშაობა არ იწვევს მომავალი გასამრჯელოების ოდენობას არსებითად გაზრდას. ამ კატეგორიის დაქირავებულ პირთათვის საწარმო 35 წლის ასაკიდან 55 წლის ასაკამდე ნამუშევარ თითოეულ წელზე ანაწილებს 100 ფე-ს (2000 გაყოფილი 20-ზე).
დაქირავებული პირებისთვის, რომლებიც შრომით საქმიანობას იწყებენ 35 წლის ასაკიდან 45 წლამდე, 20 წელზე მეტი ხნის მუშაობის სტაჟი შემდგომ გასამრჯელოებს არსებითი ოდენობით არ ზრდის. საწარმო მათთვის გასამრჯელოს ანაწილებს პირველი 20 წლის თითოეულ წელზე 100 ფე-ის ოდენობით (2000 გაყოფილი 20-ზე).
დაქირავებულ პირს, რომელიც მუშაობას იწყებს 55 წლის ასაკში, 10 წელზე მეტი სტაჟის შემთხვევაში გასამრჯელო არსებითად არ გაეზრდება. ამ კატეგორიის დაქირავებული პირისთვის საწარმო პირველი 10 წლიდან თითოეულ წელს მიაკუთვნებს 200 ფე-ის ოდენობის გასამრჯელოს (2,000 გაყოფილი 10-ზე).
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება ყველა დაქირავებული პირისთვის ასახავს იმის ალბათობას, რომ მათ შეიძლება ვერ დაასრულონ მომსახურების აუცილებელი პერიოდი.

გაგრძელება

3. შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო მომსახურების პროგრამის მიხედვით, დაქირავებულ პირს უნაზღაურდება შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო დანახარჯების 40%, თუ იგი საწარმოში იმუშავებს არანაკლებ 10 წელი და არაუმეტეს 20 წელი, ხოლო თუ იმსახურებს 20 ან 20 წელზე მეტი - 50%-ს.
- პროგრამის ფორმულის მიხედვით, საწარმო მოსალოდნელი სამედიცინო დანახარჯების 4%-ს (40 გაყოფილი 10-ზე) ანაწილებს მუშაობის პირველი 10 წლის თითოეულ წელზე, ხოლო 1%-ს (10% გაყოფილი 10-ზე) - მომდევნო 10 წლის თითოეულ წელზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება თითოეულ წელს ასახავს იმის ალბათობას, რომ დაქირავებულმა პირმა შეიძლება ვერ დააგროვოს გასამრჯელოს ნაწილობრივ ან სრულად მიღებისათვის საჭირო წლების რაოდენობა. გასამრჯელოები არ განაწილდება იმ დაქირავებულ პირებზე, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10 წლის ვადის გასვლამდე დატოვებენ საწარმოს.
4. შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო მომსახურების პროგრამა დაქირავებულ პირს აუნაზღაურებს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების 10%-ს, თუ იგი საწარმოში იმუშავებს არანაკლებ 10 წელი და არაუმეტეს 20 წელი, ხოლო თუ იმსახურებს 20 ან 20 წელზე მეტი - 50%-ს.
- ვინაიდან წინა წლებთან შედარებით შემდგომ წლებში გაწეული მომსახურება გასამრჯელოს უფრო მნიშვნელოვნად გაზრდის იმ დაქირავებულ პირთათვის, რომლებიც, სავარაუდოდ, 20 ან მეტი წლის შემდეგ დატოვებენ სამუშაოს, საწარმო, 71-ე პუნქტის თანახმად, გასამრჯელოს ანაწილებს წრფივი მეთოდით. 20 წელზე მეტი ხნის მუშაობის სტაჟი მნიშვნელოვნად არ გაზრდის გასამრჯელოებს. ამრიგად, გასამრჯელო, რომელიც მიეკუთვნება პირველი 20 წლის თითოეულ წელს, იქნება მოსალოდნელი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების დღევანდელი ღირებულების 2,5% (50% გაყოფილი 20-ზე).
- იმ დაქირავებულ პირებისთვის, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10-დან 20 წლამდე მუშაობის შემდეგ დატოვებენ საწარმოს, პირველი 10 წლის თითოეულ წელზე მისაკუთვნიბელი გასამრჯელო იქნება მოსალოდნელი სამედიცინო დანახარჯების დღევანდელი ღირებულების 1%.
- ამ დაქირავებულ პირებზე გასამრჯელო არ განაწილდება მეათე წლის ბოლოდან სამუშაოს დატოვების მოსალოდნელ თარიღამდე მათ მიერ გაწეული მომსახურებისთვის.
- დაქირავებულ პირებზე, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10 წლის განმავლობაში დატოვებენ სამუშაოს, გასამრჯელო არ განაწილდება.

74. როდესაც გასამრჯელო საბოლოო ხელფასის მიმართ დადგენილ მუდმივ პროცენტულ სიდიდეს წარმოადგენს, მომსახურების ყოველი წლისათვის, მომავალი ხელფასის ზრდა გავლენას ახდენს საანგარიშგებო თარიღამდე გაწეული მომსახურებისთვის არსებული ვალდებულების დაფარვისათვის საჭირო თანხაზე, მაგრამ არ წარმოშობს დამატებით ვალდებულებას.

ამგვარად:

- ა) 70(ბ) პუნქტის მიზნებისათვის ხელფასის ზრდა არ წარმოშობს დამატებით გასამრჯელოებს, თუნდაც გასამრჯელოების ოდენობა დამოკიდებული იყოს საბოლოო ხელფასზე; და
- ბ) თითოეულ პერიოდზე განაწილებული გასამრჯელოს ოდენობა მუდმივად პროპორციულია საბოლოო ხელფასის, რომელზეც დამოკიდებულია აღნიშნული გასამრჯელო.

74-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

დაქირავებულ პირებს უფლება აქვთ, თითოეულ ნამსახურზე წელზე მიიღონ საბოლოო ხელფასის 3%, 55 წლის ასაკამდე.

შეფასებული საბოლოო ხელფასის 3%-ის ოდენობის გასამრჯელო ნაწილდება 55 წლის ასაკამდე, თითოეულ ნამსახურზე წელზე. ეს ის ასაკია, რომლის შემდგომ დაქირავებული პირის მიერ გაწეული მომსახურება არსებითად არ გაზრდის პროგრამით გათვალისწინებულ გასამრჯელოებს. ამ ასაკის შემდეგ გაწეული მომსახურებისათვის არ განაწილდება რაიმე გასამრჯელო.

აქტუარული დაშვებები

75. აქტუარული დაშვებები უნდა იყოს მიუკერძოებელი და ურთიერთთავსებადი.

76. აქტუარული დაშვებები საწარმოს მიერ გამოთვლილი იმ ცვლადების საუკეთესო შეფასებებია, რომლებიც განსაზღვრავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების საბოლოო ღირებულებას/დანახარჯებს. აქტუარული დაშვებები მოიცავს:

- ა) დემოგრაფიულ დაშვებებს, გასამრჯელოების მიღების უფლების მქონე დაქირავებული პირებისა და ყოფილი დაქირავებული პირების (ასევე მათ კმაყოფაზე მყოფი პირების) მომავალი მახასიათებლების შესახებ. დემოგრაფიული დაშვებები ეხება შემდეგ საკითხებს:
 - (i) სიკვდილიანობას (იხ. 81-ე და 82-ე პუნქტები);
 - (ii) სამუშაო ძალის დენადობის, შრომისუუნარობისა და ნაადრევად პენსიაზე გასვლის მაჩვენებლებს;
 - (iii) პროგრამის მონაწილეთა და მათ კმაყოფაზე მყოფ გასამრჯელოების მიმდებ დაქირავებულ პირთა ხვედრით წილს;
 - (iv) პროგრამის იმ მონაწილეთა ხვედრით წილს, რომლებიც აირჩივენ პროგრამით გათვალისწინებული გადახდის თითოეულ ფორმას;
 - (v) სამედიცინო მომსახურების პროგრამით გათვალისწინებულ მომსახურებებზე მოთხოვნის დონეებს.
- ბ) ფინანსურ დაშვებებს, რომლებიც მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:
 - (i) დისკონტირების განაკვეთს (იხ. 83-86-ე პუნქტები);
 - (ii) გასამრჯელოების სიდიდეს, იმ დანახარჯების გამოკლებით, რომლებიც დაქირავებულმა პირებმა უნდა გასწიონ და მომავალი ხელფასების სიდიდეს (იხ. 87-95-ე პუნქტები);
 - (iii) სამედიცინო დახმარების შემთხვევაში - მომავალ სამედიცინო მომსახურების დანახარჯებს, მათ შორის, როდესაც არსებითია, გასამრჯელოების მოთხოვნების დამუშავების დანახარჯებს (ე.ი. დანახარჯებს, რომლებიც გაწეული იქნება მოთხოვნების დამუშავებისა და დარეგულირების პროცესში, მათ შორის, იურიდიული მომსახურების დანახარჯებსა და იმ დაქირავებულ პირთა ანაზღაურების დანახარჯებს, რომლებიც იხილავენ მოთხოვნებს) (იხ. 96-98-ე პუნქტები); და
 - (iv) გადასახადებს, რომლებიც გადასახდელია პროგრამის მიხედვით საანგარიშგებო თარიღამდე გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებული შენატანების, ან ამ მომსახურების შედეგად წარმოქმნილი გასამრჯელოების მიხედვით.

77. აქტუარული დაშვებები მიუყვანდა იმას, თუ ისინი წინდახედულია და არ არის ზედმეტად კონსერვატიული.
78. აქტუარული დაშვებები ურთიერთთავსებადია, თუ ისინი ითვალისწინებს ეკონომიკურ ურთიერთდამოკიდებულებას ისეთ ფაქტორებს შორის, როგორიცაა: ინფლაცია, ხელფასების ზრდის ტემპები, უკუგება/შემოსავალი პროგრამის აქტივებიდან და დისკონტირების განაკვეთები. მაგალითად, ყველა დაშვება, რომელიც დამოკიდებულია ინფლაციის გარკვეულ დონეზე ნებისმიერ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთებისა და ხელფასებისა და გასამრჯელოების ზრდის მაჩვენებლების შესახებ), გულისხმობს, რომ ინფლაცია ერთსა იმავე დონეზე იქნება ნებისმიერ მომდევნო პერიოდშიც.
79. საწარმო დისკონტირების განაკვეთსა და სხვა ფინანსურ დაშვებებს განსაზღვრავს ნომინალურ (დადგენილ) მაჩვენებლებში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც რეალური მაჩვენებლებით (ანუ ინფლაციით კორექტირებული) გამოსახული შეფასებები უფრო საიმედოა, მაგალითად ჰიპერინფლაციის დროს (იხ. ბასს 29 - „*ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში*“), ან, როდესაც გასამრჯელო ინდექსირებულია და არსებობს იმავე ვალუტაში და იმავე ვადის მქონე ინდექსირებული ობლიგაციების საკმაოდ განვითარებული ბაზარი.
80. **ფინანსური დაშვებები უნდა ეყრდნობოდეს საბაზრო პროგნოზებს (ბაზრის მოლოდინებს) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, იმ პერიოდთან მიმართებაში, როდესაც ვალდებულებები უნდა დაიფაროს.**

აქტუარული დაშვებები: სიკვდილიანობა

81. საწარმომ თავისი დაშვებები სიკვდილიანობის შესახებ უნდა განსაზღვროს პროგრამის წევრების სიკვდილიანობის დონის საუკეთესო შეფასების საფუძველზე, როგორც შრომითი საქმიანობის პერიოდში, ასევე მის შემდგომ.
82. გასამრჯელოების გადახდის საბოლოო დანახარჯების/ღირებულების შესაფასებლად საწარმო ითვალისწინებს მოსალოდნელ ცვლილებებს სიკვდილიანობის დონეში, მაგალითად, სიკვდილიანობის სტანდარტული სტატისტიკური ცხრილების კორექტირების გზით სიკვდილიანობის დონის გაუმჯობესების შეფასებების გათვალისწინებით.

აქტუარული დაშვებები: დისკონტირების განაკვეთი

83. დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც გამოიყენება შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების ვალდებულებების (როგორც დაფინანსებულის, ასევე დაუფინანსებლის) დისკონტირებისთვის, უნდა განისაზღვროს მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის საფუძველზე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მდგომარეობით. ისეთი ვალუტისთვის, რომლისთვისაც არ არსებობს ასეთი მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საკმაოდ კარგად განვითარებული ბაზარი, გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ ვალუტაში გამოსახული სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობა (საანგარიშგებო თარიღისათვის). კორპორაციული ან სახელმწიფო ობლიგაციების ვალუტა და ვადა უნდა შეესაბამებოდეს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების ვალდებულებების ვალუტას და შეფასებულ ვადას.
84. დისკონტირების განაკვეთი არის ერთ-ერთი აქტუარული დაშვება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს. დისკონტირების განაკვეთი ასახავს ფულის დროით ღირებულებას და არა აქტუარულ ან საინვესტიციო რისკს. გარდა ამისა, დისკონტირების განაკვეთი არ ასახავს არც საწარმოსათვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ საკრედიტო რისკს, რომელსაც ექვემდებარებიან ამ საწარმოს კრედიტორები და არც იმის რისკს, რომ მომავალი გამოცდილება შესაძლოა განსხვავდებოდეს აქტუარული დაშვებებისაგან.
85. დისკონტირების განაკვეთი ასახავს გასამრჯელოების გაცემის შეფასებით განაწილებას დროში, რასაც საწარმო ხშირად აღწევს მხოლოდ ერთი, საშუალო შეწონილი დისკონტი-

რების განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც ასახავს გასამრჯელოების გაცემის შეფასებულ ვადებსა და გასაცემი გასამრჯელოების სიდიდესა და ვალუტას, რომელშიც ეს გასამრჯელოები გაიცემა.

86. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს საკმაოდ ხანგრძლივი დაფარვის ვადის მქონე ობლიგაციების საკმარისად აქტიური ბაზარი, რომელიც შეესაბამება ყველა გასამრჯელოს გადახდის წინასწარ შეფასებულ ვადას. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო იყენებს შესაბამისი ვადის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთებს უფრო მოკლევადიანი გასამრჯელოების დისკონტირებისთვის, ხოლო შედარებით გრძელვადიანი გასამრჯელოსთვის დისკონტირების განაკვეთს ანგარიშობს შემოსავლიანობის მრუდის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთების ექსტრაპოლაციით. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების მთლიან დღევანდელ ღირებულებაზე, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას არ მოახდენს დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც გამოიყენება იმ გასამრჯელოების ნაწილის მიმართ, რომლებიც უნდა გაიცეს არსებული კორპორაციული თუ სახელმწიფო ობლიგაციების საბოლოო დაფარვის ვადის შემდგომ პერიოდში.

აქტუარული დაშვებები: ხელფასები, გასამრჯელოები და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯები

87. საწარმომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების შესაფასებლად უნდა გამოიყენოს ისეთი საფუძველი, რომელიც ასახავს:

- ა) გასამრჯელოებს, რომლებიც გათვალისწინებულია პროგრამის პირობებით (ან, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის პროგრამის პირობებით და წარმოადგენს კონსტრუქციულ ვალდებულებას) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;
- ბ) ხელფასების სამომავლო ზრდის წინასწარ შეფასებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს გადასახდელ გასამრჯელოებზე;
- გ) ნებისმიერ შეზღუდვის გავლენას მომავალი გასამრჯელოების დანახარჯებში დაქმირავების წილზე;
- დ) დაქირავებული პირებისგან, ან მესამე მხარეებისგან მიღებულ შენატანებს, რომლებიც ამცირებს მოცემულ გასამრჯელოებთან დაკავშირებულ საწარმოს საბოლოო დანახარჯებს;
- ე) სახელმწიფო პენსიების მომავალი ცვლილებების წინასწარ შეფასებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მიხედვით გადასახდელ გასამრჯელოებზე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
 - (i) აღნიშნული ცვლილებები ძალაში შევიდა საანგარიშგებო თარიღამდე; ან
 - (ii) წარსული მონაცემები ან სხვა საიმედო მტკიცებულებები მიუთითებს, რომ აღნიშნული სახელმწიფო პენსიები შეიცვლება რომელიმე პროგნოზირებადი წესით, მაგალითად ფასების საერთო დონეების ან ხელფასების საერთო დონეების მომავალი ცვლილებების შესაბამისად.

88. აქტუარული დაშვებები ასახავს გასამრჯელოების სამომავლო ცვლილებებს, რაც გათვალისწინებულია პროგრამის ოფიციალური პირობებით (ან კონსტრუქციული ვალდებულებით, რომელსაც არ მოიცავს ზემოაღნიშნული პირობები) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:

- ა) საწარმოს წინა წლებში აქვს გასამრჯელოების გაზრდის პრაქტიკა, მაგალითად ინფლაციის გავლენის შესამსუბუქებლად და არაფერი მიგვანიშნებს იმაზე, რომ ეს პრაქტიკა მომავალში შეიცვლება;
- ბ) საწარმო ვალდებულია პროგრამით გათვალისწინებული ოფიციალური პირობების (ან კონსტრუქციული ვალდებულების, რომელსაც არ მოიცავს ზემოაღნიშნული პირობები), ან კანონმდებლობის მიხედვით, პროგრამის ნებისმიერი პროფიციტის

თანხა გამოიყენოს პროგრამის მონაწილეთა საკეთილდღეოდ (იხ. 108(გ) პუნქტი); ან

- გ) გასამრჯელოების სიდიდე იცვლება საქმიანობის რომელიმე მაჩვენებლის, ან სხვა კრიტერიუმების მიხედვით. მაგალითად, პროგრამის პირობები შეიძლება ითვალისწინებდეს შემცირებული გასამრჯელოების გაცემას, ან დამატებით შენატანებს მოითხოვდეს დაქირავებული პირებისგან, თუ პროგრამის აქტივები საკმარისი არ იქნება. ვალდებულების შეფასებული თანხა ასახავს გასამრჯელოს სიდიდეზე საქმიანობის მაჩვენებლის, ან სხვა კრიტერიუმების გავლენის საუკეთესო შეფასებას.
89. აქტუარული დაშვებები არ ასახავს გასამრჯელოების ისეთ ცვლილებებს, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის პროგრამის ოფიციალური პირობებით (ან კონსტრუქციული ვალდებულებით) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ასეთი ცვლილებები გამოვლინდება:
- ა) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებაში, იმდენად, რამდენადაც იგი ცვლის ცვლილებამდე გაწეული მომსახურების შესაბამისი გასამრჯელოს სიდიდეს; და
 - ბ) ცვლილებების შემდგომი პერიოდების მიმდინარე მომსახურების ღირებულებაში, იმდენად, რამდენადაც იგი ცვლის ცვლილების შემდეგ გაწეული მომსახურების შესაბამის გასამრჯელოს სიდიდეს.
90. ხელფასების სამომავლო ზრდის შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ინფლაცია, თანამდებობა, დაწინაურება და სხვა შესაბამისი ფაქტორები, მაგალითად, როგორიცაა შრომის ბაზარზე არსებული მოთხოვნა და მიწოდება.
91. ზოგიერთი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა ზღუდავს შენატანების ოდენობას, რომლის გადახდაც საწარმოს მოეთხოვება. გასამრჯელოების გადახდის საბოლოო დანახარჯებში/ღირებულებაში გაითვალისწინება შენატანებთან დაკავშირებული შეზღუდვების გავლენა. შენატანებთან დაკავშირებული შეზღუდვების გავლენა განისაზღვრება შემდეგი ორი პერიოდიდან უფრო ხანმოკლე პერიოდისთვის:
- ა) საწარმოს საქმიანობის სავარაუდო (შეფასებული) ვადა; და
 - ბ) პროგრამის სავარაუდო (შეფასებული) მოქმედების ვადა.
92. ზოგიერთი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა დაქირავებულ პირებს ან მესამე მხარეებს ავალდებულებს პროგრამით გათვალისწინებულ დანახარჯებში მონაწილეობის მიღებას. დაქირავებულ პირთა შენატანები ამცირებს გასამრჯელოებთან დაკავშირებულ საწარმოს დანახარჯებს. საწარმო განიხილავს, მესამე მხარეთა შენატანები გასამრჯელოებთან დაკავშირებულ საწარმოს დანახარჯებს ამცირებს, თუ ეს შენატანები წარმოადგენს კომპენსაციის უფლებას, როგორც აღწერილია 116-ე პუნქტში. დაქირავებულ პირთა, ან მესამე მხარეთა შენატანები განსაზღვრულია ან პროგრამის ოფიციალური პირობებით (ან წარმოიქმნება კონსტრუქციული ვალდებულებით, რაც არ გაითვალისწინება პროგრამით), ან ნებაყოფლობითი ხასიათისაა. დაქირავებულ პირთა, ან მესამე მხარეთა ნებაყოფლობითი შენატანები ამცირებს საწარმოსთვის მომსახურების ღირებულებას პროგრამაში ამ შენატანების გადახდისას.
93. დაქირავებულ პირთა, ან მესამე მხარეთა შენატანები, რომლებიც განსაზღვრულია პროგრამის ოფიციალური პირობებით ამცირებს ან მომსახურების ღირებულებას/დანახარჯებს (თუ ისინი მომსახურებასთან არის დაკავშირებული), ან გავლენას ახდენს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხაზე (თუ ისინი დაკავშირებული არ არის მომსახურებასთან). თუ შენატანების გადარიცხვა მოითხოვება პროგრამის დეფიციტის შესამცირებლად, რომელსაც იწვევს პროგრამის აქტივებიდან მიღებული ზარალი, ან აქტუარული ზარალი, ასეთი შენატანები დაკავშირებული არ არის მომსახურებასთან. თუ დაქირავებულ პირთა, ან მესამე მხარეთა

შენატანები დაკავშირებულია მომსახურებასთან, მაშინ შენატანები ამცირებს მომსახურების ღირებულებას შემდეგნაირად:

- ა) თუ შენატანების ოდენობა დამოკიდებულია ნამსახურები წლების რაოდენობაზე, საწარმო ამ შენატანები მომსახურების პერიოდებს უნდა მიაკუთვნოს იმავე მეთოდით, რომელიც მოითხოვება 70-ე პუნქტით მთლიანი გასამრჯელოს გასანაწილებლად (ე.ი. ან პროგრამით გათვალისწინებული შენატანების ფორმულით, ან წრფივი მეთოდით); ან
- ბ) თუ შენატანების ოდენობა დამოკიდებული არ არის ნამსახურები წლების რაოდენობაზე, მაშინ საწარმოს უფლება აქვს, ამგვარი შენატანები აღიაროს, როგორც მომსახურების ღირებულების შემცირება იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც შესაბამისი მომსახურება გასწია დაქირავებულმა პირმა. ისეთ შენატანებს, რომლებიც დამოკიდებული არ არის ნამსახურები წლების რაოდენობაზე, განეკუთვნება: შენატანები, რომლებიც განსაზღვრულია დაქირავებულ პირთა ხელფასის მიმართ ფიქსირებული პროცენტული თანაფარდობის სახით; შენატანები, რომლებიც ფიქსირებულ თანხას წარმოადგენს მომსახურების მთელი პერიოდის განმავლობაში, ან დამოკიდებულია დაქირავებულ პირთა ასაკზე.

„დ1“ პუნქტში მოცემულია ამ პუნქტის გამოყენებასთან დაკავშირებული მითითებები.

94. დაქირავებულ პირთა, ან მესამე მხარეთა შენატანებისთვის, რომლებიც მომსახურების პერიოდებს 93(ა) პუნქტის შესაბამისად მიეკუთვნება, შენატანებში მომხდარი ცვლილებები წარმოშობს:
- ა) მიმდინარე და წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას (თუ აღნიშნული ცვლილებები გათვალისწინებული არ არის პროგრამის ოფიციალური პირობებით და არც კონსტრუქციული ვალდებულების შედეგად წარმოიქმნება); ან
 - ბ) აქტუარულ მოგებას ან ზარალს (თუ აღნიშნული ცვლილებები გათვალისწინებულია პროგრამის ოფიციალური პირობებით ან კონსტრუქციული ვალდებულების შედეგად წარმოიქმნება).
95. შრომითი საქმიანობის შემდგომი ზოგიერთი გასამრჯელო დაკავშირებულია ისეთ ცვლილებებთან, როგორიცაა: სახელმწიფო პენსიების ან სახელმწიფო სამედიცინო მომსახურების დონე. ამგვარი გასამრჯელოების შეფასება ასახავს ზემოაღნიშნული ცვლილებების საუკეთესო შეფასებას, წარსულ გამოცდილებას (მონაცემებს) და სხვა სარწმუნო მონაცემებზე დაყრდნობით.
96. **სამედიცინო მომსახურების დანახარჯებთან დაკავშირებული დაშვებები უნდა ითვალისწინებდეს სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების წინასწარშეფასებულ, მომავალში მოსალოდნელ ცვლილებებს, რომლებიც გამოწვეულია ინფლაციითა და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯებში მომხდარი განსაკუთრებული ცვლილებებით.**
97. შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო გასამრჯელოების შეფასების დროს გათვალისწინებული უნდა იყოს სამედიცინო დახმარებისთვის მიმართვების დონე და სიხშირე და მათ დასაკმაყოფილებლად საჭირო დანახარჯები. მომავალი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების განსაზღვრისას საწარმო ეყრდნობა გასული პერიოდების მონაცემებს საკუთარი გამოცდილებიდან და, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებით იყენებს სხვა საწარმოების, სადაზღვეო კომპანიების, სამედიცინო დაწესებულებებისა და სხვა წყაროებიდან მოპოვებული გასული პერიოდების მონაცემებს. მომავალი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების წინასწარი შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ასევე ტექნიკური პროგრესის გავლენა, ცვლილებები სამედიცინო მომსახურებით სარგებლობაში, ან სამედიცინო მომსახურების მოდელის შეცვლა და პროგრამის მონაწილეთა ჯანმრთელობის მდგომარეობის შეცვლა.

98. სამედიცინო მომსახურებისათვის მიმართვების დონე და სიხშირე მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული დაქირავებულ პირთა (ან მათ კმაყოფაზე მყოფ პირთა) ასაკზე, ჯანმრთელობის მდგომარეობასა და სქესზე, ასევე შეიძლება დამოკიდებული იყოს სხვა ფაქტორებზეც, მაგალითად გეოგრაფიულ მდებარეობაზე. ამიტომ წინა წლების მონაცემები იმდენად კორექტირდება, რამდენადაც შეიცვალა მოსახლეობის დემოგრაფიული შემადგენლობა წინა მონაცემებთან შედარებით. ისინი კორექტირდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც არსებობს საიმედო მტკიცებულებები, რომ წარსულის ტენდენციები არ გაგრძელდება.

წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება და საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი

99. როდესაც ადგენს წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას ან საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილ შემოსულობას ან ზარალს, საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულება (აქტივი), პროგრამის აქტივების მიმდინარე რეალურ ღირებულებასა და მიმდინარე აქტუარულ დაშვებებზე (მათ შორის, მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებსა და სხვა მიმდინარე საბაზრო ფასებზე) დაყრდნობით, რომლებიც ასახავს:
- ა) პროგრამით გათვალისწინებულ გასამრჯელოებსა და პროგრამის აქტივებს პროგრამის შეცვლამდე, შეკვეცამდე ან საბოლოო ანგარიშსწორებამდე; და
 - ბ) პროგრამით გათვალისწინებულ გასამრჯელოებსა და პროგრამის აქტივებს პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ.
100. საწარმოს არ ევალება, ერთმანეთისგან გააცალკევოს: (ა) პროგრამის შეცვლის შედეგად წარმოქმნილი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, (ბ) პროგრამის შეკვეცის შედეგად წარმოქმნილი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება და (გ) საბოლოო ანგარიშსწორების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი, თუ ეს ოპერაციები ერთდროულად განხორციელდება. ზოგიერთ შემთხვევაში, პროგრამა საბოლოო ანგარიშსწორებამდე იცვლება, მაგალითად, როდესაც საწარმო ცვლის პროგრამით გათვალისწინებულ გასამრჯელოებს და შეცვლილ გასამრჯელოებს მოგვიანებით ფარავს. ამ შემთხვევაში, საწარმო წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას იქამდე აღიარებს, სანამ აღიარებს საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილ შემოსულობას ან ზარალს.
101. საბოლოო ანგარიშსწორება პროგრამის შეცვლასა და შეკვეცასთან ერთდროულად მაშინ ხდება, როდესაც პროგრამა დასრულდება და ამის შედეგად იფარება პროგრამის ვალდებულებები, ხოლო პროგრამა წყვეტს არსებობას. თუმცა, პროგრამის დასრულება არ მიიჩნევა საბოლოო ანგარიშსწორებად, თუ იგი იცვლება ახალი პროგრამით, რომელიც, ფაქტობრივად, იმავე გასამრჯელოებს ითვალისწინებს.
- 101a. როდესაც პროგრამა იცვლება, იკვეცება ან საბოლოო ანგარიშსწორებას აქვს ადგილი, საწარმომ 99-101-ე და 102-112-ე პუნქტების შესაბამისად უნდა აღიაროს და შეაფასოს ნებისმიერი წარსული მომსახურების ღირებულება, ან საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი. ამ დროს საწარმომ არ უნდა გაითვალისწინოს აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენა. შემდგომში საწარმომ უნდა განსაზღვროს აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენა პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ და მისი ცვლილება აღიაროს 57(დ) პუნქტის შესაბამისად.

წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება

102. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება არის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულების ცვლილება, რაც გამოწვეულია პროგრამის ცვლილებით, ან შეკვეცით.

103. საწარმომ წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება უნდა აღიაროს როგორც ხარჯი იმ მოვლენასთან ერთად, რომელიც უფრო ადრე მოხდება შემდეგი მოვლენებიდან:
- ა) პროგრამის შეცვლა ან შეწყვეტა; და
 - ბ) როდესაც საწარმო აღიარებს ამასთან დაკავშირებულ რესტრუქტურზაციის დანახარჯებს (იხ. ბასს 37), ან შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებს (იხ. 165-ე პუნქტი).
104. პროგრამის შეცვლად მიიჩნევა, როდესაც საწარმო შემოიღებს ახალ დადგენილგადასახდელიან პროგრამას, ან აუქმებს არსებულს, ანდა ცვლის არსებული დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მიხედვით გადასახდელი გასამრჯელოების ოდენობას.
105. პროგრამის შეკვეცა ნიშნავს, როდესაც საწარმო მნიშვნელოვნად ამცირებს პროგრამაში მონაწილე დაქირავებულ პირთა რიცხოვნობას. პროგრამის შეკვეცა შეიძლება გამოიწვიოს რაიმე იზოლირებულმა მოვლენამ, როგორცაა, მაგალითად ქარხნის დახურვა, ამა თუ იმ კონკრეტული საქმიანობის შეწყვეტა, ან თვით პროგრამის შეწყვეტა, ან დროებით შეჩერება.
106. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება შეიძლება იყოს დადებითი (თუ საწარმო ახალ გასამრჯელოებს შემოიღებს ან არსებულს შეცვლის იმგვარად, რომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულება იზრდება) და უარყოფითი (თუ საწარმო არსებულ გასამრჯელოებს აუქმებს, ან იმგვარად ცვლის, რომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულება მცირდება).
107. როდესაც საწარმო ამცირებს არსებული დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ფარგლებში გადასახდელ ზოგიერთ გასამრჯელოს და, ამავე დროს, ზრდის მოცემული პროგრამით გათვალისწინებულ სხვა გასამრჯელოებს იმავე დაქირავებულ პირთათვის, იგი ამ ცვლილებას ასახავს როგორც ერთ ნეტო ცვლილებას.
108. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებაში არ შედის:
- ა) ხელფასების ფაქტობრივ ზრდასა და ხელფასის ზრდის შესახებ ადრე გაკეთებულ დაშვებებს შორის განსხვავებით გამოწვეული გავლენა, წინა წლებში გაწეული მომსახურებისთვის გასამრჯელოების გაცემის ვალდებულებაზე (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან აქტუარული დაშვებებით გათვალისწინებულია ხელფასების საპროგნოზო სიდიდე);
 - ბ) საწარმოს შეხედულებისამებრ (ნებაყოფლობით) პენსიების ზრდის სიდიდის გადიდებული და შემცირებული შეფასებები, როდესაც საწარმოს აქვს პენსიების გაზრდის კონსტრუქციული ვალდებულება (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან აქტუარული დაშვებებით გათვალისწინებულია ამგვარი ზრდა);
 - გ) ფინანსურ ანგარიშგებაში უკვე აღიარებული გასამრჯელოების ზრდის შეფასებები, რაც წარმოიქმნება აქტუარული მოგების, ან პროგრამის აქტივებიდან მიღებული შემოსავლის შედეგად, იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო ვალდებულია პროგრამის ოფიციალური პირობებით (ან კონსტრუქციული ვალდებულებით, რომელიც არ გაითვალისწინება პროგრამის პირობებით), ან კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, რომ პროგრამის ნამეტი სახსრები გამოიყენოს პროგრამის მონაწილეთა საკეთილდღეოდ, თუნდაც გასამრჯელოს გაზრდა ოფიციალურად ჯერ არ იყოს დამტკიცებული (წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი უზრალოდ არ არსებობს, რადგან ამგვარად წარმოქმნილი ვალდებულების ზრდა წარმოადგენს აქტუარულ ზარალს, იხ. 88-ე პუნქტი); და

დ) გარანტირებული გასამრჯელოების ზრდა (ანუ ისეთი გასამრჯელოების, რომლებიც დამოკიდებული არ არის მომავალში დაქირავებული პირის მუშაობაზე საწარმოში, იხ. 72-ე პუნქტი), როდესაც, ახალი ან გაზრდილი გასამრჯელოების არარსებობის შემთხვევაში, დაქირავებული პირები ასრულებენ იმ მოთხოვნებს, რაც აუცილებელია იმისთვის, რომ გასამრჯელო გახდეს გარანტირებული (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან საწარმომ გასამრჯელოების დანახარჯის წინასწარშეფასებული თანხა აღიარა როგორც მიმდინარე მომსახურების ღირებულება მომსახურების გაწევისთანავე).

საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი

109. საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი წარმოადგენს შემდეგ ორ სიდიდეს შორის სხვაობას:

- ა) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულება, რომლებიც შესრულდება დადგენილი ანგარიშსწორების თარიღისთვის;
- ბ) პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულებების საანგარიშსწორებო ფასი, საბოლოო ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებით გადაცემული პროგრამის აქტივებისა და უშუალოდ საწარმოს მიერ გადახდილი ნებისმიერი თანხის ჩათვლით.

110. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი საწარმომ იმ დროს უნდა აღიაროს, როდესაც განხორციელდება საბოლოო ანგარიშსწორება.

111. საბოლოო ანგარიშსწორება წარმოადგენს ოპერაციას, რომელიც აუქმებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამით გათვალისწინებული ყველა გასამრჯელოს, ან გასამრჯელოების ნაწილის გადახდასთან დაკავშირებულ ყველა სხვა იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას (რაც არ გულისხმობს დაქირავებულ პირთათვის ან მათი სახელით იმ გასამრჯელოების გადახდას, რომლებიც გათვალისწინება პროგრამის პირობებით და აისახება აქტუარულ დაშვებებში). მაგალითად, პროგრამით გათვალისწინებული დამქირავებლის მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ერთჯერადი გადაცემა სადაზღვევო კომპანიისთვის, სადაზღვევო პოლისის ყიდვის მეშვეობით, მიიჩნევა პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებად. პროგრამის მონაწილეთათვის პროგრამით გათვალისწინებული ერთჯერადი ფულადი თანხის გადახდა, შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების მიღების მათი უფლებების შეწყვეტის სანაცვლოდ, არ არის საბოლოო ანგარიშსწორება.

112. ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმო იძენს სადაზღვევო პოლისს დაქირავებულ პირთა ზოგიერთი ან ყველა სახის გასამრჯელოს დასაფინანსებლად, რომელიც დაკავშირებულია დაქირავებული პირის მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეულ მომსახურებასთან. ასეთი სადაზღვევო პოლისის შეძენა არ მიიჩნევა პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებად, როდესაც საწარმო იტოვებს დამატებითი შენატანების გადარიცხვის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას (იხ. 46-ე პუნქტი) იმ შემთხვევაში, თუ მზღვეველი არ იხდის სადაზღვევო პოლისით განსაზღვრულ დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებს. 116-119-ე პუნქტები ეხება სადაზღვევო პოლისებით განსაზღვრული კომპენსაციის უფლებების აღიარებასა და შეფასებას, რომლებიც არ წარმოადგენს პროგრამის აქტივებს.

აღიარება და შეფასება: პროგრამის აქტივები

პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება

113. როდესაც საწარმო ადგენს პროგრამის დეფიციტს, ან პროფიციტს, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება აკლდება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელ ღირებულებას.

114. პროგრამის აქტივები არ მოიცავს ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ ფონდისათვის გადაუხდელობას, არც ფონდის მფლობელობაში მყოფ საწარმოს მიერ გამოშვებულ არაგადაცემად ფინანსურ ინსტრუმენტებს. პროგრამის აქტივები მცირდება ფონდის ნებისმიერი ვალდებულების თანხით, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებთან, როგორცაა, მაგალითად სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიქმნა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებიდან.
115. იმ შემთხვევაში, თუ პროგრამის აქტივები მოიცავს სადაზღვევო პოლისებს, რომლებიც ზუსტად შეესაბამება პროგრამით გათვალისწინებულ ზოგიერთ ან ყველა გასამრჯელოს თანხითა და დროის პარამეტრებით, მაშინ აღნიშნული სადაზღვევო პოლისების რეალური ღირებულება მიიჩნევა შესაბამისი ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულებად (ნებისმიერი აუცილებელი შემცირების გათვალისწინებით, თუ სადაზღვევო პოლისის მიხედვით მისაღები თანხების მთლიანად ამოღება შეუძლებელია).

კომპენსაციები

116. მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ზუსტად არის განსაზღვრული, რომ მეორე მხარე აანაზღაურებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულებების დასაფარად საჭირო დანახარჯებს ნაწილობრივ ან მთლიანად, საწარმო:
- ა) თავისი კომპენსაციის უფლება უნდა აღიაროს დამოუკიდებელი აქტივის სახით. საწარმო ეს აქტივი რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს;
 - ბ) უნდა მოახდინოს თავისი კომპენსაციის უფლების რეალური ღირებულების ცვლილებების დეზაგრეგირება და იმავე მეთოდით აღიაროს, როგორც აღიარებს პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებებს (იხ. 124-ე და 125-ე პუნქტები). დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დანახარჯის კომპონენტები, რომლებიც აღიარდება 120-ე პუნქტის შესაბამისად, შეიძლება აღიარდეს კომპენსაციის უფლების საბალანსო ღირებულების ცვლილებასთან დაკავშირებული თანხების გამოკლებით.
117. ზოგჯერ საწარმოს შეუძლია სხვა მხარეს მიმართოს, მაგალითად მზღვეველს, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაიხდის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დასაფარად საჭირო დანახარჯებს. მე-8 პუნქტში განსაზღვრული მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისები პროგრამის აქტივებია. საწარმო მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისებს აღრიცხავს პროგრამის სხვა აქტივების მსგავსად და მათ მიმართ 116-ე პუნქტი არ გამოიყენება (იხ. 46-49-ე და 115-ე პუნქტები).
118. თუ საწარმოს სადაზღვევო პოლისი არ არის მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისი, იგი არ წარმოადგენს პროგრამის აქტივს. ასეთ შემთხვევებში, 116-ე პუნქტი გამოიყენება: საწარმო სადაზღვევო პოლისით განსაზღვრულ თავისი კომპენსაციის უფლებას აღიარებს როგორც დამოუკიდებელ აქტივს და არა როგორც დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დეფიციტის ან პროფიციტის განსაზღვრისას გამოსაქვით სიდიდეს. 140(ბ) პუნქტის თანახმად, საწარმო ვალდებულია განმარტებით შენიშვნებში მოკლედ აღწეროს კომპენსაციის უფლებასა და შესაბამის ვალდებულებას შორის კავშირი.
119. თუკი კომპენსაციის უფლება წარმოქმნილია სადაზღვევო პოლისით, რომელიც ზუსტად შეესაბამება პროგრამით გათვალისწინებულ ზოგიერთ ან ყველა გასამრჯელოს თანხითა და დროის პარამეტრებით, მაშინ მიიჩნევა, რომ კომპენსაციის უფლების რეალური ღირებულება არის დაკავშირებული ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება (ნებისმიერი აუცილებელი შემცირების გათვალისწინებით, თუ სადაზღვევო პოლისის მიხედვით მისაღები თანხების მთლიანად ამოღება შეუძლებელია).

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დანახარჯების კომპონენტები

120. საწარმომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დანახარჯების კომპონენტები, იმ ნაწილების გარდა, რომელთა ჩართვას აქტივის თვითღირებულებაში სხვა ფასს სტანდარტი მოითხოვს ან უფლებას იძლევა, უნდა აღიაროს შემდეგნაირად:
- ა) მომსახურების ღირებულება (იხ. პუნქტები 66-112-ე და პუნქტი 122ა) - მოგებაში ან ზარალში;
 - ბ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე (იხ. 123-126-ე პუნქტები) - მოგებაში ან ზარალში; და
 - გ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხა (იხ. 127-130-ე პუნქტები) - სხვა სრულ შემოსავალში.
121. სხვა სტანდარტებით საწარმოს მოეთხოვება დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებზე გაწეული ზოგიერთი დანახარჯის ჩართვა აქტივების, მაგალითად მარაგის ან ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში (იხ. ბასს 2 და ბასს 16). შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოებზე გაწეული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც ჩართულია ამგვარი აქტივების თვითღირებულებაში, მოიცავს 120-ე პუნქტში ჩამოთვლილი კომპონენტების შესაბამის პროპორციას.
122. არ შეიძლება სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასებული თანხების რეკლასიფიკაცია მოგებაში, ან ზარალში შემდგომ პერიოდებში. მეორე მხრივ, საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული ზემოაღნიშნული თანხები გადაანაცვლოს საკუთარი კაპიტალის ფარგლებში.

მიმდინარე მომსახურების ღირებულება

- 122ა. საწარმომ მიმდინარე მომსახურების ღირებულება უნდა განსაზღვროს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში განსაზღვრული აქტუარული დაშვებების გამოყენებით. თუმცა, თუ საწარმო ხელახლა აფასებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებას (აქტივს) 99-ე პუნქტის შესაბამისად, მან წლიური საანგარიშგებო პერიოდის იმ მონაკვეთისთვის, რომელიც დარჩა პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ, მიმდინარე მომსახურების ღირებულება უნდა განსაზღვროს იმ აქტუარული დაშვებების საფუძველზე, რომლებიც გამოიყენა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასებისთვის 99(ბ) პუნქტის შესაბამისად.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე

123. საწარმომ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე უნდა განსაზღვროს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გამრავლებით 83-ე პუნქტში მითითებულ დისკონტირების განაკვეთზე.
- 123ა. 123-ე პუნქტის შესაბამისად პროცენტების წმინდა სიდიდის დასადგენად საწარმომ უნდა გამოიყენოს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში განსაზღვრული დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულება (აქტივი) და დისკონტირების განაკვეთი. თუმცა, თუ საწარმო ხელახლა აფასებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებას (აქტივს) 99-ე პუნქტის შესაბამისად, მან წლიური საანგარიშგებო პერიოდის იმ მონაკვეთისთვის, რომელიც დარჩა პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ, პროცენტების წმინდა სიდიდე უნდა განსაზღვროს:

- ა) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გამოყენებით, რომელიც განსაზღვრულია 99(ზ) პუნქტის შესაბამისად; და
- ბ) იმ დისკონტირების განაკვეთით, რომელიც გამოიყენა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასებისთვის 99(ზ) პუნქტის შესაბამისად.

ამასთან, 123ა პუნქტის გამოყენებისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს პერიოდის განმავლობაში დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებაში (აქტივში) მომხდარი ნებისმიერი ცვლილებაც, რაც განაპირობა პროგრამაში შენატანების განხორციელებამ ან გასამრჯელოების გადახდამ.

124. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხა შეიძლება მოიცავდეს პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებულ საპროცენტო შემოსავალს, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებასთან დაკავშირებულ საპროცენტო დანახარჯებს და 64-ე პუნქტში ნახსენებ, აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენასთან დაკავშირებულ პროცენტებს.
125. პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული საპროცენტო შემოსავალი პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული უკუგების/შემოსავლის კომპონენტია, რომელიც გამოითვლება პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გამრავლებით 123ა პუნქტში მითითებულ დისკონტირების განაკვეთზე. თუმცა, თუ საწარმო ხელახლა აფასებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებას (აქტივს) 99-ე პუნქტის შესაბამისად, მან წლიური საანგარიშგებო პერიოდის იმ მონაკვეთისთვის, რომელიც დარჩა პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ, ზემოაღნიშნული საპროცენტო შემოსავალი უნდა განსაზღვროს პროგრამის იმ აქტივების საფუძველზე, რომლებიც გამოიყენა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასებისთვის 99(ზ) პუნქტის შესაბამისად. ამასთან, 125-ე პუნქტის გამოყენებისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს პერიოდის განმავლობაში დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივებში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილებაც, რაც განაპირობა პროგრამაში შენატანების განხორციელებამ ან გასამრჯელოების გადახდამ. პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებულ საპროცენტო შემოსავალსა და პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებულ უკუგებას შორის სხვაობა აისახება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხაში.
126. აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენასთან დაკავშირებული პროცენტები - ეს არის აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარი მთლიანი ცვლილების ნაწილი, რომელიც განისაზღვრება აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენის გამრავლებით 123ა პუნქტში მითითებულ დისკონტირების განაკვეთზე. საწარმომ აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენა უნდა განსაზღვროს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. თუმცა, თუ საწარმო ხელახლა აფასებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებას (აქტივს) 99-ე პუნქტის შესაბამისად, მან წლიური საანგარიშგებო პერიოდის იმ მონაკვეთისთვის, რომელიც დარჩა პროგრამის შეცვლის, შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემდეგ, აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენასთან დაკავშირებული პროცენტის სიდიდე უნდა განსაზღვროს აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების გათვალისწინებით, რაც განსაზღვრა 101ა პუნქტის შესაბამისად. სხვაობა აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენასთან დაკავშირებული პროცენტის სიდიდესა და აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარ მთლიან ცვლილებას შორის აისახება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხაში.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასება

127. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხა მოიცავს:
- ა) აქტუარულ მოგებასა და ზარალს (იხ. 128-ე და 129-ე პუნქტები);
 - ბ) პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებულ უკუგებას (იხ. 130-ე პუნქტი), იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდეში (იხ. 125-ე პუნქტი); და
 - გ) აქტივების ზღვრული სიდიდის გავლენაში მომხდარ ნებისმიერ ცვლილებას, იმ თანხების გამოკლებით, რომლებიც შედის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდეში (იხ. 126-ე პუნქტი).
128. აქტუარული მოგება ან ზარალი შეიძლება წარმოიქმნას დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების ზრდის ან შემცირების შედეგად, რასაც იწვევს აქტუარული დაშვებების შეცვლა და წინა წლების გამოცდილების საფუძველზე განხორციელებული კორექტირებები. აქტუარული მოგების ან ზარალის წარმოქმნას იწვევს, მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები:
- ა) სამუშაო ძალის დენადობის დონის მოულოდნელი ზრდა ან შემცირება, პენსიაში ნაადრევად გასვლა ან სიკვდილიანობა, ან ხელფასის, გასამრჯელოების ზრდა (თუ პროგრამის ოფიციალური ან კონსტრუქციული პირობები ითვალისწინებს გასამრჯელოების კორექტირებას ინფლაციის შესაბამისად), ან სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების ზრდა;
 - ბ) იმ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებები, რომლებიც ეხება გასამრჯელოების გადახდის ვარიანტებს;
 - გ) სამუშაო ძალის დენადობის, პენსიაში ნაადრევად გასვლის ან სიკვდილიანობის დონის, ან ხელფასების, გასამრჯელოების (თუ პროგრამის ოფიციალური ან კონსტრუქციული პირობები ითვალისწინებს გასამრჯელოების კორექტირებას ინფლაციის შესაბამისად), ან სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების სამომავლო შეფასებებში შეტანილი ცვლილებების გავლენა;
 - დ) დისკონტირების განაკვეთის ცვლილებების გავლენა.
129. აქტუარული მოგება და ზარალი არ მოიცავს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელ ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებს, რომლებიც გამოწვეულია ახალი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის შემოღებით, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ცვლილებით, შეკვეცით ან პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებით, ანდა დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მიხედვით გადასახდელ გასამრჯელოებში მომხდარი ცვლილებებით. ამგვარი ცვლილებების შედეგად წარმოიქმნება წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, ან პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებასთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი.
130. პროგრამის აქტივებზე ფაქტობრივი და მოსალოდნელი უკუგების განსაზღვრისას, საწარმო გამოქვითავს პროგრამის აქტივების მართვის დანახარჯებს და უშუალოდ პროგრამის მიხედვით გადასახდელ ნებისმიერ გადასახადს, იმ გადასახდის გარდა, რომელიც გაითვალისწინება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების შეფასებისას გამოყენებულ აქტუარულ დაშვებებში (იხ. 76-ე პუნქტი). სხვა ადმინისტრაციული დანახარჯები არ გამოიქვითება პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული უკუგებიდან.

წარდგენა

ურთიერთგადაფარვა

131. საწარმომ ერთ პროგრამასთან დაკავშირებული აქტივით სხვა პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულება უნდა გადაფაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს:
- ა) აქვს ერთი პროგრამის ნამეტის გამოყენების სამართლებრივი უფლება მეორე პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულებების დასაფარად; და
 - ბ) განზრახული აქვს ვალდებულებების დაფარვა ნეტო საფუძველზე, ან ერთი პროგრამის აქტივების ნამეტის რეალიზაცია და სხვა პროგრამის ვალდებულებების ერთდროულად დაფარვა.
132. ზემოაღნიშნული ურთიერთგადაფარვის (ჩათვლის) კრიტერიუმები იგივეა, რაც ბასს 32-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ - ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის არის დადგენილი.

კლასიფიკაცია პრინციპით - მოკლევადიანი და გრძელვადიანი

133. ზოგი საწარმო მოკლევადიან აქტივებსა და ვალდებულებებს გამიჯნავს გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან. წინამდებარე სტანდარტი სპეციალურად არ განსაზღვრავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების შედეგად წარმოშობილ მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებისა და ვალდებულებების გამიჯვნის საჭიროებას.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის დანახარჯების კომპონენტები

134. 120-ე პუნქტი საწარმოს ავალდებულებს, რომ მოგებაში ან ზარალში აღიაროს მომსახურების ღირებულება და დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე/თანხა. მოცემული სტანდარტი კონკრეტულად არ განსაზღვრავს, როგორ უნდა წარმოადგინოს საწარმომ მომსახურების ღირებულება და დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა თანხა. საწარმომ ზემოაღნიშნული კომპონენტები უნდა წარმოადგინოს ბასს 1-ის შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

135. საწარმომ ფინანსური ანგარიშების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომ:
- ა) ნათელი გახდეს საწარმოს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის მახასიათებლები და მასთან დაკავშირებული რისკების ხასიათი (იხ. 139-ე პუნქტი);
 - ბ) ჩანდეს და ახსნილი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები, რომლებიც წარმოიქმნა საწარმოს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამებიდან (იხ. 140-144-ე პუნქტები); და
 - გ) აღწერილი იყოს, რა გავლენის მოხდენა შეუძლია საწარმოს დადგენილგადასახდელიან პროგრამებს მისი სამომავლო ფულადი ნაკადების ოდენობაზე, მათი წარმოქმნის დროსა და მასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე (იხ. 145-147-ე პუნქტები).
136. 135-ე პუნქტში ჩამოყალიბებული მიზნების მისაღწევად, საწარმომ უნდა განიხილოს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ასპექტი:
- ა) ინფორმაციის დეტალიზაციის დონე, რომელიც აუცილებელია ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების შესასრულებლად;
 - ბ) რამდენად დიდი მნიშვნელობა უნდა მიანიჭოს თითოეულ განსხვავებულ მოთხოვნას;

- გ) ინფორმაციის აგრეგირების ან დეზაგრეგირების აუცილებელი დონე; და
- დ) სჭირდება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დამატებითი ინფორმაცია, განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი რაოდენობრივი ინფორმაციის შესაფასებლად.
137. თუ ამ სტანდარტისა და სხვა სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად წარმოდგენილი ინფორმაცია საკმარისი არ არის 135-ე პუნქტში ჩამოყალიბებული მიზნების მისაღწევად, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ამ მიზნის მისაღწევად. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება წარმოადგინოს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების ანალიზი, სადაც განცალკევებული იქნება პროგრამის ვალდებულებების ხასიათი, მახასიათებლები და დაკავშირებული რისკები. ამგვარ ინფორმაციაში შეიძლება განცალკევებული იყოს:
- ა) დავალიანების თანხები, რომლებიც მიეკუთვნება მოქმედ წევრებს, მონაწილეებს, რომელთათვისაც გასამრჯელოების გადახდა არის გადავადებული, და პენსიონერებს;
 - ბ) გარანტირებული გასამრჯელოები და გასამრჯელოები, რომელთა მიღების უფლება ჯერ არ არის გარანტირებული;
 - გ) პირობითი გასამრჯელოები, ხელფასების სამომავლო ზრდაზე მისაკუთვნებელი თანხები და სხვა გასამრჯელოები.
138. საწარმომ უნდა განსაზღვროს, მთელი გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დეზაგრეგირება არის აუცილებელი თუ მისი ნაწილის, რათა ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს ის პროგრამები ან პროგრამების ჯგუფები, რომლებსაც არსებითად განსხვავებული რისკები უკავშირდება. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია პროგრამების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დეზაგრეგირება ერთი ან რამდენიმე შემდეგი ნიშნის მიხედვით:
- ა) პროგრამების განსხვავებული გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა;
 - ბ) სხვადასხვა მახასიათებლები, როგორიცაა საპენსიო პროგრამები, რომლებიც ეყრდნობა საშუალო ხელფასის მაჩვენებლებს ან საბოლოო ხელფასს, ან შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო მომსახურების პროგრამები;
 - გ) განსხვავებული მარეგულირებელი გარემო/ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა;
 - დ) განსხვავებული საანგარიშგებო სეგმენტები;
 - ე) განსხვავებული დაფინანსების სქემები (მაგალითად, პროგრამები, რომლებიც საერთოდ არ ფინანსდება, ან პროგრამები, რომლებიც ნაწილობრივ ან მთლიანად ფინანსდება).

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების მახასიათებლები და მასთან დაკავშირებული რისკები

139. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს:
- ა) ინფორმაცია თავისი დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების მახასიათებლების შესახებ, მათ შორის:
 - (i) პროგრამით გათვალისწინებული გასამრჯელოების ხასიათის აღწერა (მაგალითად, საბოლოო ხელფასზე დაფუძნებული დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა, ან შენატანებზე დაფუძნებული პროგრამა გარანტიით);
 - (ii) იმ ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის აღწერა, სადაც პროგრამა ფუნქციონირებს, მაგალითად დაფინანსების მინიმალური მოთხოვნების დონე და ნორმა-

ტიულ-სამართლებრივი ბაზის გავლენა პროგრამაზე, როგორცაა პროგრამის აქტივების ზღვრული (მაქსიმალური) სიდიდე (იხ. 64-ე პუნქტი);

(iii) პროგრამის მართვასთან დაკავშირებული, საწარმოს სხვა პასუხისმგებლობების აღწერა, მაგალითად პროგრამის ვალდებულებები, ან პროგრამის მეურვეების, ან მმართველი საბჭოს წევრების ვალდებულებები.

ბ) იმ რისკების აღწერა, რომლებსაც საწარმო ექვემდებარება პროგრამიდან გამომდინარე. ამასთან, განსაკუთრებული ყურადღება უნდა იყოს გამახვილებული უჩვეულო, საწარმოსთვის დამახასიათებელ ან პროგრამისთვის დამახასიათებელ რისკებზე და ასევე რისკების ნებისმიერ მნიშვნელოვან კონცენტრაციაზე. მაგალითად, თუ პროგრამის აქტივები, ძირითადად, ინვესტირებულია ერთი კლასის/კატეგორიის ინვესტიციაში, მაგალითად უძრავ ქონებაში, მაშინ ამგვარი პროგრამის გამო, საწარმოზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს უძრავი ქონების ბაზრის რისკების კონცენტრაციამ;

გ) პროგრამაში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილების, პროგრამის შეკვეცისა და პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორების აღწერა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების ახსნა

140. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს თითოეული ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლისთვის საწყისი და საბოლოო ნაშთების შემაჯერებელი მონაცემები, თუ შესაფერისია:

ა) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულება (აქტივი), სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები შემდეგი მუხლების საწყისი და საბოლოო ნაშთების შეჯერება:

(i) პროგრამის აქტივები;

(ii) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება;

(iii) აქტივის ზღვრული სიდიდის გავლენა;

ბ) ნებისმიერი კომპენსაციის უფლება. საწარმომ ასევე უნდა აღწეროს ნებისმიერ კომპენსაციის უფლებასა და შესაბამის ვალდებულებას შორის კავშირ-ურთიერთობა.

141. 140-ე პუნქტში მითითებულ თითოეულ შემაჯერებელ ცხრილში ნაჩვენები უნდა იყოს შემდეგი მუხლები:

ა) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება;

ბ) საპროცენტო შემოსავალი, ან ხარჯი;

გ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხები, სადაც ცალ-ცალკე იქნება გამოყოფილი:

(i) პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული უკუგება, (ბ) პუნქტში მითითებული პროცენტის თანხების გამოკლებით;

(ii) დემოგრაფიულ დაშვებებში შეტანილი ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი აქტუარული მოგება და ზარალი (იხ. 76(ა) პუნქტი);

(iii) ფინანსურ დაშვებებში შეტანილი ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი აქტუარული მოგება და ზარალი (იხ. 76(ბ) პუნქტი);

(iv) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა აქტივების გარკვეულ ზღვრულ სიდიდემდე შეზღუდვით გამოწვეულ შედეგებში მომხდარი ცვლილებები, (ბ) პუნქტში მითითებული პროცენტის თანხების გამოკლებით.

გარდა ამისა, საწარმომ უნდა აღწეროს, როგორ განსაზღვრავს ხელმისაწვდომ მაქსიმალურ ეკონომიკურ სარგებელს, ე.ი. ეს სარგებელი პროგრამიდან სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით იარსებებს, მომავალში პროგრამაში გადასარიცხი შენატანების შემცირების სახით, თუ ორივე ფორმით;

- დ) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება და პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი. როგორც მე-100 პუნქტით არის ნებადართული, აუცილებელი არ არის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებისა და პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის განცალკევება, თუ ორივე ერთდროულად წარმოიქმნება;
 - ე) სავალუტო კურსების ცვლილებების გავლენა;
 - ვ) შენატანები პროგრამაში, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები დამქირავებლისა და პროგრამის მონაწილეთა მიერ გადახდილი თანხები;
 - ზ) პროგრამიდან გადახდილი თანხები, სადაც ცალკე იქნება გამოყოფილი ნებისმიერი პროგრამის საბოლოო ანგარიშსწორებისას გადახდილი თანხა;
 - თ) საწარმოთა გაერთიანებებისა და საწარმოთა გასვლის შედეგები.
142. საწარმომ პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება კატეგორიებად უნდა დაყოს ამ აქტივების ხასიათისა და მათთან დაკავშირებული რისკების მიხედვით. ამასთან, პროგრამის აქტივების თითოეული კატეგორია, თავის მხრივ, უნდა დაყოს ორ ჯგუფად: აქტივები, რომელთათვისაც არსებობს აქტიური ბაზრის კოტირებული საბაზრო ფასი (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 13-ში - „რეალური ღირებულების შეფასება“) და აქტივები, რომელთათვისაც ასეთი ფასი არ არსებობს. მაგალითად, როდესაც საწარმო იხილავს 136-ე პუნქტის შესაბამისად გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დეზაგრეგირების დონის საკითხს, მას შეუძლია ცალ-ცალკე გამოყოს შემდეგი მუხლები:
- ა) ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები;
 - ბ) წილობრივი ინსტრუმენტები (დაყოფილი დარგების ტიპების, კომპანიის ზომის, გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის და ა.შ. ნიშნებით);
 - გ) სავალო ინსტრუმენტები (დაყოფილი ემიტენტის ტიპის, საკრედიტო ხარისხის, გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის და ა.შ. ნიშნებით);
 - დ) უძრავი ქონება (დაყოფილი გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის და ა.შ. ნიშნებით);
 - ე) წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები (დაყოფილი ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული რისკის ტიპის მიხედვით, მაგალითად საპროცენტო განაკვეთის ხელშეკრულებები, სავალუტო კურსების ხელშეკრულებები, წილობრივი ინსტრუმენტების ხელშეკრულებები, კრედიტის ხელშეკრულებები, სვოპის ხელშეკრულებები, რომლებიც ანაზღაურებს იმის რისკს, რომ პროგრამის მონაწილე მუშაკთა სიცოცხლის ხანგრძლივობა მოსალოდნელს გადააჭარბებს);
 - ვ) საინვესტიციო ფონდები (დაყოფილი ფონდების ტიპის მიხედვით);
 - ზ) აქტივებით უზრუნველყოფილი ფასიანი ქაღალდები; და
 - თ) სტრუქტურულიზებული სავალო ვალდებულებები.
143. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს თავისი საკუთარი არაგადაცემადი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება, რომლებიც წარმოადგენს პროგრამის აქტივებს, პროგრამის იმ აქტივების რეალური ღირებულება, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს მიერ დაკავებულ უძრავ ქონებას და ასევე საწარმოს მიერ გამოყენებული სხვა აქტივების რეალური ღირებულება.

144. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, მნიშვნელოვანი აქტუარული დაშვებების შესახებ, რომლებიც გამოიყენება დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დღევანდელი ღირებულების დასადგენად (იხ. 76-ე პუნქტი). ამგვარი ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს აბსოლუტურ გამოსახულებაში (როგორცაა, მაგალითად აბსოლუტური პროცენტული თანაფარდობა და არა, როგორც მარჯა სხვადასხვა პროცენტულ სიდიდეებსა და სხვა ცვლად სიდიდეებს შორის). თუ საწარმო მოთხოვნილ ინფორმაციას გაამჟღავნებს მთლიანად პროგრამების ჯგუფების მიხედვით, მან ამგვარი ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს საშუალო შეწონილი სიდიდეების, ან შედარებით ვიწრო დიაპაზონის მნიშვნელობების სახით.

მომავალი ფულადი ნაკადების ოდენობა, წარმოქმნის დრო და მასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა

145. საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:
- ა) თითოეული მნიშვნელოვანი აქტუარული დაშვების მგრძნობელობის ანალიზი (რომლებიც წარმოდგენილია 144-ე პუნქტის შესაბამისად) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის არსებული მდგომარეობით, სადაც ნაჩვენებია იქნება, რა გავლენას იქონიებს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებებზე შესაბამისი აქტუარული დაშვების ცვლილებები, რაც, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელია ამ თარიღისთვის;
 - ბ) ინფორმაცია (ა) პუნქტით მოთხოვნილი მგრძნობელობის ანალიზის მომზადებისას გამოყენებული მეთოდებისა და დაშვებების და ასევე ამ მეთოდების შეზღუდვების შესახებ;
 - გ) ინფორმაცია მგრძნობელობის ანალიზის მომზადებისას გამოყენებულ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებებისა და ამ ცვლილებების მიზეზების შესახებ.
146. საწარმომ უნდა წარმოადგინოს აქტივებისა და ვალდებულებების დაბალანსების/შესაბამისობის ნებისმიერი სტრატეგიის აღწერა, რომელიც გამოიყენება პროგრამაში, ან საწარმოს მიერ, მათ შორის, ინფორმაცია რისკის სამართავად გამოყენებული ანუიტეტისა და სხვა მეთოდების შესახებ, როგორცაა, მაგალითად სვოპის ხელშეკრულებები, რომლებიც ანაზღაურებს იმის რისკს, რომ პროგრამის მონაწილე მუშაკთა სიცოცხლის ხანგრძლივობა მოსალოდნელს გადააჭარბებს.
147. საწარმოს მომავალ ფულად ნაკადებზე დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის გავლენის საჩვენებლად, უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია:
- ა) დაფინანსების ნებისმიერი შეთანხმებისა და პოლიტიკის შესახებ, რომელიც გავლენას ახდენს მომავალ შენატანებზე;
 - ბ) პროგრამის შენატანების შესახებ, რომლის გადახდა მოსალოდნელია მომდევნო წლიურ საანგარიშგებო პერიოდში;
 - გ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების დაფარვის გრაფიკის შესახებ. აქ მოცემული უნდა იყოს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების საშუალო შეწონილი ხანგრძლივობა. გარდა ამისა, შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სხვა ინფორმაცია, რომელიც ეხება გასამრჯელოების გადახდის დროის განაწილებას, როგორცაა, მაგალითად გასამრჯელოების გადახდის ვადების ანალიზი.

დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამები

148. თუ საწარმო მონაწილეობს დამქირავებელთა ჯგუფის დადგენილგადასახდელიან პროგრამაში, მან უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) დაფინანსების სქემებისა (მათ შორის მეთოდის, რომელიც გამოიყენება საწარმოს

შენატანების დონის დასადგენად) და მინიმალური დაფინანსების მოთხოვნების აღწერა;

- ბ) იმის აღწერა, რა დონეზე შეიძლება დაეკისროს საწარმოს პასუხისმგებლობა პროგრამასთან მიმართებით, დამჭირავებელთა ჯგუფის პროგრამის პირობების შესაბამისად, სხვა საწარმოთა ვალდებულებების გამო;
- გ) პროგრამის დეფიციტისა თუ პროფიციტის განაწილების შეთანხმებული მეთოდის აღწერა შემდეგ შემთხვევებში:
 - (i) პროგრამის ლიკვიდაცია; ან
 - (ii) საწარმოს გამოსვლა პროგრამიდან;
- დ) თუ საწარმო 34-ე პუნქტის შესაბამისად ამ პროგრამას აღრიცხავს ისე, თითქოს დადაგენილშენატანიანი პროგრამა იყოს, მან, 139-147-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, დამატებით უნდა გაამჟღავნოს:
 - (i) ის ფაქტი, რომ პროგრამა არის დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა;
 - (ii) მიზეზი იმისა, რატომ ვერ მოიპოვა საწარმომ საკმარისი ინფორმაცია, რათა ეს პროგრამა აღერიცხა, როგორც დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა;
 - (iii) პროგრამის შენატანები, რომლის გადახდაც მოსალოდნელია მომდევნო წლიურ საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (iv) ინფორმაცია პროგრამის ნებისმიერი დეფიციტის, ან პროფიციტის შესახებ, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა მომავალი შენატანების სიდიდეზე, მათ შორის, რა მეთოდი გამოიყენა საწარმომ პროგრამის დეფიციტისა თუ პროფიციტის (თუ ასეთი არსებობს) და მისი გავლენის დასადგენად;
 - (v) პროგრამაში საწარმოს მონაწილეობის დონის შედარება პროგრამაში მონაწილე სხვა საწარმოებთან. მაჩვენებლებს, რომლებიც გვიჩვენებს პროგრამაში საწარმოს მონაწილეობის დონეს, განეკუთვნება, მაგალითად საწარმოს ხვედრითი წილი პროგრამით გათვალისწინებულ მთლიან შენატანებში, ან საწარმოს ხვედრითი წილი პროგრამის მოქმედი წევრების, პენსიაზე გასულთა და პროგრამის ყოფილ წევრთა მთლიან რიცხოვნობაში, რომლებსაც პროგრამის გასამრჯელოების მიღების უფლება აქვთ - თუ ასეთი ინფორმაცია ხელმისაწვდომია.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები, რომლებიც რისკებს ანაწილებს საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ საწარმოებს შორის

149. თუ საწარმო მონაწილეობს ისეთ დადგენილგადასახდელიან პროგრამაში, რომელიც რისკებს ანაწილებს საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ საწარმოებს შორის, მან უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) აღწეროს სახელშეკრულებო შეთანხმება ან გაცხადებული პოლიტიკა ჯგუფის ცალკეული საწარმოსთვის, მთელი პროგრამის დადგენილი გასამრჯელოს წმინდა ღირებულების/დანახარჯების მიკუთვნების შესახებ, ან მიუთითოს, რომ ამგვარი პოლიტიკა არ არსებობს;
 - ბ) საწარმოს მიერ გადასახდელი შენატანების ოდენობის განსაზღვრის პოლიტიკა;
 - გ) თუ საწარმო 41-ე პუნქტის შესაბამისად ასახავს დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა დანახარჯების განაწილებას, იგი ვალდებულია 135-147-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ყველანაირი ინფორმაცია გაამჟღავნოს მთელი პროგრამის შესახებ;
 - დ) თუ საწარმო 41-ე პუნქტის შესაბამისად ასახავს საანგარიშგებო პერიოდის

განმავლობაში გადასახდელ შენატანებს, მან მთლიანი პროგრამის შესახებ უნდა წარმოადგინოს 135-137-ე, 139-ე, 142-144-ე და 147(ა) და 147(ბ) პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია.

150. 149-ე პუნქტის (გ) და (დ) ქვეპუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად, საწარმოს შეუძლია უბრალოდ მიუთითოს ჯგუფში შემავალი სხვა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, თუ:

- ა) ჯგუფის ამ საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში განცალკევებით არის და წარმოდგენილი პროგრამის შესახებ მოთხოვნილი ინფორმაცია; და
- ბ) ეს ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის ხელმისაწვდომია იმავე პირობებით, როგორც საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება და საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების პარალელურად ან უფრო ადრე.

სხვა სტანდარტებით მოთხოვნილი ინფორმაციის გამჟღავნება

151. ბასს 24-ის მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო წარმოადგენს შემდეგ ინფორმაციას:

- ა) დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამებთან; და
- ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალისათვის.

152. ბასს 37-ის შესაბამისად, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების ვალდებულებების შედეგად წარმოშობილი პირობითი ვალდებულებების შესახებ.

სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები

153. სხვა გრძელვადიან გასამრჯელოებს განეკუთვნება ქვემოთ ჩამოთვლილი გასამრჯელოები, თუ მოსალოდნელი არ არის მათი მთლიანად დაფარვა იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 12 თვეში, როდესაც დაქირავებულმა პირმა შესაბამისი მომსახურება გასწია:

- ა) გრძელვადიანი ანაზღაურებადი შვებულება, როგორცაა, მაგალითად შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან ანაზღაურებადი შემოქმედებითი შვებულება;
- ბ) საიუბილეო ან სხვა გასამრჯელო ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის;
- გ) გასამრჯელოები, რომლებიც გაიცემა შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვის შემთხვევაში;
- დ) მოგებაში მონაწილეობის წილები და პრემიები; და
- ე) გადავადებული კომპენსაცია.

154. საზოგადოდ, დაქირავებული პირის სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების შეფასებას არ უკავშირდება ისეთივე დონის განუსაზღვრელობა, როგორც შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოებს. ამის გამო, აღნიშნული სტანდარტით დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვისათვის გამარტივებული მეთოდის გამოყენება მოითხოვება. შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების აღრიცხვის მეთოდისაგან განსხვავებით, ამ მეთოდით გადაფასების თანხები არ აღიარდება სხვა სრული შემოსავლის შემადგენლობაში.

აღიარება და შეფასება

155. სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების პროგრამის პროფიციტის ან დეფიციტის თანხის აღიარებისა და შეფასებისთვის საწარმომ უნდა გამოიყენოს 56-98-ე და 113-115-ე

პუნქტების მოთხოვნები, ხოლო კომპენსაციის უფლების აღიარებისა და შეფასებისთვის - 116-199-ე მუხლები.

156. დაქირავებული პირის სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოებისთვის საწარმომ მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიაროს შემდეგი მუხლების ნეტო ჯამური სიდიდე, იმ ნაწილების გარდა, რომელთა ჩართვას აქტივის თვითღირებულებაში სხვა სტანდარტები მოითხოვს ან უფლებას იძლევა:

- ა) მომსახურების ღირებულება (იხ. 66-112-ე პუნქტები და პუნქტი 122ა);
- ბ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულებასთან (აქტივთან) დაკავშირებული პროცენტების წმინდა სიდიდე (იხ. 123-126-ე პუნქტები); და
- გ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის წმინდა ვალდებულების (აქტივის) გადაფასების თანხა (იხ. 127-130-ე პუნქტები).

157. დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების ერთ-ერთი მაგალითია გასამრჯელო, რომელიც გაიცემა შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვის შემთხვევაში. თუ გასამრჯელოს ოდენობა დამოკიდებულია მომსახურების ხანგრძლივობაზე, ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებული პირი გასწევს მომსახურებას. ამ ვალდებულების შეფასება ასახავს ამგვარი გასამრჯელოს გადახდის საჭიროების ალბათობას და იმ პერიოდის ხანგრძლივობას, რომლის მიხედვითაც, სავარაუდოდ, გადახდილ უნდა იქნეს ეს თანხა. თუ გასამრჯელოს ოდენობა ერთნაირია, ნამსახურები წლების მიუხედავად, აღნიშნული გასამრჯელოების მოსალოდნელი დანახარჯები აღიარდება მაშინ, როდესაც მოხდება მოვლენა, რომლის მიზეზითაც დაქირავებული პირი შრომის უნარს ხანგრძლივი დროით დაკარგავს.

განმარტებითი შენიშვნები

158. მართალია, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების შესახებ განმარტებითი შენიშვნებში სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგრამ სხვა სტანდარტები შეიძლება შეიცავდეს ასეთ მოთხოვნას. მაგალითად, ბასს 24-ით მოითხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალის გასამრჯელოების შესახებ, ხოლო ბასს 1-ით დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ხარჯის შესახებ.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები

159. მოცემული სტანდარტი შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებს დაქირავებულ პირთა სხვა გასამრჯელოებისაგან ცალკე განიხილავს, რადგან გასამრჯელოს ვალდებულებას წარმოშობს არა დაქირავებულ პირთა მომსახურება, არამედ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტა საწარმოში. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები წარმოიშობა ან საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილების შედეგად - დაქირავებულ პირს საპენსიო ასაკამდე შეუწყვიტოს დასაქმება, ან დაქირავებულ პირის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, დაეთანხმოს საწარმოს მიერ შეთავაზებული გასამრჯელოს მიღებას, საწარმოში შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სანაცვლოდ.
160. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები არ მოიცავს ისეთ სიტუაციებში წარმოქმნილ გასამრჯელოებს, როდესაც დაქირავებულ პირს დასაქმება შეუწყდება დაქირავებული პირის მოთხოვნით, მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს არ შეუთავაზებია მისთვის დასაქმების შეწყვეტა, ან როდესაც დასაქმების შეწყვეტის სავალდებულო მოთხოვნები არსებობს, რადგან ამგვარი გასამრჯელოები შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოებია. ზოგიერთი საწარმო უფრო მცირე სიდიდის გასამრჯელოს გასცემს (რაც, ფაქტობრივად, შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოს წარმოადგენს) დაქირავებულ პირზე მისი მოთხოვნით დასაქმების შეწყვეტისას, ვიდრე მაშინ, როდესაც თვითონ საწარმო სთავაზობს დასაქმების შეწყვეტას. განსხვავება

დაქირავებული პირის მოთხოვნით შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის შემთხვევაში საწარმოს მიერ გაცემულ გასამრჯელოსა და უფრო დიდი სიდიდის გასამრჯელოს შორის, რომელიც გაიცემა საწარმოს მოთხოვნით დაქირავებული პირის დასაქმების შეწყვეტის შემთხვევაში, წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოს.

161. დაქირავებული პირის გასამრჯელოს ფორმა არ გვიჩვენებს იმას, გასამრჯელო გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გაიცემა, თუ დაქირავებული პირის დასაქმების შეწყვეტის სანაცვლოდ. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოს, როგორც წესი, ერთჯერადი დახმარების სახე აქვს, მაგრამ ზოგჯერ ასევე მოიცავს:
- ა) შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების არაპირდაპირ გაზრდას დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების პროგრამის მეშვეობით, ან უშუალოდ;
 - ბ) ხელფასით უზრუნველყოფას დადგენილი პერიოდის დასრულებამდე, თუ დაქირავებული პირი შეწყვეტს საწარმოსთვის იმ მომსახურების გაწევას, რომლის მეშვეობითაც საწარმო იღებს ეკონომიკურ სარგებელს.
162. ქვემოთ განხილულია ნიშნები, რომლებიც იმაზე მიუთითებს, რომ დაქირავებულ პირებზე გასამრჯელოები გაიცემა მათ მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ:
- ა) გასამრჯელო დამოკიდებულია მომსახურებაზე, რომელსაც დაქირავებული პირი გასწევს მომავალში (მათ შორის, გასამრჯელოები, რომლებიც იზრდება, თუ დაქირავებული პირი მომსახურებას შემდგომში გასწევს);
 - ბ) გასამრჯელო გაიცემა დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების პროგრამის პირობების შესაბამისად.
163. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის ზოგიერთი გასამრჯელო გაიცემა დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების არსებული პროგრამის პირობების შესაბამისად. მაგალითად, ამგვარი გასამრჯელოები შეიძლება დადგენილი იყოს კანონმდებლობით, შრომითი ხელშეკრულებით ან პროფკავშირთან დადებული ხელშეკრულებით, ან იგულისხმებოდეს დამქირავებლის მიერ მსგავსი გასამრჯელოების გაცემის წარსული პრაქტიკიდან გამომდინარე. მეორე მაგალითად გამოდგება ასეთი შემთხვევა: თუ საწარმო დაქირავებულ პირებს სთავაზობს გასამრჯელოების გადახდას ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე, ან, როდესაც გასამრჯელოების შეთავაზებასა და შრომითი ურთიერთობის ფაქტობრივი შეწყვეტის მოსალოდნელ თარიღს შორის პერიოდი ხანგრძლივია, საწარმო განიხილავს, არის თუ არა ეს დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ახალი პროგრამა და, მაშასადამე, ამ პროგრამის მიხედვით შეთავაზებული გასამრჯელოები შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებია, თუ შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები. დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების პროგრამის პირობების შესაბამისად გასაცემი დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებად მიიჩნევა, თუ ისინი გაიცემა საწარმოს გადაწყვეტილების შედეგად, შეუწყდეს დაქირავებულ პირს დასაქმება და ამავე დროს დამოკიდებული არ არის დაქირავებული პირის მიერ მომსახურების გაწევაზე მომავალში.
164. არსებობს ზოგიერთი ისეთი გასამრჯელო, რომელიც დაქირავებულ პირებზე გაიცემა იმის მიუხედავად, რა მიზეზით დატოვებენ ისინი საწარმოს. ამგვარი გასამრჯელოების გაცემა განსაზღვრულია/გარკვეულია (დამოკიდებულია კანონით განსაზღვრულ პირობებზე, ან მინიმალურ ნამსახურებ წლებზე), მაგრამ მათი გადახდის დრო - განუსაზღვრელია. მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარ გასამრჯელოებს ზოგიერთ იურისდიქციაში შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის კომპენსაცია ან ფულადი საჩუქარი ეწოდება, ისინი უფრო შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოებია, ვიდრე შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელო. შესაბამისად, საწარმოები მათ ასახავენ, როგორც შრომითი საქმიანობის შემდგომ გასამრჯელოს.

ალიარება

165. საწარმომ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებთან დაკავშირებით ვალდებულება და ხარჯი უნდა აღიაროს იმ მოვლენასთან ერთად, რომელიც უფრო ადრე მოხდება შემდეგი ორი მოვლენიდან:
- ა) როდესაც საწარმოს უკვე აღარ შეუძლია ამ გასამრჯელოების შეთავაზების გაუქმება; და
 - ბ) როდესაც საწარმო აღიარებს რესტრუქტურიზაციის დანახარჯებს, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 37-ის მოქმედების სფეროს და გულისხმობს შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოების გადახდას.
166. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებისთვის, რომლებიც გადასახდელია დაქირავებული პირის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, დაეთანხმოს საწარმოს მიერ შეთავაზებული გასამრჯელოს მიღებას, საწარმოში შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სანაცვლოდ, საწარმო გასამრჯელოების შეთავაზების გაუქმების უფლებას კარგავს იმ მოვლენასთან ერთად, რომელიც უფრო ადრე მოხდება შემდეგი ორი მოვლენიდან:
- ა) თარიღი, როდესაც დაქირავებული პირი დაეთანხმება საწარმოს შეთავაზებას; და
 - ბ) თარიღი, როდესაც ძალაში შევა შეზღუდვა (მაგალითად, საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ორგანოების ან სახელმეკრულებო, ან სხვა სახის შეზღუდვა) რომელიც ეხება საწარმოს შესაძლებლობას, გააუქმოს გასამრჯელოების გადახდის შეთავაზება. ასე იმ შემთხვევაში ხდება, როდესაც შეთავაზების მომენტში უკვე არსებობს ზემოაღნიშნული შეზღუდვა.
167. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებისთვის, რომლებიც გადასახდელია საწარმოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, შეუწყვიტოს დასაქმება დაქირავებულ პირს, საწარმო გასამრჯელოების შეთავაზების გაუქმების უფლებას კარგავს მას შემდეგ, რაც საწარმო შესაბამის დაქირავებულ პირებს აცნობებს დასაქმების შეწყვეტის გეგმის შესახებ, იმ პირობით, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი კრიტერიუმი:
- ა) მოქმედებები, რომლებიც აუცილებელია გეგმის დასასრულებლად, იმაზე მიუთითებს, რომ ძალიან მცირე ალბათობაა იმისა, რომ გეგმაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები შევიდეს;
 - ბ) გეგმაში მითითებულია იმ პირთა რიცხოვნობა, რომლებსაც შეუწყდებათ დასაქმება, ასევე მათი თანამდებობრივი კლასიფიკაცია, ან ფუნქციები და ადგილმდებარეობა (მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ გეგმაში მითითებული იყოს თითოეული დაქირავებული პირის ვინაობა) და გეგმის დასრულების თარიღი;
 - გ) გეგმაში იმდენად დეტალურად არის აღწერილი შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები, რომლებსაც დაქირავებული პირები მიიღებენ, რომ დაქირავებული პირები შეძლებენ დასაქმების შეწყვეტისას მისაღები გასამრჯელოს ტიპისა და ოდენობის განსაზღვრას.
168. თუ საწარმო შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებს აღიარებს, შეიძლება ასევე მოუწიოს დაქირავებულ პირთა სხვა გასამრჯელოების პროგრამის ცვლილების ან შეკვეცის ბუღალტრულად ასახვა (იხ. 103-ე პუნქტი).

შეფასება

169. საწარმომ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები უნდა შეაფასოს თავდაპირველი აღიარებისას, ხოლო შემდგომი ცვლილებები შეაფასოს და აღიაროს დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოს ხასიათის შესაბამისად, მაგრამ შემდეგის გათვალისწინებით: თუ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების ოდენობის გაზრდას, საწარმომ უნდა

გამოიყენოს შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოებისთვის დადგენილი მოთხოვნები. სხვა შემთხვევაში:

- ა) თუ მოსალოდნელია, რომ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები მთლიანად დაიფარება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულიდან 12 თვეში, როდესაც აღიარდა შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები, მაშინ საწარმომ უნდა გამოიყენოს დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოებისთვის დადგენილი მოთხოვნები;
- ბ) თუ მოსალოდნელი არ არის, რომ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები დაიფარება წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულიდან 12 თვეში, საწარმომ უნდა გამოიყენოს დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოებისთვის დადგენილი მოთხოვნები.

170. ვინაიდან შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები არ გაიცემა, დაქირავებული პირის მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ, საწარმო არ იყენებს 70-74-ე პუნქტებს, რომლებიც ეხება გასამრჯელოების მიკუთვნებას მომსახურების პერიოდებზე.

159-170-ე პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი

მოცემულობა

ახლახან ახალი საწარმოს შეძენის შედეგად, საწარმო გეგმავს ერთ-ერთი თავისი ქარხნის დახურვას ათ თვეში და, იმ დროისთვის, ქარხანაში დარჩენილი ყველა დაქირავებული პირის დასაქმების შეწყვეტას. ვინაიდან საწარმოს ესაჭიროება ქარხანაში დასაქმებულთა პროფესიული ცოდნა და გამოცდილება ზოგიერთი ხელშეკრულების დასასრულებლად, იგი შრომითი ურთიერთობის შეწყვეტის პროგრამის შესახებ განცხადებას აკეთებს შემდეგნაირად:

თითოეული დაქირავებული პირი, რომელიც ქარხნის დახურვამდე დარჩება და გასწევს მომსახურებას, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის დღეს მიიღებს ფულად ანაზღაურებას 30,000 ფე-ს. დაქირავებული პირები, რომლებიც ქარხნიდან წავლენ მის დახურვამდე, მიიღებენ 10,000 ფე-ს.

ქარხანაში დასაქმებულია 120 დაქირავებული პირი. შრომითი ურთიერთობის შეწყვეტის პროგრამის გამოცხადების მომენტში საწარმო ვარაუდობს, რომ 20 მათგანი ქარხანას დატოვებს მის დახურვამდე. ამიტომ პროგრამის მიხედვით მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი სახსრების გასვლა შეადგენს 3,200,000 ფე-ს (ე.ი. 20×10,000ფე +100×30,000ფე). 160-ე პუნქტის თანახმად, საწარმო დასაქმების შეწყვეტის სანაცვლოდ გაცემულ გასამრჯელოებს აღრიცხავს, როგორც შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებს, ხოლო მომსახურების სანაცვლოდ გაცემულ გასამრჯელოებს - როგორც დაქირავებულ პირთა მოკლევადიან გასამრჯელოებს.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები

დასაქმების შეწყვეტის სანაცვლოდ გაცემული გასამრჯელოები არის 10,000 ფე. ეს არის თანხა, რომლის გადახდაც საწარმოს მოუწევს დასაქმების შეწყვეტის გამო, იმის მიუხედავად, დაქირავებული პირები ქარხნის დახურვამდე დარჩებიან და მომსახურებას

გასწევენ, თუ ქარხანას დატოვებენ დახურვამდე. მართალია, დაქირავებულ პირებს შეუძლიათ ქარხნიდან წასვლა მის დახურვამდე, მაგრამ ყველა დაქირავებული პირის დასაქმების შეწყვეტა მოხდა საწარმოს გადაწყვეტილების შედეგად, დახუროს ქარხანა და შეუწყვიტოს მათ დასაქმება (ანუ ყველა დაქირავებული პირი დატოვებს სამსახურს, როდესაც ქარხანა დაიხურება).

ამიტომ საწარმო შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოებისთვის, რომლებიც დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოს პროგრამის შესაბამისად გაიცემა, აღიარებს

1,200,000 ფე ოდენობის ვალდებულებას (ანუ $120 \times 10,000$ ფე) - ან შრომითი ურთიერთობის შეწყვეტის პროგრამის გამოცხადების თარიღით, ან საწარმოს მიერ ქარხნის დახურვასთან დაკავშირებული რესტრუქტურის დანახარჯების აღიარების თარიღით - ამ ორი მოვლენიდან რომელიც უფრო ადრე მოხდება.

მომსახურების სანაცვლოდ გაცემული გასამრჯელოები

დამატებითი გასამრჯელოები, რომლებსაც დაქირავებული პირები იმ შემთხვევაში მიიღებენ, თუ ისინი მთელი ათი თვის მანძილზე გასწევნ მომსახურებას, გაიცემა ამ პერიოდის განმავლობაში გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ. საწარმო მათ აღრიცხავს, როგორც დაქირავებულ პირთა მოკლევადიან გასამრჯელოებს, რადგან საწარმო მათ დაფარვას ვარაუდობს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან თორმეტი თვის გასვლამდე. ამ მაგალითში არ მოითხოვება დისკონტირება, ამიტომ ათთვიანი მომსახურების პერიოდის განმავლობაში, ყოველ თვეში აღიარდება 200,000 ფე ხარჯი (ანუ, $2,000,000$ ფე $\div 10$) და, შესაბამისად, გაიზრდება ვალდებულების საბალანსო ღირებულება.

განმარტებითი შენიშვნები

171. მართალია, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოების შესახებ სპეციფიკური ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგრამ სხვა სტანდარტები შეიძლება შეიცავდეს ასეთ მოთხოვნას. მაგალითად, ბასს 24-ით მოითხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალის გასამრჯელოების შესახებ, ხოლო ბასს 1-ით დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების ხარჯის შესახებ.

გარდამავალი დებულებები და ძალაში შესვლის თარიღი

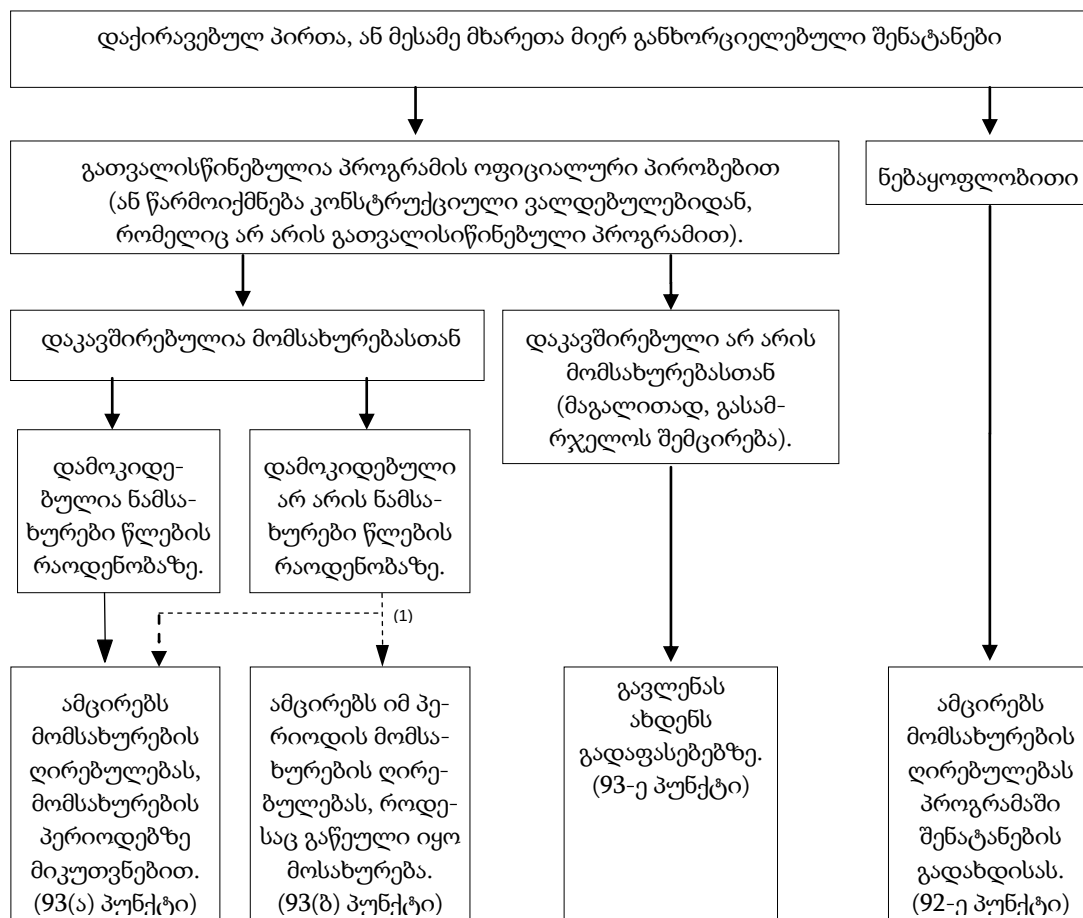
172. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს უფრო ადრინდელი პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
173. საწარმომ ეს სტანდარტი უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად, გარდა იმისა, რომ:
- ა) საწარმოს არ სჭირდება ისეთი აქტივების საბალანსო ღირებულების გაკორექტირება, რომლებიც სცილდება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს, დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების დანახარჯებში მომხდარი ცვლილებების გასათვალისწინებლად, რომლებიც საბალანსო ღირებულებაში იყო ასახული სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენების თარიღამდე. თავდაპირველი გამოყენების თარიღი არის იმ წინა პერიოდებს შორის ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისი, რომლებიც წარმოდგენილი იყო პირველ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც საწარმომ გამოიყენა ეს სტანდარტი;
 - ბ) 2014 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საწარმოს არ ევალება შესადარისი ინფორმაციის წარმოდგენა იმ ინფორმაციისთვის, რომლის გამჟღავნებაც მოითხოვება 145-ე პუნქტით, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულებების მგრძნობელობის შესახებ.

174. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-8 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტებისა და 113-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
175. 2013 წლის ნოემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები: დაქირავებულ პირთა შენატანები“ (ბასს 19-ის შესწორებები) - გამოიწვია 93-94-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის, ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
176. 2014 წლის სექტემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2012-2014 წლების ციკლი“ - გამოიწვია 83-ე პუნქტის შეცვლა და 177-ე პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
177. საწარმომ 176-ე პუნქტში მითითებული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველაზე ადრეული შესაძარისი პერიოდის დასაწყისისთვის, როდესაც საწარმო გამოიყენებს ამ ცვლილებას. ზემოაღნიშნული ცვლილების თავდაპირველად გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი კორექტირება უნდა აღიარდეს ამავე პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში.
178. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ დოკუმენტში.]*
179. 2018 წლის თებერვალში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „პროგრამის შეცვლა, შეკვეცა ან საბოლოო ანგარიშსწორება“ (ბასს 19-ის შესწორებები) გამოიწვია 101ა, 122ა და 123ა პუნქტების დამატება და 57-ე, 99-ე, 120-ე, 123-ე, 125-ე, 126-ე და 156-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმოს ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პროგრამის ისეთ ცვლილებებთან, შეკვეცასთან ან საბოლოო ანგარიშსწორებასთან მიმართებით, რომელიც განხორციელდა 2019 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ან მის შემდეგ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

დანართი ა გამოყენების მითითება

წინამდებარე დანართი მოცემული სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია. მასში ილუსტრირებულია 92-93-ე პუნქტების გამოყენება და ისეთივე ძალა აქვს, როგორც სტანდარტის დანარჩენ ნაწილებს.

დ1. შემდეგ დიაგრამაზე ნაჩვენებია დაქირავებულ პირთა და მესამე მხარეთა შენატანების ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნების გამოყენება:



(1) წყვეტილი ხაზი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოს სხვადასხვა ვარიანტებიდან არჩევანის უფლება აქვს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 20

სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები¹

მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვისა და განმარტებითი შენიშვნებისათვის, აგრეთვე სხვა სახის სახელმწიფო დახმარებების განმარტებითი შენიშვნებისათვის.
2. სტანდარტი არ ეხება:
 - ა) სახელმწიფო გრანტების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის სპეციფიკურ პრობლემებს, რომლებიც გულისხმობს ფასების ცვლილების შედეგებს ან სხვა ანალოგიური ხასიათის დამატებით ინფორმაციას;
 - ბ) სახელმწიფო დახმარებას, რომელიც საწარმოს ეძლევა სხვადასხვა პრივილეგიის სახით და გამოიყენება დასაბეგრი მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას, ან გულისხმობს საწარმოს განთავისუფლებას მოგებიდან გადასახადით დაბეგვრისაგან ან გარკვეული შეღავათების მიცემას შესაბამის საგადასახადო ვალდებულებებში (ასე, მაგალითად, მოგებიდან გადასახადისაგან დროებითი განთავისუფლება, შეღავათები ინვესტიციებზე გადასახადისათვის, შეღავათები დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმებზე და მოგებიდან გადასახადის შემცირებული განაკვეთები);
 - გ) სახელმწიფოს მონაწილეობას საწარმოს კაპიტალში;
 - დ) სახელმწიფო გრანტებს, რომლებზეც ვრცელდება ბასს 41 - „სოფლის მეურნეობა“.

განმარტებები

3. სტანდარტში გამოყენებული ცნებები

სახელმწიფო გულისხმობს მთავრობას, სახელმწიფო უწყებებს და ანალოგიურ ადგილობრივ, ეროვნულ ან საერთაშორისო ორგანიზაციებს.

სახელმწიფო დახმარება არის სახელმწიფოს ქმედება, რომელიც გულისხმობს რომელიმე კონკრეტული საწარმოს ან საწარმოთა ჯგუფისათვის ეკონომიკური დახმარების გაწევას, სათანადო კრიტერიუმების გათვალისწინებით. სახელმწიფო დახმარება მოცემული სტანდარტის მიხედვით არ მოიცავს საწარმოთათვის სახელმწიფოს მხრიდან სხვადასხვა ფორმით გაწეულ არაპირდაპირ დახმარებას ტარიფებისა და კვოტების შემცირების, განვითარებად რეგიონებში ინფრასტრუქტურის შექმნისა და კონკურენტების სხვადასხვა შემზღუდავი ღონისძიებების სახით.

სახელმწიფო გრანტები არის სახელმწიფოს მიერ გაწეული დახმარება საწარმოსათვის რესურსების გადაცემის სახით, საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული წარსულში შესრულებული ან მომავალში შესასრულებელი გარკვეული პირობების სანაცვლოდ. აქ არ იგულისხმება ისეთი ტიპის სახელმწიფო დახმარებები, რომელთა ღირებულების დასაბუთებული განსაზღვრა შეუძლებელია, აგრეთვე სახელმწიფოსთან დადებული ისეთი გარიგებები, რომლებიც არ განსხვავდება საწარმოს ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებებისაგან.²

აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები საწარმოს, უპირველეს ყოვლისა, იმისათვის ეძლევა, რომ შეიძინოს, შექმნას, ააშენოს ან რაიმე სხვა გზით მოიზიდოს გრძელვადიანი აქტივები. გრანტი შე-

1. 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - *ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება* - ფარგლებში საბჭომ, სხვა ფასს-თან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად, შეცვალა მოცემულ სტანდარტში გამოყენებული ტერმინოლოგია, შემდეგნაირად: (ა) „დასაბეგრი შემოსავალი“ შეიცვალა „დასაბეგრი მოგება ან ზარალი“; (ბ) „აღიარებული როგორც შემოსავალი/ხარჯი“ შეიცვალა „აღიარებული მოგებაში ან ზარალში“; (გ) „დაკრედიტებული პირდაპირ აქციონერთა საკუთარ კაპიტალში“ შეიცვალა „აღიარებული მოგების ან ზარალის გარეთ“ და (დ) „სააღრიცხვო შეფასების გადახედვა“ შეიცვალა „სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება“.

2. იხ. აგრეთვე იმპ -10 - „სახელმწიფო დახმარება – საოპერაციო საქმიანობასთან უშუალო კავშირის არქონა“.

საძლოა ითვალისწინებდეს დამატებით პირობებსაც, რომლებიც განსაზღვრავს აქტივის სახეობას, განლაგებას, მათი შეძენის ან ფლობის პერიოდს.

შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტი აღნიშნავს გრანტს, რომელიც არ არის აქტივებთან დაკავშირებული გრანტი.

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

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული გარიგების დროს (იხ. ფასს 13 – „რეალური ღირებულების შეფასება“).

4. სახელმწიფო დახმარება ხორციელდება მრავალი ფორმით, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება ხასიათითა და პირობებით. დახმარება შეიძლება მიზნად ისახავდეს ისეთი საქმიანობის წახალისებას, რომლის ნორმალურად წარმართვას საწარმო ვერ შეძლებდა დახმარების გარეშე.
5. სახელმწიფო დახმარების მიღებას შეიძლება დიდი მნიშვნელობა ჰქონდეს საწარმოსათვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საქმეში, ორი მიზეზის გამო. პირველი, თუ საწარმოს გადაეცემა რესურსები, მან უნდა შეარჩიოს შესაბამისი სააღრიცხვო მეთოდი. მეორე, სასურველია, რომ საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახოს ამ დახმარების შედეგად მიღებული სარგებელი მოცემულ საანგარიშო პერიოდში. ამით უზრუნველყოფილი იქნება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესაძარისობა წინა პერიოდების ან სხვა საწარმოების ანგარიშგებებთან.
6. ზოგჯერ სახელმწიფო გრანტებს სხვა სახელსაც უწოდებენ, მაგალითად, სუბსიდია, დოტაცია ან სახელმწიფო პრემია.

სახელმწიფო გრანტები

7. სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები, რეალური ღირებულებით არ უნდა აღიარდეს მანამ, სანამ არ იარსებებს დამაჯერებელი რწმენა, რომ:
 - ა) საწარმო შეასრულებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს; და
 - ბ) გრანტი იქნება მიღებული.
8. სახელმწიფო გრანტის აღიარება არ ხდება მანამ, სანამ საწარმოს არ ექნება იმის დამაჯერებელი რწმენა, რომ დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს და გრანტს აუცილებლად მიიღებს. გრანტის მიღება თავისთავად არ ნიშნავს იმას, რომ საწარმო აკმაყოფილებს ან მომავალში დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.
9. გრანტის მიღების ფორმა გავლენას არ ახდენს იმ სააღრიცხვო მეთოდის შერჩევაზე, რომელიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს მისი აღრიცხვისათვის. გრანტის აღრიცხვა ერთნაირად ხდება ფულადი გრანტის მიღების დროსაც და მაშინაც, როდესაც გულისხმობს სახელმწიფო ვალდებულებების შემცირებას.
10. სახელმწიფოს მიერ გაცემული ნაპატიები სესხი იგივე სახელმწიფო გრანტია, როდესაც არსებობს იმის დასაბუთებული გარანტია, რომ საწარმო შეასრულებს სესხის პატიების პირობებს.
- 10ა. სახელმწიფო სესხის სარგებელი, რომლის საპროცენტო განაკვეთი საბაზრო განაკვეთზე დაბალია, აისახება როგორც სახელმწიფო გრანტი. სესხი აღიარდება და შეფასდება ფასს 9-ის – „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ – შესაბამისად. საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის სარგებელი უნდა შეფასდეს, როგორც სხვაობა ფასს 9-ის შესაბამისად განსაზღვრულ სესხის თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებასა და მიღებულ შემოსავალს შორის. სარგებელი აისახება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად. საწარმომ უნდა განიხილოს ის პირობები და ვალდებულებები, რომლებიც დაკმაყოფილებულია ან უნდა დაკმაყოფილდეს იმ დანახარჯების განსაზღვრისას, რომლის კომპენსაციისთვისაც გამიზნულია სესხის სარგებელი.
11. მას შემდეგ, რაც აღიარდება სახელმწიფო გრანტი, მასთან დაკავშირებული ყველა პირობითი ვალდებულება ან პირობითი აქტივი აღრიცხება ბასს 37-ის – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*“ – მოთხოვნების შესაბამისად.

12. სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, სისტემატურ საფუძველზე, იმ პერიოდებში, რომელშიც საწარმო ხარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც გრანტით ხდება.
13. არსებობს სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის ორი მიდგომა: წილობრივი მეთოდი და შემოსავალ-მეთოდი. წილობრივი მეთოდის გამოყენებისას გრანტი აისახება მოგების ან ზარალის გარეთ. შემოსავალ-მეთოდის დროს გრანტი აისახება მოგებაში ან ზარალში, ერთი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.
14. წილობრივი მეთოდის უპირატესობის ძირითადი არგუმენტებია:
 - ა) სახელმწიფო გრანტი დაფინანსების საშუალებაა და ამიტომ უნდა აისახოს სახელმწიფო გრანტის სახით ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და არა მოგებაში ან ზარალში, გრანტით დაფინანსებული დანახარჯების მუხლების გადაფარვის სახით. ვინაიდან მოსალოდნელი არაა გრანტის თანხის დაბრუნება, იგი უნდა აღიარდეს მოგების ან ზარალის გარეთ;
 - ბ) მართებული არ არის სახელმწიფო გრანტების აღიარება მოგებაში ან ზარალში, რადგან იგი საწარმოს მიერ არ არის გამოიმუშავებული, არამედ სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული წახალისებაა, მასთან დაკავშირებული დანახარჯების გარეშე.
15. შემოსავალ-მეთოდის მხარდამჭერი ძირითადი არგუმენტებია:
 - ა) რადგან სახელმწიფო გრანტების მიღების წყაროს არ წარმოადგენს აქციონერები, არ შეიძლება მათი პირდაპირ ასახვა აქციონერთა კაპიტალში, არამედ მათი აღიარება უნდა მოხდეს შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდების მოგებაში ან ზარალში;
 - ბ) სახელმწიფო გრანტების გაცემა მთლიანად უსასყიდლოდ, საჩუქრის სახით იშვიათად ხდება. საწარმო მაშინ დაიმსახურებს გრანტის მიღებას, თუ დააკმაყოფილებს გარკვეულ პირობებს და მისდამი წაყენებულ ვალდებულებებს. ამიტომ გრანტები აისახება მოგებაში ან ზარალში იმ პერიოდებში, რომელშიც საწარმო ხარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც ხდება გრანტის მეშვეობით;
 - გ) სახელმწიფო გრანტები, ფაქტობრივად, სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის გაგრძელებას წარმოადგენს. ამიტომ ლოგიკურია, რომ მოგების გადასახადი და სხვა ანალოგიური გადასახადები, რომელთა დარიცხვა შემოსავლების მიხედვით ხდება, აისახებოდეს მოგებაში ან ზარალში სახელმწიფო გრანტებთან ერთად.
16. შემოსავალ-მეთოდის გამოყენების ძირითადი დამახასიათებელი თავისებურება ისაა, რომ სახელმწიფო გრანტები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში სისტემატურ საფუძველზე, იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომელშიც საწარმო ხარჯად აღიარებს დანახარჯებს, რომელთა დაფინანსებაც გრანტის მეშვეობით ხდება. სახელმწიფო გრანტების შემოსავლების აღიარება მათი მიღებისთანავე (საკასო მეთოდით) ეწინააღმდეგება ბასს 1-ის - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - შემოსავლების ასახვის დარიცხვის მეთოდს. საკასო მეთოდის გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ მაშინ, როდესაც არ არსებობს სხვა საანგარიშგებო პერიოდებზე გრანტის გადანაწილების სხვა საფუძველი, გარდა იმისა, რა სახითაც მიღებული იყო გრანტი.
17. ხშირ შემთხვევაში, ძნელი არ არის იმ პერიოდების დადგენა, როდესაც უნდა მოხდეს სახელმწიფო გრანტთან დაკავშირებული დანახარჯების ან ხარჯების აღიარება, რადგან გრანტი ყოველთვის გულისხმობს გარკვეულ სპეციფიკურ დანახარჯებს. გრანტის აღიარება მოგებაში ან ზარალში ხდება იმავე პერიოდში, როდესაც აღიარდება შესაბამისი ხარჯები. ანალოგიურად, ამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები, როგორც წესი, მოგებაში ან ზარალში აღიარდება პროპორციულად ყველა საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დარიცხულია ცვეთის ანარიცხები მოცემულ აქტივებზე.
18. არაამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტები შეიძლება აგრეთვე გულისხმობდეს გარკვეული ვალდებულებების შესრულებას. ასეთი გრანტები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც გაწეული იქნება ამ ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯები. მაგალითად, მიწის გრანტი შეიძლება შეიცავდეს მიწის ნაკვეთზე გარკვეული შენობა-ნაგებობების მშენებლობის პირობას. ამიტომ გრანტის აღიარება შემოსავლების სახით მიზანშეწონილია მოხდეს მოცემული შენობა-ნაგებობების მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

19. ზოგჯერ, გრანტის მიღება ხდება ფინანსური ან ფისკალური დახმარებების კომპლექსური შეთანხმებების სახით. ასეთ შემთხვევაში, ყურადღება უნდა მიექცეს იმ პირობებს, რომლებსაც უკავშირდება დანახარჯების გაღება საწარმოს მხრიდან, რადგან სწორედ ამის საფუძველზე უნდა განისაზღვროს ის საანგარიშგებო პერიოდები, როდესაც ფაქტობრივად მოხდება გრანტის განხორციელება. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება გრანტის სხვადასხვა ნაწილის გასანაწილებლად.
20. სახელმწიფო გრანტი, რომელიც მიღებული იქნება გაწეული ხარჯებისა და ზარალის კომპენსაციის სახით, ან საწარმოს გადაუდებელი ფინანსური დახმარების მიზნით, რომელსაც არ ექნება შესაბამისი სამომავლო დანახარჯები, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც იგი დაექვემდებარება მიღებას.
21. სახელმწიფო გრანტი შეიძლება განკუთვნილი იყოს საწარმოსათვის უშუალო გადაუდებელი ფინანსური დახმარების აღმოსაჩენად, უკვე გაწეული სპეციფიკური დანახარჯების სტიმულირების მიზნით. ასეთი გრანტი შეიძლება ეხებოდეს მხოლოდ რომელიმე კონკრეტულ საწარმოს და არა საწარმოთა ჯგუფს. ასეთ შემთხვევაში, გამართლებულია გრანტის აღიარება შემოსავლის სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც საწარმო განსაზღვრავს მის მიღებას, სათანადო განმარტებითი შენიშვნის დართვით, რათა მკაფიოდ გამოჩნდეს გრანტის შედეგი.
22. სახელმწიფო გრანტი საწარმომ შესაძლოა მიიღოს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯების ან ზარალის კომპენსაციის სახით. ამგვარი გრანტი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც იგი დაექვემდებარება მიღებას, სათანადო განმარტებითი შენიშვნის დართვით, რათა მკაფიოდ გამოჩნდეს გრანტის შედეგი.

არაფულადი სახელმწიფო გრანტები

23. სახელმწიფო გრანტის გაცემა შეიძლება ხდებოდეს არაფულადი აქტივის, მაგალითად, მიწა ან სხვა სახის რესურსების სახით, რომელიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს. ამ შემთხვევაში, როგორც წესი, მიღებულია არაფულადი აქტივის შეფასება რეალური ღირებულებით, შესაბამისად, გრანტიცა და აქტივიც უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით. არსებობს ალტერნატიული მეთოდიც, რომლის მიხედვითაც გრანტისა და მოცემული არაფულადი აქტივის ასახვა ხდება ნომინალური ღირებულებით.

აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში

24. აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები რეალური ღირებულებით, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილ უნდა იქნეს გრანტის გადავადებული შემოსავლის სახით აღიარებით, ან გრანტის გამოქვითვით აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად.
25. არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებთან დაკავშირებული გრანტის (ან გრანტის შესაბამისი წილის) ასახვის ორი მისაღები ალტერნატიული მეთოდი.
26. პირველი მეთოდი გულისხმობს გრანტის ასახვას გადავადებული შემოსავლის სახით, რომელიც აღიარდება მოგებაში ან ზარალში სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.
27. მეორე მეთოდის თანახმად მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად გრანტი გამოიქვითება. გრანტი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში ცვეთადი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში, ცვეთის ხარჯის შემცირების გზით.
28. აქტივების შეძენამ და შესაბამისი გრანტების მიღებამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ცვლილებები გამოიწვიოს საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობაში. ამის გამო და კიდევ იმისათვის, რომ გამოჩნდეს აქტივებში დაბანდებული ინვესტიციების საერთო თანხა, ასეთ ცვლილებებს ხშირად ცალკე მუხლების სახით ასახავენ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, იმისდა მიუხედავად, ხდება თუ არა გრანტის თანხის გამოქვითვა შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან, მისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.

შემოსავლებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში

29. შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტები აისახება, როგორც მოგების ან ზარალის ნაწილი, ან ცალკე მუხლის სახით, ან საერთო სახელწოდებით „სხვა შემოსავლები“; ალტერნატიულად, ისინი ანგარიშგებაში გამოიქვეთება შესაბამისი ხარჯებიდან.
- 29ა. [გაუქმებულია]
30. პირველი მეთოდის მომხრენი ამტკიცებენ, რომ მიუღებელია გრანტის ასახვა წმინდა შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების სახით და გრანტის გამოცალკევება ხარჯებისაგან მას შესაძარისის ხდის ისეთ ხარჯებთან, რომლებიც დაკავშირებული არაა გრანტთან. მეორე მეთოდის არგუმენტი, რომ საწარმო შეიძლება ხარჯები არ გაიღოს, თუ გრანტი მიღებული არ იქნება და ხარჯების ასახვა, მისი დაფარვისათვის განკუთვნილი გრანტის გარეშე, მომხმარებლისათვის დამაბნეველი იქნებოდა.
31. დასაშვებია ორივე მეთოდის გამოყენება გრანტთან დაკავშირებული შემოსავლის ასახვის დროს. გრანტის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის. როგორც წესი, მიღებულია, რომ განმარტებით შენიშვნებში აისახოს გრანტების ზემოქმედების შედეგები შემოსავლების ან ხარჯების ნებისმიერ მუხლზე, რომლის ცალკე ასახვაც სტანდარტით მოითხოვება.

სახელმწიფო გრანტების დაბრუნება

32. სახელმწიფო გრანტები, რომლის დაბრუნებაზე წარმოიშობა მოთხოვნა, განხილულ უნდა იქნას როგორც სააღრიცხვო შეფასებების გადასინჯვა (იხილეთ ბასს 8 - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“). შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტის დაბრუნება, პირველ რიგში, უნდა დაუპირისპირდეს არამორტიზებულ გადავადებულ ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა გრანტთან მიმართებაში. თუ გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აღემატება ასეთი გადავადებული ვალდებულებების თანხას, ან, როდესაც არ არსებობს გადავადებული ვალდებულება, გრანტის დასაბრუნებელი თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. აქტივთან დაკავშირებული გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აისახება აქტივის საბალანსო ღირებულების გაზრდით, ან გადავადებული შემოსავლების ნაშთის შემცირებით, დასაბრუნებელი თანხის ოდენობის შესაბამისად. დაგროვილი დამატებითი ცვეთის თანხა, რომელიც აღიარებული იქნებოდა დაბრუნებამდე, გრანტის არარსებობის პირობებში, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით.
33. აქტივთან დაკავშირებული გრანტის დაბრუნების პირობები შესაძლოა ისეთი იყოს, რომ დღის წესრიგში დააყენოს აქტივის ახალი საბალანსო ღირებულების შესაძლო გაუფასურების ხელახალი გადანაწილების საკითხი.

სახელმწიფო დახმარება

34. წინამდებარე სტანდარტის მე-3 პუნქტის მიხედვით, სახელმწიფო გრანტებს არ მიეკუთვნება ისეთი ტიპის სახელმწიფო დახმარება, რომელსაც არ გააჩნია მკაფიოდ გამოხატული, დასაბუთებული ღირებულება და რომელიც არ განსხვავდება ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებისაგან.
35. ისეთი ტიპის სახელმწიფო დახმარებას, რომელსაც არ გააჩნია მკაფიოდ გამოსახული, დასაბუთებული ღირებულება, მიეკუთვნება უფასო ტექნიკური და მარკეტინგული რჩევები და გარანტიების მიცემა. სახელმწიფო შესყიდვა ისეთი ტიპის სახელმწიფო დახმარებაა, რომელიც არ განსხვავდება საწარმოს ჩვეულებრივი კომერციული გარიგებისაგან და გულისხმობს საწარმოს პროდუქციის გარკვეული ნაწილის შესყიდვის უზრუნველყოფას სახელმწიფოს მიერ. ამ შემთხვევაში, მართალია აშკარაა სარგებლის არსებობა და მისი მნიშვნელობა, მაგრამ კომერციული საქმიანობისაგან სახელმწიფო დახმარების გამოყოფა ძნელია და მას ყოველთვის წმინდა სუბიექტური ხასიათი ექნება.
36. ზემოთ განხილულ მაგალითებში ეკონომიკური სარგებლის მნიშვნელობა შესაძლოა ისეთი იყოს, რომ მოითხოვდეს სახელმწიფო დახმარების ხასიათის, სიდიდისა და ხანგრძლივობის ჩვენებას განმარტებით შენიშვნებში, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.
37. [გაუქმებულია]

38. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, სახელმწიფო დახმარება არ გულისხმობს სახელმწიფოს მიერ ინფრასტრუქტურის უზრუნველყოფას, საერთო სატრანსპორტო და საკომუნიკაციო ქსელის გაუმჯობესების გზით, აგრეთვე საირიგაციო სისტემის სრულყოფის ღონისძიებებს, რაც სასარგებლოა მთელი ადგილობრივი მოსახლეობისათვის.

განმარტებითი შენიშვნები

39. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:
- ა) საწარმოს მიერ სახელმწიფო გრანტებისათვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის ფინანსურ ანგარიშგებაში გრანტების წარდგენის მეთოდები;
 - ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სახელმწიფო გრანტების ხასიათი და სიდიდე, აგრეთვე სახელმწიფო დახმარების სხვა ფორმების აღწერა, საიდანაც საწარმომ პირდაპირი სარგებელი მიიღო; და
 - გ) შეუსრულებელი პირობები და სხვა გაუთვალისწინებელი მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ რომელიმე ტიპის სახელმწიფო დახმარებასთან.

გარდამავალი დებულებები

40. საწარმომ, რომელიც პირველად გამოიყენებს წინამდებარე სტანდარტს, უნდა დაიცვას შემდეგი მოთხოვნები:
- ა) შეასრულოს სტანდარტის მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, სახელმწიფო დახმარების ასახვის წესების შესაბამისად; და
 - ბ) ორიდან ერთი:
 - (i) კორექტირება გაუკეთოს ფინანსურ ანგარიშგებას სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლასთან დაკავშირებით ბასს 8-ის მოთხოვნების შესაბამისად; ან
 - (ii) მოცემული სტანდარტის მოთხოვნები გამოიყენოს მხოლოდ იმ გრანტების ან გრანტების ნაწილისათვის, რომლებიც საწარმომ უნდა მიიღოს ან დააბრუნოს წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

41. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 1984 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს.
42. ბასს 1-მა (შესწორებული 2007 წელს) განაპირობა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგიის შეცვლა. გარდა ამისა, განაპირობა 29-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. თუ საწარმო უფრო ადრეული პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
43. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია 37-ე პუნქტის გაუქმება და 10-ე პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს იმ სახელმწიფო სესხების მიმართ, რომლებიც მიღებულია 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
44. [გაუქმებულია]
45. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-3 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
46. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1--ის შესწორებები) გამოიწვია 29-ე პუნქტის შეცვლა და 29-ე პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.
47. [გაუქმებულია]

48. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია 10ა პუნქტის შეცვლა და 44-ე და 47-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 21

უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

მიზანი

1. საწარმომ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობა შესაძლოა განახორციელოს ორი გზით - გააჩნდეს უცხოური ქვედანაყოფი ან სამეურნეო ოპერაციებს აწარმოებდეს უცხოური ვალუტით. გარდა ამისა, შესაძლოა, საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენდეს უცხოურ ვალუტაში. წინამდებარე სტანდარტის მიზანი იმის დადგენაა, როგორ უნდა ასახოს საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები ან თავისი უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობა და როგორ უნდა გადაიყვანოს ფინანსური ანგარიშგება წარსადგენ ვალუტაში.
2. ამასთან დაკავშირებით, ძირითადად, გადასაწყვეტია ორი საკითხი: რომელი გასაცვლელი სავალუტო კურსი უნდა გამოიყენოს საწარმომ და როგორ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალუტო კურსების ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები.

მოქმედების სფერო

3. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს¹:
 - ა) უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისა და ნაშთების აღრიცხვისათვის, გარდა იმ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ოპერაციებისა და ნაშთებისა, რომლებიც ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოქმედების სფეროს განეკუთვნება;
 - ბ) იმ უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაყვანად, რომლებიც საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართულია კონსოლიდაციის, ან წილობრივი მეთოდის გამოყენებით; და
 - გ) საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაყვანად წარსადგენ ვალუტაში.
4. უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრულ მრავალი სახის წარმოებულ ინსტრუმენტს ფასს 9 არეგულირებს და, შესაბამისად, ისინი გამორიცხულია წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. თუმცა, უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ისეთი წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც არ განეკუთვნება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროს (მაგ., უცხოური ვალუტით განსაზღვრული ზოგიერთი წარმოებული ინსტრუმენტი, რომელიც სხვა ხელშეკრულებაშია ჩართული), ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტი მაშინაც გამოიყენება, როდესაც საწარმო ახდენს წარმოებულ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული თანხების გადაყვანას სამუშაო ვალუტიდან წარსადგენ ვალუტაში.
5. ეს სტანდარტი არ ეხება უცხოური ვალუტით შეფასებული მუხლების ჰეჯირების აღრიცხვის წესებს, მათ შორის უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი ნეტო ინვესტიციების ჰეჯირების საკითხებს. ჰეჯირების აღრიცხვის საკითხები განხილულია ფასს 9-ში.
6. წინამდებარე სტანდარტში განხილულია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების უცხოურ ვალუტაში წარდგენის საკითხი და განსაზღვრულია სავალდებულო ნორმები საბოლოო ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც დახასიათდება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი. უცხოურ ვალუტაში გადაყვანილ ისეთ საფინანსო ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც არ აკმაყოფილებს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებს, წინამდებარე სტანდარტი ადგენს, რა ინფორმაცია უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

¹ იხილეთ ასევე იმკ-7 - „ვეროს შემოღება“.

7. სტანდარტი არ მოიცავს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების ან უცხოური ქვედანაყოფის ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების აღიარების წესებს (იხ. ბასს 7 - „*ფულადი ნაკადების ანგარიშგება*“).

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბოლოო სავალუტო კურსი არის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სპოტ სავალუტო კურსი.

საკურსო სხვაობა არის სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა ერთი და იმავე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის სხვა ვალუტაში გადაყვანის დროს, განსხვავებული გასაცვლელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად.

სავალუტო კურსი არის ორი ვალუტის გასაცვლელი კოეფიციენტი.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული გარიგების დროს. (იხ. ფასს 13 – „*რეალური ღირებულების შეფასება*“.)

უცხოური ვალუტა აღნიშნავს ყველა სხვა ვალუტას, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს სამუშაო ვალუტას.

უცხოური ქვედანაყოფი არის ანგარიშვალდებული საწარმოს შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საქმიანობა, ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით.

სამუშაო ვალუტა აღნიშნავს იმ ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტას, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას.

ჯგუფი აღნიშნავს მშობელ საწარმოსა და მის ყველა შვილობილ საწარმოს;

ფულადი მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფული, მისაღები აქტივები და გასანაღდებელი ვალდებულებები, რომლებიც გადახდილი ან მიღებული იქნება ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულებით.

ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში აღნიშნავს ანგარიშვალდებული საწარმოს წილის სიდიდეს უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო აქტივებში.

წარსადგენი ვალუტა აღნიშნავს ვალუტას, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად.

სპოტ სავალუტო კურსი არის სავალუტო კურსი დაუყოვნებლივ მიწოდებისათვის.

მითითებები განმარტებებზე

სამუშაო ვალუტა

9. ძირითადი ეკონომიკური გარემო, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას, ჩვეულებრივ, ის გარემოა, სადაც საწარმო, ძირითადად, გამოიმუშავებს და ხარჯავს ფულად სახსრებს. თავისი სამუშაო ვალუტის განსაზღვრის დროს, საწარმო ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

ა) ვალუტას:

- რომელიც უმთავრეს გავლენას ახდენს საქონლისა და მომსახურების გასაყიდ ფასებზე (ხშირად, ეს იქნება ვალუტა, რომლითაც განსაზღვრულია მისი საქონლისა და მომსახურების გასაყიდი ფასები და რითაც ხდება ანგარიშსწორება); და
- იმ ქვეყნისას, რომლის კონკურენცია და მარეგულირებელი წესები მნიშვნელოვანწილად განსაზღვრავს მისი საქონლისა და მომსახურების გასაყიდ ფასებს.

ბ) ვალუტას, რომელიც უმთავრეს გავლენას ახდენს საქონლისა და მომსახურების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მასალების, შრომით და სხვა დანახარჯებზე (ხშირად ეს იქნება

- ვალუტა, რომლითაც გამოსახულია აღნიშნული დანახარჯები და რითაც ხდება ანგარიშსწორება).
10. საწარმოს სამუშაო ვალუტაზე მტკიცებულებებს შესაძლოა უზრუნველყოფდეს შემდეგი ფაქტორები:
 - ა) ვალუტა, რომელშიც მიიღება სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან (ე.ი. სავალო და წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებიდან);
 - ბ) ვალუტა, რომელშიც, ჩვეულებრივ, ხდება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული სახსრების შენახვა.
 11. ქვემოთ ჩამოთვლილი დამატებითი ფაქტორები გასათვალისწინებელია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტის განსაზღვრის დროს და იმის დასადგენად, მასაც იგივე სამუშაო ვალუტა აქვს თუ არა, რაც ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ამ კონტექსტში, ანგარიშვალდებული საწარმო იქნება ის საწარმო, რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფი შვილობილი საწარმოს, ფილიალის, მეკავშირე საწარმოს ან ერთობლივი საქმიანობის სახით):
 - ა) უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობას ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის გაფართოების სახე აქვს, თუ მნიშვნელოვანი ხარისხის ავტონომია ახასიათებს. პირველი შემთხვევის მაგალითია, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი მხოლოდ ანგარიშვალდებული საწარმოდან იმპორტირებული საქონლის გაყიდვასა და მიღებული თანხების გადარიცხვას აწარმოებს ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის. მეორე სიტუაციის მაგალითია, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი აგროვებს ფულად სახსრებს და სხვა ფულად მუხლებს, ეწევა გარკვეულ ხარჯებს, იღებს შემოსავალს, იღებს სესხებს და ყველაფერ ამას, ძირითადად, თავის ადგილობრივ ვალუტაში აკეთებს;
 - ბ) მაღალი ხვედრითი წილი უკავია, თუ მცირე, ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან წარმოებულ ოპერაციებს უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობაში;
 - გ) პირდაპირ გავლენას ახდენს თუ არა უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები ანგარიშვალდებული საწარმოს ფულად ნაკადებზე და ადვილია თუ არა ფულის გადაგზავნა ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის;
 - დ) საკმარისია თუ არა უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, არსებული და ნორმალურ პირობებში მოსალოდნელი ვალდებულებების მომსახურებისათვის იმ სახსრების გარეშე, რომელიც შეიძლება მიიღოს ანგარიშვალდებული საწარმოსაგან.
 12. როდესაც ზემოთ განხილული ინდიკატორები შერეულად გვხვდება და ნათლად არ ჩანს სამუშაო ვალუტა, საწარმოს ხელმძღვანელობა მიმართავს განსჯას, რათა დაადგინოს სამუშაო ვალუტა, რომელიც ყველაზე სარწმუნოდ წარმოაჩენს ძირითადი ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების ეკონომიკურ შედეგებს. ხელმძღვანელობა, პირველ რიგში, განიხილავს მე-9 პუნქტში განხილულ ინდიკატორებს, მე-10 და მე-11 პუნქტების ინდიკატორების განხილვამდე, ვინაიდან ეს უკანასკნელი განკუთვნილია დამატებითი მხარდამჭერი მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად საწარმოს სამუშაო ვალუტაზე.
 13. საწარმოს სამუშაო ვალუტა ასახავს შესაფერის ძირითად ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს. შესაბამისად, როდესაც განისაზღვრება სამუშაო ვალუტა, ის აღარ შეიცვლება, თუ არ შეიცვლება ძირითადი ოპერაციები, მოვლენები და პირობები.
 14. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება გადაანგარიშდება ბასს 29-ის - „*ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში*“ - შესაბამისად. საწარმო თავიდან ვერ აიცილებს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებას ბასს 29-ის შესაბამისად, ვთქვათ იმით, რომ წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განსაზღვრული სამუშაო ვალუტის ნაცვლად, თავის სამუშაო ვალუტად აირჩიოს სხვა ვალუტა (როგორცაა, მშობელი საწარმოს სამუშაო ვალუტა).

ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში

15. საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან მისთვის გადასახდელი ფულადი მუხლები. მუხლი, რომლის დაფარვა არ იგეგმება და არც არის მოსალოდნელი უახლოეს მომავალში, თავისი არსით, საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს და აღირიცხება 32-ე და 33-ე პუნქტების შესაბამისად. ასეთი ფულადი მუხლები შეიძლება მოიცავდეს გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს, მაგრამ სავაჭრო ვალდებულებებსა და მოთხოვნებს არ მოიცავს.
- 15ა. საწარმო, რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან უცხოური ქვედანაყოფი-სათვის გადასახდელი მუხლი, რომელიც აღწერილია მე-15 პუნქტში, შეიძლება იყოს ჯგუფის ნებისმიერი შვილობილი საწარმო. მაგალითად, საწარმოს აქვს ორი შვილობილი საწარმო - A და B. შვილობილი საწარმო B არის უცხოური ქვედანაყოფი. შვილობილი საწარმო A სესხს აძლევს B შვილობილ საწარმოს. A შვილობილი საწარმოს მისაღები სესხის მოთხოვნა B შვილობილი საწარმოს მიმართ იქნება B შვილობილ საწარმოში არსებული ანგარიშვალდებული საწარმოს ნეტო ინვესტიციის ნაწილი, თუ სესხის დაფარვა არც იგეგმება და, სავარაუდოდ, არც განხორციელდება უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. ეს მოსაზრება იმ შემთხვევაშიც კემპარტია, თუ თვითონ A შვილობილი საწარმო იყო უცხოური ქვედანაყოფი.

ფულადი მუხლები

16. ფულადი მუხლისათვის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების მიღების უფლება (ან მიწოდების ვალდებულება). ფულადი მუხლების მაგალითებია: პენსიები და დაქირავებულ პირთა სხვა გასამრჯელოები, რომლის გადახდა ფულით უნდა მოხდეს; ანარიცხები, რომლისთვისაც ანგარიშსწორება ფულით უნდა მოხდეს; საიჯარო ვალდებულებები; ფულადი დივიდენდები, რომელიც აღიარებულია ვალდებულების სახით. ანალოგიურად, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ან აქტივების ცვალებადი რაოდენობის მიღებას (ან მიწოდებას) და როდესაც მისაღები (ან მისაწოდებელი) რეალური ღირებულება ტოლია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების, წარმოადგენს ფულად მუხლს. პირიქით, არაფულადი მუხლისათვის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების მიღების უფლების (ან მიწოდების ვალდებულების) არარსებობა. არაფულადი მუხლების მაგალითებია: საქონლისა და მომსახურებისათვის წინასწარ გადახდილი თანხები; გუდვილი; არამატერიალური აქტივები; მარაგები; ძირითადი საშუალებები; აქტივების გამოყენების უფლება და ანარიცხები, რომლისთვისაც ანგარიშსწორება არაფულადი აქტივებით უნდა მოხდეს.

წინამდებარე სტანდარტის სავალდებულო მიდგომის რეზიუმე

17. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, თითოეული საწარმო, იმის მიუხედავად, რას წარმოადგენს იგი - დამოუკიდებელ ეკონომიკურ სუბიექტს, ეკონომიკური სუბიექტს (როგორიცაა, მშობელი საწარმო), რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფები, თუ უცხოურ ქვედანაყოფს (როგორიცაა, შვილობილი საწარმო ან ფილიალი) - თავის სამუშაო ვალუტას განსაზღვრავს 9-14 პუნქტების შესაბამისად. საწარმო, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრულ მუხლებს გადაიყვანს თავის სამუშაო ვალუტაში და შედეგებს ანგარიშგებაში წარადგენს 20-37-ე და 50-ე პუნქტების შესაბამისად.
18. ბევრი ანგარიშვალდებული საწარმო შედგება რამდენიმე ინდივიდუალური ეკონომიკური სუბიექტისაგან (მაგ., ჯგუფი შედგება მშობელი საწარმოსაგან და ერთი ან რამდენიმე შვილობილი საწარმოსაგან). მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციები შეიძლება ჰქონდეს სხვადასხვა ტიპის საწარმოს - ჯგუფის წევრებსა თუ სხვას. მათ შესაძლოა ფილიალებიც ჰქონდეთ. აუცილებელია, ანგარიშვალდებული საწარმოს შემადგენლობაში მყოფი თითოეული ეკონომიკური სუბიექტის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადაყვანა იმ ვალუტაში, რომლითაც ანგარიშვალდებული საწარმო წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას. წინამდებარე სტანდარტი იძლევა უფლებას, რომ ანგარიშვალდებული საწარმოს წარსადგენი ვალუტა იყოს ნებისმიერი ვალუტა (ვალუტები). ანგარიშვალდებული საწარმოს შემადგენლობაში მყოფი ცალკეული სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომელთა სამუშაო ვალუტა განსხვავდება წარსადგენი ვალუტისაგან, წარსადგენ ვალუტაში გადაიყვანება 38-50-ე პუნქტების შესაბამისად.

19. ეს სტანდარტი ასევე იმის უფლებასაც იძლევა, რომ დამოუკიდებელმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, ან ეკონომიკურმა სუბიექტმა, რომელიც ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს ბასს 27-ის - „*ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*“ - შესაბამისად, თავისი ფინანსური ანგარიშგება წარადგინოს ნებისმიერ ვალუტაში (ვალუტებში). თუ ეკონომიკური სუბიექტის წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისაგან, მისი შედეგები და ფინანსური მდგომარეობაც წარსადგენ ვალუტაში გადაიყვანება 38-50 პუნქტების შესაბამისად.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების წარდგენა სამუშაო ვალუტაში

თავდაპირველი აღიარება

20. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:
- ა) საწარმო ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;
 - ბ) საწარმო იღებს ან გასცემს სესხს, რომლის მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში; ან
 - გ) საწარმო იძენს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ აქტივებს, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.
21. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველი აღიარების დროს უნდა აისახოს სამუშაო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის სამუშაო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის არსებული სპოტ სავალუტო კურსის მიხედვით.
22. ოპერაციის თარიღად მიიჩნევა თარიღი, როდესაც ეს ოპერაცია პირველად კლასიფიცირდება აღიარებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ ოპერაციის შესრულების მომენტიდან არსებულ სავალუტო კურსთან მიახლოებულ სავალუტო კურსს. მაგალითად, მოცემულ პერიოდში შესრულებული ყველა ოპერაციისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კვირის ან თვის საშუალო სავალუტო კურსი, თუმცა, თუ სავალუტო კურსი მნიშვნელოვნად მერყეობს, საშუალო სავალუტო კურსის გამოყენება მისაღები არ არის.

მუხლების ასახვა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდების ბოლოს

23. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმომ:
- ა) უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი მუხლები უნდა გადაიყვანოს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით;
 - ბ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია უცხოური ვალუტით პირვანდელი ღირებულების მეთოდით, უნდა გადაიყვანოს ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით;
 - გ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, უნდა გადაიყვანოს რეალური ღირებულების შეფასების თარიღისთვის არსებული სავალუტო კურსით.
24. თითოეული მუხლის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება სხვა შესაფერისი სტანდარტით. მაგალითად, ძირითადი საშუალება შეიძლება შეფასდეს პირვანდელი ან რეალური ღირებულებით, ბასს 16-ის - „*ძირითადი საშუალებები*“ - შესაბამისად. ნებისმიერი მეთოდით შეფასებული, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული მუხლები შემდეგ საწარმომ უნდა გადაიყვანოს სამუშაო ვალუტაში, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით.
25. ზოგიერთი მუხლის საბალანსო ღირებულება ორი ან მეტი თანხის შედარებით განისაზღვრება. მაგალითად, მარაგის საბალანსო ღირებულება არის უმცირესი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის, ბასს 2-ის - „*მარაგები*“ - შესაბამისად. ანალოგიურად, ბასს 36-ის - „*აქტივების გაუფასურება*“ - შესაბამისად, იმ აქტივის საბალანსო ღირებულება, რომლის გაუფასურების რაიმე სიმპტომი არსებობს, არის უმცირესი ანაზღაურებად ღირებულებასა და მი-

სი შესაძლო გაუფასურების ზარალის განხილვამდე არსებულ საბალანსო ღირებულებას შორის. როდესაც აქტივი არაფულადია და შეფასებულია უცხოური ვალუტით, მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი ორი სიდიდის შედარებით:

- ა) თვითღირებულება ან საბალანსო ღირებულება, საჭიროებისამებრ, რომელიც გადაყვანილია ამ თანხის განსაზღვრის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით (ანუ კურსი, რომელიც არსებობდა მუხლის პირვანდელი ღირებულებით შეფასების თარიღისათვის); და
- ბ) ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ან ანაზღაურებადი ღირებულება, საჭიროებისამებრ, რომელიც გადაყვანილია ამ ღირებულების განსაზღვრის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით (მაგ., საბოლოო სავალუტო კურსი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს).

ამ შედარების შედეგად, შესაძლებელია გაუფასურების ზარალის აღიარება სამუშაო ვალუტაში, მაგრამ არ აღიარდება უცხოურ ვალუტაში, ან პირიქით.

- 26. როდესაც რამდენიმე გასაცვლელი სავალუტო კურსი არსებობს, გამოიყენება ის კურსი, რითაც არის წარდგენილი ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადები, ან რა კურსითაც დაიფარება ნაშთი, თუ ფულადი ნაკადები დაფიქსირდება შეფასების თარიღისათვის. თუ ორ ვალუტას შორის გასაცვლელი კურსი დროებით არ არსებობს, გამოყენებული იქნება მომდევნო კურსებიდან პირველი, რომლითაც გაცვლა განხორციელდება.

საკურსო სხვაობების აღიარება

- 27. როგორც მე-3(ა) და მე-5 პუნქტებში იყო აღნიშნული, უცხოური ვალუტით შეფასებული მუხლების ჰეჯირების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ფასს 9. ჰეჯირების აღრიცხვის წესები საწარმოს ზოგიერთი საკურსო სხვაობის აღრიცხვას ავალდებულებს წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი საკურსო სხვაობის აღრიცხვის წესისაგან განსხვავებულად. მაგალითად, ფასს 9 მოითხოვს, რომ ისეთ ფულად მუხლებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტად, თავდაპირველად უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რა ფარგლებშიც მოქმედებს ჰეჯირება.
- 28. საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულად მუხლებთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებისას, ან ფულადი მუხლების გადაყვანის დროს ისეთი სავალუტო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში თავდაპირველი აღიარების დროს, ან წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში გადასაყვანად გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა, გარდა 32-ე პუნქტში განხილული შემთხვევისა.
- 29. როდესაც ფულადი მუხლები უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისაგან წარმოიშობა და სავალუტო კურსი შეიცვლება ოპერაციის თარიღსა და საანგარიშსწორებო თარიღს შორის დროის მონაკვეთში, წარმოიშობა საკურსო სხვაობა. თუ ანგარიშსწორება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში მოხდა, როდესაც ოპერაცია განხორციელდა, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში. მეორე მხრივ, როდესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება რომელიმე მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა, რომელიც აღიარებულია თითოეულ წინა საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშსწორების პერიოდამდე, განისაზღვრება ამ პერიოდის საკურსო სხვაობის ცვლილებით.
- 30. როდესაც არაფულად მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება, მაშინ შემოსულობისა და ზარალის შემადგენელი საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტიც სხვა სრულ შემოსავალში უნდა აღიარდეს. პირიქით, როდესაც არაფულად მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი მოგებაში ან ზარალში აღიარდება, მაშინ შემოსულობისა და ზარალის შემადგენელი საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტიც მოგებაში ან ზარალში აღიარდება.
- 31. სხვა სტანდარტები ზოგიერთი სახის შემოსულობისა და ზარალის აღიარებას მოითხოვს სხვა სრულ შემოსავალში. მაგალითად, ბასს 16 ძირითადი საშუალებების გადაფასებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი შემოსულობისა და ზარალის აღიარებას მოითხოვს სხვა სრულ შემოსავალში. თუ ამგვარი აქტივი უცხოური ვალუტით არის შეფასებული, მაშინ წინამდებარე სტანდარტის 23 (გ) პუნქტი მოითხოვს, რომ გადაფასებული თანხის გადაყვანა მოხდეს ღირებულების განსაზღვრისას.

ღერის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით, რაც გამოიწვევს საკურსო სხვაობის წარმოქმნას, რომელიც ასევე სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება.

32. ისეთ ფულად მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს (იხ. პ. 15), უნდა აღიარდეს ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მოგებაში ან ზარალში, ან უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, საჭიროებისამებრ. ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (მაგ., კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი შვილობილ საწარმოს წარმოადგენს), ამგვარი საკურსო სხვაობები თავდაპირველად უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში, ხოლო ნეტო ინვესტიციის გასვლის შემდეგ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, 48-ე პუნქტის შესაბამისად.
33. როდესაც ფულადი მუხლი ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი ნეტო ინვესტიციების ნაწილს წარმოადგენს და შეფასებულია ანგარიშვალდებული საწარმოს სამუშაო ვალუტაში, 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ ფულადი მუხლი შეფასებულია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტაში, 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ ამგვარი მუხლი გამოსახულია ვალუტაში, რომელიც არც ანგარიშვალდებული საწარმოს და არც უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტა არ არის, მაშინ 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში და უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც კონსოლიდირებულია უცხოური ქვედანაყოფი, ან აისახება წილობრივი მეთოდის გამოყენებით).
34. როდესაც საწარმო თავის საბუღალტრო წიგნებსა და ჩანაწერებს სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში აწარმოებს, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ყველა თანხა გადაიყვანება სამუშაო ვალუტაში 20-26 პუნქტების შესაბამისად. ამ პროცედურით იმავე სიდიდის თანხები მიიღება სამუშაო ვალუტაში, რომელიც მაშინ მიიღებოდა, თუ ეს მუხლები თავდაპირველადვე სამუშაო ვალუტით იქნებოდა ასახული. მაგალითად, ფულადი მუხლები სამუშაო ვალუტაში გადაიყვანება საბოლოო სავალუტო კურსით, ხოლო პირვანდელი ღირებულებით ასახული არაფულადი მუხლები - მათი აღიარების გამოძწევი ოპერაციის თარიღის დროს არსებული სავალუტო კურსით.

სამუშაო ვალუტის შეცვლა

35. როდესაც იცვლება საწარმოს სამუშაო ვალუტა, საწარმომ მონაცემების გადასაყვანად უნდა გამოიყენოს ახალი სამუშაო ვალუტის შესაფერისი პროცედურები, პერსპექტიულად, შეცვლის თარიღიდან.
36. როგორც მე-13 პუნქტში იყო აღნიშნული, სამუშაო ვალუტა ასახავს საწარმოს შესაფერის ძირითად ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს. შესაბამისად, როდესაც განისაზღვრება სამუშაო ვალუტა, ის აღარ შეიცვლება, თუ არ შეიცვლება ძირითადი ოპერაციები, მოვლენები და პირობები. მაგალითად, საწარმოს სამუშაო ვალუტის შეცვლა შესაძლოა გამოიწვიოს იმ ვალუტის შეცვლამ, რომელიც, უმთავრესად, საქონლისა და მომსახურების ფასებზე ახდენს გავლენას.
37. სამუშაო ვალუტის შეცვლით გამოწვეული შედეგი აისახება პერსპექტიულად. სხვა სიტყვებით, საწარმო ყველა მუხლს ახალ სამუშაო ვალუტაში გადაიყვანს მისი შეცვლის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით. გადაყვანის შედეგად მიღებული სიდიდეები არაფულადი მუხლებისათვის აისახება როგორც მათი პირვანდელი ღირებულება. იმ უცხოური ქვედანაყოფის მონაცემების გადაყვანის შედეგად წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც ადრე სხვა სრულ შემოსავალში იყო აღიარებული 32-ე და 39(გ)-ე პუნქტების შესაბამისად, არ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში ამ ქვედანაყოფის გასვლამდე.

სამუშაო ვალუტის ნაცვლად სხვა ვალუტის გამოყენება წარსადგენ ვალუტად

გადაყვანა წარსადგენ ვალუტაში

38. საწარმო ნებისმიერ ვალუტაში (ვალუტებში) შეიძლება წარადგენდეს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას. თუ წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება საწარმოს სამუშაო ვალუტისაგან, მაშინ ის თავისი საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას გადაიყვანს წარსადგენ ვალუტაში. მაგალითად, როდესაც ჯგუფი შედეგებს სხვადასხვა სამუშაო ვალუტების მქონე ეკონომიკური სუბიექტებისაგან, თითოეული ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა გამოისახება საერთო ვალუტით, ისე, რომ შესაძლებელი იყოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
39. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა არ არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, მან საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში უნდა გადაიყვანოს შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:
- ა) აქტივები და ვალდებულებები თითოეული წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისათვის (ე.ი. შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) უნდა გადაიყვანოს ამ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების პერიოდის ბოლოს არსებული საბოლოო სავალუტო კურსით;
 - ბ) შემოსავალი და ხარჯები თითოეული ანგარიშგებისთვის, სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი (ე.ი. შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) უნდა გადაიყვანოს ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით; და
 - გ) გადაყვანის შედეგად წარმოქმნილი ყველა საკურსო სხვაობა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში.
40. პრაქტიკაში, შემოსავლისა და ხარჯის სხვა ვალუტაში გადასაყვანად ხშირად გამოიყენება ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსის მიახლოებითი კურსი, მაგალითად, მოცემული პერიოდის საშუალო კურსი. თუმცა, თუ სავალუტო კურსები მნიშვნელოვნად მერყეობს, ასეთი პერიოდისათვის საშუალო კურსის გამოყენება არ არის მისაღები.
41. 39(გ)-ე პუნქტში ნახსენები საკურსო სხვაობები წარმოიშობა:
- ა) იმით, რომ შემოსავლისა და ხარჯების გადაყვანა ხდება ოპერაციის თარიღის დროს არსებული სავალუტო კურსით, ხოლო აქტივებისა და ვალდებულებების - საბოლოო სავალუტო კურსით;
 - ბ) საწყისი ნეტო აქტივების გადაყვანის გამო ისეთი საბოლოო კურსით, რომელიც განსხვავდება წინა საბოლოო სავალუტო კურსისაგან.
- ზემოაღნიშნული საკურსო სხვაობები არ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, ვინაიდან სავალუტო კურსების ცვლილება მცირე გავლენას ახდენს, ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას ოპერაციებიდან წარმოშობილ მომავალ ფულად ნაკადებზე. დაგროვილი საკურსო სხვაობები წარიდგინება საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით, უცხოური ქვედანაყოფის გასვლამდე. როდესაც საკურსო სხვაობები ისეთ უცხოურ ქვედანაყოფს უკავშირდება, რომელიც კონსოლიდირებულია, მაგრამ მთლიანად არ ეკუთვნის მშობელ საწარმოს, გადაყვანის შედეგად წარმოშობილი და არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი დაგროვილი საკურსო სხვაობები განაწილდება არამაკონტროლებელ წილზე და კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახება არამაკონტროლებელი წილის ნაწილის სახით.
42. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, მან საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში უნდა გადაიყვანოს შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:
- ა) ყველა თანხა (ე.ი. აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალის მუხლები, შემოსავალი და ხარჯები, მათ შორის შესადარისი ინფორმაცია) უნდა გადაიყვანოს ყველაზე ბოლოს წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული საბოლოო სავალუტო კურსით, შემდეგი შემთხვევის გარდა:

- ბ) როდესაც თანხები არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში გადაიყვანება, შესადარისი მონაცემები იქნება ის მონაცემები, რომლებიც წარდგენილი იყო როგორც მიმდინარე წლის თანხები შესაბამის წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში (ე.ი. კორექტირებული არ იყო ფასის დონის მიხედვით, ან სავალუტო კურსების შემდგომი ცვლილებების გათვალისწინებით).
43. როდესაც საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, მან თავისი ფინანსური ანგარიშგება ჯერ უნდა გადაიანგარიშოს ბასს 29-ის შესაბამისად, სანამ გამოიყენებს 42-ე პუნქტში აღწერილ გადაყვანის მეთოდს, გარდა ისეთი შესადარისი მონაცემებისა, რომელთა გადაყვანა ხდება არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში (იხ. პ.42 (ბ)). როდესაც შეჩერდება ჰიპერინფლაცია და საწარმო აღარ აწარმოებს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების გადაყვანას ბასს 29-ის შესაბამისად, მან წარსადგენ ვალუტაში ფინანსური ანგარიშგების გადაყვანის დროს, პირვანდელ ღირებულებებზე უნდა მიიჩნიოს ფასის დონესთან მიმართებით გადაანგარიშებული სიდიდეები იმ თარიღის მდგომარეობით, როდესაც საწარმო წყვეტს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებას.

უცხოური ქვედანაყოფის მონაცემების გადაყვანა

44. როდესაც საწარმოს წარსადგენ ვალუტაში გადაყავს უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, 38-43 პუნქტებთან ერთად, დამატებით გამოიყენება 45-47 პუნქტები, ისე, რომ შესაძლებელი იყოს უცხოური ქვედანაყოფის ჩართვა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდაციის გზით, ან წილობრივი მეთოდით.
45. უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გაერთიანება ანგარიშვალდებული საწარმოს შედეგებთან და ფინანსურ მდგომარეობასთან ხდება კონსოლიდაციის ჩვეულებრივი პროცედურებით, როგორცაა შეიღობილი საწარმოს შიდაჯგუფური ნაშთებისა და შიდაჯგუფური ოპერაციების ელიმინირება (იხ. ფასს 10 – „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“). ამასთან, არ შეიძლება შიდაჯგუფური ფულადი აქტივის (ან ვალდებულების), მიმდინარე (მოკლევადიანი) იქნება ის თუ გრძელვადიანი, ელიმინირება შესაბამისი შიდაჯგუფური ვალდებულებით (ან აქტივით), ისე, რომ ნაჩვენები არ იყოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ვალუტის რყევები. ამის მიზეზი ის არის, რომ ფულადი მუხლი წარმოადგენს ერთი ვალუტის მეორეში გადაყვანის ვალდებულებას და წარმოქმნის ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის შემოსულობას, ან ზარალს ვალუტის რყევების შედეგად. შესაბამისად, ანგარიშვალდებული საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, ან უცხოური ქვედანაყოფის გაყიდვამდე აღიარდება სხვა სრული შემოსავლის შემადგენლობაში და დაგროვდება, როგორც საკუთარი კაპიტალის განცალკევებული ელემენტი, თუ საკურსო სხვაობა 32-ე პუნქტში აღწერილი პირობების გამო იყო წარმოშობილი.
46. როდესაც უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი არ ემთხვევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღს, ხშირად უცხოური ქვედანაყოფი დამატებით ფინანსურ ანგარიშგებასაც ამზადებს იმავე თარიღისათვის, როგორც ანგარიშვალდებული საწარმო. როდესაც ასე არ არის, ფასს 10 სხვადასხვა საანგარიშგებო თარიღების გამოყენების უფლებას იძლევა, თუ საანგარიშგებო თარიღებს შორის განსხვავება არ იქნება სამ თვეზე მეტი და კორექტირება გაუკეთდება ამ განსხვავებულ თარიღებს შორის ინტერვალში მომხდარი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ოპერაციისა თუ მოვლენის შედეგს. ასეთ შემთხვევაში, უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და ვალდებულებები გადაიყვანება უცხოური ქვედანაყოფის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სავალუტო კურსით. ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე სავალუტო კურსებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების კორექტირება მოხდება ფასს 10-ის შესაბამისად. იგივე მიდგომა გამოიყენება მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების მიმართ წილობრივი მეთოდის გამოყენების დროს, ბასს 28-ის (2011 წლის შეცვლილი ვერსიის) შესაბამისად.
47. უცხოური ქვედანაყოფის შეძენის დროს წარმოშობილი ნებისმიერი გუდვილი და ასევე, შეძენის დროს წარმოშობილი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების კორექტირებები რეალური ღირებულებით, უნდა აისახოს როგორც უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და ვალდებულებები. ამგვარად, საწარმომ ისინი უნდა გამოსახოს უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტით და გადაიყვანოს საბოლოო სავალუტო კურსით 39-ე და 42-ე პუნქტების შესაბამისად.

უცხოური ქვედანაყოფის გასვლა

48. უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას, ამ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობების მთლიანი თანხა, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში და გროვდებოდა ცალკე კომპონენტის სახით საკუთარ კაპიტალში, რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს საკუთარი კაპიტალიდან მოგებაში ან ზარალში (როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება), როდესაც აღიარდება შემოსულობა ან ზარალი უცხოური ქვედანაყოფის გასვლასთან დაკავშირებით (იხ. ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2007 წელს)).
- 48ა. ისევე, როგორც საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი მთელი წილის დათმობის შემთხვევაში, შემდეგ სიტუაციებშიც უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი წილის ნაწილის დათმობაც აისახება, როგორც გასვლა:
- ა) როდესაც წილის ნაწილის დათმობა იწვევს კონტროლის დაკარგვას შვილობილ საწარმოზე, რომლის შემადგენლობაში შედის უცხოური ქვედანაყოფი, იმის მიუხედავად, საწარმო ინარჩუნებს თუ არა არამაკონტროლებელ წილს ყოფილ შვილობილ საწარმოში, წილის ნაწილის დათმობის შემდეგ; და
 - ბ) როდესაც წილის ნაწილის დათმობის შემდეგ დარჩენილი წილი ერთობლივ საქმიანობაში, ან წილის ნაწილის დათმობა მეკავშირე საწარმოში, რომლის შემადგენლობაშიც შედის უცხოური ქვედანაყოფი, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს, რომლის შემადგენლობაშიც შედის უცხოური ქვედანაყოფი.
- 48ბ. შვილობილი საწარმოს დათმობისას, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფს, უნდა შეწყდეს ამ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული, არამაკონტროლებელ წილებზე მიკუთვნებული საკურსო სხვაობების მთლიანი თანხის აღიარება, მაგრამ არ შეიძლება მათი რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში.
- 48გ. შვილობილი საწარმოს ნაწილობრივი დათმობისას, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფს, საწარმომ ხელახლა უნდა მიაკუთვნოს ამ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილ არამაკონტროლებელ წილებს იმ საკურსო სხვაობების დაგროვილი თანხის პროპორციული წილი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში. ნებისმიერი სხვა უცხოური ქვედანაყოფის ნაწილობრივი დათმობის შემთხვევაში, საწარმომ მოგებაში ან ზარალში უნდა გადაიტანოს სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული საკურსო სხვაობების დაგროვილი თანხის მხოლოდ პროპორციული წილი.
- 48დ. საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში თავისი წილის ნაწილობრივი დათმობა ნიშნავს საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი საკუთრების წილის ნებისმიერ შემცირებას, გარდა 48ა პუნქტში აღწერილი წილების შემცირებების, რაც აისახება, როგორც გასვლა.
49. საწარმომ თავისი წილი უცხოურ ქვედანაყოფში შეიძლება მთლიანად ან ნაწილობრივ დათმოს მისი გაყიდვის, ლიკვიდაციის, სააქციო კაპიტალის თანხის ამოღების ან დათმობის გზით. უცხოური ქვედანაყოფის მიმდინარე საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა თვითონ მისი ზარალის, ან ინვესტორის მიერ აღიარებული გაუფასურების ზარალის გამო, არ ნიშნავს საწარმოს წილის ნაწილობრივ დათმობას. შესაბამისად, ჩამოწერის დროს არ ხდება სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული, საკურსო სხვაობების სახით არსებული შემოსულობის ან ზარალის არც ერთი ნაწილის რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში.

საკურსო სხვაობების გავლენა საგადასახადო დაბეგვრაზე

50. უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოშობილმა შემოსულობამ და ზარალმა და საწარმოს (მათ შორის, უცხოური ქვედანაყოფის) საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის სხვადასხვა ვალუტაში გადაყვანით წარმოშობილმა საკურსო სხვაობებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს დაბეგვრის შედეგებზე. ეს საკითხები განხილულია ბასს 12-ში – „მოგებიდან გადასახადებო“.

განმარტებითი შენიშვნები

51. 53-ე და 55-57-ე პუნქტებში ნახსენები „სამუშაო ვალუტა“, ჯგუფის შემთხვევაში ეხება მშობელი საწარმოს სამუშაო ვალუტას.

52. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
- მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკუროს სხვაობების სიდიდე, იმ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკუროს სხვაობების გარდა, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის შესაბამისად; და
 - ნეტო საკუროს სხვაობების სიდიდე, რომელიც აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვილია საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით, ასევე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის არსებული ამგვარი საკუროს სხვაობების თანხების შეჯერება.
53. თუ საწარმომ წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება მისი სამუშაო ვალუტისაგან, ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს შენიშვნებში; ამავე დროს უნდა განიმარტოს სამუშაო ვალუტა და განსხვავებული სამუშაო ვალუტის გამოყენების მიზეზები.
54. თუ შეიცვალა ანგარიშვალდებული საწარმოს ან მნიშვნელოვანი უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტა, ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს შენიშვნებში და განიმარტოს სამუშაო ვალუტის შეცვლის მიზეზები.
55. როდესაც საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში წარადგენს, მან მხოლოდ მაშინ უნდა დაახასიათოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი, თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ყველა შესაფერის სტანდარტსა და ამ სტანდარტების ყველა შესაფერის ინტერპრეტაციასთან, მათ შორის 39-ე და 42-ე პუნქტებში აღწერილ გადაყვანის მეთოდთან.
56. ზოგჯერ საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ან სხვა საფინანსო ინფორმაციას წარადგენს თავისი სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში ისე, რომ არ იცავს 55-ე პუნქტის მოთხოვნებს. მაგალითად, შესაძლოა, საწარმომ შერჩევით სხვა ვალუტაში გადაიყვანოს მხოლოდ თავისი ფინანსური ანგარიშგების მუხლები. ან, საწარმომ, რომლის სამუშაო ვალუტა არ არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგება სხვა ვალუტაში გადაიყვანოს ყველა მუხლის გადაყვანით ყველაზე უახლესი საბოლოო კურსით. ამგვარი გადაყვანა არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს და სავალდებულოა 57-ე პუნქტში მითითებული განმარტებების მიცემა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
57. როდესაც საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ან სხვა საფინანსო ინფორმაციას ისეთ ვალუტაში წარადგენს, რომელიც განსხვავდება ან მისი სამუშაო ვალუტისაგან, ან წარსადგენი ვალუტისაგან და არ იცავს 55-ე პუნქტის მოთხოვნებს, ის ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში:
- ნათლად აჩვენოს, რომ ეს ინფორმაცია დამატებითია, რათა გაიმიჯნოს იმ ინფორმაციისაგან, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;
 - მიუთითოს ვალუტა, რომელშიც ნაჩვენებია დამატებითი ინფორმაცია;
 - განმარტოს საწარმოს სამუშაო ვალუტა და დამატებითი ინფორმაციის გადასაყვანად გამოყენებული მეთოდი.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

58. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ რომელიმე საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 58ა. 2005 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში“ (ბასს 21-ის შესწორება) - გამოიწვია (15ა) პუნქტის დამატება და 33-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
59. საწარმომ 47-ე პუნქტი უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად უცხოური ქვედანაყოფის ყველა შემენის მიმართ, რომელიც განხორციელდა იმ ფინანსური საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების შემ-

დეგ, როდესაც პირველად გამოიყენა წინამდებარე სტანდარტი. ნებადართულია 47-ე პუნქტის რეტროსპექტული გამოყენება უფრო ადრინდელი პერიოდის შეძენების მიმართ. იმ უცხოური ქვედანაყოფისათვის, რომლის შეძენა ასახულია პერსპექტიულად, მაგრამ შეძენილი იყო ამ სტანდარტის პირველად გამოყენების თარიღამდე, საწარმოს არ ევალება წინა წლების მონაცემების გადაანგარიშება და, მაშასადამე, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლოა ამ შეძენასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილი და რეალური ღირებულებით კორექტირების თანხები ასახოს საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების სახით და არა როგორც უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და ვალდებულებები. ამგვარად, ზემოაღნიშნული გუდვილი და რეალური ღირებულების კორექტირების თანხები ან უკვე გამოსახული იქნება საწარმოს სამუშაო ვალუტაში, ან იქნება უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული არაფულადი მუხლები, რომელთა წარდგენა ხდება შეძენის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით.

60. ყველა სხვა დანარჩენი ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია ამ სტანდარტის გამოყენებით, უნდა აისახოს ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - მოთხოვნების შესაბამისად.
- 60ა. ბასს 1-მა - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - (შესწორებული 2007 წელს) გამოიწვია ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგიის შეცვლა. გარდა ამისა, განაპირობა 27-ე, 30-33-ე, 37-ე, 39-ე, 41-ე, 45-ე, 48-ე და 52-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. თუ საწარმო ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 60ბ. ბასს 27-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 48ა-48დ პუნქტების დამატება და 49-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 27-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 60გ. [გაუქმებულია]
- 60დ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - გამოიწვია 60ბ პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2010 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
- 60ე. [გაუქმებულია]
- 60ვ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვია 3(ბ), მე-8, მე-11, მე-18, მე-19, 33-ე, 44-46 და 48ა პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 60ზ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-8 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 60თ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია 39-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.
- 60ი. [გაუქმებულია]
- 60კ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-3, მე-4, მე-5, 27-ე და 52-ე პუნქტების შეცვლა და 60გ, 60ე და 60ი პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 60ლ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია მე-16 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

61. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 21-ს - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ (გადასინჯული 1993 წელს).
62. სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებსაც:
 - ა) იმკ-11 – „სავალუტო კურსი - ვალუტის ძლიერი დევალვაციის შედეგად წარმოქმნილი ზარალის კაპიტალიზაცია“;
 - ბ) იმკ-19 – „საანგარიშგებო ვალუტა - ფინანსური ანგარიშგების შეფასება და წარდგენა ბასს 21-ისა და ბასს 29-ის შესაბამისად“;
 - გ) იმკ-30 – „საანგარიშგებო ვალუტა - გადაყვანა შესაფასებელი ვალუტიდან წარსადგენ ვალუტაში“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 23

ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები

ძირითადი პრინციპი

1. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ დაკავშირებულია განსაკუთრებული აქტივის შეძენის, მშენებლობის ან წარმოების პროცესთან, ამ აქტივის თვითღირებულებაში აისახება. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯების აღიარება ხდება ხარჯის სახით.

მოქმედების სფერო

2. საწარმომ მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
3. სტანდარტი არ ეხება საკუთარ კაპიტალთან (მათ შორის, პრივილეგიურ კაპიტალთან) დაკავშირებული ფაქტორები ან პირობითად დარიცხული დანახარჯების აღრიცხვის საკითხებს, რომელიც კლასიფიცირებული არ არის ვალდებულების სახით.
4. საწარმოს არ მოეთხოვება მოცემული სტანდარტის გამოყენება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ისეთი დანახარჯებისათვის, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება შემდეგი აქტივების შეძენას, მშენებლობას ან წარმოებას:
 - ა) რეალური ღირებულებით შეფასებული განსაკუთრებული აქტივი, მაგალითად, ბიო-ლოგიური აქტივი, რომელიც ბასს 41-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება; ან
 - ბ) მარაგები, რომლებიც დიდი რაოდენობით იწარმოება, ან რაიმე სხვა გზით განმეორებით იქმნება.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საპროცენტო და სხვა დანახარჯები, რომელსაც საწარმო ეწევა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.
6. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ დანახარჯებში შედის:
 - ა) საპროცენტო ხარჯი, რომელიც გამოითვლება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - შესაბამისად;
 - ბ) [გაუქმებულია];
 - გ) [გაუქმებულია];
 - დ) ფასს 16-ის - „იჯარა“ - მიხედვით აღიარებულ საიჯარო ვალდებულებებთან დაკავშირებული პროცენტი; და
 - ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების კორექტირება.
7. გარემოებების მიხედვით, ნებისმიერი ქვემოთ ჩამოთვლილი შეიძლება იყოს განსაკუთრებული აქტივი:
 - ა) მარაგები;
 - ბ) საწარმოო შენობა-ნაგებობები;

- გ) ელექტროენერგიის გამომმუშავებელი მოწყობილობები;
- დ) არამატერიალური აქტივები;
- ე) საინვესტიციო ქონება;
- ვ) ნაყოფის მომცემი კულტურები.

ფინანსური აქტივები და მარაგები, რომლებიც იწარმოება ან სხვა მხრივ იქმნება დროის მოკლე პერიოდის განმავლობაში, არ მიეკუთვნება განსაკუთრებულ აქტივებს. აქტივები, რომლებიც შეძენისთანავე უკვე მზად არის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად, ან გასაყიდად, ასევე არ ითვლება განსაკუთრებულ აქტივად.

აღიარება

8. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც იქნა გაწეული.
9. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯები ჩაირთვება აღნიშნული აქტივების თვითღირებულებაში. ამგვარი ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები კაპიტალიზდება როგორც აქტივის თვითღირებულების ნაწილი, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ეს დანახარჯები საწარმოს მომავალში მოუტანს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება. როდესაც საწარმო ბასს 29-ს – „ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“ – იყენებს, იგი ამავე სტანდარტის 21-ე პუნქტის შესაბამისად, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილს, რომელიც განკუთვნილია ინფლაციის შედეგების კომპენსაციისათვის, ხარჯად აღიარებს იმავე პერიოდში.

დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას

10. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ საწარმო სესხს იღებს მხოლოდ კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შეძენის, წარმოების ან მშენებლობის მიზნით, მაშინ უშუალოდ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯების საიმედოდ განსაზღვრა ადვილია.
11. ზოგჯერ რთულია ნასესხებ სახსრებსა და განსაკუთრებულ აქტივს შორის პირდაპირი კავშირის დადგენა და იმ თანხის განსაზღვრა, რომლის თავიდან აცილებაც შეიძლებოდა. ასეთი სირთულე წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საწარმოს ფინანსური საქმიანობის მართვა ცენტრალიზებულად ხდება. სირთულე შესაძლოა წარმოიშვას მაშინაც, როდესაც ჯგუფი გამოიყენებს განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთების მქონე სესხის რამდენიმე ინსტრუმენტს და შემდეგ ამ თანხებს განსხვავებული პირობებით გაასესხებს ჯგუფში შემავალ სხვა საწარმოებზე. სირთულე წარმოიშობა სესხის უცხოურ ვალუტაში მიღების ან გაცემის დროსაც, როდესაც ჯგუფი მოქმედებს მაღალი ინფლაციისა და ცვალებადი სავალუტო კურსების ეკონომიკურ გარემოში. იმის გამო, რომ ასეთ შემთხვევაში ძნელია განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯების განსაზღვრა, საწარმოს ხელმძღვანელობას სჭირდება შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება.
12. თუ სესხის აღება ხდება რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის მისაღებად, ამ აქტივთან მიმართებით ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებად ნაწილს საწარმო განსაზღვრავს საანგარიშგებო პერიოდში ამ სესხთან დაკავშირებით გაწეული ნასესხები სახსრების ფაქტობრივი დანახარჯებიდან იმ საინვესტიციო შემოსავლების თანხის გამოკლებით, რომელიც მიიღება მოცემული სესხის მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.
13. ხშირად განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად აღებული სესხი აღებისთანავე მთლიანად ან ნაწილობრივ არ გამოიყენება დანიშნულებისამებრ. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო სესხის დროებით თავისუფალ ნაწილს აბანდებს მოკლევადიან აქტივებში. მოცემულ

ლი პერიოდის დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით გაწეულ დანახარჯებს აკლდება ამ სახსრების მოკლევადიანი ფინანსური დაბან-
დებიდან მიღებული ნებისმიერი საინვესტიციო შემოსავალი.

14. თუ საწარმომ აიღო ჩვეულებრივი, საერთო დანიშნულების სესხი, მაგრამ გამოიყენა რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად საწარმომ ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯები უნდა გაამრავლოს კაპიტალიზაციის ნორმაზე. კაპიტალიზაციის ნორმა განისაზღვრება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის შეფარდებით საწარმოს მთელ ნასესხებ სახსრებთან, რომლებიც დაფარული არ არის მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში. ამასთან, საწარმომ ამ გამოთვლებში არ უნდა გაითვალის-
წინოს სპეციალურად განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად აღებულ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები იმ მომენტამდე, სანამ ძირითადად არ დასრულდება ყველანაირი სამუშაო, რომელიც აუცილებელია ამ აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად. მოცემულ პერიოდში საწარმოს მიერ კაპი-
ტალიზებული დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.
15. ზოგჯერ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის განსაზღვრისას მართებულია მშობელი და მისი შვილობილი საწარმოების ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯის გათვალისწინება. ზოგჯერ კი უფრო მართებულია, შვილო-
ბილმა საწარმომ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სი-
დიდე დაადგინოს მხოლოდ საკუთარი სესხების მიმართ.

განსაკუთრებული აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება ანაზღაურებად ღირებულებაზე

16. თუ განსაკუთრებული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ან მოსალოდნელი საბოლოო ღირებულების თანხა გადააჭარბებს მის ანაზღაურებად ღირებულებას ან ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ნაწილობრივ ან მთლიანად უნდა ჩა-
მოიწეროს სხვა სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად. ჩამოწერილი თანხები ზოგჯერ შეიძ-
ლება უკან დაბრუნდეს (აღდგეს), ამავე სტანდარტების მიხედვით.

კაპიტალიზაციის დაწყება

17. საწარმომ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, განსაკუთრებუ-
ლი აქტივის თვითღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს კაპიტალიზაციის დაწყების
თარიღიდან. კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღად მიიჩნევა ის თარიღი, როდესაც საწარმო
პირველად დააკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას:
 - ა) განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;
 - ბ) გაწეულია ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;
 - გ) დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყე-
ნებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.
18. განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს მხოლოდ ისეთ დანახარჯებს, რომელ-
საც მოჰყვება საწარმოდან ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების გასვლა, ან პროცენტიანი ვალ-
დებულებების წარმოშობა. ეს დანახარჯები მცირდება მოცემულ აქტივთან დაკავშირებით მიღე-
ბული ნებისმიერი შუალედური გადახდის თანხებისა და მიღებული სახელმწიფო გრანტების სი-
დიდით (იხ. ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმა-
რების განმარტებითი შენიშვნები“). მოცემული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულების სა-
შუალო სიდიდე საანგარიშგებო პერიოდში, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების
უკვე კაპიტალიზებული თანხის ჩათვლით, არის სწორედ დანახარჯების დასაბუთებული მიახ-

ლოგებითი შეფასების თანხა, რომლის მიმართაც გამოიყენება კაპიტალიზაციის ნორმა მოცემულ პერიოდში.

19. სამუშაოები, რომლებიც აუცილებელია აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად, უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე აქტივის ფიზიკური მშენებლობა. იგი მოიცავს აქტივის ფიზიკური მშენებლობის დაწყებამდე ჩატარებულ ადმინისტრაციულ და ტექნიკურ სამუშაოებსაც, მაგალითად, აქტივის მშენებლობის ნებართვის აღება. ამასთან, ამ საქმიანობას არ მიეკუთვნება აქტივის ისეთი განკარგვა, რომელიც არ გულისხმობს არც აქტივის წარმოებას და არც მისი კონსტრუქციის შეცვლას. მაგალითად, თუ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები გაიწევა მაშინ, როდესაც მიმდინარეობს მიწის დამუშავების სამუშაოები, დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება მანამ, სანამ დამთავრდება მიწის დამუშავების სამუშაოები. თუმცა, არ ხდება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, თუ ეს დანახარჯები გაიწევა მიწის შესაძენად, რომელიც განკუთვნილია მშენებლობისათვის და განზრახული არ არის მისი დამუშავების სამუშაოები.

კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება

20. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს იმ მომენტში, როდესაც შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი.
21. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება წარმოიშვას იმ პერიოდში, როდესაც დროებით შეჩერებულია სამუშაოები, რომელიც აუცილებელია აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად. მაგალითად, დაუმთავრებელი აქტივების შენახვის დანახარჯები. ასეთი დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ ხდება. ამასთან, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება, როგორც წესი, არ ხდება იმ პერიოდში, როდესაც მიმდინარეობს მნიშვნელოვანი ტექნიკური და ადმინისტრაციული სამუშაოები. კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება ასევე არ შეიძლება მაშინ, როდესაც სამუშაოთა დროებითი შეჩერება წარმოადგენს აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად საჭირო მოსამზადებელი სამუშაოების განუყოფელ ნაწილს. მაგალითად, კაპიტალიზაციის პროცესი გაგრძელდება მთელი პერიოდის მანძილზე, როდესაც წყლის მაღალი დონის გამო შეჩერებულია ხიდის მშენებლობა, თუ წყლის მაღალი დონე საერთოდ დამახასიათებელია ამ რეგიონისათვის მოცემულ პერიოდში.

კაპიტალიზაციის პროცესის შეწყვეტა

22. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯის კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც, ძირითადად, დამთავრდება მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო ყველა აქტიური სამუშაო.
23. როგორც წესი, განსაკუთრებული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადების პროცესი დასრულებულად ითვლება, როდესაც დამთავრდება მისი ფიზიკური მშენებლობა, თუნდაც მიმდინარე ადმინისტრაციული სამუშაოები კვლავ გრძელდებოდეს. უმნიშვნელო ზედაპირული სამუშაოები კიდევაც რომ გრძელდებოდეს (მაგალითად, დამკვეთის ან მომხმარებლის მოთხოვნით შენობის დეკორაციული სამუშაოების ჩატარება), ეს მაინც ნიშნავს, რომ ყველა ძირითადი აქტიური სამუშაო უკვე დამთავრებულია.
24. თუ დამთავრებულია განსაკუთრებული აქტივის ცალკეული ნაწილების მშენებლობა და შესაძლებელია თითოეული მათგანის დამოუკიდებლად გამოყენება აქტივის სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც აქტივის მოცემულ ნაწილზე, ძირითადად, დასრულებულია მისი დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო აქტიური სამუშაოები.
25. რამდენიმე შენობა-ნაგებობისაგან შემდგარი სამრეწველო კომპლექსი, რომელთაგან თითოეულის გამოყენება შესაძლებელია დამოუკიდებლად, არის ისეთი განსაკუთრებული აქტივის მაგალითი, რომლის ცალკეული ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავ-

რებამდე. მეტალურგიული ქარხანა კი ისეთი განსაკუთრებული აქტივის მაგალითია, რომლის მშენებლობაც მთლიანად უნდა დამთავრდეს, რათა რომელიმე მისი ნაწილის გამოყენება იყოს შესაძლებელი ამა თუ იმ დარგის საწარმოს სახით, რომელიც მოიცავს რამდენიმე თანამიმდევრულ ტექნოლოგიურ პროცესს, რომლებიც ამავე საწარმოს ტერიტორიაზე ხორციელდება სხვადასხვა ადგილზე.

განმარტებითი შენიშვნები

26. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) მოცემულ პერიოდში კაპიტალიზებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა; და
- ბ) კაპიტალიზაციისათვის განკუთვნილ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა.

გარდამავალი დებულებები

- 27. თუ მოცემული სტანდარტის მიღება გამოიწვევს საღრიცხო პოლიტიკის ცვლილებას, მაშინ საწარმომ სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ისეთ განსაკუთრებულ აქტივებთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯებისათვის, რომლისთვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღი არის სტანდარტის ძალაში შესვლის ან შემდგომი თარიღი.
- 28. ამასთან, საწარმოს შეუძლია აირჩიოს სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის წინა ნებისმიერი თარიღი და წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენოს ყველა განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯებისათვის, რომელთათვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღი არის აღნიშნული ან შემდგომი თარიღი.
- 28ა. 2017 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2015-2017 წლების ციკლი“ – გამოიწვია მე-14 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ ისეთ დანახარჯებთან მიმართებით, რომლებიც გაწეულია იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების თარიღისთვის, როდესაც პირველად იყენებს ამ ცვლილებებს, ან ამ თარიღის შემდგომ.

ძალაში შესვლის თარიღი

- 29. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს გამოიყენებს 2009 წლის 1 იანვრის წინა რომელიმე თარიღიდან, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 29ა. მე-6 პუნქტი შეიცვალა 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. დასაშვებია ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 29ბ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-6 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 29გ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „ოჯარა“ - გამოიწვია მე-6 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 29დ. 2017 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2015-2017 წლების ციკლი“ – გამოიწვია მე-14 პუნქტის შეცვლა და 28ა პუნქტის

დამატება. საწარმო ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

ბასს 23-ის (შესწორებული 1993 წელს) გაუქმება

30. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 23-ის - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - 1993 წლის შესწორებულ ვერსიას.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 24

დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია უზრუნველყოს, რომ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდეს აუცილებელ განმარტებით შენიშვნებს, რათა ყურადღება მიექცეს იმ გარემოებას, რომ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და მოგება/ზარალზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს დაკავშირებული მხარეების არსებობამ, ასევე ასეთ მხარეებთან შესრულებულმა ოპერაციებმა და ამ ოპერაციებიდან წარმოქმნილი დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებების არსებობამ.

მოქმედების სფერო

2. სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს:
 - ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების იდენტიფიცირებისას;
 - ბ) საწარმოსა და მის დაკავშირებულ მხარეებს შორის არსებული დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებების იდენტიფიცირებისას;
 - გ) ისეთი გარემოებების იდენტიფიცირებისათვის, როდესაც მოითხოვება (ა) და (ბ) პუნქტებით გათვალისწინებული მუხლების შესახებ განმარტებითი შენიშვნები; და
 - დ) ამ პუნქტების შესაფერისი განმარტებების განსაზღვრისას.
3. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებების განმარტებას მშობელი საწარმოს, ინვესტირებულ საწარმოზე ერთობლივი კონტროლის უფლების, ან მნიშვნელოვანი გავლენის მქონე ინვესტირების მიერ ფასს 10-ისა - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ და ბასს 27-ის - „ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ - შესაბამისად წარდგენილი კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ეს სტანდარტი ასევე გამოიყენება ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მიმართაც.
4. დაკავშირებული მხარის ოპერაციები და ჯგუფის სხვა საწარმოებთან მიმართებით არსებული დაუფარავი ნაშთები აისახება ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ანუღირდება დაკავშირებული მხარეების შიდაჯგუფური ოპერაციები და დაუფარავი ნაშთები, გარდა იმისა, რომლებიც ეხება საინვესტიციო საწარმოსა და მის შვილობილ საწარმოებს, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით.

დაკავშირებული მხარეების განმარტებითი შენიშვნების მიზანი

5. დაკავშირებულ მხარეთა შორის ურთიერთობა კომერციული და სამეწარმეო საქმიანობისათვის დამახასიათებელი ჩვეულებრივი ნიშან-თვისებაა. მაგალითად, საწარმოები ხშირად თავიანთ საქმიანობას ახორციელებენ შვილობილი საწარმოების, ერთობლივი საქმიანობის ან მეკავშირე საწარმოების საშუალებით. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს შესაძლებლობა აქვს, გავლენა მოახდინოს ინვესტირებული საწარმოს საფინანსო და სამეურნეო პოლიტიკაზე კონტროლის, ერთობლივი კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობით.
6. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს ანგარიშვალდებული საწარმოს მოგებაზე ან ზარალზე და ფინანსურ მდგომარეობაზე. დაკავშირებულმა მხარეებმა შეიძლება ისეთი ოპერაციებიც განახორციელონ, რასაც არ გააკეთებდნენ არადაკავშირებული მხარეები. მაგალითად, საწარმო, რომელიც მშობელ საწარმოზე საქონელს თვითღირებულებით ყიდის,

იმავე პირობებით სხვა მომხმარებელზე საქონელს შეიძლება არ გაყიდდეს. მეორე მხრივ, დაკავშირებულ მხარეებს შორის შესაძლოა ისეთი მოცულობის ოპერაციები არ განხორციელდეს, როგორც არადაკავშირებულ მხარეებს შორის.

7. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს საწარმოს მოგებაზე ან ზარალზე და ფინანსურ მდგომარეობაზე იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა შორის ოპერაციებს ადგილი არა აქვს. თვით ამგვარი ურთიერთობის არსებობის ფაქტიც კი საკმარისია იმისათვის, რომ გავლენა მოახდინოს ანგარიშვალდებულ საწარმოსა და სხვა მხარეთა შორის განხორციელებულ ოპერაციებზე. მაგალითად, შვილობილმა საწარმომ შესაძლოა ურთიერთობა შეწყვიტოს სავაჭრო პარტნიორთან, მშობელი საწარმოს მიერ სხვა შვილობილი საწარმოს შეძენის შემდეგ, რომელიც იმავე სფეროში საქმიანობდა, რომელშიც ყოფილი პარტნიორი და, პირიქით, რომელიმე დაკავშირებულმა მხარემ შესაძლოა უარი თქვას ოპერაციაზე, მასზე სხვა საწარმოს მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობის გამო. მაგალითად, შვილობილმა საწარმომ მშობელი საწარმოსაგან შეიძლება მიიღოს მითითება, რომ მან არ განახორციელოს კვლევისა და განვითარების სამუშაოები.
8. ზემოაღნიშნული მიზეზების გამო, ანგარიშვალდებული საწარმოს დაკავშირებული მხარის ოპერაციების, დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებებისა და ურთიერთობების ცოდნამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ საწარმოს ოპერაციების შეფასებაზე, მათ შორის, საწარმოს რისკებისა და შესაძლებლობების შეფასებაზე.

განმარტებები

9. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

დაკავშირებული მხარე არის პირი ან საწარმო, დაკავშირებული იმ საწარმოსთან, რომელიც ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას (ზემოაღნიშნული საწარმო წინამდებარე სტანდარტში მოიხსენიება როგორც „ანგარიშვალდებული საწარმო“).

 - ა) პირი ან მისი ოჯახის წევრი მიიჩნევა ანგარიშვალდებული საწარმოსთვის დაკავშირებულ მხარედ, თუ:
 - (i) ეს პირი აკონტროლებს ან ერთობლივად აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ საწარმოს;
 - (ii) მას აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა ანგარიშვალდებულ საწარმოზე; ან
 - (iii) არის ანგარიშვალდებული საწარმოს ან მისი მშობელი საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წევრი.
 - ბ) საწარმო მიიჩნევა ანგარიშვალდებული საწარმოსთვის დაკავშირებულ მხარედ, თუ შემდეგი პირობებიდან რომელიმე არსებობს:
 - (i) ეს საწარმო და ანგარიშვალდებული საწარმო არიან ერთი და იმავე ჯგუფის წევრები (რაც იმას ნიშნავს, რომ მშობელი საწარმო, შვილობილი საწარმო და იმავე მშობელი საწარმოს სხვა შვილობილი საწარმოები ერთმანეთთან არიან დაკავშირებული);
 - (ii) ერთ-ერთი საწარმო არის მეორის მეკავშირე საწარმო ან ერთობლივი საწარმო (ან იმ ჯგუფის რომელიმე წევრის მეკავშირე საწარმო ან ერთობლივი საწარმო, რომლის წევრიც არის მეორე საწარმო);
 - (iii) ორივე საწარმო წარმოადგენს ერთი და იმავე მესამე მხარის ერთობლივ საწარმოს;
 - (iv) ერთი საწარმო არის რომელიმე მესამე მხარის ერთობლივი საქმიანობა, ხოლო მეორე საწარმო იმავე მესამე მხარის მეკავშირე საწარმოა;
 - (v) ეს საწარმო არის ან ანგარიშვალდებული საწარმოს, ან ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან დაკავშირებული რომელიმე მხარის დაქირავებულ პირთა შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოების პროგრამის განმახორციელებელი. თუ ანგარიშვალდებული საწარმო თვითონ არის ამგვარი პროგრამის განმახორცი-

ელეგელი, სპონსორი დამქირავებლებიც ანგარიშვალდებული საწარმოსთვის დაკავშირებულ მხარეებად მიიჩნევა;

- (vi) ამ საწარმოს აკონტროლებს ან ერთობლივად აკონტროლებს (ა) პუნქტში მითითებული რომელიმე პირი;
- (vii) (ა) (i) პუნქტში მითითებულ რომელიმე პირს აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა ამ საწარმოზე, ან ეს პირი არის ზემოაღნიშნული საწარმოს (ან მისი მშობელი საწარმოს) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წევრი;
- (viii) ეს საწარმო, ან იმავე ჯგუფში შემავალი სხვა საწარმო, რომელსაც მოცემული საწარმო განეკუთვნება, ანგარიშვალდებულ საწარმოს, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს მშობელი საწარმოსთვის ასრულებს მმართველობით მომსახურებას.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაცია - რესურსების, მომსახურების ან ვალდებულებების გადაცემა ანგარიშვალდებულ საწარმოსა და დაკავშირებულ მხარეს შორის, მიუხედავად იმისა, მოითხოვება თუ არა თანხის გადახდა.

პირის ოჯახის წევრები - არიან ოჯახის ის წევრები, რომლებსაც, სავარაუდოდ, შეუძლიათ გავლენის მოხდენა პირზე, ან შეიძლება თავად მოექცნენ ამ პიროვნების გავლენის ქვეშ საწარმოსთან ოპერაციების წარმოებისას, მათ შორის:

- ა) პიროვნების შვილები და მეუღლე, ან არაოფიციალური მეუღლე;
- ბ) პიროვნების მეუღლის, ან არაოფიციალური მეუღლის შვილები; და
- გ) ამ პიროვნების, ან მისი მეუღლის, ან არაოფიციალური მეუღლის კმაყოფაზე მყოფი პიროვნებები.

კომპენსაცია მოიცავს დაქირავებულ პირთა ყველა გასამრჯელოს (როგორც განსაზღვრულია ბასს 19-ით - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“), მათ შორის გასამრჯელოს, რომელსაც ეხება ფასს 2 - „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“. დაქირავებულ პირთა გასამრჯელო არის საწარმოს მიერ, ან საწარმოს სახელით ნებისმიერი ფორმით გადახდილი, გადასახდელი ან გაცემული ანაზღაურება, საწარმოსათვის გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ. იგი ასევე მოიცავს ისეთი სახის ანაზღაურებას, რომელიც გადახდილია მშობელი საწარმოს სახელით მოცემულ საწარმოსთან დაკავშირებით. კომპენსაციას განეკუთვნება:

- ა) არსებული თანამშრომლების მოკლევადიანი გასამრჯელოები, როგორიცაა, ხელფასი, თანამდებობრივი სარგო, შენატანები სოციალური დაზღვევის ფონდში, ყოველწლიური ფასიანი შვებულებისა და ფასიანი ბიულეტენის ანაზღაურება, მოგებაში მონაწილეობა და პრემიები (თუ ანაზღაურებადია პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის განმავლობაში) და არაფულადი სარგებელი (როგორიცაა: სამედიცინო მომსახურება, საცხოვრებელი უზრუნველყოფა, ავტომანქანით მომსახურება და უფასო ან დაფინანსებული (სუბსიდირებული) საქონელი და მომსახურება);
- ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები, როგორიცაა: პენსიები, პენსიაზე გასულ პირთა სხვა სახის დახმარებები, შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება;
- გ) დაქირავებულ პირთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები, მათ შორის: შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან შემოქმედებითი შვებულება, საიუბილეო ან სხვა სახის გასამრჯელო ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის, ხანგრძლივი ვადით შრომისუუნარობასთან დაკავშირებული კომპენსაცია და თუ სრულად არ ექვემდებარება გადახდას პერიოდის დასრულებიდან 12 თვეში, მოგებაში მონაწილეობა, პრემიები და გადავადებული კომპენსაციები;
- დ) შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტასთან დაკავშირებული გასამრჯელოები; და
- ე) აქციებზე დაფუძნებული გადახდა.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში იგულისხმებიან ის პიროვნებები, მათ შორის ნებისმიერი დირექტორი (აღმასრულებელი ან სხვა ფუნქციის შემსრულებელი), რომლებსაც მინიჭებული აქვთ საწარმოს საქმიანობის დაგეგმვის, მართვისა და კონტროლისათვის აუცილებელი უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა, პირდაპირ ან არაპირდაპირ.

სახელმწიფო - გულისხმობს მთავრობას, სახელმწიფო უწყებებსა და ადგილობრივი, ეროვნული ან საერთაშორისო დონის ანალოგიურ ორგანიზაციებს.

სახელმწიფოსთან დაკავშირებული საწარმო - საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს ან ერთობლივად აკონტროლებს სახელმწიფო, ან, რომელზეც მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს სახელმწიფოს.

ტერმინები „კონტროლი“, „ერთობლივი კონტროლი“ და „მნიშვნელოვანი გავლენა“ განმარტებულია ფასს 10-ში, ფასს 11-სა - „ერთობლივი საქმიანობა“ და ბასს 28-ში - „ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში“ - შესაბამისად და წინამდებარე სტანდარტშიც იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რაც მინიჭებული აქვს ზემოხსენებულ სტანდარტებში.

10. თითოეულ შესაძლო დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობის განხილვისას, ყურადღება უნდა გამახვილდეს თავად ურთიერთობის ხასიათზე და არა მარტო მის იურიდიულ ფორმაზე.
11. მოცემული სტანდარტის მიზნებისთვის, დაკავშირებულ მხარეებად არ მიიჩნევა:
 - ა) ორი საწარმო მხოლოდ იმიტომ, რომ მათ ერთი საერთო დირექტორი ან სხვა უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი ჰყავთ, ან იმიტომ, რომ ერთი საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წევრს მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მეორე საწარმოზე;
 - ბ) ორი ერთობლივი მეწილე მხოლოდ იმიტომ, რომ ისინი ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ ერთობლივ საწარმოზე;
 - გ) (i) ფინანსური რესურსების მომწოდებლები;
 - (ii) პროფკავშირები;
 - (iii) კომუნალური მომსახურების საწარმოები; და
 - (iv) სახელმწიფო დაწესებულებები და უწყებები, რომლებიც არ აკონტროლებენ, ერთობლივად არ აკონტროლებენ და არც მნიშვნელოვანი გავლენა არა აქვთ ანგარიშვალდებულ საწარმოზე - მარტო იმიტომ, რომ ჩვეულებრივი საქმიანი ურთიერთობა აქვს საწარმოსთან (მაშინაც კი, თუ მას შეუძლია საწარმოს მოქმედების თავისუფლების შეზღუდვა, ან მონაწილეობის მიღება მისი გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში); და
 - დ) ცალკეული მომხმარებელი, მომწოდებელი, დისტრიბუტორი, ფრანშიზის მიმცემი, ან გენერალური აგენტი, რომელთანაც საწარმო მნიშვნელოვანი მოცულობის საქმიან ოპერაციებს აწარმოებს - მხოლოდ ამ საქმიანობიდან მიღებულ შედეგებზე ეკონომიკური დამოკიდებულების გამო.
12. დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებაში მეკავშირე საწარმო მოიცავს მეკავშირე საწარმოს შვილობილ საწარმოებსაც, ხოლო ერთობლივი საქმიანობა მოიცავს ერთობლივი საქმიანობის შვილობილ საწარმოებსაც. მაგალითად, მეკავშირე საწარმოს შვილობილი საწარმო და ინვესტორი, რომელსაც მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ამ მეკავშირე საწარმოზე, ერთმანეთის დაკავშირებული მხარეები არიან.

განმარტებითი შენიშვნები

ყველა საწარმოსთვის

13. მშობელ და შვილობილ საწარმოს შორის ურთიერთობა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს, მიუხედავად იმისა, განხორციელდა თუ არა ამ დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციები. ანგარიშვალდებულმა საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა განაცხადოს მისი მშობელი საწარმოს და, თუ განსხვავებულია, საბოლოო მაკონტროლებელი მხარის სახელები. თუ არც

მშობელი საწარმო და არც საბოლოო მაკონტროლებელი მხარე გამოსაქვეყნებლად არ ამზადებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, მაშინ ასევე მითითებული უნდა იყოს შემდეგი ყველაზე ზემდგომი რანგის მშობელი საწარმოს სახელწოდებაც, რომელიც აქვეყნებს ფინანსურ ანგარიშგებას.

14. იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს წარმოდგენა შეეძლოს, რა გავლენას ახდენს ანგარიშვალდებულ საწარმოზე დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობა, მიზანშეწონილია (როდესაც კონტროლი არსებობს), ანგარიშვალდებულმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღწეროს დაკავშირებულ მხარეთა შორის ურთიერთობა, იმის მიუხედავად, შესრულებულია თუ არა მათ შორის რაიმე ოპერაცია.
15. გარდა იმ განმარტებებისა, რომლებსაც ითვალისწინებს ბასს 27 და ფასს 12 – „განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ“ - ანგარიშვალდებულ საწარმოს დამატებით მოეთხოვება ინფორმაციის გამჟღავნება მშობელი და შვილობილი საწარმოების ურთიერთობების შესახებ.
16. მე-13 პუნქტში ნახსენებია შემდეგი ყველაზე ზემდგომი რანგის მშობელი საწარმო. ეს არის პირველი მშობელი საწარმო ჯგუფში, ანგარიშვალდებულ საწარმოს უშუალო მშობელი საწარმოს ზემდგომი, რომელიც აქვეყნებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.
17. ანგარიშვალდებულმა საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების შესახებ მთლიანად და თითოეული ქვემოთ ჩამოთვლილი კატეგორიებისათვის ცალ-ცალკე:
 - ა) დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი გასამრჯელოები;
 - ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები;
 - გ) სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები;
 - დ) შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტასთან დაკავშირებული გასამრჯელოები; და
 - ე) აქციებზე დაფუძნებული გადახდა.
- 17ა. თუ საწარმო მმართველობითი ხასიათის მომსახურებას იღებს სხვა საწარმოსგან ("მმართველი საწარმო"), საწარმოს არ ევალება მე-17 პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნების გამოყენება კომპენსაციის მიმართ, რომელიც მმართველმა საწარმომ გადაუხადა თავის თანამშრომლებს ან დირექტორებს, ან გადასახდელი აქვს თავისი თანამშრომლების ან დირექტორებისთვის.
18. თუ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებით მოცულ პერიოდში დაკავშირებულ მხარესთან ჰქონდა ოპერაციები, მან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა ახსნას დაკავშირებულ მხარეებს შორის არსებული ურთიერთობების ხასიათი, ასევე გაამჟღავნოს ამ ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებების შესახებ ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ ურთიერთობის პოტენციური გავლენის გაგებისათვის. ზემოაღნიშნული ინფორმაციის შესახებ განმარტებითი შენიშვნები მოითხოვება მე-17 პუნქტის მოთხოვნების დამატებით. განმარტებითი შენიშვნების ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს სულ მცირე:
 - ა) ოპერაციების მოცულობას;
 - ბ) დაუფარავი ნაშთების, მათ შორის ვალდებულებების მოცულობას; და
 - (i) მათი დაფარვის ვადებსა და პირობებს, მათ შორის, ინფორმაციას მათი უზრუნველყოფის შესახებ და დაფარვისათვის საჭირო ანაზღაურების ფორმას; და
 - (ii) გაცემული ან მიღებული გარანტიების შესახებ დეტალურ ინფორმაციას;
 - გ) დაუფარავ ნაშთებთან დაკავშირებული საექვო ვალების ანარიცხებს; და
 - დ) დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღებ უიმედო ან საექვო ვალებთან დაკავშირებით მოცემულ პერიოდში აღიარებულ ხარჯებს.

- 18ა. საწარმომ უნდა აჩვენოს მმართველობითი მომსახურების ანაზღაურებაზე დახარჯული თანხები, რომელიც გაუწია მას დამოუკიდებელმა სუბიექტმა, მმართველმა საწარმომ.
19. მე-18 პუნქტით მოთხოვნილი განმარტებები ცალ-ცალკე უნდა გაკეთდეს თითოეული შემდეგი კატეგორიისათვის:
- ა) მშობელი საწარმო;
 - ბ) საწარმოები, რომლებიც ახორციელებენ ერთობლივ კონტროლს ანგარიშვალდებულ საწარმოზე, ან გააჩნიათ მნიშვნელოვანი გავლენა მასზე;
 - გ) შვილობილი საწარმოები;
 - დ) მეკავშირე საწარმოები;
 - ე) ერთობლივი საწარმოები, სადაც ანგარიშვალდებული საწარმო არის ერთობლივი მეწილე;
 - ვ) ანგარიშვალდებული საწარმოს ან მისი მშობელი საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა; და
 - ზ) სხვა დაკავშირებული მხარეები.
20. მე-19 პუნქტის მიხედვით, დაკავშირებული მხარეებისთვის გადასახდელი და მათგან მისაღები თანხების კლასიფიკაცია სხვადასხვა კატეგორიებად არის ბასს 1-ით - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - მოთხოვნილი განმარტებების გაფართოება, რომელიც ასახული უნდა იყოს ან უშუალოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში. კატეგორიები იმისთვისაა გაფართოებული, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს დაკავშირებული მხარეების ნაშთებისა და დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციების უფრო ყოველმხრივი ანალიზი.
21. ქვემოთ ჩამოთვლილია ოპერაციების მაგალითები, რომელთა შესახებაც უნდა გამჟღავნდეს ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში, თუ ისინი განხორციელებულია დაკავშირებულ მხარეებთან:
- ა) საქონლის (მზა პროდუქცია ან ნახევარფაბრიკატები) ყიდვა ან გაყიდვა;
 - ბ) უძრავი ქონებისა და სხვა აქტივების ყიდვა ან გაყიდვა;
 - გ) მომსახურების გაწევა ან მიღება;
 - დ) იჯარა;
 - ე) კვლევისა და განვითარების სამუშაოების გადაცემა;
 - ვ) გადაცემა სალიცენზიო შეთანხმებების საფუძველზე;
 - ზ) გადაცემა ფინანსური შეთანხმებების საფუძველზე (მათ შორის, სესხები და შენატანები საკუთარ კაპიტალში ფულადი სახსრებით ან ნატურით);
 - თ) გარანტიების ან გირაოს (უზრუნველყოფის) გაცემა;
 - ი) სახელშეკრულებო ვალდებულებების აღება იმის თაობაზე, რომ ანგარიშვალდებულმა საწარმომ გარკვეული რამ უნდა მოიმოქმედოს, მომავალში ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენის მოხდენის ან არმოხდენის შემთხვევაში, მათ შორის, დაუმთავრებელი ხელშეკრულებებისთვის¹ (აღიარებული ან აღიარებული); და
 - კ) დავალიანებების დაფარვა ანგარიშვალდებული საწარმოს სახელით ან ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ დაკავშირებული მხარის სახელით.

¹ ბასს 37-ში - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - დაუმთავრებელი ხელშეკრულება განმარტებულია შემდეგნაირად: ხელშეკრულება რომლის მონაწილე მხარეებს არ შეუსრულებიათ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები, ან ორივე მხარემ დაახლოებით ერთნაირად, ნაწილობრივ შეასრულა ვალდებულებები.

22. მშობელი საწარმოს ან შვილობილი საწარმოს მონაწილეობა დადგენილგადასახდელიან პროგრამაში, რომლის დროსაც რისკები განაწილებულია ჯგუფის საწარმოებს შორის, წარმოადგენს დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციას (იხ. ბასს 19-ის პუნქტი (34 ბ)).
23. განმარტებები იმის შესახებ, რომ დაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციები შესრულებულია „გამ-ლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ გათვალისწინებული პირობების ეკვივალენტურად, მხოლოდ მაშინ გაკეთდება, თუ შესაძლებელია ამგვარი პირობების დასაბუთება.
24. მსგავსი ხასიათის მუხლების განმარტება შესაძლებელია აგრეგირებულად, გარდა იმ შემთხვევი-სა, როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებული მხარეე-ბის ოპერაციების გავლენის გასარკვევად აუცილებელია ცალკე განმარტების წარდგენა.

სახელმწიფოსთან დაკავშირებული საწარმოები

25. ანგარიშვალდებული საწარმო განთავისუფლდება ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ მე-18 პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნებისგან, თუ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები და დაუფარავი ნაშთები, მათ შორის ვალდებულებები, ეხება:
 - ა) სახელმწიფოს, რომელიც აკონტროლებს ან ერთობლივად აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ საწარმოს, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ანგარიშვალდებულ საწარმოზე; და
 - ბ) სხვა საწარმოს, რომელიც არის დაკავშირებული მხარე იმიტომ, რომ ერთი და იგივე სახელ-მწიფო აკონტროლებს, ან ერთობლივად აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ საწარმოსაც და მეორე საწარმოსაც, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ორივე მათგანზე.
26. თუ ანგარიშვალდებულ საწარმოს ეხება 25-ე პუნქტით გათვალისწინებული განთავისუფლება, მან 25-ე პუნქტში ხსენებული ოპერაციებისა და შესაბამისი დაუფარავი ნაშთების შესახებ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) სახელმწიფოს სახელწოდება და მისი ურთიერთობის შინაარსი ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან (ე.ი. კონტროლი, ერთობლივი კონტროლი ან მნიშვნელოვანი გავლენა);
 - ბ) ქვემოთ (i) და (ii) პუნქტებში აღწერილი ინფორმაცია იმდენად დეტალურად, რაც საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შესაძლებლობას მისცემს, გაერკვნენ მის ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაკავშირებული მხარის ოპერაციების გავლენაში:
 - (i) თითოეული ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი ოპერაციის შინაარსი და თანხა; და
 - (ii) სხვა ოპერაციებისთვის, რომლებიც მნიშვნელოვანია ერთობლივად, მაგრამ არა ცალ-ცალკე - მათი ხარისხობრივი და რაოდენობრივი მოცულობის მითითება. ამ კონტექსტში, სხვა ოპერაციებში იგულისხმება 21-ე პუნქტში ჩამოთვლილი ოპერაციების ტიპები.
27. როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმო მსჯელობს 26(ბ) პუნქტის მოთხოვნების მიხედვით გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დეტალურობის დონეზე, მან უნდა განიხილოს დაკავშირებული მხარის ურთიერთობის სიახლოვის ხარისხი და სხვა ფაქტორები, რომლებიც შესაფერისია ოპერაციის მნიშვნელობის დონის დასადგენად. ასე, მაგალითად:
 - ა) არის თუ არა ის მნიშვნელოვანი მოცულობით;
 - ბ) შესრულებულია თუ არა ოპერაცია არასაბაზრო პირობებით;
 - გ) სცილდება თუ არა ეს ოპერაცია საწარმოს ჩვეულებრივი ყოველდღიური საქმიანობის ფარგლებს, როგორიცაა მაგალითად, კომპანიების შესყიდვა და გაყიდვა;
 - დ) მიწოდებულია თუ არა ამის შესახებ ინფორმაცია მარეგულირებელი ან საზედამხედველო ორგანოებისათვის;
 - ე) ინფორმირებულია თუ არა ამის შესახებ უფროსი რანგის ხელმძღვანელობა;
 - ვ) ექვემდებარება თუ არა აქციონერთა მხრიდან დამტკიცებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

28. წინამდებარე სტანდარტი საწარმომ უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც მთლიანად, ან ნაწილობრივ, კერძოდ, 25-27-ე პუნქტებით გათვალისწინებული განთავისუფლების მოთხოვნების, რომლებიც ეხება სახელმწიფოსთან დაკავშირებულ საწარმოებს. თუ საწარმო ამ სტანდარტს, მთლიანად ან მის ნაწილს, რომელიც ეხება განთავისუფლებას, იყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 28ა. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა, ფასს 11-მა - „ერთობლივი საქმიანობა“ და ფასს 12-მა გამოიწვია მე-3, მე-9, 11(ბ), მე-15, 19(ბ), 19(ე) და 25-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-ს, ფასს 11-სა და ფასს 12-ს.
- 28ბ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) გამოიწვია მე-4 და მე-9 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ამ დოკუმენტის ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან უნდა გამოიყენოს ყველა ცვლილება, რომელსაც ითვალისწინებს დოკუმენტი - „საინვესტიციო საწარმოები“.
- 28გ. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2010-2012 წლების ციკლი“- გამოიწვია მე-9 პუნქტის შეცვლა და 17ა და 18ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

ბასს 24-ის (2003 წ.) გაუქმება

29. წინამდებარე სტანდარტი ჩაენაცვლა ბასს 24-ს - „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“ (გადასინჯული 2003 წელს).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 26

საპენსიო პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება

მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე სტანდარტი ეხება საპენსიო პროგრამების ანგარიშგებას, სადაც ასეთი ანგარიშგება მზადდება.
2. საპენსიო პროგრამებს სხვადასხვა სახელწოდებით მოიხსენიებენ ხოლმე. ასე, მაგალითად: „საპენსიო სქემები“, ან „საპენსიო პროგრამები“. ეს სტანდარტი განიხილავს საპენსიო პროგრამას, როგორც ანგარიშვალდებულ ერთეულს, განცალკევებულს პროგრამაში მონაწილე დამქირავე-ბელთაგან. ყველა სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი საპენსიო პროგრამის ანგარიშგებას მხოლოდ იმ ნაწილში ეხება, რომელსაც ვერ ცვლის მოცემული სტანდარტი.
3. წინამდებარე სტანდარტი საპენსიო პროგრამის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას განიხილავს მის ყველა მონაწილესთან, როგორც ერთ მთლიან ჯგუფთან მიმართებაში. სტანდარტი არ ეხება პროგრამის თითოეული მონაწილის ანგარიშგებას, თავიანთი საპენსიო უფლებების შესახებ.
4. ბასს 19 – „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“ - ეხება საპენსიო ხარჯების განსაზღვრას იმ დამქირავეებელთა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებსაც აქვთ შესაბამისი პროგრამები. ამგვარად, ეს სტანდარტი ავსებს ბასს 19-ს.
5. საპენსიო პროგრამები შესაძლოა არსებობდეს დადგენილშენატანიანი და დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის სახით. ბევრი მოითხოვს ცალკე ფონდების შექმნას, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს ან არ ჰქონდეს დამოუკიდებელი სამართლებრივი სტატუსი, ჰყავდეს ან არ ჰყავდეს ნდობით აღჭურვილი პირი, რომელიც გადარიცხავს შენატანებს და რომლიდანაც გადაიხდება საპენსიო დახმარება. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ყველა შემთხვევაში, იმისდა მიუხედავად, იქმნება თუ არა ასეთი ფონდი და ჰყავს თუ არა მას ნდობით აღჭურვილი პირები.
6. საპენსიო ისეთი პროგრამები, რომლის აქტივები ფინანსდება სადაზღვევო კომპანიების მიერ, ექვემდებარება ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაფინანსების ისეთივე მოთხოვნებს, როგორც ის პროგრამები, რომლებიც ფინანსდება კერძო ბიზნესის მიერ. შესაბამისად, მოცემული სტანდარტი ამგვარ პროგრამებსაც ეხება, თუ სადაზღვევო კომპანიასთან დადებული ხელშეკრულება არ არის რომელიმე კონკრეტული მონაწილის ან მონაწილეთა ჯგუფის სახელზე და საპენსიო გასამრჯელოს ვალდებულება არ წარმოადგენს მხოლოდ სადაზღვევო კომპანიის პასუხისმგებლობის ობიექტს.
7. მოცემული სტანდარტი არ ეხება მუშაკთა გასამრჯელოს სხვა ფორმებს, როგორიცაა მუშაკთა დახმარება სამსახურიდან განთავისუფლებასთან დაკავშირებით, ხელშეკრულება გადავადებულ კომპენსაციაზე, შემწეობა წელთა ნამსახურებისათვის, საპენსიოდ ნაადრევად განთავისუფლების ან პირთა შემცირების პროგრამები, სამედიცინო, სოციალური ან საპრემიო პროგრამები. სტანდარტი არ ვრცელდება აგრეთვე სოციალური უზრუნველყოფის სახელმწიფო ღონისძიებებზე.

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:
საპენსიო პროგრამა არის შეთანხმება, რომლის თანახმად საწარმო უზრუნველყოფს თავის დაქირავებულ პირთა დახმარებას სამსახურის დამთავრებისთანავე ან სამსახურის შეწყვეტის შემდეგ (ყოველწლიური შემოსავლის ან ერთჯერადი გასამრჯელოს სახით), როდესაც ასეთი გასამრჯელოები, ისევე როგორც შენატანები პროგრამაში, შეიძლება განისაზღვროს ან შეფასდეს წინასწარ, პენსიაზე გასვლამდე, რომელიმე დოკუმენტის ან საწარმოში დამკვიდრებული პრაქტიკის საფუძველზე.

დადგენილშენატანიანი პროგრამა არის საპენსიო პროგრამა, რომლის თანახმადაც საპენსიო გასამრჯელოსთვის გასაცემი თანხები განისაზღვრება საპენსიო ფონდში შენატანებისა და ამ ინვესტიციებიდან მიღებული შემოსავლების საფუძველზე.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა არის საპენსიო პროგრამა, რომლის თანახმადაც საპენსიო გასამრჯელოსთვის გასაცემი თანხები განისაზღვრება ფორმულით, რომელსაც, ჩვეულებრივ, საფუძვლად უდევს დაქირავებულ პირთა მიერ გამოიმუშავებული გასამრჯელო და/ან ნამსახურებ წელთა რაოდენობა (სტაჟი).

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

წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის ასევე გამოიყენება შემდეგი ცნებები:

მონაწილეები არიან საპენსიო პროგრამების წევრები და სხვა პირები, რომელთაც პროგრამის შესაბამისად საპენსიო გასამრჯელოების მიღების უფლება აქვთ.

საპენსიო გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილი წმინდა აქტივები მოიცავს პროგრამის აქტივებს, საიდანაც გამოქვითულია ნებისმიერი ვალდებულება, გარდა შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულებისა.

შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარული დღევანდელი ღირებულება არის საპენსიო პროგრამის შესაბამისად გადასახდელი თანხის დღევანდელი ღირებულება, რომელიც გაიცემა ამჟამინდელ დაქირავებულ პირებსა და წარსულში მომუშავეებზე, უკვე გაწეული მომსახურებისათვის.

გარანტირებული გასამრჯელოები ის გასამრჯელოებია, რომლებზეც უფლებები, საპენსიო პროგრამის შესაბამისად, დაკავშირებული არ არის სამსახურის ვადის გაგრძელებასთან.

9. ზოგიერთ საპენსიო პროგრამას, დამქირავებლის გარდა, სხვა სპონსორებიც ჰყავს. მოცემული სტანდარტი ამგვარი პროგრამების ანგარიშგებასაც ეხება.
10. საპენსიო პროგრამების უმრავლესობა დაფუძნებულია ოფიციალურ შეთანხმებებზე. ზოგიერთი კი შესაძლებელია არაოფიციალური იყოს, მაგრამ მათი ვალდებულებების ხარისხი გამომდინარეობდეს დამქირავებელი საწარმოს მიერ დამკვიდრებული პრაქტიკიდან. მიუხედავად იმისა, რომ ცალკეული პროგრამა დამქირავებლებს პროგრამაში თავისი ვალდებულებების შეზღუდვის უფლებას აძლევს, ჩვეულებრივ, დამქირავებელს მაინც უჭირს პროგრამის გაუქმება, თუკი მათ დაქირავებულთა შენარჩუნება სჭირდებათ. ორივე ტიპის პროგრამისთვის, ოფიციალურისა და არაოფიციალურისთვისაც, გამოიყენება აღრიცხვა-ანგარიშგების ერთი და იგივე მეთოდური საფუძვლები.
11. საპენსიო პროგრამების უმრავლესობა გულისხმობს ცალკე, დამოუკიდებელი ფონდის ფორმირებას, რომელშიც შეაქვთ შენატანები და საიდანაც ხდება გასამრჯელოების გადახდა. ამგვარ ფონდებს შესაძლოა მართავდნენ პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად განკარგავენ ფონდის აქტივებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ამ პირებს ნდობით აღჭურვილ პირებს უწოდებენ. ცნება ნდობით აღჭურვილი პირი მოცემულ სტანდარტში გამოიყენება ამგვარი პირების დასახასიათებლად, მიუხედავად იმისა, დამოუკიდებელი ერთეული ფორმირებულია თუ არა.
12. საპენსიო პროგრამები, ჩვეულებრივ, არსებობს დადგენილშენატანიანი ან დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის სახით. თითოეულ მათგანს თავისი დამახასიათებელი თავისებურებები გააჩნია. ზოგჯერ ისეთ პროგრამებსაც ვხვდებით, რომლებსაც ორივე სახის პროგრამის ნიშან-თვისებები ახასიათებს. ამგვარი ჰიბრიდული პროგრამებიც მოცემულ სტანდარტში დადგენილგადასახდელიან პროგრამებად განიხილება.

დადგენილშენატანიანი პროგრამები

13. დადგენილშენატანიანი პროგრამის ფინანსური ანგარიშგება უნდა შეიცავდეს ანგარიშგებას სახეზე არსებული გასამრჯელოების წმინდა აქტივების შესახებ და ფონდის დაფინანსების პოლიტიკის აღწერას.

14. დადგენილშენატანიან პროგრამაში მისი მონაწილის სამომავლო გასამრჯელოს თანხა განისაზღვრება დამქირავებლის ან მონაწილის, ან ორივე მხარის შენატანებით, აგრეთვე ფონდის საქმიანობის შედეგებითა და საინვესტიციო შემოსავლებით. დამქირავებლის ვალდებულება, ჩვეულებრივ, იფარება ფონდში განხორციელებული შენატანებით. ასეთ შემთხვევაში, ჩვეულებრივ, საჭირო არ არის აქტუარის კონსულტაციები; თუმცა, ზოგჯერ მაინც გამოიყენება ამგვარი კონსულტაცია იმ სამომავლო გასამრჯელოს სიდიდის შესაფასებლად, რომლის მიღწევაც შესაძლებელია მიმდინარე შენატანების, სამომავლო შენატანებისა და საინვესტიციო შემოსავლების ცვალებადი დონეების პირობებში.
15. მონაწილეები დაინტერესებულნი არიან ფონდის საქმიანობით, რადგან იგი პირდაპირ ზემოქმედებას ახდენს მათი სამომავლო გასამრჯელოების დონეზე. მონაწილეებს აინტერესებთ, შემოსულია თუ არა ფონდში შენატანები და ხორციელდება თუ არა ამ თანხების სათანადო კონტროლი იმ თვალსაზრისით, რომ დაცული იყოს პროგრამის მონაწილეთა უფლებები. დამქირავებელი დაინტერესებულია პროგრამის ოპერაციების მოგებიანობითა და კანონიერებით.
16. დადგენილშენატანიანი პროგრამის ანგარიშგების მიზანი ის არის, რომ პერიოდულად ხდებოდეს ინფორმაციის წარდგენა პროგრამისა და მისი ინვესტიციების შედეგების შესახებ. აღნიშნული მიზნის მიღწევა, ჩვეულებრივ, შესაძლებელია ისეთი ანგარიშგების წარდგენით, რომელიც მოიცავს:
 - ა) საანგარიშგებო პერიოდის საქმიანობის მნიშვნელოვანი მიმართულებებისა და ნებისმიერი ცვლილების შედეგების აღწერას, რომელიც ეხება პროგრამას, მონაწილეებს, ვადებსა და პირობებს;
 - ბ) ანგარიშგებას საანგარიშგებო პერიოდის ოპერაციებისა და ინვესტიციების შედეგების, აგრეთვე პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის;
 - გ) საინვესტიციო პოლიტიკის აღწერას.

დადგენილგადასახდელიანი პროგრამები

17. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს:
 - ა) ანგარიშგებას, რომელშიც ასახული იქნება:
 - (i) გასამრჯელოების გასაცემად არსებული წმინდა აქტივები;
 - (ii) შეპირებული გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება, სადაც გამოიჯნული იქნება გარანტირებული და არაგარანტირებული გასამრჯელოები;
 - (iii) საბოლოო ნამეტი ან დეფიციტი; ან
 - ბ) ანგარიშგებას გასამრჯელოების გასაცემად არსებული წმინდა აქტივების შესახებ, სადაც მოცემული იქნება:
 - (i) ანგარიშგება შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების შესახებ, სადაც გამოიჯნული იქნება უკვე გარანტირებული და არაგარანტირებული გასამრჯელოების თანხები; ან
 - (ii) აღნიშნულ ინფორმაციაზე თანმხლები აქტუარული ანგარიშგების მითითება.

თუ აქტუარული შეფასება ანგარიშგების თარიღისათვის მზად არ არის, მაშინ ზაზად აღებულ უნდა იქნეს არსებული შეფასებებიდან ყველაზე უახლესი და განმარტებით შენიშვნებში მიეთითოს შესაბამისი თარიღი.
18. მე-17 პუნქტის მიზნებისათვის, შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება უნდა ყრდნობოდეს დაქირავებულ პირთა მიერ მოცემული თარიღისათვის გაწეული მომსახურების მიხედვით პროგრამის პირობების შესაბამის გასამრჯელოს თანხებს და მიმდინარე ან დაგეგმილი ხელფასის დონეებს, გამოყენებული მეთოდის ახსნით. აქტუარულ შეფასებებში მომხდარი ნებისმიერი ისეთი ცვლილების შედეგი, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებაზე, ასევე უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

19. ანგარიშგებაში ახსნილი უნდა იყოს კავშირი პროგრამით შეპირებულ საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებასა და გასამრჯელოსათვის განკუთვნილ წმინდა აქტივებს შორის, ასევე ამ გასამრჯელოების დაფინანსების პოლიტიკა.
20. დადგენილგადასახდელიან პროგრამებში, შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების გადახდა და-მოკიდებულია პროგრამის ფინანსურ მდგომარეობასა და მონაწილეთა უნარზე, განახორციელონ შენატანები ამ პროგრამაში, აგრეთვე ინვესტიციების შედეგებსა და პროგრამის საოპერაციო ეფექ-ტიანობაზე.
21. დადგენილგადასახდელიან პროგრამებში აუცილებელია პერიოდული კონსულტაციების მიღება აქტუარებისაგან, რათა მათ შეაფასონ პროგრამის ფინანსური მდგომარეობა, გადაამოწმონ ვალდე-ბულებები და სამომავლო შენატანების სარეკომენდაციო დონეები.
22. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების ანგარიშგების მიზანია, პერიოდულად უზრუნველყოს პროგრამის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის ამსახველი ინფორმაცია, დროის გარკვე-ულ პერიოდში დაგროვილ რესურსებსა და პროგრამით გათვალისწინებულ გასამრჯელოებს შო-რის თანაფარდობის შესაფასებლად. ჩვეულებრივ, აღნიშნული მიზნის მიღწევა შესაძლებელია ან-გარიშის წარდგენით, რომელიც მოიცავს:
 - ა) ინფორმაციას საანგარიშგებო პერიოდის ძირითადი საქმიანობისა და ნებისმიერი ცვლილე-ბის შედეგების შესახებ, რომელიც ეხება პროგრამას, მის შემადგენლობას, ვადებსა და პირო-ბებს;
 - ბ) ანგარიშგებას საანგარიშგებო პერიოდის ოპერაციებისა და ინვესტიციების შედეგების, აგ-რეთვე პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრუ-ლისათვის;
 - გ) აქტუარებისაგან მიღებულ ინფორმაციას, რომელიც ჩართული იქნება ანგარიშგებაში ან წარ-დგენილი იქნება ცალკე ანგარიშგების სახით;
 - დ) საინვესტიციო პოლიტიკის აღწერას.

შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება

23. საპენსიო პროგრამით მოსალოდნელი სამომავლო გადახდების დღევანდელი ღირებულების გაან-გარიშება და წარდგენა შესაძლებელია ხელფასის მიმდინარე დონის საფუძველზე, ან პროგრამის მონაწილეთა ხელფასის საპროგნოზო დონის მიხედვით, რომელიც ეხება მათი სამსახურის მთელ პერიოდს, პენსიაზე გასვლამდე.
24. ხელფასის მიმდინარე დონის გამოყენება განპირობებულია შემდეგი მიზეზებით:
 - ა) შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება, რაც იმ თანხების ჯამია, რომელიც მოცემულ მომენტში მოდის პროგრამის თითოეულ მონაწილეზე, შეიძლება უფრო ობიექტურად გაანგარიშდეს, ვიდრე დაგეგმილი ხელფასის დონეების გამო-ყენებით, რადგან ნაკლები დაშვებებია გასათვალისწინებელი;
 - ბ) ხელფასის გადიდების შედეგად წარმოშობილი საპენსიო გასამრჯელოების ზრდა წარმოად-გენს საპენსიო პროგრამის ვალდებულებას ხელფასის გადიდების მომენტიდან;
 - გ) პროგრამით შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარული დღევანდელი ღირებულების გამოთვლა, მიმდინარე პერიოდის ხელფასის დონის საფუძველზე, საერთოდ, უფრო მჭიდ-როდ უკავშირდება თანხას, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს პროგრამის ვადის გასვლის ან შეწყვეტის შემთხვევაში.
25. ხელფასის საპროგნოზო დონის გამოყენებას განაპირობებს შემდეგი მიზეზები:
 - ა) ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული უნდა იყოს საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების პრინციპის საფუძველზე, მიუხედავად იმ დაშვებებისა და შეფასებებისა, რომელიც უნდა გა-კეთდეს;
 - ბ) საბოლოო ანაზღაურების პრინციპის პროგრამისათვის გასამრჯელოს ოდენობა განისაზღვრე-ბა პენსიაზე გასვლის მომენტისათვის ან მის წინა უახლესი პერიოდისათვის არსებული ხელ-ფასის საფუძველზე; ამიტომ ხელფასის სიდიდე, შენატანების დონე და მოგების ნორმა უნდა იქნეს პროგნოზირებული; და

- გ) ხელფასის საპროგნოზო დონეების გაუთვალისწინებლობამ, როდესაც დაფინანსება, უმეტეს შემთხვევაში, ხდება ხელფასის საპროგნოზო დონის მიხედვით, შესაძლოა გამოიწვიოს ანგარიშგებაში ჭარბი დაფინანსების ასახვა, სინამდვილეში კი არ იყოს ასეთი დაფინანსება. ან პირიქით, ანგარიშგებაში აისახოს ადეკვატური დაფინანსება, ხოლო პროგრამა საკმარისად არ იყოს დაფინანსებული.
26. პროგრამის ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს პროგრამით შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარული დღევანდელი ღირებულება, რომელიც გამოთვლილია მიმდინარე ხელფასის დონის საფუძველზე, რათა გამოჩნდეს საპენსიო გასამრჯელოს ის ვალდებულებები, რომლებიც არსებობს ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის. ასევე უნდა აისახოს შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარული ღირებულება, რომელიც გამოთვლილია ხელფასის საპროგნოზო დონეების მიხედვით, რათა გამოჩნდეს პოტენციური ვალდებულების სიდიდე, საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების პრინციპის საფუძველზე, რაც, როგორც წესი, საპენსიო ფონდის დაფინანსების საფუძველია. შეპირებული პენსიების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების გარდა, განმარტებით შენიშვნებში შესაძლოა საჭირო გახდეს ფართო განმარტებების გაკეთება, რათა უფრო ნათელი გახდეს მომხმარებლისათვის, რა კონტექსტში უნდა იქნეს წაკითხული ინფორმაცია, შეპირებული პენსიების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების შესახებ. ამგვარი განმარტებები შესაძლოა შეიცავდეს ინფორმაციას პროგრამის საპროგნოზო სამომავლო დაფინანსებისა და ხელფასის საპროგნოზო დონეებზე დაფუძნებული დაფინანსების პოლიტიკის ადეკვატურობის შესახებ. ეს ინფორმაცია შეიძლება ჩაირთოს ფინანსურ ინფორმაციაში ან აქტუარის ანგარიშგებაში.

აქტუარული შეფასებების პერიოდულობა

27. მრავალ ქვეყანაში აქტუარული შეფასებები ხორციელდება სულ მცირე ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ. თუ აქტუარული შეფასებები ანგარიშგების თარიღისათვის მზად არ არის, გაანგარიშების ბაზად გამოიყენება ყველაზე უახლოესი პერიოდის აქტუარული შეფასებები და მიეთითება შეფასების თარიღი.

ფინანსური ანგარიშგების შინაარსი

28. დადგენილგადასახდელიანი პროგრამების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ხდება ქვემოთ ჩამოთვლილი ერთ-ერთი ფორმატით. თითოეული ფორმატი ითვალისწინებს აქტუარული ინფორმაციის შესახებ განმარტებითი შენიშვნისა და წარდგენის პრაქტიკაში დამკვიდრებულ სხვადასხვა მეთოდებს:
- ა) ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს დანაყოფს, რომელიც გვიჩვენებს საპენსიო გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილ წმინდა აქტივებს, შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებას და საშედეგო ნამეტს ან დეფიციტს. პროგრამის ანგარიშგება მოიცავს აგრეთვე ინფორმაციას პენსიებისათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივებისა და შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულებების ცვლილებების შესახებ. ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება ჩაირთოს აქტუარების ცალკე ანგარიშგება, რომელიც დაადასტურებს შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებას;
- ბ) ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ინფორმაციას საპენსიო გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილი წმინდა აქტივების შესახებ და ანგარიშგებას ამ აქტივების ცვლილების შესახებ. შეპირებული პენსიების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება აისახება ანგარიშგების შენიშვნის სახით. საპენსიო პროგრამის ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება აგრეთვე მოიცავდეს აქტუარის ანგარიშს, შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების დადასტურების მიზნით;
- გ) ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას საპენსიო გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილი წმინდა აქტივებისა და ამ აქტივების ცვლილების შესახებ, შეპირებული პენსიების აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებასთან ერთად, რომელიც წარდგენილია ცალკე აქტუარის ანგარიშში.

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

29. 28 (ა) და (ბ) პუნქტებში აღწერილი ფორმატების მომხრე სპეციალისტებს მიაჩნიათ, რომ შეპირებული პენსიების რაოდენობრივი განსაზღვრა და ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც ანგარიშგების აღნიშნული ფორმატებით მიიღება, მომხმარებელს ეხმარება პროგრამის მიმდინარე მდგომარეობისა და მომავალი ვალდებულებების მოსალოდნელი შესრულების ალბათობის შეფასებაში. ისინი აგრეთვე ამტკიცებენ, რომ ფინანსური ანგარიშგება, თავისთავად, სრულყოფილი უნდა იყოს და არ უნდა ეყრდნობოდეს თანმხლებ ანგარიშგებას. მაგრამ ზოგიერთი სპეციალისტის აზრით, 28(ა) პუნქტში აღწერილი მეთოდის საფუძველზე, მომხმარებელს შეიძლება შთაბეჭდილება შეექმნას, რომ ვალდებულება არსებობს, მაშინ, როცა შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებას არ გააჩნია ვალდებულების ყველა თვისება.
30. 28 (გ) პუნქტში აღწერილი მიდგომის მომხრენი ირწმუნებიან, რომ პროგრამით შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს აქტუარული დღევანდელი ღირებულება არ შეიძლება ჩაირთოს საპენსიო გასამრჯელოსათვის განკუთვნილი წმინდა აქტივების ანგარიშგებაში, როგორც აღწერილია 28 (ა) ან 28 (ბ) პუნქტებში, რადგან იგი პირდაპირ გაუტოლდება პროგრამის აქტივებს და ასეთი შედარება შესაძლოა მართებული აღარ იყოს. ისინი ამტკიცებენ, რომ აუცილებელი არ არის აქტუარებმა შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება შეუდარონ ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებას, მაგრამ შესაძლოა ამის ნაცვლად შეაფასონ ინვესტიციებიდან მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება. ამიტომ აღნიშნული ფორმატის მომხრენი ამტკიცებენ, რომ ასეთი შედარება შეიძლება ზუსტად ვერ ასახავდეს საპენსიო პროგრამის აქტუარულ საერთო შეფასებას და შესაძლებელია არასწორად იქნეს გაგებული. ამასთან, ზოგიერთ სპეციალისტს მიაჩნია, რომ იმის მიუხედავად, თუ როგორ იქნება განსაზღვრული შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოს თანხები, აუცილებელია აღნიშნული ინფორმაცია წარდგენილ იქნეს მხოლოდ აქტუარის ანგარიშის სახით, სადაც მოცემული იქნება შესაბამისი განმარტებაც.
31. წინამდებარე სტანდარტი ეთანხმება იმ მოსაზრებას, რომ შეპირებულ საპენსიო გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ინფორმაცია ცალკე, აქტუარის ანგარიშის სახით, უნდა იყოს წარმოდგენილი. სტანდარტით უარყოფილია ის მოსაზრებები, რომლის მიხედვით საჭიროდ არ ითვლება შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების განსაზღვრა. შესაბამისად, 28 (ა) და (ბ) პუნქტებში აღწერილი ფორმატი ისევ მისაღება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნის მიხედვით, როგორც 28 (გ) პუნქტში აღწერილი, იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ინფორმაცია შეიცავს მინიშნებას აქტუარის ანგარიშზე და თან ერთვის აქტუარის ანგარიში, რომელიც შეიცავს შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარულ დღევანდელ ღირებულებას.

ყველა ტიპის პროგრამისათვის

პროგრამის აქტივების შეფასება

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

განმარტებითი შენიშვნები

34. რა სახითაც არ უნდა იყოს წარმოდგენილი საპენსიო პროგრამა (დადგენილშენატანიათ თუ დადგენილგადასახდელიანი პროგრამა), ფინანსური ანგარიშგება ასევე უნდა შეიცავდეს შემდეგ ინფორმაციასაც:
- ა) ანგარიშგებას საპენსიო გასამრჯელოსათვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების ცვლილების შესახებ;
 - ბ) ძირითადი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას; და
 - გ) პროგრამის შინაარსისა და საანგარიშგებო პერიოდში პროგრამაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების შედეგების აღწერას.
35. საპენსიო პროგრამის საფუძველზე შედგენილ ანგარიშგებაში, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) ოფიციალური ანგარიშგება საპენსიო გასამრჯელოებისთვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების შესახებ, რომელიც გვიჩვენებს:
 - (i) სათანადო წესით კლასიფიცირებულ აქტივებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრული-სათვის;
 - (ii) აქტივების შეფასების მეთოდს;
 - (iii) დეტალურ ცნობას ნებისმიერი ცალკეული ინვესტიციის შესახებ, რომელიც აღემატება პენსიებისათვის განკუთვნილი არსებული წმინდა აქტივების 5%-ს, ან ნებისმიერი კლასისა და ტიპის ფასიანი ქაღალდების საერთო ღირებულების 5%-ს;
 - (iv) დეტალურ ცნობას დამქირავებლებში ნებისმიერი ინვესტიციების შესახებ;
 - (v) სხვა ვალდებულებებს შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების გარდა;
 - ბ) ანგარიშგებას საპენსიო გასამრჯელოსათვის განკუთვნილი, ხელმისაწვდომი წმინდა აქტივების ცვლილების შესახებ, სადაც მოცემული იქნება:
 - (i) დამქირავებელთა შენატანები;
 - (ii) დაქირავებულ პირთა შენატანები;
 - (iii) შემოსავალი ინვესტიციებიდან, როგორცაა პროცენტი და დივიდენდები;
 - (iv) სხვა შემოსავალი;
 - (v) გადახდილი ან გადასახდელი საპენსიო გასამრჯელოები (შესაბამისად, გაანალიზებული, მაგალითად, სიკვდილის დროს გაცემული საპენსიო გასამრჯელოების, მოხუცებულობის, შრომისუნარიანობის დაკარგვისა და ერთიანი გასამრჯელოს მიხედვით);
 - (vi) ადმინისტრაციული ხარჯები;
 - (vii) სხვა ხარჯები;
 - (viii) შემოსავლებიდან გადასახადები;
 - (ix) მოგება ან ზარალი ინვესტიციების შეძენიდან და ცვლილებები ინვესტიციების ღირებულებაში; და
 - (x) ტრანსფერი სხვა პროგრამიდან ან პირიქით, სხვა პროგრამებში;
 - გ) დაფინანსების პოლიტიკის აღწერა;
 - დ) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამებისათვის – შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულება (რომელიც იყოფა გარანტირებულ და არაგარანტირებულ გასამრჯელოებად), რომელიც პროგრამით დადგენილი პირობების მიხედვით დამოკიდებულია მოცემული დღისათვის გაწეულ საერთო მომსახურებასა და ხელფასის მიმდინარე ან საპროგნოზო დონის გამოყენებაზე; ეს ინფორმაცია შეიძლება ჩაირთოს თანდართული

აქტუარის ანგარიშგებაში, რომელიც წაკითხულ უნდა იქნეს შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციასთან ერთად; და

- ე) დადგენილგადასახდელიანი პროგრამებისათვის - მნიშვნელოვანი აქტუარული დაშვებების და შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აქტუარული დღევანდელი ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოყენებული მეთოდის აღწერა.
36. საპენსიო პროგრამის ანგარიშგებაში შედის პროგრამის აღწერა, ფინანსური ინფორმაციის შემადგენელი ნაწილის ან ცალკე ანგარიშგების ფორმით. ანგარიშგებაში შესაძლოა აისახოს:
- ა) დამქირავებლისა და იმ მუშაკთა ჯგუფის დასახელება, ვისაც მოცემული პროგრამა ეხება;
 - ბ) იმ მონაწილეთა რაოდენობა, რომლებიც გასამრჯელოებს იღებენ და სხვა დანარჩენ მონაწილეთა რაოდენობა, რომლებიც სათანადო წესით არიან კლასიფიცირებულნი;
 - გ) პროგრამის ტიპი - დადგენილგადასახდელიანი ან დადგენილშენატანიანი პროგრამა;
 - დ) შენიშვნა იმის შესახებ, შეაქვთ თუ არა მონაწილეებს შენატანები პროგრამაში;
 - ე) მონაწილეთათვის შეპირებული საპენსიო გასამრჯელოების აღწერა;
 - ვ) ნებისმიერი პროგრამის ვადის შეწყვეტის პირობების აღწერა; და
 - ზ) (ა) და (ვ) პუნქტებში მომხდარი ცვლილებები ანგარიშგების შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში.

ხშირად უთითებენ ხოლმე სხვა ოფიციალურ დოკუმენტებს, რომლებიც ადვილად ხელმისაწვდომია მომხმარებელთათვის და სადაც აღწერილია პროგრამა. ანგარიშგებაში მხოლოდ იმ ინფორმაციას ამჟღავნებენ, რომელიც ეხება პროგრამის ცვლილებებს მომდევნო პერიოდებში.

ძალაში შესვლის თარიღი

- 37. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 1988 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 27

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს შვილობილ საწარმოებში, ერთობლივ საწარმოებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების წესები იმ შემთხვევისთვის, როდესაც საწარმო ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

მოქმედების სფერო

2. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება შვილობილ, ერთობლივ და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისთვის იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო გადაწყვეტს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, ან ამის გაკეთება მოეთხოვება ადგილობრივი კანონმდებლობით.
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ადგენს, რომელ საწარმოებს ევალებათ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. იგი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

განმარტებები

4. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება - საწარმოთა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მშობელი საწარმოსა და მისი შვილობილი საწარმოების აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი ნაკადები წარდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური სუბიექტის აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი ნაკადები.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება - საწარმოს მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც საწარმოს, საკუთარი შეხედულებისამებრ, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, შვილობილ, ერთობლივ და მეკავშირე საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა შეუძლია თვითღირებულებით, ფასს 9-ის - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ - შესაბამისად, ან წილობრივი მეთოდის გამოყენებით, როგორც ეს აღწერილია ბასს 28-ში - „*ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში*“.
5. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია ფასს 10-ის - „*კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*“ - „ა“ დანართში, ფასს 11-ის - „*ერთობლივი საქმიანობა*“ - „ა“ დანართში და ბასს 28-ის - „*ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში*“ - მე-3 პუნქტში:
 - მეკავშირე საწარმო;
 - ინვესტირებული საწარმოს კონტროლი;
 - წილობრივი მეთოდი;
 - ჯგუფი;
 - საინვესტიციო საწარმო;
 - ერთობლივი კონტროლი;
 - ერთობლივი საწარმო;
 - ერთობლივი მეწილე;
 - მშობელი საწარმო;
 - მნიშვნელოვანი გავლენა;

- შვილობილი საწარმო.
6. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ფინანსური ანგარიშგება, რომლის წარდგენა ხდება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დამატების სახით, ან იმ ინვესტიციის ფინანსური ანგარიშგების დამატების სახით, რომელსაც არ გააჩნია ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში, მაგრამ აქვს ინვესტიციები მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოებში, რომელშიც, ბასს 28-ის შესაბამისად, მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების ასახვა მოითხოვება წილობრივი მეთოდის გამოყენებით, გარდა 8-მა პუნქტებში აღწერილი შემთხვევებისა.
 7. ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებად არ მიიჩნევა იმ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არ გააჩნია შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ან ერთობლივი მეწილის წილი ერთობლივ საწარმოში.
 8. საწარმოს, რომელიც განთავისუფლებულია კონსოლიდაციისგან ფასს 10-ის 4(ა) პუნქტის შესაბამისად, ან წილობრივი მეთოდის გამოყენებისგან ბასს 28-ის (2011 წლის შესწორებული ვერსია) მე-17 პუნქტის შესაბამისად, უფლება აქვს, თავისი ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სახით წარადგინოს ინდივიდუალური ფინანსურ ანგარიშგება.
 - 8ა. საინვესტიციო საწარმო, რომელიც ვალდებულია, ფასს 10-ის მე-3 პუნქტის შესაბამისად კონსოლიდაციიდან განთავისუფლების მოთხოვნა გამოიყენოს ყველა თავისი შვილობილი საწარმოსთვის როგორც მიმდინარე, ისე ყველა წარდგენილ შესადარის პერიოდშიც, ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სახით წარადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

9. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ყველა შესაფერისი სტანდარტის შესაბამისად, მე-10 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა.
10. საწარმომ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, შვილობილ, ერთობლივ და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციები უნდა ასახოს:
 - ა) თვითღირებულებით;
 - ბ) ფასს 9-ის შესაბამისად; ან
 - გ) წილობრივი მეთოდით, როგორც აღწერილია ბასს 28-ში.

საწარმომ ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს ყველა კატეგორიის ინვესტიციისთვის. თვითღირებულებით, ან წილობრივი მეთოდით ასახული ინვესტიციები, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად ან გასანაწილებლად გამიზნული (ან ჩართულია გასაყიდად, ან გასანაწილებლად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში), უნდა აღირიცხოს ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად. ასეთ ვითარებაში არ იცვლება ფასს 9-ის შესაბამისად ასახული ინვესტიციების შეფასება.
11. თუ საწარმო, ბასს 28-ის (2011 წლის შესწორებული ვერსია) მე-18 პუნქტის თანახმად, გადაწყვეტს მეკავშირე საწარმოებში ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების შეფასებას რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის შესაბამისად, მან ეს ინვესტიციები ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც ამავე მეთოდით უნდა ასახოს.
- 11ა. თუ მშობელი საწარმო, ფასს 10-ის 31-ე პუნქტის შესაბამისად, ვალდებულია, რომ შვილობილ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიცია ფასს 9-ის შესაბამისად შეაფასოს რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით, მან შვილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც ამავე მეთოდით უნდა ასახოს.
- 11ბ. როდესაც მშობელი საწარმო აღარ აკმაყოფილებს საინვესტიციო საწარმოს განმარტებას, ან პირიქით, ხდება საინვესტიციო საწარმო, მან საკლასიფიკაციო სტატუსის შეცვლის თარიღიდან ეს ცვლილება უნდა ასახოს შემდეგნაირად:
 - ა) თუ საწარმო აღარ კლასიფიცირდება საინვესტიციო საწარმოდ, მან ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში მე-10 პუნქტის შესაბამისად უნდა აღირიცხოს, ხოლო საკლასიფიკაციო სტატუსის

შეცვლის თარიღი მიიჩნეოს პირობით შეძენის თარიღად. თუ ინვესტიცია მე-10 პუნქტის შესაბამისად აღირიცხება, პირობითი შეძენის თარიღის მდგომარეობით განსაზღვრული შვილობილი საწარმოს რეალური ღირებულება უნდა წარმოადგენდეს გადაცემულ პირობით კომპენსაციას.

(i) [გაუქმებულია]

(ii) [გაუქმებულია]

- ბ) თუ საწარმო გახდება საინვესტიციო საწარმო, მან შვილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია ფასს 9-ის მიხედვით უნდა აღირიცხოს რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით. სხვაობა შვილობილი საწარმოს ადრინდელ საბალანსო ღირებულებასა და ინვესტორის საკლასიფიკაციო სტატუსის შეცვლის თარიღისთვის განსაზღვრულ მის რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში როგორც შემოსულობა, ან ზარალი. შემოსულობის ან ზარალის მთლიანი თანხა, რომელიც ადრე „სხვა სრულ შემოსავალში“ იყო აღიარებული ამ შვილობილ საწარმოებთან მიმართებით, იმგვარად უნდა აისახოს, თითქოს საინვესტიციო საწარმოს საკლასიფიკაციო სტატუსის შეცვლის თარიღისთვის მოხდა ამ შვილობილი საწარმოების გასვლა.
12. **შვილობილი საწარმოდან, ერთობლივი საწარმოდან, ან მეკავშირე საწარმოდან მიღებული დივიდენდები მაშინ უნდა აღიარდეს საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც დადგინდება საწარმოს დივიდენდების მიღების უფლება. აღნიშნული დივიდენდები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, თუ საწარმოს გადაწყვეტილი არა აქვს წილობრივი მეთოდის გამოყენება, რა შემთხვევაშიც დივიდენდები აღიარდება, როგორც ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების შემცირება.**
13. როდესაც მშობელი საწარმო ჯგუფის სტრუქტურას გარდაქმნის ახალი საწარმოს, კერძოდ, თავისი მშობელი საწარმოს დაფუძნებით იმგვარად, რომ დაკმაყოფილებულია შემდეგი კრიტერიუმები:
- ა) ახალი მშობელი საწარმო თავდაპირველ მშობელ საწარმოზე კონტროლს მოიპოვებს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებით, თავდაპირველი მშობელი საწარმოს არსებული წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ;
 - ბ) ახალი ჯგუფისა და თავდაპირველი ჯგუფის აქტივები და ვალდებულებები ერთი და იგივეა უშუალოდ რეორგანიზაციამდე და რეორგანიზაციის შემდეგ; და
 - გ) თავდაპირველი მშობელი საწარმოს რეორგანიზაციამდე მესაკუთრეებს, რეორგანიზაციამდეც და რეორგანიზაციის შემდეგაც, ერთი და იგივე წილი აქვთ თავდაპირველი ჯგუფისა და ახალი ჯგუფის წმინდა აქტივებში, აბსოლუტურ და ხვედრით სიდიდეებში და ახალი მშობელი საწარმო თავის ინვესტიციებს თავდაპირველ მშობელ საწარმოში 10 (ა) პუნქტის შესაბამისად ასახავს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაშინ ახალმა მშობელმა საწარმომ ინვესტიციების თვითღირებულება უნდა შეაფასოს საკუთარი კაპიტალის იმ ელემენტებში თავისი წილის საბალანსო ღირებულებით, რომლებიც ნაჩვენებია თავდაპირველი მშობელი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში რეორგანიზაციის თარიღისათვის.
14. ანალოგიურად, სხვა საწარმოსაც (რომელიც თავად არ არის მშობელი საწარმო) შეუძლია ახალი საწარმოს, კერძოდ, მშობელი საწარმოს დაფუძნება ისე, რომ დაკმაყოფილებული იყოს მე-13 პუნქტის კრიტერიუმები. მე-13 პუნქტის მოთხოვნები ამგვარი რეორგანიზაციის დროსაც გამოიყენება. ასეთ შემთხვევაში, ტერმინების „თავდაპირველი მშობელი საწარმო“ და „თავდაპირველი ჯგუფი“ ნაცვლად ნაგულისხმევი იქნება „თავდაპირველი საწარმო“.

განმარტებითი შენიშვნები

15. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის მოსაზრადებლად საწარმომ უნდა გამოიყენოს ყველა შესაფერისი ფასს, მათ შორის მე-16 და მე-17 პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნები.
16. როდესაც მშობელი საწარმო ფასს 10-ის 4(ა) პუნქტის შესაბამისად გადაწყვეტს, არ მოაზრადოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და ამის ნაცვლად ამზადებს ინდივიდუალურ

ფინანსურ ანგარიშგებას, მან ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) ის ფაქტი, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება; საწარმომ გამოიყენა კონსოლიდაციისაგან განთავისუფლების უფლება; იმ საწარმოს სახელწოდება და საქმიანობის ძირითადი ადგილი (ქვეყანა) (და ასევე ქვეყანა, სადაც რეგისტრირებულია, თუ განსხვავდება მისი საქმიანობის ძირითადი ადგილისგან) , ვისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებაც შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და ხელმისაწვდომია საჯარო სარგებლობისთვის; მისამართი, სადაც შეიძლება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოპოვება;
- ბ) შვილობილ საწარმოებში, ერთობლივ საწარმოებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული მნიშვნელოვანი ინვესტიციების სია, მათ შორის:
 - (i) ამ ინვესტირებული საწარმოების სახელწოდებები;
 - (ii) თითოეული ინვესტირებული საწარმოს საქმიანობის ძირითადი ადგილი (ქვეყანა) (და ასევე ქვეყანა, სადაც რეგისტრირებულია, თუ განსხვავდება მისი საქმიანობის ძირითადი ადგილისგან);
 - (iii) ამ ინვესტირებულ საწარმოებში ფლობილი საკუთრების პროცენტული წილი (და, თუ განსხვავებულია, წილი მესაკუთრეთა ხმის უფლებებში).
- გ) (ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ სიაში შეტანილი ინვესტიციების აღრიცხვისთვის გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

16ა. თუ საინვესტიციო საწარმო, რომელიც წარმოადგენს მშობელ საწარმოს (გარდა მე-16 პუნქტში მითითებული მშობელი საწარმოსი), 8ა პუნქტის შესაბამისად, ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგების სახით ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა დააფიქსიროს ეს ფაქტი. გარდა ამისა, საინვესტიციო საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ყველანაირი ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც ევალებათ საინვესტიციო საწარმოებს ფასს 12-ის - „განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ“ - მიხედვით.

17. როდესაც მშობელი საწარმო (გარდა 16-16ა პუნქტებში მითითებული მშობელი საწარმოების), ან ინვესტორი, რომელსაც გააჩნია ერთობლივი კონტროლი ან მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტირებულ საწარმოზე, ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, მშობელმა საწარმომ ან ინვესტორმა ზუსტად უნდა მიუთითოს ფასს 10-ის, ფასს 11-ის, ან ბასს 28-ის (2011 წლის შესწორებული ვერსია) შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელთანაც ეს ანგარიშგებებია დაკავშირებული. ამასთან, მშობელმა საწარმომ ან ინვესტორმა ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) ის ფაქტი, რომ მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება და მიზეზები, რის გამოც მომზადდა აღნიშნული ანგარიშგება, თუ კანონმდებლობით ამის გაკეთება არ ევალება;
- ბ) შვილობილ საწარმოებში, ერთობლივ საწარმოებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული მნიშვნელოვანი ინვესტიციების სია, მათ შორის:
 - (i) ინვესტირებული საწარმოების სახელწოდებები;
 - (ii) თითოეული ინვესტირებული საწარმოს საქმიანობის ძირითადი ადგილი (ქვეყანა) (და ასევე ქვეყანა, სადაც რეგისტრირებულია, თუ განსხვავდება მისი საქმიანობის ძირითადი ადგილისგან);
 - (iii) ამ ინვესტირებულ საწარმოებში ფლობილი საკუთრების პროცენტული წილი (და, თუ განსხვავებულია, წილი მესაკუთრეთა ხმის უფლებებში).
- გ) (ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ სიაში შეტანილი ინვესტიციების აღრიცხვისთვის გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

18. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში და იმავდროულად გამოიყენოს ფასს 10, ფასს 11, ფასს 12 და ბასს 28 (2011 წლის შეცვლილი ვერსია).
- 18ა. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები“ - (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-5, მე-6, მე-17 და მე-18 პუნქტების შეცვლა და 8ა, 11ა-11ბ, 16ა და 18ბ-18ი პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი ადრე გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს დოკუმენტი - „საინვესტიციო საწარმოები“ - გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.
- 18ბ. თუ დოკუმენტით - „საინვესტიციო საწარმოები“ - გათვალისწინებული ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღისათვის (რომელიც ამ სტანდარტის მიზნებისთვის არის იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი, რომლისთვისაც პირველად გამოიყენება ზემოაღნიშნული ცვლილებები) მშობელი საწარმო დაასკვნის, რომ ის მიიჩნევა საინვესტიციო საწარმოდ, მან შეილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის მიმართ უნდა გამოიყენოს 18გ-18ი პუნქტები.
- 18გ. ზემოხსენებული ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის, საინვესტიციო საწარმომ, რომელიც ადრე შეილობილ საწარმოში ფლობილ ინვესტიციას აფასებდა თვითღირებულებით, ეს ინვესტიცია უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ისე, თითქოს ყოველთვის წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები იყო ძალაში. საინვესტიციო საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა გააკორექტიროს იმ წლიური პერიოდის მონაცემები, რომელიც უშუალოდ უსწრებს წინ ამ ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღს და ასევე უნდა გააკორექტიროს უშუალო წინა პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით არსებული გაუნაწილებელი მოგების მონაცემი, შემდეგ ორ სიდიდეს შორის სხვაობის თანხით:
- ა) ამ ინვესტიციის ადრინდელი საბალანსო ღირებულება; და
 - ბ) ინვესტორის მიერ შეილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის რეალური ღირებულება.
- 18დ. ზემოხსენებული ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის, საინვესტიციო საწარმომ, რომელიც ადრე შეილობილ საწარმოში ფლობილ ინვესტიციას აფასებდა რეალური ღირებულებით, „სხვა სრულ შემოსავალში“ ასახვით, ამ ინვესტიციის შეფასება უნდა გააგრძელოს რეალური ღირებულებით. რეალური ღირებულებების კორექტირების მთლიანი თანხა, რომელიც ადრე აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში, საწარმომ უნდა გადაიტანოს იმ წლიური პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში, რომელიც უშუალოდ უსწრებს წინ თავდაპირველი გამოყენების თარიღს.
- 18ე. ზემოხსენებული ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის, საინვესტიციო საწარმო ვალდებული არ არის, შეცვალოს შეილობილ საწარმოში ფლობილი ადრინდელი წილის სააღრიცხვო მეთოდი, რომელსაც წინათ აღრიცხავდა რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის შესაბამისად, როგორც ეს მე-10 პუნქტითაა ნებადართული.
- 18ვ. სანამ ფასს 13-ის - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - გამოყენებას დაიწყებს, საინვესტიციო საწარმომ უნდა გამოიყენოს რეალური ღირებულების ის მნიშვნელობები, რომლებიც ადრე წარედგინათ ინვესტორებს, ან ხელმძღვანელობას, თუ ეს ის თანხებია, რომლითაც შესაძლებელი იყო ინვესტიციის გაცვლა შეფასების თარიღისათვის საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით განხორციელებულ გარიგებაში.
- 18ზ. თუ შეუძლებელია (ბასს 8-ში - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - მოცემული განმარტების თანახმად) შეილობილ საწარმოში განხორციელებული ინვესტიციის შეფასება 18გ-18ვ პუნქტების შესაბამისად, საინვესტიციო საწარმომ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები უნდა გამოიყენოს ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისისთვის, რომლის მიმართაც შესაძლებელია 18გ-18ვ პუნქტების გამოყენება, რაც შეიძლება მიმდინარე პერიოდი იყოს. ინვესტორმა რეტროსპექტულად უნდა გააკორექტიროს იმ წლიური

პერიოდის მონაცემები, რომელიც უშუალოდ უსწრებს წინ ზემოაღნიშნულ თავდაპირველი გამოყენების თარიღს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მიმდინარე პერიოდია ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისი, რომლისთვისაც შესაძლებელია ამ პუნქტის გამოყენება. როდესაც თარიღი, რომლისთვისაც შესაძლებელია, რომ საინვესტიციო საწარმომ შეაფასოს შვილობილი საწარმოს რეალური ღირებულება, წინ უსწრებს უშუალო წინა პერიოდის დასაწყისს, ინვესტორმა უნდა გააკორექტიროს უშუალო წინა პერიოდის დასაწყისისთვის არსებული საკუთარი კაპიტალის მონაცემი, შემდეგ ორ სიდიდეს შორის სხვაობის თანხით:

ა) ამ ინვესტიციის ადრინდელი საბალანსო ღირებულება; და

ბ) ინვესტორის მიერ შვილობილ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის რეალური ღირებულება.

თუ მიმდინარე პერიოდია ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისი, რომლისთვისაც შესაძლებელია ამ პუნქტის გამოყენება, საკუთარი კაპიტალის კორექტირების თანხა უნდა აღიარდეს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში.

18თ. თუ საინვესტიციო საწარმო შვილობილ საწარმოში ფლობილ ინვესტიციას ასხვისებს, ან კონტროლს კარგავს შვილობილ საწარმოზე დოკუმენტით - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ გათვალისწინებული ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღამდე, საინვესტიციო საწარმო ვალდებული არ არის, შეცვალოს ამ ინვესტიციის სააღრიცხვო მეთოდი, რომელსაც წინათ იყენებდა.

18ი. მიუხედავად იმისა, რომ 18გ-18ზ პუნქტებში მინიშნებაა წლიურ პერიოდზე, რომელიც უშუალოდ წინ უსწრებს თავდაპირველი გამოყენების თარიღს („უშუალო წინა პერიოდი“), საწარმოს ასევე უფლება აქვს, კორექტირებული შესადარისი ინფორმაცია წარმოადგინოს უფრო ადრეული ნებისმიერი წარდგენილი პერიოდებისთვისაც, მაგრამ მას ამის გაკეთება არ ევალება. თუ საწარმო წარმოადგენს ზემოაღნიშნულ ადრეული პერიოდების კორექტირებულ შესადარისი ინფორმაციას, მან, 18გ-18ზ პუნქტებში ნახსენები „უშუალო წინა პერიოდის“ ნაცვლად, უნდა იგულისხმოს „წარდგენილი პერიოდებიდან ყველაზე ადრეული კორექტირებული შესადარისი პერიოდი“. თუ საწარმო წარმოადგენს არაკორექტირებულ შესადარისი ინფორმაციას რომელიმე წინა პერიოდის შესახებ, მან ნათლად უნდა მიუთითოს, რომელი ინფორმაცია არ არის კორექტირებული, მიუთითოს, რომ ეს ინფორმაცია მომზადებულია სხვა საფუძველით და ახსნას, რა საფუძველია ეს.

18კ. 2014 წლის აგვისტოში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*წილობრივი მეთოდი ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში*“ (ბასს 27-ის შესწორებები) გამოიწვია მე-4-7, მე-10, 11ზ და მე-12 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის, ბასს 8 - ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

მინიშნება ფასს 9-ის გამოყენებაზე

19. თუ საწარმო წინამდებარე ფასს-ს იყენებს, მაგრამ ჯერ არ იყენებს ფასს 9-ს, მან ყველგან, სადაც მითითებულია ფასს 9-ის გამოყენება, უნდა იგულისხმოს ბასს 39 - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*“.

ბასს 27-ის (2008 წ.) გაუქმება

20. წინამდებარე სტანდარტი ქვეყნდება ფასს 10-თან ერთად. ზემოაღნიშნულმა ორივე სტანდარტმა ჩაანაცვლა ბასს 27 - „*კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*“ (2008 წლის შესწორებული ვერსია).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 28

ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების აღრიცხვის პრინციპები და ასევე მოთხოვნები წილობრივი მეთოდის გამოყენებისთვის მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების აღრიცხვისთვის.

მოქმედების სფერო

2. მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა ინვესტორმა საწარმომ, რომელსაც გააჩნია ერთობლივი კონტროლის უფლება, ან მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტირებულ საწარმოზე.

განმარტებები

3. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

მეკავშირე საწარმო არის საწარმო, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოთა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მშობელი საწარმოსა და მისი შვილობილი საწარმოების აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი ნაკადები წარდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური სუბიექტის აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი ნაკადები.

წილობრივი მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველად აღიარებას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას ინვესტირებული საწარმოს ნეტო აქტივებში ინვესტორის კუთვნილ წილში შეტენის შემდგომ მომხდარი ცვლილების შესაბამისად. ინვესტორის მოგება ან ზარალი მოიცავს მის კუთვნილ წილს ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში ან ზარალში, ხოლო ინვესტორის სხვა სრული შემოსავალი მოიცავს მის კუთვნილ წილს ინვესტირებული საწარმოს სხვა სრულ შემოსავალში.

ერთობლივი საქმიანობა არის საქმიანობა, რომელსაც ერთობლივად აკონტროლებს ორი ან მეტი მხარე.

ერთობლივი კონტროლი არის ხელშეკრულებით დადგენილი ერთობლივი კონტროლის უფლება ამა თუ იმ საქმიანობაზე, რომელიც არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც რელევანტურ საქმიანობებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღება საჭიროებს ერთობლივად მაკონტროლებელ მხარეთა ერთსულოვან თანხმობას.

ერთობლივი საწარმო არის ერთობლივი საქმიანობა, რომლის დროსაც მხარეებს, რომლებსაც გააჩნიათ ერთობლივი კონტროლის უფლება საქმიანობაზე, აქვთ უფლებები ამ საქმიანობის ნეტო აქტივებზე.

ერთობლივი მეწილე არის ერთობლივი საწარმოს მონაწილე მხარე, რომელსაც გააჩნია ერთობლივი კონტროლის უფლება ერთობლივ საწარმოზე.

მნიშვნელოვანი გავლენა ნიშნავს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ამ პოლიტიკაზე ინვესტორის კონტროლის ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას.
4. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია ბასს 27-ის მე-4 პუნქტში და ფასს 10-ის - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ – „ა“ დანართში და წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება იმავე მნიშვნელობით, რაც მინიჭებული აქვს ზემოხსნეულ სტანდარტებში.

- ინვესტირებული საწარმოს კონტროლი;
- ჯგუფი;
- მშობელი საწარმო;
- ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება;
- შვილობილი საწარმო.

მნიშვნელოვანი გავლენა

5. თუ ინვესტორს ინვესტირებულ საწარმოში პირდაპირ ან არაპირდაპირ (მაგ., შვილობილი საწარმოს მეშვეობით) ეკუთვნის ხმის უფლების 20% ან მეტი, მაშინ მიიჩნევა, რომ ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა (თუკი არ არსებობს სარწმუნო მტკიცებულებები იმისა, რომ ეს არ შეესაბამება სინამდვილეს). და პირიქით, თუ ინვესტორს ინვესტირებულ საწარმოში პირდაპირ ან არაპირდაპირ (მაგ., შვილობილი საწარმოს მეშვეობით) ეკუთვნის ხმის უფლების 20%-ზე ნაკლები, მაშინ მიიჩნევა, რომ ინვესტორს არ გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა, თუკი არ არსებობს სარწმუნო მტკიცებულებები იმისა, რომ ეს არ შეესაბამება სინამდვილეს. სხვა ინვესტორის მიერ ამავე საწარმოში მნიშვნელოვანი წილის, ან საკონტროლო პაკეტის ფლობა ყოველთვის არ ნიშნავს იმას, რომ რომელიმე საწარმოს არ შეიძლება გააჩნდეს მნიშვნელოვანი გავლენა მოცემულ საწარმოზე.
6. მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობა, როგორც წესი, დასტურდება ერთი ან რამდენიმე შემდეგი ფაქტით:
 - ა) ინვესტორის წარმომადგენლის არსებობა ინვესტირებული საწარმოს დირექტორთა საბჭოში ან სხვა ანალოგიურ მმართველობით ორგანოში;
 - ბ) მონაწილეობის მიღება პოლიტიკის განსაზღვრის პროცესში, დივიდენდებისა და სხვა განაწილებების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში მონაწილეობის ჩათვლით;
 - გ) საწარმოსა და ინვესტირებულ საწარმოს შორის განხორციელებული არსებითი ოპერაციებით;
 - დ) მმართველი პერსონალის ურთიერთგაცვლით; ან
 - ე) მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მოწოდებით.
7. საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს ვარანტების წილი, ქოლ-ოფციონების წილი, სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც კონვერტირებადია ჩვეულებრივ აქციებში, ან სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები, რომლებსაც, გამოყენების ან კონვერტაციის შემთხვევაში, გააჩნია შესაძლებლობა, მოცემული საწარმო უზრუნველყოს დამატებითი ხმის უფლებებით, ან შეამცირონ სხვა მხარის ხმის უფლებები, სხვა საწარმოს ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან მიმართებით (მაგალითად, პოტენციური ხმის მიცემის უფლებები). როდესაც საწარმო აფასებს, გააჩნია თუ არა მნიშვნელოვანი გავლენა, მხედველობაში მიიღება მიმდინარე პერიოდში გამოყენებადი ან კონვერტირებადი პოტენციური ხმის უფლებების (მათ შორის, სხვა საწარმოთა განკარგულებაში არსებული პოტენციური ხმის უფლებების) ფლობა და მათი გავლენა. პოტენციური ხმის უფლებები არ მიიჩნევა მიმდინარე პერიოდში განხორციელებად ან კონვერტირებად უფლებებად, თუ მათი რეალიზება ან კონვერტირება არ შეიძლება მანამ, სანამ არ დადგება გარკვეული თარიღი მომავალში, ან არ მოხდება გარკვეული მოვლენა მომავალში.
8. როდესაც საწარმო ადგენს, პოტენციური ხმის უფლებების ფლობა უწყობს თუ არა ხელს მნიშვნელოვანი გავლენის წარმოშობას, ის განიხილავს ყველა ფაქტსა და გარემოებას (მათ შორის, პოტენციური ხმის მიცემის უფლებების რეალიზების პირობებსა და სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებების პირობებს, ინდივიდუალურად ან ერთად), რომლებიც ზემოქმედებს პოტენციურ უფლებებზე, გარდა ხელმძღვანელობის განზრახვისა და პოტენციური უფლებების გამოყენების ან კონვერტაციის ფინანსური შესაძლებლობისა.
9. საწარმო მაშინ კარგავს მნიშვნელოვან გავლენას ინვესტირებულ საწარმოზე, როდესაც კარგავს საწარმოს ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის მიღების უფლებამოსილებას. საწარმომ მნიშვნელოვანი გავლენა შეიძლება დაკარგოს საკუთრების წილის აბსოლუტურ ან შეფარდებით დონეებში ცვლილებების გარეშე, მაგალითად,

როდესაც მეკავშირე საწარმო ხდება მთავრობის, სასამართლოს, ადმინისტრაციული ან მარეგულირებელი ორგანოს კონტროლის ობიექტი. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანი გავლენის დაკარგვა შეიძლება განაპირობოს ასევე სახელშეკრულებო შეთანხმებამ.

წილობრივი მეთოდი

10. წილობრივი მეთოდის თანახმად, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში განხორციელებული ინვესტიცია თავდაპირველად აღირიცხება თვითღირებულებით და შემდგომში მისი საბალანსო ღირებულება იზრდება ან მცირდება, რათა აისახოს შეძენის თარიღის შემდგომ პერიოდში ინვესტორის წილი ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში ან ზარალში. ინვესტორის წილი ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში, ან ზარალში აღიარდება ინვესტორის მოგებაში, ან ზარალში. ინვესტირებული საწარმოდან დივიდენდების ან სხვა სახის განაწილებული თანხების მიღება ამცირებს ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას. ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების კორექტირება შეიძლება აუცილებელი გახდეს აგრეთვე ინვესტირებულ საწარმოში ინვესტორის კუთვნილი პროპორციული წილის ცვლილების გასათვალისწინებლად, რასაც იწვევს ინვესტირებული საწარმოს სხვა სრული შემოსავლის ცვლილება. ამგვარ ცვლილებებს იწვევს ძირითადი საშუალებების გადაფასება და უცხოურ ვალუტაში მუხლების გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი განსხვავებები. ინვესტორის წილი ამ ცვლილებებში აისახება ინვესტორის სხვა სრულ შემოსავალში (იხ. ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“).
11. ინვესტირებული საწარმოდან მიღებული განაწილებული თანხების საფუძველზე აღიარებული შემოსავალი შესაძლებელია ადეკვატურად არ ასახავდეს შემოსავლის იმ ოდენობას, რომელიც ინვესტორმა მიიღო მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიციიდან, რადგან მიღებული სახსრები შეიძლება უმნიშვნელოდ იყოს დაკავშირებული მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს საქმიანობის შედეგებთან. ვინაიდან ინვესტორს გააჩნია ერთობლივი კონტროლის უფლება, ან მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტირებულ საწარმოზე, იგი დაინტერესებულია მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს საქმიანობის შედეგებით და, მაშასადამე, თავისი ინვესტიციის უკუგებით (შემოსავლებით). ინვესტორი ამ ინტერესს ასახავს თავისი ფინანსური ანგარიშგების საზღვრების გაფართოებით, ითვალისწინებს რა მასში თავის წილს ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში, ან ზარალში. ამის გამო, წილობრივი მეთოდის გამოყენება უფრო მეტ (დეტალურ) ინფორმაციას იძლევა ინვესტორის ნეტო აქტივებისა და მოგების, ან ზარალის შესახებ.
12. როდესაც არსებობს პოტენციური ხმის უფლებები, ან სხვა სახის წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც მოიცავს პოტენციურ ხმის უფლებებს, ინვესტორი საწარმოს წილი მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს მოგებაში ან ზარალში განისაზღვრება მხოლოდ საკუთრების არსებული წილის საფუძველზე და არ ითვალისწინებს პოტენციური ხმის უფლებების, ან სხვა სახის წარმოებული ინსტრუმენტების შესაძლო რეალიზებას, ან კონვერტაციას, იმ შემთხვევის გარდა, რომელიც აღწერილია მე-13 პუნქტში.
13. ზოგ შემთხვევაში, საწარმოს ძალაში შესული საკუთრების წილი პრაქტიკულად შეიძლება გააჩნდეს ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომელიც მიმდინარე მომენტში მისთვის ხელმისაწვდომს ხდის საკუთრების წილთან დაკავშირებულ შემოსავლებს. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოზე მიკუთვნებული წილი განისაზღვრება ისეთი პოტენციური ხმის უფლებებისა და სხვა წარმოებული ინსტრუმენტების შესაძლო რეალიზების გათვალისწინებით, რომლებიც ზემოაღნიშნულ შემოსავლებს საწარმოსთვის ხელმისაწვდომს ხდის მიმდინარე მომენტში.
14. ფასს 9 – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ – არ გამოიყენება მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი წილების მიმართ, რომლებიც აღირიცხება წილობრივი მეთოდით. როდესაც პოტენციური ხმის უფლებების შემცველი ფინანსური ინსტრუმენტები საწარმოსთვის, პრაქტიკულად, მიმდინარე მომენტში ხდის ხელმისაწვდომს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ფლობილ საკუთრების წილთან დაკავშირებულ შემოსავლებს, ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტები არ განეკუთვნება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროს. ყველა სხვა შემთხვევაში, ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც გულისხმობს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში პოტენციურ ხმის უფლებების ქონას, აისახება ფასს 9-ის შესაბამისად.
- 14ა. საწარმო ფასს 9-ს იყენებს აგრეთვე მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი სხვა ფინანსური ინსტრუმენტებისთვისაც, რომელთა მიმართ წილობრივი მეთოდი არ გამოიყენება. ამგვარ ფინანსურ ინსტრუმენტებს განეკუთვნება გრძელვადიანი ინვესტიციები, რომლებიც, თავისი არსით, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოებში საწარმოს მიერ ფლობილი ნეტო ინვესტიციის

ნაწილია (იხ. 38-ე პუნქტი). საწარმო ამგვარ გრძელვადიან ინვესტიციებთან მიმართებით ფასს 9-ს იქამდე იყენებს, სანამ გამოიყენებს ამ სტანდარტის 38-ე და 40-43-ე პუნქტებს. ფასს 9-ის გამოყენების დროს საწარმო არ ითვალისწინებს გრძელვადიანი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების კორექტირებებს, რომლებიც განაპირობა წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებამ.

15. თუ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია, ან ინვესტიციის ნაწილი კლასიფიცირებული არ არის, როგორც გასაყიდად გამიზნული ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“, მაშინ ინვესტიცია, ან ინვესტიციის ნაწილი, რომელიც კლასიფიცირებულ არ არის გასაყიდად გამიზნულად, კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც გრძელვადიანი აქტივი.

წილობრივი მეთოდის გამოყენება

16. საწარმომ, რომელსაც გააჩნია ერთობლივი კონტროლი, ან მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტირებულ საწარმოზე, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიცია ყოველთვის უნდა აღრიცხოს წილობრივი მეთოდით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ამ ინვესტიციას ეხება მე-17-19 პუნქტებით გათვალისწინებული განთავისუფლება წილობრივი მეთოდის გამოყენების მოთხოვნისგან.

წილობრივი მეთოდის გამოყენების მოთხოვნისგან განთავისუფლება

17. საწარმოს არ ევალება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიციის აღრიცხვა წილობრივი მეთოდით, თუ იგი წარმოადგენს მშობელ საწარმოს, რომელიც განთავისუფლებულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მოთხოვნისგან იმის გამო, რომ არ განეკუთვნება ფასს 10-ის მოქმედების სფეროს, ფასს 10-ის 4(ა) პუნქტის თანახმად, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც დაკმაყოფილებულია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:
 - ა) ანგარიშვალდებული საწარმო თვითონ წარმოადგენს სხვა საწარმოს სრულ ან ნაწილობრივ საკუთრებაში მყოფ შვილობილ საწარმოს და მისი ყველა სხვა მესაკუთრე, მათ შორის ისინიც, ვისაც სხვა შემთხვევაში არ ექნებოდათ ხმის უფლებები, ინფორმირებული იყვნენ იმის შესახებ, რომ საწარმო არ იყენებს წილობრივი მეთოდს და ამის წინააღმდეგი არ წასულან;
 - ბ) საწარმოს სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება ფასიანი ქაღალდების საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა, ან არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების (მეორადი) ბაზარი, როგორც ადგილობრივი, ისე რეგიონული);
 - გ) საწარმო თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანოში არც ადრე წარადგენდა და არც ახლა იმყოფება წარდგენის პროცესში, ფასიანი ქაღალდების საჯარო ბაზარზე რაიმე სახის ფინანსური ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნებისათვის; და
 - დ) საწარმოს საბოლოო მშობელი საწარმო, ან მისი რომელიმე შუალედური მშობელი საწარმო, ფასს სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად, ადგენს საჯარო მოხმარებისათვის განკუთვნილ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელშიც შვილობილი საწარმოები კონსოლიდირებულია, ან შეფასებულია რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით, ფასს 10-ის შესაბამისად.
18. როდესაც ინვესტიცია მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ეკუთვნის საწარმოს, რომელიც წარმოადგენს სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციას, ან ერთობლივ ფონდს, საპაიო საინვესტიციო ფონდს და სხვა მსგავს სუბიექტს, მათ შორის სადაზღვევო ფონდს, რომლის პაის ღირებულება დაკავშირებულია ინვესტიციის შედეგებთან, ან საწარმო მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ინვესტიციას არაპირდაპირ ფლობს ზემოაღნიშნული სუბიექტების მეშვეობით, ასეთ შემთხვევაში საწარმოს არჩევანის უფლება აქვს: შეუძლია ეს ინვესტიციები შეაფასოს რეალური ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით, ფასს 9-ის შესაბამისად. საწარმომ ამგვარი გადაწყვეტილება ცალ-ცალკე უნდა მიიღოს თითოეულ მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოსთან მიმართებით, ამ მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს თავდაპირველი აღიარებისას.
19. როდესაც საწარმოს მეკავშირე საწარმოში ეკუთვნის ინვესტიცია, რომლის ნაწილს ის არაპირდაპირ ფლობს სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციის, ან ერთობლივი ფონდის, საპაიო საინვე-

სტიციო ფონდის და სხვა მსგავსი სუბიექტის, მათ შორის სადაზღვევო ფონდის მეშვეობით, რომლის პაის ღირებულება დაკავშირებულია ინვესტიციის შედეგებთან, საწარმოს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის ზემოაღნიშნული ნაწილი ასახოს რეალური ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით, ფასს 9-ის შესაბამისად, იმის მიუხედავად, სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციას, ან ერთობლივ ფონდს, საპაიო საინვესტიციო ფონდს და სხვა მსგავსი სუბიექტს, მათ შორის სადაზღვევო ფონდს, რომლის პაის ღირებულება დაკავშირებულია ინვესტიციის შედეგებთან, გააჩნია თუ არა მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტიციის მოცემულ ნაწილზე. თუ საწარმო გამოიყენებს ამ არჩევანის უფლებას, მან წილობრივი მეთოდი უნდა გამოიყენოს მეკავშირე საწარმოში კუთვნილი ინვესტიციის დარჩენილი ნაწილის მიმართ, რომელსაც არ ფლობს სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციის, ან ერთობლივი ფონდის, საპაიო საინვესტიციო ფონდის და სხვა მსგავსი სუბიექტის, მათ შორის სადაზღვევო ფონდის მეშვეობით, რომლის პაის ღირებულება დაკავშირებულია ინვესტიციის შედეგებთან.

კლასიფიკაცია „გასაყიდად გამიზნული“

20. საწარმომ ფასს 5 უნდა გამოიყენოს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიციის, ან მისი ნაწილის მიმართ, რომელიც აკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიციის დარჩენილი ნაწილი, რომელიც არ იყო კლასიფიცირებული, როგორც გასაყიდად გამიზნული, საწარმომ უნდა აღრიცხოს წილობრივი მეთოდით მანამ, სანამ არ მოხდება ინვესტიციის იმ ნაწილის გასვლა, რომელიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული. გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული ინვესტიციის ნაწილის გასვლის შემდეგ, საწარმომ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში დარჩენილი წილი უნდა ასახოს ფასს 9-ის შესაბამისად, თუ ინვესტიციის დარჩენილი წილი აღარ კლასიფიცირდება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოდ, ხოლო თუ დარჩენილი წილი ისევ კლასიფიცირდება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოდ, საწარმომ უნდა გამოიყენოს წილობრივი მეთოდი.
21. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია ან მისი ნაწილი, რომელიც ადრე კლასიფიცირებული იყო, როგორც გასაყიდად გამიზნული, მაგრამ უკვე აღარ აკმაყოფილებს ასეთი კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, უნდა აღრიცხოს წილობრივი მეთოდით რეტროსპექტულად, მისი გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების თარიღიდან. შესაბამისად უნდა დაკორექტირდეს ამ თარიღის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებები.

წილობრივი მეთოდის გამოყენების შეწყვეტა

22. იმ თარიღიდან, როდესაც ინვესტორის ინვესტიცია აღარ კლასიფიცირდება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოდ, საწარმომ უნდა შეაჩეროს წილობრივი მეთოდის გამოყენება შემდეგნაირად:
 - ა) თუ ინვესტიცია გახდება შვილობილი საწარმო, საწარმომ ეს ინვესტიცია უნდა ასახოს ფასს 3-ისა - „საწარმოთა გაერთიანება“ და ფასს 10-ის შესაბამისად;
 - ბ) თუ ყოფილ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში დარჩენილი ინვესტიცია წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს, საწარმომ დარჩენილი წილი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით. დარჩენილი წილის რეალური ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს ფინანსური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებად ფასს 9-ის შესაბამისად. საწარმომ მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიაროს ნებისმიერი განსხვავება შემდეგ ორ სიდიდეს შორის:
 - (i) დარჩენილი ინვესტიციის რეალური ღირებულება და მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში წილის ნაწილის დათმობიდან მიღებული შემოსულობა; და
 - (ii) ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება იმ თარიღისთვის, როდესაც საწარმომ შეწყვიტა წილობრივი მეთოდის გამოყენება.
 - გ) როდესაც საწარმო წყვეტს წილობრივი მეთოდის გამოყენებას, მან ყველა თანხა, რომელიც ადრე აღიარებული ჰქონდა სხვა სრული შემოსავლის შემადგენლობაში ამ ინვესტიციასთან დაკავშირებით, უნდა ასახოს ისეთივე საფუძვლით, რომლის გამოყენებაც მოთხოვნილი

იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ინვესტირებული საწარმო უშუალოდ გაყიდდა შესაბამის აქტივებსა თუ ვალდებულებებს.

23. ამგვარად, თუ ინვესტირებული საწარმოს მიერ ადრე სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი რეკლასიფიცირებული უნდა ყოფილიყო მოგებაში ან ზარალში შესაბამისი აქტივების ან ვალდებულებების გასვლასთან დაკავშირებით, ინვესტორმა ეს შემოსულობა ან ზარალი საკუთარი კაპიტალიდან უნდა გადაიტანოს მოგებაში ან ზარალში (როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება), როდესაც წყვეტს წილობრივი მეთოდის გამოყენებას. მაგალითად, თუ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს გააჩნია უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული დაგროვილი საკურსო სხვაობები და ინვესტორი წყვეტს წილობრივი მეთოდის გამოყენებას, ინვესტორმა ამ ქვედანაყოფთან დაკავშირებით წინათ სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა გადაიტანოს მოგებაში ან ზარალში.
24. **თუ მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია გახდება ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია, ან პირიქით, ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია გახდება მეკავშირე საწარმოში ფლობილი ინვესტიცია, საწარმო აგრძელებს წილობრივი მეთოდის გამოყენებას და მას არ ევალება დარჩენილი წილის ხელახლა შეფასება.**

ცვლილებები საკუთრების წილის დონეში

25. თუ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში საწარმოს კუთვნილი წილი მცირდება, მაგრამ ეს ინვესტიცია ისევ კლასიფიცირებულია აქვს, როგორც მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო, შესაბამისად, საწარმომ საკუთრების წილის შემცირებასთან დაკავშირებით მოგებაში ან ზარალში უნდა მოახდინოს შემოსულობის ან ზარალის იმ ნაწილის რეკლასიფიკაცია, რომელიც ადრე სხვა სრულ შემოსავალში იყო აღიარებული, თუ ამ შემოსულობის ან ზარალის რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში სავალდებულო იქნებოდა შესაბამისი აქტივების, ან ვალდებულებების გასვლისას.

წილობრივი მეთოდის პროცედურები

26. წილობრივი მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებული ბევრი პროცედურა ფასს 10-ში აღწერილი კონსოლიდაციის პროცედურების მსგავსია. ამასთან, კონცეფციები, რომლებიც საფუძვლად უდევს შვილობილი საწარმოს შემენის აღსარიცხავად გამოყენებულ პროცედურებს, ასევე გამოიყენება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ინვესტიციის შემენის აღრიცხვისთვის.
27. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ჯგუფის წილი წარმოადგენს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში მშობელი საწარმოსა და მისი შვილობილი საწარმოების კუთვნილ წილთა ერთობლიობას. ამ მიზნებისათვის იგნორირდება ჯგუფის სხვა მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოთა წილები. როდესაც მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს გააჩნია შვილობილი, მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოები, წილობრივი მეთოდის გამოყენებისას გათვალისწინებული მოგება ან ზარალი, სხვა სრული შემოსავალი და ნეტო აქტივები იქნება ის მოგება ან ზარალი, სხვა სრული შემოსავალი და ნეტო აქტივები, რომლებიც აღიარებულია მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში (მათ შორის, მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს წილი მისი მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების მოგებასა თუ ზარალში, სხვა სრულ შემოსავალში და ნეტო აქტივებში), სააღრიცხვო პოლიტიკების უნიფიცირებისათვის საჭირო ყველა კორექტირების განხორციელების შემდეგ (იხ. 35-36 პუნქტები).
28. შემოსულობა და ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ინვესტორსა (მისი კონსოლიდირებული შვილობილი საწარმოების ჩათვლით) და მის მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს შორის „ქვემოდან ზემოთ“ და „ზემოდან ქვემოთ“ ოპერაციების შედეგად, ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში სხვა არადაკავშირებული ინვესტორების წილის შესაბამისად. „ქვემოდან ზემოთ“ ოპერაციის მაგალითია მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს მიერ აქტივების მიყიდვა ინვესტორისათვის. „ზემოდან ქვემოთ“ ოპერაციის მაგალითია ინვესტორის მიერ აქტივების მიყიდვა მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოსათვის. ინვესტორის წილი ამ ოპერაციებიდან წარმოქმნილ მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს მოგებასა და ზარალში ელიმინირდება.
29. თუ „ზემოდან ქვემოთ“ ოპერაციები უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმაზე, რომ გასაყიდი, ან კაპიტალში შესატანი აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შემცირებულია, ან ეს აქტივები გაუფასურებულია, ინვესტორმა უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალის მთელი თანხა. თუ „ქვემოდან ზემოთ“ ოპერაციები უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმაზე, რომ გასაყიდი, ან

კაპიტალში შესატანი აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შემცირებულია, ან ეს აქტივები გაუფასურებულია, მაშინ ინვესტორმა უნდა აღიაროს მხოლოდ გაუფასურების ზარალში თავისი კუთვნილი წილი.

30. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში არაფულადი აქტივის შეტანა, რომელიც განხორციელდა მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში მონაწილეობის წილზე გაცვლით, უნდა აისახოს 28-ე პუნქტის შესაბამისად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გაცვლას არ გააჩნია კომერციული შინაარსი მოცემული ტერმინის იმ მნიშვნელობის თანახმად, როგორც განსაზღვრულია ბასს 16-ში - „ძირითადი საშუალებები“. როდესაც გაცვლას არა აქვს კომერციული შინაარსი, შემოსულობა ან ზარალი მიიჩნევა არარეალიზებულად და არ აღიარდება, თუ იმავდროულად არ არსებობს 31-ე პუნქტში აღწერილი სიტუაცია. ამგვარი არარეალიზებული შემოსულობა და ზარალი უნდა ჩამოიწეროს წილობრივი მეთოდით ასახული ინვესტიციის საპირისპიროდ და არ უნდა იყოს წარდგენილი, როგორც გადავადებული შემოსულობა, ან ზარალი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საწარმოს იმ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, რომელშიც ეს ინვესტიციები აისახება წილობრივი მეთოდით.
31. თუ მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს კაპიტალში წილის მოპოვებასთან ერთად, საწარმო იღებს ფულად, ან არაფულად აქტივებსაც, საწარმო (ინვესტორი) მთლიანად მოგებაში ან ზარალში აღიარებს არაფულადი შენატანით განპირობებულ შემოსულობაში, ან ზარალში კუთვნილ წილს, რომელიც დაკავშირებულია მიღებულ ფულად, თუ არაფულად აქტივებთან.

31ა-

- 31ბ. *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

32. ინვესტიციების აღრიცხვა წილობრივი მეთოდით იმ მომენტიდან იწყება, როდესაც ინვესტირებული საწარმო მიიჩნევა მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოდ. ინვესტიციის შეძენის მომენტში სხვაობა ინვესტიციის თვითღირებულებასა და ინვესტირებული საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების ნეტო რეალურ ღირებულებაში ინვესტორის წილს შორის, უნდა აისახოს შემდეგნაირად:
- ა) გუდვილი, რომელიც დაკავშირებულია მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოსთან, ჩაირთვება ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებაში. ამ გუდვილის ამორტიზაცია ნებადართული არ არის;
 - ბ) ინვესტირებული საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების ნეტო რეალურ ღირებულებაში ინვესტორის კუთვნილი წილის მეტობა ინვესტიციის თვითღირებულებაზე, გაითვალისწინება როგორც შემოსავალი მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში ინვესტორის წილის გაანგარიშებისას, რომელშიც ეს ინვესტიცია იყო შეძენილი.

გარდა ამისა, ინვესტიციის შეძენის შემდეგ უნდა განხორციელდეს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს მოგებასა თუ ზარალში ინვესტორის წილის კორექტირება, მაგალითად, ცვეთადი აქტივების ცვეთის ასახვის მიზნით, შეძენის თარიღისათვის განსაზღვრული მათი რეალური ღირებულების საფუძველზე. ანალოგიურად, შეძენის შემდეგ შესაბამისად დაკორექტირდება მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს მოგებაში ან ზარალში ინვესტორის წილი გუდვილთან ან ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის გათვალისწინებით.

33. ინვესტორი წილობრივი მეთოდის გამოყენებისას უნდა ეყრდნობოდეს მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს ყველაზე უახლესი პერიოდის ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას. თუ ინვესტორისა და მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს საანგარიშგებო თარიღები განსხვავებულია, მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო დამატებით ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას ინვესტორის საანგარიშგებო თარიღისათვის, თუ ამის გაკეთება შეუძლებელი არ არის.
34. როდესაც, 33-ე პუნქტის შესაბამისად, მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც საწარმო (ინვესტორი) ეყრდნობა წილობრივი მეთოდის გამოსაყენებლად, მომზადებულია ინვესტორის საანგარიშგებო თარიღისგან განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღით, აუცილებელია შესაბამისი კორექტირების გაკეთება იმ მნიშვნელოვანი მოვლენების ან ოპერაციების შედეგების მიხედვით, რომლებიც განხორციელდა განსხვავებულ საანგარიშგებო თარიღებს შორის დროის მონაკვეთში. ნებისმიერ შემთხვევაში, განსხვავება მეკავშირე, ან

ერთობლივი საწარმოს და ინვესტორის საანგარიშგებო თარიღებს შორის არ უნდა აღემატებოდეს სამ თვეს. საანგარიშგებო პერიოდების ხანგრძლივობა და საანგარიშგებო თარიღებს შორის განსხვავება არ უნდა იცვლებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე.

35. საწარმოს (ინვესტორის) ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული უნდა იყოს ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით ანალოგიური მოვლენებისა და სამეურნეო ოპერაციების მიმართ.
36. 36ა პუნქტში აღწერილი შემთხვევის გარდა, თუ საწარმო და მისი მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო ანალოგიური ოპერაციებისა და მსგავს ვითარებაში მომხდარი მოვლენების მიმართ განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებენ, აუცილებელია კორექტირებების გაკეთება მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისობაში მოსაყვანად საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკასთან, როდესაც საწარმო წილობრივი მეთოდის გამოსაყენებლად იყენებს მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას.
- 36ა. 36-ე პუნქტის მოთხოვნის მიუხედავად, თუ საწარმოს (რომელიც თვითონ არ არის საინვესტიციო საწარმო) მონაწილეობის წილი აქვს მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში, რომელიც საინვესტიციო საწარმოა, წილობრივი მეთოდის გამოყენებისას უფლება აქვს, გადაწყვიტოს რეალური ღირებულების იმ შეფასების შენარჩუნება, რომელიც ამ საინვესტიციო მეკავშირე ან ერთობლივმა საწარმომ გამოიყენა თავის საინვესტიციო მეკავშირე ან შვილობილ საწარმოებში კუთვნილი წილების შესაფასებლად. საწარმომ ამგვარი გადაწყვეტილება ცალ-ცალკე უნდა მიიღოს თითოეულ საინვესტიციო მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოსთან მიმართებით, შემდეგი თარიღებიდან ყველაზე გვიანი თარიღისთვის: (ა) საინვესტიციო მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს თავდაპირველი აღიარების თარიღი; (ბ) თარიღი, როდესაც მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმო ხდება საინვესტიციო საწარმო; და (გ) თარიღი, როდესაც საინვესტიციო მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმო პირველად გახდება მშობელი საწარმო.
37. თუ მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოს მიმოქცევაში გაშვებული აქვს კუმულაციური პრივილეგირებული აქციები, რომლის მფლობელები არიან სხვა მხარეები და არა ინვესტორი, ამასთან, ეს აქციები კლასიფიცირდება როგორც საკუთარი კაპიტალი, ინვესტორმა თავისი წილი მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს მოგებაში ან ზარალში უნდა გამოითვალოს მხოლოდ მოგების ან ზარალის კორექტირების შემდეგ ასეთ აქციებთან დაკავშირებული დივიდენდებით, იმის მიუხედავად, გამოცხადებულია თუ არა მათი გაცემა.
38. თუ საწარმოს წილი მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს ზარალში ტოლია ან აღემატება მის წილს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში, ინვესტორი წყვეტს თავისი წილის აღიარებას შემდგომი პერიოდის ზარალში. ინვესტორის წილი მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ტოლია ამ საწარმოში ფლობილი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების, რომელიც გამოთვლილია წილობრივი მეთოდის შესაბამისად, პლუს ის გრძელვადიანი ინვესტიციები, რომელიც, თავისი არსით, წარმოადგენს ინვესტორის ნეტო ინვესტიციის ნაწილს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში. მაგალითად, მუხლი, რომელზეც ანგარიშსწორება არც დაგეგმილია და არც მოსალოდნელია უახლოეს მომავალში, თავისი არსით, წარმოადგენს მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში საწარმოს კუთვნილი ინვესტიციის ზრდას. ასეთი მუხლები შეიძლება მოიცავდეს პრივილეგირებულ აქციებს, გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს, მაგრამ არ მოიცავს სავაჭრო ვალდებულებებს, სავაჭრო მოთხოვნებს ან სხვა გრძელვადიან მოთხოვნებს, რომელზეც გაცემულია ადეკვატური უზრუნველყოფა, როგორცაა, მაგალითად უზრუნველყოფილი სესხები. წილობრივი მეთოდით აღიარებული ზარალის ის ნაწილი, რომლითაც ზარალი აღემატება ჩვეულებრივ აქციებში ფლობილ ინვესტორის ინვესტიციას, მიეკუთვნება მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ამ ინვესტორის წილის სხვა კომპონენტებს, მათი რიგითი რანგის (ე.ი. პრიორიტეტულობა ლიკვიდაციის დროს) შებრუნებული თანმიმდევრობით.
39. მას შემდეგ, რაც ინვესტორის წილი ნულამდე დაეცემა, დამატებით წარმოქმნილი ზარალი და ვალდებულება აღიარდება მხოლოდ იმ ოდენობით, რამდენიც არის ინვესტორის მიერ მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმოს სახელით აღებული იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობები, ან მისი სახელით გადახდილი თანხები. თუ მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო შემდგომში აღიარებს მოგებას, ინვესტორი განაახლებს თავისი წილის აღიარებას ამ მოგებაში, მაგრამ მხოლოდ მას შემდეგ, რაც მისი წილი მოგებაში გაუტოლდება ზარალში მის წილს, რომელიც არ ჰქონდა აღიარებული.

გაუფასურების ზარალი

40. წილობრივი მეთოდის გამოყენების შემდეგ, მათ შორის, 38-ე პუნქტის შესაბამისად მეკავშირე საწარმოს ან ერთობლივი საწარმოს ზარალის აღიარების შემდეგ, საწარმომ 41ა-41გ პუნქტები უნდა გამოიყენოს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა რაიმე ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი მისი ნეტო ინვესტიცია გაუფასურებულია.
41. [გაუქმებულია]
- 41ა. მხოლოდ იმ შემთხვევაში მიიჩნევა, რომ მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ნეტო ინვესტიცია გაუფასურებულია და გაუფასურების ზარალი წარმოშობილია, თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება გაუფასურებისა, რაც გამოიწვია ნეტო ინვესტიციის საწყისი აღიარების შემდეგ მომხდარმა ერთმა ან რამდენიმე მოვლენამ („ზარალის გამომწვევი მოვლენა“), ამ მოვლენამ (თუ მოვლენებმა) გავლენა იქონია ნეტო ინვესტიციიდან მისაღები მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებაზე და შესაძლებელია გაუფასურების ზარალის საიმედოდ შეფასება. ზოგჯერ შეუძლებელია ერთი იზოლირებული მოვლენის იდენტიფიკაცია, რომელიც გაუფასურებას იწვევს. უმეტეს შემთხვევაში, გაუფასურებას რამდენიმე მოვლენის ერთობლივი ზემოქმედება იწვევს. არ უნდა აღიარდეს მომავალში მოსალოდნელი მოვლენები (მათი ალბათობების მიუხედავად), რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს გაუფასურება. ნეტო ინვესტიციის გაუფასურების ობიექტურ მტკიცებულებებს განეკუთვნება, მაგალითად ემპირიული მონაცემები, რომლებიც საწარმოსთვის ცნობილი გახდება ზარალის გამომწვევ შემდეგ მოვლენებთან დაკავშირებით:
- ა) მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს მნიშვნელოვანი ფინანსური სიძნელეები;
 - ბ) ხელშეკრულების პირობების დარღვევა, მაგალითად პროცენტის ან ძირი თანხის გადაუხდელობა, ან გადახდის ვადაგადაცილება;
 - გ) ანგარიშვალდებული საწარმო, მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს ფინანსურ სიძნელეებთან დაკავშირებული ეკონომიკური ან იურიდიული მიზეზების გამო, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოს ისეთ დათმობებს სთავაზობს, რასაც სხვა შემთხვევაში არ გაითვალისწინებდა;
 - დ) ჩნდება იმის ალბათობა, რომ მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმო დაიწყებს გაკოტრების პროცედურას, ან ფინანსური რეორგანიზაციის პროცესს;
 - ე) მოცემული ნეტო ინვესტიციის აქტიური ბაზრის გაქრობა მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს ფინანსური სიძნელეების გამო.
- 41ბ. აქტიური ბაზრის გაქრობა იმის გამო, რომ მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს აქციები, ან ფინანსური ინსტრუმენტები საჯაროდ აღარ იყიდება, არ არის გაუფასურების მტკიცებულება. მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს საკრედიტო რეიტინგის დაწევა, ან მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს რეალური ღირებულების შემცირება, თავისთავად, არ არის გაუფასურების მტკიცებულება, თუმცა, სხვა ხელმისაწვდომ ინფორმაციასთან ერთად განხილვის შემდეგ, შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ გაუფასურების მტკიცებულებას წარმოადგენს.
- 41გ. 41ა პუნქტში განხილული მოვლენების გარდა, მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის გაუფასურების მტკიცებულება შეიძლება იყოს, მაგალითად ინფორმაცია მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში მომხდარი ისეთი ცვლილებების შესახებ, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა იქონია მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოზე და იმაზე მიაწინებებს, რომ შეიძლება საწარმომ ვერ აინაზღაუროს წილობრივ ინსტრუმენტში განხორციელებული ინვესტიციის თვითღირებულება. გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება ასევე წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციის რეალური ღირებულების მნიშვნელოვანი, ან ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე დაცემა მის თვითღირებულებაზე ქვემოთ.
42. ვინაიდან მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების შემადგენელი გუდვილი ცალკე არ აღიარდება, გუდვილის გაუფასურების შემოწმება ცალკე არ ხდება ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ - მოთხოვნების მიხედვით. ამის ნაცვლად, ბასს 36-ის შესაბამისად, გაუფასურებაზე შემოწმდება ამ ინვესტიციის მთლიანი (ბრუტო) საბალანსო ღირებულება, როგორც ერთი აქტივის საბალანსო ღირებულება, მისი ანაზღაურებადი ღირებულების (რომელიც არის უდიდესი გამოყენების ღირებულებასა და

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის) შედარების გზით საბალანსო ღირებულებასთან, ყოველთვის, როდესაც 41ა-41გ პუნქტების გამოყენება იმაზე მიაჩნდება, რომ ნეტო ინვესტიცია შეიძლება გაუფასურებული იყოს. ასეთ ვითარებაში აღიარებული გაუფასურების ზარალი არ ნაწილდება რომელიმე აქტივზე, მათ შორის გუდვილზე, რომელიც მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების ნაწილია. შესაბამისად, ამგვარი გაუფასურების ნებისმიერი ანულირებული (კომპენსირების) თანხა აღიარდება ბასს 36-ის შესაბამისად იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც შემდგომში გაიზრდება ამ ნეტო ინვესტიციის ანაზღაურებადი ღირებულება. ნეტო ინვესტიციის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას საწარმო აფასებს:

- ა) თავის წილს შეფასებული მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელ ღირებულებაში, რომელსაც, სავარაუდოდ, მომავალში წარმოქმნის მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო, მათ შორის, მეკავშირე ან ერთობლივი საწარმოს საოპერაციო საქმიანობიდან მისაღებ, მოსალოდნელ ფულად ნაკადებსა და ინვესტიციის საბოლოო გასვლის შედეგად მისაღებ შემოსულობაში; ან
- ბ) ამ ინვესტიციიდან მისაღები დივიდენდების ფულადი ნაკადებისა და ინვესტიციის საბოლოო გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დღევანდელ ღირებულებას.

სათანადო დაშვებების გამოყენების შემთხვევაში, ორივე მეთოდი ერთსა და იმავე შედეგს იძლევა.

- 43. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში განხორციელებული ინვესტიციის ანაზღაურებადი ღირებულება უნდა შეფასდეს ცალ-ცალკე, თითოეული მეკავშირე საწარმოს, ან ერთობლივი საწარმოსთვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მეკავშირე, ან ერთობლივი საწარმო მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ წარმოქმნის ისეთ ფულად ნაკადებს, რომელთა მიღება მნიშვნელოვნად დამოკიდებული არ არის საწარმოს სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

- 44. მეკავშირე, ან ერთობლივ საწარმოში კუთვნილი ინვესტიცია ინვესტორის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ბასს 27-ის (2011 წლის შეცვლილი ვერსია) მე-10 პუნქტის შესაბამისად.

ძალაში შესვლის თარიღი და მოცემულ სტანდარტზე გადასვლა

- 45. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია სტანდარტის ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და, იმავდროულად, უნდა გამოიყენოს ფასს 10, ფასს 11 – „ერთობლივი საქმიანობა“, ფასს 12 – „განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ“ და ბასს 27 (2011 წლის შეცვლილი ვერსია).
- 45ა. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია 40–42-ე პუნქტების შეცვლა და 41ა–41გ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 45ბ. 2014 წლის აგვისტოში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „წილობრივი მეთოდი ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში“ (ბასს 27-ის შესწორებები) – გამოიწვია 25-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის, ბასს 8-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – შესაბამისად. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 45გ. [ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც კერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]

- 45დ. 2014 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები: კონსოლი-
დაციიდან განთავისუფლების გამოყენება“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 28-ის შესწორებები) -
გამოიწვია მე-17, 27-ე და 36-ე პუნქტების შეცვლა და 36ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოა-
ღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული
წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლი-
ლებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს
ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 45ე. 2016 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური
გაუმჯობესება - 2014-2016 წლების ციკლი“ - გამოიწვია მე-18 და 36ა პუნქტების შეცვლა.
საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის
შესაბამისად, 2018 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის.
ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი
პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენი-
შვნებში.
- 45ვ. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ
გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*
- 45ზ. 2017 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „გრძელვადიანი ინვესტიციები მკავშირე
და ერთობლივ საწარმოებში“ - გამოიწვია 14ა პუნქტის დამატება და 41-ე პუნქტის გაუქმება.
საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის
შესაბამისად, 2019 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდ-
ებისთვის, თუ 45თ-45ლ პუნქტებში სხვა რამ არ არის მითითებული. ნებადართულია ვადამდელი
გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს
ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 45თ. საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს 45ზ პუნქტში მითითებულ ცვლილებებს და იმავდრო-
ულად პირველად იყენებს ფასს 9-საც, უნდა იხელმძღვანელოს ფასს 9-ის გარდამავალი
დებულებებით 14 ა პუნქტში მითითებულ გრძელვადიან ინვესტიციებთან მიმართებით.
- 45ი. საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს 45ზ პუნქტში მითითებულ ცვლილებებს ფასს 9-ის
თავდაპირველი გამოყენების შემდეგ, უნდა გამოიყენოს ფასს 9-ში მოცემული ის გარდამავალი
მოთხოვნები, რომლებიც აუცილებელია გრძელვადიანი ინვესტიციებისთვის 14ა პუნქტში
განსაზღვრული მოთხოვნების შესასრულებლად. ამ მიზნით, საწარმომ, იქ სადაც ფასს 9-ში
მითითებულია თავდაპირველი გამოყენების თარიღი, უნდა იგულისხმოს იმ საანგარიშგებო
პერიოდის დასაწყისი, რომელშიც საწარმო პირველად იყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს (ამ
ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღი). საწარმოს მოცემული ცვლილებების
ასახვის მიზნით არ მოეთხოვება წინა პერიოდების ინფორმაციის გადაანგარიშება. საწარმოს
მხოლოდ იმ შემთხვევაში აქვს წინა პერიოდების ინფორმაციის გადაანგარიშების უფლება, თუ
ამის გაკეთება შესაძლებელია ისე, რომ წარსული მოვლენების შესაფასებლად საჭირო არ გახდება
უფრო გვიანი პერიოდების ინფორმაციის გამოყენება.
- 45კ. საწარმოს, რომელიც ფასს 9-ის გამოყენებისგან დროებით განთავისუფლების მიდგომას იყენებს
ფასს 4-ის - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“ - შესაბამისად, 45ზ პუნქტში მითითებული
ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენებისას არ მოეთხოვება წინა პერიოდების ინფორმაციის
გადაანგარიშება, ზემოაღნიშნული ცვლილებების ასახვის მიზნით. საწარმოს მხოლოდ იმ
შემთხვევაში აქვს წინა პერიოდების ინფორმაციის გადაანგარიშების უფლება, თუ ამის გაკეთება
შესაძლებელია ისე, რომ წარსული მოვლენების შესაფასებლად საჭირო არ გახდება უფრო გვიანი
პერიოდების ინფორმაციის გამოყენება.
- 45ლ. თუ საწარმო 45ი ან 45კ პუნქტის შესაბამისად არ გადაიანგარიშებს წინა პერიოდების ინფორ-
მაციას, მან ამ ცვლილებების თავდაპირველი გამოყენების თარიღით გაუნაწილებელი მოგების
საწყის ნაშთში (ან საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტში, საჭიროებისამებრ) უნდა აღიაროს
სხვაობა:
- ა) ამ თარიღისთვის 14ა პუნქტში მითითებული გრძელვადიანი ინვესტიციების ადრინდელ
საბალანსო ღირებულებასა და
 - ბ) მათ საბალანსო ღირებულებას შორის მოცემული თარიღით.

მინიშნება ფასს 9-ის გამოყენებაზე

46. თუ საწარმო იყენებს წინამდებარე სტანდარტს, მაგრამ ჯერ არ იყენებს ფასს 9-ს, მან ყველგან, სადაც მითითებულია ფასს 9-ის გამოყენება, ფასს 9-ის ნაცვლად უნდა იგულისხმოს ბასს 39.

ბასს 28-ის (2003 წ.) გაუქმება

47. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 28-ს - „*ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში*“ - (გადასინჯული 2003 წელს).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 29

ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის¹ პირობებში

მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება იმ საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებისათვის, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ჩათვლით, რომლის სამუშაო ვალუტას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა წარმოადგენს.
2. ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში, საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომელიც მომზადებული იქნება ადგილობრივი ვალუტით ყოველგვარი შესწორებების (გადაანგარიშების) გარეშე, სასარგებლო არ იქნება. ფული იმ დონეზე კარგავს მსყიდველობითუნარიანობას, რომ ერთსა და იმავე საანგარიშგებო პერიოდში სხვადასხვა დროს მომხდარი ოპერაციებისა და მოვლენების ამსახველი თანხების შედარებაც კი მკითხველს შეცდომაში შეიყვანს.
3. მოცემული სტანდარტით არ განისაზღვრება ინფლაციის ის აბსოლუტური დონე, რომელიც შეიძლება ჩაითვალოს ჰიპერინფლაციის დაწყების მაჩვენებლად. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშების აუცილებლობის დადგენა, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, სუბიექტური შეფასებით ხდება. ჰიპერინფლაციის მაჩვენებლად გამოდგება ქვეყნის ეკონომიკური გარემოს შემდეგი (და არა მარტო ჩამოთვლილი) მახასიათებლები:
 - ა) მოსახლეობის ფართო მასები ესწრაფვიან, თავიანთი დანაზოგები დააბანდონ არაფულად აქტივებში ან შედარებით სტაბილურ უცხოურ ვალუტაში. მსყიდველობითუნარიანობის შესაზარალებლად ხდება ადგილობრივ ვალუტაში არსებული თანხების დაუყოვნებელი ინვესტირება;
 - ბ) მოსახლეობის ძირითადი ნაწილი ფულად თანხებს განიხილავს არა ადგილობრივი ვალუტით, არამედ - შედარებით მყარი უცხოური ვალუტით. ფასებიც შესაძლოა ამავე ვალუტაში იყოს დადგენილი;
 - გ) კრედიტით ყიდვა და გაყიდვა ხდება ისეთ ფასებში, რაც ანაზღაურებს მსყიდველობითუნარიანობის მოსალოდნელ დანაკარგებს კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუნდაც ეს ვადა ხანმოკლე იყოს;
 - დ) საპროცენტო განაკვეთები, ხელფასები და ფასები დაკავშირებულია ფასების ინდექსებთან; და
 - ე) ინფლაციის საერთო დონე სამი წლის განმავლობაში აღწევს ან აჭარბებს 100%-ს.
4. უკეთესია, თუ ყველა საწარმო, რომელიც ანგარიშგებას წარადგენს ერთი და იმავე ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში, მოცემული სტანდარტის გამოყენებას დაიწყებენ ერთი და იმავე თარიღით. ამასთან, სტანდარტი ეხება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების თარიღიდან, როცა დადგინდება ჰიპერინფლაციის არსებობა ქვეყანაში, რომლის ვალუტაშიც ხდება ანგარიშგების წარდგენა.

¹ 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასის სტანდარტების გაუმჯობესება“ - მეშვეობით საბჭომ შეცვალა ბასს 29-ში გამოყენებული ტერმინები სხვა სტანდარტებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად. კერძოდ, (ა) ტერმინი „საბაზრო ღირებულება“ შეიცვალა „რეალური ღირებულებით“ და (ბ) „ოპერაციების შედეგები“ და „წმინდა შემოსავალი“ შეიცვალა ტერმინით „მოგება ან ზარალი“.

ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება

5. დროთა განმავლობაში ფასები იცვლება სხვადასხვა სპეციფიკური თუ საერთო ხასიათის პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ფაქტორების შედეგად. ისეთმა სპეციფიკურმა ფაქტორებმა, როგორიცაა მოთხოვნისა და მიწოდების ცვლილება და ცვლილებები ტექნოლოგიურ პროცესებში, შეიძლება გამოიწვიოს ცალკეული ფასების მნიშვნელოვანი ზრდა ან შემცირება, ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად. ამასთან, საერთო ხასიათის ფაქტორებმა შეიძლება გამოიწვიოს ცვლილებები ფასების საერთო დონეში და, ფულის მსყიდველობითუნარიანობაშიც.
6. საწარმოები, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას პირვანდელი ღირებულების საფუძველზე ამზადებენ, არ ითვალისწინებენ ფასების საერთო დონის ცვლილებას, ან აღიარებული აქტივების ან ვალდებულებების ინდივიდუალური ფასების ზრდას. გამონაკლისს წარმოადგენს ის აქტივები და ვალდებულებები, რომლის შეფასება რეალური ღირებულებით საწარმოს მოთხოვნა, ან ამის გაკეთების არჩევანის უფლება აქვს მას. მაგალითად, ძირითადი საშუალება შეიძლება გადაფასდეს რეალურ ღირებულებამდე, ხოლო ბიოლოგიური აქტივების შეფასება რეალური ღირებულებით კი, როგორც წესი, მოითხოვება. ამასთან, ზოგიერთმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მოამზადოს მიმდინარე ღირებულების საფუძველზე, სადაც გაითვალისწინება კუთვნილი აქტივების კონკრეტული ფასების ცვლილებების შედეგები.
7. ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში, გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასების საფუძვლის მიუხედავად (პირვანდელი ღირებულება თუ მიმდინარე ღირებულება), ფინანსური ანგარიშგება მხოლოდ მაშინ იქნება სასარგებლო, თუ იგი გამოსახული იქნება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში. აქედან გამომდინარე, მოცემული სტანდარტი გამოიყენება იმ საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომლებიც ანგარიშგებას წარადგენენ ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით. მოცემული სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის წარდგენა გადაუანგარიშებელ ფინანსურ ანგარიშგებაში დამატებითი ინფორმაციის სახით არ არის ნებადართული. უფრო მეტიც, რეკომენდებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა გადაანგარიშებამდე.
8. საწარმოებმა, რომელთა სამუშაო ვალუტას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა წარმოადგენს, მიუხედავად იმისა, რომელ მდგომარეობაში გამოიყენებენ - პირვანდელი ღირებულებისა თუ მიმდინარე ღირებულების, თავიანთი ფინანსური ანგარიშგება უნდა ჩამოაყალიბონ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულში. წინა საანგარიშგებო პერიოდების ანალოგიური მონაცემები, რომლებიც მოითხოვება ბასს 1-ით - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (გადასინჯული 2007 წელს) და აგრეთვე უფრო ადრინდელი პერიოდების ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, ასევე უნდა გადაანგარიშდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში. განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში შესადარისი თანხების წარსადგენად გამოიყენება ბასს 21-ის - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ (შესწორებული 2003 წელს) პუნქტები 42 (ბ) და 43-ე.
9. ფულად მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში ცალკე მუხლის სახით.
10. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება, მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, გულისხმობს კორექტირების გარკვეული პროცედურების გამოყენებას და სათანადო განსჯას, რომელთა უცვლელად გამოყენება წლების მანძილზე უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე გადაანგარიშებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საბოლოო თანხების სიზუსტე.

პირვანდელი ღირებულების საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

11. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თანხები, რომელიც ჯერ არ არის გადაყვანილი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულში, უნდა შესწორდეს ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებით.
12. ფულადი მუხლების კორექტირება არ ხდება, რადგან ისინი უკვე გამოსახულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ფულად ერთეულებში. ფულადი მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში მყოფი ფული და ფულით გადასახდელი და მისაღები მუხლები.

13. ისეთი აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც ხელშეკრულებით დაკავშირებულია ფასების ცვლილებებთან (მაგ., ინდექსირებული ობლიგაციები და სესხები) უნდა შესწორდეს მოცემული ხელშეკრულების საფუძველზე, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული გაუნაღდეგელი თანხების დასადგენად. ეს მუხლები გადაანგარიშებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეიტანება კორექტირებული თანხით.
14. ყველა სხვა აქტივი და ვალდებულება ითვლება არაფულად მუხლად. ზოგიერთი არაფულადი მუხლი აისახება მიმდინარე თანხით, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მაგალითად, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ან რეალური ღირებულებით - ასე, რომ მათი გადაანგარიშება არ ხდება. ყველა სხვა დანარჩენი არაფულადი აქტივი და ვალდებულება უნდა გადაანგარიშდეს.
15. არაფულადი მუხლების უმეტესობა აღრიცხვაში აისახება თვითღირებულებით ან პირველადი თვითღირებულებიდან ცვეთის თანხის გამოკლებით. ამიტომ ეს არის მათი შეძენის თარიღისათვის არსებული ღირებულება. გადაანგარიშებული თვითღირებულება ან თვითღირებულებას გამოკლებული ცვეთა თითოეული მუხლისათვის განისაზღვრება პირვანდელი ღირებულებისა და აკუმულირებული ცვეთის მიმართ, მათი შეძენის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე ფასების საერთო ინდექსში მომხდარი ცვლილებების გათვალისწინებით. აქედან გამომდინარე, ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები, ნედლეულისა და საქონლის მარაგი, გუდვილი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები და სხვა ანალოგიური აქტივები უნდა გადაანგარიშდეს მათი შეძენის თარიღიდან. დაუმთავრებელი წარმოებისა და მზა პროდუქციის მარაგი უნდა გადაანგარიშდეს იმ დღიდან, როდესაც დაფიქსირდა მათი შეძენისა და გადამუშავების ხარჯები.
16. ზოგჯერ ძირითადი საშუალებების რომელიმე ელემენტის შეძენის ზუსტი თარიღი შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი ან არ ექვემდებარებოდეს შეფასებას. ასეთ გამონაკლის შემთხვევაში, მოცემული სტანდარტის პირველად გამოყენების დროს, შესაძლოა ამ მუხლების გადაანგარიშებისათვის აუცილებელი იყოს დამოუკიდებელი პროფესიული შეფასების გამოყენება.
17. შეიძლება, ზოგჯერ, ხელმისაწვდომი არ იყოს იმ პერიოდების ფასების საერთო ინდექსი, რომელთათვისაც მოცემული სტანდარტით მოითხოვება ძირითადი საშუალებების ღირებულების კორექტირება. ასეთ შემთხვევაში აუცილებელია შეფასების გამოყენება, რომელიც დაფუძნებული იქნება სამუშაო ვალუტასა და შედარებით მყარ უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსის ცვლილების დინამიკაზე.
18. ზოგიერთი არაფულადი მუხლი აღრიცხვაში აისახება ისეთი თანხით, რომელიც არ წარმოადგენს მის მიმდინარე ღირებულებას არც შეძენის თარიღისთვის და არც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. მაგალითად, ის ძირითადი საშუალებები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე რომელიმე წინა თარიღით გადაფასდა. ამ შემთხვევაში, საბალანსო ღირებულებების გადაანგარიშება გადაფასების თარიღიდან ხდება.
19. არაფულადი მუხლის გადაანგარიშებული თანხა შემცირდება შესაბამისი სტანდარტის მოთხოვნების თანახმად, თუ იგი აჭარბებს იმ თანხას, რომლის კომპენსაციაც უნდა მოხდეს მისი გამოყენების შედეგად მომავალ პერიოდებში (გაყიდვის ან სხვა სახის გადაცემების ჩათვლით). აქედან გამომდინარე, ასეთ შემთხვევებში, ძირითადი საშუალებების, გუდვილის, პატენტებისა და სავაჭრო ნიშნების გადაანგარიშებული თანხები შემცირდება მათ ანაზღაურებად ღირებულებამდე, მარაგების თანხები - ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, ხოლო მოკლევადიანი ინვესტიციების თანხები - საბაზრო ღირებულებამდე.
20. ინვესტირებულ საწარმოს, რომელიც აღრიცხვის წილობრივ მეთოდს იყენებს, ანგარიშგების წარდგენა შეუძლია ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის მქონე ქვეყნების ვალუტით. ამგვარი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და სრული შემოსავლის ანგარიშგება კორექტირდება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნებით, რათა გაანგარიშდეს ინვესტორის ხვედრითი წილი ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქტივებსა და მოგებაში ან ზარალში. თუ ინვესტირებული საწარმოს გადაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგება გამოსახულია უცხოური ვალუტით, მისი საანგარიშგებო ვალუტაში გადაყვანა ხდება საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ ე.წ. საბოლოო სავალუტო კურსით.

21. ინფლაციის გავლენა, როგორც წესი, გათვალისწინებული უნდა იყოს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში. მიზანშეწონილი არ არის, რომ ერთსა და იმავე საანგარიშგებო პერიოდში ერთდროულად ხდებოდეს სესხებით დაფინანსებული კაპიტალის დანახარჯების გადაანგარიშება და სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილის კაპიტალიზაცია, რომელიც განკუთვნილია ინფლაციის შედეგების კომპენსაციისათვის. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ეს ნაწილი აღიარებული უნდა იყოს იმ საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯის სახით, როდესაც ეს ხარჯები იქნა გაწეული.
22. საწარმომ აქტივები შესაძლოა ისეთი პირობით შეიძინოს, რაც მას გადახდის გადავადების საშუალებას მისცემს, ზუსტად დადგენილი საპროცენტო ხარჯების გარეშე. როდესაც პრაქტიკულად შეუძლებელია პროცენტის თანხის გამოანგარიშება, ამგვარი აქტივების ღირებულების გადაანგარიშება ხდება გადახდის მომენტიდან და არა შეძენის თარიღიდან.
23. [გაუქმებულია]
24. იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული, აქციონერთა კაპიტალის კომპონენტები, გაუნაწილებელი მოგებისა და გადაფასების რეზერვების გარდა, უნდა გადაანგარიშდეს ფასების საერთო ინდექსით იმ მომენტიდან, როდესაც ეს კომპონენტები შეტანილ იქნა ან წარმოიშვა სხვაგვარად. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარმომადგენელი ნებისმიერი გადაფასების რეზერვი გაუქმდება. გაუნაწილებელ მოგება თავისთავად მიიღება გადაანგარიშებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ყველა სხვა თანხისაგან.
25. იმ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული და შემდგომ პერიოდებში, აქციონერთა კაპიტალის ყველა კომპონენტი უნდა გადაანგარიშდეს ფასების საერთო ინდექსით, მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების ან ამ შენატანების განხორციელების თარიღიდან, თუ შენატანები უფრო გვიან განხორციელდა. საანგარიშგებო პერიოდში აქციონერთა კაპიტალის მოძრაობა აისახება ბასს 1-ის შესაბამისად.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება

26. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ სრული შემოსავლის ანგარიშგების ყველა მუხლი გამოისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში. ამდენად, ყველა თანხა საჭიროებს გადაანგარიშებას ფასების საერთო ინდექსის ცვლილების გათვალისწინებით იმ თარიღიდან, როდესაც მოხდა შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების თავდაპირველი ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

შემოსულობა ან ზარალი წმინდა ფულადი მუხლებიდან

27. საწარმო, რომელსაც ფულად ვალდებულებებთან შედარებით ჭარბი ფულადი აქტივები აქვს, ინფლაციის პერიოდში კარგავს მსყიდველობით უნარს, ხოლო საწარმო, რომლის ფულადი ვალდებულებები აჭარბებს ფულად აქტივებს, ზრდის მსყიდველობით უნარს, ვინაიდან აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებული არ არიან ფასების დონესთან. წმინდა ფულადი მუხლებისათვის დამახასიათებელი ამგვარი შემოსულობა ან ზარალი, შეიძლება მიღებულ იქნეს სხვაობის სახით არაფულადი აქტივების, მესაკუთრეთა კაპიტალისა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების მუხლების, აგრეთვე ფასების ინდექსთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშების შედეგად. ასეთი შემოსულობისა და ზარალის შეფასება შესაძლებელია ფასების საერთო ინდექსის ცვლილების გათვალისწინებით, მოცემულ პერიოდში ფულად აქტივებსა და ფულად ვალდებულებებს შორის სხვაობის საშუალო შეწონილი სიდიდის მიმართ.
28. შემოსულობა ან ზარალი წმინდა ფულადი მუხლებიდან ჩაირთვება მოგებაში ან ზარალში. იმ აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშება, რომლებიც ხელშეკრულების პირობებით დაკავშირებულია ფასების ცვლილებებთან მე-13 პუნქტის შესაბამისად, ურთიერთგადაიფარება შემოსულობით ან ზარალით წმინდა ფულადი მუხლებიდან. შემოსავლებისა და ხარჯების სხვა მუხლები, როგორიცაა საპროცენტო შემოსავლები და ხარჯები და ინვესტირებულ ან სასესხო კაპიტალთან დაკავშირებული სავალუტო საკურსო სხვაობები, ასევე უკავშირდება წმინდა ფულად მუხლებს. მართალია, ეს მუხლები ცალკე ასახავს ექვემდებარება, მაგრამ შეიძლება უფრო სასარგებლო იყოს მათი წარდგენა წმინდა ფულადი მუხლების შემოსულობასთან ან ზარალთან ერთად, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში.

მიმდინარე ღირებულების საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

29. მიმდინარე ღირებულებით წარდგენილი მუხლების გადაანგარიშება არ ხდება, რადგან ისინი უკვე გამოსახულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების სხვა მუხლები გადაანგარიშდება 11-25-ე პუნქტების შესაბამისად.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება

30. მიმდინარე ღირებულების საფუძველზე მომზადებული სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, გადაანგარიშებამდე, როგორც წესი, დანახარჯები წარდგენილია იმ ღირებულებით, რომელიც არსებობდა ოპერაციებისა თუ სხვა მოვლენების მოხდენის მომენტში. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება და ცვეთა აისახება მათი მოხმარების მომენტისათვის არსებული მიმდინარე ღირებულებით. რეალიზაციის ხარჯები და სხვა ხარჯები აისახება შესაბამისი ფულადი თანხებით ოპერაციის მოხდენის მომენტში. ამიტომ ყველა თანხა საჭიროებს გადაანგარიშებას და გადაყვანას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში, ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებით.

შემოსულობა ან ზარალი ნეტო ფულადი მუხლებიდან

31. შემოსულობა ან ზარალი ნეტო ფულადი მუხლებიდან აღირიცხება 27-ე და 28-ე პუნქტების შესაბამისად.

გადასახადები

32. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებამ, მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, შეიძლება სხვაობები წარმოშვას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული ცალკეული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და მათ საგადასახადო ბაზას შორის. ასეთი სხვაობები აღირიცხება ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადები“ - შესაბამისად.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

33. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ყველა მუხლი გამოსახული იყოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ზომის ერთეულებში.

შესაბამისი მონაცემები

34. წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამისი მონაცემები, იმის მიუხედავად, პირვანდელი ღირებულების მეთოდით იქნება ისინი შეფასებული თუ მიმდინარე ღირებულების მეთოდით, უნდა გადაანგარიშდეს ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებით ისე, რომ შესადარისი ფინანსური ანგარიშგებები წარდგენილი იყოს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებული ზომის ერთეულებით. უფრო ადრეული პერიოდების ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში ასახვას ექვემდებარება, ასევე უნდა გამოისახოს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ ზომის ერთეულში. განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში შესადარისი თანხების ასახვისათვის გამოიყენება ბასს 21-ის - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ (შესწორებული 2003 წ.) პ.პ. 42 (ბ) და 43.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

35. მშობელ საწარმოს, რომელიც ანგარიშგებას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში წარადგენს, შეიძლება ჰქონდეს შვილობილი საწარმოები, რომლებიც ანგარიშგებას ასევე წარადგენენ ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით. ნებისმიერი ასეთი შვილობილი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება საჭიროებს გადაანგარიშებას მშობელი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართვამდე, იმ ქვეყნის ფასების საერთო ინდექსით, რომლის ვალუტითაც წარადგენს ანგარიშგებას. თუ ასეთი შვილობილი საწარმო უცხოური შვილობილი საწარმოა, მისი კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგების სხვა ვალუტაში გადაყვანა საბოლოო სავალუტო კურსით უნდა მოხდეს. ის შვილობილი საწარმოები, რომლებიც ანგარიშგებას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით არ წარადგენენ, იხელმძღვანელებენ ბასს 21 - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“.

36. ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელშიც შედის სხვადასხვა საანგარიშგებო თარიღით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა მუხლი - ფულადიც და არა-ფულადიც, ფორმულირებულ უნდა იქნეს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის არსებულ ზომის ერთეულში.

შერჩევა და ფასების საერთო ინდექსის გამოყენება

37. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება, მოცემული სტანდარტის შესაბამისად, მოითხოვს ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებას, რომელიც ასახავს საერთო მსყიდველობითუნარიანობაში მომხდარ ცვლილებებს. მიზანშეწონილია, რომ ყველა საწარმომ, რომლებიც ანგარიშგებას წარმოადგენენ ერთი და იმავე ქვეყნის ეკონომიკის ვალუტით, გამოიყენონ ერთი ინდექსი.

პოსტჰიპერინფლაციური ეკონომიკა

38. როდესაც შეჩერდება ჰიპერინფლაცია და საწარმო წყვეტს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას მოცემული სტანდარტის შესაბამისად, მან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებულ ზომის ერთეულებში გამოსახული თანხები უნდა მიიღოს შემდგომი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების საბალანსო ღირებულებების საფუძველად.

განმარტებითი შენიშვნები

39. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოითხოვება შემდეგი სახის განმარტებები:
- ა) უნდა დაფიქსირდეს ის ფაქტი, რომ ფინანსური ანგარიშგება და წინა პერიოდების შესაბამისი მონაცემები გადაანგარიშებულია სამუშაო ვალუტის საერთო მსყიდველობითუნარიანობის ცვლილებების გათვალისწინებით და, აქედან გამომდინარე, ისინი ასახულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ზომის ერთეულით;
 - ბ) რა საფუძველზე არის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება - პირვანდელი ღირებულების თუ მიმდინარე ღირებულების მეთოდით;
 - გ) იდენტურობა და ფასების საერთო ინდექსის დონე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, აგრეთვე ამ ინდექსის ცვლილების დინამიკა მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდებში.
40. მოცემული სტანდარტით დადგენილი ინფორმაციის განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აუცილებელია იმისათვის, რომ გასაგები გახდეს ინფლაციის შედეგების გათვალისწინების საფუძველი ფინანსურ ანგარიშგებაში. განმარტებები გულისხმობს აგრეთვე სხვა სახის ინფორმაციის წარდგენასაც, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლისა და საბოლოო თანხების გასაგებად.

ძალაში შესვლის თარიღი

41. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 1990 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ პერიოდებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 32

ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა

მიზანი

1. [გაუქმებულია]
2. მოცემული სტანდარტი აწესებს პრინციპებს ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენისთვის ვალდებულებებზე ან წილობრივ ინსტრუმენტებზე და ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვისთვის. იგი ეხება ემიტენტის პოზიციიდან ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივებად, ვალდებულებებად და წილობრივ ინსტრუმენტებად და მათთან დაკავშირებული პროცენტების, დივიდენდების, ზარალისა და შემოსულობების კლასიფიკაციას; აგრეთვე იმ შემთხვევებს, როდესაც უნდა მოხდეს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა.
3. წინამდებარე სტანდარტის პრინციპები ავსებს ფასს 9-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოცემულ ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პრინციპებს, ასევე მათ შესახებ განმარტებითი შენიშვნების მომზადების მოთხოვნებს, რომელსაც ითვალისწინებს ფასს 7 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“.

მოქმედების სფერო

4. მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა საწარმომ ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, ქვემოთ ჩამოთვლილი ინსტრუმენტების გარდა:
 - ა) წილი შვილობილ, მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში, რომლებიც აისახება ფასს 10-ის - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“, ბასს 27-ის - „ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ ან ბასს 28-ის - „ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში“- შესაბამისად. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, ფასს 10, ბასს 27 ან ბასს 28 მოითხოვს, ან საწარმოს უფლებას აძლევს შვილობილ, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილი წილის აღრიცხვისათვის გამოიყენოს ფასს 9; ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები. საწარმო ამ სტანდარტს ასევე გამოიყენებს შვილობილ, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილ წილებთან დაკავშირებული ყველა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის აღრიცხვისთვის;
 - ბ) დამქირავებლების უფლებები და ვალდებულებები დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების პროგრამების მიხედვით, რომლებზედაც ვრცელდება ბასს 19 - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“;
 - გ) [გაუქმებულია];
 - დ) სადაზღვევო ხელშეკრულებები, როგორც ეს განმარტებულია ფასს 4-ში - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“. თუმცა წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება იმ წარმოებული ინსტრუმენტების მიმართ, რომლებიც ჩართულია სადაზღვევო ხელშეკრულებებში, თუ ფასს 9 მოითხოვს, რომ საწარმომ ისინი განცალკევებულად აღრიცხოს; გარდა ამისა, ემიტენტმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ფინანსური გარანტიების ხელშეკრულებებისთვისაც, თუ იგი ფასს 9-ს იყენებს ამ ხელშეკრულებების აღიარებისა და შეფასებისათვის, მაგრამ უნდა გამოიყენოს ფასს 4, თუ ფასს 4-ის 4(დ) პუნქტის შესაბამისად ირჩევს ფასს 4-ის გამოყენებას მათი აღიარებისა და შეფასებისათვის;
 - ე) ფასს 4-ით რეგულირებადი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პირობას. ამ ინსტრუმენტების ემიტენტი გათავისუფლებულია აღნიშნული პირობებისთვის წინამდებარე სტანდარტის 15-32-ე პუნქტებისა და მგ25-მგ35 პუნქტების გამოყენებისაგან ფინანსურ ვალდებულებებსა და წილობრივ ინსტრუმენტებს შორის განსხვავებებთან მიმართებით. თუმცა, ამ ინსტრუმენტებს ეხება წინამდებარე სტანდარტის

ყველა დანარჩენი მოთხოვნა. გარდა ამისა, ეს სტანდარტი გამოიყენება ხსენებულ ინსტრუმენტებში ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის (იხ. ფასს 9);

- ვ) ფინანსური ინსტრუმენტები, ხელშეკრულებები და ვალდებულებები, წარმოქმნილია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებიდან და რეგულირდება ფასს 2-ით - „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“, გარდა:

- (i) ხელშეკრულებებისა, რომლებიც განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მე-8-10 პუნქტების მოქმედების სფეროს და რომელთა მიმართაც გამოიყენება ეს სტანდარტი;
- (ii) ამ სტანდარტის 33-ე და 34-ე პუნქტებისა, რომლებიც შეეხება დაქირავებულ პირთა აქციების ოფციონის პროგრამებთან, დაქირავებულ პირთა აქციების შესყიდვის პროგრამებთან და აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ყველა სხვა შეთანხმებებთან დაკავშირებით შესყიდულ, გაყიდულ, გამოშვებულ ან ანულირებულ გამოსყიდულ საკუთარ აქციებს.

5-

7. [გაუქმებულია]

8. ეს სტანდარტი გამოიყენება არაფინანსური მუხლების ყიდვისა და გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, რომლებიც შესაძლებელია ანაზღაურდეს ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის საშუალებით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ისე თითქოს ეს ხელშეკრულებები წარმოადგენდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებს, გარდა იმ ხელშეკრულებებისა, რომლებიც დაიდო და შენარჩუნებულია არაფინანსური მუხლის მიღების ან გადაცემის მიზნით, შესყიდვებზე, გაყიდვაზე ან შიდა გამოყენებაზე საწარმოს მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად. თუმცა, საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ ხელშეკრულებებთან მიმართებით, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ - 2.5 პუნქტის შესაბამისად.

9. არსებობს არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების სხვადასხვა გზა, ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. მათ შორის:

- ა) როდესაც ნებისმიერი მხარისათვის ამის საშუალებას უშუალოდ ხელშეკრულების პირობები იძლევა;
- ბ) როდესაც ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების ხსენებული მეთოდები ხელშეკრულების ერთადერთი პირობა არ არის, მაგრამ თვითონ საწარმო მიმართავს ხელშეკრულებების ანაზღაურების პრაქტიკას ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით (ან უშუალოდ მეორე მხარისათვის ურთიერთჩათვლის გზით ანაზღაურებით ან ხელშეკრულების გაყიდვით მისი ვადის გასვლამდე);
- გ) როდესაც, მსგავსი ხელშეკრულებების შემთხვევაში, საწარმო მიმართავს ხელშეკრულების საგნის ყიდვისა და მოკლე ვადაში მისი გაყიდვის პრაქტიკას, ფასის მოკლევადიანი მერყეობის ხარჯზე მოგების ან დილერის პრემიის მიღების მიზნით; და
- დ) როდესაც ხელშეკრულების საგანი – არაფულადი აქტივი – ადვილად კონვერტირებადი ნაღდი ფულად.

ხელშეკრულება, რომელსაც მიესადაგება (ბ) ან (გ) პირობები, არ ფორმდება არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ეს სტანდარტი მსგავს ხელშეკრულებებზე ვრცელდება. რაც შეეხება სხვა დანარჩენ ხელშეკრულებებს, რომელთაც ეხება მე-8 პუნქტი, დასადგენია, გაფორმებულია თუ არა ისინი არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად, ანუ შედის თუ არა ასეთი ხელშეკრულებები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში.

10. 9 (ა) და (დ) პუნქტების შესაბამისად, ეს სტანდარტი არეგულირებს არაფულადი მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ისეთ წერილობით ოფციონებს, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს ნაღდი ფულის

ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით, ან კიდევ ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. ასეთი ხელშეკრულებები არ შეიძლება გაფორმდეს არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად.

განმარტებები (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ3-მგ23)

11. წინამდებარე სტანდარტში ცნებები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი აქტივია, როგორიცაა:

- ა) ფულადი სახსრები;
- ბ) სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;
- გ) საწარმოს სახელშეკრულებო უფლება:
 - (i) სხვა საწარმოსაგან მიიღოს ფული ან სხვა ფინანსური აქტივი; ან
 - (ii) მისთვის პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან
- დ) ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება ან შესაძლებელია ანაზღაურდეს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო მიიღებს ან შესაძლოა იძულებული იყოს მიიღოს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც ანაზღაურდება ან შეიძლება ანაზღაურდეს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად, 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

ფინანსური ვალდებულება არის ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც არის:

- ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება:
 - (i) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან
 - (ii) მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან
- ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური

აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, (აქციის) უფლებები, ოფციონები ან ვარანტები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესაძენად ნებისმიერ ვალუტაში გამოსახული ფიქსირებული ოდენობის თანხით, მიიჩნევა წილობრივ ინსტრუმენტებად, თუ საწარმო უფლებებს, ოფციონებს ან ვარანტებს პროპორციულად სთავაზობს მისი საკუთარი, ერთი და იმავე კლასის არაწარმოებული წილობრივი ინსტრუმენტების არსებულ მესაკუთრეებს. ასევე, ამავე მიზნებისთვის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად, 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების პირობებს.

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

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ ფასს 13 – „*რეალური ღირებულების შეფასება*“.)

დაბრუნებადი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტია, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ან ავტომატურად უბრუნდება ემიტენტს ამა თუ იმ გაურკვეველი მოვლენის მოხდენისას მომავალში, ან ინსტრუმენტის მფლობელის სიკვდილის ან პენსიაში გასვლის დროს.

12. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია ან ფასს 9-ის „ა“ დანართში, ან ბასს 39-ის – „*ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*“ - მე-9 პუნქტში და იმავე მნიშვნელობით არის გამოყენებული წინამდებარე სტანდარტშიც, რაც მინიჭებული აქვს ფასს 9-სა და ბასს 39-ში:

- ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება;
- აღიარების შეწყვეტა;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი;
- ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი;
- ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება;
- რეალური ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულება, მოგებაში ან ზარალში ასახვით;
- მყარი ვალდებულება;
- პროგნოზირებული გარიგება;
- ჰეჯირების ეფექტურობა;
- ჰეჯირებული მუხლი;
- ჰეჯირების ინსტრუმენტი;
- სავაჭროდ გამიზნული;
- ყიდვა-გაყიდვა ბაზრის სტანდარტული პირობებით;
- გარიგების დანახარჯები.

13. მოცემულ სტანდარტში ცნებები „ხელშეკრულება“ და „სახელშეკრულებო“ გულისხმობს ორ ან მეტ მხარეს შორის შეთანხმებას, რომელიც ითვალისწინებს მკაფიოდ ფორმულირებულ ეკონომიკურ შედეგებს, რომელთა თავიდან აცილება ნაკლებად, ან საერთოდ არ შეუძლიათ მხარეებს, რადგან, როგორც წესი, შეთანხმებას კანონის ძალა აქვს. ხელშეკრულებები და, ამდენად, ფინანსური ინსტრუმენტები, შეიძლება განხორციელდეს მრავალი ფორმით და აუცილებელი არ არის წარმოდგენილი იყოს წერილობითი ფორმით.
14. ამ სტანდარტში განხილული ცნება „საწარმო“ მოიცავს ფიზიკურ პირებს, ამხანაგობებს, კორპორაციული ტიპის ორგანიზაციებს, სატრასტო ორგანიზაციებსა და სამთავრობო უწყებებს.

წარდგენა

ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ13-მგ14კ)

15. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებისას, ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი შემადგენელი ნაწილების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივის ან წილობრივი ინსტრუმენტის სახით, ხელშეკრულების შინაარსისა და ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებების შესაბამისად.
16. როდესაც მე-11 პუნქტის განმარტებების მიხედვით ემიტენტი ადგენს, ესა თუ ის ფინანსური ინსტრუმენტი წილობრივი ინსტრუმენტია თუ ფინანსური ვალდებულება, ფინანსური ინსტრუმენტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, როდესაც სრულდება ორივე ქვემოთ მოცემული პირობა:
 - ა) ფინანსური ინსტრუმენტი არ შეიცავს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას:
 - (i) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან
 - (ii) პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები;
 - ბ) თუ ინსტრუმენტი დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, (აქციის) უფლებები, ოფციონები ან ვარანტები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესაძენად ნებისმიერ ვალუტაში გამოსახული ფიქსირებული ოდენობის თანხით, მიიჩნევა წილობრივ ინსტრუმენტებად, თუ საწარმო უფლებებს, ოფციონებს ან ვარანტებს პროპორციულად სთავაზობს მისი საკუთარი, ერთი და იმავე კლასის არაწარმოებული წილობრივი ინსტრუმენტების არსებულ მესაკუთრეებს. ასევე, ამავე მიზნებისთვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

სახელშეკრულებო ვალდებულება, მათ შორის წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან წარმოშობილი ვალდებულებაც, რომელმაც მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს ემიტენტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შემოსვლა ან გასვლა, მაგრამ არ აკმაყოფილებს (ა) და

(ბ) პირობებს, არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების პირობებს.

დაბრუნებადი ინსტრუმენტები

- 16ა. დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი მოიცავს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, გამოისყიდოს ან გამოიხმოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:
- ა) ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. საწარმოს წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:
 - (i) საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და
 - (ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.
 - ბ) ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:
 - (i) არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და
 - (ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა ინსტრუმენტთან შედარებით.
 - გ) ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალ ყველა ინსტრუმენტს იდენტური მახასიათებლები აქვს. მაგალითად, ყველა მათგანი დაბრუნებადი უნდა იყოს და უკან დაბრუნების ანუ გამოსყიდვის ფასის გამოსათვლელად გამოყენებული ფორმულა ან სხვა მეთოდი ერთი და იგივე უნდა იყოს ამ კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტისთვის.
 - დ) გარდა იმისა, რომ ემიტენტს აკისრია სახელშეკრულებო ვალდებულება, გამოისყიდოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ეს ინსტრუმენტი არ მოიცავს სხვა სახელშეკრულებო ვალდებულებას - სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი, ან პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები და არ არსებობს ისეთი ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით, როგორც განსაზღვრულია ფინანსური ვალდებულების განმარტების (ბ) პუნქტში;
 - ე) მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნიებულია ამ ინსტრუმენტზე, ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ინსტრუმენტის ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით).

16ბ. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, იმ ინსტრუმენტის გარდა, რომელსაც ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

- ა) მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და
- ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, საწარმომ არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული არაფინანსური ხელშეკრულებები (რომელიც აღწერილია 16ა პუნქტში), რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის არამფლობელსა და ემიტენტ საწარმოს შორის. თუ საწარმოს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, რომ ზემოაღნიშნული პირობა დაკმაყოფილებულია, მან დაბრუნებადი ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

ინსტრუმენტები ან ინსტრუმენტების კომპონენტები, რომლებიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

16გ. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი ითვალისწინებს ემიტენტი საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, ლიკვიდაციის დროს სხვა მხარეს გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი. აღნიშნული ვალდებულება იმის გამო წარმოიშობა, რომ ლიკვიდაცია გარდაუვალია და საწარმოს კონტროლს არ ექვემდებარება (მაგალითად, საწარმოს მოქმედების შეზღუდული ვადა), ან გაურკვეველია ლიკვიდაციის მოხდენა, მაგრამ ეს დამოკიდებულია ინსტრუმენტის მფლობელის არჩევანის უფლებაზე. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

- ა) ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს, საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. საწარმოს წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:
 - (i) საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და
 - (ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.
- ბ) ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:
 - (i) არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და
 - (ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა კლასის ინსტრუმენტთან შედარებით.
- გ) ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით, დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტი იდენტურ სახელშეკრულებო ვალდებულებას უნდა ითვალისწინებდეს ემიტენტი საწარმოსთვის - გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი ლიკვიდაციის დროს.

16დ. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, იმ ინსტრუმენტის გარდა, რომელსაც ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

- ა) მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და
- ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, საწარმომ არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული არაფინანსური ხელშეკრულებები (რომელიც აღწერილია 16გ პუნქტში), რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომლებიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის რომელიმე არამფლობელსა და ემიტენტ საწარმოს შორის. თუ საწარმომ არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, რომ ზემოაღნიშნული პირობა დაკმაყოფილებულია, მან დაბრუნებადი ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

რეკლასიფიკაცია დაბრუნებადი ინსტრუმენტებისა და ისეთი ინსტრუმენტების, რომლებიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

16ე. საწარმომ 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ფინანსურ ინსტრუმენტს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია უნდა მიანიჭოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება ამ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება ამ პუნქტების ყველა მახასიათებელი, ან აღარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. მაგალითად, თუ საწარმო გამოისყიდის ყველა მის მიერ გამოშვებულ არადაბრუნებადი ინსტრუმენტს, ხოლო ნებისმიერ დაბრუნებადი ინსტრუმენტს, რომელიც გადავადებულია (მიმოქცევაში რჩება), ექნება 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს მოცემული პუნქტების ყველა პირობას, საწარმომ დაბრუნებადი ფინანსურ ინსტრუმენტებს უნდა შეუცვალოს კლასიფიკაცია და გადაიტანოს წილობრივი ინსტრუმენტების საკლასიფიკაციო ჯგუფში იმ დღიდან, როდესაც ის გამოისყიდის არადაბრუნებადი ფინანსურ ინსტრუმენტებს.

16ვ. საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა ასახოს (16ვ) პუნქტის შესაბამისად:

- ა) წილობრივი ინსტრუმენტი ფინანსური ვალდებულების საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების ყველა მახასიათებელი, ან აღარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. ფინანსური ვალდებულება უნდა შეფასდეს ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის. საწარმომ რეკლასიფიკაციის თარიღით საკუთარ კაპიტალში უნდა აღიაროს სხვაობა წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის;
- ბ) ფინანსური ვალდებულება წილობრივი ინსტრუმენტის საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრა რეკლასიფიკაციის თარიღით

სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (პუნქტი 16ა))

17. 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი გარემოებების გარდა, უმნიშვნელოვანესი ნიშანი, რითიც ფინანსური ვალდებულება განსხვავდება წილობრივი ინსტრუმენტისაგან, არის ერთი მხარის (ემიტენტის) სახელშეკრულებო ვალდებულების არსებობა, ფინანსური ინსტრუმენტის

მიხედვით ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი მიაწოდოს მეორე მხარეს (მფლობელს), ან ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები გაცვალოს მფლობელთან ისეთი პირობებით, რომელიც პოტენციურად არახელსაყრელია ემიტენტისთვის. მიუხედავად იმისა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელს შეიძლება უფლება ჰქონდეს - მიიღოს პროპორციული წილი ნებისმიერი დივიდენდიდან ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ფორმით განაწილებიდან, ემიტენტს არა აქვს ამგვარი განაწილების სახელშეკრულებო ვალდებულება, რადგან მას არ მოეთხოვება მეორე მხარისათვის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემა.

18. ემიტენტი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის დროს, მხედველობაში მიიღება მათი შინაარსი და არა სამართლებრივი ფორმა. ჩვეულებრივ, ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი და სამართლებრივი ფორმა ერთმანეთს შეესაბამება, თუმცა ყოველთვის არა. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი იღებს წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლებრივ ფორმას, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო სხვები შეიძლება აერთიანებდეს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების, ასევე ფინანსური ვალდებულებების თვისებებს. მაგალითად:
 - ა) როდესაც პრივილეგირებული აქციები ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მათ სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი მომავალი თარიღისათვის, ან აქციების მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტი-საგან მოითხოვოს აქციების გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, ან კონკრეტული თარიღის შემდეგ ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, ამ შემთხვევაში ინსტრუმენტი არის ფინანსური ვალდებულება.
 - ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს ფულადი სახსრების ან სხვა რომელიმე ფინანსური აქტივის („დაბრუნებადი ინსტრუმენტი“) სანაცვლოდ, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ის, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. ფინანსური ინსტრუმენტი ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს მაშინაც კი, როცა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა განისაზღვრება ინდექსის ან მსგავსი მაჩვენებლის მეშვეობით, რომელიც შესაძლოა შემცირდეს ან გაიზარდოს. ის ფაქტი, რომ მფლობელს არჩევანის საშუალება აქვს, ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტენტს, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, ნიშნავს, რომ დაბრუნებადი ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად, ღია ერთობლივი ფონდები, საპაიო საინვესტიციო ფონდები, ამხანაგობები და ზოგიერთი კოოპერაციული საწარმოები შესაძლოა თავის მფლობელებს ან წევრებს უფლებას აძლევდეს, გამოისყიდონ თავიანთი წილი ემიტენტისაგან ნებისმიერ დროს, ფულადი სახსრების სანაცვლოდ, რის გამოც მფლობელების ან წევრების წილები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულებები, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. თუმცა, ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად არ გამორიცხავს ისეთი მუხლის ასახვას საკუთარი კაპიტალის არმქონე საწარმოების (მაგალითად, ზოგიერთი ერთობლივი ფონდი და საპაიო საინვესტიციო ფონდები, იხ. მე-7 საილუსტრაციო მაგალითი) ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორიცაა „მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულება“ და „ცვლილებები მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულებაში“. ასევე არ გამორიცხავს ანგარიშგებაში შენიშვნების სახით დამატებითი ინფორმაციის განმარტებებს იმის თაობაზე, რომ წევრების მთლიანი წილი მოიცავს ისეთ მუხლებს, როგორიცაა რეზერვები, რომელიც აკმაყოფილებს საკუთარი კაპიტალის განმარტებას და დაბრუნებადი ინსტრუმენტები, რომელიც ამგვარ კლასიფიკაციას არ ექვემდებარება (იხ. საილუსტრაციო მაგალითი 8).
19. თუ საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად, ასეთი ვალდებულება წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად:

- ა) საწარმოსთვის სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვის შეზღუდვა იმის გამო, რომ ხელი არ მიუწვდება უცხოურ ვალუტაზე, ან საჭიროებს დასტურს თანხის გადახდაზე საკანონმდებლო ორგანოსაგან, არ აუქმებს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას ან მფლობელის სახელშეკრულებო უფლებას ფინანსურ ინსტრუმენტზე;
 - ბ) სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, ვინაიდან საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას.
20. ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც პირდაპირ არ ითვალისწინებს ამგვარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, შეიძლება მას არაპირდაპირ აწესებდეს პირობებსა და განმარტებებში, მაგალითად:
- ა) ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება შეიცავდეს არაფულად ვალდებულებას, რომელიც უნდა დაიფაროს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო ვერ მოახერხებს ინსტრუმენტების განაწილებას ან გამოსყიდვას. თუ საწარმოს შეუძლია თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას მხოლოდ არაფულადი ვალდებულების დაფარვის ხარჯზე, მაშინ ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას;
 - ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ საწარმო მისი დაფარვისას გადასცემს:
 - (i) ფულად სახსრებს ან სხვა ფინანსურ აქტივს; ან
 - (ii) საკუთარ აქციებს, რომელთა ღირებულება მნიშვნელოვნად აჭარბებს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ღირებულებას.

მართალია, საწარმოს პირდაპირი სახელშეკრულებო ვალდებულება არა აქვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, აქციებით ანაზღაურების ღირებულება ისეთი ოდენობისაა, რომ შესაძლოა უპირატესობა ნაღდ ანგარიშსწორებას მიანიჭოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, მფლობელი გარანტირებულია მიიღოს სულ მცირე ნაღდი ანაზღაურების ტოლი თანხა, (იხ. პუნქტი 21-ე).

ვალდებულების დაფარვა საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტი 16(ბ))

21. ცალკეული ხელშეკრულება თავისთავად არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს მხოლოდ იმის გამო, რომ მისი შედეგი შეიძლება საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა ან მიღება იყოს. საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება, მიიღოს ან გადასცეს გარკვეული რაოდენობის საკუთარი აქციები ან სხვა წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც იმდენად მერყეობს, რომ შესაძლოა საწარმოს მიერ მისაღები ან გადასაცემი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება უტოლდებოდეს სახელშეკრულებო უფლების ან ვალდებულების თანხას. ასეთი სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება შეიძლება განსაზღვრული იყოს ფიქსირებული თანხით ან თანხით, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად იცვლება ისეთი ცვლადი სიდიდის მერყეობის შესაბამისად, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასს (როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთი, სამომხმარებლო ფასები ან ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები). ამის ორი მაგალითია (ა) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომელიც უდრის 100 ფე¹ და (ბ) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომლის ღირებულება ტოლია 100 უნცია ოქროს ღირებულებისა. ასეთი ხელშეკრულება წარმოადგენს საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას მაშინაც, როდესაც საწარმომ სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად უნდა ან შეუძლია მიაწოდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ასეთი ხელშეკრულება თვითონ არ არის წილობრივი ინსტრუმენტი, რადგან საწარმო სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად იყენებს ცვლადი რაოდენობის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტს. შესაბამისად, ეს ხელშეკრულება არ ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

¹ ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

22. 22ა) პუნქტში განხილულის გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის (მიღებით ან) გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. მაგალითად, გამოშვებული აქციის ოფციონები, რომელიც მიმღებს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებულ ფასად ან ობლიგაციის ფიქსირებული ძირი თანხის ფასად, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. ხელშეკრულების რეალურ ღირებულებაში ის ცვლილებები, რომელიც გამოწვეულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მერყეობით და არ მოქმედებს სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად გადასაცემი ან მისაღები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობაზე, ან იმავე მიზნით გადასაცემი ან მისაღები წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, არ გამოიყენება იმას, რომ ეს ხელშეკრულება არის წილობრივი ინსტრუმენტი. ნებისმიერი მიღებული კომპენსაცია (როგორცაა, მაგალითად, წერილობითი ოფციონისთვის მიღებული პრემია ან ვარანტი საწარმოს საკუთარ აქციებზე) პირდაპირ ემატება საკუთარ კაპიტალს. ნებისმიერი გადახდილი კომპენსაცია (როგორცაა, მაგალითად, ნაყიდ ოფციონზე გადახდილი პრემია) პირდაპირ აკლდება საკუთარ კაპიტალს. წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- 22ა. თუ სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად გადასაცემი ან მისაღები საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები წარმოადგენს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომელსაც აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ან ინსტრუმენტებს, რომელიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და ამავე დროს აქვს 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ხელშეკრულება იქნება ფინანსური აქტივი, ან ფინანსური ვალდებულება. ეს მოიცავს ხელშეკრულებას, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ ამგვარი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით.
23. 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ხელშეკრულებების გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს ვალდებულებას, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობით (მაგალითად, ფორვარდული ხელშეკრულების ხელახალი შესყიდვის ფასის, ოფციონის გამოყენების ფასის, ან სხვა გამოსასყიდი თანხების დღევანდელი ღირებულება). იგივე ეხება იმ შემთხვევასაც, როდესაც ხელშეკრულება თვითონ არის წილობრივი ინსტრუმენტი. ამის ერთ-ერთი მაგალითია ფორვარდული ხელშეკრულებიდან წარმოქმნილი საწარმოს ვალდებულება - ნაღდ ფულზე შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ფინანსური ვალდებულება თავდაპირველად აღიარდება გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებით და ექვემდებარება საკუთარი კაპიტალიდან რეკლასიფიკაციას. შესაბამისად, ფინანსური ვალდებულება შეფასდება ფასს 9-ის მოთხოვნების მიხედვით. თუ ხელშეკრულების შეწყვეტამდე გადაცემა არ განხორციელდა, ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიცირდება საკუთარ კაპიტალში. საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შესყიდვის ვალდებულება პირობითია და დამოკიდებულია იმაზე, მეორე მხარე განახორციელებს თუ არა თავის უფლებას (მაგალითად, გაყიდული ფუთ-ოფციონი, რომელიც მეორე მხარეს უფლებას აძლევს, საწარმოს თავისი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფიქსირებულ ფასად მიჰყიდოს).
24. ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ცვლადი ოდენობის ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას. ამის მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს მიერ 100 ცალი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებას, 100 უნცია ოქროს შესაბამისი ნაღდი ფულის სანაცვლოდ.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები

25. შეიძლება ფინანსური ინსტრუმენტი საწარმოსაგან მოითხოვდეს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას, ან კიდევ ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება, მოსალოდნელი მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების (ან ამგვარი მოვლენების შედეგების) მოხდენის ან არმოხდენის დროს, რომელიც არ ექვემდებარება არც ემიტენტის და არც ინსტრუმენტის მფლობელის კონტროლს. ასეთი მოვლენები შეიძლება იყოს საფონდო ბირჟის ინდექსის, სამომხმარებლო ფასების ინდექსის, საპროცენტო განაკვეთის ან დაბეგვრის რეჟიმის ცვლილებები, ან ემიტენტის მომავალი შემოსავლები, წმინდა მოგება ან ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალთან ფარდობის კოეფიციენტი. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტი არ ფლობს უპირობო უფლებას, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიწოდებას (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება). ამიტომ, ეს ინსტრუმენტი წარმოადგენს ემიტენტის ფინანსურ ვალდებულებას, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც:
- ა) პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელსაც შეუძლია ვალდებულების დაფარვა მოითხოვოს ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდებოდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) არ არის უტყუარი;
 - ბ) ემიტენტს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ვალდებულების დაფარვა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) მხოლოდ ემიტენტის ლიკვიდაციის შემთხვევაში; ან
 - გ) ინსტრუმენტს აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას.

ვალდებულების დაფარვის არჩევანი

26. როდესაც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი რომელიმე მხარეს არჩევანის საშუალებას აძლევს იმის თაობაზე, თუ როგორ დაფაროს ვალდებულება (მაგალითად ემიტენტს ან მფლობელს შეუძლია გადაიხადოს ნაღდი ფული ან გაცვალოს აქციები ნაღდ ფულზე), ინსტრუმენტი არის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, თუ გადახდის ყველა ალტერნატიული ვარიანტების მიხედვით იგი არ კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი.
27. ისეთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი, რომელიც შეიცავს დაფარვის არჩევანს და წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, არის აქციის ოფციონი, რომელიც ემიტენტს არჩევანის უფლებას აძლევს გადაიხადოს ნაღდი ფულით, ან გაცვალოს საკუთარი აქციები ნაღდ ფულზე. ანალოგიურად, წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს არაფინანსური ობიექტების საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებზე ყიდვა-გაყიდვის, ვინაიდან ისინი შეიძლება დაიფაროს ან არაფინანსური ობიექტების გადაცემით, ან ფულითა და სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით (იხ. პუნქტები 8-10). ასეთი ხელშეკრულებები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს ან ფინანსურ ვალდებულებებს და არა წილობრივ ინსტრუმენტებს.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (იხილეთ ასევე მგ30-მგ35 პუნქტები და მე-9-12 საილუსტრაციო მაგალითები)

28. ემიტენტმა, რომელიც უშვებს არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, უნდა შეაფასოს, შეიცავს თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტი როგორც ვალდებულებით, ასევე წილობრივ ელემენტს. ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილების კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ცალ-ცალკე – ფინანსურ ვალდებულებებად, ფინანსურ აქტივებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად, მე-15 პუნქტის შესაბამისად.
29. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარსადგენად ემიტენტმა საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა აღიაროს ფინანსური ინსტრუმენტის ის შემადგენელი ნაწილები, რომლებიც წარმოშობს ემიტენტი საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას და ინსტრუმენტის მფლობელს არჩევანის საშუალებას აძლევს - გადაცვალოს იგი ემიტენტი საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტზე. ასეთი ინსტრუმენტის მაგალითია ობლიგაციები ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტები, რომლებიც მფლობელის მიერ

გადაიცვლება ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებზე. ემიტენტის პოზიციიდან, ამგვარი ინსტრუმენტი შეიცავს ორ კომპონენტს: ფინანსურ ვალდებულებას (სახელშეკრულებო შეთანხმებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ) და წილობრივ ინსტრუმენტს (ქოლ-ოფციონს), რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, რომ დროის გარკვეულ პერიოდში, მოახდინოს თავისი ინსტრუმენტის გადაცემა ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებზე). ამგვარი ინსტრუმენტის ემისიის ეკონომიკური შედეგი არსებითად ისეთივეა, როგორც ერთდროულად სავალო ინსტრუმენტის ვადამდე დაფარვის პირობით გამოშვებისას და ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვაზე ვარანტის გაცემისას, ან სავალო ვალდებულების გამოშვება ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის ვარანტებით. შესაბამისად, ყველა შემთხვევაში, ემიტენტი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე წარადგენს ვალდებულებით და წილობრივ ელემენტებს.

30. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის შემადგენელი ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების კლასიფიცირება არ იცვლება იმ ალბათობაში ცვლილებების შედეგად, როდესაც მოსალოდნელია გადაცვლის არჩევანის განხორციელება, მიუხედავად იმისა, რომ არჩევანის განხორციელება შეიძლება ზოგიერთი მესაკუთრისათვის ეკონომიკურად სასარგებლო იყოს. მფლობელები ყოველთვის არ მოქმედებენ ისე, როგორც მოსალოდნელია, რადგან, მაგალითად, გადაცვლის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო შედეგები შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა მესაკუთრისათვის. მით უმეტეს, რომ გადაცვლის ალბათობა შეიძლება დროთა განმავლობაში იცვლებოდეს. ემიტენტის მომავალი გადახდების ვალდებულება შეუსრულებელი რჩება მანამ, სანამ იგი არ დაიფარება გადაცვლის შედეგად, ინსტრუმენტის განაღდების ვადის გასვლით, ან რომელიმე სხვა ოპერაციით.
31. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების საკითხები განხილულია ფასს 9-ში. წილობრივი ინსტრუმენტი ადასტურებს წილის უფლებას საწარმოს აქტივებში ყველა ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ. ამიტომ, როდესაც რთული ინსტრუმენტის საწყისი საბალანსო ღირებულება განაწილებულია მის წილობრივ და ვალდებულებით კომპონენტებს შორის, წილობრივ კომპონენტს მიეკუთვნება ინსტრუმენტის სრული რეალური ღირებულებიდან ცალკე განსაზღვრული ვალდებულებითი კომპონენტის შესაბამისი თანხის გამოქვითვის შედეგად დარჩენილი ღირებულება. ნებისმიერი წარმოებული კომპონენტების ღირებულება (მაგალითად ქოლ-ოფციონის), რომელიც ჩართულია რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტში (მაგალითად, წილობრივ ინსტრუმენტად კონვერტირების ოფციონი), გარდა წილობრივი კომპონენტისა, ჩაირთვება ვალდებულებით კომპონენტში. თავდაპირველი აღიარებისას ვალდებულებითი და წილობრივი კომპონენტების ღირებულებათა ჯამი ყოველთვის მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ტოლია. ინსტრუმენტის შემადგენელი კომპონენტების ცალ-ცალკე აღიარების შედეგად არ წარმოიშობა არავითარი შემოსულობა ან ზარალი.
32. 31-ე პუნქტში აღწერილი მიდგომის დროს, ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტირებადი ობლიგაციების ემიტენტი, თავდაპირველად განსაზღვრავს ვალდებულებითი კომპონენტის საბალანსო ღირებულებას ისეთი ანალოგიური ვალდებულების (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული არაწილობრივი წარმოებული კომპონენტი) რეალური ღირებულების შეფასებით, რომელსაც არ გააჩნია დაკავშირებული წილობრივი კომპონენტი. წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულება, რომელიც გულისხმობს არჩევანს ინსტრუმენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციაზე, შესაძლებელია განისაზღვროს რთული ინსტრუმენტის მთლიანი რეალური ღირებულებიდან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების გამოქვითვის გზით.

გამოსყიდული აქციები (იხილეთ ასევე პუნქტი მგ 36)

33. თუ საწარმო ხელახლა შეისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ისინი („გამოსყიდული აქციები“) გამოაკლდება საკუთარ კაპიტალს. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვის, გაყიდვის, გამოშვების ან გაუქმების შედეგად წარმოშობილი არავითარი შემოსულობა ან ზარალი არ აღიარდება მოგებად ან ზარალად. ასეთი გამოსყიდული აქციები შეიძლება შეძენილ იქნეს საწარმოს ან კონსოლიდირებული ჯგუფის სხვა წევრების მიერ. სანაცვლოდ, გადახდილი ან მიღებული ანაზღაურება უნდა აღიარდეს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში.
- 33ა. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ დოკუმენტში.]*
34. საწარმოს საკუთრებაში არსებული გამოსყიდული აქციები აისახება ან უშუალოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში, ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგე-

ბის წარდგენა“ - შესაბამისად. თუ საწარმო თავის წილობრივ ინსტრუმენტებს გამოისყიდის დაკავშირებული მხარეებისაგან, შესაბამისი ინფორმაცია აისახება ანგარიშგებაში, ბასს 24-ის, „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“, მოთხოვნების შესაბამისად.

პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები (იხ. ასევე მგ37 პუნქტი)

35. ფინანსურ ინსტრუმენტთან ან მის რომელიმე შემადგენელ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტები, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებული სახსრები საწარმომ პირდაპირ უნდა აღიაროს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში. საკუთარ კაპიტალზე შესრულებულ ოპერაციასთან დაკავშირებული საოპერაციო დანახარჯები აისახება როგორც კაპიტალიდან გამოქვითვა.
- 35ა. მოგების გადასახადი, რომელიც ეხება წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებულ სახსრებსა და საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებულ საოპერაციო დანახარჯებს, უნდა აისახოს ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადები“ - შესაბამისად.
36. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია განსაზღვრავს, ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რომელი პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები კლასიფიცირდება ხარჯად ან შემოსავლად და აისახება მოგებაში ან ზარალში. ამგვარად, აქციებზე გადასახდელი დივიდენდები, როგორც ვალდებულება, კლასიფიცირებულია ხარჯის სახით, ობლიგაციის პროცენტის მსგავსად. ანალოგიურად, ვალდებულებად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვასთან და რეფინანსირებასთან დაკავშირებული შემოსულობები და დანაკარგები მოგებაში ან ზარალში აისახება მაშინ, როდესაც წილობრივად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვა და რეფინანსირება აისახება, როგორც ცვლილება საკუთარ კაპიტალში. წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში.
37. საწარმო, ჩვეულებრივ, სხვადასხვა დანახარჯებს გასწევს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვების ან შესყიდვისას. ეს დანახარჯები შესაძლოა მოიცავდეს რეგისტრაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა გადასახადებს, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა პროფესიონალური მომსახურებისათვის გადახდილ თანხებს, ბეჭდვის დანახარჯებსა და ყიდვა-გაყიდვის მოსაკრებელს. საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღირიცხება, როგორც კაპიტალიდან გამოქვითვა, რამდენადაც ეს საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან პირდაპირ დაკავშირებული დამატებითი დანახარჯებია, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა თავიდან ყოფილიყო აცილებული. საკუთარი კაპიტალის ისეთ ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც გაუქმდა (შეწყდა ისე, რომ არ დასრულებულა), აღიარდება მიმდინარე პერიოდის ხარჯად.
38. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებასთან, მიეკუთვნება ინსტრუმენტის ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებს, შემოსავლების განაწილების პროპორციულად. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც საერთოა რამდენიმე ოპერაციისათვის (მაგალითად, ზოგიერთი აქციის ერთობლივი შეთავაზების დანახარჯები და სხვა აქციების საფონდო ბირჟაზე განთავსების დანახარჯები), რაციონალურად, მსგავსი ოპერაციების შესაბამისად ნაწილდება ამ ოპერაციებზე.
39. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც აღირიცხება როგორც საკუთარი კაპიტალიდან გამოქვითვა საანგარიშგებო პერიოდში, ანგარიშგებაში აისახება განცალკევებულად, ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - შესაბამისად.
40. ხარჯად კლასიფიცირებული დივიდენდები შეიძლება წარდგენილ იქნეს მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში) სხვა ვალდებულებების პროცენტებთან ერთად, ან ცალკე მუხლის სახით. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში პროცენტისა და დივიდენდების თანხების შესახებ განმარტებითი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები, წინამდებარე სტანდარტის გარდა, მოცემულია ბასს 1-სა და ფასს 7-ში. ზოგჯერ, იმის გამო, რომ პროცენტსა და დივიდენდებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებებია, ისეთ საკითხთან დაკავშირებით, როგორცაა საგადასახადო გამოქვითვები, აუცილებელია მათი ცალ-ცალკე გამოყოფა მოგების ან

ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში). ამგვარი საგადასახადო შედეგების თანხების განმარტების შესახებ მოთხოვნები მოცემულია ბასს 12-ში.

41. ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობები და დანაკარგი მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებულია შემოსავლებად ან ხარჯებად მაშინაც კი, როდესაც ისინი დაკავშირებულია ინსტრუმენტთან, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს აქტივებში წილის უფლებას, ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ (იხ. პუნქტი 18(ბ)). ასეთი ინსტრუმენტის ხელახალი შეფასებისას მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ბასს 1-ის მიხედვით აისახება უშუალოდ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში განცალკევებულად, როდესაც ეს აუცილებელია საწარმოს საქმიანობის შედეგების ახსნისათვის.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ38ა-მგ39ვ და მგ39)

42. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა მოხდეს და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახოს ნეტო თანხით, როდესაც:

- ა) საწარმოს მიმდინარე მომენტში აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის იურიდიული ძალის მქონე უფლება; და
- ბ) საწარმო ვარაუდობს, რომ ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.

ისეთი ფინანსური აქტივის გადაცემის აღრიცხვის დროს, რომელიც არ აკმაყოფილებს აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს, საწარმოს არა აქვს გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვის უფლება (იხ. ფასს 9, პუნქტი 3.2.22).

43. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე, როდესაც ასეთი წარდგენა ასახავს საწარმოს მომავალ ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ორი ან რამდენიმე განცალკევებული ფინანსური ინსტრუმენტით ანგარიშსწორებიდან. როდესაც საწარმოს მხოლოდ ერთი ნეტო თანხის მიღების ან გადახდის უფლება აქვს და ამის გაკეთებას აპირებს, ეს ნიშნავს, რომ მას, ფაქტობრივად, მხოლოდ ერთი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება აქვს. სხვა შემთხვევებში, ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წარდგენა ხდება ცალ-ცალკე, საწარმოს რესურსების ან ვალდებულებების სახით, მათი მახასიათებლების მიხედვით. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ფასს 7-ის 13ბ-13ვ პუნქტების შესაბამისად იმ აღიარებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 7-ის 13ა პუნქტის მოქმედების სფეროს.
44. აღიარებული ფინანსური აქტივისა და აღიარებული ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და წმინდა თანხით წარდგენა განსხვავდება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტისაგან. ურთიერთგადაფარვას არ მოჰყვება ზარალის ან შემოსულობების აღიარება. მაშინ, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა იწვევს არა მხოლოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ადრე აღიარებული მუხლის ამოღებას, არამედ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს ზარალის ან შემოსულობების აღიარება.
45. ჩათვლის უფლება არის დებიტორის იურიდიული უფლება, ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა გზით მინიჭებული, დაფაროს ან სხვა რაიმე გზით გამორიცხოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ, კრედიტორისაგან მისაღები თანხის მეშვეობით. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, დებიტორს შეიძლება იმის სამართლებრივი უფლება ჰქონდეს, რომ მესამე მხარისაგან მისაღები თანხა გამოიყენოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხის ჩასათვლელად. ეს ხდება მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს შეთანხმება, სადაც ნათლად არის ჩამოყალიბებული დებიტორის უფლება ჩათვლაზე. რადგან ჩათვლის მიღების უფლება იურიდიული უფლებაა პირობები, რომელსაც ეყრდნობა ეს უფლება, შეიძლება განსხვავებული იყო სხვადასხვა იურისდიქციაში, ამიტომ, აუცილებელია იმ კანონების გათვალისწინება, რომლებიც არეგულირებს მხარეთა შორის ურთიერთობას.
46. როდესაც კანონით მოითხოვება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ჩათვლა, ეს გავლენას ახდენს ფინანსურ აქტივთან და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ უფლე-

ბეზსა და ვალდებულებებზე და შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს საწარმოს დამოკიდებულებაზე საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკებზე. თუმცა, უფლების არსებობა, თავისთავად, არ არის საკმარისი საფუძველი ურთიერთგადაფარვისათვის. თუ საწარმო არ აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, ეს გავლენას არ ახდენს საწარმოს მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადის სიდიდესა და დროითობაზე. როდესაც საწარმო აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, აქტივისა და ვალდებულების ნეტო საფუძველზე წარდგენა უფრო მართებულად ასახავს მომავალი ფულადი ნაკადის სიდიდესა და მათთან დაკავშირებულ რისკებს. ერთ-ერთი ან ორივე მხარის გადაწყვეტილება, ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, სამართლებრივი უფლების გარეშე, საკმარისი საფუძველი არ არის ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად, რადგან კონკრეტულ ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებული უფლებები და ვალდებულებები უცვლელი რჩება.

47. საწარმოს გადაწყვეტილება, კონკრეტული აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის შესახებ, დამოკიდებულია ჩვეულებრივი საქმიანობის რეჟიმზე, ფინანსური ბაზრის მოთხოვნებსა და სხვა გარემოებებზე, რამაც შეიძლება შეზღუდოს საწარმოს უნარი, დაფარვა მოახდინოს ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა განახორციელოს ერთდროულად. როდესაც საწარმოს აქვს ჩათვლის უფლება, მაგრამ არ აპირებს დაფარვას ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად, მაშინ ამ უფლების გავლენა საწარმოს საკრედიტო რისკზე უნდა განიმარტოს ფასს 7-ის 36-ე პუნქტის შესაბამისად.
48. ორი ფინანსური ინსტრუმენტის ერთდროულ დაფარვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მაგალითად, ორგანიზებულ ფინანსურ ბაზარზე საკლირინგო პალატის ოპერაციების საშუალებით ან ბირჟაზე. ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების ნაკადი, ფაქტობრივად, მხოლოდ ნეტო თანხის ეკვივალენტურია და არ ვლინდება საკრედიტო ან ლიკვიდობის რისკი. სხვა შემთხვევაში, საწარმომ შეიძლება ორი ინსტრუმენტი დაფაროს ცალ-ცალკე თანხების მიღებითა და გადახდით. ამასთან, საკრედიტო რისკს დაექვემდებარება აქტივის მთლიანი თანხა ან ლიკვიდობის რისკს - ვალდებულების მთლიანი თანხა. ამგვარი რისკების გამოვლენა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს, მიუხედავად მათი ხანმოკლე მოქმედებისა. შესაბამისად, ფინანსური აქტივის რეალიზაცია და ფინანსური ვალდებულების დაფარვა მხოლოდ მაშინ ჩაითვლება ერთდროულ მოვლენად, როდესაც ოპერაციები ხორციელდება ერთსა და იმავე დროს.
49. 42-ე პუნქტში განხილული პირობები, ზოგადად, არ კმაყოფილდება და ურთიერთგადაფარვა, ჩვეულებრივ, არ იქნება მართებული, თუ:
 - ა) ერთი ფინანსური ინსტრუმენტის (ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტის“) თვისებების მიღებისათვის გამოყენებულია სხვადასხვა ფინანსური ინსტრუმენტი;
 - ბ) ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოიშობა ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც თავიდან ერთნაირი რისკის მატარებლებია (მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები ფორვარდული ხელშეკრულების ან სხვა წარმოებული ინსტრუმენტების პორტფელში), მაგრამ ხელშეკრულების სხვადასხვა მონაწილე მხარესთან არის დაკავშირებული;
 - გ) ფინანსური ან სხვა აქტივები დაგირავებულია უზრუნველყოფის სახით არარეგრესული ფინანსური ვალდებულებებისათვის;
 - დ) დებიტორის მიერ ფინანსური აქტივები გადაცემულია ტრასტში, კრედიტორისათვის ვალდებულების დასაფარად, ამ აქტივების მიღებაზე თანხმობის გარეშე (მაგალითად, სესხის დაფარვის ფონდის შექმნა);
 - ე) ვალდებულებები, წარმოშობილი ზარალის წარმომქმნელ მოვლენებთან დაკავშირებით, დაიფარება მესამე მხარისადმი სადაზღვევო პოლისის საფუძველზე წარდგენილი მოთხოვნებით.
50. საწარმოს, რომელიც ოპერაციებს ახორციელებს რამდენიმე ფინანსური ინსტრუმენტით ერთ კონტრაქტთან, შეუძლია ამ კონტრაქტთან დადოს „გენერალური შეთანხმება ურთიერთ-ჩათვლის შესახებ“. ამგვარი შეთანხმებები ითვალისწინებს ვალდებულებების ერთდროულ შეწყვეტას ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, რომელსაც მოიცავს შეთანხმება, ნებისმიერი ხელშეკრულების დარღვევის ან შეწყვეტის შემთხვევაში. ასეთი შეთანხმებები, ჩვეულებრივ, გა-

მოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაკოტრების ან სხვა ისეთი მოვლენების თავიდან ასაცილებლად, რასაც გამოიწვევს კონტრაჰენტის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობა. „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“, ჩვეულებრივ, წარმოქმნის ჩათვლის უფლებას, რომელსაც იურიდიული ძალა ეძლევა და ახდენს გავლენას ცალკეული ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების რეალიზაციაზე ან დაფარვაზე მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში, ან სხვა ისეთ ვითარებაში, რომელიც მოსალოდნელი არ არის ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“ საფუძველს არ იძლევა ურთიერთგადაფარვისათვის, თუ 42-ე პუნქტში განხილული ორივე კრიტერიუმი არ იქნება დაკმაყოფილებული. თუ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოადგენს „ურთიერთჩათვლის შესახებ გენერალური შეთანხმების“ საგანს და მათი ჩათვლა არ ხდება, აღნიშნული შეთანხმების შედეგად საწარმოში წარმოქმნილი საკრედიტო რისკი უნდა გამჟღავნდეს ფასს 7-ის 36-ე პუნქტის შესაბამისად.

51-

95. [გაუქმებულია]

ძალაში შესვლის თარიღი და სტანდარტზე გადასვლა

96. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც მოიცავს 2005 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს. ნებადართულია სტანდარტის ვადამდელი მოყენება. საწარმომ ეს სტანდარტი არ უნდა გამოიყენოს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის, თუ პარალელურად არ გამოიყენებს ბასს 39-ს (გამოცემულს 2003 წლის დეკემბერში), 2004 წლის მარტში გამოცემული შესწორებების ჩათვლით. თუ საწარმო სტანდარტს იყენებს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 96ა. 2008 წლის თებერვალში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებები*“ (ბასს 32-ისა და ბასს 1-ის შესწორებები) მოითხოვა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც შეიცავს 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილ ყველა მახასიათებელს და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, კლასიფიცირებული იყოს წილობრივ ინსტრუმენტად, ასევე განაპირობა მე-11, მე-16, მე-17-19, მე-22, 23-ე, 25-ე, მგ13-ე, მგ14-ე და მგ27-ე პუნქტების შეცვლა და 16ა-16გ, 22ა, 96ბ, 96გ, 97გ, მგ14ა-მგ14ი და მგ29ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამავე პერიოდიდან დაიწყოს ბასს 1-ში, ბასს 39-ში, ფასს 7-სა და ფასიკ 2-ში შესული შესაბამისი ცვლილებების გამოყენებაც.
- 96ბ. დოკუმენტმა - „*დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებები*“ - შემოიღო მცირე გამონაკლისი. ამიტომ, საწარმომ ეს გამონაკლისი ანალოგიურად არ უნდა გაავრცელოს სხვა შემთხვევებზე.
- 96გ. ზემოაღნიშნული გამონაკლისის შესაბამისად ინსტრუმენტების კლასიფიცირება შეიზღუდება ამგვარი ინსტრუმენტის აღრიცხვით ბასს 1-ის, ბასს 32-ის, ბასს 39-ის, ფასს 7-ისა და ფასს 9-ის შესაბამისად. ეს ინსტრუმენტი არ უნდა იქნეს მიჩნეული წილობრივ ინსტრუმენტად იმ გაგებით, რომელსაც სხვა სახელმძღვანელო მითითებები განსაზღვრავს, მაგალითად ფასს 2.
97. მოცემული სტანდარტი საწარმომ უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად.
- 97ა. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია მე-40 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

- 97ბ. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 4(გ) პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ზემოაღნიშნული ცვლილებაც. თუმცა, ეს ცვლილება არ ეხება პირობით კომპენსაციას, რომელიც წარმოიქმნა საწარმოთა გაერთიანებისას, რომლის შემდგომი თარიღი წინ უსწრებს საწარმოს მიერ ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) გამოყენების თარიღს. ამის ნაცვლად, საწარმომ ამგვარი პირობითი კომპენსაცია უნდა ასახოს ფასს 3-ის (შესწორებული 2010 წელს) 65ა-65ე პუნქტების შესაბამისად.
- 97გ. როდესაც საწარმო გამოიყენებს 96(ა) პუნქტში აღწერილ ცვლილებებს, მას მოეთხოვება ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებად გაყოს რთული ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მოიცავს მეორე მხარეზე საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის გადაცემის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში. თუ ვალდებულების კომპონენტი აღარ არის გადავადებული, ბასს 32-ის ზემოაღნიშნული ცვლილებების რეტროსპექტულმა გამოყენებამ უნდა მოიცვას საკუთარი კაპიტალის გაყოფა ორ კომპონენტად. პირველი კომპონენტი აისახება გაუნაწილებელ მოგებაში და წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტზე დარიცხულ დაგროვილ პროცენტს. მეორე კომპონენტმა უნდა წარმოაჩინოს თავდაპირველი წილობრივი კომპონენტი. ამგვარად, საწარმოს არ სჭირდება მოცემული ორი კომპონენტის განცალკევება, თუ ზემოაღნიშნული ცვლილებების გამოყენების დაწყებისთვის ვალდებულების კომპონენტი აღარ არის გადავადებული.
- 97დ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - განაპირობა მე-4 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებას, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამავე პერიოდიდან გამოიყენოს ფასს 7-ის მე-3 პუნქტში, ბასს 28-ის 1-ელ პუნქტში და ბასს 31-ის 1-ელ პუნქტში 2008 წლის მაისში შეტანილი ცვლილებებიც. საწარმოს ზემოაღნიშნული ცვლილებების გამოყენების უფლება აქვს რეტროსპექტულად.
- 97ე. მე-11 და მე-16 პუნქტები შეიცვალა 2009 წლის ოქტომბერში გამოცემული დოკუმენტის - „*აქციის უფლებების გამოშვების კლასიფიკაცია*“ - შესაბამისად. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 თებერვალს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 97ვ. [გაუქმებულია]
- 97ზ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია 97ბ პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
- 97თ. [გაუქმებულია]
- 97ი. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა - „*ერთობლივი საქმიანობა*“ - გამოიწვია 4(ა) და მგ29 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 97კ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „*რეალური ღირებულების შეფასება*“ - გამოიწვია მე-11 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტებისა და 23-ე და მგ32 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 97ლ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-40 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.

- 97დ. 2011 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა*“ (ბასს 32-ის შესწორებები) გამოიწვია მგ38 პუნქტის გაუქმება და მგ38ა-მგ38ვ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი თარიღისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამასთან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ყველა ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც მოითხოვება ამ დოკუმენტით.
- 97ე. 2011 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*განმარტებითი შენიშვნები - ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა*“ (ფასს 7-ის შესწორებები) - გამოიწვია 43-ე პუნქტის შეცვლა, რის შედეგადაც საწარმო ვალდებული გახდა, განმარტებით შენიშვნებში გაემჟღავნებინა ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვებოდა ფასს 7-ის 13ბ-13ვ პუნქტებით, ფინანსური აქტივების აღიარებასთან დაკავშირებით, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 7-ის 13ა პუნქტის მოქმედების სფეროს. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის და ასევე ამ წლიური პერიოდების შუალედური პერიოდებისთვისაც. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილების შედეგად მოთხოვნილი განმარტებები უნდა წარმოადგინოს რეტროსპექტულად.
- 97ო. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია 35-ე, 37-ე და 39-ე პუნქტების შეცვლა და 35ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 97პ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-4 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია დოკუმენტით - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ - გათვალისწინებული ცვლილებების ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს დოკუმენტით - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ - გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.
- 97ჟ. [გაუქმებულია]
- 97რ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - გამოიწვია მგ21 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 97ს. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-3, მე-4, მე-8, მე-12, 23-ე, 31-ე, 42-ე, 96გ, მგ2 და მგ30 პუნქტების შეცვლა და 97ვ, 97თ და 97ჟ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 97ტ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „*ოკუპაცია*“ - გამოიწვია მგ9 და მგ10 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 97უ. [ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

98. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 32-ს - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა“, რომელიც შესწორდა 2000 წელს².
99. ეს სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებსაც:
- ა) იმკ-5 - „ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია – პირობითი ანგარიშსწორების პირობები“;
 - ბ) იმკ-16 – „სააქციო კაპიტალი – გამოსყიდული საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები (გამოსყიდული აქციები)“; და
 - გ) იმკ-17 – „საკუთარი კაპიტალი – კაპიტალის ოპერაციებთან დაკავშირებული დანახარჯები“.
100. წინამდებარე სტანდარტით უქმდება ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის ინტერპრეტაციის პროექტი D34 – „ფინანსური ინსტრუმენტები – მფლობელის მიერ გამოსასყიდი უფლებები ან ინსტრუმენტები“.

2. 2005 წლის აგვისტოში ბასს-მა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ყველა განმარტებითი შენიშვნა გადაიტანა ფასს 7-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“.

დანართი

მითითებები გამოყენებაზე

ბასს 32 – „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“

წინამდებარე დანართი სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

- მგ1. მოცემულ დანართში ახსნილი და ილუსტრირებულია სტანდარტის კონკრეტული ასპექტები.
- მგ2. სტანდარტი არ ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარების ან შეფასების საკითხებს. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები მოცემულია ფასს 9-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები“.

განმარტებები (პუნქტები 11-14)

ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები

- მგ3. ვალუტა (ფულადი სახსრები) ფინანსური აქტივია, რადგან იგი წარმოადგენს გაცვლის საშუალებას და, ამდენად, ყველა ოპერაციის შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საფუძველს. ფულადი დეპოზიტი ბანკში ან სხვა ანალოგიურ ფინანსურ დაწესებულებაში ასევე წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს, რადგან იგი წარმოადგენს დეპოზიტორის სახელშეკრულებო უფლებას, ამ დაწესებულებიდან მიიღოს ფულადი სახსრები ან გამოწეროს ჩეკი ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი ანგარიშზე არსებული ნაშთიდან, კრედიტორის სასარგებლოდ ფინანსური ვალდებულებების დასაფარად.
- მგ4. ქვემოთ ჩამოთვლილია ზოგადი მაგალითები იმ ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას მომავალში ფულადი სახსრების მისაღებად და იმ ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც მომავალში ფულადი სახსრების გადახდის სახელშეკრულებო ვალდებულებას წარმოადგენს:
- ა) სავაჭრო ურთიერთობებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და ვალდებულებები;
 - ბ) მისაღები და გასანაღდებელი თამასუქები;
 - გ) მისაღები და გადასახდელი სესხები; და
 - დ) მისაღები და გასანაღდებელი ობლიგაციები.
- თითოეულ განხილულ შემთხვევაში, ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლებას - მიიღოს (ან ვალდებულებას გადაიხადოს) ფულადი სახსრები, შეესაბამება მეორე მხარის ვალდებულება გადახდის (ან უფლება მიღების) შესახებ.
- მგ5. სხვა ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს ინსტრუმენტი, რომლის ეკონომიკურ სარგებელს წარმოადგენს ფინანსური აქტივის, მაგრამ არა ფულადი სახსრების, მიღება ან გაცემა. მაგალითად, გასანაღდებელი თამასუქები, რომელთა დაფარვა ხდება სახელმწიფო ობლიგაციებით, მფლობელს სახელშეკრულებო უფლებას აძლევს, მიიღოს, ხოლო ემიტენტს - სახელშეკრულებო ვალდებულებას - მიაწოდოს სახელმწიფო ობლიგაციები და არა ფულადი სახსრები. ობლიგაციები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს, რადგან ეს არის სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული ვალდებულებები - გადაიხადოს ფულადი სახსრები. ამიტომ ობლიგაციები მფლობელისათვის ფინანსური აქტივია, ხოლო მისი ემიტენტისათვის - ფინანსური ვალდებულება.
- მგ6. „უვალო“ სავალო ინსტრუმენტები, როგორიცაა: „უვალო“ ობლიგაციები, ობლიგაციები უზრუნველყოფის გარეშე და ფასიანი ქაღალდების თამასუქები, ჩვეულებრივ, მის მფლობელს ანიჭებს სახელშეკრულებო უფლებას, ანაზღაურება მიიღოს პროცენტის სახით განსაზღვრულ თარიღებში, განუსაზღვრელი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, ძირითადად თანხის მიღების გარეშე ან ძირითადად თანხის მიღების უფლებით, მაგრამ ისეთი პირობებით, რაც ნაკლებად სავარაუდოა ან გათვალისწინებულია შორეულ მომავალში. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება გამოუშვას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომლითაც მუდმივად მოითხოვება ყოველწლიური გადახდა 8%-ი-

ნი გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთით გამოცხადებული ნომინალური ღირებულებიდან, ან 1,000 ფულადი ერთეულის³ ტოლი ძირი თანხიდან. იმ დაშვებით, რომ გამოშვებული ინსტრუმენტის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოშვების მომენტისათვის შეადგენს 8%-ს, ემიტენტი თავის თავზე იღებს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, რომ მომავალში განახორციელებს პროცენტის გადახდის ნაკადს 1,000 ფე-ს ტოლი რეალური ღირებულების (დღევანდელი ღირებულების) თანხიდან. ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელსა და ემიტენტს შესაბამისად წარმოეშობათ ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება.

- მგ7. სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება ფინანსური ინსტრუმენტების მიღების, გადაცემის ან გაცვლის თაობაზე, თავისთავად წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. სახელშეკრულებო უფლებებისა და ვალდებულების ჯაჭვი (თანმიმდევრობა) კლასიფიცირდება ფინანსურ ინსტრუმენტად, თუ მისი საბოლოო შედეგი ფულადი სახსრების მიღება ან გადახდა ან წილობრივი ინსტრუმენტის შეძენა ან გამოშვებაა.
- მგ8. სახელშეკრულებო უფლების განხორციელების შესაძლებლობა ან მოთხოვნა სახელშეკრულებო ვალდებულების დაკმაყოფილების შესახებ, შეიძლება იყოს აბსოლუტური სიდიდის ან დამოკიდებული მომავალში მოსახდენ რომელიმე მოვლენაზე. მაგალითად, ფინანსური გარანტია არის სესხის გამცემის სახელშეკრულებო უფლება, ფულადი სახსრები მიიღოს გარანტიის გამცემისაგან და გარანტიის გამცემის შესაბამისი სახელშეკრულებო ვალდებულება გადაუხადოს სესხის გამცემს, თუ მსესხებელი ვერ დაფარავს სესხს. აქ სახელშეკრულებო უფლება და ვალდებულება არსებობს წარსული ოპერაციის ან მოვლენის გამო (გარანტიის მიღება), მიუხედავად იმისა, რომ სესხის გამცემის შესაძლებლობა, განახორციელოს თავისი უფლება და გარანტიის გამცემს მოსთხოვოს ვალდებულების შესრულება, დამოკიდებულია მსესხებლის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობაზე. პირობითი უფლება და ვალდებულება აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებების ცნებას, მიუხედავად იმისა, რომ ბევრი ამგვარი აქტივი არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების მოთხოვნებს. პირობითი უფლებებისა და ვალდებულებების სხვა მაგალითები შესაძლოა იყოს სადაზღვევო ხელშეკრულებები, რომლებსაც ფასს 4 არეგულირებს.
- მგ9. იჯარა, როგორც წესი, წარმოქმნის მეიჯარის უფლებას - მიიღოს და მოიჯაროს ვალდებულებას - განახორციელოს გადახდების ნაკადი, რომელიც არსებითად იგივეა, რაც სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირი და სარგებლის თანხების შერეული გადახდა. მეიჯარე ასახავს ინვესტიციას, ფინანსური იჯარის ფარგლებში მისაღები თანხის ოდენობით, ნაცვლად იმისა, რომ ასახოს თვითონ ფინანსური იჯარით გაცემული აქტივი. შესაბამისად, მეიჯარე ფინანსურ იჯარას მიიჩნევს ფინანსურ ინსტრუმენტად. ფასს 16-ის თანახმად, მეიჯარე არ აღიარებს საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო გადახდების მიღების უფლებას. მეიჯარე აგრძელებს თავად საიჯარო აქტივის აღიარებას და არ აღიარებს ხელშეკრულების მიხედვით მომავალში მისაღებ თანხას. შესაბამისად, მეიჯარე საოპერაციო იჯარას არ მიიჩნევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, გარდა ცალკეული გადახდებისა, რომელთა გადახდის ვადა დამდგარია და რომლებიც გადასახდელი აქვს მოიჯარეს.
- მგ10. ფიზიკური აქტივები (როგორიცაა მარაგები, ძირითადი საშუალებები), აქტივების გამოყენების უფლებები და არამატერიალური აქტივები (მაგალითად პატენტები და სავაჭრო ნიშნები) არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ამგვარი ფიზიკური აქტივების, აქტივების გამოყენების უფლებებისა და არამატერიალური აქტივების კონტროლი ქმნის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების შემოსვლის შესაძლებლობას საწარმოში, მაგრამ არ წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების მიმდინარე უფლებას.
- მგ11. ისეთი აქტივები, როგორიცაა წინასწარ გადახდილი ხარჯები, რომელთა შესაბამისი სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი გულისხმობს საქონლის ან მომსახურების მიღებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების უფლებას, არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ანალოგიურად, გადავადებული ამონაგები და საგარანტო ვალდებულებების მუხლების უმრავლესობა, არ მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს, რადგან მათთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა გულისხმობს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გასვლას.

3. ამ მითითებებში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

- მგ12. არასახელშეკრულებო ვალდებულებები ან აქტივები, როგორცაა მოგებიდან გადასახადები, რომელიც წარმოიშობა საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, ასევე არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს ან ფინანსურ აქტივებს. მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა განხილულია ბასს 12-ში - „მოგებიდან გადასახადები“. ანალოგიურად, კონსტრუქციული ვალდებულება, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 37-ში - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“, არ წარმოიშობა ხელშეკრულებების საფუძველზე და შესაბამისად არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას.

წილობრივი ინსტრუმენტები

- მგ13. წილობრივი ინსტრუმენტების მაგალითებია არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციები, გარკვეული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი (იხ. პუნქტები 16ა და 16ბ), გარკვეული ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს ვალდებულებას აკისრებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში (იხ. პუნქტები 16გ და 16დ), გარკვეული ტიპის პრივილეგირებული აქციები (იხ. პუნქტები მგ25 და მგ26) და ვარანტები ან ოფციონები ემიტენტი საწარმოს ფიქსირებული ოდენობის არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ხელმოწერაზე ან შეძენაზე ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ. საწარმოს ვალდებულება ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებაზე ან შეძენაზე, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ წარმოადგენს საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტს (ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებიც აღწერილია 22ა პუნქტში). თუმცა, თუ ასეთი ხელშეკრულება ითვალისწინებს საწარმოს ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (რომელიც არ არის ხელშეკრულება, რომელიც წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად), იგი ამავე დროს წარმოშობს გამოსყიდვის თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობის ვალდებულებას (იხ. პუნქტი მგ27(ა)). არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ემიტენტი ოფიციალურად ახორციელებს განაწილებას და იურიდიულად ხდება ვალდებული, აქციონერთა წინაშე ამგვარად რომ მოიქცეს. ეს შეიძლება მოხდეს დივიდენდების გამოცხადების შემდეგ, ან, როცა მიმდინარეობს საწარმოს ლიკვიდაცია და ვალდებულებების დაკმაყოფილების შემდეგ დარჩენილი ნებისმიერი აქტივი ნაწილდება აქციონერებზე.
- მგ14. საწარმოს მიერ ქოლ-ოფციონის ან სხვა ანალოგიური ხელშეკრულების შეძენა, რომელიც მას თავისი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის გამოსყიდვის უფლებას აძლევს, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, არ წარმოადგენს საწარმოს ფინანსურ აქტივს (ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებიც აღწერილია 22ა პუნქტში). ამის ნაცვლად, ასეთი ხელშეკრულებებისთვის გადახდილი ნებისმიერი კომპენსაცია აკლდება საწარმოს საკუთარ კაპიტალს.

ინსტრუმენტების კლასი, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით (პუნქტები 16ა(ზ) და 16გ(ზ))

- მგ14ა. 16ა და 16გ პუნქტების დამახასიათებელი ერთ-ერთი თავისებურება იმაში გამოიხატება, რომ ფინანსური ინსტრუმენტები შედის ისეთ კლასში, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.
- მგ14ბ. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, ინსტრუმენტი მიეკუთვნება თუ არა დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასს, საწარმო ინსტრუმენტზე მოთხოვნას ლიკვიდაციის შემთხვევაში იხილავს იმგვარად, თითქოს ლიკვიდაციას ახდენს ინსტრუმენტზე კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღისათვის. საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს ეს კლასიფიკაცია, თუ შესაბამისი გარემოებები შეიცვლება. მაგალითად, თუ საწარმო უშვებს ან გამოსყიდის სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტს, ამავე შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, მიეკუთვნება თუ არა განსახილველი ინსტრუმენტი ისეთ კლასს, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.
- მგ14გ. ინსტრუმენტი, რომელსაც უპირატესი უფლება გააჩნია საწარმოს ლიკვიდაციის დროს, არ არის ის ინსტრუმენტი, რომელიც უფლებამოსილია საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილზე, მაგალითად, ინსტრუმენტს, ლიკვიდაციის შემთხვევაში, უპირატესი უფლება იმ შემთხვევაში გააჩნია, თუ ის მფლობელს უფლებას ანიჭებს ფიქსირებული სიდიდის დივიდენდის

მიღებაზე ლიკვიდაციის დროს, საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილთან ერთად, როდესაც სხვა მასზე დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე კლასის ინსტრუმენტებს (რომლებსაც საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილზე აქვთ უფლება) არა აქვთ ანალოგიური უფლება ლიკვიდაციის დროს.

მგ14დ. თუ საწარმოს მხოლოდ ერთი კლასის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, ეს კლასი უნდა აისახოს ისე, თითქოს მას დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნიებულია ინსტრუმენტზე მისი მოქმედების ვადის განმავლობაში (პუნქტი 16ა(ე))

მგ14ე მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნიებულია ამ ინსტრუმენტზე ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად უნდა ეყრდნობოდეს ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აღიარებული წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას. მოგება ან ზარალი და აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილება უნდა შეფასდეს შესაბამისი სტანდარტის მიხედვით.

ოპერაცია ინსტრუმენტის მფლობელთან, რომელიც არ არის საწარმოს მესაკუთრე (პუნქტები 16ა და 16გ)

მგ14ვ. შესაძლებელია, რომ დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელმა, ან ისეთი ინსტრუმენტის მფლობელმა, რომელიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, საწარმოსთან განახორციელოს ოპერაცია, რომელშიც ის მესაკუთრის როლში არ იქნება. მაგალითად, ინსტრუმენტის მფლობელი შესაძლოა ამავე დროს იყოს საწარმოს დაქირავებული პირი. როდესაც საწარმო იხილავს, შეიძლება თუ არა ინსტრუმენტის კლასიფიცირება წილობრივ ინსტრუმენტად 16 პუნქტის შესაბამისად, მან უნდა გაითვალისწინოს მხოლოდ ის ფულადი ნაკადები და ინსტრუმენტის ის სახელშეკრულებო პირობები, რომლებიც დაკავშირებულია ინსტრუმენტის მფლობელთან, როგორც საწარმოს მესაკუთრესთან.

მგ14ზ. ამის მაგალითია შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობა, რომელსაც ჰყავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომანდიტები) და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომპლემენტარები). ზოგიერთმა შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორმა შესაძლოა საწარმოს მისცეს გარანტია და მან ამ გარანტიისთვის ანაზღაურება მიიღოს. ასეთ სიტუაციაში, გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები ინსტრუმენტის მფლობელებს უკავშირდება, როგორც გარანტიის გამცემებს და არა როგორც საწარმოს მესაკუთრეებს. მაშასადამე, ამგვარი გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები არ გამოიწვევს იმას, რომ შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები მიჩნეულ იქნენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორებთან შედარებით დაქვემდებარებულ პოზიციაში მყოფად. ამიტომ ეს ფაქტორი უგულებელყოფილ უნდა იქნეს, როდესაც ხდება შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტებისა და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტების სახელშეკრულებო პირობების იდენტიფიკაციის შეფასება.

მგ14თ. მეორე მაგალითია, მოგებაში ან ზარალში მონაწილეობის შეთანხმებები, რომლის თანახმად მოგება/ზარალი ინსტრუმენტის მფლობელებზე ნაწილდება მიმდინარე ან წინა წლებში გაწეული მომსახურების შესაბამისად. ამგვარ შეთანხმებებში ინსტრუმენტების მფლობელებთან არ მონაწილეობენ, როგორც საწარმოს მესაკუთრეები, ამიტომ ეს ფაქტორი არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული, როდესაც საწარმო იხილავს 16 ან 16გ პუნქტში ჩამოთვლილ მახასიათებლებს. თუმცა, ინსტრუმენტის მფლობელებთან დადებული ისეთი შეთანხმებები მოგება/ზარალში მონაწილეობის შესახებ, რომელიც ეყრდნობა მათი ინსტრუმენტების ნომინალურ თანხას, ამავე კლასის სხვა მფლობელების ინსტრუმენტებთან შედარებით, ისეთი ოპერაციაა, სადაც ინსტრუმენტის მფლობელები გამოდიან მესაკუთრის როლში. ამიტომ. ეს ფაქტორი გათვალისწინებულ უნდა იქნეს 16 ან 16გ პუნქტში ჩამოთვლილი მახასიათებლების განხილვისას.

მგ14ი. ინსტრუმენტის მფლობელსა (არამესაკუთრის რანგში) და ემიტენტ საწარმოს შორის დადებული გარიგებების შესაბამისი ფულადი ნაკადები და სახელშეკრულებო ვადები და პირობები ეკვი-

ვალენტური გარიგების ვადებისა და პირობების მსგავსი უნდა იყოს, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ემიტენტ საწარმოსა და სხვა მხარეს შორის, რომელიც ინსტრუმენტის მფლობელი არ არის.

სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების არქონა, რომლის მთლიანი ფულადი ნაკადები არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს ინსტრუმენტის მფლობელის ნარჩენ შემოსავლიანობას (პუნქტები 16ბ და 16დ)

მგ14კ. ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების ერთ-ერთი პირობა, რომელიც სხვა მხრივ აკმაყოფილებს 16ა ან 16გ პუნქტის კრიტერიუმებს, მდგომარეობს იმაში, რომ საწარმოს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც (ა) აქვს მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აღიარებული წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას და (ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას. ქვემოთ ჩამოთვლილმა ინსტრუმენტებმა, როდესაც ხელშეკრულება დადებულია არადაკავშირებულ მხარესთან და ეყრდნობა ჩვეულებრივ კომერციულ პირობებს, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ხელს შეუშლის ისეთი ინსტრუმენტების წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებას, რომელიც სხვა მხრივ აკმაყოფილებს 16ა ან 16გ პუნქტის კრიტერიუმებს:

- ა) ინსტრუმენტები, რომელთა მთლიანი ფულადი ნაკადები არსებითად ეყრდნობა საწარმოს სპეციფიკურ აქტივებს;
- ბ) ინსტრუმენტები, რომელთა მთლიანი ფულადი ნაკადები ეყრდნობა ამონაგების მიმართ დადგენილ პროცენტს;
- გ) ხელშეკრულებები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული დაქირავებული პირის დაჯილდოებისთვის მათ მიერ საწარმოსთვის გაწეული მომსახურებისთვის;
- დ) ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს მოგებიდან უმნიშვნელო პროცენტული წილის გადახდას გაწეული მომსახურების ან მიწოდებული საქონლისთვის.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

მგ15. ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს როგორც პირველად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მაგალითად მოთხოვნებსა და ვალდებულებებს და წილობრივ ფასიან ქაღალდებს, ასევე წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებსაც, როგორიცაა ფინანსური ოფციონი, ფიუჩერსები და ფორვარდები, საპროცენტო განაკვეთის სვოპები და სავალუტო სვოპები. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის ცნებას, ამიტომ ისინიც, შესაბამისად, მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება.

მგ16. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ისეთ უფლებებსა და ვალდებულებებს წარმოქმნის, რომლებიც შედეგად მოჰყვება ერთი მხარის მიერ მეორეზე ერთი ან ერთზე მეტი ფინანსური რისკის გადაცემას, რომელიც დამახასიათებელია ძირითადი პირველადი ფინანსური ინსტრუმენტისათვის. თავდაპირველად, წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ერთ მხარეს აძლევს სახელშეკრულებო უფლებას, მეორე მხარეს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით, ან მეორე მხარესთან ფინანსური აქტივების გაცვლის ვალდებულებას, მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით. თუმცა, საზოგადოდ,⁴ წარმოებული ინსტრუმენტები არ გულისხმობს ძირითადი თავდაპირველი ფინანსური ინსტრუმენტის გადაცემას ხელშეკრულების დაწყებისას და აუცილებელი არ არის, ასეთ გადაცემას ადგილი ჰქონდეს ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში. ზოგიერთი ინსტრუმენტი მოიცავს გაცვლის უფლებასაც და ვალდებულებასაც. რადგან გაცვლის პირობები თავიდანვე განისაზღვრება წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის, ფინანსურ ბაზრებზე ფასების ცვლილებებთან დაკავშირებით, ეს პირობები შეიძლება ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი გახდეს.

⁴ ეს ეხება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების უმეტესობას, მაგრამ ყველას არა, მაგ., საპროცენტო განაკვეთის ზოგიერთი სვოპის ძირი თანხა იცვლება დსაწყისში (და ხელახლა იცვლება ვადის გასვლისას).

- მგ17. ფინანსური ინსტრუმენტების ფუტ-ოფციონი ან ქოლ-ოფციონი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების გაცვლის შესახებ (მაგალითად, ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტებს) მის მფლობელს უფლებას აძლევს, მიიღოს პოტენციური მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც დაკავშირებულია ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებებთან. და პირიქით, ოფციონის გამყიდველი თავის თავზე წინასწარ იღებს ვალდებულებას, უარი თქვას პოტენციურ მომავალი ეკონომიკურ სარგებელზე ან განიცადოს პოტენციური მომავალი ზარალი ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებებთან დაკავშირებით. მესაკუთრის სახელშეკრულებო უფლება და ოფციონის გამყიდველის ვალდებულება, შესაბამისად, აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებებს. ოფციონის ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ნებისმიერი ფინანსური აქტივი იყოს, აქტივისა და პროცენტის ვალდებულებების ჩათვლით. ოფციონი გამყიდველისაგან შეიძლება მოითხოვდეს სავალო ინსტრუმენტის ემისიას და არა ფინანსური აქტივის გადაცემას, მაგრამ ოფციონის საფუძვლად აღებული ინსტრუმენტი დარჩება მესაკუთრის ფინანსურ ინსტრუმენტად, მიუხედავად ოფციონის განხორციელებისა. ოფციონის მფლობელის უფლება - აქტივები გაცვალოს პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით და გამყიდველის ვალდებულება - აქტივები გაცვალოს პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით, განსხვავდება იმ ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული აქტივებისაგან, რომელიც უნდა გაიცვალოს ოფციონის განხორციელების შემთხვევაში. მესაკუთრის უფლებასა და გამყიდველის ვალდებულებაზე გავლენას არ ახდენს ოფციონის განხორციელების ალბათობა.
- მგ18. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მეორე მაგალითია ფორვარდული ხელშეკრულება ექვსთვიანი დაფარვის ვადით, რომლის მიხედვითაც ერთი მხარე (მყიდველი) ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფე ფულადი სახსრები, 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციების სანაცვლოდ, ხოლო მეორე მხარე (მყიდველი) - ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციები, 1,000,000 ფე-ს ფულადი სახსრების სანაცვლოდ. ექვსი თვის განმავლობაში, ორივე მხარეს აქვს სახელშეკრულებო უფლება და სახელშეკრულებო ვალდებულება ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლის შესახებ. თუ სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო ფასი გადააჭარბებს 1,000,000 ფე-ს, პირობები შეიცვლება მყიდველის სასარგებლოდ და არახელსაყრელი გახდება გამყიდველისათვის; თუ ობლიგაციების საბაზრო ფასი დაეცემა 1,000,000 ფე-ზე დაბლა, შედეგი საპირისპირო იქნება. მყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), გაყიდული ფუტ-ოფციონის უფლების მსგავსად; გამყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ფუტ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), გაყიდული ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად. ოფციონების მსგავსად, ეს სახელშეკრულებო უფლებები და ვალდებულებები წარმოშობს ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს, რომლებიც გამოყოფილია და განსხვავდება ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან (გასაცვლელი ობლიგაციები და ფულადი სახსრები). ფორვარდულ ხელშეკრულებასა და ოფციონის ხელშეკრულებას შორის მნიშვნელოვანი განსხვავება ის არის, რომ ფორვარდული ხელშეკრულების დროს ორივე მხარეს ვალდებულების შესრულება ევალება შეთანხმებულ დროში, ხოლო ოფციონის ხელშეკრულების დროს შედეგს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც ოფციონის მფლობელი გადაწყვეტს მის განხორციელებას.
- მგ19. მრავალი სხვა ტიპის წარმოებული ინსტრუმენტი გულისხმობს მომავალში გაცვლის უფლებასა და ვალდებულებას, მათ შორის საპროცენტო განაკვეთისა და სავალუტო სვოპები, საპროცენტო განაკვეთის ქეფები, ქოლარები და ფლორები, სავალო ვალდებულებები, ევროთამასუქების გამოშვების პროგრამები და აკრედიტივი. საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულება შეიძლება აღქმულ იქნეს როგორც ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობა, რომლის დროსაც მხარეები სამომავლოდ შეთანხმდებიან თანამიმდევრულ ფულადი თანხების გაცვლაზე, რომელთაგან ერთი თანხის გამოთვლა ხდება ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და მეორე თანხის - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. ფიუჩერსული ხელშეკრულება ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობაა, რომელიც, ძირითადად,

განსხვავდება იმით, რომ ფიუჩერული ხელშეკრულებები სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ბირჟაზე.

არაფულადი მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები (პუნქტები 8-10)

- მგ20. არაფულადი აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები არ აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლება, მიიღოს არაფულადი აქტივი ან მომსახურება და მეორე მხარის შესაბამისი ვალდებულება არ წარმოშობს არც ერთი მხარის მიმდინარე უფლებას ან ვალდებულებას ფინანსური აქტივის მიღებაზე, გადაცემაზე ან გაცვლაზე. მაგალითად, ხელშეკრულებები, რომლებიც გულისხმობს ანგარიშსწორებას მხოლოდ არაფულადი აქტივის მიღებით ან მიწოდებით (მაგალითად, ოფციონი, ფიუჩერული ან ფორვარდული ხელშეკრულება ვერცხლზე) არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ბევრი სასაქონლო ხელშეკრულება ასეთი ტიპისაა. ზოგიერთი სასაქონლო ხელშეკრულება კი ფორმით სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ორგანიზებულ ბაზრებზე იმავენაირად, როგორც ზოგიერთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი. მაგალითად, სასაქონლო ფიუჩერული ხელშეკრულება შეიძლება ადვილად გაიყიდოს ან შეძენილ იქნეს ფულზე, რადგან იგი ჩართულია ბირჟის კოტირებაში და მრავალჯერ შეიძლება მისი ხელიდან ხელში გადასვლა. თუმცა, ხელშეკრულების მყიდველი და გამყიდველი მხარეები, ფაქტობრივად, ვაჭრობენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლით. სასაქონლო ხელშეკრულების ფულად სახსრებზე ყიდვის ან გაყიდვის შესაძლებლობა, ამგვარი ყიდვა-გაყიდვის სიმარტივე და მოლაპარაკების წარმოების საშუალება საქონლის მიღების ან მიწოდების ვალდებულების ფულადი სახსრებით დაფარვის შესახებ, არ ცვლის ხელშეკრულების მახასიათებლებს იმგვარად, რომ წარმოიქმნებოდეს ფინანსური ინსტრუმენტი. თუმცაღა, არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც შეიძლება დაიფაროს ნეტო მეთოდით ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ან რომელშიც არაფულადი მუხლი მარტივად გადაიცვლება ნაღდ ფულზე, წარმოადგენს წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს, ისე თითქოს ისინი ფინანსური ინსტრუმენტებია (იხ. პუნქტი 8).
- მგ21. ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებსაც ითვალისწინებს ფასს 15 - „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“, სხვა შემთხვევაში ხელშეკრულება, რომელიც გულისხმობს ფიზიკური აქტივების მიღებას ან მიწოდებას, არ წარმოშობს ერთი მხარისათვის ფინანსურ აქტივსა და მეორე მხარისათვის - ფინანსურ ვალდებულებას, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ნებისმიერი შესაბამისი გადახდა გადატანილია იმ თარიღის შემდეგ, როდესაც უნდა მოხდეს ფიზიკური აქტივების გადაცემა. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საქონლის ყიდვა-გაყიდვა ხდება სავაჭრო კრედიტის საფუძველზე.
- მგ22. ზოგიერთი ხელშეკრულება დაკავშირებულია საქონელთან, მაგრამ არ გულისხმობს გადახდას საქონლის ფიზიკური მიღებით ან მიწოდებით. ისინი ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით გადახდას, რომლის ოდენობაც განისაზღვრება ხელშეკრულებაში ნაჩვენები ფორმულის თანახმად, მაგრამ არა ფიქსირებული ფულადი თანხებით. მაგალითად, ობლიგაციის ძირი თანხა შესაძლებელია გაანგარიშებულ იქნეს ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის საბაზრო ფასის მიხედვით, რომელიც დომინირებს ობლიგაციის დაფარვის დღისათვის. ძირი თანხა ინდექსირდება საქონლის ფასის მიხედვით, მაგრამ მისი დაფარვა ხდება მხოლოდ ფულადი სახსრებით. ამგვარი ხელშეკრულება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს.
- მგ23. ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება აგრეთვე მოიცავს ისეთ ხელშეკრულებას, რომელიც წარმოშობს არაფულად აქტივს ან ვალდებულებას ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების დამატების სახით. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, ხშირად, ერთ მხარეს აძლევს ფინანსური აქტივის არაფინანსურ აქტივზე გაცვლის უფლებას. მაგალითად, ნავთობთან დაკავშირებული ობლიგაცია შეიძლება მის მფლობელს აძლევდეს პერიოდულად ფიქსირებული პროცენტების მიღებისა და ობლიგაციის დაფარვის თარიღისათვის ფულადი სახსრების ფიქსირებული ოდენობის მიღების უფლებებს და ძირი თანხის სანაცვლოდ ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის მიღების არჩევანის (ოფციონის) უფლებას. ამ ოფციონის განხორციელების სურვილი ცვალებადი იქნება დროის სხვადასხვა მომენტისათვის და დამოკიდებული იქნება ნავთობის რეალური ღირებულების თანაფარდობაზე, ობლიგაციით გათვალისწინებული ნავთობისა და ფულადი სახსრების გასაცვლელ კურსთან (გასაცვლელი ფასი). ობლიგაციის მესაკუთრის განზრახვა ოფციონის განხორციელებაზე გავლენას არ ახდენს აქტივების კომპონენტების არსზე. მესაკუთრის ფინანსური

აქტივი და ემიტენტის ფინანსური ვალდებულება ობლიგაციას აქცევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, მიუხედავად სხვა ტიპის აქტივებისა და ვალდებულებებისა, რომლებიც აგრეთვე წარმოიქმნება.

მგ24. [გაუქმებულია]

წარდგენა

ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი (პუნქტები 15-27)

სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (პუნქტები 17-20)

მგ25. პრივილეგირებული აქციები შეიძლება გამოშვებულ იქნეს სხვადასხვა უფლებით. პრივილეგირებული აქციების ფინანსურ ვალდებულებად ან წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების დროს, საწარმომ უნდა შეაფასოს აქციებთან დაკავშირებული განსაკუთრებული უფლებები იმის დასადგენად, თუ როგორ გამოვლინდება ფინანსური ვალდებულების ძირითადი მახასიათებლები. მაგალითად, პრივილეგირებული აქცია, რომელიც გამოსყიდვას ითვალისწინებს გარკვეული თარიღისათვის ან მფლობელის არჩევანით, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების ცნებას, რადგან ემიტენტი ვალდებულია აქციის მფლობელს გადასცეს ფინანსური აქტივები. ემიტენტის მიერ, სახსრების უკმარისობის ან საკანონმდებლო შეზღუდვის გამო, პრივილეგირებული აქციების გამოსყიდვის ვალდებულების შესრულების შეუძლებლობა, როდესაც ეს გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით, არ იწვევს ვალდებულების გაუქმებას. ემიტენტის არჩევანის უფლება, გამოიყიდოს აქციები, არ აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების ცნებას, რადგან ემიტენტს არა აქვს მიმდინარე ვალდებულება აქციების მფლობელთათვის ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ. აქციების დაფარვა დამოკიდებულია მხოლოდ ემიტენტის გადაწყვეტილებაზე. თუმცა ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც ემიტენტი გამოიყენებს თავის არჩევანის უფლებას, ჩვეულებრივ, აქციების გამოსყიდვის განზრახვის შესახებ აქციონერების ოფიციალური ინფორმირების საფუძველზე.

მგ26. როდესაც პრივილეგირებული აქციები გამოსყიდვას არ ექვემდებარება, მისთვის შესაფერისი კლასიფიკაცია უნდა განისაზღვროს აქციების სხვა უფლებების მიხედვით, რომლებიც მათ ახლავს. კლასიფიკაცია ეფუძნება სახელშეკრულებო შეთანხმების შინაარსს და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებებს. როდესაც ემიტენტი კუმულაციური თუ არაკუმულაციური პრივილეგირებული აქციების მფლობელებზე დივიდენდებს საკუთარი შეხედულებისამებრ ანაწილებს, ეს აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. პრივილეგირებული აქციების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად ან ფინანსურ ვალდებულებად დამოკიდებული არ არის, მაგალითად:

- ა) დივიდენდების განაწილების წარსულ გამოცდილებაზე;
- ბ) მომავალში დივიდენდების განაწილების განზრახვაზე;
- გ) ემიტენტის ჩვეულებრივი აქციების ფასზე შესაძლო ნეგატიურ ზემოქმედებაზე (იმის გამო, რომ შეზღუდულია დივიდენდების გადახდა ჩვეულებრივ აქციებზე, თუ პირველ რიგში პრივილეგირებულ აქციებზე არ განაწილდება დივიდენდები) დივიდენდების არგაცემის გამო;
- დ) ემიტენტის რეზერვების ოდენობაზე;
- ე) ემიტენტის მოლოდინზე საანგარიშგებო პერიოდში მისაღებ მოგებაზე ან ზარალზე; ან
- ვ) ემიტენტის უნარზე ან უუნარობაზე, გავლენა მოახდინოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა თუ ზარალის ოდენობაზე.

ანგარიშსწორება საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტები 21-24)

მგ27. ქვემოთ მოყვანილია მაგალითები, თუ როგორ უნდა მოხდეს სხვადასხვა ტიპის ხელშეკრულების კლასიფიკაცია საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებად:

- ა) ხელშეკრულება, რომელთან დაკავშირებული ვალდებულების დაფარვა ხდება საწარმოს მიერ ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციების მიღებით ან გადაცემით, მომავალში ყოველგვარი დამატებითი ანაზღაურების გარეშე, ან ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციების გაცვლით ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე, ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე, კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი (გარდა 22ა პუნქტში განხილული შემთხვევებისა). შესაბამისად, ასეთი ხელშეკრულების თანახმად მიღებული ან გადახდილი ნებისმიერი სახის ანაზღაურება, პირდაპირ ემატება ან აკლდება საკუთარ კაპიტალს. ამის ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული აქციის ოფციონი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს (გამოსყიდოს) საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების სანაცვლოდ. თუმცა, თუ ხელშეკრულების თანახმად მოითხოვება, რომ საწარმომ გამოსყიდოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე გაცვლით წინასწარ განსაზღვრულ დროს, ან მოთხოვნისთანავე, საწარმო ასევე აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებით (იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომელთაც აქვთ 16ა და 16ბ პუნქტებში ჩამოთვლილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას). ამის მაგალითია საწარმოს ვალდებულება - ფორვარდული ხელშეკრულების თანახმად გამოსყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების სანაცვლოდ;
- ბ) საწარმოს ვალდებულება, შეისყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ნაღდი ფულით, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობით მაშინაც კი, თუ საწარმოს მიერ გამოსასყიდი აქციების რაოდენობა ფიქსირებული არ არის, ან თუ გამოსყიდვის ვალდებულება ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით (იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც აღწერილია 16ა და 16ბ ან 16გ და 16დ პუნქტებში). პირობითი ვალდებულების ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული ოფციონი, რომელიც მოითხოვს, რომ საწარმომ გამოსყიდოს საკუთარი აქციები ნაღდი ფულით, თუ მეორე მხარე ოფციონს გამოიყენებს;
- გ) ხელშეკრულება რომლით გათვალისწინებული ვალდებულება იფარება ფულადი სახსრებით, ან სხვა ფინანსური აქტივებით ან ფინანსური ვალდებულებებით, მაშინაც კი, თუ მისაღები ან გადასახდელი ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა დამოკიდებულია საწარმოს საკუთარი კაპიტალის საბაზრო ფასის ცვლილებაზე (იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც აღწერილია 16ა და 16ბ ან 16გ და 16დ პუნქტებში). ამის ერთ-ერთი მაგალითია ნეტო საფუძველზე ნაღდი ფულით დაფარული ოფციონი;
- დ) ხელშეკრულება, რომლით გათვალისწინებული ვალდებულება იფარება საწარმოს საკუთარი აქციების ცვლადი რაოდენობით, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ძირითადი ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, საქონლის ფასის) ცვლილებაზე, კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. ამის მაგალითია წერილობითი ოფციონი ოქროს შესყიდვაზე, რომელიც განხორციელების შემთხვევაში დაიფარება ურთიერთჩათვლით, საწარმოს მიერ ოფციონის ღირებულების ტოლი რაოდენობის ინსტრუმენტების გადაცემით. ასეთი ხელშეკრულებები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება მაშინაც კი, როდესაც ძირითადი ცვლადი მაჩვენებელი არის საწარმოს საკუთარი აქციების ფასი და არა ოქრო. ანალოგიურად, ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება იფარება ფიქსირებული რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციებით, მაგრამ ამ აქციებთან დაკავშირებული უფლებები იმდენად განსხვავებულია, რომ სახელშეკრულებო ვალდებულების თანხა ფიქსირებულია ან მისი სიდიდე დამოკიდებულია ძირითადი ცვლადის ცვლილებაზე, ასევე კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები (პუნქტი 25)

- მგ28. 25-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელიც დაფარვას მოითხოვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან რაიმე სხვა გზით ისე, რომ ეს ინსტრუმენტი კლასიფიცირდებოდეს ფინანსურ ვალდებულებად) უტყუარი არ არის, ანგარიშსწორების პირობა გავლენას არ ახდენს ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკა-

ციაზე. ასე, რომ, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ვალდებულების დაფარვას ფულადი სახსრების ან ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციების მიწოდებით მხოლოდ ისეთი მოვლენის არსებობის შემთხვევაში, რომელიც ძალზე იშვიათი, არასტანდარტული და ნაკლებად მოსალოდნელია, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად. ანალოგიურად, შესაძლოა ვალდებულების დაფარვა ფიქსირებული რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციებით ხელშეკრულების მიხედვით გამოირიცხებოდეს ისეთი გარემოებების გამო, რომელიც არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს, მაგრამ თუ არ არსებობს ასეთი გარემოების წარმოშობის უტყუარი საფუძველი, მართებულია ვალდებულების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად.

მიდგომა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის

მგ29. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმო წარადგენს არამაკონტროლებელ წილს, ანუ სხვა მხარეთა წილს საკუთარ კაპიტალში და შვილობილი საწარმოების შემოსავალში ბასს 1-ისა - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ და ფასს 10-ის შესაბამისად. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის (ან მისი კომპონენტის) კლასიფიცირებისას საწარმო მხედველობაში იღებს ყველა ძირითად პირობას, რომელზეც შეთანხმდნენ ჯგუფის წევრები და ინსტრუმენტის მფლობელები, იმის დასადგენად, აქვს თუ არა მთლიანად ჯგუფს ვალდებულება, ინსტრუმენტი დაფაროს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით, ან დაფაროს სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ვალდებულება. როდესაც შვილობილი საწარმო უშვებს ფინანსურ ინსტრუმენტს და მშობელი საწარმო ან ჯგუფში შემავალი სხვა საწარმო თანხმდებიან სხვა დამატებით პირობებზე უშუალოდ ინსტრუმენტის (მაგ., გარანტიის) მფლობელთან, ჯგუფს შესაძლოა არ ჰქონდეს მოქმედების თავისუფლება დივიდენდების განაწილებისა და აქციების გამოსყიდვის დროს. მიუხედავად იმისა, რომ შვილობილმა საწარმომ შესაძლოა შესაბამისი კლასიფიკაცია მისცეს ინსტრუმენტს თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ზემოთ ნახსენები დამატებითი პირობების გაუთვალისწინებლად, მაინც გასათვალისწინებელია ჯგუფის წევრებსა და ინსტრუმენტის მფლობელებს შორის დადებული სხვა შეთანხმებები, რათა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სრულად იყოს ასახული მთლიანად ჯგუფის ყველა ხელშეკრულება და ჯგუფის მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაცია. თუ არსებობს მსგავსი ვალდებულება ან ვალდებულების დაფარვის პირობა, ინსტრუმენტი (ან მისი კომპონენტი, რომელიც წარმოქმნის ვალდებულებას) კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური ვალდებულება.

მგ29ა. ზოგიერთი ტიპის ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას აკისრებს, კლასიფიცირდება როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. ამ პუნქტების შესაბამისი კლასიფიკაცია არის გამონაკლისი იმ პრინციპებიდან, რომელიც სხვა შემთხვევაში გამოიყენება ამა თუ იმ ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის მიმართ. ეს გამონაკლისი არ ვრცელდება არამაკონტროლებელი წილების კლასიფიკაციაზე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარად, ინსტრუმენტები, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16 და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც არ არის არამაკონტროლებელი წილები, ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება როგორც ვალდებულებები.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (პუნქტები 28-32)

მგ30. სტანდარტის 28-ე პუნქტი ეხება მხოლოდ არაწარმოებული რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფს. 28-ე პუნქტი არ ეხება წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს მათი მფლობელთა პოზიციიდან. ფასს 9 ეხება ისეთი ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციასა და შეფასებას, რომლებიც რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენს მფლობელის პოზიციიდან. სტანდარტის 28-ე პუნქტი ეხება მხოლოდ არაწარმოებული რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ემიტენტებს. 28-ე პუნქტი არ ეხება რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს მათი მფლობელთა პოზიციიდან. ბასს 39 ეხება ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების გამოცალკევებას ისეთი რთული ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელთა პოზიციიდან, რომლებიც შეიცავს როგორც ვალდებულებით, ისე წილობრივ კომპონენტებს.

- გ31. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგად სახეს წარმოადგენს სავალო ფასიანი ქაღალდი, რომელშიც ჩართულია კონვერტაციის ოფციონი. მაგალითად, ობლიგაცია, რომელიც კონვერტირებადი ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში და არ შეიცავს ჩართული წარმოებულის სხვა თვისებებს. სტანდარტის 28-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტების ემიტენტმა, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებისა და წილობრივი კომპონენტები ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს შემდეგნაირად:
- ა) ემიტენტის ვალდებულება, აწარმოოს პროცენტებისა და ძირითადი დაგეგმილი გადახდები, ინსტრუმენტის კონვერტაციამდე ვალდებულებას წარმოადგენს. თავდაპირველი აღიარებისას, ვალდებულების ელემენტის რეალური ღირებულება ტოლია სახელშეკრულებო პირობებით დადგენილი მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულების, რომელიც დისკონტირებულია საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც ამ დროისათვის გამოიყენება ბაზარზე შესადარისი საკრედიტო სტატუსის მქონე ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფს პრაქტიკულად ისეთივე ფულადი ნაკადებს, იმავე პირობებით, მაგრამ კონვერტაციის ოფციონის გარეშე;
 - ბ) წილობრივი ინსტრუმენტი წარმოადგენს ჩართულ ოფციონს, რომელიც ეხება ვალდებულების კონვერტირებას ემიტენტის საკუთარ კაპიტალში. ასეთ ოფციონს თავდაპირველი აღიარების დროს ღირებულება გააჩნია მაშინაც კი, როდესაც მისი აღსრულების ფასი ხელსაყრელი არ არის.
- მგ32. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის კონვერტირების ვადის დადგომის დროს საწარმო შეწყვეტს ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტის აღიარებას და აღიარებს მას წილობრივ კომპონენტად. თავდაპირველი წილობრივი კომპონენტი ინარჩუნებს საკუთარი კაპიტალის ფორმას (თუმცა შესაძლოა მოხდეს მისი გადაადგილება ერთი მუხლიდან მეორეში, კაპიტალის სტრუქტურის ფარგლებში). კონვერტირებისას არ აღიარდება არანაირი შემოსულობა ან ზარალი.
- მგ33. როდესაც საწარმო დროზე ადრე გამოისყიდის ან დაფარავს კონვერტირებად ინსტრუმენტს, რომელშიც კონვერტირების თავდაპირველი პრივილეგირებული უფლებები უცვლელია, საწარმო გადახდით კომპენსაციას და დაფარვასთან ან გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საოპერაციო ხარჯებს ანაწილებს ინსტრუმენტის ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებზე ოპერაციის მოხდენის დღისათვის. გადახდით კომპენსაციასთან და დაფარვასთან ან გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საოპერაციო ხარჯების განცალკევებულ კომპონენტებზე გადანაწილების მეთოდი შეესაბამება საწარმოს მიერ კონვერტირებადი ინსტრუმენტის გამოშვებისას მიღებული ანაზღაურების, მის განცალკევებულ კომპონენტებზე განაწილების მეთოდს (პ.პ. 28-32-ის შესაბამისად).
- მგ34. როდესაც მოხდება მიღებული ანაზღაურების განაწილება, შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი აღირიცხება შესაბამისი კომპონენტებისათვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით, შემდეგნაირად:
- ა) ვალდებულების კომპონენტთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში; და
 - ბ) წილობრივ კომპონენტთან დაკავშირებული ანაზღაურების თანხა აღიარდება საკუთარ კაპიტალში.
- მგ35. საწარმომ შესაძლოა შესწორებები შეიტანოს ინსტრუმენტის კონვერტაციის პირობებში, რათა გამოიწვიოს მისი დროზე ადრე კონვერტირება, მაგალითად, კონვერტაციის უფრო მომგებიანი კოეფიციენტის შეთავაზებით ან დამატებითი ანაზღაურებით განსაზღვრულ დროზე ადრე ინსტრუმენტის კონვერტაციის შემთხვევაში. კონვერტაციის პირობებში ცვლილებების შეტანის დღისათვის, სხვაობა ინსტრუმენტის მფლობელის მიერ ახალი პირობებით კონვერტაციის შედეგად მიღებული ანაზღაურების რეალურ ღირებულებასა და იმ ღირებულებას შორის, რომელსაც მფლობელი მიიღებდა კონვერტაციის თავდაპირველი პირობების შემთხვევაში, ზარალად აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

გამოსყიდული საკუთარი აქციები (პუნქტები 33-ე და 34-ე)

- მგ36. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ განიხილება ფინანსურ აქტივებად, მიუხედავად იმისა, რა მიზნით იქნა ისინი გამოსყიდული. ამ სტანდარტის 33-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ საწარმომ, რომელიც გამოისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ისინი გამოქვი-

თოს საკუთარი კაპიტალიდან. თუმცა, როდესაც საწარმო საკუთარ აქციებს ფლობს სხვების სახელით, მაგ., საფინანსო დაწესებულება, რომელიც საკუთარ აქციას ფლობს მომხმარებლის სახელით, ადგილი აქვს მრწმუნებელსა და აგენტს შორის ურთიერთობას და შედეგად ასეთი სახით ფლობილი აქციები არ უნდა ჩაირთოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

პროცენტები, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები (პუნქტები 35-41-ე)

მგ37. შემდეგი მაგალითით ილუსტრირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ 35-ე პუნქტის გამოყენება. დავუშვათ, არაკუმულაციური პრივილეგირებული აქცია ექვემდებარება სავალდებულო გამოსყიდვას ფულადი სახსრების სანაცვლოდ ხუთ წელიწადში, მაგრამ დივიდენდების განაწილება აქციების გამოსყიდვამდე დამოკიდებულია საწარმოს ნებაზე. ასეთი ინსტრუმენტი არის რთული ფინანსური ინსტრუმენტი, სადაც ვალდებულების კომპონენტი გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ტოლია. ამ კომპონენტზე გათვალისწინებული დისკონტის ჩათვლის თანხა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. გადახდილი დივიდენდები უკავშირდება წილობრივ კომპონენტს და შესაბამისად აღიარებულია, როგორც მოგების ან ზარალის განაწილება. ანალოგიური პროცედურები გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გამოსყიდვა სავალდებულო არ არის და წარმოადგენს მფლობელის არჩევანს, ან თუ აქციები ექვემდებარება სავალდებულო კონვერტირებას ცვლადი რაოდენობის ჩვეულებრივ აქციებზე, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, სამომხმარებლო ფასის) ცვლილებაზე. თუმცა, თუ გამოსყიდვის თანხას ემატება გადაუხდელი დივიდენდები, მთელი ეს ფინანსური ინსტრუმენტი არის ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში, დივიდენდები კლასიფიცირდება, როგორც საპროცენტო ხარჯი.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (პუნქტები 42-50)

მგ38. [გაუქმებულია]

კრიტერიუმი - საწარმოს მიმდინარე მომენტში აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის იურიდიული ძალის მქონე უფლება (პუნქტი 42 (ა))

მგ38ა. ურთიერთგადაფარვის უფლება შეიძლება საწარმოს გააჩნდეს მიმდინარე პერიოდში, ან შეიძლება პირობითი იყოს, ანუ დამოკიდებული იყოს მომავალში რაიმე მოვლენის მოხდენაზე (მაგალითად, უფლება შეიძლება წარმოიშვას, ან გახდეს განხორციელებადი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მომავალში მოხდება გარკვეული მოვლენა, როგორცაა, მაგალითად რომელიმე კონტრაქტის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა, მისი გადახდისუუნარობა ან გაკოტრება). იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ურთიერთგადაფარვის უფლება არ არის პირობითი, ანუ დამოკიდებული მომავალში რაიმე მოვლენის მოხდენაზე, ის შეიძლება იურიდიულ ძალას იძენდეს მხოლოდ საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, ან ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, ან ერთ-ერთი ან ყველა კონტრაქტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრებისას.

მგ38ბ. იმისთვის, რომ დაკმაყოფილდეს 42(ა) პუნქტში განსაზღვრული კრიტერიუმი, საწარმოს მიმდინარე მომენტში უნდა გააჩნდეს იურიდიული ძალის მქონე ურთიერთგადაფარვის უფლება. ეს იმას ნიშნავს, რომ ურთიერთგადაფარვის უფლება:

- ა) არ უნდა იყოს პირობითი, ანუ დამოკიდებული რაიმე მოვლენის მოხდენაზე მომავალში; და
- ბ) იურიდიული ძალა უნდა ჰქონდეს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ გარემოებაში, კერძოდ საწარმოს:
 - (i) ჩვეულებრივი საქმიანობის მსვლელობისას;
 - (ii) ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში; და
 - (iii) საწარმოს, ან რომელიმე კონტრაქტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრებისას.

მგ38გ. ურთიერთგადაფარვის უფლების, მათ შორის, მის განხორციელებაზე დართული პირობების, ხასიათი და მოცულობა და დარჩება თუ არა ის ძალაში ვალდებულების შეუსრულებლობის,

გადახდისუუნარობის, ან გაკოტრების შემთხვევაში, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვადასხვა იურისდიქციაში. შესაბამისად, არ შეიძლება ვიგულისხმოთ, რომ ურთიერთ-გადაფარვის უფლება საწარმოს ყოველთვის გააჩნია, თუ მისი საქმიანობის ჩვეულებრივი მსვლელობა დარღვეულია. მაგალითად, რომელიმე იურისდიქციის გაკოტრების კანონი შეიძლება კრძალავდეს, ან ზღუდავდეს ურთიერთგადაფარვის უფლებას გარკვეულ გარემოებებში გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრების შემთხვევაში.

მგ38დ. იმის დასადგენად, ურთიერთგადაფარვის უფლებას გააჩნია თუ არა იურიდიული ძალა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის მსვლელობისას, ვალდებულების შეუსრულებლობისას, ასევე საწარმოსა და ნებისმიერი კონტრაქტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრებისას (როგორც განსაზღვრულია მგ38ზ (ბ) პუნქტში), საწარმომ უნდა განიხილოს კანონმდებლობის ყველა მოთხოვნა, რომელიც ეხება (არეგულირებს) მოცემულ მხარეთა ურთიერთობას (მაგალითად, სახელშეკრულებო დებულებები, სახელშეკრულებო სამართლის მოთხოვნები, ან ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებს ვალდებულების შეუსრულებლობას, გადახდისუუნარობას, ან გაკოტრებას).

კრიტერიუმი - საწარმო „ვარაუდობს, რომ ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს“ (პუნქტი 42(ბ))

მგ38ე. იმისთვის, რომ დაკმაყოფილდეს 42(ბ) პუნქტში განსაზღვრული კრიტერიუმი, საწარმოს განზრახული უნდა ჰქონდეს, რომ ანგარიშსწორებას განახორციელებს ნეტო საფუძველზე, ან ერთდროულად განახორციელებს აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას. მართალია, საწარმოს შეიძლება ნეტო დაფარვის უფლება ჰქონდეს, მაგრამ მან ცალ-ცალკე განახორციელოს აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა.

მგ38ვ. თუ საწარმოს შეუძლია თანხების დაფარვა იმგვარად, რომ შედეგი, ფაქტობრივად, ნეტო ანგარიშსწორების ეკვივალენტური იქნება, მაშინ საწარმო დააკმაყოფილებს 42(ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ ნეტო ანგარიშსწორების კრიტერიუმს. ასე მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოხდება, როდესაც ბრუტო ანგარიშსწორების მექანიზმს გააჩნია ისეთი მახასიათებლები, რომლებიც ან მნიშვნელოვნად ამცირებს საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკებს, ან საერთოდ გამორიცხავს, ხოლო მოთხოვნებისა და ვალდებულებების დამუშავებას უზრუნველყოფს ანგარიშსწორების ერთი პროცესის, ან ციკლის ფარგლებში. მაგალითად, ბრუტო ანგარიშსწორების სისტემა, რომელსაც გააჩნია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებელი, დააკმაყოფილებს 42(ბ) პუნქტით გათვალისწინებულ ნეტო ანგარიშსწორების კრიტერიუმს:

- ა) ერთსა და იმავე დროს ხდება იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წარდგენა დასამუშავებლად, რომელთა ურთიერთჩათვლაც ნებადართულია;
- ბ) მას შემდეგ, რაც მოხდება ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების დასამუშავებლად წარდგენა, მხარეები უკვე ვალდებულები ხდებიან, შეასრულონ ანგარიშსწორების განხორციელების ვალდებულება;
- გ) არ არსებობს ამ აქტივებიდან და ვალდებულებებიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შეცვლის შესაძლებლობა მას შემდეგ, რაც მოხდება მათი დასამუშავებლად წარდგენა (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მათი დამუშავება არ მოხდება - იხ. ქვემოთ (დ) პუნქტი);
- დ) ფასიანი ქაღალდებით უზრუნველყოფილი აქტივებისა და ვალდებულებების მიხედვით ანგარიშსწორება განხორციელდება ფასიანი ქაღალდების გადაცემით, ან ანალოგიური სისტემის მეშვეობით (მაგალითად, მიწოდება გადახდის ნაცვლად) იმგვარად, რომ თუ ფასიანი ქაღალდების გადაცემა არ მოხდება, ასევე არ მოხდება შესაბამისი მოთხოვნების ან ვალდებულებების დამუშავებაც, რომელთათვისაც ეს ფასიანი ქაღალდები წარმოადგენს უზრუნველყოფას (და პირიქით);
- ე) ოპერაციები, რომლებიც არ განხორციელდა, როგორც აღწერილია (დ) ქვეპუნქტში, ხელახლა წარიდგინება დასამუშავებლად იქამდე, სანამ მათთვის ანგარიშსწორება არ განხორციელდება;

- ვ) ანგარიშსწორებას აწარმოებს ერთი და იგივე საანგარიშსწორებო დაწესებულება (მაგალითად, რომელიმე საანგარიშსწორებო ბანკი, ცენტრალური ბანკი ან ფასიანი ქაღალდების ცენტრალური შემნახველი ბანკი); და
- ზ) არსებობს ერთი დღის ფარგლებში კრედიტის გაცემის მექანიზმი, რომელიც საკმარისი ოდენობის ოვედრაფტის სახსრების მოზიდვის საშუალებას იძლევა, რათა ანგარიშსწორების დღეს თითოეულმა მხარემ უზრუნველყოს გადახდა. ამასთან, პრაქტიკულად სარწმუნოა, რომ მხარეები, აუცილებლობის შემთხვევაში, ისარგებლებენ დაკრედიტების აღნიშნული მექანიზმით.

მგ39. სტანდარტი არ ითვალისწინებს სპეციალურ მიდგომას ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტებისათვის“, რომელიც წარმოადგენს ცალკეული ინსტრუმენტების ჯგუფს, შეძენილს სხვა ინსტრუმენტის მახასიათებლების მისაღებად. მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტი გაერთიანებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპთან, რაც მოიცავს ცვალებადი გადასახდელების მიღებას და ფიქსირებული გადასახდელების გადახდას, ფიქსირებულგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტის სინთეზს ქმნის. „სინთეზური ინსტრუმენტის“ თითოეული დამოუკიდებელი ელემენტი წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას ან ვალდებულებას, თავისი საკუთარი ვალდებუთა და პირობებით და შესაძლებელია თითოეული მათგანის ცალ-ცალკე გადაცემა ან დაფარვა. თითოეულ ელემენტზე მოქმედებს თავისი საკუთარი რისკი, რომელიც შეიძლება განსხვავდებოდეს რისკისაგან, რომელსაც მეორე ელემენტი განიცდის. აქედან გამომდინარე, როდესაც „სინთეზური ინსტრუმენტის“ ერთი ელემენტი არის აქტივი და მეორე – ვალდებულება, არ შეიძლება მათი ჩათვლა და საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარდგენა ნეტო საფუძველზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი აკმაყოფილებს მოცემული სტანდარტის 42-ე პუნქტის ჩათვლის კრიტერიუმებს.

მგ40. [გაუქმებულია]

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 33

შემოსავალი აქციაზე

მიზანი

1. მოცემული სტანდარტის მიზანია აქციაზე შემოსავლის გამომწვევებისა და შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდების პრინციპის დადგენა, რათა გაუმჯობესდეს ერთი და იმავე პერიოდში სხვადასხვა საწარმოს საქმიანობის შედეგების, ასევე სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებში ერთი და იმავე საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესადარისობა. მიუხედავად აქციაზე შემოსავლის მონაცემთა გამოყენების გარკვეული შეზღუდულობისა, რაც განპირობებულია „შემოსავლის“ გამოსათვლელად გამოყენებული განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკით, საწარმოების მიერ ერთი მეთოდით გამოთვლილი მნიშვნელოვანი ფინანსური ანგარიშგების ხარისხს. სტანდარტის განხილვის ძირითადი საგანია აქციაზე შემოსავლის გამოსათვლელი ფორმულის მნიშვნელობა.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება:
 - ა) იმ საწარმოს განცალკევებული ან ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებისათვის:
 - (i) რომლის ჩვეულებრივი აქციები ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები იყიდება საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე (საშინაო ან უცხოურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების მეორად ბაზარზე, მათ შორის ადგილობრივ და რეგიონალურ ბაზრებზე); ან
 - (ii) რომელიც საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ჩვეულებრივი აქციების გამოშვების მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანიზაციაში, ან წარდგენს პროცესში იმყოფება; და
 - ბ) ისეთი ჯგუფის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის:
 - (i) რომლის მშობელი საწარმო საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე (საშინაო ან უცხოურ საფონდო ბირჟაზე, ან ფასიანი ქაღალდების მეორად ბაზარზე, მათ შორის ადგილობრივ და რეგიონალურ ბაზრებზე); ან
 - (ii) რომლის მშობელი საწარმო, საჯარო ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ჩვეულებრივი აქციების გამოშვების მიზნით, თავის ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანიზაციაში, ან წარდგენს პროცესში იმყოფება.
3. საწარმო, რომელიც განმარტებით შენიშვნებში ასახავს შემოსავალს აქციაზე, მას გაიანგარიშებს და წარადგენს იმ ფორმით, რომელიც დადგენილია წინამდებარე სტანდარტით.
4. როდესაც მშობელი საწარმო ერთდროულად წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ფასს 10-ის - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ - მიხედვით და ასევე ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ბასს 27-ის - „ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ - მიხედვით, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაცია წარდგენილი უნდა იყოს მხოლოდ კონსოლიდირებული მონაცემების საფუძველზე. საწარმო, რომელიც ირჩევს აქციაზე შემოსავლების წარდგენას ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ამ ინფორმაციას ასახავს მხოლოდ ინდივიდუალურ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. საწარმო ერთ აქციაზე შემოსავლის შესახებ ინფორმაციას არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- 4a. თუ საწარმო მოგების ან ზარალის კომპონენტებს წარადგენს ცალკე ანგარიშგებაში, როგორც აღწერილია ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2011 წელს) 10a პუნქტში, მან ერთ აქციაზე შემოსავალი მხოლოდ ამ ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობებით:

ანტიგაზავება არის აქციაზე შემოსავლის ზრდა ან აქციაზე ზარალის შემცირება, რომელიც გამოწვეულია იმ დაშვებით, რომ კონვერტირებადი ინსტრუმენტები კონვერტირებული ან ვარანტები და ოფციონები გამოყენებულ იქნა, ან მოხდა ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება წინასწარ დადგენილი პირობების დაკმაყოფილების შემდეგ.

პირობითი სააქციო შეთანხმება არის შეთანხმება, წინასწარ დადგენილი პირობების დაკმაყოფილებაზე დამოკიდებული აქციების გამოშვებაზე.

პირობითი გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციები არის ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც გამოშვებას ექვემდებარება პირობითი სააქციო შეთანხმებით დადგენილი პირობების დაკმაყოფილებისას, ძალიან დაბალი ანაზღაურების პირობით ან ფულადი ანაზღაურების გარეშე, ან რაიმე სხვა სახის ანაზღაურების პირობით.

გაზავება არის აქციაზე შემოსავლის შემცირება ან აქციაზე ზარალის ზრდა, რომელიც გამოწვეულია იმ დაშვებით, რომ კონვერტირებადი ინსტრუმენტები კონვერტირებულია, ან ვარანტები და ოფციონები გამოყენებულ იქნა, ან მოხდა ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება წინასწარ დადგენილი პირობების დაკმაყოფილების შემდეგ.

ოფციონები, ვარანტები და მათი ეკვივალენტები ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებია, რომლებიც მის შესაკუთრეს ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის უფლებას აძლევს.

ჩვეულებრივი აქცია არის ისეთი წილობრივი ინსტრუმენტი, რომელსაც ყველაზე უფრო დაბალი მდგომარეობა უკავია წილობრივი ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან მიმართებით.

პოტენციური ჩვეულებრივი აქცია არის ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხვა სახის ხელშეკრულება, რომელმაც შესაძლოა მის მფლობელს ჩვეულებრივი აქციების ფლობის უფლება მისცეს.

ჩვეულებრივი აქციების ფუთ-ოფციონი არის ხელშეკრულება, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, ჩვეულებრივი აქციები გაყიდოს განსაზღვრულ ფასად, მოცემულ პერიოდში.

6. ჩვეულებრივი აქციები მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების განაწილებაში მონაწილეობს მხოლოდ დანარჩენი ტიპის აქციების (როგორიცაა პრივილეგირებული აქციები) შემდეგ. საწარმოს შესაძლოა ერთზე მეტი კლასის ჩვეულებრივი აქციები ჰქონდეს. ერთი და იმავე კლასის ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებს დივიდენდების მიღების ერთნაირი უფლება ექნებათ.

7. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების მაგალითებია:

- ა) ფინანსური ვალდებულებები ან წილობრივი ინსტრუმენტები, პრივილეგირებული აქციების ჩათვლით, რომლებიც კონვერტირებადი ჩვეულებრივ აქციებში;
- ბ) ვარანტები და ოფციონები აქციებზე;
- გ) აქციები, რომლებიც გამოშვებული იქნება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გარკვეული პირობების შესრულების შემთხვევაში, მაგალითად, საწარმოს ან სხვა აქტივების შესყიდვისას.

8. ბასს 32-ში - „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ - განსაზღვრული ცნებები წინამდებარე სტანდარტშიც იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რაც მინიჭებული აქვს ბასს 32-ის მე-11 პუნქტში, თუ სხვა რამ არ არის მითითებული. ბასს 32-ში მოცემულია ფინანსური ინსტრუმენტის, ფინანსური აქტივის, ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებები, ასევე მითითებები ამ განმარტებების გამოყენების შესახებ.

შეფასება

საბაზისო შემოსავალი ერთ აქციაზე

9. საბაზისო შემოსავალს ერთ აქციაზე საწარმო ანგარიშობს მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალისთვის და განგრძობითი ოპერაციი-

დან მიღებული მოგებისა თუ ზარალისათვის (თუ ასეთი მონაცემები წარდგენილია ანგარიშგებაში), რომელიც განკუთვნილია ზემოაღნიშნული აქციების მფლობელებისათვის.

10. საბაზისო შემოსავალი ერთ აქციაზე უნდა გაანგარიშდეს მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალის (მრიცხველი) გაყოფით, მოცემულ პერიოდში მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობაზე (მნიშვნელი).
11. აქციაზე საბაზისო შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის მიზანია წარმოაჩინოს, რა წილი უკავია მშობელი საწარმოს თითოეულ ჩვეულებრივ აქციას საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის შედეგებში.

შემოსავალი

12. აქციაზე საბაზისო შემოსავლების გაანგარიშებისათვის, ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი თანხები, დაკავშირებული:
 - ა) მშობელ საწარმოზე მისაკუთვნილებელი განგრძობითი ოპერაციებიდან მიღებულ მოგებასთან ან ზარალთან; და
 - ბ) მოგებასთან ან ზარალთან, რომელიც ეკუთვნის მშობელ საწარმოს

უნდა იყოს (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში აღნიშნული თანხები, მაკორექტირებელი პრივილეგირებული აქციების კუთვნილი დივიდენდებით დაბეგვრის შემდეგ, პრივილეგირებული აქციების კუთვნილი დივიდენდების გადახდით წარმოშობილი სხვაობით, იმ პრივილეგირებული აქციების სხვა მსგავსი ეფექტებით, რომლებიც კლასიფიცირებულია საკუთარ კაპიტალად.
13. პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი, რომლებიც განკუთვნილია მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის, მათ შორის საგადასახადო ხარჯები და ვალდებულებად კლასიფიცირებული პრივილეგირებული აქციების კუთვნილი დივიდენდები, ჩართულია მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილი პერიოდის მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში.
14. პრივილეგირებული დივიდენდების დაბეგვრის შემდგომი თანხა, რომელიც გამოიქვითება მოცემული პერიოდის მოგებიდან ან ზარალიდან, ტოლია:
 - ა) მოცემულ პერიოდში არაკუმულაციურ პრივილეგირებულ აქციებზე გამოცხადებული ნებისმიერი დივიდენდების თანხის; და
 - ბ) მოცემულ პერიოდში კუმულაციური პრივილეგირებული აქციების კუთვნილი დივიდენდების მთლიანი თანხის, იმის მიუხედავად, გამოცხადებულია თუ არა დივიდენდები. მოცემული პერიოდის პრივილეგირებული დივიდენდების თანხა არ მოიცავს კუმულაციური პრივილეგირებული აქციების წინა პერიოდების დივიდენდების თანხას, რომელიც გადახდილია ან რომლის გადახდაც გამოცხადებულია მიმდინარე პერიოდში.
15. პრივილეგირებული აქციები, რომლებიც ითვალისწინებს დაბალ თავდაპირველ დივიდენდს პრივილეგირებული აქციების ფასდაკლებით გაყიდვის კომპენსირებისათვის, ან საბაზროზე მაღალ დივიდენდს მომდევნო პერიოდებში იმ ინვესტორების კომპენსირებისათვის, რომლებიც პრივილეგირებულ აქციებს ყიდულობენ ფასნამატიტ, ზოგჯერ კლასიფიცირდება, როგორც პრივილეგირებული აქციები ზრდადი დივიდენდით. ემისიისას ნებისმიერი სახის ფასდაკლება ან ფასნამატი ამ ტიპის პრივილეგირებულ აქციებზე აისახება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით და აღირიცხება, როგორც პრივილეგირებული დივიდენდი აქციაზე შემოსავლის გამომანგარიშებისათვის.
16. პრივილეგირებული აქციები შესაძლებელია გამოსყიდულ იქნეს საწარმოს მიერ მფლობელებისათვის გამოცხადებული შესაბამისი ტენდერის საშუალებით. პრივილეგირებული აქციების მფლობელთათვის გადახდილი ანაზღაურების რეალურ ღირებულებასა და ამ აქციების საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხა წარმოადგენს ამონაგებს პრივილეგირებული აქციების მფლობელებისათვის და ჩამოიწერება საწარმოს გაუნაწილებელი მოგებიდან. ეს თანხა გამოაკლდება მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციონერებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალის გამოთვლას.

17. კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციების დროზე ადრე კონვერტირება შესაძლოა გამოწვეული იყოს საწარმოს მიერ თავდაპირველ კონვერტირების პირობებზე უფრო მომგებიანი პირობების შეთავაზებით ან დამატებითი ანაზღაურების გადახდით. ჩვეულებრივი აქციების ან სხვა გადახდილი ანაზღაურების რეალურ ღირებულებასა და კონვერტირების თავდაპირველი პირობებით გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის თანხა წარმოადგენს ამონაგებს პრივილეგირებული აქციების მფლობელებისათვის და გამოაკლდება მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციონერებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალის გამოთვლას.
18. პრივილეგირებული აქციების საბალანსო ღირებულებასა და მათ დასაფარად გადახდილი ანაზღაურების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის თანხა ემატება მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციონერებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალის გამოთვლას.

აქციები

19. ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გამოსაანგარიშებლად, ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობად აიღება პერიოდის განმავლობაში მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა.
20. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა ასახავს იმ ფაქტს, რომ სააქციო კაპიტალის ოდენობა შეიძლება პერიოდის განმავლობაში შეიცვალოს იმასთან დაკავშირებით, რომ დროის სხვადასხვა მომენტში აქციების მეტი ან ნაკლები რაოდენობა იქნება მიმოქცევაში. ეს მაჩვენებელი უტოლდება პერიოდის დასაწყისისათვის მიმოქცევაში არსებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას, რომელიც კორექტირებულია გამოსყიდული ან პერიოდის განმავლობაში გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობით, რომელიც გამრავლებულია დროის ფაქტორით შეწონილ კოეფიციენტზე. დროის ფაქტორით შეწონილი კოეფიციენტი განისაზღვრება აქციების მიმოქცევაში ყოფნის დღეთა რაოდენობის გაყოფით საანგარიშგებო პერიოდის დღეთა საერთო რაოდენობაზე. საკმარისი საფუძვლის არსებობისას, დასაშვებია საშუალო შეწონილი მაჩვენებლის მიახლოებითი გამოთვლა.
21. უმეტეს შემთხვევაში, აქციების ჩართვა აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობაში ხდება მათ ანაზღაურებაზე ვალდებულების წარმოშობის თარიღიდან (რომელიც, როგორც წესი, მათი გამოშვების თარიღია) . მაგალითად:
 - ა) ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც გამოშვებულია ფულადი სახსრებით ანაზღაურების მიზნით, გაანგარიშებაში ჩაირთვება მათ ანაზღაურებაზე დებიტორული დავალიანების წარმოშობის მომენტიდან;
 - ბ) ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც განთავსებულია ჩვეულებრივ ან პრივილეგირებულ აქციებზე დივიდენდების ნებაყოფლობითი რეინვესტირების გზით, გაანგარიშებაში ჩაირთვება დივიდენდების რეინვესტირების თარიღიდან;
 - გ) სავალო ინსტრუმენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციის გზით გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები გაანგარიშებაში ჩაირთვება პროცენტის დარიცხვის შეწყვეტის დღიდან;
 - დ) სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის პროცენტის ან ძირითადი თანხის სანაცვლოდ გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები გაანგარიშებაში ჩაირთვება პროცენტის დარიცხვის შეწყვეტის დღიდან;
 - ე) საწარმოს ვალდებულების დაფარვის სანაცვლოდ გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები ჩაირთვება ვალდებულების დაფარვის თარიღიდან;
 - ვ) აქტივის, გარდა ფულადი სახსრებისა, შეძენის კომპენსაციის მიზნით გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები ჩაირთვება იმ თარიღიდან, როდესაც მოხდება აქტივის შეძენის აღიარება; და
 - ზ) საწარმოსათვის გაწეული მომსახურების ანაზღაურების მიზნით გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები ჩაირთვება მომსახურების გაწევის თარიღიდან.
 - თ) ამ და სხვა შემთხვევებში, აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობის გაანგარიშებებში ჩვეულებრივი აქციების ჩართვის დრო განისაზღვრება იმ სპეციფიკური ვადებითა და პირობებით.

ბით, რაც დამახასიათებელია აქციების გამოშვებისათვის. სათანადო ყურადღება უნდა მიექცეს აქციის გამოშვებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ხელშეკრულების შინაარსს.

22. ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც გამოშვებულია როგორც საწარმოთა გაერთიანების დროს გადაცემული კომპენსაციის ნაწილი, აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობის გაანგარიშებაში ჩაირთვება შეძენის თარიღიდან, რადგან მყიდველი საწარმო შეძენილი საწარმოს მოგებასა და ზარალს თავის სრული შემოსავლის ანგარიშებაში ჩართავს ამ თარიღიდან.
23. ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც გამოშვებული იქნება სავალდებულო, კონვერტირებადი ინსტრუმენტის კონვერტირებისას, ერთ აქციაზე შემოსავლის გაანგარიშებაში ჩაირთვება, ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღიდან.
24. ჩვეულებრივი აქციები, რომელთა გამოშვება დაკავშირებულია გარკვეული პირობების დაკმაყოფილებასთან (პირობითი გამოსაშვები აქციები), მიმოქცევაში გაშვებულ აქციებად ითვლება და ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გაანგარიშებაში ჩაირთვება იმ თარიღიდან, როდესაც ყველა აუცილებელი პირობა დაკმაყოფილებული იქნება (ანუ, როდესაც ყველა მოსალოდნელი მოვლენა მოხდება). აქციები, რომელთა გამოშვება გათვალისწინებულია მხოლოდ გარკვეული დროის შემდეგ, არ წარმოადგენს პირობითი გამოსაშვებ აქციებს, რადგან დროის გასვლა გარდაუვალია. მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც პირობითად დაბრუნებადი (რომელიც მიმოქცევიდან ამოღების ობიექტად ითვლება), არ აღირიცხება როგორც მიმოქცევაში მყოფი აქციები და არ მონაწილეობს აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გამოთვლაში მანამ, სანამ არ ჩაითვლება, რომ აღარ ექვემდებარება მიმოქცევიდან ამოღებას.
25. [გაუქმებულია]
26. საანგარიშგებო პერიოდში და ყველა წარდგენილ პერიოდში მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა კორექტირებული უნდა იყოს ყველა იმ მოვლენის გათვალისწინებით, გარდა ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციისა, რომლის შედეგად მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა იცვლება, რესურსების შესაბამისი ცვლილებების გარეშე.
27. შესაძლებელია ჩვეულებრივი აქციები გამოშვებულ იქნეს ან მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რიცხვი შემცირდეს, რესურსების შესაბამისი ცვლილებების გარეშე. ამის მაგალითს წარმოადგენს:
 - ა) კაპიტალიზაცია ან ბონუსური აქციების ემისია (ზოგიერთ ქვეყანაში ცნობილია სახელწოდებით „აქციებით გადახდილი დივიდენდები“);
 - ბ) ბონუსური ელემენტი სხვა ნებისმიერი ემისიის დროს. მაგალითად, ბონუსური ელემენტი არსებული მესაკუთრეებისათვის აქციის უფლებების ემისიაში;
 - გ) აქციების დანაწევრება; და
 - დ) დანაწევრებული აქციების აღდგენა (აქციების კონსოლიდაცია).
28. კაპიტალიზაციის, ბონუსური აქციების ემისიის ან აქციების დანაწევრების დროს, ჩვეულებრივი აქციები არსებულ მესაკუთრეებზე გაიცემა დამატებითი კომპენსაციის გარეშე. ამიტომ, მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რაოდენობა იზრდება რესურსების ზრდის გარეშე. აღნიშნულ მოვლენამდე მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა კორექტირდება ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობის ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ თითქოს ეს მოვლენა მოხდა წარდგენილი პერიოდების ყველაზე ადრინდელი პერიოდის დასაწყისში. მაგალითად, ორი ერთისთვის აქციების ბონუსური ემისიის დროს, ემისიის წინა პერიოდში მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რაოდენობა მრავლდება სამზე, აქციების მთლიანი რაოდენობის მისაღებად, ან ორზე - დამატებითი აქციების რაოდენობის გამოსათვლელად.
29. ჩვეულებრივი აქციების კონსოლიდაცია, საზოგადოდ, ამცირებს მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას, რესურსების შესაბამისი შემცირების გარეშე. თუმცა, როდესაც მთლიანი ეფექტი აქციის გამოსყიდვაა რეალური ღირებულებით, მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობის შემცირება რესურსების შესაბამისი შემცირების შედეგია. ამის მაგალითია აქციების კონსოლიდაცია გაერთიანებულ სპეციალურ დივიდენდებთან. პერიოდის განმავლობაში მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა, რომლებშიც ხდება შერეული ოპერაცია, კორექტირდება ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობაში შემცირების ასახვისათვის სპეციალური დივიდენდის აღიარების თარიღიდან.

გაზავებული შემოსავალი ერთ აქციაზე

30. გაზავებულ შემოსავალს ერთ აქციაზე საწარმო ანგარიშობს მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალისათვის და მიღებული მოგებისა თუ ზარალისათვის, თუ ასეთი მონაცემები წარდგენილია ანგარიშგებაში, რომელიც განკუთვნილია ზემოთ მოცემული აქციების მფლობელებისათვის.
31. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გასაანგარიშებლად, მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილი მოგება ან ზარალი და მიმოქცევაში გაშვებული აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა უნდა შესწორდეს გაზავების ეფექტიანი, ყველა პოტენციური ჩვეულებრივი აქციის ზეგავლენის გათვალისწინებით.
32. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის შესახებ ინფორმაციის მიზანი აქციიდან საბაზისო შემოსავლების გაანგარიშების მიზნის ანალოგიურია – წარმოაჩინოს, რა წილი უკავია თითოეულ ჩვეულებრივ აქციას საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის შედეგებში, როდესაც გათვალისწინებულია მიმოქცევაში მყოფი ყველა გაზავებული პოტენციური ჩვეულებრივი აქცია. შედეგად:
 - ა) მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციებისათვის განკუთვნილი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ან ზარალი იზრდება პერიოდის განმავლობაში გაზავების ეფექტიან პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებთან დაკავშირებით აღიარებული, დაბეგვრის შემდეგ დარჩენილი დივიდენდებისა და პროცენტების თანხით და კორექტირდება ნებისმიერი სხვა შემოსავლისა და ხარჯების თანხის გათვალისწინებით, რაც გამოწვეული იქნებოდა გაზავების ეფექტიანი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაციის შედეგად; და
 - ბ) მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა იზრდება დამატებითი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რიცხვით, რომელიც შეიძლება გაშვებულიყო ბრუნვაში, თუ დაეუშვებოდა, რომ მიმოქცევაში გაშვებული გაზავების ეფექტიანი ყველა პოტენციური ჩვეულებრივი აქციის კონვერტაცია განხორციელდა.

შემოსავალი - გაზავებული

33. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისათვის, მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილი საანგარიშგებო პერიოდის მოგების ან ზარალის თანხა, რომელიც გამოთვლილია მე-12 პუნქტის შესაბამისად, უნდა შესწორდეს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების გათვალისწინებით, გადასახადებით დაბეგვრის შემდეგ:
 - ა) გაზავების ეფექტიანი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციის ნებისმიერი დივიდენდებით, რომელიც გამოიქვითა მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილი მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას, მე-12 პუნქტის მიხედვით;
 - ბ) საანგარიშგებო პერიოდში გაზავების ეფექტიან პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებზე დარიცხული პროცენტით; და
 - გ) შემოსავლებისა და ხარჯების ნებისმიერი სხვა ცვლილებით, რომელიც წარმოშობილი იქნებოდა გაზავების ეფექტიანი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაციის შედეგად.
34. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტირების შემდეგ, 33-ე (ა)-(გ) პუნქტში ჩამოთვლილი მუხლები აღარ წარმოიშობა. პირიქით, ახალი ჩვეულებრივი აქციები მიიღებს მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილ მოგებაში ან ზარალში მონაწილეობის უფლებას. ამგვარად, მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთათვის განკუთვნილი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ან ზარალი, რომელიც გაანგარიშებულია მე-12 პუნქტის შესაბამისად შესწორდება 33-ე (ა)-(ბ) პუნქტში ჩამოთვლილი მუხლებისა და სხვა მასთან დაკავშირებული გადასახადების გათვალისწინებით. ჩვეულებრივ აქციებთან დაკავშირებული ხარჯები მოიცავს გარიგების დანახარჯებსა და ფასდათმობებს, რომლებიც აისახება ეფექტური საპროცენტო მეთოდით (იხ. ფასს 9).
35. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაციამ შესაძლოა შემდგომი ცვლილებები გამოიწვიოს შემოსავალში ან ხარჯებში. მაგალითად, პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებთან დაკავშირებული გადასახდელი საპროცენტო ხარჯის შემცირებამ და საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების შესაბამისმა ზრდამ ან ზარალის შემცირებამ მოსალოდნელია გამოიწვიოს დაქირავებულ მუ-

შაკთა მოგებაში მონაწილეობის პროგრამასთან დაკავშირებული ხარჯების ზრდა. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გასაანგარიშებლად, მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი მოგება ან ზარალი კორექტირდება შემოსავალსა და ხარჯში მომხდარი ნებისმიერი შემდგომი ცვლილებით.

აქციები

36. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისათვის, ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა ტოლი უნდა იყოს მე-19 და 26-ე პუნქტების მიხედვით გამოთვლილ, ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობას პლუს იმ აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა, რომელიც გამოშვებული იქნება გაზავების ეფექტიანი ყველა პოტენციური ჩვეულებრივი აქციის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციის მიზნით. გაზავების ეფექტიანი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტირებულად უნდა ჩაითვალოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების გამოშვების თარიღისათვის, თუ ეს უფრო გვიან მოხდა.
37. გაზავებული პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები განისაზღვრება დამოუკიდებლად თითოეული წარმოდგენილი პერიოდისათვის. გაზავებული პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა, რომელიც ჩართულია საანგარიშგებო პერიოდის გამოთვლებში, არ წარმოადგენს წლის დასაწყისიდან მოცემულ მომენტამდე შუალედურ გაანგარიშებებში მონაწილე, გაზავებული პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობას.
38. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების შეწონვა ხდება იმ პერიოდის მიხედვით, როდესაც ისინი მიმოქცევაში იმყოფებოდა. ისეთი პოტენციური აქციები, რომლებიც გაუქმდა ან ვადა გაუვიდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, უნდა ჩაირთოს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, მხოლოდ დროის იმ მონაკვეთის პროპორციულად, რომლის განმავლობაშიც იმყოფებოდა მიმოქცევაში. ის პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც კონვერტირებულია ჩვეულებრივ აქციებად საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში ჩაირთვება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან კონვერტაციის თარიღამდე; კონვერტაციის თარიღიდან წარმოშობილი ჩვეულებრივი აქციები ჩაირთვება როგორც საბაზისო, ისე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში.
39. ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა, რომელიც გამოშვებული იქნებოდა გაზავების ეფექტიანი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაციის მიზნით, განისაზღვრება პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების პირობებიდან გამომდინარე. კონვერტაციის რამდენიმე საფუძვლის არსებობის დროს, გაანგარიშება ხდება პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთა თვალსაზრისით, ყველაზე ხელსაყრელი კონვერტაციის განაკვეთით ან კონვერტაციის განხორციელების ფასით.
40. შვილობილ საწარმოს, ერთობლივ საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს შეუძლიათ გამოუშვან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები, მშობელი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს გარდა, სხვა მხარეებისთვისაც, რომლებიც კონვერტირებადი იქნება შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში, ანდა მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში, თუ ინვესტირებულ საწარმოზე ერთობლივი კონტროლის უფლების, ან მნიშვნელოვანი გავლენის მქონე ინვესტიორების (ანგარიშვალდებული საწარმო) ჩვეულებრივ აქციებში. თუ შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებს გააჩნია გაზავების ეფექტი ანგარიშვალდებული საწარმოს ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავალზე, მაშინ ისინი გაითვალისწინება ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში.

გაზავების ეფექტის მქონე პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები

41. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები მხოლოდ მაშინ ჩაითვლება გაზავების ეფექტის მქონე აქციებად, თუ მათი ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაცია შეამცირებდა ერთ აქციაზე მოგებას, ან გაზარდიდა ერთ აქციაზე ზარალს, რომელიც მიღებულია საწარმოს ჩვეულებრივი, უწყვეტი საქმიანობიდან (განგრძობითი ოპერაციებიდან).
42. მშობელი საწარმოს უწყვეტი, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მისაღებ მოგებას ან ზარალს საწარმო იყენებს როგორც „საკონტროლო ციფრს“ იმის დასადგენად, პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები

გაზავების ეფექტის მქონეა, თუ საპირისპირო (ანტიგაზავების) ეფექტის. უწყვეტი ოპერაციებიდან მიღებული მოგება ან ზარალი, რომელიც მიეკუთვნება მშობელ საწარმოს, კორექტირდება მე-12 პუნქტის შესაბამისად და არ შეიცავს შეწყვეტილ ოპერაციებთან დაკავშირებულ მუხლებს.

43. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები მაშინ ჩაითვლება ანტიგაზავების ეფექტის მქონედ, თუ მათი კონვერტაცია ჩვეულებრივ აქციებად გაზრდიდა ერთ აქციაზე შემოსავალს უწყვეტი ოპერაციებიდან ან შეამცირებდა ერთ აქციაზე ზარალს უწყვეტი ოპერაციებიდან. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშება არ ითვალისწინებს ისეთი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაციას, გამოყენებას ან ემისიას, რომლებსაც ექნებათ ანტიგაზავების ეფექტი ერთი აქციის შემოსავალზე.
44. იმის დასადგენად, აქვს თუ არა პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებს გაზავების ან ანტიგაზავების ეფექტი, პოტენციური აქციების თითოეული გამოშვება ან გამოშვების სერია განხილულ უნდა იქნეს ცალკე და არა სხვებთან აგრეგირებულად. პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების განხილვის თანმიმდევრობამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმაზე, ექნება მათ გაზავების ეფექტი თუ არა. ამიტომ ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გაზავების მაქსიმიზაციის მიზნით, პოტენციური ჩვეულებრივი აქციის თითოეული გამოშვება ან გამოშვების სერია განხილულ უნდა იქნეს შებრუნებული თანმიმდევრობით - უფრო მეტად გაზავების ეფექტის მქონედან, შედარებით მცირე გაზავების ეფექტის მქონემდე, ე.ი. გაზავების ეფექტის მქონე პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები, უმცირესი „შემოსავლით დამატებით აქციაზე“, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლაში იმ აქციებზე ადრე მონაწილეობს, რომლებსაც ეს მახასიათებელი შედარებით მაღალი აქვთ. ოფციონები და ვარანტები გაანგარიშებაში, იმიტომ მონაწილეობენ პირველ რიგში, რომ ისინი გავლენას არ ახდენენ გაანგარიშების მრიცხველზე.

ოფციონები, ვარანტები და მათი ეკვივალენტები

45. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მიზნით, საწარმომ უნდა ივარაუდოს, რომ გაზავების ეფექტიანი ოფციონები და ვარანტები გამოყენებულია. მათი გამოშვებიდან სავარაუდო შემოსავალი უნდა განისაზღვროს, როგორც საანგარიშგებო პერიოდში აქციების საშუალო საბაზრო ფასით გამოშვების შედეგად მიღებული. გამოშვებული აქციების რაოდენობასა და იმ აქციების რაოდენობას შორის სხვაობა, რომელიც გამოშვებული იქნებოდა საანგარიშგებო პერიოდში აქციების საშუალო საბაზრო ფასით, განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება, კომპენსაციის გარეშე.
46. ოფციონები და ვარანტები გაზავების ეფექტის მქონედ ითვლება მაშინ, თუ ისინი გამოიწვევს ჩვეულებრივი აქციების გამოშვებას საანგარიშგებო პერიოდში საშუალო საბაზრო ფასზე ნაკლები ღირებულებით. გაზავების თანხა არის საშუალო საბაზრო ფასსა და გამოშვების ფასს შორის სხვაობა. ამიტომ, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისათვის მიიჩნევა, რომ პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები მოიცავს:
 - ა) ხელშეკრულებას ჩვეულებრივი აქციების გარკვეული რაოდენობის გამოშვებაზე, მათი საშუალო საბაზრო ფასით საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ასეთნაირად გამოსაშვები აქციები წარმოადგენს რეალური ფასით შეფასებულ აქციებს და არ ითვლება არც გაზავების ეფექტის მქონედ და არც ანტიგაზავების ეფექტის მქონედ. ისინი არ მონაწილეობენ ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში; და
 - ბ) ხელშეკრულებას დარჩენილი ჩვეულებრივი აქციების გამოშვებაზე, მათი ღირებულების ანაზღაურების გარეშე. ამგვარი ჩვეულებრივი აქციები არავითარი შემოსავლების წყარო არ არის და გავლენას არ ახდენს მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების წილ მოგებაზე ან ზარალზე. ამიტომ ასეთი აქციები ითვლება გაზავების ეფექტის მქონე აქციებად და ისინი დაემატება მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების დროს.
47. ოფციონებსა და ვარანტებს გაზავების ეფექტი შეიძლება მხოლოდ მაშინ ჰქონდეს, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასი აჭარბებს ოფციონისა და ვარანტის გამოყენების ღირებულებას (ე.ი. ისინი მომგებიანია). ანგარიშგებაში ადრე წარდგენილი შემოსავალი ერთ აქციაზე არ ექვემდებარება რეტროსპექტულად კორექტირებას, ჩვეულებრივი აქციების ფასებში მომხდარი ცვლილებების ასახვისათვის.

- 47ა. აქციის ოფციონებისა და სხვა სახის აქციებზე დაფუძნებული ანაზღაურების შეთანხმებებისათვის, რომლებიც რეგულირდება ფასს 2-ით - „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“, 46-ე პუნქტში მითითებული აქციების გამოშვების ფასი და 47-ე პუნქტში მითითებული ოფციონისა და ვარანტის გამოყენების (აღსრულების) ფასი მოიცავს აქციის ოფციონებისა და სხვა სახის აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე შეთანხმების მიხედვით საწარმოსათვის მომავალში მისაწოდებელი საქონლის ან მომსახურების რეალურ ღირებულებას (რომელიც შეფასებულია ფასს 2-ის შესაბამისად).
48. დაქირავებულ პირთა აქციის ოფციონები ფიქსირებული ან განსაზღვრადი პირობებითა და ჩვეულებრივი აქციებით, რომლებზედაც საკუთრების შეცვლა შეზღუდულია, მიიჩნევა ოფციონებად ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლისას, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საკუთრების შეცვლის უფლება პირობითია. ისინი განიხილება, როგორც მიმოქცევაში მყოფი გრანტის თარიღიდან. საქმიანობის შედეგებზე დამოკიდებული დაქირავებულ პირთა აქციის ოფციონები განიხილება, როგორც პირობითი გამოსაშვები აქციები, რადგან მათი ემისია, დროის გარდა, დამოკიდებულია სხვა კონკრეტული პირობების შესრულებაზე.

კონვერტირებადი ინსტრუმენტები

49. კონვერტირებადი ინსტრუმენტების გაზავების ეფექტი აისახება ერთ აქციაზე გაზავებულ შემოსავალში, 33-ე და 36-ე პუნქტების მიხედვით.
50. კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციები არის ანტიგაზავების ეფექტის მქონე, როდესაც ასეთ აქციებზე მიმდინარე პერიოდში გამოცხადებული, ან მიმდინარე პერიოდამდე აკუმულირებული დივიდენდის ოდენობა, კონვერტირების შედეგად მიღებულ თითოეულ ჩვეულებრივ აქციაზე, აჭარბებს საბაზისო შემოსავალს აქციაზე. ანალოგიურად, კონვერტირებადი ვალი არის ანტიგაზავების ეფექტის მქონე, როდესაც მასზე დარიცხული პროცენტი (წმინდა პროცენტი გადასახადებისა და შემოსავალსა თუ ხარჯებში სხვა ცვლილებების გარეშე) კონვერტირების შედეგად მიღებულ თითოეულ ჩვეულებრივ აქციაზე, აჭარბებს საბაზისო შემოსავალს ერთ აქციაზე.
51. კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციების გამოსყიდვამ ან დაჩქარებულმა კონვერტაციამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს უწინ მიმოქცევაში მყოფი კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციების მხოლოდ ნაწილზე. ასეთ შემთხვევებში, მე-17 პუნქტში განხილული ნებისმიერი ნამეტი ანაზღაურება მიეკუთვნება აქციებს, რომლებიც გამოსყიდულ ან კონვერტირებულ იქნა იმ მიზნით, რომ დადგენილიყო, ჰქონდა თუ არა მიმოქცევაში დარჩენილ პრივილეგირებულ აქციებს გაზავების ეფექტი. გამოსყიდული ან კონვერტირებული აქციები განიხილება იმ აქციებისაგან განცალკევებულად, რომლებიც არ არის გამოსყიდული ან კონვერტირებული.

პირობითი გამოსაშვები აქციები

52. ისევე, როგორც ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გაანგარიშებისას, ჩვეულებრივი აქციები, რომელთა გამოშვება პირობითად დამოკიდებულია გარკვეული მოვლენების მოხდენაზე, განხილულ უნდა იქნეს მიმოქცევაში გაშვებულ აქციებად და ჩაირთოს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლაში, თუ ეს პირობები შესრულებული იყო (ანუ მოვლენები მოხდა). პირობითი გამოსაშვები აქციები გაანგარიშებაში ჩაირთვება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისის მდგომარეობით (ან პირობითი გამოსაშვები აქციების სახელშეკრულებო თარიღით, თუ ის უფრო გვიანია თარიღითაა გაფორმებული). თუ გამოშვების პირობები არ დაკმაყოფილებულა, მაშინ ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში პირობითი გამოსაშვები აქციების რაოდენობა ეყრდნობა იმ აქციების რაოდენობას, რომელიც გამოშვებული იქნებოდა, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო იქნებოდა შესაბამისი პირობის მოქმედების პერიოდის ბოლო მომენტი. გადაანგარიშება არ დაიშვება, თუ პირობითი გამოშვების პერიოდის გასვლამდე არ შესრულდება შესაბამისი პირობები.
53. როდესაც პერიოდის განმავლობაში კონკრეტული ოდენობის შემოსავლის მოპოვება ან შენარჩუნება არის პირობითი ემისიის წინაპირობა და თუ ეს შემოსავალი მოპოვებულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მაგრამ უნდა შენარჩუნდეს საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ პერიოდშიც, მაშინ დამატებითი ჩვეულებრივი აქციები იხილება, როგორც მიმოქცევაში მყოფი, თუ წარმოიშობა გაზავების ეფექტი, როდესაც ხდება აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლა. ასეთ შემთხვევაში, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშება ეფუძნება ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას, რომლებიც იმ შემთხვევაში იქნებოდა გამოშვებული, თუ შემოსავალი საანგარი-

შეგბო პერიოდის ბოლოს ტოლი იქნებოდა შემოსავლისა, პირობითად აღებული პერიოდის ბოლოს. რადგან შემოსავლების ოდენობა შეიძლება მომავალში შეიცვალოს, აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გაანგარიშებაში არ მონაწილეობს პირობითად აღებული პერიოდის ბოლომდე, ასეთი სახის პირობითად გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციები, ვინაიდან არ შესრულებულა ყველა აუცილებელი პირობა.

54. პირობით გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა მომავალში შეიძლება დამოკიდებული იყოს ჩვეულებრივი აქციების საბაზრო ფასზე. ასეთ შემთხვევაში, თუ აქციებს გაზავების ეფექტი აქვს, გაზავებული შემოსავალი აქციაზე გაიანგარიშება ისეთი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობაზე დაყრდნობით, რომლებიც გამოშვებული იქნებოდა მაშინ, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დაფიქსირებული საბაზრო ფასი ტოლი იქნებოდა პირობითად აღებული პერიოდის ბოლოს აქციების ფასისა. თუ პირობითი გამოშვება ითვალისწინებს საშუალო საბაზრო ფასს იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელიც სცილდება საანგარიშგებო პერიოდის ფარგლებს, გაანგარიშებაში გამოიყენება დროის გასული მონაკვეთის საშუალო საბაზრო ფასი. რადგან შემოსავლების ოდენობა შეიძლება მომავალში შეიცვალოს, ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გამოთვლაში, პირობითად აღებული პერიოდის ბოლომდე, არ მონაწილეობს პირობითად გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციები, ვინაიდან არ შესრულებულა ყველა აუცილებელი პირობა.
55. პირობით გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა შეიძლება დამოკიდებული იყოს ჩვეულებრივი აქციების მომავალ შემოსავალსა და საბაზრო ფასზე. ასეთ შემთხვევაში, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში მონაწილე ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა დამოკიდებულია ორივე პირობის შესრულებაზე (ე.ი. საანგარიშგებო პერიოდამდე არსებული შემოსავალი და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის დაფიქსირებული მიმდინარე საბაზრო ფასი). თუ ორივე პირობა არ სრულდება, პირობითად გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციები არ მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში.
56. სხვა შემთხვევებში, პირობითად გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა დამოკიდებულია სხვა პირობებზე (და არა შემოსავალზე ან საბაზრო ფასზე), მაგალითად, გარკვეული რაოდენობის საცალო ვაჭრობის პუნქტების გახსნაზე. ასეთ დროს, თუ დაეუშვებთ, რომ განსაზღვრული პირობის სტატუსი უცვლელი რჩება პირობითად აღებული პერიოდის ბოლომდე, პირობით გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციები მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, პერიოდის ბოლოსათვის პირობის შესრულების მდგომარეობის შესაბამისად.
57. პირობით გამოსაშვები პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები (გარდა იმ აქციებისა, რომლებსაც თვალისწინებს პირობითი სააქციო შეთანხმებები, მაგალითად, პირობითად გამოსაშვები კონვერტირებადი ინსტრუმენტები) მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, შემდეგნაირად:

- ა) საწარმო განსაზღვრავს, შესაძლებელი არის თუ არა, რომ პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები განხილულ იქნეს გამოსაშვებ აქციებად, მათ გამოსაშვებად დადგენილი პირობების საფუძველზე, 52 – 56-ე პუნქტებში მოცემული დებულებების მიხედვით; და
- ბ) თუ ასეთი პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები უნდა აისახებოდეს ერთ აქციაზე გაზავებულ შემოსავალში, საწარმო განსაზღვრავს მათ გავლენას ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლაზე, 45-48-ე პუნქტებში ოფციონებისა და ვარანტების შესახებ დადგენილი დებულებების, 49-51-ე პუნქტებში კონვერტირებადი ინსტრუმენტების შესახებ დადგენილი დებულებების, 58-61-ე პუნქტებში ფულადი სახსრებით ან ჩვეულებრივი აქციებით ანაზღაურებადი ხელშეკრულებების შესახებ დადგენილი ან სხვა შესაბამისი დებულებების მიხედვით.

თუმცა, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მიზნებისთვის არ იგულისხმება, რომ ხდება ინსტრუმენტების გამოყენება ან კონვერტაცია, თუ ასევე არ იგულისხმება მიმოქცევაში მყოფი ანალოგიური პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების გამოყენება ან კონვერტაცია, რომელთა გამოშვებაც არ არის პირობითი.

ხელშეკრულებები, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს ფულადი სახსრებით ან ჩვეულებრივი აქციებით

58. როდესაც საწარმო აფორმებს ხელშეკრულებას, რომელიც შეიძლება ანაზღაურდეს ფულადი სახსრებით ან ჩვეულებრივი აქციებით საწარმოს შეხედულებისამებრ, საწარმომ უნდა მიიჩნიოს, რომ ხელშეკრულება ანაზღაურდება ჩვეულებრივი აქციებით და შედეგად მიღებული პოტენციური

ჩვეულებრივი აქციები ჩაირთვება ერთ აქციაზე გაზავებულ შემოსავალში, თუ ეს აქციები გაზავების ეფექტის მქონეა.

59. როდესაც ასეთი ხელშეკრულება ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის წარმოდგენილია, როგორც აქციები ან ვალდებულება, ან გააჩნია წილობრივი და ვალდებულებითი კომპონენტი, საწარმო აქციაზე შემოსავლის გაანგარიშებაში მრიცხველში ითვალისწინებს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოგება-ზარალში შესულ ცვლილებებს, თუ მთლიანი ხელშეკრულება კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად. ასეთი შესწორებები მრიცხველში ანალოგიურია 33-ე პუნქტში მოთხოვნილი შესწორებებისა.
60. იმ ხელშეკრულებებისათვის, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს ფულადი სახსრებით ან ჩვეულებრივი აქციებით მფლობელის შეხედულებისამებრ, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშება დაეყრდნობა მათ შორის შედარებით მაღალი გაზავების ეფექტის მქონე ვარიანტს.
61. ფულადი სახსრებით ან ჩვეულებრივი აქციებით ანაზღაურებადი ხელშეკრულების ერთ-ერთი მაგალითია სავალო ინსტრუმენტი, რომელიც ვადის დადგომისას საწარმოს შეუზღუდავ უფლებას აძლევს, დაფაროს ვალის ძირითადი თანხა ფულადი სახსრებით ან საკუთარი ჩვეულებრივი აქციებით. მსგავსი ხელშეკრულების მეორე მაგალითია გაყიდული ფუთ-ოფციონი, რომელიც მფლობელს არჩევანის საშუალებას აძლევს ჩვეულებრივი აქციებით ან ფულადი სახსრებით ანაზღაურებას შორის.

ნაყიდი ოფციონები

62. ისეთი ხელშეკრულებები, როგორიცაა ნაყიდი ფუთ-ოფციონები ან ნაყიდი ქოლ-ოფციონები (ე.ი. საწარმოს საკუთარი აქციებისათვის ნაყიდი ოფციონები) არ მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლაში, რადგან ჩართვა გამოიწვევს მათ ანტიგაზავებას. ფუთ-ოფციონი გამოიყენება მხოლოდ მაშინ, თუ გამოყენების ფასი იქნება საბაზრო ფასზე მაღალი, ხოლო ქოლ-ოფციონი – როდესაც გამოყენების ფასი იქნება საბაზრო ფასზე დაბალი.

გაყიდული ფუთ-ოფციონები

63. ხელშეკრულებები, რომელთა მიხედვით საწარმო ვალდებულია გამოისყიდოს საკუთარი აქციები, მაგალითად, როგორიცაა გაყიდული ფუთ-ოფციონები და ფორვარდული ხელშეკრულებები ყიდვაზე, გაითვალისწინება ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, თუ მათი ასახვა გაზავების ეფექტს იძლევა. თუ ეს ხელშეკრულებები მომგებიანია (ე.ი. როდესაც მათი გამოყენების ან დაფარვის ღირებულება მეტია მათ საშუალო საბაზრო ფასზე მოცემული პერიოდისათვის) ერთ აქციაზე პოტენციური გაზავების ეფექტი გამოითვლება შემდეგნაირად:
- ა) უნდა ჩაითვალოს, რომ პერიოდის დასაწყისში მოხდება საკმარისი რაოდენობის ჩვეულებრივი აქციების ემისია (პერიოდის საშუალო საბაზრო ფასით), რათა შესაბამისი თანხები უზრუნველყოს ხელშეკრულების ასანაზღაურებლად;
 - ბ) უნდა ჩაითვალოს, რომ აქციების ემისიიდან მიღებული ამონაგები გამოიყენება ხელშეკრულების ასანაზღაურებლად (ანუ ჩვეულებრივი აქციების გამოსასყიდად); და
 - გ) დამატებითი ჩვეულებრივი აქციები (სხვაობა გამოშვებულ და ხელშეკრულების ანაზღაურებიდან მიღებულ ჩვეულებრივ აქციათა რაოდენობებს შორის) მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში.

რეტროსპექტული კორექტირებები

64. თუ ბრუნვაში გაშვებული ჩვეულებრივი ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა იზრდება კაპიტალიზაციის, ბონუსური აქციების ემისიის ან აქციების დანაწევრების შედეგად, ან მცირდება დანაწევრებული აქციების აღდგენით, ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშება ყველა წარდგენილი პერიოდისთვის უნდა შესწორდეს რეტროსპექტულად. თუ ამგვარი ცვლილებები მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, მოცემული პერიოდისა და ნებისმიერი წინა პერიოდის ნებისმიერი ფინანსური ანგარიშგებისათვის ერთ აქციაზე გაანგარიშება უნდა ეყრდნობოდეს აქციების ახალ რაოდენობას. როდესაც ერთ აქციაზე გაანგარიშება ასახავს აქციების რაოდენობაში მომხდარ ამგვარ ცვლილებებს, ეს ფაქტი უნდა განიმარტოს შენიშვნებში. გარდა ამისა, ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავალი ყველა წარდგენილი პერიოდისათვის უნდა შესწორ-

დეს არსებითი შეცდომების შედეგებით და სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების შედეგად გამოწვეული კორექტირებით რეტროსპექტულად.

65. გამოყენებულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების ბრუნვაში მყოფი ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციის შემთხვევაში, საწარმო არ ახდენს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გადაანგარიშებას არც ერთ წინა წარდგენილი პერიოდისათვის.

წარდგენა

66. საწარმომ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს ინფორმაცია ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლების შესახებ მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელთათვის განკუთვნილი, უწყვეტი საქმიანობიდან მიღებული მოგებისა და ზარალისთვის და საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელთათვის განკუთვნილი საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალისათვის, ჩვეულებრივი აქციების ცალკეული კლასისათვის, რომლებსაც საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში მონაწილეობის განსხვავებული უფლება აქვთ. საწარმომ ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავალი უნდა წარადგინოს თანაბარი თვალსაჩინოებით, ყველა წარდგენილი პერიოდისათვის.
67. ერთ აქციაზე შემოსავლის შესახებ ინფორმაცია წარედგინება ყველა იმ პერიოდისათვის, რომლისთვისაც დგება სრული შემოსავლის ანგარიშგება. თუ გაზავებული შემოსავალი ერთ აქციაზე წარდგენილია ერთი პერიოდისათვის მაინც, იგივე განმეორდება ანგარიშგებაში მოცემული ყველა პერიოდისთვისაც, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ იგი ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავლის ტოლია. თუ გაზავებული და საბაზისო შემოსავლები აქციაზე ტოლია, ორივე მაჩვენებელი შესაძლოა სრული შემოსავლის ანგარიშგების ერთ ხაზზე აისახოს.
- 67ა. თუ საწარმო მოგების ან ზარალის კომპონენტებს წარადგენს ანგარიშგებაში, როგორც აღწერილია ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2011 წელს) 10ა პუნქტში, მან ინფორმაცია ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის შესახებ უნდა წარადგინოს ამ ანგარიშგებაში, როგორც მოითხოვება 66-ე და 67-ე პუნქტებით.
68. საწარმო, რომელიც ანგარიშგებაში ინფორმაციას წარადგენს შეწყვეტილი ოპერაციების შესახებ, ასეთი ოპერაციებიდან საბაზისო და გაზავებულ შემოსავლებს აქციაზე იგი წარადგენს ან უშუალოდ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში.
- 68ა. თუ საწარმო მოგების ან ზარალის კომპონენტებს წარადგენს ანგარიშგებაში, როგორც აღწერილია ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2011 წელს) 10ა პუნქტში, იგი შეწყვეტილი ოპერაციისთვის ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებულ შემოსავლებს წარადგენს ამ ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში, როგორც მოითხოვება 68-ე პუნქტებით.
69. საწარმო ინფორმაციას წარადგენს საბაზისო და გაზავებული შემოსავლების შესახებ მაშინაც კი, თუ ეს მაჩვენებლები უარყოფითია (ანუ ზარალი ერთ აქციაზე).

განმარტებითი შენიშვნები

70. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
- ა) ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებებში მრიცხველის სახით გამოყენებული თანხების ოდენობა და ამ თანხების შეჯერება საანგარიშგებო პერიოდში მშობელ საწარმოზე მისაკუთვნიებელ მოგებასთან ან ზარალთან. შეჯერებამ უნდა მოიცვას იმ ინსტრუმენტების თითოეული ჯგუფი, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთ აქციაზე შემოსავალზე;
 - ბ) აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისას მნიშვნელის სახით გამოყენებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა და ამ მნიშვნელების ერთმანეთთან შესაბამისობა. შეჯერებამ უნდა მოიცვას იმ ინსტრუმენტების თითოეული ჯგუფი, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთ აქციაზე შემოსავალზე;
 - გ) ინსტრუმენტები (მათ შორის, პირობით გამოსაშვები აქციები), რომლებმაც მომავალში უნდა გააზავოს საბაზისო შემოსავალი აქციაზე, მაგრამ მონაწილეობა არ მიუღიათ აქციაზე გაზავ-

ბული შემოსავლის გაანგარიშებაში იმის გამო, რომ ანგარიშგებაში წარდგენილ პერიოდ(ებ)ში ანტიგაზავების ეფექტს ატარებდნენ;

- დ) ჩვეულებრივი ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების ოპერაციების აღწერა, გარდა 64-ე პუნქტის შესაბამისად აღრიცხული აქციებისა, რომლებსაც ადგილი აქვს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ და მნიშვნელოვნად შეცვლიდნენ პერიოდის ბოლოს მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი ან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას, თუ ეს ოპერაციები განხორციელდებოდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე.

71. 70 (დ) პუნქტში განხილული ოპერაციების მაგალითებს მიეკუთვნება:

- ა) აქციების გამოშვება ფულადი სახსრებისათვის;
- ბ) აქციების გამოშვება, როდესაც გამოშვებით მიღებული თანხა გამოყენებული იქნება ვალის დასაფარად ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმოქცევაში გაშვებული პრივილეგირებული აქციების გამოსასყიდად;
- გ) ბრუნვაში არსებული აქციების გამოსყიდვა;
- დ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმოქცევაში გაშვებული პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების კონვერტაცია ჩვეულებრივ აქციებში, ან უფლების გამოყენება;
- ე) ვარანტების, ოფციონების ან კონვერტირებადი ფასიანი ქაღალდების გამოშვება; და
- ვ) პირობითი გამოსაშვები აქციების გამოსაშვებად აუცილებელი პირობების შესრულება.

საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი ასეთი ტიპის ოპერაციებისათვის არ ხდება ერთ აქციაზე შემოსავლის შესწორება, რადგან ეს ოპერაციები გავლენას არ ახდენს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის წარმოქმნაში მონაწილე კაპიტალის ოდენობაზე.

72. ფინანსური ინსტრუმენტები და პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების წარმომშობი სხვა სახის ხელშეკრულებები შესაძლოა ისეთ ვადებსა და პირობებს შეიცავდეს, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის შეფასებაზე. ეს პირობები და ვადები შეიძლება განსაზღვრავდეს, აქვს თუ არა ამა თუ იმ პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციას გაზავების ეფექტი და თუ აქვს, მის გავლენას მიმოქცევაში გაშვებული აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობაზე და ჩვეულებრივი აქციების მესაკუთრეთა კუთვნილი მოგების ან ზარალის ნებისმიერ შემდგომ შესწორებებზე. ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტების ვადების და პირობებისა და სხვა ხელშეკრულებების შესახებ ინფორმაციის გაშუქება განმარტებით შენიშვნებში რეკომენდებულია წინამდებარე სტანდარტით, თუ სხვა რამ არ მოითხოვება (იხ. ფასს 7 - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“).

73. თუ საწარმო განმარტებით შენიშვნებში, ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, დამატებით განმარტავს სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ისეთი კომპონენტის მიხედვით გამოთვლილ თანხებს ერთ აქციაზე, რომელიც არ მოითხოვება მოცემული სტანდარტით, ამ თანხების გაანგარიშება უნდა მოხდეს მოცემული სტანდარტის მიხედვით განსაზღვრული, ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობის გამოყენებით. ამ კომპონენტთან დაკავშირებული ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის თანხების შესახებ ინფორმაციის განმარტება უნდა განხორციელდეს ერთნაირი სიზუსტით. საწარმო მიუთითებს საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც ანგარიშობს მრიცხველს, მათ შორის იმასაც, აქციაზე შემოსავლების მაჩვენებლები დაბეგვრამდე არის წარმოდგენილი თუ დაბეგვრის შემდეგ. თუ გაანგარიშებაში სრული შემოსავლის ანგარიშგების ისეთი კომპონენტი გამოიყენება, რომელიც სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ცალკე მუხლის სახით არ წარიდგინება, უნდა მოხდეს გამოყენებული კომპონენტისა და სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარდგენილი შესაბამისი მუხლის შეჯერება.

73ა. 73-ე პუნქტი ეხება იმ საწარმოსაც, რომელიც ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლების გარდა, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტავს საანგარიშგებო მოგების, ან ზარალის ისეთი კომპონენტის მიხედვით გამოთვლილ თანხებს ერთ აქციაზე, რომელიც არ მოითხოვება მოცემული სტანდარტით.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

74. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 74ა. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - (შესწორებული 2007 წელს) განაპირობა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგიის შეცვლა. გარდა ამისა, გამოიწვია 4ა, 67ა, 68ა და 73ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 74ბ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა - „*ერთობლივი საქმიანობა*“ - გამოიწვია მე-4, მე-40 და დ11 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 74გ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „*რეალური ღირებულების შეფასება*“ - გამოიწვია მე-8, 47ა და დ2 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 74დ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია 4ა, 67ა, 68ა და 73ა პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.
- 74ე. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ - გამოიწვია 34-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

75. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 1997 წელს გამოცემულ ბასს 33-ს - „*შემოსავალი აქციაზე*“.
76. ეს სტანდარტი ასევე ცვლის იმკ-24-ს - „*შემოსავალი აქციაზე – ფინანსური ინსტრუმენტები და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს აქციებით*“.

დანართი ა მითითებები გამოყენებაზე

ეს დანართი წინამდებარე სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

მშობელ საწარმოზე მისაკუთვნიელი მოგება ან ზარალი

- ა1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით, ერთ აქციაზე შემოსავლის გაანგარიშების მიზნებისათვის, მშობელ საწარმოზე მისაკუთვნიელი მოგება ან ზარალი წარმოადგენს კონსოლიდირებული საწარმოს მოგებას ან ზარალს, არამაკონტროლებელი წილის შესაბამისი კორექტირების შემდეგ.

აქციის უფლებების (შელავათიანი აქციების) გამოშვება

- ა2. ჩვეულებრივი აქციების ემისია, პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების გამოშვების უფლების გამოყენების ან კონვერტაციის შემთხვევაში, ჩვეულებრივ არ წარმოშობს ბონუსურ ელემენტს, ვინაიდან პოტენციური ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება, როგორც წესი, ხდება მისი რეალური ღირებულების ანაზღაურებით, რაც იწვევს საწარმოს განკარგულებაში არსებული რესურსების პროპორციულ ცვლილებას. აქციის უფლებების ემისიის დროს შეთავაზებული ფასი ხშირად მის რეალურ ღირებულებაზე დაბალია. ამიტომ, როგორც 27(ბ) პუნქტშია აღნიშნული, ასეთი აქციების გამოშვება მოიცავს ბონუსის ელემენტს. თუ აქციის უფლებები შეთავაზებულია ყველა არსებული აქციონერისათვის, ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისათვის გამოსაყენებელი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა, შელავათიანი აქციების გამოშვებამდე ყველა წინა პერიოდისათვის, ტოლი იქნება ემისიის წინა პერიოდში მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა გამრავლებული შემდეგ კოეფიციენტზე:

ერთი აქციის რეალური ღირებულება უშუალოდ უფლებების
გამოყენების წინ

აქციის თეორიული რეალური ღირებულება უფლებების გარეშე

აქციის თეორიული რეალური ღირებულება, უფლებების გარეშე, გამოითვლება ამ უფლებების რეალიზების უშუალო წინა პერიოდის აქციების რეალური ღირებულებისა და უფლებების განხორციელებიდან მიღებული შემოსავლის ჯამის გაყოფით უფლებების განხორციელების შემდეგ მიმოქცევაში მყოფი აქციების რაოდენობაზე. როდესაც თვითონ ეს უფლებები მათი გამოყენების თარიღამდე თავისუფლად მიმოიქცევა საჯარო ბაზარზე, აქციებისაგან დამოუკიდებლად, მოცემული გაანგარიშების მიზნებისათვის რეალური ღირებულება განისაზღვრება იმ უკანასკნელი დღის დახურვის ფასის მიხედვით, როდესაც აქციები უფლებებთან ერთად იყიდებოდა.

საკონტროლო ციფრი

- ა3. 42-ე და 43-ე პუნქტებში აღწერილი „საკონტროლო ციფრის“ გამოყენების ილუსტრირებისათვის, დავუშვათ, რომ საწარმოს უწყვეტი საქმიანობიდან აქვს 4,800ფე¹ მოგება, (7,200ფე) ზარალი შეწყვეტილი საქმიანობიდან და (2,400ფე) ზარალი, რომლებიც განკუთვნილია მშობელი საწარმოსათვის და მიმოქცევაში გაშვებულია 2,000 ჩვეულებრივი და 400 პოტენციური ჩვეულებრივი აქცია. საწარმოს საბაზისო შემოსავალი ერთ აქციაზე შეადგენს 2.40ფე უწყვეტი საქმიანობიდან და ზარალი ერთ აქციაზე შეწყვეტილი საქმიანობიდან (3.60ფე) და ზარალი ერთ აქციაზე (1.20ფე). 400 პოტენციური ჩვეულებრივი აქცია ჩართულია აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, რადგან უწყვეტი საქმიანობის შედეგად მიღებული ერთ აქციაზე შემოსავალი 2.00ფე გაზავების ეფექტიანია, იმის დაშვებით, რომ მოგებას ან ზარალს არავითარი გავლენა არა აქვს 400 პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციაზე. რადგან მშობელი საწარმოსათვის განკუთვნილი მოგება უწყვეტი საქმიანობიდან წარმოადგენს საკონტროლო ციფრს, საწარმო 400 პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციასაც ჩართავს ერთ აქციაზე სხვა შემოსავლების გაანგარიშებაში, მიუხედავად იმისა, რომ ამის შედეგად მიღებული აქციაზე შემოსავლის მაჩვენებელი ანტიგაზავების ეფექტიანია, ერთ აქციაზე საბაზისო

¹ ამ მითითებებში თანხები გამოსახულია ფულად ერთეულებში (ფე).

შემოსავალთან შედარებით, ე.ი. ზარალი ერთ აქციაზე არის უფრო ნაკლები [(3.00ფე) ზარალი ერთ აქციაზე შეწყვეტილი ოპერაციებიდან და (1.00ფე) ზარალი ერთ აქციაზე].

ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასი

- ა4. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოსაანგარიშებლად, გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასი განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდში ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასზე დაყრდნობით. თეორიულად, საწარმოს აქციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის საბაზრო ოპერაცია შეიძლება მონაწილეობდეს საშუალო საბაზრო ფასის განსაზღვრაში. თუმცა, პრაქტიკული თვალსაზრისით, მისაღებია ყოველკვირეული ან ყოველთვიური საბაზრო ფასების საშუალო მაჩვენებლის აღება.
- ა5. ზოგადად, საბირჟო ოპერაციების დახურვის საბაზრო ფასები შესაფერისად მიიჩნევა საშუალო საბაზრო ფასის გამოსათვლელად. როდესაც ფასები საგრძნობლად მერყეობს, მაქსიმალური და მინიმალური ფასების საშუალო მაჩვენებელი, როგორც წესი, უფრო რეალურ მაჩვენებელს იძლევა. საშუალო საბაზრო ფასის გაანგარიშების მეთოდი უცვლელად უნდა გამოიყენებოდეს მანამ, სანამ იგი რეალურად აღარ ასახავს საშუალო საბაზრო ფასს, შეცვლილი პირობების გამო. მაგალითად, საწარმომ, რომელიც საშუალო საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის იყენებს დახურვის საბაზრო ფასებს, რამდენიმეწლიანი, შედარებით სტაბილური ფასების მიხედვით, შესაძლოა ეს მეთოდი შეცვალოს მაქსიმალური და მინიმალური ფასების საშუალო მაჩვენებლის მეთოდით, თუკი ფასები მკვეთრ მერყეობას დაიწყებს და, შესაბამისად, დახურვის საბაზრო ფასი ვერ უზრუნველყოფს საშუალო საბაზრო ფასის რეალურ მაჩვენებელს.

ოფციონები, ვარანტები და მათი ეკვივალენტები

- ა6. იგულისხმება, რომ ოფციონები და ვარანტები კონვერტირებადი ინსტრუმენტების შესყიდვაზე გამოიყენება მაშინ, როდესაც კონვერტირებადი ინსტრუმენტისა და კონვერტაციის შედეგად მიღებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო ფასი უფრო მაღალია, ოფციონებისა და ვარანტების გამოყენების ღირებულებაზე. ასევე იგულისხმება, რომ არ მოხდება ოფციონებისა და ვარანტების გამოყენება, თუ ასევე არ ხდება მიმოქცევაში მყოფი ანალოგიური ინსტრუმენტების (თუ ასეთები არსებობს) კონვერტირება.
- ა7. ოფციონები ან ვარანტები შესაძლოა ნებას რთავდეს ან ავალდებულებდეს საწარმოს (ან მის მშობელ ან შვილობილ საწარმოს) ვალის ან სხვა ინსტრუმენტის შესყიდვაზე განაცხადის წარდგენას, გამოყენების ღირებულების სრული ან ნაწილობრივი დაფარვით. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლისას ამ აქციებსა და ვარანტებს აქვთ გაზავების ეფექტი, თუ (ა) შესაბამისი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასი პერიოდის განმავლობაში აჭარბებს ოფციონისა და ვარანტის გამოყენების ღირებულებას ან (ბ) ინსტრუმენტის გასაყიდი ფასი იმაზე დაბალია, ვიდრე ის ფასი, რითაც ინსტრუმენტი შესაძლოა გაყიდულიყო ოფციონის ან ვარანტის ხელშეკრულების მიხედვით და შედეგად მიღებული ფასთა შორის სხვაობა განსაზღვრავს გამოყენების ფაქტობრივ ღირებულებას, ჩვეულებრივი აქციების საბაზრო ფასს ქვემოთ, რომელიც მიიღება ამ ოფციონის ან ვარანტის გამოყენებისას. აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლისას, იგულისხმება, რომ ოფციონები და ვარანტები გამოყენებულ უნდა იქნეს და სავალო ან სხვა ინსტრუმენტი გაიყიდოს. თუ ფულის შეთავაზება უფრო მომგებიანია ოფციონის ან ვარანტის მფლობელისათვის და ხელშეკრულება ამის უფლებას იძლევა, იგულისხმება, რომ შეთავაზებული იქნება ფული. შეთავაზებისათვის გათვალისწინებულ ვალზე დარიცხული პროცენტი (გადასახადის გარეშე) ვალს ემატება მრიცხველის შესასწორებლად.
- ა8. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება მსგავსი პირობებით გამოშვებული პრივილეგირებული აქციების ან სხვა ინსტრუმენტების მიმართ, რომლებსაც გააჩნია კონვერტაციის შესაძლებლობა, რაც ინვესტორს უფლებას აძლევს ფული უფრო ხელსაყრელი კონვერტაციის კურსით გადაიხადოს.
- ა9. ზოგიერთი ოფციონისა და ვარანტის პირობები შესაძლოა მოითხოვდეს, რომ ამ ინსტრუმენტების გამოყენების შედეგად მიღებული ამონაგები გამოყენებულ იქნეს საწარმოს (მშობელი ან შვილობილი საწარმოს) სავალო ან სხვა ინსტრუმენტების გამოსასყიდად. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლისას, იგულისხმება, რომ ეს ოფციონები და ვარანტები გამოყენებულ უნდა იქნეს და ვალი ამონაგებით იქნეს გამოსყიდული საშუალო საბაზრო ღირებულებით და არა ჩვეულებრივი აქციებით. თუმცა, მიღებული ამონაგების ნამეტი თანხა ვალის გამოსასყიდად საჭირო თანხაზე გაითვალისწინება (ე.ი. ითვლება, რომ გამოყენებულ უნდა იქნეს ჩვეულებრივი აქციების

გამოსასყიდად) ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში. გამოსყიდვას დაქვემდებარებულ ვალებზე დარიცხული პროცენტი (გადასახადის გარეშე) ვალს ემატება მრიცხველის შესასწორებლად.

გაყიდული ფუთ-ოფციონები

- ა10. 63-ე პუნქტის გამოყენების საილუსტრაციოდ, დავუშვათ, საწარმოს მიმოქცევაში გაშვებული აქვს 120 გაყიდული ფუთ-ოფციონი თავისი ჩვეულებრივი აქციებისათვის, 35ფე გამოყენების ღირებულებით. საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების საშუალო საბაზრო ფასი საანგარიშგებო პერიოდში შეადგენს 28ფე. ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისას საწარმო უშვებს, რომ მას გამოშვებული აქვს 150 აქცია თითოეული 28ფე-ად პერიოდის დასაწყისისათვის, რათა დაეფარა ფუთ-ოფციონის ვალდებულება 4,200ფე. გამოშვებულ 150 ჩვეულებრივ აქციასა და ფუთ-ოფციონის დაფარვის შედეგად მიღებულ 120 ჩვეულებრივ აქციას შორის (30 დამატებითი ჩვეულებრივი აქცია) სხვაობა ემატება აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მნიშვნელს.

შვილობილი საწარმოების, ერთობლივი საწარმოებისა და მეკავშირე საწარმოების ფინანსური ინსტრუმენტები

- ა11. შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს პოტენციური ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც კონვერტირებადია შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში, ანდა მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში, თუ ინვესტირებულ საწარმოზე ერთობლივი კონტროლის უფლების, ან მნიშვნელოვანი გავლენის მქონე ინვესტორების (ანგარიშვალდებული საწარმო) ჩვეულებრივ აქციებში, მონაწილეობს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში, შემდეგნაირად:
- ა) შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს მიერ გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც ამ ინსტრუმენტების მფლობელებს უფლებას აძლევს მოცემული საწარმოების ჩვეულებრივი აქციების მიღებაზე, მონაწილეობს შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში. ასეთნაირად გაანგარიშებული აქციაზე შემოსავალი შემდეგ მონაწილეობს ანგარიშვალდებული საწარმოს ერთ აქციაზე შემოსავლის გაანგარიშებაში იმის საფუძველზე, რომ ანგარიშვალდებული საწარმო ფლობს შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ინსტრუმენტებს;
 - ბ) ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მიზნებისათვის ანგარიშვალდებული საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტირებადი შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ინსტრუმენტები მიიჩნევა ანგარიშვალდებული საწარმოს პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებად. ანალოგიურად, ანგარიშვალდებული საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის მიზნით შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს მიერ გამოშვებული ოფციონები და ვარანტები, მიიჩნევა ანგარიშვალდებული საწარმოს პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებად, ერთ აქციაზე კონსოლიდირებული გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებაში.
- ა12. ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ გამოშვებული იმ ინსტრუმენტების ერთ აქციაზე შემოსავლის ეფექტის დასადგენად, რომლებიც კონვერტირებადია შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს ჩვეულებრივ აქციებზე, იგულისხმება, რომ მოხდება ამ ინსტრუმენტების კონვერტაცია და, შესაბამისად, გაანგარიშების მრიცხველის კორექტირება (მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციონერებისათვის განკუთვნილი მოგება ან ზარალი), როგორც საჭიროა 33-ე პუნქტის მიხედვით. გარდა ამ შესწორებებისა, მრიცხველში ასევე გაითვალისწინება ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ წარდგენილ მოგებაში ან ზარალში დაშვებული კონვერტაციის შედეგად მიღებული ნებისმიერი ცვლილება (როგორცაა, დივიდენდებიდან შემოსავალი ან შემოსავალი წილობრივი მეთოდის მიხედვით), რომელიც მიეკუთვნება შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს მიმოქცევაში არსებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობის ზრდას. ზემოთ აღნიშნული გავლენას არ ახდენს ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მნიშვნელზე, ვინაიდან დაშვებული კონვერტაციის შედეგად არ შეიცვლება ანგარიშვალდებული საწარმოს მიმოქცევაში არსებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა.

დამატებითი წილის მქონე წილობრივი ინსტრუმენტები და ორთანრიგიანი ჩვეულებრივი აქციები

ა13. ზოგიერთი საწარმოს კაპიტალი მოიცავს:

- ა) ინსტრუმენტებს, რომლებიც მონაწილეობს დივიდენდებში ჩვეულებრივ აქციებთან ერთად, წინასწარ განსაზღვრული ფორმულით (მაგალითად ორი ერთზე), ხანდახან მონაწილეობის ზედა ზღვრის დაწესებით (მაგალითად: –მდე, მაგრამ არა უმეტეს, გარკვეული თანხით ერთ აქციაზე);
- ბ) სხვადასხვა განაკვეთიანი, მაგრამ არა განსხვავებული უფლების მატარებელი დივიდენდის მქონე ჩვეულებრივი აქციების კლასები.

ა14. აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების მიზნით, იგულისხმება, რომ ხდება დანართის მე-13 პუნქტში აღწერილი ინსტრუმენტების კონვერტაცია ჩვეულებრივ აქციებზე, თუ მიიღება გაზავების ეფექტი. იმ ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც არ ექვემდებარება კონვერტირებას ამა თუ იმ კლასის აქციებზე, პერიოდის განმავლობაში მიღებული მოგება ან ზარალი ნაწილდება აქციებისა და დამატებითი წილის მქონე წილობრივი ინსტრუმენტების სხვადასხვა კლასზე, დივიდენდებზე უფლებებისა და გაუნაწილებელ მოგებაზე სხვა უფლებების პროპორციულად. ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშებისათვის:

- ა) მშობელი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციონერებისათვის განკუთვნილი მოგება ან ზარალი კორექტირდება (მოგება მცირდება და ზარალი იზრდება) პერიოდის განმავლობაში, აქციების თითოეულ კლასზე გამოცხადებული დივიდენდების თანხებით და ასევე დივიდენდების სახელშეკრულებო თანხებით (ან დამატებითი წილის მქონე ობლიგაციებზე დარიცხული პროცენტების თანხებით), რომლებიც გადახდილ უნდა იქნეს მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში (მაგალითად, გადაუხდელი კუმულაციური დივიდენდები);
- ბ) დარჩენილი მოგება ან ზარალი ნაწილდება ჩვეულებრივ აქციებზე და მონაწილე წილობრივ ინსტრუმენტებზე, თითოეული მათგანის შემოსავლებში მონაწილეობის პროპორციულად, თითქოს საანგარიშგებო პერიოდის მთელი მოგება ან ზარალი განაწილებული ყოფილიყოს. წილობრივი ინსტრუმენტების თითოეულ კლასზე განაწილებული მთლიანი მოგება ან ზარალი განისაზღვრება დივიდენდებზე განკუთვნილი თანხებისა და მონაწილეობის თვისებისათვის განკუთვნილი თანხების შეკრებით;
- გ) ინსტრუმენტისათვის აქციაზე შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, წილობრივი ინსტრუმენტების თითოეულ კლასზე განაწილებული მთლიანი მოგება ან ზარალი იყოფა მიმოქცევაში მყოფი იმ ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, რომლებზეც ნაწილდება შემოსავლები.

აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლის მიზნით, ყველა პოტენციური ჩვეულებრივი აქცია, რომლებიც იგულისხმება, რომ გამოშვებული იყო, ჩართულია მიმოქცევაში მყოფ ჩვეულებრივ აქციებში.

ნაწილობრივ ანაზღაურებული აქციები

ა15. როდესაც ხდება ჩვეულებრივი აქციების ემისია, ნაწილობრივი ანაზღაურების პირობით, აქციაზე საბაზისო შემოსავლის გაანგარიშებაში ისინი ჩაირთვება იმ პროპორციით, რა პროპორციაც აქვთ მთლიანად ანაზღაურებულ აქციებთან მიმართებით, იმ პირობით, რომ მათ უფლება აქვთ მონაწილეობა მიიღონ საანგარიშგებო პერიოდში გამოცხადებულ დივიდენდებში.

ა16. თუ ნაწილობრივ ანაზღაურებად აქციებს არ შეუძლია მონაწილეობა მიიღოს საანგარიშგებო პერიოდში გამოცხადებულ დივიდენდებში, აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლისას ისინი განიხილება, როგორც ვარანტებისა და ოფციონების ეკვივალენტები. ითვლება, რომ აუნაზღაურებელი თანხის ნაშთი წარმოადგენს ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვისათვის გამოყენებულ ამონაგებს. აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გამოთვლაში მონაწილე აქციების რაოდენობა არის სხვაობა ხელმოწერილ და შესყიდვას დაქვემდებარებული აქციების რაოდენობებს შორის.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 34

შუალედური ფინანსური ანგარიშგება

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური შემადგენლობა და აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები, შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის სრულ ან შემოკლებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. დროული და საიმედო შუალედური ფინანსური ანგარიშგება უფრო მეტ შესაძლებლობებს აძლევს ინვესტორებს, კრედიტის გამცემებსა და სხვა მომხმარებლებს, რათა გაიგნობიერონ საწარმოს ფულადი სახსრებისა და შემოსავლების გამომჟღავნების უნარი, მისი ფინანსური მდგომარეობა და ლიკვიდობა.

მოქმედების სფერო

- მოცემული სტანდარტით არ განისაზღვრება, რომელმაც საწარმომ უნდა გამოაქვეყნოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, რა სიხშირით და რამდენად მალე, შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. მიუხედავად ამისა, ხელისუფლება, ფასიანი ქაღალდების მარეგულირებელი ორგანოები, საფონდო ბირჟები და ბუღალტერთა ორგანიზაციები ხშირად მოითხოვენ, რომ საწარმოებმა, რომელთა სავალო ან წილობრივი ფასიანი ქაღალდები საჯაროდ იყიდება, გამოაქვეყნონ შუალედური ფინანსური ანგარიშგება. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება მაშინ, როდესაც საწარმოს მოთხოვნა ან თავად ირჩევს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი შუალედური ფინანსური ანგარიშის გამოქვეყნებას. იმ საწარმოებს, რომლებიც მონაწილეობენ ფასიანი ქაღალდების საჯარო ვაჭრობაში, ბასს-ის კომიტეტი¹ რეკომენდაციას აძლევს გამოაქვეყნონ შუალედური ფინანსური ანგარიშგება მოცემული სტანდარტის აღიარების, შეფასებისა და ინფორმაციის განმარტების პრინციპების შესაბამისად. კერძოდ, ფასიანი ქაღალდების საჯარო ვაჭრობაში მონაწილე საწარმოთათვის რეკომენდებულია:
 - შუალედური ფინანსური ანგარიშგება მოამზადონ თავიანთი ფინანსური წლის პირველი ნახევრის მდგომარეობით მაინც; და
 - თავიანთი ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი გახადონ არა უგვიანეს 60 დღის განმავლობაში, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ.
- წლიური თუ შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან ცალ-ცალკე ფასდება. ის ფაქტი, რომ საწარმოს შეეძლო არ წარედგინა შუალედური ფინანსური ანგარიშგება კონკრეტული ფინანსური წლის განმავლობაში, ან წარედგინა ისეთი შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც არ შეესაბამება წინამდებარე სტანდარტს, არ ნიშნავს იმას, რომ საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს, თუ ისინი უპასუხებენ სტანდარტებით გათვალისწინებულ სხვა მოთხოვნებს.
- თუ საწარმოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგება დახასიათდება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი, იგი უნდა შეესაბამებოდეს წინამდებარე სტანდარტის ყველა მოთხოვნას. ამასთან დაკავშირებით, სტანდარტის მე-19 პუნქტი ითვალისწინებს გარკვეულ განმარტებით შენიშვნებს.

1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის სამართალმემკვიდრეა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო, რომელმაც ფუნქციონირება 2001 წელს დაიწყო.

განმარტებები

4. წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება შემდეგი ცნებები:

შუალედური პერიოდი არის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი, რომელიც უფრო მოკლეა, ვიდრე სრული ფინანსური წელი.

შუალედური ფინანსური ანგარიშგება აღნიშნავს ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტს (როგორც აღწერილია ბასს 1-ში - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს)), ან შემოკლებულ კომპლექტს (როგორც აღწერილია მოცემულ სტანდარტში) შუალედური საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შედგენილობა

5. ბასს 1-ით განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი, რომელიც მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:

- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის;
- ბ) პერიოდის მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;
- გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებას;
- დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;
- ეა) შესადარისი ინფორმაცია წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესახებ, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 1-ის 38-ე და 38ა პუნქტებში; და
- ვ) წინა პერიოდის დასაწყისისთვის მომზადებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, როდესაც საწარმო რეტროსპექტულად იყენებს სააღრიცხვო პოლიტიკას, ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს გადაიანგარიშებს რეტროსპექტულად, ან როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსური ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაციას ბასს 1-ის 40ა-40დ პუნქტების შესაბამისად.

საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სახელწოდებები გამოიყენოს ზემოთ ჩამოთვლილი ანგარიშგებებისთვის, მაგალითად, „სრული შემოსავლის ანგარიშგება“, ნაცვლად „მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება“.

6. იმისათვის, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს დროულობა და დანახარჯების კომპენსაცია და თავიდან იქნეს აცილებული წინა საანგარიშგებო პერიოდების ინფორმაციის გამეორება, საწარმოს შეიძლება მოეთხოვებოდეს, ან თავად ირჩევდეს, შუალედური საანგარიშგებო თარიღისათვის, წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით მცირე ინფორმაციის წარდგენას. წინამდებარე სტანდარტით დადგენილია შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური შინაარსი და მოცულობა, რაც გულისხმობს შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგებისა და შერჩეული განმარტებითი შენიშვნების წარდგენას. შუალედური ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია განახლებული ინფორმაციის წარსადგენად უკანასკნელი წლიური ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტთან შედარებით. შესაბამისად, შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ყურადღება გამახვილებულია ახალ საქმიანობაზე, მოვლენებსა და გარემოებებზე და არ იმეორებს წინა პერიოდში წარდგენილ ინფორმაციას.

7. წინამდებარე სტანდარტი არ კრძალავს, რომ საწარმომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტი (ისე, როგორც აღწერილია ბასს 1-ში), შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგებისა და შერჩეული განმარტებითი შენიშვნების ნაცვლად. მოცემული სტანდარტი არც კრძალავს და არც მხარს უჭერს იმას, რომ საწარმომ თავის შემოკლებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართოს იმ მინიმალურ ძირითად მუხლებსა და შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებზე მეტი ინფორმაცია, რაც დადგენილია წინამდებარე სტანდარტში. მოცემული სტანდარტის აღიარებისა და შეფასების რეკომენდაციები ასევე გამოიყენება შუალედური პერიოდის სრული ფინანსური ანგარიშგებისთვისაც. ასეთმა ანგარიშგებამ უნდა მოიცვას მოცემული სტან-

დარტით მოთხოვნილი ყველა სახის ინფორმაციის განმარტება (კერძოდ, 16ა პუნქტში განხილული შერჩეული შენიშვნები), ისევე როგორც სხვა სტანდარტებით მოთხოვნილი განმარტებები.

შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური ელემენტები

8. შუალედური ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს, როგორც აუცილებელ მინიმუმს:
 - ა) შემოკლებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას;
 - ბ) მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის შემოკლებულ ანგარიშგებას, ან შემოკლებულ ანგარიშგებებს;
 - გ) შემოკლებულ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
 - დ) შემოკლებულ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას; და
 - ე) შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებს.
- 8ა. თუ საწარმო მოგების ან ზარალის კომპონენტებს განცალკევებულ ანგარიშგებაში წარადგენს, როგორც აღწერილია ბასს 1-ის (შესწორებული 2011 წელს) 10ა პუნქტში, მან ამ ანგარიშგებიდან უნდა წარმოადგინოს შუალედური კრებსითი ინფორმაცია.

შუალედური ფინანსური ანგარიშგების ფორმა და შინაარსი

9. თუ საწარმო შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში აქვეყნებს ფინანსურ ანგარიშგებას სრული კომპლექტის სახით, ამგვარი ანგარიშგების ფორმა და შინაარსი უნდა შეესაბამებოდეს ბასს 1-ის მოთხოვნებს, სრული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.
10. თუ საწარმო შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში აქვეყნებს შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგების კომპლექტს, ამგვარი ფინანსური ანგარიშგება, როგორც მინიმუმი, უნდა მოიცავდეს ყველა იმ დასათაურებასა და შუალედურ შედეგს, რომლებიც ჩართული იყო ყველაზე უახლეს წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, აგრეთვე შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებს, როგორც მოითხოვს მოცემული სტანდარტი. ძირითადი მუხლების ან შენიშვნების დამატება მაშინ არის საჭირო, თუ მათი გამოტოვება დამახინჯებულად წარმოადგენს შემოკლებულ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას.
11. ანგარიშგებაში, სადაც წარმოდგენილია შუალედური პერიოდის მოგების ან ზარალის კომპონენტები, საწარმომ უნდა წარადგინოს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საბაზისო და გაზავებული შემოსავლები ერთ აქციაზე, როდესაც საწარმო ხვდებოდა ბასს 33-ის - „შემოსავალი აქციაზე“² - მოქმედების სფეროში.
- 11ა. თუ საწარმო მოგების ან ზარალის კომპონენტებს განცალკევებულ ანგარიშგებაში წარადგენს, როგორც აღწერილია ბასს 1-ის (შესწორებული 2011 წელს) 10ა პუნქტში, მან ამ ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს ერთ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლებიც.
12. ბასს 1-ში (შესწორებული 2007 წელს) მოცემულია სახელმძღვანელო რეკომენდაციები ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურის შესახებ. ბასს 1-ის დანერგვის მითითებები გვიჩვენებს გზებს, რომლითაც შესაძლებელია წარმოდგენილ იქნეს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, სრული შემოსავლის ანგარიშგება და საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.
13. [გაუქმებულია]
14. თუ საწარმოს ყველაზე ბოლო წლიური ანგარიშგება კონსოლიდირებული ანგარიშგება იყო, შუალედური ფინანსური ანგარიშგებაც უნდა მომზადდეს კონსოლიდირებულ საფუძველზე. მშობელი საწარმოს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არ არის შესაბამისი ან შესადარისი ყველაზე უახლოესი წლიური ფინანსური ანგარიშგებაში კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების. თუ საწარმოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებაში კონსოლიდირებულ ფინანსურ

2. ეს პუნქტი შიცვალა 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასის სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შედეგად, ბასს 34-ის მოქმედების სფეროს დაზუსტების მიზნით.

ანგარიშგებასთან ერთად საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებასაც შეიცავდა, წინამდებარე სტანდარტით არც მოითხოვება და არც იკრძალება, რომ მშობელი საწარმოს ინდივიდუალური ანგარიშგება ჩაირთოს საწარმოს შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მნიშვნელოვანი მოვლენები და ოპერაციები

15. საწარმომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა წარმოადგინოს იმ მოვლენებისა და ოპერაციების ახსნა, რომლებიც მნიშვნელოვანია უკანასკნელი წლიური საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და მისის საქმიანობის შედეგებში მომხდარი ცვლილებების გაგების თვალსაზრისით. ამგვარ მოვლენებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებით ინფორმაციის წარდგენა შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გულისხმობს იმ ინფორმაციის განახლებას, რომელიც უკვე წარდგენილი იყო ბოლო წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- 15ა. საწარმოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი იქნება საწარმოს ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგებაც. ამიტომ აუცილებელი არ არის, რომ შუალედური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში წარდგენილი იყოს იმ ინფორმაციის შედარებით უმნიშვნელო კორექტირებები (ცვლილებები), რომლებიც უკვე წარდგენილი იყო ბოლო წლიურ ანგარიშგებაში.
- 15ბ. ქვემოთ ჩამოთვლილია მოვლენები და ოპერაციები, რომელთა გამჟღავნებაც აუცილებელია, თუ ისინი მნიშვნელოვანია. მაგალითების სია არ არის ამომწურავი.
 - ა) მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე და ამგვარი ჩამოწერილი თანხების აღდგენა (უკუგატარება);
 - ბ) ფინანსური აქტივების, ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი აქტივების, ან სხვა აქტივების გაუფასურებით მიღებული ზარალის აღიარება და ამ ზარალის ანუღირება (უკუგატარება);
 - გ) რეორგანიზაციის დანახარჯებისთვის შექმნილი ნებისმიერი ანარიცხების გაუქმება (უკუგატარება);
 - დ) ძირითადი საშუალებების შეძენა და გაყიდვა;
 - ე) ძირითადი საშუალებების შესყიდვის ვალდებულებები;
 - ვ) სასამართლო პროცესთან დაკავშირებით გადახდილი თანხები;
 - ზ) წინა პერიოდის შეცდომების გასწორება;
 - თ) საწარმოს ბიზნესში, ან ეკონომიკურ პირობებში მომხდარი ცვლილებები, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაზე, იმის მიუხედავად, ეს ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები რეალური ღირებულებით იყო აღიარებული, თუ ამორტიზებული ღირებულებით;
 - ი) ნებისმიერი შეუსრულებელი სასესხო ვალდებულება ან ნებისმიერი სახელშეკრულებო ვალდებულებების დარღვევა, თუ სიტუაცია არ გამოსწორებულა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე;
 - კ) დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები;
 - ლ) შეფასებების გადანაცვლება რეალური ღირებულების იერარქიის დონეებს შორის, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შესაფასებლად;
 - მ) ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციის შეცვლა, აქტივების დანიშნულების, ან მათი გამოყენების წესში მომხდარო ცვლილების გამო; და
 - ნ) ცვლილებები პირობით ვალდებულებებში, ან პირობით აქტივებში.
- 15გ. 15ბ პუნქტი ჩამოთვლილ ბევრ მუხლთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების შესრულების შესახებ მითითებებს მოიცავს სხვადასხვა ფასს სტანდარტს. როდესაც ესა თუ ის მოვლენა ან ოპერაცია მნიშვნელოვანია საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და მისის საქმიანობის შედეგებში ბოლო წლიური საანგარიშგებო პერიოდის

შემდეგ მომხდარი ცვლილებების გასაგებად, საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული უნდა იყოს ამ მოვლენებისა თუ ოპერაციები სათანადო ახსნა და განახლებული უნდა იყოს ბოლო წლიური საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი შესაფერისი ინფორმაცია.

16. [გაუქმებულია]

სხვა ინფორმაციის გამჟღავნება

16ა. საწარმომ მნიშვნელოვანი მოვლენებისა და ოპერაციების შესახებ 15-15გ პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა ასევე უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ან სადმე სხვაგან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშში. ქვემოთ განხილული ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან მასში გაერთიანებული უნდა იყოს სხვა დოკუმენტზე მითითების გზით (როგორცაა, მაგალითად ხელმძღვანელობის კომენტარები, ან ანგარიში რისკების შესახებ), რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის ხელმისაწვდომია ისეთივე პირობებით და იმავე დროს, როგორც თვითონ შუალედური ფინანსური ანგარიშგება. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის ისეთივე პირობებით და იმავე დროს ხელმისაწვდომი არ არის ინფორმაცია, რომელიც შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანებულია სხვა დოკუმენტზე მითითების მეშვეობით, ასეთი შუალედური ფინანსური ანგარიშგება არ არის სრულყოფილი. როგორც წესი, ზემოაღნიშნული ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს ფინანსური წლის დასაწყისიდან მოცემულ თარიღამდე საფუძველზე.

- ა) განცხადება, რომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა და გაანგარიშების მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა ბოლო წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან თუ სააღრიცხვო პოლიტიკა ან მეთოდები შეცვლილია, აღწეროს ამ ცვლილებების შინაარსი და გავლენა;
- ბ) განმარტებები შუალედური პერიოდის საქმიანობის სეზონურობის ან ციკლურის ხასიათის შესახებ;
- გ) ისეთი მუხლების შინაარსი და თანხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივებზე, ვალდებულებებზე, საკუთარ კაპიტალზე, წმინდა შემოსავალზე ან ფულადი სახსრების მოძრაობაზე და ურვეულოა თავიანთი ხასიათის, სიდიდის ან ზემოქმედის გამო;
- დ) მიმდინარე ფინანსური წლის წინა შუალედურ პერიოდებში წარდგენილი თანხების შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შინაარსი და თანხა, ან წინა ფინანსურ წლებში წარდგენილი თანხების შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შინაარსი და თანხა;
- ე) სავალო და წილობრივი ფასიანი ქაღალდების გამოშვება, გამოსყიდვა და დაფარვა;
- ვ) გადახდილი დივიდენდები (მთლიანად და ერთ აქციაზე), ცალ-ცალკე ჩვეულებრივი აქციებისა და დანარჩენი აქციებისათვის;
- ზ) შემდეგი სეგმენტური ინფორმაცია (სეგმენტური მონაცემების განმარტებები შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოითხოვება მხოლოდ მაშინ, თუ ფასს 8-ის - „საოპერაციო სეგმენტები“ - მოითხოვს საწარმოს სეგმენტური მონაცემების განმარტებას წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში):
 - (i) გარე მომხმარებლებისაგან მიღებული ამონაგები, თუ ეს თანხები გაითვალისწინება სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლის ანალიზში, რომელსაც ატარებს გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, ან ეს თანხები რაიმე სხვა მიზნით რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს;
 - (ii) სეგმენტთაშორისი ამონაგების თანხები, თუ ისინი გაითვალისწინება სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლის ანალიზში, რომელსაც ატარებს გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, ან ეს თანხები რაიმე სხვა მიზნით რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს;
 - (iii) სეგმენტის მოგების ან ზარალის შეფასება;

- (iv) კონკრეტული საანგარიშგებო სეგმენტის მთლიანი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება, თუ ეს თანხები რეგულარულად მიეწოდება გადაწყვეტილებების მიმღებ მთავარ პირს და, ამასთან, ეს თანხები არსებითად შეცვლილია იმასთან შედარებით, რაც ნაჩვენები იყო ბოლო წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ საანგარიშგებო სეგმენტის შესახებ;
- (v) იმ ცვლილებების აღწერა, რომელიც განხორციელდა ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების შემდეგ სეგმენტაციის საფუძველში, ან სეგმენტის მოგების ან ზარალის მაჩვენებლის შეფასების საფუძველში;
- (vi) შემაჯერებელი მონაცემები საანგარიშგებო სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლებისა - საგადასახადო ხარჯამდე (საგადასახადო შემოსავლამდე) და შეწყვეტილ ოპერაციებამდე არსებულ საწარმოს მოგებასთან ან ზარალთან. თუმცა, თუ საწარმო საანგარიშგებო სეგმენტებზე ისეთ მუხლებსაც ანაწილებს, როგორცაა, საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი), მაშინ საწარმოს შეუძლია აჩვენოს სეგმენტების მთლიანი მოგების ან ზარალის მაჩვენებლების შეჯერება საწარმოს მოგების ან ზარალის იმ მაჩვენებლებთან, რომლებიც ამ მუხლების შემდეგ რჩება; არსებითი შესაჯერებელი მუხლები ცალკე უნდა იყოს გამოყოფილი და დახასიათებული შემაჯერებელ ინფორმაციაში;
- თ) შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი ისეთი მოვლენები, რომლებიც არ აისახა შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- ი) შუალედურ პერიოდში საწარმოს სტრუქტურაში მომხდარი ცვლილებების გავლენა, როგორცაა, მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანება, შვილობილ საწარმოებზე კონტროლის აღება ან დაკარგვა და გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა ან გაყიდვა, რეორგანიზაცია და შეწყვეტილი ოპერაციები. საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ის ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვება ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - შესაბამისად;
- კ) ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, ინფორმაცია რეალური ღირებულების შესახებ, რომელიც მოითხოვება ფასს 13-ის - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - 91-93(თ), 94-96-ე, 98-ე და 99-ე მუხლებით და ფასს 7-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“ - 25-ე, 26-ე და 28-30-ე პუნქტებით;
- ლ) საწარმოებისთვის, რომლებიც კლასიფიცირდება საინვესტიციო საწარმოდ, (ფასს 10-ში - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ - მოცემული განმარტების თანახმად) ან პირიქით, რომელიც აღარ აკმაყოფილებს საინვესტიციო საწარმოდ კლასიფიცირების კრიტერიუმებს - ფასს 12-ის - „განმარტებითი შენიშვნები სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ“ - 9ბ პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია;
- მ) მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან მიღებული ამონაგები დეზაგრეგირებული სახით, ფასს 15-ის - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - 114-115-ე პუნქტების შესაბამისად.

17-

18. [გაუქმებულია]

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები

19. თუ საწარმოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება წინამდებარე სტანდარტს, ეს ფაქტი უნდა აღინიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას არ შეიძლება ეწოდოს სტანდარტების შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ყველა მოთხოვნას.

პერიოდები, რომლისთვისაც მოითხოვება შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

20. შუალედური ანგარიშგება (შემოკლებული ან სრული) უნდა მოიცავდეს შემდეგი პერიოდების შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებებს:
- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას მიმდინარე შუალედური პერიოდის დასასრული-სათვის და შესადარის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას უშუალო წინა ფინანსური წლის საანგარიშგებო თარიღისთვის;
 - ბ) მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებებს მიმდინარე შუალედური პერიოდისთვის და მიმდინარე ფინანსური წლის დასაწყისიდან მიმდინარე თარიღამდე, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარის შუალედური პერიოდების შესადარის მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებებთან (მიმდინარე და წლის დასაწყისიდან მიმდინარე თარიღამდე) ერთად. ბასს 1-ის (შესწორებული 2011 წელს) თანახმად, შუალედური ანგარიშგება შეიძლება წარმოდგენილი იყოს თითოეული პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებებით,
 - გ) საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს მიმდინარე ფინანსური წლის დასაწყისიდან საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდს, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარის საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდისათვის შედგენილ ანგარიშგებასთან ერთად; და
 - დ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს მიმდინარე ფინანსური წლის დასაწყისიდან საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდს, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარის საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდისათვის შედგენილ ანგარიშგებასთან ერთად; და
21. საწარმოსათვის, რომლის საქმიანობა მაღალი სეზონურობით ხასიათდება, თორმეტი თვის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მთავრდება შუალედური საანგარიშგებო თარიღისათვის და მისი შესადარისი წინა თორმეტთვიანი პერიოდის შესახებ, შესაძლოა სასარგებლო იყოს. შესაბამისად, საწარმოებს, რომელთა საქმიანობაც მაღალი სეზონურობით ხასიათდება, რეკომენდაცია ეძლევათ განიხილონ ამგვარი ინფორმაციის წარდგენის შესაძლებლობა იმ ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც აღნიშნული იყო წინა პუნქტში.
22. საილუსტრაციო მაგალითების ა განყოფილებაში, რომელიც დაერთვის სტანდარტს, ნაჩვენებია, თუ რა პერიოდებისათვის უნდა წარადგინოს ინფორმაცია საწარმომ, რომელიც ანგარიშგებას ადგენს ნახევარწლიურად და რა პერიოდებისათვის იმ საწარმომ, რომელიც ანგარიშგებას კვარტალურად ადგენს.

არსებითობა

23. იმის დასადგენად, თუ როგორ უნდა მოხდეს შუალედური ფინანსური ანგარიშგებისათვის მუხლების აღიარება, შეფასება, კლასიფიცირება ან განმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, არსებითობა უნდა განისაზღვროს შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის მონაცემების მიმართ. არსებითობის შეფასებისას უნდა აღიარდეს, რომ შუალედური შეფასებები შესაძლოა ეყრდნობოდეს უფრო დიდი ზომის სააღრიცხვო შეფასებებს, ვიდრე წლიური ფინანსური მონაცემების მაჩვენებლები.
24. ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ და ბასს 8 - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ ადგენს, რომ „ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე“. ბასს 1 მოითხოვს არსებითი ინფორმაციის ცალკე გამოყოფას, მაგალითად, შეწყვეტილი ოპერაციები, ხოლო ბასს 8 მოითხოვს სააღრიცხვო შეფასებებში და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებებისა და შეცდომების ახსნას შენიშვნებში. ეს ორი სტანდარტი არ შეიცავს მითითებებს არსებითობის რაოდენობრიობის დადგენის შესახებ.
25. მიუხედავად იმისა, რომ ყოველთვის მოითხოვება დასაბუთება არსებითობის შესაფასებლად, წინამდებარე სტანდარტი ითვალისწინებს აღიარებისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებას მხოლოდ შუალედური მონაცემების საფუძველზე, შუალედური მონაცემების აღქმის მოტივაციით. ამგვარად, მაგალითად, უჩვეულო მუხლების,

სააღრიცხვო პოლიტიკაში ან შეფასებებში მომხდარი ცვლილებებისა და შეცდომების აღიარება და განმარტება გამომდინარეობს შუალედური პერიოდის მონაცემების არსებითობიდან იმ მცდარი დასკვნების თავიდან ასაცილებლად, რაც შეიძლება ინფორმაციის აუხსნელობას მოჰყვეს. მთავარი, შუალედური ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდეს ყველა იმ ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების გასაგებად.

განმარტებითი შენიშვნები წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში

26. თუ შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში წარდგენილი რომელიმე თანხის შეფასება მნიშვნელოვნად შეიცვალა ფინანსური წლის ბოლო შუალედური პერიოდის განმავლობაში, მაგრამ ბოლო შუალედური პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ცალკე არ გამოქვეყნებულა, მაშინ მოცემული ფინანსური წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში, შენიშვნის სახით, უნდა აიხსნას ამ შეფასებაში მომხდარი ცვლილების შინაარსი და სიდიდე.
27. ბასს 8-ით მოითხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს შეფასებაში მომხდარი ისეთი ცვლილების შინაარსი (თუ პრაქტიკულად შესაძლებელია) და სიდიდე, რომელსაც შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს მიმდინარე ან მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე. მოცემული სტანდარტის 16 (დ) პუნქტი ითვალისწინებს მსგავს განმარტებას შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც. ამის მაგალითებია, ბოლო შუალედური პერიოდის მარაგის ჩამოწერასთან, რესტრუქტურისაგანთან ან ზარალთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები, მოცემული ფინანსური წლის წინა გაუფასურების შუალედურ პერიოდთან შედარებით. წინა პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებები შეესაბამება ბასს 8-ის მოთხოვნებს და ეხება მხოლოდ სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარ ცვლილებებს. საწარმოს არ მოეთხოვება წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში შუალედური პერიოდის სხვა დამატებითი ფინანსური ინფორმაციის ჩართვა.

აღიარება და შეფასება

იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა, როგორც წლიური

28. საწარმომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს, რომელსაც იყენებს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, გარდა სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა ყველაზე ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და უნდა აისახოს შემდგომი პერიოდის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. მიუხედავად ამისა, საწარმოს ანგარიშგების სიხშირემ (წლიური, ნახევარწლიური ან კვარტალური) ზეგავლენა არ უნდა იქონიოს მისი წლიური შედეგების შეფასებებზე. ამ მიზნით, შუალედური ანგარიშგების შეფასებები უნდა გაკეთდეს წლის მოცემულ თარიღამდე განვლილი პერიოდის საფუძველზე.
29. იმის მოთხოვნამ, რომ საწარმო შუალედური და წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა იყენებდეს ერთსა და იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკას, შესაძლოა შთაბეჭდილება შექმნას, რომ შუალედური პერიოდის შეფასებები ისე კეთდება, თითქოს თითოეული მათგანი დამოუკიდებელი საანგარიშგებო პერიოდი იყოს. თუმცა, 28-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ საწარმოს ანგარიშგებლობის სიხშირემ ზეგავლენა არ უნდა მოახდინოს მისი წლიური შედეგების შეფასებებზე, რაც ადასტურებს, რომ შუალედური პერიოდი წარმოადგენს ფინანსური წლის ნაწილს. წლის მოცემულ თარიღამდე გაკეთებული შეფასებები შესაძლოა მოიცავდეს მიმდინარე ფინანსური წლის წინა შუალედურ პერიოდებში წარდგენილ თანხებში მომხდარ ცვლილებებს, მაგრამ შუალედური პერიოდის აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლისა და ხარჯების აღიარებისას და წლიური ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გამოიყენება ერთი და იგივე პრინციპები.
30. მაგალითად:
 - ა) შუალედურ პერიოდში მარაგის ჩამოწერით, რესტრუქტურისაგანთან და გაუფასურებით მიღებული ზარალის აღიარება და შეფასება ხდება იმავე პრინციპების მიხედვით, რომლებიც გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო ამზადებს მხოლოდ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას. მიუხედავად ამისა, თუ ასეთი მუხლები აღიარებული და შეფასებულია ერთ შუალედურ პერიოდში და ეს შეფასებები შეიცვლება იმავე ფინანსური წლის შემდგომ შუალედურ

დურ პერიოდში, თავდაპირველი შეფასების შეცვლა შემდგომ შუალედურ პერიოდში ხდება ზარალის დამატებითი თანხის დარიცხვით ან უკვე აღიარებული თანხის გაუქმებით;

- ბ) დანახარჯები, რომლებიც შუალედური პერიოდის ბოლოს არ აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ გადაიტანება არც მომავალში ინფორმაციის მიღების მოლოდინში იმის შესახებ, დააკმაყოფილებს თუ არა იგი აქტივის განმარტებას, არც იმისათვის, რომ შემოსავლები თანაბრად გადანაწილდეს შუალედურ პერიოდებზე ფინანსური წლის განმავლობაში;
 - გ) მოგებიდან გადასახადის აღიარება შუალედურ პერიოდში ხდება ფინანსური წლის განმავლობაში მოსალოდნელი მოგებიდან, გადასახადის წლიური განაკვეთის საშუალო შეწონილი სიდიდის საუკეთესო შეფასების მიხედვით. ერთ შუალედურ პერიოდში დარიცხული მოგებიდან გადასახადის ხარჯის თანხა შესაძლოა შესწორდეს მოცემული ფინანსური წლის შემდგომ შუალედურ პერიოდში, თუ მოგებიდან გადასახადის წლიური განაკვეთის შეფასება შეიცვლება.
31. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში³ ნათქვამია, რომ: „აღიარება არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში რომელიმე მუხლის ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმს“. როგორც წლიური, ისე შუალედური ფინანსური საანგარიშგებო თარიღისათვის მუხლების აღიარებისათვის განმსაზღვრელია აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლისა და ხარჯების განმარტება.
 32. აქტივებისათვის, შუალედური თარიღისა და ფინანსური წლის დასასრულისათვის გამოიყენება - მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შეფასების ერთი და იგივე კრიტერიუმები. ის დანახარჯები, რომლებიც ფინანსური წლის ბოლოს თავიანთი შინაარსის მიხედვით აქტივად არ კლასიფიცირდება, შუალედურ პერიოდშიც არ იქნება მიკუთვნებული აქტივზე. ამის მსგავსად, შუალედური საანგარიშგებო თარიღისათვის ვალდებულება ისევე უნდა ასახავდეს მოცემული თარიღისათვის არსებულ ვალდებულებას, როგორც წლიური საანგარიშგებო პერიოდის თარიღისათვის.
 33. შემოსავლის (ამონაგების) და ხარჯების ძირითადი მახასიათებელი ის არის, რომ შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების შემოსვლა ან გასვლა უკვე მოხდა. თუ ეს შემოსვლა და გასვლა უკვე განხორციელდა, მაშინ ხდება შესაბამისი შემოსავლის ან ხარჯის აღიარება; სხვა შემთხვევაში აღიარება არ ხდება. სტრუქტურულ საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივის შემცირებასთან ან ვალდებულების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. სტრუქტურული საფუძვლებით დაშვებული არ არის მუხლების აღიარება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, თუ ისინი არ აკმაყოფილებს აქტივების ან ვალდებულებების განმარტებას“.
 34. საწარმოს, რომელიც წარადგენს მხოლოდ წლიურ ანგარიშგებას, აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლისა და ხარჯების და ფულადი ნაკადების შეფასებისას შესაძლებლობა აქვს გაითვალისწინოს ინფორმაცია, რომელიც ხელმისაწვდომი ხდება მთელი ფინანსური წლის მანძილზე. ფაქტობრივად, აღნიშნული შეფასებები ხორციელდება წლის დასაწყისიდან მოცემულ თარიღამდე პერიოდის საფუძველზე.
 35. საწარმო, რომელიც ამზადებს ნახევარწლიურ ანგარიშგებას, პირველი ექვსთვიანი პერიოდის შეფასებებისათვის გამოიყენებს წლის შუა პერიოდისათვის ან უახლოესი შემდგომი პერიოდისათვის არსებულ ინფორმაციას, ხოლო მეორე თორმეტთვიანი პერიოდის შეფასებებისათვის - წლის ბოლოსათვის ან უახლოესი შემდგომი პერიოდისათვის ხელმისაწვდომ ინფორმაციას. თორმეტი თვის მონაცემები ასახავს პირველი ექვსთვიანი პერიოდისათვის გაკეთებული შეფასებების შესაძლო ცვლილებებს. თანხები, რომლებიც წარმოდგენილია ექვსთვიანი შუალედური პერიოდებისათვის, არ კორექტირდება რეტროსპექტულად. თუმცა, 16ა (დ) და 26-ე პუნქტებით მოთხოვნილია შეფასებებში მომხდარი ყველა მნიშვნელოვანი ცვლილების შინაარსისა და შესაბამისი თანხის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

3. ბასს-ის მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები ბასსს-მა მიიღო 2001 წელს. 2010 წლის სექტემბერში ბასსს-მა სტრუქტურული საფუძვლები შეცვალა ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლებით.

36. საწარმო, რომელიც ანგარიშგებას ახორციელებს ნახევარწლიან პერიოდებზე უფრო ხშირად, ყოველი შუალედური პერიოდისათვის შემოსავლებისა და ხარჯების შეფასებას აკეთებს წლის დასაწყისიდან საანგარიშგებო თარიღამდე განვლილი შუალედური პერიოდისათვის არსებული მონაცემების საფუძველზე, რომელიც ხელმისაწვდომია ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპლექტის მომზადების მომენტისათვის. მიმდინარე შუალედურ პერიოდში წარდგენილი შემოსავლებისა და ხარჯების თანხები უნდა ასახავდეს მოცემული ფინანსური წლის წინა შუალედურ პერიოდში წარდგენილი თანხების ნებისმიერ ცვლილებას. წინა შუალედური პერიოდების თანხების კორექტირება არ ხდება რეტროსპექტულად. თუმცა, 16ა (დ) და 26-ე პუნქტებით მოთხოვნილია შეფასებებში მომხდარი ყველა მნიშვნელოვანი ცვლილების შინაარსისა და შესაბამისი თანხის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ამონაგები, რომელიც მიიღება სეზონურად, ციკლურად ან შემთხვევით

37. ფინანსური წლის განმავლობაში მიღებული სეზონური, ციკლური ან შემთხვევითი ამონაგების გადატანა ან სავარაუდო გამოთვლა დაუშვებელია შუალედური თარიღისათვის, თუ მათი გადატანა ან სავარაუდო გამოთვლა მიზანშეწონილი არ იქნება საწარმოს ფინანსური წლის ბოლოს.
38. აქ იგულისხმება დივიდენდის სახით მისაღები ამონაგები, როიალტები და სახელმწიფო გრანტები. ამასთან, ზოგიერთი საწარმო, ფინანსური წლის ზოგიერთ შუალედურ პერიოდში, უფრო მეტ ამონაგებს გამოიმუშავებს, სხვა შუალედურ პერიოდებთან შედარებით, მაგალითად, საცალო ვაჭრობის საწარმოს სეზონური ამონაგები. ასეთი ამონაგების აღიარება ხდება მათი წარმოშობისთანავე.

ფინანსური წლის განმავლობაში არათანაბარზომიერად გაწეული დანახარჯები

39. ფინანსური წლის განმავლობაში არათანაბარზომიერად გაწეული დანახარჯები წინასწარ უნდა იქნეს გამოთვლილი ან გადატანილი შუალედური ანგარიშგების მიზნებისათვის მხოლოდ მაშინ, თუ ამ ტიპის დანახარჯების გადატანა ან სავარაუდო გამოთვლა მიზანშეწონილი იქნება ფინანსური წლის ბოლოსათვის.

აღიარებისა და შეფასების პრინციპების გამოყენება

40. საილუსტრაციო მაგალითების ბ განყოფილებაში, რომელიც დაერთვის სტანდარტს, განხილულია 28-39-ე პუნქტებით განსაზღვრული აღიარებისა და შეფასების ზოგადი პრინციპების გამოყენების მაგალითები.

შეფასებების გამოყენება

41. შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული შეფასების პროცედურები გამიზნული უნდა იყოს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ საბოლოო ინფორმაცია საიმედო იქნება; აგრეთვე იმისათვის, რომ საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ან მისი საქმიანობის შედეგების გასაგებად საჭირო ყველა არსებითი ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ იქნება ასახული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. როგორც წლიური, ისე შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მუხლების შეფასება ხშირად ეფუძნება გონივრულ მიახლოებით შეფასებებს. მაგრამ, ზოგადად, შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უფრო მეტად მოითხოვს მიახლოებითი შეფასების მეთოდების გამოყენებას, ვიდრე წლიური ფინანსური ანგარიშგება.
42. საილუსტრაციო მაგალითების გ განყოფილებაში, რომელიც დაერთვის სტანდარტს, ნაჩვენებია შეფასების მეთოდების გამოყენების მაგალითები შუალედური საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

ადრე შუალედურ პერიოდებში წარდგენილი ანგარიშგების ხელახალი წარდგენა

43. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები, გარდა იმ ცვლილებისა, რომლისთვისაც ახალი სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია განსაზღვრავს გადასვლას, უნდა აისახოს შემდეგი გზით:
- ა) მიმდინარე ფინანსური წლის წინა შუალედური პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებისა და წინა ფინანსური წლების შესადარისი შუალედური პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების

ხელახალი წარდგენით, რომელიც გადაანგარიშებული იქნება წარდგენილ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ბასს 8-ის შესაბამისად; ან

- ბ) როდესაც ფინანსური წლის დასაწყისში პრაქტიკულად შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების მთლიანი ეფექტის განსაზღვრა ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდზე - მიმდინარე ფინანსური წლის წინა შუალედური პერიოდებისა და წინა ფინანსური წლების შესადარისი შუალედური პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების კორექტირებით, რათა ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენებოდეს პერსპექტიულად, ყველაზე ადრინდელი შესაძლო თარიღიდან.
44. ზემოთ აღნიშნული პრინციპის მიზანია, რომ მთელი ფინანსური წლის განმავლობაში ოპერაციების ცალკეული ჯგუფებისათვის გამოყენებულ იქნეს ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა. ბასს 8-ის თანახმად, სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილება რეტროსპექტულად უნდა აისახოს, წინა პერიოდების ფინანსური მაჩვენებლების გადაანგარიშების გზით, უძველესი შესაძლო მონაცემების შესაბამისად. თუმცა, თუ წინა ფინანსური წლების შესაბამისი კორექტირების მთლიანი თანხის დასაბუთებულად განსაზღვრა პრაქტიკულად შეუძლებელია, მაშინ ბასს 8-ის შესაბამისად, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება ხდება პერსპექტიულად, ყველაზე ადრინდელი შესაძლო თარიღიდან. 43-ე პუნქტში განხილული პრინციპის მიზანია, მიმდინარე ფინანსური წლის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ყველა ცვლილება გამოყენებულ იქნეს რეტროსპექტულად ან თუ შეუძლებელი არ არის, პერსპექტიულად, არა უგვიანეს ფინანსური წლის დასაწყისიდან.
45. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების წარდგენის ნებართვა ფინანსური წლის შუალედური თარიღისათვის, შესაძლებელს გახდის ორი განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას, ოპერაციების ცალკეული ჯგუფისათვის, ერთი და იმავე ფინანსური წლის განმავლობაში. ამას შედეგად მოჰყვება შუალედური განაწილების სიძნელეები, საოპერაციო საქმიანობის შედეგების გაბუნდოვანება, აგრეთვე გართულებოდა შუალედური პერიოდის ინფორმაციის ანალიზი და აღქმა.

ძალაში შესვლის თარიღი

46. წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შედის იმ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 1999 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.
47. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - (შესწორებული 2007 წელს) შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 4-ე, 5-ე, მე-8, მე-11, მე-12 და მე-20 პუნქტების შეცვლა, მე-13 პუნქტის გაუქმება და 8ა და 11ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
48. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 16(ი) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებაც.
49. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია მე-15, 27-ე, 35-ე და 36-ე პუნქტების შეცვლა, 15ა-15გ და 16ა პუნქტების დამატება და 16-18-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
50. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „*რეალური ღირებულების შეფასება*“ - გამოიწვია 16ა(კ) პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.

51. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია მე-8, 8ა, 11ა და 20-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.
52. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია მე-5 პუნქტის შეცვლა, რაც კონკრეტულად განაპირობა ბასს 1-ში - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - ცვლილებების შეტანამ. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებას, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
53. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია 16ა პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
54. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) - გამოიწვია 16ა პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებას, მან იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს დოკუმენტით - „*საინვესტიციო საწარმოები*“ - გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.
55. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - გამოიწვია 15ბ და 16ა პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
56. 2014 წლის სექტემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2012-2014 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია 16ა პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - შესაბამისად 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
57. 2014 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ინიციატივა ინფორმაციის გამჟღავნების სფეროში*“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-5 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ამ ცვლილების ვადამდელი გამოყენება.
58. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ დოკუმენტში.]*

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 36

აქტივების გაუფასურება

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც გამოიყენებს საწარმო, რათა უზრუნველყოს, რომ აქტივები არ აისახოს ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით. აქტივი ასახულია ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მისი გამოყენების ან გაყიდვის შედეგად მისაღებ თანხაზე. ასეთ შემთხვევაში საქმე გვაქვს აქტივის გაუფასურებასთან და წინამდებარე სტანდარტით საწარმოს მოეთხოვება გაუფასურების ზარალის აღიარება. წინამდებარე სტანდარტით ასევე განისაზღვრება, თუ როდის უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის კომპენსირება საწარმოს მიერ და მოითხოვება გარკვეული განმარტებითი შენიშვნები გაუფასურებული აქტივებისათვის.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს ყველა აქტივის გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისას, გარდა:
 - ა) მარაგის (იხ. ბასს 2 – „მარაგები“);
 - ბ) სახელშეკრულებო აქტივებისა და ასევე აქტივებისა, რომლებიც წარმოიქმნება იმ ხელშეკრულებების მოპოვებასთან ან შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯებიდან, რომლებიც აღიარდება ფასს 15-ის – „ამონაგები მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ – შესაბამისად;
 - გ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების (იხ. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
 - დ) დაქირავებულ პირთა დახმარებების შედეგად მიღებული აქტივების (იხ. ბასს 19 – „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“);
 - ე) ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 9-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ – მოქმედების სფეროს;
 - ვ) რეალური ღირებულებით შეფასებული საინვესტიციო ქონების (იხ. ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“);
 - ზ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული იმ ბიოლოგიური აქტივების, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის – „სოფლის მეურნეობა“ – მოქმედების სფეროს და შეფასებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;
 - თ) გადავადებული შემენის დანახარჯებისა და არამატერიალური აქტივების, რომლებიც წარმოიქმნება, ფასს 4-ის – „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“ – მოქმედების ფარგლებში, სადაზღვევო ხელშეკრულებებში მზღვეველის სახელშეკრულებო უფლებებიდან; და
 - ი) ფასს 5 – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ – მიხედვით, გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივებისა (ან გამსვლელი ჯგუფებისა).
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება მარაგს, სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგად მიღებულ აქტივებს, გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს, დაქირავებულ პირთა დახმარებების შედეგად მიღებულ აქტივებს ან გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივებს (ან აქტივებს, რომლებიც შეტანილია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში), რადგან ამჟამად არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ეხება ზემოთ ჩამოთვლილ აქტივებს, შეიცავს მათი აღიარებისა და შეფასების სპეციფიკურ მოთხოვნებს.
4. ეს სტანდარტი ეხება ფინანსურ აქტივებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც:
 - ა) შვილობილი საწარმოები, ფასს 10-ში – „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ – მოცემული განმარტების შესაბამისად;

- ბ) მეკავშირე საწარმოები, ბასს 28-ში - „ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად; და
- გ) ერთობლივი საწარმოები, ფასს 11-ში - „ერთობლივი საქმიანობა“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად.

სხვა ფინანსური აქტივების გაუფასურებისათვის იხილეთ ფასს 9.

5. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროში მყოფ ფინანსურ აქტივებზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ საინვესტიციო ქონებაზე, რომელიც განეკუთვნება ბასს 40-ის მოქმედების სფეროს და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებზე, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის მოქმედების სფეროს და შეფასებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. თუმცა, ეს სტანდარტი ვრცელდება აქტივებზე, რომლებიც აისახება გადაფასებული ღირებულებით (ე.ი. გადაფასების თარიღისთვის განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, რომელსაც გამოკლებული აქვს შემდგომში დაგროვილი ცვეთა და შემდგომში დაგროვილი გაუფასურების ზარალი), ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, როგორცაა, მაგალითად ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 38-ით - „არამატერიალური აქტივები“ - განსაზღვრული გადაფასების მოდელი. აქტივის რეალურ ღირებულებასა და გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის ერთადერთ განსხვავებას წარმოადგენს მოცემული აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯები.
 - ა) თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელოა, გადაფასებული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება აუცილებლად უახლოვდება ან მეტია მის გადაფასებულ ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაფასებული აქტივის მიმართ გადაფასების მოთხოვნების გამოყენების შემდეგ, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გადაფასებული აქტივი გაუფასურებული იყოს და საჭირო არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება;
 - ბ) [გაუქმებულია]
 - გ) თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელო არ არის, გადაფასებული აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აუცილებლად ნაკლებია მის რეალურ ღირებულებაზე. შესაბამისად, გადაფასებული აქტივი გაუფასურებული იქნება, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება ნაკლებია გადაფასებულ ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაფასებული აქტივის მიმართ გადაფასების მოთხოვნების გამოყენების შემდეგ საწარმო წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განსაზღვრავს, გაუფასურებულია თუ არა მოცემული აქტივი.

განმარტებები

6. ამ სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:

საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი არის ასახული, დაგროვილი ცვეთის (ამორტიზაციის) და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხის გამოკლებით.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომელიც წარმოქმნის ისეთი ფულადი ნაკადების შემოსვლას საწარმოში, რომლებიც მნიშვნელოვანწილად დამოუკიდებელია სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადებისგან.

კორპორაციული აქტივები არის აქტივები, გარდა გუდვილისა, რომლებიც ხელს უწყობს როგორც განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, ასევე სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების მომავალი ფულადი ნაკადების მოძრაობას.

აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები წარმოადგენს დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირაა დაკავშირებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის ხარჯის გამოკლებით.

ცვეთადი ღირებულება არის აქტივის თვითღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

ცვეთა (ამორტიზაცია) არის აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.¹

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 – „რეალური ღირებულების შეფასება“)

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

ანაზღაურებადი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებასაც ვარაუდობს საწარმოს მოცემული აქტივის გამოყენებით.

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება.

შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

7. 8-17 პუნქტებით დადგენილია, თუ როდის უნდა განისაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. სტანდარტის დანარჩენი ნაწილი სტრუქტურულიზებულია შემდეგნაირად:
 - ა) 18-57-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები ანაზღაურებადი ღირებულების გაზომვის მიმართ. აღნიშნულ მოთხოვნებში გამოიყენება ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.
 - ბ) 58-108-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და გაზომვის მიმართ. მოთხოვნები ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის გაზომვისა და აღიარების მიმართ მოყვანილია 58-64-ე პუნქტებში. 65-108-ე პუნქტები ეხება გუდვილისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და გაზომვას.
 - გ) 109-116-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები გასულ საანგარიშგებო პერიოდებში, აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კორექტირების მიმართ. ამ მოთხოვნებშიც გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივისათვის, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილისთვის მოყვანილია, შესაბამისად, 117-121-ე, 122-123-ე და 124-125-ე პუნქტებში;
 - დ) 126-133-ე პუნქტები აკონკრეტებს აქტივებისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ზარალისა და მათი კორექტირებისათვის საჭირო განმარტებით ინფორმაციას. 134-137-ე პუნქტები აყალიბებს დამატებით მოთხოვნებს განმარტებით ინფორმაციაზე, როდესაც გუდვილი ან განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები მიეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით

¹. საზოგადოდ, არამატერიალური აქტივის მიმართ „ცვეთის“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „ამორტიზაცია“. ორივე ტერმინის მნიშვნელობა იდენტურია.

8. აქტივის გაუფასურება ხდება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე. მე-12-14 პუნქტებში აღწერილია ზოგიერთი მაჩვენებელი, რომელთა არსებობა მიუთითებს, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს გაუფასურების ზარალს. ერთ-ერთი მათგანის არსებობის შემთხვევაშიც კი, საწარმო ვალდებულია მოახდინოს ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება. გარდა მე-10 პუნქტში აღწერილი გარემოებებისა, საწარმოს არ მოეთხოვება ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება, თუ არ არსებობს რაიმე ნიშანი შესაძლო გაუფასურების ზარალზე.
9. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
10. ასევე, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია:
 - ა) ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო წლის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივის შემოწმება გაუფასურებაზე შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წელს, მისი შემოწმება გაუფასურებაზე ხდება იმავე საანგარიშგებო წელიწადის დასრულებამდე;
 - ბ) ყოველწლიურად შეამოწმოს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდივილის გაუფასურება, 80-99-ე პუნქტების შესაბამისად.
11. არამატერიალური აქტივის უნარის - მომავალში გამოიმუშავოს საკმარისი ეკონომიკური სარგებელი ისე, რომ მოხერხდეს საბალანსო ღირებულების დაფარვა - შეფასება, როგორც წესი, უფრო დიდ განუსაზღვრელობას ექვემდებარება როდესაც აქტივი ჯერ გამოუყენებადია, ვიდრე მაშინ, როდესაც იგი გამოყენებადია. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განახორციელოს, სულ ცოტა - ყოველწლიურად, ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება გაუფასურებაზე.
12. აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშნების არსებობის დადგენისას, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს სულ მცირე, შემდეგი ნიშნები მაინც:

ინფორმაციის გარე წყაროები

 - ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის ღირებულება მნიშვნელოვნად იმაზე მეტად შემცირდა, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად;
 - ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში, ან ახლო მომავალში მოხდება იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
 - გ) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო ნორმები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა და მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ზრდა გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;
 - დ) ანგარიშვალდებული საწარმოს ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საბაზრო კაპიტალიზაციაზე;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

 - ე) არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების ნიშნები;
 - ვ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე იმ თვალსაზრისით, რომ გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე, ან მეთოდზე. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება აქტივის მოცდენა, იმ ქვედანაყოფის საქმიანობის შეწყვეტის ან რესტრუქ-

ტურიზაციის გეგმები, რომელსაც მიეკუთვნება აქტივი და აქტივის ექსპლუატაციიდან ამოღების გეგმა ადრე ნაგარაუდევ თარიღზე ადრე და ადრე განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონედ კლასიფიცირებული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ხელახლა შეფასება და კლასიფიცირება შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივად²; და

- ზ) შიდა ანგარიშგებიდან ჩანს მტკიცებულებები იმისა, რომ აქტივის გამოყენების ეკონომიკური მაჩვენებლები მოსალოდნელზე უფრო მეტად გაუარესდა, ან მომავალში გაუარესდება;

დივიდენდები შვილობილი, ერთობლივი ან მეკავშირე საწარმოებიდან

- თ) შვილობილ, ერთობლივ ან მეკავშირე საწარმოში ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებით, ინვესტორი აღიარებს დივიდენდებს ინვესტიციიდან და არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ:

- (i) ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება აღემატება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქტივების, მათ შორის მეკავშირე საწარმოს გუდვილს, საბალანსო ღირებულებას; ან
- (ii) დივიდენდები აღემატება შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს მთლიან სრულ შემოსავალს იმ პერიოდში, როდესაც დივიდენდები გამოცხადდა.

13. მე-12 პუნქტში მოცემული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. საწარმომ შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სხვა მაჩვენებლების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
14. შიდა ანგარიშგებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, არის:
 - ა) აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება გეგმურ თანხას;
 - ბ) ფაქტობრივი, ნეტო ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული საოპერაციო მოგება ან ზარალი, რომელიც დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;
 - გ) აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების ან საოპერაციო მოგების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა დაგეგმილთან შედარებით; ან
 - დ) აქტივის საოპერაციო ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების გასვლა, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და დაგეგმილი მონაცემების აგრეგირების შედეგად.
15. მე-10 პუნქტში მოცემული მითითებების თანახმად, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს გუდვილისა და განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივების შემოწმებას გაუფასურებაზე, სულ ცოტა, ყოველწლიურად. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მოქმედებს მე-10 პუნქტის მოთხოვნები, აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების საჭიროების დადგენისათვის გამოიყენება არსებითობის პრინციპი. მაგალითად, თუ წინამორბედი გამოთვლები მიანიშნებს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას და ადგილი არ ჰქონია ისეთ მოვლენებს, რაც გააბათილებდა არსებულ სხვაობას, საწარმოს არ ესაჭიროება მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ხელახალი შეფასება. ანალოგიურად, გასულმა ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება არ ექვემდებარება მე-12 პუნქტში ჩამოთვლილ ერთ-ერთ (ან რამდენიმე) ფაქტორს.

2. როგორც კი აქტივი დააკმაყოფილებს კრიტერიუმებს, რათა აისახოს როგორც გასაყიდად გამოზნული (ან ჩაირთოს გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამოზნული), ის გამოირიცხება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან და აღირიცხება ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამოზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად.

16. მე-15 პუნქტის საილუსტრაციოდ, თუ მოცემულ პერიოდში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები გაიზარდა, საწარმოს არ მოეთხოვება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება შემდეგ შემთხვევებში:
 - ა) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად საჭირო დისკონტირების განაკვეთი არ შეიცვლება აღნიშნული საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად. მაგალითად, მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების ზრდამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა არ მოახდინოს იმ აქტივის დისკონტირების განაკვეთზე, რომელსაც ხანგრძლივი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს; ან
 - ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი შეიცვლება საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად, მაგრამ ანაზღაურებადი ღირებულების ცვალებადობის წინა ანალიზმა გვიჩვენა, რომ:
 - (i) მოსალოდნელი არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების არსებითი შემცირება, რადგან მომავალში მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების ზრდა, მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმომ შესაძლოა მოახერხოს იმის დემონსტრირება, რომ საბაზრო განაკვეთების ზრდის კომპენსირების მიზნით მოახდინოს ამონაგების კორექტირება; ან
 - (ii) ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ანაზღაურებადი ღირებულების შემცირება გამოიწვევს გაუფასურების არსებით ზარალს.
17. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე, მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის.

ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

18. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხით. მე-19 და 57-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების კრიტერიუმები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ იგულისხმება როგორც ცალკეული აქტივი, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.
19. ყოველთვის არ არის აუცილებელი განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა.
20. შესაძლოა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვროს მაშინაც კი, როდესაც არ არსებობს იდენტური აქტივის აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი. თუმცა, ზოგჯერ შეუძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა, რადგან არ არსებობს საფუძველი იმ ფასის საიმედოდ შეფასებისთვის, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვა ბაზრის მონაწილეებს შორის, შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის მეშვეობით, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად.
21. თუ არ არსებობს იმის მტკიცების საფუძველი, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად. ასეთი სიტუაცია ხშირია იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომელთა საწარმოდან გასვლაა დაგეგმილი, რადგან მათი გამოყენების ღირებულება, უმთავრესად, შედგება აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ნეტო შემოსულობებიდან, რადგან მოსალოდნელია, რომ აქტივის გასვლამდე მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები ფულადი სახსრები უმნიშვნელო ოდენობის იქნება.

22. ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება ცალკეული აქტივისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი ვერ წარმოქმნის ფულად ნაკადებს, რომელთა მიღებაც მნიშვნელოვნად დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. ასეთ შემთხვევაში, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი (იხ. 65-103-ე პუნქტები), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:
- ა) აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას; ან
 - ბ) შესაძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება და იგი დაახლოებით გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ტოლია და, ამასთან, შესაძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა.
23. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმა შესაძლოა მოგვცეს წინამდებარე სტანდარტში ილუსტრირებული დეტალური გამოთვლების შედეგად მიღებული გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების მიახლოებითი შეფასება.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

24. მე-10 პუნქტის თანახმად, განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი ყოველწლიურად უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულებების შედარების გზით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე. თუმცა, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებული ანაზღაურებადი ღირებულების უახლესი გამოთვლა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ ყველა შემდეგი პირობა კმაყოფილდება:
- ა) მოცემული არამატერიალური აქტივის უწყვეტი გამოყენება, სხვა აქტივებისა ან აქტივთა ჯგუფებისაგან დამოუკიდებლად არ იწვევს, ფულადი სახსრების წარმოქმნას და, ამრიგად, გაუფასურებაზე შემოწმებას გაივლის როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილი და ამავე ერთეულში შემავალ აქტივებსა და ვალდებულებებს არ განუცდია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომ;
 - ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შედეგად დადგენილმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებას;
 - გ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, მიმდინარე ანაზღაურებადი ღირებულების ნაკლებობა საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებ სავარაუდოა.

გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება

- 25-
27. [გაუქმებულია]
28. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად, გამოირიცხება გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიული დოკუმენტების გაფორმებაზე და გარიგებასთან დაკავშირებით გადასახდელი სხვა ანალოგიური გადასახადები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. თუმცა, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები (როგორც ეს განმარტებულია ბასს 19-ში - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“) და აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს საქმიანობის შეკვეცასთან და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.

29. ზოგჯერ აქტივის საწარმოდან გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულებისათვის არსებობს მხოლოდ ერთი გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება. 78-ე პუნქტში განმარტებულია ამგვარ შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

აქტივის გამოყენების ღირებულება

30. მოცემული აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოთვლისას გაითვალისწინება შემდეგი ელემენტები:

- ა) აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება;
- ბ) მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;
- გ) ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
- დ) აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გა-mოხატულება (ღირებულება, ფასი);
- ე) სხვა ფაქტორები, მაგალითად – ლიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

31. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:

- ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასება; და
- ბ) მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება.

32. 30-ე პუნქტის ბ, დ და ე ქვეპუნქტებში დასახელებული ელემენტების გათვალისწინება შესაძლებელია მომავალი ფულადი ნაკადების ან დისკონტირების განაკვეთის კორექტირებით. გამოთვლების მიზანია დადგინდეს მომავალი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება, მიუხედავად იმისა, თუ რა მიდგომას აირჩევს საწარმო მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილებების სავარაუდო შედეგების გამოთვლებში გათვალისწინებისათვის. დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები აქტივის გამოყენების ღირებულების დისკონტირების მეთოდით შეფასებაზე მოცემულია „ა“ დანართში.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების ბაზა

33. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას:

- ა) ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს. აქცენტი უნდა გაკეთდეს გარედან მიღებულ ინფორმაციაზე;
- ბ) ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბოლო პერიოდის ფინანსურ ბიუჯეტებს/პროგნოზებს, მაგრამ გამორიცხული უნდა იყოს მომავალი რესტრუქტურისა და იმისა, ან აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესებიდან ან ამაღლებიდან წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადები (შემოსული ან გასული). აღნიშნულ ბიუჯეტებზე დაფუძნებული პროგნოზირება უნდა მოიცავდეს მაქსიმუმ 5 წელს, თუ მიზანშეწონილი არ არის უფრო ხანგრძლივი პერიოდის აღება; და
- გ) იმ ფულადი ნაკადების პროგნოზირება, რომელიც მიიღება პერიოდის შემდეგ, რომელსაც უახლოესი ბიუჯეტები მოიცავს, უნდა მოხდეს აღნიშნულ ბიუჯეტებზე დაფუძნებული შეფასებების, უცვლელი ან დადებითი ზრდის ტემპებით ექსტრაპოლაციის გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია აღმავალი ზრდის ტემპის გამოყენება. ზრდის ტემპი არ უნდა აღემატებოდეს მოცემული პროდუქციის, დარგის, იმ ქვეყნის ან ქვეყნების საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც საწარმო საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრის

გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც ხდება აქტივის მოხმარება, თუ გამართლებული არ არის უფრო მაღალი ტემპის გამოყენება.

34. ხელმძღვანელობა აფასებს ფულადი ნაკადების პროგნოზის დროს გაკეთებული დაშვებების მართლობიერებას, გასული პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზირებულ და ფაქტობრივ ნაკადებს შორის განსხვავებების მიზეზების გამოკვლევის საფუძველზე. ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს, რომ ფულადი ნაკადების მიმდინარე პროგნოზი გასული პერიოდების ფაქტობრივი ტენდენციის თანმიმდევრულია, იმ პირობით, რომ გასული პერიოდების შემდგომი მოვლენები ან პირობები ასეთ მიდგომას შეესაბამება.
35. ზოგადად, არ არსებობს მომავალი ფულადი ნაკადების დეტალური, საიმედო ფინანსური ბიუჯეტები, რომლებიც ხუთ წელზე მეტს მოიცავს. ამიტომ, საწარმოს ხელმძღვანელთა მიერ განხორციელებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება ეფუძნება უახლოეს ბიუჯეტებს, რომლებიც ხუთ წელს არ აღემატება. საწარმოს ხელმძღვანელობას შეუძლია გამოიყენოს ფულადი ნაკადების პროგნოზი, რომელიც ეფუძნება, ხუთ წელზე ხანგრძლივი პერიოდის შემცველ ფინანსურ ბიუჯეტებს, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობა დარწმუნებულია, რომ აღნიშნული პროგნოზები საიმედოა და შეუძლია წარსული გამოცდილებით აჩვენოს, უფრო ხანგრძლივი პერიოდისათვის ფულადი ნაკადების ზუსტი პროგნოზის გაკეთების უნარი შესწევს.
36. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლამდე ფულადი ნაკადების პროგნოზი კეთდება ფინანსური ბიუჯეტების საფუძველზე, მომავალი პერიოდის ზრდის ტემპის გამოყენებით. ზრდის ტემპი უცვლელი ან დადებითი უნდა იყოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აღმავალი ზრდის ტემპი შეესაბამება ობიექტურ ინფორმაციას პროდუქციის ან დარგის სიცოცხლის ციკლის შესახებ. თუ საჭიროა, ზრდის ტემპი შესაძლებელია ნულს უდრიდეს ან უარყოფითი იყოს.
37. როდესაც ბაზარზე უადრესად ხელსაყრელი პირობებია, მოსალოდნელია, რომ კონკურენტები ბაზარზე შეაღწევენ და ზრდას შეაფერხებენ. ამიტომ, საწარმოებს გაუძნელებათ გადააჭარბონ გასული პერიოდების საშუალო ზრდის ტემპს, რომელიც არსებობს ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში (მაგალითად, ოცი წლის მანძილზე) იმ პროდუქციის, დარგების, ქვეყნის ან ქვეყნებისათვის, სადაც საწარმო საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრისათვის, სადაც აქტივი გამოიყენება.
38. ფინანსური ბიუჯეტებიდან/პროგნოზებიდან აღებული ინფორმაციის გამოყენებისას საწარმო განსაზღვრავს, ეფუძნება თუ არა მოცემული ინფორმაცია გონივრულ, დასაბუთებულ დაშვებებს და წარმოადგენს თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებულ, მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების კომპონენტები

39. **მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები უნდა მოიცავდეს:**
 - ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების მიღების პროგნოზს;
 - ბ) იმ ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზს, რომელთა გასვლა აუცილებელია მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი ნაკადების შემოსვლისათვის (მათ შორის, აქტივის საექსპლუატაციო მდგომარეობაში მოყვანისათვის გაწეული ფულადი სახსრების გასვლა), რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება აქტივზე შესაძლებელია; და
 - გ) ნეტო ფულადი ნაკადების მოძრაობა, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც მიღებულ (ან გადახდილ) უნდა იქნეს აქტივის საწარმოდან გასვლისას, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.
40. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება და დისკონტირების განაკვეთი ასახავს თანმიმდევრულ დაშვებებს, ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შესახებ. ამიტომ, თუ დისკონტირების განაკვეთი შეიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება ნომინალური გამოსახულებით. თუ დისკონტირების განაკვეთი არ მოიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება რეალური გამოხატულებით (თუმცა, გაითვალისწინება მომავალში სპეციფიკური ფასის ზრდა ან შემცირება).

41. ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზი მოიცავს როგორც აქტივის მომსახურების ყოველდღიურ დანახარჯებს, ასევე, მომავალ ზედნადებ ხარჯებს, რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან განაწილება აქტივზე (აქტივის გამოყენებაზე) შესაძლებელია დასაბუთებულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე.
42. როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ჯერ არ შეიცავს იმ ფულადი სახსრების გასვლას, რომელსაც ადგილი ექნება მის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოყვანამდე, მომავალი ფულადი სახსრების შეფასება შეიცავს ნებისმიერ დამატებითი ფულადი სახსრების გასვლას, რომლის გაწევაც მოსალოდნელია აქტივის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად. ამის მაგალითს წარმოადგენს მშენებარე ნაგებობა ან საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაო, რომელიც არ დასრულებულა.
43. ორმაგი აღრიცხვის თავიდან აცილების მიზნით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს:
 - ა) ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი აქტივების მუდმივად გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლას, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის განსახილველი აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე (მაგალითად, ფინანსური აქტივები, როგორცაა, მოთხოვნები); და
 - ბ) ფულადი სახსრების გასვლას, რომელიც უკავშირდება იმ დავალიანებებს, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებებად (მაგალითად, სავაჭრო ვალდებულებები, პენსიები ან ანარიცხები).
44. მოცემული აქტივისათვის მომავალი ფულადი ნაკადები უნდა შეფასდეს არსებული მდგომარეობით. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება არ უნდა შეიცავდეს წინასწარშეფასებულ ფულად ნაკადებს, რომლის წარმოშობა მოსალოდნელია:
 - ა) მომავალი რესტრუქტურიზაციის შედეგად, რომლის შესახებაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია მტკიცე გადაწყვეტილება;
 - ბ) მომავალი კაპიტალური დანახარჯებისაგან, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის მწარმოებლურობას.
45. რადგან აქტივიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადი ფასდება მისი მიმდინარე მდგომარეობის მიხედვით, აქტივის გამოყენების ღირებულება არ ასახავს:
 - ა) მომავალი ფულადი სახსრების გასვლას ან წარმოების ხარჯების შესაბამის შემცირებას (მაგალითად, თანამშრომელთა შენახვის ხარჯების შემცირება) ან სარგებელს, რომლის მიღება მოსალოდნელია მომავალში რესტრუქტურიზაციის შედეგად, რომლის განხორციელების ვალდებულება საწარმოს ჯერ არ აუღია; ან
 - ბ) მომავალში გასაწევ კაპიტალურ დანახარჯებს, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ სტანდარტულ მწარმოებლურობას ან აღნიშნულ დანახარჯთან დაკავშირებულ მომავალ სარგებელს.
46. რესტრუქტურიზაცია წარმოადგენს პროგრამას, რომელსაც გეგმავს და აკონტროლებს საწარმოს ხელმძღვანელობა. იგი მნიშვნელოვნად ცვლის საწარმოს საქმიანობის მასშტაბს ან საწარმოს საქმიანობის წარმართვის წესს. ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - შეიცავს მითითებებს, რომელთა მიხედვით შესაძლოა დადგინდეს, აღებული აქვს თუ არა საწარმოს რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულება.
47. როდესაც საწარმო მტკიცე გადაწყვეტილებას იღებს რესტრუქტურიზაციის განსახორციელებლად, სავარაუდოდ, რესტრუქტურიზაცია გავლენას მოახდენს ზოგიერთ აქტივზე. რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულების აღების შემდეგ:
 - ა) აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, მომავალი ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის შეფასებებში ხდება წარმოების ხარჯების შემცირებისა და რესტრუქტურიზაციის შედეგად მიღებული სხვა სარგებლის გათვალისწინება (საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ უახლოეს ფინანსურ ბიუჯეტებზე დაყრდნობით); და
 - ბ) რესტრუქტურიზაციისას მომავალი ფულადი სახსრების გასვლის შეფასებები მიიჩნევა რესტრუქტურიზაციის ანარიცხებად ბასს 37-ში.

მე-5 მაგალითში ილუსტრირებულია, თუ რა გავლენას ახდენს მომავალში განსახორციელებელი რესტრუქტურისა ცვლილებების ღირებულების შეფასებაზე.

48. სანამ საწარმო არ გასწევს კაპიტალურ დანახარჯებს, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ სტანდარტულ მწარმოებლურობას, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს აღნიშნული დანახარჯის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასებას (საილუსტრაციო მაგალითი 6).
49. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება, აქტივის მიმდინარე მდგომარეობის გათვალისწინებით, მოიცავს მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის დონის შენარჩუნებისათვის აუცილებელ ფულადი სახსრების გასავლებს. როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შედგება სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივისაგან, უმცირესი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივების შეცვლა განიხილება როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯი, ამ ერთეულთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის. ანალოგიურად, როდესაც ერთი ცალკეული აქტივის შემადგენელ კომპონენტებს გააჩნია სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადა, მათი შეცვლა განიხილება აქტივის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯად, ამ აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის.
50. **მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ უნდა მოიცავდეს:**
 - ა) **ფინანსური საქმიანობიდან მიღებულ ფულადი ნაკადების შემოსვლას ან გასვლას; ან**
 - ბ) **გადახდილი ან მიღებული მოგების გადასახადს.**
51. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებიც შეესაბამება დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდს. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების შედეგი ან ორჯერ იქნებოდა გათვალისწინებული, ან იგნორირებული. რადგან ფულის დროითი ღირებულების გათვალისწინება ხდება მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებით, აღნიშნული ფულადი ნაკადი არ უნდა მოიცავდეს ფინანსური საქმიანობიდან ფულადი სახსრების შემოსვლას ან გასვლას. ანალოგიურად, რადგან დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრა ხდება დასაბეგრი თანხისათვის, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება უნდა მოხდეს დაბეგრამდე.
52. **აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელო) ნეტო ფულადი ნაკადი არის თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის მოცემული აქტივის გასვლის შედეგად საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციით, რომელიც შემცირებულია გასვლასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი დანახარჯების ოდენობით.**
53. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელო) ნეტო ფულადი ნაკადი განისაზღვრება აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ანალოგიურად, იმ განსხვავებით, რომ ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებისას:
 - ა) საწარმო იყენებს იმ ფასებს, რომლებიც დომინირებს მსგავსი აქტივების შეფასების თარიღისათვის, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა ამოწურულია და ფუნქციონირებს იმ პირობების მსგავს პირობებში, რომელშიც მოცემული აქტივი გამოიყენება; და
 - ბ) აღნიშნული ფასები კორექტირდება როგორც ინფლაციის შედეგად მომავალი საერთო ფასების ზრდის, ასევე ფასების სპეციფიკური ზრდის (შემცირების) გათვალისწინებით. თუმცა, თუ აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები მომავალი ფულადი სახსრებისა და დისკონტირების განაკვეთის შეფასებებში გათვალისწინებულ არ არის ინფლაციის შედეგები, ინფლაციის გათვალისწინება არც აქტივის გასვლისას უნდა მოხდეს, ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებისას.
- 53ა. რეალური ღირებულება განსხვავდება გამოყენების ღირებულებისგან. რეალური ღირებულება ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ფასის განსაზღვრისას. ამის ნაცვლად, გამოყენების ღირებულება ასახავს ისეთ ფაქტორებს, რომლებიც შეიძლება დამახასიათებელი იყოს მხოლოდ კონკრეტული საწარმოსთვის და, საზოგადოდ, მისაღები და შესაფერისი არ იყოს სხვა საწარმოებისთვის. მაგალითად, რეალური ღირებულება არ

ასახავს არც ერთ შემდეგ ფაქტორს, რადგან ისინი, როგორც წესი, დაკავშირებული არ იქნება ბაზრის სხვა მონაწილეებთან:

- ა) დამატებითი ღირებულება, რომელიც მიიღება აქტივთა ჯგუფისგან (მაგალითად სხვადასხვა ადგილას განთავსებული საინვესტიციო ქონების პორტფელის შექმნის შედეგად);
- ბ) სინერგიული ეფექტი შესაფასებელ აქტივსა და სხვა აქტივებს შორის;
- გ) იურიდიული უფლებები, ან სამართლებრივი შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მხოლოდ აქტივის ახლანდელ მესაკუთრეს; და
- დ) საგადასახადო შეღავათები, ან პირიქით, მძიმე გადასახადი, რომელიც ეხება მხოლოდ აქტივის ახლანდელ მესაკუთრეს.

ფულადი სახსრების შემოსვლა უცხოურ ვალუტაში

54. მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება იმ ვალუტაში, რომელშიც მოხდება მათი წარმოქმნა, ხოლო დისკონტირება ხდება მოცემული ვალუტის შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით. მიღებულ დღევანდელ ღირებულებას გადაიანგარიშებენ არსებული გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების თარიღისათვის მოქმედი კურსით.

დისკონტირების განაკვეთი

55. დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები) უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე განაკვეთს (განაკვეთებს), რომელიც ასახავს:

- ა) ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს; და
- ბ) მოცემული აქტივისთვის დამახასიათებელ რისკებს. დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები) არ უნდა ასახავდეს იმ რისკს, რომელიც გათვალისწინებულია მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებებში.

56. განაკვეთი, რომელიც ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ რისკებს, წარმოადგენს იმ უკუგებას, რომელსაც მოითხოვდნენ ინვესტორები, თუ ისინი ამოარჩევდნენ ისეთ ინვესტიციას, რომელიც წარმოქმნის იმავე ოდენობის, პერიოდულობისა და რისკის ფულადი სახსრების მოძრაობას, რომლის მიღებასაც საწარმო მოცემული აქტივიდან გეგმავს. აღნიშნული განაკვეთის შეფასება ხდება მსგავს აქტივებზე მიმდინარე საბაზრო გარიგებების განაკვეთის ან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული იმ საწარმოს კაპიტალის საშუალო შეწონილი ღირებულების მიხედვით, რომელსაც გააჩნია ერთგვაროვანი აქტივები (ან აქტივთა პორტფელი), რომელთაც აქვთ განსახილველი აქტივის ანალოგიური მომსახურების პოტენციალი და რისკი. თუმცა, აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი(ებ)ი არ ასახავს იმ რისკებს, რომელთა გათვალისწინებითაც უნდა გაკორექტირდეს მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების შედეგი ორჯერ აისახება.

57. როდესაც შეუძლებელია ამა თუ იმ აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის აღება უშუალოდ ბაზრიდან, დისკონტირების განაკვეთს საწარმო აფასებს შემცველი განაკვეთების მეშვეობით, რათა, შესაძლებლობის ფარგლებში, განსაზღვროს საბაზრო შეფასებები. „ა“ დანართში წარმოდგენილია დამატებითი მითითებები, ასეთ პირობებში დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრისათვის.

გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

58. 59-64-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები, ხოლო 65-108-ე პუნქტებში - გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილისთვის.
59. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.
60. გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება

ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ - განსაზღვრული გადაფასების მოდელით). გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების შემცირება, ზემოთ ნახსენები სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად.

61. მოგებაში ან ზარალში აღიარდება იმ აქტივთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც არ გადაფასებულა. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარდება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც გაუფასურების ზარალი არ აღემატება ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტის თანხას. ამგვარი გაუფასურების ზარალი ამცირებს ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს.
62. თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, საწარმომ ვალდებულია უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტით.
63. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების, შემცირებული ნარჩენი ღირებულებით (თუ იგი არსებობს), სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.
64. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემთხვევაში, მასთან დაკავშირებული ნებისმიერი გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება განისაზღვრება ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადებ“ - შესაბამისად, აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების საგადასახადო ბაზასთან შედარების საფუძველზე (საილუსტრაციო მაგალითი 3).

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული და გუდვილი

65. 66-108-ე პუნქტებსა და (გ) დანართში განსაზღვრულია იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების, მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარების კრიტერიუმები, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება.

იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაცია, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი

66. თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე მაჩვენებელი, უნდა მოხდეს ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება. თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი (აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული).

67. ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ:

- ა) აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისაგან დიდად განსხვავდება (მაგალითად, როდესაც აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადი შეუძლებელია უმნიშვნელოდ შეფასდეს; და
- ბ) უწყვეტი გამოყენების შედეგად აქტივი არ წარმოქმნის ფულად ნაკადს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულად ნაკადზე.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

მაგალითი

წიაღისეულის მომპოვებელი საწარმო ფლობს რკინიგზას, როგორც დამხმარე წარმოებას. რკინიგზა შესაძლოა გაიყიდოს მხოლოდ ჯართის სახით, მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების წარმოქმნა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია საწარმოს სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

შეუძლებელია განისაზღვროს რკინიგზის ანაზღაურებადი ღირებულება, რადგან შეუძლებელია რკინიგზის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა და მოსალოდნელია, რომ იგი განსხვავებული იქნება მისი, როგორც ჯართის ღირებულებისაგან. ამიტომ, საწარმო აფასებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რომელსაც განეკუთვნება კერძო რკინიგზა, ანუ მთლიანად მალაროს ანაზღაურებად ღირებულებას.

68. როგორც მე-6 პუნქტშია განმარტებული, აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს მოცემულ აქტივს და წარმოქმნის ფულად სახსრებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა განსჯას მოითხოვს. თუ ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია ცალკეული აქტივისათვის, საწარმო ახდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას, რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოუკიდებელია სხვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

მაგალითი

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

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

მარშრუტისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად ავტობუსების კომპანია.

69. უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა არის ფულადი სახსრებისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების შემოსვლა ანგარიშვალდებული საწარმოს გარეთ არსებული მხარეებიდან. იმისათვის, რომ განისაზღვროს აქტივიდან (ან აქტივთა ჯგუფიდან) მიღებული ფულადი სახსრები, უმთავრესად, დამოუკიდებელია თუ არა სხვა აქტივებიდან (ან აქტივთა ჯგუფებიდან) ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, საწარმო ითვალისწინებს სხვადასხვა ფაქტორს, მათ შორის: როგორ ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის მონიტორინგი (მაგალითად, პროდუქციის ნომენკლატურის, საქმიანობის, საქმიანობის ადგილმდებარეობის, რაიონების ან რეგიონალური არეალის, ან სხვა ფაქტორების მიხედვით), ან როგორ იღებს საწარმოს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას, საწარმოს აქტივების შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების ან მათი საწარმოდან გასვლის შესახებ. პირველ საილუსტრაციო მაგალითში განხილულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაციის მაგალითები.
70. თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად, თუნდაც წარმოებული პროდუქცია ნაწილობრივ ან მთლიანად საწარმოს შიგნით მოიხმარებოდეს. თუ აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მიღებულ ფულად ნაკადებზე გავლენას ახდენს შიდა გადაცემის ფასი, ამ შემთხვევაში საწარმოს ხელმძღვა-

ნელობის მიერ გამოშვებული პროდუქციისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს მომავალი საბაზრო ფასების საუკეთესო შეფასება, რომლის მიღწევაც შესაძლებელი იქნება „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებულ ოპერაციებში:

- ა) პროდუქციის შიდა მოხმარებასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი სახსრების შემოსვლის შეფასების დროს, რომელიც გამოიყენება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
- ბ) პროდუქციის შიდა მოხმარებასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი სახსრების გასვლის შეფასების დროს, რომელიც გამოიყენება ანგარიშვალდებული საწარმოს სხვა ფულადი ერთეულების წარმომქმნელი ერთეულების გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას.

71. ანგარიშვალდებული საწარმოს სხვა ერთეულების მიერ აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გამოყენების შედეგად მიღებული მთლიანი პროდუქციის, ან თუნდაც მისი ნაწილის (მაგალითად, წარმოების შუა პროცესში მყოფი პროდუქციის) გამოყენების შემთხვევაში, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი წარმოადგენს დამოუკიდებელი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, თუ საწარმოს შეუძლია აღნიშნული პროდუქციის გაყიდვა აქტიურ ბაზარზე, რადგან მოცემული აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივის ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე. საწარმო ახდენს ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებულ ფინანსურ ბიუჯეტებზე დაყრდნობით შედგენილი ინფორმაციის კორექტირებას, თუ შიდა ფასები არ ასახავს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ წარმოებული პროდუქციის მომავალი საბაზრო ფასების ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასებას.

72. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იდენტიფიცირება ერთნაირად ხდება ერთი პერიოდიდან მეორე პერიოდამდე, ერთი და იმავე აქტივისათვის ან აქტივთა სახეებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია შეცვლა.

73. თუ საწარმოში დაადგენენ, რომ აქტივი განეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ სხვა ერთეულს წინა პერიოდებისაგან განსხვავებით, ან შეიცვალა მოცემული აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში აგრეგირებული აქტივების ტიპები, 130-ე პუნქტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს გარკვეული ინფორმაცია, თუ მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი აღიარებულია ან კომპენსირებულია.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულება

74. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდეს თანხას. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, 19-57-ე პუნქტებში სიტყვა „აქტივი“ აღქმულ უნდა იქნეს როგორც „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული“.

75. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა უნდა ხდებოდეს იმ მეთოდების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება.

76. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება:

- ა) მოიცავს მხოლოდ იმ აქტივების საბალანსო ღირებულებას, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება შესაძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. ეს აქტივებიც მომავალში წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა შეფასებაც მოხდა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
- ბ) არ მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე.

ამის მიზეზია ის, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება იმ აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომლებიც არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს და ის ვალდებულებები, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. 28-ე და 43-ე პუნქტები).

77. როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელთა უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებადი ფულადი სახსრები. სხვა შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს სრულ აღდგენად ერთეულად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გამოთვლებით დგინდება ცალკეული აქტივის მონაწილეობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრების წარმომქმნაში, მათი მიკუთვნება მოცემულ ერთეულზე შეუძლებელია დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად. მაგალითად, ასეთ შემთხვევას განეკუთვნება გუდვილი ან კორპორაციული აქტივები (როგორცაა, სათავო ოფისის აქტივები). 80-103-ე პუნქტებში განსაზღვრულია, როგორ უნდა მოხდეს ასეთი აქტივების გათვალისწინება იმის დადგენისას, გაუფასურებულია თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.
78. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზოგიერთი აღიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (ან მისი საბოლოო გასვლის შედეგად სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრები) წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს, აღებულ ვალდებულებას ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. იმისათვის, რომ აზრი ჰქონდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებისა და საბალანსო ღირებულების შედარებას, ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უნდა გამოირიცხოს როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების, ასევე საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას.

მაგალითი

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

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

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

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

(ა) ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში (ფე)“

79. პრაქტიკული მოსაზრებიდან გამომდინარე, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ზოგჯერ განისაზღვრება იმ აქტივების განხილვის შემდეგ, რომლებიც არ მიეკუთვნება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს (მაგალითად, მოთხოვნები, ან სხვა ფინანსური აქტივები), ან იმ ვალდებულებების განხილვის შემდეგ, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება იზრდება ამ აქტივების საბალანსო ღირებულებით და მცირდება აღნიშნული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებით.

გუდვილი

მიეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე

80. გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით, საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი, შეძენის თარიღიდან მოყოლებული, მიეკუთვნება მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს, ან ერთეულების ჯგუფებს, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან, მიუხედავად იმისა, მიეკუთვნება თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს ან ერთეულების ჯგუფს შეძენილი საწარმოს სხვა აქტივები და ვალდებულებები. თითოეული ერთეული ან ერთეულთა ჯგუფი, რომელსაც გუდვილი მიეკუთვნება:
- ა) უნდა წარმოადგენდეს შიდა მმართველობის მიზნებისათვის გუდვილის მონიტორინგის განხორციელების უდაბლეს დონეს;
 - ბ) აგრეგირებამდე სიდიდით არ უნდა აღემატებოდეს საოპერაციო სეგმენტს, როგორც ეს განმარტებული ფასს 8-ის - „საოპერაციო სეგმენტები“ - მე-5 პუნქტში.
81. საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ ისეთ აქტივებში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინით გადახდილ თანხას, რომელთა ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი სხვა აქტივების ან აქტივების ჯგუფიდან დამოუკიდებლად არ წარმოშობს ფულად ნაკადებს; ხშირად მას წვლილი შეაქვს რამდენიმე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ გამოიყენებულ ფულად ნაკადებში. ზოგჯერ გუდვილის მართლზომიერი მიკუთვნება შესაძლებელია არა ცალკეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, არამედ მხოლოდ მათ ჯგუფებზე. შედეგად, უდაბლეს დონეს, რომელზედაც შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის ხორციელდება გუდვილის მონიტორინგი, წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გარკვეული რაოდენობა, რომლებსაც გუდვილი უკავშირდება, თუმცა შეუძლებელია ამ უკანასკნელის მათზე გადანაწილება. 83-99-ე პუნქტებსა და (გ) დანართში ნახსენები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები, რომლებზედაც ხდება გუდვილის გადანაწილება, ასევე აღნიშნავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფებს.
82. მე-80 პუნქტის მოთხოვნების გამოყენების შედეგად გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება შეესატყვისება საწარმოს ოპერაციების მართვის ნორმალურ პროცესს; გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება ისეთ სტრუქტურულ დონეზე, რომელთანაც, ჩვეულებრივ, ასოცირდება გუდვილი. ამგვარად, დამატებითი საანგარიშგებო სისტემების ჩამოყალიბება, როგორც წესი, საჭირო არ არის.
83. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელსაც გუდვილი მიეკუთვნება გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით, შესაძლოა არ ემთხვეოდეს იმ სტრუქტურულ დონეს, რომელზედაც ხდება გუდვილის მიკუთვნება საკურსო სხვაობებით განპირობებული მოგებისა და ზარალის შეფასებისას ბასს 21-ის - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ - მიხედვით. მაგალითად, თუ ბასს 21-ის თანახმად საწარმოს მოეთხოვება გუდვილის გადანაწილება შედარებით დაბალ სტრუქტურულ დონეზე საკურსო სხვაობების მოგება-ზარალის შეფასების მიზნებისათვის, მას არ მოეთხოვება გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება იმავე დონეზე, თუ ეს უკანასკნელი არ წარმოადგენს შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის გუდვილის მონიტორინგის ჩვეულებრივ სტრუქტურულ დონეს.
84. თუ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენილი გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილება ვერ ხერხდება იმ საანგარიშგებო წლიური პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც საწარმოთა გაერთიანებას ჰქონდა ადგილი, გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილება უნდა განხორციელდეს შეძენის შემდგომი, პირველივე წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

85. ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - თანახმად, თუ საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველი აღრიცხვა მხოლოდ პირობითად არის შესაძლებელი იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც მოხდა გაერთიანება, მყიდველი საწარმო:

- ა) გაერთიანებას აღრიცხავს ამ პირობითი ღირებულებებით; და
- ბ) ასახავს აღნიშნული პირობითი ღირებულებების კორექტირებას, როგორც თავდაპირველი აღრიცხვის დასრულებას შეფასების პერიოდის განმავლობაში, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს შეძენის თარიღიდან თორმეტ თვეს.

ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა, ასევე ვერ მოხერხდეს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილების დამთავრება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც საწარმოთა გაერთიანება განხორციელდა. ასეთ დროს, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს 133-ე პუნქტში მოთხოვნილ ინფორმაციას.

86. თუ გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და საწარმოს წევრებს ამ ერთეულში შემავალ ერთ-ერთ ოპერაციას, აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული გუდვილი:

- ა) შეიტანება ამ ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში მის შეწყვეტასთან დაკავშირებული მოგება-ზარალის გასაზღვრისას; და
- ბ) ფასდება შეწყვეტილი ოპერაციისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის დარჩენილი ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების გათვალისწინებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საწარმოს შეუძლია დაასაბუთოს, რომ სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს შეწყვეტილ ოპერაციასთან დაკავშირებულ გუდვილს.

მაგალითი

საწარმო 100 ფე-ად ყიდის ქვედანაყოფს, რომელიც წარმოადგენდა გუდვილმიკუთვნებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. ნარჩენი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 300 ფე-ს.

ვინაიდან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, გაყიდულ ოპერაციასთან დაკავშირებული გუდვილის შეფასება შესაძლებელია ამ ოპერაციისა და ნარჩენი ერთეულის ღირებულებების თანაფარდობით. ამრიგად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის 25 პროცენტი შეიტანება გაყიდული ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში.

87. თუ საწარმო ცვლის ანგარიშგების სტრუქტურას იმგვარად, რომ იცვლება ერთი ან მეტი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემადგენლობა, რომელზედაც გუდვილი იყო მიკუთვნებული, მაშინ გუდვილი უნდა გადანაწილდეს იმ ერთეულებზე, რომლებსაც ეს ცვლილება ეხება. გადანაწილება, შეწყვეტილი ოპერაციების შემთხვევის მსგავსად, ხორციელდება ფარდობითი ღირებულებების მიდგომის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საწარმოს შეუძლია დაასაბუთოს, რომ სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს რეორგანიზებულ ერთეულებთან დაკავშირებულ გუდვილს.

მაგალითი

გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ A ერთეულზე. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება A ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. A უნდა დაიყოს სამ ნაწილად და შეუერთდეს B, C და D ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს.

ვინაიდან A-ზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, B, C და D ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე გუდვილი გადანაწილდება A-ს შესაბამისი სამი ნაწილის ღირებულებათა პროპორციულად.

გუდვილიანი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ტესტირება

88. 81-ე პუნქტის შესაბამისად, როდესაც გუდვილი უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, მაგრამ მასზე არ არის მიკუთვნებული, ეს ერთეული უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, თუ არსებობს რაიმე მინიშნება, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს მისი გუდვილის გარეშე საბალანსო ღირებულების შედარებით ანაზღაურებად ღირებულებასთან. გაუფასურების ზარალი, თუ ასეთი არსებობს, აისახება 104-ე პუნქტის შესაბამისად.

89. თუ 88-ე პუნქტში აღწერილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიმდინარე ღირებულება მოიცავს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან გამოყენებისათვის ჯერ მზად არმყოფ არამატერიალურ აქტივს, რომლის გაუფასურების ტესტირება შესაძლებელია მხოლოდ როგორც აღნიშნული ერთეულის ნაწილის, მოითხოვება ამ ერთეულის ყოველწლიური ტესტირება გაუფასურებაზე, მე-10 პუნქტის შესაბამისად.

90. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელზედაც გადანაწილებულია (მიკუთვნებულია) გუდვილი, გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად და იმ დროს, როდესაც არსებობს რაიმე მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე, მისი გუდვილის ჩათვლით საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. თუ ამ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მისივე საბალანსო ღირებულებას, ერთეული მასზე მიკუთვნებული გუდვილითურთ არ ჩაითვლება გაუფასურებულად. თუ ასეთი ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას, საწარმომ უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი 104-ე პუნქტის შესაბამისად.

91-

95. [გაუქმებულია]

გაუფასურების ტესტირების დრო

96. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნებულია გუდვილი, გაუფასურების წლიური ტესტირება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, იმ პირობით, რომ ტესტირება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს მოხდება. დასაშვებია სხვადასხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული მთლიანი გუდვილი, ან მისი ნაწილი შეძენილ იქნა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, ასეთი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება უნდა განხორციელდეს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

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

98. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნებულია გუდვილი, გაუფასურებაზე ტესტირებისას, შესაძლოა არსებობდეს მინიშნება გუდვილის შემცველ ერთეულში შემავალი ერთ-ერთი აქტივის გაუფასურებაზე. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გაუფასურებაზე, პირ-

ველ რიგში, ამოწმებს ამ აქტის და აღიარებს მასთან დაკავშირებულ გაუფასურების ზარალს, მანამდე, სანამ დაიწყებდეს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებას. ანალოგიურად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზედაც მიკუთვნებულია გუდვილი, გაუფასურებაზე ტესტირებისას, შესაძლოა არსებობდეს მინიშნება გუდვილის შემცველ ჯგუფში შემავალი ერთ-ერთი ფულადი სახსრების ერთეულის გაუფასურებაზე. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გაუფასურებაზე, პირველ რიგში, ამოწმებს ამ ერთეულს და აღიარებს მასთან დაკავშირებულ გაუფასურების ზარალს, მანამდე, სანამ დაიწყებდეს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის გაუფასურებაზე ტესტირებას.

99. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, ანაზღაურებადი ღირებულების გასულ პერიოდში განხორციელებული ბოლო გამოთვლა დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს მიმდინარე პერიოდში, ამ ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ კმაყოფილდება ყველა შემდეგი პირობა:

- ა) ერთეულის შემადგენელ აქტივებსა და ვალდებულებებში არ მომხდარა მნიშვნელოვანი ცვლილება ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომ;
- ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შედეგად მიღებულმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა ერთეულის საბალანსო ღირებულებას; და
- გ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის შედეგად, ერთეულის ამჟამინდელი ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებითი სიდიდის მისივე საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებობის აღბათობა მცირეა.

კორპორაციული აქტივები

100. კორპორაციული აქტივები მოიცავს ჯგუფის ან ქვეგანყოფილების აქტივებს, როგორცაა: სათავო ოფისის შენობა ან საწარმოს ქვედანაყოფის შენობა ან სამეცნიერო-კვლევითი ცენტრი. საწარმოს სტრუქტურა განსაზღვრავს, შესაბამისა თუ არა აქტივი წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ, ცალკეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის კორპორაციული აქტივების განმარტებას. კორპორაციული აქტივების ძირითადი მახასიათებელია ის, რომ ისინი ფულად სახსრებს არ წარმოქმნის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფისაგან დამოუკიდებლად და მათი საბალანსო ღირებულების სრულად მიკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე შეუძლებელია.

101. რადგან კორპორაციული აქტივები ცალკე არ წარმოქმნა ფულად სახსრებს, შეუძლებელია განისაზღვროს თითოეული კორპორაციული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ არ გადაწყვიტა მისი საწარმოდან გასვლა. ამგვარად, თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშანი, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება კორპორაციული აქტივი, უდარდება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებას და გაუფასურების ზარალის არსებობის შემთხვევაში, მისი აღიარება მოხდება 104-ე პუნქტის შესაბამისად.

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

- ა) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შესაძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო ერთეულის საბალანსო ღირებულებას, კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების მიკუთვნებული ნაწილის ჩათვლით შეადარებს, ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას და აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს, 104-ე პუნქტის მიხედვით;
- ბ) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შეუძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო:
 - (i) ერთმანეთს ადარებს ერთეულის კორპორაციული აქტივის გარეშე საბალანსო და ანაზღაურებად ღირებულებებს, აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს, 104-ე პუნქტის მიხედვით;

- (ii) ახდენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფის, რომელსაც განსახილველი ერთეული ეკუთვნის და რომელზეც შესაძლებელია კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით მიკუთვნება, იდენტიფიცირებას; და
 - (iii) ერთმანეთს ადარებს აღნიშნული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო (კორპორაციული აქტივის მიმდინარე ღირებულების ჩათვლით) და ანაზღაურებად ღირებულებებს. ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი აღიარდება 104-ე პუნქტის მიხედვით.
103. მე-8 საილუსტრაციო მაგალითში განხილულია კორპორაციული აქტივების აღრიცხვა.
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი**
104. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (უმცირესი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზეც მიკუთვნებულია გუდვილი ან კორპორაციული აქტივი) გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა შემცირდეს იმ აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც განეკუთვნება აღნიშნულ ერთეულს:
- ა) პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებულ გუდვილზე (თუ იგი არსებობს); და
 - ბ) შემდგომ, მოცემული ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) სხვა აქტივებზე მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.
- საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და მისი აღიარება მოხდეს მე-60 პუნქტის შესაბამისად.
105. 104-ე პუნქტის მიხედვით, გაუფასურების ზარალის მიკუთვნებისას საწარმომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შეამციროს ქვემოთ ჩამოთვლილიდან, უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:
- ა) აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
 - ბ) მისი გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
 - გ) ნული.
- გაუფასურების ზარალი, რომელიც სხვა შემთხვევაში მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის სხვა აქტივებზე.
106. თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, გაუფასურების ზარალი თანაბრად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, რადგან ფულადი სახსრები წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივების ერთობლიობით.
107. თუ თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია (იხ. პ. 67):
- ა) მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება მოხდება, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის გასვლის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და 104-ე და 105-ე პუნქტებში მოცემული წესების მიხედვით განხორციელებული განაწილების შედეგებს შორის უდიდეს სიდიდეს; და
 - ბ) იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არ არის გაუფასურებული, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. ეს წესი ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

მაგალითი

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

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

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

- ა) შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალური ღირებულებისაგან; და
- ბ) შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (წარმოების ხაზისათვის), რომელსაც იგი განეკუთვნება.

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

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

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

108. 104-ე და 105-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემდეგ, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის დარჩენილ თანხაზე ვალდებულია უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება რომელიმე სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

109. 110-116-ე პუნქტებში განსაზღვრულია წინა წლებში აღიარებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების მოთხოვნები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. 117-121-ე პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივისათვის, 122-123-ე პუნქტებში - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის, ხოლო 124-125-ე პუნქტებში - გუდვილისთვის.

110. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმო უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძ-

ლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

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

ინფორმაციის გარე წყაროები

- ა) მოცემულ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაიზარდა აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება;
- ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც საწარმო ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაცაა განკუთვნილი მოცემული აქტივი;
- გ) მოცემულ პერიოდში შემცირდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები, ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რაც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების დროს გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- დ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე იმ თვალსაზრისით, რომ გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე, ან მეთოდზე. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემულ პერიოდში აქტივის მწარმოებლობის გაუმჯობესების, ან მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლობის გაზრდის მიზნით, ან იმ ქვედანაყოფის რესტრუქტურისაგან განსხვავების, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება; და
 - ე) შიდა ანგარიშების მიხედვით, აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაიზარდა ან მომავალში გაიზარდება მოსალოდნელზე უფრო მეტად.
112. 111-ე პუნქტში მოცემული გაუფასურების ზარალის შესაძლო შემცირების მაჩვენებლები მე-12 პუნქტში ჩამოთვლილი გაუფასურების ზარალის მაჩვენებლების მსგავსია.
113. თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.
114. მოცემული აქტივის, გარდა გუდვილისა, წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (უკუგატარება) უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, გარდა 117-ე პუნქტში აღწერილი გარემოების არსებობისას, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.
115. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან საწარმოდან გასვლის შედეგად სავარაუდო ზრდას. 130-ე პუნქტის თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეფასებებში მომხდარი იმ ცვლილების წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:
- ა) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გასვლის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან გამოყენების ღირებულებას);

- ბ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას: მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტირების განაკვეთის ცვლილება; და
 - გ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.
116. აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დღევანდელი ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო (ზოგჯერ მას უწოდებენ „დისკონტის პოზიციის დახურვას“), თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

117. გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად აქტივის, გარდა გუდვილისა, გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო.
118. აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდა იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას. ამგვარი გადაფასების აღრიცხვისას საწარმო იყენებს მოცემული აქტივის შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.
119. აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ მოცემული აქტივი აღრიცხული არ არის გადაფასებული ღირებულებით ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ - გათვალისწინებული გადაფასების მოდელის შესაბამისად). გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების ნებისმიერი თანხა სხვა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების ზრდა.
120. გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში და ზრდის ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს. თუმცა, იმ ოდენობით, რომლითაც იმავე გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი მოგებაში ან ზარალში ადრე აღიარდა როგორც ხარჯი, გაუფასურების ზარალის კომპენსირებაც ასევე უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.
121. გაუფასურების ზარალის კომპენსირების აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

122. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა უნდა გადანაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, მათი საბალანსო ღირებულებების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და აღირიცხება 119-ე პუნქტის შესაბამისად.
123. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების განაწილებისას 122-ე პუნქტის მიხედვით, თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცირესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- ა) ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- ბ) საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიიღებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც სხვა შემთხვევაში განაწილდებოდა მოცემულ აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა აქტივებზე, გარდა გუდვილისა.

გუდვილის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

- 124. გუდვილის გაუფასურების აღიარებული ზარალის მომავალ პერიოდებში კომპენსირება დაუშვებელია.
- 125. ბასს 38-ით - „არამატერიალური აქტივები“ - იკმალება საწარმოს შიგნით წარმოქმნილი გუდვილის აღიარება. სავარაუდოა, რომ გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ანაზღაურებადი ღირებულების ყოველი მომდევნო ზრდა არის საწარმოს შიგნით წარმოქმნილი გუდვილის ზრდა, ვიდრე შეძენილი გუდვილის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება.

განმარტებითი შენიშვნები

- 126. საწარმომ აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს:
 - ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;
 - ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება;
 - გ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში;
 - დ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში.
- 127. აქტივთა კლასი წარმოადგენს შინაარსითა და საწარმოს საოპერაციო საქმიანობაში დანიშნულებით მსგავსი აქტივების დაჯგუფებას.
- 128. 126-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია შესაძლოა წარდგეს მოცემულ აქტივთა კლასის შესახებ სხვა ინფორმაციასთან ერთად. მაგალითად, აღნიშნული ინფორმაცია შესაძლოა წარდგეს პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ - შესაბამისად.
- 129. საწარმომ, რომელიც წარადგენს სეგმენტის ინფორმაციას ფასს 8-ის - „საოპერაციო სეგმენტები“ - შესაბამისად, თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) მოცემულ პერიოდში მოგებაში ან ზარალში და სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი; და
 - ბ) მოცემულ პერიოდში მოგებაში ან ზარალში და სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა.
- 130. საწარმომ შემდეგი ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს ცალკეულ აქტივთან (გუდვილის ჩათვლით) ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებით, რომელთან მიმართებაშიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა გაუფასურების ზარალი:
 - ა) მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან კომპენსირება;
 - ბ) აღიარებული ან კომპენსირებული გაუფასურების ზარალის თანხა;

- გ) თითოეული ცალკეული აქტივისათვის:
- (i) აქტივის შინაარსი; და
 - (ii) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად იყენებს ფასს 8-ს; და
- დ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის:
- (i) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აღწერა (წარმოადგენს პროდუქციის ზაზს, ქარხანას, საქმიანობის სახეს, გეოგრაფიულ რეგიონს, თუ საანგარიშგებო სეგმენტს, ფასს 8-ის განმარტების შესაბამისად);
 - (ii) გაუფასურების ზარალის თანხა, რომელიც აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა აქტივთა კლასისთვის, ან, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად ფასს 8-ს იყენებს - საანგარიშგებო სეგმენტისათვის; და
 - (iii) თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდეგ (თუ ასეთი არსებობს) შეიცვალა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების მიზნით აგრეგირებული აქტივების შემადგენლობა, საწარმომ უნდა აღწეროს აქტივების აგრეგირებისთვის მიმდინარე, ან წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდი და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრის მეთოდის შეცვლის მიზეზები;
- ე) აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება და ასევე აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება მისი გამოყენების ღირებულების ტოლია, თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების;
- ვ) თუ ანაზღაურებადი ღირებულება გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ტოლია, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (i) რეალური ღირებულების იერარქიის დონე (იხ. ფასს 13), რომელსაც მთლიანად მიეკუთვნა აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) რეალური ღირებულების შეფასება (იმის გაუთვალისწინებლად, „გასვლის დანახარჯები“ არის თუ არა ემპირიული);
 - (ii) რეალური ღირებულების შეფასებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის მე-2 და მე-3 დონეს - გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდი(ებ)ის აღწერა. თუ შეცვლილია ზემოაღნიშნული შეფასების მეთოდი, საწარმომ უნდა აღწეროს თვითონ ცვლილება და ცვლილების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ი; და
 - (iii) რეალური ღირებულების შეფასებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება რეალური ღირებულების იერარქიის მე-2 და მე-3 დონეს - თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება. თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეფასებულია დღევანდელი ღირებულების მეთოდიკით, საწარმომ ზემოაღნიშნულთან ერთად, ასევე უნდა განმარტოს მიმდინარე და წინა შეფასებებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი.
- ზ) თუ ანაზღაურებადი ღირებულება გამოყენების ღირებულებას წარმოადგენს - გამოყენების ღირებულების მიმდინარე და ადრინდელი შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი.
131. საწარმომ უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია მიმდინარე პერიოდში აღიარებული იმ აგრეგირებული გაუფასურების ზარალისა და ზარალის კომპენსირებისათვის, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია წარდგენილი არ არის 130-ე პუნქტის მიხედვით:
- ა) აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალმა ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებამ;

ბ) ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს ამ გაუფასურების ზარალის ან კომპენსირების აღიარება.

132. სასურველია საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოცემულ პერიოდში აქტივების (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებები. ამასთანავე, 134-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომლის მიმდინარე ღირებულებაში შეტანილია გუდვილი ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი, ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას გამოყენებული შეფასებების შესახებ.

133. თუ, 84-ე პუნქტის შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენილი გუდვილის რაიმე ნაწილი განაწილებული არ არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ან მათ ჯგუფზე) საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს გაუნაწილებელი გუდვილის თანხა და ის მიზეზები, რომელთა გამოც ვერ მოხერხდა ამ თანხის განაწილება.

გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრად გამოყენებული შეფასებები

134. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს (ა)-(ვ) ქვეპუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) შესახებ, თუ ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის, ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია მთელი საწარმოს გუდვილის, ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულების მთლიან თანხასთან მიმართებით:

- ა) ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება;
- ბ) ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება;
- გ) ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის საფუძველი (ე.ი. გამოყენების ღირებულება, თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება);
- დ) თუ ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა მის გამოყენების ღირებულებას:
 - (i) თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ გამოითვალა იმ პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზები, რომლებსაც მოიცავს ბოლო ბიუჯეტები/პროგნოზები. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება;
 - (ii) თითოეული ძირითადი დაშვების მნიშვნელობის განსაზღვრისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეს მნიშვნელობები წარსულ გამოცდილებას ეფუძნებოდა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
 - (iii) პერიოდი, რომლისთვისაც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა მომავალი ფულადი ნაკადების პროგნოზები ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ფინანსურ ბიუჯეტებსა, თუ პროგნოზებზე დაყრდნობით, ხოლო, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (ერთეულთა ჯგუფისათვის) ასეთი პერიოდი აღემატება ხუთ წელიწადს – განმარტება, თუ რატომ არის გამართლებული ასეთი ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება;
 - (iv) ზრდის ტემპი, რომელიც გამოყენებულ იქნა ფულადი ნაკადების პროგნოზების ექსტრაპოლაციისთვის ბოლო ბიუჯეტებითა თუ პროგნოზებით მოცულ პერიოდზე უფრო ხანგრძლივი პერიოდისთვის. თუ გამოყენებულია პროდუქტების, დარგის,

ქვეყნის ან ქვეყნების, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფისათვის) ბაზრისათვის დამახასიათებელ გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპზე უფრო დიდი მაჩვენებელი – ამგვარი ქმედების დასაბუთება;

- (v) ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების განსაზღვრისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი;
- გ) თუ ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას – ამ უკანასკნელის დასადგენად გამოყენებული შეფასების მეთოდიკა. საწარმოს არ მოეთხოვება ფასს 13-ით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეფასებული არ არის იდენტური ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) კოტირებული ფასით, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - (i) თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ გამოითვალა გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება;
 - (ii) თითოეული ძირითადი დაშვების მნიშვნელობა(ებ)ის განსაზღვრისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეს მნიშვნელობები წარსულ გამოცდილებას ეფუძნებოდა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
 - (iia) რეალური ღირებულების იერარქიის დონე (იხ. ფასს 13), რომელსაც მთლიანად მიეკუთვნა რეალური ღირებულების შეფასება (იმის გაუთვალისწინებლად, „გასვლის დანახარჯები“ არის თუ არა ემპირიული);
 - (iib) თუ შეცვლილია ზემოაღნიშნული შეფასების მეთოდი, საწარმომ უნდა აღწეროს თვითონ ცვლილება და ცვლილების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ი;

თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზების მეშვეობით, საწარმომ დამატებით უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:

 - (iii) პერიოდი, რომელსაც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები;
 - (iv) ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების ექსტრაპოლაციისთვის გამოყენებული ზრდის ტემპი;
 - (v) ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი;
- გ) თუ რომელიმე ძირითად დაშვებაში, რომელსაც ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებად ღირებულებაზე:
 - (i) თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსო ღირებულებას;
 - (ii) ამ ძირითად დაშვებაზე მიკუთვნებული მნიშვნელობა;
 - (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითად დაშვებაზე მიკუთვნებული მნიშვნელობა, რათა ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებულ სხვა ფაქტორებში, ამ ცვლილების გავლენით გამოწვეული შესაბამისი ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის შედეგად, ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

135. თუ გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადანაწილებულია მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (მათ ჯგუფზე) და ასეთი გადანაწილებული ღირებულება უმნიშვნელოა საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს აღნიშნული ფაქტი და გადანაწილებული საბალანსო ღირებულების მთლიანი სიდიდე. ამასთანავე, თუ ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი რომელიმე ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა ერთსა და იმავე ძირითად დაშვებას (დაშვებებს) და გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღნიშნულ ერთეულებზე გადანაწილებული საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ამ ფაქტს, ქვემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციასთან ერთად:
- ა) ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის აგრეგირებულ საბალანსო ღირებულება;
 - ბ) ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;
 - გ) ძირითადი დაშვების (დაშვებების) აღწერა;
 - დ) ხელმძღვანელობის მიდგომა ძირითადი დაშვებისათვის (დაშვებებისათვის) ღირებულების სიდიდის გასაზღვრისას, ასახავს თუ არა გამოყენებული მეთოდი წარსულ გამოცდილებას ან, შეძლებისდაგვარად, თანამიმდევრულია თუ არა იგი ინფორმაციის გარე წყაროების მიმართ და თუ არა, რატომ და როგორ განსხვავდება იგი წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის გარე წყაროებისაგან;
 - ე) თუ ერთ-ერთ ძირითად დაშვებაში, რომელზეც ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებადზე:
 - (i) თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
 - (ii) აღნიშნული ძირითადი დაშვების ღირებულების სიდიდის შეფასება;
 - (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითადი დაშვების ღირებულების შეფასება, რომ ამ უკანასკნელით გამოწვეული ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების სხვა ფაქტორებში ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის შედეგად, ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.
136. 24-ე ან 99-ე პუნქტების თანახმად, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასება შესაძლოა გამოყენებული იყოს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, სათანადო კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში. როდესაც ასე ხდება, 134-ე და 135-ე პუნქტებით განსაზღვრული განმარტებითი ინფორმაცია უკავშირდება მიმდინარე პერიოდში გადმოტანილ ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.
137. მე-9 საილუსტრაციო მაგალითი ასახავს 134-ე და 135-ე პუნქტების მოთხოვნებს.

გარდამავალი დებულებები და სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

138. [გაუქმებულია]
139. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს:
- ა) 2004 წლის 31 მარტით ან შემდგომი თარიღით დადებული ხელშეკრულების შესაბამისი საწარმოთა გაერთიანებისას შემენილი გუდვილისა და არამატერიალური აქტივებისათვის; და

- ბ) პერსპექტიულად ყველა სხვა აქტივისათვის, 2004 წლის 31 მარტს, ან მის შემდგომ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდიდან.
140. საწარმოებს, რომელთაც ეხება 139-ე პუნქტი, შეუძლიათ ამ სტანდარტის გამოყენება დაიწყონ 139-ე პუნქტში განსაზღვრულ ძალაში შესვლის თარიღებამდე. თუმცა, თუ საწარმო დაიწყებს მოცემული სტანდარტის გამოყენებას ძალაში შესვლის თარიღებამდე, მან ასევე უნდა დაიწყოს ფასს 3-ისა და ბასს 38-ის (გადასინჯული 2004 წელს) იმავდროული გამოყენებაც.
- 140ა. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 61-ე, 120-ე, 126-ე და 129-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 140ბ. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 65-ე, 81-ე, 85-ე და 139-ე პუნქტების შეცვლა, 91-95-ე და 138-ე პუნქტების გაუქმება და (გ) დანართის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 140გ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - განაპირობა 134(ე) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებას, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 140დ. 2008 წლის მაისში ფასს 1-სა და ბასს 27-ში შესატანი შესწორებების - *შვილობილ, ერთობლივად კონტროლირებად და მკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციის თვითღირებულება* - გამოცემის შედეგად სტანდარტს დაემატა 12(თ) პუნქტი. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. ამასთან, თუ საწარმო ბასს 27-ის მე-4 და 38(ა) პუნქტებში შესულ შესაბამის ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავე პერიოდიდან უნდა გამოიყენოს 12(თ) პუნქტში შეტანილი ცვლილებაც.
- 140ე. 2009 წლის აპრილში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - განაპირობა 80(ბ) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ზემოაღნიშნულ ცვლილებას 2010 წლის 1 იანვრამდე დაწყებულ პერიოდებში გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 140ვ. [გაუქმებულია]
- 140ზ. [გაუქმებულია]
- 140თ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვია მე-4 პუნქტის, 12(თ) პუნქტის წინ ქვესათაურისა და 12(თ) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 140ი. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „*რეალური ღირებულების შეფასება*“ - გამოიწვია მე-5, მე-6, მე-12, მე-20, 22-ე, 28-ე, 78-ე, 105-ე, 111-ე, 130-ე და 134-ე პუნქტების შეცვლა, 25-27-ე პუნქტების გაუქმება და 53ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 140კ. 2013 წლის მაისში შეიცვალა 130-ე და 134-ე პუნქტები და ქვესათაური 138-ე პუნქტის წინ. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები არ უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდებში (მათ შორის შესადარის პერიოდებში), რომელშიც ის იმავდროულად არ გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 140ლ. [გაუქმებულია]

- 140მ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 140ნ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-2, მე-4 და მე-5 პუნქტების შეცვლა და 140ვ, 140ზ და 140ლ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 140ო. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

ბასს 36 (გამოცემული 1998 წელს) გაუქმება

141. წინამდებარე სტანდარტმა ჩაანაცვლა ბასს 36 – „აქტივების გაუფასურება“ (გამოცემული 1998 წელს).

დანართი ა

დღევანდელი ღირებულების ტექნიკის გამოყენება აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად

წინამდებარე დანართი მოცემული სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია. დანართის მითითებები ეხება დღევანდელი ღირებულების ტექნიკის გამოყენებას აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად. მართალია, მითითებაში ტერმინი „აქტივი“ გამოიყენება, მაგრამ ეს მითითებები ზუსტად ასევე ეხება აქტივების ჯგუფსაც, რომელიც შეადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.

დღევანდელი ღირებულებით შეფასებული კომპონენტები

- ა1. შემდეგი ელემენტები, ერთად აღებული, წარმოქმნის ეკონომიკურ განსხვავებებს აქტივებს შორის:
 - ა) მომავალი ფულადი ნაკადის, ან უფრო რთულ შემთხვევებში, მომავალი ფულადი ნაკადების მთელი წყების შეფასება, რომლის მიღებასაც საწარმო აქტივიდან ვარაუდობს;
 - ბ) ამ ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი სიდიდის ან მიღების დროის შესაძლო ვარიანტების საშუალო სიდიდეები (ლოდინები);
 - გ) ფულის დროითი ღირებულება, რომელიც წარმოდგენილია ურისკო მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით;
 - დ) აქტივისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის მატარებელი ფასი; და
 - ე) სხვა ფაქტორები, რომლებიც ზოგჯერ არ ექვემდებარება იდენტიფიკაციას (მაგალითად, არალიკვიდობა), რაც ბაზრის მონაწილეებმა უნდა ასახონ იმ მომავალი ფულადი ნაკადების ფასწარმოქმნაში, რომლის მიღებასაც საწარმო მოცემული აქტივიდან ვარაუდობს.
- ა2. მოცემულ დანართში ერთმანეთს უპირისპირდება დღევანდელი ღირებულების გაანგარიშების ორი მიდგომა: ორივე მათგანის გამოყენება შეიძლება აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად, კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. „ტრადიციული“ მიდგომის დროს დისკონტირების განაკვეთში ჩაითვლება დ1-ის (ბ) – (ე) პუნქტში აღწერილი ფაქტორებით კორექტირება. „მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის“ მიდგომის დროს, რისკით კორექტირებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მისაღებად ჩასატარებელ კორექტირებებს წარმოშობს (გ), (დ) და (ე) ფაქტორები. რომელი მიდგომაც არ უნდა შეარჩიოს საწარმომ ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი სიდიდის, ან მიღების დროის შესაძლო ვარიანტების საშუალო სიდიდეების ასახვის მიზნით, შედეგი უნდა ასახავდეს მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულებას, ე.ი. უნდა იყოს შესაძლო შედეგების საშუალო შეწონილი სიდიდე.

ზოგადი პრინციპები

- ა3. მომავალი ფულადი ნაკადებისა და საპროცენტო განაკვეთების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სიტუაციაში, განსახილველი აქტივის გარემომცველი პირობებიდან გამომდინარე. თუმცა, აქტივების შესაფასებლად დისკონტირების ტექნიკის გამოყენება რეგულირდება შემდეგი ზოგადი პრინციპებით:
 - ა) ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები უნდა ასახავდეს იმ დაშვებებს, რომლებიც შესაბამისობაში იქნება შეფასებული ფულადი ნაკადებისათვის ნიშანდობლივ დაშვებებთან. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების გავლენა ორმაგად დათვლილი ან იგნორირებული იქნება. მაგალითად, სესხის მოთხოვნების სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს 12 პროცენტის დისკონტირების განაკვეთი. ეს განაკვეთი ასახავს მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის მოლოდინს (აღბათობას) გარკვეული მახასიათებლების მქონე სესხიდან. იგივე 12 პროცენტის განაკვეთი გამოყენებულ არ უნდა იქნეს მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის, ვინაიდან ფულადი ნაკადები უკვე ასახავს დაშვებებს მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის შესახებ;
 - ბ) შეფასებული ფულადი ნაკადები და დისკონტირების განაკვეთები თავისუფალი უნდა იყოს როგორც მიკერძოებისაგან, ასევე ისეთი ფაქტორებისაგან, რომლებიც დაკავშირებული არ

არის განსახილველ აქტივთან. მაგალითად, შეფასებული ნეტო ფულადი ნაკადების თვითნებურად შემცირება იმისათვის, რომ აქტივის ხილვადი მოგებიანობა გაუმჯობესდეს, შეფასების მიკერძოებას განაპირობებს;

- გ) შეფასებული ფულადი ნაკადები ან დისკონტირების განაკვეთები უნდა ასახავდეს შესაძლო შედეგების მთელ დიაპაზონს, მწკრივს და არა მარტო, სავარაუდოდ, ყველაზე მინიმალურ ან მაქსიმალურ შესაძლო სიდიდეს.

ტრადიციული და მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომები დღევანდელი ღირებულების გამოყენებაში

ტრადიციული მიდგომა

- ა4. ტრადიციულად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში დღევანდელი ღირებულების გამოყენების მიდგომებში გამოიყენება შეფასებული ფულადი ნაკადების ერთი ერთობლიობა და ერთი დისკონტირების განაკვეთი. ამ მიდგომას ხშირად უწოდებენ „რისკით შეწონილ განაკვეთს“. ფაქტობრივად, ტრადიციული მიდგომა ვარაუდობს, რომ მომავალი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი ყველა შედეგი და შესაბამისი რისკის დანამატი შეიძლება გაერთიანდეს ერთი, შეთანხმებული დისკონტირების განაკვეთით. მაშასადამე, ტრადიციულ მიდგომაში მთელი ყურადღება კონცენტრირდება დისკონტირების განაკვეთის შერჩევაზე.
- ა5. ზოგ შემთხვევაში, მაგალითად, როდესაც შესაძლებელია ბაზრებზე შესადარის აქტივებზე დაკვირვება, შედარებით ადვილია ტრადიციული მიდგომის გამოყენება. ისეთი აქტივებისათვის, რომელზეც არსებობს სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები, უფრო შესაფერისი იქნება ის მეთოდი, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები იყენებენ აქტივების აღსაწერად, როგორც „12-პროცენტისანი ობლიგაციის“ დროს.
- ა6. ამასთან, ტრადიციული მიდგომა შეიძლება სათანადოდ ვერ აგვარებდეს შეფასების ზოგიერთ რთულ პრობლემას, მაგალითად, ისეთი არაფინანსური აქტივების შეფასებას, რომლისთვისაც არ არსებობს ბაზარი ან არსებობს შესადარისი ელემენტის ბაზარი. „რისკით შეწონილი განაკვეთის“ მოძებნა საჭიროებს სულ მცირე შემდეგი ორი მუხლის ანალიზს – აქტივი, რომელიც არსებობს ბაზარზე და აქვს ბაზარზე გამოკვლეული საპროცენტო განაკვეთი; მეორე, აქტივი, რომელიც უნდა შეფასდეს. შესაფასებელი ფულადი ნაკადებისათვის შესაფერისი დისკონტირების განაკვეთზე დასკვნა გამოტანილ უნდა იქნეს მეორე აქტივის, ბაზარზე დაკვირვებადი (ემპირიული) საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით. ამგვარი დასკვნების გამოსატანად, სხვა აქტივის ფულადი ნაკადების მახასიათებლები შესაფასებელი აქტივის მახასიათებლების მსგავსი უნდა იყოს. ამგვარად, შემფასებელი ასე უნდა მოიქცეს:
- ა) განსაზღვროს იმ ფულადი ნაკადების ერთობლიობა, რომლის დისკონტირებაც უნდა განხორციელდეს;
 - ბ) განსაზღვროს ბაზარზე არსებული სხვა აქტივი, რომელიც ისეთ შთაბეჭდილებას ტოვებს, რომ ფულადი ნაკადის ანალოგიური მახასიათებლები აქვს;
 - გ) ერთმანეთს შეუდაროს ზემოაღნიშნული ორი მუხლის ფულადი ნაკადების ერთობლიობა, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი მსგავსია (მაგალითად, ორივე არის სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები, თუ ერთი სახელშეკრულებოა და მეორე – შეფასებული ფულადი ნაკადი?);
 - დ) შეაფასოს, ზომ არ არსებობს ისეთი ელემენტი, რომელიც წარმოდგენილია ერთ მუხლში და არ არის მეორეში (მაგალითად, არის თუ არა ერთ-ერთი ნაკლებად ლიკვიდური, ვიდრე მეორე?); და
 - ე) შეაფასოს, შესაძლებელია თუ არა, ფულადი ნაკადების ორივე ერთობლიობა ანალოგიურად (ან განსხვავებულად) რეაგირებდეს შეცვლილ ეკონომიკურ პირობებზე.

მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა

- ა7. ზოგიერთ სიტუაციაში მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა გაცილებით უფრო ეფექტურ შეფასების მიდგომას წარმოადგენს, ვიდრე ტრადიციული. შეფასების გაანგარიშებისას, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის დროს გამოიყენება შესაძლო ფულადი ნაკადების ყველა მოსალოდნელი შედეგი, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ერთი ფულადი ნაკადის ნაცვლად. მაგა-

ლითად, ფულადი ნაკადი შეიძლება იყოს 100 ფე, 200 ფე ან 300 ფე შემდეგი ალბათობებით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის 220 ფ.ე. ამგვარად, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა ტრადიციული მიდგომისაგან იმით განსხვავდება, რომ აქ აქცენტი გადატანილია განსახილველი ფულადი ნაკადების უშუალო ანალიზზე და შეფასებაში გამოყენებული დაშვებების შედარებით მეტად აშკარა მტკიცებაზე.

- ა8. დღევანდელი ღირებულების გამოყენების საშუალებას მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომაც იძლევა, როდესაც ფულადი ნაკადების მოძრაობის დრო გაურკვეველია. მაგალითად, 1,000 ფე ფულადი ნაკადი შეიძლება მიღებულ იქნეს ერთ წელში, ორ წელში ან სამ წელში შემდეგი ალბათობით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად. შემდეგ მაგალითზე ნაჩვენებია მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულების გამოთვლა მოცემულ სიტუაციაში.

დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე ერთ წელში, 5%-ით	952.38 ფე	
ალბათობა	10.00%	95.24 ფე
დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე ორ წელში, 5.25%-ით	902.73 ფე	
ალბათობა	60.00%	541.64 ფე
დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე სამ წელში, 5.50%-ით	851.61 ფე	
ალბათობა	30.00%	255.48 ფე
მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება		892.36 ფე

- ა9. მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება 892.36 ფე განსხვავდება 902.73 ფე სიდიდის საუკეთესო შეფასების (60% ალბათობა) ტრადიციული ცნებისაგან. ტრადიციული დღევანდელი ღირებულების გამოთვლა, რომელიც ამ მაგალითში იყო გამოყენებული, საჭიროებს გადაწყვეტილების მიღებას იმის შესახებ, ფულადი ნაკადების მიღების რომელი დრო უნდა იქნეს გამოყენებული და, შესაბამისად, ვერ ასახავს სხვა პერიოდების (დროის) ალბათობებს. ამის მიზეზი ის არის, რომ ტრადიციულ დღევანდელი ღირებულების გამოთვლაში დისკონტირების განაკვეთი ვერ ასახავს ფულად ნაკადებთან დაკავშირებულ, დროში არსებულ განუსაზღვრელობებს.

- ა10. ალბათობების გამოყენება მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომაში არსებითი ელემენტია. ზოგიერთ საკითხში, თუ ალბათობები მაღალი სუბიექტურობით გამოირჩევა შეფასებები გაცილებით მეტ სიზუსტეს მოგვცემს, ვიდრე სინამდვილეშია. თუმცა, ტრადიციული მიდგომის სათანადო გამოყენებაც (როგორც აღწერილი იყო პ. დნ-ში) საჭიროებს იმავე შეფასებებს და სუბიექტურობას, მაგრამ არ უზრუნველყოფს მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის გამოთვლებისანარ გამჭვირვალობას.

- ა11. თანამედროვე პრაქტიკაში შემუშავებული მრავალი შეფასება არაფორმალურად უკვე აერთიანებს მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს. გარდა ამისა, ბუღალტრები ხშირად აწყდებიან ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სჭირდებათ აქტივების შეფასება შეზღუდული ინფორმაციის გამოყენებით, შესაძლო ფულადი ნაკადების ალბათობების შესახებ. მაგალითად, ბუღალტერი შეიძლება აღმოჩნდეს შემდეგ სიტუაციებში:

- შეფასებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-სა და 250 ფე-ს შორის, მაგრამ ამ დიაპაზონში არც ერთი თანხა არ არის სხვაზე უფრო მეტად მოსალოდნელი. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის $150 \text{ ფე } [(50+250)/2]$;
- შეფასებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-სა და 250 ფე-ს შორის და ყველაზე მეტად მოსალოდნელი თანხა არის 100 ფე. ამასთან, უცნობია თითოეულ თანხაზე მისაკუთვნებული, შესაფერისი ალბათობები. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის $155.33 \text{ ფე } [(50 + 100 + 250)/3]$;
- შეფასებული თანხა იქნება 50 ფე (10% ალბათობა), 250 ფე (30% ალბათობა) ან 100 ფე (60% ალბათობა). ამ ინფორმაციის საფუძველზე შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის $140 \text{ ფე } [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

- თითოეულ შემთხვევაში, შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი, სავარაუდოდ, აქტივის გამოყენების ღირებულების საუკეთესო შეფასებაა, ვიდრე ცალ-ცალკე აღებული მინიმალური, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ან მაქსიმალური თანხა.
- ა12. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის გამოყენებაზე დანახარჯები/სარგებელი საკითხის განსჯა ზემოქმედებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს შეიძლება ხელი მიუწვდებოდეს ვრცელ მონაცემებზე და შეეძლოს ფულადი ნაკადების ბევრი სცენარის დამუშავება. სხვა შემთხვევაში, საწარმოს შეიძლება უნარი არ შესწევდეს, რათა მოიპოვოს საერთო ხასიათის ინფორმაციაზე მეტი ინფორმაცია, ფულადი ნაკადების ცვალებადობის შესახებ მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაწევის გარეშე. საწარმომ უნდა დააბალანსოს დამატებითი ინფორმაციის მოსაპოვებლად საჭირო დანახარჯები იმ ინფორმაციის დამატებითი საიმედოობით, რომელიც შეფასებას უკავშირდება.
- ა13. ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის ტექნიკა შეუფერებელია ერთი ობიექტის (მუხლის) ან ისეთი ობიექტის შესაფასებლად, რომელსაც ახასიათებს შესაძლო შედეგების შეზღუდული რაოდენობა. ისინი მაგალითისათვის ასახელებენ ისეთ აქტივს, რომელსაც ორი შესაძლო შედეგი აქვს: 90% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი ნაკადი იქნება 10 ფე და 10% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი ნაკადი იქნება 1,000 ფე. ისინი აღნიშნავენ, რომ მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი მოცემულ მაგალითში არის 109 ფე და აკრიტიკებენ ამ შედეგს, ვინაიდან არ წარმოადგენს არც ერთ ისეთ თანხას, რომელიც შეიძლება საბოლოოდ იყოს გადახდილი.
- ა14. ზემოაღნიშნულის მსგავსი მტკიცებები ასახავს ძირითად უთანხმოებას შეფასების მიზანთან. თუ შეფასების მიზანია გასაწევი დანახარჯების ერთიანი სიდიდის განსაზღვრა, მოსალოდნელმა ფულადმა ნაკადმა შეიძლება ვერ მოგვცეს მოსალოდნელი დანახარჯის რეპრეზენტაციულად სწორი შეფასება. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი ეხება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას. აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მოცემულ მაგალითში არ არის მოსალოდნელი, რომ 10 ფე იქნება, მიუხედავად იმისა, რომ ის არის ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი. ამის მიზეზი ის არის, რომ 10 ფე შეფასება თავის თავში არ მოიცავს აქტივის შესაფასებელი ფულადი ნაკადების განუსაზღვრელობას. პირიქით, გაურკვეველი ფულადი ნაკადი ისეა წარმოდგენილი, თითქოს გარკვეული ფულადი ნაკადი იყოს. არც ერთი გონიერი საწარმო არ გაყიდის ამ მახასიათებლების მქონე აქტივს 10 ფე-ად.

დისკონტირების განაკვეთი

- ა15. რომელი მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს საწარმომ აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი ნაკადების დისკონტირებისთვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომლითაც უნდა გაკეთდეს შეფასებული ფულადი ნაკადების კორექტირება. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვება ორმაგად იქნება დათვლილი.
- ა16. როდესაც აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის მიღება არ შეიძლება პირდაპირ ბაზრიდან, საწარმო დისკონტირების განაკვეთის შესაფასებლად იყენებს შემცვლელებს. მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ, შეძლებისდაგვარად, გამოთვლილ იქნეს საბაზრო შეფასება:
- ა) ფულის დროითი ღირებულებისა იმ პერიოდებში, სანამ დამთავრდება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა; და
 - ბ) (ბ), (დ) და (ე) ფაქტორებისა, რომლებიც (დ) პუნქტში იყო აღწერილი, იმდენად, რამდენადაც ამ ფაქტორებს არ გამოუწვევია კორექტირებები, შეფასებული ფულადი ნაკადების მიღებაში.
- ა17. ამგვარი შეფასებების ამოსავალ ბაზად საწარმომ შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი განაკვეთები:
- ა) საწარმოს კაპიტალური დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომელიც განსაზღვრულია ე.წ. კაპიტალური აქტივების შეფასების მოდელით;
 - ბ) საწარმოს ზღვრული სასესხო განაკვეთი;
 - გ) სესხების სხვა საბაზრო განაკვეთები.
- ა18. ამასთან, ეს განაკვეთები უნდა შესწორდეს, რათა:
- ა) აისახოს საშუალება (მეთოდი), რითაც ბაზარმა უნდა შეაფასოს აქტივის შეფასებულ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული სპეციფიკური რისკები; და

ბ) გამოირიცხოს რისკები, რომლებიც არ შეესაბამება აქტივის შეფასებულ ფულად ნაკადებს, ან რომლითაც შესწორდა შეფასებული ფულადი ნაკადები.

განხილულ უნდა იქნეს ქვეყნის რისკი, სავალუტო და ფასის რისკები.

- ა19. დისკონტირების განაკვეთი დამოუკიდებელია საწარმოს კაპიტალის სტრუქტურისაგან და იმ საშუალებებისაგან, რომლითაც საწარმო აფინანსებს აქტივის შესყიდვას, ვინაიდან ფულადი ნაკადები, რომელთა წარმოშობა მოსალოდნელი არ არის აქტივიდან, დამოკიდებულია იმაზე, რა საშუალებით აფინანსებს საწარმო აქტივის შესყიდვას.
- ა20. 55-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი უნდა იყოს დაბეგვრამდელი განაკვეთი. ამდენად, როდესაც დისკონტირების განაკვეთის შესაფასებლად გამოიყენება დაბეგვრის შემდგომი ბაზა, მაშინ ეს ბაზა უნდა შესწორდეს დაბეგვრამდელი განაკვეთის ასახვის მიზნით.
- ა21. ჩვეულებრივ, საწარმო აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად იყენებს ერთ დისკონტირების განაკვეთს. თუმცა, საწარმო სხვადასხვა მომავალი პერიოდებისათვის სხვადასხვა დისკონტირების განაკვეთს იყენებს, როდესაც აქტივის გამოყენების ღირებულება მგრძნობიარეა სხვადასხვა პერიოდის რისკებს შორის განსხვავების მიმართ, ან საპროცენტო განაკვეთების ვადის სტრუქტურის მიმართ.

დანართი ბ

ბასს 16-ის შესწორება

[ცვლილება მოთხოვნებს არ ეხება]

დანართი გ

გუდვილის მქონე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და არამაკონტროლებელი წილების გაუფასურების ტესტირება

წინამდებარე დანართი მოცემული სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

- გ1. ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) შესაბამისად, მყიდველი საწარმო შეძენის თარიღისათვის გუდვილს აფასებს და აღიარებს, როგორც (ა)-ს ნამეტი (ბ)-ზე:
- ა) ჯამური მაჩვენებელი შემდეგი სიდიდეების:
 - (i) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც საზოგადოდ საჭიროებს რეალური ღირებულებით შეფასებას შეძენის თარიღით (იხ. 37-ე პუნქტი);
 - (ii) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ საწარმოში; და
 - (iii) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში - შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს ადრე კუთვნილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება, შეძენის თარიღისათვის შეფასებული.
 - ბ) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა ღირებულება შეძენის თარიღისათვის.

გუდვილის განაწილება

- გ2. წინამდებარე სტანდარტის მე-80 პუნქტი მოითხოვს საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გუდვილის განაწილებას მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, ან ერთეულების ჯგუფზე, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან, იმის მიუხედავად, მიეკუთვნება თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს ან ერთეულების ჯგუფს შეძენილი საწარმოს სხვა აქტივები და ვალდებულებები. შესაძლებელია, რომ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი ზოგიერთი სინერგიული ეფექტი განაწილდეს ისეთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, რომელშიც არამაკონტროლებელ წილს არ ეკუთვნის წილი.

გაუფასურების ტესტირება

- გ3. გაუფასურების ტესტირება გულისხმობს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შედარებას მის საბალანსო ღირებულებასთან.
- გ4. თუ საწარმო არამაკონტროლებელ წილებს აფასებს შეძენის თარიღისათვის შეიღობილი საწარმოს წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში, მისი პროპორციული წილის მიხედვით, რეალური ღირებულების ნაცვლად, არამაკონტროლებელ წილებზე მისაკუთვნილებელი გუდვილი ჩაირთვება შესაბამისი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებაში, მაგრამ არ აღიარდება მშობელი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამის შედეგად, საწარმო ამ ერთეულზე მისაკუთვნილებელი გუდვილის საბალანსო ღირებულებას აკორექტირებს, რათა აისახოს არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი გუდვილი. შემდეგ კორექტირებული საბალანსო ღირებულება შეუდარდება ამ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რათა განისაზღვროს, გაუფასურდა თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.

გაუფასურების ზარალის განაწილება

- გ5. 104-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ნებისმიერი გამოვლენილი გაუფასურების ზარალი პირველ რიგში განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნიებულ გუდვილზე, მისი საბალანსო ღირებულების შესამცირებლად და შემდეგ ამ ერთეულის სხვა აქტივებზე, ერთეულის შემადგენელი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

- გ6. თუ შვილობილი საწარმო ან შვილობილი საწარმოს ნაწილი, არამაკონტროლებელ წილთან ერთად, თავად წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, გაუფასურების ზარალი განაწილდება მშობელი საწარმოსა და არამაკონტროლებელ წილზე იმავე საფუძველით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.
- გ7. თუ შვილობილი საწარმო ან შვილობილი საწარმოს ნაწილი, არამაკონტროლებელ წილთან ერთად, წარმოადგენს უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს, გუდვილის გაუფასურების ზარალი განაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იმ ნაწილებზე, რომელთაც გააჩნიათ არამაკონტროლებელი წილი და იმ ნაწილებზე, რომლებსაც არა აქვთ არამაკონტროლებელი წილი. გაუფასურების ზარალი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილებს უნდა მიეკუთვნოს შემდეგ საფუძველზე:
- ა) რა ხარისხითაც გაუფასურება უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გუდვილს, მისი ნაწილების გუდვილის შესაბამის საბალანსო ღირებულებებს გაუფასურებამდე; და
 - ბ) რა ხარისხითაც გაუფასურება უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირებად აქტივებს, მისი ნაწილების წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივების შესაბამის საბალანსო ღირებულებებს გაუფასურებამდე. ნებისმიერი ამგვარი გაუფასურება განაწილდება თითოეული ერთეულის შემადგენელი ნაწილების აქტივებზე, ამ ნაწილის თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იმ ნაწილებზე, რომლებსაც გააჩნიათ არამაკონტროლებელი წილი, გაუფასურება განაწილდება მშობელ საწარმოსა და არამაკონტროლებელ წილებზე იმავე საფუძველით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.
- გ8. თუ არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი გაუფასურების ზარალი დაკავშირებულია გუდვილთან, რომელიც აღიარებული არ არის მშობელი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი გ4), ეს გაუფასურების ზარალი არ აღიარდება, როგორც გუდვილის გაუფასურების ზარალი. ასეთ შემთხვევაში, გუდვილის გაუფასურების ზარალის სახით აღიარდება მხოლოდ გაუფასურების ზარალის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია მშობელ საწარმოზე მიკუთვნიებულ გუდვილთან.
- გ9. მე-7 საილუსტრაციო მაგალითში ნაჩვენებია გუდვილის მქონე ისეთი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება, რომელიც არ იმყოფება სხვა საწარმოს სრულ საკუთრებაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 37

ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, უზრუნველყოს სათანადო აღიარების კრიტერიუმებისა და შეფასების საფუძვლების გამოყენება ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების მიმართ, აგრეთვე საკმარისი ინფორმაციის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მათი შინაარსის, პერიოდულობისა და ოდენობის აღქმა.

მოქმედების სფერო

1. ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების აღრიცხვისას, ყველა საწარმომ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:
 - ა) ისინი წარმოიქმნება დაუმთავრებელი ხელშეკრულებების შედეგად, თუ ხელშეკრულება არ არის წაგებიანი;
 - ბ) [გაუქმებულია]
 - გ) მათ მოიცავს სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი.
2. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებს (მათ შორის, გარანტიებს), რომლებიც განეკუთვნება ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოქმედების სფეროს.
3. დაუმთავრებელი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის მონაწილე არც ერთ მხარეს არ შეუსრულებია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები, ან ორივე მხარეს ნაწილობრივ, ერთნაირად აქვთ შესრულებული ვალდებულებები. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება იმ დაუმთავრებელ ხელშეკრულებებს, რომლებიც წაგებიანი არ არის.
4. [გაუქმებულია]
5. თუ სხვა სტანდარტი განიხილავს ანარიცხების, პირობითი ვალდებულების ან პირობითი აქტივის რომელიმე კონკრეტულ ტიპს, წინამდებარე სტანდარტის ნაცვლად, საწარმო იყენებს იმ შესაბამის სტანდარტს. მაგალითად, ანარიცხების ცალკეული ტიპები განხილულია იმ სტანდარტებში, რომლებიც ეხება:
 - ა) [გაუქმებულია];
 - ბ) მოგებიდან გადასახადებს (იხ. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
 - გ) იჯარას (იხ. ფასს 16 – „იჯარა“). თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ისეთი იჯარისთვის, რომელიც წაგებიანი ხდება იჯარის ვადის დაწყების თარიღამდე, როგორც ეს ტერმინი განმარტებულია ფასს 16-ში. გარდა ამისა, მოცემული სტანდარტი გამოიყენება მოკლევადიან იჯარასა და დაბალი ღირებულების საიჯარო აქტივის მქონე იჯარასთან მიმართებითაც, რომლებიც აღირიცხებოდა ფასს 16-ის მე-6 პუნქტის შესაბამისად და წაგებიანი გახდა;
 - დ) დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებს (იხ. ბასს 19 – „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“);
 - ე) სადაზღვევო ხელშეკრულებებს (იხ. ფასს 4 - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“). მიუხედავად ამისა, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება მზღვევლის ანარიცხებზე, პირობით ვალდებულებებსა და პირობით აქტივებზე, რომლებიც არ წარმოიშობა ფასს 4-ის მოქმედების სფეროში მყოფ სადაზღვევო ხელშეკრულებებში განსაზღვრული უფლებებისა და სახელშეკრულებო ვალდებულებებიდან; და

- ვ) საწარმოთა გაერთიანებაში მყიდველი საწარმოს პირობით კომპენსაციას (იხ. ფასს 3 – „საწარმოთა გაერთიანება“); და
- ზ) ამონაგებს მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან (იხ. ფასს 15 – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“). თუმცა, ფასს 15 არ შეიცავს კონკრეტულ მოთხოვნებს მომხმარებლებთან გაფორმებული ისეთი ხელშეკრულებებისთვის, რომლებიც არის, ან გახდა წაგებიანი. ასეთ შემთხვევებში წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება.
6. [გაუქმებულია]
7. წინამდებარე სტანდარტი ანარიცხებს განსაზღვრავს როგორც ვალდებულებებს, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია. ზოგიერთ ქვეყანაში ტერმინი „ანარიცხი“ ასევე გამოიყენება ცვეთის, აქტივების გაუფასურებისა და საექვო ვალების ცნებათა კონტექსტში: ისინი წარმოადგენს აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირებას და წინამდებარე სტანდარტი მათ არ განიხილავს.
8. სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრულია, თუ როდის უნდა განიხილებოდეს დანახარჯები აქტივებად ან ხარჯებად. წინამდებარე სტანდარტში ეს საკითხი განხილული არ არის. შესაბამისად, ამ სტანდარტით არც იკრძალება და არც მოითხოვება იმ ხარჯების კაპიტალიზაცია, რომლებიც აღიარდა ანარიცხების შექმნის დროს.
9. წინამდებარე სტანდარტი ეხება რესტრუქტურიზაციის ანარიცხებს (შეწყვეტილი ოპერაციების ჩათვლით). თუ რესტრუქტურიზაცია აკმაყოფილებს შეწყვეტილი ოპერაციის განმარტებას, შესაძლოა საჭირო იყოს დამატებითი განმარტებების გაკეთება, ფასს 5-ის – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ – შესაბამისად.

განმარტებები

10. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:
- ანარიცხები** ისეთი ვალდებულებებია, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია.
- ვალდებულება** არის საწარმოს მიმდინარე ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა.
- მავალდებულებელი მოვლენა** არის მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რის შედეგადაც საწარმოს არა აქვს ამ ვალდებულების დაფარვის გარდა, სხვა რეალური ალტერნატივა.
- იურიდიული ვალდებულება** არის ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება:
- ა) ხელშეკრულების (ხელშეკრულებაში მოცემული ან ნაგულისხმევი პირობების);
 - ბ) კანონმდებლობის; ან
 - გ) კანონის სხვა მოქმედების შედეგად.
- კონსტრუქციული ვალდებულება** არის ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოს საქმიანობის შედეგად, როდესაც:
- ა) წარსულში დამკვიდრებული პრაქტიკის, საწარმოს პოლიტიკის ამსახველი გამოქვეყნებული დოკუმენტების ან საკმარისად კონკრეტული მიმდინარე განცხადების საშუალებით საწარმომ სხვა მხარეებს აჩვენა, რომ იგი მომავალში თავის თავზე აიღებს გარკვეულ ვალდებულებებს; და
 - ბ) შედეგად საწარმომ შექმნა სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ იგი მხარეთა წინაშე დააკმაყოფილებს ამ ვალდებულებას.
- პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს:**
- ა) შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან

ბ) მიმდინარე ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან:

- (i) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ან
- (ii) ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

პირობითი აქტივი არის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება ადრე მომხდარი მოვლენის შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს.

წაგებიანი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის მიხედვით ვალდებულებების დასაფარად გათვალისწინებული აუცილებლად გასაწევი ხარჯი აღემატება ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ სარგებელს.

რესტრუქტურისაცია არის საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი და კონტროლირებადი პროგრამა, რომელიც მნიშვნელოვნად ცვლის:

- ა) საწარმოს საქმიანობის მასშტაბს; ან
- ბ) საქმიანობის წარმართვის ხერხებს.

ანარიცხები და სხვა ვალდებულებები

11. შესაძლებელია ანარიცხების განსხვავება სხვა ვალდებულებებისაგან, როგორიცაა: სავაჭრო გადასახდელები და დარიცხვები, რადგან ანარიცხების დასაფარად საჭირო მომავალი დანახარჯების გაწევის დრო და მოცულობა, ანარიცხებისაგან განსხვავებით, განუსაზღვრელია:

- ა) სავაჭრო ვალდებულებები არის მიღებული ან მოწოდებული საქონლის ან მომსახურებისათვის გადახდის ვალდებულება, რომელზეც მიღებულია ანგარიშ-ფაქტურა ან ოფიციალურად შეთანხმებულია მომწოდებელთან; და
- ბ) დარიცხვები წარმოადგენს ვალდებულებებს მიღებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების ანაზღაურებაზე, რომლებიც არ არის დაფარული, ანგარიშ-ფაქტურებით გაფორმებული ან მომწოდებელთან ოფიციალურად შეთანხმებული დაქირავებულ პირთა წინაშე ვალდებულებების ჩათვლით (მაგალითად, დარიცხული შვებულების თანხები). მიუხედავად იმისა, რომ ზოგჯერ აუცილებელია დარიცხვების ვადების ან ოდენობის შეფასება, როგორც წესი, ანარიცხებთან შედარებით, აქ განუსაზღვრელობა გაცილებით ნაკლებია.

დარიცხვებს ხშირად ასახავენ სავაჭრო და სხვა ვალდებულებებთან ერთად მაშინ, როდესაც ანარიცხები ცალკე აისახება.

ანარიცხებსა და პირობით ვალდებულებებს შორის კავშირი

12. საზოგადოდ, ყველა ანარიცხი პირობითია, რადგან განუსაზღვრელია მათი დაფარვის ვადა ან ოდენობა. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „პირობითი“ გამოიყენება იმ ვალდებულებებისა და აქტივების მიმართ, რომლებიც არ არის აღიარებული, რადგან მათი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს. ამასთან, ტერმინი „პირობითი ვალდებულება“ გამოიყენება იმ ვალდებულებების მიმართ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ანარიცხების აღიარების კრიტერიუმებს.

13. წინამდებარე სტანდარტი განასხვავებს:

- ა) ანარიცხებს, რომლებიც აღიარებულია როგორც ვალდებულებები (იმ პირობით, რომ შესაძლებელია საიმედოდ შეფასების გაკეთება), ვინაიდან ისინი წარმოადგენენ მიმდინარე ვალდებულებებს და მოსალოდნელია, რომ მათ დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა საწარმოდან; და
- ბ) პირობით ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული არ არის ვალდებულებებად, რადგან ისინი წარმოადგენს:

- (i) პოტენციურ ვალდებულებებს, რადგან ჯერ კიდევ გასარკვევია - აქვს თუ არა საწარმოს მიმდინარე ვალდებულება, რომელმაც შესაძლოა გამოიწვიოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ან
- (ii) მიმდინარე ვალდებულებებს, რომლებიც არ აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულ აღიარების კრიტერიუმებს (რადგან მოსალოდნელი არ არის, რომ მოცემული ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების საწარმოდან გასვლა ან შეუძლებელია ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება).

აღიარება

ანარიცხები

14. ანარიცხი უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც:

- ა) საწარმოს აქვს მიმდინარე ვალდებულება (იურიდიული ან კონსტრუქციული), რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენის შედეგად;
- ბ) სავარაუდოა, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; და
- გ) შესაძლებელია ვალდებულების თანხის საიმედოდ შეფასება.

აღნიშნული პირობების დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში, ანარიცხი არ უნდა აღიარდეს.

მიმდინარე ვალდებულება

- 15. იშვიათ შემთხვევაში ნათელი არ არის, არსებობს თუ არა მიმდინარე ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში ითვლება, რომ წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნება მიმდინარე ვალდებულება, თუ არსებული დასაბუთების გათვალისწინებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე ვალდებულების არსებობა უფრო მეტადაა მოსალოდნელი, ვიდრე არარსებობა.
- 16. თითქმის ყველა შემთხვევაში ნათლად ჩანს, წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე ვალდებულება. იშვიათ შემთხვევაში, მაგალითად, სასამართლოს მიერ სარჩელის განხილვისას, შესაძლებელია საკამათო იყოს, ადგილი ჰქონდა თუ არა ცალკეულ მოვლენას, ან წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე ვალდებულებები ამ მოვლენების შედეგად. ასეთ შემთხვევაში საწარმო ითვალისწინებს ყველა დასაბუთებას, მათ შორის, მაგალითად, ექსპერტთა მოსაზრებას და განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა მიმდინარე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. გათვალისწინებული დასაბუთებები მოიცავს დამატებით ინფორმაციას, რომელიც მიიღება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან. ამგვარი დასაბუთების საფუძველზე:
 - ა) საწარმო აღიარებს ანარიცხს, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე ვალდებულების არსებობა უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არარსებობა (და თუ დაკმაყოფილებულია აღიარების კრიტერიუმები); და
 - ბ) საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს პირობით ვალდებულებას, თუ უფრო მოსალოდნელია, რომ მიმდინარე ვალდებულება არ არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი (იხ. პუნქტი 86).

წარსული მოვლენა

- 17. წარსულ მოვლენას, რომელიც მიმდინარე ვალდებულებას იწვევს, ეწოდება მავალდებულებელი მოვლენა. იმისათვის, რომ მოვლენა მიჩნეულ იქნეს მავალდებულებელ მოვლენად, საწარმოს არ უნდა ჰქონდეს წარსული მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი ვალდებულების შესრულების გარდა სხვა რეალური ალტერნატივა. ეს მოხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - ა) ვალდებულების შესრულება მოითხოვება კანონმდებლობით; ან

- ბ) კონსტრუქციული ვალდებულების შემთხვევაში, როდესაც რაიმე მოვლენის (რომელიც შეიძლება იყოს საწარმოს ესა თუ ის ქმედება) შედეგად სხვა მხარეებს წარმოექმნებათ საწარმოს მიერ ვალდებულების შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.
18. ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის და არა მისი შესაძლო მდგომარეობა მომავალში. აქედან გამომდინარე, არ ხდება ანარიცხების აღიარება იმ დანახარჯებისათვის, რომლის გაწევაც საჭიროა საწარმოს მომავალი საქმიანობისათვის. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ხდება მხოლოდ იმ ვალდებულებების აღიარება, რომლებიც არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
 19. ანარიცხებად აღიარდება მხოლოდ ის ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და არსებობს საწარმოს მომავალი ქმედებებისაგან (ანუ მომავალში საწარმოს საქმიანობის წარმართვის) დამოუკიდებლად. ამგვარი ვალდებულებების მაგალითებია გარემოს უკანონო დაბინძურებისათვის გადასახდელი ჯარიმები ან მისი გაწმენდის ხარჯები. ვალდებულების დაფარვის მიზნით, ორივე მათგანი იწვევს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას მისი მომავალი ქმედებების მიუხედავად. ანალოგიურად, საწარმო ნავთობმომპოვებელი ჭაბურღილის ან ატომური ელექტროსადგურის მოქმედებიდან გამოსვლის მიხედვით, ხარჯებს აღიარებს იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ვალდებულია აანაზღაუროს უკვე მიყენებული ზარალი. ამის საპირისპიროდ, კომერციული ზეწოლის ან საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმომ შესაძლოა განიზრახოს ან დასჭირდეს დანახარჯების გაწევა მომავალი საქმიანობის კონკრეტული გზით წარმართვის მიზნით (მაგალითად, ცალკეულ საწარმოში გამონახოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟება). რადგან საწარმოს შეუძლია აიცილოს დანახარჯები მომავალი ქმედებების შედეგად, მაგალითად, საქმიანობის წარმართვის შეცვლის გზით, მას არა აქვს მომავალი დანახარჯების მიმდინარე ვალდებულება და არ აღიარებს ანარიცხებს.
 20. ვალდებულება ყოველთვის გულისხმობს მეორე მხარეს, რომლის წინაშეც არსებობს ვალდებულება. თუმცა, აუცილებელი არ არის იმ მხარის იდენტიფიცირება, რომლის მიმართაც არსებობს ვალდებულება; იგი შესაძლოა იყოს მთლიანად საზოგადოება, ვინაიდან ვალდებულება ყოველთვის გულისხმობს ვალდებულებას სხვა მხარის მიმართ. საწარმოს ხელმძღვანელობის ან დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ ვალდებულებას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თუ აღნიშნულ გადაწყვეტილებას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე არ გააცნობენ მათ, ვისზეც იგი ვრცელდება, ისეთი საკმარისად კონკრეტული გზით, რომ მათ წარმოეშვათ საწარმოს მიერ ვალდებულებების შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.
 21. მოვლენა, რომელიც მოხდენისთანავე არ წარმოქმნის ვალდებულებას, შესაძლოა წარმოქმნას იგი კანონმდებლობაში მომხდარი ცვლილების ან იმის გამო, რომ საწარმოს ქმედების (მაგალითად, საკმარისად კონკრეტული საჯარო განცხადების) შედეგად წარმოიქმნა კონსტრუქციული ვალდებულება. მაგალითად, გარემოსადმი ზიანის მიყენების შემთხვევაში შესაძლოა არ არსებოდეს მისი შედეგების გამოსწორების ვალდებულება. თუმცა, ზიანის მიყენება შესაძლოა გახდეს მავალდებულებელი მოვლენა, თუ ახალი კანონით მოითხოვება შედეგების გამოსწორება, ან თუ საწარმო საჯაროდ აიღებს შედეგების გამოსწორების პასუხისმგებლობას, რაც წარმოქმნის კონსტრუქციულ ვალდებულებას.
 22. როდესაც შემოთავაზებული ახალი კანონპროექტი დაუსრულებელია, ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც კანონპროექტის დამტკიცება არსებული სახით, ფაქტობრივად, ეჭვს არ იწვევს. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის ამგვარი ვალდებულება განიხილება იურიდიულ ვალდებულებად. სხვადასხვა გარემოება, რომელიც კანონის დამტკიცებას თან ახლავს, შეუძლებელს ხდის ერთი რომელიმე მოვლენის გამოცალკევებას, რომლის არსებობა, ფაქტობრივად, განაპირობებს კანონის უეჭველ მიღებას. უმეტეს შემთხვევაში, კანონის დამტკიცებამდე, შეუძლებელია გადაჭრით თქმა, რომ კანონი ძალაში შევა.

ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების შესაძლო გასვლა

23. იმისათვის, რომ ვალდებულებამ დააკმაყოფილოს აღიარების კრიტერიუმები, უნდა არსებობდეს არა მარტო მიმდინარე ვალდებულება, არამედ მოცემული ვალდებულების დაფარვის მიზნით საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლის ალბათობა. წინამდებარე

რე სტანდარტის მიზნებისათვის¹ რესურსების გასვლა ან სხვა მოვლენა განიხილება როგორც მოსალოდნელი, თუ უფრო მეტადაა სავარაუდო მისი მოხდენა, ვიდრე არმოხდენა, ანუ მოცემული მოვლენის მოხდენის ალბათობა აღემატება მისი არმოხდენის ალბათობას. როდესაც მოსალოდნელი არ არის, რომ მიმდინარე ვალდებულება არსებობს, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს პირობით ვალდებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი (იხ. 86-ე პუნქტი).

24. როდესაც არსებობს მთელი რიგი მსგავსი ვალდებულებები (მაგალითად, გარანტია პროდუქციის ხარისხზე ან მსგავსი ხელშეკრულებები), მათ დასაფარად საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლის ალბათობა განსაზღვრება მთლიანად ვალდებულებათა არსებული ჯგუფისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება ცალკეული ვალდებულების დასაფარად ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლის ალბათობა მცირე იყოს, ვალდებულებათა მოცემული ჯგუფის მთლიანად დასაფარად შესაძლოა საჭირო იყოს გარკვეული ოდენობის რესურსების გასვლა. ასეთ შემთხვევაში ხდება ანარიცხის აღიარება (თუ აღიარების სხვა კრიტერიუმები დაცემყოფილებულია).

ვალდებულებების საიმედოდ შეფასება

25. შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებითი ნაწილია, რაც არ ამცირებს მის საიმედოობას. განსაკუთრებით ეს ეხება ანარიცხებს, რომლებიც უფრო მეტ განუსაზღვრელობასთანაა დაკავშირებული, ვიდრე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების სხვა მუხლების უმეტესობა. ძალიან იშვიათი შემთხვევების გარდა, საწარმოს შეუძლია განსაზღვროს მოსალოდნელი შედეგების დიაპაზონი და ამრიგად, ისე საკმარისად საიმედოდ შეაფასოს ვალდებულება, რომ შესაძლებელი იყოს მისი გამოყენება ანარიცხების აღიარებისათვის.
26. უიშვიათეს შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება, არსებობს ვალდებულება, რომლის აღიარება შეუძლებელია. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასეთი ვალდებულება აისახება პირობით ვალდებულებად (იხ.86-ე პუნქტი).

პირობითი ვალდებულებები

27. **საწარმომ არ უნდა აღიაროს პირობითი ვალდებულება.**
28. 86-ე პუნქტის შესაბამისად, პირობითი ვალდებულება აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლა მოსალოდნელია შორეულ მომავალში.
29. როდესაც საწარმოს გააჩნია ვალდებულების შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, ვალდებულების ის ნაწილი, რომლის დაფარვაც მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, მიიჩნევა პირობით ვალდებულებად, ხოლო იმ ნაწილისათვის, რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა, საწარმო აღიარებს ანარიცხს, გარდა იმ იშვიათი შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება.
30. პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა არ განვითარდეს იმგვარად, როგორც თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. ამიტომ განუწყვეტლივ ხდება მათი შეფასება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლის ალბათობის განსაზღვრის მიზნით. თუ მოსალოდნელი იქნება, რომ პირობითი ვალდებულების სახით ასახული ვალდებულების შესასრულებლად, საჭირო გახდება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხის აღიარება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლის ალბათობის შეცვლა (გარდა იმ იშვიათი შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება).

¹. სავალდებულო არ არის წინამდებარე სტანდარტში მოცემული სიტყვის „მოსალოდნელი“ განმარტება - „უფრო მეტად მოსალოდნელი ვიდრე არა“, გამოყენებულ იქნეს სხვა სტანდარტების მიმართ.

პირობითი აქტივები

31. საწარმომ არ უნდა აღიაროს პირობითი აქტივი.
32. ზოგადად, პირობითი აქტივები წარმოიქმნება დაუგეგმავი ან სხვა გაუთვალისწინებელი შემთხვევების შედეგად, რომლებიც წარმოქმნის საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის შესაძლებლობას. ამის მაგალითს წარმოადგენს სარჩელი, რომელიც საწარმომ შეიტანა სასამართლოში და მისი შედეგი გაურკვეველია.
33. პირობითი აქტივების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება არ ხდება, რადგან შესაძლოა ამან გამოიწვიოს იმ შემოსავლის აღიარება, რომლის მიღებაც შესაძლოა არასოდეს არ მოხდეს. მიუხედავად ამისა, როდესაც შემოსავლის მიღება, ფაქტობრივად, ეჭვს არ იწვევს, მოცემული აქტივი არ წარმოადგენს პირობით აქტივს და მართებულია მისი აღიარება.
34. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, 89-ე პუნქტის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მოხდება პირობითი აქტივის ასახვა.
35. პირობითი აქტივების შეფასება ხდება განუწყვეტლივ, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს მოვლენების განვითარების სათანადოდ ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებებში. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა ეჭვს აღარ იწვევს, მოცემული აქტივის და მასთან დაკავშირებული შემოსავლის აღიარება მოხდება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა აღნიშნული ცვლილება. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, საწარმო ასახავს მოცემულ პირობით აქტივს (იხ. პუნქტი 89-ე).

შეფასება

საუკეთესო შეფასება

36. თანხა, რომელიც აღიარდა ანარიცხად, უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მიმდინარე ვალდებულების შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
37. მიმდინარე ვალდებულების შესასრულებელი დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს თანხის ის ოდენობა, რომელსაც საწარმო გადაიხდიდა ვალდებულების შესასრულებლად ან სხვა მხარისათვის გადასაცემად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ხშირად შეუძლებელია ან შემზღუდველად ძვირია ვალდებულების შესრულება ან გადაცემა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. თუმცა, იმ თანხის შეფასება, რომელსაც საწარმო რაციონალურად გადაიხდიდა ვალდებულების დასაფარად ან გადასაცემად, წარმოადგენს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა ვალდებულების დასაფარად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
38. შედეგებისა და ფინანსური ეფექტის შეფასება ხორციელდება საწარმოს ხელმძღვანელობის განსჯის საფუძველზე, რომელიც გამაგრებულია მსგავსი ოპერაციებიდან მიღებული გამოცდილებით და ზოგიერთ შემთხვევაში, დამოუკიდებელი ექსპერტების ანგარიშებით. გასათვალისწინებელი დასაბუთებები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებისაგან მიღებულ დამატებით დასაბუთებას.
39. განუსაზღვრელობებისადმი, რომლებიც თან ახლავს ანარიცხად ასაღიარებელ თანხას, სხვადასხვა პირობის გათვალისწინებით, არსებობს განსხვავებული სახის მიდგომა. როდესაც შესაფასებელი ანარიცხი მოიცავს მუხლების დიდ რაოდენობას, ვალდებულება ფასდება ყველა შესაძლო შედეგისა და მათი ალბათობების შეწონვით. შეფასების აღნიშნულ სტატისტიკურ მეთოდს ეწოდება „მათემატიკური ლოდინი“. აქედან გამომდინარე, ანარიცხის ოდენობა განსხვავებული იქნება იმისდა მიხედვით, თუ რა არის მოცემული თანხის დაკარგვის ალბათობა, მაგალითად 60% ან 90%. როდესაც არსებობს შესაძლო შედეგების უწყვეტი დიაპაზონი და ყოველი შედეგის მიღების ალბათობა თანაბარია, გამოიყენება აღნიშნული დიაპაზონის შუა წერტილი.

მაგალითი

საწარმო საქონელს ყიდის გარანტიით, რომელიც ითვალისწინებს იმ საწარმოო დეფექტის გამოსწორებასთან დაკავშირებული ხარჯების დაფარვას, რომელთა არსებობა ნათელი გახდება შემენიდან ექვსი თვის განმავლობაში. თუ ყველა გაყიდულ საქონელს აღმოაჩნდება მცირედი წუნი, მისი შეკეთების ხარჯები მიაღწევს 1 მილიონს, ხოლო მნიშვნელოვანი წუნის აღმოჩენის შემთხვევაში – ოთხ მილიონს. საწარმოს გამოცდილების საფუძველზე სავარაუდოა, რომ მომავალ წელს გაყიდული საქონლის 75 პროცენტს არ აღმოაჩნდება წუნი, 20 პროცენტს აღმოაჩნდება უმნიშვნელო წუნი, ხოლო 5 პროცენტს – მნიშვნელოვანი წუნი. 24-ე პუნქტის შესაბამისად, საგარანტიო ვალდებულებების დასაფარად საჭირო თანხის გასვლას საწარმო აფასებს მთლიანი საგარანტიო ხელშეკრულებისათვის.

მოსალოდნელი სარემონტო სამუშაოების ღირებულებაა:

$$(ნულის 75\%) + (1 \text{ მლნ-ის } 20\%) + (4 \text{ მლნ-ის } 5\%) = 400,000$$

40. ცალკეული ვალდებულების შეფასებისას, ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი შესაძლოა წარმოადგენდეს ვალდებულების საუკეთესო შეფასებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაშიც კი, საწარმო განიხილავს სხვა შესაძლო შედეგებს. თუ სხვა შესაძლო შედეგები, უმეტესწილად, მეტია ან მცირეა ყველაზე მოსალოდნელ შედეგზე, საუკეთესო შეფასება იქნება უმეტესი ან უმცირესი თანხა. მაგალითად, თუ საწარმო ვალდებულია გამოასწოროს მომხმარებლისათვის აშენებული ქარხნის მნიშვნელოვანი წუნი, ამ ვალდებულების შეფასების ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი იქნება 1,000 ფულადი ერთეული, რომელიც საჭიროა პირველი მცდელობით წუნის აღმოფხვრისათვის, მაგრამ ანარიცხის აღიარება მოხდება გაცილებით მეტი თანხით იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს დამატებითი სამუშაოების ჩატარების საჭიროების მნიშვნელოვანი ალბათობა.
41. ანარიცხის შეფასება ხდება დაბეგვრამდე, რადგან ანარიცხების დაბეგვრის შედეგები და მისი ცვლილებები განხილულია ბასს 12-ში - „მოგებიდან გადასახადები“.

რისკები და განუსაზღვრელობა

42. ანარიცხის თანხის საუკეთესო შეფასების მისაღებად გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის რისკები და განუსაზღვრელობა, რომლებიც მუდმივად თან ახლავს ბევრ მოვლენასა და გარემოებას.
43. რისკი აღწერს შესაძლო შედეგის ვარიაციას. რისკის კორექტირების შედეგად შესაძლოა გაიზარდოს ის თანხა, რომლითაც შეფასებულია ვალდებულება. განუსაზღვრელობის პირობებში გადაწყვეტილების მიღებისას საჭიროა სიფრთხილე, რათა არ მოხდეს აქტივებისა და შემოსავლის გადაჭარბებულად, ან დანახარჯებისა და ვალდებულებების შემცირებულად შეფასება. თუმცა, განუსაზღვრელობის ფაქტორი არ ამართლებს ჭარბი ანარიცხების შექმნას ან ვალდებულებების განზოგად გაზრდას. მაგალითად, თუ განსაკუთრებით უარყოფითი შედეგისათვის განკუთვნილი დანახარჯები შეფასებულია წინდახედულობის პრინციპის შესაბამისად, მოცემული შედეგი განგებ არ განიხილება უფრო მოსალოდნელად, ვიდრე ეს რეალურად არის მოსალოდნელი. საჭიროა სიფრთხილე, რათა თავიდან ავიცილოთ რისკისა და განუსაზღვრელობის გასათვალისწინებლად გაკეთებული კორექტირებების დუბლირება და შედეგად, ანარიცხის გადაჭარბებული შეფასება.
44. განუსაზღვრელობა, რომელიც თან ახლავს ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯების შეფასებას, აისახება განმარტებით შენიშვნებში, 85 (ბ) პუნქტის შესაბამისად.

დღევანდელი ღირებულება

45. როცა ფულის დროითი ღირებულების ეფექტი მნიშვნელოვანია, ანარიცხების თანხა უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების დღევანდელ ღირებულებას, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ საჭირო იქნება მოვალეობის შესასრულებლად.
46. ფულის დროითი ღირებულების გამო, ის ანარიცხები, რომლებიც უკავშირდება ფულადი სახსრების გასვლას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მოკლე ვადაში, უფრო წაგებიანია, ვიდრე ის ანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია იმავე ოდენობის ფულადი სახსრების შედარებით მოგვიანებით გასვლასთან. ამიტომ, როდესაც ფულის დროითი ღირებულება არსებობს, ხდება ანარიცხების დისკონტირება.

47. დისკონტირების განაკვეთი (ან განაკვეთები) უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე არსებულ განაკვეთს (ან განაკვეთებს), რომელშიც გათვალისწინებულია ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებისა და მოცემული ვალდებულებისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური რისკი. დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები) არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომელთათვისაც მომავალი ფულადი სახსრების მოძრაობის შეფასებები იქნა კორექტირებული.

მომავალი მოვლენები

48. მომავალი მოვლენები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ თანხის ოდენობაზე, რომელიც საჭიროა ვალდებულების დასაფარად, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ანარიცხების თანხაში, თუ არსებობს მათი მოხდენის საკმარისი ობიექტური დასაბუთება.
49. მოსალოდნელი მომავალი მოვლენები შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს ანარიცხების შეფასებისას. მაგალითად, საწარმოს შეიძლება მიაჩნდეს, რომ ექსპლუატაციის დასრულების შემდეგ საწარმოო ტერიტორიის გაწმენდის ხარჯები მნიშვნელოვნად შემცირდება მომავალი ტექნოლოგიური ცვლილებების გამო. აღიარებული თანხა ასახავს ტექნიკურ საკითხებში კვალიფიციური, ობიექტური დამკვირვებლების მართლზომიერ მოლოდინს, რომლებიც ითვალისწინებენ ყველა გარემოებას, დასუფთავების დროს ხელმისაწვდომი ტექნოლოგიის შესახებ. ამგვარად, მართებული იქნებოდა, მაგალითად, დანახარჯების მოსალოდნელი შემცირების გათვალისწინება არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების გამო ან ადრინდელთან შედარებით უფრო დიდი ან რთული გამწმენდი ოპერაციის განხორციელებისას, არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების მოსალოდნელი დანახარჯები. თუმცა, საწარმო არ მოელის სრულიად ახალი გამწმენდი ტექნოლოგიის განვითარებას, თუ არ არსებობს საკმარისად ობიექტური დასაბუთება.
50. არსებული ვალდებულების შეფასებისას, მხედველობაში მიიღება მოსალოდნელი ახალი კანონმდებლობის გავლენა, თუ არსებობს საკმარისი ობიექტური დასაბუთება, რომ კანონის დამტკიცება, ფაქტობრივად, უეჭველია. პრაქტიკაში არსებული გარემოებების მრავალფეროვნება შეუძლებელს ხდის გამოიყოს ერთი რომელიმე მოვლენა, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარისი, ობიექტური დასაბუთების არსებობას ყველა ცალკეულ შემთხვევაში. საჭიროა არსებობდეს იმის მტკიცებულება, თუ რა მოთხოვნებს შეიცავს ახალი კანონმდებლობა; ნამდვილად შევა ძალაში კანონი თუ არა; და აღსრულება სათანადოდ მოხდება თუ არა. მრავალ შემთხვევაში არ არსებობს საკმარისი ობიექტური დასაბუთება მანამ, სანამ არ მოხდება ახალი კანონმდებლობის მიღება.

აქტივების მოსალოდნელი გასვლა საწარმოდან

51. ანარიცხების შეფასებისას, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მისაღები შემოსულობა არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული.
52. ანარიცხების შეფასებისას არ გაითვალისწინება აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მისაღები შემოსულობები, თუნდაც აქტივების გასვლა მჭიდროდ იყოს დაკავშირებული იმ მოვლენასთან, რომელმაც გამოიწვია ანარიცხების შექმნა. სანაცვლოდ, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მისაღები შემოსულობებს საწარმო აღიარებს შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით განსაზღვრულ დროს.

ანაზღაურება

53. როდესაც მოსალოდნელია, რომ ანარიცხების დაფარვის დანახარჯებს ნაწილობრივ ან მთლიანად აანაზღაურებს სხვა მხარე, ანაზღაურება მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც ფაქტობრივად ექვევარება, ანაზღაურების მიღება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო შეასრულებს მოვალეობას. ანაზღაურება უნდა განიხილებოდეს ცალკე აქტივად. აღიარებული ანაზღაურების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ანარიცხების ოდენობას.
54. სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ანარიცხთან დაკავშირებული დანახარჯი შესაძლოა აღირიცხოს ანაზღაურების აღიარებული თანხის გამოკლებით.
55. ზოგჯერ საწარმოს შეუძლია სხვა მხარეზე მიმართოს (მაგალითად, სადაზღვევო ხელშეკრულებების, ზარალის ანაზღაურების ან მიმწოდებლის გარანტიების მეშვეობით) ანარიცხების დანახარ-

ჯების მთლიანად ან ნაწილობრივ დაფარვა. სხვა მხარემ შესაძლოა საწარმოს აუნაზღაუროს გადახდილი თანხა ან პირდაპირ გადაიხადოს იგი.

56. უმეტეს შემთხვევაში, საწარმოს პასუხისმგებლობა ეკისრება მთლიან თანხაზე. ამდენად, საწარმოს მოუწევს მთლიანი თანხის დაფარვა მესამე მხარის მიერ მოვალეობის, ამა თუ იმ მიზეზის გამო, შეუსრულებლობის შემთხვევაში. ასეთ სიტუაციაში მოხდება მოვალეობით გათვალისწინებული მთლიანი თანხის ანარიცხების აღიარება, ხოლო მოსალოდნელი ანაზღაურების აღიარება მოხდება ცალკე აქტივად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ეჭვგარეშეა ანაზღაურების მიღება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო შეასრულებს არსებულ მოვალეობას.
57. ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმო ვალდებული არ იქნება დაფაროს მოცემული დანახარჯები, მესამე მხარის მიერ მათი გადაუხდელობის დროს. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს არა აქვს აღნიშნული ხარჯების დაფარვის ვალდებულება და ისინი ანარიცხებში არ აისახება.
58. როგორც 29-ე პუნქტში იყო აღნიშნული, ვალდებულება, რომელზედაც საწარმოს გააჩნია სოლიდარული პასუხისმგებლობა, წარმოადგენს პირობით ვალდებულებას მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელშიც მოსალოდნელია სხვა მხარის მიერ სოლიდარული ვალდებულების დაფარვა.

ანარიცხებში მომხდარი ცვლილებები

59. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანარიცხები უნდა გადაისინჯოს და შესწორდეს მიმდინარე საუკეთესო შეფასების გათვალისწინების მიზნით. თუ მოსალოდნელი აღარ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული სარგებლის გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხების უკუგატარება.
60. დისკონტირების გამოყენებისას ანარიცხის საბალანსო ღირებულება იზრდება თითოეულ პერიოდში, რათა მოხდეს დროის ფაქტორის გათვალისწინება. ანარიცხების თანხის ეს ზრდა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით.

ანარიცხების გამოყენება

61. ანარიცხი გამოყენებულ უნდა იქნეს მხოლოდ იმ დანახარჯებისათვის, რომელთათვისაც თავდაპირველად იქნა აღიარებული ანარიცხი.
62. დანახარჯები დაიფარება მხოლოდ ამ მიზნისათვის თავდაპირველად შექმნილი ანარიცხების ხარჯზე. თუ დანახარჯები დაიფარება იმ ანარიცხებით, რომელიც თავდაპირველად სხვა მიზნით იყო აღიარებული, ვერ განვასხვავებთ ორი სხვადასხვა მოვლენის ზემოქმედების შედეგებს.

აღიარებისა და შეფასების წესების გამოყენება

მომავალი საოპერაციო ზარალი

63. მომავალი საოპერაციო ზარალისათვის ანარიცხების არ უნდა აღიარდეს.
64. მომავალი საოპერაციო ზარალი არ შეესაბამება მე-10 პუნქტში მოცემული ვალდებულების განმარტებას და არ აკმაყოფილებს მე-14 პუნქტით განსაზღვრულ აღიარების ზოგად კრიტერიუმებს.
65. მომავალი საოპერაციო ზარალის მიღების მოსალოდნელობა გვიჩვენებს, რომ მოცემული ოპერაციის აქტივების გარკვეული ნაწილი შესაძლოა გაუფასურდეს. საწარმო ახდენს მათ ტესტირებას გაუფასურებაზე ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ - შესაბამისად.

წაგებიანი ხელშეკრულება

66. თუ საწარმოს დადებული აქვს ხელშეკრულება, რომელიც წაგებიანია, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიმდინარე მოვალეობა უნდა აღიარდეს და შეფასდეს როგორც ანარიცხი.
67. მრავალი ხელშეკრულება (მაგალითად, ზოგიერთი რუტინული დაკვეთა მიწოდებაზე) შესაძლოა შეწყდეს მეორე მხარისადმი კომპენსაციის გადახდის გარეშე და, შესაბამისად, არ იარსებებს ვალდებულება. სხვა ხელშეკრულებებით განისაზღვრება ხელშეკრულების თითოეული მხარის უფლებები და მოვალეობები. როდესაც მოვლენების შედეგად ასეთი ხელშეკრულება წაგებიანი ხდება, ამგვარ ხელშეკრულებაზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტი და იარსებებს ვალდებულება,

რომელიც უნდა აღიარდეს. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ისეთ დაუმთავრებელ ხელშეკრულებებზე, რომლებიც არ არის წაგებიანი.

68. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, წაგებიანი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის მიხედვით მოვალეობების შესასრულებლად გარდაუვალი დანახარჯი აღემატება ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ სარგებელს. ხელშეკრულების მიხედვით, გარდაუვალი დანახარჯი არის ხელშეკრულებიდან გასვლის უმცირესი ნეტო დანახარჯი, რომელიც არის უმცირესი თანხა ხელშეკრულების შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯებსა და ხელშეკრულების შეუსრულებლობისათვის ნებისმიერ კომპენსაციასა და ჯარიმებს შორის.
69. წაგებიანი ხელშეკრულებისათვის ცალკე ანარიცხების შექმნამდე საწარმო აღიარებს ხელშეკრულების შესრულებისათვის გამოყენებული აქტივების გაუფასურების ზარალს (იხ. ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“).

რესტრუქტურიზაცია

70. ქვემოთ მოცემულია იმ მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა განისაზღვროს როგორც რესტრუქტურიზაცია:
- ა) საქმიანობის ნაწილის გაყიდვა ან შეწყვეტა;
 - ბ) საქმიანობის დახურვა რომელიმე ქვეყანაში ან რეგიონში, ან საქმიანობის გადატანა ერთი ქვეყნიდან ან რეგიონიდან მეორე ქვეყანაში ან რეგიონში;
 - გ) მენეჯმენტის სტრუქტურის ცვლილებები, მაგალითად, ერთი მენეჯერული ფენის გაუქმება; და
 - დ) ფუნდამენტური რეორგანიზაცია, რომელიც არსებით გავლენას მოახდენს საწარმოს საქმიანობის ხასიათსა და მიმართულებაზე.
71. რესტრუქტურიზაციაზე დანახარჯების ანარიცხების სახით აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მე-14 პუნქტით განსაზღვრული ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია. 72-83-ე პუნქტებში განხილულია, თუ როგორ ვრცელდება ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები რესტრუქტურიზაციაზე.
72. **რესტრუქტურიზაციის კონსტრუქციული ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს:**
- ა) აქვს რესტრუქტურიზაციის დეტალური ოფიციალური გეგმა, რომელშიც განსაზღვრულია:
 - (i) რესტრუქტურიზაციას დაქვემდებარებული საქმიანობა ან საქმიანობის ნაწილი;
 - (ii) ძირითადი ადგილმდებარეობა, რომელზეც გავლენას ახდენს რესტრუქტურიზაცია;
 - (iii) იმ მუშაკთა მიახლოებითი რაოდენობა, ადგილმდებარეობა და ფუნქციები, რომლებსაც მიეცემა მათ კომპენსაცია მუშაობის შეწყვეტის შემთხვევაში;
 - (iv) გასაწევი დანახარჯები; და
 - (v) მოცემული გეგმის განხორციელების დრო;
 - ბ) იმ პირებისათვის, რომლებზეც რესტრუქტურიზაცია გავლენას ახდენს, შექმნილი აქვს რესტრუქტურიზაციის გატარების სამართლიანი მოლოდინი გეგმის განხორციელების დაწყებით ან მისი ძირითადი პუნქტების გამოცხადებით.
73. საწარმოს მიერ რესტრუქტურიზაციის გეგმის განხორციელების დაწყების დასაბუთებას წარმოადგენს, მაგალითად, დანადგარის დემონტაჟი, აქტივების გაყიდვა, ან რესტრუქტურიზაციის პროგრამის ძირითადი მახასიათებლების საჯაროდ გამოცხადება. რესტრუქტურიზაციის დეტალური გეგმის საჯარო გამოცხადება რესტრუქტურიზაციის კონსტრუქციული ვალდებულებაა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს გაკეთდება ისეთი გზით და ისე საკმარისად დეტალურად (ანუ განსაზღვრავს გეგმის ძირითად მახასიათებლებს), რომ იგი წარმოქმნის სხვა მხარეთა, მაგალითად, მომხმარებელთა, მომწოდებელთა და დაქირავებულ პირთა (ან მათი წარმომადგენლების) საწარმოს მიერ რესტრუქტურიზაციის განხორციელებისადმი სამართლიან მოლოდინს.

74. იმისათვის, რომ გეგმა საფუძვლიანი იყოს, რათა წარმოიშვას კონსტრუქციული ვალდებულება, როდესაც იგი წარედგინება იმ მხარეებს, რომლებზეც გავლენას მოახდენს, მისი განხორციელების დაწყება შემდგომადგვარად, უმოკლეს პერიოდში უნდა დაიგეგმოს, ხოლო დასრულება - ისეთ ვადაში, რომ საეჭვო იყოს მასში მნიშვნელოვანი ცვლილებების შეტანა. თუ მოსალოდნელია, რომ ადგილი ექნება რესტრუქტურისაციის დაწყების მნიშვნელოვან შეფერხებას ან რესტრუქტურისაციის განხორციელებას დასჭირდება გაუმართლებლად დიდი პერიოდი, მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული გეგმით არ წარმოიქმნება სხვა მხარის სამართლიანი მოლოდინი იმის შესახებ, რომ საწარმოს შემუშავებული გეგმის შეცვლის შესაძლებლობას რესტრუქტურისაციის განხორციელების ვალდებულება აღებული აქვს, რადგან აღნიშნული პერიოდი იძლევა.
75. საწარმოს ხელმძღვანელობის ან დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება რესტრუქტურისაციის შესახებ არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ ვალდებულებას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თუ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე:
- ა) არ შეუდგა რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას; ან
 - ბ) არ მიაწვდის რესტრუქტურისაციის გეგმას ისეთი კონკრეტული გზით იმ პირებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს რესტრუქტურისაცია, რომ მათ წარმოეშვათ სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ საწარმო მომავალში განახორციელებს რესტრუქტურისაციას.
- ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმო რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას იწყებს ან გეგმას აცნობს იმ მხარეებს, რომლებზეც იგი გავლენას ახდენს მხოლოდ ბალანსის საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ. ბასს 10-ის - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“ - შესაბამისად, საჭიროა შესაბამისი ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში იმ შემთხვევაში, თუ რესტრუქტურისაცია იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მისი გაუმჯღავნებლობა გავლენას მოახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღებაზე.
76. თუმცა, კონსტრუქციული ვალდებულება არ წარმოიქმნება მარტოდენ საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, წარსული მოვლენებისა და ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილების ერთობლიობამ შეიძლება წარმოშვას ასეთი ვალდებულება. მაგალითად, დაქირავებულ პირთა წარმომადგენლებთან სამუშაოს შეწყვეტის თანხის გადახდის შესახებ, ან ოპერაციის გაყიდვის შესახებ შემსყიდველებთან მოლაპარაკებები შესაძლოა დასრულდეს მხოლოდ დირექტორთა საბჭოს წევრების მიერ მათი დამტკიცებით. მას შემდეგ, რაც თანხმობა მიიღწევა და ამის შესახებ ეცნობება სხვა მხარეებს, საწარმოს წარმოექმნება რეკონსტრუქციის კონსტრუქციული ვალდებულება იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია 72-ე პუნქტით განსაზღვრული პირობები.
77. ზოგიერთ ქვეყანაში საბოლოო უფლებამოსილება ეკუთვნის დირექტორთა საბჭოს, რომლის წევრები საწარმოს ხელმძღვანელების გარდა არიან სხვა მხარეების (მაგალითად, დაქირავებულ პირთა ინტერესების) წარმომადგენლები ან შესაძლოა საჭირო იყოს ამგვარ წარმომადგენლებს დაეზავნოთ შეტყობინება საბჭოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებამდე. რადგან ამგვარი საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მოიცავს ამ მხარეთა წარმომადგენლების ინფორმირებას, შესაძლოა წარმოიქმნას რეკონსტრუქციის კონსტრუქციული ვალდებულება.
78. **ოპერაციის გაყიდვის ვალდებულება არ წარმოიქმნება, სანამ საწარმო ვალდებული არ იქნება იგი გაყიდოს, ანუ არ არსებობს ხელშეკრულება, რომელსაც გააჩნია მავალდებულებელი ძალა.**
79. საწარმომ რომც მიიღოს საქმიანობის გაყიდვის გადაწყვეტილება და საჯაროდ გამოაცხადოს ამის შესახებ, იგი გაყიდვის ვალდებულებას მანამ არ იღებს, სანამ არ დადგინდება მყიდველი და მბოჭავი ნასყიდობის ხელშეკრულება არ დაიდება. მბოჭავი ნასყიდობის ხელშეკრულების დადებამდე საწარმოს შეუძლია შეცვალოს თავისი გადაწყვეტილება და იძულებული იქნება აირჩიოს კმედებების სხვა მიმართულება, თუ იგი ვერ მოძებნის მყიდველს საწარმოსათვის მისაღები პირობებით. როდესაც საქმიანობის გაყიდვა მიჩნეულია რესტრუქტურისაციის ნაწილად, მოცემული საქმიანობის აქტივები განიხილება გაუფასურების თვალსაზრისით, ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ - შესაბამისად. თუ გაყიდვა წარმოდგენს მხოლოდ რესტრუქტურისაციის ნაწილს, შესაძლოა კონსტრუქციული ვალდებულება წარმოიქმნას რესტრუქტურისაციის სხვა ნაწილებისთვისაც მანამ, სანამ არსებობს გაყიდვაზე მავალდებულებელი ხელშეკრულება.

80. რესტრუქტურიზაციის ანარიცხი უნდა მოიცავდეს მხოლოდ რესტრუქტურიზაციის შედეგად წარმოქმნილ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც:
- ა) აუცილებლად დაკავშირებულია რესტრუქტურიზაციასთან ; და
 - ბ) დაკავშირებული არ არის საწარმოს მიმდინარე საქმიანობასთან.
81. რესტრუქტურიზაციის ანარიცხი არ მოიცავს ისეთ ხარჯებს, როგორიცაა:
- ა) თანამშრომელთა გადამზადების ან ტერიტორიულად ახალ სამუშაო ადგილზე გადაყვანის;
 - ბ) მარკეტინგის ხარჯები; ან
 - გ) ინვესტიციები ახალ სისტემებში და გასაღების ახალ ქსელებში.
- აღნიშნული ხარჯები დაკავშირებულია მომავალი საქმიანობის წარმართვასთან და არ წარმოადგენს რესტრუქტურიზაციის ვალდებულებებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამგვარი ხარჯების აღიარება ხდება იმავე საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება რესტრუქტურიზაციისაგან დამოუკიდებლად წარმოქმნილი ხარჯების აღიარებისათვის.
82. იდენტიფიცირებადი მომავალი საოპერაციო ზარალი რესტრუქტურიზაციის თარიღამდე არ აისახება ანარიცხებში, თუ ისინი არ მიეკუთვნება წაგებიან ხელშეკრულებას, როგორც ეს მე-10 პუნქტით არის განსაზღვრული.
83. 51-ე პუნქტის შესაბამისად, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობები, რესტრუქტურიზაციის ანარიცხების შეფასებისას, მხედველობაში არ მიიღება, თუნდაც აქტივების გაყიდვა მიჩნეულ იქნეს რესტრუქტურიზაციის ნაწილად.

განმარტებითი შენიშვნები

84. საწარმომ ანარიცხების თითოეული კლასისათვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) საბალანსო ღირებულება მოცემული პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის;
 - ბ) მოცემულ პერიოდში დამატებით შექმნილი ანარიცხები, მათ შორის არსებული ანარიცხების ზრდა;
 - გ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული თანხები (ანუ მოცემული პერიოდის განმავლობაში დარიცხული და ანარიცხებიდან გამოქვითული თანხები);
 - დ) მიმდინარე პერიოდში გამოუყენებელი ანუღირებული თანხები; და
 - ე) მოცემული პერიოდის განმავლობაში დროის გასვლის შედეგად დისკონტირებული თანხის ზრდა და დისკონტირების განაკვეთის ნებისმიერი ცვლილება.
- შესადარისი ინფორმაცია არ მოითხოვება.
85. ანარიცხების თითოეული კლასისათვის საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) ვალდებულების არსის მოკლე აღწერა და შედეგად ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მიახლოებითი დრო;
 - ბ) მითითება ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მოცულობასა და პერიოდულობასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობათა შესახებ. როდესაც საჭიროა ადეკვატური ინფორმაციის წარდგენა, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მომავალ მოვლენებთან დაკავშირებით გაკეთებული ძირითადი დაშვებები, 48-ე პუნქტის შესაბამისად; და
 - გ) ნებისმიერი მოსალოდნელი ანაზღაურების თანხა იმ აქტივის თანხის ოდენობის მითითებით, რომელიც აღიარდა მოსალოდნელი ანაზღაურებისათვის.
86. გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ვალდებულების დასაფარად ეკონომიკური სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული პირობითი ვალდებულების თითოეული კლასისათვის საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს პირობითი ვალდებულების არსის მოკლე აღწერა, ხოლო სადაც მიზანშეწონილია:
- ა) 36-52-ე პუნქტების შესაბამისად შეფასებული მისი ფინანსური ეფექტი;

ბ) ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მოცულობასა და ვადასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობები; და

გ) ნებისმიერი ანაზღაურების შესაძლებლობა.

87. იმის გასარკვევად, თუ რომელი ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების დაჯგუფება შეიძლება მათი კლასებად ჩამოყალიბების მიზნით, საჭიროა გათვალისწინებულ იქნეს, საკმარისად მსგავსია თუ არა მათი არსი იმისათვის, რომ მათი ერთად წარდგენის შემდეგ შესრულდეს 85(ა) და (ბ) და 86(ა) და (ბ) პუნქტებით განსაზღვრული მოთხოვნები. ამგვარად, შესაძლოა მართებული იყოს სხვადასხვა პროდუქტის გარანტიებთან დაკავშირებული ანარიცხების ერთ კლასად განსაზღვრა, მაგრამ მართებული არ იქნებოდა ჩვეულებრივ გარანტიებთან დაკავშირებული თანხებისა და იურიდიულ პროცედურებს დაქვემდებარებული თანხების ერთ კლასად გაერთიანება.
88. თუ ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების წარმოქმნას განაპირობებს ერთი და იგივე მოვლენები, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში 84-86-ე პუნქტებით მოთხოვნილ ინფორმაციას იმდაგვარად ასახავს, რომ წარმოჩინდეს ანარიცხსა და პირობით ვალდებულებას შორის კავშირი.
89. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული პირობითი აქტივის მოკლე აღწერა, ხოლო თუ პრაქტიკულად შესაძლებელია – მათი 36-52-ე პუნქტებით დადგენილი პრინციპების შესაბამისად შეფასებული ფინანსური ეფექტიც.
90. მნიშვნელოვანია, რომ განმარტებით შენიშვნებში პირობითი აქტივების შესახებ მოცემულ ინფორმაციაში თავიდან იქნეს აცილებული მცდარი მინიშნებები, შემოსავლის წარმოქმნის ალბათობის შესახებ.
91. თუ 86-ე და 89-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია ასახული არ არის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რადგან პრაქტიკულად შეუძლებელია, ეს ფაქტი უნდა გამჟღავნდეს.
92. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც საწარმოს დავა აქვს სხვა მხარეებთან ანარიცხის, პირობითი ვალდებულების ან პირობითი აქტივის თაობაზე, შესაძლებელია 84-89-ე პუნქტებით გათვალისწინებული ყველა ან ზოგიერთი ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვამ მნიშვნელოვნად დააზარალოს საწარმო. ასეთ შემთხვევებში, საჭირო არ არის ამ ინფორმაციის ასახვა, მაგრამ საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს დავის ზოგადი შინაარსი ამ ფაქტთან ერთად, იმ მიზეზის მითითებით, რომლის გამოც ინფორმაცია არ აისახა განმარტებით შენიშვნებში.

გარდამავალი დებულებები

93. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების შედეგი მისი ძალაში შესვლის თარიღით (ან უფრო ადრე) უნდა აისახოს როგორც იმ პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება, როდესაც სამოქმედოდ იქნა შემოღებული წინამდებარე სტანდარტი. სასურველია, თუმცა არ მოითხოვება საწარმოების მიერ უპირველესი პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება და შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება. როდესაც არ ხდება შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება, განმარტებით შენიშვნებში ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს.
94. [გაუქმებულია].

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

95. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომელიც მოიცავს 1999 წლის 1 ივლისს დაწყებულ ან მის შემდგომ პერიოდებს. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 1999 წლის 1 ივლისამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
96. [გაუქმებულია]
97. [გაუქმებულია]
98. [გაუქმებულია]

99. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება - 2010-2012 წლების ციკლი“ - გამოიწვია მე-5 პუნქტის შეცვლა, რაც განაპირობა ამ დოკუმენტის შესაბამისად ფასს 3-ში შეტანილმა ცვლილებამ. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს იმ საწარმოთა გაერთიანებებისთვის, რომლებსაც ეხება ფასს 3-ის ზემოაღნიშნული ცვლილება.
100. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-5 პუნქტის შეცვლა და მე-6 პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
101. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა და 97-ე და 98-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
102. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია მე-5 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
103. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 38 არამატერიალური აქტივები

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია არამატერიალური აქტივების აღრიცხვის წესის განსაზღვრა, რაც სპეციალურად არ არის განხილული ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ საწარმომ აღიაროს არამატერიალური აქტივი მხოლოდ მაშინ, როცა იგი აკმაყოფილებს განსაზღვრულ კრიტერიუმებს. სტანდარტით განსაზღვრულია აგრეთვე, როგორ უნდა შეფასდეს არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება და მოითხოვება არამატერიალური აქტივების შესახებ გარკვეული ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს ყველა საწარმოში არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისათვის, გარდა:
 - ა) არამატერიალური აქტივებისა, რომლებიც განხილულია ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტში;
 - ბ) ფინანსური აქტივებისა, რომლის განმარტება მოცემულია ბასს 32-ში - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*“;
 - გ) მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარებისა და შეფასებისა (იხ. ფასს 6 – „*მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება*“); და
 - დ) მინერალურ რესურსებზე უფლებისა და მინერალების, ნავთობის, ბუნებრივი გაზისა და მსგავსი არაკვლავწარმოებადი რესურსების დაზვერვის ან მოპოვებისა და დამუშავების დანახარჯებისა.
3. თუ სხვა სტანდარტი ეხება რომელიმე კონკრეტული ტიპის არამატერიალურ აქტივებს, წინამდებარე სტანდარტის ნაცვლად საწარმო იყენებს იმ სტანდარტს. მაგალითად, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება:
 - ა) საწარმოს არამატერიალურ აქტივებს, რომლებიც გასაყიდადაა გამიზნული საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში (იხ. ბასს 2 – „*მარაგები*“);
 - ბ) გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს (იხ. ბასს 12 – „*მოგებიდან გადასახადები*“);
 - გ) არამატერიალური აქტივების იჯარას, რომლებიც აღირიცხება ფასს 16-ის - „*იჯარა*“ - შესაბამისად;
 - დ) დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებიდან წარმოქმნილ აქტივებს (იხ. ბასს 19 – „*დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები*“);
 - ე) ფინანსურ აქტივებს, რომლის განმარტება მოცემულია ბასს 32-ში. ზოგიერთი ფინანსური აქტივის აღიარება და შეფასება განხილულია: ფასს 10-ში - „*კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*“; ბასს 27-ში - „*ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*“ და ბასს 28-ში - „*ინვესტიციები მკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში*“;
 - ვ) საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ გუდვილს (იხ. ფასს 3 - „*საწარმოთა გაერთიანება*“);
 - ზ) სადაზღვევო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული მზღვეველის უფლებების შედეგად წარმოქმნილ არამატერიალურ აქტივებსა და შეძენის გადავადებულ დანახარჯებს, რომელთაც ეხება ფასს 4 - „*სადაზღვევო ხელშეკრულებები*“. ფასს 4 მოითხოვს სპეციფიკურ განმარტებებს შეძენის გადავადებული დანახარჯებისათვის, მაგრამ არ მოითხოვს მათ არამატერიალური აქტივებისათვის. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება განმარტებები ამ არამატერიალური აქტივებისათვის;

- თ) გრძელვადიან არამატერიალურ აქტივებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამოიზნული (ან შედის გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამოიზნულად) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამოიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად;
- ი) აქტივებს, რომლებიც წარმოიშობა მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან და აღიარდება ფასს 15-ის - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - შესაბამისად.
4. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება მოთავსდეს ფიზიკურ სუბსტანციაში, როგორცაა, მაგალითად: კომპაქტდისკი (კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფის შემთხვევაში), იურიდიული დოკუმენტაცია (ლიცენზიის ან პატენტის შემთხვევაში) ან ფირი. იმისათვის, რომ გავარკვიოთ, რომელი სტანდარტი ვრცელდება აქტივზე – ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“, თუ ბასს 38 - „არამატერიალური აქტივები“, რომელიც შეიცავს როგორც მატერიალურ, ისე არამატერიალურ ელემენტს, უნდა დავადგინოთ, აქტივის რომელი ნაწილია უფრო მნიშვნელოვანი – მატერიალური თუ არამატერიალური. მაგალითად, პროგრამული უზრუნველყოფა კომპიუტერით მართვადი მანქანური მოწყობილობისათვის, რომელსაც მუშაობა არ შეუძლია ამ კონკრეტული პროგრამული უზრუნველყოფის გარეშე, შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილია და განხილულ უნდა იქნეს როგორც ძირითადი საშუალება. იგივე ეხება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემასაც. თუ პროგრამული უზრუნველყოფა არ არის შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილი, კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა ითვლება არამატერიალურ აქტივად.
5. წინამდებარე სტანდარტი ეხება აგრეთვე, რეკლამაზე, სწავლებაზე, გაშვებაზე, კვლევასა და განვითარებაზე გაწეულ დანახარჯებს. კვლევისა და განვითარების სამუშაოები საჭიროა ცოდნის გაღრმავებისათვის. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ ამ საქმიანობის შედეგად შესაძლოა მივიღოთ ფიზიკური ფორმის აქტივი (მაგალითად, პროტოტიპი), ფიზიკური ელემენტი მეორეადა აქტივის არამატერიალურ კომპონენტთან ანუ ცოდნასთან მიმართებაში.
6. სალიცენზიო შეთანხმებებით მინიჭებული მოიჯარის უფლებები ისეთ მუხლების გამოყენებაზე, როგორცაა ფილმები, ვიდეოჩანაწერები, პიესები, ხელნაწერები, პატენტები და საავტორო უფლებები, განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს და არა ფასს 16-ის.
7. ზოგიერთი საქმიანობა ან გარიგება იმდენად სპეციალიზებულია, რომ შესაძლოა საჭირო გახდეს მათი აღრიცხვის სხვა გზით განხილვა და არ მიეკუთვნოს რომელიმე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მოქმედების სფეროს. ასეთი საკითხები წარმოიქმნება მოპოვებით მრეწველობაში, ნავთობის, ბუნებრივი გაზის, მინერალური რესურსების დაზვერვის, მოპოვებისა და დამუშავების დანახარჯების და სადაზღვევო ხელშეკრულებების შემთხვევაში. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება ასეთ საქმიანობასა და ხელშეკრულებებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი ეხება მოპოვებელი მრეწველობის საწარმოების ან სადაზღვევო კომპანიების მიერ გამოყენებულ სხვა არამატერიალურ აქტივებს (როგორცაა, კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა) და სხვა დანახარჯებს (მაგ., დანახარჯი გაშვების/წარმოების დაწყების სამუშაოებზე).

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:
- ამორტიზაცია* არის არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.
- აქტივი* არის რესურსი:
- ა) რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად; და
- ბ) რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში.
- საბალანსო ღირებულება* არის თანხა, რომლითაც აქტივი ასახულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში დაგროვილი ამორტიზაციისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

თვითღირებულება არის აქტივის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა, ან მისი წარმოების ან შესყიდვისას გაცემული ნებისმიერი კომპენსაციის რეალური ღირებულება, ან, როდესაც შესაფერისია, თანხა, რომელიც აქტივს მიეკუთვნება თავდაპირველი აღიარებისას სხვა სტანდარტების, მაგალითად, ფასს 2-ის - „*აქტივზე დაფუძნებული გადახდა*“ - მოთხოვნების შესაბამისად.

ამორტიზებადი თანხა არის არამატერიალური აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაცვლად გამოყენებული სხვა თანხა, შემცირებული მისი ნარჩენი ღირებულებით.

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

საწარმოსათვის სპეციფიკური ღირებულება წარმოადგენს იმ ფულადი ნაკადების დღევანდელ ღირებულებას, რომლის მიღებასაც საწარმო ვარაუდობს აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს საწარმოდან გასვლის შედეგად, ან რომლის გადახდასაც ვარაუდობს ვალდებულების დასაფარად.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 – „*რეალური ღირებულების შეფასება*“)

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე.

ფულადი აქტივები არის ფლობილი ფული და ფიქსირებული ან განსაზღვრადი ფულადი თანხის სახით მისაღები აქტივები.

კვლევითი სამუშაოები არის ორიგინალური და დაგეგმილი გამოკვლევები, რომლებიც განხორციელებულია ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მისაღებად.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებული თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო ვარაუდობს აქტივიდან მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შემცირებული მის გასვლაზე გასაწევი მოსალოდნელი დანახარჯებით.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად.

არამატერიალური აქტივები

9. ხშირად საწარმოები რესურსებს ხარჯავენ, ან ვალდებულებებს იღებენ ისეთი არამატერიალური რესურსების შექმნის, ექსპლუატაციის ან გაუმჯობესებისათვის, როგორიცაა სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნა, ახალი პროცესები ან სისტემები, ლიცენზიები, ინტელექტუალური საკუთრება, ბაზრის შესწავლა და სავაჭრო ნიშნები (სასაქონლო ნიშნისა და პუბლიკაციების დასახელებების ჩათვლით). ამ მრავალსიმომცველი დასათაურებებით მოცული მუხლების მაგალითებია: პროგრამული უზრუნველყოფა, პატენტები, საავტორო უფლებები, ფილმები, მომხმარებლების სია, იპოთეკური მომსახურების უფლებები, თევზჭერის ლიცენზიები, კვოტები იმპორტზე, ფრანშიზა, მომხმარებლებთან ან მომწოდებლებთან ურთიერთობები, მომხმარებლების ლოიალობა, ბაზრის წილი და მარკეტინგის უფლებები.
10. მე-9 პუნქტში ჩამოთვლილი ყველა მუხლი არ დააკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, ანუ იდენტიფიცირებადობის, რესურსების კონტროლისა და მომავალი ეკონომიკური

სარგებლის არსებობის მოთხოვნებს. თუ მუხლი, რომელიც წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროშია, არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, მაშინ მის შესყიდვაზე ან საწარმოს შიგნით წარმოქმნაზე დანახარჯი ხარჯად უნდა აღიარდეს მისი გაწევისთანავე. თუმცა, როცა მუხლი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, იგი წარმოადგენს შეძენის თარიღით აღიარებული გუდვილის ნაწილს (იხ. 68-ე პუნქტი).

იდენტიფიცირებადობა

11. არამატერიალური აქტივის განმარტებით მოითხოვება არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირებადობა, გუდვილისაგან მისი გამოჯვნის მიზნით. საწარმოთა გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ ისეთი აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებისათვის შესრულებულ გადახდას, რომელთა ცალ-ცალკე განსაზღვრა და აღიარება შეუძლებელია. მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შესაძლებელია წარმოიქმნას შესყიდულ იდენტიფიცირებად აქტივებისა და იმ აქტივების, ერთობლივი გამოყენებიდან, რომლებიც ინდივიდუალურად არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს, მაგრამ რომლებსაც მყიდველი მზად არის გადაიხადოს საწარმოთა გაერთიანების დროს.
12. აქტივი არის იდენტიფიცირებადი, თუ იგი:
 - ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა, ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა განზრახული საწარმოს ამის გაკეთება; ან
 - ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული უფლებების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.

კონტროლი

13. საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია შესაბამისი რესურსიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ამასთან, მას შეუძლია შეზღუდოს ამ სარგებლის სხვების მიერ მიღება. საწარმოს არამატერიალური აქტივების მომავალი ეკონომიკური სარგებლის კონტროლის უნარი, ჩვეულებრივ, გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შეიძლება სასამართლოს საშუალებით. იურიდიული უფლებების უქონლობისას უფრო რთულია კონტროლის განხორციელება. თუმცა, უფლების სასამართლოს საშუალებით დაცვა არ არის კონტროლის აუცილებელი პირობა, რადგან საწარმო შეიძლება სხვა გზით გააკონტროლოს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი.
14. ბაზრისა და ტექნიკურმა ცოდნამ შესაძლოა წარმოქმნას მომავალი ეკონომიკური სარგებელი. საწარმო აკონტროლებს ამ სარგებელს, თუ, მაგალითად, ცოდნა დაცულია იურიდიული უფლებებით, ისეთი, როგორიცაა: საავტორო უფლებები, სავაჭრო ხელშეკრულების შეზღუდვით (სადაც ეს ნებადართულია), ან დაქირავებულ პირთა მიერ კონფიდენციალობის დაცვის იურიდიული ვალდებულებით.
15. საწარმოს შეიძლება ჰყავდეს კვალიფიციური კადრები და შეეძლოს განსაზღვროს პერსონალის ის აუცილებელი რაოდენობა, რომელთა ჩვევების გაუმჯობესება სწავლების შედეგად წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. საწარმოში შესაძლოა აგრეთვე ვარაუდობენ, რომ პერსონალი გააგრძელებს თავისი უნარ-ჩვევების საწარმოში გამოყენებას. თუმცა, როგორც წესი, საწარმოს კონტროლი კვალიფიციური კადრების გუნდისაგან და სწავლებიდან მისაღებ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ არამატერიალური აქტივის განმარტება დააკმაყოფილოს. მსგავსი მიზეზით, განსაკუთრებული მენეჯერული ან ტექნიკური ტალანტი ნაკლებ სავარაუდოა, რომ აკმაყოფილებდეს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, თუ იურიდიულად დაცული არ არის მათი გამოყენებისა და მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლებები და ამავე დროს განმარტების სხვა მოთხოვნებიც არ არის დაკმაყოფილებული.
16. საწარმოს შესაძლოა გააჩნდეს მომხმარებლების პორტფელი ან ბაზრის წილი და ვარაუდობდეს, რომ მის მიერ მომხმარებლებთან ურთიერთობების ჩამოყალიბებისათვის და მათი ლოიალობისათვის გაწეული ძალისხმევის გამო, მომხმარებლები გააგრძელებენ საწარმოსთან ვაჭრობას. თუმცა, მომხმარებლებთან ან საწარმოსადმი მათი ლოიალობის დაცვის იურიდიული უფლებე-

ბის ან კონტროლის სხვა გზების არარსებობის გამო, საწარმოს არასაკმარისი კონტროლი გააჩნია მომხმარებლებთან ურთიერთობების ან საწარმოსადმი მათი ლოიალობის შედეგად, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლაზე, რათა მიიჩნიოს, რომ ამგვარი მუხლები (მომხმარებლების პორტფელი, ბაზრის წილი, მომხმარებლებთან ურთიერთობები, მომხმარებლების ლოიალობა) აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივების განმარტებას. მომხმარებლებთან ურთიერთობების დაცვის, მომხმარებლებთან იმავე ან მსგავს, არასახელშეკრულებო ურთიერთობების გაცვლის გარიგებები (გარდა იმისა, რომელიც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილს წარმოადგენს) იურიდიული უფლებების არარსებობა იმას ამტკიცებს, რომ საწარმოს მაინც შეუძლია მომხმარებლებთან ურთიერთობებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების გაკონტროლება. ვინაიდან ამგვარი გაცვლითი გარიგებები ასევე იმასაც ამტკიცებს, რომ მომხმარებლებთან ურთიერთობების განცალკევება შესაძლებელია და ეს ურთიერთობები აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი

17. არამატერიალური აქტივისაგან მომდინარე მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მოიცავდეს საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციიდან ამონაგებს, ხარჯების ეკონომიას ან საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებულ რაიმე სხვა სარგებელს. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შესაძლოა კი არ გაზარდოს მომავალი შემოსავალი, არამედ შეამციროს მომავალი საწარმოო ხარჯები.

ადიარება და შეფასება

18. არამატერიალური აქტივის სახით მუხლის აღიარებისათვის საწარმომ უნდა აჩვენოს, რომ აქტივი აკმაყოფილებს:
 - ა) არამატერიალური აქტივის განმარტებას (იხილეთ პუნქტები 8-17); და
 - ბ) წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ აღიარების კრიტერიუმებს (იხ. პუნქტები 21-23).

ეს მოთხოვნა ეხება თავდაპირველ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია არამატერიალური აქტივის შესაძენად ან საწარმოს ფარგლებში შესაქმნელად და იმ დანახარჯებს, რომლებიც შემდგომშია გაწეული მისი ნაწილის შესაცვლელად ან მისი მომსახურებისათვის.
19. 25-32-ე პუნქტები განსაზღვრავს ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივების აღიარების კრიტერიუმების გამოყენებას, ხოლო 33-43-ე პუნქტები ეხება მათ გამოყენებას საწარმოთა გაერთიანებებში შეძენილი არამატერიალური აქტივებისათვის. 44-ე პუნქტი განიხილავს სახელმწიფო გრანტის საშუალებით შეძენილი არამატერიალური აქტივის თავდაპირველ შეფასებას, 45-47-ე პუნქტები იხილავს არამატერიალური აქტივების გაცვლას და 51-67-ე პუნქტები - თვითონ საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების თავდაპირველ აღიარებასა და შეფასებას.
20. არამატერიალური აქტივების თვისება იმგვარია, რომ, უმრავლეს შემთხვევაში, ასეთი აქტივები არ იზრდება და არ ხდება მათი ნაწილის ჩანაცვლება. აქედან გამომდინარე, მოსალოდნელია, რომ შემდგომში გაწეული დანახარჯების უმეტესობა შეინარჩუნებს მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს, რომელიც განივთებულია არსებულ არამატერიალურ აქტივში, მაგრამ არ დააკმაყოფილებს ამ სტანდარტის არამატერიალური აქტივების განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს. გარდა ამისა, ხშირად მნელია შემდგომი დანახარჯების მიკუთვნება პირდაპირ რომელიმე ცალკეული არამატერიალური აქტივისადმი, ვიდრე მთელი ბიზნესისადმი. აქედან გამომდინარე, მხოლოდ იშვიათად მოხდება შემდგომი დანახარჯების – დანახარჯების, რომლებიც გაწეულია შეძენილი არამატერიალური აქტივების პირველადი აღიარების შემდგომ, ან საწარმოს შიგნით არამატერიალური აქტივების შექმნის დასრულების შემდეგ - აღიარება აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. 63-ე პუნქტის თანახმად, სავაჭრო ნიშნების, სათაურების, საბეჭდი წარწერების, მომხმარებლების სიისა და სხვა თვისებრივად მსგავსი პუნქტების (საწარმოს შიგნით შექმნილი ან გარეთ შესყიდული) შემდგომი დანახარჯები ყოველთვის აღიარდება მოგებაში ან ზარალში გაწევისთანავე. ასე იმიტომ ხდება, რომ ასეთი დანახარჯების გამოყოფა ვერ ხერხდება იმ ხარჯებისაგან, რომელთა გაწევაც საჭიროა მთლიანი ბიზნესის განვითარებისათვის.

21. არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - ა) მაღალია იმის ალბათობა, რომ საწარმო მიიღებს აქტივიდან მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს; და
 - ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
22. საწარმომ უნდა შეაფასოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ალბათობა გონივრული და დასაბუთებადი დაშვებებით, რომლებშიც გათვალისწინებულია იმ ეკონომიკური ვითარების ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული საუკეთესო შეფასება, რომელიც იარსებებს აქტივის სასარგებლო მოხმარების ვადის განმავლობაში.
23. საწარმოში აქტივის საწყისი აღიარების დროს არსებული მტკიცებულების საფუძველზე (გარე მტკიცებულებისთვის უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭებით) განიხილავენ, თუ რამდენადაა მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებაზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა.
24. არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით.

ცალკე შემენა

25. ჩვეულებრივ, ფასი, რომელსაც საწარმო იხდის არამატერიალური აქტივის ცალკე შესასყიდად, ასახავს მის მოლოდინს საწარმოში მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების შესაძლებლობის/ალბათობის შესახებ. სხვა სიტყვებით, საწარმო ვარაუდობს, რომ მიიღებს აქტივში განივთვებულ ეკონომიკურ სარგებელს, იმის მიუხედავად, რომ გაურკვეველია მისი მიღების დრო და ოდენობა. ამიტომ, 21(ა) პუნქტში მითითებული აღიარების ალბათობის კრიტერიუმში ყოველთვის უნდა დაკმაყოფილდეს ცალკე შესყიდულ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებაში.
26. თუ არამატერიალური აქტივი ცალკეა შესყიდული, არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება, ჩვეულებრივ, შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესყიდვა ხდება ფულადი სახსრების ან სხვა ფულადი აქტივების საშუალებით.
27. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:
 - ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდათმობების გამოკლების შემდეგ; და
 - ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს.
28. პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:
 - ა) დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების დანახარჯები (როგორც განმარტებულია ბასს 19-ში - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“), რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად;
 - ბ) პროფესიული დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად; და
 - გ) აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.
29. დანახარჯების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილს:
 - ა) ახალი პროდუქტის ან მომსახურების ათვისების დანახარჯები (სარეკლამო და მხარდამჭერი ღონისძიებების დანახარჯების ჩათვლით);
 - ბ) ახალ ადგილზე ან მომხმარებლების ახალ ჯგუფთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯები (თანამშრომელთა გადამზადების დანახარჯების ჩათვლით); და
 - გ) ადმინისტრაციისა და სხვა საერთო ზედნადები დანახარჯები.
30. არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში დანახარჯების აღიარება წყდება მაშინ, როდესაც ის იმყოფება ისეთ მდგომარეობაში, რომ შესაძლებელია მისი გამოყენება საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის საჭირო ფორმით. აქედან გამომდინარე, არამატერიალური აქტივის გამოყენებისას ან მისი განმეორებითი მოხმარებისას გაწეული დანახარჯები არ შედის ამ აქტივის საბალანს-

სო ღირებულებაში. მაგალითად, არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულებაში არ შედის შემდეგი დანახარჯები:

- ა) დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია იმ დროს, როცა აქტივი, რომელიც იმყოფება ისეთ მდგომარეობაში, რომ შესაძლებელია მისი გამოყენება საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის საჭირო ფორმით, ჯერ არ არის გამოყენებული; და
- ბ) საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, როგორცაა დანაკარგები, წარმოშობილი აქტივის პროდუქტზე მოთხოვნის ჩამოყალიბების დროს.

31. ზოგიერთი დანახარჯი გაიწევა არამატერიალური აქტივის სრულყოფასთან დაკავშირებით, მაგრამ ისინი არ არიან აუცილებელი მისი ისეთ მდგომარეობაში მისაყვანად, რომ შესაძლებელი გახდეს ამ აქტივის გამოყენება საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის საჭირო ფორმით. ამ შემთხვევით ოპერაციებს შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეთ სრულყოფის პროცესის მსვლელობის დროს ან მის დაწყებამდე. რადგანაც შემთხვევითი ოპერაციები არ არიან აუცილებელი არამატერიალური აქტივის ისეთ მდგომარეობაში მოსაყვანად, რომ შესაძლებელი გახდეს ამ აქტივის გამოყენება საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის საჭირო ფორმით, ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული შემოსავლები და დანახარჯები გაწევისთანავე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში და შევა შესაბამისი ტიპის შემოსავლებისა და ხარჯების ჯგუფში.
32. თუ არამატერიალური აქტივისათვის გადახდა გადავადებულია ნორმალური საკრედიტო პირობებით გათვალისწინებული თარიღის შემდგომი დროისათვის, მისი თვითღირებულება ფულად ფორმაში გამოხატული ფასის ეკვივალენტურია. ამ თანხას და მთლიან გადახდებს შორის სხვაობა აღიარდება როგორც საპროცენტო დანახარჯი კრედიტის პერიოდის განმავლობაში, თუ იგი არ იქნება კაპიტალიზებული ბასს 23-ით - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - ნებადართული მეთოდის შესაბამისად.

შემენა, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი

33. ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - თანახმად, თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულებაა. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს შეძენის თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეთა მოლოდინს ამ აქტივში განიცემული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის ალბათობის შესახებ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საწარმო მოელის ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას საწარმოში, თუნდაც გაურკვეველი იყოს მისადები ფულადი ნაკადების მიღების დრო ან სიდიდე. ამიტომ, 21(ა) პუნქტით გათვალისწინებული აღიარების კრიტერიუმი, რომელიც დაკავშირებულია მაღალ ალბათობასთან, ყოველთვის დაკმაყოფილებულად უნდა იყოს მიჩნეული საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებით. თუ საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი აქტივი განცალკევებადია, ან წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, იარსებებს ამ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასებისთვის საჭირო საკმარისი ინფორმაცია. ამდენად, 21(ბ) პუნქტის საიმედო შეფასების კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებულად უნდა იყოს მიჩნეული, საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებით.
34. წინამდებარე სტანდარტისა და ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) თანახმად, მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს არამატერიალურ აქტივს გუდვილისგან განცალკევებით შეძენის თარიღით, იმის მიუხედავად, აღიარებული ჰქონდა თუ არა შეძენილ საწარმოს ეს აქტივი საწარმოთა გაერთიანებამდე. ეს იმას ნიშნავს, რომ მყიდველი საწარმო გუდვილისგან განცალკევებით აქტივის სახით აღიარებს შეძენილი საწარმოს დაუმთავრებელ კვლევისა და განვითარების პროექტს, თუ ეს პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას. შეძენილი საწარმოს კვლევისა და განვითარების დაუმთავრებელი პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, თუ ის:
- ა) აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას; და
 - ბ) იდენტიფიცირებადია, ე.ი. განცალკევებადია ან წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან.

საწარმოთა გაერთიანებების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება

35. თუ საწარმოთა გაერთიანებების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივი განცალკევებადია, ან წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, იარსებებს ამ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასებისთვის საჭირო საკმარისი ინფორმაცია. როდესაც არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული შეფასებები-სათვის არსებობს მთელი რიგი სხვადასხვა ალბათობის მქონე შესაძლო შედეგები, ეს განუსაზღვრელობა აისახება აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრაში.
 36. საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივი შესაძლებელია განცალკევებადი იყოს, მაგრამ მხოლოდ მასთან დაკავშირებულ კონტრაქტთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად. ასეთ შემთხვევებში, მყიდველი არამატერიალურ აქტივს აღიარებს გულდვილისგან განცალკევებით, მაგრამ მასთან დაკავშირებულ მუხლთან ერთად.
 37. მყიდველს შეუძლია ერთ აქტივად აღიაროს დამატებითი აქტივების ჯგუფი იმ პირობით, თუ დამატებით აქტივებს ანალოგიური სასარგებლო მომსახურების ვადები აქვს. მაგალითად, ტერმინები „ბრენდი“ (საფირმო ნიშანი) ან „საფირმო სახელწოდება“ ხშირად გამოიყენება როგორც სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ნიშნის სინონიმები. მიუხედავად ამისა, პირველად ნახსენები ტერმინები ზოგადი ხასიათისაა და გამოიყენება დამატებითი აქტივების ჯგუფთან მიმართებაში, როგორიცაა სავაჭრო ნიშანი (ან მომსახურების ნიშანი) და მასთან დაკავშირებული სავაჭრო სახელწოდება, ფორმულები, რეცეპტები და ტექნოლოგიური ექსპერტიზა.
- 38-
41. [გაუქმებულია]

შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევისა და განვითარების პროექტზე გაწეული შემდგომი დანახარჯები

42. კვლევისა და განვითარების დანახარჯი, რომელიც:
 - ა) დაკავშირებულია ცალკე ან საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევის ან განვითარების პროექტთან და აღიარებულია არამატერიალურ აქტივად; და
 - ბ) გაწეულია ამ პროექტის შეძენის შემდეგ,
 უნდა აღირიცხოს 54-62-ე პუნქტების შესაბამისად.
43. 54-62-ე პუნქტების მოთხოვნების გამოყენება გულისხმობს, რომ ცალკე ან საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევის ან განვითარების პროექტზე შემდგომ პერიოდში გაწეული და არამატერიალურ აქტივად აღიარებული დანახარჯები:
 - ა) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს კვლევითი სამუშაოების დანახარჯია;
 - ბ) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც არ აკმაყოფილებს 57-ე პუნქტში მოცემულ არამატერიალურ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს; და
 - გ) დაემატება შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევის ან განვითარების პროექტის საბალანსო ღირებულებას, თუ ეს განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც აკმაყოფილებს 57-ე პუნქტის აღიარების კრიტერიუმს.

შეძენა სახელმწიფო გრანტის საშუალებით

44. ზოგიერთ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს გადახდის გარეშე, ან ნომინალური კომპენსაციით სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ეს ხდება, როდესაც სახელმწიფო საწარმოს გადასცემს ან მასზე ანაწილებს არამატერიალურ აქტივებს, მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დაჯდომის უფლება, სატელევიზიო ან რადიო მაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზიები, კვოტები ან უფლებები სხვა შეზღუდულ რესურსებზე. ბასს 20-ის - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“, თანახმად, საწარმოს შეუძლია თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიაროს როგორც არამატერიალური აქტივი, ასევე გრანტი. თუ საწარმო გადაწყვეტს, რომ აქტივის საწყი-

სი აღიარება რეალური ღირებულებით არ მოახდინოს, საწარმო მას აღიარებს იმ თანხის ოდენობით, რომელიც ტოლია აქტივის ნომინალურ ღირებულებას (ბასს 20-ში განხილული ნებადართული მიდგომის თანახმად) მიმატებული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე.

აქტივების გაცვლა

45. ერთი ან მეტი არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციაზე გაცვლის შედეგად. შემდეგი მსჯელობა ეხება მხოლოდ ერთი არაფულადი აქტივის მეორეზე გაცვლას, მაგრამ შესაძლებელია მისი გამოყენება წინა წინადადებაში განხილული ყველა სახის გაცვლის მიმართ. ასეთი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება შეფასდება რეალური ღირებულებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც (ა) გაცვლის ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი ან (ბ) არც მიღებული და არც გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი არ არის. შეძენილი აქტივი ამგვარად შეფასდება იმ შემთხვევაშიც, თუ საწარმოს არ შეუძლია იმავდროულად გაცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივი არ შეფასდება რეალური ღირებულებით, მისი თვითღირებულება შეფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.
46. საწარმო გაცვლის ოპერაციის კომერციულ საფუძველს განსაზღვრავს იმის განხილვით, თუ რამდენად შეიცვლება მისი მომავალი ფულადი ნაკადები ამ ოპერაციის შედეგად. გაცვლის ოპერაციებს აქვს კომერციული საფუძველი, თუ:
 - ა) აქტივიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სტრუქტურა (მაგ., რისკი, დრო და რაოდენობა) განსხვავდება გაცემული აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების სტრუქტურისაგან; ან
 - ბ) გაცვლის შედეგად იცვლება საწარმოსთვის სპეციფიკური ღირებულება მისი საქმიანობის (ოპერაციების) იმ ნაწილში, რომელზეც მოცემული ოპერაცია ახდენს გავლენას; და
 - გ) განსხვავება (ა)-ში ან (ბ)-ში მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალურ ღირებულებასთან მიმართებაში.

გაცვლის ოპერაციის კომერციული შინაარსის დასადგენად, აუცილებელია, რომ საწარმოსთვის სპეციფიკური ღირებულება მისი ოპერაციების იმ ნაწილში, რომელზეც მოცემული ოპერაცია ახდენს გავლენას, ასახავდეს დაბეგვრის შემდგომ ფულად ნაკადებს. საწარმოს შესაძლოა არ დასჭირდეს დეტალური გამოთვლების შესრულება, რათა ამგვარი ანალიზის შედეგი ნათელი იყოს.

47. 21(ბ)-ე პუნქტი განსაზღვრავს, რომ არამატერიალური აქტივის აღიარების პირობას წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ მისი თვითღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. მიიჩნევა, რომ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, თუ (ა) ამ აქტივის რეალური ღირებულების დასაბუთებული შეფასებების დიაპაზონში რეალური ღირებულების ცვალებადობა მნიშვნელოვანი არ არის, ან (ბ) შესაძლებელია ამ დიაპაზონში რეალური ღირებულების სხვადასხვა შეფასების ალბათობების საიმედოდ განისაზღვრა და გამოყენება რეალური ღირებულების შეფასებისას. თუ საწარმოს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ თვითღირებულების განსაზღვრად გაცემული აქტივის რეალური თვითღირებულება გამოიყენება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ნათელია.

საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილი

48. საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილი არ უნდა აღიარდეს აქტივად.
49. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯის გაწევა ხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად, თუმცა ამის შედეგად არ წარმოიქმნება არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს. ასეთ დანახარჯს ხშირად განიხილავენ როგორც დანახარჯს, რომელიც ხელს უწყობს საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის გაზრდას. საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის საწარმოს მიერ კონტროლირებული იდენტიფიცირებადი რესურსი (ანუ არც განცალკევებადია და არც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან წარმოშობილი), რომლის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

50. განსხვავება საწარმოს რეალურ ღირებულებასა და მისი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებას შორის, ნებისმიერ დროს, შესაძლოა გამოწვეული იყოს მთელი რიგი ფაქტორების მოქმედებით, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს რეალურ ღირებულებაზე. თუმცა, არ შეიძლება მივიჩნიოთ, რომ ასეთი განსხვავებები წარმოადგენს საწარმოს მიერ კონტროლირებული არამატერიალური აქტივების თვითღირებულებას.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები

51. ზოგჯერ ძნელია იმის შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს. ხშირად ძნელია:

- ა) იმის დადგენა, არსებობს თუ არა და დროის რა მომენტში არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს; და
- ბ) აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა. ზოგიერთ შემთხვევაში შეუძლებელია არამატერიალური აქტივის საწარმოში წარმოქმნის თვითღირებულების გამორჩევა საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის შენარჩუნების ან გაზრდის თვითღირებულებისაგან, ან ყოველდღიური ოპერაციების დანახარჯებისაგან.

აქედან გამომდინარე, არამატერიალური აქტივის აღიარებისა და საწყისი შეფასების მოთხოვნების დაკმაყოფილებასთან ერთად, საწარმო იყენებს ქვემოთ, 52-67-ე პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებსა და მეთოდურ მითითებებს, საწარმოში წარმოქმნილი ყველა არამატერიალური აქტივისათვის.

52. იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, საწარმო ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას:

- ა) კვლევის ფაზად; და
- ბ) განვითარების ფაზად.

მართალია, ტერმინები „კვლევა“ და „განვითარება“ განმარტებულია, მაგრამ „კვლევის ფაზა“ და „განვითარების ფაზა“ უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს ამ სტანდარტის მიზნისათვის.

53. თუ საწარმოს არ შეუძლია გამიჯნოს არამატერიალური აქტივის წარმოსაქმნელად განხორციელებული შიდა პროექტის კვლევის ფაზა განვითარების ფაზისაგან, საწარმო დანახარჯებს ამ პროექტზე განიხილავს, თითქოს ისინი გაწეული იყო მხოლოდ კვლევის ფაზაში.

კვლევის ფაზა

54. კვლევითი სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის კვლევის ფაზის შემდეგ) წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. კვლევით სამუშაოებზე (ან კვლევის ფაზაში) გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი.

55. წინამდებარე სტანდარტში გათვალისწინებულია თვალსაზრისი, რომ პროექტის კვლევის ფაზაში საწარმოს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც, წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. აქედან გამომდინარე, ასეთი დანახარჯის აღიარება ხარჯის სახით ყოველთვის მაშინ ხდება, როდესაც მოხდება დანახარჯის გაწევა.

56. კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

- ა) ახალი ცოდნის მიღებისათვის წარმართული საქმიანობა;
- ბ) სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
- გ) მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება; და

დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, დიზაინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

განვითარების ფაზა

57. არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება განვითარების სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის განვითარების სამუშაოების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს:
 - ა) ტექნიკურად განხორციელებადია არამატერიალური აქტივის დასრულება ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;
 - ბ) არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;
 - გ) არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;
 - დ) თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამასთან, საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის გამოყენების შედეგების ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ მისი საწარმოში გამოყენება განზრახული - არამატერიალური აქტივის სარგებლიანობა;
 - ე) განვითარების სამუშაოების დასრულებისა და არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვისათვის საჭირო ადეკვატური ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების არსებობა; და
 - ვ) განვითარების სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი, დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.
58. საწარმოს, ზოგჯერ, პროექტის განვითარების ფაზაში შეუძლია განსაზღვროს არამატერიალური აქტივი და აჩვენოს, რომ აქტივი წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ეს იმიტომ ხდება, რომ განვითარების ფაზა უფრო დაწინაურებულია კვლევის ფაზასთან შედარებით.
59. განვითარების სამუშაოების მაგალითებია:
 - ა) პროტოტიპებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;
 - ბ) ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;
 - გ) დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობისა, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის;
 - დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა).
60. იმის დემონსტრირებისათვის, თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს, საწარმო აფასებს აქტივიდან მისაღებ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ბასს 36-ში - „აქტივების გაუფასურება“ - განსაზღვრული პრინციპების მიხედვით. თუ აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს წარმოქმნის მხოლოდ სხვა აქტივებთან ერთად გამოყენების შემთხვევაში, საწარმო იყენებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების კონცეფციას, რომელიც მოცემულია ბასს 36-ში.
61. არამატერიალური აქტივის შექმნის დასასრულებლად, გამოსაყენებლად და სარგებლის მისაღებად საჭირო რესურსების არსებობა შეიძლება დემონსტრირებულ იქნეს, მაგალითად, ბიზნესგეგმით, რომელშიც მოცემულია საჭირო ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების რაოდენობა და საწარმოს მიერ ამ რესურსების მიღების შესაძლებლობა. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმო ახდენს გარე ფინანსების მიღების შესაძლებლობის დემონსტრირებას, სესხის გამცემის მიერ გეგმის დაფინანსების სურვილის დამადასტურებელი რაიმე საბუთის მიღებით.
62. საწარმოს თვითღირებულების კალკულაციის სისტემის საშუალებით ხშირად შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის საწარმოში წარმოქმნის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება, მაგალითად, შესაძლებელია საავტორო უფლებებისა და ლიცენზიების მიღებისათვის ან პროგრამულ

ლი უზრუნველყოფის, განვითარების სამუშაოებისათვის გაცემული ხელფასის ან სხვა დანახარჯის შესახებ ინფორმაციის მიღება.

63. საწარმოში წარმოქმნილი სასაქონლო ნიშნები, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პუბლიკაციების დასახელებები, მომხმარებლების სია და არსებითად მსგავსი მუხლები არ უნდა აღიარდეს არამატერიალური აქტივების სახით.
64. წინამდებარე სტანდარტში გათვალისწინებულია თვალსაზრისი, რომ საწარმოში წარმოქმნილ, სასაქონლო ნიშანზე, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდებაზე, პუბლიკაციების დასახელებებზე, მომხმარებლების სიასა და არსებითად მსგავსი მუხლებზე გაწეული დანახარჯების გამორჩევა მთლიანად ბიზნესის განვითარების თვითღირებულებისაგან შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, არ უნდა მოხდეს ასეთი მუხლების არამატერიალურ აქტივად აღიარება.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება

65. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება, 24-ე პუნქტის მიზნებისათვის წარმოადგენს იმ თარიღის შემდეგ გაწეული დანახარჯების ჯამს, როდესაც არამატერიალურმა აქტივმა პირველად დააკმაყოფილა 21-ე, 22-ე და 57-ე პუნქტებში მოცემული აღიარების კრიტერიუმები. 71-ე პუნქტით იკრძალება იმ დანახარჯის გადასინჯვა, რომელიც წინა წლების ფინანსურ ანგარიშგებებში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებებში აღიარებული იყო როგორც ხარჯი.
66. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომლებიც შეიძლება პირდაპირ იქნეს მიკუთვნებული, ან გონივრულ და დასაბუთებულ საფუძველზე განაწილებული, აქტივის შექმნაზე, წარმოებასა და გამიზნული გამოყენებისათვის მომზადებაზე. თვითღირებულება, თუ ეს მიზანშეწონილია, მოიცავს:
- ა) არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს;
 - ბ) აქტივის შექმნაში უშუალოდ დაკავებული პერსონალის ხელფასებს, გასამრჯელოებს და მათ დასაქმებასთან დაკავშირებულ სხვა დანახარჯებს;
 - გ) მოსაკრებელს იურიდიული უფლებების რეგისტრაციაზე; და
 - დ) აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაციას.
- ბასს 23-ში - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - განსაზღვრულია საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების კომპონენტის სახით პროცენტების აღიარების კრიტერიუმები.
67. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების კომპონენტებს არ წარმოადგენს:
- ა) გაყიდვის, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაძლებელია ამ დანახარჯების პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის გამოყენებისათვის მომზადებაზე;
 - ბ) ნათლად გამოკვეთილი არაფექტურობა და საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, რასაც ადგილი აქვს აქტივის გეგმური მაჩვენებლების მიღწევამდე; და
 - გ) აღნიშნული აქტივის საექსპლუატაციოდ პერსონალის მომზადებაზე გაწეული დანახარჯები.

65-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საწარმო ატარებს ახალი საწარმოო პროცესის განვითარების სამუშაოებს. 20X5 წელს გაწეული იყო 1000 ფე^(ა) დანახარჯი, საიდანაც 900 ფე გაწეული იყო 20X5 წლის 1 დეკემბრამდე, ხოლო 100 ფე - 20X5 წლის 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრამდე. საწარმოს 20X5 წლის 1 დეკემბერს შეუძლია დაამტკიცოს, რომ აღნიშნული წარმოების პროცესი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს. საწარმოო პროცესში განივთებული ნოუ-ჰაუს ანაზღაურებადი თანხა პროცესის დასასრულებლად საჭირო იმ მოსალოდნელი ფულადი სახსრების გასვლის ჩათვლით, სანამ იგი გამოყენებისათვის ვარგისიანი გახდება, შეფასებულია 500 ფე-ად.

20X5 წლის ბოლოს საწარმოო პროცესი აღიარებულია როგორც არამატერიალური აქტივი 100 ფა თვითღირებულებით (დანახარჯები გაწეულია იმ თარიღის შემდეგ, როდესაც დაკმაყოფილდა აღიარების კრიტერიუმები, ანუ 20X5 წლის 1 დეკემბრიდან). 20X5 წლის 1 დეკემბრამდე გაწეული 900 ფე დანახარჯი აღიარებულია როგორც ხარჯი, რადგან აღიარების კრიტერიუმები არ იყო დაკმაყოფილებული 20X5 წლის 1 დეკემბრამდე. ეს დანახარჯი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ იქნება აღიარებული როგორც აღნიშნული საწარმოო პროცესის თვითღირებულების ნაწილი.

20X6 წელს გაწეულია 2000 დანახარჯი. 20X6 წლის ბოლოს საწარმოო პროცესში განივთებული ნოუ-ჰაუს ანაზღაურებადი თანხა იმ მოსალოდნელი ფულადი სახსრების გასვლის ჩათვლით, რომელიც საჭირო იქნება პროცესის დასასრულებლად, სანამ იგი გამოყენებისათვის ვარგისიანი გახდება, შეფასებულია 1900 ფე-ად.

20X6 წლის ბოლოს საწარმოო პროცესის თვითღირებულება არის 2100 ფე (20X5 წლის ბოლოს აღიარებული 100 ფე დანახარჯს მიმატებული 20X6 წელს აღიარებული 2000 დანახარჯი). საწარმოო აღიარებს 200 ფე გაუფასურების ზარალს, გაუფასურების ზარალამდე პროცესის საბალანსო ღირებულების (2100 ფე) მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე (1900 ფე) კორექტირებისათვის. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება მოხდება შემდგომ პერიოდში, თუ დაკმაყოფილებული იქნება ბასს 36-ში - „აქტივების გაუფასურება“ - განსაზღვრული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების მოთხოვნები.

(ა) ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში (ფე)“

ხარჯის აღიარება

68. არამატერიალურ მუხლზე გაწეული დანახარჯი ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც დანახარჯი იქნება გაწეული, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

- ა) იგი არის იმ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილი, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს (იხილეთ პუნქტები 18-67-ე); ან
- ბ) მუხლი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანებისას და არ შეიძლება აღიარდეს როგორც არამატერიალური აქტივი. ამ შემთხვევაში, აღნიშნული დანახარჯი მიიჩნევა შეძენის თარიღით გუდვილად აღიარებული თანხის ნაწილად (იხ. ფასს 3)

69. ზოგიერთ შემთხვევაში დანახარჯი გაიწევა მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით, მაგრამ არ ხდება ისეთი არამატერიალური აქტივის ან სხვა აქტივის შეძენა ან შექმნა, რომლის აღიარება შესაძლებელი იქნება. საქონლის მიწოდების შემთხვევებში, საწარმო ამგვარ დანახარჯებს აღიარებს ხარჯის სახით, თუ მას ამ საქონლით სარგებლობის უფლება აქვს. მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, საწარმო ამგვარ დანახარჯებს მაშინ აღიარებს, როდესაც მომსახურებას იღებს. მაგალითად, კვლევითი სამუშაოების დანახარჯი ხარჯის სახით აღიარდება დანახარჯის გაწევისთანავე (იხ. 54-ე პუნქტი), იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ის შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების ნაწილის სახით. მაგალითები სხვა დანახარჯებისა, რომელთა ხარჯის სახით აღიარება ხდება დანახარჯის გაწევისას:

- ა) დანახარჯები ახალი საქმიანობის დაწყებაზე (დანახარჯი გაშვებაზე), თუ ეს დანახარჯები არ შედის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში, ბასს 16-ის შესაბამისად. გაშვებაზე დანახარჯი შესაძლოა მოიცავდეს საწარმოს დაფუძნების დანახარჯებს, მაგალითად, იურიდიული პირის დაფუძნებისას გაწეული იურიდიული მომსახურებისა და სამდივნო დანახარჯები, ახალი საწარმოო სიმძლავრეების გაშვების ან ბიზნესის დაწყების (გახსნის წინა დანახარჯები) დანახარჯები და ახალი ოპერაციების დაწყების ან ახალი პროდუქტების წარმოების ან ახალი პროცესების გაშვების დანახარჯები (წინა საოპერაციო დანახარჯები);
- ბ) დანახარჯი სწავლებაზე;
- გ) დანახარჯი რეკლამასა და რეალიზაციის ხელშეწყობაზე (მათ შორის, საფოსტო შეკვეთის კატალოგებზე);
- დ) დანახარჯი მთელი საწარმოს ან მისი ნაწილის ადგილის შეცვლაზე ან რეორგანიზაციაზე.

- 69ა. საწარმოს მაშინ აქვს საქონლით სარგებლობის უფლება, როდესაც საქონელი მას ეკუთვნის. ანალოგიურად, საწარმოს აქვს საქონლით სარგებლობის უფლება, თუ საქონელი ააშენა მომწოდებელმა მიწოდების კონტრაქტის პირობების შესაბამისად და საწარმოს შეუძლია, მოითხოვოს მისი დაბრუნება საფასურის გადახდის სანაცვლოდ. მიიჩნევა, რომ მომსახურება მიღებულია, თუ ის შესრულებულია მომწოდებლის მიერ, საწარმოსთვის მისი მიწოდების კონტრაქტის შესაბამისად და არა მაშინ, როდესაც საწარმო იყენებს მას სხვა მომსახურების გასაწევად, მაგალითად, მომხმარებელთა სარეკლამო მომსახურებისთვის.
70. 68-ე პუნქტი არ კრძალავს წინასწარი გადახდის აღიარებას აქტივის სახით, როდესაც საქონლისთვის გადახდა განხორციელებულია წინასწარ, სანამ საწარმო მოიპოვებს ამ საქონლით სარგებლობის უფლებას. ანალოგიურად, 68-ე პუნქტი არ კრძალავს წინასწარი გადახდის აღიარებას აქტივის სახით, როდესაც მომსახურებისთვის გადახდა განხორციელებულია წინასწარ, სანამ საწარმო ამ მომსახურებას მიიღებს.

გასულ პერიოდში აღიარებული ხარჯები არ უნდა აღიარდეს აქტივად

71. დანახარჯი არამატერიალურ მუხლზე, რომელიც საწარმოს მიერ წინა წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარდა როგორც ხარჯი, შემდგომში არ უნდა აღიარდეს როგორც არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილი.

საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასება

72. საწარმო აირჩევს თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით ან თვითღირებულების მოდელს, 74-ე პუნქტის მიხედვით ან გადაფასების მოდელს, 75-ე პუნქტის მიხედვით. თუ არამატერიალური აქტივი აღრიცხულია გადაფასების მოდელის გამოყენებით, მაშინ მის ჯგუფში არსებული ყველა აქტივი აღრიცხული უნდა იყოს იმავე მეთოდის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ამ აქტივებისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი.
73. არამატერიალური აქტივების კლასი წარმოადგენს აქტივთა დაჯგუფებას, რომლებიც ერთმანეთის მსგავსია თავიანთი ბუნებითა და საწარმოს ოპერაციებში გამოყენებით. არამატერიალური აქტივების კლასის პუნქტების გადაფასება წარმოებს ერთდროულად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და ისეთი შემთხვევა, როცა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები წარმოადგენს სხვადასხვა თარიღით შეფასებული ღირებულებების ნარევს.

თვითღირებულების მოდელი

74. საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

გადაფასების მოდელი

75. საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად გადაფასების მიზნით, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრიდან მიღებული ინფორმაციის საშუალებით. გადაფასებები უნდა ჩატარდეს რეგულარულად, ისე, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მისი საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს მისი რეალური ღირებულებისაგან.
76. გადაფასების მოდელის დროს არ უნდა მოხდეს:
- ა) იმ არამატერიალური აქტივების გადაფასება, რომლებიც მანამდე არ იყო აღიარებული აქტივების სახით; ან
 - ბ) არამატერიალური აქტივების საწყისი აღიარება თვითღირებულების გარდა სხვა თანხით.
77. გადაფასების მოდელი გამოიყენება აქტივის თვითღირებულებით საწყისი აღიარების შემდეგ. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მხოლოდ ნაწილია აღიარებული აქტივის სახით იმის გამო, რომ აქტივმა არ დააკმაყოფილა აღიარების კრიტერიუმები პროცესის ნაწილის გავლამდე (იხ. 65-ე პუნქტი), გადაფასების მოდელი შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს მთლი-

- ანად ამ აქტივისათვის. აგრეთვე, გადაფასების მოდელი შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს იმ არამატერიალური აქტივისათვის, რომელიც მიღებული იყო სახელმწიფო გრანტის საშუალებით და აღიარდა ნომინალური ღირებულებით (იხილეთ 44-ე პუნქტი).
78. არამატერიალური აქტივისთვის აქტიური ბაზრის არსებობა იშვიათი შემთხვევაა, თუმცა შესაძლებელია. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აქტიური ბაზარი შეიძლება არსებობდეს ტაქსის ლიცენზიისათვის, თევზაობის ლიცენზიისათვის ან წარმოების კვოტებისთვის. თუმცა, აქტიური ბაზარი არ შეიძლება არსებობდეს სასაქონლო ნიშნებისათვის, გაზეთების სათაურებისათვის, მუსიკისა და ფილმების გამოცემის უფლებებისათვის, პატენტებისათვის ან სავაჭრო ნიშნებისათვის, რადგან თითოეული ასეთი აქტივი უნიკალურია. აგრეთვე, მიუხედავად იმისა, რომ არამატერიალურ აქტივებს ყიდულობენ და ყიდიან, კონტრაქტებზე მოლაპარაკება წარმოებს ინდივიდუალურ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის და გარიგებები შედარებით იშვიათად ხდება. ამ მიზეზების გამო, ერთ აქტივში გადახდილმა ფასმა შესაძლოა არ უზრუნველყოს სხვა აქტივის რეალური ღირებულების საკმარისი მტკიცებულება. გარდა ამისა, ინფორმაცია ფასების შესახებ ხშირად ხელმისაწვდომი არ არის საზოგადოებისათვის.
79. არამატერიალური აქტივის გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია მისი რეალური ღირებულების ცვლილებაზე. თუ გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, საჭიროა შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლოა ხშირად მნიშვნელოვნად იცვლებოდეს, ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება ყოველწლიური გადაფასება. ასეთი ხშირი გადაფასებები აუცილებელი არ არის არამატერიალური აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება უმნიშვნელოდ იცვლება.
80. თუ არამატერიალური აქტივის გადაფასება ხდება, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა დაკორექტირდეს ისე, რომ გადაფასების ღირებულების ტოლი გახდეს. გადაფასების თარიღისთვის აქტივი აისახება შემდეგი ორი მეთოდიდან ერთ-ერთით:
- ა) აქტივის პირვანდელი ღირებულება იმგვარად დაკორექტირდება, რომ ის შესაბამისობაში მოვიდეს აქტივის საბალანსო ღირებულების გადაფასებასთან. მაგალითად, პირვანდელი ღირებულება შეიძლება გადაანგარიშდეს ბაზრის დაკვირვებადი (ემპირიული) მონაცემების მიხედვით, ან აქტივის საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად. გადაფასების თარიღისთვის დაგროვილი ამორტიზაცია კორექტირდება ისე, რომ პირვანდელი ღირებულებისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული საბალანსო ღირებულების სხვაობის თანხის ტოლი იყოს; ან
 - ბ) დაგროვილი ამორტიზაცია გამოიქვითება აქტივის პირვანდელი ღირებულებიდან.
- დაგროვილი ამორტიზაციის კორექტირების თანხა წარმოადგენს აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდის, ან შემცირების ნაწილს, რაც აისახება 85-ე და 86-ე პუნქტების შესაბამისად.
81. თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის კლასს მიკუთვნებული არამატერიალური აქტივის გადაფასება შეუძლებელია იმის გამო, რომ არ არსებობს აქტიური ბაზარი ამ აქტივისათვის, აქტივი უნდა აისახოს თვითღირებულებით, შემცირებული ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.
82. თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრა აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე აღარ არის შესაძლებელი, აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება აქტივის გადაფასების ღირებულება, რომელიც განისაზღვრა ბოლო გადაფასების თარიღისთვის, მისი აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.
83. ის ფაქტი, რომ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის აქტიური ბაზარი აღარ არსებობს, შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის გაუფასურებაზე და საჭიროა მისი გაუფასურებაზე ტესტირება, ბასს 36-ის - „*აქტივების გაუფასურება*“- შესაბამისად.
84. თუ შემდგომი შეფასების თარიღისთვის შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრა აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე, მაშინ ამ თარიღიდან გამოიყენება გადაფასების მოდელი.

85. თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული მატების თანხა უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, დასათაურებით - გადაფასების ნამეტი. თუმცა, გადაფასებიდან მიღებული მატება უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ ოდენობით, რომლითაც კომპენსირდება იმავე აქტივთან დაკავშირებით, ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა.
86. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად შემცირდა, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რომ შემცირების თანხა არ აღემატებოდეს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით ასახულ საკრედიტო ნაშთს. გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხის ასახვა სხვა სრულ შემოსავალში ამცირებს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში - „გადაფასების ნამეტი“ - დასათაურების ქვეშ დაგროვილ თანხას.
87. საკუთარ კაპიტალში ასახული დაგროვილი გადაფასებიდან მატება შეიძლება გადატანილ იქნეს პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაში, როდესაც ნამეტის რეალიზება მოხდება. აქტივის ბრუნვიდან ამოღებისას ან გასვლისას შესაძლოა რეალიზებულ იქნეს მთლიანი ნამეტი. თუმცა, ნამეტის ნაწილი შეიძლება რეალიზებულ იქნეს საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების დროს. ასეთ შემთხვევაში, რეალიზებული ნამეტის თანხა არის სხვაობა აქტივის გადაფასებულ საბალანსო ღირებულებაზე დაფუძნებულ ამორტიზაციასა და იმ ამორტიზაციას შორის, რომელიც აღიარებული იქნებოდა აქტივის პირვანდელი ღირებულების საფუძველზე. გადაფასების რეზერვის ნამეტის გადატანა პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაზე არ ხდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მეშვეობით.

სასარგებლო მომსახურების ვადა

88. საწარმომ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და, თუ შეზღუდულია, რამდენია მისი ხანგრძლივობა. საწარმოს მიერ არამატერიალურ აქტივს სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლის გამომწვევა.
89. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. არამატერიალური აქტივი შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება (იხ. პუნქტები 97-106), ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება (იხ. პუნქტები 107-110-ე). წინამდებარე სტანდარტს თან ახლავს საილუსტრაციო მაგალითები, სადაც ნაჩვენებია სასარგებლო მომსახურების ვადით განსაზღვრა სხვადასხვა არამატერიალური აქტივისათვის და ამ არამატერიალური აქტივების შემდგომი აღრიცხვა, რომელიც ეყრდნობა მათი სასარგებლო მომსახურების ვადაზე განსაზღვრას.
90. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრისას, მრავალი ფაქტორის გათვალისწინებაა საჭირო, მათ შორის:
- ა) საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების ხასიათი და შესაძლებელია თუ არა აქტივის ეფექტურად მართვა სხვა მმართველი გუნდის მიერ;
 - ბ) აქტივის ტიპური სასიცოცხლო ციკლი და საჯარო ინფორმაცია იმავე ტიპისა და მსგავსი გამოყენების აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის წინასწარი შეფასების შესახებ;
 - გ) ტექნიკური, ტექნოლოგიური, კომერციული და სხვა სახის მომველეობა;
 - დ) იმ დარგის სტაბილურობა, რომელშიც მოქმედებს აქტივი და აქტივიდან მიღებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე საბაზრო მოთხოვნის ცვლილებები;
 - ე) კონკურენტების ან პოტენციური კონკურენტების მოსალოდნელი ქმედებები;
 - ვ) აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების არსებული დონის შენარჩუნება, დანახარჯის დონე და საწარმოს უნარი და სურვილი ამ დონის მისაღწევად;

- ზ) აქტივზე კონტროლის პერიოდი და იურიდიული ან მსგავსი შეზღუდვები ამ აქტივის გამოყენებაზე, მაგალითად, აქტივთან დაკავშირებული იჯარის ვადის გასვლის თარიღი;
- თ) დამოკიდებულია თუ არა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა საწარმოს სხვა აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.
91. ტერმინი „განუსაზღვრელი“ არ ნიშნავს „უსასრულოს“. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ასახავს მხოლოდ მომავალი შენახვის დანახარჯების ისეთ დონეს, რომელიც აუცილებელია აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში აქტივის სტანდარტული მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, ასევე საწარმოს შესაძლებლობასა და მიზანს, მიაღწიოს დანახარჯების ამგვარ დონეს. დასკვნა იმის შესახებ, რომ არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია, დამოკიდებული არ უნდა იყოს დაგეგმილ მომავალ ხარჯებზე, რომლებიც აღემატება აქტივის სტანდარტული მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად მისი შენახვის ხარჯებს.
92. ტექნოლოგიების სფეროში მიმდინარე სწრაფი ცვალებადობის ისტორიის გათვალისწინებით, კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა და ბევრი სხვა არამატერიალური აქტივი მგრძნობიარეა ტექნოლოგიური მოძვლებების მიმართ. ამგვარად, ხშირად მათი სასარგებლო მომსახურების ვადა ხანმოკლე იქნება. არამატერიალური აქტივის გამოყენებით წარმოებული პროდუქციის სამომავლო გასაყიდი ფასის მოსალოდნელი შემცირება შეიძლება აქტივის მოსალოდნელი ტექნოლოგიური ან კომერციული მოძვლების მიმანიშნებელი იყოს, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება მოწმობდეს აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას.
93. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შესაძლოა ძალიან ხანგრძლივი ან განუსაზღვრელიც კი იყოს. განუსაზღვრელობის გამო გამართლებულია არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის წინდახედულად შეფასება, მაგრამ არარეალურად ხანმოკლე ვადის შერჩევის გამართლება შეუძლებელია.
94. სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს ამ სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებების ვადას, მაგრამ შესაძლოა უფრო ხანმოკლე იყოს, რაც დამოკიდებულია პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც საწარმო მიზნად ისახავს ამ აქტივის გამოყენებას. თუ სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები გადაცემულია შეზღუდული პირობებით, რომლებიც განახლებადია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა შეიცავდეს განახლების ვადას (ვადებს) მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს მტკიცებულება, რომ საწარმო განახლებას განახორციელებს მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე. გამოსყიდული უფლების სასარგებლო მომსახურების ვადა, რომელიც აღიარებულია როგორც არამატერიალური აქტივი საწარმოთა გაერთიანებისას, არის იმ ხელშეკრულების დარჩენილი სახელშეკრულებო ვადა, რომლის თანახმადაც მოხდა უფლების გადაცემა და არ მოიცავს განახლების ვადებს.
95. შესაძლებელია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე გავლენას ახდენდეს როგორც ეკონომიკური, ისე იურიდიული ფაქტორები. ეკონომიკური ფაქტორები განსაზღვრავს პერიოდს, რომლის განმავლობაში მოხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღება; იურიდიულმა ფაქტორებმა შესაძლოა შეზღუდოს პერიოდი, რომლის განმავლობაში საწარმო გააკონტროლებს ამ სარგებელს. სასარგებლო მომსახურების ვადა არის ამ ფაქტორებით განსაზღვრული პერიოდებიდან უფრო ხანმოკლე.
96. იმ შემთხვევაზე, რომ აშკარაა საწარმოს მიერ იურიდიული უფლებების განახლების განხორციელება, მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მიუთითებს შემდეგი ფაქტორები:
- ა) წარსულის გამოცდილებაზე დაყრდნობით აშკარაა, რომ სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები განახლდება. თუ განახლება დამოკიდებულია მესამე მხარის თანხმობაზე, მაშინ სახეზე უნდა იყოს მტკიცებულება, რომ მესამე მხარე დათანხმდება;
 - ბ) არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ განახლების მისაღებად აუცილებელი ყველა პირობა დაკმაყოფილებული იქნება; და

- გ) განახლების დანახარჯი უმნიშვნელოა საწარმოსათვის მომავალ ეკონომიკურ სარგებლებთან შედარებით, რომლის შემოსვლაც მოსალოდნელია საწარმოში ამ უფლებების განახლებიდან.

იმ შემთხვევაში, როცა განახლების დანახარჯი მნიშვნელოვანია მომავალ ეკონომიკურ სარგებლებთან შედარებით, რომელთა შემოსვლაც განახლების შემთხვევაში მოსალოდნელია საწარმოში, „განახლების“ დანახარჯი, არსებითად, წარმოადგენს განახლების დღეს ახალი არამატერიალური აქტივის შესყიდვის დანახარჯს.

არამატერიალური აქტივები შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადით

სამორტიზაციო პერიოდი და მეთოდი

97. შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა გადანაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება მაშინ უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, მაგ., როდესაც ის იმყოფება იმ ადგილზე და იმ მდგომარეობაში, როცა მისი გამოყენება შესაძლებელია ხელმძღვანელების მიერ მიზანდასახული ხერხით. ამორტიზება უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის უფრო ადრე დადგომის შემთხვევაში - როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად (ან შეტანილია გამსვლელი აქტივების ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად და როცა შეწყდება ამ აქტივის აღიარება. გამოყენებულმა ამორტიზაციის მეთოდმა უნდა ასახოს წესი, მოდელი, რომლის მიხედვითაც საწარმო ვარაუდობს ამ აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. თუ ამ მოდელის საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ გამოყენებული უნდა იყოს წრფივი დარიცხვის მეთოდი. ყოველი პერიოდის ამორტიზაციის ხარჯი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა წინამდებარე ან სხვა სტანდარტი ნებას რთავს, ან მოითხოვს, რომ ეს ხარჯი შეტანილ იქნეს სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.
98. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მისი ცვეთადი ღირებულების სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შესაძლებელია ამორტიზაციის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება. ამ მეთოდებში შედის წრფივი მეთოდი, კლებადი ნაშთის მეთოდი და წარმოებულ ერთეულთა მეთოდი. შერჩეული მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს მიერ აქტივის ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების წესს და გამოყენებულ უნდა იქნეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, თუ აქტივის მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების ხასიათი არ იცვლება.
- 98ა. არსებობს უარყოფადი ვარაუდი იმის თაობაზე, რომ მიზანშეწონილი არ არის ამორტიზაციის ისეთი მეთოდის გამოყენება, რომელიც აქტივის მონაწილეობით განხორციელებული საქმიანობიდან მიღებულ ამონაგებს ეყრდნობა. არამატერიალური აქტივის მონაწილეობით განხორციელებული საქმიანობიდან მიღებული ამონაგები, როგორც წესი, ისეთ ფაქტორებს ასახავს, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული არამატერიალურ აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებასთან. მაგალითად, ამონაგებზე გავლენას ახდენს სხვა რესურსები (დანახარჯები) და პროცესები, გაყიდვის პროცესთან დაკავშირებული საქმიანობები, ასევე გაყიდვების მოცულობისა და გასაყიდი ფასების ცვლილებები. ამონაგების ფასის კომპონენტზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ინფლაციამ, რაც არანაირად არ არის დაკავშირებული აქტივის გამოყენების წესთან. ზემოაღნიშნული ვარაუდის უარყოფა შესაძლებელია მხოლოდ იშვიათ შემთხვევებში:
- ა) თუ არამატერიალური აქტივი გამოსახულია, როგორც ამონაგების შეფასება, როგორც აღწერილია 98გ პუნქტში; ან
 - ბ) როდესაც შესაძლებელია იმის დემონსტრირება, რომ ამონაგებისა და არამატერიალური აქტივიდან მიღებული ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება ძალიან კარგად არის ერთმანეთთან დაკავშირებული.
- 98ბ. როდესაც საწარმო 98-ე პუნქტის შესაბამისად ამორტიზაციის შესაფერის მეთოდს არჩევს, მას შეუძლია განსაზღვროს მოცემული არამატერიალური აქტივისთვის დამახასიათებელი უპირატესი, დომინირებული შემზღუდველი ფაქტორი. მაგალითად, ხელშეკრულებაში, რომელიც არამატერიალური აქტივის გამოყენებასთან მიმართებით საწარმოს უფლებებს ადგენს,

არამატერიალური აქტივის გამოყენების საწარმოს უფლება შეიძლება პირდაპირ გამოსახული იყოს წლების გარკვეული რაოდენობით (ე.ი. დრო), ან წარმოებული პროდუქციის რაოდენობით, ან ამონაგების ფიქსირებული მთლიანი ოდენობით, რომელიც ამ აქტივის მეშვეობით მიიღება. ამგვარი უპირატესი შემზღუდველი ფაქტორის იდენტიფიკაცია შეიძლება გამოდგეს ამოსავალ ბაზად ამორტიზაციის მიზანშეწონილი საფუძვლის განსაზღვრისთვის, თუმცა, შესაძლებელია სხვა საფუძვლის გამოყენებაც, თუკი სხვა საფუძველი უფრო ზუსტად ასახავს ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების მოსალოდნელ წესს (ხასიათს).

- 98გ. იმ შემთხვევაში, როდესაც არამატერიალური აქტივისთვის დამახასიათებელი უპირატესი შემზღუდველი ფაქტორი ამონაგების გარკვეული ზღვრული ოდენობის მიღწევას, მაშინ მისაღები ამონაგების ოდენობა იქნება ამორტიზაციის დასაშვები საფუძველი. მაგალითად, ვთქვათ, საწარმომ შეიძინა ოქროს მარაგის ძიებისა და ოქროს საბადოდან ოქროს მოპოვების კონცესიის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების ვადის გასვლა შეიძლება ეყრდნობოდეს ოქროს მოპოვების შედეგად მთლიანი ამონაგების გარკვეული ფიქსირებული ოდენობის მიღებას (მაგალითად, ხელშეკრულება საბადოდან ოქროს მოპოვებას შეიძლება ითვალისწინებდეს მანამდე, სანამ მოპოვებული ოქროს გაყიდვიდან მიღებული მთლიანი ამონაგები არ მიაღწევს 2 მლრდ ფე-ს) და დამოკიდებული არ იყოს ოქროს მოპოვების დროზე (პერიოდის ხანგრძლივობაზე), ან მოპოვებული ოქროს რაოდენობაზე. სხვა შემთხვევაში, მაგალითად ფასიანი გზის ექსპლუატაციის უფლება შეიძლება ეყრდნობოდეს მთლიანი ამონაგების ფიქსირებულ ოდენობას, რომელსაც უფლების გამცემი მიიღებს საგზაო მოსაკრებლების ამოღების გზით (მაგალითად, ხელშეკრულება ფასიანი გზის ექსპლუატაციის უფლებას შეიძლება ითვალისწინებდეს მანამ, სანამ მისი ექსპლუატაციიდან მიღებული საგზაო მოსაკრებლების მთლიანი ოდენობა არ მიაღწევს 100 მლნ ფე-ს). იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო დაადგენს, რომ არამატერიალური აქტივის გამოყენების ხელშეკრულებაში უპირატესი შემზღუდველი ფაქტორი ამონაგებია, ამ აქტივის გამოყენების შედეგად მისაღები ამონაგების ოდენობა შეიძლება იყოს არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის დასაშვები საფუძველი, იმ პირობით, თუ ხელშეკრულებაში მითითებულია აქტივიდან მისაღები მთლიანი ამონაგების ფიქსირებული ოდენობა, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრება ამორტიზაციის სიდიდე.
99. ამორტიზაციის აღიარება, ჩვეულებრივ, ხდება მოგებაში და ზარალში. თუმცა, ზოგჯერ აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი ხარჯის გამოწვევის ნაცვლად შთანთქმულია საწარმოს მიერ სხვა აქტივების წარმოებაში. ასეთ შემთხვევებში, საამორტიზაციო თანხა შეადგენს სხვა აქტივების თვითღირებულების ნაწილს და ჩაირთვება მის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო პროცესში გამოყენებული არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია ჩაირთვება მარაგის საბალანსო ღირებულებაში (იხილეთ ბასს 2 – „მარაგები“).

ნარჩენი ღირებულება

100. შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს ნულის ტოლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:
- ა) მესამე მხარეს აღებული აქვს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება; ან
 - ბ) არსებობს აქტიური ბაზარი (როგორც განმარტებულია ფასს 13-ში) ამ აქტივისათვის და:
 - (i) ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ამ ბაზრიდან აღებული ინფორმაციის საფუძველზე; და
 - (ii) მოსალოდნელია, რომ ეს ბაზარი იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.
101. აქტივის ამორტიზებადი თანხა განისაზღვრება მისი ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ. ნულისაგან განსხვავებული ნარჩენი ღირებულება ნიშნავს, რომ საწარმო ვარაუდობს აქტივის გასვლას, მისი ეკონომიკური მომსახურების ვადის დასრულებამდე.
102. აქტივის ნარჩენი ღირებულების შეფასება ეფუძნება მისი გასვლისას არსებულ ანაზღაურებად ღირებულებას, რომელიც გამოითვლება შეფასების დღეს არსებული მსგავსი აქტივების ფასებით, რომლებმაც მიაღწია თავიანთი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს და ფუნქციონირებდა ამ აქტივის გამოყენების მსგავს პირობებში. ნარჩენი ღირებულება გადაისინჯება სულ მცირე ყვე-

ლა ფინანსური წლის ბოლოს. ნარჩენ ღირებულებაში ცვლილება აღირიცხება როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად.

103. არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება შესაძლოა გაიზარდოს აქტივის საბალანსო ღირებულებამდე ან უფრო მეტადაც. ასეთ შემთხვევაში, ამორტიზაციის ხარჯი ნულის ტოლია იმ დრომდე, სანამ მისი ნარჩენი ღირებულება შემცირდება აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე ქვევით.

ამორტიზაციის პერიოდისა და ამორტიზაციის მეთოდის გადასინჯვა

104. შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი უნდა გადასინჯოს ყოველი წლის ბოლოს. თუ აქტივის მოსალოდნელი სასარგებლო მომსახურების ვადა მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი წინა შეფასებისაგან, მაშინ ამორტიზაციის პერიოდი შესაბამისად უნდა შეიცვალოს. თუ ადგილი ჰქონდა აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათის მნიშვნელოვან ცვლილებას, მაშინ ამორტიზაციის მეთოდი უნდა შეიცვალოს აღნიშნული ცვლილების ასახვის მიზნით. ასეთი ცვლილებები უნდა აისახოს როგორც ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში, ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ შესაბამისად.
105. არამატერიალური აქტივის გამოყენების ვადის განმავლობაში შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასება შეუსაბამოა. მაგალითად, გაუფასურების ზარალის აღიარება შესაძლოა მიანიშნებდეს, რომ საჭიროა ამორტიზაციის პერიოდის შეცვლა.
106. დროთა განმავლობაში, არამატერიალური აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის ხასიათი შეიძლება შეიცვალოს. მაგალითად, შეიძლება აშკარა იყოს, რომ ამორტიზაციის ნაშთის შემცირების მეთოდი უფრო მისაღებია, ვიდრე წრფივი მეთოდი. სხვა მაგალითია, როცა ლიცენზიით წარმოდგენილი უფლებების გამოყენება გადავადებულია ბიზნესგეგმის სხვა კომპონენტების ამოქმედებამდე. ასეთ შემთხვევაში, აქტივიდან შემოსული ეკონომიკური სარგებელი შესაძლოა არ იქნეს მიღებული მომდევნო პერიოდებამდე.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები

107. განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული.
108. ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ - თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეამოწმოს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი გაუფასურებაზე, მისი ანაზღაურებადი ღირებულების შედარების გზით მის საბალანსო ღირებულებასთან:
- ა) ყოველწლიურად; და
 - ბ) ყოველთვის, როცა არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ არამატერიალური აქტივი შესაძლოა გაუფასურებული იყოს.

სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასების გადასინჯვა

109. ისეთი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის გადასინჯვა, რომლებიც არ არის ამორტიზებული, უნდა მოხდეს ყველა პერიოდში, რათა განისაზღვროს კვლავაც ადასტურებს თუ არა მოვლენები და პირობები, რომ არამატერიალურ აქტივს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს. თუკი ასეთი დადასტურება არ ხდება აქტივის განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის შეცვლა შეზღუდული (განსაზღვრული) სასარგებლო მომსახურების ვადით აღირიცხება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად.
110. ბასს 36-ის თანახმად, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეცვლა განუსაზღვრელიდან შეზღუდულზე იმაზე მიანიშნებს, რომ აქტივი შეიძლება გაუფასურებული იყოს. აქედან გამომდინარე, საწარმო აქტივს გაუფასურებაზე ამოწმებს ბასს 36-ის შესაბამისად, მისი ანაზღაურებადი ღირებულების საბალანსო ღირებულებასთან შედარების გზით და საბალანსო

ღირებულების ნებისმიერი ნამეტი ანაზღაურებად ღირებულებაზე აღიარდება გაუფასურების ზარალად.

საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებადობა - გაუფასურების ზარალი

111. იმისათვის, რომ განისაზღვროს არამატერიალური აქტივი გაუფასურდა თუ არა, საწარმო იყენებს ბასს 36-ს - „*აქტივების გაუფასურება*“. აღნიშნულ სტანდარტში განმარტებულია, თუ როგორ უნდა შეასწოროს საწარმომ მისი აქტივების საბალანსო ღირებულება, როგორ უნდა განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება და როდის უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი, ან მოახდინოს მისი უკუგატარება.

მომველება და გასვლა

112. არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა შეწყდეს:
- ა) მისი გასვლისას; ან
 - ბ) როდესაც არავითარი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არ არის მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებისა და შემდგომი გასვლის შედეგად.
113. არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა აქტივის გასვლით მიღებულ წმინდა შემოსავლებსა (თუ არსებობს) და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის. ეს თანხა უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში აქტივის აღიარების შეწყვეტის მომენტში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფასს 16 – „*იჯარა*“ – სხვა მოთხოვნებს ადგენს უკუიჯარის პირობით აქტივის გაყიდვისთვის. შემოსულობა არ კლასიფიცირდება ამონაგებად.
114. არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება რამდენიმე გზით მოხდეს (მაგ., გაყიდვით, ფინანსური იჯარით, ან უსასყიდლოდ გადაცემით). არამატერიალური აქტივის გასვლის თარიღი არის თარიღი, როდესაც მიმღები საწარმო კონტროლს მოიპოვებს ამ აქტივზე ფასს 15-ის - „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების მომენტის დადგენას. ფასს 16 ეხება აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვით გამოწვეულ გასვლას.
115. თუ საწარმო 21-ე პუნქტის აღიარების კრიტერიუმის შესაბამისად არამატერიალური აქტივის ნაწილის გასვლის ხარჯს აღიარებს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, მაშინ ის წყვეტს გასული ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას. თუ საწარმოსათვის შეუძლებელია განსაზღვროს საწარმოდან გასული ნაწილის საბალანსო ღირებულება, მას შეუძლია გასვლის ღირებულება გამოიყენოს იმის ინდიკატორად, თუ რა ღირებულების იყო გასული ნაწილი აქტივის შესყიდვის ან საწარმოში მისი შექმნის დროს.
- 115ა. საწარმოთა გაერთიანების დროს გამოსყიდული უფლების შემთხვევაში, თუ შემდგომში ამ უფლების გადაცემა (გაყიდვა) მოხდება მესამე მხარეზე, შესაბამისი საბალანსო ღირებულება, თუ ასეთი არსებობს, უნდა გამოიყენოს საწარმომ ამ გადაცემასთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის დასადგენად.
116. ანაზღაურების ოდენობა უნდა აისახოს არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტიდან წარმოშობილ შემოსულობაში ან ზარალში, რომელიც განსაზღვრულია გარიგების ფასის დასადგენად ფასს 15-ის 47-72-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. შემოსულობაში ან ზარალში ასახული ანაზღაურების შეფასებული თანხის შემდგომი ცვლილებები უნდა აისახოს ფასს 15-ის იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება გარიგების ფასის ცვლილებებს.
117. შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზება არ წყდება მაშინაც, როცა არამატერიალური აქტივი აღარ გამოიყენება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდეა ამორტიზებული ან კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად (ან შეტანილია აქტივების სალიკვიდაციო ჯგუფში, რომლებიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად), ფასს 5-ის შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

ზოგადი ნაწილი

118. ფინანსურ ანგარიშგებაში თითოეული კლასის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია, ამასთან, გამოჯნული უნდა იყოს საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები და სხვა არამატერიალურ აქტივები:
- ა) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;
 - ბ) შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მიმართ გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდები;
 - გ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ამორტიზაცია (აგრეგირებული აკუმულირებულ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
 - დ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ის მუხლ(ებ)ი, რომელშიც ჩართულია არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;
 - ე) საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში, რომელიც აჩვენებს:
 - (i) განვითარების სამუშაოების გაფართოებას და შიდა განვითარების სამუშაოებს, ცალკე შეძენილს ან ცალ-ცალკე საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენილს;
 - (ii) აქტივებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამოზნულად ან შეტანილია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამოზნულად ფასს 5-ის შესაბამისად და სხვა სახის გასვლას;
 - (iii) გაზრდას ან შემცირებას პერიოდის განმავლობაში, რომელიც განაპირობა გადაფასებამ 75-ე, 85-ე და 86-ე პუნქტების შესაბამისად და გაუფასურების ზარალმა, რომელიც ბასს 36-ის მიხედვით აღიარებულია ან ანულირებულია (უკუგატარებულია) სხვა სრულ შემოსავალში (თუ არსებობს);
 - (iv) პერიოდის განმავლობაში ბასს 36-ის თანახმად, მოგებაში ან ზარალში აღიარებულ გაუფასურების ზარალს (თუ არსებობს);
 - (v) პერიოდის განმავლობაში ბასს 36-ის თანახმად, მოგებაში ან ზარალში უკუგატარებულ გაუფასურების ზარალს (თუ არსებობს);
 - (vi) პერიოდის განმავლობაში აღიარებულ ამორტიზაციას;
 - (vii) საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას და უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილ წმინდა საკურსო სხვაობებს;
 - (viii) პერიოდის განმავლობაში საბალანსო ღირებულების სხვა ცვლილებებს.
119. არამატერიალური აქტივების კლასი არის მსგავსი ხასიათისა და გამოყენების აქტივების ჯგუფი. მაგალითად, ცალკეული კლასი შეიძლება იყოს:
- ა) სასაქონლო ნიშანი;
 - ბ) ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება და პუბლიკაციების სათაურები;
 - გ) კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
 - დ) ლიცენზიები და ფრანშიზა;
 - ე) საავტორო უფლებები, პატენტები და სხვა უფლებები სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლებები;
 - ვ) რეცეპტები, ფორმულები, მოდელები, დიზაინი და პროტოტიპები;
 - ზ) არამატერიალური აქტივები, რომლებზეც მიმდინარეობს განვითარების სამუშაოები.

ზემოთ აღნიშნული კლასები იყოფა (ან ერთიანდება) უფრო მცირე (დიდ) კლასებად, თუ ამით მიიღება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის უფრო შესაფერისი ინფორმაცია.

120. საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში აისახება ინფორმაცია გაუფასურებული არამატერიალური აქტივის შესახებ, ბასს 36-ის მიხედვით, 118-ე პუნქტით (ე) (iii)-(ვ) მოთხოვნილ ინფორმაციასთან ერთად.
121. საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში ასახავს იმ სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების ხასიათს და შედეგს, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდში ან მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვანი გავლენა ექნება შემდგომ პერიოდებში ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - მიხედვით. ასეთი ინფორმაცია შესაძლოა გამომდინარეობდეს:
 - ა) ცვლილებიდან არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში;
 - ბ) ამორტიზაციის მეთოდის ცვლილებიდან; ან
 - გ) ნარჩენი ღირებულებების ცვლილებიდან.
122. ფინანსურ ანგარიშგების შენიშვნებში აგრეთვე უნდა აისახოს:
 - ა) განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება და მიზეზები, რომლებიც ადასტურებს ამ აქტივის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებას. ამ მიზეზების ჩამოთვლისას, საწარმომ უნდა აღწეროს ის ფაქტორ(ებ)ი, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს მოცემული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განუსაზღვრელად მიჩნევაში;
 - ბ) საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითი ნებისმიერი ინდივიდუალური არამატერიალური აქტივის აღწერა, საბალანსო ღირებულებისა და დარჩენილი ამორტიზაციის პერიოდის მითითებით;
 - გ) სახელმწიფო გრანტის საშუალებით შეძენილი და თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიარებული არამატერიალური აქტივებისათვის (იხ. პუნქტი 44):
 - (i) ამ აქტივებისათვის თავდაპირველად აღიარებული რეალური ღირებულება;
 - (ii) მათი საბალანსო ღირებულება; და
 - (iii) როგორ აღირიცხება აქტივები აღიარების შემდგომ თვითღირებულების მოდელით თუ გადაფასების მოდელით;
 - დ) იმ არამატერიალური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელთა კონტროლის უფლება შეზღუდულია და იმ არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც ვალდებულების უზრუნველყოფისთვისაა გამოყენებული; და
 - ე) არამატერიალური აქტივების შეძენის სახელმწიფო ვალდებულებების სიდიდე (თანხა).
123. საწარმომ, იმ ფაქტორ(ებ)ის აღწერისას, რომელიც მნიშვნელოვან როლს თამაშობს არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრაში, უნდა გაითვალისწინოს 90-ე პუნქტში მოცემული ფაქტორების ჩამონათვალი.

აღიარების შემდეგ გადაფასების მოდელით შეფასებული არამატერიალური აქტივები

124. თუ არამატერიალური აქტივები აღრიცხულია გადაფასებული ღირებულებით, უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) არამატერიალური აქტივების კლასების მიხედვით:
 - (i) გადაფასების თარიღი;
 - (ii) გადაფასებული არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულებები; და

- (iii) საბალანსო ღირებულება, რომელიც აისახებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, არამატერიალური აქტივები შეფასებული რომ ყოფილიყო 74-ე პუნქტში განხილული თვითღირებულების მოდელით; და
 - ბ) არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული გადაფასების რეზერვის ოდენობა პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს, პერიოდის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებებისა და ნაშთის აქციონერებისათვის განაწილების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით.
 - გ) [გაუქმებულია]
125. შესაძლოა აუცილებელი გახდეს გადაფასებული აქტივების კლასების აგრეგირება უფრო მსხვილ კლასებში, განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის ასახვის მიზნებისათვის. თუმცა, თუ აგრეგირების შედეგად არამატერიალური აქტივების კლასში შერეული იქნება როგორც თვითღირებულების მოდელით, ასევე გადაფასების მოდელის შესაბამისად შეფასებული ღირებულებები, კლასების აგრეგირება არ ხდება.

კვლევისა და განვითარებაზე გაწეული დანახარჯები

126. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული უნდა იყოს პერიოდის განმავლობაში ხარჯის სახით აღიარებული კვლევისა და განვითარებაზე გაწეული დანახარჯები.
127. კვლევისა და განვითარებაზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნება კვლევის ან განვითარების სამუშაოებზე ან შეიძლება დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილდეს ასეთ საქმიანობაზე (იხ. პუნქტები 66-67, მეთოდური მითითებებისათვის დანახარჯების იმ სახეებზე, რომლებიც ექვემდებარება აღნიშნულ დანახარჯებში ჩართვას, 126-ე პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაციის ასახვის მიზნისათვის).

სხვა ინფორმაცია

128. საწარმოს არ მოეთხოვება, მაგრამ მისასალმებელია შემდეგი ინფორმაციის წარდგენა:
- ა) მთლიანად ამორტიზებული ისეთი არამატერიალური აქტივის აღწერა, რომელიც ჯერ კიდევ გამოიყენება; და
 - ბ) საწარმოს მიერ კონტროლირებული იმ მნიშვნელოვანი არამატერიალური აქტივების მოკლე აღწერა, რომლებიც აქტივის სახით არ არის აღიარებული იმის გამო, რომ არ აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს, ან იმის გამო, რომ შეძენილი ან წარმოქმნილი იყო 1998 წელს გამოცემული ბასს 38-ის - „არამატერიალური აქტივები“ - ძალაში შესვლამდე.

გარდამავალი დებულებები და სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

129. [გაუქმებულია]
130. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს:
- ა) საწარმოთა გაერთიანებების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისათვის, რომელთა ხელშეკრულების თარიღი 2004 წლის 31 მარტი ან მისი შემდგომი თარიღია; და
 - ბ) ყველა სხვა არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისათვის პერსპექტიულად იმ პირველი წლიური პერიოდის დასაწყისიდან, რომელიც დაიწყო 2004 წლის 31 მარტს ან უფრო გვიან. აქედან გამომდინარე, საწარმომ არ უნდა შეასწოროს ამ თარიღით აღიარებული არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება. მიუხედავად ამისა, საწარმომ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი, რათა ამ თარიღით ხელახლა შეაფასოს მისი აღიარებული არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა. თუ ამ გადაფასების შედეგად საწარმო შეცვლის არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებას, ეს უნდა აისახოს როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, ბასს 8-ის შესაბამისად.
- 130ა. საწარმომ მე-2 პუნქტში შესული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისათვის

- დისთვის გამოიყენებს ფასს 6-ს, იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ზემოაღნიშნული ცვლილებებიც.
- 130ბ. ბასს 1-მა - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 85-ე, 86-ე და 118(ე)(iii) პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 130გ. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა მე-12, 33-35-ე, 68-ე, 69-ე, 94-ე და 130-ე პუნქტების შეცვლა, 38-ე და 129-ე პუნქტების გაუქმება და 115ა პუნქტის დამატება. 2009 წლის აპრილში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება* - განაპირობა 36-ე და 37-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ამგვარად, არ ხდება იმ თანხების კორექტირება, რომლებიც აისახა არამატერიალური აქტივებისა და გუდვილისთვის ადრინდელ საწარმოთა გაერთიანებებში. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც და ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 130დ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - განაპირობა 69-ე, 70-ე და 98-ე პუნქტის შეცვლა და 69ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 130ე. [გაუქმებულია]
- 130ვ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვია 3(ე) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 130ზ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-8, 33-ე, 47-ე, 50-ე, 75-ე, 78-ე, 82-ე, 84-ე, მე-100 და 124-ე პუნქტების შეცვლა და 39-41 და (130ე) პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 130თ. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2010-2012 წლების ციკლი*“ - გამოიწვია მე-80 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებას, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 130ი. საწარმომ დოკუმენტით - „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2010-2012 წლების ციკლი*“ - განპირობებული ცვლილება უნდა გამოიყენოს ყველა გადაფასების მიმართ, რომლებიც აღიარდა იმ წლიური პერიოდების დასაწყისში, ან იმ თარიღის შემდეგ, როდესაც საწარმომ პირველად გამოიყენა ზემოაღნიშნული ცვლილება და ასევე წინა წლიურ პერიოდში. საწარმოს ასევე უფლება აქვს, წარმოადგინოს ნებისმიერი წინა წარდგენილი პერიოდის კორექტირებული შესადარისი ინფორმაცია, მაგრამ ამის გაკეთება არ ევალება. თუ საწარმო რომელიმე წინა პერიოდის შესახებ წარმოადგენს არაკორექტირებულ ინფორმაციას, მან განმარტებით შენიშვნებში ნათლად უნდა აჩვენოს, რომელი ინფორმაცია არ არის კორექტირებული, მიუთითოს, რომ ეს ინფორმაცია სხვა საფუძვლით არის მომზადებული და განმარტოს, რა საფუძველია ეს.
- 130კ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ცვეთისა და ამორტიზაციის დასაშვები მეთოდების განმარტება*“ (ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესწორებები) გამოიწვია 92-ე და 98-ე პუნქტის შეცვლა და 98ა-98გ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2016 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური

პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

- 130ლ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-3, 114-ე და 116-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 130მ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია მე-3, მე-6, 113-ე და 114-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

მსგავსი აქტივების გაცვლა

131. წინამდებარე სტანდარტის 129-ე და 130(ბ) პუნქტების მოთხოვნების გამოყენება პერსპექტიულად გულისხმობს, რომ თუ აქტივების გაცვლის შეფასება მოხდა გასული აქტივის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე, წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღამდე, საწარმო შეძენილი აქტივის შეძენის დღეს არსებული რეალური ღირებულების ასახვისათვის ხელახლა არ ანგარიშობს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

ვადამდელი გამოყენება

132. საწარმოებმა, რომელთაც ეხებათ 130-ე პუნქტის გამოყენება, სასურველია გამოიყენონ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები, 130-ე პუნქტში განსაზღვრულ, მის ძალაში შესვლის თარიღამდე. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო გამოიყენებს წინამდებარე სტანდარტს მის ძალაში შესვლის თარიღამდე, მან იმავდროულად უნდა გამოიყენოს ფასს 3 და ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“ (2004 წელს გადასინჯული).

1998 წელს გამოცემული ბასს 38-ის გაუქმება

133. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 38-ს - „არამატერიალური აქტივები“ (გამოცემული 1998 წელს).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 39

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

1. [გაუქმებულია]

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა საწარმომ ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან მიმართებით, რომელიც განეკუთვნება ფასს 9-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოქმედების სფეროს, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ:
- ა) ფასს 9 საწარმოს მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენების უფლებას აძლევს ჰეჯირების აღრიცხვისთვის; და
 - ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი ისეთი ჰეჯირების ურთიერთობის ნაწილია, რომელიც წინამდებარე სტანდარტით დადგენილ ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს.

2ა-

7. [გაუქმებულია]

განმარტებები

8. ფასს 13-ში, ფასს 9-სა და ბასს 32-ში მოცემული ტერმინების განმარტებები ამ სტანდარტში გამოიყენება იმავე მნიშვნელობით, რაც მინიჭებული აქვს ფასს 13-ის „ა“ დანართში, ფასს 9-ის „ა“ დანართში ან ბასს 32-ის მე-11 პუნქტში. ფასს 13-ში, ფასს 9-სა და ბასს 32-ში მოცემულია შემდეგი ტერმინების განმარტებები:

- ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება;
- აღიარების შეწყვეტა;
- წარმოებული;
- ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი;
- ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი;
- წილობრივი ინსტრუმენტი;
- რეალური ღირებულება
- ფინანსური აქტივი;
- ფინანსური ინსტრუმენტი;
- ფინანსური ვალდებულება

და სახელმძღვანელო მითითებები ამ ტერმინების გამოყენების შესახებ.

9. ქვემოთ ჩამოთვლილი ტერმინები ამ სტანდარტში გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ჰეჯირების აღრიცხვასთან დაკავშირებული განმარტებები

მყარი დაპირება (ვალდებულება) არის მზოჭავი ხელშეკრულება რესურსების შეთანხმებული რაოდენობის, შეთანხმებული ფასით, შეთანხმებულ ვადებში გაცვლის შესახებ.

პროგნოზირებული გარიგება არის არასავალდებულო, მაგრამ მოსალოდნელი მომავალი გარიგება.

ჰეჯირების ინსტრუმენტი არის საწარმოს მიერ განსაზღვრული წარმოებული ინსტრუმენტი, ან (უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების რისკის ჰეჯირებისთვის მხოლოდ) განსაზღვრული არაწარმოებული ფინანსური აქტივი ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულება, რომელთა რეალური ღირებულება ან ფულადი ნაკადები, სავარაუდოდ, გადაფარავს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებებს (ჰეჯირების ინსტრუმენტის განმარტების შესახებ დეტალური მითითებებისათვის იხ. პუნქტები 72-77-ე და „ა“ დანართის პუნქტები მგ94 -მგ97).

ჰეჯირებული მუხლი არის აქტივი, ვალდებულება, მყარი დაპირება (ვალდებულება), მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგება, ან ნეტო ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში, რომლებიც (ა) საწარმოს უქმნის რეალური ღირებულების ცვლილების ან სამომავლო ფულადი ნაკადების რისკს და (ბ) საწარმოს მიერ კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული მუხლი (78-84-ე პუნქტებსა და „ა“ დანართის მგ98-მგ101 პუნქტებში დეტალურად არის დამუშავებული ჰეჯირებული მუხლების განმარტება).

ჰეჯირების ეფექტურობა არის ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილების ხარისხი, რომელიც მიეკუთვნება ჰეჯირებულ რისკს და რომლის გადაფარვაც (კომპენსირებაც) ხდება ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებით (იხ. „ა“ დანართის პუნქტები მგ105 -მგ113ა).

10-

70. [გაუქმებულია]

ჰეჯირება

71. თუ საწარმო იყენებს ფასს 9-ს და არ გადაუწყვეტია, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკად აირჩიოს ჰეჯირების აღრიცხვის გაგრძელება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად (იხ. ფასს 9-ის 7.2.21 პუნქტი), მან უნდა გამოიყენოს ფასს 9-ის მე-6 თავში განსაზღვრული მოთხოვნები ჰეჯირების აღრიცხვის შესახებ. თუმცა, ფინანსური აქტივების, ან ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის ნაწილის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისთვის საწარმოს ფასს 9-ის 6.1.3 პუნქტის შესაბამისად უფლება აქვს, გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები ჰეჯირების აღრიცხვის შესახებ, ფასს 9-ის შესაბამისი მოთხოვნების ნაცვლად. ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ აგრეთვე უნდა გამოიყენოს რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის სპეციალური მოთხოვნები პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებისას (იხ. პუნქტები 81ა, 89ა და მგ114-მგ132).

ჰეჯირების ინსტრუმენტები

ინსტრუმენტები, რომლებიც ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს

72. წინამდებარე სტანდარტი არ ზღუდავს შემთხვევებს, როდესაც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს, როგორც ჰეჯირების ინსტრუმენტი 88-ე პუნქტში მოცემული პირობების შესაბამისად. გამონაკლისს წარმოადგენს მხოლოდ ზოგიერთი სახის გაყიდული ოფციონი (იხ. „ა“ დანართის პუნქტი მგ94). თუმცა, არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულების კლასიფიცირება ჰეჯირების ინსტრუმენტად შესაძლებელია მხოლოდ სავალუტო რისკის ჰეჯირების დროს.
73. ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნით, მხოლოდ ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიცირება არის შესაძლებელი ჰეჯირების ინსტრუმენტებად, რომლებშიც ჩართულია ანგარიშვალდებული საწარმოს გარეშე მხარე (ე.ი. ჯგუფის, ან ინდივიდუალური საწარმოს გარეშე მხარე). მართალია, ჰეჯირების ოპერაციების განხორციელება ასევე შეუძლიათ კონსოლიდირებულ ჯგუფში გაერთიანებულ ინდივიდუალურ საწარმოებს, ან რომელიმე საწარმოს ქვედანაყოფებს ჯგუფში შემავალ სხვა საწარმოებთან ან რომელიმე საწარმოს ქვედანაყოფებთან ერთად, მაგრამ კონსოლიდირებისას ნებისმიერი ასეთი შიდა ჯგუფური ოპერაცია ელიმინირდება. შესაბამისად, ჰეჯირების ამგვარი ოპერაციები ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვად არ განიხილება. თუმცა, ჯგუფში შემავალი ცალკეული საწარმოების ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ზემოაღნიშნული ოპერაციები შეიძლება განხილულ იქნეს ჰეჯირების აღრიცხვად, იმ პირობით, თუ ისინი ანგარიშვალდებული საწარმოსთვის გარეშე მხარეები არიან.

ჰეჯირების ინსტრუმენტების კლასიფიცირება

74. როგორც წესი, ჰეჯირების ინსტრუმენტი შეფასდება ერთიანი რეალური ღირებულებით. ამასთან, ფაქტორები, რომლებიც რეალური ღირებულების ცვლილებებს იწვევს, ურთიერთდაკავშირებულია. ამგვარად, საწარმო ჰეჯირების ურთიერთობას განიხილავს მთლიან ჰეჯირების ინსტრუმენტთან მიმართებაში. დასაშვებ გამონაკლისებს წარმოადგენს მხოლოდ:
- ა) ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარი ღირებულებისა და დროითი ღირებულების ერთმანეთისაგან განცალკევება და მხოლოდ ოფციონის საკუთარი ღირებულების მიჩნევა ჰეჯირების ინსტრუმენტად და დროითი ღირებულების ცვლილების გამორიცხვა; და
 - ბ) ფორვარდული ხელშეკრულების პროცენტის ელემენტისა და სპოტ-ფასის განცალკევება.
- აღნიშნული გამონაკლისები დაშვებულია იმის გამო, რომ ოფციონის საკუთარი ღირებულებისა და პრემიის შეფასება, საზოგადოდ, შესაძლებელია ცალ-ცალკე. ჰეჯირების დინამიკურმა სტრატეგიამ, რომელიც განსაზღვრავს ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარ ღირებულებასა და ოფციონის დროით ღირებულებას, შეიძლება დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები.
75. ჰეჯირების ურთიერთობაში ჰეჯირების ინსტრუმენტის ნაწილი (მაგ., ნომინალური ღირებულების 50%), შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად. თუმცა, ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიცირება არ შეიძლება მხოლოდ დროის პერიოდის იმ ნაწილისთვის, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირების ინსტრუმენტი მიმოქცევაში რჩება.
76. ერთი ჰეჯირების ინსტრუმენტი ჰეჯირების ინსტრუმენტად შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს ერთზე მეტი რისკის ჰეჯირებისას, თუ შესაძლებელია: (ა) ჰეჯირების რისკის განსაზღვრა; (ბ) ჰეჯირების ეფექტურობის დემონსტრირება; (გ) დამტკიცდეს, რომ არსებობს ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და განსხვავებული სარისკო პოზიციების სპეციფიკური კლასიფიკაცია.
77. ორი ან მეტი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი, ან მათი ნაწილები (ან სავალუტო რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, ორი ან მეტი არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი, ან მათი ნაწილები, ან წარმოებული და არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების, ან მათი ნაწილების გაერთიანება) შეიძლება განხილულ იქნეს კომბინირებულად და ერთობლივად იქნეს მიჩნეული ჰეჯირების ინსტრუმენტად, მათ შორის, როდესაც ზოგიერთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტიდან წარმოშობილი რისკ(ებ)ი გადაფარავს სხვა ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილ რისკებს. თუმცა, საპროცენტო განაკვეთის ქოლარი, ან სხვა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აერთიანებს გაყიდულ (გამოშვებულ) და შესყიდულ ოფციონებს, არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს იმ შემთხვევაში, თუ რეალურად იგი წარმოადგენს ნეტო გაყიდულ ოფციონს (რომელზეც ნეტო პრემია მიღებულია). ანალოგიურად, ორი ან მეტი ფინანსური ინსტრუმენტი (ან მათი ნაწილები) ჰეჯირების ინსტრუმენტად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არც ერთი მათგანი არ წარმოადგენს გაყიდულ ოფციონს ან ნეტო გაყიდულ ოფციონს.

ჰეჯირებული მუხლები

მუხლები, რომლებიც ჰეჯირების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს

78. ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება იყოს აღიარებული აქტივი ან ვალდებულება, არააღიარებული მყარი დაპირება (ვალდებულება), მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგება, ან უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიცია. ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება იყოს (ა) ცალკეული აქტივი, ვალდებულება, მყარი დაპირება (ვალდებულება), მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგება, ან უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიცია, (ბ) მსგავსი სარისკო მახასიათებლების მქონე აქტივების, ვალდებულებების, მყარი დაპირებების (ვალდებულებების), მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგებების ჯგუფი, ან ნეტო ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში, ან (გ) მხოლოდ პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკების ჰეჯირების ოპერაციებში - ისეთი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის ნაწილი, რომელთაც ჰეჯირებისთვის გამიზნული საერთო რისკი აქვთ.
79. [გაუქმებულია]

80. ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნით, ჰეჯირებულ მუხლად შეიძლება იქნეს კლასიფიცირებული მხოლოდ ისეთი აქტივები, ვალდებულებები, მყარი დაპირებები (ვალდებულებები) ან მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგებები, რომლებშიც ჩართულია ანგარიშვალდებული საწარმოს გარეშე მხარე. ეს იმას ნიშნავს, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ერთი და იმავე ჯგუფის საწარმოებს შორის განხორციელებული ოპერაციების დროს შეიძლება მხოლოდ ამ საწარმოთა ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში და არ შეიძლება ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუმცა, ეს აკრძალვა არ ეხება საინვესტიციო საწარმოს (როგორც განმარტებულია ფასს 10-ში) კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, როდესაც საინვესტიციო საწარმოსა და მის შვილობილ საწარმოებს (რომლებიც აღირიცხება რეალური ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით) შორის განხორციელებული ოპერაციები არ ელიმინირდება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. გამონაკლისის სახით, შიდაჯგუფური ფულადი მუხლის სავალუტო რისკი (ე.ი. ვალდებულებები და მოთხოვნები ორ შვილობილ საწარმოს შორის) შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს, როგორც ჰეჯირებული მუხლი კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ შემთხვევაში, თუ სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგად მოსალოდნელი შემოსულობა ან ზარალი კონსოლიდირებისას მთლიანად არ იქნება ელიმინირებული ბასს 21-ის - „*უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*“ - შესაბამისად. ბასს 21-ის თანახმად, კონსოლიდირების დროს, შიდაჯგუფურ ფულად მუხლთან დაკავშირებით მიღებული საკურსო სხვაობის შემოსულობა და ზარალი მთლიანად არ ელიმინირდება, როდესაც შიდაჯგუფურ ფულად მუხლთან დაკავშირებული ოპერაცია განხორციელდება ჯგუფში შემავალ ორ საწარმოს შორის, რომლებსაც განსხვავებული სამუშაო ვალუტა აქვთ. გარდა ამისა, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი შიდაჯგუფური პროგნოზირებული გარიგების სავალუტო რისკი შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირებულ მუხლად, თუ ეს გარიგება გამოსახული არ არის გარიგების მონაწილე საწარმოს სამუშაო ვალუტაში და სავალუტო რისკი გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე.

ფინანსური მუხლების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად

81. თუ ჰეჯირებული მუხლი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულებაა, იგი შეიძლება იყოს ჰეჯირებული მუხლი ისეთ რისკებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია მხოლოდ მისი რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ნაწილთან (როგორიცაა, მაგალითად ერთი ან მეტი შერჩეული სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები ან მათი ნაწილები, ან რეალური ღირებულების მიმართ განსაზღვრული გარკვეული პროცენტი), იმ პირობით, თუ ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია. მაგალითად, პროცენტიან აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის იდენტიფიცირებადი და განცალკევებით შეფასებადი ნაწილი შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც ჰეჯირებული რისკი (როგორიცაა ურისკო საპროცენტო განაკვეთი ან საორიენტაციო საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც წარმოადგენს ჰეჯირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული მთლიანი საპროცენტო განაკვეთის რისკის შემადგენელ ნაწილს).
- 81ა. ფინანსური აქტივებისა თუ ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ასეთი ჰეჯირებისას), ჰეჯირებული ნაწილი შეიძლება გამოისახოს ვალუტის (ფულადი) ერთეულებით (ე.ი. დოლარებით, ევროთი ან რანდით) და არა ინდივიდუალური აქტივებით (ან ვალდებულებებით). ამასთან, რისკის მართვის მიზნით პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს აქტივებსა და ვალდებულებებს, მაგრამ ჰეჯირებისათვის განსაზღვრული სიდიდე იქნება აქტივების ან ვალდებულებების ოდენობა. აქტივებისა და ვალდებულებების ნეტო ღირებულების განსაზღვრა ჰეჯირებისთვის დაშვებული არ არის. საწარმოს შეუძლია ზემოაღნიშნულ ჰეჯირებისთვის განსაზღვრულ ღირებულებასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნაწილის ჰეჯირება. მაგ., პორტფელის ჰეჯირების შემთხვევაში, რომელიც შეიცავს ისეთ აქტივებს, რომლებიც ითვალისწინებს წინასწარ გადახდას, საწარმოს შეუძლია ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებაზე მისაკუთვნებელი რეალური ღირებულების ცვლილების ჰეჯირება, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღებზე დაყრდნობით, სახელშეკრულებო თარიღების ნაცვლად. როდესაც ჰეჯირებული ნაწილი ეყრდნობა საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღებს, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებების განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების გავლენა განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ

თარიღებზე. შესაბამისად, თუ პორტფელი შეიცავს მუხლებს, რომლებიც ექვემდებარება წინასწარ გადახდას და მისი ჰეჯირება ხდება ისეთ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან ერთად, რომელიც არ ექვემდებარება წინასწარ გადახდას, წარმოიშობა არაეფექტურობა, თუკი შეიცვლება ის თარიღები, როდესაც მოსალოდნელია წინასწარი გადახდა, ან ფაქტობრივი წინასწარგადახდის თარიღები განსხვავებული იქნება ნავარაუდები თარიღებისაგან.

არაფინანსური მუხლების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად

82. თუ ჰეჯირებული მუხლი არის არაფინანსური აქტივი ან არაფინანსური ვალდებულება, იგი განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ჰეჯირებული მუხლი (ა) სავალუტო რისკებთან მიმართებაში, ან (ბ) მთლიანად ყველა რისკთან მიმართებით, ვინაიდან ძნელია, ცალკე გამოიყოს და შეფასდეს ფულადი ნაკადების, ან რეალური ღირებულების ცვლილებების ის ნაწილი, რომლის მიკუთვნებაც შესაძლებელია სავალუტო რისკების გარდა სხვა კონკრეტულ რისკებზე.

მუხლების ჯგუფების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად

83. მსგავსი აქტივები ან მსგავსი ვალდებულებები მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა გაერთიანდეს ერთ ჯგუფში და ისე განხორციელდეს მათი ჰეჯირება, თუ ჯგუფში შემავალი ინდივიდუალური აქტივები და ვალდებულებები ექვემდებარებიან ამა თუ იმ საერთო რისკს, რომელიც საწარმოს განიხილავს, როგორც ჰეჯირებულ რისკს. გარდა ამისა, მოსალოდნელი უნდა იყოს, რომ ჯგუფში ყოველი ინდივიდუალური მუხლის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილება დაახლოებით პროპორციული იქნება მუხლების მთლიანი ჯგუფის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილების.
84. ვინაიდან საწარმო ჰეჯირების ეფექტურობას განსაზღვრავს ჰეჯირების ინსტრუმენტისა (ან მსგავსი ჰეჯირების ინსტრუმენტების ჯგუფის) და ჰეჯირებული მუხლის (ან მსგავსი ჰეჯირებული მუხლების ჯგუფის) რეალური ღირებულების, ან ფულადი ნაკადების ცვლილების შედარებით, ჰეჯირების ინსტრუმენტის შედარება ერთიან ნეტო პოზიციასთან (ე.ი. ყველა მსგავსი დაფარვის ვადის მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივისა და ვალდებულების ნეტო სიდიდესთან შედარება) და არა კონკრეტულ ჰეჯირებულ მუხლთან, არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს.

ჰეჯირების აღრიცხვა

85. ჰეჯირების აღრიცხვა ასახავს ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულებების ურთიერთგადამფარავი ცვლილებების გავლენას მოგებაზე ან ზარალზე.
86. არსებობს სამი ტიპის ჰეჯირების ურთიერთობა:
- ა) *რეალური ღირებულების ჰეჯირება*: აღიარებული აქტივისა და ვალდებულების, ან აულიარებული მყარი დაპირების (ვალდებულების), ან ასეთი აქტივის, ვალდებულების ან მყარი დაპირების (ვალდებულების) გარკვეული ნაწილის რეალური ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილებების ჰეჯირება, რომელიც გამოწვეულია კონკრეტული რისკით და შეუძლია გავლენის მოხდენა მოგებაზე ან ზარალზე;
 - ბ) *ფულადი ნაკადების ჰეჯირება*: ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი ცვალებადობის ჰეჯირება, რაც (1) გამოწვეულია აღიარებულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან, ან მაღალი ალბათობით მოსალოდნელ პროგნოზირებულ გარიგებასთან დაკავშირებული კონკრეტული რისკით (როგორცაა ცვალებადგანაკვეთიან სავალო ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ყველა ან ზოგიერთი სამომავლო საპროცენტო გადასახდელი) და (2) რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა მოგებაზე ან ზარალზე;
 - გ) *უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციების* (როგორც განმარტებულია ბასს 21-ში) ჰეჯირება.
87. მყარი დაპირების (ვალდებულების) სავალუტო რისკის ჰეჯირება შეიძლება აისახოს, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირება, ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.
88. ჰეჯირების ურთიერთობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება ჰეჯირების აღრიცხვად 89-102-ე პუნქტების თანახმად, თუ ქვემოთ მოყვანილი ყველა პირობაა დაკმაყოფილებული:

- ა) ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას ჰეჯირების ურთიერთობას მინიჭებული აქვს ფორმალური კლასიფიკაცია და არსებობს ჰეჯირების ურთიერთობის, საწარმოს რისკის მართვის მიზნისა და ჰეჯირების განხორციელების სტრატეგიის დოკუმენტაცია. აუცილებელი დოკუმენტები უნდა შეიცავდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტის, ჰეჯირებული მუხლის, ან გარიგების, ჰეჯირებული რისკის ხასიათის იდენტიფიცირებას და იმ მეთოდის აღწერას, როგორ აფასებს საწარმო ჰეჯირების ინსტრუმენტის ეფექტურობას, ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების სავარაუდო ცვლილებების გადაფარვის თვალსაზრისით;
- ბ) მოსალოდნელია, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იქნება (იხ. „ა“ დანართის პუნქტები მგ105 - მგ113ა) ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ცვლილებების გადაფარვის მისაღწევად, თავდაპირველად დოკუმენტირებული რისკის მართვის სტრატეგიის შესაბამისად, რომელიც ეხება ამ კონკრეტულ ჰეჯირების ურთიერთობას;
- გ) ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში - პროგნოზირებული გარიგება, რომელიც წარმოადგენს ჰეჯირების ობიექტს, მაღალი ალბათობით უნდა იყოს მოსალოდნელი და ამის შედეგად ფულადი ნაკადები უნდა ექვემდებარებოდეს ისეთ ცვლილებებს, რომლებსაც, საბოლოო ჯამში, შეუძლია გავლენის მოხდენა მოგებაზე ან ზარალზე;
- დ) შესაძლებელია ჰეჯირების ეფექტურობის საიმედოდ შეფასება. ე.ი. შესაძლებელია ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადებისა (რომელიც მიეკუთვნება ჰეჯირებულ რისკს) და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
- ე) ჰეჯირების შეფასება ხდება განუწყვეტლივ და მაღალეფექტურად მიიჩნევა ყველა საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც საწარმომ განსაზღვრა ჰეჯირება.

რეალური ღირებულების ჰეჯირება

89. თუ რეალური ღირებულების ჰეჯირება 88-ე პუნქტის პირობებს აკმაყოფილებს მოცემული პერიოდის განმავლობაში, ამგვარი ჰეჯირების ურთიერთობა უნდა აისახოს შემდეგნაირად:
- ა) შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით გადაფასებისას (წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტისთვის), ან უცხოური ვალუტის კომპონენტისთვის საბალანსო ღირებულებით შეფასებისას ბასს 21-ის თანახმად (არაწარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტისთვის), უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში; და
 - ბ) ჰეჯირებული მუხლის საბალანსო ღირებულება უნდა გაკორექტირდეს ჰეჯირებული მუხლიდან მიღებული შემოსულობით ან ზარალით, რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან და აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. ეს მეთოდი მაშინ გამოიყენება, თუ ჰეჯირებული მუხლი შეფასებულია თვითღირებულებით. ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი იმ შემთხვევაში აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, თუ ჰეჯირებული მუხლი არის ფინანსური აქტივი, რომელიც ფასს 9-ის 4.1.2ა პუნქტის შესაბამისად შეფასებულია რეალური ღირებულებით, სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით.
- 89ა. ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის ნაწილის საპროცენტო განაკვეთის რისკის პოზიციის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ასეთი ჰეჯირებისას), 89(ბ) პუნქტში მოცემული მოთხოვნები შეიძლება შესრულდეს იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებულ შემოსულობას ან ზარალს წარადგენს:
- ა) როგორც ერთ განცალკევებულ მუხლს, აქტივების შემადგენლობაში, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში - საპროცენტო განაკვეთის გადასინჯვის იმ პერიოდებთან მიმართებით, რომელშიც ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს აქტივს; ან
 - ბ) როგორც ერთ განცალკევებულ მუხლს, ვალდებულებების შემადგენლობაში, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში - საპროცენტო განაკვეთის გადასინჯვის იმ პერიოდებთან მიმართებით, რომელშიც ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს ვალდებულებას.

- (ა) და (ბ) პუნქტებში მითითებული განცალკევებული მუხლები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შემდეგ. ამ მუხლებში ასახული თანხები ამოღებულ უნდა იქნეს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან, როდესაც მათთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება შეწყდება.
90. თუ ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული მხოლოდ ზოგიერთი რისკი არის ჰეჯირებული, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების აღიარებული ცვლილებები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ჰეჯირებულ რისკთან, უნდა აღიარდეს ფასს 9-ის 5.7.1 პუნქტის შესაბამისად.
91. საწარმო პერსპექტიულად უნდა შეწყვიტოს ჰეჯირების აღრიცხვა 89-ე პუნქტის შესაბამისად, თუ:
- ა) ჰეჯირების ინსტრუმენტს ვადა გაუვიდა ან გაიყიდა, შეწყდა ან დაიფარა. ამ მოთხოვნის მიზნებისთვის ჰეჯირების ინსტრუმენტის ვადის გაგრძელება ან სხვა ჰეჯირების ინსტრუმენტით შეცვლა არ მიიჩნევა მისი ვადის გასვლად ან მოქმედების შეწყვეტად, თუ ამგვარი ჩანაცვლება ან ვადის გაგრძელება გათვალისწინებულია საწარმოს დოკუმენტირებულ ჰეჯირების სტრატეგიაში. გარდა ამისა, ამ მოთხოვნის მიზნებისთვის არ მიიჩნევა, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტს ვადა გაუვიდა, ან მისი მოქმედება შეწყდა, თუ:
 - (i) მოქმედი კანონმდებლობის, ან ახალი კანონებისა თუ სხვა ნორმატიული აქტების ამოქმედების ფარგლებში ჰეჯირების ინსტრუმენტში მონაწილე მხარეები შეთანხმდებიან, რომ ერთი ან რამდენიმე კლირინგული კონტრაჰენტი შეცვლის თავდაპირველ კონტრაჰენტს და გახდება თითოეული მხარის ახალი კონტრაჰენტი. ამ მიზნებისთვის, კლირინგულ კონტრაჰენტად მიიჩნევა ცენტრალური კონტრაჰენტი (ზოგჯერ უწოდებენ „კლირინგულ ორგანიზაციას“, ან „კლირინგულ სააგენტოს“), ან, მაგალითად კლირინგული ორგანიზაციის წევრი/მონაწილე საწარმო ან საწარმოები, ან კლირინგული ორგანიზაციის მონაწილის კლიენტი, რომელიც მოქმედებს როგორც კონტრაჰენტი, ცენტრალური კონტრაჰენტის მიერ კლირინგის განხორციელების საკითხში. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის მონაწილე მხარეები ცვლიან თავის თავდაპირველ კონტრაჰენტებს სხვადასხვა კონტრაჰენტით, წინამდებარე პუნქტის გამოყენება მხოლოდ მაშინ შეიძლება, თუ თითოეული ახალი კონტრაჰენტი კლირინგს ახორციელებს ერთი და იმავე ცენტრალურ კონტრაჰენტთან;
 - (ii) ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული სხვა ცვლილებები, თუ ეს მოხდება, შემოიფარგლება მხოლოდ ისეთი ცვლილებებით, რომლებიც აუცილებელია კონტრაჰენტის ზემოთ აღწერილი ჩანაცვლების განსახორციელებლად. ამგვარი ცვლილებები შემოიფარგლება ისეთი ცვლილებებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი თავდაპირველად ითვალისწინებდა კლირინგის განხორციელებას კლირინგის კონტრაჰენტთან. ამგვარი ცვლილებები მოიცავს ცვლილებებს უზრუნველყოფისადმი წაყენებულ მოთხოვნებში, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ნაშთების ურთიერთჩათვლის უფლებებსა და ამოსაღებ გადასახდელ თანხებთან მიმართებაში.
 - ბ) ჰეჯირება უკვე აღარ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს 88-ე პუნქტის შესაბამისად; ან
 - გ) საწარმო აუქმებს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიცირებას.
92. 89(ბ) პუნქტის გამოყენებით წარმოშობილი ნებისმიერი კორექტირება ისეთი ჰეჯირებული ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულების, რომლისთვისაც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი გამოიყენება (ან პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, 89(ა) პუნქტში აღწერილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების განცალკევებული მუხლებისთვის) უნდა დაექვემდებაროს ამორტიზაციას (ჩამოიწეროს) მოგების ან ზარალის ანგარიშის მეშვეობით. საწარმოს უფლება აქვს, ამორტიზაცია დაიწყოს კორექტირების დაწყებისთანავე, მაგრამ არაუგვიანეს იმ მომენტისა, როდესაც ჰეჯირებული მუხლის კორექტირება საჭირო აღარ არის მისი რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილებების შესაბამისად, რაც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან. კორექტირება განისაზღვრება ამორტიზაციის დაწყების თარიღისთვის გადაანგარიშებული ეფექტური საპროცენტო

განაკვეთის საფუძველზე. თუმცა, თუ ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ამგვარი ჰეჯირებისას) ხელახლა გადაანგარიშებული საპროცენტო განაკვეთით ამორტიზება პრაქტიკულად შეუძლებელია, კორექტირების თანხის ამორტიზება უნდა განხორციელდეს წრფივი მეთოდით. კორექტირების თანხა მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს ფინანსური ინსტრუმენტის დაფარვის შედეგად, ხოლო პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთის გადასინჯვის შესაბამისი პერიოდის ამოწურვის შედეგად.

93. როდესაც აუდიარებული მყარი დაპირება (ვალდებულება) კლასიფიცირდება როგორც ჰეჯირებული მუხლი, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული მყარი დაპირების (ვალდებულების) რეალური ღირებულების შემდგომი დაგროვილი ცვლილება აღიარდება როგორც აქტივი ან ვალდებულება, ხოლო შესაბამისი შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში (იხ. პუნქტი 89(ბ)). ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებაც ასევე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.
94. როდესაც ჰეჯირებული მუხლი არის აქტივის შესყიდვის ან ვალდებულების აღების მყარი დაპირების (ვალდებულების) გარიგება რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას, ამ აქტივის ან ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება, რომელიც წარმოიშვა საწარმოს მიერ მყარი დაპირების (ვალდებულების) შესრულების შედეგად, კორექტირდება იმ მიზნით, რომ აისახოს ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული მყარი დაპირების (ვალდებულების) რეალური ღირებულების დაგროვილი ცვლილება, რომელიც აღიარებული იყო საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში.

ფულადი ნაკადების ჰეჯირება

95. თუ ფულადი ნაკადები აკმაყოფილებს 88-ე პუნქტის პირობებს მთელი პერიოდის განმავლობაში, იგი ბუღალტრულად უნდა აისახოს შემდეგნაირად:
 - ა) ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ნაწილი, რომელიც განიხილება ეფექტურ ჰეჯირებად (იხ. 88-ე პუნქტი), უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში; და
 - ბ) ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობის ან ზარალის არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.
96. უფრო დეტალურად, ფულადი ნაკადების ჰეჯირება აღირიცხება შემდეგი სახით:
 - ა) ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული კაპიტალის განცალკევებული კომპონენტი კორექტირდება შემდეგი სიდიდეებიდან უმცირეს სიდიდემდე (აბსოლუტურ თანხებში):
 - (i) ჰეჯირების დაწყების მომენტიდან ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული დაგროვილი შემოსულობა ან ზარალი; და
 - (ii) ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულების (დღევანდელი ღირებულების) დაგროვილი ცვლილება, ჰეჯირების დაწყების მომენტიდან;
 - ბ) ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის დარჩენილი ნაწილი, ან მისი კომპონენტი, რომელიც არ წარმოადგენს ეფექტურ ჰეჯირებას, აღიარდება მოგებაში ან ზარალში; და
 - გ) თუ გარკვეული სახის ჰეჯირების ურთიერთობისას რისკის მართვის საწარმოს დოკუმენტირებული სტრატეგია ჰეჯირების ეფექტურობის დადგენისას გამოიცხადებს ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ან ფულადი ნაკადების რომელიმე სპეციფიკურ კომპონენტს (იხ. პუნქტები 74-ე, 75-ე და 88 (ა)), შემოსულობის ან ზარალის შემადგენლობიდან ზემოხსენებული გამოიცხადებული კომპონენტი აღიარდება ფასს 9-ის 5.7.1 პუნქტის შესაბამისად.
97. თუ პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირება იწვევს ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარებას, მასთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში 95-ე პუნქტის შესაბამისად, რეკლასიფიცირდება

საკუთარი კაპიტალიდან მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა (იხ. ბასს 1 (შესწორებული 2007 წელს)) იმავე პერიოდში ან პერიოდებში, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირებული პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები ზეგავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე (მაგალითად, იმავე პერიოდებში, როდესაც საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი აღიარდება). თუმცა, თუ საწარმო ვარაუდობს, რომ სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული მთლიანი ზარალი ან მისი ნაწილი არ დაიფარება ერთი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მან, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება, მოგებაში ან ზარალში უნდა გადაიტანოს ზარალის ის თანხა, რომლის ანაზღაურებაც მოსალოდნელი აღარ არის.

98. იმ შემთხვევაში, თუ პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირება იწვევს არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების აღიარებას, ან არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების შესახებ პროგნოზირებული გარიგება გადაიქცევა მყარ ვალდებულებად, რომლისთვისაც რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვა გამოიყენება, საწარმომ უნდა მიმართოს შემდეგ (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტს:

ა) 95-ე პუნქტის შესაბამისად სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსულობა და ზარალი უნდა გადაიტანოს მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება (იხ. ბასს 1 (შესწორებული 2007 წელს)), იმავე პერიოდში ან პერიოდებში, რომლის განმავლობაშიც შეძენილი აქტივი ან აღებული ვალდებულება ზეგავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე (მაგალითად, იმავე პერიოდში, რომელშიც ცვეთის ხარჯები ან გაყიდული საქონლის თვითღირებულება აღიარდება). თუმცა, თუ საწარმო ვარაუდობს, რომ სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული მთლიანი ზარალი ან მისი ნაწილი არ დაიფარება ერთი ან მეტი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, მან, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება, მოგებაში ან ზარალში უნდა გადაიტანოს ზარალის ის თანხა, რომლის ანაზღაურებაც მოსალოდნელი აღარ არის;

ბ) 95-ე პუნქტის შესაბამისად სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსულობა და ზარალი უნდა ამოიღოს სხვა სრული შემოსავლის შემადგენლობიდან და გადაიტანოს აქტივისა თუ ვალდებულების საწყის ან საბალანსო ღირებულებაში.

99. საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკად უნდა მიიღოს 98-ის (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტი და უცვლელად გამოიყენოს ყველა ჰეჯირებისთვის, რომელთანაც დაკავშირებულია 98-ე პუნქტი.

100. ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას, 97-ე და 98-ე პუნქტებში აღწერილი შემთხვევების გარდა, ყველა სხვა შემთხვევაში, სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული თანხები რეკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება (იხ. ბასს 1 (შესწორებული 2007 წელს)), იმავე პერიოდში ან იმ პერიოდებში, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირებული პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები გავლენას იქონიებს მოგებაზე ან ზარალზე (მაგალითად, როდესაც პროგნოზირებული გაყიდვა განხორციელდება).

101. საწარმომ პერსპექტიულად უნდა შეწყვიტოს 95-100-ე პუნქტების შესაბამისად ჰეჯირების აღრიცხვა, ნებისმიერ ქვემოთ აღწერილ შემთხვევაში:

ა) ჰეჯირების ინსტრუმენტს ვადა გაუვიდა ან გაიყიდა, შეწყდა ან დაიფარა. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებით დაგროვილი შემოსულობის ან ზარალის (რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში იმ პერიოდიდან მოყოლებული, როდესაც ჰეჯირება ეფექტური იყო) (იხ. პუნქტი 95(ა)) საკუთარ კაპიტალში ცალკე მუხლად აღიარება უნდა გაგრძელდეს მანამდე, ვიდრე პროგნოზირებული გარიგება შედგება. როდესაც გარიგება შედგება, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 97-ე, 98-ე ან მე-100 პუნქტები. ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის ჰეჯირების ინსტრუმენტის ვადის გაგრძელება ან სხვა ჰეჯირების ინსტრუმენტით შეცვლა არ მიიჩნევა მისი ვადის გასვლად ან მოქმედების შეწყვეტად, თუ ამგვარი ჩანაცვლება ან ვადის გაგრძელება გათვალისწინებულია საწარმოს დოკუმენტირებულ ჰეჯირების სტრატეგიაში. შესაბამისად, ამ მოთხოვნის მიზნებისთვის არ მიიჩნევა, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტს ვადა გაუვიდა, ან მისი მოქმედება შეწყდა, თუ:

- (i) მოქმედი კანონმდებლობის, ან ახალი კანონებისა თუ სხვა ნორმატიული აქტების ამოქმედების ფარგლებში ჰეჯირების ინსტრუმენტში მონაწილე მხარეები შეთანხმდებიან, რომ ერთი ან რამდენიმე კლირინგული კონტრაქტის შეცვლის

თავდაპირველ კონტრაჰენტს და გახდება თითოეული მხარის ახალი კონტრაჰენტი. ამ მიზნებისთვის, კლირინგულ კონტრაჰენტად მიიჩნევა ცენტრალური კონტრაჰენტი (ზოგჯერ უწოდებენ „კლირინგულ ორგანიზაციას“, ან „კლირინგულ სააგენტოს“), ან, მაგალითად კლირინგული ორგანიზაციის წევრი/მონაწილე საწარმო ან საწარმოები, ან კლირინგული ორგანიზაციის მონაწილის კლიენტი, რომელიც მოქმედებს როგორც კონტრაჰენტი ცენტრალური კონტრაჰენტის მიერ კლირინგის განხორციელების საკითხში. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის მონაწილე მხარეები ცვლიან თავის თავდაპირველ კონტრაჰენტებს სხვადასხვა კონტრაჰენტით, წინამდებარე პუნქტის გამოყენება მხოლოდ მაშინ შეიძლება, თუ თითოეული ახალი კონტრაჰენტი კლირინგს ახორციელებს ერთი და იმავე ცენტრალურ კონტრაჰენტთან;

- (ii) ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული სხვა ცვლილებები, თუ ეს მოხდება, შემოიფარგლება მხოლოდ ისეთი ცვლილებებით, რომლებიც აუცილებელია კონტრაჰენტის ზემოთ აღწერილი ჩანაცვლების განსახორციელებლად. ამგვარი ცვლილებები შემოიფარგლება ისეთი ცვლილებებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი თავდაპირველად ითვალისწინებდა კლირინგის განხორციელებას კლირინგის კონტრაჰენტთან. ამგვარი ცვლილებები მოიცავს ცვლილებებს უზრუნველყოფისადმი წაყენებულ მოთხოვნებში, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ნაშთების ურთიერთჩათვლის უფლებებსა და ამოსაღებ გადასახდელ თანხებთან მიმართებაში.
- ბ) ჰეჯირება უკვე აღარ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს 88-ე პუნქტის თანახმად. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებით დაგროვილი შემოსულობის ან ზარალის (რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში იმ პერიოდიდან მოყოლებული, როდესაც ჰეჯირება ეფექტური იყო) (იხ. პუნქტი 95(ა)) საკუთარ კაპიტალში ცალკე მუხლად აღიარება უნდა გაგრძელდეს მანამდე, ვიდრე პროგნოზირებული გარიგება შედგება. როდესაც გარიგება შედგება, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 97-ე, 98-ე ან მე-100 პუნქტები.
- გ) პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება უკვე მოსალოდნელი აღარ არის მაღალი ალბათობით. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებით დაგროვილი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში იმ პერიოდიდან მოყოლებული, როდესაც ჰეჯირება ეფექტური იყო (იხ. პუნქტი 95(ა)), საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ უნდა იქნეს მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა. მაგრამ პროგნოზირებული გარიგება, რომლის განხორციელება მაღალი ალბათობით აღარ არის მოსალოდნელი (იხ. პუნქტი 88 (გ)), შესაძლებელია ჯერ კიდევ იყოს განხორციელებადი;
- დ) როდესაც საწარმო, საკუთარი შეხედულებისამებრ, აუქმებს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციას. პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირებისთვის, ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ნებისმიერი დაგროვილი შემოსულობის ან ზარალის (რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში იმ პერიოდიდან მოყოლებული, როდესაც ჰეჯირება ეფექტური იყო) (იხ. პუნქტი 95(ა)) საკუთარ კაპიტალში ცალკე მუხლად აღიარება უნდა გაგრძელდეს მანამდე, ვიდრე პროგნოზირებული გარიგება შედგება ან მისი განხორციელება შეუძლებლად იქნება მიჩნეული. როდესაც გარიგება შედგება, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 97-ე, 98-ე ან მე-100 პუნქტები. იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელი აღარ არის გარიგების განხორციელება, სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული, დაგროვილი შემოსულობა ან ზარალი საკუთარი კაპიტალიდან საწარმომ უნდა გადაიტანოს მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა.

ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება

102. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება, ფულადი მუხლის ჰეჯირების ჩათვლით, რომელიც მიიჩნევა ნეტო ინვესტიციის ნაწილად (იხ. ბასს 21), უნდა აღირიცხებოდეს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების მსგავსად:

- ა) ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ნაწილი, რომელიც განიხილება ეფექტურ ჰეჯირებად (იხ. 88-ე პუნქტი), უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში; და
- ბ) არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას, ან ნაწილობრივ გასვლისას, ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირების ეფექტურ ნაწილთან და აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში, რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება (იხ. ბასს 1 (შესწორებული 2007 წელს)), ბასს 21-ის 48-49-ე პუნქტების შესაბამისად.

ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

103. საწარმომ ეს სტანდარტი (2004 წლის მარტში შეტანილი შესწორებების ჩათვლით) უნდა გამოიყენოს 2005 წლის 1 იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. საწარმომ ამ სტანდარტს (2004 წლის მარტში შეტანილი შესწორებების ჩათვლით) არ უნდა მიმართოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც იწყება 2005 წლის 1 იანვრამდე, თუ იგი იყენებს ბასს 32-ს (გამოცემული 2003 წლის დეკემბერში). თუ საწარმო ამ სტანდარტს იყენებს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, მან მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 103ა. [გაუქმებულია]
- 103ბ. [გაუქმებულია]
- 103გ. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 95(ა), 97-ე, 98-ე, მე-100, 102-ე, 108-ე და მგ99 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 103დ. [გაუქმებულია]
- 103ე. ბასს 27-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 102-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 27-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 103ვ. [გაუქმებულია]
- 103ზ. საწარმომ მგ99ბა, მგ99ე, მგ99ვ, მგ110ა და მგ110ბ პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის, ბასს 8-ის - „*სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო 2009 წლის 1 ივლისამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს დოკუმენტს „*კონკრეტულ სიტუაციებში ჰეჯირებადი მუხლები*“ (ბასს 39-ის შესწორებები), მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 103თ-
103კ. [გაუქმებულია]
- 103ლ. 2009 წლის აპრილში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია 2(ზ), 97-ე და მე-100 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად ყველა ხელშეკრულებისთვის, რომელსაც ვადა არ გასვლია, 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრე გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

103მ- [გაუქმებულია]
103ჟ.

103რ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - გამოიწვია მე-9, მე-13, 28-ე, 47-ე, 88-ე, მგ46, მგ52, მგ64, მგ76, მგ76ა, მგ80, მგ81 და მგ96 პუნქტების შეცვლა, 34ა პუნქტის დამატება და 48-49-ე, მგ69-მგ75, მგ77-მგ79 და მგ82 პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს

103ს. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო საწარმოები“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-2 და მე-80 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია დოკუმენტის - „საინვესტიციო საწარმოები“ - ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავედროულად უნდა გამოიყენოს ყველა ცვლილება, რომელსაც ითვალისწინებს დოკუმენტი - „საინვესტიციო საწარმოები“.

103ტ. [გაუქმებულია]

103უ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-2, მე-9, 43-ე, 47-ე, 55-ე, მგ2, მგ4 და მგ48 პუნქტების შეცვლა და 2ა, 44ა, 55ა და მგ8ა-მგ8გ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს მაშინ, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.

103ფ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-2, მე-8, მე-9, 71-ე, 88-90-ე, 96-ე, მგ95, მგ114, მგ118 პუნქტებისა და მგ133 პუნქტის ზემოთ სათაურის შეცვლა და 1-ლი, მე-4-7, 10-70-ე, 79-ე, 103ბ, 103დ, 103ვ, 103თ-103კ, 103მ-103ჟ, 103ტ, 105-107ა, 108ე-108ვ, მგ1-მგ93 და მგ96 პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს მაშინ, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

103ქ. [ეს პუნქტი დაემატა იმ საწარმოთათვის, რომლებსაც არ დაუწყიათ ფასს 9-ის გამოყენება.]

104. ეს სტანდარტი საწარმომ უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, გარდა 108-ე პუნქტში განსაზღვრული შემთხვევისა. ყველაზე ადრეული წინა წარდგენილი პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი და ყველა სხვა შესადარისი თანხა უნდა გაკორექტირდეს ისე, თითქოს აღნიშნული სტანდარტი ყოველთვის გამოიყენებოდა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ინფორმაციის გადაანგარიშება შეუძლებელი იქნება. თუ ინფორმაციის გადაანგარიშება შეუძლებელია, საწარმომ ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს განმარტებით შენიშვნებში და მიუთითოს, რა დონეზე იყო ინფორმაცია გადაანგარიშებული.

105- [გაუქმებულია]

107ა.

108. საწარმომ არ უნდა გააკორექტიროს არაფინანსური აქტივებისა და არაფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება იმისათვის, რომ გამორიცხოს ფულადი ნაკადების ჰეჯირებასთან დაკავშირებული შემოსულობა და ზარალი, რომლებიც შესული იყო საბალანსო ღირებულებაში იმ ფინანსური წლის დაწყებამდე, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული. იმ ფინანსური პერიოდის დასაწყისში, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად გამოიყენა საწარმომ, მყარი დაპირების (ვალდებულების) ჰეჯირებასთან დაკავშირებით მოგების ან ზარალის გარეთ (სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში) აღიარებული ნებისმიერი თანხა, რომელიც, ამ სტანდარტის შესაბამისად აისახება, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირება, რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს, როგორც აქტივი ან ვალდებულება. გამოწვევის წარმოადგენს მხოლოდ სავალუტო რისკის ჰეჯირება, რომელიც ისევე აისახება, როგორც ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.

108ა. საწარმომ მე-80 პუნქტის ბოლო წინადადება და მგ99ა და მგ99ბ პუნქტები უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც იწყება 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმოს ჰეჯირებულ მუხლად აქვს კლასიფიცირებული გარე პროგნოზირებული გარიგება, რომელიც:

ა) გამოსახულია გარიგებაში მონაწილე საწარმოს სამუშაო ვალუტით;

- ბ) წარმოშობს რისკის ფაქტორს, რომელიც გავლენას ახდენს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე (ე.ი. ისეთ ვალუტაში გამოსახული, რომელიც არ არის ჯგუფის წარსადგენი ვალუტა); და
- გ) დააკმაყოფილებდა ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, თუ გამოსახული არ იქნებოდა გარიგებაში მონაწილე საწარმოს სამუშაო ვალუტით.

უფლება აქვს, ჰეჯირების აღრიცხვა გამოიყენოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ პერიოდ(ებ)ში, რომელიც წინ უსწრებს მე-80 პუნქტის ბოლო წინადადებისა და მგ99ა და მგ99ბ პუნქტების გამოყენების თარიღს.

- 108ბ. საწარმო ვალდებული არ არის, მგ99ბ პუნქტი გამოიყენოს შესადარის ინფორმაციასთან მიმართებით, რომელიც განეკუთვნება მე-80 პუნქტის ბოლო წინადადებისა და მგ99ა პუნქტის გამოყენების თარიღებამდე საანგარიშგებო პერიოდებს.
- 108გ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - გამოიწვია 73-ე და მგ8 პუნქტების შეცვლა. მე-80 პუნქტი შეიცვალა 2009 წლის აპრილში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ნებისმიერი ცვლილების ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 108დ. 2013 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ნოვაცია და ჰეჯირების აღრიცხვის გაგრძელება“ (ბასს 39-ის შესწორებები) (გამოცემული 2013 წლის ივნისში) გამოიწვია 91-ე და 101-ე პუნქტების შეცვლა და მგ113ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. საწარმომ ეს ცვლილებები რეტროს-პექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

108ე-

108ვ. [გაუქმებულია]

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

- 109. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 2000 წლის ოქტომბერში შესწორებულ ბასს 39-ს - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“.
- 110. მოცემული სტანდარტი და თანდართული „დანერგვის მითითებები“ ცვლის ყოფილი ბასს 39-ის მიერ დამტკიცებულ, ბასს 39-ის დანერგვის კომიტეტის მიერ გამოცემულ დანერგვის მითითებებს.

დანართი ა მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი ამ სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

მგ1-

მგ93. [გაუქმებულია]

ჰეჯირება (პუნქტები 71-102-ე)

ჰეჯირების ინსტრუმენტები (პუნქტები 72-77-ე)

ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს (პუნქტები 72 და 73-ე)

- მგ94. საწარმოს მიერ გაყიდულ (გამოშვებულ) ოფციონთან დაკავშირებული პოტენციური ზარალი შეიძლება მნიშვნელოვნად დიდი იყოს შესაბამის ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებულ პოტენციურ შემოსულობასთან შედარებით. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გაყიდული ოფციონი ეფექტური არ არის ჰეჯირებული მუხლის მოგების ან ზარალის ცვლილების რისკის შესამცირებლად. ამიტომ, გაყიდული ოფციონი ვერ დააკმაყოფილებს ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც იგი საწარმოს მიერ განსაზღვრულია შესყიდული ოფციონის გადამფარავ ოფციონად, მათ შორის, იმ ოფციონის, რომელიც ჩართულია სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტში (მაგალითად, გაყიდული ქოლ-ოფციონი, რომელიც გამოიყენება ვადაზე ადრე დაფარვის უფლების მქონე ვალდებულების ჰეჯირებისთვის). და პირიქით, შესყიდულ ოფციონს აქვს ზარალის ტოლი ან მასზე დიდი პოტენციური შემოსულობა და, მაშასადამე, გააჩნია იმის შესაძლებლობა, რომ შეამციროს მოგების ან ზარალის ცვლილების რისკი, რომელიც დაკავშირებულია რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებებთან. ამგვარად, მან შეიძლება დააკმაყოფილოს ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირების კრიტერიუმები.
- მგ95. ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივი საკუთარი შეხედულებისამებრ შეიძლება კლასიფიცირდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად, სავალუტო რისკის ჰეჯირების დროს.
- მგ96. [გაუქმებულია]
- მგ97. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ არის მისი ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები და, შესაბამისად, არ შეიძლება მათი კლასიფიცირება ჰეჯირების ინსტრუმენტებად.

ჰეჯირებული მუხლები (პუნქტები 78-84-ე)

მუხლები, რომლებიც ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს (პუნქტები 78-80-ე)

- მგ98. საწარმოთა გაერთიანების დროს საწარმოს შესყიდვის მყარი დაპირება (ვალდებულება) არ შეიძლება იყოს ჰეჯირებული მუხლი. გამონაკლისს წარმოადგენს მხოლოდ სავალუტო რისკი იმის გამო, რომ შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს და შეფასდეს სხვა ჰეჯირებული რისკები. ზემოაღნიშნული სხვა რისკები ბიზნესის საერთო რისკებია.
- მგ99. წილობრივი მეთოდით ასახული ინვესტიცია არ შეიძლება, რომ ჰეჯირებული მუხლი იყოს რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას, ვინაიდან წილობრივი მეთოდის დროს მოგებაში ან ზარალში აღიარდება ინვესტორის კუთვნილი წილი მეკავშირე საწარმოს მოგებაში ან ზარალში და არა ინვესტიციის რეალური ღირებულების ცვლილებები. ამავე მიზეზის გამო, კონსოლიდირებულ შვილობილ საწარმოში განხორციელებული ინვესტიცია არ შეიძლება იყოს ჰეჯირებული მუხლი, რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას, ვინაიდან კონსოლიდაციის დროს მოგებაში ან ზარალში აღიარდება შვილობილი საწარმოს მოგება ან ზარალი და არა ინვესტიციის რეალური ღირებულების ცვლილებები. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება განსხვავებულია, რადგან იგი წარმოადგენს სავალუტო

რისკის ჰეჯირებას და არა ინვესტიციის ღირებულების ცვლილების რეალური ღირებულებით ჰეჯირებას.

მგ99ა. მე-80 პუნქტში აღნიშნულია, რომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების სავალუტო რისკი, ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას, შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს ჰეჯირებულ მუხლად, თუკი ეს გარიგება გამოსახული არ არის გარიგებაში მონაწილე საწარმოს სამუშაო ვალუტაში, ხოლო სავალუტო რისკი გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე. ამ კონტექსტში, საწარმო შეიძლება იყოს მშობელი საწარმო, შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საწარმო, ან ფილიალი. თუ პროგნოზირებულ შიდაჯგუფურ გარიგებასთან დაკავშირებული სავალუტო რისკი გავლენას არ ახდენს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე, ასეთი შიდაჯგუფური გარიგება არ აკმაყოფილებს ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს. როგორც წესი, ეს არის როიალტის, პროცენტის გადახდის შემთხვევები, ან ერთი და იმავე ჯგუფის წევრებს შორის მმართველობითი ხარჯები, თუ მასთან დაკავშირებული სხვა გარე გარიგება არ არსებობს. ამასთან, როდესაც პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების სავალუტო რისკი გავლენას ახდენს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე, მაშინ შესაძლებელია პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლად. ამის მაგალითია ჯგუფის წევრებს შორის მარაგის პროგნოზირებული ყიდვა-გაყიდვა, თუ ამას წინ უსწრებს მარაგის გაყიდვა ჯგუფის გარეთ სხვა მხარეზე. ანალოგიურად, ამა თუ იმ მოწყობილობის პროგნოზირებულმა შიდაჯგუფურმა გაყიდვამ შეიძლება გავლენა იქონიოს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე, როდესაც მოწყობილობა უნდა გაყიდოს ჯგუფში შემავალმა საწარმომ, რომელიც მას აწარმოებს ჯგუფის სხვა საწარმოებისთვის, რომლებიც მოწყობილობას თავიანთ საქმიანობაში იყენებენ. მაგალითად, ასე შეიძლება მოხდეს იმის გამო, რომ მოწყობილობას ცვეთას დაარიცხავს მყიდველი საწარმო და მოწყობილობასთან დაკავშირებით თავდაპირველად აღიარებული თანხა შეიძლება შეიცვალოს, თუ პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგება გამოსახული არ იქნება მყიდველი საწარმოს სამუშაო ვალუტით.

მგ99ბ. თუ ჰეჯირებული პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგება აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, მაშინ საწარმომ უნდა მოახდინოს 95(ა) პუნქტის შესაბამისად სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის რეკლასიფიკაცია საკუთარი კაპიტალიდან მოგებაში ან ზარალში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება, იმავე პერიოდში, ან იმ პერიოდების განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირებული გარიგების სავალუტო რისკი გავლენას ახდენს კონსოლიდირებულ მოგებაზე ან ზარალზე.

მგ99გ. საწარმოს შეუძლია ჰეჯირებული მუხლის ფულად ნაკადებში ან რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ყველანაირი ცვლილება მიაკუთვნოს ჰეჯირების ურთიერთობას. საწარმოს ასევე შეუძლია ჰეჯირების ურთიერთობას მიაკუთვნოს ჰეჯირებული მუხლის ფულად ნაკადებში ან რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ისეთი ცვლილება, რომელიც მეტი ან ნაკლებია მითითებულ ფასზე ან სხვა ცვლადზე (ცალმხრივი რისკი). ჰეჯირებული მუხლის ცალმხრივ რისკს ასახავს შესყიდული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ოფციონის საკუთარი ღირებულება (თუ დავუშვებთ, რომ მასაც იგივე ძირითადი პირობები აქვს, რაც ჰეჯირებისთვის კლასიფიცირებულ რისკს) და არა მისი დროითი ღირებულება. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია ჰეჯირების ურთიერთობას მიაკუთვნოს საბირჟო საქონლის პროგნოზირებული შესყიდვის ფასის ზრდით განპირობებული მომავალი ფულადი ნაკადების შედეგების ცვალებადობა. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ურთიერთობას მიეკუთვნება მხოლოდ ფულადი ნაკადების დანაკარგების ის ნაწილი, რასაც იწვევს გარკვეული წინასწარგანსაზღვრული დონის ზემოთ ფასის ზრდა. ჰეჯირებული რისკი არ ითვალისწინებს შესყიდული ოფციონის დროით ღირებულებას, რადგან დროითი ღირებულება არ არის პროგნოზირებული გარიგების ისეთი კომპონენტი, რომელიც გავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე (იხ. 86(ბ) პუნქტი).

ფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (81-ე და 81ა პუნქტები)

მგ99გ. თუ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ფულადი ნაკადების ნაწილი კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული მუხლი, აღნიშნული კლასიფიცირებული ნაწილი ნაკლები უნდა იყოს ამ აქტივის ან ვალდებულების მთლიანი ფულად ნაკადზე. მაგალითად, ვალდებულების შემთხვევაში, რომლის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი LIBOR-ზე დაბალია,

საწარმოს არ შეუძლია ჰეჯირებულ მუხლად განიხილოს (ა) ვალდებულების ნაწილი, რომელიც ტოლი იქნება ძირ თანხას პლუს პროცენტები LIBOR-ის განაკვეთით და (ბ) უარყოფითი დარჩენილი ნაწილი. თუმცა, საწარმოს შეუძლია მთლიან ფინანსურ აქტივთან ან ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებული მთლიანი ფულადი ნაკადების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლად და მათი ჰეჯირება მხოლოდ ერთი კონკრეტული რისკისგან (როგორცაა, მაგალითად მხოლოდ LIBOR-ზე მისაკუთვნიებული ცვლილებების რისკი). მაგალითად, ფინანსური ვალდებულების შემთხვევაში, რომლის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი LIBOR-ის განაკვეთზე 100 საბაზისო პუნქტით ნაკლებია, საწარმოს შეუძლია ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიცაცია მიაწიჭოს მთელ ვალდებულებას (ე.ი. ძირ თანხას პლუს პროცენტები LIBOR-ის განაკვეთით მინუს 100 საბაზისო პუნქტით) და განახორციელოს ამ მთლიანი ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილების ან ფულადი ნაკადების იმ ნაწილის ჰეჯირება, რომელიც მიეკუთვნება LIBOR-ის ცვლილებას. საწარმოს ასევე შეუძლია აირჩიოს ჰეჯირების სხვა კოეფიციენტი (რომელიც არ არის 1:1), რათა გააუმჯობესოს ჰეჯირების ეფექტურობა, როგორც ეს აღწერილია მგ100 პუნქტში.

მგ99დ. ამას გარდა, თუ ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ფინანსური ინსტრუმენტი ჰეჯირებულია მისი მიღებიდან დროის რაღაც პერიოდის შემდეგ და საპროცენტო განაკვეთები იმავდროულად შეიცვალა, საწარმოს შეუძლია განიხილოს, რომ საწყისი განაკვეთის ეკვივალენტური ნაწილი დიდია, ვიდრე მუხლზე გადახდილი სახელშეკრულებო განაკვეთი. საწარმოს ასე შეუძლია იმ შემთხვევაში მოიქცეს, თუ საწყისი განაკვეთი ნაკლებია, ვიდრე ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც განიხილება იმგვარად, რომ საწარმომ შეიძინა ინსტრუმენტი იმ დღეს, როდესაც პირველად აღიარა ჰეჯირებული მუხლი. მაგალითად, წარმოვიდგინოთ, საწარმო ყიდულობს 100 ფე ღირებულების ფიქსირებულ განაკვეთის მქონე ფინანსურ აქტივს, რომელსაც გააჩნია 6 პროცენტი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი იმ დროს, როდესაც LIBOR არის 4 პროცენტი. იგი იწყებს აღნიშნული აქტივის ჰეჯირებას დროის გარკვეული პერიოდის შემდეგ, როდესაც LIBOR გაიზარდა 8 პროცენტამდე და აქტივის რეალური ღირებულება შემცირდება 90 ფე ღირებულებამდე. საწარმო ანგარიშობს, რომ თუ მან აქტივი იყიდა დღეს, როდესაც აქტივი პირველად იქნა კლასიფიცირებული 90 ფე რეალური ღირებულების მქონე ჰეჯირებულ მუხლად, ეფექტური საპროცენტო შემოსავალი იქნება 9,5 პროცენტი. იმის გამო, რომ LIBOR ნაკლებია, ვიდრე ეფექტური საპროცენტო შემოსავალი, საწარმოს შეუძლია განიხილოს LIBOR-ს 8 პროცენტი ხელშეკრულების საპროცენტო ფულადი ნაკადების ნაწილობრივ შემადგენელ ნაწილად და, ნაწილობრივ, მიმდინარე რეალურ ღირებულებას (ე.ი. 90ფე) და დაფარვის თანხას (ე.ი. 100ფე) შორის სხვაობის ნაწილად.

მგ99ე. 81-ე პუნქტი საწარმოს უფლებას აძლევს, ჰეჯირების რისკს მიაკუთვნოს ზოგიერთი სხვა ცვლილება, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილებისა, ან ფულადი სახსრების ცვალებადობისა. მაგალითად:

- ა) ფინანსური ინსტრუმენტის მთელი ფულადი ნაკადები შეიძლება განისაზღვროს, როგორც ფულადი სახსრების ან რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილება, რომლის მიკუთვნება შესაძლებელია ზოგიერთ (მაგრამ არა ყველა) რისკზე; ან
- ბ) ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგიერთი (მაგრამ არა ყველა) ფულადი ნაკადები შეიძლება განისაზღვროს, როგორც ფულადი სახსრების ან რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილება, რომელიც მიეკუთვნება ყველა ან მხოლოდ ზოგიერთ რისკს (ე.ი. ფინანსური ინსტრუმენტის რაღაც "ნაწილი" შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ისეთ ცვლილებად, რომლის მიკუთვნებაც შესაძლებელია ყველა ან მხოლოდ ზოგიერთ რისკზე.

მგ99ვ. იმისათვის, რომ მუხლი უფლებამოსილი იყოს ჰეჯირების აღრიცხვისთვის, მასზე მიკუთვნებული რისკები და ნაწილები უნდა იყოს ფინანსური ინსტრუმენტის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი კომპონენტები და ამავე დროს შესაძლებელი იყოს ამ რისკებისა და ფინანსური ინსტრუმენტის ნაწილების ცვლილებით გამოწვეული მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტის ფულადი ნაკადების, ან რეალური ღირებულების ცვლილების საიმედოდ შეფასება. მაგალითად:

- ა) ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომელიც ჰეჯირებულია რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება ურისკო საპროცენტო განაკვეთის ან ამოსავალი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებას. ურისკო ან ამოსავალი საპროცენტო განაკვეთი, როგორც წესი, მიიჩნევა ფინანსური ინსტრუმენტის განცა-

ლკეებით იდენტიფიცირებად კომპონენტად, ასევე კომპონენტად, რომლის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია;

- ბ) ინფლაცია არ არის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი და საიმედოდ შეფასებადი და არ შეიძლება მისი რისკად ან ფინანსური ინსტრუმენტის ნაწილად მიჩნევა, თუ დაკმაყოფილებული არ არის შემდეგი (გ) პუნქტის მოთხოვნები;
- გ) ფულადი ნაკადების ინფლაციური ნაწილი, რომელიც ხელშეკრულებით არის განსაზღვრული ინფლაციასთან დაკავშირებული (ინფლაციის გათვალისწინებით ინდექსირებული) აღიარებული ობლიგაციისთვის (თუ არ მოითხოვება ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის ცალკე აღრიცხვა), წარმოადგენს განცალკევებით იდენტიფიცირებად კომპონენტს და ასევე კომპონენტს, რომლის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

არაფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (პუნქტი 82-ე)

- მგ100. არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების კომპონენტის შემადგენელი ნაწილის ფასის ცვლილებებს, ძირითადად, არ გააჩნია წინასწარ სავარაუდო, განცალკევებით შეფასებადი ეფექტი მუხლის ფასზე, რომელიც შესაძარისა, დაფუძნებული ობლიგაციის ფასის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებთან. ამგვარად, არაფინანსური აქტივი ან არაფინანსური ვალდებულება წარმოადგენს ჰეჯირებულ მუხლს მხოლოდ მთლიანობაში ან სავალუტო რისკისათვის. თუ არსებობს სხვაობა ჰეჯირების ინსტრუმენტის პირობებსა და ჰეჯირებულ მუხლს შორის (მაგალითად, ბრაზილიური ყავის დაგეგმილი შესყიდვის ჰეჯირებისთვის კოლუმბიური ყავის შესყიდვის სხვა მსგავსი პირობების მქონე ფორვარდული ხელშეკრულების გამოყენებით), ჰეჯირების ურთიერთობა შეიძლება აკმაყოფილებდეს ჰეჯირების ურთიერთობად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს, 88-ე პუნქტის ყველა პირობის გათვალისწინებით, იმის ჩათვლით, რომ ჰეჯირება მოსალოდნელია მაღალეფექტური იყოს. ამ მიზეზით, ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მეტი ან ნაკლები იყოს, ვიდრე ჰეჯირებული მუხლისა, თუ აღნიშნული აუმჯობესებს ჰეჯირების ურთიერთობის ეფექტურობას. მაგალითად, აღიარების ანალიზი შეიძლება გამოყენებული იყოს იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს სტატისტიკური ურთიერთობა ჰეჯირებულ მუხლსა (ე.ი. ბრაზილიურ ყავაზე დადებული გარიგება) და ჰეჯირების ინსტრუმენტს (ე.ი. კოლუმბიურ ყავაზე დადებული გარიგება) შორის. თუ არსებობს საფუძვლიანი სტატისტიკური ურთიერთობა ორ ცვლადს შორის (ე.ი. ბრაზილიური ყავისა და კოლუმბიური ყავის ორ ერთეულ ფასს შორის), რეგრესიის წრფის დახრა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ჰეჯირების კოეფიციენტის დასადგენად, რომელიც მოსალოდნელ ეფექტურობას მაქსიმალურად გაზრდის. მაგალითად, თუ რეგრესიის წრფის დახრა არის 1.02, ჰეჯირების კოეფიციენტი, რომელიც გამოთვლილია ჰეჯირებული მუხლების რაოდენობის (0.98) შეფარდებით ჰეჯირების ინსტრუმენტის რაოდენობასთან (1.00), მაქსიმალურად გაზრდის მოსალოდნელ ეფექტურობას. თუმცა, ჰეჯირების ურთიერთობამ შეიძლება გამოიწვიოს არაეფექტურობა, რომელიც აღიარებდება მოგებაში ან ზარალში ჰეჯირების ურთიერთობის პერიოდის განმავლობაში.

მუხლების ჯგუფის ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (83 და 84-ე პუნქტები)

- მგ101. ნეტო ერთიანი პოზიციის ჰეჯირება (ე.ი. მსგავსი დაფარვის ვადის მქონე ყველა ნეტო ფიქსირებული განაკვეთის მქონე აქტივებისა და ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებების), როგორც სპეციფიკური ჰეჯირებული მუხლისა, არ განიხილება ჰეჯირების აღრიცხვად. თუმცა, ამ ტიპის ჰეჯირების ურთიერთობისას, ჰეჯირების აღრიცხვის მოგებაზე ან ზარალზე თითქმის შეიძლება იგვე ეფექტი იქნეს მიღებული, ძირითადი მუხლების ნაწილის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირების შემთხვევაში. მაგალითად, თუ ბანკს აქვს 100 ფე ღირებულების აქტივები და 90 ფე ღირებულების ვალდებულებები მსგავსი ბუნების რისკებითა და ვადებით და ახდენს ნეტო 10 ფე დანაკარგების ჰეჯირებას, იგი შეიძლება განიხილებოდეს აღნიშნული აქტივების 10 ფე ღირებულების ჰეჯირებულ მუხლად. ასეთი კლასიფიცირება შეიძლება იქნეს გამოყენებული, თუ ამგვარი აქტივები და ვალდებულებები ფიქსირებული-განაკვეთიანი ფინანსური ინსტრუმენტებია, რა შემთხვევაშიც ეს იქნება რეალური ღირებულებით ჰეჯირება. ასევე, თუ საწარმოს გააჩნია 100 ფე უცხოური ვალუტით შესყიდვის მყარი დაპირება (ვალდებულება) და 90 ფე უცხოური ვალუტით გაყიდვის მყარი დაპირება (ვალდებ-

ბულებზე), მას შეუძლია მოახდინოს ნეტო 10 ფე ღირებულების ჰეჯირება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მიღების გზითა და მისი ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირებით, რომ იგი 100 ფე ღირებულებით შესყიდვის მყარ ვალდებულებასთან დაკავშირებული 10 ფე ღირებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტია.

ჰეჯირების აღრიცხვა (პუნქტები 85-102-ე)

- მგ102. რეალური ღირებულებით ჰეჯირების მაგალითია საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებით გამოწვეული ფიქსირებული განაკვეთის მქონე სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების სავარაუდო ცვლილებების ჰეჯირება. ასეთი ჰეჯირება შეიძლება ძალაში იყოს შესული ემიტენტის ან მფლობელის მიერ.
- მგ103. ფულადი სახსრების ჰეჯირების მაგალითია სვოპის გამოყენება იმ მიზნით, რომ ცვალებადი განაკვეთის მქონე ვალი გადაყვანილ იქნეს ფიქსირებული განაკვეთის ვალში (ე.ი. მომავალი გარიგების ჰეჯირება, როდესაც ჰეჯირებული მომავალი ფულადი ნაკადები წარმოადგენს მომავალ საპროცენტო გადასახდელებს).
- მგ104. მყარი დაპირების (ვალდებულების) ჰეჯირება (მაგალითად, საწვავის ფასის ცვლილების ჰეჯირება, რომელიც დაკავშირებულია ელექტროენერგიის კომპანიის აუდიარებელ სახელშეკრულებო ვალდებულებასთან, რომელიც ეხება საწვავის ფიქსირებული ფასით შესყიდვას მომავალში) წარმოადგენს რეალური ღირებულების სავარაუდო ცვლილების ჰეჯირებას. შესაბამისად, ასეთი ჰეჯირება წარმოადგენს რეალური ღირებულებით ჰეჯირებას. თუმცა, 87-ე პუნქტის თანახმად, მყარი დაპირების (ვალდებულების) სავალუტო რისკის ჰეჯირება ალტერნატიულად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.

ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება

- მგ105. ჰეჯირება მაღალეფექტურად ჩაითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილი ორივე პირობაა დაკმაყოფილებული:
- ჰეჯირების დაწყებისას და შემდგომ პერიოდში ჰეჯირება მოსალოდნელია, რომ მაღალეფექტური იყოს ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული გადაფარვადი ცვლილებების მისაღწევად იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელშიც ჰეჯირება ხორციელდება. ასეთი ვარაუდები შეიძლება დემონსტრირებული იყოს სხვადასხვა გზით, მათ შორის, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების თუ ფულადი ნაკადების წარსული ცვლილებების შედარებით ცვლილებებთან, რომლებიც დაკავშირებულია ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების წარსულ ცვლილებებთან, ან მაღალი სტატისტიკური კორელაციის დემონსტრირებით ჰეჯირებული მუხლისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებასა და ფულად ნაკადებს შორის. საწარმოს შეუძლია მაღალი კოეფიციენტი ამოირჩიოს იმისათვის, რომ გააუმჯობესოს ჰეჯირების ეფექტურობა მგ100 პუნქტში აღწერილის შესაბამისად;
 - ჰეჯირების ფაქტობრივი შედეგები მოქცეულია 80-125 პროცენტს შორის. მაგალითად, თუ ფაქტობრივი შედეგები წარმოადგენს ჰეჯირების ინსტრუმენტზე 120 ფე ოდენობის ზარალს, ხოლო ამონაგები ფულად ინსტრუმენტზე უდრის 100 ფე-ს, ურთიერთგადაფარვა შეიძლება შეფასებული იყოს 120/100, რაც უდრის 120 პროცენტს, ან/და 100/120, რაც 83 პროცენტის ტოლია. ამ მაგალითში, ჰეჯირების შეფასება აკმაყოფილებს (ა) პუნქტის პირობას და საწარმო ასეთ ჰეჯირებას მაღალეფექტურად მიიჩნევს.
- მგ106. ეფექტურობა ფასდება მინიმალურად, როდესაც საწარმო ამზადებს წლიურ ან პერიოდულ ფინანსურ ანგარიშგებებს.
- მგ107. ეს სტანდარტი არ განსაზღვრავს ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების ცალკეულ მეთოდს. მეთოდი, რომელსაც საწარმო ეფექტურობის შეფასებას მიუსადაგებს, დამოკიდებულია რისკის მართვის სტრატეგიაზე. მაგალითად, თუ საწარმოს რისკის მართვის სტრატეგია ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების პერიოდულ კორექტირებას ახდენს იმ მიზნით, რომ ასახოს ჰეჯირებული პოზიციის ცვლილებები, საწარმომ უნდა მოახდინოს იმის დემონსტრირება, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იქნება მხოლოდ პერიოდამდე, სანამ ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების შემდგომი კორექტირება მოხდება. ზოგ შემთხვევაში, საწარმო იყენებს

განსხვავებულ მეთოდებს ჰეჯირების განსხვავებული ტიპებისათვის. საწარმოს ჰეჯირების სტრატეგიის დოკუმენტაცია შეიცავს მის მიერ ეფექტურობის შეფასების პროცედურებს. აღნიშნული პროცედურები გამოიყენება მანამდე, სანამ შეფასება მოიცავს ნებისმიერ ამონაგებსა და ზარალს ჰეჯირების ინსტრუმენტზე ან/და სანამ ინსტრუმენტის დროითი ღირებულება გამოირიცხება.

მგ107ა. თუ საწარმო ახდენს მუხლზე შესაძლო ზარალის 100 პროცენტზე ნაკლების ჰეჯირებას, მაგალითად, 85 პროცენტს, მან უნდა განიხილოს ჰეჯირებული მუხლი, როგორც შესაძლო ზარალის 85 პროცენტი და უნდა შეაფასოს არაეფექტურობა ჰეჯირებული 85 პროცენტის ცვლილებაზე დაყრდნობით. თუმცა, შესაძლო ზარალის შერჩეული 85 პროცენტის ჰეჯირებისას საწარმომ შეიძლება გამოიყენოს ჰეჯირების კოეფიციენტი, თუ აღნიშნული აუშკობებს ჰეჯირების მოსალოდნელ ეფექტურობას, როგორც მოცემულია პუნქტში მგ100.

მგ108. თუ ძირითადი ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული აქტივის, ვალდებულების, მყარი დაპირების (ვალდებულების), ან მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი მომავალი გარიგების ვადები ერთი და იგივეა, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ცვლილებები შეიძლება ერთმანეთის მიერ ადვილად გადაფარული იყოს, ჰეჯირების ძალაში შესვლისა და შემდგომი პერიოდის განმავლობაშიც. მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი ადვილად შესაძლებელია ეფექტური ჰეჯირება იყოს, თუ პირობითი და ძირითადი თანხები, ვადა, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის თარიღები, საპროცენტო და ძირითადი მისაღები თანხების ვადები თუ გადასახდელები და საპროცენტო განაკვეთის შეფასების ძირითადი მეთოდები ერთი და იგივეა ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული მუხლისათვის. გარდა ამისა, ფორვარდული გარიგების მეშვეობით მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი საქონლის შესყიდვის ჰეჯირება შეიძლება ეფექტურად განიხილებოდეს:

- ა) თუ ფორვარდული გარიგება გამიზნულია იმავე რაოდენობის, იმავე საქონლის იმავე დღეს და ადგილზე შესყიდვისათვის, რისთვისაც გამიზნულია დაგეგმილი ჰეჯირებული შესყიდვა;
- ბ) ფორვარდული გარიგების რეალური ღირებულება დასაწყისში ნულის ტოლია; და
- გ) თუ ფორვარდული ხელშეკრულების დისკონტი და პრემია გამორიცხულია ეფექტურობის შეფასებიდან და აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში ან/და დაგეგმილი მაღალი ალბათობით მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგებიდან მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების ცვლილება ემყარება საქონლის ფორვარდულ ფასს.

მგ109. ზოგჯერ, ჰეჯირების ინსტრუმენტი ფარავს მხოლოდ ჰეჯირებული რისკის ნაწილს. მაგალითად, ჰეჯირება არ იქნება სრულად ეფექტური, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი და ჰეჯირებული მუხლი განსაზღვრული განსხვავებულ ვალუტაში, რომლებიც არ შეიძლება მოძრაობდეს ერთმანეთის პარალელურად. ასევე, საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება, წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის გამოყენებით არასრულად ეფექტური იქნება, თუ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილების ნაწილი დაკავშირებულია კონტრაგენტის საკრედიტო რისკთან.

მგ110. ჰეჯირების აღრიცხვად კვალიფიცირებისათვის, ჰეჯირება უნდა უკავშირდებოდეს სპეციფიკურად განსაზღვრულ და კლასიფიცირებულ რისკს და არა საწარმოს ძირითადი ბიზნესის რისკს და გავლენას უნდა ახდენდეს საწარმოს მოგებაზე ან ზარალზე. ფიზიკური აქტივის მოძველების რისკის ან მთავრობის მიერ ქონების ექსპროპრიაციის რისკების ჰეჯირება მიუღებელია ჰეჯირების აღრიცხვისათვის; ეფექტურობა არ შეიძლება შეფასებული იყოს იმის გამო, რომ აღნიშნული რისკები საიმედოდ შეფასებადი არ არის.

მგ110ა. 74(ა) პუნქტი საწარმოს უფლებას აძლევს, განაცალკევოს ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარი ღირებულება და დროითი ღირებულება და ჰეჯირების ინსტრუმენტად მიიჩნიოს მხოლოდ ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარი ღირებულება. ამგვარმა კლასიფიცირებამ შეიძლება გამოიწვიოს ჰეჯირების ურთიერთობა, რომელიც მთლიანად ეფექტური იქნება იმ ფულადი ნაკადების ცვლილებების ურთიერთგადაფარვის მიღწევის თვალსაზრისით, რომლებიც განეკუთვნება პროგნოზირებული გარიგების ცალმხრივი რისკის ჰეჯირებას, თუ

პროგნოზირებული გარიგებისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის ძირითადი პირობები ერთი და იგივეა.

- 110ბ. თუ საწარმო მთლიან შესყიდულ ოფციონს განსაზღვრავს როგორც პროგნოზირებული გარიგებიდან წარმოშობილი ცალმხრივი რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტს, ჰეჯირების ურთიერთობა მთლიანად არ იქნება ეფექტური. ეს იმიტია განპირობებული, რომ ოფციონისთვის გადახდილი პრემიალური თანხა მოიცავს დროით ღირებულებას და, როგორც მგ99ბა პუნქტში იყო აღნიშნული, ჰეჯირებისთვის განსაზღვრული ცალმხრივი რისკი კი არ მოიცავს ოფციონის დროით ღირებულებას. ამგვარად, ასეთ სიტუაციაში, არ მოხდება ოფციონის პრემიალური თანხის დროით ღირებულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისა და ჰეჯირებული რისკის ურთიერთგადაფარვა.
- მგ111. საპროცენტო განაკვეთის რისკის შემთხვევაში, ჰეჯირების ეფექტურობა შეიძლება შეფასდეს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების დაფარვის განრიგის შედგენის მემეოზით, რაც გვიჩვენებს მოსალოდნელ ნეტო საპროცენტო დანაკარგებს დროის ყოველი პერიოდისათვის მაშინ, როდესაც ნეტო შესაძლო დანაკარგები დაკავშირებულია სპეციფიკურ აქტივსა თუ ვალდებულებასთან (ან სპეციფიკური აქტივების ან ვალდებულებების ჯგუფთან ან მათ სპეციფიკურ ნაწილთან) და იწვევს ნეტო შესაძლო დანაკარგების ზრდას, ხოლო ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება ხდება აღნიშნული აქტივისა და ვალდებულების საპირისპიროდ.
- მგ112. ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებისას საწარმო, ძირითადად, განიხილავს ფულის დროით ღირებულებას. ჰეჯირებული მუხლის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი აუცილებელი არ არის, ზუსტად ემთხვეოდეს საპროცენტო ხასიათის აქტივის ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთს სვოპის დროს, რომელიც კლასიფიცირდება, როგორც რეალური ღირებულებით ჰეჯირება. არც საპროცენტო ხასიათის აქტივის ან ვალდებულების ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთი საჭიროებს იმას, რომ იგივე იყოს, რაც ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად მიჩნეული სვოპის ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთია. სვოპის რეალური ღირებულება წარმოიშობა მისი ნეტო ანგარიშსწორებებიდან. სვოპის ფიქსირებული ან ცვალებადი განაკვეთები შეიძლება შეიცვალოს ნეტო ანგარიშსწორებაზე გავლენის მოხდენის გარეშე, იმ შემთხვევაში, თუ ორივე იცვლება ერთი და იმავე სიდიდით.
- მგ113. თუ საწარმო არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების ეფექტურობის კრიტერიუმს, იგი წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვას იმ უკანასკნელი თარიღით, როდესაც ჰეჯირების ეფექტურობის დასკვნა იყო დემონსტრირებული. თუმცა, თუ საწარმო ადგენს, რომ შემთხვევის ან გარემო პირობების ცვლილება იწვევს ჰეჯირების ურთიერთობის კრიტერიუმის გაუარესებას და წარმოაჩენს, რომ ჰეჯირება ეფექტური იყო, სანამ შემთხვევა ან გარემო პირობები წარმოიშობოდა, საწარმო წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვას იმ დღიდან, როდესაც მოხდა შემთხვევის ან გარემო პირობების ცვლილება.
- მგ113ა. გაურკვევლობის თავიდან ასაცილებლად, თავდაპირველი კონტრაქტის კლირინგული კონტრაქტით შეცვლის შედეგები და შესაბამისი ცვლილებების შეტანა, რაც აღწერილია 91(ა)(ii) და 101(ა)(ii) ქვეპუნქტებში, უნდა აისახოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის შეფასებაში და, მაშასადამე, ჰეჯირების ეფექტურობის ანალიზსა და ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებაშიც.

პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირება

- მგ114. ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების პორტფელთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას, საწარმო უნდა აკმაყოფილებდეს ამ სტანდარტის მოთხოვნებს იმ შემთხვევაში, თუ იგი შეესაბამება პროცედურებს, რომლებიც აღწერილია (ა)-(ი) და მგ115-მგ132 პუნქტებში:
- ა) საწარმო რისკების მართვის პროცესის ფარგლებში განსაზღვრავს იმ მუხლების პორტფელს, რომელთა საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებაც სურს. პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს მხოლოდ აქტივებს, მხოლოდ ვალდებულებებს ან ორივეს ერთად. საწარმოს უფლება აქვს განსაზღვროს ორი ან რამდენიმე პორტფელი, რა შემთხვევაშიც ქვემოთ განხილულ მითითებებს თითოეული პორტფელისთვის ცალ-ცალკე გამოიყენებს;
 - ბ) საწარმო პორტფელს ანალიზებს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდებში, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღების და არა სახელშეკრულებო თარიღების საფუძველზე. საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდში

ანალიზი შეიძლება გაკეთდეს სხვადასხვა ხერხით, მათ შორის, ფულადი სახსრების განრიგის დაწესებით იმ პერიოდებში, რომლებშიც მოსალოდნელია მათი წარმოშობა, ან პირობითი, ძირითადი თანხების განრიგის დაწესებით ნებისმიერი პერიოდის განმავლობაში, სანამ ფასების დადგენა იქნება მოსალოდნელი;

- გ) ანალიზიდან გამომდინარე, საწარმო განსაზღვრავს თანხას, რომლის ჰეჯირებასაც იგი აპირებს. საწარმო განსაზღვრული პორტფელიდან აქტივებისა და ვალდებულებების რაოდენობას მიიჩნევს ჰეჯირებულ მუხლად (მაგრამ არა ნეტო ღირებულებად), რომელიც იმ ღირებულების ეკვივალენტურია, რასაც საწარმო განიხილავს ჰეჯირებულად. აღნიშნული რაოდენობა, აგრეთვე, განსაზღვრავს პროცენტულობის შეფასებას, რომელიც გამოიყენება ეფექტურობის ტესტირებისათვის მგ126(ბ) პუნქტის შესაბამისად;
 - დ) საწარმო აფასებს საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებას. აღნიშნული რისკი შეიძლება საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნაწილი იყოს ჰეჯირებული პოზიციის ყოველ მუხლში, როგორც საწყისი საპროცენტო განაკვეთი (მაგალითად, LIBOR);
 - ე) საწარმო საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ყოველ პერიოდში განიხილავს ერთ ან მეტ ჰეჯირების ინსტრუმენტს;
 - ვ) ზემოხსენებულ (გ)-(ე) პუნქტებში მოყვანილი კლასიფიკაციის გამოყენებისას, საწარმო განსაზღვრავს საწყის და შემდგომ პერიოდებს, რათა დაადგინოს, არის თუ არა მოსალოდნელი, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იყოს პერიოდში, რომელშიც იგი კლასიფიცირდება;
 - ზ) საწარმო პერიოდულად აფასებს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას (როგორც განსაზღვრულია (გ) პუნქტში), რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან (როგორც განსაზღვრულია (დ) პუნქტში) (ბ) პუნქტით განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღებზე დაყრდნობით. იმის გათვალისწინებით, რომ ჰეჯირება განიხილება მაღალეფექტურად, როდესაც მისი შეფასება ჩვეულებრივ ხდება საწარმოს მიერ ეფექტურობის შეფასების დოკუმენტირებული მეთოდის გამოყენებით, საწარმო ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას აღიარებს მოგებაში ან ზარალში, ამონაგებისა თუ ზარალის სახით ან/და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ორიდან ერთი სახის მუხლად, როგორც აღწერილია 89 პუნქტში. რეალური ღირებულების ცვლილება გადანაწილებული არ უნდა იყოს ინდივიდუალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე;
 - თ) საწარმო ჰეჯირების ინსტრუმენტის (ინსტრუმენტების) რეალური ღირებულების ცვლილებას აფასებს (როგორც მოცემულია (ე) პუნქტში) და მას აღიარებს შემოსულობის ან ზარალის სახით მოგებაში ან ზარალში. ჰეჯირების ინსტრუმენტის (ინსტრუმენტების) რეალური ღირებულება აღიარებული უნდა იყოს აქტივად ან ვალდებულებად საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;
 - ი) ნებისმიერი არაეფექტურობა¹ უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, როგორც (ზ) პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული რეალურ ღირებულებასა და (თ) პუნქტში განსაზღვრულ ცვლილებას შორის სხვაობა.
- მგ115. აღნიშნული მიდგომა ქვემოთ უფრო დეტალურად არის განხილული. მიდგომა გამოყენებული უნდა იყოს მხოლოდ საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელთან.
- მგ116. მგ114(ა) პუნქტში განხილული პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს აქტივებსა და ვალდებულებებს. ალტერნატიულად, იგი შეიძლება წარმოადგენდეს პორტფელს, რომელიც შეიცავს მხოლოდ აქტივებს ან მხოლოდ ვალდებულებებს. პორტფელი გამოიყენება აქტივებისა და ვალდებულებების იმ რაოდენობის დასადგენად, რომლის ჰეჯირებასაც საწარმო აპირებს. თუმცა, პორტფელი თავისთავად არ კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული მუხლი.

¹. ამ კონტექსტში არსებითობა იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც ყველგან ფასს სტანდარტებში.

მგ117. მგ114(ბ) პუნქტის შესაბამისად, საწარმო მუხლის საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღს განსაზღვრავს უახლოესი თარიღებით, როდესაც მოსალოდნელია აღნიშნული მუხლის დაფარვა ან მისი ფასის საბაზრო განაკვეთით განსაზღვრა. საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღები განისაზღვრება ჰეჯირების დაწყების დროს და ჰეჯირების მთელი ვადის განმავლობაში, წარსულ გამოცდილებასა და სხვა ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე დაყრდნობით (მათ შორის, როგორიცაა: ინფორმაცია და მოლოდინები წინასწარი გადადხების დონეების, საპროცენტო განაკვეთებისა და მათი ურთიერთქმედების შესახებ). საწარმოები, რომლებსაც არ გააჩნიათ საწარმოს სპეციფიკური გამოცდილება ან გააჩნიათ არასაკმარისი გამოცდილება, იყენებენ მსგავსი ჯგუფის გამოცდილებას შესადარისი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის. აღნიშნული შეფასებების მიმოხილვა ხდება პერიოდულად არსებული გამოცდილების შესაბამისად. ფიქსირებული განაკვეთის მქონე წინასწარ გადასახდელი აქტივის შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღი არის თარიღი, როდესაც მოსალოდნელია ამ აქტივისთვის წინასწარ გადახდა, თუ მისი საპროცენტო განაკვეთის განსაზღვრა არ ხდება უფრო ადრინდელი თარიღის საბაზრო განაკვეთით. მსგავსი აქტივების ჯგუფის გაანალიზება, დროის ისეთი პერიოდების მიხედვით, რომლებიც ეყრდნობა საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღებს, შეიძლება გულისხმობდეს მთელი ჯგუფის პროცენტების განაწილებას დროის თითოეულ პერიოდზე და არა ინდივიდუალური აქტივების. საწარმომ ამგვარი გადანაწილების მიზნით შეიძლება გამოიყენოს სხვა მეთოდოლოგიაც. მაგალითად, მას შეუძლია გამოიყენოს წინასწარ გადახდის განაკვეთის კოეფიციენტი, ამორტიზებული სესხების გასანაწილებლად დროის პერიოდებზე, რომლებიც ემყარება საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელ თარიღებს. თუმცა, ამგვარი განაწილების მეთოდიკა უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს რისკის მართვის პროცედურებსა და მიზნებს.

მგ118. მგ114(გ) პუნქტში მოცემული კლასიფიკაციის მაგალითის თანახმად, თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ცალკეულ პერიოდში საწარმო დაადგენს, რომ მას გააჩნია 100 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე აქტივები და 80 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებები და გადაწყვეტილებას იღებს, მოახდინოს მთლიანი 20 ფე-ის ნეტო პოზიციის ჰეჯირება, იგი ჰეჯირებულ მუხლად განიხილავს 20 ფე ღირებულების აქტივებს (აქტივების ნაწილს).² კლასიფიცირება გამოსახება ფულადი ერთეულებით (მაგალითად, დოლარის, ევროს, ფუნტის ან რანდის), ვიდრე ინდივიდუალური აქტივებით. აქედან გამომდინარე, აქტივები (ან ვალდებულებები), რომელთაგანაც ამოღებულია ჰეჯირებული ღირებულება – ე.ი. მთლიანი 100 ფე ღირებულების აქტივები ზემოთ განხილულ მაგალითში – ქვემოთ მოყვანილი მაგალითების შესაბამისად, უნდა წარმოადგენდეს:

- ა) მუხლებს, რომელთა რეალური ღირებულება იცვლება ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან ერთად; და
- ბ) მუხლები, რომლებიც შეიძლება აკმაყოფილებდეს რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნებს, თუ ისინი გამიზნულია ცალ-ცალკე ჰეჯირებისთვის. კერძოდ, ფასს 13 აზუსტებს, რომ მოთხოვნის მახასიათებლის მქონე ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება (როგორიცაა მოთხოვნამდე დეპოზიტი ან ზოგიერთი ტიპის ვადიანი დეპოზიტი) არ უნდა იყოს ნაკლები, ვიდრე მოთხოვნისას გადასახდელი თანხა, რომელიც დისკონტირდება პირველივე დღიდან, როდესაც თანხის გადახდა შეიძლება იქნეს მოთხოვნილი. ამიტომ ასეთი მუხლი ვერ დააკმაყოფილებს რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნებს არც ერთ სხვა პერიოდში, გარდა ყველაზე მოკლე პერიოდისა, როდესაც მფლობელს შეუძლია გადახდის მოთხოვნა. ზემოხსენებულ მაგალითში, ჰეჯირებული პოზიცია აქტივების ღირებულებაა. ამიტომ ასეთი ვალდებულებები არ წარმოადგენს ჰეჯირებული მუხლის ნაწილს, არამედ საწარმო იყენებს იმ აქტივის ღირებულების დასადგენად, რომელიც გამიზნულია, რომ იყოს ჰეჯირებული მუხლი. თუ საწარმოს სურს სხვადასხვა ვალდებულების ჰეჯირება, კლასიფიცირებული ჰეჯირებული მუხლის თანხა საწარმომ უნდა განსაზღვროს ფიქსირებული განაკვეთის

2. წინამდებარე სტანდარტი საწარმოს უფლებას აძლევს, ჰეჯირებულ მუხლად განიხილოს აქტივების ან ვალდებულებების ნებისმიერი ოდენობა (ღირებულება), რომლებიც აკმაყოფილებს გარკვეულ კრიტერიუმებს, ე.ი. ამ მაგალითში აქტივების ნებისმიერი ოდენობა 0 ფე-სა 100 ფე-ს შორის.

მქონე ვალდებულებების ღირებულების საფუძველზე და არ უნდა გაითვალისწინოს ვალდებულებები, რომელთა დაფარვაც საწარმოს შეიძლება უახლოეს პერიოდში მოეთხოვოს, ხოლო პროცენტის მაჩვენებელი, რომელიც გამოიყენება ჰეჯირების ეფექტურობის დასადგენად მგ126(ბ) პუნქტის შესაბამისად, გამოითვლება, როგორც პროცენტი აღნიშნული სხვა ვალდებულებების მიმართ. მაგალითად, წარმოვიდგინოთ: საწარმო ასკვნის, რომ მას საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის გარკვეული თარიღისთვის გააჩნია 100 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებები, რომლებიც შეიცავს 40 ფე-ის მოთხოვნამდე დეპოზიტს და 60 ფე ღირებულების ვალდებულებებს, რომლებსაც არ გააჩნია მოთხოვნის მახასიათებელი და ასევე 70 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე აქტივები. თუ საწარმო გადაწყვეტს მთლიანი ნეტო პოზიციის ჰეჯირებას, რომლის ღირებულებაა 30 ფე, იგი ჰეჯირებულ მუხლად განიხილავს 30 ფე ღირებულების ვალდებულებებს, ან მოთხოვნის მახასიათებლის არმქონე ვალდებულების³ 50 პროცენტს.

მგ119. საწარმო უნდა აკმაყოფილებდეს აგრეთვე სხვა კლასიფიკაციებისა და დოკუმენტაციების მოთხოვნებს 88(ა) პუნქტის შესაბამისად. პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებისთვის, აღნიშნული კლასიფიკაციები და დოკუმენტაციები განსაზღვრავს საწარმოს პოლიტიკას მთელი მისი ცვლადებისათვის, რომლებიც გამოიყენება ჰეჯირებული ღირებულების დასადგენად და კიდევ იმის გასარკვევად, როგორ შეფასდა ეფექტურობა. აღნიშნული აგრეთვე გამოიყენება იმისათვის, რომ დადგინდეს:

- ა) რომელი აქტივები და ვალდებულებები უნდა იყოს ჩართული პორტფელის ჰეჯირებისას და საფუძვლები, რის შედეგადაც მოხდება მათი პორტფელიდან ამოღება;
- ბ) როგორ აფასებს საწარმო საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის თარიღებს იმის გათვალისწინებით, თუ რა საპროცენტო განაკვეთის შეფასებას ემყარება წინასწარ გადახდის განაკვეთები და აღნიშნული შეფასებების ცვლილებების საფუძვლები. იგივე მეთოდი გამოიყენება აქტივის ან ვალდებულების ჰეჯირებულ პორტფელში ჩართვის დროს თავდაპირველი შეფასებისთვისაც და შეფასების სხვა ნებისმიერი კორექტირებისთვისაც;
- გ) საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის დროის პერიოდების რაოდენობა და ხანგრძლივობა;
- დ) რამდენად ხშირად განახორციელებს საწარმო ეფექტურობის ტესტირებას და მგ126 პუნქტში მოყვანილი ორი მეთოდიდან რომელი იქნება გამოყენებული;
- ე) საწარმოს მიერ გამოყენებული მეთოდოლოგია იმ აქტივებისა და ვალდებულებების დასადგენად, რომლებიც კლასიფიცირდება ჰეჯირებულ მუხლად და, შესაბამისად, საწარმოს მიერ მგ126(ბ) პუნქტში აღწერილი მეთოდის მეშვეობით ეფექტურობის ტესტირების დროს გამოყენებული პროცენტულობის შეფასება;
- ვ) როდის ახორციელებს საწარმო ეფექტურობის ტესტირებას მგ126(ბ) პუნქტში აღწერილი მეთოდის გამოყენებით: როცა საწარმო ახორციელებს ეფექტურობის ტესტირებას ინდივიდუალურად საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ყოველი პერიოდისათვის, ყველა გაერთიანებული პერიოდისათვის, თუ ამ ორის გარკვეული კომბინაციის გამოყენებისას.

კლასიფიცირებითა და დოკუმენტაციით განსაზღვრული ჰეჯირების ურთიერთობების პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს რისკის მართვის პროცედურებსა და მიზნებს. ცვლილებები პოლიტიკაში არ შეიძლება შეტანილ იქნეს თვითნებურად, უსაფუძვლოდ. ისინი განხილული უნდა იყოს საბაზრო პირობების ცვლილებებსა და სხვა ფაქტორებთან ერთად და იყოს საწარმოს რისკის მართვის პროცედურებისა და მიზნების შემადგენელი ნაწილი.

მგ120. მგ114(ე) პუნქტში განხილული ჰეჯირების ინსტრუმენტი შეიძლება იყოს ცალკეული წარმოებული ან წარმოებულთა პორტფელი, რომელიც შეიცავს ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესაძლო დანაკარგებს, რაც განხილულია მგ114(დ) პუნქტში (მაგალითად საპროცენტო განაკვეთის სვოპების პორტფელი, რომლებიც შეიცავს LIBOR-ის ცვლილებით გამოწვეულ შესაძლო ზარალს). წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ამგვარი პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს გადამფარავი რისკის პოზიციებს. თუმცა, მასში შეიძლება არ შედიოდეს

3. $30 \text{ ფე} \div (100 \text{ ფე} - 40 \text{ ფე}) = 50 \%$.

გაყიდული ოფციონები ან ნეტო გაყიდული ოფციონები იმ მიზეზის გამო, რომ სტანდარტი⁴ კრძალავს ამგვარი ოფციონების კლასიფიცირებას ჰეჯირების ინსტრუმენტად (გამონაკლისის წარმოადგენს გაყიდვის ოფციონი, რომელიც კლასიფიცირდება შესყიდული ოფციონის გადამფარავ ოფციონად). თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი ახდენს მგ114(გ) პუნქტში მოცემული თანხის ჰეჯირებას საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ერთზე მეტ პერიოდში, იგი გადანაწილდება ჰეჯირების მთლიან პერიოდზე. თუმცა, ჰეჯირების მთლიანი ინსტრუმენტი გადანაწილებული უნდა იყოს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ყველა პერიოდზე, რადგანაც სტანდარტი⁵ კრძალავს ჰეჯირების ურთიერთობის განხილვას მხოლოდ დროის პერიოდის ერთი ნაწილისთვის, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირების ინსტრუმენტი მიმოქცევაში რჩება.

მგ121. როდესაც საწარმო აფასებს ისეთი მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას მგ114(ზ) პუნქტის შესაბამისად, რომლის ვადაზე ადრე დაფარვა შესაძლებელია, საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება ორი სახით იქონიებს გავლენას იმ მუხლის რეალურ ღირებულებაზე, რომლის ვადაზე ადრე დაფარვა შესაძლებელია. კერძოდ, იგი გავლენას ახდენს სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების რეალურ ღირებულებაზე და წინასწარი გადახდის ოფციონის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც გაითვალისწინება წინასწარ გადახდის ხელშეკრულებაში. სტანდარტის 81-ე პუნქტი საწარმოს უფლებას აძლევს, ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაცია მიანიჭოს ისეთი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ნაწილს, რომლებიც ექვემდებარება საერთო რისკს, იმ პირობით, თუ ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია. იმ მუხლებისთვის, რომელთა ვადაზე ადრე დაფარვა შესაძლებელია, 81-ე პუნქტი საწარმოს ამის გაკეთების უფლებას აძლევს შემდეგნაირად: ჰეჯირებული მუხლი განსაზღვროს რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილებების საფუძველზე, რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებისთვის განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებთან, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის *მოსალოდნელი* თარიღებიდან გამომდინარე და არა *სახელშეკრულებო* თარიღებზე დაყრდნობით. თუმცა ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების გავლენა ზემოაღნიშნულ, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის *მოსალოდნელი* თარიღებზე, გათვალისწინებული უნდა იყოს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების განსაზღვრისას. შესაბამისად, თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღები იცვლება (მაგალითად, იმისათვის, რომ აისახოს წინასწარ გადასახდელი თანხების მოსალოდნელი ცვლილება), ან, თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ფაქტობრივი თარიღები განსხვავებულია მოსალოდნელისაგან, ეს იწვევს არაეფექტურობას, როგორც ეს აღწერილია მგ126 პუნქტში. პირიქით, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღების ცვლილებები, რომლებიც (ა) აშკარად გამოწვეულია სხვა ფაქტორებით და არა ჰეჯირებული მუხლის საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებით; (ბ) დაკავშირებული არ არის ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებთან და (გ) შესაძლებელია მისი საიმედოდ გამოცალკევება ჰეჯირებულ საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებული ცვლილებებიდან (მაგალითად, როდესაც წინასწარ გადასახდელი თანხების დონეების ცვლილებები აშკარად გამოწვეულია დემოგრაფიული ფაქტორების ან საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებებით და არა საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების შედეგად), არ გაითვალისწინება ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების დადგენის დროს, ვინაიდან ეს ცვლილებები არ მიეკუთვნება ჰეჯირებულ რისკს. თუ განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული ისეთ ფაქტორთან, რომელიც იწვევს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღების ცვლილებას, ან საწარმოს არა აქვს იმის შესაძლებლობა, რომ ჰეჯირებულ საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებული ცვლილებები საიმედოდ გამოცალკევოს სხვა ფაქტორებით გამოწვეული ცვლილებებიდან, მიიჩნევა, რომ ამგვარი ცვლილება განაპირობა ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებმა.

მგ122. სტანდარტი არ განსაზღვრავს ტექნიკას, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს მგ114(ზ) პუნქტში მოყვანილი ღირებულების დასადგენად, კერძოდ, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილება, რაც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან. თუ სტატისტიკური ან სხვა შეფასების ტექნიკები გამოიყენება ასეთი შეფასებისათვის, ხელმძღვანელობა უნდა

4. იხ. პუნქტები 77-ე და მგ94.

5. იხ. 75-ე პუნქტი.

მოელოდეს მიახლოებით შედეგს, რომელიც მიღებული იქნება ნებისმიერი ინდივიდუალური აქტივისა და ვალდებულების შეფასებიდან, რაც წარმოადგენს ჰეჯირებული მუხლის შემადგენელ ნაწილს. ეს საკმარისი არ არის იმის დასადგენად, რომ ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებები ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებების ეკვივალენტურია.

მგ123. 89ა პუნქტის მოთხოვნაა, თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ცალკეულ პერიოდში ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს აქტივს, მისი რეალური ღირებულების ცვლილება წარმოდგენილია აქტივთა მუხლების ცალკეულ რიგში. მეორე მხრივ, თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ცალკეულ პერიოდში ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს ვალდებულებას, მისი რეალური ღირებულების ცვლილება წარმოდგენილია ვალდებულებათა მუხლების ცალკეულ რიგში. ეს არის მუხლების ცალკეული რიგი, რომელიც აღწერილია მგ114(ზ) პუნქტში. ინდივიდუალური აქტივების (ან ვალდებულებების) სპეციფიკური გადანაწილება აუცილებელი არ არის.

მგ124. მგ114(ი) პუნქტი აღნიშნავს, რომ არაეფექტურობა, რომელიც წარმოიშობა ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების მოცულობის შესაბამისად, განსხვავდება ჰეჯირებული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებისაგან. ასეთი სხვაობა შეიძლება გამოწვეული იყოს სხვადასხვა მიზეზით, მათ შორის:

- ა) საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ფაქტობრივი თარიღები განსხვავდება მოსალოდნელისაგან ან საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოსალოდნელი თარიღები იცვლება;
- ბ) მუხლები ჰეჯირებულ პორტფელში განიცდის გაუფასურებას ან მოხდა მათი აღიარების შეწყვეტა;
- გ) ჰეჯირების ინსტრუმენტის გადახდის ვადები და ჰეჯირებული მუხლი ერთმანეთისაგან განსხვავდება; და
- დ) სხვა მიზეზები (მაგალითად, როდესაც რამდენიმე ჰეჯირებული მუხლი საწყის განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის მატარებელია, რომლისთვისაც ისინი განიხილება ჰეჯირებულად და შედეგად მიღებული არაეფექტურობა არ არის ისევე დიდი, როგორც პორტფელი).

ასეთი არაეფექტურობა⁶ უნდა დადგინდეს და აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

მგ125. ძირითადად, ჰეჯირების ეფექტურობის გაუმჯობესება შესაძლებელია:

- ა) თუ საწარმო ვადაზე ადრე დაფარვის განსხვავებული შესაძლებლობის მქონე მუხლების სიას იმგვარად ადგენს, რომ გაითვალისწინება განსხვავებები წინასწარ გადახდის რეჟიმში;
- ბ) როდესაც მუხლების რაოდენობა პორტფელში დიდია. როცა პორტფელში მხოლოდ რამდენიმე მუხლია შეტანილი, შესაბამისი მაღალი ეფექტურობა შესაძლებელია, თუ ერთ-ერთი მუხლის გადახდა ხდება მოსალოდნელზე ადრე ან გვიან. მეორე მხრივ, როდესაც პორტფელი შეიცავს ბევრ მუხლს, წინასწარ გადახდის მანერა უფრო ზუსტად განჭვრეტადია;
- გ) როდესაც საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდები მოკლეა (ე.ი. 1 თვიდან 3 თვემდე პერიოდი). საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოკლე პერიოდები ამცირებს ჰეჯირებული მუხლისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვისა და გადახდის თარიღებს შორის შეუსაბამობას (საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდის განმავლობაში);
- დ) ხშირია შემთხვევები, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულება კორექტირებულია იმ მიზნით, რომ ასახოს ჰეჯირებული მუხლის ცვლილებები (მაგალითად, მოსალოდნელი წინასწარ გადახდის ცვლილებების გამო).

⁶ ამ კონტექსტში არსებითობა იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც ყველგან ფასს სტანდარტებში.

მგ126. საწარმო ეფექტურობის ტესტირებას პერიოდულად ახორციელებს. თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის შეფასებული თარიღები იცვლება ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების ორ თარიღს შორის პერიოდის განმავლობაში, საწარმომ ეფექტურობის ოდენობა უნდა გამოითვალოს:

- ა) როგორც ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებასა (იხ. პუნქტი მგ114(თ)) და მიმდინარე ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას შორის სხვაობის მეშვეობით, რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან (იმ ეფექტის ჩათვლით, რომელიც გააჩნია ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებას ნებისმიერი ჩართული წინასწარ გადახდის ოფციონის რეალურ ღირებულებაზე); ან
- ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილი მიდგომების გამოყენებით. საწარმო:
 - (i) ანგარიშობს აქტივების (ან ვალდებულებების) პროცენტს, საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ყოველი ჰეჯირებული პერიოდის განმავლობაში, ეფექტურობის უკანასკნელი ტესტირების დღეს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის შეფასებული თარიღების საფუძველზე;
 - (ii) იყენებს ზემოაღნიშნულ პროცენტულ სიდიდეს მისი კორექტირებული შეფასებული თანხის მიმართ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის მოცემულ პერიოდში, რათა გამოთვალოს ჰეჯირებული მუხლის ღირებულება, მისი კორექტირებული შეფასების გათვალისწინებით;
 - (iii) ანგარიშობს ჰეჯირებული მუხლის კორექტირებული შეფასების რეალური ღირებულების ცვლილებას, რაც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან და მას წარმოადგენს ისე, როგორც აღწერილია მგ114(ზ) პუნქტში;
 - (iv) აღიარებს (iii) ქვეპუნქტში მოცემულ ღირებულებასა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ეკვივალენტურ არაეფექტურობას (იხ. პუნქტი მგ114(თ)).

მგ127. ეფექტურობის შეფასების დროს, საწარმო საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის თარიღების ცვლილებებს შორის განსხვავებას ადგენს არსებული აქტივების (ან ვალდებულებების) და ახლადშექმნილი აქტივების (ან ვალდებულებების) მიხედვით, ამასთან, მხოლოდ პირველი იწვევს არაეფექტურობას. საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის შეფასებული თარიღების ყოველი ცვლილება (კორექტირება) (გარდა ისეთის, რომელიც არ გაითვალისწინება მგ121 პუნქტის შესაბამისად), არსებული მუხლების დროის პერიოდებზე ხელახალი გადანაწილების ჩათვლით, ჩართულია დროის პერიოდებში სავარაუდო ღირებულების კორექტირების პროცესში (პუნქტი მგ126(ბ)(ii)) და გათვალისწინებულია ეფექტურობის შეფასებისას. როდესაც მოხდება არაეფექტურობის აღიარება ზემოხსენებულის შესაბამისად, საწარმო ადგენს შეფასების ახალ წესს მთლიანი აქტივებისათვის (ან ვალდებულებებისათვის) საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის ყოველ პერიოდში ახალი აქტივების (ან ვალდებულებების) ჩათვლით, რომლებიც მიღებულია იმ პერიოდის შემდეგ, როცა მოხდა ეფექტურობის უკანასკნელად შეფასება, და განიხილავს აქტივების ახალ რაოდენობას ჰეჯირებულ მუხლად, ხოლო ახალ პროცენტულობას ჰეჯირებულ პროცენტულობად. მგ126(ბ) პუნქტში მოყვანილი პროცედურები მეორდება ეფექტურობის შეფასების შემდგომი თარიღისთვისაც.

მგ128. მუხლები, რომლებიც დალაგებულია საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდების მიხედვით, შეიძლება აღიარება შეწყვეტილი იყოს იმის გამო, რომ მოსალოდნელზე ადრეული წინასწარ გადახდა ან ჩამოწერა გამოწვეულია გაუფასურებით ან გაყიდვით. როდესაც აღნიშნული ეხება მგ114(ზ) - პუნქტში განხილული მუხლების ცალკეულ რიგში ჩართული რეალური ღირებულების ცვლილებების თანხას, რომელიც უკავშირდება აღიარებაშეწყვეტილ მუხლს, ამოღებული უნდა იყოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან და ჩართული მუხლის აღიარების შეწყვეტით გამოწვეულ შემოსულობაში ან ზარალში. ამ მიზნით, აუცილებელია ვიცოდეთ ფასების დადგენის დროითი პერიოდები, რომლებშიც აღიარებაშეწყვეტილი მუხლი შეტანილი იყო, რადგან იგი განსაზღვრავს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის დროით პერიოდებს, რომელთაგანაც მისი ამოღება და შემდგომში მუხლების ცალკეული რიგიდან ამოსაღები რაოდენობა განიხილება მგ114(ზ) პუნქტში. როდესაც მუხლის აღიარება წყდება, თუ შესაძლებელია იმ პერიოდის განსაზღვრა, რომელშიც იგი იყო ჩართული, ამო-

დებული უნდა იყოს აღნიშნული დროითი პერიოდიდან. თუ ზემოხსენებულის განსაზღვრა შეუძლებელია, იგი ამოღებული იქნება დროის ადრინდელი პერიოდიდან, თუ აღიარების შეწყვეტა გამოწვეულია უფრო მაღალი წინასწარ გადახდებით, ვიდრე მოსალოდნელი იყო, ან/და გადანაწილებულია დროის ყველა პერიოდზე, რომელსაც მოიცავს აღიარებაშეწყვეტილი მუხლი სისტემატურ თუ რაციონალურ საფუძვლებზე, იმ შემთხვევაში, თუ მუხლი გაიყიდა ან მოხდა მისი გაუფასურება.

- მგ129. ამას გარდა, დროის ცალკეულ პერიოდთან დაკავშირებული ნებისმიერი ღირებულება, რომლის აღიარებაც შეწყვეტილი არ იყო დროითი პერიოდის დამთავრების შემდეგ, აღიარებული უნდა იყოს იმავე პერიოდის მოგებაში ან ზარალში (იხ. 89-ე პუნქტი). მაგალითად, წარმოვიდგინოთ, რომ საწარმო მუხლებს ალაგებს საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის სამი პერიოდის მიხედვით. წინასწარი რეკლასიფიკაციის დროს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეტანილი მუხლების ცალკეული რიგის რეალური ღირებულების ცვლილება არის 25 ფე. აღნიშნული ღირებულება შესაბამისად წარმოადგენს 1-ელ, მე-2 და მე-3 პერიოდთან დაკავშირებულ 7 ფე, 8 ფე და 10 ფე ღირებულებებს. შემდეგი რეკლასიფიკაციის დროს 1-ელ პერიოდთან დაკავშირებული აქტივები რეალიზებული ან ხელახლა შეტანილია სხვა პერიოდებში. ამგვარად, 7 ფე-ს აღიარება შეწყვეტილია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში. ხოლო 8 ფე და 10 ფე შესაბამისად უკავშირდება 1-ელ და მე-2 პერიოდებს. დარჩენილი პერიოდები, აუცილებლად, კორექტირდება რეალური ღირებულების ცვლილების მიმართ, რაც აღწერილია მგ114(ზ) პუნქტში.
- მგ130. წინა ორი პუნქტის მოთხოვნების საილუსტრაციოდ წარმოვიდგინოთ, რომ საწარმო აქტივებს ალაგებს პორტფელის პროცენტულობის განაწილებით თითოეულ დროით პერიოდზე. წარმოვიდგინოთ აგრეთვე, რომ მან გაანაწილა 100 ფე ყოველ ორ პირველ დროით პერიოდზე. როდესაც საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პირველი პერიოდი მთავრდება, 110 ფე ღირებულების აქტივების აღიარება წყდება მოსალოდნელი და მოულოდნელი წინასწარ გადახდების გამო. ამ შემთხვევაში, მგ114(ზ) პუნქტში განხილული ცალკეული მუხლის რიგში შემავალი ერთიანი ღირებულება, რომელიც დაკავშირებულია დროის პირველ პერიოდთან, ამოღებულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან და აგრეთვე ამოღებულია დროის მეორე პერიოდთან დაკავშირებული ღირებულების 10 პროცენტი.
- მგ131. თუ საპროცენტო განაკვეთების გადასინჯვის პერიოდში ჰეჯირებული ღირებულება შემცირებულია დაკავშირებული აქტივების (ან ვალდებულებების) აღიარების შეწყვეტის გათვალისწინების გარეშე, მგ114(ზ) პუნქტში განხილული ცალკეული რიგის მუხლის ღირებულება, რომელიც შემცირებასთანაა დაკავშირებული, ამორტიზებული უნდა იყოს 92-ე პუნქტის შესაბამისად.
- მგ132. საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს მგ114-მგ131 პუნქტებში განხილული მიდგომის გამოყენების სურვილი პორტფელის ჰეჯირებისთვის, რომელიც ადრე აღირიცხებოდა ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად, ბასს 39-ის შესაბამისად. ასეთი საწარმო აუქმებს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების წინანდელ კლასიფიკაციას 101(დ) პუნქტის შესაბამისად და მიმართავს ამ პუნქტში განხილულ მოთხოვნებს. იგი აგრეთვე ხელახლა ახდენს ჰეჯირების რეკლასიფიკირებას რეალური ღირებულების ჰეჯირებად და მიმართავს მგ114-მგ131 პუნქტებში განხილულ მიდგომას, შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში.

გარდამავალი დებულებები (პუნქტები 103-108გ)

- მგ133. საწარმოს უფლება აქვს ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაცია მიანიჭოს 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდების დასაწყისში (ან, შესაძარისი ინფორმაციის გდაანგარიშების მიზნით, ყველზე ადრეული შესაძარისი პერიოდისათვის) პროგნოზირებულ შიდაჯგუფურ გარიგებას, რომელიც აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად (მე-80 პუნქტის ბოლო შეცვლილი წინადადების თანახმად). ამ საწარმოს ამგვარი კლასიფიკაციის გამოყენება ჰეჯირების აღრიცხვისათვის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუძლია 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებიდან (ან ყველაზე ადრეული შესაძარისი პერიოდის დასაწყისში). ამგვარმა საწარმომ მგ99ა და მგ99ბ პუნქტებიც ასევე უნდა გამოიყენოს 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდების დასაწყისიდან. ამასთან, 108ბ პუნქტის თანახმად, მას არ დასჭირდება მგ99ბ პუნქტის გამოყენება წინა პერიოდების შესაძარისი ინფორმაციისთვის.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 40

საინვესტიციო ქონება

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განისაზღვროს საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის მეთოდი და მოთხოვნები ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების მიმართ.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება უნდა მოხდეს საინვესტიციო ქონების აღიარების, ღირებულების განსაზღვრისა და განმარტებითი შენიშვნების მომზადებისათვის.
3. [გაუქმებულია]
4. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება :
 - ა) სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებს (იხ. ბასს 41 – „სოფლის მეურნეობა“ და ბასს 16 – „ძირითადი საშუალებები“); და
 - ბ) ნავთობის, ბუნებრივი გაზისა და სხვა მსგავსი არაგანახლებადი სასარგებლო წიაღისეულის მარაგსა და მოპოვების უფლებებს.

განმარტებები

5. სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინებს აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

თვითღირებულება არის ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების გადახდილი თანხა, ან აქტივის სანაცვლოდ გადაცემული სხვა სახის კომპენსაციის რეალური ღირებულება აქტივის შესყიდვის ან მშენებლობის დამთავრების მომენტისათვის ან, სადაც გამოყენებადია სხვა სტანდარტის, მაგალითად, ფასს 3 – „საწარმოთა გაერთიანება“ – გარკვეული მოთხოვნების შესაბამისად, თავდაპირველი აღიარებისას აქტივზე მიკუთვნებული თანხა.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 – „რეალური ღირებულების შეფასება“).

საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობა, ან შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორიცაა:

 - ა) გამოყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
 - ბ) გაყიდვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება არის ქონება, რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით) საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

ქონების კლასიფიკაცია საინვესტიციო ქონებად, ან მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად

6. [გაუქმებულია]

7. საინვესტიციო ქონებას ფლობენ საიჯარო შემოსავლების მიღების ან ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით. ამრიგად, საინვესტიციო ქონების საშუალებით ხდება საწარმოს სხვა აქტივებისა-გან დამოუკიდებლად ფულადი ნაკადის გამომუშავება. ზემოთ აღნიშნული განასხვავებს საინვესტიციო ქონებას მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისაგან. საქონლის წარმოება ან მიწოდება, მომსახურების გაწევა (ან ქონების გამოყენება ადმინისტრაციული მიზნებისათვის) ქმნის ფულადი სახსრების ნაკადს, რომელიც დაკავშირებულია არა მარტო ქონებასთან, არამედ წარმოების ან მიწოდების პროცესში გამოყენებულ სხვა აქტივებთან. ბასს 16 ეხება მესაკუთრის მიერ დაკავებულ საკუთარ ქონებას, ხოლო ფასს 16 - მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით.
8. ქვემოთ მოყვანილია საინვესტიციო ქონების მაგალითები:
 - ა) მიწა, რომელსაც ფლობენ გრძელვადიან პერსპექტივაში ღირებულების ზრდის შედეგად სარგებლის მიღების მიზნით და არა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში მოკლე ვადაში გასაყიდად;
 - ბ) მიწა, რომელსაც ამჟამად ფლობენ, მაგრამ განუსაზღვრელია მისი სამომავლო გამოყენების წესი (იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს ჯერ არ განუსაზღვრია, გამოიყენოს თუ არა მიწა, როგორც მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება ან გაყიდოს ის მიმდინარე საქმიანობის პროცესში მოკლე ვადაში, ის მიიჩნევა კაპიტალის გაზრდის მიზნით გამოყენებულ ქონებად);
 - გ) შენობა, რომელიც არის საწარმოს საკუთრებაში (ან ამ შენობასთან დაკავშირებული აქტივის გამოყენების უფლება, რომელსაც ფლობს საწარმო) და იჯარით გაცემულია ერთი ან რამდენიმე საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებით;
 - დ) თავისუფალი შენობა, რომელსაც ფლობენ მომავალში ერთი ან რამდენიმე ხელშეკრულებით, საოპერაციო იჯარით გასაცემად;
 - ე) ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქცია უტარდება იმ მიზნით, რომ მომავალში გამოიყენონ, როგორც საინვესტიციო ქონება.
9. ქვემოთ მოყვანილია იმ ქონების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას და, შესაბამისად, არ განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს:
 - ა) ქონება, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, ან შენდება ან რეკონსტრუქცია უტარდება ამგვარი გაყიდვის მიზნით (იხ. ბასს 2 – მაგალითად, ქონება, რომელიც შეძენილია მხოლოდ და მხოლოდ ახლო მომავალში გასაყიდად ან რეკონსტრუქციის შემდეგ გაყიდვის მიზნით;
 - ბ) [გაუქმებულია]
 - გ) მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება (იხ. ბასს 16 და ფასს 16), იმ ქონების (სხვა ობიექტებთან ერთად) ჩათვლით, რომელსაც ფლობენ მომავალში მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების სახით გამოყენების მიზნით; ქონება, რომელსაც ფლობენ შემდგომი რეკონსტრუქციისა და მის შემდეგ მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების სახით გამოყენების მიზნით; საწარმოს დაქირავებული პირების მიერ დაკავებული ქონება (მიუხედავად იმისა, იხდია თუ არა იჯარის თანხას საბაზრო განაკვეთების შესაბამისად) და გასხვისებისთვის განკუთვნილი მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება;
 - დ) [გაუქმებულია]
 - ე) ქონება, რომელიც გადაცემულია სხვა საწარმოზე ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით.
10. გარკვეული სახის ქონება შედგება ერთი ისეთი ნაწილისგან, რომელსაც ფლობენ საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის გაზრდის მიზნით, ხოლო დანარჩენი ნაწილი გამოიყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდების, ან მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია ხსენებული ნაწილების ცალ-ცალკე გაყიდვა (ან ფინანსური იჯარით გადაცემა), საწარმო მათ ცალ-ცალკე აღრიცხავს. თუ შეუძლებელია ამ ნაწილების ცალ-ცალკე გაყიდვა, ქონება წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი მხოლოდ უმნიშვნელო ნაწილი გამოიყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდების, ან მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

11. გარკვეულ შემთხვევებში, საწარმო დამატებით მომსახურებას უწევს იმ პირებს, რომლებსაც უკავიათ მისი კუთვნილი ქონება. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო ამ ქონებას განიხილავს როგორც საინვესტიციო ქონებას, თუ ხსენებული მომსახურება წარმოადგენს მთლიანი ხელშეკრულების უმნიშვნელო ნაწილს. მაგალითად შეიძლება მოყვანილ იქნეს შემთხვევა, როდესაც ოფისის შენობის მესაკუთრე მოიჯარებს ისეთ მომსახურებას სთავაზობს, როგორიცაა ოფისის დაცვა და ოფისის შენახვა.
12. სხვა შემთხვევაში, გაწეული მომსახურება მნიშვნელოვანია. მაგალითად: თუ საწარმო ფლობს და მართავს სასტუმროს, სტუმრებისათვის გაწეული მომსახურება წარმოადგენს მთლიანი მომსახურების მნიშვნელოვან ნაწილს. შესაბამისად, სასტუმრო, რომელიც იმართება მისი მესაკუთრის მიერ, წარმოადგენს მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას და არა საინვესტიციო ქონებას.
13. შესაძლებელია გამწვანდეს იმის დადგენა, თუ რამდენად დიდი უნდა იყოს დამატებითი მომსახურების მოცულობა, რათა ქონება ვერ ხვდებოდეს საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში. მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში სასტუმროს მფლობელი მესამე მხარეს გადასცემს თავისი უფლებების ნაწილს მართვის ხელშეკრულებით. ამგვარი ხელშეკრულების პირობები შეიძლება იცვლებოდეს ძალზე ფართო სპექტრში. სპექტრის ერთ მხარეზე მესაკუთრე შეიძლება წარმოადგენდეს პასიურ ინვესტორს. სპექტრის მეორე მხარეზე მესაკუთრე უბრალოდ მესამე მხარეს გადასცემს გარკვეულ ყოველდღიურ ფუნქციებს, თუმცა დაიტოვებს სასტუმროს მართვიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადის ცვლილებასთან დაკავშირებული რისკის მნიშვნელოვან ნაწილს.
14. იმის დასადგენად, კლასიფიცირებულ იქნეს თუ არა ქონება საინვესტიციო ქონებად, საჭიროა განსჯა. განსჯისათვის საწარმო შეიმუშავებს სათანადო კრიტერიუმებს და თანამიმდევრულად გამოიყენებს მათ წინამდებარე სტანდარტის მე-7, მე-13 პუნქტებში მოყვანილი საინვესტიციო ქონების განსაზღვრისა და მითითებების შესაბამისად. 75 (გ) პუნქტით საწარმოს მოეთხოვება გაამჟღავნოს ხსენებული კრიტერიუმები, როდესაც კლასიფიცირება იწვევს გარკვეულ სიმძნელებს.
- 14ა. განსჯა საჭიროა ასევე იმის დასადგენად, საინვესტიციო ქონების შეძენა აქტივის შეძენაა, თუ აქტივების ჯგუფის, თუ საწარმოთა გაერთიანება, რომელიც განეკუთვნება ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - მოქმედების სფეროს. საწარმომ უნდა მიმართოს ფასს 3-ს, რათა დაადგინოს, შეძენა არის თუ არა საწარმოთა გაერთიანება. წინამდებარე სტანდარტის 7-14 პუნქტებში მოცემული განხილვა ეხება იმის დადგენას, ქონება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებაა, თუ საინვესტიციო ქონება და არა იმას, ქონების შეძენა არის თუ არა საწარმოთა გაერთიანება, ფასს 3-ის განმარტების თანახმად. იმისათვის, რომ საწარმომ განსაზღვროს, ესა თუ ის კონკრეტული ოპერაცია აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოთა გაერთიანების განმარტებას, როგორც ეს განსაზღვრულია ფასს 3-ში და მოიცავს თუ არა საინვესტიციო ქონებას წინამდებარე სტანდარტის განმარტების მიხედვით, აუცილებელია ორივე სტანდარტის ცალ-ცალკე გამოყენება.
15. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს გააჩნია ქონება, რომელიც გაცემულია იჯარით მშობელ ან სხვა შვილობილ საწარმოზე ან დაკავებულია მათ მიერ. ასეთ შემთხვევაში, კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ქონება არ კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონების სახით, რადგან ეს ქონება, ჯგუფის თვალსაზრისით, არის მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება. თუმცა ცალკე ქონების მესაკუთრე საწარმოს პოზიციიდან, ქონება წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას, იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი აკმაყოფილებს სტანდარტის მე-5 პუნქტის მოთხოვნებს. შესაბამისად, მეიჯარე თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ქონებას ასახავს საინვესტიციო ქონების სახით.

აღიარება

16. საკუთარი საინვესტიციო ქონება აქტივად უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ამ ქონებასთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს;
 - ბ) შესაძლებელია საინვესტიციო ქონების თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
17. საწარმო აღიარებს ამ პრინციპით აფასებს ყველა საინვესტიციო ქონებაზე დანახარჯებს მათი გაწევისთანავე. ეს დანახარჯები მოიცავს საინვესტიციო ქონების შეძენის თავდაპირველ დანახარჯებს და აღდგენისა და მოქმედებაში მოყვანის დანახარჯებს.

18. მე-16 პუნქტის აღიარების პრინციპით, საწარმო საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში არ აღიარებს ასეთი აქტივის ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. ეს დანახარჯები გაწვევითანავე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. მომსახურების ყოველდღიური დანახარჯები, უმთავრესად, არის შრომითი და გამოყენებული მასალის დანახარჯები და შეიძლება მოიცავდეს სხვა უმნიშვნელო დანახარჯებსაც. ასეთი დანახარჯების მიზანი ხშირად უკავშირდება ქონების „რემონტსა და ექსპლუატაციას“.
19. საინვესტიციო ქონების ნაწილი შეიძლება მიღებულ იქნეს შეცვლის გზით. მაგალითად, შიდა კედლის შეცვლა ახალი კედლით. აღიარების პრინციპის მიხედვით, საწარმო არსებული ქონების ნაწილის შეცვლის ხარჯებს საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს გაწვევითანავე, თუ გაწეული დანახარჯები აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარების შეწყვეტა ხდება წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნების შესაბამისად.
- 19ა. საინვესტიციო ქონება, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით, უნდა აღიარდეს ფასს 16-ის შესაბამისად.

შეფასება აღიარებისას

20. თავდაპირველად საკუთარი საინვესტიციო ქონება უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. გარიგების დანახარჯები ჩაირთვება ამ საწყის შეფასებაში.
21. შეძენილი საინვესტიციო ქონების ღირებულება მოიცავს შესყიდვის ფასსა და ნებისმიერ უშუალოდ მიკუთვნებად დანახარჯებს. უშუალოდ მიკუთვნებადი დანახარჯები მოიცავს, მაგალითად, პროფესიული იურიდიული მომსახურების ჰონორარს, გადასახადს ქონების გადაცემაზე და გარიგების სხვა ხარჯებს.
22. [გაუქმებულია]
23. საინვესტიციო ქონების ღირებულებას არ ზრდის:
 - ა) გაშვების დანახარჯები (თუ ისინი აუცილებელი არაა ქონების იმ აუცილებელ მდგომარეობამდე მოსაყვანად, რომ შესაძლებელი იყოს მათი ფუნქციონირება ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრულ რეჟიმში);
 - ბ) საოპერაციო დანაკარგები, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა მანამ, სანამ საინვესტიციო ქონება მიაღწევდა ექსპლუატაციის დაგეგმილ დონეს; ან
 - გ) მშენებლობის ან რეკონსტრუქციის პროცესში გაწეული მასალის, შრომის ან სხვა რესურსების ზენორმატიული ხარჯები.
24. თუ მოხდა საინვესტიციო ქონების საფასურის გადახდის გადავადება, ღირებულება უტოლდება მისი ნაღდი ფულით გადასახდელი ფასის ეკვივალენტს. სხვაობა ამ თანხასა და მთლიანად გადახდილ თანხას შორის უნდა აღიარდეს, როგორც კრედიტის პერიოდში გაწეული საპროცენტო ხარჯები.
25. [გაუქმებულია]
26. [გაუქმებულია]
27. ერთი ან რამდენიმე საინვესტიციო ქონება შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე, ან ფულად და არაფულად აქტივებზე კომბინირებულად გაცვლით. ქვემოთ მოტანილი მსჯელობა ეხება ერთი არაფულადი აქტივის მეორეზე გაცვლას, მაგრამ იგი ასევე გამოიყენება წინა წინადადებაში აღწერილი გაცვლებისთვის. ასეთი საინვესტიციო ქონების ღირებულება ფასდება რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც (ა) გაცვლის გარიგებას არ გააჩნია კომერციული შინაარსი ან (ბ) მიღებული და დათმობილი აქტივებიდან არც ერთის რეალური ღირებულება არ არის საიმედოდ შეფასებადი. მიღებული აქტივი ამგვარად ფასდება მაშინაც, როდესაც საწარმოს არ შეუძლია დათმობილი აქტივის აღიარების დაუყოვნებლივ შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივი რეალური ღირებულებით ვერ ფასდება, მისი ღირებულება ფასდება დათმობილი აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

28. საწარმო გაცვლითი ოპერაციიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობის გათვალისწინებით განსაზღვრავს, გააჩნია თუ არა გაცვლით ოპერაციას კომერციული შინაარსი. გაცვლის ოპერაციას აქვს კომერციული შინაარსი, თუ:
- ა) მიღებული აქტივის ფულადი ნაკადების მახასიათებლები (რისკი, ვადები და ოდენობა) განსხვავდება დათმობილი აქტივის ფულადი ნაკადების მახასიათებლისაგან;
 - ბ) საწარმოს ოპერაციების მოცემული ნაწილიდან საწარმოსათვის სპეციფიკურ ღირებულებაზე გავლენას ახდენს გარიგების ცვლილება, როგორც გაცვლის შედეგი; და
 - გ) განსხვავება (ა) და (ბ) პუნქტებში მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალური ღირებულების მიმართ.
- გაცვლითი ოპერაციის კომერციული შინაარსის განსაზღვრის დროს, ოპერაციების მოცემული ნაწილის საწარმოსათვის სპეციფიკურმა ღირებულებამ, რომელზეც გავლენას ახდენს მოცემული ოპერაცია, უნდა ასახოს დაბეგვრის შემდგომი ფულადი ნაკადები. ამგვარი ანალიზის შედეგები შეიძლება ნათელი იყოს დეტალური გამოთვლების ჩატარების გარეშე.
29. მიიჩნევა, რომ აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადია, თუ (ა) რეალური ღირებულების გონივრული შეფასებების დიაპაზონში ცვალებადობა მნიშვნელოვანი არ არის მოცემული აქტივისათვის, ან (ბ) ამ დიაპაზონის ფარგლებში შესაძლებელია სხვადასხვა შეფასების ალბათობის გონივრულად განსაზღვრა და მისი გამოყენება რეალური ღირებულების შესაფასებლად. თუ საწარმოს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან დათმობილი აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება დათმობილი აქტივის რეალური ღირებულება, თუ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო აშკარად ნათელი არაა.
- 29ა. საინვესტიციო ქონება, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით ფასს 16-ის შესაბამისად.

შეფასება აღიარების შემდეგ

სააღრიცხვო პოლიტიკა

30. 32ა პუნქტში მითითებული გამონაკლისების გარდა, საწარმომ თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით უნდა შეარჩიოს, ან რეალური ღირებულების მოდელი 33-55-ე პუნქტების შესაბამისად, ან თვითღირებულების მოდელი 56-ე პუნქტის შესაბამისად და ეს პოლიტიკა გამოიყენოს ყველა საინვესტიციო ქონებისათვის.
31. ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები დაშვებულია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად, საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები წარმოდგენილი იქნება უფრო მისაღები ფორმით. ძალზე ნაკლებად სავარაუდოა, რომ რეალური ღირებულების მოდელიდან თვითღირებულების მოდელზე გადასვლა გამოიწვევს საწარმოს ანგარიშგების უფრო მისაღები ფორმით წარმოდგენას.
32. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა საწარმომ განსაზღვროს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება ან რეალური ღირებულების შეფასების მიზნებისათვის (თუ საწარმო იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს), ან შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნით (თუ იგი თვითღირებულების მოდელს იყენებს). სასურველია, თუმცა სავალდებულო არაა, რომ საწარმომ საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ შესრულებული შეფასების საფუძველზე დაადგინოს, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და პროფესიული კვალიფიკაცია და გააჩნია იმავე კატეგორიისა და იმავე ადგილმდებარეობის საინვესტიციო ქონების შეფასების საქმეში თანამედროვე გამოცდილება, როგორც შესაფასებელი ქონებაა.
- 32ა. საწარმოს შეუძლია:
- ა) შეარჩიოს რეალური ღირებულების მოდელი ან თვითღირებულების მოდელი ყველა საინვესტიციო ქონებისათვის, რომლითაც უზრუნველყოფილია ვალდებულება, რომლის დაფარვა უშუალოდ დაკავშირებულია საინვესტიციო ქონებაში შემავალი გარკვეული აქტივების რეალურ ღირებულებასთან ან უკუგებასთან; და

ბ) შეარჩიოს რეალური ღირებულების მოდელი ან თვითღირებულების მოდელი ყველა სხვა საინვესტიციო ქონებისათვის, მიუხედავად (ა) პუნქტის მიხედვით გაკეთებული არჩევანისა.

- 32ბ. ზოგიერთი მზღვეველი და სხვა საწარმოები იყენებენ შიდა ქონების ფონდს, რომელიც უშვებს განყენებულ ერთეულებს, აგრეთვე ინვესტორების მიერ დაკავშირებული ხელშეკრულებების შესაბამისად ფლობილ ზოგიერთ ერთეულს და სხვა ერთეულებს, რომლებსაც ფლობს საწარმო. 32ა პუნქტი საწარმოს ნებას არ რთავს შეაფასოს ფონდის განკარგულებაში არსებული ქონების ნაწილი თვითღირებულებით და ნაწილი - რეალური ღირებულებით.
- 32გ. თუ საწარმო ირჩევს 32ა პუნქტში აღწერილ სხვადასხვა მოდელს ორი კატეგორიისათვის, საინვესტიციო ქონების გადანაცვლება აქტივების ერთობლიობაში, რომლებიც შეფასებულია განსხვავებული მოდელით, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით და რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილება აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. შესაბამისად, თუ საინვესტიციო ქონება გადატანილია ერთობლიობიდან, რომელშიც რეალური ღირებულების მოდელი გამოიყენება, ერთობლიობაში, რომელშიც გამოიყენება თვითღირებულების მოდელი, ქონების რეალური ღირებულება გადატანის თარიღისათვის ხდება მისი საადრიცხვო თვითღირებულება.

რეალური ღირებულების მოდელი

33. თუ საწარმო თავდაპირველი აღიარების შემდეგ აირჩევს რეალური ღირებულების მოდელს, ის რეალური ღირებულებით ასახავს მთელ თავის საინვესტიციო ქონებას, 53-ე პუნქტში განხილული გამონაკლისების გარდა.
34. [გაუქმებულია]
35. როდესაც მოიჯარეს გააჩნია მე-6 პუნქტის მიხედვით საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონებრივი ინტერესი, საოპერაციო იჯარის სახით, მაშინ 30-ე პუნქტი არ არის არჩევითი; გამოყენებულ უნდა იქნეს რეალური ღირებულების მოდელი.
- 36-
39. [გაუქმებულია]
40. როდესაც საწარმო აფასებს საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებას ფასს 13-ის შესაბამისად, მან უნდა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ რეალური ღირებულება, სხვასთან ერთად, ასახავდეს მიმდინარე (მოქმედი) საიჯარო ხელშეკრულებების საიჯარო შემოსავლებს და სხვა დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ საინვესტიციო ქონების ფასის დასადგენად მიმდინარე საბაზრო პირობების შესაბამისად.
- 40ა. როდესაც მოიჯარე რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს საინვესტიციო ქონების შესაფასებლად, რომელსაც ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით, მან რეალური ღირებულებით აქტივის გამოყენების უფლება უნდა შეაფასოს და არა შესაბამისი ქონება.
41. ფასს 16 განსაზღვრავს მოიჯარის მიერ აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით ფლობილი საინვესტიციო ქონების თავდაპირველი აღიარების საფუძველს. 33-ე პუნქტი, აუცილებლობის შემთხვევაში, მოითხოვს მოიჯარის მიერ აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით ფლობილი საინვესტიციო ქონების გადაფასებას რეალური ღირებულებამდე, თუ საწარმო გადაწყვეტს რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენებას. როდესაც საიჯარო გადახდები საბაზრო განაკვეთებით ხორციელდება, მოიჯარის მიერ აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით ფლობილი საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება შემენის თარიღისათვის ნული უნდა იყოს, ყველა მოსალოდნელი საიჯარო გადახდის (მათ შორის, რომელიც დაკავშირებულია აღიარებულ საიჯარო ვალდებულებებთან) გამოკლების შემდეგ. ამგვარად, ფასს 16-ის მიხედვით განსაზღვრული, აქტივის გამოყენების უფლების თვითღირებულების გადაფასებამ რეალურ ღირებულებამდე 33-ე პუნქტის შესაბამისად (50-ე პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით), არ უნდა გამოიწვიოს არანაირი თავდაპირველი შემოსულობის ან ზარალის წარმოქმნა, თუ რეალური ღირებულება სხვადასხვა დროს არ არის განსაზღვრული. სხვადასხვა დროს განსაზღვრული რეალური ღირებულებები საწარმოს მაშინ ექნება, როდესაც რეალური ღირებულების მოდელს თავდაპირველი აღიარების შემდეგ აირჩევს.

42-

47. [გაუქმებულია]

48. გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც საწარმო პირველად იძენს საინვესტიციო ქონებას (ან, როდესაც არსებული ქონება პირველად კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად მის გამოყენებაში მომხდარი ცვლილების შემდეგ), შეიძლება აშკარად ნათელი აღმოჩნდეს, რომ, გონივრული შეფასებების დიაპაზონში, რეალური ღირებულება იმდენად ცვალებადია და იმდენად მწელია სხვადასხვა შედეგის ალბათობის შეფასება, რომ აზრი ეკარგება რეალური ღირებულების ერთადერთი მნიშვნელობის განსაზღვრის სარგებლიანობას. ასეთი მდგომარეობა შეიძლება იმაზე მეტყველებდეს, რომ შეუძლებელია საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება უწყვეტად, დროის ნებისმიერ მომენტში (იხ. 53-ე პუნქტი).

49. [გაუქმებულია]

50. საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების დადგენისას, საწარმო თავიდან იცილებს ისეთი აქტივებისა და ვალდებულებების დუბლირებულ აღრიცხვას, რომლებიც აღიარებულია ცალკე აქტივებისა და ვალდებულებების სახით. ასე, მაგალითად:

- ა) ისეთი მანქანა-დანადგარები, როგორიცაა ლიფტები ან კონდიციონერები, ხშირად წარმოადგენს შენობის შემადგენელ ნაწილს და შეტანილია საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებაში, რასაკვირველია, ცალკე არ აღიარდება ძირითადი საშუალების სახით;
- ბ) თუ ოფისი გაქირავებულია ავეჯთან ერთად, როგორც წესი, ოფისის რეალური ღირებულება მოიცავს ავეჯის რეალურ ღირებულებასაც, რადგან საიჯარო შემოსავალი მიიღება ავეჯით გაწყობილი ოფისიდან. იმ შემთხვევაში, როდესაც ავეჯის ღირებულება შესულია საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებაში, საწარმო მას არ აღიარებს როგორც ცალკე აქტივს;
- გ) საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არ მოიცავს დარიცხულ ან წინასწარ გადახდილ საიჯარო შემოსავლებს, რადგან საწარმო მათ აღიარებს ცალკე აქტივის ან ვალდებულების სახით;
- დ) მოიჯარის მიერ აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით ფლობილი საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება ასახავს მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს (მათ შორის, ცვლად საიჯარო გადახდებს), რომლებიც მოსალოდნელია, რომ გადასახდელი გახდება. შესაბამისად, თუ ქონებისათვის გამოყენებული შეფასებიდან გამოქვითულია ყველა გადასახდელი, რომლის გადახდაც მოსალოდნელია, მაშინ სააღრიცხვო მიზნებისათვის რეალური ღირებულების მოდელით საბალანსო ღირებულების მისაღებად აუცილებელი იქნება, საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებას დაემატოს ნებისმიერი აღიარებული საიჯარო ვალდებულება.

51. [გაუქმებულია]

52. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმო ვარაუდობს, რომ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებით გადახდილი თანხების (აღიარებული ვალდებულების დასაფარავი თანხების გარდა) დღევანდელი ღირებულება აღემატება მასთან დაკავშირებული, მომავალში მისაღები თანხების დღევანდელ ღირებულებას. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გამოიყენებს ბასს 37-ს - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - რათა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი ვალდებულების აღიარება და როგორ უნდა შეფასდეს იგი.

რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა

53. არსებობს უარყოფადი ვარაუდი, რომ საწარმო შეძლებს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრას უწყვეტად. თუმცა, გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც საწარმო პირველად იძენს საინვესტიციო ქონებას, შეძენის მომენტში (ან როდესაც ხსენებული ქონება პირველად კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად, მის გამოყენებაში მომხდარი ცვლილების შემდეგ) არსებობს ნათელი მტკიცებულება იმისა, რომ შეუძლებელია ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, უწყვეტ საფუძველზე. ეს ხდება მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესაძარისი ქონების ბაზარი არ არის აქტიური (მაგალითად, უკანასკნელ ხანს მხოლოდ მცირე რაოდენობის ოპერაციები განხორციელდა, არ არსებობს მიმდინარე კოტირებული ფასები, ან ემპირიული ოპერაციების ფასები იმაზე მეტყველებს, რომ გამყიდველმა იძულებით გაყიდა ქონება) და რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა ალტერნატიუ-

ლი გზებით (მაგალითად, დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზების საფუძველზე) არ ხერხდება. თუ საწარმო დაადგენს, რომ მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაგრამ ვარაუდობს, რომ ეს შესაძლებელი იქნება, როდესაც მშენებლობა დამთავრდება, მან მოცემული მშენებარე საინვესტიციო ქონება უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით მანამ, სანამ შესაძლებელი იქნება მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ან მშენებლობის დამთავრებამდე (ამ ორიდან, რომელიც უფრო ადრე მოხდება). თუ საწარმო დაადგენს, რომ საინვესტიციო ქონების (მშენებარე საინვესტიციო ქონების გარდა) რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა უწყვეტად, დროის ნებისმიერ მომენტში შეუძლებელია, მან ეს საინვესტიციო ქონება უნდა შეაფასოს თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით ბასს 16-ის შესაბამისად, თუ ეს არის მის საკუთრებაში მყოფი საინვესტიციო ქონება, ან ფასს 16-ის შესაბამისად, თუ ეს არის საინვესტიციო ქონება, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით. ამგვარი საინვესტიციო ქონების ნარჩენი ღირებულება მიიჩნევა ნულის ტოლად. საწარმომ ბასს 16-ის ან ფასს 16-ის გამოყენება უნდა გააგრძელოს ამ საინვესტიციო ქონების გასვლამდე.

- 53ა. როგორც კი საწარმო შეძლებს მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრას, რომელიც ადრე თვითღირებულებით ჰქონდა შეფასებული, მან ეს საინვესტიციო ქონება რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს. იგულისხმება, რომ შესაძლებელია საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, როდესაც მშენებლობა დასრულდება. თუ ასე არ არის, მაშინ, 53-ე პუნქტის შესაბამისად, ამგვარი ქონება უნდა აღირიცხოს თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით ბასს 16-ის შესაბამისად, თუ ეს არის მის საკუთრებაში მყოფი აქტივები, ან ფასს 16-ის შესაბამისად, თუ ეს არის საინვესტიციო ქონება, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით.
- 53ბ. უარყოფა ვარაუდისა, რომ მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, დასაშვებია მხოლოდ თავდაპირველი აღიარების დროს. საწარმოს, რომელმაც მშენებარე საინვესტიციო ქონების ობიექტი რეალური ღირებულებით შეაფასა, შემდგომში არა აქვს უფლება დაასკვნას, რომ დასრულებული საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია.
54. გამოწვევის შემთხვევებში, როდესაც საწარმო, 53-ე პუნქტში ნახსენები მიზეზების გამო, იძულებულია ამა თუ იმ საინვესტიციო ქონების ღირებულება ბასს 16-ის ან ფასს 16-ის შესაბამისად განსაზღვროს, ყველა სხვა საინვესტიციო ქონებას აფასებს რეალური ღირებულებით, მათ შორის მშენებარე ობიექტებს. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს ერთი საინვესტიციო ქონებისათვის შეუძლია გამოიყენოს თვითღირებულების მოდელი, საწარმო დანარჩენი საინვესტიციო ქონების აღრიცხვას აგრძელებს რეალური ღირებულების მოდელით.
55. თუ ადრე საინვესტიციო ქონების შეფასებისას საწარმო იყენებდა რეალური ღირებულების მოდელს, მან შეფასება ასე უნდა განაგრძოს ქონების გასვლის მომენტამდე (ან იმ მომენტამდე, როდესაც ქონება იქცევა მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად ან, როდესაც საწარმო დაიწყებს ქონების რეკონსტრუქციას მისი შემდგომში გაყიდვისათვის, ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში), მაშინაც, თუ შემცირდება ბაზარზე წარმოებული შესაძარისი გარიგებების სიხშირე, ან გაძნელება საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება.

თვითღირებულების მოდელი

56. თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, საწარმომ, რომელიც თვითღირებულების მოდელის გამოყენებას გადაწყვეტს, საინვესტიციო ქონება უნდა შეაფასოს:
 - ა) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად, თუ ის აკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებისთვის დადგენილ კრიტერიუმებს, (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული);
 - ბ) ფასს 16-ის მიხედვით, თუ მას მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით და გამიზნული არ არის გასაყიდად ფასს 5-ის შესაბამისად; და
 - გ) ყველა სხვა შემთხვევაში - ბასს 16-ის მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება თვითღირებულების მოდელს.

კლასიფიკაციის შეცვლა

57. საწარმომ მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა გადაიტანოს ქონება საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში ან პირუკუ, როდესაც იცვლება ქონების გამოყენების ხასიათი. ქონების გამოყენების ხასიათი მაშინ იცვლება, როდესაც ქონება უკვე აკმაყოფილებს, ან აღარ აკმაყოფილებს საინვესტიციო ქონების განმარტებას და არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ შეიცვალა მისი გამოყენების ხასიათი. ხელმძღვანელობის განზრახვის შეცვლა, ქონების გამოყენების წესთან მიმართებით, თავისთავად არ არის მტკიცებულება იმისა, რომ შეიცვალა ქონების გამოყენების ხასიათი. ქონების გამოყენების ხასიათის შეცვლის მტკიცებულებების მაგალითებია:
- ა) მესაკუთრის მიერ ქონების დაკავების (გამოყენების) დაწყება, ან ქონების რეკონსტრუქციის დაწყება მესაკუთრის მიერ დაკავების მიზნით – საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიაში ობიექტის გადატანის შემთხვევებისთვის;
 - ბ) გაყიდვის მიზნით ქონების რეკონსტრუქციის დაწყებით – საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან მარაგის კატეგორიაში ობიექტის გადატანის შემთხვევებისთვის;
 - გ) მესაკუთრის მიერ ქონების დაკავების (გამოყენების) დასრულებით – მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში ობიექტის გადატანის შემთხვევებისთვის; და
 - დ) სხვა მხარესთან საოპერაციო იჯარის დაწყებით – მარაგიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში ობიექტის გადატანის შემთხვევებისთვის.
 - ე) [გაუქმებულია].
58. იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო გადაწყვეტს საინვესტიციო ქონების გაყიდვას რეკონსტრუქციის გარეშე, იგი ობიექტს კვლავ ასახავს, როგორც საინვესტიციო ქონებას მანამდე, სანამ არ შეწყვეტს მის აღიარებას (არ მოხსნის მას თავისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან) და არ მოახდენს მის რეკლასიფიკაციას მარაგის შემადგენლობაში. ანალოგიურად, იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო იწყებს არსებული საინვესტიციო ქონების რეკონსტრუქციას შემდგომში კვლავ საინვესტიციო ქონების სახით გამოყენების მიზნით, ქონება რჩება საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში და რეკონსტრუქციის მთელი პერიოდის განმავლობაში არ ხდება მისი რეკლასიფიკირება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიაში.
59. 60-65-ე პუნქტები ეხება ქონების აღიარებისა და ღირებულების დადგენის საკითხებს და გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც საინვესტიციო ქონების ასახვისას საწარმო იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო იყენებს თვითღირებულების მოდელს, მაშინ მუხლების გადანაცვლება საინვესტიციო ქონების, მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და მარაგის კატეგორიებს შორის არ ცვლის არც გადატანილი ქონების საბალანსო ღირებულებას და არც ქონების ღირებულებას, შეფასების ან შენიშვნებში ინფორმაციის გახსნის მიზნებისათვის.
60. როდესაც რეალური ღირებულებით ასახული ქონება მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად ან მარაგად იქცევა, მაშინ შემდგომში, ბასს 16-ის, ფასს 16-ის ან ბასს 2-ის შესაბამისად აღრიცხვისათვის, ქონების ღირებულებად ითვლება მისი რეალური ღირებულება, ქონების გამოყენებაში ცვლილების თარიღისათვის.
61. თუ მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება გახდება საინვესტიციო ქონება, რომელიც უნდა აღი-რიცხოს რეალური ღირებულებით, საწარმომ ბასს 16 უნდა გამოიყენოს საკუთარ ქონებასთან მიმართებით, ხოლო ფასს 16 ქონების მიმართ, რომელსაც მოიჯარე ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით, ქონების გამოყენებაში ცვლილების თარიღამდე. ამ თარიღისთვის წარმოქმნილი ნებისმიერი სხვაობა ბასს 16-ის ან ფასს 16-ის შესაბამისად განსაზღვრულ ქონების საბალანსო ღირებულებასა და მის რეალურ ღირებულებას შორის, საწარმომ უნდა ასახოს ბასს 16-ის შესაბამისად, ხოლო მისი რეალური ღირებულება - იგივენაირად, როგორც ასახავს გადაფასე-ბას ბასს 16-ის შესაბამისად.
62. იმ თარიღამდე, სანამ მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება გახდება საინვესტიციო ქონება, რომელიც რეალური ღირებულებით აღი-რიცხება, საწარმო ამ ქონებას (ან აქტივის გამოყენების უფლებას) ცვეთას არიცხავს და აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს. ამ თარიღისთვის

წარმოქმნილი ნებისმიერი სხვაობა ბასს 16-ის ან ფასს 16-ის შესაბამისად განსაზღვრულ ქონების საბალანსო ღირებულებასა და მის რეალურ ღირებულებას შორის, საწარმომ ისე უნდა ასახოს, როგორც ასახავს გადაფასებას ბასს 16-ის შესაბამისად. სხვა სიტყვებით:

- ა) საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი შემცირება აღიარებული უნდა იყოს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც ეს თანხა შევიდა ამავე ქონების გადაფასების ნამეტში, შემცირება აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში და შემცირდება გადაფასების ნამეტი საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში;
- ბ) საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი ზრდის შემთხვევაში:
 - (i) ზრდა იმ ოდენობით, რომელიც აღადგენს ამ ქონების ღირებულების წინა გაუფასურების ზარალს, აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. მოგებაში ან ზარალში აღიარებული თანხა არ უნდა აჭარბებდეს იმ თანხას, რომელიც აუცილებელია საბალანსო ღირებულების აღსადგენად იმ გაანგარიშებულ საბალანსო ღირებულებამდე (ცვეთის გამოკლებით), რომელსაც ის მიაღწევდა გაუფასურებით გამოწვეული ზარალის არაღიარების შემთხვევაში;
 - (ii) ღირებულების ზრდის ნებისმიერი დარჩენილი ნაწილი აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში და გაიზრდება გადაფასების ნამეტი საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში. საინვესტიციო ქონების შემდგომი გასვლის შემთხვევაში, საკუთარ კაპიტალში ასახული გადაფასების შედეგად მიღებული ღირებულების ზრდა შეიძლება პირდაპირ იქნეს გადატანილი გაუნაწილებელ მოგებაში. ამ თანხის გაუნაწილებელ მოგებაში გადატანა არ აისახება საწარმოს მოგებაში ან ზარალში.

63. მარაგის გადატანისას საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში, რომელიც რეალური ღირებულებით აისახება შემდგომში, ნებისმიერი განსხვავება გადატანის თარიღისათვის არსებული ქონების რეალურ ღირებულებასა და მის მანამდელ საბალანსო ღირებულებას შორის, აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.
64. მარაგიდან რეალური ღირებულებით აღრიცხულ საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადატანისათვის გამოყენებული მიდგომა შეესაბამება მარაგის გაყიდვისას გამოყენებულ მიდგომას.
65. იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო ამთავრებს რეალური ღირებულებით აღსარიცხავი საინვესტიციო ქონების საკუთარი ძალებით მშენებლობას ან რეკონსტრუქციას, ამ თარიღისათვის ქონების რეალურ ღირებულებასა და მის მანამდელ საბალანსო ღირებულებას შორის ნებისმიერი განსხვავება აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.

გასვლა

66. საინვესტიციო ქონების აღიარება წყდება (ამოიღება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებიდან) იმ შემთხვევაში, როდესაც მოხდება ქონების გასვლა ან სამუდამოდ შეწყდება გამოყენება და მოსალოდნელი არ იქნება მომავალი ეკონომიკური სარგებელი მისი გასვლიდან.
67. საინვესტიციო ქონების გასვლა შეიძლება მოხდეს გაყიდვის ან ფინანსური იჯარის ხელშეკრულების მეშვეობით. გაყიდული საინვესტიციო ქონების გასვლის თარიღია თარიღი, როდესაც მიმღები საწარმო კონტროლს მოიპოვებს საინვესტიციო ქონებაზე ფასს 15-ის იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების მომენტის დადგენას. ფასს 16 გამოიყენება აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის შემთხვევებში.
68. თუ მე-16 პუნქტის აღიარების პრინციპის შესაბამისად, საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს საინვესტიციო ქონების ნაწილის შეცვლის ხარჯებს, მაშინ ის წყვეტს შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას. თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით აღრიცხული საინვესტიციო ქონებისათვის შეცვლილ ნაწილს არ შეიძლება ცვეთა ცალკე დაერიცხოს. თუ საწარმოსათვის შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, შეიძლება მან ჩანაცვლების ღირებულება გამოიყენოს როგორც მინიმუმი იმისა, როგორი ღირებულება ჰქონდა შეცვლილ ნაწილს შეძენის ან მშენებლობის დროს. რეალური ღირებულების მოდელის დროს, საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება შეიძლება უკვე ასახავდეს შესაცვლელი ნაწილის დაკარგულ ღირებულებას. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება ძნელი იყოს დადგენა, რამდენით უნდა შემცირდეს შესაცვლელი ნაწილის რეალური ღირებულება. როდესაც შეუძლებელია ამის გაკეთება, შეცვლილი ნაწილის რეალური ღირებულების შემცირების ალტერნატი-

ვგა, შეცვლის ხარჯების შეტანა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში და შემდეგ რეალური ღირებულების ხელახალი შეფასება, ისე, როგორც აუცილებელი იქნებოდა აქტივზე ნაწილის დამატებისათვის, რომელიც არ არის შეცვლილი

69. საინვესტიციო ქონების ექსპლუატაციიდან ამოღების ან გასვლის შედეგად წარმოშობილი მოგება ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა ქონების გასვლის შედეგად მიღებულ წმინდა ამონაგებსა და ქონების საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფასს 16 სხვა მოთხოვნებს ადგენს უკუიჯარის პირობით აქტივის გაყიდვისთვის), როდესაც ადგილი ჰქონდა ექსპლუატაციიდან ამოღებას ან გასვლას.
70. ანაზღაურების თანხა უნდა აისახოს არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტიდან წარმოშობილ შემოსულობაში ან ზარალში, რომელიც განსაზღვრულია გარიგების ფასის დასადგენად ფასს 15-ის 47-72-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. შემოსულობაში ან ზარალში ასახული ანაზღაურების შეფასებული თანხის შემდგომი ცვლილებები უნდა აისახოს ფასს 15-ის იმ მოთხოვნების შესაბამისად, რომლებიც ეხება გარიგების ფასის ცვლილებებს.
71. საწარმო, საჭიროებისამებრ, იყენებს ბასს 37-ს ან სხვა სტანდარტებს იმ ნებისმიერი ვალდებულების ასახვისათვის, რომელიც საწარმოს რჩება საინვესტიციო ქონების გასვლის შემდეგ.
72. საინვესტიციო ქონების გაუფასურების, დაკარგვის ან გაფუჭებისათვის მესამე მხარისაგან მიღებული კომპენსაცია აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, როდესაც კომპენსაცია გახდება მიღებადი.
73. საინვესტიციო ქონების გაუფასურება და დაკარგვა, მასთან დაკავშირებული მოთხოვნა ან გადახდები მესამე მხარის მიმართ ან მესამე მხარის მიერ და შემცვლელი აქტივის ნებისმიერი შემდგომი შეძენა ან მშენებლობა წარმოადგენს ცალკე ეკონომიკურ მოვლენას და ცალკე აღირიცხება შემდეგნაირად:
 - ა) საინვესტიციო ქონების ხმარებიდან გაუფასურება აღირიცხება ბასს 36-ის შესაბამისად;
 - ბ) საინვესტიციო ქონების ხმარებიდან ამოღება ან გასვლა აღიარდება წინამდებარე სტანდარტის 66-71-ე პუნქტების შესაბამისად;
 - გ) საინვესტიციო ქონების გაუფასურების, დაკარგვის ან გაფუჭებისათვის მესამე პირისაგან მისაღები კომპენსაცია მოგებაში ან ზარალში აღიარდება, როდესაც გახდება მიღებადი; და
 - დ) შემცვლელი ქონების აღდგენის, შესყიდვის ან მშენებლობის ღირებულება განისაზღვრება, წინამდებარე სტანდარტის 20-29-ე პუნქტების შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

რეალური ღირებულებისა და თვითღირებულების მოდელი

74. შემდეგი ინფორმაციის გამჟღავნება აუცილებელია ფასს 16-ის მიხედვით გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან ერთად. ფასს 16-ის შესაბამისად, საინვესტიციო ქონების მესაკუთრე ამჟღავნებს მეიჯარისთვის დადგენილ ინფორმაციას მის მიერ დადებული საიჯარო ხელშეკრულებების შესახებ. მოიჯარე, რომელიც საინვესტიციო ქონებას ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით, ამჟღავნებს ფასს 16-ში მოიჯარისთვის დადგენილ ინფორმაციას და ფასს 16-ში მეიჯარისთვის დადგენილ ინფორმაციას – საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებების მიხედვით.
75. საწარმომ უნდა განმარტოს:
 - ა) რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს, თუ თვითღირებულების მოდელს;
 - ბ) [გაუქმებულია]
 - გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც მწელობს ქონების კლასიფიცირება (იხ. პუნქტი 14), ის კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენებითაც დგინდება, წარმოადგენს თუ არა ესა თუ ის ქონება საინვესტიციო ქონებას, მფლობელის მიერ დაკავებულ ქონებას ან იმ ქონებას, რომლის გაყიდვაც მოხდება მიმდინარე საქმიანობის პროცესში;
 - დ) [გაუქმებულია]

- ე) რამდენად ეფუძნება საინვესტიციო ქონების (რომელიც აღიარებულია ან გამჟღავნებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში) რეალური ღირებულება ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასებას, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და სათანადო კვალიფიკაცია და გამოცდილება შესაბამისი ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის საინვესტიციო ქონების შეფასებაში. ხსენებული შეფასების არარსებობისას, ეს ფაქტი საჭიროებს განმარტებას;
- ვ) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული თანხები, რომლებიც ეხება:
 - (i) საინვესტიციო ქონებიდან მიღებულ საიჯარო შემოსავლებს;
 - (ii) იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ საექსპლუატაციო ხარჯებს (რემონტისა და ტექნომსახურების ხარჯების ჩათვლით), რომლიდანაც საიჯარო შემოსავალი იქნა მიღებული პერიოდის განმავლობაში;
 - (iii) იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ საექსპლუატაციო ხარჯებს (რემონტისა და ტექნომსახურების ხარჯების ჩათვლით), რომლიდანაც საიჯარო შემოსავალი არ იქნა მიღებული პერიოდის განმავლობაში;
 - (iv) მოგებასა და ზარალში აღიარებული რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილება, რომელიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ქონების გადატანასთან აქტივების ჯგუფიდან, რომლისთვისაც გამოყენებულია თვითღირებულების მოდელი, ჯგუფში, რომლისთვისაც გამოყენებულია რეალური ღირებულების მოდელი (იხ. პუნქტი 32გ);
- ზ) საინვესტიციო ქონების გაყიდვის შესაძლებლობასთან დაკავშირებული, მიღებული შემოსავლისა და ამონაგების გადარიცხვაზე არსებული შეზღუდვები და ამ შეზღუდვების მასშტაბი;
- თ) ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებები საინვესტიციო ქონების შესყიდვაზე, მშენებლობაზე ან რეკონსტრუქციაზე, ან რემონტის ჩატარებაზე, ტექნომსახურებაზე ან გაუმჯობესებაზე.

რეალური ღირებულების მოდელი

- 76. საწარმომ, რომელიც 33-55-ე პუნქტების შესაბამისად რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს, 75-ე პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებითი შენიშვნების დამატებით, ასევე უნდა გაამჟღავნოს საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შეჯერება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, შემდეგი ინფორმაციის ჩვენებით:
 - ა) ზრდა, ქონების შეძენით განპირობებული ზრდისა და აქტივის საბალანსო ღირებულებაში შემდგომი დანახარჯების კაპიტალიზაციის შედეგად მიღებული ზრდის ცალ-ცალკე ასახვით;
 - ბ) ზრდა, რომელიც განპირობებულია საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენით;
 - გ) აქტივები, რომლებიც ფასს 5-ის მიხედვით კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული და სხვა გასვლა;
 - დ) წმინდა შემოსულობა ან ზარალი რეალური ღირებულების კორექტირებიდან;
 - ე) ფინანსური ანგარიშგების განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისა და უცხოური კვედანაყოფის ანგარიშვალდებული საწარმოს წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოშობილი წმინდა საკურსო სხვაობები;
 - ვ) მარაგისა და მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიებში და ამ კატეგორიებიდან გადატანილი ქონება; და
 - ზ) სხვა ცვლილებები.
- 77. როდესაც საინვესტიციო ქონებისათვის გამოყენებული შეფასება კორექტირებულია მნიშვნელოვნად ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, მაგალითად იმ აქტივებისა და ვალდებულებების დუბლირებული აღრიცხვის თავიდან ასაცილებლად, რომლებიც აღიარებულია ცალკე აქტივებისა და ვალდებულებების სახით, როგორც მითითებულია 50-ე პუნქტში, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ზემოაღნიშნული მიღებული შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კორექტირებული შეფასების შემაჯერებელი ინფორმაცია, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები

ნებისმიერი აღიარებული საიჯარო ვალდებულებების აგრეგირებული თანხა, რომლებიც ისევ დაემატა და სხვა მნიშვნელოვანი კორექტირებები.

78. 53-ე პუნქტში აღწერილ გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც საწარმო საინვესტიციო ქონებას აფასებს თვითღირებულების მოდელით ბასს 16-ის შესაბამისად, ან ფასს 16-ის შესაბამისად, 76-ე პუნქტით მოთხოვნილ შეჯერებაში ამგვარი საინვესტიციო ქონების თანხა ნაჩვენები უნდა იყოს სხვა დანარჩენი საინვესტიციო ქონების თანხისაგან განცალკევებით. ამასთან ერთად, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- ა) ასეთი საინვესტიციო ქონების აღწერილობა;
 - ბ) განმარტოს, რატომაა შეუძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა;
 - გ) თუ შესაძლებელია, შეფასებების დიაპაზონი, რომელშიც ყველაზე მაღალი ალბათობით არის მოსალოდნელი, რომ მოქცეული იქნება რეალური ღირებულება; და
 - დ) იმ საინვესტიციო ქონების გასვლის შემთხვევაში, რომელიც არ აღირიცხებოდა რეალური ღირებულებით:
 - (i) ფაქტი, რომ საწარმომ გადასცა საინვესტიციო ქონება, რომელიც არ აღირიცხებოდა რეალური ღირებულებით;
 - (ii) საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულება გაყიდვის მომენტისათვის;
 - (iii) ქონების გასვლიდან აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი.

თვითღირებულების მოდელი

79. საწარმომ, რომელიც 56-ე პუნქტის შესაბამისად იყენებს თვითღირებულების მოდელს, 75-ე პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაციის გარდა უნდა გაამჟღავნოს:
- ა) გამოყენებული ცვეთის მეთოდი;
 - ბ) სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
 - გ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (გაუფასურების აკუმულირებულ ზარალთან ერთად) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულის მდგომარეობით;
 - დ) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულის მდგომარეობით არსებული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, შემდეგი ინფორმაციის ჩვენებით:
 - (i) ზრდა, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები საინვესტიციო ქონების შემენით გამოწვეული ზრდა და შემდგომი დანახარჯების აქტივში კაპიტალიზაციის შედეგად მიღებული ზრდა;
 - (ii) ზრდა, რომელიც განპირობებულია საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შემენით;
 - (iii) აქტივები, რომელიც ფასს 5-ის მიხედვით კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული და სხვა გასვლა;
 - (iv) ცვეთა;
 - (v) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ბასს 36-ის შესაბამისად აღიარებული ქონების გაუფასურების ზარალის თანხა და კომპენსირებული (უკუგატარებული) გაუფასურების ზარალის თანხა;
 - (vi) ფინანსური ანგარიშგების განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისა და უცხოური ქვედანაყოფის ანგარიშგების ანგარიშგალდებული საწარმოს წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოშობილი წმინდა საკურსო სხვაობა;
 - (vii) მარაგისა და მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიებში გადატანილი საინვესტიციო ქონება და პირიქით;
 - (viii) სხვა ცვლილება;

ე) საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება. 53-ე პუნქტში აღწერილ გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც საწარმოს არ შეუძლია საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (i) საინვესტიციო ქონების აღწერილობა;
- (ii) რატომაა შეუძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა;
- (iii) თუ შესაძლებელია, შეფასებების დიაპაზონი, რომელშიც ყველაზე მაღალი ალბათობით არის მოსალოდნელი, რომ მოქცეული იქნება რეალური ღირებულება.

გარდამავალი დებულებები

რეალური ღირებულების მოდელი

80. საწარმომ, რომელმაც ვადაზე ადრე გამოიყენა ბასს 40 (2000 წ.) და პირველად გადაწყვიტა ზოგიერთი ან ყველა საოპერაციო იჯარით აღებული ქონებრივი ინტერესის კლასიფიცირება და აღრიცხვა საინვესტიციო ქონების სახით, რომლებიც აკმაყოფილებს სათანადო კრიტერიუმებს, არჩევანის შედეგი უნდა აღიაროს, როგორც გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება იმ პერიოდში, როდესაც პირველად დაიწყო სტანდარტის გამოყენება. გარდა ამისა:

ა) იმ შემთხვევაში, თუ საწარმომ წინა პერიოდებში საჯაროდ გაამჟღავნა (ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩვენებით ან რაიმე სხვა სახით) ამგვარი ქონებრივი ინტერესის რეალური ღირებულება (განსაზღვრული იმ პრინციპების დაცვით, რომლებიც შეესაბამება ფასს 13-ში მოცემულ რეალური ღირებულების განმარტებას, რეკომენდებულია, მაგრამ სავალდებულო არაა, რომ საწარმომ მოახდინოს:

- (i) იმ წინა პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება, რომლისთვისაც საჯაროდ იყო გამჟღავნებული ასეთი რეალური ღირებულება; და
- (ii) გადაიანგარიშოს შესაბამისი პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია;

ბ) თუ საწარმოს მანამდე საჯაროდ არ გაუმჟღავნებია (ა) პუნქტში ნახსენები ინფორმაცია, მას არ ევალება შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება და მან უნდა განმარტოს ეს ფაქტი.

81. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს ბასს 8-ით მოთხოვნილისაგან განსხვავებულ რეჟიმს. ბასს-8 მოითხოვს შესადარისი ინფორმაციის ხელახალ გამჟღავნებას, თუ ასეთი ხელახალი გამჟღავნება შეუძლებელი არ არის.

82. როდესაც საწარმო პირველად გამოიყენებს წინამდებარე სტანდარტს, გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირებაში უნდა შევიდეს იმ ნებისმიერი თანხის რეკლასიფიკაცია, რომელიც ირიცხებოდა შესაბამისი საინვესტიციო ქონების გადაფასების რეზერვში.

თვითღირებულების მოდელი

83. ბასს 8 გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებისმიერი ცვლილებისათვის, რომელიც მოხდება საწარმოს მიერ წინამდებარე სტანდარტის პირველად გამოყენებისა და თვითღირებულების მოდელის არჩევისას. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი მოიცავს იმ ნებისმიერი თანხის რეკლასიფიკაციას, რომელიც ირიცხებოდა შესაბამისი საინვესტიციო ქონების გადაფასების რეზერვში.

84. აქტივზე გაცვლის ოპერაციით შეძენილი საინვესტიციო ქონების თავდაპირველ შეფასებასთან დაკავშირებული 27-29-ე პუნქტების მოთხოვნები პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს საწარმომ მხოლოდ მოსალოდნელი მომავალი ოპერაციისათვის.

საწარმოთა გაერთიანება

84ა. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2011-2013 წლების ციკლი“ - გამოიწვია 14ა პუნქტისა და მე-6 პუნქტის წინ ქვესათაურის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს იმ საინვესტიციო ქონების მიმართ, რომელიც შეიძინა პირველი საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების შემდეგ, რომლისთვისაც გამოიყენა ზემოაღნიშნული ცვლილება. შესაბამისად, არ უნდა

დაკორექტირდეს წინა პერიოდებში შეძენილი საინვესტიციო ქონების აღრიცხვა. თუმცა, საწარმოს უფლება აქვს, გადაწყვიტოს ამ ცვლილების გამოყენება საინვესტიციო ქონების ინდივიდუალური ობიექტების მიმართ, რომლებიც შეიძინა ზემოხსენებული პირველი წლიური პერიოდის დაწყებამდე, ძალაში შესვლის თარიღისთვის, ან მის შემდეგ, მაგრამ მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ საწარმოსთვის ხელმისაწვდომია ამ ადრინდელი ოპერაციების მიმართ ზემოაღნიშნული ცვლილების გამოსაყენებლად საჭირო ინფორმაცია.

ფასს 16

- 84ბ. საწარმომ, რომელიც პირველად იყენებს ფასს 16-სა და წინამდებარე სტანდარტში შეტანილ შესწორებებს, უნდა გამოიყენოს ფასს 16-ის „გ“ დანართში მოცემული გარდამავალი დებულებები საინვესტიციო ქონების მიმართ, რომელსაც ფლობს აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით.

საინვესტიციო ქონების კლასიფიკაციის შეცვლა

- 84გ. 2016 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო ქონების კლასიფიკაციის შეცვლა“ (ბასს 40-ის შესწორებები) გამოიწვია 57-58-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს ქონების გამოყენების ხასიათის ისეთ ცვლილებებთან მიმართებით, რომელსაც ადგილი ჰქონდა იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, ან ამის შემდეგ, როდესაც საწარმო პირველად გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს (თავდაპირველი გამოყენების თარიღი). თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს მოცემული თარიღისთვის ფლობილი თავისი ქონების კლასიფიკაცია და, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა განახორციელოს მათი რეკლასიფიკაცია მე-7-14 პუნქტების შესაბამისად, რათა აისახოს ამ თარიღისთვის არსებული პირობები.
- 84დ. 84გ პუნქტის მოთხოვნების მიუხედავად, საწარმოს უფლება აქვს, 57-58-ე პუნქტებში შესული ცვლილებები გამოიყენოს რეტროსპექტულად, ბასს 8-ის შესაბამისად, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამის გაკეთება შესაძლებელია ისე რომ, წარსული მოვლენების შესაფასებლად საჭირო არ გახდება უფრო გვიანი პერიოდების ინფორმაციის გამოყენება.
- 84ე. თუ საწარმო თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის ქონებას უცვლის კლასიფიკაციას 84გ პუნქტის შესაბამისად, მან:
- ა) რეკლასიფიკაცია ბუღალტრულად უნდა ასახოს 59-64-ე პუნქტების მოთხოვნების გამოყენებით. ამასთან, 59-64-ე პუნქტების გამოყენების შემთხვევაში, საწარმომ:
 - (i) იქ სადაც მითითებულია ქონების გამოყენების ხასიათში მომხდარი ცვლილების თარიღი, უნდა იგულისხმოს თავდაპირველი გამოყენების თარიღი; და
 - (ii) თავდაპირველი გამოყენების თარიღისთვის, გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის შემადგენლობაში უნდა აღიაროს ნებისმიერი თანხა, რომელიც 59-64-ე პუნქტების შესაბამისად მოგებაში ან ზარალში აღიარდებოდა, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება.
 - ბ) განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს თანხები, რომლებიც 84გ პუნქტის შესაბამისად რეკლასიფიცებულია საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში, ან პირუკუ. საწარმომ ზემოაღნიშნული რეკლასიფიცირებული თანხები უნდა გაამჟღავნოს განმარტებით შენიშვნაში იმ ცხრილში, სადაც წარმოდგენილი იქნება საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შეჯერება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისთვის, როგორც მოითხოვება 76-ე და 79-ე პუნქტების შესაბამისად.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

85. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის პირველ იანვარს ან მის შემდეგ. ნებადართულია სტანდარტის ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

- 85ა. ბასს 1-მა - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 62-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.
- 85ბ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - განაპირობა მე-8, მე-9, 48-ე, 53-ე, 54-ე და 57-ე პუნქტების შეცვლა, 22-ე პუნქტის გაუქმება და (53ა) და (53ბ) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. საწარმოს ამ ცვლილებების გამოყენების უფლება აქვს იმ საინვესტიციო ქონების მიმართ, რომელიც მშენებარე მდგომარეობაში იმყოფებოდა ნებისმიერი თარიღიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე, იმ პირობით, თუ ამ მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება განსაზღვრული იყო ამ თარიღებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და იმავდროულად დაიწყოს ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ - მე-5 პუნქტსა და 81-ე პუნქტებში შესული ცვლილებების გამოყენებაც.
- 85გ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - გამოიწვია მე-5 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების განმარტების შეცვლა, ასევე 26-ე, 29-ე, 32-ე, მე-40, 48-ე, 53-ე, 53ბ, 78-80-ე და 85ბ პუნქტების შეცვლა და 36-39-ე, 42-47-ე, 49-ე, 51-ე და 75(დ) პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 85დ. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2011-2013 წლების ციკლი“ - გამოიწვია ქვესათაურების დამატება მე-6 პუნქტის წინ და 84-ე პუნქტის შემდეგ, ასევე 14-ა და 84-ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 85ე. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია 3(ბ), მე-9, 67-ე და 70-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 85ვ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „იჯარა“ - გამოიწვია ბასს 40-ის მოქმედების სფეროს შეცვლა, საინვესტიციო ქონების განმარტების შეცვლის გამო, რომელშიც გათვალისწინებულ იქნა როგორც საწარმოს საკუთარი საინვესტიციო ქონება, ისე მოიჯარის მიერ აქტივის გამოყენების უფლების ფორმით ფლობილი ქონებაც. ფასს 16-ის გამოცემამ გამოიწვია მე-5, მე-7, მე-8, მე-9, მე-16, მე-20, 30-ე, 41-ე, 50-ე, 53-ე, 53ა, 54-ე, 56-ე, მე-60, 61-ე, 62-ე, 67-ე, 69-ე, 74-ე, 75-ე, 77-ე და 78-ე პუნქტების შეცვლა, 19ა, 29ა, 40ა და 84ბ პუნქტებისა და შესაბამისი სათაურების დამატება, ასევე მე-3, მე-6, 25-ე, 26-ე და 34-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.
- 85ზ. 2016 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „საინვესტიციო ქონების კლასიფიკაციის შეცვლა“ (ბასს 40-ის შესწორებები) გამოიწვია 57-58-ე პუნქტების შეცვლა და 84გ-84ე პუნქტების დამატება. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიურ პერიოდებში, რომელიც იწყება 2018 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენებაც. თუ საწარმო ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 85თ. [ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ დოკუმენტში.]

ბასს 40-ის (2000 წლის) გაუქმება

86. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 40-ს - „საინვესტიციო ქონება“ (გამოცემული 2000 წელს).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 41

სოფლის მეურნეობა

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები.

მოქმედების სფერო

- წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული შემდეგი მუხლების აღრიცხვისათვის:
 - ბიოლოგიური აქტივები, ნაყოფის მომცემი კულტურების გარდა;
 - სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ნაყოფის მიღების მომენტში; და
 - 34-ე და 35-ე პუნქტებში განხილული სახელმწიფო გრანტები.
- წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება:
 - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მიწის მიმართ (იხ. ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“);
 - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ნაყოფის მომცემი კულტურების მიმართ (იხ. ბასს 16). თუმცა, ეს სტანდარტი გამოიყენება ნაყოფის მომცემი კულტურების ნაყოფთან მიმართებით;
 - ნაყოფის მომცემ კულტურებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების მიმართ (იხ. ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“);
 - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მიმართ (იხ. ბასს 38 - „არამატერიალური აქტივები“).
- წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიმართ, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებულ პროდუქციას, ნაყოფის მიღების მომენტისათვის. შემდგომში ამგვარი პროდუქციის აღრიცხვისთვის გამოიყენება ბასს 2 - „მარაგები“, ან სხვა შესაბამისი სტანდარტი. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავებას მისი ნაყოფად მიღების შემდეგ; მაგალითად, ყურძნის გადამუშავება ღვინოდ ღვინის მწარმოებლის მიერ. მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა ამგვარი გადამუშავება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ლოგიკური და ბუნებრივი გაგრძელება იყოს და მიმდინარე მოვლენებს შესაძლოა მსგავსება ჰქონდეს ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციასთან, წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არ მოიცავს ამგვარ გადამუშავებას.
- შემდეგ ცხრილში მოცემულია ბიოლოგიური აქტივების, სოფლის მეურნეობის პროდუქციისა და ნაყოფის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტების მაგალითები:

ბიოლოგიური აქტივები	სოფლის მეურნეობის პროდუქცია	ნაყოფის მიღების შემდეგ მისი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტები
ცხვარი	მატყლი	ძაფი, ხალიჩა
ხეები ტყის პლანტაციაში	მორები	ხის მასალა
მეწველი მსხვილფეხა	რძე	ყველი

რქოსანი პირუტყვი		
ღორები	გატყავებული და გამოშიგნული ღორი	სოსისი, დამუშავებული ღორი
ბამბის ბუჩქები	ბამბა	ძაფი, ტანსაცმელი
შაქრის ლერწამი	ლერწმის ნაყოფი	შაქარი
მცენარე თამბაქო	მოკრეფილი ფოთლები	დამუშავებული (გამომშრალი) თამბაქო
ჩაის ბუჩქები	მოკრეფილი ფოთლები	ჩაი
ვაზი	ყურძენი	ღვინო
ხეხილი	მოკრეფილი ხილი	გადამუშავებული ხილი
ზეთის პალმა	მოკრეფილი ნაყოფი	პალმის ზეთი
კაუჩუკის ხეები	მოკრეფილი ლატექსი (რძეწვენი)	კაუჩუკის პროდუქტები
ზოგიერთი მცენარე, მაგალითად, ჩაის ბუჩქები, ვაზი, ზეთის პალმები და კაუჩუკის ხეები, როგორც წესი, აკმაყოფილებს ნაყოფის მომცემი კულტურის განმარტებას და ბასს 16-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება. თუმცა, ნაყოფის მომცემი კულტურების ნაყოფზე, როგორცაა ჩაის ფოთლები, ყურძენი, ზეთის პალმის ნაყოფი და ლატექსი ბასს 41 ვრცელდება.		

განმარტებები

სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინებს აქვთ შემდეგი მნიშვნელობა:

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არის საწარმოს მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და ნაყოფის მიღების მართვა გაყიდვის მიზნით, ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებად გარდაქმნის მიზნით.

სოფლის მეურნეობის პროდუქცია არის საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული პროდუქცია.

ნაყოფის მომცემი კულტურა არის ცოცხალი მცენარე:

- ა) რომელიც გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საწარმოებლად, ან მისაღებად (მისაწოდებლად);
- ბ) მოსალოდნელია, რომ ერთზე მეტი პერიოდის განმავლობაში მოიწვევს ნაყოფს; და
- გ) მცირეა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით მისი გაყიდვის ალბათობა, ნარჩენების სახით თანმდევი გაყიდვების გარდა.

ბიოლოგიური აქტივი არის ცხოველი ან მცენარე.

ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მოიცავს ზრდას, დეგენერაციას, წარმოებას და გამრავლებას, რაც იწვევს ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებებს.

ბიოლოგიური აქტივების ჯგუფი არის მსგავსი ცხოველების ან მცენარეების ერთობლიობა.

გაყიდვის დანახარჯები არის დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ კავშირშია აქტივის გადაცემასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგებიდან გადასახადის ხარჯის გამოკლებით.

ნაყოფის მიღება არის ბიოლოგიური აქტივიდან პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა.

5ა. ქვემოთ ჩამოთვლილი მცენარეები არ მიეკუთვნება ნაყოფის მომცემ კულტურებს:

- ა) მცენარეები, რომლებიც იმისთვისაა გაშენებული, რომ გამოიყენონ, როგორც სოფლის მეურნეობის პროდუქცია (მაგალითად, ხის მასალად გამოსაყენებლად გაშენებული ხეები);
- ბ) მცენარეები, რომლებიც გაშენებულია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საწარმოებლად, თუ მცირე არ არის იმის ალბათობა, რომ საწარმო მოსავალსაც მიიღებს და მცენარესაც გაყიდის, როგორც სოფლის მეურნეობის პროდუქციას (მაგალითად, ხეები, რომლებიც

გაშენებულია როგორც ნაყოფის მისაღებად, ასევე ხის მასალად გამოყენების მიზნით, რაც არ გულისხმობს ნარჩენების სახით თანმდევ გაყიდვებს);

- გ) ერთწლიანი კულტურები (მაგალითად, ხორბალი და სიმინდი).
- 5ბ. როდესაც ნაყოფის მომცემი კულტურები აღარ გამოიყენება ნაყოფის (პროდუქტის) მისაღებად, შეიძლება ისინი მოჭრან და გაყიდონ, როგორც ნარჩენები, მაგალითად, შეშად გამოყენების მიზნით. ნარჩენების სახით ამგვარი თანმდევი გაყიდვები ხელს არ უშლის იმას, რომ მცენარემ დააკმაყოფილოს ნაყოფის მომცემი კულტურის განმარტება.
- 5გ. ნაყოფის მომცემი კულტურიდან მიღებული ნაყოფი ბიოლოგიური აქტივია.
6. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა მოიცავს სხვადასხვა საქმიანობას, მაგალითად, პირუტყვის მოშენება, ტყის გაშენება, ერთწლიანი ან მრავალწლიანი კულტურის მოყვანა, ხეხილის ბაღებისა და პლანტაციების გაშენება, ყვავილების მოშენება, აკვაკულტურა (მათ შორის თევზის მოშენება). ამ სხვადასხვა საქმიანობას გარკვეული საერთო მახასიათებლები აქვთ:
- ა) *ცვლილების უნარი*. ცოცხალ ცხოველებსა და მცენარეებს აქვთ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის უნარი;
 - ბ) *ცვლილების მართვა*. მართვა ხელს უწყობს ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას იმ პირობების გაუმჯობესების, ან მინიმუმ სტაბილიზაციის მეშვეობით, რომელიც აუცილებელია პროცესის მოხდენისათვის (მაგალითად, კვების, ტენიანობის, ტემპერატურის, ნაყოფიერების ან სინათლის). ამგვარი მართვა სოფლის მეურნეობის საქმიანობას განასხვავებს სხვა საქმიანობისაგან. მაგალითად, პროდუქციის მიღება უმართავი წყაროებიდან (როგორიცაა ოკეანეში თევზჭერა და ტყის გაჩეხვა) არ არის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა; და
 - გ) *ცვლილების შეფასება*. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით ან ნაყოფის მიღებით გამოწვეული ხარისხობრივი (მაგალითად, გენეტიკური თვისების, სიხშირის, სიმწიფის, ცხიმინიანობის, პროტეინის შემცველობის და ქსოვილის სიმყარის) ან რაოდენობრივი (მაგალითად, შთამომავლობა, წონა, ზომა, ქსოვილის სიგრძე ან დიამეტრი, ასევე ყვავილთა რაოდენობა) ცვლილება შეფასებადი და კონტროლირებადი რუტინული მმართველობითი ფუნქციით.
7. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით მიიღება შემდეგი ტიპის შედეგები:
- ა) აქტივის ცვლილება, რაც განპირობებულია (1) ზრდით (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის ან ხარისხის ზრდა); (2) დეგენერაციით (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის შემცირება); ან (3) გამრავლებით (ცოცხალი ცხოველის ან მცენარის ნამატის წარმოქმნა); ან
 - ბ) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოება, მაგალითად: ჩაის ფოთოლი, მატყლი, რძე და სხვ.

ზოგადი განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინებს მინიჭებული აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:
- საბალანსო ღირებულება* არის თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.
- რეალური ღირებულება* არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13 – „რეალური ღირებულების შეფასება“)
- სახელმწიფო გრანტები*, როგორც ეს ტერმინი განმარტებულია ბასს 20-ში.
9. [გაუქმებულია]

აღიარება და შეფასება

10. საწარმომ ბიოლოგიური აქტივი და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა აღიაროს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
- ა) საწარმო აკონტროლებს ამ აქტივს წარსული მოვლენების შედეგად;
 - ბ) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა; და

- გ) შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
11. სასოფლო-სამეურნეო საკმიანობასთან მიმართებაში კონტროლი შესაძლოა დასაბუთებული იყოს, მაგალითად, მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის იურიდიული მფლობელობით და დადავებით ან სხვაგვარი მარკირებით პირუტყვის შეძენისას, დაბადებისას ან ძუძუდან ასხლეტისას. მომავალი სარგებელი, როგორც წესი, ფასდება მნიშვნელოვანი ფიზიკური მახასიათებლების მიხედვით.
 12. ბიოლოგიური აქტივი თავდაპირველი აღიარებისას და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, გარდა 30-ე პუნქტით განსაზღვრული შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.
 13. ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება ბასს 2 – „მარაგები“, ან სხვა შესაფერისი სტანდარტი.
 14. [გაუქმებულია]
 15. ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების შეფასება შესაძლოა გაადვილდეს ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის დაჯგუფებით მნიშვნელოვანი მახასიათებლების მიხედვით, მაგალითად ასაკის ან ხარისხის მიხედვით. საწარმო პროდუქციის მახასიათებლებს აირჩევს იმ მახასიათებლებიდან, რომლებიც შესაბამის ბაზარზე გამოიყენება ფასის განსაზღვრის საფუძვლად.
 16. საწარმოები ხშირად ხელშეკრულებებს დებენ თავიანთი ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის შესახებ მომავალი თარიღისათვის. ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასები ყოველთვის არ არის გამოსადეგი რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, რადგან რეალური ღირებულება ასახავს მიმდინარე ბაზრის პირობებს, სადაც ბაზრის მონაწილე მყიდველი და გამყიდველი დებს გარიგებას. მაშასადამე, ხელშეკრულების არსებობის გამო, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ კორექტირდება. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის ხელშეკრულება შესაძლოა წამგებიანი იყოს, როგორც ეს განმარტებულია ბასს 37-ში – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“. წამგებიან ხელშეკრულებებს არეგულირებს ბასს 37.
 - 17- [გაუქმებულია]
 21. [გაუქმებულია]
 22. საწარმო აქტივების დასაფინანსებლად, გადასახადების გადასახდელად ან ბიოლოგიური აქტივის აღსადგენად, ნაყოფის მიღების შემდეგ, არ ამატებს დახარჯულ ფულად სახსრებს (მაგალითად, ხეების დარგვის დანახარჯები ტყის პლანტაციებში ხე-ტყის ჭრის შემდეგ).
 23. [გაუქმებულია]
 24. თვითღირებულება შესაძლოა ზოგჯერ უახლოვდებოდეს რეალურ ღირებულებას, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც:
 - ა) თავდაპირველი ხარჯის გაწევიდან (მაგალითად, უშუალოდ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების წინ დარგული ნერგები, ან ახლად შეძენილი შინაური პირუტყვი) მცირეოდენ ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას ჰქონდა ადგილი; ან
 - ბ) მოსალოდნელია, რომ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის გავლენა ფასზე არ იქნება მნიშვნელოვანი (მაგალითად, საწყისი ზრდა ფიჭვის პლანტაციის 30 წლიან საწარმოო ციკლში).
 25. ხშირად ბიოლოგიური აქტივები ფიზიკურად მიმაგრებულია მიწაზე (მაგალითად, ხეები ტყის მასივებში). მიწაზე მიმაგრებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ცალკე ბაზარი, მაგრამ შესაძლოა არსებობდეს აქტიური ბაზარი კომბინირებული (ურთიერთდაკავშირებული) აქტივებისათვის, ე.ი. ბიოლოგიური აქტივების, დაუმუშავებელი მიწისა და გაუმუშავებელი მიწის, როგორც ერთი პაკეტისათვის. ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების დასადგენად საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს ინფორმაცია კომბინირებული აქტივების შესახებ. მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების მისაღებად, დაუმუშავე-

ბელი მიწის ან გაუმჯობესებული მიწის რეალური ღირებულება შეიძლება გამოაკლდეს კომბინირებული აქტივების რეალურ ღირებულებას.

შემოსულობები და ზარალი

26. ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველი აღიარებისა და ასევე გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ჩართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა.
27. ზარალი შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რადგან გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯები არ გაითვალისწინება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრისას. შემოსულობა შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, მაგალითად, როდესაც ხბო იბადება.
28. სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველად აღიარების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ჩართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა.
29. შემოსულობა ან ზარალი შესაძლოა წარმოიშვას სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას, ნაყოფის მიღების შედეგად.

რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა

30. არსებობს ვარაუდი, რომ შესაძლებელია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, ეს ვარაუდი შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ ისეთი ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რომლისთვისაც არ არსებობს კოტირებული საბაზრო ფასები და რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებები უდავოდ არასაიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. როდესაც შესაძლებელი გახდება ამგვარი ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, საწარმომ იგი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. როდესაც გრძელვადიანი ბიოლოგიური აქტივი დააკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმს (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად, იგულისხმება, რომ რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.
31. 30-ე პუნქტში მოყვანილი დაშვება შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ თავდაპირველი აღიარებისას. საწარმომ, რომელმაც ბიოლოგიური აქტივი შეაფასა რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, ბიოლოგიური აქტივის შეფასებას მის გავლამდე განაგრძობს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით.
32. ყველა შემთხვევაში, საწარმო სოფლის მეურნეობის პროდუქციას ნაყოფის მიღებისას აფასებს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. წინამდებარე სტანდარტი ასახავს იმ მოსაზრებას, რომლის მიხედვითაც ყოველთვის შესაძლებელია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, მისი მოსავლად აღების მომენტისათვის.
33. თვითღირებულების, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის განსაზღვრისას საწარმო ითვალისწინებს ბასს 2-ს - „მარაგები“, ბასს 16-ს - „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 36-ს - „აქტივების გაუფასურება“.

სახელმწიფო გრანტები

34. უპირობო სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან,

- შემოსავლად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც სახელმწიფო გრანტი ხდება მიღებადი.
35. თუ სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, შეიცავს პირობას, მათ შორის ისეთს, როდესაც სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება, რომ არ განახორციელოს გარკვეული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა, საწარმომ სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიაროს შემოსავლად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმო დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.
36. სახელმწიფო გრანტების ვადები და პირობები ცვალებადია. მაგალითად, სახელმწიფო გრანტით შესაძლოა საწარმოს მოეთხოვებოდეს ხუთი წლით მეურნეობის წარმოება გარკვეულ ტერიტორიაზე და მოეთხოვებოდეს სახელმწიფო გრანტის დაბრუნება, თუ სამეურნეო საქმიანობას განახორციელებს ხუთ წელზე ნაკლებ ხანს. ამ შემთხვევაში სახელმწიფო გრანტი არ აღიარდება შემოსავლად მანამ, სანამ ხუთი წელი არ ამოიწურება. თუმცა, თუ სახელმწიფო გრანტით ნებადართულია სახელმწიფო გრანტის შენარჩუნება დროის გასვლის მიხედვით, საწარმო სახელმწიფო გრანტს შემოსავლად აღიარებს გასული ვადის პროპორციულად.
37. თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია თვითღირებულებით, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით (იხ. პუნქტი 30), გამოიყენება ბასს 20 „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“.
38. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება ბასს 20-საგან განსხვავებული რეჟიმი, თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, ან თუ სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება, მონაწილეობა არ მიიღოს გარკვეულ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში. ბასს 20 გამოიყენება მხოლოდ ისეთი სახელმწიფო გრანტების მიმართ, რომელიც დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია თვითღირებულებით, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით.

განმარტებითი შენიშვნები

39. [გაუქმებულია]
- საყოველთაო**
40. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებიდან და ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილი აგრეგირებული შემოსულობა ან ზარალი.
41. საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივის თითოეული ჯგუფის აღწერილობა.
42. 41-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილ იყოს ტექსტური ან რაოდენობრივი აღწერილობის სახით.
43. საწარმოს რეკომენდაცია ეძლევა, წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რაოდენობრივი აღწერილობა ისე, რომ ერთმანეთისგან გამიჯნული იყოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და ნაყოფის მომცემი ბიოლოგიური აქტივები, ან ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები, გარემოებებისა და მიხედვით. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია ჯგუფების მიხედვით წარმოადგინოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და ნაყოფის მომცემი ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებები. საწარმოს უფლება აქვს ეს საბალანსო ღირებულებები, თავის მხრივ, დაანაწევროს ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი აქტივების მიხედვით. ამგვარი გამიჯვნა იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს მომავალი ფულადი ნაკადების გარკვეული დროის შერჩევის შეფასებისას. საწარმომ უნდა ასახოს ნებისმიერი გამიჯვნის საფუძველი.
44. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები ისეთი აქტივებია, რომლებიც სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით ნაყოფად უნდა იქნეს მიღებული და/ან გაიყიდოს როგორც ბიოლოგიური აქტივი. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივის მაგალითებია შინაური პი-

რუტყვი, რომლის დანიშნულებაცაა ხორცის წარმოება, გასაყიდად განკუთვნილი შინაური პირუტყვი, თევზი მეურნეობაში, მარცვლეული კულტურები, როგორიცაა სიმინდი და ხორბალი, ნაყოფის მომცემი კულტურების ნაყოფი და ასევე ხის მასალის მისაღებად გაშენებული ხეები. ნაყოფის მომცემ ბიოლოგიურ აქტივებს განეკუთვნება ყველა ბიოლოგიური აქტივი, გარდა მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისა, მაგალითად: ცოცხალი პირუტყვი, რომლიდანაც მიიღება რძე და ხეხილი, რომლიდანაც ხილი მიიღება. ნაყოფის მომცემი ბიოლოგიური აქტივები სოფლის მეურნეობის პროდუქცია კი არ არის, არამედ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საწარმოებლად არის განკუთვნილი.

45. ბიოლოგიური აქტივები შესაძლოა კლასიფიცირდეს ზრდადასრულებულ და ზრდადაუსრულებელ ბიოლოგიურ აქტივებად. ზრდადასრულებული ბიოლოგიური აქტივი ისეთი აქტივია, რომელსაც აქვს მოსავლისათვის დამახასიათებელი ნიშნები (მოხმარებისათვის განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით), ან შეუძლია რეგულარულად მოგვცეს მოსავალი (ნაყოფის მომცემ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით).
46. თუ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაციაში არ არის გამჟღავნებული, საწარმომ უნდა აღწეროს:
 - ა) საქმიანობის ხასიათი ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფთან მიმართებით; და
 - ბ) ფიზიკური რაოდენობის არაფინანსური მაჩვენებლები ან შეფასებები:
 - (i) საწარმოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფი პერიოდის ბოლოს; და
 - (ii) პერიოდის განმავლობაში გამოშვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.
- 47-
48. [გაუქმებულია]
49. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს:
 - ა) იმ ბიოლოგიური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელზეც ქონებრივი უფლება შეზღუდულია და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება;
 - ბ) ბიოლოგიური აქტივების შემენის ან განვითარების პოტენციური ვალდებულებების თანხა; და
 - გ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგია.
50. საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულების ცვლილებების შეჯერება, რომელიც დაფიქსირდა მიმდინარე პერიოდის დასაწყისიდან დასრულებამდე პერიოდში. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:
 - ა) გაყიდვისთვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს;
 - ბ) შესყიდვის შედეგად გამოწვეულ ზრდას;
 - გ) შემცირებას, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვებთან, ან ბიოლოგიურ აქტივებთან, რომლებიც ფასს 5-ის შესაბამისად კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული);
 - დ) შემოსავლად განხილვის შედეგად მიღებულ შემცირებას;
 - ე) საწარმოთა გაერთიანების შედეგად მიღებულ ზრდას;
 - ვ) ნეტო საკურსო სხვაობებს, რომლებიც წარმოიშობა ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების გადაყვანის შედეგად სხვა წარსადგენ ვალუტაში და ასევე უცხოური ქვედანაყოფის მონაცემების გადაყვანის შედეგად ანგარიშვალდებული საწარმოს წარსადგენ ვალუტაში;
 - ზ) სხვა ცვლილებებს.

51. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შე-
საძლოა შეიცვალოს როგორც ფიზიკური ცვლილების, ასევე ბაზარში ფასის ცვლილებების შედე-
გად. ფიზიკური ცვლილებების და ფასში მომხდარი ცვლილებების ცალკე ასახვა სასარგებლოა
მიმდინარე პერიოდში საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და სამომავლო პერსპექტივების შესაფა-
სებლად, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელს აღემატება. ასეთ შემ-
თხვევაში, სასურველია საწარმომ ჯგუფების მიხედვით ან სხვაგვარად, ასახოს გაყიდვისათვის სა-
ჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება,
რომელიც ჩართულია ფიზიკური ცვლილებებისა და ფასის ცვლილების შედეგად მიღებულ ნეტო
მოგებაში ან ზარალში. ამგვარი ინფორმაცია, როგორც წესი, ნაკლებად სასარგებლოა მაშინ, როდე-
საც წარმოების ციკლი ერთ წელზე ნაკლებია (მაგალითად, წიწილების გამოზრდა ან მარცვლეუ-
ლი კულტურის მოყვანა).
52. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად ვიღებთ სხვადასხვა სახის ფიზიკურ ცვლილებას – ზრდა,
დაკნინება, პროდუქციის წარმოება და გამრავლება. შესაძლოა თითოეული მათგანს თვალყური ვა-
დევნოთ და შევაფასოთ. ამ ფიზიკური ცვლილებების თითოეულ ტიპი პირდაპირ უკავშირდება მო-
მავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ნაყოფის მიღების შედეგად ბიოლოგიური აქტივის რეალურ ღირებუ-
ლებაში მომხდარი ცვლილება ასევე განეკუთვნება ფიზიკურ ცვლილებას.
53. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა ხშირად უკავშირდება კლიმატს, დაავადებებს და სხვა ბუნებ-
რივ რისკებს. თუ ადგილი აქვს ისეთ მოვლენას, რომელიც განაპირობებს შემოსავლების ან ხარჯე-
ბის არსებით მუხლოს, მაშინ ასეთი მუხლის ბუნება და ოდენობა უნდა გამჟღავნდეს ბასს 1-ის -
„*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - შესაბამისად. ასეთი შემთხვევის მაგალითები მოიცავს სა-
შიში დაავადების აფეთქებას, წყალდიდობას, ძლიერ გვალვას ან ყინვას და მწერების შემოსევას.

**დამატებითი განმარტებითი მოთხოვნები იმ ბიოლოგიური აქტივებისათვის,
რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია**

54. თუ საწარმო პერიოდის ბოლოს ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგროვი-
ლი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (იხ. 30-ე პუნქტი), მან ამგვა-
რი ბიოლოგიური აქტივების შესახებ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
 - ბ) განმარტება იმის შესახებ, თუ რატომ არ არის შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმე-
დოდ შეფასება;
 - გ) თუ შესაძლებელია, წინასწარი შეფასებების დიაპაზონი, რომლის ფარგლებში რეალური ღი-
რებულების მოხვედრის დიდი ალბათობაა;
 - დ) გამოყენებული ცვეთის მეთოდი;
 - ე) სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები; და
 - ვ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (აგრეგირებული აკუმული-
რებულ გაუფასურების ზარალთან) პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.
55. თუ, მიმდინარე პერიოდში, საწარმო ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგ-
როვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (იხ. 30-ე პუნქტი), საწარ-
მომ უნდა გაამჟღავნოს ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების გასვლის შედეგად აღიარებული ნების-
მიერი შემოსულობა ან ზარალი, ხოლო 50-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეჯერება უნდა შეიცავდეს
ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ თანხებს ცალ-ცალკე. ამასთან, შეჯერებაში მო-
ცემული უნდა იყოს შემდეგი თანხები, რომლებიც ჩართულია ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან
დაკავშირებულ მოგებაში ან ზარალში:
 - ა) გაუფასურების ზარალი;
 - ბ) გაუფასურების ზარალის ანულირება; და
 - გ) ცვეთა.
56. თუ მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების, რომლის შეფასება ადრე თვითღირებულე-
ბით ხდებოდა ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფა-
სურების ზარალის გამოკლებით, რეალური ღირებულება ხდება საიმედოდ შეფასებადი, საწარ-
მომ ამ ბიოლოგიური აქტივებისათვის უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;

ბ) განმარტება, თუ რატომ გახდა რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი; და

გ) ცვლილების შედეგები.

სახელმწიფო გრანტები

57. საწარმომ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია იმ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან, რომელსაც მოიცავს წინამდებარე სტანდარტი:

ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სახელმწიფო გრანტების ხასიათი და სიდიდე; და

ბ) შეუსრულებელი პირობები და სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებული სხვა გაუთვალისწინებელი მოვლენები; და

გ) სახელმწიფო გრანტების მოცულობის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი შემცირება.

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

58. წინამდებარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ძალაშია წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2003 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდგომ დაწყებულ პერიოდს. ვადამდელი გამოყენება მოწონებულია. თუ საწარმო წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2003 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

59. წინამდებარე სტანდარტი არანაირ გარდამავალ პირობებს არ ადგენს. ამ სტანდარტის მიღება მიიჩნევა, რომ შეესაბამება ბასს 8-ს - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“.

60. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ გამოიწვია მე-5, მე-6, მე-17, მე-20 და 21-ე პუნქტების შეცვლა და მე-14 პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

61. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - გამოიწვია მე-8, მე-15, მე-16, 25-ე და 30-ე პუნქტების შეცვლა და მე-9, 17-21-ე, 23-ე, 47-ე და 48-ე პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.

62. 2014 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „სოფლის მეურნეობა: ნაყოფის მომცემი კულტურები“ (ბასს 16-ისა და ბასს 41-ის შესწორებები) გამოიწვია 1-5, მე-8, 24-ე და 44-ე პუნქტების შეცვლა და 5ა-5გ და 63-ე პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2016 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტიულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის შესაბამისად.

63. იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც საწარმო პირველად გამოიყენებს დოკუმენტს - „სოფლის მეურნეობა: ნაყოფის მომცემი კულტურები“ (ბასს 16-ისა და ბასს 41-ის შესწორებები), მას არ ევალება ბასს 8-ის 28(ვ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად რაოდენობრივი ინფორმაციის გამჟღავნება მიმდინარე პერიოდის შესახებ. თუმცა, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბასს 8-ის 28(ვ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისი რაოდენობრივი ინფორმაცია თითოეული წინა წარდგენილი პერიოდისთვის.

64. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.